

Außerordentliche Finanzbedarfe und außerordentliche Finanzinstrumente ... aus Anlass des Streits um den ewigwährenden Solidaritätszuschlag

Prof. Dr. Johanna Hey

I. Einführung

Oft war in den Tagen des politischen Streits um den Bundeshaushalt 2025 vom „versteinerten“ Haushalt die Rede. Gemeint ist der große Block an Ausgaben, die als unverrückbar angesehen werden, weshalb Umschichtungen im Haushalt, um einerseits notwendige neue Aufgaben zu finanzieren, andererseits die Schuldenbremse des Art. 115 Abs. 2 GG einzuhalten, so schwerfallen. Zum Teil hat die „Unverrückbarkeit“ rechtliche Gründe, etwa wenn es um eigentumsrechtlich geschützte Rentenansprüche¹ oder den existenznotwendigen Bedarf im Bereich der Sozialleistungen² geht, überwiegend sind es jedoch politische Gründe. Sie alle mögen ihre Berechtigung haben, auch wenn das „Schwarzbuch“ des Bundes der Steuerzahler³ alljährlich Steuerverwendung in Milliardenhöhe anprangert. Soll signifikant gespart oder umgeschichtet werden, so müssen Prioritäten gesetzt werden, dies jedoch würde politische Führung voraussetzen.

Der Haushalt ist bereits in Normallage so aufgebläht, dass es schwerfällt, Aufgaben zu finanzieren, die zu den Selbstverständlichkeiten der Staatlichkeit gehören wie die Erhaltung der öffentlichen Infrastruktur oder die Garantie der Wehrfähigkeit des Landes. Versäumnisse der Vergangenheit werden erst allmählich sichtbar, dann aber mit umso gravierenderen Folgen, wie das Debakel des Sanierungsrückstaus der Schieneninfrastruktur der

1 BVerfG v. 28.2.1980 – 1 BvL 17/77 u.a., BVerfGE 53, 257 (289 ff.); BVerfG v. 1.7.1981 – 1 BvR 874/77 u.a., BVerfGE 58, 81 (109); BVerfG v. 28.4.1999 – 1 BvL 32/95, BVerfGE 100, 1 (32 ff.).

2 BVerfG v. 9.2.2010 – 1 BvL 1/09 u.a., BVerfGE 125, 175 (222 ff.).

3 *Bund der Steuerzahler*, Das Schwarzbuch – Die öffentliche Verschwendung, https://www.steuerzahler.de/fileadmin/user_upload/Schwarzbücher/Das_Schwarzbuch_2023.pdf.

Deutschen Bahn zeigt. Was aber passiert, wenn auf diesen Staatshaushalt außerordentliche Finanzbedarfe treffen, die sich selbst bei entsprechendem politischen Willen nicht durch Umschichtungen schultern lassen? Ein solcher Finanzbedarf wurde unzweifelhaft ausgelöst durch die deutsche Wiedervereinigung, auf die der Bundesgesetzgeber mit dem Solidaritätszuschlag reagiert hat. Doch auch in jüngerer Zeit häufen sich mit der Pandemie, dem russischen Überfall auf die Ukraine und der anschließenden Energiekrise Ausnahmesituationen, manchmal auch als „Polykrise“⁴ bezeichnet, die mit großen finanziellen Herausforderungen einhergehen. Im Folgenden wird erörtert, welche besonderen Finanzierungsinstrumente in derartigen Ausnahmesituationen alternativ zu einer auf die Notlagenklausel der Art. 109 Abs. 3 Satz 2, Art. 115 Abs. 2 Satz 3 GG gestützten Kreditaufnahme bestehen.

II. Das Wesen außerordentlicher Finanzbedarfe

Dass der laufende Finanzbedarf bei staatlichen Ausgaben von Bund, Ländern, Kommunen und staatlicher Sozialversicherung hoch ist (2023: EUR 1.951,9 Mrd.),⁵ macht ihn nicht außerordentlich, sondern beschreibt die Normallage des deutschen Steuer- und Sozialstaates, mag dieser auch über seine Verhältnisse wirtschaften, etwa wenn notwendige Reformen der Sozialversicherung, namentlich der gesetzlichen Rentenversicherung, unterbleiben.⁶ Ob die Volkswirtschaft sich diese Ausgaben gesamtwirtschaftlich „leisten“ kann, ist Gegenstand der sog. Tragfähigkeitsberichte.⁷ Hier werden langfristige Entwicklungen wie Demographie oder Klimawandel

4 M. Ludwigs, Unionsrechtliche Rahmenseetzungen zur Bewältigung der Energiekrise, EuZW 2023, 506 (509); zur Genese dieses Begriffs F. Becker, Bewältigung zukünftiger Krisen: Welche gesetzlichen Rahmenbedingungen werden benötigt, um effizient und effektiv zu reagieren und finanzielle Hilfen bedarfsgerecht zu verteilen?, Gutachten D zum 74. DJT, 2024, D 21.

5 Bund: EUR 613,9 Mrd., Länder: EUR 529,3 Mrd., Gemeinden: EUR 364, 9 Mrd., Sozialversicherung: EUR 818 Mrd. Statistisches Bundesamt (DESTATIS), Pressemitteilung Nr. 138 vom 5. April 2024, https://www.destatis.de/DE/Presse/Pressemitteilungen/2024/04/PD24_138_711.html.

6 Siehe nur die fortgesetzten Mahnungen und Reformvorschläge des Wiss. Beirats beim BMF, Der schwierige Weg zu nachhaltigen Rentenreformen, Gutachten 02/2020.

7 S. Sechster Bericht zur Tragfähigkeit der öffentlichen Finanzen, 2024, https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/Broschueren_Bestellservice/tragfaehigkeitsbericht-2024.html.

berücksichtigt. Derartige Entwicklungen gehen mit großen Finanzbedarfen einher, ohne dass es sich um Notsituationen⁸ handelt, die die Frage nach dem Einsatz außerordentlicher Finanzinstrumente aufwerfen. Die Besonderheit des außerordentlichen Finanzbedarfs liegt darin, dass er nicht vorhersehbar ist, sondern, wie das Bundesverfassungsgericht im Haushaltsurteil in Anlehnung an die ökonomische Nomenklatur formuliert hat, den Haushalt als „externer Schock“⁹ trifft.

Jenseits des Finanzbedarfs, der aus Kriegen und Wiederaufbau resultiert, ist die Figur des außerordentlichen Finanzbedarfs in der Vergangenheit meist eher abstrakt geblieben.¹⁰ Erst die deutsche Wiedervereinigung¹¹ ebenso wie die Covid 19-Pandemie haben Anschauung für externe Schocks¹² von nationalem Ausmaß gegeben. Naturkatastrophen zwingen, insbesondere wenn sie wie Überschwemmungsereignisse immer häufiger auftreten, grundsätzlich zu Maßnahmen, die sie langfristig beherrschbar(er) machen, treten aber ebenfalls schockartig auf. Zwar haben sie bisher kein nationales Ausmaß, können aber oft nicht aus eigener Kraft überwunden werden, so dass der Bund einspringt,¹³ zumal den Ländern zur Bewältigung der finanziellen Lasten mangels eigener Steuergesetzgebungskompetenzen lediglich die Verschuldung auf der Grundlage der Not-

-
- 8 G. Kirchhof in: P. Huber/A. Voßkuhle (Hrsg.), GG, 8. Aufl. 2024, Art. 109 Rn. 135; C. Gröpl, Von der Pandemiebekämpfung zum Klimaschutz: verfassungswidrige Umwidmung von 60 Mrd. Euro im Zweiten Nachtragshaushaltsgesetz 2021, ZG 2022, 141 (152).
 - 9 BVerfG v. 15.11.2023 – 2 BvF 1/22, NJW 2023, 3775 Rn. 106; A. Busch-Heizmann/S. Krabel/L. Wangler, Die Resilienz von Unternehmen und Wirtschaft in Zeiten externer Schocks, in: V. Witpahl (Hrsg.), Resilienz, Berlin 2023, S. 102 ff.; P. Krugmann/R. Wells, Volkswirtschaftslehre, Stuttgart 2023, S. 848 ff.
 - 10 Ansonsten negativ definiert BVerfG v. 7.7.2010 – 2 BvR 748/05, BVerfGE 127, 61 (83): jedenfalls nicht bei bloßen Umverteilungsmaßnahmen. Konkretisierung s. J.-S. Enders, Fiskalzwecke im Steuerverfassungsrecht, Berlin 2024, S. 109 ff., 132 ff., 147 ff.
 - 11 BVerfG v. 14.12.2022 – 2 BvL 7/13, BVerfGE 165, 103 (157); J.-S. Enders, Fiskalzwecke im Steuerverfassungsrecht, Berlin 2024, S. 110 f.
 - 12 Zu Rechtsbegriffen der Krise oder Katastrophe und dem Krisenzyklus Becker, Bewältigung zukünftiger Krisen: Welche gesetzlichen Rahmenbedingungen werden benötigt, um effizient und effektiv zu reagieren und finanzielle Hilfen bedarfsgerecht zu verteilen?, Gutachten D zum 74. DJT, 2024, D 46 ff.; rechtsfunktionaler Krisenbegriff in Abgrenzung zur Normallage bei H. Kube, Bewältigung zukünftiger Krisen: Welche gesetzlichen Rahmenbedingungen werden benötigt, um effizient und effektiv zu reagieren und finanzielle Hilfen bedarfsgerecht zu verteilen?, Gutachten E zum 74. DJT, 2024, E 7 f.
 - 13 Z.B. Sondervermögen Aufbauhilfe 2021 nach dem Aufbauhilfegesetz 2021 v. 10.09.2021, BGBl. I 2021, Nr. 63, S. 4147.

lagenklausel (Art. 109 Abs. 3 S. 2 GG) zur Verfügung steht.¹⁴ Auch plötzlich auftretende Wirtschaftskrisen wie die Finanz- und Wirtschaftskrise des Jahres 2008/09 können die Qualität eines ökonomischen Schocks entfalten¹⁵ und außerordentlichen staatlichen Finanzbedarf begründen, auch wenn Konjunkturerinbrüche nach der Systematik der Schuldenbremse nicht zur Aufnahme von Notlagenkrediten berechtigen, sondern über das Konjunkturausgleichskonto abzuwickeln sind.¹⁶

Damit qualifiziert sich der außerordentliche Finanzbedarf durch ein Zeitmoment (er ist „akut“¹⁷, dafür aber zeitlich begrenzt) und durch sein Volumen,¹⁸ das die Bewältigung im regulären Haushalt ohne zusätzliche Maßnahmen unmöglich macht. Zudem fällt der außerordentliche Finanzbedarf regelmäßig beim Bund an, sei es unmittelbar, weil es um Herausforderungen von gesamtstaatlicher Dimension geht, oder weil der Bund im Wege des Finanzausgleichs einzelne Länder bei der Bewältigung von Naturkatastrophen oder außergewöhnlichen Notsituationen durch Finanzhilfen gem. Art. 104b Abs. 1 S. 2 GG unterstützt. Schließlich muss der Finanzbedarf nicht vorhergesehen und nicht vorhersehbar sein.¹⁹ Dies wird bei einem akuten Finanzbedarf in der Regel der Fall sein.

III. Haushaltsrechtliche Instrumente

Ausgelöst ist die Frage nach außerordentlichen steuerlichen Finanzinstrumenten durch das Haushaltsrecht und die 2009 eingeführte Schuldenbremse. Hier soll weder das Haushalturteil des Bundesverfassungsgerichts vom 15.11.2023,²⁰ das die Justitiabilität der Voraussetzungen und Grenzen der Notlagenkreditaufnahme verdeutlicht hat,²¹ noch die Frage erörtert werden, ob an der Schuldenbremse festzuhalten ist, ob diese modifiziert werden

-
- 14 Zu Recht kritisiert von C. Waldhoff, Politik und Gesetzgebung in Zeiten der Schuldenbremse, ZG 2024, 83 (93).
 - 15 M. Brunnermeier, Deciphering the Liquidity and Credit Crunch 2007–2008, Journal of Economic Perspectives 2009, 77 ff.
 - 16 M. Heintzen in: I. v. Münch/P. Kunig, GG, 7. Aufl. 2021, Art. 109 Rn. 44; H. Siekmann in: M. Sachs (Hrsg.), GG, 10. Aufl. 2024, Art. 109 Rn. 78a.
 - 17 J.-S. Enders, Fiskalzwecke im Steuerverfassungsrecht, Berlin 2024, S. 133.
 - 18 BVerfG v. 5.2.2002 – 2 BvR 305/93, 2 BvR 348/93, BVerfGE 105, 17 (44 f.).
 - 19 J.-S. Enders, Fiskalzwecke im Steuerverfassungsrecht, Berlin 2024, S. 134.
 - 20 BVerfG v. 15.11.2023 – 2 BvF 1/22, NJW 2023, 3775.
 - 21 Zustimmend C. Waldhoff, Politik und Gesetzgebung in Zeiten der Schuldenbremse, ZG 2024, 83 ff.

muss oder die Rückkehr zu einer Investitionsklausel nach dem Muster der früheren „goldenen Regel“ zu empfehlen ist.²² Im unmittelbaren Schockergebnis gibt es oft gar keine Alternative zur Aufnahme von Schulden durch den Staat, weil dieser sich günstiger verschulden kann als Unternehmen, deren finanzielle Stabilität in Krisen ohnehin beeinträchtigt ist. Zudem lässt sich die Aufnahme neuer staatlicher Kredite schnell bewerkstelligen, während die Erwirtschaftung steuerlicher Mehreinnahmen neuer Gesetze und ihrer verwaltungs- und befolgungstechnischen Umsetzung bedarf. Dies erfordert in den meisten Fällen eine längere Vorlaufzeit.

Gelegentlich werden im Zusammenhang mit Sonderfinanzbedarfen Sondervermögen eingesetzt.²³ Entgegen der irreführenden Bezeichnung werden Sondervermögen regelmäßig durch Kredite finanziert, so dass sie, außer sie sind wie das Sondervermögen Bundeswehr (Art. 87a GG) verfassungsrechtlich abgesichert,²⁴ ebenfalls in die Berechnung der Schuldenbremse eingehen.²⁵ Sondervermögen sind nicht auf schockartig auftretende Finanzbedarfe begrenzt. Sie können aber zweckgebunden zur Finanzierung einer bestimmten Aufgabe, etwa der Beseitigung der kurz- und langfristigen Folgen derartiger Ereignisse, eingesetzt werden, was ihre Separierung vom allgemeinen Haushalt rechtfertigen kann.

-
- 22 In diese Richtung *Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium für Wirtschaft und Klimaschutz*, Finanzierung von Staatsaufgaben: Herausforderungen und Empfehlungen für eine nachhaltige Finanzpolitik, 2023; R. Kurz, Finanzierung von Staatsaufgaben: nachhaltige Finanzpolitik und Schuldenbremse, Wirtschaftsdienst 2024, 29 (29 ff.); C. Waldhoff, Politik und Gesetzgebung in Zeiten der Schuldenbremse, ZG 2024, 83 (93 f.).
- 23 Überblick über die derzeit bestehenden Sondervermögen des Bundes s. *Bundesrechnungshof*, Bericht nach § 88 Absatz 2 BHO an das Bundesministerium der Finanzen über die Sondervermögen des Bundes und die damit verbundenen Auswirkungen auf die Haushaltstransparenz sowie die Funktionsfähigkeit der Schuldenregel, 2023, S. 13.
- 24 Zur Wirkung in Bezug auf Art. 109 Abs. 3 Satz 2, Art. 115 Abs. 2 Satz 3 GG s. E. Reimer in: V. Epping/ C. Hillgruber (Hrsg.), BeckOK Grundgesetz, 59. Edition 2024, Art. 109 Rn. 49b.
- 25 BVerfG, Urt. v. 15.11.2023 – 2 BvF 1/22, NJW 2023, 3775 (3785 f.).

IV. Steuer- und abgabenrechtliche Instrumente

1. Beispiele aus der Geschichte

Neben der Aufnahme von Schulden haben Notsituationen immer wieder auch zur Einführung neuer Steuern geführt. An der Wiege der Steuern stehen Kriege, erst dienen Steuern der Finanzierung der Zerstörung, dann dem Wiederaufbaus. Kriege sind regelrechte Innovationslabore der Besteuerung. Oft waren Steuern zunächst außerordentliche Finanzinstrumente, die sich anschließend verstetigten. Beispiele sind die zur Finanzierung des Dreißigjährigen Krieges eingesetzten Kontributionen²⁶ oder die im Vereinigten Königreich von William Pitt zur Finanzierung der Napoleonischen Kriege eingeführte erste „moderne“ Einkommensteuer²⁷. Vor dem Ersten Weltkrieg kam es im Deutschen Reich zur Einführung der „Wehrabgabe“, einer einmaligen Vermögensabgabe.²⁸ Als die kriegsbedingten Ausgaben weiter anwuchsen, wurden wirtschaftliche Profiteure des Krieges 1916 zu einer Vermögenszuwachssteuer (Kriegsgewinnabgabe) herangezogen.²⁹ Schließlich wurde auch die allgemeine Bevölkerung durch Einführung einer neuen Steuer, der Umsatzsteuer, mit der Finanzierung des Krieges belastet.³⁰ Im Zweiten Weltkrieg wurden die Kriegskosten besetzten Völkern aufgeladen; daneben wurden die bereits bestehenden Steuern auf Einkommen erhöht und die Bemessungsgrundlage ausgeweitet.³¹ Zudem wurde ein großer Teil der Belastung verfolgten Personengruppen, wie z.B. Juden, mit der „Reichsfluchtsteuer“, aufgebürdet.³² Um nach dem Krieg die finanzielle Stabilität West-Berlins sicherzustellen, kam es zur Einführung eines „Not-

26 J. Kunisch, Wallenstein als Kriegsunternehmer, in: U. Schultz (Hrsg.), *Mit dem Zehnten fing es an*, München 1986, 153 (158).

27 U. Clausen, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, Dokumentation zur Rechtsentwicklung der Einkommensteuer, Rn. 1.

28 C.-L. Holtfrerich, Rüstung, Reparationen und Sozialstaat, in: U. Schultz (Hrsg.), *Mit dem Zehnten fing es an*, München 1986, 200 (202).

29 C.-L. Holtfrerich, Rüstung, Reparationen und Sozialstaat, in: U. Schultz (Hrsg.), *Mit dem Zehnten fing es an*, München 1986, 200 (203 f.).

30 C.-L. Holtfrerich, Rüstung, Reparationen und Sozialstaat, in: U. Schultz (Hrsg.), *Mit dem Zehnten fing es an*, München 1986, 200 (204).

31 R. Voß, *Steuern im Dritten Reich*, München 1995, S. 126 ff.

32 R. Voß, *Steuern im Dritten Reich*, München 1995, S. 179 ff.

opfers“ auf Postsendungen in der amerikanischen und britischen, später auch französischen Besatzungszone.³³

2. Temporäre Steuererhöhungen versus Einführung neuer Steuern

Deutlich einfacher als die Einführung neuer Steuern ist die Erhöhung bestehender Steuern. Während die Streichung von Steuervergünstigungen, selbst wenn sich diese kaum rechtfertigen lassen, meist auf massive politische Widerstände stößt, wie man an der Streichung der Agrardieselsubvention als Antwort auf das Haushaltsurteil beobachten konnte,³⁴ bietet das Vielsteuersystem zahlreiche Möglichkeiten, durch Anhebung der Steuersätze verhältnismäßig schnell und verwaltungstechnisch einfach Mehreinnahmen zu erwirtschaften. Eine Befristung der Anhebung des Steuersatzes³⁵ stellt den Konnex zu dem den Finanzbedarf auslösenden Ereignis dar und hilft in einem Steuersystem, in dem die Steuertraglast bereits weitgehend ausgereizt ist, die negativen Auswirkungen hoher Steuersätze zu begrenzen. Freilich sind auch hier Grenzen gesetzt, weil der Anreiz, den Steuerentstehungszeitpunkt hinauszuschieben, wächst, je steiler der temporäre Tarifanstieg ausfällt, was wiederum die Wirtschaft lähmen kann.

3. Rückwirkende Steuererhöhungen

Sehr effektiv zur Erzielung zusätzlicher Steuereinnahmen sind rückwirkende Steuererhöhungen, da der Steuerpflichtige ihnen nicht ausweichen kann. Zwar ist die bloße Absicht, staatliche Mehreinkünfte zu erzielen, für sich genommen nach ständiger Rechtsprechung kein den Vertrauensschutz überwindendes Gemeinwohlinteresse.³⁶ In der Entscheidung des Zweiten BVerfG-Senats vom 5.2.2002 zur Abschaffung der Steuervergünstigung von Sozialpfandbriefen findet sich aber die Andeutung, dass der

33 K. Franzen, Die Steuergesetzgebung der Nachkriegszeit in Westdeutschland (1945 – 1961), Bremen 1994, S. 62 ff.

34 Zum schwierigen politischen Prozess B. Steck, Die Macht der Länder im Bund, ZG 2024, 164, (164 ff.).

35 Z.B. Erhöhung des Körperschaftsteuersatzes von 25 % auf 26,5 % für den VZ 2003 durch Flutopfersolidaritätsgesetz v. 19.9.2002, BStBl. I 2002, 3651, begründet mit dem Oder-Hochwasser (BT-Drucks. 14/9894).

36 BVerfG v. 25.3.2021 – 2 BvL 1/11, BVerfGE 157, 177 (216 f.).

Vertrauensschutz im Fall außerordentlicher Finanzbedarfe gegebenenfalls zurücktreten müsse; dabei ging es um die nicht vorhergesehene und nicht vorhersehbare Haushaltsbelastung infolge der enormen Kosten der Wiedervereinigung.³⁷ Allerdings war dies eher ein zusätzliches Argument zur Rechtfertigung einer unechten Rückwirkung, die vor 2010³⁸ ohnehin grundsätzlich für zulässig erachtet wurde.³⁹

Als Rechtfertigungsgrund einer Ausnahme vom Rückwirkungsverbot ist der außerordentliche Finanzbedarf schon deshalb abzulehnen,⁴⁰ weil dem Gesetzgeber andere Instrumente auch kurzfristiger Mittelbeschaffung zu Gebote stehen, so dass die Inanspruchnahme unter Verletzung des Vertrauens der Betroffenen unverhältnismäßig ist, zumal diese wegen der Unausweichlichkeit, auf die es der Gesetzgeber hier ja gerade anlegt, besonders hart getroffen werden. Insbesondere lässt sich bei finanziellen Herausforderungen von nationaler Tragweite die Sonderbelastung einzelner Steuerpflichtiger durch Verletzung von Vertrauensinteressen, z.B. durch die rückwirkende Abschaffung von Steuervergünstigungen wie bei den Sozialpfandbriefen, nur schwer rechtfertigen. Allenfalls denkbar wäre unter dem Gesichtspunkt der dann nicht erforderlichen Abgrenzung eine kurzfristige rückwirkende allgemeine Steuersatzerhöhung auf den Beginn eines Besteuerungszeitraums. So wurde der u.a. mit den finanziellen Auswirkungen des Golfkriegs begründete Solidaritätszuschlag 1991 mit Gesetz vom 24. Juni 1991 rückwirkend für die Veranlagungszeiträume 1991 und 1992 eingeführt;⁴¹ lediglich die Erhebung auf Vorauszahlungen wurde auf den Zeitraum 1. Juli 1991 bis 30. Juni 1992 beschränkt.⁴²

37 BVerfG v. 5.2.2002 – 2 BvR 305/93, BVerfGE 105, 17 (44 f.); Vorliegen eines außerordentlichen Finanzbedarfs verneint BVerfG v. 7.7.2010 – 2 BvL 14/02, BVerfGE 127, 1 (26 f.); BVerfG v. 7.7.2010 – 2 BvL 1/03, BVerfGE 127, 31 (54 f.); BVerfG v. 7.7.2010 – 2 BvR 748/05, BVerfGE 127, 61 (83): die Bundesregierung trug hier vor, dass die Erwartung, das geltende Steuerrecht würde fortbestehen, nicht geschützt sei.

38 Zur „Rückwirkungswende“ des BVerfG s. J. Hey, Entwicklungslinien und Zukunftsfragen des Steuerverfassungsrechts, in: K.-D. Drüen/J. Hey/R. Mellinghoff (Hrsg.), 100 Jahre Steuerrechtsprechung in Deutschland 1918–2018, Köln 2018, 451 (475 f.).

39 Dazu ausf. J. Hey, Steuerplanungssicherheit als Rechtsproblem, Köln 2002, S. 204 ff.

40 J. Hey, Aufhebung von Steuervergünstigungen: Dispositionsschutz nach Kassenlage!, BB 2002, 2312 (2314); K.-D. Drüen, Haushaltsvorbehalt bei der Verwerfung verfassungswidriger Steuergesetze?, FR 1999, 289 (290 f.); differenzierend J.-S. Enders, Fiskalzwecke im Steuerverfassungsrecht, Berlin 2024, S. 109 ff.

41 Solidaritätsgesetz v. 24.6.1991, BGBl. I 1991, 1318; Begründung BT-Drucks. 12/220.

42 Dafür mit einem Steuersatz von 7,5 % statt 3,75 %. Nach BFH v. 25.6.1992 – IV R 9/92, BStBl. II 1992, 702 Rn. 10 ff. verfassungskonform; ebenso H.-W. Arndt, Die Rückwirkungsproblematik im Entwurf zum Solidaritätsgesetz, BB 1991, 877 (879 f.).

4. Ergänzungsabgabe gem. Art. 106 Abs. 1 Nr. 6 GG

a) Sonderfinanzinstrument zugunsten des Bundeshaushalts

Die Mehreinnahmen aus einer kurzfristigen Erhöhung von Steuersätzen fallen jedoch außer bei den in Art. 106 Abs. 1 GG dem Bund in alleiniger Ertragshoheit zugewiesenen Steuern entsprechend der jeweiligen Ertragszuweisung (auch) bei Ländern und Kommunen an. Dies gilt namentlich für Erhöhungen der Einkommen- und Körperschaftsteuer (Art. 106 Abs. 3 GG). Genau aus diesem Grund sieht Art. 106 Abs. 1 Nr. 6 GG die Erhebung einer Ergänzungsabgabe zur Einkommen- und Körperschaftsteuer vor, die zwar wie eine bloße Steuersatzerhöhung wirkt, anders als diese aber eben nur dem Bund zugutekommt. Genau in dem hiermit einhergehenden (partiellen) Wechsel der Steuergläubigerschaft liegt aus Sicht des Bundes der besondere Charme des Solidaritätszuschlags und der Grund für das Scheitern seiner Integration⁴³ in die Tarife der Einkommensteuer- und Körperschaftsteuer.

b) Der Streit um die (fortgesetzte) Erhebung des Solidaritätszuschlags

Der aktuell beim Bundesverfassungsgericht anhängige⁴⁴ kompetenzrechtliche Streit um den Solidaritätszuschlag⁴⁵ rankt sich um die Frage, ob Ergänzungsabgaben nur anlassbezogen zur Abdeckung von einer „anderweitig nicht auszugleichenden Bedarfsspitze im Bundeshaushalt“⁴⁶ erhoben werden dürfen oder ob sich auf diese Weise ganz generell Mehrbedarfe des Bundes finanzieren lassen, was zu der These führt, der Zweck sei –

Zuvor für den ebenfalls unecht rückwirkend eingeführten Stabilitätszuschlag BVerfG v. 2.10.1973 – 1 BvR 345/73, BVerfGE 36 (66).

43 Vgl. etwa den Vorschlag *Wissenschaftlicher Beirat Steuern der Ernst & Young GmbH*, Verfassungskonformität und Zukunft des Solidaritätszuschlags – auch unter Berücksichtigung der Diskussion um den Abbau der kalten Progression, DStR 2014, 1309 (1314 f.).

44 Az: 2 BvR 1505/20.

45 In der Fassung des Gesetzes zur Rückführung des Solidaritätszuschlags 1995 vom 10.12.2019, BGBl. I 2019, 2115.

46 BT-Drucks. II/480 Rn. 105.

sogar ohne erneute Befassung des Bundestages – austauschbar („Umwidmung“).⁴⁷

Der IX. BFH-Senat geht im Urteil vom 17.1.2023 zwar davon aus, der die Einführung begründende Finanzierungszweck müsse fortbestehen, die Ergänzungsabgabe dürfe kein Dauerfinanzierungsinstrument werden, sieht diese Grenze aber auch drei Jahrzehnte nach der Wiedervereinigung als nicht überschritten an, denn diese sei eine „Generationenaufgabe“⁴⁸. De facto kommt dies dem Verzicht auf einen Zweckzusammenhang sehr nahe.

Problematisch ist der Verzicht auf einen Zweckzusammenhang oder dessen bloße Unterstellung vor allem deshalb, weil die ohnehin nur schwach ausgeprägte Steuerautonomie der Länder auf diese Weise zusätzlich geschwächt wird, da sie noch nicht einmal über den Bundesrat intervenieren können, obwohl die zugunsten des Bundes erhobene Ergänzungsabgabe die Spielräume für auch den Ländern und Kommunen zugutekommende Erhöhungen der Einkommen- und Körperschaftsteuer verengt. Wenn es dauerhaft zu einer Aufgabenverschiebung zulasten des Bundes und damit zu einem dauerhaften finanziellen Mehrbedarf kommt, muss die Finanzverfassung neu verhandelt bzw. die Verteilung des Umsatzsteuerertrags mit Zustimmung des Bundesrates geändert werden. Wenn die Möglichkeit der Erhebung einer Ergänzungsabgabe nach BVerfGE 32, 333 eine „allzu häufige“ Revision der Beteiligungsquoten nach Art. 106 Abs. 4 GG a.F. vermeiden soll, weshalb sie nicht nur für einen „ganz kurzen“⁴⁹ Zeitraum erhoben werden dürfe, folgt hieraus im Umkehrschluss, dass die Ergänzungsabgabe nicht dauerhaft an die Stelle einer derartigen Revision treten soll. Alles andere negiert, dass der Steuerzugriff aller Gebietskörperschaften auf und durch das Nationalprodukt begrenzt ist und ein Sonderzugriff des Bundes über Art. 106 Abs. 1 Nr. 6 GG zulasten der Ertragsmöglichkeiten von Ländern und Gemeinden geht.⁵⁰

Damit die Ergänzungsabgabe nicht jede Unterscheidbarkeit zu einer dem Bund finanzverfassungsrechtlich eben nicht zugewiesenen zusätzlichen Bundeseinkommensteuer verliert, reicht ein vager Mehrbedarf nicht

47 H. Tappe, Solidaritätszuschlag - ... und er ist doch verfassungsmäßig, *StuW* 2022, 6 (7), geht davon aus, alleinige Voraussetzung von Art. 106 Abs. 1 Nr. 6 GG sei, dass Einkommen- und Körperschaftsteuer nicht ausgehöhlt werden.

48 BFH v. 17.1.2023 – IX R 15/20, *BStBl. II* 2023, 351 Rn. 53.

49 BVerfG v. 9.2.1972 – 1 BvL 16/69, *BVerfGE* 32, 333 (340).

50 BFH v. 17.1.2023 – IX R 15/20, *BStBl. II* 2023, 351 Rn. 53.

/21); C. Seiler, in G. Dürig/R. Herzog/R. Scholz (Hrsg.), *GG*, Art. 106 Rn. 117 (Stand 9/17).

aus. Um das Sonderfinanzierungsinstrument zugunsten des Bundes zu rechtfertigen, bedarf es eines *hinreichend konkreten* Zweckzusammenhangs zu einem konkreten Sonderfinanzbedarf.⁵¹ Insofern lassen sich Parallelen zu den Anforderungen an die Rechtfertigung von Lenkungsmaßnahmen ziehen, für die es der tatbestandlichen Erkennbarkeit eines hinreichend bestimmten Förderungs- und Lenkungsziels⁵² bedarf. Wie dort geht es auch bei der Rechtfertigung des Solidaritätszuschlags um eine Zuordnung von gesetzgeberischen Motiven und Belastungsentscheidungen. Anders als andere Steuern liefert die Ergänzungsabgabe keinen voraussetzungslosen Beitrag zum allgemeinen Steueraufkommen. Dann aber müssen über den gesamten Zeitraum ihres Bestehens Mindestanforderungen an den Zusammenhang zwischen (ursprünglichem) Erhebungsgrund und Weitererhebung erfüllt sein.⁵³

Die Erhebung von Ergänzungsabgaben ist allerdings nicht auf Haushaltsnotlagen beschränkt⁵⁴, auch bedarf es nicht notwendigerweise eines historisch einmaligen Ereignisses wie der deutschen Wiedervereinigung, sondern Art. 106 Abs. 1 Nr. 6 GG kann auch dazu genutzt werden, andere den Bund treffende Aufgaben, etwa der Landesverteidigung⁵⁵ oder der Sanierung der Bundesverkehrswege zu finanzieren, soweit es sich um „umfangreiche Projekte und Reformvorhaben“⁵⁶ handelt. Damit geht sein Anwendungsbereich über den hier als nicht vorhersehbar definierten außerordentlichen Finanzbedarf hinaus. Gleichzeitig eignet sich die Ergänzungsabgabe aufgrund ihrer einfachen Einführung und ihrer Breitenwirkung mit der damit einhergehenden Ergiebigkeit in besonderem Maße zur Finanzierung schockartig auftretender Finanzbedarfe, da diese eben besonders häufig den Bund treffen.

51 K.-D. Drüen, in: Bonner Kommentar, Art. 106 Rn. 178 (Stand 9/21): „Zweckverknüpfung“; ebenso M. Heintzen, in v. Münch/Kunig (Hrsg.), GG, 7. Aufl. 2021, Art. 106 Rn. 21; V. Hoch, Verfassungsrechtliche Fragen des Solidaritätszuschlags: Abschaffen, abschmelzen oder beibehalten?, DStR 2018, 2410 (2413); H.-J. Papier, Solidaritätszuschlag abschaffen?, ZRP 2018, 186; H.-J. Papier, in: FS Lehner, 2019, S. 511 (513 ff.); R. Wernsmann, Verfassungsfragen des Solidaritätszuschlags, ZG 2020, 181 (183).

52 BVerfG v. 8.12.2021 – 2 BvL 1/13, BVerfGE 160, 41 (67 f.); BVerfG v. 7.12.2022 – 2 BvR 988/16, BVerfGE 164, 347 (416).

53 K.-D. Drüen, in: Bonner Kommentar, Art. 106 Rn. 178 (Stand 9/21).

54 H. Tappe, Solidaritätszuschlag – ... und er ist doch verfassungsmäßig, StuW 2022, 6 (7).

55 BVerfG v. 9.2.1972 – 1 BvL 16/69, BVerfGE 32, 333 (342).

56 BVerfG v. 9.2.1972 – 1 BvL 16/69, BVerfGE 32, 333 (342).

c) Lässt sich der Solidaritätszuschlag „umwidmen“?

Mit der Frage einer möglichen Umwidmung des Solidaritätszuschlags wird sich das Bundesverfassungsgericht in dem die Veranlagungszeiträume 2020 und 2021 betreffenden Verfahren⁵⁷ nur dann befassen müssen, wenn es die „Generationenaufgabe“ entgegen dem BFH für die Weitererhebung auch dreißig Jahre nach der Wiedervereinigung nicht ausreichend lässt.

Für die Möglichkeit der Umwidmung wird der Beschluss des BVerfG vom 9.2.1972⁵⁸ angeführt, wonach sich „während des Laufes der Ergänzungsabgabe ... für den Bund neue Aufgaben ergeben [können], für deren Erfüllung die bei der allgemeinen Verteilung des Steueraufkommens zur Verfügung stehenden Einnahmen nicht ausreichen, so dass die erneute Einführung der Ergänzungsabgabe und damit auch die Fortführung einer bereits bestehenden gerechtfertigt wäre.“ Hierauf gestützt nimmt *Tappe* an, der Solidaritätszuschlag sei jedenfalls durch neue Sonderbedarfe des Bundes (Lasten der Pandemie, Energiepreiskrise infolge des Ukrainekrieges) weiterhin gedeckt, wofür es keiner Umwidmung bedurfte, weil der Solidaritätszuschlag nie einem bestimmten Finanzierungszweck gewidmet worden sei.⁵⁹ Konsequenz ist dies nur dann, wenn man – wie *Tappe* – für die Erhebung einer Ergänzungsabgabe auf einen konkreten Sonderfinanzbedarf verzichtet. Allerdings zeigt sich gerade hier, dass damit die Aufkommensteilung in Art. 106 Abs. 3 GG dauerhaft und ohne Beteiligung des Bundesrates, dessen es bedürfte, wenn dasselbe Ergebnis über eine Neufestsetzung der Umsatzsteueranteile erreicht werden sollte, unterlaufen werden kann. Auch wenn in der Tat keine normtextliche Widmung der Einnahmen existiert, würde der Solidaritätszuschlag durch die Möglichkeit einer derartigen stillschweigenden Auswechslung der Finanzzwecke zum Dauerfinanzierungsinstrument. Um dies zu verhindern, ist zwingend ein neuer Gesetzesbeschluss im Sinne eines Neuerlasses zu fordern.⁶⁰

57 Az.: 2 BvR 1712/23.

58 BVerfG v. 9.2.1972 – 1 BvL 16/69, BVerfGE 32, 333 (342/43).

59 H. *Tappe*, Solidaritätszuschlag - ... und er ist doch verfassungsmäßig, *StuW* 2022, 6.

60 P. *Selmer/L. Hummel*, Der Solidaritätszuschlag - eine unendliche Geschichte?, in: M. Junkernheinrich/S. Koriath/T. Lenk/H. Scheller/M. Woisin (Hrsg.), *Jahrbuch für öffentliche Finanzen* 2013, 365 (381); ebenfalls für einen ausdrücklichen Umwidmungsakt *Drüen*, in: *Bonner Kommentar*, Art. 106 Rn. 179 (Stand 9/21); N. *Woitok*, Bewahrt COVID-19 den Solidaritätszuschlag vor der Verfassungswidrigkeit?, *StuW* 2021, 17 (27).

Unabhängig von der Frage, ob der Solidaritätszuschlag noch durch die Finanzlasten der deutschen Wiedervereinigung gedeckt ist, hätte der Gesetzgeber zusätzlich einen „Pandemiesoli“ oder „Energiekrisensoli“ einführen können. Die Notwendigkeit des Zweckzusammenhangs lässt die Erhebung mehrerer Ergänzungsabgaben mit unterschiedlichen Sonderfinanzzwecken möglich erscheinen, auch wenn es in Art. 106 Abs. 1 Nr. 6 GG im Singular „die Ergänzungsabgabe“ heißt. Bei Vermengung unterschiedlicher Sonderfinanzbedarfe des Bundes in einer Ergänzungsabgabe ließe sich der notwendige Veranlassungszusammenhang nicht mehr nachverfolgen. Konsequenz wäre es daher, im Fall eines neu auftretenden Sonderfinanzbedarfs eine neue, gegebenenfalls zusätzliche Ergänzungsabgabe zu erheben. Man mag ein derartiges Nebeneinander mehrerer Ergänzungsabgaben ungeschön finden. Es hätte aber den Vorteil der Transparenz und ist daher geeignet, den Bundesgesetzgeber zur Zurückhaltung anzumahnen, Art. 106 Abs. 1 Nr. 6 GG nur in Ausnahmesituationen zu nutzen und die hierauf gestützte(n) Ergänzungsabgabe(n) möglichst zeitnah zurückzuführen. Sicherzustellen wäre bei der Erhebung mehrerer Ergänzungsabgaben allerdings, dass diese in ihrer Gesamtheit Einkommen- und Körperschaftsteuer nicht aushöhlen,⁶¹ sondern eben nur ergänzend hinzutreten.

d) Oder bedarf es einer Reform der Finanzverfassung?

Der Charme der Ergänzungsabgabe gegenüber anderen außerordentlichen Finanzinstrumenten liegt in ihrer Einfachheit. Es liegt auch eine gewisse Kohärenz und Ehrlichkeit in der verfassungsrechtlichen Stärkung des Steuerzugriffs des Bundes, dessen (Co-)Finanzierungsberechtigung und -verantwortung bei jeder Änderung der Finanzverfassung gewachsen ist.⁶² Bei einer neuerlichen Reform der Finanzverfassung könnten und sollten die Voraussetzungen der Erhebung von Ergänzungsabgaben zugunsten des Bundes klarer definiert werden. Zugleich bestünde die Möglichkeit, den Ländern ein Mitspracherecht zu geben. So könnte im Grundgesetz die Einführung von Ergänzungsabgaben in der alleinigen Gesetzgebungszuständigkeit des Bundes belassen werden, die Weitererhebung nach einer angemessenen Frist könnte aber von einer Beteiligung der Länder im Bun-

61 H. Tappe, Solidaritätszuschlag - ... und er ist doch verfassungsmäßig, *StuW* 2022, 6 (7).

62 J. Wieland, § 24 Finanzverfassung, in: M. Herdegen et al. (Hrsg.), *Handbuch des Verfassungsrechts*, München 2024, Rn. 4.

desrat abhängig gemacht werden. Zwar sieht das Bundesverfassungsgericht in einer Befristung de lege lata keine Voraussetzung für die Verfassungskonformität von Ergänzungsabgaben,⁶³ ein solches Kriterium ließe sich aber in das Grundgesetz aufnehmen.

5. Vermögensabgabe gem. Art. 106 Abs. 1 Nr. 5 GG

Ebenfalls in jüngerer Zeit diskutiert⁶⁴ und gleichermaßen umstritten ist das in Art. 106 Abs. 1 Nr. 5 GG zugunsten des Bundes normierte Sonderfinanzierungsinstrument der (einmaligen) Vermögensabgabe.⁶⁵ Auch wenn die Vermögensabgabe gestreckt erhoben werden kann,⁶⁶ unterscheidet sie sich von der den Ländern zugewiesenen (laufenden) Vermögensteuer (Art. 106 Abs. 2 Nr. 1 GG) dadurch, dass sie einem einmaligen Sonderbedarf und nicht der laufenden Finanzierung dient. Umstritten ist, von welcher Qualität der Sonderbedarf sein muss. Richtigerweise wird man angesichts der Notwendigkeit, einen Eingriff in die Vermögenssubstanz eigentumsrechtlich zu rechtfertigen, fordern müssen, dass sich der Bedarf nicht auf andere Weise, insb. auch nicht durch Verschuldung, decken lässt.

63 BVerfG v. 8.9.2010 – 2 BvL 3/10, BFH/NV 2010, 2217 Rn. 14.

64 S. allein vier Stellungnahmen der Wiss. Dienste des BT: *Wiss. Dienste des BT*, Rechtliche Rahmenbedingungen einer Vermögensabgabe, WD 4 – 3000 – 176/08 v. 29.10.2008; *Wiss. Dienste des BT*, Verfassungsrechtliche Grenzen einer Vermögensabgabe, WD 4 – 3000 – 057/12 v. 14.3.2012; *Wiss. Dienste des BT*, Verfassungsmäßigkeit einer Vermögensabgabe zur Bekämpfung der wirtschaftlichen Folgen der Corona-Pandemie, WD 4 – 3000 – 041/20 v. 9.4.2020; *Wiss. Dienste des BT*, Kompetenz des Bundes zur Erhebung einer einmaligen Vermögensabgabe in Krisenlagen, WD 4 – 3000 – 090/22 v. 29.9.2022; zuvor BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN, BT-Drucks. 17/10770; dazu G. Kirchhof, Vermögensabgaben aus verfassungsrechtlicher Sicht, *StuW* 2011, 189 (201 f.); H. Kube, Verfassungsrechtlicher Rahmen von Vermögensteuer und Vermögensabgabe, *DStR-Beihefte* 2013, 37 (47 f.).

65 Rechtl. Bedenken s. aktuell, U. Di Fabio, Verfassungsrechtl. Zulässigkeit von Vermögensteuern und Vermögensabgaben, 2023; R. Seer, in: Tipke/Lang, *Steuerrecht*, 25. Aufl. 2024, Rz. 16.63; aus ökonomischer Sicht R. Maiterth/C. Sureth-Sloane, Wiedereinführung der Vermögensteuer – eine ökonomische Analyse, *StuW* 2021, 201; aus österreichischer Sicht A.-M. Andernwald, Verfassungsrechtliche Diskussion der Einführung einer Vermögensteuer, *ÖStZ* 2021, 359; aus internationaler Sicht P. Hongler/M. Valta, Internationale Perspektiven der Vermögensbesteuerung, *StuW* 2021, 6.

66 *Wiss. Dienste des BT*, Rechtliche Rahmenbedingungen einer Vermögensabgabe, WD 4 – 3000 – 176/08 v. 29.10.2008, S. 11, *Wiss. Dienste des BT*, Verfassungsmäßigkeit einer Vermögensabgabe zur Bekämpfung der wirtschaftlichen Folgen der Corona-Pandemie, WD 4 – 3000 – 041/20 v. 9.4.2020, S. 5.

Streitig ist allerdings, ob das Ausmaß des Sonderbedarfs an die Situation nach dem Zweiten Weltkrieg heranreichen muss, der zur Erhebung des auf Art. 106 Abs. 1 Nr. 5 GG gestützten Lastenausgleichs geführt hat. Staatstheoretisch ebenso wie verhaltensökonomisch ist ein zentrales Argument gegen einmalige Vermögensabgaben der hiermit einhergehende Verlust von Vertrauen in die Eigentumsgarantie.⁶⁷ Dies spricht dafür, das Instrument nur in existentiellen Notlagen einzusetzen,⁶⁸ was auf den Zweiten Weltkrieg und seine Folgen der Zerstörung, Flucht und Vertreibung unzweifelhaft zutraf, nicht aber auf die seither im Kontext einmaliger Vermögensabgaben diskutierten Problemlagen, z.B. Finanzierung der ökologischen Transformation, Überwindung der Finanz- und Bankenkrise⁶⁹ oder Bewältigung der Covid 19-Pandemie.⁷⁰

6. Sonderabgaben

Auch Sonderabgaben sind auf Ausnahmefälle⁷¹ beschränkte Instrumente eines Sonderbedarfs. Per definitionem des Bundesverfassungsgerichts darf dieses außerhalb der Finanzverfassung stehende Instrument nicht zur Finanzierung allgemeiner Staatsaufgaben genutzt werden.⁷² Jedoch ist die Sonderabgabe aufgrund des notwendigen Gruppenbezugs, der Voraussetzung der Homogenität der Gruppe, von der die Sonderabgabe erhoben wird, und der gruppennützigen Verwendung für eben jene Gruppe als Instrument einer Notlagenfinanzierung denkbar ungeeignet. Man stelle sich vor, man hätte die Folgen der Flut im Ahrtal durch eine Sonderabgabe

67 *Wiss. Beirats beim BMF*, Sollte wegen der Corona-Krise eine einmalige Vermögensabgabe erhoben werden?, Gutachten 03/2021, S. 3 f.

68 Wie hier *L. Schemmel*, Verfassungsfragen einer Vermögensabgabe, Karl-Bräuer-Institut des Bundes der Steuerzahler, Sonderinformation 37, 1999, S. 9; *G. Kirchhof*, Vermögensabgaben aus verfassungsrechtlicher Sicht, *StuW* 2011, 189 (200): historisch einzigartiges Geschehen, das zu einzigartiger Last des Staates führt; sehr viel offener *J. Wieland*, Vermögensabgaben im Sinne von Art. 106 Abs. 1 Nr. 5 GG, *Speyerer Arbeitsheft* Nr. 208, 2012.

69 BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN, BT-Drucks. 17/10770, S. 7.

70 Antrag Fraktion DIE LINKE, BT-Drucks. 19/18153, S. 2 u. BT-Drucks. 19/25005, S. 3; hierzu auch *Wiss. Dienste des BT*, Verfassungsmäßigkeit einer Vermögensabgabe zur Bekämpfung der wirtschaftlichen Folgen der Corona-Pandemie, WD 4 – 3000 – 041/20 v. 9.4.2020.

71 BVerfG v. 11.10.1994 – 2 BvR 633/86, BVerfGE 91, 186 (202 f.): „seltene Ausnahme“.

72 BVerfG v. 10.12.1980 – 2 BvF 3/77, BVerfGE 55, 274 (Leitsatz 2.2.); BVerfG v. 11.10.1994 – 2 BvR 633/86, BVerfGE 91, 186 (201 ff.).

Ahrtal finanzieren wollen, nachdem sich die Betroffenen in den Tagen, Wochen und Monaten nach der Flutkatastrophe ohnehin schon untereinander geholfen haben. Für außerordentliche Bedarfe nationalen Ausmaßes scheidet die Sonderabgabe schon deshalb aus, weil es dann an der Unterscheidbarkeit der Gruppe der Inanspruchgenommenen von der Gruppe der Steuerzahler fehlt.

7. Zweifelhaftes Novum des EU-Energiekrisen-Beitrags

So firmiert der Energiekrisen-Beitrag,⁷³ eingeführt zur Umsetzung der Verordnung (EU) 2022/1854⁷⁴, nach dem Willen des Gesetzgebers nicht als Sonderabgabe, deren Verfassungsmäßigkeit gemessen an der Sonderabgaben-Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts zweifelhaft gewesen wäre,⁷⁵ sondern als „Steuer“, gestützt auf Art. 106 Abs. 1 Nr. 7 GG. Die Verfassungsmäßigkeit der Maßnahme ist damit indes nicht garantiert. Die Einwände gegen diese von Energieunternehmen erhobene Übergewinnsteuer sind mannigfaltig.⁷⁶ Sie liegen auf europäischer Ebene im Hinblick auf die Kompetenzgrundlage des Art. 122 Abs. 1 AEUV.⁷⁷ Von dieser Ermächtigung gedeckt sind Maßnahmen bei gravierenden Schwierigkeiten

73 Eingeführt durch Jahressteuergesetz 2022 v. 16.12.2022, BGBl. I 2022, 2294.

74 Verordnung (EU) 2022/1854 des Rates v. 6.10.2022 über Notfallmaßnahmen als Reaktion auf die hohen Energiepreise, ABl. EU Nr. L 261 I/2022, 1.

75 Zutreffend *F. Schmacher*, Übergewinnsteuer für Energieunternehmen verabschiedet, Ubg 2023, 79 (85); *M. Valta*, Unions- und verfassungsrechtliche Rahmenbedingungen für eine Übergewinnsteuer am Beispiel des Energiekrisenbeitragsgesetzes, StW 2023, 72 (76 f.).

76 *S. Wiss. Beirat beim BMF*, Übergewinnsteuer, Gutachten 03/2022; *Valta*, Unions- und verfassungsrechtliche Rahmenbedingungen für eine Übergewinnsteuer am Beispiel des Energiekrisenbeitragsgesetzes, StW 2023, 72; *M. Ellerbusch/R. Nonnenmacher/A. Thoß*, Besteuerung nach dem Zufallsprinzip?, DB 2023, 344; *S. Moderau/M. Ruf*, Ökonomische und empirische Einordnung der Übergewinnsteuer, DB 2023, 2449; *D. Keuper/M. Zeck*, Rechtsunsicherheit durch die neue Übergewinnsteuer im Energiebereich?, DStR 2023, 1297.

77 Sehr kritisch *D. Gosch*, in: Finanzausschuss, Protokoll 20/37, Entwurf eines Jahressteuer-gesetzes 2022, <https://www.bundestag.de/resource/blob/932454/a9bde5ef2ced776877bb9b142ccb5428/Protokoll.pdf>, S. 9; *M. Valta*, Unions- und verfassungsrechtliche Rahmenbedingungen für eine Übergewinnsteuer am Beispiel des Energiekrisenbeitragsgesetzes, StW 2023, 72 (73 ff.); *T. Hackemann/D. Weller*, Vereinbarkeit der EU-NotfallVO mit Art. 122 Abs. 1 AEUV und mögliche Auswirkungen auf das EU-EnergieKGB, ISR 2023, 70 (73 f.); a.A. *M. Ludwigs*, Unionsrechtliche Rahmensetzungen zur Bewältigung der Energiekrise, EuZW 2023, 506 (509 f.).

der Versorgung. Eine Übergewinnsteuer kann zur Verbesserung der Versorgungslage allenfalls einen mittelbaren Beitrag leisten, ist dazu aber nicht besser geeignet als jede andere Steuer/Abgabe, deren Aufkommen genutzt wird, um die finanziellen Folgen einer Versorgungsmangellage abzumildern oder alternative Versorgungsquellen zu schaffen.⁷⁸ Entfällt die unionsrechtliche Rechtsgrundlage, würde auch Art. 106 Abs. 1 Nr. 7 GG als Kompetenzgrundlage des nationalen Umsetzungsaktes entfallen.⁷⁹ Dann müsste entschieden werden, um was für eine Steuer es sich handelt.⁸⁰ Am ehesten lässt sich der EU-Energiekrisenbeitrag als Sondereinkommen- oder Sonderkörperschaftsteuer einordnen.⁸¹ De facto dürften in erster Linie Kapitalgesellschaften betroffen sein, auch wenn die Abgabe nicht auf bestimmte Rechtsformen beschränkt ist.⁸²

Auch der grundrechtliche Maßstab wäre neu zu bestimmen. Unter der Voraussetzung des Wegfalls der europarechtlichen Rechtsgrundlage wäre die Rechtfertigung der Sonderbelastung einer einzelnen Branche allein nach nationalem Verfassungsrecht anhand von Art. 3 Abs. 1 GG durch das Bundesverfassungsgericht zu prüfen. Andernfalls wäre die Frage durch den EuGH anhand von Art. 20 EU-Grundrechte-Charta zu beantworten. Wäre das Bundesverfassungsgericht am Zuge, weil die europarechtliche Grundlage entfällt, würde es den Energiekrisenbeitrag vermutlich als neue Belastungsentscheidung lediglich einer Willkürkontrolle unterwerfen, dann verbunden mit der interessanten Frage, ob als sachlicher Grund auch eine nur vermeintlich bestehende, in Wahrheit aber europarechtswidrige Pflicht zur Einführung des EU-Energiekrisenbeitrags dienen kann. Die beachtlichen Einwände ökonomischer Natur⁸³ gegen Übergewinnsteuern würden bei der verfassungsrechtlichen Würdigung im Zweifel keine Rolle spielen.

78 F. Schumacher, Übergewinnsteuer für Energieunternehmen verabschiedet, Ubg 2023, 79 (85), hält das anscheinend für ausreichend.

79 D. Keuper/M. Zeck, Rechtsunsicherheit durch die neue Übergewinnsteuer im Energiebereich?, DStR 2023, 1297 (1301).

80 Dazu Wiss. Dienste des Deutschen Bundestages, Verfassungsmäßigkeit einer Übergewinnsteuer nach italienischem Modell, WD 4- 3000 – 076/22, S. II ff.

81 Wiss. Dienste des Deutschen Bundestages, Verfassungsmäßigkeit einer Übergewinnsteuer nach italienischem Modell, WD 4- 3000 – 076/22, 14; M. Valta, Unions- und verfassungsrechtliche Rahmenbedingungen für eine Übergewinnsteuer am Beispiel des Energiekrisenbeitragsgesetzes, StuW 2023, 72 (77).

82 S. Meyering/J. Hegemann, Zufallsgewinn-/Übergewinnsteuer (EU-Energiekrisenbeitrag) - Darstellung und kritische Würdigung, FR 2023, 433 (434).

83 Wiss. Beirat beim BMF, Übergewinnsteuer, Gutachten 03/2022, S. II ff.; a.A. T. Magalhães/F. De Lillo, The Return of Windfall Taxation, INTERTAX 2023, 722 ff.

Doch es sind jenseits der besonderen Gemengelage des EU-Energiekrisenbeitrags gerade diese ökonomischen Argumente, die Übergewinnsteuern als Instrumente zur Befriedigung außergewöhnlicher Finanzbedarfe in ein zweifelhaftes Licht rücken.⁸⁴ „Krisengewinnler“ hat es immer gegeben. So speiste sich auch der Lastenausgleich mit der neben der Vermögensabgabe erhobenen Hypothekengewinnabgabe und Kreditgewinnabgabe, die der Abschöpfung von durch die Währungsreform 1948 entstandenen Schuldnergewinne dienten,⁸⁵ aus dem Gedanken des Windfallprofits. Dennoch ist hier größte Zurückhaltung geboten. Man stelle sich vor, man hätte analog zum EU-Energiekrisenbeitrag in gleicher Weise die (kurzfristig) überraschend hohen BioNTech Gewinne abgeschöpft, um einen Teil der Pandemiekosten, z.B. der staatlichen Impfprogramme, zu finanzieren. Den Anreiz zu derart risikobehafteten Investitionen würde dies in Zukunft drastisch senken. Als Besonderheit des EU-Energiekrisenbeitrags mag man ansehen, dass die Übergewinne Ergebnis des staatlichen Mechanismus der Energiepreisregulierung waren. Jedoch sind es häufig staatliche Rahmenbedingungen, die Übergewinne ermöglichen. Die Abschöpfung von Windfallprofits ist nicht nur mit dem Problem der Definition des Übergewinns⁸⁶ behaftet, sondern vor allem volkswirtschaftlich verfehlt, weil Übergewinne in der Regel Ergebnis und notwendige Belohnung besonders risikobereiten unternehmerischen Handelns sind. Dies gilt umso mehr, wenn gleichzeitig die Kehrseite der Risikobereitschaft durch Verlustverrechnungsbeschränkungen „bestraft“ wird.

V. Fazit

Ob sich der Staat in der Krise durch Schulden oder Steuern finanziert, hängt nicht allein an der Auslegung der Notlagenausnahme der Schuldenbremse, sondern zum einen an den Verschuldungsbedingungen, zum anderen an der Fähigkeit der Wirtschaft, zusätzliche Steuerbelastungen

84 *Wiss. Beirat beim BMF*, Übergewinnsteuer, Gutachten 03/2022, S. II ff.

85 BFH v. 23.8.1957 – III R 191/56 U, BFHE 65, 523; BFH v. 31.7.1985 – III R 13/80, BFH/V 1986, 141 (Rn. 20); *L. Wiegand*, Der Lastenausgleich in der Bundesrepublik Deutschland 1949 bis 1985, Heidelberg 1991, S. 142 ff.

86 *S. Moderau/M. Ruf*, Ökonomische und empirische Einordnung der Übergewinnsteuer, DB 2023, 2449 (2450 ff.); *S. Meyering/J. Hegemann*, Zufallsgewinn-/Übergewinnsteuer (EU-Energiekrisenbeitrag) – Darstellung und kritische Würdigung, FR 2023, 433 (437): „Willkürlichkeit der notwendigen Bezugsgrößen“.

zu schultern. So war es nicht nur verfassungskonform, sondern rational, dass der Staat in der Pandemie zu damaligen Negativ- und Niedrigzinsen Kredite aufgenommen hat, um die durch die Pandemiebekämpfungsmaßnahmen in Not geratenen Unternehmen durch Steuererleichterungen und Direktsubventionen zu stützen. Allerdings darf dabei nicht in Vergessenheit geraten, dass auch in Notlagen aufgenommene staatliche Kredite später zurückgeführt werden müssen und sich in höheren Steuern niederschlagen. Der Staat mag in der Krise unter Zeitdruck handeln, jedoch führt finanzieller Aktionismus durch überdimensionierte, nicht hinreichend zielgerichtete und wenig bedarfsgerechte Hilfspakete⁸⁷ weder zu den angestrebten Effekten wirtschaftlicher Erholung, noch lässt sich das zur Rückführung benötigte Geld später ohne weiteres durch Steuern wieder einsammeln.

Das Instrumentarium sinnvoller außerordentlicher Steuerinstrumente ist begrenzt. Schnell wirksam sind Tarifierhöhungen bestehender Steuern, zu denen im weitesten Sinne auch der Solidaritätszuschlag gehört, letzterer gegenüber der Erhöhung der Gemeinschaftssteuern mit dem Vorteil der alleinigen Ertragskompetenz des Bundes. Freilich muss die auf Art. 106 Abs. 1 Nr. 6 GG gestützte Ergänzungsabgabe dann wieder abgeschafft werden, wenn die Ausnahmesituation, zu deren Finanzierung sie eingeführt wurde, überwunden ist und etwaig fortbestehende finanzielle Lasten im allgemeinen Haushalt verarbeitet werden können.

87 S. dazu H. Kube, Bewältigung zukünftiger Krisen: Welche gesetzlichen Rahmenbedingungen werden benötigt, um effizient und effektiv zu reagieren und finanzielle Hilfen bedarfsgerecht zu verteilen?, Gutachten E zum 74. DJT, 2024, E 46 ff.



Saal 1507.201 (Hörsaalgebäude)
Leibniz Universität Hannover | Königsworther Platz 1
Anmeldung an symposium@vfs-hannover.de

MONTAG
20.06.2016
18.30 UHR

DER EINFLUSS DES EUROPARECHTS AUF DIE UMSATZSTEUER

Grundlagen und Entwicklungen

BEGRÜßUNG

RiFG Dr. **Thomas Keß**, Niedersächsisches Finanzgericht, Vorstandsvorsitzender des VFS Hannover

VORTRÄGE

„Die Harmonisierung der Umsatzsteuer in Europa“

RiFG Dr. **Jörg Grune**, Niedersächsisches Finanzgericht

„Internationale Entwicklungstendenzen bei der Umsatzsteuer –
Der EU Action Plan und die Überlegungen der OECD“

Prof. Dr. **Joachim Englisch**, Direktor des Instituts für Steuerrecht, Universität Münster

PODIUMSDISKUSSION

» RA/StB **Gregor Dzieyk**, Partner/Leiter Indirect Taxes, KPMG AG

» Prof. Dr. **Joachim Englisch**, Direktor des Instituts für Steuerrecht, Universität Münster

» RiBFH **Hans-Hermann Heidner**, Mitglied des V. Senats beim Bundesfinanzhof

» Dr. **Jörg Saßmann**, Leiter des Umsatzsteuerreferats, Niedersächsisches Finanzministerium

» Moderation: RiFG Dr. **Jörg Grune**, Niedersächsisches Finanzgericht

VFS Hannover – Verein zur Förderung der Steuerrechtswissenschaft an der Leibniz Universität Hannover