

Wiss. Assistent Dr. Roman Seer, Köln

Die Unvereinbarkeitserklärung des BVerfG am Beispiel seiner Rechtsprechung zum Abgabenrecht*

Das BVerfG hat in seiner jüngsten Rechtsprechung die Rechtsfolgenaussprüche zur Verwerfung verfassungswidriger Abgabennormen erheblich flexibilisiert. Anstelle der in § 78 BVerfGG vorgesehenen Nichtigkeitserklärung begnügt sich das BVerfG immer häufiger damit, die Unvereinbarkeit des verfassungswidrigen Gesetzes mit dem Grundgesetz festzustellen und dem Gesetzgeber lediglich eine Gesetzesreform für die Zukunft – noch dazu unter Gewährung einer schonenden Übergangsfrist – aufzugeben. Der vorliegende Beitrag untersucht die Dogmatik der Unvereinbarkeitserklärung und zeigt das erhebliche verfassungsrechtliche Begründungsdefizit für die Statuierung einer bloßen Pro-futuro-Reformpflicht auf.

I. Einführung

Das BVerfG ist Teil der rechtsprechenden Gewalt und zugleich Verfassungsorgan¹. Seine Normenkontrollentscheidungen erlangen nicht lediglich eine Rechtskraft *inter pares*, sondern sogar eine Gesetzeskraft *inter omnes*². Das BVerfG befindet sich damit in einem natürlichen Spannungsverhältnis zur Legislative. Es hat die Einhaltung der Verfassung sicherzustellen, ohne zugleich die Gestaltungsfreiheit des Gesetzgebers anzutasten. Ausdruck dieser Grenzziehung ist die richterrechtliche Schöpfung der Unvereinbarkeitserklärung. Das BVerfG verwendet diese Entscheidungsform – vom Sozialrecht einmal abgesehen – in wohl kaum einem Rechtsgebiet so häufig wie im Abgabenrecht. Die Unvereinbarkeitserklärung dient hier dem BVerfG zunehmend dazu, um seine Entscheidungsaussprüche ganz erheblich zu flexibilisieren. Gegenstand meines Beitrages wird es sein, diese Rechtsprechungsentwicklung nachzuzeichnen und auf ihre dogmatische Tragfähigkeit hin zu untersuchen.

II. Anwendungsbereich der Nichtigkeitserklärung nach § 78 BVerfGG

Das Bundesverfassungsgerichtsgesetz sieht in den Verfahren der Normenkontrolle und Verfassungsbeschwerde in den §§ 78, 82 I, 95 III die Nichtigkeitserklärung zur Verwerfung verfassungswidriger Normen vor. Sie erweist sich immer dann als der zutreffende Entscheidungsausspruch, wenn durch die Derogation des nachrangigen (einfachen) Rechts, die verfassungsmäßige Lage in eindeutiger Weise ohne weiteres wiederhergestellt wird. Im Abgabenrecht hat die Nichtigkeitserklärung dort ihren Platz, wo es dem Normgeber für das Abgabengesetz bereits an der *Gesetzgebungskompetenz* fehlt. Ein Beispiel hierfür bildet das Urteil vom 6. 11. 1984 zur Investitionshilfeabgabe³. Fehlte es dem Bund für das Investitionshilfegesetz vom 20. 12. 1982⁴ an der Gesetzgebungskompetenz, so ließ sich der Verfassungsverstoß nur dadurch erschöpfend beseitigen, daß das Gesetz wegen der Grundgesetzkollision von Anfang an für nichtig erklärt wurde.

Dieser Rechtsfolgenausspruch hätte nach § 95 III BVerfGG auch in dem Verfahren über die Ausgleichsabgabe nach § 8 Drittes Verstromungsgesetz⁵ (dem sog. Kohlepfennig) gefällt werden müssen. Obwohl das BVerfG dem Bund hier ebenfalls die Gesetzgebungskompetenz für die Sonderabgabe absprach, erklärte es das Gesetz in dem Beschluß vom 11. 10. 1994⁶ jedoch nur mit dem Grundgesetz für *unvereinbar* und

sprach kommt eine äußerst pragmatische Grundhaltung des Gerichts zum Ausdruck, indem es sich hier für den Rechtsfolgenausspruch in m. E. bedenklicher Weise rein von den politischen Folgewirkungen leiten läßt. Ob damit das Gericht nicht sogar das Tor zur richterrechtlichen Einführung der bloßen Ex-nunc-Vernichtbarkeit verfassungswidriger Gesetze nach österreichischem Vorbild⁷ aufgestoßen hat, wird uns im Rahmen der abschließenden Kritik noch beschäftigen.

Die Nichtigkeitserklärung ist im Steuerrecht des weiteren grundsätzlich der richtige Entscheidungsausspruch, wenn eine einzelne steuererhöhende Fiskalzwecknorm⁸ die Verfassung verletzt und ihre Kassation die einzige Möglichkeit bildet, den Verfassungsverstoß zu beseitigen. Als Beispiele mögen zwei bereits ältere Entscheidungen zur Gewerbesteuer dienen⁹. Nach § 17 I GewStG 1965 konnte eine Gemeinde für Bank-, Kredit- und Wareneinzelhandelsunternehmen, die auf dem Gemeindegebiet zwar eine Betriebsstätte, nicht aber zugleich ihre Geschäftsleitung unterhielten, einen um bis zu 30% erhöhten Hebesatz anwenden. Der darin liegende Gleichheitssatzverstoß wurde hier ebenfalls in der *einzig* möglichen Weise durch die Nichtigkeitsfolge beseitigt.

III. Entwicklung der Unvereinbarkeitserklärung

1. Verstöße gegen den Gleichheitssatz

Der Entscheidungsausspruch der Unvereinbarkeitserklärung ist dagegen gesetzlich nicht ausdrücklich geregelt. Seit Inkrafttreten des 4. Änderungsgesetzes vom 21. 12. 1970¹⁰ setzen §§ 31 II, 79 I BVerfGG die Existenz der Unvereinbarkeitserklärung wenigstens bruchstückhaft voraus, ohne jedoch über ihre Merkmale ein Wort zu verlieren. Die Unvereinbarkeitserklärung erweist sich als ein Produkt richterlicher Rechtsfortbildung und hat ihre eigentliche Wiege in den Fällen *gleichheitswidriger* Begünstigungsausschlüsse¹¹. Ein signifikantes Beispiel für den gleichheitswidrigen Begünstigungsausschluß bei sog. Sozialzweck- oder Lenkungsnormen¹² bildet im Steuerrecht der Beschluß vom 11. 5. 1970 zur Steuer-

* Es handelt sich um die leicht erweiterte Fassung eines Präsentationsvortrags, den der Verfasser am 6. 7. 1995 vor der Juristischen Fakultät der Universität zu Köln gehalten hat.

1) Vgl. Stern, Das StaatsR der BRG, Dtschld., Bd. II, 1980, § 32 II, S. 341 ff.

2) Zum Verhältnis der erweiterten Rechtskraft nach § 31 I BVerfGG zur Gesetzeskraft nach § 31 II BVerfGG s. Vogel, Rechtskraft und Gesetzeskraft der Entscheidungen des BVerfG, in: Festgabe aus Anlaß des 25-jährigen Bestehens des BVerfG, hrsg. von Starck, Bd. I, 1976, S. 568 (610 ff.).

3) BVerfGE 67, 256 ff. = NJW 1985, 37 = NVwZ 1985, 106.

4) BGBl I 1982, 1857.

5) Gesetz über die weitere Sicherung des Einsatzes von Gemeinschaftskohle in der Elektrizitätswirtschaft vom 13. 12. 1974, BGBl I 1974, 3473, in der Neufassung vom 17. 11. 1980, BGBl I 1980, 2137.

6) BVerfG, NJW 1995, 381 (383) – Kohlepfennig.

7) Nach Art. 140 ÖstBVerfGG i. d. F. vom 15. 5. 1975, BGBl Nr. 302, werden verfassungswidrige Gesetze *pro futuro* außer Kraft gesetzt. Eine Ausnahme gilt jedoch für den sog. *Anlaßfall*, der mit Wirkung für die Vergangenheit entschieden wird, s. Söbn, Anwendungspflicht oder Aussetzungspflicht bei festgestellter Verfassungswidrigkeit, 1974, S. 27 f., dort Fußn. 26 m. w. Nachw.

8) *Fiskalzwecknormen* dienen dazu, durch Verteilung der Gesamtsteuerlast auf die einzelnen Steuerpflichtigen den Finanzbedarf der öffentlich-rechtlichen Gemeinwesen zu decken. Dagegen werden als *Sozialzwecknormen* lenkende Normen bezeichnet, die extrafiskalisch (z. B. wirtschafts-, sozial-, umwelt-, gesundheits-, kultur-, forschungspolitisch) motiviert sind. Die Terminologie ist uneinheitlich, vgl. ausf. Tipke, Die Steuerrechtsordnung, Bd. I, 1993, S. 119 ff.; Lang, in: Tipke/Lang, SteuerR, 14. Aufl. (1994), § 4 Rdnrn. 20 ff.

9) BVerfGE 19, 101 ff. = NJW 1965, 1581; BVerfGE 21, 160 ff. = NJW 1967, 819 – Zweigstellensteuer.

10) BGBl I 1970, 1765.

11) Zutr. Heim, Die Unvereinbarkeitserklärung verfassungswidriger Gesetze

sungswidrig befundene Gesetz als mit dem Grundgesetz für „unvereinbar“ tenoriert. Nach § 4 I 5 EStG 1958 blieben bei Landwirten Gewinne aus der Veräußerung oder Entnahme des Grund und Bodens außer Ansatz. Darin sah das Gericht eine gegen Art. 3 I GG verstoßende Diskriminierung der Gewerbetreibenden und Freiberufler. Zur Behebung der Gleichheitssatzverletzung standen nach Ansicht des Gerichts nicht nur eine, sondern mehrere Möglichkeiten zur Verfügung: Neben ihrer gänzlichen Beseitigung hätte die Privilegierung auch auf die benachteiligte Gruppe der Gewerbetreibenden und Freiberufler ausgedehnt werden können. Als weitere Handlungsalternative war es denkbar, Art und Umfang der Begünstigung unabhängig von den Vergleichsgruppen gänzlich anders zu definieren¹⁴. Mit Rücksicht auf die Gestaltungsfreiheit des Gesetzgebers sah das Gericht deshalb von der Nichtigkeitserklärung der Vorschrift ab¹⁵.

Die Fallgruppe des gleichheitswidrigen Begünstigungsausschlusses wird ferner durch die beiden Entscheidungen zur einkommensteuerlichen Befreiung von Sonn-, Feiertags- und Nachtarbeitszuschlägen (§ 3b EStG) für Arbeitnehmer einprägsam illustriert¹⁶. Den Ausschluß bzw. die Begrenzung der Steuerbefreiung für individualarbeitsvertragliche Zuschläge wertete das Gericht als eine unzulässige Diskriminierung der davon betroffenen Arbeitnehmer gegenüber solchen, die gesetzliche oder tarifvertragliche Zuschläge bezogen. Auch hier boten sich wiederum mindestens zwei Möglichkeiten zur Behebung der Ungleichbehandlung an: Die Steuerfreiheit nach § 3b EStG hätte gänzlich beseitigt oder aber auch auf die bisher Benachteiligten ausgedehnt werden können.

Einen weitreichenden gesetzgeberischen Gestaltungsspielraum respektiert das *BVerfG* auch in seinen beiden jüngsten Beschlüssen vom 22. 6. 1995 zur Einheitsbewertung des Grundvermögens (NJW 1995, 2615, 2624). Der in dem ungleichen Bewertungsniveau der einzelnen Vermögensarten liegende Gleichheitssatzvorstoß läßt sich nicht allein dadurch ausräumen, daß das einheitswertabhängige Vermögen zu Verkehrswerten belastet wird. Vielmehr hält es das Gericht mit Blick auf die Freiheitsgrundrechte der Art. 14, 12 I, 2 I GG für erforderlich, das existenz- und erwerbssichernde Vermögen – unabhängig von der Vermögensart – vom Steuereingriff zu verschonen. Die Gesetzesreparatur bedarf hier also einer differenzierenden Neuregelung, für die eine Fülle konkreter Möglichkeiten der Ausgestaltung in Betracht kommen.

Für die Gruppe der steuerentlastenden Fiskalzwecknormen¹⁷ läßt sich als Beleg die umfangreiche Rechtsprechung des *BVerfG* zur einkommensteuerlichen Berücksichtigung des Unterhalt- und Betreuungsaufwands für Kinder¹⁸ anführen. Zwar können Fiskalzwecknormen, die die unvermeidbare (indisponible) Minderung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen erfassen sollen, bereits von Verfassung wegen nicht einfach aus dem Steuergesetz eliminiert werden¹⁹. Ein gleichheitswidriger Begünstigungsausschluß wird bei diesen Abzugstatbeständen im Regelfall deshalb nur durch Ausdehnung des Tatbestands auf die Benachteiligten zu beseitigen sein. Gleichwohl nimmt das *BVerfG* auch hier einen gesetzgeberischen Gestaltungsspielraum an, den es zu beachten gäbe. Der Gesetzgeber habe die Wahl, die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit mindernden Umstände ausnahmsweise nicht im Steuerrecht, sondern statt dessen als Fördertatbestände im Sinne des Sozialrechts auszugestalten²⁰.

Maurer hat dargelegt, daß der Hinweis des *BVerfG* auf die gesetzgeberische Gestaltungsfreiheit zur Begründung der Unvereinbarkeitserklärung zumindest ungenau ist²¹. Ebensonig wie die Unvereinbarkeitserklärung hindert die Nichtigkeitserklärung den Gesetzgeber daran, den jeweiligen Sachbereich sowohl für die Zukunft als auch für die Vergangenheit

Gleichheitssatzes. Der Gleichheitssatz ist seiner Natur nach ambivalent und relativ²². Verfassungswidrig ist nicht die Regelung A oder die Regelung B, sondern ihre Unterschiedlichkeit. Nur in dieser Beziehung – in der unterschiedlichen Behandlung – ist ein gegen den Gleichheitssatz verstoßendes Gesetz verfassungswidrig²³. Das Verdikt des Gleichheitsverstoßes kann daher nicht einfach in der Nichtigkeit der Norm bestehen. Es muß vielmehr eine weitere Entscheidung darüber hinzukommen, auf welche Weise die Ungleichbehandlung beseitigt wird²⁴. Wenn hierfür mehrere verfassungsrechtlich gleichwertige Entscheidungsalternativen bestehen, fällt die Entscheidung nicht in die Zuständigkeit des *BVerfG*, sondern in die der Legislative. Dieses Verhältnis bringt die Unvereinbarkeitserklärung zum Ausdruck. Sie läßt einerseits den Normbestand unberührt, verpflichtet aber andererseits den Gesetzgeber, den gleichheitswidrigen Gesetzeszustand zu beseitigen²⁵. Unter Berücksichtigung dieser dogmatischen Rechtfertigung beschränkt sich das Anwendungsfeld der Unvereinbarkeitserklärung nicht auf den gleichheitswidrigen Begünstigungsausschluß, sondern umfaßt Gleichheitssatzverstöße jeglicher Art unabhängig davon, ob sich die gleichheitswidrige Norm steuerentlastend oder -belastend auswirkt²⁶.

13) *BVerfGE* 28, 227 ff. = NJW 1970, 1539 – Steuerprivileg: Landwirte.

14) Instrukтив zur Ausgangslage beim gleichheitswidrigen Begünstigungsausschluß *Maurer*, Zur Verfassungswidrigkeitserklärung von Gesetzen, in: Festschr. f. W. Weber, hrsg. von *Schneider* und *Götz*, 1974, S. 345 (348); *Schlaich*, Das *BVerfG*, 3. Aufl. (1994), Rdnr. 366.

15) So ausdrücklich *BVerfGE* 28, 227 (242 f.) = NJW 1970, 1539.

16) *BVerfGE* 25, 101 ff. = NJW 1969, 651 (Sonn-, Feiertags-, Nachtarbeitszuschläge I), wo das Gericht aber noch nicht zur Terminologie der Unvereinbarkeitserklärung gefunden hatte; Jüngst *BVerfGE* 89, 15 ff. = NJW 1994, 122 – Nachtarbeitszuschläge II.

17) Nicht nur steuerbegründende, sondern auch steuerentlastende Normen können konkrete Steuerwürdigkeitsentscheidungen nach Kriterien ausstreuender (zuteilender) Gerechtigkeit treffen und damit den Charakter von Fiskalzwecknormen besitzen. Grdl. *Vogel*, *StuW* 1977, 97, 106 ff. (118 f.).

18) *BVerfGE* 45, 104 ff. = NJW 1978, 33 – Unterhaltsaufwand I; *BVerfGE* 47, S. 1 ff. = NJW 1978, 877 – Hausgehilfin; *BVerfGE* 61, 319 ff. = NJW 1983, 271 – Alleinerziehende; *BVerfGE* 66, 214 ff. = NJW 1984, 2453 – Unterhaltsaufwand II; *BVerfGE* 67, 290 = NJW 1985, 845 – Unterhaltsaufwand III; *BVerfGE* 82, 60 ff. = NJW 1990, 2869 – Kindergeld II; *BVerfGE* 82, 198 ff. = NJW 1990, 2876 = NJW-RR 1990, 1410 L – Kinderfreibetrag II.

19) Die Menschenwürde (Art. 1 I, 2 I GG), Freiheitsgrundrechte (z. B. Art. 12 I, 14 I GG) und der Schutz von Ehe und Familie (Art. 6 I GG) verlangen, daß der Staat dem Steuerpflichtigen sein Einkommen insoweit steuerfrei belassen muß, als dieser es zur Schaffung der Mindestvoraussetzungen für ein menschenwürdiges Dasein für sich und seine Familie benötigt, s. *BVerfGE* 82, 60 (85) – Kindergeld II; *BVerfGE* 87, 153 (169 ff.) = NJW 1992, 3153 – Existenzminimum.

20) So insb. *BVerfGE* 43, 108 (123 f.) = NJW 1977, 241 – Kindergeld I; *BVerfGE* 61, 319 (354) = NJW 1983, 271 – Alleinerziehende; *BVerfGE* 82, 60 (84) a. E. – Kindergeld II; zu Recht krit. gegenüber diesem Wahlrecht *Lang*, *StuW* 1990, 331 ff.; *Löwer*, *StVj* 1991, 97, 101 ff.

21) *Maurer*, in: Festschr. f. W. Weber (o. Fußn. 14) S. 345, 353; ebenfalls krit. *Stern*, in: BK, Art. 93 Rdnr. 282 (März 1982).

22) *Maurer*, in: Festschr. f. W. Weber (o. Fußn. 14), S. 354; *Ipsen*, Rechtsfolgen der Verfassungswidrigkeit von Norm und Einzelakt, *Habil.*, 1980, S. 213 f.: „verfassungswidrige Normenrelation“; *Hein* (o. Fußn. 11), S. 102 ff.; *Schlaich* (o. Fußn. 14), Rdnr. 367.

23) Als Beispiele hierfür aus der Judikatur des *BVerfG* zum Steuerrecht s. *BVerfGE* 23, 1 ff. = NJW 1968, 291 – Kinderfreibetrag, Lohnsteuerkarte I; *BVerfGE* 33, 90 (103 ff.) = NJW 1972, 1891 L – Kinderfreibetrag, Lohnsteuerkarte II –; *BVerfGE* 84, 348 ff. = NJW 1992, 423 = NVwZ 1992, 259 L – Lohnsteuerkarte, AfA-Abzug.

24) *Hoffmann-Riem*, Die Beseitigung verfassungswidriger Rechtslagen im Zweitaktverfahren, *DVBl* 1971, 842 ff., spricht von einem zweitaktigen Prozedere im Unterschied zur Nichtigkeitserklärung, die eintaktig den Verfassungsverstoß beseitigt.

25) Vgl. *Ipsen* (o. Fußn. 22), S. 212 f.; *Klenker*, Gesetzgebungsaufträge des *BVerfG*, *Diss.* 1993, S. 32 ff.

26) Die zu § 17 I GewStG 1965 gefällten Nichtigkeitserklärungen des *BVerfG* (o. Fußn. 9 a. E.) waren gleichwohl richtig, weil die für nichtig erklärte Vorschrift selbst eine *relative* Anordnung (Erhöhung der GewSt um bis zu 30%) enthielt.

2. Gesetzgeberisches Unterlassen

Des weiteren vermag die Nichtigkeitserklärung auch außerhalb des Gleichheitssatzes nicht in allen Fällen den Verfassungsverstoß zu beseitigen. Ein Paradebeispiel für das Versagen des Nichtigkeitsausspruchs ist der Beschluß des BVerfG vom 25. 9. 1992²⁷ zur Berücksichtigung des Existenzminimums bei der Einkommensteuer. Nach der Entscheidung muß der Steuergesetzgeber dem Einkommensbezieher von seinen Erwerbsbezügen zumindest das belassen, was er im Sozialrecht dem Bedürftigen zur Befriedigung seines existenznotwendigen Bedarfs zur Verfügung stellt²⁸. Der dieses Existenzminimum abgeltende sog. Grundfreibetrag (§ 32a I 2 Nr. 2 EStG) unterschritt bisher das sozialhilferechtliche Existenzminimum ganz erheblich und wurde deshalb vom Gericht für zu niedrig und verfassungswidrig befunden²⁹. Die Nichtigkeitsfolge hätte einen Zustand geschaffen, der der verfassungsmäßigen Ordnung noch ferner stünde als die derzeitige verfassungswidrige Regelung. Die Nichtigkeit beseitigt hier also nicht, sondern – im Gegenteil – sie vertieft sogar den Verfassungsverstoß.

Bei dieser Fallgruppe trifft der verfassungsrechtliche Vorwurf in seinem Kern ein gesetzgeberisches Unterlassen. Der Gesetzgeber hat es versäumt, den von Verfassungs wegen gebotenen steuerlichen Abzugsbetrag den Realitäten anzupassen. Ein Unterlassen kann schon gesetzestechnisch mangels Normsubstanz nur unter sprachlichen Friktionen für nichtig erklärt werden³⁰. Außerhalb des Steuerrechts werden derartige Konstellationen seit längerem im Besoldungs- und im Sozialrecht virulent, wenn sich das gesetzliche Leistungsniveau unterhalb des von der Verfassung geforderten Mindeststandards bewegt³¹. Die unterhalb dieses Niveaus verbleibende Norm entspricht der Verfassung immer noch mehr als wenn gar keine Regelung vorläge (sog. Annäherungstheorie)³². Die Nichtigkeitserklärung würde deshalb hier ihre Funktion, den Vorrang der Verfassung durchzusetzen, gänzlich verfehlen³³. Im Steuerrecht zeigt sich dieses Problem nunmehr deutlich bei der Ausgestaltung von unabdingbaren steuerentlastenden Fiskalzwecknormen. Dort, wo die Verfassung für deren Bemessung ein bestimmtes numerisches Mindestniveau verlangt, bleibt nur die Unvereinbarkeitserklärung, wenn die im Gesetz enthaltene Fiskalzwecknorm dieses Niveau unterschreitet.

3. Übergangsregelungen zur Gewährleistung des verfassungsrechtlichen Mindeststandards

Die mit dem Grundgesetz für unvereinbar erklärte Norm scheidet aus dem Normenbestand nicht einfach aus. Der vor Inkrafttreten der beanstandeten Vorschrift bestehende Rechtszustand lebt im Unterschied zur Nichtigkeitserklärung nicht wieder auf³⁴; er bleibt abgeschichtet. Nach der ständigen Rechtsprechung des BVerfG unterliegt die für verfassungswidrig erklärte Norm grundsätzlich aber einer auf den Zeitpunkt der Entstehung der Normenkollision zurückwirkenden Anwendungssperre³⁵. Die Verpflichtung des Gesetzgebers, eine der Verfassung entsprechende Rechtslage herzustellen, wirkt damit grundsätzlich ex tunc³⁶. Sie erstreckt sich prinzipiell auf den gesamten von der Unvereinbarkeitserklärung betroffenen Zeitraum. Unter Berücksichtigung des in § 79 II BVerfGG zum Ausdruck gelangenden Rechtsgedankens erfaßt sie also zumindest alle noch nicht rechts- oder bestandskräftigen Entscheidungen, die auf der für verfassungswidrig erklärten Norm beruhen³⁷.

Bis zur Gesetzesreform durch den Gesetzgeber würde danach ein rechtliches Vakuum eintreten, das gerade in einem Massenfallrecht wie dem Steuerrecht unerträglich ist. Aus diesem Grund flankiert das BVerfG die Unvereinbarkeitserklärung nicht selten mit einer Übergangsregelung. Eine solche

Regelung der verfassungswidrigen Norm vorsehen, damit der Eintritt eines noch verfassungswidrigeren Zustandes verhindert wird³⁸. Darüber hinausgehend kann die Übergangsregelung sogar einen eigenen materiellen Gehalt besitzen, mit der das BVerfG bereits für das zeitliche Interim den verfassungsrechtlichen Zustand selbst vorläufig beseitigt³⁹. Damit könnte das Verfassungsgericht indessen unter Verstoß gegen das Gewaltenteilungsprinzip in Konkurrenz zum Gestaltungsauftrag der Legislative treten.

Das BVerfG mißachtet indessen noch nicht den legislativischen Gestaltungsauftrag, wenn es das als verfassungswidrig erkannte Gesetz für eine bestimmte Frist vorläufig fortgelten läßt⁴⁰. Im Gegenteil, durch die vorläufige Konservierung der Gesetzeslage respektiert das Gericht gerade die frühere legislative Willensäußerung und gibt dem Gesetzgeber die Gelegenheit, sie selbst zu korrigieren⁴¹. Da während der Übergangsphase – wenn auch nur vorläufig – eine verfassungswidrige Lage perpetuiert wird, stellt sich sogar eher umgekehrt die Frage, ob sich das BVerfG nicht zu sehr zurücknimmt. Der Vorrang der Verfassung gebietet es an sich, sofort einen verfassungsmäßigen Zustand herzustellen. Wenn die Nichtigkeitserklärung dies wegen der Eigenart der vorgefundenen Normstruktur nicht zu leisten vermag, ist nach gleichwertigen Alternativen zu suchen. Wenn der verfassungswidrige Zustand seine Ursache in einem (ganz oder teilweisen) gesetzgeberischen Unterlassen hat, entspricht es der Nichtigkeitsklärung spiegelbildlich, die von der Verfassung mindestens gebotene, aber nicht normierte Regelung vorläufig zu unterstellen⁴². Wenigstens dann, wenn das BVerfG den Mindeststandard für die verfassungskonforme Ausgestaltung der geprüften Norm zu formulieren vermag, sehe ich keinen einleuchtenden Grund für ein „judicial self-restraint“. Wenn das BVerfG ihn als vorläufige Übergangsregelung selbst statuiert, erlangt

27) BVerfGE 87, 153 ff. = NJW 1992, 3153 – Existenzminimum.

28) Im Konsens dazu der 1. Senat, BVerfGE 82, 60 (85) = NJW 1990, 2869 – Kindergeld II.

29) BVerfGE 87, 153 [173 ff.] = NJW 1992, 3153.

30) Vgl. Pestalozza, „Noch verfassungsmäßige“ und „bloß verfassungsmäßige“ Rechtslagen, in: Festgabe BVerfG (o. Fußn. 2), S. 519, 526.

31) Grdl. zum Besoldungsrecht: BVerfGE 8, 1 (19 f.) = NJW 1958, 1228; BVerfGE 32, 199 (217 f.) = NJW 1972, 25; BVerfGE 44, 249 (264 ff.) = NJW 1977, 1869; zuletzt BVerfGE 81, (363 ff.) = NJW 1991, 92 L = NVwZ 1990, 1061.

32) Vgl. zu dieser Fallgruppe Pestalozza, in: Festgabe BVerfG (o. Fußn. 2), S. 526 ff.

33) Die sog. Annäherungstheorie dient damit sogar dem Vorrang der Verfassung und führt nur scheinbar zu einer Kollision mit dem Derogationsprinzip, vgl. Moench, Verfassungswidriges Gesetz und Normenkontrolle, Diss. 1977, S. 132; Poble, Die Verfassungswidrigkeitserklärung von Gesetzen, Diss. 1979, S. 125; Gerontas, DVBl 1982, 489.

34) Benda/Klein, Lehrb. des VerfassungsprozessR., 1991, Rdnr. 1188; Schlaich (o. Fußn. 14), Rdnr. 389.

35) BVerfGE 37, 217 (261 f.) = NJW 1974, 1609 – Staatsangehörigkeit; BVerfGE 55, 100 (110 f.) = NJW 1981, 445 – Rentenzuschuß für Kinder; BVerfGE 61, 319 (356) – Alleinerziehende; BVerfGE 73, 40 (101 f.) = NJW 1986, 2487 = NVwZ 1986, 1007 L – Parteienfinanzierung V; BVerfGE 87, 153 (178) = NJW 1992, 3153 – Existenzminimum.

36) Eingehend J. Ipsen (o. Fußn. 22), S. 217 ff.

37) So ausdr. BVerfG (o. Fußn. 27) – Existenzminimum; vgl. auch Zeidler, EuGRZ 1988, 214 f.

38) So etwa BVerfGE 61, 319 (321, 356 f.) = NJW 1983, 271 – Alleinerziehende: vorläufige Weiteranwendung bis zum 31. 12. 1984.

39) So in Ansätzen die Entscheidungsformel in: BVerfGE 87, 153 (154 f.) = NJW 1992, 3153 – Existenzminimum, unter 2. Umgekehrt ist es denkbar, daß bei verfassungswidrigen Sozialzwecknormen eine Höchstgrenze in die Übergangsregelung aufgenommen wird, so geschehen in BVerfGE 73, 40 (42) = NJW 1986, 2487 = NVwZ 86, 1007 L – Parteienfinanzierung V, in der Entscheidungsformel zu I 2.

40) So aber Gusy, Parlamentarischer Gesetzgeber und BVerfG, Habil. 1985, S. 197 ff.

41) Die Kompetenz des BVerfG zum Erlaß von Übergangsregelungen bejaht ebenfalls Bückensfürde, Die sogenannte Nichtigkeit verfassungswidriger Gesetze, Diss. 1966, S. 132 ff.

rückwirkende) eigene Norm setzen und wird dazu durch die Unvereinbarkeitserklärung sogar aufgerufen. In ihrer inhaltlichen Entscheidung bleibt sie ebenfalls frei⁴⁴. Sie muß nur die grundgesetzlichen Vorgaben einhalten, so wie sie es nach jeder Entscheidung des *BVerfG* tun wird, um ihre Regelung nicht erneut dem Verdikt der Verfassungswidrigkeit auszusetzen. Auf der anderen Seite beseitigt das *BVerfG* seiner Kompetenz entsprechend bereits mit der Entscheidung – einer Nichtigkeitserklärung gleichwertig – ohne weiteres den Verfassungsverstoß⁴⁵.

4. Tendenz zur Herausbildung einer Unvereinbarkeitserklärung mit Ex-nunc-Wirkung

In jüngeren Entscheidungen hat der 2. Senat des *BVerfG* die Unvereinbarkeitserklärung mit Übergangsregelungen in der Weise kombiniert, daß eine Verfassungswidrigkeit praktisch lediglich mit Ex-nunc-Wirkung ausgesprochen wurde. Im Existenzminimum-Beschluß vom 25. 9. 1992 erklärte er den Grundfreibetrag zwar mit dem Grundgesetz für zurückliegende Zeiträume als unvereinbar⁴⁶. Gleichzeitig verpflichtete er den Gesetzgeber aber ausdrücklich nur zu einer Pro-futuro-Reform spätestens bis zum 1. 1. 1996 und einer Mindeststandardregelung ex nunc ab dem Veranlagungszeitraum 1993⁴⁷. Das *BVerfG* spricht in dieser Entscheidung damit ein bloßes Unwerturteil über den verfassungswidrigen Zustand der Vergangenheit, läßt ihn im übrigen für diese Zeit jedoch unangetastet. Es hält eine rückwirkende Erhöhung des jedem Steuerpflichtigen zustehenden Grundfreibetrags (§ 32a I Nr. 1 EStG) wegen akuter Gefährdung der staatlichen Finanz- und Haushaltsplanung für nicht angezeigt⁴⁸. Wenn Steuerfälle in großer Anzahl für viele Kalenderjahre neu aufgerollt und teilweise rückabgewickelt werden müßten, so könne nicht zugleich das Haushaltsvolumen früherer Haushaltsjahre rückwirkend neu bemessen werden. Die Folge davon wäre, daß die damaligen Steuerschuldner zum Nachteil des gegenwärtigen Staatshaushalts und zukünftiger Steuerzahler entlastet würden. Eine derartige Folge werde weder den Erfordernissen der periodischen Haushaltsplanung und Haushaltsbewilligung (Art. 110 II GG) noch der Aufgabe des Einkommensteuerrechts gerecht, den Gegenwartsbedarf der öffentlichen Haushalte durch Teilhabe am jeweiligen Gegenwartseinkommen der Steuerpflichtigen zu decken⁴⁹.

Das *BVerfG* verwendet damit in einem neuen Gewand das bereits aus der Umsatzsteuer-Entscheidung vom 20. 12. 1966⁵⁰ bekannte Argument des drohenden Finanzchaos, um die Rechtsfolgen der Unvereinbarkeitserklärung zu vermeiden. In dem Umsatzsteuer-Urteil diente das Chaos-Argument dazu, eine sog. Appellentscheidung zu rechtfertigen. Bei der Appellentscheidung stellt das Gericht zwar fest, daß das Gesetz „noch“ verfassungsgemäß ist. Da es aber die Entwicklung der Norm in die Verfassungswidrigkeit hinein für sicher hält, appelliert es an den Gesetzgeber, den drohenden Umschlag in die Verfassungswidrigkeit durch legislative Maßnahmen abzuwenden⁵¹. Wie das Beispiel zur Umsatzsteuer zeigt, ist die sog. Appellentscheidung häufig nur ihrem äußeren Bild nach ein Unterfall der Vereinbarkeitserklärung⁵². Die Prognose der zukünftigen Verfassungswidrigkeit rührt nämlich in Wirklichkeit regelmäßig daher, daß das *BVerfG* bereits im Zeitpunkt seiner Entscheidung von der Verfassungswidrigkeit der geprüften Norm überzeugt ist, aber die Rechtsfolgen der Nichtig- oder Verfassungswidrigkeitserklärung scheut⁵³. Der Appell an den Gesetzgeber ist dann nichts anderes als eine Vermeidungsstrategie, die die Vergangenheit absichert und nur eine Reform pro futuro verlangt⁵⁴. Insoweit kann der Existenzminimum-Beschluß wenigstens als ein Beitrag zur größeren Entscheidungsschärlichkeit⁵⁵ gewertet werden, da

ßen Appellentscheidung versteckt⁵⁶.

Die Hinwendung der Judikatur des 2. Senats in Richtung einer bloßen Pro-futuro-Korrektur verfassungswidriger Abgabengesetze findet ihren vorläufigen Abschluß in dem sog. Kohlepennig-Beschluß vom 11. 10. 1994⁵⁷. Den Kohlepennig wertete das Gericht als eine unzulässige Sonderabgabe, für die dem Bund außerhalb der Finanzverfassung keine Gesetzgebungskompetenz zusteht. Als Entscheidungsausspruch hätte das Gericht nach § 95 III BVerfGG die verfassungswidrige Norm ohne weiteres für nichtig erklären müssen. Eine der genannten Fallgruppen, in denen die Nichtigkeitserklärung den Vorrang der Verfassung nicht durchzusetzen vermag, war offensichtlich nicht gegeben. Vielmehr konnte hier allein der Nichtigkeitsausspruch den Verfassungsverstoß umfassend beseitigen. Gleichwohl entschied sich der 2. Senat des *BVerfG* für eine Unvereinbarkeitserklärung in Kombination mit einer Übergangsregelung, wonach die verfassungswidrigen Vorschriften längstens bis zum 31. 12. 1995 weiterhin Anwendung finden dürfen. Zur Begründung dieses Entscheidungsausspruches führt das Gericht mit äußerst knappen Worten an, daß ansonsten das mit der Ausgleichsabgabe verfolgte Konzept der Steinkohleverstromung unvermittelt seine Grundlage verlöre. „Gemeinwohlbelange“ würden hier einen schonenden Übergang von der verfassungswidrigen zu einer verfassungsmäßigen Rechtslage gebieten⁵⁸.

Diese Rechtsprechungslinie setzt das *BVerfG* nun in seinen beiden Beschlüssen vom 22. 6. 1995 zur Einheitsbewertung des Grundvermögens fort (NJW 1995, 2615, 2624). Es fordert dort vom Gesetzgeber ebenfalls nur pro futuro eine Gesetzeskorrektur und setzt dafür eine Frist bis zum 31. 12.

43) Deutlich *Frenz*, DÖV 1993, 847 [853], wo er sogar von einer Interimskompetenz des *BVerfG* ausgeht.

44) *Frenz* (o. Fußn. 43), DÖV 1993, 853 f.

45) Auf einfachgesetzlicher Ebene muß das Verfahrensrecht verfassungskonform so ausgestaltet sein, daß die spätere gesetzgeberische Regelung auch noch rückwirkend Anwendung finden kann. Für das Steuerverfahren ermöglicht nunmehr § 165 12 Nr. 2 AO ausdrücklich vorläufige Steuerfestsetzungen, wenn das *BVerfG* die Unvereinbarkeit eines Steuergesetzes mit dem Grundgesetz festgestellt hat und der Gesetzgeber zu einer Neuregelung verpflichtet ist; vgl. auch den Hinweis des *BVerfG* – Beschl. v. 22. 6. 1995 = NJW 1995, 2615, 2624 (Einheitsbewertung, Erbschaftsteuer).

46) *BVerfGE* 87, 153 = NJW 1992, 3153 – Existenzminimum, unter Nr. 1 der Entscheidungsformel.

47) *BVerfGE* 87, 153 = NJW 1992, 3153 – Existenzminimum, unter Nr. 2 der Entscheidungsformel.

48) *BVerfGE* 87, 153 (178 f.) = NJW 1992, 3153 – Existenzminimum.

49) S. o. Fußn. 27.

50) *BVerfGE* 21, 12 ff. = NJW 1967, 147 – Umsatzsteuer.

51) Zur Praxis des *BVerfG* ausf. *Rupp v. Brünneck*, in: Festschr. f. Gebh. Müller, hrsg. von *Ritterspach* u. *Geiger*, 1970, S. 555 ff.; vgl. auch *Benda/Klein* (o. Fußn. 34), Rdnr. 1194.

52) So etwa eingeordnet von *Schlaich* (o. Fußn. 14), Rdnr. 396.

53) Zutr. *Benda/Klein* (o. Fußn. 34), Rdnr. 1195.

54) S. *Benda/Klein* (o. Fußn. 34), Rdnr. 1195; *Kleutker* (o. Fußn. 25), S. 43.

55) Sie mahnt ebenfalls *Moench* (o. Fußn. 33), S. 182 f., an.

56) Die Vermeidungsstrategie der sog. Appellentscheidung verfolgte derselbe Senat jedoch noch kurz zuvor in *BVerfGE* 84, 239 ff. = NJW 1991, 2129 = NJW-RR 1991, 1140 I. – Zinsbesteuerung. Obwohl das Gericht bereits für das Streitjahr 1981 ein strukturelles Vollzugsdefizit bei der Zinsbesteuerung annahm, meinte es, daß der Gleichheitssatzverstoß noch für eine gewisse Übergangszeit, längstens bis zum 31. 12. 1992, hingenommen werden müsse. Das Gericht offeriert damit nunmehr eine bunte Palette von Rechtsfolgemöglichkeiten, deren Voraussetzungen und Verhältnis zueinander völlig unklar sind. Warum es einmal eine Appellentscheidung mit Fristsetzung, das andere Mal eine Unvereinbarkeitserklärung mit befristetem Pro-futuro-Reformgebot trifft, bleibt des Geheimnis des Gerichts.

57) *BVerfGE*, NJW 1995, 381 ff. – Kohlepennig.

58) So das *BVerfG*, NJW 1995, 381 (383) – Kohlepennig, unter III. Derartige Skrupel besaß dagegen der 1. Senat in seiner Entscheidung zur Feuerwehrrabgabe (NJW 1995, 1733 ff.) nicht und erklärte sie als unzulässige Sonderabgabe für nichtig.

1995 für die Erbschaftsteuer und bis zum 31. 12. 1996 für die Vermögensteuer. Zusätzlich weist das BVerfG bei der Vermögensteuer ausdrücklich darauf hin, daß der Gesetzgeber bei einer allgemeinen Neubewertung seinerseits eine Übergangsweise Mindeststandardregelung für einen weiteren Zeitraum von längstens fünf Jahren treffen könne. Die Beschränkung auf eine Pro-futuro-Reformpflicht begründet das Gericht ebenfalls mit Erfordernissen einer „verlässlichen Finanz- und Haushaltsplanung“ und führt nunmehr ergänzend das Argument eines „gleichmäßigen Verwaltungsvollzugs“ für weitgehend bereits abgeschlossene Veranlagungszeiträume ein.

Seinen Entscheidungsausspruch beschränkt der 2. Senat des BVerfG damit zunchmend auf eine bloße Ex-nunc-Vernichtbarkeit⁵⁹, ohne ein eigenes dogmatisches Konzept dafür zu entwickeln. Das Gericht behält sich nunmehr ein flexibel gestaltetes Arsenal von Entscheidungsaussprüchen vor, von dem es nach nahezu freier Dezision Gebrauch macht. Der Verfassungsrichter Kirchhof preist das Spektrum an Entscheidungsvarianten mit den folgenden Worten: „Diese von der Verfassungsrechtsprechung entwickelten unterschiedlichen Fehlerfolgen (scil.: gemeint sind Nichtigkeit, Unvereinbarkeit und Appellentscheidung) erlauben es dem Gericht, die Auswirkungen einer Verfassungswidrigkeit nach den Grundsätzen der Gleichheit in der Zeit je nach den tatsächlichen Anforderungen auszurichten, um so einen Verfassungsverstoß rückwirkend zur Wirkung zu bringen oder den Übergang vom Verfassungsunrecht zum Verfassungsrecht schonend zu gestalten und Härten und Brüche des Übergangs zu vermeiden.“⁶⁰ Ob die in der Rechtsprechung sich aufzeigende Tendenz einer Rechtsfolgenflexibilisierung tatsächlich so positiv zu bewerten ist, soll nun abschließend einer kritischen Reflexion unterzogen werden.

IV. Kritische Würdigung der Rechtsprechungsentwicklung zur Unvereinbarkeitserklärung

1. Duldung verfassungswidriger Zustände

Unvereinbarkeitserklärungen, die lediglich ein Pro-Futuro-Reformgebot gegenüber dem Gesetzgeber aussprechen, konservieren den verfassungswidrigen Zustand für die Vergangenheit. Sie mißachten für diesen Zeitraum latent den Vorrang der Verfassung. Deshalb ist an dem auch vom BVerfG betonten Grundsatz⁶¹ festzuhalten, daß sich die Reformpflicht des Gesetzgebers ex tunc auf den gesamten von der Unvereinbarkeitserklärung betroffenen Zeitraum zu erstrecken hat. Eine Abweichung von diesem Prinzip bedarf unter der Geltung des Grundgesetzes, das keine der österreichischen Bundesverfassung entsprechende Regelung kennt, einer besonderen verfassungsrechtlichen Rechtfertigung. Eine solche verfassungsrechtlich fundierte Legitimation liefern etwa die Prinzipien des Vertrauensschutzes und der Rechtssicherheit, wie sie einfachgesetzlich in § 79 II BVerfGG ihren Niederschlag gefunden haben⁶². So wird eine rückwirkende Belastung gleichheitswidrig Begünstigter in aller Regel gegen das Vertrauensschutzprinzip ebenso verstoßen, wie dies auch sonst durch ein rückwirkendes Gesetz der Fall ist⁶³.

Für den Bereich des Abgabenrechts, führt die Rechtsprechung als Argument zugunsten einer bloßen Ex-nunc-Korrektur – wie gezeigt – neuerdings haushaltsrechtliche Argumente an, die leicht auch auf andere Bereiche (z. B. auf das Sozialrecht) übertragen werden könnten. Gegen diese Rechtfertigung einer Beschränkung der Reformpflicht auf eine Ex-nunc-Korrektur sind erhebliche Bedenken anzumelden. Zunächst einmal offenbart sich im Existenzminimum-Beschluß eine gewisse Inkonsistenz zur materiellen Prüfung der Verfassungsmäßigkeit. Wenn der Finanzbedarf des Staates nicht geeignet sein kann, eine verfassungswidrige Besteuerung zu legi-

timieren⁶⁴, dann leuchtet es wenig ein, warum er die Durchsetzung des verfassungsmäßigen Zustands zeitweise zu blockieren vermag. Das Argument der haushaltsrechtlichen Periodizität greift aber auch aus weiteren Gründen erheblich zu kurz. Aufgrund der durch den gestuften Verfahrensgang (Veranlagungs-, Rechtsbehelfs- und Gerichtsverfahren) hervorgerufenen Dauer bis zu einer Entscheidung des BVerfG wirkt sich jede Revision des verfassungswidrigen Steuergesetzes naturgemäß auf Haushalte späterer Perioden aus. Nach dem Haushaltsperioden-Argument dürfte es folgerichtig gar keine rückwirkende Gesetzesreform mehr geben, weil etwaige Steuererstattungsansprüche immer eine spätere Haushaltsperiode betreffen. Wenn das BVerfG im Grundsatz aber an der Anwendungssperre und dem Ex-tunc-Reformgebot festhalten will, erweist sich die jeweilige Reichweite der Reformpflicht also schlichtweg als eine Frage der Masse: Je weniger Steuererstattungsansprüche drohen, um so eher besteht eine Pflicht zur Ex-tunc-Reform; je mehr Steuererstattungsansprüche zu erwarten sind, um so eher darf sich – wie ein Vergleich zwischen der Kohlepennig- und der Feuerwehrabgabe-Entscheidung zeigt – der Gesetzgeber mit einer weniger weitreichenden Korrektur begnügen. Dieses Ergebnis wirkt m. E. rechtsstaatlich fatal: Das gesetzgeberische Unrecht muß also eine möglichst große Breitenwirkung entfalten, dann braucht es nicht mehr gutgemacht zu werden⁶⁵.

Ein judicial self-restraint, das an schlichte Haushaltsgründe anknüpft, verleitet den Gesetzgeber außerdem zu einem sorglosen Umgang mit dem Verfassungsrecht. Besteht bei einem Gesetz der Verdacht der Verfassungswidrigkeit, so kann der Gesetzgeber gerade bei besonders schwerwiegenden und weitreichenden Verfassungsverstößen getrost zuwarten, bis das BVerfG ihn irgendwann einmal zu einer Reform für die Zukunft – noch dazu unter Gewährung einer großzügig bemessenen Übergangsfrist – auffordert. Die im Abgabenrecht mehr in Dimensionen von Haushaltsvolumina als in Dimensionen der Gerechtigkeit denkende Legislative wird keine eigenen Maßnahmen mehr ergreifen, um verfassungswidrige Zustände von selbst zu beseitigen oder gar bereits prophylaktisch zu vermeiden. Anstatt seine Primärverantwortung für das Recht wahrzunehmen, läßt sich der Gesetzgeber im Abgabenrecht schon heute nur noch durch das BVerfG und dann eher widerwillig zu einer Gesetzesreparatur bewegen. Als Beispiele für diesen Befund können ohne Anspruch auf Vollständigkeit genannt werden: Besteuerung der Alterseinkünfte⁶⁶, Abzug der Unterhaltsaufwendungen für Kinder⁶⁷, Bemessung des Exi-

59) Dazu bereits o. zu Fußn. 7. I hierauf bezog sich jüngst ausdrücklich Kirchhof, Rechtsstaatliche Anforderungen an den Rechtsschutz in Steuersachen, in Veröffentlichungen der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e. V. (DStJG), Bd. 18, Der Rechtsschutz in Steuersachen, hrsg. von Trzaskalik, 1995, S. 17 (39).

60) Kirchhof (o. Fußn. 59), S. 17 (40).

61) Vgl. Nachw. o. Fußn. 35.

62) Vgl. etwa Heyde, in: Festschr. für H.J. Faller, hrsg. von Zeidler/Maunz/Roellecke, 1984, S. 53 (57 ff.).

63) Vgl. Moench (o. Fußn. 33), S. 151; Gusy (o. Fußn. 40), S. 203.

64) BVerfGE 87, 153 (172) = NJW 1992, 3153 – Existenzminimum; BVerfGE 82, 60 [89] = NJW 1990, 2876 – Kindergeld II.

65) Richtig die Kritik von Balke, BB 1995, 762.

66) In einer Appellentscheidung ohne Fristsetzung hatte das BVerfG in BVerfGE 54, 11 ff. = NJW 1980, 2569 – Beamtenpensionen, dem Gesetzgeber aufgegeben, die Ungleichbehandlungen bei der Besteuerung der Alterseinkünfte zu bereinigen. Diesem Auftrag ist der Gesetzgeber nicht einmal im Zuge der großen Rentenform nachgekommen. Gleichwohl hat das BVerfG im BVerfGE 86, 369 [381] = NJW 1993, 121 – Beamtenpensionen mit Hinweis auf die infolge der deutschen Wiedervereinigung entstandene Gesetzgebungsbelastung (!) gemeint, daß die dem Gesetzgeber für eine Änderung der Besteuerung der Alterseinkünfte zur Verfügung stehende Zeit noch nicht abgelaufen sei. Völlig zu Recht stellt daher Berkemann, JR 1992, 450 [452] zynisch fest: „Die Ruhestandsbeamten des Jahres 1980 werden den Zustand der Gleichbehandlung nun kaum noch erleben.“

67) Der Gesetzgeber setzt die Anforderungen des BVerfGE 82, 60 ff. = NJW 1992, 2869 für die Veranlagungszeiträume 1986 ff. nur höchst zögerlich um. Die Folge ist, daß zu diesem Thema neben einer Verfassungsbeschwerde bereits wieder ein diesmal sogar vom BfH, BStBl II 1993, 755 ff., initiiertes Normenkontrollverfahren vor dem BVerfG anhängig ist (Az.: 2 BvR 834/90 – 2 BvL 42/93).

ung des Grundvermögens⁶⁸. Wenn dieser Gesetzgeber sich darauf einstellen kann, daß das *BVerfG* ihn gerade bei gewichtigen Verfassungsverstößen mit spürbaren Haushaltswirkungen nur noch pro futuro zur Revision verpflichtet, wird er seine eigentliche Verantwortung noch weniger als bisher wahrnehmen.

Das *BVerfG* zeigte in dem Existenzminimumbeschuß nach einer Folgenabschätzung sogar selbst den Königsweg auf, um untragbare Auswirkungen auf den Haushalt zu vermeiden⁶⁹. Die pro futuro ab dem Veranlagungszeitraum 1993 angeordnete Übergangsregel eines verfassungsrechtlichen *Mindeststandards*⁷⁰ hätte es durchaus auf die Vergangenheit erstrecken können, ohne ernsthaft ein Finanzchaos befürchten zu müssen⁷¹. Indem der 2. Senat des *BVerfG* selbst denjenigen Steuerpflichtigen, in dessen Existenzminimum tatsächlich durch die Besteuerung eingegriffen worden ist, einen Ausgleich für die Vergangenheit versagt⁷², gibt er ein deutliches Signal für zukünftige Entscheidungen: Die bisher vom *BVerfG* geforderte Gleichwertigkeit der Nichtigkeits- und Unvereinbarkeitsklärung darf aufgegeben werden! Beredtes Zeugnis dieser Tendenzwende ist der bereits mehrfach angesprochene Beschuß zum sog. Kohlepfennig. Dort wird sogar bei einer vollständig fehlenden Gesetzgebungskompetenz von der Nichtigkeitsklärung abgesehen und nunmehr nur noch eine Pro-futuro-Reform verlangt⁷³. Der Begründungsaufwand für das überraschende Judikat steht in einem umgekehrten Verhältnis zur Signalwirkung dieser Tenorierung. Das Gericht beschränkt sich darauf, das Gemeinwohl mit der Steinkohleverstromung gleichzusetzen (!) und einen „schonenden Übergang“ in eine verfassungsmäßige Lage zu verlangen. Das *BVerfG* sprengt damit für die Auswahl des Entscheidungsausspruchs jede dogmatische Fessel und macht ihn zu einer Frage schlichter Beliebigkeit.

2. Vernachlässigung subjektiven Rechtsschutzes

Mit der Hinwendung zur Unvereinbarkeitsklärung mit bloßer Pro-Futuro-Reformpflicht vernachlässigt das *BVerfG* zugleich seine Funktion als ein Organ, das auch subjektiven Rechtsschutz zu gewährleisten hat. Daß das *BVerfG* in Verfassungsfragen eine gewichtige Rechtsschutzfunktion ausübt, zeigen die Verfahren der Verfassungsbeschwerde (Art. 93 I Nr. 4a, b GG)⁷⁴ und daneben der konkreten Normenkontrolle (Art. 100 I GG)⁷⁵. Beruht etwa ein Steuerbescheid auf einem verfassungswidrigen Steuergesetz, so ist der Steuerpflichtige gezwungen, ihn anzufechten. Aufgrund des Verwerfungsmonopols des *BVerfG* vermögen aber weder die Finanzbehörden noch die Finanzgerichte der Grundrechtsverletzung abzuhelfen. Hierzu bedarf es vielmehr eines verbindlichen Spruchs des *BVerfG*. Erst danach kann der Verfassungsverstoß durch Aufhebung oder Änderung des Steuerbescheids behoben werden. Der Steuerpflichtige wird dadurch gezwungen, den zeitraubenden und kostenintensiven Instanzenzug ganz zu durchlaufen, bis er zum *BVerfG* als dem eigentlichen „Hüter der Grundrechte“⁷⁶ durchdringt⁷⁷. Stellt das *BVerfG* nach alledem schließlich zwar die Verfassungswidrigkeit des Gesetzes und zugleich die Grundrechtsverletzung fest, begnügt es sich aber mit einem schlichten Reformgebot pro futuro, so erzielt der Rechtsuchende einen Phyrus-Sieg: Er erhält „Steine statt Brot“. Daran ändert sich aus seiner Sicht wenig, wenn das Gericht – so wie jüngst im Kohlepfennig-Beschluß geschehen⁷⁸ – wenigstens die Kosten des Verfahrens der Gegenseite auferlegt⁷⁹.

Eine derartige Entscheidung entwertet die materielle Grundrechtsposition des Normadressaten. Der Grundrechtsträger besitzt als Abwehrrecht einen Folgenbeseitigungsanspruch, wonach grundrechtsverletzende Staatsakte zu beseitigen sind⁸⁰. Erweist sich die gesetzliche Grundlage für einen Steuereingriff als verfassungswidrig, so wird der Steuerpflichtige mindestens in seinem Grundrecht aus Art. 2 I GG verletzt. Zur Beseitigung dieses Grundrechtseingriffs ist der Steuerbescheid aufzuheben oder zu ändern. Dem Steuerpflichtigen wird der beschwerliche Weg über die Fachgerichte hin zur Verfassungsbeschwerde aber nicht zugemutet, um dessen Rechtsschutz zu verkürzen⁸¹. Die Entscheidung über die Vorrage der Verfassungswidrigkeit des Steuergesetzes ist viel-

versprechende Entscheidungen der Fachgerichte oder Fachbehörden von vornherein zu vermeiden und so Rechtseinheit und Rechtssicherheit zu gewährleisten⁸². Schließt das *BVerfG* mit seinem Entscheidungsausspruch die Revision des verfassungswidrigen Gesetzes für die Vergangenheit aus, so bleiben die bereits ergangenen Verwaltungsakte trotz materieller Verfassungswidrigkeit und trotz fristgerechter Anfechtung seitens des Betroffenen bestehen. Ein effektiver Rechtsschutz wird damit entgegen Art. 19 IV GG schlichtweg vereitelt.

Das Rechtsschutzdefizit ließe sich zwar theoretisch dadurch vermeiden, daß – wie in Österreich – nach Art einer „Fangprämie“ allein im sog. Anlaßfall eine rückwirkende Korrektur vorgenommen wird⁸³. Jedoch erweist sich diese Beschränkung zumindest im Massenfallrecht (wie etwa dem Abgabenrecht) als untauglich. Sie würde nämlich die Betroffenen dazu zwingen, ihre Verfahren möglichst beim *BVerfG* anhängig zu machen, um als Anlaßfall in den Genuß der rückwirkenden Reparatur des verfassungswidrigen Zustands zu gelangen. Dadurch verlören die zur Vermeidung einer Prozeßflut geschaffenen Instrumente ihre verfahrensökonomische Funktion. Denn das Rechtsschutzbedürfnis der Betroffenen würde nicht mehr hinreichend dadurch gewahrt, daß mit Blick auf ein beim *BVerfG* anhängiges Musterverfahren Rechtsstreitigkeiten ausgesetzt (§ 74 FGO), Rechtsbehelfe ruhen gelassen (§ 363 II AO) oder Steuerfestsetzungen insoweit für vorläufig erklärt (§ 165 12 Nr. 3 AO) werden.

68) Der Gesetzesentwurf der Fraktionen der CDU/CSU und FDP eines sog. Jahressteuergesetzes (JStG) 1996, BT-Dr 13/901 v. 27. 3. 95, enthielt wiederum nur eine Minimallösung, die in einigen Jahren wahrscheinlich erneut auf dem verfassungsrechtlichen Prüfstand gestanden hätte. Zu den erheblichen Schwächen des Entwurfs s. *Bareis*, DStR 1995, 157 ff.; außerdem *Siegel*, DStR 1995, 164 ff.

69) Vgl. nun endlich die wegweisenden Beschlüsse des *BVerfG*, NJW 1995, 2615, 2624.

70) S. Satz 2 der Entscheidungsformel unter 2, *BVerfGE* 87, 153 = NJW 1992, 3153 – Existenzminimum.

71) S. o. Fußn. 39.

72) Es wären dann nur diejenigen Steuerpflichtigen in den Genuß eines Erstattungsanspruchs gekommen, bei denen die Einkommensbesteuerung tatsächlich das sozialhilferechtliche Existenzminimum angetastet hat.

73) Für diese Steuerpflichtigen verweist das Gericht ergänzend auf die in der Vergangenheit bestandene Möglichkeit der Sozialhilfe (*BVerfGE* 87, 153 [179 f.] = NJW 1992, 3153 – Existenzminimum). Diese Aussage widerspricht dem in derselben Entscheidung entwickelten Grundsatz der Subsidiarität und offenbart zudem einen völlig unangebrachten Zynismus gegenüber denjenigen Betroffenen, die sich den Gang zum Sozialamt erspart und gleichwohl „überlebt“ haben.

74) *BVerfG*, NJW 1995, 381 (383, unter III 1).

75) Die Verfassungsbeschwerde ist sowohl ein Rechtsbehelf zur Sicherung und Durchsetzung grundgesetzlich garantierter individueller Rechtspositionen als auch ein „spezifisches Rechtsschutzmittel des objektiven Verfassungsrechts“, s. *BVerfGE* 33, 247 (258 f.) = NJW 1972, 1747; *BVerfGE* 45, 63 (74) = NJW 1977, 1960; *Stern*, StaatsR II (o. Fußn. 1), § 44 IV 9, S. 1015 ff.; *ders.*, Das StaatsR der BRp. Dtschld., Bd. III/2 1994, § 91 III 9, S. 1290 ff.; *Schlaich* (o. Fußn. 14), Rdnrn. 197, 263.

76) Die konkreten Normenkontrolle dient sowohl der Wahrung der objektiven Verfassungsordnung als auch dem subjektiven Rechtsschutz, vgl. *BVerfGE* 42, 42 [49 f.] = NJW 1976, 1446; *Sachs*, DVBl 1985, 1106 ff.

77) Vgl. *Stern*, StaatsR III/2 (o. Fußn. 75), § 91 III 1, S. 1267.

78) Zunächst muß der Rechtsweg zu den Fachgerichten erschöpft sein (Art. 94 II 2 GG, § 90 I *BVerfGG*).

79) *BVerfG*, NJW 1995, 383 (unter III 2) – Kohlepfennig (o. Fußn. 6).

80) Selbst diese Konsequenz scheint in der Fachgerichtsbarkeit nicht selbstverständlich zu sein. So will der *BFH*, BStBl II 1994, 522 ff., die Kostenentscheidung allein am letzten Erfolg oder Mißerfolg eines finanzgerichtlichen Rechtsmittels orientieren (zu Recht krit. *Balke*, BB 1995, 762 f.).

81) Abgeleitet aus den Freiheitsgrundrechten: *Weyreuther*, Gutachten B zum 47. DJI, München 1968, S. 78 ff.; *Schmidt-Aßmann*, in: *Maunz/Dürig*, GG, Art. 19 IV Rdnr. 285 (Januar 1985); *Sachs*, in: *Stern*, StaatsR III 1 (o. Fußn. 75), § 66 III 1, S. 671 ff.

82) Im Gegenteil, die Verfahren der Verfassungsbeschwerde und konkreten Normenkontrolle dienen gerade der Durchsetzung des individuellen Beseitigungsanspruchs und darüber hinausgehend der Wahrung des objektiven Rechts, s. *Sachs*, Die Bindung des *BVerfG* an seine Entscheidungen, Diss. 1977, S. 370 ff.; *ders.*, in: *Stern*, StaatsR III/1 (o. Fußn. 75), § 66 III 1 a, S. 679.

83) *Schlaich* (o. Fußn. 14), Rdnr. 130.

84) So vertreten etwa von *Böckenförde* (o. Fußn. 41), S. 114; dagegen beurteilt *Moench* (o. Fußn. 33), S. 175, diese Beschränkung der Folgenbeseitigung unter dem Gleichheitssatzaspekt des Art. 3 GG als negativ.

3. Verminderung der Rechtssicherheit

Flexibilisiert und verbreitert das *BVerfG* ohne dogmatische Fundierung sein Arsenal an Entscheidungsaussprüchen, so geht dies schließlich zu Lasten der Rechtssicherheit⁸⁵. Als Ausprägung der Rechtsstaatlichkeit verlangt Rechtssicherheit, daß gerade auch die Rechtsfolgen einer Entscheidung des *BVerfG* für die Adressaten voraussehbar und berechenbar sein müssen. Entscheidungsfreiheit darf deshalb nicht mit Beliebigkeit in der Rechtsfolgenbestimmung verwechselt werden. Entgegen anderslautenden Behauptungen⁸⁶ zeigt sich die Rechtsprechung des *BVerfG* zur Unvereinbarkeitserklärung alles andere als gefestigt und in sich geschlossen. Dehnt das *BVerfG* – wie im Kohlepennig-Beschluß – den Anwendungsbereich der Unvereinbarkeitserklärung unvermittelt auf Sphären aus, die bisher der Nichtigkeitserklärung vorbehalten waren (z.B. Verfassungswidrigkeit wegen fehlender Gesetzgebungskompetenz), so bedarf es hierfür einer eingehenden Begründung. Dies gilt umso mehr, weil die Unvereinbarkeitserklärung hier offensichtlich allein dazu dient, die Rechtsfolge einer bloßen Pro-futuro-Reformpflicht zu ermöglichen. Es reicht sicherlich nicht aus, zur Rechtfertigung dieser richterrechtlichen Fortbildung auf die Sicherung des „Konzepts der Steinkohleverstromung“ als „Gemeinwohlbelang“ zu verweisen. Sowohl Tatbestand als auch Rechtsfolgen von Unvereinbarkeitserklärungen werden so diffus und uferlos. Weder die Bürger noch die Verwaltung können dann einigermaßen verläßlich abschätzen, ob das *BVerfG* auf die Verfassungswidrigkeit einer Gesetzesnorm hin in Gestalt einer Nichtigkeitserklärung, einer Unvereinbarkeitserklärung mit Ex-tunc- oder Ex-nunc-Reformpflicht, einer Unvereinbarkeitserklärung mit oder ohne Fristsetzung bzw. mit oder ohne Übergangsregelung oder einer Appellentscheidung mit oder ohne Fristsetzung reagiert. Wenn der Entscheidungsausspruch des *BVerfG* nicht zu einem unkalkulierbaren Lotteriespiel werden soll, bedarf es einer nachvollziehbaren Dogmatik. Erklärt das *BVerfG*, daß Nichtigkeits- und Unvereinbarkeitserklärung sowohl für die Zukunft als auch für die Vergangenheit im Grundsatz die gleichen Wirkungen haben⁸⁷, so muß es den davon gemachten Ausnahmen Konturen verleihen und darf diese nicht – aus politischer Rücksichtnahme – auf irgendwelche angeblichen Gemeinwohlbelang stützen.

M.E. erfährt die Unvereinbarkeitserklärung als Alternative zur Nichtigkeitserklärung nur dort eine überzeugende Rechtfertigung, wo die Nichtigkeitserklärung Vorrang und Einheit der Verfassung nicht durchzusetzen vermag; die Wiederherstellung des verfassungsmäßigen Zustands also eines anderen Rechtsfolgenausspruchs bedarf. Wie bereits dargelegt⁸⁸, trifft dies im Abgabenrecht auf Verstöße gegen den Gleichheitssatz sowie in Fällen, in denen der Gesetzgeber unabdingbare steuerentlastende Fiskalzwecknormen nicht hinreichend ausgestattet hat.

V. Zusammenfassung der Ergebnisse

1. Eine als verfassungswidrig erkannte Norm ist nach §§ 78, 82 I, 95 III *BVerfGG* immer dann für nichtig zu erklären, wenn durch ihre Kassation ohne weiteres die verfassungsmäßige Lage in eindeutiger Weise wiederhergestellt wird. Dieser vom Gesetz als Regel vorgesehene Entscheidungsausspruch bildet im Abgabenrecht jedoch eher die Ausnahme und ist jedenfalls dann zu treffen, wenn es dem Gesetzgeber für das Abgabengesetz bereits an der Gesetzgebungskompetenz fehlt.

2. Die verfassungswidrige Norm ist mit dem Grundgesetz für unvereinbar zu erklären, wenn die Beseitigung des Verfassungsverstößes eine zusätzliche Aktivität des Gesetzgebers erfordert. Im Abgabenrecht betrifft dieser Entscheidungsausspruch vor allem Gleichheitsatzverstöße und eine mangelnde Ausgestaltung verfassungsrechtlich gebotener, steuerentlastender Fiskalzwecknormen.

3. Das *BVerfG* ist befugt, die Unvereinbarkeitserklärung mit einer

Vakuum bis zur Neuregelung durch den Gesetzgeber zu vermeiden. Die Übergangsregelung darf über die vorläufige Weitergeltung der verfassungswidrigen Norm hinausgehend auch einen von Verfassungen wegen gebotenen materiellen Mindeststandard als vorläufige Interimslösung formulieren.

4. Das *BVerfG* flexibilisiert seine Entscheidungsaussprüche zunehmend in kaum mehr kalkulierbarer Art und Weise. Das Gericht dehnt die Unvereinbarkeitserklärung nunmehr sogar auf Fälle aus, die bisher unzweifelhaft der Nichtigkeitserklärung (o. unter 1) vorbehalten waren. Zudem verpflichtet es im Abgabenrecht den Gesetzgeber mit der Unvereinbarkeitserklärung neuerdings nur noch zu einer bloßen Pro-futuro-Reform. Diese Rechtsprechungsentwicklung provoziert aus mehreren Gründen zum Widerspruch. Durch die Tendenz zu einer bloßen Pro-futuro-Reformpflicht wird ein verfassungswidriger Zustand für die Vergangenheit sanktionslos hingenommen und ein effektiver Grundrechtsschutz vereitelt. Die Rechtsfolgenbeschränkung animiert den Gesetzgeber im Abgabenrecht dazu, aus haushaltspolitischen Gründen seine Verantwortung für das Recht in noch größerem Maße als bisher zu vernachlässigen. In den jüngsten Entscheidungen des 2. *Senats* zum Abgabenrecht wird die Art des Entscheidungsausspruches aus Sicht der Betroffenen zur Beliebigkeit und tangiert damit in nicht mehr zu vertretendem Maße die Rechtssicherheit.

85) Ebenfalls krit. gegenüber einer zunehmenden Flexibilisierung der Rechtsfolgenaussprüche des *BVerfG* Ipsen (o. Fußn. 22), S. 220 f.

86) So etwa Schlaich (o. Fußn. 14), Rdnr. 395.

87) S. Nachw. o. Fußn. 35.

88) Dazu die unter III 1 und 2 genannten Fallgruppen.

Vors. Richter am LAG Wilfried Berkowsky, Halle

Beschäftigung, Weiterbeschäftigung und Sozialauswahl

Zur Systematik von Beschäftigungsmöglichkeit und Beschäftigungspflicht im Kündigungsrecht

Eine neue Entscheidung des BAG zum Problembereich Sozialauswahl bei betriebsbedingter Kündigung nimmt der Autor zum Anlaß, im nachstehenden Aufsatz grundlegend über Beschäftigungs- und Weiterbeschäftigungsanspruch sowie die Sozialauswahl nachzudenken. Insbesondere macht er darauf aufmerksam, daß des öfteren, auch vom BAG, der systematische Zusammenhang zwischen kündigungssubstituierender Wirkung der anderweitigen Beschäftigungsmöglichkeit und Sozialauswahl verkannt wird.

I. Einleitung

Die Legitimation betriebsbedingter Kündigung liegt darin begründet, daß das Kündigungsrecht es als sozial gerechtfertigten Kündigungsgrund ansieht, wenn aufgrund eines unternehmerischen Organisationsakts in einem bestimmten Betrieb zu einem bestimmten Zeitpunkt bislang vorhandene Arbeitsplätze entfallen. Hierdurch entsteht eine Inkongruenz zwischen Arbeitsplatzangebot des Arbeitgebers und der Anzahl kraft Arbeitsvertrags betriebszugehöriger Arbeitnehmer. Das Kündigungsrecht berechtigt den Arbeitgeber, die Arbeitsverhältnisse der überzähligen Arbeitnehmer betriebsbedingt zu kündigen¹. Dabei wird die Zahl der zu kündigenden Arbeitnehmer von der Zahl der entfallenden Arbeitsplätze, die Qualität der zu entlassenden Arbeitnehmer vom Anforderungsprofil der entfallenden Arbeitsplätze bestimmt. Eine Kündigung ist sozial ungerechtfertigt, wenn der betroffene Arbeitnehmer weiterbeschäftigt werden kann – ggf. auf einem anderen Arbeitsplatz. Dies alles ist wenig problematisch. Erhebliche Rechtsunsicherheit besteht allerdings bei der Beantwortung folgender Fragen: