

Finanzgericht Münster, 1 K 4077/08 E

Datum: 08.12.2009
Gericht: Finanzgericht Münster
Spruchkörper: 1. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 1 K 4077/08 E

Sachgebiet: Finanz- und Abgabenrecht

Tenor: Die Klage wird abgewiesen.

Die Kosten des Rechtsstreits tragen die Kläger.

Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand	1
Streitig ist, ob das Solidaritätszuschlagsgesetz 1995 in der für das Streitjahr 2007 geltenden Fassung verfassungswidrig ist.	2
Die Kläger werden als Eheleute zusammen zur Einkommensteuer veranlagt. Sie erzielen im Wesentlichen Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit gemäß § 19 Einkommensteuergesetz (EStG).	3
Aufgrund der am 21.05.2008 beim Beklagten abgegebenen Einkommensteuererklärung für das Streitjahr 2007 führte der Beklagte die Einkommensteuererklärung für 2007 mit Einkommensteuerbescheid vom 11.07.2008 durch, wobei er die Aufwendungen der Kläger für Fahrten mit dem eigenen Pkw zwischen Wohnung und Arbeitsstätte im Rahmen der Entfernungspauschale nur ab dem 21. Kilometer berücksichtigte. Des Weiteren erfolgte die Festsetzung des Solidaritätszuschlages gem. § 165 Abs. 1 S. 2 Nr. 3 Abgabenordnung (AO) hinsichtlich der Verfassungsmäßigkeit des Solidaritätszuschlagsgesetzes 1995 vorläufig.	4
Die Kläger legten gegen diesen Einkommensteuerbescheid am 07.08.2008 Einspruch ein. Mit dem Einspruch machten sie im Wesentlichen geltend, dass die mit dem Steueränderungsgesetz 2007 in § 9 Abs. 2 EStG eingeführte Regelung hinsichtlich der Kürzung der Entfernungspauschale verfassungswidrig sei.	5

Mit Änderungsbescheid vom 20.08.2008 half der Beklagte dem Einspruch der Kläger in verschiedenen nicht mehr streitbefangenen Punkten ab und erklärte diesen Bescheid hinsichtlich der Kürzung der Entfernungspauschale für vorläufig, jedoch hinsichtlich der Festsetzung des Solidaritätszuschlages für endgültig.

Die Kläger legten daraufhin gegen diesen Änderungsbescheid am 12.09.2008 Einspruch ein, mit dem sie sinngemäß geltend machten, die Festsetzung des Solidaritätszuschlages sei rechtswidrig, da das zugrundeliegende Solidaritätszuschlagsgesetz 1995 verfassungswidrig sei. Zur Begründung verwiesen sie auf ein vorliegendes Klageverfahren (FG – Niedersachsen Az. 7 K 143/08).	7
Der Beklagte wies den Einspruch der Kläger mit Einspruchsentscheidung vom 07.10.2008 als unbegründet zurück. Er vertrat dabei die Auffassung, das Solidaritätszuschlagsgesetz 1995 in der für das Streitjahr geltenden Fassung sei formell und materiell verfassungsgemäß. Wegen der Begründung im Einzelnen wird auf die Einspruchsentscheidung Bezug genommen.	8
Mit der am 31.10.2008 erhobenen Klage verfolgen die Kläger ihr Begehren weiter. Sie vertreten die Auffassung, der Solidaritätszuschlag stelle spätestens ab dem Streitjahr 2007 eine verfassungswidrige Sondersteuer dar. Der Staat sei zwar berechtigt, zur Bewältigung von Notständen Sondersteuern von kurzer Dauer zu erheben. Der Solidaritätszuschlag erfülle aber im Streitjahr nicht mehr den Tatbestand einer kurzfristigen Abgabe, weil er bezogen auf das Streitjahr bereits seit 16 Jahren erhoben werde. Durch das Festhalten des Gesetzgebers an dem am 01.01.1995 in Kraft getretenen Solidaritätszuschlagsgesetz 1995 im Streitjahr, d. h. im 17. Jahr nach der Wiedervereinigung Deutschlands, seien die Grenzen des gesetzgeberischen Gestaltungsspielraums deutlich überschritten. Das Solidaritätszuschlagsgesetz 1995 verletze daher den Schutzbereich der Grundrechte der abgabepflichtigen Kläger aus Art. 14 Abs. 1, Art. 2 Abs. 1 Grundgesetz (GG).	9
Der Beklagte hat mit Änderungsbescheid vom 18.02.2009 den ESt – Bescheid 2007 erneut geändert und die ungekürzte Entfernungspauschale berücksichtigt. Dieser Bescheid ist nach § 68 Finanzgerichtsordnung (FGO) Gegenstand des anhängigen Klageverfahrens geworden	10
Die Kläger beantragen,	11
den Bescheid über Solidaritätszuschlag für den Veranlagungszeitraum 2007 vom 20.08.2008 in der Fassung der Einspruchsentscheidung vom 07.10.2008, diese in der Fassung des Änderungsbescheides vom 18.02.2009, aufzuheben	12
und im Unterliegensfall,	13
die Revision zuzulassen.	14
Der Beklagte beantragt, die	15
Klage abzuweisen und im	16
Unterliegensfall, die Revision	17
zuzulassen.	18

<u>Entscheidungsgründe</u>	19
Die zulässige Klage ist nicht begründet.	20
I.	21
Die Kläger sind durch den angegriffenen Bescheid nicht in ihren Rechten verletzt worden. Der Solidaritätszuschlag ist ordnungsgemäß erhoben worden.	22
Das Gericht ist nach Art. 20 Abs. 3 GG an das Solidaritätszuschlagsgesetz 1995 gebunden. Das Verfahren ist nicht nach Art. 100 Abs. 1 GG auszusetzen, da der Senat das Solidaritätszuschlagsgesetz 1995 in der Fassung des Jahressteuersteuergesetz 2007 vom 13.12.2006 (BGBl. I 2006, 2878) für verfassungsgemäß hält.	23
1. Das Solidaritätszuschlagsgesetz 1995 in der für das Streitjahr geltenden Fassung ist formell verfassungsgemäß.	24
Dem Bund stand für den Erlass des Gesetzes die konkurrierende	25
Gesetzgebungskompetenz aus Art. 105 Abs. 2, Art. 106 Abs. 1 Nr. 6 GG zu.	
Es ist in der Rechtsprechung sowohl des BVerfG wie auch des BFH geklärt, dass eine Ergänzungsabgabe i.S. des Art. 106 Abs. 1 Nr. 6 GG nicht nur befristet erhoben werden darf. Geklärt ist insoweit auch, dass die Erhebung des Solidaritätszuschlags unter diesem Gesichtspunkt nicht zu beanstanden ist (so zuletzt: BFH-Beschluss vom 28.4.2009 I B 199/08, juris m.w.N.). Nach Art. 105 Abs. 2 GG hat der Bund die konkurrierende	26
Gesetzgebungszuständigkeit für die übrigen Steuern (außer Zölle und Finanzmonopole), wenn (u. a.) ihm das Aufkommen dieser Steuern ganz zusteht. Nach Art. 106 Abs. 1 Nr. 6 GG steht dem Bund das Aufkommen der Ergänzungsabgabe zur Einkommen- und zur Körperschaftsteuer zu. Diese Regelungen sind hier anwendbar, da der Solidaritätszuschlag eine Steuer im verfassungsrechtlichen Sinne darstellt, die als Ergänzungsabgabe zur Einkommensteuer und zur Körperschaftsteuer erhoben wird. Das Grundgesetz definiert zwar den verfassungsrechtlichen Steuerbegriff nicht, er ist jedoch der einfachgesetzlichen Vorschrift des § 3 Abs. 1 Abgabenordnung (AO) sinngemäß zu entnehmen. Gem. § 3 Abs. 1 AO sind Steuern Geldleistungen, die nicht eine Gegenleistung für eine besondere Leistung darstellen und von einem öffentlichen Gemeinwesen zur Erzielung von Einnahmen allen auferlegt werden, bei denen der Tatbestand zutrifft, an den das Gesetz die Leistungspflicht knüpft. Der Solidaritätszuschlag erfüllt diese Voraussetzungen des Steuerbegriffs. Zur Vermeidung von Wiederholungen wird insoweit auf die zutreffenden Ausführungen des Finanzgerichts Münster im Urteil vom 27.09.2005 (Az. 12 K 6263/03 E, EFG 2006, 371 bis 374, bestätigt durch BFH Beschluss vom 28.06.2006 – Az. VII B 324/05 – BFHE 213, 573, BStBl. II 2006, 692) verwiesen.	27
Das Solidaritätszuschlagsgesetz widerspricht nicht den Vorstellungen, die der Verfassungsgeber an eine Ergänzungsabgabe geknüpft hat. Hiernach darf durch die Ergänzungsabgabe nicht die Finanzordnung, die Bund und Länder in gleicher Art und Weise am Steueraufkommen beteiligt, unterlaufen werden (vgl. BVerfG, Beschluss vom 9.2.1972, 1 BvL 16/69, BVerfGE 32, 322 bis 344, BStBl. II 1972, 408 bis 411). Ein solcher Fall liegt etwa vor, wenn durch die Einführung einer	28

Ergänzungsabgabe das Aufkommen der dem Bund und den Ländern gemeinschaftlich zustehenden Einkommen- und Körperschaftsteuer ausgehöhlt wird. Dies ist hier erkennbar aber gerade nicht der Fall. Das Steueraufkommen aus dem Solidaritätszuschlag knüpft nämlich an die festgesetzte Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer an. Der Solidaritätszuschlag beträgt gem. § 4 Solidaritätszuschlagsgesetz 1995 5,5 % der Bemessungsgrundlage im Sinne des § 3 Solidaritätszuschlagsgesetz 1995. Ausgehend von diesem Zuschlagsatz gemäß § 4 Solidaritätszuschlagsgesetz 1995 ist eine solche Aushöhlung der dem Bund und den Ländern gemeinschaftlich zustehenden Steuern nicht zu befürchten (vgl. insoweit die zutreffenden Ausführungen des Finanzgerichts München, Urteil vom 18.08.2009, Az. 2 K 108/08 – juris, Rev. II R 50/09 sowie Anm. dazu von Bartone, jurisPR-SteuerR 47/2009, Anm. 6).

Das Solidaritätszuschlagsgesetz 1995 musste auch unter Berücksichtigung der formellen Verfassungsmäßigkeit nicht von vornherein befristet werden. Dies ergibt sich insbesondere nicht aus dem Begriff der Ergänzungsabgabe im Sinne des Art. 106 Abs. 1 Nr. 6 GG. Dieser Begriff der "Ergänzungsabgabe" besagt lediglich, dass die entsprechende Abgabe zusätzlich zur Einkommen- und Körperschaftsteuer erhoben wird. Gleichzeitig soll durch die Wortwahl eine Erhöhung von Abgaben in Form von Verbrauchssteuern vermieden werden. Ein darüber hinaus bestehendes Befristungserfordernis ist dieser Begrifflichkeit aber nicht zu entnehmen. Vielmehr erfolgt die Einführung solcher Zuschlagsteuern, so die Definition des § 51a EStG, erfahrungsgemäß für eine längere Dauer. Dies spricht gerade dafür, dass die Ergänzungsabgaben unbefristet erhoben werden dürfen (vgl. Bundesverfassungsgericht, Beschluss vom 09.02.1972, 1 BvL 16/69, BVerfGE 32, 333 bis 344, BStBl. II 1972, 408 bis 411, BFH-Beschluss vom 28.06.2006 VII B 324/05, BFHE 212, 573, BStBl. II 206, 692). Weder aus dem Wortlaut des Art. 106 GG noch aus der Systematik des Abgaben- und Steuersystems ergeben sich deshalb abgabenimmanente zeitliche Begrenzungen für die Erhebung der Ergänzungsabgabe. Auch funktionale Begrenzungen zur Höhe des Solidaritätszuschlags können verfassungsrechtlich nicht abgeleitet werden.

Aus Sicht des Senats zeigt die Regelung des § 11 Abs. 3 des Gesetzes über den Finanzausgleich zwischen Bund und Ländern (sog. Solidarpakt II), der eine Abschmelzung der Sonderbedarfs-Bundesergänzungszuweisungen von 10.532.613.000 Euro (2005) auf 2.096.297.000 Euro (2019) vorschreibt, deutlich, dass die Kosten der deutschen Einheit, die tragendes Motiv des Gesetzgebers zur Einführung des Solidaritätszuschlags waren, erkennbar als begrenzt eingeschätzt werden. Ihre Deckung kann, auch wenn der Zeitraum als langfristig zu bezeichnen ist, durch die Erhebung einer Ergänzungsabgabe erfolgen.

Mängel im Gesetzgebungsverfahren sind nicht ersichtlich und von den Klägern auch nicht vorgetragen (vgl. hierzu ansonsten BFH-Beschluss vom 28.06.2006, VII B 324/05, BStBl. II 2006, 692, FG Münster, Urteil vom 27.09.2005, 12 K 6263/03 E, EFG 2006, 371).

2. Der Senat hält das Solidaritätszuschlagsgesetz 1995 in der für das Streitjahr 2007 geltenden Fassung auch für materiell verfassungsgemäß. Problematisch könnte hierbei aus Sicht des Senats allein der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit sein. Hiergegen verstößt das Solidaritätszuschlagsgesetz 1995 in der für das Streitjahr 2007 geltenden Fassung aber gerade nicht.

Der auf dem verfassungsrechtlichen Rechtsstaatsprinzip beruhende Grundsatz der Verhältnismäßigkeit begründet für jede staatliche Maßnahme insbesondere aber für solche im Bereich der steuerlichen Eingriffsverwaltung ein Übermaßverbot. Soweit ein Gesetz in die freiheitlich geschützte Sphäre des Steuerpflichtigen eingreift, genügt es dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit nur dann, wenn das gewählte Mittel in einem vernünftigen Verhältnis zum angestrebten Zweck steht (vgl. FG Münster, Urteil vom 27.09.2005 – Az. 12 K 6263/03 E, EFG 2006, 371 m.w.N.). Bei der Erschließung von Steuerquellen steht dem Steuergesetzgeber dabei ein weitreichender Gestaltungsspielraum zu. Insbesondere sind Entscheidungen des Gesetzgebers, welche staatlichen Zwecke er verfolgen will und wie er sie finanziert, nicht justiziabel (Bundesverfassungsgericht, Beschluss vom 09.02.1972; 1 BvL 16/69, BVerfGE 32, 333, BStBl. II 1972, 408).

Der Gesetzgeber hat hinsichtlich des hier zu beurteilenden Gesetzes diesen Gestaltungsspielraum nicht überschritten. Dies gilt auch in Bezug auf die Dauer des Erhebungszeitraums bis zum Streitjahr 2007. Nach der Vorstellung des Gesetzgebers sollte der Solidaritätszuschlag der allgemeinen Einnahmeverbesserung zur Abdeckung der im Zusammenhang mit der deutschen Vereinigung entstandenen finanziellen Belastungen dienen (vgl. Bundestagsdrucksache 12/4401 S. 3, 4). Dieser Gesetzeszweck an sich ist gerichtlich nicht überprüfbar (so schon: FG Münster, Urteil vom 27.09.2005, 12 K 6263/03 E, EFG 2006, 371 m.w.N.).

Aus Sicht des Senats ist für das Streitjahr 2007 auch nicht davon auszugehen, dass der Bedarf für die Erhebung des Solidaritätszuschlags bereits gedeckt ist. Soweit eine Verknüpfung zwischen der Erhebung des Solidaritätszuschlags und den Ergänzungszuweisungen nach dem sog. Solidarpakt II überhaupt rechtlich möglich ist, zeigen die Zahlen, dass die Notwendigkeit für diese Erhebung des Solidaritätszuschlags in 2007 weiter bestanden hat.

Bis einschließlich 2019 wird die im Solidarpakt II vorgesehene Förderung mit einem Gesamtvolumen von 156,5 Milliarden EUR, die der Bund den neuen Bundesländern zur Verfügung stellt, sichergestellt. Nach § 11 Abs. 3 des Gesetzes über den Finanzausgleich zwischen Bund und Ländern erhalten die Länder Berlin, Brandenburg, Mecklenburg-Vorpommern, Sachsen, Sachsen-Anhalt und Thüringen insgesamt zur Deckung von teilungsbedingten Sonderlasten aus dem bestehenden starken infrastrukturellen Nachholbedarf und zum Ausgleich unterproportionaler kommunaler Finanzkraft im Jahr 2007 Sonderbedarfs-Bundesergänzungszuweisungen in Höhe von 10.379.225.000 EUR. Das Aufkommen aus dem Solidaritätszuschlag beträgt für den gleichen Zeitraum 12.349.000.000 EUR (vgl. Tz. 2.5 in: BMF, Monatsbericht digital, Die Steuereinnahmen von Bund, Ländern und Gemeinden im Haushaltsjahr 2008, www.bundesfinanzministerium.de). Einnahmen aus dem Solidaritätszuschlag und Ausgaben des Staates zum beabsichtigten Gesetzeszweck stehen für dieses Jahr damit in einem nahezu ausgewogenen Verhältnis. Aus diesem Verhältnis lässt sich jedenfalls hinsichtlich der Erhebungsdauer des Solidaritätszuschlags eine mögliche Verfassungswidrigkeit für den Erhebungszeitraum 2007 nicht ableiten. Nach den aufgezeigten Rahmenbedingungen kann nach Ansicht des Senats auch nicht ernsthaft eine Unzumutbarkeit angenommen werden, die zu einer unverhältnismäßigen Belastung der Steuerpflichtigen führen könnte.

Inwieweit eine Reduzierung der Höhe des Solidaritätszuschlags in späteren Veranlagungszeiträumen angezeigt ist, da die Ergänzungszuweisungen bis zum

2019 auf 2.096.297 Euro reduziert werden, ist nicht Gegenstand dieses Verfahrens und ggf. auch eine im Rahmen der Gewaltenteilung allein zu treffende politische Entscheidung.

Aus Sicht des Senats würde ein weiteres Auseinanderfallen von Einnahmen aus dem Solidaritätszuschlag und sinkenden Zuwendungen an die vorgenannten Bundesländer aber auch nicht automatisch zu einer Verletzung des Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes und damit zu einer Verfassungswidrigkeit des Solidaritätszuschlagsgesetzes im Ganzen führen. In die Beurteilung des Grundsatzes der Verhältnismäßigkeit wären zum einen mögliche Kreditmarktschulden des Bundes beruhend auf der Wiedervereinigung einzubeziehen. Zum anderen wäre zu prüfen, ob ein solches Auseinanderklaffen von Einnahmen aus dem Solidaritätszuschlag und finanziellen Belastungen im Zusammenhang mit der deutschen Vereinigung nicht nur zur Reduzierung des Zuschlagsatzes führen müsste. Dies ist aus Sicht des Senats aber eine allenfalls politisch gebotene Überprüfung. Insoweit ist zu beachten, dass eine Selbstbindung des Gesetzgebers, die Erhebung des Solidaritätszuschlages regelmäßig zu überprüfen, keine Gesetzeskraft erlangt hat. Eine Überprüfung durch die dritte Gewalt könnte deshalb gegen den Grundsatz der Gewaltenteilung verstoßen. 38

Die Erhebung des Solidaritätszuschlags im Streitzeitraum 2007 ist auch ansonsten nicht verfassungswidrig. Sie verstößt nicht gegen Art 12, 14 GG und auch nicht gegen Art. 2 Abs. 1 GG. 39

Durch die Erhebung des Solidaritätszuschlages werden die Steuerpflichtigen auch nicht in ihrer Berufsfreiheit (Art. 12 Abs. 1 GG) verletzt. Es wird weder in die Berufswahl- noch in die Berufsausübungsfreiheit eingegriffen. Auch eine Verletzung der Rechte der Steuerpflichtigen aus Art. 14 Abs. 1 GG liegt nicht vor. Art. 14 Abs. 1 GG gewährleistet das Eigentum allgemein. Ein im Übrigen verfassungsgemäßes Steuergesetz verletzt diese Eigentumsgarantie allenfalls dann, wenn es den Steuerpflichtigen übermäßig belastet und seine Vermögensverhältnisse grundlegend beeinträchtigt und damit zu einer Existenzgefährdung führen würde (vgl. FG München, Urteil vom 18.08.2009 – Az. 2 K 108/08 – Juris). Der Solidaritätszuschlag i. H. v. 5,5 % der Bemessungsgrundlage stellt eine solche Beeinträchtigung nicht dar. Die Erhebung des Solidaritätszuschlags greift schon aufgrund der Höhe des Zuschlagsatzes nicht unverhältnismäßig in die Eigentumsrechte der Steuerpflichtigen ein (vgl. BFH vom 28.02.1996, IX R 83, 84/94, BFH/NV 1996, 712 bis 714). 40

Das Solidaritätszuschlagsgesetz 1995 verstößt auch nicht gegen die Rechte der Steuerpflichtigen aus Art. 2 Abs. 1 GG. 41

Art. 2 Abs. 1 GG schützt den Einzelnen vor hoheitlichen Eingriffen und 42

gewährleistet die allgemeine wirtschaftliche Handlungsfreiheit, die jedenfalls solange nicht verletzt ist, als die spezifische Eigentumsgarantie des Art. 14 Abs. 1 GG nicht berührt wird.

Die Erhebung des Solidaritätszuschlags und damit auch die Besteuerung genügt den Anforderungen der in Art. 2 Abs. 1 GG normierten Schranke der verfassungsmäßigen Ordnung. Der durch die Steuererhebung gegebene Eingriff ist durch das sowohl formell wie auch materiell rechtmäßige Solidaritätszuschlagsgesetz 1995 in der Fassung für das Streitjahr 2007 als Bestandteil der verfassungsmäßigen Ordnung im Sinne des Art. 2 Abs. 1 GG 43

gedeckt (ebenso FG Münster, Urteil vom 27.09.2005, 12 K 6263/03 m.w.N.).

II. 44

Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO. 45

Die Zulassung der Revision erfolgt gem. § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO. 46
