

Johanna Hey

Evidenz von Verfassungsverstößen, Budgetschutz und Unvereinbarkeitsausprüche

Zu den Rechtsfolgen verfahrensfehlerhaft zustande gekommener
Gesetze aus Anlass des BVerfG-Beschlusses zum
Haushaltsbegleitgesetz 2004 vom 8.12.2009

Inhaltsübersicht

- | | |
|--|--|
| I. Wolfgang Spindlers Grußwort anlässlich des 6. Finanzgerichtstags in Köln | b) „Interesse verlässlicher Finanz- und Haushaltsplanung“ |
| II. Die Entscheidung vom 8. Dezember 2009 zum Personenbeförderungsgesetz | c) Gleichmäßiger Verwaltungsvollzug für weitgehend abgeschlossene Zeiträume |
| 1. Pro futuro-Reformauftrag | d) Gesetzgeberischem Konzept darf nicht rückwirkend die Grundlage entzogen werden |
| 2. Evidenz der verfassungsrechtlichen Vorgaben als Voraussetzung für die Ungültigkeit einer verfahrensfehlerhaft zustande gekommenen Norm? | III. Folgerungen aus der Entscheidung vom 8. Dezember 2009 für steuerrechtliche Regelungen des Haushaltsbegleitgesetzes 2004 |
| 3. Bloße Unvereinbarkeit der evident verfassungswidrigen Norm mit pro futuro-Reparaturauftrag | 1. Verfassungswidrigkeit weiterer Gegenfinanzierungsmaßnahmen |
| a) Kombination von Evidenz-
erfordernis und Unvereinbarkeits-
rechtsprechung | 2. Reaktionen des Steuergesetzgebers |
| | IV. Zusammenfassung und Ausblick |

I. Wolfgang Spindlers Grußwort anlässlich des 6. Finanzgerichtstags in Köln

Sein Grußwort zum 6. Finanzgerichtstag hat *Wolfgang Spindler* genutzt, um auf die steuerrechtlichen Implikationen des damals frisch ergangenen Beschlusses des 2. Senats des BVerfG vom 8.12.2009¹ zu den verfahrensrechtlichen Mängeln des Haushaltsbegleitgesetzes 2004 hinzuweisen². Diese Bemerkungen möchte ich zum Anlass für eine Auseinandersetzung mit einer neuen Facette der pro futuro-Rechtsprechung des BVerfG nehmen.

Die Entscheidung zum Haushaltsbegleitgesetz 2004 bildet eine Art Schlusspunkt einer Reihe von Judikaten, die sich mit den Kompetenzen des Vermittlungsausschusses befassen und Maßstäbe für ein transparentes Gesetzgebungs-

¹ BFH v. 8.12.2009 – 2 BvR 758/07, DVBl. 2010, 308 ff.

² Dazu zuvor schon *Spindler* in FS Spiegelberger, 2009, S. 471 (472).

verfahren aufstellen³. Positiv ist, dass das BVerfG die Bedeutung der parlamentarischen Debatte betont und damit Steuergesetzesänderungen aus den Hinterzimmern undurchsichtiger Vermittlungsverhandlungen hervorgeholt hat. Kopfzerbrechen bereitet indes die neuerliche Weigerung des BVerfG, verfahrensfehlerhaft zustande gekommene Steuergesetze *rückwirkend* für verfassungswidrig zu erklären, obwohl die Vorgaben für eine ordnungsgemäße parlamentarische Beratung mittlerweile hinlänglich geklärt sind, der Gesetzgeber folglich sehenden Auges gegen das Grundgesetz verstoßen hat.

II. Die Entscheidung vom 8. Dezember 2009 zum Personenbeförderungsgesetz

1. Pro futuro-Reformauftrag

Auf den ersten Blick trägt die Entscheidung des 2. Senats des BVerfG zur Kürzung des Ausgleichsbetrages für Unternehmen des öffentlichen Personennahverkehrs gemäß § 45a Abs. 2 Satz 3 PBefG der anhaltenden Kritik am Gesetzgebungsverfahren zum Haushaltsbegleitgesetz 2004⁴ Rechnung. Dieses enthält zahlreiche Subventionskürzungen, die aufgrund der erst im Vermittlungsverfahren vorgelegten sog. Koch-Steinbrück-Liste Eingang in das Gesetz gefunden hatten. Der Senat rügt die Überschreitung der in Art. 77 Abs. 2 GG normierten Kompetenzen des Vermittlungsausschusses⁵. Der Vermittlungsausschuss hat kein eigenes Gesetzesinitiativrecht. Werden erstmalig im Vermittlungsverfahren (weitere) Gesetzesänderungen eingeführt, sind diese dem Parlament nicht ohne weiteres zurechenbar. Die Verhandlung im Vermittlungsausschuss kann die parlamentarische Debatte nicht ersetzen. Dieser Verfahrensmangel begründete die (formelle) Verfassungswidrigkeit der Subventionskürzungen.

Doch dann nimmt die Entscheidung eine überraschende Wendung. Obwohl der Mangel evident war – was das BVerfG bezüglich der Streichung von § 12 Abs. 2 Satz 4 UmwStG 1995 im Beschluss vom 15.1.2008⁶ noch vermeint hatte – bleibt die Norm (zunächst) gültig. Dem Gesetzgeber wird bis zum 30.6.2011 Zeit für eine Neuregelung eingeräumt. Erst wenn diese Frist ungenutzt ver-

³ Vgl. vor allem die vorgehenden Entscheidungen BVerfG v. 7.12.1999 – 2 BvR 301/98, BVerfGE 101, (297) (häusliches Arbeitszimmer) und BVerfG v. 15.1.2008 – 2 BvL 12/01, BVerfGE 120 (56) aufgrund der Vorlagen des BFH zur Streichung von § 12 Abs. 2 Satz 4 UmwStG 1995 (BFH v. 18.7.2001 – I R 38/99, BStBl. II 2002, 27) und zur Änderung von § 8 Abs. 4 KStG (BFH v. 22.8.2002 – I R 25/06, BStBl. II 2007, 793).

⁴ Das Schrifttum geht insbesondere hinsichtlich der Änderungen des Erbschaftsteuergesetzes und des Biersteuergesetzes ganz überwiegend von der formellen Verfassungswidrigkeit aus, vgl. *Birk* in *Lehner* (Hrsg.), *Reden zum Andenken an Klaus Vogel*, 2010, S. 17 (23); *Huber/Fröhlich*, DÖV 2005, 322 ff.; *Höniger/Levedag*, FR 2004, 739 ff.; *Leisner*, DStR 2004, 804 ff.; *Köster*, Stbg 2004, 251 ff.; *Gutike*, BB 2005, 190 f.; *Wachter*, ZERB 2008, 171 f.; *ders.*, DB 2004, 31 f.; *Palm*, NVwZ 2008, 633 (635); etwas zurückhaltender, aber ebenfalls zweifelnd *Schenke*, FR 2004, 638 (641 ff.); a. A. BFH v. 24.4.2007 – IX B 104/06, BFH/NV 2007, 1282 f. bzgl. der Eigenheimzulage.

⁵ BVerfG v. 8.12.2009 – 2 BvR 758/07, DVBl. 2010, 308 ff.

⁶ BVerfG v. 15.1.2008 – 2 BvL 12/01, BVerfGE 120, 56.

streicht, soll die Vorschrift nicht mehr anwendbar sein. Zu diesem Ergebnis kommt der Senat auf der Grundlage seiner gängigen Unvereinbarkeitsrechtsprechung mit pro futuro-Wirkung. Damit ist der Unterschied zum Beschluss vom 15.1.2008 zwar, dass der Gesetzgeber tätig werden muss. Der Verfahrensfehler bleibt also nicht vollständig folgenlos. Doch der Handlungsauftrag bezieht sich nur auf die Zukunft.

2. Evidenz der verfassungsrechtlichen Vorgaben als Voraussetzung für die Ungültigkeit einer verfahrensfehlerhaft zustande gekommenen Norm?

Der Rechtsfolgenausspruch unterliegt im Fall der Verletzung verfassungsrechtlicher Verfahrensvorschriften zunächst der Restriktion, dass Verfahrensmängel nach ständiger Rechtsprechung nur dann zur Ungültigkeit der angegriffenen Norm führen, wenn sie evident sind⁷. Andernfalls bleibt die Norm *ohne Einschränkungen*, das heißt *ohne* die Notwendigkeit, das verfahrenswidrig zustande gekommene Gesetz erneut zu beschließen, gültig.

Ausgehend von seiner Entscheidung vom 15.1.2008 zur Streichung von § 12 Abs. 2 Satz 4 UmwStG 1995 konnte das BVerfG nicht anders, als die Evidenz des Verfahrensverstößes beim Zustandekommen des Haushaltsbegleitgesetzes 2004 zu bejahen⁸. Schließlich war im Beschluss vom 15.1.2008 festgestellt worden, dass spätestens seit dem 7.12.1999, dem Tag des BVerfG-Urteils zum häuslichen Arbeitszimmer⁹, die Kompetenzgrenzen des Vermittlungsausschusses verfassungsgerichtlich geklärt seien. Im Beschluss zum Umwandlungssteuergesetz konnten die Karlsruher Richter die Nichtigkeit noch an der fehlenden Evidenz des Verfassungsverstößes scheitern lassen, weil das Gesetz zur Änderung des Umwandlungssteuergesetzes, das zur Aufhebung von § 12 Abs. 2 Satz 4 UmwStG 1995 geführt hatte, am 1.1.1995 in Kraft getreten, das Verfahren also vor der Verkündung des Arbeitszimmerurteils durchgeführt worden war¹⁰. Zum Zeitpunkt der Beratung des Haushaltsbegleitgesetzes im Herbst 2003 konnte sich der Gesetzgeber dagegen nicht mehr auf Nichtwissen zurückziehen¹¹.

Unabhängig davon, dass vorliegend die Evidenz zu bejahen war, stellt sich freilich die Frage nach der dogmatischen Grundlage¹² und verfassungsrechtlichen Rechtfertigung dieses zusätzlichen Erfordernisses für die Feststellung der Nichtigkeit eines Gesetzes. Schließlich kommt es zu einer empfindlichen Einschränkung, wenn nicht gar Entwertung der verfassungsrechtlichen Garantie demokratischer Verfahren¹³.

⁷ BVerfG v. 8.12.2009 – 2 BvR 758/07, DVBl. 2010, 308 (312).

⁸ BVerfG v. 8.12.2009 – 2 BvR 758/07, DVBl. 2010, 308 (312).

⁹ BVerfG v. 7.12.1999 – 2 BvR 301/98, BVerfGE 101, 297.

¹⁰ BVerfG v. 15.1.2008 – 2 BvL 12/01, BVerfGE 120, 56 (79 f.).

¹¹ Zuvor bereits *Huber/Fröhlich*, DÖV 2005, 322 (332).

¹² Zweifelnd *Desens*, NJW 2008, 2892 (2895): Der „Schuldvorwurf (vorsätzliche oder fahrlässige Nichtbeachtung offensichtlicher verfahrensrechtlicher Vorgaben)“ lasse sich „dogmatisch kaum“ rechtfertigen, dafür aber „soziologisch“.

¹³ Ebenso *Pestke*, Stbg 2010, 133, 135.

Das BVerfG begründet seine diesbezügliche Rechtsprechung denkbar schlicht: Ein Mangel im Gesetzgebungsverfahren soll „mit Rücksicht auf die Rechtssicherheit“ nur dann zur Nichtigkeit des Gesetzes führen, wenn er evident ist¹⁴. Zur Begründung wird auf eine Entscheidung im 34. Band verwiesen¹⁵. Das Zitat ist selbstreferenziell, denn auch in der angeführten Ausgangsentscheidung im 34. Band wird nicht näher ausgeführt, warum der Bürger – auch soweit es um ihn belastende Normen, wie etwa die Streichung von Subventionen geht – aus Gründen der Rechtssicherheit ein Interesse am Bestand der in verfassungswidriger Weise zustande gekommenen Vorschriften haben könnte.

Die vom BVerfG gezogene Parallele zum Verwaltungsakt¹⁶, dessen Nichtigkeit Evidenz des Fehlers voraussetzt, kann schon deshalb nicht überzeugen, weil es im Verfassungsprozessrecht an §§ 43 Abs. 2, 3; 44 Abs. 1 VwVfG entsprechenden Regelungen fehlt. Auch der in § 46 VwVfG bzw. § 127 AO zum Ausdruck kommende Aspekt der Verfahrenseffizienz¹⁷ trägt im Gesetzgebungsverfahren nicht. Die Aufhebung einer sachlich richtigen Verwaltungsentscheidung nur wegen eines Verfahrensfehlers führt nur dann zu einer unnützen Belastung der Verwaltungsbehörden und Gerichte, wenn keine andere Entscheidung möglich gewesen wäre. Sie ist damit auf gebundene Verwaltungsakte und Fälle der Ermessensreduktion auf Null beschränkt. Bei Gesetzen gibt es indes praktisch nie die Situation, dass keine andere inhaltliche Entscheidung möglich gewesen wäre und der Fehler keinerlei Einfluss auf den Ausgang des Gesetzgebungsverfahrens genommen hat, so dass nach Verwerfung des Gesetzes unmittelbar ein neues Gesetz desselben Inhalts erlassen werden müsste. Nur dann aber wäre es ein reiner Formalismus, das verfahrenswidrig zustande gekommene Gesetz zu Fall zu bringen¹⁸. Im politisch hochsensiblen Gesetzgebungsprozess kommt es nicht nur auf die Einhaltung der Beratungsrechte der Abgeordneten oder der Parlamentsöffentlichkeit¹⁹ an, vielmehr kann auch die Wahrung von Fristen und anderen Formalien den Ausgang des Verfahrens beeinflussen.

Auch lässt sich gegen die Nichtigkeit nicht anführen, dem Verfahren komme geringere Bedeutung zu, solange nur der Inhalt des Gesetzes keine subjektiven Rechtspositionen der betroffenen Bürger verletzt. *Brun-Otto Bryde* weist zu Recht darauf hin, dass gerade im Hinblick auf die dem demokratisch legitimierten Gesetzgeber zugestandene Gestaltungsfreiheit die Einhaltung des demokratischen Verfahrens kein bloßer Formalismus, sondern notwendige Kompensation gesetzgeberischer Gestaltungspielräume und Einschätzungsprärogativen ist²⁰. Abgesehen von den durch sie geschützten Rechten der Ab-

14 BVerfG v. 15.1.2008 – 2 BvL 12/01, BVerfGE 120, 56.

15 BVerfG v. 26.7.1972 – 2 BvF 1/71, BVerfGE 34, 9 (25); ferner z.B. BVerfG v. 11.10.1994 – 1 BvR 337/92, BVerfGE 91, 148 (175).

16 BVerfG v. 26.7.1972 – 2 BvF 1/71, BVerfGE 34, 9 (25).

17 *Tipke* in *Tipke/Kruse*, § 127 AO Rz. 97.

18 Sehr restriktiv auch *Bryde*, JZ 1998, 115 (120); *Huber/Fröhlich*, DÖV 2005, 322 (332).

19 Dazu *Morlok* in *Dreier*, 2. Aufl. 2008, Art. 42 GG Rz. 28: Folge des Verstoßes muss die Nichtigkeit sein.

20 *Bryde*, JZ 1998, 115 (120).

geordneten sichern die im Grundgesetz vorgesehenen Verfahren auch die Grundrechte der Bürger ab. Materiell gerechtfertigte Grundrechtseingriffe erfahren ihre Legitimität gerade durch das parlamentarische Verfahren. Deshalb ist der Bürger, was seit der *Elfes-Entscheidung*²¹ zum verfassungsrechtlichen Allgemeingut gehört, auch durch die Verfahrensverletzung subjektiv beschwert. Dieses dem Bürger früh zugebilligte Beschwerderecht hinsichtlich staatsorganisationsrechtlicher Vorschriften wird aber entwertet, wenn der Verstoß letztlich folgenlos bleibt.

Erkennt man die Bedeutung des demokratischen Verfahrens an, dann lässt sich die Differenzierung zwischen den Folgen von Verstößen gegen das Gesetzgebungsverfahren gegenüber sonstigen Grundgesetzverstößen kaum noch aufrecht halten. Andererseits wäre eine Ausdehnung der „Evidenzrechtsprechung“ auch auf andere Bereiche fatal²² und macht umso deutlicher, dass es auch beim Rechtsschutz gegen Verfahrensmängel nicht auf die Erkennbarkeit ankommen kann. Das Verfassungsgerichtsverfahren würde die Funktion des Individualrechtsschutzes weitgehend verlieren, wenn man die Nichtigkeitsfolge auf evidente Verfassungsverstöße reduzieren würde. Die Offenheit der verfassungsrechtlichen Vorgaben für staatliches Handeln ist kein auf das Gesetzgebungsverfahren beschränktes Phänomen. Letztlich wären sämtliche Bereiche, in denen das Verfassungsgericht bisher nicht entschieden hat bzw. seine Rechtsprechung ändert, von der Nichtigkeitsfolge ausgenommen. Auf dieser Grundlage hätten z.B. die rückwirkenden Steuererhöhungen, über die das BVerfG kürzlich rechtsprechungsändernd entschieden hat²³, gültig bleiben müssen. Zwar hat sich das BVerfG nicht dazu durchringen können, seine Veranlagungszeitraumrechtsprechung aufzugeben, es erklärt aber erstmalig unter bestimmten Voraussetzungen auch als lediglich unecht rückwirkend eingestufte Steuerrechtsänderungen für verfassungswidrig. Hier ging es noch nicht einmal um unsichere verfassungsrechtliche Vorgaben. Vielmehr konnte sich der Gesetzgeber – trotz der Kritik im Schrifttum²⁴ – einigermaßen sicher fühlen, war doch zuvor in keinem einzigen Fall eine unechte steuergesetzliche Rückwirkung für verfassungswidrig erklärt worden.

Die Beschränkung der ex-tunc-Nichtigkeit auf evidente Verfahrensverstöße birgt noch eine weitere Gefahr. Die evident verfassungswidrige Rechtslage soll den Gesetzgeber nämlich zur rückwirkenden Gesetzgebung berechtigen. Dies ist unproblematisch, soweit der Gesetzgeber – nunmehr unter Wahrung des

21 BVerfG v. 6.1.1957 – 1 BvR 253/56, BVerfGE 6, 32.

22 Sie findet sich andeutungsweise in der Praxis der sog. Appellentscheidungen, mit denen eine Änderung der verfassungsgerichtlichen Praxis eingeleitet wird. Hier wird die Nichtigerklärung der verfassungsgerichtlichen Praxis vermieden, indem die Rechtslage als „noch“ verfassungskonform bezeichnet, der Gesetzgeber aber zum Handeln aufgefordert wird (so z.B. in der ersten Entscheidung zur Besteuerung von Alterseinkünften, vgl. BVerfG v. 26.3.1980 – 1 BvR 121/76, BVerfGE 54, 11; siehe auch *Benda/Klein*, Verfassungsprozessrecht, 2. Aufl. 2001, Rz. 1273).

23 BVerfG v. 7.7.2010 – 2 BvL 14/02, DStR 2010, 1727; 2 BvR 748/05, DStR 2010, 1733 ff. und 2 BvL 1/03, DStR 2010, 1736 ff.

24 Vgl. z.B. *J. Lang* in *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 20. Aufl. 2010, § 4 Rz. 177 mit zahlreichen Nachweisen.

verfassungsrechtlich vorgeschriebenen Verfahrens – die gesetzlichen Grundlagen für eine *Begünstigung* repariert, soll aber nach Auffassung des BVerfG auch zu einer Ausnahme vom Verbot der rückwirkenden Einführung (steuer)verschärfender Normen führen²⁵. Damit blieben nicht evidente Verfahrensverstöße ohnehin folgenlos, evidente Verfahrensverstöße könnten, auch soweit die so ergangenen Gesetze zu einer *Verschärfung* der Rechtslage führen, rückwirkend korrigiert werden²⁶. In keinem Fall käme es für den Gesetzgeber zu einer spürbaren Sanktion der Nichteinhaltung des verfassungsrechtlich vorgeschriebenen Verfahrens²⁷.

Festzuhalten ist, dass es an der für eine Abweichung von der Nichtigkeitsrechtsfolge erforderlichen verfassungsrechtlichen Grundlage im Fall nicht evidenter Verfahrensfehler fehlt²⁸. Das Risiko der Verfassungswidrigkeit muss der Gesetzgeber tragen. Ihn hiervon im Fall nicht evidenter Verfassungsverstöße freizuzuzeichnen, im Fall evidenter Verfassungsverstöße mit Rückwirkungsmacht auszustatten, macht den Bürger weitgehend wehrlos.

Da hilft es auch nichts, dass das BVerfG im Beschluss zum Haushaltsbegleitgesetz 2004 die Anforderungen der Evidenz des Verfassungsverstößes nicht allzu hoch gehängt hat. Im Schrifttum war durchaus auch vertreten worden, die erst im Vermittlungsausschuss beschlossenen Vorschläge der Koch-Steinbrück-Liste seien noch von der Bundestagsdebatte über Subventionsabbau gedeckt²⁹.

3. Bloße Unvereinbarkeit der evident verfassungswidrigen Norm mit pro futuro-Reparaturauftrag

a) Kombination von Evidenzerfordernis und Unvereinbarkeitsrechtsprechung

Wer meint, die evident unzureichende Beteiligung des Bundestages beim Zustandekommen des Haushaltsbegleitgesetzes 2004 werde – ungeachtet einer eventuell möglichen rückwirkenden Korrektur – zunächst zur Nichtigkeit führen, wird enttäuscht. Denn nachdem die Evidenzhürde genommen war,

25 Vgl. BVerfG v. 16.11.1965 – 2 BvL 8/64, BVerfGE 19, 187 (198) – gewerbesteuerlicher Staffeltarif; zustimmend P. Kirchhof, StuW 2000, 221 (228); Haas, Vertrauensschutz im Steuerrecht, 1998, S. 62 f.; Blüggel, Unvereinbarkeitserklärung statt Normkassation durch das Bundesverfassungsgericht, 1998, S. 162.

26 In diesem Sinne auch Palm, NVwZ 2008, 633 (635); ebenso Axer, DStR 2010, 1057 (1061), der allerdings etwas anders dahingehend argumentiert, dass auch ein formell verfassungswidriger Gesetzesbeschluss das Vertrauen in den Bestand der geltenden Rechtslage zerstört.

27 Hierzu ausführlicher Hey in DStJG 27 (2004), S. 91 (107 f.).

28 Daher ist die wohl h.M. im Schrifttum gegen das Erfordernis der Evidenz von Verfahrensverstößen als Voraussetzung der Ungültigkeit einer Norm, vgl. Huber/Fröhlich, DÖV 2005, 323 (332); Bryde, JZ 1998, 115 (119 f.); Morlok in Dreier (Fn. 19), Art. 42 GG Rz. 28; Enk, Die verfassungswidrige Steuernorm und ihre Folgen, 2005, 196 f. ebenso für die Einschränkung der zeitlichen Wirkungen von BVerfG-Entscheidungen Seer, NJW 1996, 285 (289); Sangmeister, StuW 2001, 168 (179); Heußner, NJW 1982, 257 (259).

29 Schenke, FR 2004, 638 (642).

griff das Gericht nunmehr auf seine im Steuerrecht so häufig praktizierte Unvereinbarkeitsrechtsprechung mit pro futuro-Wirkung zurück³⁰.

Rechtslogisch gab es keinen Grund, sich auf einen bloßen Unvereinbarkeitsausspruch mit zukünftiger Reformpflicht zurückzuziehen. Verfassungswidrige Gesetze sind grundsätzlich ex tunc für nichtig zu erklären (§§ 78 Satz 1, 82 Satz 1, 95 Abs. 3 Satz 1 BVerfGG)³¹. Der Verfassungsverstoß führt ipso iure zur Nichtigkeit. Dem Spruch des BVerfG kommt nur deklaratorische Wirkung zu³². Zwingende Ausnahmen vom Nichtigkeitsausspruch sind grundsätzlich nur in zwei³³ Konstellationen denkbar: Zum einen, wenn es – wie bei Art. 3 GG-Verstößen – mehrere Möglichkeiten gibt, die verfassungswidrige Rechtslage zu beseitigen³⁴, zum anderen, wenn die Nichtigkeit der Norm, etwa im Fall zu niedriger Existenzminima, den Verfassungsverstoß noch vertiefen würde³⁵. In beiden Fällen hat die bloße Unvereinbarkeitserklärung ihre Berechtigung. Der Gesetzgeber muss tätig werden, wobei er nur im ersteren Fall über Gestaltungsspielräume verfügt. Die Heraufsetzung zu niedriger Freibeträge ist dagegen verfassungsrechtlich (weitgehend) determiniert³⁶. Abgesehen von diesen beiden Fällen, kann der Verfassungsverstoß unmittelbar durch die Nichtigkeitsklärung behoben werden, so dass einer Unvereinbarkeitserklärung die dogmatische Grundlage fehlt³⁷. Zudem darf auch dort, wo die Unvereinbarkeitsfeststellung ihre Berechtigung hat, der Verzicht auf die Nichtigkeitsfeststellung nicht mit einer bloßen ex-nunc oder pro futuro-Wirkung gleichgesetzt werden. Die Unvereinbarkeitserklärung als solche führt zu einer umfassenden Anwendungs- und Vollstreckungssperre verbunden mit der Pflicht, rückwirkend einen verfassungskonformen Zustand herzustellen³⁸. Inhalt und zeitlicher Anwendungsbereich der Entscheidung sind strikt voneinander zu unterscheiden.

Die im Beschluss zum Haushaltsbegleitgesetz 2004 zu beantwortende Frage der Ordnungsmäßigkeit des Zustandekommens von Gesetzen ist mit einem klaren Ja oder Nein zu beantworten. Die Einhaltung der zwingenden verfas-

30 BVerfG v. 8.12.2009 – 2 BvR 758/07, DVBl. 2010, 308 (312).

31 Stern in Bonner Kommentar, Art. 93 GG Rz. 270 ff.

32 Schlaich/Korioth, Das Bundesverfassungsgericht, 8. Aufl. 2010, S. 245 Rz. 380.

33 Das Bundesverfassungsgericht zieht den Anwendungsbereich seiner Unvereinbarkeitsaussprüche mittlerweile indes sehr viel weiter. So identifizieren Benda/Klein (Fn. 22), Rz. 1267–1273 allein 5 Fallgruppen; sehr kritisch zu dieser Ausweitung Schlaich/Korioth (Fn. 32), S. 252 ff.

34 Benda/Klein (Fn. 22), Rz. 1269.

35 Mit Beispielen aus dem nichtsteuerlichen Bereich Benda/Klein (Fn. 22), Rz. 1268.

36 Zutreffend Sangmeister, StuW 2001, 168 (178), wobei die DM-/Eurogenaue Ableitung von Freibeträgen aus dem Grundgesetz durchaus zweifelhaft ist, vgl. BVerfG v. 10.11.1998 – 2 BvL 42/93, BVerfGE 99, 246 (259 ff.).

37 Vgl. auch Seer in Tipke/Lang (Fn. 24), § 22 Rz. 285: Nichtigkeitsklärung „findet aber dort ihre vorrangige Anwendung, wo bereits durch die Kassation der als verfassungswidrig erkannten Norm die verfassungsmäßige Lage in eindeutiger Weise wieder hergestellt wird.“

38 Vgl. etwa Hey, Steuerplanungssicherheit als Rechtsproblem, 2002, S. 358 f.; Moes, StuW 2008, 27 (29); Habscheidt, Der Anspruch des Bürgers auf Erstattung verfassungswidriger Steuern, 2004, S. 9 f.

sungsrechtlichen Vorgaben für das Gesetzgebungsverfahren birgt keine gesetzgeberischen Gestaltungsspielräume. Für eine Unvereinbarkeitserklärung war damit kein Raum. Der Verstoß gegen Verfahrensvorschriften hätte durch die Nichtigkeitserklärung der verfahrenswidrig zustande gekommenen Normen des Haushaltsbegleitgesetzes 2004 unmittelbar aus der Welt geschafft werden können.

Es ging auch gar nicht um die Wahrung der Kompetenzbalance zwischen BVerfG und Gesetzgeber. Denn die Betonung lag nicht auf der Feststellung der Unvereinbarkeit, die ja grundsätzlich eine Reparaturpflicht auch für die Vergangenheit nach sich zieht, sondern auf der zeitlichen Fortgeltungsanordnung. Zur Rechtfertigung des Absehens von der Ex-tunc-Nichtigkeitsrechtsfolge führt das Gericht an, dass andernfalls „dem gesetzgeberischen Konzept des Haushaltsbegleitgesetzes 2004 rückwirkend die Grundlage entzogen würde“. Die Norm müsse vorläufig anwendbar bleiben, „um dem Interesse verlässlicher Finanz- und Haushaltsplanung und eines gleichmäßigen Verwaltungsvollzugs für weitgehend schon abgeschlossene Zeiträume Rechnung zu tragen“.

Diese Argumentation ist nicht neu, auch nicht die Kritik an dieser Art von Unvereinbarkeitsaussprüchen mit pro futuro-Wirkung³⁹. Neu ist die Kombination mit dem Erfordernis der Evidenz von Verfahrensverstößen. In dieser Kombination begegnen beide Hürden auf dem Weg zur Nichtigkeit noch mehr Bedenken als jede einzelne Beschränkung für sich genommen.

b) „Interesse verlässlicher Finanz- und Haushaltsplanung“

Kern der Unvereinbarkeitsrechtsprechung im Steuerrecht ist die Sorge vor den finanziellen Folgen der Nichtigkeitserklärung von Steuergesetzen⁴⁰. Dabei kann der bloße Steuerausfall infolge der Rückerstattung verfassungswidrig erhobener Steuern eine Ausnahme von der Rückwirkung verfassungsgerichtlicher Beanstandungen nicht rechtfertigen⁴¹. Das Fiskalargument ist nach ständiger Rechtsprechung des BVerfG⁴² nicht geeignet, Grundrechtsverletzungen zu rechtfertigen. Nichts anderes kann gelten, wenn es um die zeitliche Wirkung der Beanstandung von Grundrechtsverletzungen durch das BVerfG geht⁴³.

Dem Argument „fiskalischer Rücksichtnahme“ fehlt zudem jedes erkennbare Maß⁴⁴. Es bleibt völlig offen, ab wann der Budgetschutz das Interesse an Beseitigung des Verfassungsverstoßes für die Vergangenheit überwiegt. *Roman*

39 Vgl. insb. *Seer*, NJW 1996, 285 ff.; *Drüen*, FR 1999, 289 ff.; *Sangmeister*, StuW 2001, 168 ff.; *Tipke*, StuW 2004, 187 (188 ff.); *Moes*, StuW 2008, 27 ff., wenn auch mit einem vermittelnden Lösungsvorschlag.

40 Hierzu insb. *Drüen*, FR 1999, 289 ff.

41 So kürzlich noch einmal *Moes*, StuW 2008, 27 (30 ff.).

42 Vgl. BVerfG v. 17.1.1957 – 1 BvL 4/54, BVerfGE 6, 55 (80) (Haushaltsbesteuerung); BVerfG v. 29.5.1990 – 1 BvL 20/84, BVerfGE 82, 60 (89) (steuerfreies Existenzminimum); BVerfG v. 21.6.2006 – 2 BvL2/99, BVerfGE 116, 164 (182) (§ 32c EStG).

43 *Seer*, NJW 1996, 285 (289); *Drüen*, FR 1999, 289 (290); *Tipke*, StuW 2004, 187 (188).

44 Vgl. z. B. *Moes*, StuW 2008, 27 (31).

Seer weist darauf hin, dass mit dem Haushaltsargument letztlich kein Steuer-gesetz mehr ex tunc für nichtig erklärt werden dürfte, weil die Verfassungswidrigkeit belastender Steuernormen in offenen Veranlagungen *stets* die Steuer-einnahmen vergangener Haushaltsperioden berührt⁴⁵.

Entsprechend willkürlich mutet das Verfahren an, nach dem das Gericht dem Budgetschutz Bedeutung beimisst. Die Entscheidung zum Personennahverkehr beziffert die zu befürchtenden Haushaltsausfälle gar nicht erst. In der Koch-Steinbrück-Liste war das Einsparpotential aus der Kürzung der Subventionen im öffentlichen Personennahverkehr mit 1,6 Mrd. Euro angegeben, durchaus ein spürbarer Betrag. Andererseits spielte in der Entscheidung zur Entfernungspauschale die Verlässlichkeit der Haushalts- und Finanzplanung keine Rolle⁴⁶, obwohl die Haushaltswirkungen mit 2,5 Mrd. Euro voller Jahreswirkung noch größer waren⁴⁷. Das Gericht erklärte die Einschränkung der Entfernungspauschale durch das Steueränderungsgesetz 2007 gleichwohl für nichtig und begründete dies vor allem mit dem kurzen Zeitraum zwischen Gesetzesänderung und Entscheidung von weniger als zwei Jahren. Damit käme Richter-vorlagen bereits durch die Finanzgerichte als schnellstmöglicher Weg zum BVerfG große Bedeutung zu. Freilich würde dies nicht die Gefahr bannen, dass der Normenkontrollantrag beim BVerfG liegen bleibt, zumal nicht erkennbar ist, nach welchem Muster das BVerfG die Verfahren abarbeitet. Die zügige Entscheidung zur Entfernungspauschale⁴⁸ hat Ausnahmecharakter. So dauerte das Erbschaftsteuerverfahren⁴⁹ ab der BFH-Vorlage viereinhalb Jahre⁵⁰, das Verfahren zur Verfassungsmäßigkeit der Einschränkung von Jubiläumsrückstellungen⁵¹ neuneinhalb Jahre⁵²; die Entscheidungen zur Zulässigkeit diverser steuerverschärfender Rückwirkungen⁵³ aufgrund der Vorlagen vom 16.7.2002⁵⁴, 6.11.2002⁵⁵ und 16.12.2003⁵⁶ haben sieben bzw. acht Jahre gebraucht; die Erledigung des Normenkontrollantrags zur Bestimmtheit von § 2 Abs. 3 Satz 2 ff. EStG a.F. vom 6.9.2006⁵⁷ steht noch aus. Diese ungleiche Praxis in der zeitlichen Abarbeitung von Verfahren wäre rechtsstaatlich noch bedenk-

45 *Seer*, NJW 1996, 285 (289).

46 BVerfG v. 9.12.2008 – 2 BvL 1/07, BVerfGE 122, 210 (236 f.).

47 BT-Drucks. 16/1545 zum Steueränderungsgesetz 2007 ging von einer vollen Jahreswirkung von 2,5 Mrd. Euro aus.

48 Mit der weiteren Besonderheit, dass die Vorlage des FG Niedersachsen bereits im Klageverfahren auf Eintragung der Entfernungspauschale in der Lohnsteuer erfolgte, vgl. FG Niedersachsen v. 27.2.2007 – 8 K 549/06, EFG 2007, 690.

49 BVerfG v. 7.11.2006 – 1 BvL 10/02, BVerfGE 117, 1 (Erbschaftsteuer II).

50 Beschluss v. 22.5.2002 – II R 61/99, BStBl. II 2002, 598.

51 Auf Vorlage des BFH v. 10.11.1999 – X R 60/95, BStBl. II 2000, 131.

52 BVerfG v. 12.5.2009 – 2 BvL 1/00, BVerfGE 123, 111.

53 Wobei allerdings eine ex-nunc-Entscheidung in den Rückwirkungsverfahren unabhängig von den Haushaltsauswirkungen schlechterdings nicht denkbar ist, zumal die haushalterischen Auswirkungen der Nichtigkeit hier von vornherein begrenzt sind, ebenso *Moes*, StuW 2008, 27 (33).

54 BFH v. 16.7.2002 – IX R 62/99, BStBl. II 2003, 74.

55 BFH v. 6.11.2002 – XI R 42/01, BStBl. II 2003, 257.

56 BFH v. 16.12.2003 – IX R 46/02, BStBl. II 2004, 284.

57 BFH v. 6.9.2010 – XI R 26/04, BStBl. II 2007, 167.

licher, wenn der Zeitraum zwischen der inkriminierten Gesetzesänderung und der Entscheidung des BVerfG die Tenorierung beeinflussen würde⁵⁸.

Um mehr Konkretisierung ist der EuGH bemüht, der die Haushaltsinteressen des Staates zwar ebenfalls anerkennt, aber sehr viel restriktiver handhabt und dem Fiskalargument allenfalls zur Abwehr haushaltsrechtlicher Notlagen Bedeutung beimessen will⁵⁹. Und auch dann sollen die haushalterischen Auswirkungen allein nicht ausreichen. Hinzutreten muss Unsicherheit bezüglich der gemeinschaftsrechtlichen Vorgaben. Es geht mithin um eine Art Vertrauensschutz zugunsten des Gesetzgebers. Mit dieser Einschränkung wird dem Argument der „verlässlichen Finanz- und Haushaltsplanung“ auch hinsichtlich der Rechtsprechung des BVerfG gelegentlich eine gewisse Berechtigung zugesprochen⁶⁰. Indes lässt sich auch ein Schutz des Gesetzgebers vor verfassungsgerichtlichen Überraschungen dogmatisch nicht begründen⁶¹. Schließlich kann sich der Staat – wie übrigens der EuGH ohne Umschweife erkennt⁶² – nicht zu seinen Gunsten auf das Rechtsstaatsprinzip als Grundlage eines Anspruchs auf Vertrauensschutz berufen. Das Rechtsstaatsprinzip schützt den Staat nicht vor dem Bürger, sondern nur umgekehrt. Im Übrigen ginge es hier letztlich um einen Schutz des Staates vor sich selbst.

Zudem beschränkt das BVerfG den Budgetschutz nicht auf Situationen, in denen der Gesetzgeber die Verfassungswidrigkeit nicht erkennen konnte. Im Gegenteil, im Beschluss zum Haushaltsbegleitgesetz 2004 gibt das Gericht, *nachdem* es festgestellt hat, dass der Verfassungsverstoß für den Gesetzgeber evident war, dem Interesse des Staates an verlässlicher Haushaltsplanung Vorrang vor der Einhaltung demokratischer Verfahren zum Schutz des Bürgers⁶³. Hier wird überdeutlich, dass es dem BVerfG nicht darum geht, dem Gesetzgeber die Risiken der Beurteilung bisher nicht geklärter Verfassungsfragen abzunehmen. Übrig bleibt das schnöde⁶⁴ Fiskalargument, wohl gemerkt ohne dass es auf das Ausmaß der Belastung der Haushalte ankäme. Damit kann der Gesetzgeber auch in Zukunft weitgehend gefahrlos gegen die verfassungsrechtlichen Vorgaben für das Gesetzgebungsverfahren verstoßen. Man fragt sich,

58 Vor dem Faktor des Zeitablaufs als Entscheidungskriterium zwischen Nichtigkeit und Unvereinbarkeit warnt *Tipke*, BB 2007, 1525 (1533).

59 Vgl. z. B. EuGH v. 20.9.2001 – Rs. C-184/99, EuGHE 2001, I-6193 Rz. 53 – *Grzelczyk*; EuGH v. 15.3.2005 – Rs. C-209/03, EuGHE 2005, I-2119 Rz. 67 – *Bidar*; EuGH v. 3.10.2006 – Rs. C-475/03, EuGHE 2006, I-9373 – *Banca Popolare di Cremona*.

60 *Moes*, StuW 2008, 27 (32 ff.).

61 *Moes*, StuW 2008, 27 (32) sieht eine Möglichkeit darin, bezüglich unklarer Verfassungsrechtslagen, das Dogma der lediglich deklaratorischen Wirkung von Entscheidungen des BVerfG einzuschränken.

62 Z. B. EuGH v. 19.9.2000 – Rs. C-177/99 *Ampafrance*, EuGHE 2000, 7013, 2. Leitsatz.

63 Anders hatte das Gericht in der Entscheidung zur Entfernungspauschale geurteilt. Dort hat es dem Umstand, dass der Gesetzgeber aufgrund der massiven Kritik im Schrifttum gewarnt war, durchaus Bedeutung beigemessen, vgl. BVerfG v. 9.12.2008 – 2 BvL 1/07, BVerfGE 122, 210 (246 f.).

64 Damit soll die Bedeutung der Verlässlichkeit der Steuereinnahmen (s. *Drüen*, FR 1999, 289 [291]) keineswegs in Abrede gestellt, sondern lediglich deutlich gemacht werden, dass hier einseitig die Fiskalinteressen eines sehenden Auges gegen die Verfassung verstoßenden Gesetzgebers über den Grundrechtsschutz gestellt werden.

warum das Gericht zuvor die Bedeutung ausreichender Beratung im Bundestag für die demokratische Kontrolle der Gesetzgebung hervorgehoben hat⁶⁵.

c) Gleichmäßiger Verwaltungsvollzug für weitgehend abgeschlossene Zeiträume

Das Judikat zum Personennahverkehr stützt sich indes nicht allein auf das Fiskalargument, sondern führt desweiteren das Interesse an einem „gleichmäßigen Verwaltungsvollzug für weitgehend abgeschlossene Zeiträume“ an. Ohne weitere Konkretisierung kann auch dieses Argument nicht überzeugen, da die Konsequenzen der Ungültigkeit einer Norm für den Verwaltungsvollzug stark von der konkreten Verfahrenssituation abhängen⁶⁶.

Zutreffend ist, dass eine Entscheidung mit *ex tunc*-Wirkung zu einer Aufrollung von Steuerverfahren führen kann. Dabei muss unterschieden werden, ob die Bescheide bezüglich der verfassungswidrigen Regelung flächendeckend gemäß § 165 Abs. 1 Satz 3 Nr. 3 AO für vorläufig erklärt wurden oder ob jeder einzelne Steuerpflichtige zur Vermeidung der Rechtsfolge des § 79 Abs. 2 Satz 1 BVerfGG Einspruch bzw. Klage einlegen musste. In ersterem Fall sorgt ein allgemein angeordneter Vorläufigkeitsvermerk dafür, dass alle Steuerpflichtigen gleichermaßen von der für sie positiven Entscheidung des BVerfG profitieren. Soweit es im zweiten Fall davon abhängt, ob die Steuerpflichtigen den Eintritt der Bestandskraft verhindert haben, kommt es zwar zu Ungleichheiten. Diese sind aber, wie aus § 79 Abs. 2 Satz 1 BVerfGG folgt, kein Argument gegen die Nichtigerklärung. § 79 Abs. 2 Satz 1 BVerfGG verwirklicht einen Interessenausgleich zwischen den staatlichen Praktikabilitätsinteressen und dem Grundrechtsschutz des Bürgers⁶⁷, indem die Bestandskraft der Anwendung für die Vergangenheit eine Grenze zieht. Hierdurch entstehende Ungleichheiten sind gesetzgeberisch legitimiert. Diese Entscheidung des Gesetzgebers kann vom BVerfG nicht ohne triftigen Grund modifiziert und zulasten der Herstellung materieller Gerechtigkeit weiter in Richtung Rechtssicherheit und Praktikabilität verschoben werden, zumal weitergehende Vollzugsprobleme der rückwirkenden Umsetzung der Entscheidung, die über den stets mit steuerlichen Massenverfahren verbundenen Aufwand hinausgehen, nicht ersichtlich sind.

Im Übrigen kann, gerade wenn der Staat – wie beim Erlass des Haushaltsbegleitgesetzes 2004 – sehenden Auges gegen verfassungsrechtliche Vorgaben verstößt, dem Bürger nicht entgegengehalten werden, die Beseitigung der Folgen dieses illegalen Handelns sei zu mühsam. Sollte sich das BVerfG daran stören, dass in Fällen, in denen nicht nach § 165 Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 AO verfahren wird, nicht alle Bürger gleichermaßen von der Nichtigkeit der Norm profitie-

65 BVerfG v. 8.12.2009 – 2 BvR 758/07, DVBl. 2010, 308 (309).

66 Zu den unterschiedlichen Konstellationen ausführlich *Enk*, Die verfassungswidrige Steuernorm und ihre Folgen, 2005, S. 151 ff.

67 *Seer*, NJW 1996, 285 (289); *Schlaich/Korioth* (Fn. 32), S. 250 Rz. 393, die bereits § 79 Abs. 2 Satz 1 BVerfGG als durchaus problematisch einschätzen.

ren, hätte dies zudem die Konsequenz, dass die Finanzverwaltung es in der Hand hätte, durch eine (noch) restriktivere Handhabung von § 165 AO einen Grund für eine bloße Unvereinbarkeitserklärung zu schaffen.

d) Gesetzgeberischem Konzept darf nicht rückwirkend die Grundlage entzogen werden

Wenig Beachtung hat in der Auseinandersetzung mit der Unvereinbarkeitsrechtsprechung bisher das Argument gefunden, die zeitliche Fortgeltung der verfassungswidrigen Norm solle verhindern, dass dem gesetzgeberischen Konzept des in verfassungswidriger Weise zustande gekommenen Gesetzes rückwirkend die Grundlage entzogen werde. Diesen Gesichtspunkt hat das Gericht bereits im Kohlepennig-Beschluss vom 11.10.1994⁶⁸ bemüht, freilich ohne dass weiter konkretisiert worden wäre, was unter dem „gesetzgeberischen Konzept“ zu verstehen ist bzw. inwieweit diesem durch eine Nichtigerklärung der Boden entzogen würde⁶⁹.

Die Frage nach der Wirkung der Nichtigkeit einzelner Vorschriften auf das Gesamtkonzept stellt sich insbesondere, wenn ein Gesetz eine Vielzahl unterschiedlicher Regelungen enthält. So bestehen insb. steuerrechtliche Änderungsgesetze („Omnibusgesetzgebung“, Jahressteuergesetze⁷⁰) häufig aus einem Konglomerat von Änderungen teils belastender, teils begünstigender Natur.

Hier ist zunächst zu klären, wie weit die Rechtsfolge der Nichtigkeit geht. Unproblematisch wäre es, wenn das gesamte Gesetz nichtig wäre, sobald einzelne Vorschriften nicht hinreichend im Parlament beraten wurden. Dies ist indes nicht der Fall. Selbst wenn sich ein Verfahrensfehler auf sämtliche in dem Gesetz enthaltene Regelungen bezieht, führt dies nicht automatisch zur Nichtigkeit des gesamten Gesetzes⁷¹. Denn angegriffen werden regelmäßig nur die belastenden Normen, schon weil dem Bürger für Verfahren gegen begünstigende Normen das Rechtsschutzbedürfnis fehlt. Gegen eine Erstreckung der rückwirkenden Nichtigerklärung auch auf verfahrenswidrig zustande gekommene *begünstigende* Normen würde zudem das Gebot der Rechtssicherheit und des Vertrauensschutzes sprechen⁷². Hieraus kann bei einem Gesetz, das

68 BVerfG v. 11.10.1994 – 2 BvR 633/86, BVerfGE 91, 186 (207): „Eine Nichtigerklärung würde dazu führen, dass das mit der Ausgleichsabgabe nach dem Dritten Verstromungsgesetz verfolgte Konzept der Steinkohleverstromung unvermittelt seine Grundlage verlöre. Das Gemeinwohl gebietet hier aber einen schonenden Übergang von der verfassungswidrigen zu einer verfassungsgemäßen Rechtslage.“

69 Dementsprechend berechtigt ist die Kritik von *Habscheid*, Der Anspruch des Bürgers auf Erstattung verfassungswidriger Steuern, 2004, S. 68 f.

70 So ausdrücklich Vorbemerkung zum Jahressteuergesetz 2010, BT-Drucks. 17/2249, S. 1: „Das Jahressteuergesetz enthält eine Vielzahl thematisch nicht oder nur partiell miteinander verbundener Einzelmaßnahmen.“

71 BVerfG v. 6.12.1983 – 2 BvR 1275/79, BVerfGE 65, 325 (358); *Enk*, Die verfassungswidrige Steuernorm und ihre Folgen, 2005, S. 51 f.

72 Ebenso *Seer*, NJW 1996, 285 (289). Eine Einschränkung des Vertrauens in das verfassungswidrige Gesetz ist auch bei evidenten Fehlern grundsätzlich abzulehnen, vgl. hierzu differenzierter ausführlich *Hey* in *DStJG* 27 (2004), S. 91 (103 ff.).

sowohl belastende als auch begünstigende Normen enthält, das Dilemma entstehen, dass die begünstigenden Normen für die Vergangenheit aus Vertrauensschutzgründen aufrecht erhalten werden müssten, während die belastenden Normen für nichtig zu erklären wären.

Damit können in der Tat aus Gesetzen einzelne Bausteine herausgebrochen werden. Zwar kann das BVerfG gemäß § 78 Satz 2 BVerfGG den Entscheidungsgegenstand der abstrakten Normenkontrolle erweitern, und das BVerfG hält eine Anwendung dieser – mit dem (Individual-)Rechtsschutzcharakter allerdings nur schwer vereinbaren – Norm auch auf andere Verfahren für zulässig⁷³. Damit bestünde grundsätzlich die Möglichkeit, eine Gesamtnichtigkeit festzustellen. Die Regel ist indes die Teilnichtigkeitserklärung⁷⁴. In Verfahren nach Art. 100 GG wird nur die entscheidungserhebliche Norm bzw. bei der Individualverfassungsbeschwerde nur die Norm, auf der die Grundrechtsverletzung beruht, überprüft und gegebenenfalls für nichtig erklärt.

Es ist eine rein hypothetische Frage, ob das BVerfG im Beschluss vom 8.12.2009 auch die ebenfalls im Haushaltsbegleitgesetz 2004 beschlossene Absenkung des Einkommensteuertarifs hätte für nichtig erklären können, da diese in der ursprünglichen Gesetzesvorlage enthalten⁷⁵ und damit ausreichend im Bundestag erörtert wurde. Die Verfahrensfehler betrafen nur die belastenden Gegenfinanzierungsmaßnahmen, ohne die die Einkommensteuertarifsenkung nicht beschlossen worden wäre.

Unabhängig davon ist ein pauschaler Hinweis auf das „gesetzgeberische Konzept“ ungeeignet, die (zeitlich befristete) Fortgeltung von Grundrechtseingriffen, die nicht in dem verfassungsrechtlich vorgesehenen Verfahren beschlossen wurden, zu rechtfertigen. Schon die Ausgangsannahme, der Gesetzgeber folge bei Jahressteuergesetzen und sonstigen Omnibusgesetzen einem „Konzept“, d.h. einem irgendwie gearteten Leitgedanken, der die Materie ordnet, lässt sich nicht halten. Es handelt sich vielmehr in der Regel um ein Sammelsurium von Einzeländerungen, denen allenfalls in einzelnen Bereichen ein System zugrunde liegt. Begünstigungen und Belastungen treffen, wenn überhaupt, eher zufällig in der Person eines Steuerpflichtigen zusammen. So ist ein sachlicher Zusammenhang zwischen der Kürzung von Subventionen im Bereich des Personennahverkehrs, über die das BVerfG im Beschluss vom 8.12.2009 zu befinden hatte, und dem Vorziehen der Senkung des Einkommensteuertarifs von 2004 auf 2005 nicht erkennbar und wird auch nicht näher begründet. Gegen die Figur des „Schutzes des gesetzgeberischen Gesamtkonzeptes“ spricht zudem, dass die Feststellung des Verfahrensverstößes ja gerade auf dem Umstand fußte, dass die erst im Vermittlungsausschuss aufgenommenen Regelungen keineswegs zwingend von dem im Gesetzentwurf genannten Ziel des Subven-

73 BVerfG v. 12.3.1996 – 1 BvR 609/90, BVerfGE 94, 241 (265); BVerfG v. 10.11.1998 – 1 BvR 2296/96, BVerfGE 99, 202 (216); BVerfG v. 21.11.2001 – 1 BvL 19/93, BVerfGE 104, 126 (150); kritisch *Ulsamer/Müller-Terpitz* in *Maunz/Schmidt-Bleibtreu/Klein/Bethge*, § 81 BVerfGG Rz. 4.

74 *Schlaich/Korioth* (Fn. 32), S. 246 Rz. 384.

75 BT-Drucks. 15/1502, S. 1 (10).

tionsabbaus umfasst waren⁷⁶. Das „Konzept“ bestand allein darin – mehr oder weniger beliebig – Gegenfinanzierungsmasse zu kreieren.

Politisch mag es sich dabei durchaus um ein Gesamtkonzept handeln, insbesondere wenn erst im Vermittlungsausschuss notwendige Gegenfinanzierungsmaßnahmen beschlossen bzw. Aufkommenswirkungen zwischen den einzelnen Steuergläubigern austariert werden. Würde man hierin das gesetzgeberische Konzept sehen, dem die Grundlage nicht entzogen werden darf, dann würden Verletzungen des demokratischen Verfahrens im Steuerrecht praktisch nie zur ex-tunc-Nichtigkeit führen, denn häufig steht und fällt die in Art. 105 Abs. 3 GG vorgeschriebene Zustimmung zu Steuergesetzen mit spontanen Änderungen im Vermittlungsausschuss.

Eine Beschränkung der zeitlichen Wirkungen des Entscheidungsausspruchs ist aus meiner Sicht jedoch allenfalls denkbar, wenn belastende und begünstigende Normen *sachlich* untrennbar miteinander verbunden sind, Vor- und Nachteil bei ein und derselben Person eintreten. Nur dann könnte die ex-tunc-Nichtigerklärung nur des belastenden Teils der Regelung „das Gesamtkonzept“ des Gesetzes gefährden. Ein solches entsteht jedoch nicht durch einen bloßen Gegenfinanzierungszusammenhang. Dies gilt insbesondere, wenn gesetzesübergreifend z.B. eine Einkommensteuertarifsenkung mit Erhöhungen der Erbschaft- oder Biersteuer gegenfinanziert wird⁷⁷. Aber auch innerhalb des Einkommensteuergesetzes fehlt es zwischen gegenfinanzierenden Verbreiterungen der Bemessungsgrundlage – z.B. wahllosen Kürzungen der Befreiungen des § 3 EStG – und einer Tarifsenkung an einer hinreichenden sachlichen Verknüpfung. Von einer allgemeinen Tarifsenkung profitieren alle Steuerpflichtigen, die Gegenfinanzierung wird aber nur einzelnen Gruppen aufgebürdet, die nicht mehr Bezug zum Tarifvorteil aufweisen als andere.

III. Folgerungen aus der Entscheidung vom 8. Dezember 2009 für steuerrechtliche Regelungen des Haushaltsbegleitgesetzes 2004

1. Verfassungswidrigkeit weiterer Gegenfinanzierungsmaßnahmen

Die Feststellungen des BVerfG lassen den unmittelbaren Rückschluss zu, dass auch die erst im Vermittlungsausschuss eingebrachten Kürzungen von Steuerbegünstigungen an einem evidenten Verfahrensmangel leiden. So wurden erst aufgrund der sog. Koch-Steinbrück-Liste diverse Vergünstigungstatbestände⁷⁸ im Erbschaftsteuerrecht „völlig überraschend“⁷⁹ beschnitten. Im Gesetzesbeschluss des Bundestages waren keinerlei Änderungen der Erbschaftsteuer

76 Huber/Fröhlich, DÖV 2005, 322 (331).

77 Vgl. Höniger/Levedag, FR 2004, 739 (744), die – m. E. noch zu weit – den Sachzusammenhang aus der „Individualperspektive des einzelnen Steuergesetzes“ herleiten wollen.

78 Kürzung des Freibetrags für Betriebsvermögen gemäß § 13a Abs. 1 ErbStG a. F., des Bewertungsabschlags gemäß § 13a Abs. 2 ErbStG a. F. und des Entlastungsbetrags gemäß § 19a ErbStG a. F.

79 Wachter, DB 2004, 31.

enthalten gewesen. Selbiges gilt für die Änderungen von § 2 Abs. 2 S. 1 und 4 des Biersteuergesetzes sowie die Kürzung der Gewerbesteuerermäßigung für Hausgewerbetreibende in § 11 Abs. 3 GewStG. Aber auch die Ausdehnung der Kürzungen auf weitere Tatbestände in § 3 EStG⁸⁰ oder die Absenkung der Abzugsgrenzen für Werbegeschenke (§ 4 Abs. 5 Nr. 1 EStG) waren nicht von der Gesetzesinitiative mit umfasst. Zwar enthielt der ursprüngliche Gesetzesbeschluss⁸¹ bereits die Kürzung einzelner einkommensteuerlicher Befreiungstatbestände. Doch Steuersubventionsabbau ist ein „weites Feld“. Auch wenn sich die Koch-Steinbrück-Vorschläge der sog. „Rasenmähermethode“⁸² bedienen, d. h. einer prozentualen Kürzung einer Vielzahl von Vergünstigungen statt der vollständigen Abschaffung einzelner Privilegien, bleibt die Auswahl willkürlich. Bei § 4 Abs. 5 Nr. 1 EStG handelt es sich gar nicht um eine Steuerbegünstigung. Zudem hätte statt in § 4 Abs. 5 Nr. 1 EStG genauso gut die Abzugsgrenze in § 4 Abs. 5 Nr. 2 EStG herabgesetzt oder andere Nummern in § 3 EStG beschnitten werden können. Die Ausweitungen im Vermittlungsausschuss waren somit nicht logische Folge der bereits beratenen Kürzungen.

2. Reaktionen des Steuergesetzgebers

Dies wirft die Frage nach dem steuergesetzlichen Handlungsbedarf auf. Die BVerfG-Entscheidung vom 8.12.2009 beschränkt sich auf die Überprüfung der Gesetzesänderungen des Personenbeförderungsgesetzes. Das Gericht hat – unabhängig von der Frage, ob eine analoge Anwendung von § 78 Satz 2 BVerfGG im Rahmen des Verfassungsbeschwerdeverfahrens überhaupt zulässig ist⁸³ – von der Möglichkeit, weitere Bestimmungen des gleichen Gesetzes aus denselben Gründen für verfassungswidrig zu erklären, keinen Gebrauch gemacht.

Es war daher Aufgabe des Steuergesetzgebers zu beurteilen, ob und welche Vorschriften des Haushaltsbegleitgesetzes 2004 er erneut erlassen muss. Nachdem im Jahressteuergesetz 2010 zunächst nur die § 34 EStG und § 11 Abs. 3 GewStG „parlamentarisch bestätigt“ wurden⁸⁴, hat der Gesetzgeber mit dem „Gesetz zur bestätigenden Regelung verschiedener steuerlicher und verkehrsrechtlicher Vorschriften des Haushaltsbegleitgesetzes 2004“⁸⁵ den Beratungsmangel flächendeckend „geheilt“. Ausgespart wurde dabei allerdings die verfassungswidrige Kürzung der Betriebsvermögensvergünstigungen in §§ 13a,

80 Streichung der Steuerfreiheit von Arbeitgeberzuschüssen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte (§ 3 Nr. 34 EStG); Kürzung des Freibetrags für Sachprämien (§ 3 Nr. 38 EStG).

81 Zwar benannte bereits der ursprüngliche Gesetzesentwurf als Ziele einerseits die Überwindung der konjunkturellen Stagnation und andererseits die Konsolidierung der Staatsfinanzen (vgl. Gesetzesbegründung, BT-Drucks. 15/1502, S. 1 und 16). Diese durchaus disparaten Ziele sollten durch das Vorziehen der bereits 1999 beschlossenen Absenkung des Einkommensteuertarifs gegenfinanziert und durch einen verstärkten Subventionsabbau erreicht werden.

82 Vgl. Hey in Tipke/Lang (Fn. 24), § 19 Rz. 86.

83 Dies bejahen z. B. BVerfG v. 12.3.1996 – 1 BvR 609/90, BVerfGE 94, 241 (265) und BVerfG v. 10.11.1998 – 1 BvR 2296/96, BVerfGE 99, 202 (216).

84 BT-Drucks. 17/2249.

85 BR-Drucks. 583/10.

19a ErbStG a.F. Da die Vorschriften infolge der Erbschaftsteuerreform 2008 außer Kraft getreten sind, besteht hier kein Handlungsbedarf, schließlich soll der verfassungswidrige Zustand nach dem Personennahverkehrsbeschluss für die Vergangenheit folgenlos bleiben.

Zu einer Änderung von Steuerfestsetzungen wird es in keinem Fall kommen, obzwar Einkommen- und Körperschaftsteuerbescheide für Veranlagungszeiträume ab 2004 im Hinblick auf das verfassungswidrige Zustandekommen des Haushaltsbegleitgesetzes 2004 gemäß § 165 Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 AO vorläufig ergangen sind⁸⁶. Der Gesetzgeber hat die Personennahverkehrsentscheidung nicht zum Anlass genommen, die in verfassungswidriger Weise zustande gekommenen Subventionskürzungen rückwirkend zurückzunehmen. Er hätte dies durchaus gekonnt. Doch wie nicht anders zu erwarten, hat sich der Gesetzgeber nicht wirklich noch einmal in der Sache mit den damaligen Subventionskürzungen befasst, wohl auch weil sich die Gesetzgebungsberatungssituation des Haushaltsbegleitgesetzes 2004 nicht nachstellen lässt. Das Reparaturgesetz kommt daher als reiner Formalismus daher.

IV. Zusammenfassung und Ausblick

Die Begründung der ex-nunc-Aussprüche ist formelhaft⁸⁷. Der wahre Grund dürfte, auch wenn das Gericht gleichzeitig auf Rechtssicherheit, gesetzgeberische Gesamtkonzepte und die Gleichmäßigkeit des Verwaltungsvollzugs rekurriert, letztlich – verbrämt mit vermeintlich auf einen Interessenausgleich abzielenden Argumenten – allein im Budgetschutz zu sehen sein⁸⁸.

Besonders kritikwürdig ist die im Beschluss vom 8.12.2009 praktizierte Kombination von Evidenzrechtsprechung und Unvereinbarkeitsauspruch. Der Gesetzgeber verletzt die verfassungsrechtlichen Vorgaben sehenden Auges und kommt doch davon. Dabei basiert die ohnehin kritikwürdige Einschränkung, dass Verfahrensfehler nur bei Evidenz zur Nichtigkeit führen, auf denselben Erwägungen, die auch der – ebenso kritikwürdigen – Unvereinbarkeitsrechtsprechung mit ex nunc- oder pro futuro-Wirkung zugrundeliegen. Die Beanstandung von Verfahrensfehlern ist ohnehin schon auf evidente Mängel beschränkt. Wie kann es dann sein, dass dem Steuergesetzgeber, nachdem die Evidenz bejaht wurde, bei der zeitlichen Wirkung zugestanden wird, er habe sich in seiner Finanz- und Haushaltsplanung auf den Bestand der Norm verlassen können? So positiv es ist, dass die Anforderungen an eine ordnungsgemäße parlamentarische Beratung vom BVerfG präzisiert wurden und Verstöße beim Namen benannt werden, die Gefahr überraschender Ergänzungen im Vermittlungsausschuss ist nicht gebannt, wenn auch evidente Verstöße nicht die Sanktion der ex-tunc-Nichtigkeit nach sich ziehen⁸⁹.

86 BMF-Schreiben v. 15.2.2010, BStBl. I 2010, 74.

87 Siehe auch die Kritik von *Seer*, NJW 1996, 285 (290): Begründungsaufwand in umgekehrtem Verhältnis zur Signalwirkung derartiger Tenorierungen.

88 Ebenso *Pestke*, Stbg 2010, 135.

89 A. A. *Axer*, DStR 2010, 1057 (1061 f.).

Sehr bedauerlich wäre es, wenn sich die Entscheidung negativ auf die Vorlagepraxis des BFH auswirken wird. Insgesamt ist die Finanzgerichtsbarkeit, wie die deutlich gestiegene Zahl der Richtervorlagen gemäß Art. 100 GG⁹⁰ zeigt, sehr viel verfassungssensibler geworden. Doch die Vorlagebereitschaft der Finanzgerichtsbarkeit steht zweifelsohne in einem Wechselspiel mit der Rechtsprechung des BVerfG⁹¹. Denn die für einen Normenkontrollantrag erforderliche Überzeugung der Verfassungswidrigkeit⁹² entsteht nicht im luftleeren Raum, sondern reflektiert die geltende Praxis des BVerfG und sich abzeichnende Entwicklungen. Deutlich wird dies etwa an der Vorlagepraxis zur Rückwirkung von Steuergesetzen⁹³, die nach der erfolglosen⁹⁴ Vorlage zum Außensteuergesetz⁹⁵, erst wieder aufgenommen wurde⁹⁶, nachdem das BVerfG mit der Entscheidung zu den Schiffsbauvergünstigungen vom 3.12.1997⁹⁷ ein Signal für die Möglichkeit einer Rechtsprechungsänderung gesetzt hat. BFH und Finanzgerichte sollten sich – trotz des bestehenden Risikos, dass das BVerfG nur mit Wirkung für die Zukunft entscheiden wird – nicht davon abhalten lassen, auch in Zukunft Mängel des demokratischen Verfahrens zu verfolgen und vor das BVerfG zu bringen.

Dass der BFH mittlerweile wachsamer Kontrolleur des Steuergesetzgebers ist, dazu hat *Wolfgang Spindler* maßgeblich beigetragen⁹⁸, indem er unbeugsam für ein den Prinzipien formaler und materieller Rechtsstaatlichkeit gehorchendes Steuerrechts eintritt⁹⁹. Es ist den Steuerpflichtigen zu wünschen, dass der BFH diese Rolle auch in Zukunft wahrnehmen wird.

90 In den 10 Jahren 2000–2009 wurden vom BFH 23 Normenkontrollanträge gestellt; in den 20 Jahren von 1980–1999 nur 12; abzulesen ferner an der Anzahl erledigter Verfahren beim BVerfG: Während das Gericht in den 14 Jahren zwischen 1991 und 2004 lediglich über 43 konkrete Normenkontrollverfahren aus der Finanzgerichtsbarkeit entschied, d. h. im Jahresmittel über 3 Verfahren, wurden innerhalb des Fünf-Jahreszeitraums 2005–2009 34 auf Anträge aus der Finanzgerichtsbarkeit zurückzuführende Art. 100 GG-Verfahren, d. h. durchschnittlich 6,8 Verfahren pro Jahr, entschieden.

91 *Spindler* in FS Spiegelberger (Fn. 2), S. 471.

92 Vgl. *Sturm* in Sachs, 5. Aufl. 2009, Art. 100 GG Rz. 15.

93 Dazu *Spindler* in FS Spiegelberger (Fn. 2), S. 471 (474 ff.).

94 BVerfG v. 14.5.1986 – 2 BvL 2/83, BVerfGE 72, 200.

95 BFH v. 8.11.1982 – I R 3/79, BStBl. II 1983, 259.

96 Siehe Fn. 23.

97 BVerfG v. 3.12.1997 – 2 BvR 882/97, BVerfGE 97, 67 ff.

98 Hervorzuheben sind hier auch die von *Wolfgang Spindler* ins Leben gerufenen BFH-Symposien, die den Austausch zwischen Richterschaft und Wissenschaft noch intensiviert haben, vgl. Steuerwissenschaftliches Symposium im Bundesfinanzhof 2007: Subjektive Tatbestandsmerkmale im Steuerrecht, DStR 2007, Beihefter zu Heft 39, und 2009: Zulässigkeit und Grenzen der Durchbrechung des objektiven Nettoprinzips im Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht, DStR 2009, Beihefter zu Heft 34.

99 Z. B. *Spindler* in JbFfSt 60 (2009/2010), S. 21 ff.