

Verfassungsrechtliche Würdigung der
koalitionsvertraglichen Aussagen
zum Solidaritätszuschlag

Kurzgutachten

erstattet im Auftrag der
Initiative Neue Soziale Marktwirtschaft (INSM)

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

Heidelberg

März 2018

INHALTSVERZEICHNIS

A. Ausgangslage und Gutachtauftrag	1
B. Koalitionsvertragliche Aussagen zum Solidaritätszuschlag und hieraus abzuleitende Folgerungen	1
C. Verfassungsrechtliche Maßstäbe der Erhebung einer Ergänzungsabgabe	2
D. Verfassungsrechtliche Würdigung des Solidaritätszuschlags und seiner geplanten Forterhebung	3
I. Rechtmäßige Erhebung im Nachgang zur deutschen Wiedervereinigung	3
II. Gebot der Aufhebung nach Auslaufen des Solidarpakts II	4
1. Eindeutiger und offensichtlicher Wegfall des rechtfertigenden Grundes zum Ende des Jahres 2019	4
2. Zulässigkeit zügiger Abschmelzung	5
III. Koalitionsvertraglich vorgesehene Abschmelzung, aber verzögert beschrittener und unzureichend vorgezeichneter Abbaupfad	5
IV. Unzulässige Selektivität der geplanten Entlastung	6
1. Gleichheitswidrige Vorenthaltung der verfassungsrechtlich gebotenen Entlastung	6
2. Unzulässige soziale Staffelung des Solidaritätszuschlags	7
3. Der „Fallbeileffekt“ einer Freigrenze, auch bei Ausgestaltung einer „Gleitzone“	8
E. Zusammenfassung in Thesenform	8

A. Ausgangslage und Gutachtauftrag

Der am 7. Februar 2018 zwischen CDU/CSU und SPD vereinbarte und am 12. März 2018 unterzeichnete Koalitionsvertrag¹ enthält Aussagen zur weiteren Erhebung des Solidaritätszuschlags. Vor dem Hintergrund der im Vorfeld intensiv geführten Diskussion darüber, ob diese Ergänzungsabgabe mehr als 25 Jahre nach der deutschen Wiedervereinigung noch gerechtfertigt ist und welche Wege zu ihrer Beendigung in Betracht kommen, bedürfen die koalitionsvertraglichen Aussagen einer kritischen verfassungsrechtlichen Würdigung. Diese Würdigung ist im Folgenden, im Auftrag der Initiative Neue Soziale Marktwirtschaft (INSM), vorzunehmen.

B. Koalitionsvertragliche Aussagen zum Solidaritätszuschlag und hieraus abzuleitende Folgerungen

Auf Seite 68 des Koalitionsvertrags, im Kapitel „Finanzen und Steuern“, heißt es zum Solidaritätszuschlag:

„Wir werden insbesondere untere und mittlere Einkommen beim Solidaritätszuschlag entlasten. Wir werden den Solidaritätszuschlag schrittweise abschaffen und ab dem Jahr 2021 mit einem deutlichen ersten Schritt im Umfang von 10 Milliarden Euro beginnen. Dadurch werden rund 90 Prozent aller Zahler des Solidaritätszuschlags durch eine Freigrenze (mit Gleitzone) vollständig vom Solidaritätszuschlag entlastet.“

Nach mittlerweile vorliegenden Berechnungen², die von der Höhe des in Aussicht gestellten Entlastungsbetrags und dem Prozentsatz der zu entlastenden Zahler des Solidaritätszuschlags ausgehen, hätten die koalitionsvertraglichen Festlegungen zur Folge, dass der Solidaritätszuschlag im letzten Jahr der Legislaturperiode, 2021, bei Einkommensteuerpflichtigen mit einem zu versteuernden Jahreseinkommen bis ca. 61.000 Euro nicht mehr erhoben werden würde. Die im Koalitionsvertrag angesprochene Gleitzone dürfte Einkommensteuerpflichtige mit

¹ Ein neuer Aufbruch für Europa. Eine neue Dynamik für Deutschland. Ein neuer Zusammenhalt für unser Land, Koalitionsvertrag zwischen CDU, CSU und SPD vom 7. Februar 2018.

² *Institut der deutschen Wirtschaft Köln*, Solidaritätszuschlag: Einführung einer Freigrenze gemäß Sondierungsergebnis von CDU/CSU und SPD. Auswirkungen auf die Steuerzahler, IW-Gutachten, Januar 2018, S. 4 f.; siehe auch die zu einem sehr ähnlichen Ergebnis kommenden Berechnungen von *Hechtner*, wiedergegeben in Handelsblatt vom 17. Januar 2018 (<http://www.handelsblatt.com/my/politik/deutschland/steuerplaene-der-groko-41-tassen-cappuccino-mehr-im-monat/20855740.html?ticket=ST-1770240-O3PdbUWVBWkcsLRgSK9d-ap2>).

einem zu versteuernden Jahreseinkommen zwischen ca. 61.000 Euro und ca. 76.000 Euro betreffen. Einkommensteuerpflichtige mit einem zu versteuernden Jahreseinkommen oberhalb eines Betrags von ca. 76.000 Euro würden danach auch im Jahr 2021 wie bisher mit dem Solidaritätszuschlag belastet werden. Mangels weitergehender Aussagen ist davon auszugehen, dass auch Körperschaftsteuerpflichtige unverändert zum Solidaritätszuschlag herangezogen werden sollen. Zusätzliche, über das Jahr 2021 hinausreichende konkrete Abbauschritte werden nicht in Aussicht gestellt.

C. Verfassungsrechtliche Maßstäbe der Erhebung einer Ergänzungsabgabe

Die verfassungsrechtlichen Maßstäbe der Erhebung einer Ergänzungsabgabe, mit denen die koalitionsvertraglichen Aussagen zum Solidaritätszuschlag abzugleichen sind, wurden an anderer Stelle bereits ausführlich dargelegt³. Diese Maßstäbe lassen sich wie folgt zusammenfassen:

1. Der Bundesgesetzgeber darf Ergänzungsabgaben nur nach dem Bild des in Art. 106 Abs. 1 Nr. 6 GG verankerten Typusbegriffs der „Ergänzungsabgaben zur Einkommenssteuer und zur Körperschaftsteuer“ ausgestalten. Die Reichweite dieser Kompetenz erschließt sich dabei gerade auch durch eine historische Verfassungsinterpretation.
2. Ergänzungsabgaben setzen danach einen – legislativ zu benennenden – zusätzlichen, konkreten Finanzbedarf des Bundes voraus. Auf diesen soll der Bund durch eine zu seiner alleinigen Disposition stehende Personalsteuer anstatt durch eine Erhöhung einer Bundesverbrauchsteuer, eine Erhöhung einer Gemeinschaftsteuer oder eine Anpassung der Beteiligungsquoten an der Umsatzsteuer reagieren können. Um eine Aushöhlung des bundesstaatlichen Verteilungsgefüges zu verhindern, müssen Ergänzungsabgaben aber in einem angemessenen Verhältnis zur Einkommen- und Körperschaftsteuer verbleiben.
3. Eine ex ante-Befristung von Ergänzungsabgaben ist nicht zu verlangen. Im Rahmen des finanzverfassungsrechtlichen Gefüges muss sich eine Ergänzungsabgabe aber auch im Verlauf der Zeit fortdauernd rechtfertigen. Denn sie zehrt wirtschaftlich von den Be-

³ Kube, Verfassungsrechtliche Problematik der fortgesetzten Erhebung des Solidaritätszuschlags, Rechtsgutachten erstattet im Auftrag der INSM, Juni 2017, S. 4 ff.

messungsgrundlagen der Einkommen- und Körperschaftsteuer und steht neben den regulären Mitteln, die die Finanzverfassung bei einer länger- oder auch langfristigen Steigerung des Finanzbedarfs des Bundes vorsieht (Erhöhung einer Bundessteuer, Erhöhung einer Gemeinschaftsteuer, Anpassung der Beteiligungsquoten an der Umsatzsteuer). Entfällt der konkrete, erhöhte Finanzbedarf des Bundes, der eine Ergänzungsabgabe ursprünglich begründet hat, darf die Abgabe nicht mehr erhoben werden. Gleiches gilt, wenn der zunächst konkrete Bedarf über die Zeit in einer allgemeinen Deckungslücke aufgegangen ist. In diesem Fall verlangen die Ordnung der Ertragskompetenzen und das Gleichgewicht des bundesstaatlichen Finanzausgleichs die Wahl der strukturell nachhaltigen, regulären Instrumente des bundesstaatlichen Finanzrechts, um die Deckungslücke zu schließen. Eine gleichwohl weitererhobene Ergänzungsabgabe wird auch dann verfassungswidrig.

4. Mit Rücksicht auf die diesbezügliche Einschätzungsprärogative des Gesetzgebers muss der tatsächliche Wegfall eines zunächst vorhandenen, erhebungsrechtfertigenden Finanzbedarfs eindeutig und offensichtlich sein. Die Länge des Erhebungszeitraums ist bei der Beurteilung in Rechnung zu stellen, ebenso die Aufkommensentwicklung über die Zeit. Ein besonders bedeutsamer Beurteilungsmaßstab ist in diesem Zusammenhang die Nachvollziehbarkeit und Schlüssigkeit, in diesem Sinne Folgerichtigkeit des gesetzgeberischen Regelungskonzepts.

D. Verfassungsrechtliche Würdigung des Solidaritätszuschlags und seiner geplanten Forterhebung

I. Rechtmäßige Erhebung im Nachgang zur deutschen Wiedervereinigung

Nach diesen Maßstäben war die Erhebung des Solidaritätszuschlags im Nachgang zur deutschen Wiedervereinigung, wie ebenfalls bereits ausgeführt⁴, verfassungsgemäß. Der Solidaritätszuschlag wurde ursprünglich im Regelungszusammenhang des Föderalen Konsolidierungsprogramms von 1993 ausgestaltet, im Rahmen dessen zunächst rund 95 Mrd. Euro (Solidarpakt I, 1995-2004) und sodann nochmals rund 150 Mrd. Euro (Solidarpakt II, 2005-2019) für den „Aufbau Ost“ in die neuen Bundesländer flossen und immer noch fließen. Der Solidaritätszuschlag deckte in diesem Rahmen einen greifbaren und legislativ benannten, konkreten

⁴ Kube, Verfassungsrechtliche Problematik der fortgesetzten Erhebung des Solidaritätszuschlags, Rechtsgutachten erstattet im Auftrag der INSM, Juni 2017, S. 10 ff.

zusätzlichen Finanzbedarf des Bundes und blieb dabei mit einem Tarif von zunächst 7,5 %, später 5,5 % der Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer verhältnismäßig.

II. Gebot der Aufhebung nach Auslaufen des Solidarpakts II

1. Eindeutiger und offensichtlicher Wegfall des rechtfertigenden Grundes zum Ende des Jahres 2019

Nach Auslaufen des Solidarpakts II zum Ende des Jahres 2019 ist eine weitere Erhebung des Solidaritätszuschlags nicht mehr zu rechtfertigen⁵. Bereits die stark degressive Ausgestaltung der Mittelflüsse im Rahmen des Solidarpakts II, unter anderem die Ausgestaltung der Sonderbedarfs-Bundesergänzungszuweisungen nach § 11 Abs. 3 FAG, spiegelt die rückläufige Entwicklung des Finanzbedarfs, der den Solidaritätszuschlag ursprünglich gerechtfertigt hatte, deutlich wider. An die Stelle einer spezifischen Finanzschwäche der neuen Bundesländer sind zunehmend neue Formen der strukturellen Finanzschwäche einzelner, aber nicht notwendig ostdeutscher Bundesländer getreten. So ist es folgerichtig, dass sich der 2017 beschlossene neue bundesstaatliche Finanzausgleich für die Zeit ab Anfang 2020⁶ nicht mehr als ein besonderer Finanzausgleich im Nachgang zur deutschen Wiedervereinigung, sondern vielmehr als ein Finanzausgleich in der finanzverfassungsrechtlichen Normallage darstellt. Unterstützungsempfänger sind ab 2020, bedarfsgerecht, finanzschwache Bundesländer in Ost und West.

Der Bundesgesetzgeber geht also ganz offenbar selbst und zu Recht davon aus, dass sich die Verhältnisse – im Sinne der verfassungsrechtlichen Dogmatik zur Ergänzungsabgabe – eindeutig und offensichtlich geändert haben. Eine Fortführung des Solidaritätszuschlags nach 2019 wäre in diesem normativen Gesamtgefüge nicht folgerichtig, umso mehr unter Berücksichtigung der stetig steigenden Einnahmen aus dem Solidaritätszuschlag⁷. Dies erfordert eine Abschaffung des Solidaritätszuschlags zum Ende des Jahres 2019.

⁵ Siehe auch hierzu bereits *Kube*, Verfassungsrechtliche Problematik der fortgesetzten Erhebung des Solidaritätszuschlags, Rechtsgutachten erstattet im Auftrag der INSM, Juni 2017, S. 17 ff.

⁶ Gesetz zur Änderung des Grundgesetzes (Artikel 90, 91c, 104b, 104c, 107, 108, 109a, 114, 125c, 143d, 143e, 143f, 143g) vom 13. Juli 2017, BGBl. I 2017, S. 2347; Gesetz zur Neuregelung des bundesstaatlichen Finanzausgleichssystems ab dem Jahr 2020 und zur Änderung haushaltsrechtlicher Vorschriften vom 14. August 2017, BGBl. I 2017, S. 3122.

⁷ Siehe für eine anschauliche grafische Gegenüberstellung der sinkenden Ausgaben im Rahmen des Solidarpakts II und der steigenden Einnahmen aus dem Solidaritätszuschlag *Institut der deutschen Wirtschaft Köln*, Szenarien für ein Ende des Solidaritätszuschlags. Auswirkungen für Steuerzahler und Staat, Kurzgutachten, Juni 2017, S. 6.

2. Zulässigkeit zügiger Abschmelzung

Weil sich der Rechtfertigungsgrund für die Erhebung des Solidaritätszuschlags aber – ungeachtet des finanzrechtlich bedeutsamen Zeitpunkts Ende 2019 – bei materieller Betrachtung über die Zeit, also nach und nach verflüchtigt hat, erscheint eine korrespondierende, zügige Abschmelzung des Solidaritätszuschlags ab 2020 – an Stelle einer sofortigen vollständigen Abschaffung – verfassungsrechtlich tragbar⁸. Hierfür spricht auch der anererkennungsfähige qualifizierte Fiskalzweck, die Aufkommensausfälle in jährlich zweistelliger Milliardenhöhe haushaltsverträglich „einzuschleichen“.

III. Koalitionsvertraglich vorgesehene Abschmelzung, aber verzögert beschrittener und unzureichend vorgezeichneter Abbaupfad

Dem verfassungsrechtlichen Gebot, den Solidaritätszuschlag abzuschaffen, entspricht der Koalitionsvertrag zwar im Grundansatz, aber nicht mit der notwendigen Konsequenz. Dass der Abbau des Solidaritätszuschlags in Aussicht gestellt wird, weist verfassungsrechtlich in die richtige Richtung. Das Gebot der Folgerichtigkeit verlangt jedoch, wie soeben gezeigt, einen Beginn der Abschmelzung ab Anfang 2020, parallel zur Geltung des neuen bundesstaatlichen Finanzausgleichs, und nicht erst 2021⁹. Auch wenn eine graduelle Abschmelzung des Solidaritätszuschlags hinnehmbar erscheint, muss die Abschmelzung doch jedenfalls zum richtigen Zeitpunkt einsetzen. Ein Rechtfertigungsgrund dafür, den Abbaupfad erst verzögert zu beschreiten, ist nicht ersichtlich.

Zudem ist zu bemängeln, dass sich der Koalitionsvertrag auf einen einzigen verhaltenen Abbauschritt im Jahr 2021 beschränkt, den weiteren Abbaupfad dagegen in keiner Weise vorgezeichnet. Ein stimmiges Konzept hätte diesen Abbaupfad – bei allem gebotenen Respekt vor den Entscheidungen künftiger Gesetzgeber – aus verfassungsrechtlichen Gründen bis zur zügigen vollständigen Abschaffung des Solidaritätszuschlags skizzieren müssen. Dies gilt gerade auch in einem Umfeld kräftig sprudelnder Steuerquellen. Im Angesicht der derzeitigen Lage der staatlichen Steuereinnahmen und der prognostizierten weiteren Einnahmenezuwächse

⁸ Kube, Verfassungsrechtliche Problematik der fortgesetzten Erhebung des Solidaritätszuschlags, Rechtsgutachten erstattet im Auftrag der INSM, Juni 2017, S. 20.

⁹ Der kürzlich von der FDP-Bundestagsfraktion eingebrachte Entwurf eines Gesetzes zur Aufhebung des Solidaritätszuschlagsgesetzes 1995 zielt demgegenüber auf eine vollständige Abschaffung zum 1. Januar 2020; BT-Drs. 19/1038 vom 1. März 2018.

in den kommenden Jahren¹⁰ hätte die Abschmelzung des Solidaritätszuschlags umso konsequenter und im Ergebnis kurzfristiger bis zu Ende vorausgeplant werden müssen.

So enttäuscht der Koalitionsvertrag an dieser Stelle die Verfassungserwartung an die staatliche Erhebung allein verfassungsrechtlich fundierter Steuern deutlich.

IV. Unzulässige Selektivität der geplanten Entlastung

Die zeitlich verzögerte Beschreitung und die unzureichende Vorzeichnung des Abbaupfads verbinden sich mit einem weiteren verfassungsrechtlichen Problem der koalitionsvertraglichen Aussagen zum Solidaritätszuschlag. Dieses Problem ergibt sich aus der geplanten Selektivität der Entlastung im Jahr 2021. Wie oben ausgeführt¹¹ sollen nur Einkommensteuerpflichtige mit einem zu versteuernden Jahreseinkommen bis ca. 61.000 Euro voll entlastet werden. Bei einem zu versteuernden Jahreseinkommen oberhalb von ca. 76.000 Euro soll es dagegen zu keinerlei Entlastung kommen. Im Bereich zwischen den beiden Beträgen soll eine „Gleitzone“ eingerichtet werden. Auch Körperschaftsteuerpflichtige sollen nach den Planungen offenbar unverändert weiter herangezogen werden.

1. Gleichheitswidrige Vorenthaltung der verfassungsrechtlich gebotenen Entlastung

Dies bedeutet, dass die verfassungsrechtlich gebotene Entlastung vom Solidaritätszuschlag nicht nur verspätet einsetzen und bei einem Teilschritt verharren soll. Vielmehr soll die Entlastung für eine Gruppe von Einkommensteuerpflichtigen (mit einem zu versteuernden Jahreseinkommen oberhalb von ca. 76.000 Euro) wie auch für die Körperschaftsteuerpflichtigen vollständig ausfallen und für eine weitere Gruppe von Einkommensteuerpflichtigen (mit einem zu versteuernden Jahreseinkommen innerhalb der „Gleitzone“) nur teilweise greifen. Nach Maßgabe des verfassungsrechtlichen Gebots, den Solidaritätszuschlag für alle Steuerpflichtigen zügig abzuschaffen¹², begründet die – im Ergebnis potentiell unbefristete – volle Forterhebung des Solidaritätszuschlags zulasten eines Teils der Steuerpflichtigen nicht nur einen freiheitsgrundrechtlich unzulässigen Vermögenseingriff, sondern zugleich eine verfassungswidrige Ungleichbehandlung¹³.

¹⁰ Siehe *Bundesministerium der Finanzen*, Monatsbericht November 2017, Ergebnisse der Steuerschätzung vom 7. bis 9. November 2017, S. 1 ff.

¹¹ Siehe oben B.

¹² Siehe soeben oben D. II.

¹³ Siehe genau dazu die Berichterstattung über verfassungsrechtliche Warnungen von „Experten verschiedener Bundesministerien“ in dem Beitrag „Ministeriumsmitarbeiter warnen vor Soli-Wegfall“, Spiegel-Online vom

2. Unzulässige soziale Staffelung des Solidaritätszuschlags

Verfassungsrechtlich problematisch ist die vorgesehene Selektivität der Entlastung vom Solidaritätszuschlag darüber hinaus aber auch mit Blick auf ihre Begründung und ihre Auswirkungen in der Kumulation mit der Einkommensteuer. Die geplante Selektivität der Entlastung im Jahr 2021 wird, jedenfalls implizit, sozialpolitisch begründet. Zwar darf unter bestimmten Voraussetzungen auch eine Ergänzungsabgabe nach der Einkommensstärke der Steuerpflichtigen gestaffelt werden; dies namentlich dann, wenn sich die Staffelung – wie bei der Ergänzungsabgabe 1968 – unmittelbar aus dem Erhebungszweck der Abgabe ergibt¹⁴. Dient eine Ergänzungsabgabe aber dazu, einen konkreten Finanzbedarf des Bundes zu decken – wie im Fall des Solidaritätszuschlags –, verbietet sich eine soziale Staffelung, weil der Finanzierungszweck die Staffelung hier nicht trägt.

Die allgemeine Zielsetzung des sozialen Ausgleichs ist im Einkommensteuerrecht vielmehr in erster Linie durch eine entsprechende Gestaltung des Einkommensteuertarifs zu verfolgen. Soll der soziale Ausgleich verstärkt werden, ist deshalb der Tarifverlauf gemäß § 32a EStG – transparent und folgerichtig – abzuändern. Wird auf den sozial staffelnden Einkommensteuertarif demgegenüber – kumulativ – eine ihrerseits sozial staffelnde Ergänzungsabgabe aufgesetzt, führt dies zu einer demokratisch und rechtsstaatlich problematischen Intransparenz der Umverteilung und darüber hinaus zu einer erheblichen Gefahr von nicht zu rechtfertigenden effektiven Tarifverlaufsänderungen oder gar Tarifsprüngen.

Auch nach diesen Maßgaben ist die im Koalitionsvertrag vorgesehene, nur selektive Entlastung vom Solidaritätszuschlag verfassungsrechtlich unzulässig. Anders als die schon bislang ausgestaltete Freistellung bei sehr geringfügiger Einkommensteuerzahlung (§ 3 Abs. 3 bis 5 SolZG), die sich aus dem gemäß Art. 1 Abs. 1 und Art. 20 Abs. 1 GG gebotenen Schutz des Existenzminimums ableiten lässt, greift die selektive Entlastung nach dem Koalitionsvertrag im Bereich sehr viel höherer Einkommen in den Belastungsverlauf ein, um eine sozialstaatliche Umverteilung zu bewirken¹⁵. Dies hätte nach dem Vorgesagten im Rahmen einer offenen

20. Januar 2018 (<http://www.spiegel.de/wirtschaft/solidaritaetszuschlag-ministeriumsmitarbeiter-warnen-vor-unvollstaendigem-soli-abbau-a-1188749.html>).

¹⁴ Kube, Verfassungsrechtliche Problematik der fortgesetzten Erhebung des Solidaritätszuschlags, Rechtsgutachten erstattet im Auftrag der INSM, Juni 2017, S. 20 f., auch zum Folgenden.

¹⁵ Siehe zu den sich ergebenden Verwerfungen im Belastungsverlauf die grafische Veranschaulichung in *Institut der deutschen Wirtschaft Köln*, Solidaritätszuschlag: Einführung einer Freigrenze gemäß Sondierungsergebnis von CDU/CSU und SPD. Auswirkungen auf die Steuerzahler, IW-Gutachten, Januar 2018, S. 7.

und gleichheitsgerechten, den Tarifverlauf der Einkommensteuer also möglichst gleichförmig modifizierenden Änderung von § 32a EStG geschehen müssen.

3. Der „Fallbeileffekt“ einer Freigrenze, auch bei Ausgestaltung einer „Gleitzone“

Noch erschwerend kommt hinzu, dass die Entlastung vom Solidaritätszuschlag nach dem Koalitionsvertrag nur bis zu einer bestimmten Freigrenze gewährt werden soll. Anders als im Fall eines Freibetrags, der allen Steuerpflichtigen gewährt wird, wird im Fall einer Freigrenze oberhalb des Grenzbetrags voll besteuert¹⁶. Dies führt zu massiven Grenzsteuerbelastungen und mithin Belastungssprüngen bei Überschreitung des Grenzbetrags.

Freigrenzen können, wie im Fall von § 22 Nr. 3 Satz 2 oder auch § 23 Abs. 3 Satz 5 EStG, unter dem Gesichtspunkt der Vollzugsvereinfachung zu rechtfertigen sein. Dieser Gesichtspunkt kommt vorliegend aber nicht in Betracht. Die sich nach der koalitionsvertraglichen Planung ergebenden kumulativen Ertragsteuerbelastungen¹⁷ sind deshalb verfassungsrechtlich umso problematischer. Die vorgesehene „Gleitzone“ mildert den Effekt etwas ab, vermag an der fehlenden Rechtfertigung für die den Belastungsverlauf prägende Zugrundelegung einer Freigrenze aber nichts zu ändern.

E. Zusammenfassung in Thesenform

1. Nach Auslaufen des Solidarpakts II zum Ende des Jahres 2019 ist eine weitere Erhebung des Solidaritätszuschlags verfassungsrechtlich nicht zu rechtfertigen. Angesichts des graduellen Wegfalls des Erhebungsgrundes und der fiskalischen Auswirkungen der Streichung erscheint allerdings eine zügige, Anfang 2020 einsetzende Abschmelzung des Solidaritätszuschlags – an Stelle seiner sofortigen vollständigen Abschaffung – verfassungsrechtlich tragbar.
2. Die koalitionsvertraglich vorgesehene Abschmelzung setzt dagegen erst 2021, mithin zeitlich verzögert ein. Zudem wird nur ein einziger Abschmelzungsschritt in Aussicht gestellt und der Abbaupfad damit unzureichend vorgezeichnet. Der Koalitionsvertrag ent-

¹⁶ Seer, in: Tipke/Lang (Hrsg.), Steuerrecht, 22. Aufl. 2015, § 6 Rdnr. 49; umfassend Luck, „Alles oder Nichts“ – Die Freigrenze im Steuerrecht, 2014.

¹⁷ Siehe dazu nochmals die grafische Veranschaulichung in *Institut der deutschen Wirtschaft Köln*, Solidaritätszuschlag: Einführung einer Freigrenze gemäß Sondierungsergebnis von CDU/CSU und SPD. Auswirkungen auf die Steuerzahler, IW-Gutachten, Januar 2018, S. 7.

täuscht die Verfassungserwartung an die staatliche Erhebung allein verfassungsrechtlich fundierter Steuern an dieser Stelle deutlich.

3. Dass einkommensstärkere Einkommensteuerpflichtige und Körperschaftsteuerpflichtige von der Entlastung – potentiell unbefristet – gänzlich ausgeschlossen werden, Einkommensteuerpflichtige mit einem zu versteuernden Jahreseinkommen innerhalb der „Gleitzone“ jedenfalls teilweise, begründet nach Maßgabe des verfassungsrechtlichen Gebots, den Solidaritätszuschlag für alle Steuerpflichtigen zügig abzuschmelzen, nicht nur einen freiheitsgrundrechtlich unzulässigen Vermögenseingriff, sondern zugleich eine verfassungswidrige Ungleichbehandlung.
4. Darüber hinaus ist es verfassungsrechtlich unzulässig, eine durch einen besonderen, konkreten Mittelbedarf des Bundes begründete Ergänzungsabgabe zum allgemeinen Zweck des sozialen Ausgleichs zu instrumentalisieren. Transparent und in den Belastungswirkungen folgerichtig wird der soziale Ausgleich im Ertragsteuerrecht in erster Linie durch eine entsprechende Gestaltung des Einkommensteuertarifs erreicht. Die sozial gestaffelte Entlastung vom Solidaritätszuschlag ist auch deshalb verfassungswidrig.
5. Noch erschwerend kommt dabei der geplante Einsatz einer Freigrenze hinzu, die – trotz der avisierten „Gleitzone“ – zu besonders schwerwiegenden, gleichheitswidrigen Verwerfungen im Belastungsverlauf in der Kumulation mit der Einkommensteuer führt.
6. In der Gesamtschau muss der Solidaritätszuschlag deshalb aus verfassungsrechtlichen Gründen zum Beginn des Jahres 2020 abgeschafft oder ab diesem Zeitpunkt zügig und für alle Steuerpflichtigen gleichmäßig abgeschmolzen werden. Soweit ein stärkerer sozialer Ausgleich über das Steuerrecht erreicht werden soll, ist auf die verfassungsgemäßen Instrumente zur Herstellung dieses Ausgleichs zu verweisen, an erster Stelle auf den allgemeinen Einkommensteuertarif.