

Münsterische Beiträge zur Rechtswissenschaft

---

Band 128

**Das gleichheitswidrige Steuergesetz –  
Rechtsfolgen und Rechtsschutz**

Von

**Rainer Wernsmann**



**Duncker & Humblot · Berlin**

**RAINER WERNSMANN**

**Das gleichheitswidrige Steuergesetz –  
Rechtsfolgen und Rechtsschutz**

## Münsterische Beiträge zur Rechtswissenschaft

Herausgegeben im Auftrag der Rechtswissenschaftlichen Fakultät  
der Westfälischen Wilhelms-Universität in Münster durch die Professoren  
Dr. Hans-Uwe Erichsen Dr. Helmut Kollhosser Dr. Jürgen Welp

Band 128

# Das gleichheitswidrige Steuergesetz – Rechtsfolgen und Rechtsschutz

Von

Rainer Wernsmann



Duncker & Humblot · Berlin

Die Deutsche Bibliothek – CIP-Einheitsaufnahme

**Wernsmann, Rainer:**

Das gleichheitswidrige Steuergesetz – Rechtsfolgen und Rechtsschutz /

von Rainer Wernsmann. – Berlin : Duncker und Humblot, 2000

(Münsterische Beiträge zur Rechtswissenschaft ; Bd. 128)

Zugl.: Münster (Westfalen), Univ., Diss., 1999

ISBN 3-428-09877-3

D 6

Alle Rechte vorbehalten

© 2000 Duncker & Humblot GmbH, Berlin

Fotoprint: Berliner Buchdruckerei Union GmbH, Berlin

Printed in Germany

ISSN 0935-5383

ISBN 3-428-09877-3

Gedruckt auf alterungsbeständigem (säurefreiem) Papier  
entsprechend ISO 9706 ☺

*Meinen Eltern*



## Vorwort

Die Frage, welche Rechtsfolgen sich an die Feststellung des Verstoßes einer Norm gegen den Gleichheitssatz knüpfen und unter welchen Voraussetzungen eine Norm dem Bundesverfassungsgericht zur Prüfung ihrer Vereinbarkeit mit dem Gleichheitssatz unterbreitet werden kann, ist nicht nur für die Praxis von erheblicher Bedeutung, sondern auch im wissenschaftlichen Schrifttum nach wie vor ungeklärt. Der Schwerpunkt der Untersuchung liegt auf verfassungsrechtlichem Gebiet. Die Lösungen werden am Beispiel des Steuerrechts und seiner Besonderheiten entwickelt.

Die Arbeit wurde im Wintersemester 1998/99 von der Rechtswissenschaftlichen Fakultät der Westfälischen Wilhelms-Universität Münster als Dissertation angenommen. Sie wurde mit dem Harry-Westermann-Preis 1999 ausgezeichnet. Das Manuskript wurde Ende September 1998 abgeschlossen; neuere Entwicklungen in Rechtsprechung und Literatur konnten darüber hinaus noch bis März 1999 berücksichtigt werden.

Mein besonderer Dank gilt Herrn Professor Dr. *Dieter Birk*, der die Arbeit betreut hat. Während meiner Tätigkeit als Wissenschaftlicher Mitarbeiter am Institut für Steuerrecht der Westfälischen Wilhelms-Universität Münster hat er mir großzügig die erforderlichen Freiräume für die Erstellung dieser Arbeit gewährt und mich vielfältig gefördert. Zu herzlichem Dank verpflichtet bin ich auch Herrn Professor Dr. *Hans-Uwe Erichsen*. Ihm danke ich nicht nur für die Erstellung des Zweitgutachtens und – stellvertretend auch für die anderen Herausgeber – für die Aufnahme der Arbeit in die Schriftenreihe, sondern ebenso für die schönen Jahre als studentische und wissenschaftliche Hilfskraft am Kommunalwissenschaftlichen Institut der Westfälischen Wilhelms-Universität Münster.

Schließlich möchte ich Herrn *Egmont Kulosa* für die kritische Durchsicht des Manuskripts sowie den Herren *Marc Desens*, *Henning Tappe* und meinem Bruder *Guido Wernsmann* für vielfältige technische Unterstützung danken.

Münster, im Oktober 1999

*Rainer Wernsmann*



# Inhaltsverzeichnis

## Einleitung

§ 1. Gang der Darstellung .....	17
A. Rechtsfolgen der Verfassungswidrigkeit eines Gesetzes .....	17
B. Bedeutung der Tenorierung für die Entscheidungserheblichkeit .....	28

### *Erster Teil*

#### **Die Rechtsfolgen verfassungsgerichtlicher Normenkontrollentscheidungen – Bestandsaufnahme der Entscheidungsvarianten in der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts und Kritik –**

§ 2. Entscheidungsvarianten bei Verfassungsmäßigkeit des Gesetzes .....	35
A. Uneingeschränkte Verfassungsmäßigkeit des Gesetzes .....	35
B. Verfassungskonforme Auslegung .....	35
C. Appell-Entscheidungen .....	37
I. Änderungen der tatsächlichen Verhältnisse .....	39
II. Änderungen der rechtlichen Verhältnisse .....	42
1. Nachträgliche Änderung des Prüfungsmaßstabs oder des Verfassungsverständnisses .....	42
2. Komplexe und schwer überschaubare Regelungssysteme .....	45
3. Mangelnde Evidenz des Verfassungsverstoßes .....	46
a) Normenkontrolle als Ergebnis-, nicht als Verhaltenskontrolle .....	46
b) Zuordnung zu den Chaos-Fällen .....	47
c) Verallgemeinerung für Mängel im Gesetzgebungsverfahren .....	47
aa) Die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts .....	47
bb) Kritik .....	48
d) Parallelen zu den Folgen eines Gleichheitsverstoßes .....	51
4. Unerfüllte Gesetzaufträge .....	51
III. Relativ größere Verfassungsnähe der Fortgeltung der Norm gegenüber deren abruptem Wegfall .....	52
1. Verfassungsmäßigkeit des Gesetzes wegen „Chaos“ bei Verfassungswidrigkeit? .....	53

2.	Folgenberücksichtigung auf Tatbestands- oder Rechtsfolgen-	
	seite?.....	55
a)	Relevanz der Zuordnung zur Tatbestands- oder	
	Rechtsfolgenlösung.....	56
b)	Vorzugswürdigkeit der Rechtsfolgenlösung.....	61
3.	Rechtfertigung von Rechtsfolgenbestimmungen, die auf	
	Nichtigerklärung verzichten.....	62
a)	Grundsatz der Nichtigkeit verfassungswidriger Gesetze als	
	Aussage des Grundgesetzes.....	63
b)	Abwägungsfähigkeit des Nichtigkeitsdogmas.....	65
c)	Kriterien für die Zulässigkeit abweichender Rechtsfolge-	
	bestimmungen durch das Bundesverfassungsgericht.....	67
aa)	Kollidierendes Verfassungsrecht als Schranke des	
	Nichtigkeitsdogmas.....	67
bb)	Der Gleichheitssatz als Rechtfertigung einer bloßen Pro-	
	futuro-Wirkung zur Ausschaltung des § 79 Abs. 2	
	BVerfGG?.....	69
cc)	Verzicht auf die Nichtigerklärung bei Gleichheits-	
	verstößen des überprüften Gesetzes.....	71
dd)	Rechtsfolgenbestimmung durch das Bundes-	
	verfassungsgericht.....	72
IV.	Zusammenfassung.....	72
§ 3.	Entscheidungsvarianten bei Verfassungswidrigkeit des Gesetzes.....	75
A.	Grundsatz: Nichtigerklärung des Gesetzes.....	75
B.	Bloße Unvereinbarerklärung.....	79
I.	Fallgruppen.....	80
1.	Respektierung der Gestaltungsfreiheit des Gesetzgebers (insbe-	
	sondere bei der Behebung von Gleichheitsverstößen) durch Ver-	
	zicht auf die Nichtigerklärung?.....	82
a)	Der gleichheitswidrige Begünstigungsausschluß.....	83
aa)	Begriffspaare „Begünstigung und Belastung“ – „Bevor-	
	zugung und Benachteiligung“ – „Besserstellung und	
	Schlechterstellung“.....	83
bb)	Gesetzestechnische Möglichkeiten des gleichheits-	
	widrigen Begünstigungsausschlusses.....	85
(1)	Der ausdrückliche Begünstigungsausschluß.....	86
(2)	Der konkludente Begünstigungsausschluß.....	86
(3)	Der auf unterschiedlichen Regelungssystemen	
	beruhende Begünstigungsausschluß.....	86

(4) Andere Formen ungleicher Begünstigung.....	87
(5) Zuordnungsfragen .....	87
cc) Interdependenzen zwischen Rechtsfolgen und Rechtsschutzziel beim ausdrücklichen Begünstigungsausschluß.....	88
(1) Nichtigklärung der Ausnahmевorschrift? .....	88
(2) Nichtigklärung der Gesamtregelung, auf der die Ungleichbehandlung beider Vergleichsgruppen beruht? .....	89
(a) Verfassungswidrigkeit aller Normen, auf denen die Ungleichbehandlung beruht.....	90
(b) Möglichkeit der Nichtigklärung sämtlicher Normen, auf denen die Ungleichbehandlung der Vergleichsgruppen beruht, unter Beachtung der Gestaltungsfreiheit des Gesetzgebers.....	92
(3) Verzicht auf die Nichtigklärung der Gesamtregelung nur aufgrund der Rechtsschutzperspektive der Nichtbegünstigten .....	95
(4) Struktureller Vergleich mit verwaltungsprozessualen Bescheidungsurteilen (Verpflichtungssituation).....	99
(5) Zusammenfassung der Ergebnisse.....	103
dd) Interdependenzen zwischen Rechtsfolgen und Rechtsschutzziel beim konkludenten gleichheitswidrigen Begünstigungsausschluß .....	104
(1) Das Argument der Gestaltungsfreiheit des Gesetzgebers – Rechtsfolgen, Rechtsschutzziel, Gesetzestechnik .....	105
(2) Differenzierung zwischen gesetzgeberischem Tun und Unterlassen?.....	106
(3) Auswirkungen der Unvereinbarerklärung auf die bisher Begünstigten.....	111
(a) Anwendungssperre auch für die bisher Begünstigten .....	111
(b) Weitergewährung der gleichheitswidrigen Begünstigung wegen sonst nicht erklärbarer Identität der Rechtsfolgen von Nichtig- und Unvereinbarerklärung? .....	112
(c) Keine Vertiefung der Verfassungsverletzung in allen gesetzestechnischen Fällen.....	114
(4) Exkurs: Differenzierung zwischen Tun und Unterlassen außerhalb des konkludenten Begünstigungsausschlusses .....	116

ee) Verhältnis zwischen Rechtsfolgen und Rechtsschutzziel bei Gleichheitsverstößen durch zwei selbständige Regelungssysteme .....	118
b) Gleichheitswidrige Belastungen .....	118
aa) Gesetzestechnische Möglichkeiten .....	120
bb) Entscheidungsformen des Bundesverfassungsgerichts .....	121
cc) Kritik: Das Argument der Gestaltungsfreiheit des Gesetzgebers bei der Abwehr gleichheitswidriger Belastungen .....	123
c) Erfordernis einer Gesamtbetrachtung aller Normen, auf denen die Ungleichbehandlung beruht .....	130
aa) Bestimmung der verfassungswidrigen Norm durch das Bundesverfassungsgericht .....	130
bb) Kritik .....	133
(1) Bedeutung der unterschiedlichen Bestimmung des Prüfungsgegenstandes .....	133
(2) Struktur des Gleichheitssatzes .....	134
(3) Keine Differenzierung nach der Gesetzestechnik .....	136
cc) Parallelen zu Gesamtbetrachtungen in anderen Konstellationen .....	137
(1) Durchschlagen unzureichender Erhebungsregelungen auf die Verfassungsmäßigkeit des materiellen Besteuerungstatbestandes .....	137
(2) Entscheidungen zur Vermögensbesteuerung – Einheitswerte und realitätsgerechte Werte .....	139
(3) Verfassungswidrige Rechtslage aufgrund des Zusammenwirkens mehrerer Normen .....	150
d) Rechtsschutzziele .....	152
aa) Abwehr von Belastungen oder Erstreben von Leistungen (Begünstigungen)? .....	152
(1) Begünstigung und Begünstigungsausschluß im Eingriffsrecht? .....	152
(2) Gleichheitssatz als nur objektives Recht? .....	154
(3) Steuerentlastungstatbestände als Begünstigung? .....	157
(4) Beseitigung der Kosten für die Drittbevorzugung als mittelbarer Vorteil zugunsten der Benachteiligten – Maßgeblichkeit von Sekundäreffekten? .....	159
bb) Verhältnis zwischen Freiheits- und Gleichheitsrechten .....	164
(1) Strikte Trennung der verfassungsrechtlichen Prüfungsmaßstäbe? .....	166
(2) Konkurrenz von Freiheits- und Gleichheitsrechten .....	168

(3) (Eigene und fremde) Gleichheitsrechte als Prüfungsmaßstab für Eingriffe in Freiheitsrechte.....	170
e) Rechtfertigung der Differenzierung im Rechtsschutz zwischen Eingriffs- und Leistungsrecht .....	178
aa) Die Unterschiede in den Rechtsschutzmöglichkeiten.....	178
(1) Abwehr aller gleichheitswidrigen Belastungen .....	178
(2) Keine Abwehr von Drittbegünstigungen, die gegenüber dem Benachteiligten keinen Eingriff darstellen und in die er nicht einbezogen werden kann.....	180
bb) Die Rechtfertigung der unterschiedlichen Rechtsschutzmöglichkeiten am Beispiel eines Vergleichs direkter und indirekter Subventionen .....	181
cc) Vergleich mit der Situation beim Gesetzesvorbehalt.....	184
dd) Vergleich mit der Situation bei den Kompetenzen.....	185
(1) Gesetzgebungskompetenzen.....	185
(2) Kostentragung bei direkten und indirekten Subventionen .....	189
(3) Verwaltungszuständigkeit und Rechtswege .....	190
ee) Ergebnis .....	190
f) Exkurs: Unterschiedliche Bindungsintensität des begünstigenden und des belastenden Gesetzgebers auf Tatbestands-ebene?.....	191
aa) Differenzierung bei Typisierungen? .....	192
bb) Differenzierung in der Bindungsintensität zwischen gewährendem und eingreifendem Staatshandeln?.....	199
cc) Ergebnis.....	208
g) Zusammenfassung .....	208
2. „Relativ größere Verfassungsnähe“ der vorübergehenden Weitergeltung der verfassungswidrigen Norm gegenüber deren Nichtigerklärung.....	212
a) Methodisches Vorgehen des Bundesverfassungsgerichts bei der Rechtsfolgenbestimmung und Kritik.....	212
b) Fallgruppen der relativ größeren Verfassungsnähe der Fortgeltung verfassungswidrigen Rechts gegenüber dessen Wegfall .....	214
aa) Keine Vertiefung der Rechtsverletzung durch erfolgreiche Klage .....	214
bb) Beeinträchtigung anderer Verfassungswerte .....	215
II. Rechtsfolgen der Unvereinbarerklärung eines Gesetzes.....	217
1. Grundsatz: Anwendungsverbot des verfassungswidrigen Gesetzes....	217
2. Ausnahme: Anordnung der weiteren Anwendbarkeit des Gesetzes....	218

a) Bloß vorläufige Weiteranwendbarkeit mit Pflicht zu späterer (rückwirkender) Folgenbeseitigung.....	219
b) Endgültige Hinnahme des verfassungswidrigen Zustandes für eine Übergangszeit .....	221
III. Zuordnung der beiden Fallgruppen zu den jeweiligen Rechtsfolgen.....	224
1. Voraussetzungen der Unvereinbarerklärung mit Anwendungssperre .....	225
2. Voraussetzungen der Unvereinbarerklärung ohne Anwendungssperre .....	226
3. Kumulatives Vorliegen beider Voraussetzungen.....	226

### *Zweiter Teil*

#### **Die Bedeutung der prognostizierten Tenorierung bei Verfassungswidrigkeit des Gesetzes für die Zulässigkeit der konkreten Normenkontrolle**

§ 4. Rechtsfolgen der Verfassungswidrigkeit und Entscheidungserheblichkeit .....	228
A. Problemstellung .....	228
I. Die Nichtigerklärung einer drittbevorzugenden Norm im Falle ihrer Verfassungswidrigkeit .....	229
II. Gleichheitswidrige Bevorzugung der am Ausgangsverfahren Beteiligten.....	231
III. Verpflichtung des Gesetzgebers zur Beseitigung des verfassungswidrigen Zustandes nur pro futuro.....	232
B. Bestimmung des Begriffs der Entscheidungserheblichkeit .....	235
I. Historische Entwicklung: Die Etablierung der richterlichen Normenkontrolle in der Rechtsprechung der Weimarer Republik.....	235
II. Die Entwicklung der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts zur Entscheidungserheblichkeit nach Art. 100 Abs. 1 GG.....	239
1. Die anfängliche Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts ....	239
a) Entscheidungserheblichkeit von (den Kläger des Ausgangsverfahrens) ungleich belastenden Normen .....	239
b) Entscheidungserheblichkeit drittbegünstigender Normen (Rechtsschutz gegen Begünstigungsausschlüsse).....	240
c) Entscheidungserheblichkeit von (den Kläger des Ausgangsverfahrens) begünstigenden Normen.....	243
d) Zusammenfassung .....	244
2. Spätere Erweiterungen der Vorlagemöglichkeiten im Bereich gleichheitswidriger Begünstigungsausschlüsse .....	244
3. Ausweitung der Unvereinbarerklärung auf gleichheitswidrig belastende Normen .....	247

III. Die Funktion der Richtervorlage nach Art. 100 Abs. 1 GG.....	252
1. Zwecke des konkreten Normenkontrollverfahrens .....	252
a) Schutz der Autorität des Gesetzgebers .....	252
b) Rechtssicherheit durch Einheitlichkeit der Rechtsprechung.....	253
c) Gewährleistung einer verfassungsmäßigen Entscheidung in einem bestimmten Gerichtsverfahren .....	253
aa) Erkennbare Bedeutungslosigkeit der Rechtsfrage für die Entscheidung des Ausgangsverfahrens .....	254
bb) Subsidiarität der Verfassungsgerichtsbarkeit .....	255
2. Das konkrete Normenkontrollverfahren im System der verfassungsgerichtlichen Verfahrensarten .....	255
a) Der objektive Charakter des konkreten Normenkontroll- verfahrens.....	255
b) Unterschiede zur Verfassungsbeschwerde.....	258
c) Das konkrete Normenkontrollverfahren als Zwischenver- fahren und Folgerungen für die Beurteilungskompetenz der Entscheidungserheblichkeit.....	259
C. Schlußfolgerungen für die Behandlung der Problemfälle .....	260
I. Zulässigkeit der konkreten Normenkontrolle trotz bloßer Pro-futuro- Wirkung der Unvereinbarerklärung .....	260
1. Zu erwartende Fortgeltung der Norm auch bei Verfassungs- widrigkeit.....	260
a) Endgültige Hinnahme des verfassungswidrigen Zustands für die Vergangenheit .....	260
b) Vorübergehende Fortgeltung der verfassungswidrigen Norm mit späterer rückwirkender Beseitigung des verfassungs- widrigen Zustands .....	267
2. Exkurs: Entscheidungserheblichkeit bei Vorlagen an den Großen Senat des Bundesfinanzhofs .....	267
II. Entscheidungserheblichkeit bei Nichtigerklärung der Drittbevor- zugung .....	270
1. Uneingeschränkte Maßgeblichkeit des idealtypischen Falls.....	270
2. Zwischenergebnis .....	272
III. Erfordernis der Beteiligung Benachteiligter am Ausgangsverfahren? ....	273
1. Das Rechtsfolgenargument .....	273
2. Versubjektivierung des Normenkontrollverfahrens? .....	274
3. Niemals Entscheidungserheblichkeit? .....	277
IV. Zusammenfassung.....	279

*Dritter Teil***Die Schutzrichtungen des Gleichheitssatzes**

§ 5. Keine Gleichheit im Unrecht?.....	281
A. Fragestellung.....	281
B. Überprüfung der Formel „Keine Gleichheit im Unrecht“ .....	284
I. Anwendung der Formel im Bereich des Verwaltungshandelns .....	284
1. Inhalt der Formel.....	284
2. Herleitung und Begründung der Formel.....	285
a) Grundfall: Rechtswidrige Verwaltungspraxis.....	285
b) Sonderfall: Durch rechtswidrige Verwaltungsvorschriften determinierte Verwaltungspraxis.....	285
II. Anwendung der Formel auf Gesetze .....	286
1. Was ist „Unrecht“?.....	287
2. Relativ größere Verfassungsnähe .....	289
3. Vergleich mit den Fällen der Rechtsanwendungsgleichheit .....	290
C. Rechtsschutzfragen bei absolut rechtswidrigen Drittbevorzungen.....	290
I. Rechtsschutz zur Verbesserung der eigenen Rechtsstellung? .....	291
1. Rechtswidrige drittbevorzugende Verwaltungspraxis .....	291
a) Abwehr der gleichheitswidrigen Belastung bei Zurechnung der rechtswidrigen Verwaltungspraxis an den Gesetzgeber .....	292
b) Weitergehende Verdrängung der Gesetzesbindung durch den Gleichheitssatz?.....	295
2. Absolut verfassungswidrige Drittbevorzugung durch Gesetz.....	300
II. Rechtsschutz zum Nachteil Dritter?.....	301
1. Gleichheitswidrige Verwaltungspraxis .....	302
2. Gleichheitswidrige Gesetze .....	305
a) Möglichkeit der Gleichstellung zum Nachteil Dritter in den Fällen der absolut verfassungswidrigen Drittbevorzugung .....	305
b) Entscheidungserheblichkeit nach Art. 100 Abs. 1 GG .....	307
<b>Literaturverzeichnis .....</b>	<b>308</b>
<b>Sachwortverzeichnis.....</b>	<b>321</b>

## Einleitung

### § 1. Gang der Darstellung

Gegenstand der vorliegenden Arbeit ist das gleichheitswidrige Steuergesetz, das unter zwei Blickwinkeln betrachtet wird. Untersucht werden (A.) die *Rechtsfolgen*, die eintreten, wenn das Bundesverfassungsgericht ein *Gesetz* für *verfassungswidrig* erachtet, sowie (B.) das Problem, in welchen Fällen es auf die *Verfassungsmäßigkeit* von Normen gem. Art. 100 Abs. 1 GG im Verfahren vor den Fachgerichten *ankommt*, auf denen die Ungleichbehandlung beruht. Nicht behandelt wird – abgesehen von einem Exkurs, in dem Parallelen in der Argumentation auf Tatbestands- und auf Rechtsfolgenseite analysiert werden<sup>1</sup> – die Frage, unter welchen *Voraussetzungen* ein Gleichheitsverstoß zu bejahren ist.

#### A. Rechtsfolgen der Verfassungswidrigkeit eines Gesetzes

Bevor die speziellen Rechtsfolgen eines gesetzlichen Gleichheitsverstoßes untersucht werden, müssen zunächst allgemein die Rechtsfolgen systematisiert werden, die das Bundesverfassungsgericht an die Verfassungswidrigkeit eines Gesetz knüpft. Diese werfen insbesondere im Bereich des Steuer- und Abgabenrechts eine Vielzahl weiterer Fragen auf. Die Entwicklung der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts im Umgang mit verfassungsrechtlich zweifelhaften Steuergesetzen schwankte, wie noch gezeigt werden wird, und hatte lange keine klare Linie gefunden. Mittlerweile ist die von den §§ 78 S. 1, 82 Abs. 1, 95 Abs. 3 BVerfGG grundsätzlich vorgesehene Nichtigerklärung eines verfassungswidrigen Gesetzes im Bereich des Steuer- und Abgabenrechts zur seltenen Ausnahme<sup>2</sup> geworden.<sup>3</sup> Vielfach beschränkt sich das Bundesverfassungsgericht

---

<sup>1</sup> Unten § 3 B I 1 f.

<sup>2</sup> Eine Nichtigerklärung erfolgte zuletzt aber wieder bei Landesabfallabgabengesetzen und kommunalen Verpackungsteuersatzungen, vgl. BVerfGE 98, 83 (105) und BVerfGE 83, 106 (133), bei der Beschränkung des Verlustausgleichs und Verlustabzugs nach § 22 Nr. 3 S. 3 EStG, vgl. BVerfGE 99, 88 (88 f., 99 f.), und bei der Körperschaft- und Vermögensteuerpflicht kommunaler Wählervereinigungen, vgl. BVerfGE 99, 69 (69 f., 82 f.). Dagegen beschränkte sich das BVerfG wieder auf eine bloße Unvereinbarerklärung (mit jeweils unterschiedlichen Rechtsfolgen im Einzelfall) bei der Steuerfreiheit der Stellenzulage Ost, vgl. BVerfGE 99, 280 (254 f., 259 f.), und bei der Familienbe-

auf eine bloße Verfassungswidrigerklärung des Gesetzes mit jedoch höchst unterschiedlichen Rechtsfolgen im Einzelfall. Zwar ist inzwischen<sup>4</sup> auch die bloße Verfassungswidrigerklärung einfachgesetzlich in den §§ 31 Abs. 2 S. 2 und 3, 79 Abs. 1 BVerfGG und nunmehr<sup>5</sup> auch in § 165 Abs. 1 S. 2 Nr. 2 AO anerkannt; über eine bruchstückhafte<sup>6</sup> und kaum mehr als lückenhaft zu bezeichnende<sup>7</sup> Regelung geht sie indes nicht hinaus. Insbesondere sind weder Anwendungsbereich noch Rechtsfolgen einer bloßen Unvereinbarerklärung gesetzlich geregelt. Dies hat immer wieder zu Diskussionen in Rechtsprechung und Literatur geführt, wie nach der bloßen Verfassungswidrigerklärung eines Gesetzes durch das Bundesverfassungsgericht weiter zu verfahren sei.<sup>8</sup> In der Literatur

---

steuerung, vgl. BVerfGE 99, 216 (218 f., 243 ff.); 99, 246 (247); 99, 268 (269); 99, 273 (274). Weitere umfassende Nachweise unten § 3 A.

<sup>3</sup> Vgl. *Arndt/Schumacher*, NJW 1999, 745 (748); *Schwenke*, DStR 1999, 404 (405). – Erwähnenswert erscheint in diesem Zusammenhang auch, daß etwa *Kirchhof*, DStJG 18 (1995), 17 (39 f.) die Vorschriften der §§ 78 S. 1, 82 Abs. 1, 95 Abs. 3 BVerfGG, die die Rechtsfolgen regeln, wenn das Bundesverfassungsgericht ein Gesetz für verfassungswidrig hält, im Rahmen einer Behandlung dieses Themas überhaupt nicht mehr nennt.

<sup>4</sup> Seit dem 4. Gesetz zur Änderung des BVerfGG vom 21.12.1970, BGBl. I 1970, 1765.

<sup>5</sup> Vgl. Art. 26 Nr. 11 StMBG v. 21.12.1993, BGBl. I 1993, 2310.

<sup>6</sup> *Heußner*, NJW 1982, 257.

<sup>7</sup> *Battis*, HStR VII, § 165 Rn. 79.

<sup>8</sup> Aus neuerer Zeit sei an dieser Stelle die Kontroverse genannt, ob nach Ablauf der von BVerfGE 93, 121 (122) gesetzten Übergangsfrist („Längstens bis zu diesem Zeitpunkt (sc. 31.12.1996) ist das bisherige Recht weiterhin *anwendbar*.“) noch die Vermögensteuer für Veranlagungszeiträume bis zum 31.12.1996 einschließlich erhoben werden dürfe und das bisherige (verfassungswidrige) Recht somit insoweit auch noch nach dem 31.12.1996 „angewendet“ werden dürfe. Bejahend BFH DB 1997, 1377 ff.; FG Saarland EFG 1997, 771 f.; Niedersächsisches FG EFG 1997, 708; Schleswig-Holsteinisches FG EFG 1998, 427; BMF, DStR 1997, 529; *Arndt/Jenzen*, NJW 1997, 1678 (1683); *Bilsdorfer*, SteuerStud 1997, 412 (414 f.); *Hartmann*, DSz 1997, 588 (589); *Jachmann*, JA 1998, 235 (240, 242); wohl auch *Balke*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, § 12 Rn. 73 a.E. („Rechtslage aufgrund des noch bis zum 31.12.1996 *geltenden* Vermögensteuergesetzes“, Hervorhebung nur hier); verneinend FG Düsseldorf, BB 1997, 1297; *Bornheim*, DB 1997, 1534 (1538, 1539) mit weiteren Differenzierungen im einzelnen und m.w.N. auch der Diskussion in der Tagespresse (Fn. 9); *List*, DB 1997, 2297 (2300 f.) m.w.N.; *Schüppen*, DStR 1997, 225 (226 f.). – durch diesen Beitrag sah sich das Bundesfinanzministerium zu einer so bezeichneten „Gegendarstellung“ veranlaßt, DStR 1997, 529; *Felix*, KÖSDI 1997, 11084 ff.; *Frerichs*, DSz 1997, 581 (588); *Pelka/Balmes*, DB 1997, 2575 (2576); *Rüth*, DSz 1997, 589 (591). – Hier stellte sich die Frage, ob der vom Bundesverfassungsgericht genannte Stichtag den letzten „Anwendungszeitpunkt“ oder den letzten „Geltungszeitpunkt“ des für verfassungswidrig erkannten Rechts markiert. Die Dritte Kammer des nunmehr zuständigen Ersten Senats, BVerfG DStR 1998, 643 (644) hat den vom Zweiten Senat in BVerfGE 93, 121 (122) formulierten Tenor entgegen seinem mißverständlichen Wortlaut, aber entsprechend den dort in den Gründen enthaltenen Argumenten mittlerweile so ausgelegt, daß es auf den Zeitpunkt der Verwirklichung des Steuertatbestandes ankommt und nicht auf den Zeitpunkt der Behördenentscheidung. – Siehe ferner bereits zu dem ähnlichen Problem, ob

wurde, was die Rechtsfolgen einer verfassungswidrigen Norm angeht, die Entwicklung „zu einem dogmatischen Labyrinth“ konstatiert, „in dem sich selbst die Mitglieder des Gerichts kaum zurechtzufinden scheinen“<sup>9</sup>, und die Gefahr gesehen, daß sich der Entscheidungsausspruch des Bundesverfassungsgerichts zu einem „unkalkulierbaren Lotteriespiel“ entwickelt.<sup>10</sup>

Erkennt das Bundesverfassungsgericht in einer Norm einen Verfassungsverstoß, so stellen sich bei der Bestimmung der Rechtsfolge im Bereich des Steuer- und Abgabenrechts besondere Probleme.<sup>11</sup> Diese resultieren insbesondere aus zwei Faktoren:

---

die Privilegierung der Landwirte nach § 4 Abs. 1 S. 5 EStG trotz dessen Verfassungswidrigerklärung durch BVerfGE 28, 227 (227, 242 f.) fortgelte, FG Bad.-Württ. EFG 1972, 278 (279); *Flume*, DB 1970, 1507 (1508); *Kleeberg*, BB 1970, 964 (964 f.) und 1172 (1172 f.) einerseits und *Pestalozza*, AöR 96 (1971), 27 (36 Fn. 25); *Schmidt-Bleibtreu*, BB 1970, 1172 andererseits. – Auch die Entscheidungen des BVerfG v. 10.11.1998 (o. Fn. 2) zur Familienbesteuerung haben erneut Kontroversen ausgelöst, welche Rechtsfolgen sie auslösen, vgl. nur *Arndt/Schumacher*, NJW 1999, 745 (748); *Schwenke*, DStR 1999, 404 (405) m.w.N.

<sup>9</sup> So J. *Ipsen*, JZ 1983, 41 (41) mit Kritik insbesondere auch an *Heußner*, NJW 1982, 257 ff. – *Benda/Klein*, Lehrbuch des Verfassungsprozeßrechts, Rn. 1191 Fn. 109 kritisieren, daß der Leser den Beitrag des an BVerfGE 40, 296 (329) und BVerfGE 57, 335 beteiligten Richters *Heußner*, NJW 1982, 257 (261) benötige, um den Rechtsfolgenausspruch zu verstehen. (Vornahme von Druckfehlerberichtigungen in *Benda/Klein* betreffend Fundstellen hier.) – Auch *Heußner*, NJW 1982, 257 m.w.N. räumt ein, daß vieles bestritten und ungeklärt sei. Ebenso *Aretz*, JZ 1984, 918 (919); *Sachs*, DVBl. 1985, 1106. – Vgl. auch die Stellungnahme des Präsidenten des BAG in BVerfGE 82, 126 (138), der vorab für den Fall der Unvereinbarerklärung um „Klarstellung“ bat, wie die Arbeitsgerichte in diesem Falle zu verfahren hätten. – Unklarheiten bestanden auch bei anderen Entscheidungen (etwa BVerfGE 79, 256), weshalb *Schlaich*, Das Bundesverfassungsgericht, Rn. 387 es für wünschenswert erachtet, daß sich das Bundesverfassungsgericht bei jeder Unvereinbarerklärung zu den Folgen äußern solle. – Erwähnenswert erscheint auch die Entscheidung BVerfGE 55, 100 ff., die ein durch eine Unvereinbarerklärung (BVerfGE 39, 316 (332 f.)) veranlaßtes Änderungsgesetz für nichtig erklärte, obwohl der Gesetzgeber damit eine der vom Bundesverfassungsgericht ausdrücklich genannten Möglichkeiten (völliger Verzicht auf die Begünstigung, die bisher nur einer Personengruppe gleichheitssatzwidrig gewährt wurde, vgl. BVerfGE 39, 316 (332 f.)) umgesetzt hatte; vgl. zur mangelnden Präzision der erstgenannten Entscheidung in bezug auf die Anforderungen an die Neuregelung auch *Ipsen*, JZ 1983, 41 (42); *Jekewitz*, DVBl. 1981, 1148; *ders.*, DVBl. 1993, 250 (251). – Diese und die in der vorigen Fußnote genannten Beispiele mögen ausreichen, um das mit den von der Nichtigkeitsklärung abweichenden Tenorierungen bisweilen verbundene Durcheinander zu illustrieren.

<sup>10</sup> *Seer*, NJW 1996, 285 (291). *Glanegger*, DStR 1999, 311 (312) sieht die Entscheidungsvarianten des BVerfG „in die Nähe einer Beliebigkeit“ gerückt.

<sup>11</sup> Vgl. BVerfGE 87, 153 (178), das sich insoweit ausdrücklich auf die „Besonderheiten des Steuer- und Haushaltsrechts“ bezieht.