# Die Anordnung der befristeten Fortgeltung verfassungswidriger Steuergesetze durch das Bundesverfassungsgericht

CHRISTOPH MOES, München/Karlsruhe[1]

Inhaltsübersicht

I. Einleitung
II. Problemstellung
III. Entscheidungsmöglichkeiten des BVerfG
1. Nichtigerklärung
2. Unvereinbarkeitserklärung aus Gewaltenteilungserwägungen
3. Unvereinbarkeitserklärung aus fiskalischer Rücksichtnahme
IV. Fiskalische Rücksichtnahme und effektiver Grundrechtsschutz
1. Fiskalische Rücksichtnahme als Entscheidungsprinzip
2. Vertrauensschutz für den Gesetzgeber
3. Fortgeltungsanordnung und Klageanreize
V. Fazit

## I. Einleitung

Hektische Betriebsamkeit herrscht im Lande, sobald das Gerücht aufkommt, ein bestimmtes Steuergesetz[2] sei verfassungswidrig. Steuerberater und Rechtsanwälte legen im Namen ihrer Mandanten Einsprüche ein und erheben Klagen. Bei den Finanzbeamten und Finanzrichtern geht daher die Angst um, man werde bald in einer Einspruchs- und Klageflut ertrinken.[3] Auch im Bundesfinanzministerium (BMF) macht sich Unruhe breit und die zuständige Abteilung rechnet vorsichtshalber schon einmal aus, welche Steuerausfälle bei einer Beseitigung der zur Diskussion gestellten Norm zu befürchten wären. Alle Augen richten sich schließlich auf Karlsruhe. Denn die Kompetenz, die Verfassungswidrigkeit eines Steuergesetzes festzustellen, liegt nach Art. 100 Abs. 1 GG ausschließlich beim BVerfG. Doch bis dort entschieden wird, vergeht oft geraume Zeit. Und selbst wenn das BVerfG die Verfassungswidrigkeit der angegriffenen Norm bejaht, ordnet es aus Rücksicht auf die fiskalischen Auswirkungen seiner Entscheidung oft die befristete Fortgeltung der betreffenden Norm bis zur Neuregelung durch den Gesetzgeber an.

Der nachfolgende Beitrag erörtert die verfassungs- und steuerverfahrensrechtlichen Hintergründe derartiger Verfahren vor dem BVerfG, insbesondere die umstrittene Praxis der fiskalischen Rücksichtnahme. Er spricht sich für eine Änderung der verfassungsgerichtlichen Praxis bei der Begründung solcher befristeter Fortgeltungsanordnungen aus.

## II. Problemstellung

Die Problemstellung lässt sich am besten anhand eines fiktiven Falles erläutern, der allerdings repräsentativ für eine ganze Reihe von echten Fällen ist: Der Gesetzgeber beseitigt mit Wirkung zum Veranlagungszeitraum (VZ) 01 durch eine Änderung des EStG die Abzugsfähigkeit von Aufwendungen des Typus X. In der Fachwelt wird schon im Gesetzgebungsverfahren und erst recht nach Inkrafttreten des Gesetzes moniert, die fehlende Abzugsfähigkeit von X-Aufwendungen verstoße gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip in der Ausprägung des objektiven oder subjektiven Nettoprinzips und damit gegen eine Reihe von Grundrechtsartikeln.[4] Das BMF bestreitet dies naturgemäß. Bei den FG werden während des VZ 02 die ersten Klagen anhängig, die Steuerbescheide für VZ 01 betreffen. Eines dieser Verfahren – das Musterverfahren – gelangt während des VZ 03 zum BVerfG.[5] Das BVerfG entscheidet den Fall während des VZ 04.

Die Bestandskraft des Steuerbescheides des Musterklägers ist bis zur Entscheidung des BVerfG noch offen. Alle anderen Steuerpflichtigen müssen sich ebenfalls darum bemühen, die Bestandskraft durch Einspruch und Klage offen zu halten, wenn sie von einer ihnen günstigen Entscheidung des BVerfG profitieren wollen. Denn erklärt das BVerfG die angegriffene Norm in dem Musterverfahren für verfassungswidrig und nichtig (§§ 78 S. 1, 95 Abs. 3 S. 1 u. 2 BVerfGG), hat diese Entscheidung zwar Gesetzeskraft (§ 31 Abs. 2 BVerfGG),

1 Christoph Moes, LL.M. (Harvard), Notarassessor in München, z.Zt wissenschaftlicher Mitarbeiter im Zweiten Senat des BVerfG (Dezernat Prof. Dr. Lerke Osterloh). Der Aufsatz gibt ausschließlich die persönliche Auffassung des Autors wieder. Für kritische Anmerkungen danke ich meinem Kollegen Dr. Martin Tonner.

2 Mit Steuergesetzen bzw. Steuernormen sind im Folgenden nur solche gemeint, bei denen die Verwerfungskompetenz nach Art. 100 Abs. 1 GG ausschließlich beim BVerfG liegt, also Gesetze im formellen Sinne.

3 Vgl. hierzu *Brockmeyer*, DStR 1992, 1222; *Neckels*, DStZ 1993, 23.

4 Die Frage, bei welchen Grundrechtsartikeln man das Leistungsfähigkeitsprinzip bzw. das objektive und subjektive Nettoprinzip dogmatisch zu verorten hat, soll hier nicht diskutiert werden. Das BVerfG verfolgt überwiegend einen gleichheitsrechtlichen Ansatz und stützt sich dabei auf Art. 3 Abs. 1 GG, vgl. etwa BVerfG v. 4.12.2002 – 2 BvR 400/98 u. 1735/00, BVerfGE 107, 27 (45 ff.). Eine kritische Würdigung des gleichheitsrechtlichen Ansatzes findet sich etwa bei *Lehner*, Einkommensteuerrecht und Sozialhilferecht, 1993, 302 ff.

5 Entweder durch Vorlage eines FG oder des BFH (konkrete Normenkontrolle nach Art. 100 Abs. 1 S. 1 GG, §§ 13 Nr. 11, 80 ff. BVerfGG) oder durch eine Verfassungsbeschwerde (Art. 93 Abs. 1 Nr. 4a GG, §§ 13 Nr. 8a, 90 ff. BVerfGG).