

Recht der Steuern und der öffentlichen Finanzordnung **19**  
Tax Law and Public Finance

Julia Wiechmann

# Finanzfolgen höchstrichterlicher Entscheidungen

Eine kritische Analyse der steuerlichen Rechtsfolgenaussprüche des  
Bundesverfassungsgerichts und des Europäischen Gerichtshofs



**Nomos**

**Recht der Steuern und der öffentlichen Finanzordnung /  
Tax Law and Public Finance**

herausgegeben von

VRiBFH a.D. RA u StB Prof. Dr. Dietmar Gosch, Christian-  
Albrechts-Universität zu Kiel / Bundesfinanzhof, München

Prof. Dr. Ulrich Hufeld, Helmut-Schmidt-Universität,  
Universität der Bundeswehr Hamburg

Prof. Dr. Gregor Kirchhof, LL.M., Universität Augsburg

Prof. Dr. Alexander Rust, LL.M., Wirtschaftsuniversität Wien

Prof. Dr. Ralf P. Schenke,  
Julius-Maximilians-Universität Würzburg  
(geschäftsführend für die Reihe)

Prof. Dr. Henning Tappe, Universität Trier

Prof. Dr. Birgit Weitemeyer, Bucerius Law School, Hamburg  
(geschäftsführend für die Reihe)

Begründet von: Prof. Dr. Arndt Schmehl (1970–2015)

Band 19

Julia Wiechmann

# Finanzfolgen höchstrichterlicher Entscheidungen

Eine kritische Analyse der steuerlichen Rechtsfolgenaussprüche des  
Bundesverfassungsgerichts und des Europäischen Gerichtshofs



**Nomos**



Onlineversion  
Nomos eLibrary

**Die Deutsche Nationalbibliothek** verzeichnet diese Publikation in der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten sind im Internet über <http://dnb.d-nb.de> abrufbar.

Zugl.: Augsburg, Univ., Diss., 2020

ISBN 978-3-8487-7863-8 (Print)

ISBN 978-3-7489-2266-7 (ePDF)

1. Auflage 2021

© Nomos Verlagsgesellschaft, Baden-Baden 2021. Gesamtverantwortung für Druck und Herstellung bei der Nomos Verlagsgesellschaft mbH & Co. KG. Alle Rechte, auch die des Nachdrucks von Auszügen, der fotomechanischen Wiedergabe und der Übersetzung, vorbehalten. Gedruckt auf alterungsbeständigem Papier.

## Vorwort

Die vorliegende Arbeit wurde im Sommersemester 2020 von der Juristischen Fakultät der Universität Augsburg als Dissertation angenommen.

Mein besonderer Dank gilt meinem Doktorvater Herrn Prof. Dr. Gregor Kirchhof, LL.M., der das Thema angeregt und die Entwicklung des Projekts mit großem Interesse und Engagement begleitet und gefördert hat. Ebenfalls danken möchte ich Herrn Prof. Dr. Hagen Kobor für die zügige Erstellung des Zweitgutachtens. Für die Aufnahme meiner Arbeit danke ich zudem den Herausgebern dieser Schriftenreihe.

Besonders danken möchte ich außerdem Frau Bärbel Zöger und allen Mitarbeitern am Lehrstuhl von Prof. Kirchhof für die schöne gemeinsame Zeit. Schließlich bin ich meinem Freund Timm Gaßner zu tiefstem Dank verpflichtet. Er hat nicht nur durch unzählige anregende Diskussionen und wertvolle Hinweise zum Gelingen meines Promotionsvorhabens beigetragen, sondern mich in allen Lebenslagen stets bedingungslos unterstützt. Ihm widme ich diese Arbeit.



# Inhaltsverzeichnis

Abkürzungsverzeichnis	17
Einführung	21
Erstes Kapitel: Finanzfolgen von Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts	25
A. Flexible Rechtsfolgenaussprüche des Bundesverfassungsgerichts	25
I. Nichtigkeitserklärung	26
1. Folge verfassungswidriger Normen: Nichtigkeit oder Vernichtbarkeit?	26
a) Die Nichtigkeitslehre	26
b) Die Vernichtbarkeitslehre	29
c) Stellungnahme	30
2. Wirkung der Nichtigkeitserklärung	34
II. Unvereinbarkeitserklärung	34
1. Abgrenzung zur Nichtigkeitserklärung	35
2. Gesetzliche Verankerung der Unvereinbarkeitserklärung	37
3. Rechtsfolge der Unvereinbarkeitserklärung	40
a) Gesetzesreformpflicht ex tunc und Anwendungssperre	41
b) Rückwirkungsproblematik bei Neuregelung des verfassungswidrigen Gesetzes	43
aa) Zulässigkeit von rückwirkenden Gesetzen	44
bb) Rückschlüsse für die Unvereinbarkeitserklärung ex tunc	47
c) Gesetzesreformpflicht nur für die Zukunft	48
aa) Fallgruppen der Weitergeltungsanordnung im Steuerrecht	49
bb) Rechtliche Grundlage für die Weitergeltungsanordnung	50
(i) § 31 Abs. 2 BVerfGG	50
(ii) § 32 Abs. 1 BVerfGG	50
(iii) § 35 BVerfGG	51
(iv) Notkompetenz des BVerfG	54
(v) Richterrechtliche Rechtsfortbildung	55

(vi) Zwischenergebnis	56
d) Zusammenfassung	56
III. Appellentscheidung	57
B. Die widerstreitenden Interessen von Fiskus und Steuerpflichtigen bei verfassungswidrigem Steuerrecht	58
I. Problematik	58
II. Rückerstattungsansprüche der Steuerpflichtigen...	60
1. ... bei Nichtigerklärung	60
2. ... bei Unvereinbarkeitserklärung ex tunc	61
3. ... bei Unvereinbarkeitserklärung mit Weitergeltungsanordnung	63
III. Keine Privilegierung von Rechtsmittelführern	63
1. Die „Ergreiferprämie“ nach österreichischem Recht	64
a) Aufhebung verfassungswidriger Gesetze	64
b) Der Anlassfall als Ausnahme	65
c) Fristsetzung für das Außerkrafttreten des verfassungswidrigen Gesetzes	67
2. Die Rückausnahme nach der Judikatur des EuGH	68
3. Die Privilegierung des Anlassfalls nach dem BVerfG	69
4. Erste Kritik	71
C. Kategorisierung und rechtliche Würdigung ausgewählter Entscheidungen aus dem Bereich des Abgabenrechts	71
I. Keine finale Entscheidung über die Finanzfolgen durch das BVerfG	72
1. Unvereinbarkeitserklärung zur Wahrung des gesetzgeberischen Gestaltungsspielraums	72
2. Rechtliche Würdigung	74
a) Wahrung des Gewaltenteilungsgrundsatzes, Art. 20 Abs. 2 S. 2 GG	74
b) Erfassung der Ungleichbehandlung bei gleichheitswidrig begünstigenden Steuernormen, Art. 3 Abs. 1 GG	76
c) Zwischenergebnis	79
II. Berücksichtigung von Finanzfolgen ...	79
1. ... zugunsten der Steuerpflichtigen	80
a) Rücksicht auf Rechtssicherheit und Vertrauensschutz	80
aa) Entscheidungen	80
(i) BVerfG v. 11.11.1998 – Steuerfreiheit von Aufwandsentschädigungen	80

(ii)	BVerfG v. 17.12.2014 – Befreiung von Erbschaft- und Schenkungsteuer	81
bb)	Rechtliche Würdigung	82
(i)	Rechtssicherheit	82
(ii)	Vertrauensschutz	83
b)	Verhinderung eines verfassungsferneren Zustands	84
aa)	BVerfG v. 10.11.1998 – Kinderbetreuungskosten und Haushaltsfreibetrag	85
bb)	Rechtliche Würdigung	86
2. ...	zugunsten der öffentlichen Hand	87
a)	Verhinderung eines Staatsbankrotts	87
b)	Abwendung schädlicher Finanzfolgen aus Rücksicht auf das Gemeinwohl	88
aa)	BVerfG v. 11.10.1994 – Kohlepfennig	88
bb)	Rechtliche Würdigung	89
(i)	Gewichtige Gemeinwohlbelange als Rechtfertigungsgrund für die Weitergeltungsanordnung	89
(ii)	Kritik	90
c)	Interesse an einer verlässlichen Finanz- und Haushaltsplanung	91
aa)	Entscheidungen	93
(i)	BVerfG v. 25.9.1992 – Grundfreibetrag und Existenzminimum	93
(ii)	BVerfG v. 22.6.1995 – Einheitswert und Vermögensteuer	94
(iii)	BVerfG v. 22.6.1995 – Erbschaftsteuer und Kapitalvermögen	95
(iv)	BVerfG v. 7.11.2006 – Erbschaftsteuer und Wertermittlung	96
(v)	BVerfG v. 13.2.2008 – Sonderausgabenabzug privater Versicherungen	96
(vi)	BVerfG v. 4.2.2009 – Spielgerätesteuer	97
(vii)	BVerfG v. 17.12.2014 – Befreiung von Erbschaft- und Schenkungsteuer	98
(viii)	BVerfG v. 10.4.2018 – Einheitsbewertung und Grundsteuer	99

bb)	„Gesichtspunkte/Erfordernisse/Interesse an einer verlässlichen Finanz- und Haushaltsplanung“ – Begriffsdeutung	101
cc)	Unterschiedliche Fristen der Weitergeltung	103
dd)	Verfassungsrechtliche Gründe für die Weitergeltung fiskalisch bedeutender Normen	103
	(i) Periodische Haushaltsplanung, Art. 110 Abs. 2 S. 1 GG	104
	(ii) Sozialstaatsprinzip, Art. 20 Abs. 1 GG	108
	(iii) Vertrauensschutz des Gesetzgebers in den Bestand seiner Rechtssetzung	109
	(a) Vertrauensschutz wegen unklarer Verfassungsrechtslage	110
	(b) Vertrauensschutz aus Art. 106 GG	113
	(c) Eingeschränkter Vertrauensschutz bei stets umstrittener Verfassungsmäßigkeit	116
	(d) Kein Vertrauensschutz bei evidenten Mängeln im Gesetzgebungsverfahren	118
	(iv) Gleichmäßiger Verwaltungsvollzug	119
	(v) Zwischenergebnis	121
ee)	Verfassungsrechtliche Gründe gegen die Weitergeltung fiskalisch bedeutender Normen	122
	(i) Vorrang der Verfassung, Art. 20 Abs. 3 GG	122
	(ii) Beeinträchtigung des effektiven Rechtsschutzes, Art. 19 Abs. 4 GG	126
	(iii) Verstoß gegen das Verhältnismäßigkeitsprinzip	128
	(iv) Verstoß gegen den Gewaltenteilungsgrundsatz, Art. 20 Abs. 2 S. 2 GG	131
	(v) Verletzung der allgemeinen Handlungsfreiheit, Art. 2 Abs. 1 GG	132
	(vi) Legitimation verfassungswidriger Zustände	133
	(vii) Sorgloser Umgang mit den Grundrechten	135
	III. Zusammenfassung Kapitel 1	136
	D. Fazit	137

Zweites Kapitel: Finanzfolgen von Entscheidungen des Europäischen Gerichtshofs	139
A. Maßgebliche Verfahren und Rechtsfolgenaussprüche des EuGH	139
I. Nichtigkeitsklage gegen Unionsrechtsakte, Art. 263 AEUV	140
1. Gegenstand des Verfahrens	140
2. Folge unionsrechtswidriger Handlungen	141
3. Die zeitliche Wirkung von Nichtigkeitserklärungen	142
a) Nichtigkeit der Handlungen mit Wirkung ex tunc	142
b) Anordnung der fortgeltenden Wirkung, Art. 264 Abs. 2 AEUV	143
II. Vorabentscheidungsverfahren, Art. 267 AEUV	147
1. Funktion des Verfahrens	147
2. Bindungswirkung der Vorabentscheidung	149
3. Ungültigkeit von Handlungen, Art. 267 Abs. 1 lit. b AEUV	150
a) Allgemeines	150
b) Folge unionsrechtswidriger Rechtsakte	150
c) Fortgeltungsanordnung, Art. 264 Abs. 2 AEUV analog	152
aa) Planwidrige Regelungslücke	152
bb) Vergleichbare Interessenlage	153
cc) Rechtsprechungsbeispiele	154
4. Auslegung der Verträge, Art. 267 Abs. 1 lit. a AEUV	155
a) Allgemeines	156
b) Wirkung ex tunc	156
c) Beschränkung der zeitlichen Wirkung für die Vergangenheit	157
d) Das Defrenne-Urteil als Leitentscheidung für zeitliche Beschränkungen	159
B. Die widerstreitenden Interessen der Union, der Mitgliedstaaten und der Unionsbürger bei europarechtswidrigem Abgabenrecht	162
I. Divergierende Interessen	162
II. Der EuGH als „Hüter des Unionsrechts“	163
III. Anspruch auf Erstattung unionsrechtswidrig erhobener Abgaben	163

C. Kategorisierung und rechtliche Würdigung ausgewählter finanzwirksamer Entscheidungen des EuGH	165
I. Ablehnung rein fiskalischer Interessen als Rechtfertigung für eine Beschränkung der Entscheidungswirkung	166
1. Entscheidungen	166
a) EuGH v. 31.3.1992 – Dansk Denkavit und Poulsen Trading	166
b) EuGH v. 11.8.1995 – Roders	167
c) EuGH v. 6.3.2007 – Meilicke	168
aa) Schlussanträge der Generalanwälte für und gegen zeitliche Beschränkung	169
bb) Entscheidungsgründe	170
2. Unbeachtlichkeit drohender Steuerausfälle und Steuerrückerstattungen	171
a) Gefestigte Rechtsprechung des EuGH	171
b) Pflicht zur Berücksichtigung finanzieller Auswirkungen	172
c) Ausnahmsweise Beachtung bei Gefährdung der Handlungsfähigkeit des Mitgliedstaates	173
3. Würdigung	175
II. Berücksichtigung der finanziellen Auswirkungen zugunsten der Mitgliedstaaten	175
1. Entscheidungen	176
a) EuGH v. 16.7.1992 – Legros	176
b) EuGH v. 4.5.1999 – Sürül	176
c) EuGH v. 9.3.2000 – EKW/Wein & Co.	177
aa) Entscheidungsgründe	177
bb) Abweichende Ansicht des Generalanwalts gegen zeitliche Beschränkung	179
2. Rechtliche Würdigung	179
a) Beschränkungsvoraussetzungen für Auslegungsentscheidungen	180
aa) Objektivität des Rechts und Rechtssicherheit als Abwägungskriterien	182
(i) Rechtssicherheit	183
(ii) Objektivität des Rechts	183
(iii) Erforderlichkeit einer interessengerechten Abwägung	184

bb) Vorliegen zweier kumulativer Voraussetzungen	185
(i) Gefahr schwerwiegender wirtschaftlicher Auswirkungen	185
(a) Begriff und Ausmaß der Auswirkungen	187
(b) Gutgläubigkeit	189
(ii) Objektive und bedeutende Unsicherheit hinsichtlich der Tragweite der Unionsrechtsbestimmung	190
(a) Bedeutung	190
(b) Vertrauensbegründendes Verhalten der Kommission und anderer Organe	191
(c) Untätigbleiben der Kommission als vertrauensbegründender Umstand?	192
(d) Ausschluss des Vertrauensschutzes	193
(iii) Kumulierung von objektiver Unsicherheit und Gefahr schwerwiegender wirtschaftlicher Auswirkungen	194
cc) Kritische Würdigung	194
b) Prozessuale Voraussetzungen	196
(i) Antragerfordernis	196
(ii) Darlegungs- und Beweislast	197
III. Rückausnahme von der zeitlichen Beschränkung	199
1. Wahrung des Individualrechtsschutzes	199
2. Kritische Würdigung der Rechtsprechungspraxis	201
IV. Zusammenfassung der wichtigsten Erkenntnisse	203
D. Zusammenfassung Kapitel 2	204
Drittes Kapitel: Vergleich der Rechtsprechung von BVerfG und EuGH im Bereich finanzwirksamer Entscheidungen	207
A. Divergierende Maßstäbe bei Berücksichtigung finanzieller Auswirkungen	207
I. Die elementaren Unterschiede	208
1. Rücksichtnahme auf rein fiskalische Interessen und Verwaltungsvollzug	208
2. Wahrung der Individualrechte	209
3. Entscheidungswirkungen	210
a) Status quo	210

b) Aufschiebung der Wirkung von Auslegungsentscheidungen?	211
aa) Die „Berliner Erklärung“ – ein Appell des BMF an den EuGH	211
bb) Wertung	216
(i) Beeinträchtigung der Unionsziele	217
(ii) Suspendierung des Anwendungsvorrangs	218
(iii) Verstoß gegen die Vertragstreue, Art. 4 Abs. 3 EUV	220
(iv) Ausnahme: Unanwendbarkeit führt zu unionsrechtsfernerem Zustand	221
II. Mögliche Gründe für den unterschiedlichen Umgang mit Finanzfolgen	222
B. Keine generelle Vorzugswürdigkeit einer Spruchpraxis	223
 Viertes Kapitel: Berücksichtigung von Finanzfolgen	 227
A. Bundesverfassungsgericht	227
I. Abwägungsmodell nach der Schutzwürdigkeit der Betroffenen	228
1. Der Regelfall – Schutzwürdigkeit von Fiskus und Steuerpflichtigen	228
a) Erfasste Sachverhalte: Beeinträchtigung der Finanz- und Haushaltsplanung	229
b) Rechtsfolgenausspruch: Unvereinbarkeitserklärung ex nunc	230
c) Vorläufige Weitergeltung wegen Planungs- und Rechtssicherheit	231
d) Richterliche Rechtsfortbildung	233
e) Positive Auswirkungen dieses Lösungsansatzes	235
aa) Keine komplizierte Rückabwicklung für die Vergangenheit	235
bb) Geringfügige Beeinträchtigung der periodischen Haushaltsplanung	235
cc) Motivation des Gesetzgebers zur zügigen Herstellung einer verfassungskonformen Rechtslage	236
dd) Wahrung des gesetzgeberischen Gestaltungsspielraums	236
ee) Schonender Eingriff in die Grundrechte	237

ff)	Angemessene Berücksichtigung der fiskalischen und gesetzgeberischen Interessen	239
f)	Weitere Maßnahme zum vollumfänglichen Schutz der Grundrechte	240
aa)	(Teil-)Rückerstattung verfassungswidrig erhobener Steuern	240
bb)	Unterschied zur Nichtigkeits- und Unvereinbarkeitserklärung ex tunc	241
cc)	Stundung der Rückerstattung	242
dd)	Rückerstattung in Raten	243
ee)	Vorteile gegenüber Unvereinbarkeitserklärung ex tunc	244
2.	Besondere Ausnahmefälle	245
a)	Überwiegende Schutzwürdigkeit der Steuerpflichtigen	245
aa)	Erfasste Sachverhalte	245
(i)	Verfassungswidrige Steuerfindung	245
(ii)	Verfassungswidrige Neuregelungen mit kurzem Anwendungszeitraum	246
(iii)	Evidenter Mangel im Gesetzgebungsverfahren	247
bb)	Rechtsfolgenausspruch: Nichtigkeit oder Unvereinbarkeit ex tunc	247
b)	Überwiegende Schutzwürdigkeit von Gesetzgeber und Fiskus	248
aa)	Zwei kumulative Voraussetzungen	248
(i)	Strukturell zulässige und langjährig erhobene Steuer	248
(ii)	Nicht ersichtliche Verfassungsrechtslage	249
bb)	Geringere Schutzwürdigkeit der Steuerpflichtigen	250
cc)	Rechtsfolgenausspruch: kurze Weitergeltungsfrist	250
II.	Zusammenfassende Darstellung des Abwägungsmodells	251
III.	Strengere Anforderungen an die Darlegung der finanziellen Auswirkungen	252
1.	Vortrag der voraussichtlich eintretenden finanziellen Folgen	252
2.	Keine Weitergeltungsanordnung bei fehlender oder unzureichender Darlegung	253

3. Höherer Begründungsaufwand	253
B. Europäischer Gerichtshof	253
I. Beibehaltung der bisherigen Grundsätze	254
1. Grundsätzlich keine Aufschiebung bei Auslegungsentscheidungen	254
2. Gutgläubigkeit und Gefahr schwerwiegender wirtschaftlicher Auswirkungen als geeignete Voraussetzungen für eine Wirkungsbeschränkung	254
3. Die Rückausnahme bei Beschränkung der zeitlichen Wirkung	255
II. Weiterführende Überlegungen im Hinblick auf Änderungsbedarf	256
1. Senkung der hohen Hürden	256
2. Einschränkung der Rückausnahme	257
3. Abwägung der Schutzwürdigkeit der Betroffenen	258
a) Schutzwürdigkeit der Staatshaushalte und der Steuerpflichtigen	258
b) Überwiegende Schutzwürdigkeit der Steuerpflichtigen	259
c) Überwiegende Schutzwürdigkeit der nationalen öffentlichen Haushalte	259
C. Ausblick	261
Ergebnisse in Thesen	263
Literaturverzeichnis	271

## Abkürzungsverzeichnis

a.A.	anderer Ansicht
a.F.	alte Fassung
ABl.	Amtsblatt der Europäischen Union
Abs.	Absatz
AEUV	Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union
Alt.	Alternative
Anh.	Anhang
AO	Abgabenordnung
AÖR	Archiv des öffentlichen Rechts (Zeitschrift)
ARSP	Archiv für Rechts- und Sozialphilosophie (Zeitschrift)
Art.	Artikel
BayVBl.	Bayerische Verwaltungsblätter (Zeitschrift)
BB	Betriebs-Berater (Zeitschrift)
BeckOK	Beck'scher Online-Kommentar
BeckRS	beck-online.RECHTSPRECHUNG
BFH	Bundesfinanzhof
BFH/NV	Sammlung nicht veröffentlichter Entscheidungen des Bundesfinanzhofs
BFHE	Amtliche Sammlung der Entscheidungen des Bundesfinanzhofs
BGBI.	Bundesgesetzblatt
BGH	Bundesgerichtshof
BK	Bonner Kommentar
BMF	Bundesfinanzministerium
BR	Bundesrat
bspw.	beispielsweise
BStBl.	Bundessteuerblatt
BT-Drs.	Bundestags-Drucksache
BVerfG	Bundesverfassungsgericht
BVerfGE	Amtliche Sammlung der Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts
BVerwG	Bundesverwaltungsgericht

## *Abkürzungsverzeichnis*

B-VG	Bundesverfassungsgesetz (Österreich)
bzw.	beziehungsweise
ca.	circa
d.h.	das heißt
DB	Der Betrieb (Zeitschrift)
Der Staat	Zeitschrift für Staatslehre und Verfassungsgeschichte, deutsches und europäisches öffentliches Recht
DM	Deutsche Mark
DÖV	Die öffentliche Verwaltung (Zeitschrift)
DSfJG	Deutsche Juristische Gesellschaft e.V. (Tagungsband)
DStR	Deutsches Steuerrecht (Zeitschrift)
DStRE	Deutsches Steuerrecht/ Entscheidungsdienst (Zeitschrift)
DStZ	Deutsche Steuer-Zeitung
DVBl.	Deutsches Verwaltungsblatt (Zeitschrift)
ecolex	ecolex, Fachzeitschrift für Wirtschaftsrecht
ECU	European Currency Unit
EFG	Entscheidungen der Finanzgerichte
EGV	Vertrag zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft
Einf.	Einführung
ErbStG	Erbschaft- und Schenkungsteuergesetz
etc.	et cetera
EU	Europäische Union
EuGH	Gerichtshof der Europäischen Union
EuGRZ	Europäische Grundrechte-Zeitschrift
EuR	Schriften zum Europäischen Recht (Zeitschrift)
EUV	Vertrag über die Europäische Union
EuZW	Europäische Zeitschrift für Wirtschaftsrecht
f.; ff.	und der (die) folgende; und die folgenden
FAG	Finanzausgleichsgesetz
Fn.	Fußnote
FR	FinanzRundschau (Zeitschrift)
FS	Festschrift
gem.	gemäß
GG	Grundgesetz
GrStG	Grunderwerbsteuergesetz
GRUR	Gewerblicher Rechtsschutz und Urheberrecht (Zeitschrift)

GS	Gedächtnisschrift
HGrG	Haushaltsgrundsatzgesetz
i.e.S.	im engeren Sinne
i.R.d.	im Rahmen des
i.R.v.	im Rahmen von
i.S.d.	im Sinne des
i.S.v.	im Sinne von
i.V.m.	in Verbindung mit
INF	Die Information für Steuerberater und Wirtschaftsprüfer (Zeitschrift)
Intertax	International Tax Review (Zeitschrift)
JA	Juristische Arbeitsblätter (Zeitschrift)
JBl	Juristische Blätter (Zeitschrift)
Jura	Juristische Ausbildung (Zeitschrift)
JuS	Juristische Schulung (Zeitschrift)
JZ	JuristenZeitung
KJ	Kritische Justiz, Vierteljahresschrift für Recht und Politik
KStZ	Kommunale Steuer-Zeitschrift
lit.	litera
LKV	Landes- und Kommunalverwaltung (Zeitschrift)
m.w.N.	mit weiteren Nachweisen
Mio.	Million, Millionen
Mrd.	Milliarden
MüKo	Münchener Kommentar
MwStR	Mehrwertsteuerrecht (Zeitschrift)
NJW	Neue Juristische Wochenschrift
Nr.	Nummer
NVwZ	Neue Zeitschrift für Verwaltungsrecht
NWB	Steuer- und Wirtschaftsrecht (vormals „Neue Wirtschafts-Briefe“) (Zeitschrift)
OVG	Oberverwaltungsgericht
RFH	Reichsfinanzhof
Rn.	Randnummer
Rs.	Rechtssache
S.	Seite
Slg.	Amtliche Sammlung der Entscheidungen des EuGH (Teil 1)

## Abkürzungsverzeichnis

sog.	sogenannt, -e, -er, -s
Stbg.	Die Steuerberatung (Zeitschrift)
StuW	Steuer und Wirtschaft (Zeitschrift)
StVj	Steuerliche Vierteljahresschrift
SWK	Steuer- und WirtschaftsKartei (Zeitschrift)
SZ	Süddeutsche Zeitung
u.a.	unter anderem; und andere
u.U.	unter Umständen
UmwStG	Umwandlungssteuergesetz
UR	Umsatzsteuer-Rundschau (Zeitschrift)
v.	von, vom
VfGH	Verfassungsgerichtshof (Österreich)
VfSlg.	Erkenntnisse und Beschlüsse des Verfassungsgerichtshofes (Österreich)
vgl.	vergleiche
VO	Verordnung
VStG	Vermögensteuergesetz
VVDStRL	Veröffentlichung der Vereinigung der Deutschen Staatsrechtslehrer (Tagungsband)
VwGO	Verwaltungsgerichtsordnung
VZ	Veranlagungszeitraum, Veranlagungszeiträume
WiVerw	Wirtschaft und Verwaltung (Zeitschrift)
WM	Wertpapier-Mitteilungen, Zeitschrift für Wirtschafts- und Bankrecht
WuW	Wirtschaft und Wettbewerb (Zeitschrift)
z.B.	zum Beispiel
ZaöRV	Zeitschrift für ausländisches öffentliches Recht und Völkerrecht
ZEuS	Zeitschrift für Europarechtliche Studien
ZfSH/SGB	Zeitschrift für die sozialrechtliche Praxis (früher: Zeitschrift für Sozialhilfe und Sozialgesetzbuch)
ZG	Zeitschrift für Gesetzgebung
ZKF	Zeitschrift für Kommunalfinanzen
ZRP	Zeitschrift für Rechtspolitik
ZZP	Zeitschrift für Zivilprozess

## Einführung

Da der deutsche Rechtsstaat auch Steuerstaat ist und die Erfüllung seiner öffentlichen Aufgaben überwiegend durch die Erhebung von Steuern finanziert, ist er auf fließende Einnahmen und einen stabilen Finanzhaushalt angewiesen. Wird nun im Wege einer verfassungsgerichtlichen Entscheidung festgestellt, dass eine erhobene Steuer die Grundrechte verletzt, so stellt sich die Frage nach der rechtlichen Konsequenz. Nach Auffassung des Bundesverfassungsgerichts ist der *„Finanzbedarf des Staates [...] niemals geeignet, eine verfassungswidrige Steuer zu rechtfertigen“*.<sup>1</sup>

Vor diesem Hintergrund befasst sich die vorliegende Abhandlung mit der Berücksichtigung von Finanzfolgen durch das Bundesverfassungsgericht (BVerfG). Im Mittelpunkt der Untersuchung stehen Entscheidungen, die die Überprüfung der Verfassungsmäßigkeit steuerrechtlicher Normen zum Gegenstand hatten. Es soll ergründet werden, wie das BVerfG die finanziellen Auswirkungen der Entscheidung berücksichtigt, wie sich diese in der Wahl des Rechtsfolgenausspruches niederschlagen und welche verfassungsrechtlichen Probleme durch die Rücksichtnahme auf die Finanzfolgen entstehen.

In ständiger Rechtsprechung erklärt das BVerfG nicht die Nichtigkeit der gegenständlichen Steuernormen, sondern ordnet die Weitergeltung des verfassungswidrigen Rechts an, wenn einer Rückabwicklung der Steuerfestsetzung sowie dem sofortigen Wegfall der Einnahmequelle das Interesse an einer verlässlichen Finanz- und Haushaltsplanung sowie an einem gleichmäßigen Verwaltungsvollzug entgegenstehen. Infolge dieser sog. Weitergeltungsanordnung bleibt das verfassungswidrige Recht vorübergehend weiterhin anwendbar, bis der Gesetzgeber die Rechtslage verfassungskonform gestaltet. Je schwerwiegender die fiskalischen Auswirkungen einer rückwirkenden Entscheidung wären, desto wahrscheinlicher ordnet das Gericht die Weitergeltung an. Der Steuerpflichtige hat dann trotz des festgestellten Verfassungsverstößes eine Abgabe zu entrichten, die ihn in seinen Grundrechten verletzt und in der gegenständlichen Fassung nicht hätte erhoben werden dürfen. Einen Anspruch auf Rückerstattung der bislang gezahlten Steuer kann er ebenfalls nicht geltend machen. Die

---

1 BVerfG, Beschluss vom 17.1.1957 – 1 BvL 4/54, BVerfGE 6, 55 (80); vgl. auch BVerfG, Beschluss vom 21.6.2006 – 2 BvL 2/99, BVerfGE 116, 164 (182 m.w.N.).

Verfassungswidrigkeit des Steuerrechts wirkt sich damit zulasten des Steuerpflichtigen aus, seine Rechte werden beschnitten. Dieses Ergebnis ist zumindest aus der Perspektive des Steuerzahlers und mit Blick auf das einleitende Zitat verfassungsrechtlich bedenklich. Es stellt sich deshalb die Frage, inwieweit das BVerfG die finanziellen Auswirkungen seiner Entscheidungen berücksichtigen darf.

Die Arbeit möchte zunächst die verschiedenen Rechtsfolgenaussprüche des BVerfG – die Nichtigkeit, die Unvereinbarkeitserklärung sowie die Weitergeltungsanordnung – grundlegend erläutern, um sie dann anhand der im abgabenrechtlichen Bereich ergangenen Entscheidungen zu systematisieren und verfassungsrechtlich zu bewerten. Hierbei wird insbesondere aufzuzeigen sein, welche gewichtigen Gründe im Einzelfall für die Berücksichtigung der finanziellen Auswirkungen sprechen können, aber auch, wie die haushaltsfreundliche Rechtsprechung des BVerfG zu einer Entwertung der Grundrechte, der Beeinträchtigung des effektiven Rechtsschutzes und der Aufrechterhaltung verfassungswidriger Zustände führt.

In einem anschließenden Kapitel wird die Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs (EuGH) betrachtet. Auch in diesem Teil liegt das Augenmerk auf den finanziellen Auswirkungen der Entscheidungen. Verstöße von nationalem Recht gegen Unionsrecht sind nach ständiger Rechtsprechung des EuGH rückwirkend zu beseitigen. Legt der EuGH Unionsrecht aus und ist nationales Recht hiermit nicht vereinbar, so darf dieses aufgrund des Anwendungsvorrangs nicht mehr angewandt werden. Die gewonnene Auslegung gilt auch für Sachverhalte, die sich bereits vor der Entscheidung verwirklicht haben. Im abgabenrechtlichen Bereich kann es deshalb zu erheblichen Rückerstattungsansprüchen kommen. Auch wenn die Entscheidung massive Konsequenzen für den betroffenen Mitgliedstaat hat, macht der EuGH wegen rein finanzieller Folgen seiner Entscheidung grundsätzlich keine Ausnahme von der Rückwirkung – ansonsten *„würden die schwersten Verstöße [...] günstiger behandelt, da sie es sind, die die bedeutendsten finanziellen Auswirkungen für die Mitgliedstaaten haben können.“*<sup>2</sup> Aus unionsrechtlicher Sicht mag dieser Standpunkt ein wenig widersprüchlich erscheinen, da die gravierende Störung mitgliedstaatlicher Finanzhaushalte gleichfalls die finanzielle Stabilität der gesamten Union bedrohen kann.<sup>3</sup> Der EuGH distanziert sich jedenfalls klar davon, die Wirkung seiner Entscheidung für die Vergangenheit nur deshalb zu beschränken, weil gewisse finanzielle Folgen für die Staatshaushalte zu erwarten

---

2 EuGH, Urteil vom 11.8.1995 – C-367/93 u.a., Slg. I 1995, 2248 Rn. 48 – Roders.

3 Vgl. EuGH, Urteil vom 8.11.2016 – C-41/15, EuZW 2016, 955 Rn. 55 – Dowling.

sind.<sup>4</sup> Vor allem dürfe die Rücksichtnahme auf die finanziellen Auswirkungen der Entscheidung nicht dazu führen, dass der Individualrechtsschutz ausgehöhlt werde.<sup>5</sup>

Für die Berücksichtigung von Finanzfolgen im Rahmen von Auslegungsentscheidungen hat der EuGH hohe Hürden festgelegt. Diese können nur überwunden werden, wenn der Mitgliedstaat in gutem Glauben hinsichtlich der Unionskonformität des nationalen Gesetzes handelte und aufgrund der Rückwirkung der Entscheidung schwerwiegende wirtschaftliche Folgen zu befürchten sind. Nur, wenn diese beiden Voraussetzungen vorliegen, kommt eine Beschränkung der zeitlichen Wirkung der Entscheidung in Betracht. Die Auslegung gilt dann erst ab der Entscheidungsverkündung. Im Gegensatz zur Rechtsprechung des BVerfG nimmt der EuGH damit deutlich weniger Rücksicht auf rein finanzielle Belange der öffentlichen Hand.

Im Anschluss an die Betrachtung der europäischen Spruchpraxis sind die bedeutendsten Divergenzen zwischen der Rechtsprechung des BVerfG und des EuGH aufzuzeigen. Bei der Gegenüberstellung zeichnet sich insbesondere bei der Rücksichtnahme auf fiskalische Interessen und den Verwaltungsaufwand, bei der Wahrung des individuellen Rechtsschutzes und den Entscheidungswirkungen ein starker Kontrast zwischen den beiden Rechtsprechungslinien ab. Die Unterschiede im Umgang mit der Berücksichtigung finanzieller Auswirkungen der Entscheidungen und die möglichen Ursachen sollen deshalb in einem dritten Kapitel beleuchtet werden. Die gegensätzliche Rechtsprechung wirft wiederum die Frage auf, ob sich die beiden Gerichte am jeweils anderen ein Vorbild zu nehmen haben. Insbesondere könnte der EuGH gehalten sein, seine Entscheidungen erst ab einem Zeitpunkt in der Zukunft gelten zu lassen, damit die finanziellen Folgen der Entscheidung abgemildert werden und die nationalen Gesetzgeber ausreichend Zeit bekommen, die innerstaatliche Rechtslage unionskonform zu gestalten.

Die Rechtsprechung des BVerfG und des EuGH ist in den vergangenen Jahrzehnten von mehreren Monographien, insbesondere aber auch in zahlreichen Beiträgen in der Fachliteratur diskutiert worden. Vernachlässigt wurde hierbei jedoch die umfassende Analyse der verfassungsrechtli-

---

4 Vgl. EuGH, Urteil vom 9.3.2000 – C-437/97, Slg. I 2000, 1189 Rn. 57 – EKW/Wein & Co.; EuGH, Urteil vom 19.9.2000 – C-177/99 u.a., Slg. I 2000, 7050 Rn. 66 – Ampafrance; EuGH, Urteil vom 14.9.2006 – C-228/05, Slg. I 2006, 8417 Rn. 72 – Stradasfalti.

5 Vgl. EuGH, Urteil vom 4.5.1999 – C-262/96, Slg. I 1999, 2743 Rn. 112 – Sürül.

chen Folgen der Berücksichtigung fiskalischer Belange durch das BVerfG. Zudem wurden stets entweder nur die bundesverfassungsgerichtlichen oder die europäischen Grundsätze untersucht. Die vorliegende Arbeit hat sich deshalb auch die Gegenüberstellung der beiden Rechtsprechungslinien zur Aufgabe gemacht. In der Literatur wurde darüber hinaus allenfalls rudimentär behandelt, wie die negativen Auswirkungen der Weitergeltungsanordnung für die Steuerpflichtigen aufgefangen werden könnten.

Unter Auswertung der gewonnenen Erkenntnisse sucht die Arbeit deshalb in einem abschließenden Kapitel Lösungsansätze aufzuzeigen, die den Konflikt zwischen der Wahrung der Grundrechte und den Interessen des Steuerstaats entschärfen könnten. Das vorgestellte Abwägungsmodell soll mögliche abgabenrechtliche Sachverhalte vor dem BVerfG kategorisch ordnen und jeweils einem angemessenen Rechtsfolgenausspruch zuführen. Neben der Nichtigkeitserklärung und der rückwirkenden Unvereinbarkeitserklärung rückt dabei die Möglichkeit einer sog. Unvereinbarkeitsklärung *ex nunc* in den Vordergrund. Da der Verfassungsverstoß ab dem Zeitpunkt der Entscheidungsverkündung feststeht, soll er auch durch das Inkrafttreten einer Neuregelung auf dieses Datum beseitigt werden, um so die betroffenen Belange der öffentlichen Hand, des Gesetzgebers und der Steuerpflichtigen in einen verhältnismäßigen Ausgleich zu bringen.

Dabei hat sich die Abhandlung nicht zum Ziel gesetzt, einen idealistischen Ansatz zu präsentieren, der die bisherige Verfassungsrechtsprechung verwirft. Es geht vielmehr um die Erweiterung der bislang praktizierten Rechtsprechung, wodurch die betroffenen Rechtsgüter nach Maßgabe der Schutzwürdigkeit in einen schonenden Ausgleich gebracht und die Grundsätze des BVerfG ergänzt werden sollen. Insbesondere möchte die Arbeit den Blick auf den erforderlichen Schutz der Grundrechte schärfen und diesen wieder zu mehr Geltung verhelfen. In Teilen können die Überlegungen zur Berücksichtigung von Finanzfolgen auch auf die Rechtsprechung des EuGH übertragen werden, sodass die Abhandlung mit entsprechenden Erwägungen schließt.

# Erstes Kapitel: Finanzfolgen von Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts

## A. Flexible Rechtsfolgenaussprüche des Bundesverfassungsgerichts

Das Bundesverfassungsgericht ist Teil der rechtsprechenden Gewalt und zugleich Verfassungsorgan.<sup>6</sup> Die Rechtskraft seiner Normenkontrollentscheidungen wirkt nicht nur *inter partes*.<sup>7</sup> Sie entfalten vielmehr Gesetzeskraft und binden alle Verfassungsorgane des Bundes und der Länder sowie alle Gerichte und Behörden, § 31 Abs. 2 BVerfGG.<sup>8</sup> Im Spannungsfeld zwischen Legislative und Judikative hat das BVerfG im Laufe der Zeit verschiedene Rechtsfolgenaussprüche zur Verwerfung verfassungswidriger Normen entwickelt.<sup>9</sup> Hierbei muss es verschiedenen Ansprüchen gerecht werden: den Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers wahren, einen verfassungsmäßigen Zustand (wieder-)herstellen und zugleich dafür Sorge tragen, dass durch die Entscheidung kein rechtliches Vakuum oder eine unerträgliche Rechtslage entsteht.<sup>10</sup> Nach Würdigung der Verfassungsfrage und Abschätzung der Wirkung seiner Entscheidung wählt es den passenden Rechtsfolgenausspruch.<sup>11</sup> Ein verfassungswidriges Gesetz darf jedenfalls keinen dauerhaften Bestand haben.<sup>12</sup>

---

6 BVerfG, Beschluss vom 21.5.1957 – 2 BvL 6/56, BVerfGE 7, 1 (14); *Laumen*, Die Vollstreckungskompetenz nach § 35 BVerfGG, 1997, S. 6 m.w.N.

7 *Seer*, NJW 1996, 285 (285 m.w.N.).

8 *Moench*, Verfassungswidriges Gesetz und Normenkontrolle, 1977, S. 177; *Habscheidt*, Der Anspruch des Bürgers auf Erstattung verfassungswidriger Steuern, 2003, S. 7.

9 *Seer*, NJW 1996, 285 (285); *Aust/Meinel*, JuS 2014, 113 (113 ff.); *Schwindt*, Rechtsfolgen verfassungswidriger Steuergesetze, 2014, S. 3; *Voßkuhle*, in: v. Mangoldt/Klein/Starck, GG, 7. Auflage 2018, Art. 93 Rn. 46.

10 *Lechner/Zuck*, in: *Lechner/Zuck*, BVerfGG, 8. Auflage 2019, § 95 Rn. 25.

11 Vgl. *P. Kirchhof*, DStJG 18 (1995), 17 (39).

12 Vgl. BVerfG, Beschluss vom 8.10.1980 – 1 BvL 122/78 u.a., BVerfGE 55, 100 (110); *P. Kirchhof*, StuW 2000, 221 (229); *Hey*, Steuerplanungssicherheit als Rechtsproblem, 2002, S. 357.

## I. Nichtigkeitserklärung

Die Kompetenz, ein Gesetz für verfassungswidrig zu erklären, liegt ausschließlich beim BVerfG, Art. 100 Abs. 1 GG. Es kann ein mit der Verfassung nicht in Einklang stehendes Gesetz in den Verfahren der konkreten oder abstrakten Normenkontrolle und inzident bei Verfassungsbeschwerden für nichtig erklären, §§ 78, 82 Abs. 1, 95 Abs. 3 BVerfGG.

### 1. Folge verfassungswidriger Normen: Nichtigkeit oder Vernichtbarkeit?

Weder die Verfassung noch einfachgesetzliche Vorschriften enthalten eine Regelung, die die Rechtsfolge einer verfassungswidrigen Rechtsnorm eindeutig bestimmt.<sup>13</sup> Umstritten ist deshalb, ob ein verfassungswidriges Gesetz *ipso iure* nichtig und die Nichtigkeitserklärung durch das BVerfG damit rein deklaratorischer Natur ist oder ob die Normen erst durch die konstitutive Entscheidung des Gerichts nichtig werden. Von der materiellen Folge der Verfassungswidrigkeit hängt insbesondere auch die Frage ab, ob das BVerfG im Falle eines festgestellten Verfassungsverstoßes andere Rechtsfolgen als die Nichtigkeit anordnen darf. Denn wenn es sich um eine rein feststellende Entscheidung handelt, müsste das BVerfG zwingend jede verfassungswidrige Norm für nichtig erklären und könnte hiervon nicht abweichen. Die Beantwortung dieser Frage ist damit insbesondere für die dogmatische Einordnung weiterer Rechtsfolgenaussprüche des BVerfG entscheidend.<sup>14</sup> Es gilt daher zu erörtern, ob die Nichtigkeitserklärung nur Folge der Nichtigkeit oder Voraussetzung für die Nichtigkeit ist.<sup>15</sup>

#### a) Die Nichtigkeitslehre

Nach traditionellem deutschen Rechtsverständnis sind verfassungswidrige Normen *ipso iure*, d.h. ohne weiteren rechtsgestaltenden Akt von Anfang

---

13 Vgl. *Schlaich/Korioth*, Das Bundesverfassungsgericht, 11. Auflage 2018, Rn. 379.

14 Vgl. hierzu auch *Heckmann*, Geltungskraft und Geltungsverlust von Rechtsnormen, 1997, S. 50 f.; *Schwindt*, Rechtsfolgen verfassungswidriger Steuergesetze, 2014, S. 4 ff.

15 Hierzu *Sauer*, in: BeckOK BVerfGG, Stand: 1.1.2020, § 35 Rn. 29 ff.

an unwirksam.<sup>16</sup> Der sog. Nichtigkeitslehre folgend kommt dem BVerfG damit nur der Auftrag zu, die Nichtigkeit deklaratorisch festzustellen.<sup>17</sup> Begründet wird diese Auffassung mit der Regelung des § 78 S. 1 BVerfGG. Kommt das BVerfG hiernach zu der Überzeugung, dass Bundesrecht mit dem Grundgesetz oder Landesrecht mit dem Grundgesetz oder sonstigem Bundesrecht unvereinbar ist, erklärt es das Gesetz für nichtig. Dem Wortlaut zufolge müsse der Verstoß gegen das Grundgesetz zur Nichtigkeitsklärung führen. Daneben wird unter Hinweis auf Art. 100 Abs. 1 S. 1 GG vertreten, dass die Gerichte nur zur Vorlage verpflichtet seien, wenn es auf die „Gültigkeit“ des vorzulegenden Gesetzes ankomme und verfassungswidrige Gesetze im Umkehrschluss „ungültig“ und damit nichtig seien.<sup>18</sup>

---

16 So bereits die amtliche Begründung des Regierungsentwurfs eines Gesetzes über das Bundesverfassungsgericht vom 28.3.1950: So „soll die Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts nicht nur die Unvereinbarkeit der Rechtsnorm mit einer Norm höheren Ranges, sondern die sich daraus ergebende Rechtsfolge feststellen; die Nichtigkeit der Rechtsnorm niederen Ranges. Diese Wirkung tritt ex tunc ein. Maßgebend ist der Augenblick der Entstehung des Widerspruchs, d.h., wenn die Norm vor der ihr entgegenstehenden Norm höheren Ranges erlassen worden ist, der Zeitpunkt, zu dem die höherrangige Norm in Kraft getreten ist.“, BT-Drs. I/788, S. 34; zum historischen Hintergrund ausführlich *Böckenförde*, Die sogenannte Nichtigkeit verfassungswidriger Gesetze, 1966, S. 50 ff.; *Ipsen*, Rechtsfolgen der Verfassungswidrigkeit von Norm und Einzelakt, 1980, S. 69 ff.; kritisch gegenüber der Lehre der *ipso-iure*-Nichtigkeit *Böckenförde*, Die sogenannte Nichtigkeit verfassungswidriger Gesetze, 1966, S. 22 ff.; befürwortend dagegen etwa *Detterbeck*, Streitgegenstand und Entscheidungswirkungen im öffentlichen Recht, 1995, S. 105; *Heun*, FS 50 Jahre BVerfG, Band 1, 2001, 615 (632 f.); *Löwer*, HStR III, 2005, 1285 (1401 f.); *Papier*, EuGRZ 2006, 530 (531); *Kreutzberger*, Die gesetzlich nicht geregelten Entscheidungsvarianten des Bundesverfassungsgerichts, 2007, S. 34 ff.; *Dietz*, Verfassungsgerichtliche Unvereinbarerklärungen, 2011, S. 111 f.; *Dederer*, in: Maunz/Dürig, GG, Stand: Dezember 2013, Art. 100 Rn. 239; *Bethge*, in: M/S/K/B, BVerfGG, Stand: Juni 2018, § 78 Rn. 7 ff.; *Schlaich/Korioth*, Das Bundesverfassungsgericht, 11. Auflage 2018, Rn. 379 ff.; *Bethge*, in: M/S/K/B, BVerfGG, Stand: Februar 2019, § 31 Rn. 152; vgl. *Lechner/Zuck*, in: Lechner/Zuck, BVerfGG, 8. Auflage 2019, § 78 Rn. 4.

17 *Heun*, FS 50 Jahre BVerfG, Band 1, 2001, 615 (632 f.); *Kischel*, AÖR 131 (2006), 219 (248); *Maurer*, Staatsrecht I, 6. Auflage 2010, § 20 Rn. 84; *Bethge*, in: M/S/K/B, BVerfGG, Stand: Juni 2018, § 78 Rn. 7; *Schlaich/Korioth*, Das Bundesverfassungsgericht, 11. Auflage 2018, Rn. 380; *Vofßkühle*, in: v. Mangoldt/Klein/Starck, GG, 7. Auflage 2018, Art. 93 Rn. 47; *Lechner/Zuck*, in: Lechner/Zuck, BVerfGG, 8. Auflage 2019, § 78 Rn. 4.

18 Vgl. hierzu *Moench*, Verfassungswidriges Gesetz und Normenkontrolle, 1977, S. 98; *Kreutzberger*, Die gesetzlich nicht geregelten Entscheidungsvarianten des Bundesverfassungsgerichts, 2007, S. 42; *Dederer*, in: Maunz/Dürig, GG, Stand: Dezember 2013, Art. 100 Rn. 239; *Schwindt*, Rechtsfolgen verfassungswidriger Steu-

Im Schrifttum finden sich überdies zwei weitere Ansätze zur rechtstheoretischen Begründung der *ipso-iure*-Lehre.<sup>19</sup> Nach dem „Rechtsgeltungsmodell“<sup>20</sup> enthält die Verfassung die Bedingungen, die ein Gesetz erfüllen muss, damit es zustande kommen kann.<sup>21</sup> Diese „Rechtsgeltungsbedingungen“ seien entscheidend für die Wirksamkeit von Rechtsnormen. Im Umkehrschluss komme das Gesetz gar nicht erst zustande, wenn es die Vorgaben der Verfassung nicht erfüllt.<sup>22</sup> Nach dem „Kollisionsmodell“<sup>23</sup> ist die Rechtsordnung eine Einheit, innerhalb derer Widersprüche unmöglich seien.<sup>24</sup> Verfassungswidrige Normen können demnach zwar materiell in Kraft treten, die Normenkollision werde aber sodann im Wege des „*lex superior derogat legi inferiori*“<sup>25</sup>-Grundsatzes aufgelöst, d.h. einfachgesetzliche Normen, die gegen höherrangiges Recht verstoßen, müssen wegen des niedrigeren Ranges nichtig sein.<sup>26</sup>

---

erGesetze, 2014, S. 5; *Schlaich/Korioth*, Das Bundesverfassungsgericht, 11. Auflage 2018, Rn. 379.

19 Vgl. *Schwindt*, Rechtsfolgen verfassungswidriger Steuergesetze, 2014, S. 5.

20 Bezeichnung nach *Ipsen*, Rechtsfolgen der Verfassungswidrigkeit von Norm und Einzelakt, 1980, S. 73.

21 Vgl. *Brinckmann*, DÖV 1970, 406 (407); *Ipsen*, Rechtsfolgen der Verfassungswidrigkeit von Norm und Einzelakt, 1980, S. 74 f.; *Kreutzberger*, Die gesetzlich nicht geregelten Entscheidungsvarianten des Bundesverfassungsgerichts, 2007, S. 41.

22 Hierzu *Arndt*, DÖV 1959, 81 (83 f.); *Arndt*, NJW 1959, 863 (864); ablehnend *Hoffmann*, JZ 1961, 193 (197 f.); kritisch jedenfalls auch *Ipsen*, Rechtsfolgen der Verfassungswidrigkeit von Norm und Einzelakt, 1980, S. 75.

23 Bezeichnung nach *Ipsen*, Rechtsfolgen der Verfassungswidrigkeit von Norm und Einzelakt, 1980, S. 73.

24 *Arndt*, DÖV 1959, 81 (82); *Arndt*, BB 1959, 533 (534); *Wobst*, Verfassungswidrige Gesetze und Normenkontrolle, 1967, S. 64 ff.; vgl. *Ipsen*, Rechtsfolgen der Verfassungswidrigkeit von Norm und Einzelakt, 1980, S. 73 f.; *Kreutzberger*, Die gesetzlich nicht geregelten Entscheidungsvarianten des Bundesverfassungsgerichts, 2007, S. 41; *Dederer*, in: Maunz/Dürig, GG, Stand: Dezember 2013, Art. 100 Rn. 239 m.w.N.

25 „Das höhere Gesetz hebt das geringere auf“, Übersetzung nach *Liebs*, Lateinische Rechtsregeln und Rechtssprichwörter, 7. Auflage 2007, S. 125, vgl. zu dieser Auffassung *Sigloch*, JZ 1958, 80 (80 f.), nach dem Verfassungsrecht einfaches Gesetzesrecht breche und ein verfassungswidriges Gesetz daher von Anfang an nichtig sei; außerdem *Wobst*, Verfassungswidrige Gesetze und Normenkontrolle, 1967, S. 65 f.

26 *Sigloch*, JZ 1958, 80 (80 f.); *Arndt*, DÖV 1959, 81 (82 f.); vgl. hierzu *Böckenförde*, Die sogenannte Nichtigkeit verfassungswidriger Gesetze, 1966, S. 27 ff.; *Söhn*, Anwendungspflicht oder Aussetzungspflicht bei festgestellter Verfassungswidrigkeit von Gesetzen?, 1974, S. 14 ff.; *Ipsen*, Rechtsfolgen der Verfassungswidrigkeit von Norm und Einzelakt, 1980, S. 80; *Heckmann*, Geltungskraft und Geltungsverlust von Rechtsnormen, 1997, S. 51 f.

Zusammenfassend geht die Lehre von der *ipso-iure*-Nichtigkeit davon aus, dass die Nichtigkeit die einzige Form der Durchsetzung des Geltungsanspruchs der Verfassung sei.<sup>27</sup>

## b) Die Vernichtbarkeitslehre

Die Vertreter der sog. Vernichtbarkeitslehre sind dagegen der Ansicht, dass das BVerfG bei der Überprüfung von verfassungswidrigen Rechtsnormen eine konstitutive Entscheidung trifft.<sup>28</sup> Gesetze, die gegen die Verfassung verstoßen, seien nicht von Anfang an nichtig, sondern werden erst mit dem Entscheidungsspruch des BVerfG „vernichtet“.<sup>29</sup> Die verfassungswidrige Norm bleibe bis zu ihrer Aufhebung durch das BVerfG wirksam.<sup>30</sup> Zur Begründung dieser Auffassung wird im Wesentlichen auf Art. 100 Abs. 1 GG verwiesen. Die richterliche Pflicht zur Vorlage bringe zum Ausdruck, dass verfassungswidrige Gesetze gerade nicht automatisch nichtig seien, da der Richter ein nach seiner Überzeugung verfassungswidriges Gesetz nicht ignorieren bzw. unangewendet lassen dürfe, sondern das Verfahren auszusetzen und die verfassungsrechtlichen Zweifel vom BVerfG klären zu lassen habe.<sup>31</sup> Art. 100 Abs. 1 GG erkenne die vorläufige Gültigkeit einer verfassungswidrigen Norm somit an.<sup>32</sup> Daraus ergäbe sich, dass die Nichtigkeitserklärung konstitutiv wirke und sich bis zur Entscheidung des

---

27 Vgl. *Heckmann*, Geltungskraft und Geltungsverlust von Rechtsnormen, 1997, S. 52.

28 *Hoffmann*, JZ 1961, 193 (198); *Heckmann*, Geltungskraft und Geltungsverlust von Rechtsnormen, 1997, S. 53 ff.; *Schwindt*, Rechtsfolgen verfassungswidriger Steuergesetze, 2014, S. 5.

29 *Kelsen*, Reine Rechtslehre, 2. Auflage 1960, Rn. 280 ff.; *Hoffmann*, JZ 1961, 193 (198); vgl. *Kreutzberger*, Die gesetzlich nicht geregelten Entscheidungsvarianten des Bundesverfassungsgerichts, 2007, S. 43 ff.

30 *Lechner/Zuck*, in: *Lechner/Zuck*, BVerfGG, 8. Auflage 2019, § 78 Rn. 4; *Sauer*, in: *BeckOK BVerfGG*, Stand: 1.1.2020, § 35 Rn. 34.

31 *Schlaich/Korioth*, Das Bundesverfassungsgericht, 11. Auflage 2018, Rn. 381 mit Verweis auf *Götz*, NJW 1960, 1177 (1178 f.); *Hoffmann*, JZ 1961, 193 (195); *Böckenförde*, Die sogenannte Nichtigkeit verfassungswidriger Gesetze, 1966, S. 41; *Söhn*, Anwendungspflicht oder Aussetzungspflicht bei festgestellter Verfassungswidrigkeit von Gesetzen?, 1974, S. 14; *Moench*, Verfassungswidriges Gesetz und Normenkontrolle, 1977, S. 123.

32 *Götz*, NJW 1960, 1177 (1178 f.); *Hoffmann*, JZ 1961, 193 (197); *Söhn*, Anwendungspflicht oder Aussetzungspflicht bei festgestellter Verfassungswidrigkeit von Gesetzen?, 1974, S. 14 f., 41 f.; a.A. *Löwer*, HStR III, 2005, 1285 (1402); *Schlaich/Korioth*, Das Bundesverfassungsgericht, 11. Auflage 2018, Rn. 381 f.