

# Urteil vom 20. Februar 2024, IX R 27/23 (II R 27/15)

## Verfassungsmäßigkeit des SolZG 1995

ECLI:DE:BFH:2024:U.200224.IXR27.23.0

BFH IX. Senat

SolZG 1995 § 3 Abs 1 Nr 1, SolZG 1995 § 3 Abs 2, SolZG 1995 § 4 S 1, GG Art 3 Abs 1, GG Art 12 Abs 1, GG Art 14 Abs 1, GG Art 106 Abs 1 Nr 6, AO § 351 Abs 1

vorgehend FG Nürnberg, 25. September 2014, Az: 4 K 273/12

## Leitsätze

Die Erhebung des Solidaritätszuschlags für die Jahre 1999 bis 2002 ist verfassungsgemäß. Der Zuschlag stellt in diesem Zeitraum eine finanzverfassungsrechtlich zulässige Ergänzungsabgabe gemäß Art. 106 Abs. 1 Nr. 6 des Grundgesetzes dar.

## Tenor

Auf die Revision der Kläger wird das Urteil des Finanzgerichts Nürnberg vom 25.09.2014 - 4 K 273/12 aufgehoben.

Die Klage wird abgewiesen.

Die Kosten des gesamten Verfahrens haben die Kläger zu tragen.

## Tatbestand

I.

- 1** Streitig ist die Verfassungsmäßigkeit des Solidaritätszuschlaggesetzes 1995 (SolZG 1995) für die Jahre 1999 bis 2002.
- 2** Die Kläger und Revisionskläger (Kläger) sind Ehegatten. Sie wurden für die Streitjahre 1999 bis 2002 zur Einkommensteuer zusammenveranlagt.
- 3** Der Beklagte und Revisionsbeklagte (Finanzamt --FA--) setzte für die Streitjahre neben Einkommensteuer jeweils Solidaritätszuschlag fest. Mit den hiergegen gerichteten Einsprüchen führten die Kläger im Kern an, das Solidaritätszuschlaggesetz 1995 verletze wegen einer Übermaßbesteuerung das Grundgesetz (GG).
- 4** Während der Einspruchsverfahren ergingen für jedes Streitjahr mehrmals Änderungsfestsetzungen zur Einkommensteuer und --hieran anknüpfend-- zum Solidaritätszuschlag, die die Kläger jeweils erneut mit dem Einspruch anfochten. Der insoweit jeweils letzte Änderungsbescheid vom 13.08.2007 wies Solidaritätszuschlag für das Jahr 1999 von ... €, für 2000 von ... €, für 2001 von ... € sowie für 2002 von ... € aus.
- 5** Die obersten Finanzbehörden der Länder erließen am 22.07.2008 eine Allgemeinverfügung gemäß § 367 Abs. 2b der Abgabenordnung (AO), mit der unter Hinweis auf die Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts (BVerfG) vom 11.02.2008 - 2 BvR 1708/06 sämtliche am 22.07.2008 anhängige und zulässige Einsprüche gegen Festsetzungen des Solidaritätszuschlags zurückgewiesen wurden, soweit geltend gemacht worden war, das Solidaritätszuschlaggesetz 1995 sei verfassungswidrig. Die Allgemeinverfügung wurde am 18.08.2008 im Bundessteuerblatt veröffentlicht (BStBl I 2008, 747). Nach den Feststellungen des Finanzgerichts (FG) haben die Kläger hiergegen keine Klage erhoben.
- 6** In der Folgezeit änderte das FA die Festsetzungen zur Einkommensteuer und folglich zum Solidaritätszuschlag

--zum Teil mehrfach-- erneut. Gegen die Bescheide legten die Kläger wiederum Einspruch ein.

- 7** Das FA wies die gegen den Solidaritätszuschlag gerichteten Einsprüche mit zusammengefasster Entscheidung vom 20.01.2012 zurück. Für die Streitjahre 1999, 2001 und 2002 seien die Einsprüche bereits deshalb unbegründet, da die letzten Festsetzungen des Solidaritätszuschlags betragsmäßig unter denen vom 13.08.2007 lägen und aufgrund der nicht angefochtenen Allgemeinverfügung vom 22.07.2008 Bestandskraft eingetreten sei (§ 351 Abs. 1 AO). Im Übrigen sei durch die höchstrichterliche Rechtsprechung geklärt, dass das Solidaritätszuschlaggesetz 1995 nicht verfassungswidrig sei.
- 8** Während des Klageverfahrens ergingen erneut geänderte Bescheide über den Solidaritätszuschlag. Für das Jahr 1999 setzte das FA den Zuschlag mit Bescheid vom 31.08.2012 auf ... € herab. Der Solidaritätszuschlag für das Jahr 2000 wurde ebenfalls mit Bescheid vom 31.08.2012 in Höhe von ... € festgesetzt, für das Jahr 2001 zuletzt mit Bescheid vom 24.10.2014 in Höhe von ... € und für das Jahr 2002 zuletzt mit Bescheid vom 31.10.2012 in Höhe von ... €.
- 9** Das FG wies die Klage mit in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2015, 1389 veröffentlichtem Urteil vom 25.09.2014 ab.
- 10** Mit ihrer Revision rügen die Kläger die Verfassungswidrigkeit des Solidaritätszuschlaggesetzes 1995.
- 11** Die Kläger beantragen sinngemäß,  
das angefochtene Urteil und die Festsetzungen des Solidaritätszuschlags für die Jahre 1999 bis 2002 aufzuheben.
- 12** Das FA beantragt,  
die Revision zurückzuweisen.
- 13** Es tritt der Revision entgegen.
- 14** Auch während des Revisionsverfahrens hat das FA den Solidaritätszuschlag jeweils erneut geändert. Für das Streitjahr 1999 (Bescheide vom 07.10.2015, 27.01.2017 und 21.02.2017) hat es den Zuschlag zuletzt mit ... € festgesetzt, für 2000 (Bescheide vom 07.10.2015 und 27.01.2017) zuletzt in Höhe von ... €, für 2001 (Bescheide vom 07.10.2015 und 27.01.2017) zuletzt in Höhe von ... € sowie für 2002 (Bescheide vom 07.10.2015 und 21.01.2016) zuletzt in Höhe von ... €.
- 15** Der seinerzeit für das vorliegende Revisionsverfahren geschäftsplanmäßig zuständige II. Senat des Bundesfinanzhofs (BFH) hat das Verfahren unter dem Aktenzeichen II R 27/15 mit Beschluss vom 22.10.2015 wegen des damals beim BVerfG anhängigen Normenkontrollverfahrens 2 BvL 6/14 ausgesetzt. Nach der Entscheidung des BVerfG vom 07.06.2023 - 2 BvL 6/14 ist das Revisionsverfahren wieder aufgenommen und durch den inzwischen geschäftsplanmäßig für Streitfragen zum Solidaritätszuschlaggesetz zuständig gewordenen IX. Senat des BFH unter dem vorliegenden Aktenzeichen fortgeführt worden.

## Entscheidungsgründe

II.

- 16** Das angefochtene Urteil ist aus verfahrensrechtlichen Gründen aufzuheben; einer Zurückverweisung an das FG bedarf es nicht (dazu unter 1.). In der Sache hat die Revision keinen Erfolg und führt gemäß § 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zur Klageabweisung (unter 2.).
- 17** 1. Die angefochtenen Bescheide über den Solidaritätszuschlag sind für sämtliche Streitjahre --zum Teil mehrfach-- während des Revisionsverfahrens geändert worden. Aus diesem Grund ist die vorinstanzliche Entscheidung aufzuheben. Einer Zurückverweisung des Rechtsstreits an das FG bedarf es aber nicht.
- 18** Die im Nachgang zur vorinstanzlichen Entscheidung vom 25.09.2014 erlassenen Bescheide über den Solidaritätszuschlag für das Streitjahr 1999 vom 07.10.2015, 27.01.2017 und 21.02.2017 sind Gegenstand des Revisionsverfahrens geworden (§ 68 Satz 1 i.V.m. § 121 Satz 1, § 127 FGO). Gleiches gilt für die die Streitjahre 2000 und 2001 betreffenden Bescheide jeweils vom 07.10.2015 und 27.01.2017 sowie für diejenigen des Streitjahres 2002 vom 07.10.2015 und 21.01.2016.

- 19** Dieser Umstand führt zur Aufhebung des Urteils aus verfahrensrechtlichen Gründen. Der Verfahrensgegenstand, über dessen Rechtmäßigkeit das FG zu entscheiden hatte, hat sich geändert. Das vorinstanzliche Urteil ist gegenstandslos geworden (§ 127 FGO).
- 20** Allerdings sind die vom FG getroffenen tatsächlichen Feststellungen hierdurch nicht entfallen. Einer Zurückverweisung der Sache an das FG bedarf es nicht, da der Streitstoff unverändert geblieben und die Sache aufgrund der fortwirkenden Feststellungen des FG spruchreif ist. Der Senat entscheidet daher nach Maßgabe der Feststellungen des FG in der Sache selbst (§ 121 Satz 1 i.V.m. § 100 FGO, statt vieler Senatsurteil vom 04.02.2020 - IX R 7/18, Rz 22).
- 21** 2. Im Revisionsverfahren ist die Klage erneut abzuweisen.
- 22** Die angefochtenen Bescheide sind rechtmäßig und verletzen die Kläger nicht im Sinne von § 100 Abs. 1 Satz 1 FGO in ihren Rechten. Für die Streitjahre 1999, 2001 und 2002 greift die Änderungssperre des § 351 Abs. 1 AO (dazu unter a). Im Übrigen steht die Festsetzung des Solidaritätszuschlags sowohl mit den einfachgesetzlichen Vorgaben des Solidaritätszuschlaggesetzes 1995 (unter b) als auch mit dem Verfassungsrecht (unter c) im Einklang.
- 23** a) Für die Streitjahre 1999, 2001 und 2002 steht einem Klageerfolg bereits die verfahrensrechtliche Regelung des § 42 FGO i.V.m. § 351 Abs. 1 AO entgegen.
- 24** aa) Gemäß § 351 Abs. 1 AO können Verwaltungsakte, die unanfechtbare Verwaltungsakte ändern, nur insoweit angegriffen werden, als die Änderung reicht, es sei denn, dass sich aus den Vorschriften über die Aufhebung und Änderung von Verwaltungsakten etwas anderes ergibt.
- 25** Die Vorschrift begrenzt die Anfechtbarkeit und damit auch die durch den Einspruch bewirkte Änderbarkeit eines Änderungsbescheids auf den Umfang der Änderung und stellt damit unter anderem klar, dass es im Übrigen bei der zuvor eingetretenen Bestandskraft bleibt (BFH-Urteil vom 20.04.2023 - III R 25/22, BFHE 280, 393, BStBl II 2023, 823, Rz 17, m.w.N.). Für das finanzgerichtliche Verfahren stellt § 42 FGO klar, dass aufgrund der Abgabenordnung erlassene Änderungs- und Folgebescheide nicht in weiterem Umfang angegriffen werden können, als sie im außergerichtlichen Vorverfahren angefochten werden können.
- 26** bb) Nach diesen Maßstäben unterliegen die Festsetzungen des Solidaritätszuschlags für die Streitjahre 1999, 2001 und 2002 der Änderungssperre des § 351 Abs. 1 AO.
- 27** aaa) Das FG hat zutreffend ausgeführt, dass die Kläger ihre Einsprüche gegen die Bescheide über die Festsetzung des Solidaritätszuschlags für die Streitjahre mit der von ihnen angenommenen Verfassungswidrigkeit des Solidaritätszuschlaggesetzes 1995 begründet hatten. Diese Einsprüche wurden durch die am 18.08.2008 veröffentlichte Allgemeinverfügung der obersten Finanzbehörden der Länder vom 22.07.2008 (BStBl I 2008, 747) gemäß § 367 Abs. 2b AO zurückgewiesen. Die Festsetzungen des Solidaritätszuschlags für die Streitjahre 1999 bis 2002 wurden nach Ablauf der Jahresfrist des § 367 Abs. 2b Satz 5 AO somit bestandskräftig und unterlagen im Umfang der letzten --vor der Allgemeinverfügung bekannt gegebenen-- Festsetzung fortan grundsätzlich einer Änderungssperre gemäß § 351 Abs. 1 AO (1999: ... €; 2000: ... €; 2001: ... €; 2002: ... €). Die zuletzt --während des Revisionsverfahrens-- ergangenen und nach §§ 68, 121 Satz 1 FGO maßgeblichen Festsetzungen liegen für die Jahre 1999, 2001 und 2002 jeweils betragsmäßig unter den vorgenannten Werten (1999: ... € [Bescheid vom 21.02.2017]; 2001: ... € [Bescheid vom 27.01.2017]; 2002: ... € [Bescheid vom 21.01.2016]) und könnten selbst bei materieller Begründetheit keine weitere Herabsetzung erfahren.
- 28** Für die Ansicht des FG, die Änderungssperre des § 351 Abs. 1 AO sei nicht anwendbar, da die Kläger "vollumfänglich" und nicht nur mit verfassungsrechtlichen Erwägungen Einspruch gegen die Festsetzungen des Solidaritätszuschlags eingelegt hätten, besteht in Anbetracht der Einspruchsschreiben sowie der Angaben der Kläger sowohl im außergerichtlichen als auch im gerichtlichen Verfahren kein Raum. Zuletzt in der Revisionsbegründung haben die Kläger ausgeführt, die Festsetzung des Solidaritätszuschlags sei einfachgesetzlich nicht zu beanstanden. Dies hat zur Folge, dass die Einsprüche durch die Allgemeinverfügung vom 22.07.2008 in Gänze und nicht nur hinsichtlich der verfassungsrechtlichen Gründe zurückgewiesen wurden; offene "Rest-Einsprüche" verblieben nicht (zu einer insoweit vergleichbaren Konstellation zutreffend FG Düsseldorf, Zwischenurteil vom 28.06.2018 - 9 K 2592/16 E, AO, EFG 2018, 1424, Rz 20 f, unter Hinweis auf BTDrucks 16/3368, S. 26; ebenso Seer in Tipke/Kruse, § 367 AO Rz 69; a.A. Anwendungserlass zur Abgabenordnung zu § 367, Nr. 7.2).
- 29** bbb) Anderes gilt für das Streitjahr 2000. Der letzte Änderungsbescheid vom 27.01.2017 liegt mit einer Festsetzung

des Solidaritätszuschlags von ... € über der seinerzeit bestandskräftig gewordenen Festsetzung von ... €. Soweit diese Änderung reicht, das heißt in Höhe von ... €, greift § 351 Abs. 1 AO nicht.

- 30** b) Soweit es im vorliegenden Verfahren noch darauf ankommt (Streitjahr 2000), entspricht die mit dem letzten Änderungsbescheid vom 27.01.2017 erfolgte Festsetzung des Solidaritätszuschlags für das Jahr 2000 den einfachgesetzlichen Regelungen des Solidaritätszuschlaggesetzes 1995.
- 31** aa) Der Solidaritätszuschlag beträgt nach § 4 Satz 1 SolZG 1995 5,5 % der Bemessungsgrundlage. Er bemisst sich nach § 3 Abs. 1 Nr. 1 SolZG 1995 vorbehaltlich der Absätze 2 bis 5, soweit eine Veranlagung zur Einkommensteuer oder Körperschaftsteuer vorzunehmen ist, nach der nach Absatz 2 berechneten Einkommensteuer oder der festgesetzten Körperschaftsteuer für Veranlagungszeiträume ab 1998, vermindert um die anzurechnende oder vergütete Körperschaftsteuer, wenn ein positiver Betrag verbleibt. Bei der Veranlagung zur Einkommensteuer ist Bemessungsgrundlage für den Solidaritätszuschlag die Einkommensteuer, die abweichend von § 2 Abs. 6 des Einkommensteuergesetzes (EStG) unter Berücksichtigung von Freibeträgen nach § 32 Abs. 6 EStG in allen Fällen des § 32 EStG festzusetzen wäre (§ 3 Abs. 2 SolZG 1995).
- 32** bb) Der festgesetzte Solidaritätszuschlag für das Jahr 2000 in Höhe von ... € (= ... DM) ist zutreffend aus der festgesetzten Einkommensteuer abgeleitet (festgesetzte Einkommensteuer ... DM ./ anzurechnende Körperschaftsteuer ... DM = ... DM = ... €).
- 33** cc) Über die Richtigkeit der vorgenannten Zahlen und der einfachgesetzlichen Rechtmäßigkeit der Ermittlung des festzusetzenden Solidaritätszuschlags bestand und besteht zwischen den Beteiligten --wie oben ausgeführt-- keine Divergenz, sodass der Senat von weiteren Ausführungen absieht.
- 34** c) Die von den Klägern angeführten verfassungsrechtlichen Einwendungen greifen nicht durch. Der BFH hat bereits mehrfach --zuletzt im Jahr 2023-- entschieden, dass aus seiner Sicht keine Veranlassung besteht, dem BVerfG gemäß Art. 100 Abs. 1 GG die Frage vorzulegen, ob die Regelungen des Solidaritätszuschlaggesetzes 1995 aus formellen und/oder materiellen Gründen gegen das Grundgesetz verstoßen.
- 35** aa) So hat der BFH befunden, dass der Solidaritätszuschlag den finanzverfassungsrechtlichen Anforderungen an eine Ergänzungsabgabe im Sinne von Art. 106 Abs. 1 Nr. 6 GG genügt. Insbesondere ist es --abweichend zur Ansicht der Kläger-- nicht geboten, eine solche Abgabe, die die Funktion hat, einen zusätzlichen Finanzierungsbedarf des Bundes ohne Erhöhung der Verbrauchsteuern zu decken, von vornherein zu befristen oder sie nur für einen kurzen Zeitraum zu erheben; die Ergänzungsabgabe darf lediglich kein dauerhaftes Instrument der Steuerverteilung sein (vgl. hierzu ausführlich Senatsurteil vom 17.01.2023 - IX R 15/20, BFHE 279, 403, BStBl II 2023, 351, Rz 34 ff., m.w.N.; ebenso Beschlüsse des BVerfG vom 09.02.1972 - 1 BvL 16/69, BVerfGE 32, 333, BStBl II 1972, 408; vom 19.11.1999 - 2 BvR 1167/96, Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung 2000, 134, unter III.1.b aa; vom 08.09.2010 - 2 BvL 3/10, Rz 3, 14).
- 36** Nach diesen Vorgaben hat der BFH die Festsetzung und Erhebung des Solidaritätszuschlags für den Veranlagungszeitraum 2005 (BFH-Urteil vom 21.07.2011 - II R 50/09), für den Veranlagungszeitraum 2007 (BFH-Urteil vom 21.07.2011 - II R 52/10, BFHE 234, 250, BStBl II 2012, 43), für den Veranlagungszeitraum 2011 (BFH-Urteile vom 14.11.2008 - II R 63/15, BFHE 266, 133, BStBl II 2021, 184 sowie vom 14.11.2018 - II R 64/15, BFHE 263, 35, BStBl II 2019, 289) und zuletzt für die Veranlagungszeiträume bis 2021 (Senatsurteil vom 17.01.2023 - IX R 15/20, BFHE 279, 403, BStBl II 2023, 351) für finanzverfassungsrechtlich gerechtfertigt gehalten. An dieser Rechtsprechung hält der Senat fest, zumal sich die Kläger mit den Erwägungen des BFH nicht auseinandergesetzt haben und im Streitfall Veranlagungszeiträume betroffen sind, die denen der vorgenannten Judikate zeitlich zum Teil deutlich vorgelagert sind.
- 37** bb) Das Solidaritätszuschlaggesetz 1995 verstößt nicht gegen den allgemeinen Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 GG).
- 38** aaa) Soweit die Kläger meinen, ein solcher Verstoß ergebe sich daraus, dass sich bei steuerpflichtigen Einzelunternehmern oder Mitunternehmern, die Einkünfte aus Gewerbebetrieb im Sinne von § 15 Abs. 1 EStG erzielen, nach § 3 Abs. 1 Nr. 1 und Abs. 2 SolZG 1995 i.V.m. § 2 Abs. 6 Satz 1 EStG die Bemessungsgrundlage für den Solidaritätszuschlag im Hinblick auf die Gewerbesteuerbelastung durch die Steuerermäßigung nach § 35 EStG in der für den Veranlagungszeitraum 2000 geltenden Fassung mindert, während bei den anderen Einkunftsarten eine solche Steuerermäßigung nicht beansprucht werden kann, haben sie sich nicht mit der hierzu ergangenen höchstrichterlichen Rechtsprechung auseinandergesetzt.

- 39** So hat der BFH in seiner Entscheidung vom 21.07.2011 - II R 50/09 ausgeführt, dass die (mittelbare) Ungleichbehandlung von Einkünften aus Gewerbebetrieb gegenüber anderen Einkunftsarten durch die Kompensation der Zusatzbelastung aufgrund der Gewerbesteuer gerechtfertigt ist. Dies gilt nicht nur in Bezug auf die Minderung der Einkommensteuer, sondern auch hinsichtlich der daran anknüpfenden Minderung der Bemessungsgrundlage für den Solidaritätszuschlag. Durch die Ermäßigung der Einkommensteuer und des Solidaritätszuschlags erhalten die gewerblichen Unternehmer/Mitunternehmer einen Ausgleich dafür, dass wegen ihres Gewerbebetriebs Gewerbesteuer erhoben wird und damit ihre Einkünfte bereits durch eine Steuer belastet sind (dort Rz 40). Dieser Rechtsprechung schließt sich der erkennende Senat an.
- 40** bbb) Der weitere --nicht näher substantiierte-- Einwand der Kläger, § 3 SolzG 1995 verletze Art. 3 Abs. 1 GG auch insoweit, als ausländische Einkünfte bei der Bemessung des Solidaritätszuschlags im Hinblick auf die insoweit unter den Voraussetzungen des § 34c EStG bzw. § 26 des Körperschaftsteuergesetzes zu gewährende Steuerermäßigung gegenüber inländischen Einkünften ungerechtfertigterweise privilegiert würden, berücksichtigt nicht, dass jene Ermäßigung nur deshalb gewährt wird, weil der betroffene Steuerpflichtige zusätzlich mit einer ausländischen Steuer belastet wird. Für eine etwaige Ungleichbehandlung bestünde somit eine verfassungsrechtliche Rechtfertigung (vgl. hierzu auch Beschluss des BVerfG vom 07.06.2023 - 2 BvL 6/14, Rz 56).
- 41** cc) Darüber hinaus hat der BFH bereits mehrfach entschieden, dass der Solidaritätszuschlag nicht die Eigentumsgarantie des Art. 14 Abs. 1 GG verletzt. Zur Vermeidung von Wiederholungen verweist der Senat auf die Entscheidung des BFH vom 21.07.2011 - II R 50/09, Rz 45 ff. sowie auf sein Senatsurteil vom 17.01.2023 - IX R 15/20 (BFHE 279, 403, BStBl II 2023, 351, Rz 76). Bislang rechtlich noch nicht gewürdigte weitere Einwendungen hierzu haben die Kläger nicht vorgebracht.
- 42** dd) Die Rüge der Kläger, die Festsetzung und Erhebung des Solidaritätszuschlags sei unverhältnismäßig, greift ebenfalls nicht durch. Eine übermäßige Belastung geht mit einem Zuschlag von 5,5 % der Bemessungsgrundlage nicht einher (vgl. Senatsurteil vom 17.01.2023 - IX R 15/20, BFHE 279, 403, BStBl II 2023, 351, Rz 76 mit Hinweis auf den Beschluss des BVerfG vom 18.01.2006 - 2 BvR 2194/99, BVerfGE 115, 97).
- 43** ee) Anhaltspunkte dafür, dass die Regelungen zum Solidaritätszuschlaggesetz 1995 die Berufsausübungsfreiheit der Kläger gemäß Art. 12 Abs. 1 GG verletzen, bestehen nicht (vgl. bereits BFH-Urteil vom 21.07.2011 - II R 50/09, Rz 48). Die Revisionsbegründung enthält hierzu keine näheren Ausführungen.
- 44** d) Soweit sich die Kläger mit Schreiben vom 16.07.2018 auch gegen die Zinsfestsetzung zur Einkommensteuer für die Jahre 1999 bis 2002 wenden, betrifft dies ersichtlich nicht das vorliegende Revisionsverfahren.
- 45** 3. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.

Quelle: [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de)