



Der Präsident des Bundesrechnungshofes
als Bundesbeauftragter für Wirtschaftlichkeit
in der Verwaltung



Gutachten

des Bundesbeauftragten für Wirtschaftlichkeit in der
Verwaltung

über den

Abbau des Solidaritätszuschlags

Rechtliche und finanzwirtschaftliche Aspekte

Inhaltsverzeichnis

0	Zusammenfassung	3
1	Vorbemerkung	6
2	Anlass des Gutachtens	6
3	Ergänzungsabgabe nach Artikel 106 Abs. 1 Nr. 6 Grundgesetz	7
3.1	Einführung der Ergänzungsabgabe als Steuerart	7
3.2	Funktion der Ergänzungsabgabe	8
4	Anlass und Aufkommen des Solidaritätszuschlags	8
4.1	Anlass für das Einführen des Solidaritätszuschlags	8
4.2	Aufkommen des Solidaritätszuschlags und Finanzierung des „Aufbaus Ost“ über die Solidarpakte I und II	9
5	Diskussion über den Fortbestand des Solidaritätszuschlags	11
5.1	Sachverständigenanhörung im Finanzausschuss des Deutschen Bundestages	12
5.2	Meinungsstand innerhalb der Fachliteratur	14
5.3	Schlussfolgerungen des Bundesbeauftragten für Wirtschaftlichkeit in der Verwaltung	15
6	Finanzwirtschaftliche Auswirkungen eines Abbaus des Solidaritätszuschlags	17
6.1	Finanzwirtschaftliche Ausgangslage	17
6.2	Relevante Aspekte für Haushalt und Finanzplan	18
6.3	Umwidmung des Solidaritätszuschlags	21
6.4	Kompensation der Mindereinnahmen bei einem vollständigen Abbau des Solidaritätszuschlags	22
6.4.1	Überprüfen der Leistungen an die Länder	22
6.4.2	Zurückführen von Steuervergünstigungen	23
6.4.3	Umgestalten des Einkommensteuertarifs	24
7	Zusammenfassende Bewertung und Empfehlung	24

0 Zusammenfassung

- 0.1 Die Regierungskoalition hat in ihrem Koalitionsvertrag für die 19. Wahlperiode vereinbart, untere und mittlere Einkommen beim Solidaritätszuschlag ab dem Jahr 2021 zu entlasten. Dies würde zu jährlichen Steuermindereinnahmen von rund 10 Mrd. Euro führen. Im Übrigen soll der Solidaritätszuschlag über den Finanzplanungszeitraum (2023) hinaus fortgeführt werden. Der Präsident des Bundesrechnungshofes als Bundesbeauftragter für Wirtschaftlichkeit in der Verwaltung (BWV) nimmt dies zum Anlass, die Bundesregierung über die rechtlichen und finanzwirtschaftlichen Risiken zu informieren, die mit einer Verwirklichung dieses Vorhabens verbunden sind. (Tz. 2)
- 0.2 Der Solidaritätszuschlag ist eine Ergänzungsabgabe zur Einkommen- und Körperschaftsteuer nach Artikel 106 Abs. 1 Nr. 6 Grundgesetz. Er wurde im Jahr 1995 eingeführt, um den damals in einer schwierigen Haushaltslage befindlichen Bund bei der Finanzierung des „Aufbaus Ost“ zu unterstützen. Seither wird er ununterbrochen – mithin seit rund 25 Jahren – erhoben. Ergänzungsabgaben sind dazu bestimmt, einen temporären besonderen Finanzbedarf zu decken. Das Aufkommen aus dem Solidaritätszuschlag steht allein dem Bund zu. Im Zeitraum 1995 bis 2018 betragen die kassenmäßigen Einnahmen hieraus insgesamt 311,7 Mrd. Euro. (Tzn. 3, 4)
- 0.3 In einem öffentlichen Fachgespräch im Juni 2018 wurden im Finanzausschuss des Deutschen Bundestages zwei Fraktionsinitiativen diskutiert, die das Ziel verfolgten, den Solidaritätszuschlags abzuschaffen. Die Sachverständigen vertraten dort mehrheitlich die Auffassung, dass es dem Solidaritätszuschlag mit dem Auslaufen des Solidarpaktes II zum 31. Dezember 2019 an Legitimation mangle. Er sei deshalb abzuschaffen. (Tz. 5.1)
- 0.4 Auch in der einschlägigen Literatur herrscht die Meinung vor, dass eine Ergänzungsabgabe kein Dauerfinanzierungselement sei. Sie sei deshalb aufzuheben, wenn die Voraussetzungen für ihre Einführung entfielen. Dies sei z. B. der Fall, wenn der Bund über ausreichende Finanzmittel verfüge. (Tz. 5.2)

In der Gesamtschau ergibt sich für den BWV der Schluss, dass der von der Bundesregierung geplante teilweise Fortbestand des Solidaritätszuschlags hohen verfassungsrechtlichen Risiken unterliegt. Eine verfassungsgerichtliche Überprüfung des Solidaritätszuschlags ist naheliegend. Die Gefahr, dass der Bund wie im Fall der Kernbrennstoffbesteuerung zu einer milliardenschweren Steuerrückzahlung verurteilt wird, ist nicht von der Hand zu weisen. (Tz. 5.3)

- 0.5 Ein wesentlicher Grundsatz der Haushalts- und Finanzplanung ist das Vorsichtsprinzip. Danach müssen alle absehbaren Haushaltsbelastungen veranschlagt oder hierfür zumindest Planungsreserven vorgesehen werden. Der aktuelle Finanzplan bis 2022 sowie der Eckwertebeschluss der Bundesregierung für den neuen Finanzplan treffen keine ausreichende Vorsorge für die beschriebene Risikolage ab dem Haushaltsjahr 2020. Die verfassungsrechtlichen Probleme, die bei Umsetzung des im Koalitionsvertrag umrissenen Teilabbaukonzepts drohen könnten, werden bislang ausgeblendet. (Tz. 6.2)
- 0.6 Eine Umwidmung des Solidaritätszuschlags für andere Haushaltszwecke als die Finanzierung der Wiedervereinigung erscheint verfassungsrechtlich nicht vertretbar. Der Bund darf sich kein zeitlich unbegrenztes Zuschlagsrecht im Bereich der Steuern vom Einkommen schaffen. Dies ist im Grundgesetz nicht vorgesehen. (Tz. 6.3)
- 0.7 Mangels ausreichender Vorsorge erscheint der vollständige Verzicht auf den Solidaritätszuschlag ab dem Jahr 2020 allerdings schwierig umsetzbar. Im Hinblick auf finanzwirtschaftliche Zwänge, insbesondere der Notwendigkeit schuldenregelkonformer Haushalte, könnte aber ein gestreckter Abbau bis zum Ende des neuen Finanzplanungszeitraums (2023) realisiert werden. Die gegenüber den bislang enthaltenen Planungsreserven zusätzlich wegfallenden Einnahmen ließen sich durch Kompensationsmaßnahmen bei Ausgaben und Einnahmen ausgleichen. Der Bund könnte insbesondere
- die vielfältigen Leistungen an die Länder und Kommunen kritisch überprüfen sowie
 - die umfänglichen Steuersubventionen und sonstigen subventionsähnlichen steuerlichen Regelungen zurückführen.

- Ggf. könnte zur Abdeckung von Mindereinnahmen auch der Einkommensteuertarif neu gestaltet werden. (Tz. 6.4)

0.8 Dem ab dem Jahr 2020 geltenden neuen Finanzausgleich liegt eine finanzverfassungsrechtliche Normallage zugrunde. Ein besonderer Finanzbedarf des Bundes zur Abdeckung neuer spezifischer Ausgabenbedarfe ist nicht gegeben. Der Solidaritätszuschlag stellt 25 Jahre nach seiner Einführung einen Fremdkörper innerhalb des Steuersystems dar. Der BWV spricht sich dafür aus, ihn aus verfassungsrechtlichen Gründen zeitnah, das heißt spätestens bis zum Ende des neuen Finanzplanungszeitraums im Jahr 2023, vollständig abzuschaffen. (Tz. 7)

1 Vorbemerkung

Der Solidaritätszuschlag wird seit dem Jahr 1995 ununterbrochen – und somit seit rund 25 Jahren – als Ergänzungsabgabe zur Einkommen- und Körperschaftsteuer erhoben. Sein Aufkommen steht alleine dem Bund zu.

Während der Solidaritätszuschlag anfangs eine breite Unterstützung in der Bevölkerung fand, sinkt diese mit zunehmender Dauer der Steuererhebung. In einer Umfrage des Instituts für Demografie Allensbach von Oktober 2017 sprachen sich zuletzt immerhin 72 % der Befragten dafür aus, den Solidaritätszuschlag zu streichen.¹

2 Anlass des Gutachtens

Der Koalitionsvertrag vom 12. März 2018 für die 19. Wahlperiode sieht vor, den Solidaritätszuschlag „stufenweise“ abzubauen, ohne allerdings einen konkreten Zeitplan für ein solches Stufenkonzept zu enthalten.² Rund 90 % aller mit dem Solidaritätszuschlag belasteten Einkommensteuerzahler sollen durch eine Freigrenze (mit Gleitzone) vollständig entlastet werden. Dadurch soll sich das Aufkommen des Solidaritätszuschlags um jährlich rund 10 Mrd. Euro mindern. Mit dem Abbau soll Anfang des Jahres 2021 begonnen werden. Der Finanzplan 2018 bis 2022 enthält hierfür Planungsreserven von 9,1 Mrd. Euro (2021) und 10,5 Mrd. Euro (2022) in Form globaler Mindereinnahmen im Einzelplan 60 (Allgemeine Finanzverwaltung). Nach dem Eckwertebeschluss der Bundesregierung zum Haushaltsentwurf 2020 und Finanzplan bis 2023 ist davon auszugehen, dass innerhalb des neuen Finanzplanungszeitraums kein weiterer Abbau vorgesehen ist (vgl. Tz. 6.2).

Angesichts der erheblichen finanzwirtschaftlichen Bedeutung des Vorhabens in der laufenden Wahlperiode hält es der Präsident des Bundesrechnungshofes als **Bundesbeauftragter für Wirtschaftlichkeit in der Verwaltung** (BWV) für angezeigt, bereits im Vorfeld der Einleitung des Gesetzgebungsverfahrens über die rechtlichen und finanzwirtschaftlichen Risiken des Vorhabens zu berichten. Dies gibt der Bundesregierung die Möglichkeit, entsprechende Schlussfolgerungen für den Haushaltsentwurf 2020 sowie den neuen Finanz-

¹ Wirtschaftswoche vom 2. November 2017, „Soli abschaffen - Infrastruktur verbessern“ (<https://www.wiwo.de/politik/konjunktur/allensbach-umfrage-soli-abschaffen-infrastruktur-verbessern/20523094.html>).

² S. 53, Zeilen 2431-2435 und S. 68, Zeilen 3083-3087.

plan 2019 bis 2023 zu ziehen, über die sie voraussichtlich Ende Juni 2019 beschließen wird.

Der BWV stützt sich bei seiner Stellungnahme insbesondere auf die Ergebnisse des öffentlichen Fachgesprächs im Finanzausschuss des Deutschen Bundestages, das im Frühsommer 2018 stattgefunden hat.

Der BWV behält sich vor, nach Vorlage des Referentenentwurfs eines Gesetzes zum Abbau des Solidaritätszuschlags durch das BMF hierzu gesondert Stellung zu nehmen.

3 Ergänzungsabgabe nach Artikel 106 Abs. 1 Nr. 6 Grundgesetz

3.1 Einführung der Ergänzungsabgabe als Steuerart

Die in Artikel 106 Abs. 1 Nr. 6 des Grundgesetzes (GG) normierte Ergänzungsabgabe zur Einkommen- und Körperschaftsteuer geht zurück auf das Gesetz zur Änderung und Ergänzung der Finanzverfassung (Finanzverfassungsgesetz)³ vom 23. Dezember 1955.⁴ Mit dieser Grundgesetzänderung wurde die Ergänzungsabgabe als Bundessteuer in die Verfassung eingefügt.

Zeitgleich beabsichtigte die damalige Bundesregierung, in einem gesonderten Gesetzgebungsverfahren⁵ eine Ergänzungsabgabe i. H. v. 2,5 % zur Einkommen- und Körperschaftsteuer einzuführen. Der Bundesrat lehnte dies ab, so dass der Gesetzentwurf scheiterte.

Im Jahre 1967 legte die damals amtierende Bundesregierung erneut einen Gesetzentwurf⁶ für eine Ergänzungsabgabe auf die Einkommen- und Körperschaftsteuer vor. Mit dem Gesetz, das am 23. Dezember 1967 im Bundesgesetzblatt⁷ verkündet wurde, wurde erstmalig eine Ergänzungsabgabe mit Wirkung ab dem Jahr 1968 eingeführt. Sie ist zusammen mit den Solidaritätszu-

³ BT-Drs. II/480. Der Inhalt des heutigen Artikels 106 Abs. 1 Nr. 6 entspricht Artikel 106 a Nr. 7 GG-E, der im Verlauf des Gesetzgebungsverfahrens zu Artikel 106 Abs. 1 Nr. 7 wurde.

⁴ BGBl. I 1955, S. 817.

⁵ Gesetzentwurf vom 29. April 1954, BT-Drs. II/484.

⁶ BT-Drs. V/2087, Artikel 1 des Gesetzentwurfs zur Verwirklichung der mehrjährigen Finanzplanung des Bundes, I. Teil, Zweites Steueränderungsgesetz 1967.

⁷ BGBl. I 1967, S. 1254; die Ergänzungsabgabe wurde durch Artikel 5 des Einkommensteuerreformgesetzes vom 5. August 1974, BGBl. I 1974, S. 1769, 1854, für die Einkommensteuer mit Wirkung ab Kalenderjahr 1975 und für die Körperschaftsteuer mit Wirkung ab Kalenderjahr 1977 abgeschafft.

schlägen der Jahre 1991/92 und ab 1995 (vgl. Tz. 4.1) die bislang einzige Ergänzungsabgabe.

3.2 Funktion der Ergänzungsabgabe

Nach der Begründung zum Regierungsentwurf vom 29. April 1954 zur Änderung und Ergänzung der Finanzverfassung ist eine Ergänzungsabgabe 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.*“⁸

Die amtliche Begründung des seinerzeit gescheiterten Gesetzentwurfes zur Einführung einer Ergänzungsabgabe enthielt zur Funktion einer Ergänzungsabgabe folgende Aussagen: *„Die mit einem durch Gesetz jederzeit änderbaren und damit »beweglichen« Hebesatz ausgestattete Ergänzungsabgabe [...] soll es dem Bundesgesetzgeber ermöglichen ohne Anwendung der Revisionsklausel und ohne Änderung der Steuersätze Bedarfsspitzen im Bundeshaushalt zu decken, [...] Auf diese Weise wird die Abgabe, deren Erhebung nur mit geringen Hebesätzen in Betracht kommt und keinesfalls für die Dauer, sondern lediglich für Ausnahmelagen bestimmt ist, wesentlich zur inneren Festigung der bundesstaatlichen Finanzstruktur beitragen.“*⁹

Diese Ausführungen verdeutlichen, dass der Gesetzgeber durch eine Ergänzungsabgabe nur einen temporären besonderen Finanzbedarf zu decken beabsichtigt.

4 Anlass und Aufkommen des Solidaritätszuschlags

4.1 Anlass für das Einführen des Solidaritätszuschlags

Die Wiedervereinigung löste beim Bund einen erheblichen zusätzlichen Finanzbedarf aus. Mit dem Gesetz zur Umsetzung des Föderalen Konsolidierungsprogramms (FKPG) vom 23. Juni 1993¹⁰ sollte dieser gedeckt werden. Es verfolgte vier Ziele:¹¹

⁸ BT-Drs. II/480, Begründung, Allgemeiner Teil, Nr. 105, S. 72.

⁹ BT-Drs. II/484, Begründung, Teil A, S. 4.

¹⁰ BGBl. I 1993, S. 944, 975.

¹¹ BT-Drs. 12/4401, Gesetzentwurf der Fraktionen von CDU/CSU und FDP, Begründung, Allgemeiner Teil, S. 45. Der Fraktionsentwurf wurde inhaltsgleich als Regierungsentwurf übernommen (vgl. BT-Drs. 12/4748).

- die dauerhafte Finanzierung des Aufholprozesses in Ost-Deutschland,
- die Bewältigung der Erblastschulden der sozialistischen Herrschaft in der ehemaligen DDR,
- die gerechte Verteilung der daraus resultierenden Finanzierungslasten auf die öffentlichen Haushalte und
- die Konsolidierung der öffentlichen Haushalte als Grundlage einer gesunden gesamtwirtschaftlichen Entwicklung.

Um diese Ziele zu erreichen, enthielt das FKPG neben der Neuordnung des bundesstaatlichen Finanzausgleichs und einer Reihe von Maßnahmen zur Einschränkung von Ausgaben auch steuerliche Maßnahmen. Das steuerliche Maßnahmenpaket sah in Artikel 31 des Umsetzungsgesetzes vor, ein Solidaritätszuschlaggesetz einzuführen. Es bestimmte, von allen Steuerpflichtigen ab dem 1. Januar 1995 einen Solidaritätszuschlag von 7,5 % als Ergänzungsabgabe zur Lohn-, Einkommen- und Körperschaftsteuer zu erheben.¹² Der Gesetzgeber begründete dies damit, dass zur Finanzierung der Vollendung der deutschen Einheit ein finanzielles Opfer aller Bevölkerungsgruppen unausweichlich sei.¹³ Mit dem Gesetz zur Senkung des Solidaritätszuschlags vom 21. November 1997¹⁴ setzte der Gesetzgeber zum 1. Januar 1998 die Höhe des Zuschlags auf 5,5 % herab. In seiner Begründung betonte er, dass hierdurch keinesfalls die Unterstützung der neuen Länder durch den Bund geschmälert werden solle. Vielmehr sei die Senkung konjunkturell notwendig, um der wirtschaftlichen Aufwärtsentwicklung zusätzliche Impulse zu geben.¹⁵ Der Gesetzgeber dehnte ab dem Jahr 2009 den Solidaritätszuschlag auf die neu eingeführte Abgeltungssteuer¹⁶ aus. Der Zuschlagssatz von 5,5 % gilt bis heute unverändert fort.

4.2 Aufkommen des Solidaritätszuschlags und Finanzierung des „Aufbaus Ost“ über die Solidarpakte I und II

Das Aufkommen aus dem Solidaritätszuschlag steht allein dem Bund zu. Für den Zeitraum 1995 bis 2018 betragen die kassenmäßigen Einnahmen hieraus insgesamt 311,7 Mrd. Euro. Das jährliche Steueraufkommen ergibt sich aus dem Schaubild 1.

¹² Einen zeitlich befristeten Vorläufer des Solidaritätszuschlags gab es im Zeitraum vom 1. Juli 1991 bis zum 30. Juni 1992 mit einem Aufkommen von rd. 12 Mrd. Euro.

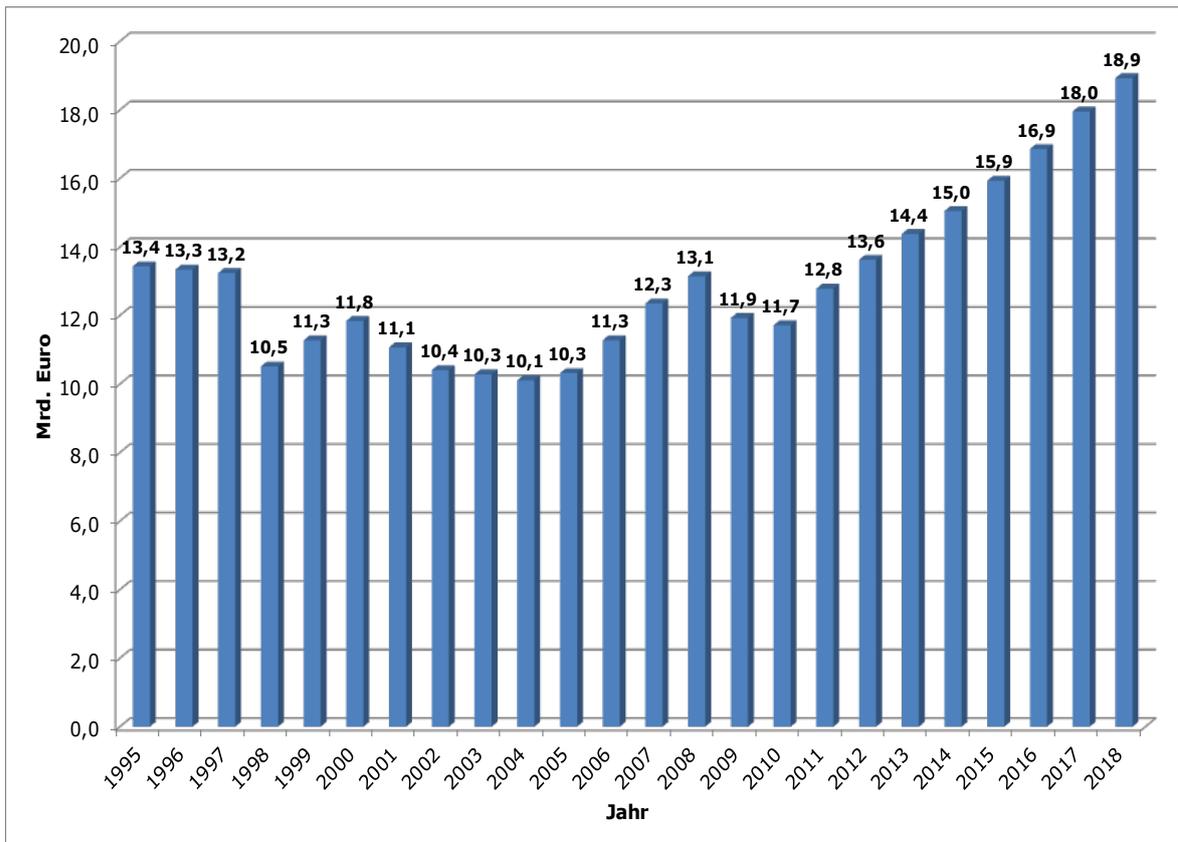
¹³ BT-Drs. 12/4401, S. 51.

¹⁴ BGBl. I 1997, S. 2743.

¹⁵ BT-Drs. 13/8701, S. 6.

¹⁶ Die Abgeltungssteuer ist eine Erhebungsform der Einkommensteuer.

Schaubild 1: Einnahmen aus dem Solidaritätszuschlag



Quelle: Veröffentlichung des BMF „Kassenmäßige Steuereinnahmen nach Steuerarten“ für die Jahre 1995 bis 2017; für das Jahr 2018: Haushaltsrechnung des Bundes. Eigene Darstellung.

Der Solidaritätszuschlag dient der Finanzierung der Aufbauhilfen des Bundes, die im Wesentlichen über die beiden Solidarpakte I und II in die neuen Länder fließen. Der in den Jahren 1995 bis 2004 geltende Solidarpakt I¹⁷ wurde im Jahr 2005 durch den Solidarpakt II abgelöst. Der Solidarpakt II läuft Ende 2019 aus. Er besteht aus zwei Körben mit einem Gesamtvolumen von 156 Mrd. Euro. Korb I enthält die im Rahmen des vertikalen Finanzausgleichs gewährten Sonderbedarfs-Bundesergänzungszuweisungen von zusammen 105 Mrd. Euro. Sie dienen zur Deckung der teilungsbedingten Sonderlasten aus dem bestehenden starken infrastrukturellen Nachholbedarf und zum Ausgleich unterproportionaler kommunaler Finanzkraft. Sie sind degressiv ausgestaltet. Korb II enthält als vereinbarte Zielgröße weitere 51 Mrd. Euro in Form

¹⁷ U. a. mit der Abgabe von sieben Umsatzsteuerpunkten an die Länder, der Einbeziehung der neuen Länder in den Länderfinanzausgleich sowie der Einführung des später in die Bundesschuld integrierten Erblastentilgungsfonds.

von überproportionalen Leistungen in mit den neuen Ländern abgestimmten Politikfeldern.¹⁸

Ab dem Jahr 2020 werden die Finanzbeziehungen zwischen Bund und Ländern auf eine neue Grundlage gestellt. Die spezifische Ausrichtung des bisherigen Finanzausgleichs mit einer Schwerpunktsetzung auf die neuen Länder wird ersetzt durch einen vertikalen Finanzausgleich, in dem der Bund mittels einer Reihe von z. T. neuen Bundesergänzungszuweisungen sowie der zusätzlichen Abgabe von Umsatzsteueranteilen alle Länder unterstützt. Insgesamt stellt der Bund für die Neuregelung ein zusätzliches jährliches Finanzvolumen in der Größenordnung von 10 Mrd. Euro bereit.¹⁹ Ab dem Jahr 2020 liegt dem Finanzausgleich damit wieder eine **finanzverfassungsrechtliche Normallage** zugrunde.²⁰ Ein besonderer Finanzbedarf des Bundes zur Abdeckung neuer spezifischer Ausgabenbedarfe ist derzeit nicht erkennbar.

5 Diskussion über den Fortbestand des Solidaritätszuschlags

Das Thema „Abbau des Solidaritätszuschlag“ ist vor allem seit Beginn der laufenden Wahlperiode verstärkt in den Fokus der parlamentarischen Debatte gerückt.²¹ Ausgelöst wurde die Diskussion um den Abbau des Solidaritätszuschlags durch zwei unabhängig voneinander in den Bundestag eingebrachte

¹⁸ Dazu im Einzelnen: Bericht des Stabilitätsrats gemäß § 8 Stabilitätsratsgesetz, BT-Drs. 19/6888, S. 591 ff.

¹⁹ Dazu im Einzelnen: Schriftliche Stellungnahmen des Bundesrechnungshofes und weiterer Sachverständiger zur öffentlichen Anhörung des Haushaltsausschusses am 20. März 2017 zu dem Entwurf eines Gesetzes zur Änderung des Grundgesetzes (BT-Drs. 18/11131) und zu dem Entwurf eines Gesetzes zur Neuregelung des bundesstaatlichen Finanzausgleichssystems ab dem Jahr 2020 und zur Änderung haushaltsrechtlicher Vorschriften (BT-Drs. 18/11135) mit den Unterpunkten „Bund-Länder-Finanzbeziehungen (im engeren Sinne), Ausgleich unterschiedliche Finanzkraft Länder und Gemeinden“, Haushaltsausschuss-Drs. 18/4218.

²⁰ Kube, Hanno, Verfassungsrechtliche Problematik der fortgesetzten Erhebung des Solidaritätszuschlags, in: DStR 33-34/2017, S. 1792, 1799; gleicher Auffassung: Papier, Hans-Jürgen, Rechtswissenschaftliches Gutachten zur verfassungsrechtlichen Beurteilung der Erhebung des Solidaritätszuschlags ab 2020, März 2019, S. 15, 21. Die finanzverfassungsrechtliche Normallage ist das Gegenstück zu den in der Begründung zum Entwurf eines Gesetzes über eine Ergänzungsabgabe zur Einkommensteuer und zur Körperschaftsteuer genannten Ausnahmelagen, in denen eine Ergänzungsabgabe als zulässig erachtet wird (BT-Drs. II/484, Begründung, Teil A, S. 4).

²¹ - Antrag der FDP, BT-Drs. 19/1038, BT-Drs. 19/2986, BT-Drs. 19/4854.
 - Antrag der AfD, BT-Drs. 19/1157, BT-Drs. 19/1179, BT-Drs. 19/4898.
 - „Sonstige Beschlüsse“ des 31. Parteitags der CDU vom 7./8. Dezember 2018, Beschlüsse C 46, C 81, C 96, C 118, C 165, C 188 und C 207, S. 12.
 - Beschluss des Bundesvorstandes der GRÜNEN/BÜNDNIS 90 vom 8. Januar 2019, S. 4.
 - Beschlüsse des außerordentlichen Bundesparteitages der SPD vom 21. Januar 2018, Leitantrag, S. 6.

Initiativen der Fraktionen von FDP und AfD. Beide Initiativen verfolgten das Ziel, den Solidaritätszuschlags abzuschaffen.

Die Fraktion der FDP begründete ihren Gesetzentwurf²² damit, dass der zur Vollendung der deutschen Einheit aufgelegte Solidarpakt II im Jahr 2019 ausläuft. Damit entfalle die Legitimation für das Solidaritätszuschlaggesetz ab dem Jahr 2020.

Die Fraktion der AfD hält den Solidaritätszuschlag für verfassungswidrig und forderte in ihrem Antrag²³ die sofortige und uneingeschränkte Abschaffung desselben.

5.1 Sachverständigenanhörung im Finanzausschuss des Deutschen Bundestages

In einem öffentlichen Fachgespräch am 27. Juni 2018 ließ sich der Finanzausschuss des Deutschen Bundestages von Sachverständigen beraten.²⁴ Die Sachverständigen²⁵ vertraten mehrheitlich die Auffassung, dass es dem Solidaritätszuschlag mit Wegfall des Solidarpaktes II zum 31. Dezember 2019 an Legitimation mangle. Er sei deshalb abzuschaffen. Hinsichtlich der Fragen, ob der Solidaritätszuschlag sofort zu entfallen habe, schrittweise abgebaut werden könne und ob bei schrittweisem Abbau alle vom Solidaritätszuschlag betroffenen Steuerpflichtigen gleichermaßen zu entlasten sind oder nach Einkommensgruppen unterschiedlich behandelt werden dürfen, differierten die Ansichten der Sachverständigen.

Die Verfechter einer sofortigen, kompletten Abschaffung des Solidaritätszuschlags argumentieren mit dem Wesen einer Ergänzungsabgabe, die nur für einen vorübergehenden zusätzlichen Finanzbedarf zu rechtfertigen sei. Dieser zusätzliche Finanzbedarf bedürfe einer Begründung. Die daraufhin erhobene Ergänzungsabgabe verlöre ihre Legitimation, wenn ab einem objektiv feststellbaren Zeitpunkt die Begründung für den Finanzbedarf wegfiel. Dies sei für den Solidaritätszuschlag mit dem Auslaufen des Solidarpaktes II der Fall.

²² Entwurf eines Gesetzes zur Aufhebung des Solidaritätszuschlaggesetzes 1995, BT-Drs. 19/1038.

²³ Antrag auf sofortige und uneingeschränkte Abschaffung des Solidaritätszuschlags, BT-Drs. 19/1179.

²⁴ Deutscher Bundestag, Finanzausschuss, Wortprotokoll der 14. Sitzung des Finanzausschusses vom 27. Juni 2018, Protokoll-Nr. 19/14.

²⁵ Dazu: Wortprotokoll der 14. Sitzung des Finanzausschusses vom 27. Juni 2018, Protokoll-Nr. 19/14, S. 2 f.

Es gab in der Anhörung auch Stimmen, die einen schrittweisen Abbau des Solidaritätszuschlags als zulässig erachten. Dies könne der Fall sein, wenn zwingende Gründe des Schutzes von Haushalt und Finanzen einen Übergangsprozess verfassungsrechtlich legitimieren.

Einige dieser Verfechter halten nur einen gleichmäßigen Abbau des Solidaritätszuschlags für alle Steuerpflichtigen verfassungsrechtlich für zulässig. Sie argumentieren, dass eine Entlastung nur eines Teils der Steuerpflichtigen nicht verfassungsgemäß sei, da der Solidaritätszuschlag damit zu einem Mittel der Umverteilung würde. Die geplante fortbestehende Belastung höherer Einkommen mache deutlich, dass es dem Bundesgesetzgeber nicht um die Erfüllung des ursprünglich legitimierenden Erhebungszwecks gehe, sondern um eine sozialpolitische Korrektur der einkommensteuerrechtlichen Lastenverteilung. Das sei verfassungswidriger Formenmissbrauch, weil eine solche Korrektur über eine Änderung des Einkommensteuerrechts zu erfolgen habe.

Andere Befürworter eines schrittweisen Abbaus des Solidaritätszuschlags halten dem entgegen, dass auch der geplante Abbau über die Einkommensgruppen zulässig sei. Ergänzungsabgaben dürften sozialpolitisch gestaffelt werden. Daher könne der Abbau auch durch Anheben von Freigrenzen in der Weise verfolgt werden, dass zunächst untere und mittlere Einkommenschichten entlastet werden. Diese Auffassung verweist auf einen Beschluss des Bundesverfassungsgerichts aus dem Jahr 1972. Danach ist bei „[...] Steuern, die wie die Einkommensteuer an der Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen ausgerichtet sind, [...] die Berücksichtigung sozialer Gesichtspunkte zulässig und geboten. Deshalb konnte der Gesetzgeber auch bei der Ergänzungsabgabe, die im Ergebnis eine Verschärfung der Einkommensteuer darstellt, solchen Erwägungen Rechnung tragen. [...] Im Verhältnis zum Steuerzahler wäre es ohne weiteres zulässig gewesen, die Einkommensteuer zu erhöhen und dabei die unteren Einkommensstufen von der Erhöhung auszunehmen. Dann ist aber auch kein Grund dafür ersichtlich, die Ergänzungsabgabe als eine selbständige Steuer strenger an die Struktur der Einkommen- und Körperschaftsteuer zu binden als eine Erhöhung der Einkommen- und Körperschaftsteuer selbst.“²⁶

Eine Mindermeinung vertritt die Auffassung, dass eine Ergänzungsabgabe nicht etwas Zusätzliches sei. Sie sei eine Steuer, die in Ergänzung zur üblichen

²⁶ BVerfGE 32, 333, 339.

Einkommensteuer hinzuträte. Die Ergänzung habe keinen zeitlichen Bezug. Auch der in der Begründung zum Finanzverfassungsgesetz 1955 erstmalig auftretende Begriff der Bedarfsspitzen habe keinen zeitlichen Bezug. Bedarfsspitzen bedeuteten lediglich, dass ein Sonderbedarf bestehe. Der Solidaritätszuschlag stehe in keinem Zusammenhang mit dem Solidarpakt II. Er sei eine Ergänzungsabgabe und damit eine Steuer. Steuern hätten keine Zweckbindung. Der Solidaritätszuschlag unterscheide sich von der Einkommensteuer allein dadurch, dass er nur dem Bund zustehe.

5.2 Meinungsstand innerhalb der Fachliteratur

In der Literatur herrscht die Meinung vor, dass die Ergänzungsabgabe eine eigenständige, akzessorische Steuer sei. Ihre Erhebung setze die Existenz der Einkommen- und/oder Körperschaftsteuer voraus, an denen sie anknüpfe.²⁷ Die Ergänzungsabgabe diene der Deckung eines konkreten Finanzierungsbedarfs des Bundes.²⁸ Dieser Deckungsbedarf müsse nachgewiesen werden.²⁹ Sie sei als subsidiäres Finanzierungsinstrument anzusehen, dem von Verfassungswegen Ausnahmecharakter zukomme.³⁰ Zwar sei nicht erforderlich, eine Ergänzungsabgabe von vornherein zu befristen.³¹ Allerdings sei sie auch kein Dauerfinanzierungselement.³² Sie sei deshalb aufzuheben, wenn die Voraussetzungen ihrer Erhebungen entfielen.³³ Dies sei z. B. der Fall, wenn der Bund

²⁷ Hidien, Jürgen W. in: Kahl/Waldhoff/Walter, Bonner Kommentar zum Grundgesetz, Art. 106, Rn. 1428, Loseblattsammlung, Heidelberg, Stand: 103. Lieferung, Dezember 2002; Seiler, Christian in: Maunz/Dürig, Grundgesetz, Kommentar, Art. 106, Rn. 117, Loseblattsammlung, München, Stand: 81. Lieferung, September 2017; Henneke, Hans-Günther in: Schmidt-Bleibtreu/Hofmann/Henneke, GG Kommentar zum Grundgesetz, Art. 106, Rn. 31, 14. Auflage, Köln 2018; Kienemund, Andreas in: Hömig/Wolff, Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland, Handkommentar, Art. 106, Rn. 3, 12. Auflage, Baden-Baden 2018.

²⁸ Hidien, a.a.O., Rn. 1429; Seiler, a.a.O., Rn. 117; Schwarz, Kyrill-A. in: v. Mangoldt/Klein/Starck, GG Kommentar, Bd. 3, Art. 106 Abs. 1, Rn. 49, 6. Auflage, München 2010; Heintzen, Markus in: von Münch/Kunig, Grundgesetz-Kommentar, Bd. 2, Art. 106, Rn. 21, 6. Auflage, München 2012; Henneke, a.a.O., Rn. 31; Kienemund, a.a.O., Rn. 3.

²⁹ Hidien, a.a.O., Rn. 1431; Schwarz, a.a.O., Rn. 49; Heintzen, a.a.O., Rn. 21.

³⁰ Seiler, a.a.O., Rn. 117.

³¹ Hidien, a.a.O., Rn. 1434; Seiler, a.a.O., Rn. 117; Schwarz, a.a.O., Rn. 49; Schenke, Ralf P. in: Sodan, Grundgesetz, Art. 106, Rn. 4, 4. Auflage, München 2018; Kienemund, a.a.O., Rn. 3; so auch Bundesverfassungsgericht (1972) in BVerfGE 32, 333, 340.

³² Hidien, a.a.O., Rn. 1434; Seiler, a.a.O., Rn. 117; Schwarz, a.a.O., Rn. 49; Heintzen, a.a.O., Rn. 21; Schenke, a.a.O., Rn. 4.

³³ Hidien, a.a.O., Rn. 1434; Schwarz, a.a.O., Rn. 49; Papier, Hans-Jürgen: Rechtswissenschaftliches Gutachten zur verfassungsrechtlichen Beurteilung der Erhebung des Solidaritätszuschlags ab 2020, März 2019, S. 21 ff.

über ausreichende Finanzmittel verfüge.³⁴ Auf die Ergänzungsabgabe „Solidaritätszuschlag“ angewendet führe dies dazu, dass das Solidaritätszuschlagsgesetz 1995 jedenfalls mit dem Ende des Solidarpakts II verfassungsrechtlich nicht mehr zu rechtfertigen und mit Wirkung zum 1. Januar 2020 aufzuheben sei.³⁵

Demgegenüber wird vereinzelt auch die Auffassung vertreten, dass der Wegfall des ursprünglichen Erhebungsgrundes nicht automatisch zu einem Wegfall der Ergänzungsabgabe führe. Sie sei als Steuer gerade nicht an einen bestimmten Verwendungszweck gebunden und verlöre daher nicht ihre Berechtigung, solange insgesamt die Einnahmeerzielung noch erforderlich ist.³⁶

5.3 Schlussfolgerungen des Bundesbeauftragten für Wirtschaftlichkeit in der Verwaltung

In der Gesamtschau der vorgetragenen Argumente ist für den BWV folgende Sach- und Rechtslage relevant:

- Eine Ergänzungsabgabe – wie sie der Solidaritätszuschlag darstellt – bedarf einer sachlichen Begründung.
- Der sachliche Grund muss einen Finanzbedarf auslösen, der aus den laufenden Einnahmen nicht gedeckt werden kann. Dieser Finanzbedarf darf jedoch nur vorübergehender Natur sein, wobei der Begriff „vorübergehend“ einem weiten zeitlichen Spielraum unterliegt.
- Mit dem Wegfall des sachlichen Grundes entfällt grundsätzlich auch die Berechtigung der Ergänzungsabgabe. Wird sie mit einem anderen sachlichen Grund vorübergehender Natur unterlegt, ist ggf. eine Fortführung zulässig. Allerdings darf der Bund sich nicht auf diese Weise ein dauerhaftes Zuschlagsrecht auf die Einkommensteuer und Körperschaftsteuer verschaffen. Es muss ein die Ergänzungsabgabe rechtfertigender spezifischer Finanzbedarf bestehen. Die Ergänzungsabgabe darf sich keinesfalls auf eine Daueraufgabe beziehen.

³⁴ Hiden, a.a.O., Rn. 1434; Schwarz, a.a.O., Rn. 49.

³⁵ Papier, a.a.O., S. 28.

³⁶ Schwarz, a.a.O., Rn. 49.

- Wird mit Blick auf sozialpolitische Aspekte³⁷ eine Ent- oder Belastung bestimmter Einkommensgruppen angestrebt, müsste dies durch einen veränderten Tarifverlauf der Einkommensteuer geschehen und nicht durch eine Ergänzungsabgabe.³⁸

Gemessen an diesen Voraussetzungen einer Ergänzungsabgabe erscheint ein teilweiser Fortbestand des Solidaritätszuschlags mit **hohen verfassungsrechtlichen Risiken** behaftet. In diesem Zusammenhang ist darauf hinzuweisen, dass

- der Solidaritätszuschlag mit notwendigen finanziellen Anstrengungen für den Aufbau der neuen Länder begründet worden ist, die nach der damaligen Finanzlage des Bundes aus dem normalen Steueraufkommen nicht finanzierbar waren,
- sich der Aufbau der neuen Länder finanziell vor allem in den Leistungen des Bundes auf Grundlage der Solidarpakte I und II manifestierte,
- der Solidarpakt II Ende des Jahres 2019 ausläuft und durch einen neuen Finanzausgleich ersetzt wird, der keine Sonderbedarfe für die neuen Länder mehr ausweist,
- somit der spezifische Mittelbedarf für die Aufgabe „Finanzierung des Aufbaus Ost“ entfällt und zudem
- die seinerzeit bei der Einführung des Solidaritätszuschlages bestehende schwierige Finanzlage des Bundes nicht mehr besteht.³⁹

Angesichts dessen läuft der Solidaritätszuschlag Gefahr, in die Verfassungswidrigkeit hinüberzugleiten.

Nach Einschätzung des BWV könnte ein Gesetz zum Abbau des Solidaritätszuschlags, mit dem das Konzept des Koalitionsvertrages umgesetzt werden soll, zu einer verfassungsgerichtlichen Überprüfung führen. Die Gefahr einer Steuerrückzahlung – wie im Fall der Kernbrennstoffsteuer mit einem Einnahmever-

³⁷ Dazu: Koalitionsvertrag vom 12. März 2018, S. 53, Zeilen 2431-2435 und S. 68, Zeilen 3083-3087: Danach will die Regierungskoalition mit der Teilabschaffung des Solidaritätszuschlags insbesondere untere und mittlere Einkommen entlasten.

³⁸ So u. a. auch: Jahresgutachten 2018/19 des Sachverständigenrates zur Begutachtung der gesamtwirtschaftlichen Entwicklung, BT-Drs. 19/5800, Tz. 635 ff. (638).

³⁹ Der Bund erwirtschaftet seit fünf Jahren Haushaltsüberschüsse.

lust für den Bund von fast 7,3 Mrd. Euro im Jahr 2017⁴⁰ – ist vor diesem Hintergrund nicht von der Hand zu weisen.

Nach Auffassung des BWV stünde die Notwendigkeit einer verlässlichen Finanz- und Haushaltsplanung einer möglichen rückwirkenden Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts nicht entgegen. Sie kann nur Geltung beanspruchen, wenn der Gesetzgeber sich auf seine Finanz- und Haushaltsplanung verlassen durfte.⁴¹ Einen solchen Vertrauensschutz sieht der BWV angesichts der breit diskutierten verfassungsrechtlichen Problematik eines Fortbestands des Solidaritätszuschlags über das Jahr 2019 hinaus nicht als gegeben an. Nach der kritischen Debatte um den Abbau des Solidaritätszuschlags können der Gesetzgeber und die Bundesregierung nicht mehr guten Glaubens von der Rechtmäßigkeit der im Koalitionsvertrag vereinbarten Vorgehensweise ausgehen. Dies sollte aus Sicht des BWV eine angemessene Vorsorge in der anstehenden Haushalts- und Finanzplanung getroffen werden.

6 Finanzwirtschaftliche Auswirkungen eines Abbaus des Solidaritätszuschlags

6.1 Finanzwirtschaftliche Ausgangslage

Gegenüber dem Zeitpunkt der Einführung des Solidaritätszuschlags vor rund 25 Jahren hat sich die finanzwirtschaftliche Ausgangslage für den Bund spürbar verbessert. Im Einzelnen:

- Der Bundeshaushalt benötigt seit dem Haushaltsjahr 2014 keine Nettokreditaufnahme (NKA) zum Haushaltsausgleich. Im Vergleich dazu lag die NKA beim Inkrafttreten des Solidarpaktes I im Jahr 1995 bei 25,6 Mrd. Euro; dies entsprach einer Kreditfinanzierungsquote (Anteil der durch die NKA gedeckten Ausgaben im Bundeshaushalt) von 10,8 %. Beim Inkrafttreten des Solidarpaktes II im Jahr 2005 betrug die Nettokreditaufnahme sogar 31,2 Mrd. Euro; dies entsprach einer Kreditfinanzierungsquote von 12,0 %.⁴²

⁴⁰ Dazu im Einzelnen: Bemerkungen des Bundesrechnungshofes 2017, BT-Drs. 19/170, Nr. 2.2.3.

⁴¹ Pressemitteilung Nr. 42/2017 vom 7. Juni 2017 zur Kernbrennstoffsteuer (BVerfGE 145, 171, 229) mit Verweis auf BVerfGE 122, 210, 246 (zur Pendlerpauschale) und BVerfGE 126, 268, 285 (Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer) – dazu auch: Bemerkungen des Bundesrechnungshofes 2017, BT-Drs. 19/170, Nr. 2.2.3.

⁴² Eine Kreditfinanzierungsquote von 12,0 % würde im Haushaltsplan 2019 einer NKA von 43 Mrd. Euro entsprechen.

- Demgegenüber verzeichnete der Bundeshaushalt in den Haushaltsjahren 2015 bis 2018 sogar Überschüsse von insgesamt mehr als 35 Mrd. Euro.
- Der Solidarpakt II mit seinen hohen Transferleistungen an die neuen Länder läuft Ende 2019 aus. Damit ist die Finanzierung der Deutschen Einheit über den bundesstaatlichen Finanzausgleich abgeschlossen.
- Der 2020 geltende neue Finanzausgleich sieht keine Sonderleistungen für die neuen Länder mehr vor. Er begünstigt dank vorgesehener hoher Bundesleistungen künftig alle Länder.

6.2 Relevante Aspekte für Haushalt und Finanzplan

Der Solidaritätszuschlag ist nach den Energiesteuereinnahmen die zweitstärkste Einnahmequelle bei den Bundessteuern. Nach der aktuellen Steuerschätzung sollen die Einnahmen hieraus auf Basis der geltenden Rechtslage weiter steigen. Die Vereinbarung im Koalitionsvertrag sieht einen teilweisen Abbau des Solidaritätszuschlags vor. Ab dem Jahr 2021 sollen in einem ersten Schritt 90 % aller einkommensteuerpflichtigen Solidaritätszuschlagszahler durch Einfügen einer Freigrenze mit Gleitzone vollständig entlastet werden. Einkommensteuerzahler mit einem Jahreseinkommen von rund 76 000 Euro und mehr⁴³ sowie Unternehmen, die der Körperschaftsteuer unterliegen, würden weiterhin den vollen Solidaritätszuschlag zahlen. Aussagen dazu, wann der Solidaritätszuschlag vollständig wegfallen soll, enthält der Koalitionsvertrag nicht.

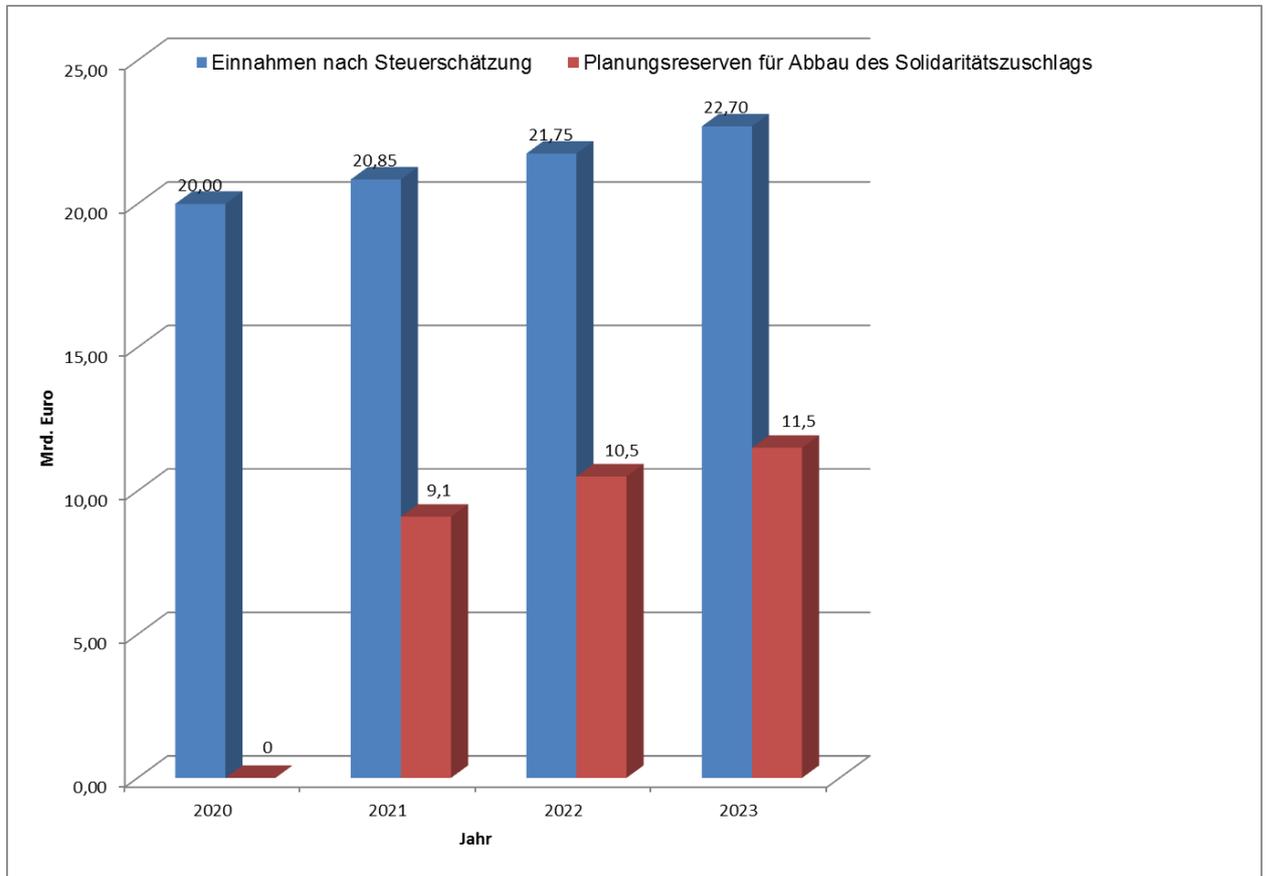
Für den damit verbundenen Einnahmeausfall hat die Bundesregierung im geltenden Finanzplan 2018 bis 2022 globale Mindereinnahmen von 9,1 Mrd. Euro (2021) und 10,5 Mrd. Euro (2022) veranschlagt. Der Eckwertebeschluss der Bundesregierung vom 20. März 2019 zum neuen Finanzplan 2019 bis 2023 wiederholt nur, dass im Jahr 2021 der Solidaritätszuschlag für 90 % derer, die ihn entrichten, abgeschafft wird.⁴⁴ Er enthält keine konkreten Aussagen zur Höhe der Mindereinnahmen aufgrund des geplanten Abbaus des Solidaritätszuschlags. Angaben zum nächsten Abbauschritt fehlen ebenfalls. Für den Zeit-

⁴³ Siehe Handelsblatt „Merkels Plan für den Soli“ vom 5. November 2018 sowie IW-Gutachten „Die geplante Reform des Solidaritätszuschlags“ vom 20. November 2018, S. 7.

⁴⁴ Eckwerte des Regierungsentwurfs des Bundeshaushalts 2020 und des Finanzplans 2019 bis 2023, Anlage 2: Sprechzettel für den Regierungssprecher; Monatsbericht des BMF vom März 2019, Editorial.

raum 2020 bis 2023 ist von folgenden Haushaltszahlen auszugehen (Schaubild 2):

Schaubild 2: Geschätzte Einnahmen aus dem Solidaritätszuschlag sowie Planungsreserven (globale Mindereinnahmen)



Quelle: Einnahmen: Steuerschätzung vom 7. bis 9. Mai 2019; Planungsreserven: Finanzplan 2018 bis 2022; für das Jahr 2023 eigene Schätzung der geplanten Mindereinnahmen auf Basis des Eckwertebeschlusses vom 20. März 2019.

Dem im Koalitionsvertrag und der bisherigen Finanzplanung angelegten Teilabbau des Solidaritätszuschlags sind die öffentlich diskutierten Konzepte für einen vollständigen Abbau gegenüberzustellen⁴⁵. Sie markieren das maximale Risiko der haushaltsmäßigen Auswirkungen. Bei einem vollständigen Abbau des Solidaritätszuschlags ab dem Jahr 2020 müsste der Bund im Finanzplanungszeitraum auf Einnahmen von bis zu 85,3 Mrd. Euro verzichten. Die Planungsreserven im geltenden Finanzplan einschließlich Eckwertebeschluss belaufen sich demgegenüber nur auf 31,1 Mrd. Euro. Die abzudeckenden Mindereinnahmen würden danach eine Größenordnung von bis zu 54 Mrd. Euro

⁴⁵ Die Bundestagsfraktionen der FDP und AfD sprachen sich in ihren Gesetzentwürfen bereits für einen vollständigen Abbau ab dem Jahr 2020 bzw. einem sofortigen Abbau aus. Gleiches fordert seit dem Bundesparteitag im Dezember 2018 auch die CDU. Allerdings stellt sie dies unter einen Finanzierungsvorbehalt.

erreichen. Würde der Abbau des Solidaritätszuschlags bis zum Ende des neuen Finanzplanungszeitraums im Jahr 2023 gestreckt, würden die noch abzudeckenden Mindereinnahmen je nach Ausgestaltung der Abbaustufen merklich geringer ausfallen.

Die bestehenden Planungslücken ab dem Jahr 2020 sind zwar erheblich; sie könnten nach Einschätzung des BWV aber durch Kompensationsmaßnahmen in finanzwirtschaftlich tragbarer Weise aufgefangen werden (dazu: Tz. 6.4).

Ein wesentlicher haushaltsrechtlicher Grundsatz für jede Haushalts- und Finanzplanung ist das **Vorsichtsprinzip**. Danach müssen alle absehbaren Haushaltsbelastungen veranschlagt oder hierfür zumindest Planungsreserven eingestellt werden.

Die bisherigen Planungsansätze (Schaubild 2) genügen diesen Anforderungen nach Einschätzung des BWV nicht. Sie decken nur den im Koalitionsvertrag beschriebenen Teilabbau des Solidaritätszuschlags ab. Damit lassen sie die verfassungsrechtlichen Risiken außer Acht, die bei Umsetzung eines solchen Abbaukonzepts drohen. Nach dem Eckwertebeschluss über den neuen Finanzplan bis 2023 soll sich hieran nichts ändern.

Eine am Vorsichtsprinzip ausgerichtete Finanzplanung müsste zur Vermeidung dieser Risiken einen zeitnahen vollständigen Abbau des Solidaritätszuschlags ermöglichen. Dies wäre auch finanzwirtschaftlich konsequent, da die Bundesregierung damit die in der Vergangenheit formulierten Begründungen hinsichtlich des Finanzierungszwecks des Solidaritätszuschlags beachten würde.

Mit Blick auf die volkswirtschaftliche Steuerbelastung (Schaubild 3) wäre die zeitnahe vollständige Abschmelzung des Solidaritätszuschlags zudem ein zielführender Schritt hin zu einer Korrektur der seit Jahren gewachsenen Steuerbelastung:

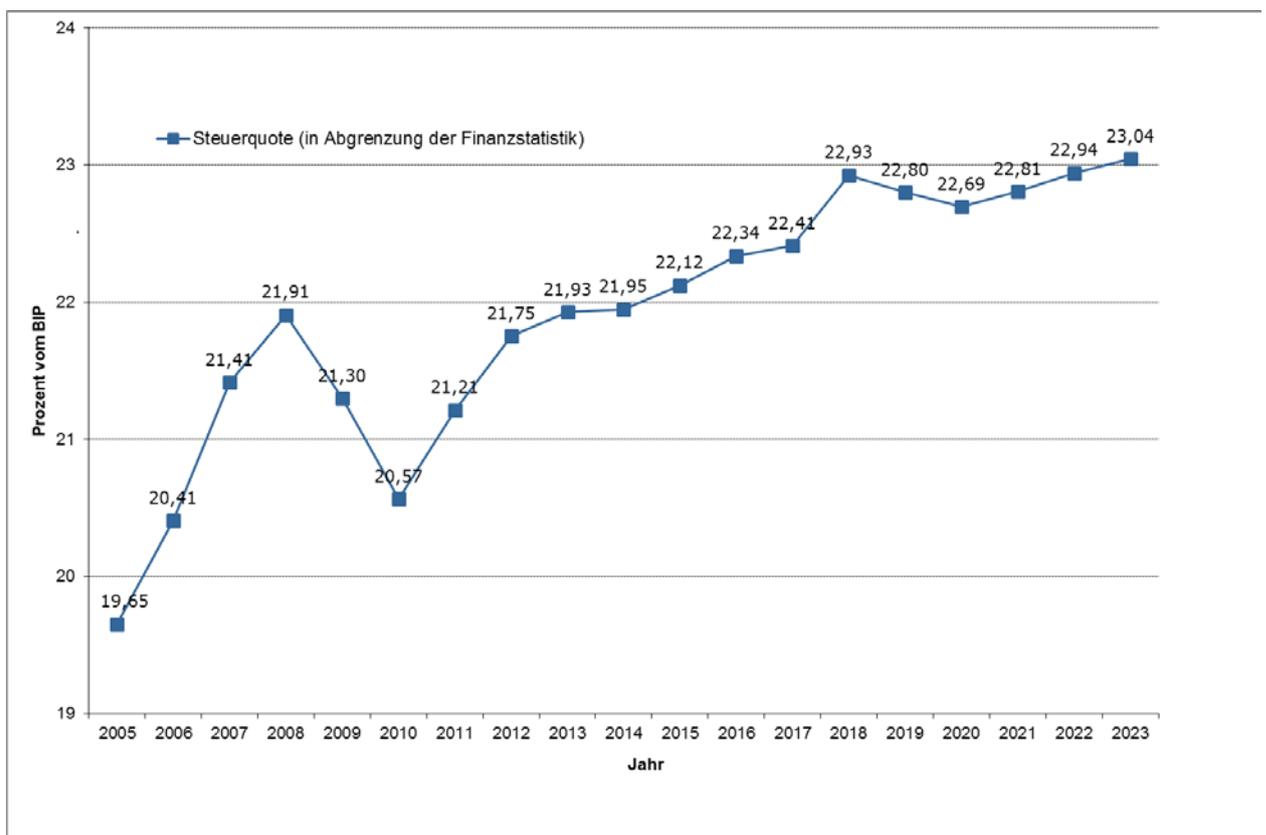
- Im Zeitraum von 2005 bis 2018 wuchs die Steuerquote⁴⁶ (in der Abgrenzung der Finanzstatistik)⁴⁷ von 19,6 % auf 22,9 % des Bruttoinlandsprodukts (BIP) an.

⁴⁶ Die Steuerquote beziffert den Anteil des Steueraufkommens am Bruttoinlandsprodukt; sie trifft damit eine Aussage für die steuerliche Gesamtbelastung einer Volkswirtschaft.

⁴⁷ Die Steuerquoten in der Abgrenzung des Europäischen Systems Volkswirtschaftlicher Gesamtrechnungen (ESVG 2010) liegen um bis zu einem Prozentpunkt höher, da einige steuerliche Abzüge wie das Kindergeld im ESVG 2010 nicht als Steuermindereinnahmen, sondern als öffentliche Ausgaben (Transferleistungen) gelten.

- Nach der Steuerschätzung vom 7. bis 9. Mai 2019 soll sie – trotz einer Verringerung der Erwartungen gegenüber der vorigen Schätzung vom Herbst 2018 – bis zum Jahr 2023 sogar auf 23,0 % des BIP steigen.
- Nach einem vollständigen Abbau des Solidaritätszuschlags würde die Steuerquote um 0,58 Prozentpunkte (2023) sinken. Damit läge die Quote im Jahr 2023 mit 22,5 % immer noch deutlich über der durchschnittlichen Steuerbelastung der letzten 15 Jahre von 21,6 % des BIP (2005 bis 2019).

Schaubild 3: Entwicklung der Steuerquote (geltende Rechtslage)



Quelle: Monatsbericht des BMF vom Januar 2019 für die Jahre 2005 bis 2017; Ergebnisse der Steuerschätzung vom 7. bis 9. Mai 2019 für die Jahre bis 2023.

6.3 Umwidmung des Solidaritätszuschlags

Eine Umwidmung des Solidaritätszuschlags für andere Haushaltszwecke als die Finanzierung der Wiedervereinigung (z. B. für die Finanzierung von Investitionsmaßnahmen) erscheint verfassungsrechtlich nicht vertretbar. Im Ergebnis würde damit eine neue Ergänzungsabgabe eingeführt. Der für ihre Rechtfertigung notwendige außergewöhnliche Finanzierungsbedarf besteht gegenwärtig nicht. Im Ergebnis würde eine solche Umwidmung dazu führen, dass der Bund eine **eigene Steuerkompetenz** in Form eines Zuschlags auf die Steuern vom

Einkommen zementiert.⁴⁸ Ein solches ausschließliches Steuersetzungsrecht des Bundes sieht das Grundgesetz jedoch nicht vor. Wie das Bundesverfassungsgericht bereits im Fall der Kernbrennstoffsteuer betont hat, darf der Bund seine Zuständigkeitsgrenzen für steuerliche Maßnahmen nicht an den Regelungen im Grundgesetz vorbei ausweiten.⁴⁹

6.4 Kompensation der Mindereinnahmen bei einem vollständigen Abbau des Solidaritätszuschlags

Nach Einschätzung des BWV erscheint der sofortige vollständige Verzicht auf den Solidaritätszuschlag ab dem Jahr 2020 mangels ausreichender Vorsorge der Bundesregierung schwierig umsetzbar. Im Hinblick auf die finanzwirtschaftlichen Rahmenbedingungen hält es der BWV jedoch für möglich, einem Abgleiten des Solidaritätszuschlags in die Verfassungswidrigkeit zu begegnen. Dazu müsste das Spannungsfeld zwischen einem verfassungsrechtlich problematischen Fortbestand des Solidaritätszuschlags und der Notwendigkeit **schuldenregelkonformer Haushalte** aufgelöst werden. Ein Weg dazu könnte sein, den Solidaritätszuschlag über konkrete Abbauschritte zeitnah, das heißt spätestens bis zum Ende des neuen Finanzplanungszeitraums im Jahr 2023, vollständig abzuschaffen.⁵⁰

Die entfallenden Einnahmen ließen sich durch Einsparungen auf der Ausgaben- seite insbesondere bei den Bund-Länder-Finanzbeziehungen (Tz. 6.4.1) sowie durch eine konsequente Überprüfung der vielfältigen Steuervergünstigungen (Tz. 6.4.2) ausgleichen. Sollte die Bundesregierung sich hierzu außer Stande sehen, bliebe ihr die Möglichkeit, über ein Umgestalten des Steuertarifs bei der Einkommensteuer die Mindereinnahmen zu kompensieren (Tz. 6.4.3).

6.4.1 Überprüfen der Leistungen an die Länder

Der Bund unterstützt Länder und Kommunen mittlerweile in fast allen relevanten Politikbereichen. Nach der grundgesetzlichen Ordnung ist die Erfüllung staatlicher Aufgaben einschließlich deren Finanzierung aber Sache der Länder.⁵¹ Seit Jahren interveniert der Bund zunehmend bei Kernaufgaben der

⁴⁸ Papier, a.a.O., S. 23.

⁴⁹ Bundesverfassungsgericht, Pressemitteilung Nr. 42/2017 vom 7. Juni 2017 zur Kernbrennstoffsteuer.

⁵⁰ Papier, a.a.O., S. 27, sieht demgegenüber den vollständigen Abbau des Solidaritätszuschlags zum 1. Januar 2020 als verfassungsrechtlich erforderlich an.

⁵¹ Artikel 30 und 83 GG.

Länder wie z. B. der vorschulischen Betreuung, der schulischen Bildung sowie der kommunalen Infrastruktur und dem Öffentlichen Personennahverkehr. Aktuelles Beispiel sind die per Grundgesetzänderung neu eingeführten bzw. ausweiteten Finanzhilfen. Das finanzielle Engagement des Bundes wächst von Jahr zu Jahr und erreicht inzwischen ein Volumen in der Größenordnung von 80 Mrd. Euro.⁵² Dabei ist die Finanzlage der Länder und Kommunen zum Teil besser als die des Bundes.⁵³ Deshalb könnten verschiedene Leistungen des Bundes an die Länder und Kommunen reduziert werden. Dies würde einen Schritt in Richtung einer Wiederherstellung der föderativen Grundordnung bedeuten.

6.4.2 Zurückführen von Steuervergünstigungen

Eine weitere Möglichkeit um Einnahmeausfälle aufzufangen, bestünde darin, die umfänglichen Steuersubventionen und sonstigen subventionsähnlichen steuerlichen Regelungen zurückzuführen. Hierauf hat der Bundesrechnungshof wiederholt hingewiesen.⁵⁴

Das in den Vergünstigungen gebundene jährliche Haushaltsvolumen ist beachtlich:

- Die 20 größten Steuersubventionen des Bundes in der Abgrenzung des Subventionsberichts führen im Jahr 2019 zu geschätzten kassenmäßigen Ausfällen im Bundeshaushalt von 14,5 Mrd. Euro.⁵⁵
- Die 15 größten sonstigen steuerlichen Regelungen des Bundes, die die Bundesregierung nicht den Subventionen zurechnet, führen zu Mindereinnahmen von geschätzt 13,6 Mrd. Euro.⁵⁶
- Im Bereich der Energiebesteuerung verzeichnet der Bund Mindereinnahmen in Milliardenhöhe durch die gegenüber Ottokraftstoff niedrigere Dieselsebesteuerung.

⁵² Dazu im Einzelnen: Bemerkungen des Bundesrechnungshofes 2018, BT-Drs. 19/5500, Nr. 2.2.4.3, insbesondere Tabelle 2.4.

⁵³ Dazu: Länderhaushalte mit steigenden Überschüssen, in: Monatsbericht des BMF vom März 2019, S. 8-12.

⁵⁴ Bemerkungen des Bundesrechnungshofes 2017, BT-Drs. 19/170, Nr. 2.2.7, Bemerkungen des Bundesrechnungshofes 2018, BT-Drs. 19/5500, Nr. 2.2.8.

⁵⁵ Haushaltsplan 2019, Anlage 2 zu Kapitel 6001.

⁵⁶ Haushaltsplan 2019, Anlage 3 zu Kapitel 6001.

- Auch die steuerliche Behandlung von Firmenwagen wirkt wie eine Subvention in Milliardenhöhe; sie wird von der Bundesregierung allerdings nicht als solche betrachtet.

Allein die Steuermindereinnahmen aufgrund des ermäßigten Umsatzsteuersatzes betragen mehr als 30 Mrd. Euro im Jahr.⁵⁷ Hiervon sind nur einige Tatbestände – wie der ermäßigte Steuersatz für Beherbergungsleistungen und für die Personenbeförderung – Teil der Subventionsberichterstattung.

6.4.3 Umgestalten des Einkommensteuertarifs

Als Ultima Ratio könnte die Bundesregierung den Einkommensteuertarif umgestalten.⁵⁸ Der Tarif wäre auch steuersystematisch der richtige Hebel, um die sozialpolitischen Aspekte zu berücksichtigen, die dem Koalitionsvertrag beim Abbaukonzept für den Solidaritätszuschlag zugrunde liegen.

Im Falle einer Tarifanpassung stünden dem Bund von den Mehreinnahmen allerdings nur 42,5 % zu. Die übrigen Anteile entfielen mit 42,5 % auf die Länder und mit 15 % auf die Kommunen. Somit würden auch die durch die Aufhebung des Solidaritätszuschlags nicht belasteten Länder und Kommunen von zusätzlichen Steuereinnahmen profitieren. Um solche „Windfall Profits“ zu vermeiden, die Verteilung des Gesamtsteueraufkommens unverändert zu lassen und die Gesamtsteuerlast nicht zu erhöhen, könnte der Bund seine Umsatzsteueranteile an die Länder (z. B. bei den Umsatzsteueranteilen für Integrationsleistungen und im Familienleistungsausgleich) entsprechend den Mehreinnahmen der Länder und Kommunen bei der Einkommensteuer verringern.

7 Zusammenfassende Bewertung und Empfehlung

Aus Sicht des BWV bestehen verfassungsrechtliche Risiken bei einer Fortgeltung des Solidaritätszuschlags. Der Grund für die Einführung des Solidaritätszuschlags als Ergänzungsabgabe fällt mit dem Auslaufen des Solidarpaktes II zum Ende des Jahres 2019 weg. Die Finanzierung der Deutschen Einheit über den bundesstaatlichen Finanzausgleich ist abgeschlossen. Insofern liegt dem ab dem Jahr 2020 geltenden neuen Finanzausgleich eine finanzverfassungsrechtliche Normallage zugrunde. Neue spezifische Finanzierungsbedarfe sind

⁵⁷ Antwort der Bundesregierung, BT-Drs. 18/12877, S. 18-19, Änderungen im Konsumverhalten sind dabei nicht berücksichtigt.

⁵⁸ Zu den Auswirkungen auf die Aufkommensverteilung im Einzelnen vgl. IW-Gutachten: „Die geplante Reform des Solidaritätszuschlags“ vom 20. November 2018.

nicht erkennbar. Die Haushaltslage erscheint aktuell stabil. Daher ist eine Sachlage, die eine Umwidmung des Solidaritätszuschlags in eine neue Ergänzungsabgabe rechtfertigen würde, nicht gegeben.

Der Bund läuft Gefahr, als Konsequenz einer absehbaren verfassungsgerichtlichen Prüfung erhebliche Steuerrückzahlungen leisten zu müssen. Der geltende Finanzplan bis 2022 sowie der Eckwertebeschluss zum neuen Finanzplan bis 2023 enthalten hierfür keine ausreichende Vorsorge. Sie weisen erhebliche Planungslücken auf und verstoßen damit gegen das haushaltsrechtliche Vorsichtsprinzip. Der BWV empfiehlt der Bundesregierung, im Rahmen der für Ende Juni 2019 vorgesehenen Beschlussfassung über den neuen Finanzplan 2019 bis 2023 Planungsreserven aufzunehmen, die einen vollständigen Abbau des Solidaritätszuschlags abdecken.

Der Solidaritätszuschlag stellt ab dem Jahr 2020 einen Fremdkörper im Steuersystem dar. Nach Auffassung des BWV spricht somit der Gesichtspunkt der Ordnungsmäßigkeit dafür, den Solidaritätszuschlag schnellstmöglich abzuschaffen. Unter finanzwirtschaftlichen Aspekten, insbesondere der verfassungsrechtlich gebotenen schuldenregelkonformen Aufstellung des Bundeshaushalts, erscheint ein schrittweiser vollständiger Abbau bis zum Ende des neuen Finanzplanungszeitraums (2023) realisierbar.

Nach Einschätzung des BWV könnten die bislang hierfür im Finanzplan nicht enthaltenen Mindereinnahmen kompensiert werden. Zu diesem Zwecke steht der Bundesregierung ein umfängliches Bündel an Maßnahmen zur Verfügung, um Ausgaben zu verringern und steuerliche Mehreinnahmen, ggf. auch durch eine Umgestaltung des Einkommensteuertarifs, zu erzielen. Letztere Maßnahme käme auch in Betracht, soweit unter sozialpolitischen Erwägungen die im Koalitionsvertrag angestrebte Spreizung der Einkommensteuerbelastung beibehalten werden soll. Eine Ergänzungsabgabe wie der zur Finanzierung der Deutschen Einheit eingeführte Solidaritätszuschlag ist hierfür verfassungsrechtlich das falsche Instrument.


Kay Scheller

Der Präsident des Bundesrechnungshofes als Bundesbeauftragter für Wirtschaftlichkeit in der Verwaltung