

## Die Neuregelungen auf einen Blick

- ▶ Anpassung von § 1 SolZG an die Anforderungen und Terminologie unionsrechtl. Bestimmungen.
- ▶ Teilweiser Abbau des SolZ durch Anhebung der Freigrenzen in § 3 SolZG und Folgeänderungen.
- ▶ **Fundstelle:**
  - ▷ Zweites Gesetz zur Anpassung des Datenschutzrechts an die Verordnung (EU) 2016/679 und zur Umsetzung der Richtlinie (EU) 2016/680 (Zweites Datenschutz-Anpassungs- und Umsetzungsgesetz EU – 2. DSAnpUG-EU) v. 20.11.2019 (BGBl. I 2019, 1626; BStBl. I 2019, 1308);
  - ▷ Gesetz zur Rückführung des Solidaritätszuschlags 1995 v. 10.12.2019 (BGBl. I 2019, 2115; BStBl. I 2020, 15).

### Anhang zu § 51a – Solidaritätszuschlaggesetz 1995

#### § 1

#### Erhebung des Solidaritätszuschlags

idF v. 24.6.1991 (BGBl. I 1991, 1318; BStBl. I 1991, 640),  
zuletzt geändert durch Gesetz v. 10.12.2019 (BGBl. I 2019, 2115; BStBl. I 2020,15)

(1) *unverändert*

(2) <sup>1</sup>Auf die Festsetzung und Erhebung des Solidaritätszuschlags sind die Vorschriften des Einkommensteuergesetzes mit Ausnahme des § 36a der Einkommensteuergesetzes und des Körperschaftsteuergesetzes entsprechend anzuwenden. <sup>2</sup>Wird Einkommensteuer- oder Körperschaftsteuer im Wege des Steuerabzugs erhoben, so dürfen die zu diesem Zweck verarbeiteten personenbezogenen Daten auch für die Erhebung des Solidaritätszuschlags im Wege des Steuerabzugs verarbeitet werden.

(3) bis (5) *unverändert*

...

#### § 3

#### Bemessungsgrundlage und zeitliche Anwendung

(1) bis (2a) *unverändert*

(3) <sup>1</sup>Der Solidaritätszuschlag ist von einkommensteuerpflichtigen Personen nur zu erheben, wenn die Bemessungsgrundlage nach Absatz 1 Nr. 1 und 2, vermindert um die Einkommensteuer nach § 32d Abs. 3 und 4 des Einkommensteuergesetzes,

1. in den Fällen des § 32a Abs. 5 oder 6 des Einkommensteuergesetzes 33 912 Euro,

2. in anderen Fällen 16 956 Euro

übersteigt. <sup>2</sup>Auf die Einkommensteuer nach § 32d Absatz 3 und 4 des Einkommensteuergesetzes ist der Solidaritätszuschlag ungeachtet des Satzes 1 zu erheben.

(4) Beim Abzug vom laufenden Arbeitslohn ist der Solidaritätszuschlag nur zu erheben, wenn die Bemessungsgrundlage im jeweiligen Lohnzahlungszeitraum

1. bei monatlicher Lohnzahlung

a) in der Steuerklasse III mehr als 2 826 Euro und

b) in den Steuerklasse I, II, IV bis VI mehr als 1 413 Euro,

2. bei wöchentlicher Lohnzahlung

a) in der Steuerklasse III mehr als 659,40 Euro und

b) in den Steuerklasse I, II, IV bis VI mehr als 329,70 Euro,

3. bei täglicher Lohnzahlung

a) in der Steuerklasse III mehr als 94,20 Euro und

b) in den Steuerklasse I, II, IV bis VI mehr als 47,10 Euro

beträgt. *[aufgehoben: <sup>2</sup>§ 39b Abs. 4 des Einkommensteuergesetzes ist sinngemäß anzuwenden.]*

(4a) <sup>1</sup>Beim Abzug von einem sonstigen Bezug ist der Solidaritätszuschlag nur zu erheben, wenn die Jahreslohnsteuer im Sinne des § 39b Absatz 3 Satz 5 des Einkommensteuergesetzes unter Berücksichtigung des Kinderfreibetrags und des Freibetrags für den Betreuungs- und Erziehungs- oder Ausbildungsbedarf für jedes Kind entsprechend den Vorgaben in Absatz 2a folgende Beträge übersteigt:

1. in den Steuerklassen I, II, IV bis VI 16 956 Euro und

2. in der Steuerklasse III 33 912 Euro.

<sup>2</sup>Die weiteren Berechnungsvorgaben in § 39b Absatz 3 des Einkommensteuergesetzes finden Anwendung.

(5) Beim Lohnsteuer-Jahresausgleich ist der Solidaritätszuschlag nur zu ermitteln, wenn die Bemessungsgrundlage in Steuerklasse III mehr als 33 912 Euro und in den Steuerklasse I, II oder IV mehr als 16 956 Euro beträgt

## § 4

### Zuschlagsatz

<sup>1</sup>Der Solidaritätszuschlag beträgt 5,5 Prozent der Bemessungsgrundlage. <sup>2</sup>Er beträgt nicht mehr als 11,9 Prozent des Unterschiedsbetrags zwischen der Bemessungsgrundlage, vermindert um die Einkommensteuer nach § 32d Absatz 3 und

4 des Einkommensteuergesetzes, und der nach § 3 Abs. 3, 4 und 5 jeweils maßgebenden Freigrenze. <sup>3</sup>Bruchteile eines Cents bleiben außer Ansatz. <sup>4</sup>Der Solidaritätszuschlag auf die Einkommensteuer nach § 32d Absatz 3 und 4 des Einkommensteuergesetzes und auf die Lohnsteuer nach § 39b des Einkommensteuergesetzes beträgt ungeachtet des Satzes 2 5,5 Prozent.

...

## § 6

### Anwendungsvorschrift

(1) bis (20) *unverändert*

(21) <sup>1</sup>§ 3 Absatz 3 und § 4 Satz 2 in der Fassung des Gesetzes vom 10. Dezember 2019 (BGBl. I S. 2115) sind erstmals im Veranlagungszeitraum 2021 anzuwenden. <sup>2</sup>§ 3 Absatz 4 und 4a und § 4 Satz 2 und 4 in der Fassung des Gesetzes vom 10. Dezember 2019 (BGBl. I S. 2115) sind erstmals auf den laufenden Arbeitslohn anzuwenden, der für einen nach dem 31. Dezember 2020 endenden Lohnzahlungszeitraum gezahlt wird, und auf sonstige Bezüge, die nach dem 31. Dezember 2020 zufließen. <sup>3</sup>§ 3 Absatz 5 in der Fassung des Gesetzes vom 10. Dezember 2019 (BGBl. I S. 2115) ist beim Lohnsteuer-Jahresausgleich durch den Arbeitgeber (§ 42b des Einkommensteuergesetzes) erstmals für das Ausgleichsjahr 2021 anzuwenden.

Autor: Dr. Klaus J. *Wagner*, Vizepräsident des FG Düsseldorf, Wegberg  
Mitherausgeberin: Prof. Dr. Johanna *Hey*, Köln

**Literatur:** *Broer*, Die Reform des SolZ und damit verbundene Effekte bei der Besteuerung von Kapitaleinkünften, DB 2019, 2641; *Kruhl*, Gesetzgebung: Bundesregierung beschließt Gesetz zur Rückführung des Solidaritätszuschlags, AStW 2019, 798; *Höppner/Schewe*, Die Folgen des Gesetzgebungsvorhabens zur Rückführung des Solidaritätszuschlags – eine betriebswirtschaftliche Steuerwirkungsanalyse, FR 2019, 881; *von Schweinitz*, RegE eines Gesetzes zur Rückführung des SolZ, DB 2019, 2257; *Wiese*, Plädoyer für ein modernes Unternehmenssteuerrecht, GmbHR 2020, R4; *Seifert*, Gesetzliche Änderungen bei der Lohnsteuer zum Jahresbeginn 2020, DStZ 2020, 37 (57).

## Kompaktübersicht

**Inhalt der Änderungen:** Durch 2. DSAnpUG-EU v. 20.11.2019 (BGBl. I 2019, 1626; BStBl. I 2019, 1308) ist dem § 1 Abs. 2 SolZG Satz 2 angefügt und die Regelung dahingehend ergänzt worden, dass bei der ESt oder KSt, die im Wege des StAbzugs erhoben wird, die zu diesem Zweck verarbeiteten personenbezogenen Daten auch für die Erhebung des SolZ

im Wege des StAbzugs verarbeitet werden dürfen. Zu Zweifeln an der formellen Verfassungsmäßigkeit des 2. DSAnpUG-EU s. Anm. J 20-4 und § 10 EStG Anm. J 20-7.

Mit dem G zur Rückführung des Solidaritätszuschlags 1995 v. 10.12.2019 (BGBl. I 2019, 2115; BStBl. I 2020, 15) soll erreicht werden, dass rund 90 % der Zahler der veranlagten ESt und der LSt nicht mehr mit dem SolZ belastet werden (BTDrucks. 19/1403, 9). Zu diesem Zweck wird die Freigrenze in § 3 SolZG von 972 € (Einzelveranlagung) bzw. 1 944 € (Zusammenveranlagung) auf 16 959 € bzw. 33 912 € angehoben.

Mit einer angepassten Milderungszone in § 4 Satz 2 SolZG soll ein Belastungssprung beim Überschreiten der Freigrenze vermieden werden, indem es zu einem kontinuierlichen Anstieg der Gesamtbelastung durch ESt und SolZ kommt. Als Folgeänderungen sind die Regelungen über den LStAbzug in § 3 Abs. 4 Satz 1 SolZG geändert worden. Ferner wird durch den neuen § 3 Abs. 4a SolZG sichergestellt, dass die Freigrenze auch bei sonstigen Bezügen Anwendung findet.

Der neue § 6 Abs. 21 SolZG regelt die erstmalige Anwendung ab dem Jahr 2021.

#### J 20-2 **Rechtsentwicklung:**

- ▶ **Zur Gesetzesentwicklung bis 2018** s. Anhang zu § 51a Anm. 2.
- ▶ **2. DSAnpUG-EU v. 20.11.2019** (BGBl. I 2019, 1626; BStBl. I 2019, 1308): Durch Art. 72 Nr. 12 wurde § 1 Abs. 2 SolZG um einen Satz 2 ergänzt.
- ▶ **G zur Rückführung des Solidaritätszuschlags 1995 v. 10.12.2019** (BGBl. I 2019, 2115; BStBl. I 2020, 15): Durch Art. 1 Nr. 1 wurde die Freigrenze in § 3 Abs. 3 bis 5 SolZG angehoben und die Folgerungen für das Besteuerungsverfahren angepasst. Art. 1 Nr. 2 regelt Folgeänderungen für die Milderungszone und sonstige Bezüge. Durch Art. 1 Nr. 3 wurde die Anwendungsregelung des § 6 SolZG um Abs. 21 ergänzt.

J 20-3 **Zeitlicher Anwendungsbereich:** Die Änderungen sind am Tag nach Verkündung des Gesetzes (13.12.2019) in Kraft getreten (Art. 2 G zur Rückführung des Solidaritätszuschlags). Wegen der Anwendungsregelung in § 6 Abs. 21 SolZG finden die Neuregelungen erst ab dem VZ 2021 und für den LStAbzug ab dem KJ 2021 Anwendung.

#### J 20-4 **Grund und Bedeutung der Änderungen:**

- ▶ **Neuer § 1 Abs. 1 Satz 2 SolZG:** Die Ergänzung dient ausschließlich der Anpassung an Unionsrecht (Art. 6 Abs. 4 der VO [EU] 2016/679). Mit der Ergänzung wird sichergestellt, dass die zum Zweck der Erhebung der ESt oder KSt im Wege des StAbzugs erhobenen personenbezogenen Daten wie bisher auch für die Erhebung des SolZ im Wege des StAbzugs verarbeitet werden dürfen (BTDrucks. 19/4674, 294).

► **Geänderter § 3 Abs. 3 und 4 SolZG:** Mit den Änderungen in Abs. 3 und 4 soll die Absicht des Gesetzgebers verwirklicht werden, bis zu 90 % aller Zahler des SolZ vollständig vom SolZ zu entlasten. Gesetzestechnisch wird dies dadurch erreicht, dass die Freigrenze in § 3 Abs. 3 SolZG auf 16 956 € bei Einzelveranlagung und 33 912 € bei Zusammenveranlagung angehoben wird. Auf Grundlage des im Jahr 2020 geltenden Steuertarifs, also vorbehaltlich etwaiger Änderungen im Tarif 2021, würde SolZ erstmals ab einem zvEK von 61 713 € entstehen. In der anschließenden Milderungszone würde die Belastung mit SolZ linear um 4,998% ansteigen. Übersteigt das zvEK 96 408 €, fällt der SolZ in voller Höhe von 5,5% an (vgl. Berechnungen von *Höppner/Schewe*, FR 2019, 881). Für ledige sozialversicherungspflichtige ArbN soll daraus folgen, dass bis zu einem Bruttoarbeitslohn von ca. 73 874 € kein SolZ anfällt, ab einem Bruttoarbeitslohn von rund 109 451 € wäre der volle SolZ zu entrichten; eine Familie mit zwei Kindern und einem Alleinverdiener wäre demnach bis zu einem Jahresarbeitslohn von ca. 151 990 € vom SolZ befreit; ab einem Bruttoarbeitslohn von ca. 221 375 € fielen der volle SolZ an (vgl. Berechnung bei *Kruhl*, AStW 2019, 798). Keine Entlastungen von der Erhebung des SolZ gibt es bei der pauschalen LSt, der Kapitalertragsteuer und bei der KSt. Bei den Betragsänderungen in Abs. 4 handelt es um Folgeänderungen für die Durchführung des LStAbzugs, die im Rahmen der Freigrenze bewirken, dass kein SolZG im Wege des StAbzugs einbehalten wird.

Mit der nur teilweisen Rückführung des des SolZ ist der Gesetzgeber der in der Politik wiederholt geforderten vollständigen Abschaffung des SolZ nicht gefolgt. Er hat sich zudem über die teilweise geäußerten Bedenken, die gegen eine Fortführung des SolZ ab dem Jahr 2020 aus verfassungsrechtl. Sicht bestehen (s. Anh. zu § 51a Anm. 3; vgl. auch *Hoch*, DStR 2018, 2410; Anhörung des Finanzausschusses am 4.11.2019, Protokoll-Nr. 19/57), hinweggesetzt. In der Gesetzesbegründung (BTDrucks. 19/14103, 9ff.) geht der Gesetzgeber nur rudimentär auf mögliche verfassungsrechtl. Risiken ein. Zur Rechtfertigung der nur teilweisen Entlastung werden vor allem zwei Gründe in den Vordergrund gestellt:

Zum einen „geht die Bundesregierung davon aus, dass es weiterhin einen wiedervereinigungsbedingten zusätzlichen Finanzbedarf gibt“. Dazu führt die Gesetzesbegründung einige Beispiele auf, die den Finanzbedarf auslösen sollen, und bemüht ferner Bedarf für „andere überproportionale Leistungen [...] an die ostdeutschen Bundesländer, der durch den fortgeführten Teil der Ergänzungsabgabe nicht vollständig gedeckt sei“. Weiter heißt es: „Wegen der aktuell weiterhin bestehenden Lasten des Bundes aus der Wiedervereinigung wird der Solidaritätszuschlag nur teilweise zurückgeführt.“ Dies vermag schon deshalb nicht zu überzeugen, weil die gesetzgeberische Unterstellung des Mehrbedarfs nicht im Ansatz konkretisiert wird. Zahlen und Berechnungen zum vermeintlichen

Mehrbedarf sucht man in der Begr. vergebens. Für eine (erstmalige) Einf. einer Ergänzungsabgabe wird allg. als erforderlich angesehen, dass für die Einf. der bloße Hinweis auf die Deckung eines allgemeinen Finanzbedarfs nicht ausreicht (vgl. Nachweise bei *Hoch*, DStR 2018, 2410). Diesen Anforderungen würde die karge, nicht mit Fakten unterlegte Begr. nicht entsprechen. Andererseits ist nicht ernstlich verfassungsrechtl. zweifelhaft, dass weder eine zweckwidrige Verwendung von Einnahmen aus einer rechtmäßig eingeführten Ergänzungsabgabe noch deren fehlende Befristung die Abgabe verfassungswidrig machen (BVerfG v. 9.2.1972 – 1 BvL 16/69, BStBl. II 1972, 408). Es ist gleichwohl diskutabel, ob jenseits der vom BVerfG geprüften Fallgruppen die zunächst verfassungsgemäße Erhebung des SolZ in die Verfassungswidrigkeit hineinwachsen kann. Dies kann der Fall sein, wenn sich die bei der Einf. maßgebenden Verhältnisse grundlegend ändern. Die Gesetzesbegründung suggeriert, dass es an einer solchen grundlegenden Änderung der Verhältnisse fehlen soll. Dies gilt es zu hinterfragen, zumal gerade für diese Annahme („die Bundesregierung geht davon aus“) eine belastbare tatsächliche Grundlage keinen Eingang in die Gesetzesbegründung gefunden hat. Es ist jedoch kaum bestreitbar, dass die in der Gesetzesbegründung angesprochene „angemessene Finanzausstattung“ heute vielfach vor allem in den sog. alten Bundesländern fehlt (vgl. Rheinische Post v. 14.1.2020). Ebenfalls zweifelsfrei ist, dass es strukturschwache Gebiete nicht nur in den neuen Ländern gibt. Auch diese Situation mag man als jedenfalls mittelbaren „wiedervereinigungsbedingten zusätzlichen Finanzbedarf“ ansehen, da die in den sog. neuen Ländern verbrauchten Mittel nicht mehr für die Strukturhaltung und Verbesserung in den alten Ländern zur Verfügung standen und stehen. Jedenfalls hätte es einer Auseinandersetzung mit den geänderten Verhältnissen bedurft.

Als zweiten gewichtigen Grund nennt die Gesetzesbegründung die Stärkung der Arbeitsanreize, Kaufkraft und Binnenkonjunktur. Die Konsumquote bei geringen und mittleren Einkommen sei deutlich höher als bei Spitzenverdienern, die zusätzliches Nettoeinkommen ganz überwiegend in ihre Ersparnisse einfließen lassen und damit nur ihr Vermögen erhöhen würden. Es sei dahingestellt, ob diese – ebenfalls nicht mit Fakten unterlegte – Behauptung zutr. ist. Jedenfalls wird aus diesem Begründungsansatz deutlich, dass sich der SolZ von dem namensgebenden Element einer „solidarischen“ Abgabe für den Aufbau Ost zu einer Sonderabgabe für geschätzt 10 % der Zahler, die als „Spitzenverdiener“ bezeichnet werden, gewandelt hat. Im Hinblick auf den geänderten Zuschnitt der Steuerlastträger und die damit nur noch einen Teil der Stöpl. treffende Belastungswirkung erscheint vertretbar, an diese grundlegende Umgestaltung des SolZ die gleichen Begründungsanforderungen zu stellen wie an eine Neueinführung. Es hätte also einer vertieften Begr. bedurft, warum ein besonderer Bedarf für diese Sonderbelastung besteht,

der nicht im Rahmen der Finanzierungsmöglichkeiten des allgemeinen Finanzbedarfs hätte gedeckt werden können. Diese Begr. fehlt. Dies gilt umso mehr, als die beabsichtigte Wirkung – die zusätzliche Belastung der vermeintlichen Spitzenverdiener – auch durch eine Anhebung des Spitzensteuersatzes hätte erreicht werden können. Diese Möglichkeit ist im Rahmen des Gesetzgebungsverfahrens, zB in der Expertenanhörung des Finanzausschusses v. 4.11.2019, angesprochen, aber nicht vertieft worden. Auch der in der Gesetzesbegründung enthaltene Hinweis auf die Zulässigkeit einer nur partiellen Belastung von Stpfl. mit einer Sonderabgabe unter Bezugnahme auf eine Entsch. des BVerfG zur Ergänzungsabgabe nach dem Ergänzungsabgabegesetz (BVerfG v. 9.2.1972 – 1 BvL 16/69, BStBl. II 1972, 408) vermag nicht zu überzeugen. Der Entsch. liegt im Wesentlichen die zutreffende Aussage zugrunde, dass auch bei der Erhebung einer Ergänzungsabgabe die Prinzipien der Leistungsfähigkeit und soziale Aspekte zu berücksichtigen sind, die auch eine stärkere Belastung höherer Einkommen mit der zusätzlichen StLast rechtfertigen können. Dies scheint vordergründig auch auf die nur teilweise Rückführung des SolZ übertragbar zu sein, da der verbliebene Zuschlag – wie die seinerzeitige Ergänzungsabgabe – nur höhere Einkommen trifft. In der Entsch. des BVerfG kommt indes auch zum Ausdruck, dass sich die Frage nach einer zulässigen an der Leistungsfähigkeit orientierten Belastung nur dann stellt, wenn die Erhebung einer Ergänzungsabgabe dem Grunde nach zulässig ist. In diesem Zusammenhang lässt das BVerfG ausdrücklich dahingestellt, ob sich ein verfassungsrechtl. Zwang zur Aufhebung der Abgabe ergibt, wenn die Voraussetzungen für die Erhebung evident entfallen sind. Übertragen auf den SolZ führt dies zur offenen Frage zurück, ob die weitere Erhebung des SolZ grds. noch verfassungsrechtl. Anforderungen entspricht.

Zieht man die jüngste Diskussion um ein Vorziehen der Teilentlastung um mindestens ein halbes Jahr in Betracht, die derzeit (Stand März 2020) von der Politik geführt wird und die ihren Anlass in weiterhin sprudelnden Steuereinnahmen hat, wird umso mehr deutlich, dass die Beibehaltung des SolZ für nur einen Teil der Stpfl. weniger der Fortführung des sog. Aufbau-Ost dient, sondern es vorrangig um Umverteilung durch die Änderung der Lastenverteilung im Rahmen der ESt geht, für die an sich eine Änderung des Steuertarifs, etwa in Gestalt der Anhebung des Spitzensteuersatzes, der jedenfalls ehrlichere Weg gewesen wäre. In verfassungsrechtlicher Hinsicht wird insoweit diskutiert, ob in dieser Änderung der Belastungswirkung durch das SolZG ein verfassungswidriger Formmissbrauch liegen könnte, da eine Änderung der ESt eine Mitwirkung des Bundesrates erfordert hätte (*von Schweinitz*, DB 2019, 2257 mwN.). Damit könnte das G zur Rückführung des SolZ, wegen eines Verstoßes gegen Art. 105 Abs. 3 GG i.V. mit Art. 106 Abs. 3 Satz 1 GG als „verkappte“ Änderung des ESt-Tarifs verfassungswidrig sein.

Aus Sicht von Art. 3 GG ist könnte zudem bedenklich sein, dass die Regelungen für Körperschaften unverändert sind (*von Schweinitz*, DB 2019, 2257).

Auch der Umstand, dass die pauschale LSt., die zwar der ArbG als Schuldner zu übernehmen hat (§ 40 Abs. 3 EStG), weiterhin mit SolZ belastet wird, könnte unter Aspekt von Art. 3 GG Bedenken auslösen. Die pauschale LSt knüpft an den Arbeitslohn des ArbN an. Nicht selten entsteht sie bei ArbN, die – würde der Arbeitslohn in die Veranlagung einbezogen – wohl in die neue Nullzone fielen, also keinen SolZ zu zahlen hätten. Besonders auffällig ist dies bei der Pauschalierung der LSt für geringfügig und kurzfristig beschäftigten ArbN. Es fällt SolZ bei Stpfl. an, die einer Personengruppe angehören, die aufgrund ihrer geringeren stlichen Leistungsfähigkeit gerade vom SolZ entlastet werden sollen. Ob allein der Umstand, dass die pauschale LSt vom ArbG übernommen wird, als Rechtfertigung ausreicht, erscheint zweifelhaft, zumal die pauschale LSt keine „Unternehmenssteuer eigener Art“ ist (zur Rechtsnatur der pauschalen LSt vgl. § 40 Anm. 52).

Ähnliche Bedenken ergeben sich beim Einbehalt der KapESt. Die Entrichtungspflichtigen müssen auch weiterhin auf die sog. Abgeltungsteuer SolZ entrichten und zwar unabhängig von der Höhe der Kapitaleinkünfte. Es stellt sich auch insoweit die Frage, ob die pauschale Abgeltungswirkung die Ungleichbehandlung im Verhältnis zur veranlagten ESt rechtfertigt (*von Schweinitz*, DB 2019, 2257; *Broer*, DB 2019, 2641). Wirtschaftlich hat die Beibehaltung des SolZ im Bereich der Einkünfte aus Kapitalvermögen zur Folge, dass es im Vergleich zu einer Veranlagung zu Mehrbelastungen kommen kann. Ungeachtet der Frage der Verfassungswidrigkeit könnte damit die Neigung der Stpfl. steigen, zur Vermeidung der Belastung mit SolZ eine Veranlagung zu wählen, wenn z.B. (geringe) Renteneinkünfte und Kapitaleinkünfte vorhanden sind (*Broer*, DB 2019, 2641).

Für die verfassungsrechtliche Beurteilung ist es unerheblich, dass im Rahmen des Gesetzgebungsverfahrens und in der Politik zum Ausdruck gebracht worden ist, dass die teilweise Rückführung nur eine Übergangslösung bis hin zur vollständigen Abschaffung des SolZ sein soll. Die Absicht der weiteren Rückführung hat keinen Eingang in die gesetzliche Regelung gefunden: eine Absichtserklärung allein kann jedoch zur verfassungsrechtlichen Rechtfertigung einer Norm nicht herangezogen werden.

Es bleibt abzuwarten, wie diese verfassungsrechtl. Fragen von der Rspr. beurteilt werden. Auf Initiative des Bundes Deutscher Steuerzahler ist bereits ein Musterverfahren beim FG Nürnberg anhängig (Az. 3 K 1098/19).

► **Aufhebung von § 3 Abs. 4 Satz 2 SolZG:** Es handelt sich um eine redaktionelle Änderung, da § 39b Abs. 4 Übergangsregelungen zur Vorsorgepauschale enthält, die keinen Bezug zum SolZG haben.



► **Neuer § 3 Abs. 4a SolZG:** Die Neuregelung ist eine Folgeänderung aus der Anhebung der Freigrenze. Bislang wurden beim LStAbzug bei sonstigen Bezügen Freigrenzen nicht berücksichtigt. In Ansehung der deutlich angehobenen Freigrenze für den SolZ hätte dies zur Folge gehabt, dass bei ArbN, bei denen die Jahresfreigrenze nicht überschritten wird, unterjährig der SolZ auf sonstige Bezüge erhoben werden würde. Erst im Rahmen einer (Antrags-)veranlagung wäre eine Erstattung erfolgt. Durch die Regelung in Abs. 4a Satz 1 soll die unterjährige Einbehaltung des SolZ auf sonstige Bezüge vermieden werden, indem die Anwendung der Freigrenze auch für sonstige Bezüge vorgesehen wird (BTDrucks. 19/14103, 12). Hierzu ist für die Prüfung, ob die Freigrenze überschritten wird, auf die Jahreslohnsteuer iSd. § 39b Abs. 3 Satz 5 EStG abzustellen. Dabei werden die Freibeträge für Kinder (Kinderfreibetrag und Freibetrag für den Betreuungs- und Erziehungs- oder Ausbildungsbedarf) für jedes Kind berücksichtigt. Durch die Regelung in Abs. 4a Satz 2 sollen zudem die weiteren Berechnungsvorgaben in § 39b Abs. 3 Anwendung finden, also zB auch der Versorgungsfreibetrag und der Altersentlastungsbetrag berücksichtigt werden.

► **Geänderter § 3 Abs. 5 SolZG:** Es handelt sich lediglich um betragsmäßige Folgeänderungen, die durch die Anhebung der Freigrenze bedingt sind.

► **Geänderter § 4 SolZG:** Die schon bislang bestehende Milderungsregelung nach Überschreiten der Freigrenze in Satz 1 wird als Folgeänderung an die erhöhte Freigrenze angepasst. Die Begrenzung der zusätzlichen Grenzbelastung in der Milderungszone auf 11,9 % vermeidet einen Belastungssprung und stellt sicher, dass sich ein kontinuierlicher Anstieg der Gesamtbelastung und ESt und SolZ ergibt. Keine Anwendung findet die Milderungsregelung bei der Ermittlung des SolZ auf sonstige Bezüge. Damit sollen komplizierte Berechnungen bei der Ermittlung des einzubehaltenden und abzuführenden Betrags vermieden werden (BTDrucks. 19/14103, 13). Die Änderung in Satz 4 beruht auf der Änderung von Satz 2.

► **Neuer § 6 Abs. 21 SolZG:** Der angefügte Abs. 21 bestimmt, dass die angehobene Freigrenze erstmals im VZ 2021 sowie beim LStAbzug im Kj. 2021 Anwendung findet.

