

schutz. Das wird in einer früheren Entscheidung des Ersten Senats auch deutlich ausgesprochen: Zur Begründung des Rückwirkungsverbots stellte der Senat dort – in Fortführung der ständigen Rspr. – auf die grundrechtlich und rechtsstaatlich garantierte „Selbstbestimmung über den eigenen Lebensentwurf“ ab, in der Einzelne in ihrer Freiheit durch nachträgliche belastende Rechtsfolgen erheblich gefährdet würden.⁶⁵ Angesichts dieser grundrechtlichen Prämissen ist die prinzipielle Einbeziehung der juristischen Personen in die Rückwirkungsdogmatik jedenfalls noch der Begründung bedürftig, denn deren Schutz erreicht nie die Qualität der Selbstbestimmung über den eigenen Lebensentwurf, auf die das *BVerfG* zutreffend abstellt. Wer hingegen in der Frage des Vertrauensschutzes natürliche und juristische Personen prinzipiell gleichbehandelt, denkt nicht verfassungs-, sondern zivilrechtlich. Im Zivilrecht geht es nämlich um Rechtssubjekte; natürliche Personen werden dort nur in Ausnahmefällen (Minderjährige, Verbraucher) begünstigt, während juristische Personen prinzipielle Vorteile genießen (Haftungsbegrenzung, Organisation, Rechtsnachfolge) und auch nicht das allgemeine Lebensrisiko eines Menschen tragen. Das Verfassungsrecht muss daher die Waffengleichheit der natürlichen Person wiederherstellen – und davon ist die Vertrauensschutzdogmatik nicht ausgenommen. Wenn die deutsche Rechtsdogmatik in Perfektion eines entpersonalisierten Systemglaubens nicht mehr zwischen unterschiedlichen Rechtssubjekten differenzieren könnte, wird das Europarecht und der *EuGH* diese Aufgabe mit Hilfe des Verbraucherschutzes übernehmen müssen. Insofern muss sich

der Erste Senat auch fragen lassen, welches gesellschaftspolitische Signal er mit dieser Entscheidung setzt, wenn er gut organisierten und mächtigen Wirtschaftsinteressen (Kapitalanlagegesellschaften, Finanzkapitalismus) in einer Konstellation zu einem Recht verhilft, die auf natürliche Personen nicht zutrifft.

Nicht zuletzt aus solchen gesellschaftspolitischen und demokratietheoretischen Erwägungen sollte man großzügiger sein gegenüber den Anforderungen einer flexiblen Rechtspolitik, die bisweilen schnell auf Probleme reagieren muss, etwa auch, um Missbrauch und Umgehung zu bekämpfen. Es werden in der Regel juristische Personen sein, die mit der Rechtslücke, der Zeitverzögerung des reagierenden Gesetzgebers oder dem kurzfristig unentdeckten Schlupfloch spekulieren und darauf Geschäftsideen bauen. Solch eine Spekulation auf die Stabilität des Schlupflochs ist nicht vertrauensbildend. In solchen, von der Rechtsprechung fallgruppenspezifisch näher zu umreisenden Fällen, entwickelt sich kein Vertrauen, so dass auch das Rückwirkungsverbot nicht ausgelöst wird. Der Beschluss des Ersten Senats zeigt, welche unangemessenen Folgen eine objektive Vertrauensschutzdogmatik in der Demokratie haben kann. Auch in diesem Punkt gilt es, Rechtsstaat und Demokratie in einen sinnvollen Ausgleich zu bringen, und nicht, wie es momentan getan wird, Vertrauensschutz zu entsubjektivieren und zu einer objektiven, der individuellen Schutzwirkung entkleideten Schranke der Demokratie zu stilisieren. Das verlangt weder die Rechtsstaatlichkeit noch dient es der Demokratie.

⁶⁵ *BVerfGE* 132, 302 (317) – gewerbsteuerliche Freistellung von Erträgen aus Streubesitzanteilen (2012).

Professorin Dr. Johanna Hey, Köln*

Rückwirkende Klarstellung und rückwirkende Nichtanwendungsgesetzgebung

Eine Bewertung in vertrauensschutzrechtlicher Hinsicht nach dem Beschluss des *BVerfG* v. 17. 12. 2013 – 1 BvL 5/08

Die Entscheidung des Ersten Senats zur Problematik der Rückwirkung gesetzgeberischer Klarstellungen im Steuerrecht (JZ 2014, 510, in diesem Heft) führt zu einer über die bisherige Rechtsprechung des *BVerfG* hinausgehenden Stärkung des Vertrauensschutzes. Dies ist nicht nur für die entschiedene Fallkonstellation zu begrüßen, sondern hat insbesondere auch Konsequenzen für die Überprüfung rückwirkender Nichtanwendungsgesetze.

I. Einleitung: Vertrauensschutzwende im *BVerfG*?

Verlässlichkeit gilt als eine der zentralen Funktionsbedingungen des menschlichen Zusammenlebens¹. Vor allem die rückwirkende Veränderung der gesetzlichen Rahmenbedingun-

gen stellt das Vertrauen der Bürger und den Rechtsstaat auf eine schwere Probe. Dennoch schien es lange Zeit so, als schreite das *BVerfG* nur in Extremfällen ein. Über Jahrzehnte ist gegen die weit verbreitete Praxis rückwirkender belastender Gesetzesänderungen angeschrieben worden². Über Jahrzehnte verhallte der Appell, das Vertrauensschutzprinzip zu stärken, ungehört³. Fest gefügt schien die *BVerfG*-Rechtsprechung zur grundsätzlichen Zulässigkeit unechter Rückwirkungen, zu der es praktisch keine Ausnahmen gab, eben-

¹ Grundlegend *Lubmann*, Vertrauen. Ein Mechanismus zur Reduktion sozialer Komplexität, 1. Aufl., Stuttgart 1968; siehe ferner *Birk* DSStJG 27 (2004), 9 (23) mit einem Zitat von Konfuzius.

² Siehe allein Dissertationen und Habilitationen: *Hey*, Steuerplanungssicherheit als Rechtsproblem, Habil., 2002; *Leisner*, Kontinuität als Verfassungsprinzip, Habil. 2002; *Stötzel*, Vertrauensschutz und Gesetzesrückwirkung, Diss., 2002.

³ Vgl. zur Zulässigkeit unechter Rückwirkung *BVerfG* v. 22. 5. 2001 – 1 BvL 4/96 = *BVerfGE* 103, 392 (403 f.); v. 5. 2. 2002 – 2 BvR 305/93 = *BVerfGE* 105, 17 (36 ff.); v. 13. 6. 2006 – 1 BvL 9/00 = *BVerfGE* 116, 96 (132 ff.); v. 10. 6. 2009 – 1 BvR 706/08 = *BVerfGE* 123, 186 (257 ff.).

* Die Autorin ist Direktorin des Instituts für Steuerrecht an der Universität zu Köln.

so fest gefügt die Rechtsprechung zum – von Ausnahmen durchlöcherten – grundsätzlichen Verbot der echten Rückwirkung.

Im Steuerrecht wurde diese Auseinandersetzung besonders verbissen geführt, zum einen weil Steuergesetze so häufig mit Wirkung für die Vergangenheit verschärft werden, zum anderen weil das *BVerfG* durch seine sogenannte Veranlagungszeitraumrechtsprechung⁴ den Bereich der unechten Rückwirkung im Steuerrecht signifikant erweitert hatte und somit dem Gesetzgeber die Möglichkeit bot, steuerrechtliche Vorschriften bis zum 31. 12. des jeweiligen Jahres mit Wirkung auf den Jahresbeginn zu ändern, ohne dass er sich hierfür besonders rechtfertigen musste. Die Schutzlücke im Steuerrecht war damit eine doppelte: die allgemeine Schutzlosigkeit gegenüber unechten Rückwirkungen und die besondere Schutzlosigkeit, die daraus resultierte, dass den Dispositionen des Steuerpflichtigen für die Unterscheidung zwischen abgeschlossenen und andauernden Sachverhalten, zwischen echter und unechter Rückwirkung keine Bedeutung beigemessen wurde.

Das Blatt hat sich seit Beginn dieses Jahrzehnts deutlich gewendet. 2010 kam der erste Paukenschlag: In gleich drei Entscheidungen hielt der Zweite Senat *unecht rückwirkende Steuerrechtsänderungen* für verfassungswidrig⁵ – erstmals in der 60jährigen Geschichte der Verfassungsrechtsprechung. Die Bedeutung der Entscheidungen reicht weit über das Steuerrecht hinaus, denn das Gericht hielt sich nicht mit der steuerrechtsspezifischen Abgrenzung zwischen echter und unechter Rückwirkung auf, sondern – und dies begründet den besonderen Wert der Judikate – verschob ganz generell die Gewichte der Abwägung zwischen Bestands- und Änderungsinteressen. Untersuchte das Gericht zuvor, ob die Bestandsinteressen der Betroffenen die Änderungsgründe des Gesetzgebers als solche überwiegen⁶, fragt das Gericht jetzt präziser, ob die Rechtsänderung so dringlich ist, dass kein Vertrauensschutz durch Herausnahme von Altfällen gewährt werden konnte⁷. Damit werden endlich andere Abwägungsergebnisse möglich. Das Übergangsrecht⁸ wird verfassungsrechtlich aufgewertet. 2012 schloss sich der Erste Senat an, auch wenn die eine oder andere Facette anders bewertet wurde⁹. Die Zeiten der stets zulässigen unechten Rückwirkung scheinen damit endgültig vorbei.

Am 17. 12. 2013 hat das *BVerfG* – wiederum der Erste Senat – den Schutz des Bürgers nun auch für eine der wichtigsten Fallgruppen *echter Rückwirkung* – die rückwirkende gesetzgeberische Klarstellung – erheblich gestärkt¹⁰. Anlass war erneut eine steuergesetzliche Rückwirkung, die das inzwischen außer Kraft getretene KAGG¹¹ betraf. Die Ent-

scheidung trifft erneut allgemeine, weit über das Steuerrecht hinausreichende Aussagen¹².

Dieser letzte rückwirkungsrechtliche Paukenschlag steht allerdings in deutlichem Widerspruch zu zwei versorgungsrechtlichen Judikaten aus den Jahren 2010¹³ und 2012¹⁴, in denen echt rückwirkende Nichtanwendungsgesetze für unbedenklich erachtet wurden. Der vorliegende Beitrag geht der Frage nach, welche Schlussfolgerungen sich aus dem KAGG-Beschluss des Jahres 2013 für die Überprüfung rückwirkender Nichtanwendungsgesetze ziehen lassen. Wie lassen sich die Aussagen zur rückwirkenden Klarstellung mit den Aussagen zur rückwirkenden Nichtanwendungsgesetzgebung in Einklang bringen und welches vertrauensschutzrechtliche Maß ist richtig? Diese Fragen haben auch Richter *Masing* umgetrieben und zu einem ungewöhnlich scharfen Sondervotum zu der KAGG-Entscheidung veranlasst. Von einem „Irrweg“¹⁵ ist die Rede, von einer „gravierenden Störung der Balance zwischen Demokratie- und Rechtsstaatsprinzip“¹⁶. Der Senatsbeschluss entziehe dem Rückwirkungsverbot sein „auf subjektive Freiheitssicherung ausgerichtetes Fundament“¹⁷. Das sind starke Worte.

Angesichts der Häufigkeit, mit der der Gesetzgeber unliebsame Judikate außer Kraft setzt, kann die Bedeutung dieser Fragen gar nicht überschätzt werden. Nur wenige Tage vor Ergehen des KAGG-Beschlusses ist der Erste Senat des *BFH* in der Überzeugung der Verfassungswidrigkeit der echten Rückwirkung eines Nichtanwendungsgesetzes an das *BVerfG* herangetreten¹⁸. Auch zur Abzugsfähigkeit von Erbbauzinsen gemäß § 11 Abs. 2 Satz 3 EStG, ebenfalls eingeführt durch rückwirkendes Nichtanwendungsgesetz, liegt dem *BVerfG* bereits ein Normenkontrollantrag des *BFH* vor¹⁹. Der KAGG-Beschluss wird weitere Richtervorlagen und Verfassungsbeschwerden nach sich ziehen²⁰.

II. Der KAGG-Beschluss zur rückwirkenden Klarstellung

1. Der Anlass: Ein Gesetzgebungsfehler im Zuge der Unternehmenssteuerreform 2000

Anlass der Entscheidung aus 2013 war eine im Nachgang zur Unternehmenssteuerreform 2000²¹ erforderlich gewordene Korrektur des Gesetzes über Kapitalanlagegesellschaften (KAGG). Das KAGG verwies ursprünglich nur auf § 8b Abs. 2 KStG, der mit Wirkung ab dem Veranlagungszeitraum 2002 Gewinne aus Anteilsveräußerungen von der Körperschaftsteuer freistellt, ohne auch den Abs. 3 von § 8b KStG zu nennen, der als Kehrseite zu der Steuerfreiheit die Geltendmachung von Gewinnminderungen (Teilwert-

4 Ständige Rechtsprechung; vgl. insb. *BVerfG* v. 14. 5. 1986 – 2 BvL 2/83 = *BVerfGE* 72, 200 (249f.).

5 *BVerfG* v. 7. 7. 2010 – 2 BvL 14/02 = *BVerfGE* 127, 1; v. 7. 7. 2010 – 2 BvL 1/03 = *BVerfGE* 127, 31; v. 7. 7. 2010 – 2 BvR 748, 753, 1738/05 = *BVerfGE* 127, 61.

6 Zum Beispiel *BVerfG* v. 18. 2. 2009 – 1 BvR 3076/08 = *BVerfGE* 122, 374 (394); v. 15. 10. 1996 – 1 BvL 44/92 = *BVerfGE* 95, 64 (86); *BVerfGE* 105, 17 (44). Siehe allerdings auch schon *BVerfG* v. 5. 2. 2004 – 2 BvR 2029/01 = *BVerfGE* 109, 133 (187).

7 Zum Beispiel *BVerfG* v. 7. 7. 2010 – 2 BvL 1/03 = *BVerfGE* 127, 31 (48). Dabei ist die Grenze der Zumutbarkeit zu wahren.

8 In diesem Kontext auch *BVerfG* v. 17. 11. 2009 – 1 BvR 2192/05 = *BVerfGE* 125, 1.

9 Hierzu *Desens* FR 2013, 148.

10 *BVerfG* JZ 2014, 510.

11 Gesetz über Kapitalanlagegesellschaften v. 16. 4. 1957, BGBl. I 1957, 378, ersetzt durch Investmentsteuergesetz v. 15. 12. 2003, BGBl. I 2676.

12 Vgl. auch abweichende Meinung *Masing*: „Entgegen ihrem ersten Anschein betrifft die Entscheidung nicht fachrechtliche Spezialprobleme, sondern grundsätzliche Fragen zur Reichweite der Gestaltungsbefugnis des Gesetzgebers für unklare, offengebliebene Rechtsfragen der Vergangenheit“.

13 *BVerfG* v. 21. 7. 2010 – 1 BvR 2530/05 = *BVerfGE* 126, 369.

14 *BVerfG* v. 2. 5. 2012 – 2 BvL 5/10 = *BVerfGE* 131, 20.

15 Sondervotum *Masing* JZ 2014, 516 Rn. 85.

16 Sondervotum *Masing* JZ 2014, 516 Rn. 86.

17 Sondervotum *Masing* JZ 2014, 516 Rn. 87.

18 *BFH* v. 11. 12. 2013 – I R 4/13 = DStR 2014, 306.

19 *BFH* v. 7. 12. 2010 – IX R 70/07 = BStBl. II 2011, 346.

20 Siehe zum Beispiel die im einstweiligen Rechtsschutzverfahren (*BFH* v. 22. 12. 2010 – VIII B 146/11 = *BFH/NV* 2012, 575) geäußerten Zweifel an der Verfassungskonformität der rückwirkenden Anwendung von § 20 Abs. 7 Satz 3 EStG als Nichtanwendungsgesetz zu *BFH* v. 15. 6. 2010 – VIII R 3/07, BStBl. II 2011, 503.

21 Steuersenkungsgesetz vom 23. 10. 2000, BGBl. I 2000, 1433.

abschreibungen, Veräußerungsverluste) im Zusammenhang mit § 8b Abs. 2 KStG-Anteilen ausschließt. Erst mit Gesetz vom 22. 12. 2003²² wurde dieser Fehler beseitigt, und zwar gemäß § 43 Abs. 18 KAGG für „alle Veranlagungszeiträume ..., soweit Festsetzungen noch nicht bestandskräftig sind“, folglich mit unbegrenzter Rückwirkung. Die Gesetzesbegründung sah hierin lediglich eine „redaktionelle Klarstellung“²³. Finanzverwaltung und einzelne Finanzgerichte hielten § 8b Abs. 3 KStG auch ohne den später aufgenommenen ausdrücklichen Verweis bereits im Wege der Auslegung der Ursprungsfassung für anwendbar²⁴. Eine höchstrichterliche Klärung sowohl der ursprünglichen Rechtslage als auch der Beurteilung der Nachbesserung stand noch aus.

Das *FG Münster* hielt die Anwendung von § 8b Abs. 2 KStG i. V. mit §§ 40a Abs. 1 Satz 2, 43 Abs. 18 KAGG für den Veranlagungszeitraum 2002 für verfassungswidrig und rief das *BVerfG* an. Dabei stellten sich dem Ersten Senat zwei Fragen: Zum einen, ob es sich überhaupt um eine konstitutiv die Rechtslage verschärfende Rückwirkung handelte, zum anderen, falls dies zu bejahen war, ob der Gesetzgeber hierfür eine besondere Rechtfertigung in Anspruch nehmen konnte. Auch wenn beide Fragen prüfungstechnisch und dogmatisch deutlich zu trennen sind²⁵, mündeten sie im KAGG-Beschluss in der Frage, was Vertrauensgegenstand interpretationsoffener Gesetze ist und inwieweit sich der Gesetzgeber nachträglich zu Lasten des Bürgers in diesen Interpretationsvorgang einmischen darf.

2. Eingriffe in die Gesetzesauslegung als gestalterischer Akt der Gesetzgebung

Konstitutiv wirkt eine nachträgliche „Klarstellung“ nach ständiger Rechtsprechung des *BVerfG* bereits dann, wenn ein Gesetz auslegungsbedürftig ist und mehrere vertretbare Auslegungsergebnisse zulässt, von denen der Gesetzgeber im Nachhinein versucht, eines verbindlich festzuschreiben²⁶. Nicht erforderlich – und hier ergibt sich die erste Querverbindung zur rückwirkenden Nichtanwendungsgesetzgebung – ist, dass die Auslegungsfrage bereits höchstrichterlich geklärt wurde²⁷. Auch indem der Gesetzgeber in einen noch offenen Auslegungsprozess eingreift, wird er gestalterisch tätig. Ein Recht des Gesetzgebers zu authentischer Interpretation²⁸ gibt es nicht²⁹. Die Feststellung, ob mehrere Auslegungsergebnisse methodisch möglich waren, obliegt der Fachgerichtsbarkeit³⁰, und nicht dem Gesetzgeber³¹. Für die Feststellung durch das *BVerfG*, dass die Rechtsänderung konstitutiv war, reicht es aus, dass ein ernst zu nehmender Auslegungsstreit bestand. Das *BVerfG* operiert dabei nicht

als Oberauslegungsinstanz; es prüft nicht, welche Auslegung „richtig“ ist.

Der Bereich rein deklaratorischer Klarstellungen, für die der Gesetzgeber keiner Rechtfertigung bedarf, ist damit denkbar klein, wenn es einen solchen überhaupt gibt. Im eher theoretischen Fall nicht auslegungsbedürftiger Normen³², deren Inhalt unstreitig ist, besteht ohnehin kein Klarstellungsbedürfnis. Ist eine Norm auslegungsbedürftig, entfaltet die nachträgliche Festschreibung einer bestimmten Auslegung durch den Gesetzgeber dagegen grundsätzlich immer konstitutive Wirkung. Dies kann nur dann anders sein, wenn der Gesetzgeber im Sinne einer Kodifikation des Richterrechts³³ ein höchstrichterlich gewonnenes und nicht weiter bestrittenes Auslegungsergebnis festschreibt. Die lediglich präjudizielle Wirkung des Richterrechts wird hier durch die Gesetzesbindung ersetzt³⁴, ohne dass es zu einer inhaltlichen Änderung kommt. Allerdings wird der Gesetzgeber in derartigen Fällen – schon weil im Zweifel nur dann ein Regelungsinteresse besteht³⁵ – vielfach über die reine Festschreibung des Richterrechts hinausgehen. Er wird die Gelegenheit nutzen, mit konstitutiver Wirkung weitergehende Regelungen zu treffen.

3. Vertrauensgrundlage bei interpretationsoffener Gesetzeslage

Noch interessanter für Parallelbetrachtungen mit dem Phänomen rückwirkender Nichtanwendungsgesetzgebung ist die Frage, worauf der Bürger vertraut, wenn ein Gesetz mehrere Auslegungen zulässt und ob es überhaupt eine geeignete Vertrauensgrundlage gibt.

Diese Frage – im Sondervotum verneint³⁶ – wird in der Senatsentscheidung allenfalls mittelbar aufgeworfen, indem der echte Rückwirkungen rechtfertigende Ausnahmetatbestand der unklaren und verworrenen Rechtslage³⁷ abgelehnt wird, weil die bloße Auslegungsoffenheit und Auslegungsbedürftigkeit einer Vorschrift keine Besonderheit sei, die „grundsätzlich berechtigtes“ Vertrauen zerstören könne. Andernfalls – so der Senat – „könnte sich insbesondere in den Anfangsjahren einer gesetzlichen Regelung grundsätzlich nie ein schutzwürdiges Vertrauen gegen rückwirkende Änderungen entwickeln, solange sich keine gefestigte Rechtsprechung hierzu herausgebildet hat“³⁸.

Etwas irritierend ist, dass die Senatsmehrheit die Zerstörung des Vertrauens verneint, ohne zuvor festgestellt zu haben, ob trotz verschiedener Auslegungsoptionen überhaupt Vertrauen begründet werden konnte. Argumentiert wird vom Ergebnis her. Wenn andernfalls nur eindeutige, nicht auslegungsbedürftige Gesetze, die es praktisch nicht gibt, Vertrauen begründen könnten³⁹, käme dies dem Einsturz des Vertrauensschutzgebäudes gleich. Diese Aussage lässt sich jedoch auch vertrauensschutzrechtlich schlüssig begründen. Die Abstraktheit und Auslegungsbedürftigkeit von Ge-

22 Gesetz zur Umsetzung der Protokollerklärung der Bundesregierung zur Vermittlungsempfehlung zum Steuervergünstigungsabbaugesetz, BGBl. I 2003, 2840.

23 BT-Drucks. 15/1518, 17.

24 *FG München* v. 28. 2. 2008 – 7 K 917/07 = *EFG* 2008, 991; v. 17. 3. 2009 – 6 K 3474/06 = *EFG* 2009, 1053; offen gelassen in *BFH* v. 28. 10. 2009 – I R 27/08, BStBl. II 2011, 229.

25 Zur Bedeutung der richtigen Prüfungsstufe siehe *Hey* DStJG 27 (2004), 91 (92).

26 So bereits zuvor *BVerfGE* 126, 369 (392); 131, 20 (37 f.).

27 *BVerfG* JZ 2014, 510, 513 Rn. 56. Dann sei stets von einer konstitutiven Rechtsänderung auszugehen.

28 Zu Begriff und Historie *Meyer*, in: Festschrift 50 Jahre BSG, 2004, S. 221 ff.

29 *BVerfG* JZ 2014, 510 Rn. 48.

30 *BVerfG* JZ 2014, 512 Rn. 49 ff.

31 Insofern kommt auch der Begründung des Gesetzgebers, eine Rechtsänderung sei lediglich deklaratorisch, keine Bedeutung zu; allgemein zur Bedeutung der Gesetzesbegründung *Schwarz/Bravador* JZ 2011, 653 ff.; *Fleischer* (Hrsg.), *Mysterium „Gesetzesmaterialien“*, 2013.

32 Zu Auslegungsfähigkeit und Auslegungsbedürftigkeit von Gesetzen *Larenz*, *Methodenlehre der Rechtswissenschaft*, 6. Aufl. 1991, S. 343.

33 Hierzu *Fleischer/Wedemann* AcP 209 (2009), 497 (61 ff.).

34 *Kreile*, in: Festschrift für von Wallis, 1985, S. 183 (186).

35 *Offerhaus* StJb 1995/96, 7 (14).

36 Sondervotum *Masing* JZ 2014, 516 Rn. 89.

37 *BVerfG* v. 4. 5. 1960 – 1 BvL 17/57 = *BVerfGE* 11, 64 (72 ff.); v. 19. 12. 1961 – 2 BvL 6/59 = *BVerfGE* 13, 261 (273); v. 23. 3. 1971 – 2 BvL 2/66 = *BVerfGE* 30, 367 (387 f.).

38 *BVerfG* JZ 2014, 510, 514 Rn. 68.

39 In diese Richtung aber *BVerfG* v. 12. 5. 2009 – 1 BvR 23/00 = *BVerfGE* 123, 111 (129), wonach eine „weit gefasste gesetzliche Grundlage“ zur Begründung von Vertrauen in eine bestimmte Interpretation ungeeignet sei.

setzen bringt es mit sich, dass Vertrauen sich nicht punktuell bilden kann. Vielmehr ist von einem Vertrauensschutzbereich auszugehen, der jede unter Anwendung anerkannter Auslegungsregeln gewonnene Auslegung umfasst, wobei der Betroffene darauf vertrauen darf, dass sich die für ihn günstigste Auslegung durchsetzt. Erst wenn diese Auslegung höchstrichterlich widerlegt wurde, verengt sich der Vertrauensschutz auf die richterrechtliche Konkretisierung. Damit bestätigt das Gericht zugleich die vertrauensschutzrechtliche Bedeutung letztinstanzlicher Entscheidungen für die Begründung der Rechtslage, die in gewissem Widerspruch zu der restriktiven Handhabung von Vertrauensschutz gegenüber rückwirkenden Verböserungen der Rechtsprechung steht⁴⁰.

III. Verhältnis zur verfassungsgerichtlichen Beurteilung rückwirkender Nichtanwendungsgesetze

1. Die versorgungsrechtlichen Entscheidungen aus 2010 und 2012

Nachdem im KAGG-Beschluss die besondere Rechtfertigungsbedürftigkeit rückwirkender Nichtanwendungsgesetze explizit angesprochen wird, weil diese stets als konstitutiv einzustufen sind⁴¹, stellt sich die Frage, warum das Gericht – und zwar in der Entscheidung aus 2010 derselbe Senat – die Fälle rückwirkender Nichtanwendungsgesetzgebung anders beurteilt hat. Diese Diskrepanzen spiegeln sich mit großer Deutlichkeit im Sondervotum.

Grob verkürzt lag der Fremdrenten-Entscheidung aus dem Jahr 2010 ebenso wie der Entscheidung zum Dienstrechtsneuordnungsgesetz aus 2012 folgende Situation zugrunde: Nachdem eine streitige Rechtsfrage von den zuständigen Verwaltungsbehörden und den Untergerichten zunächst zulasten des Bürgers beantwortet wurde, entschieden die Höchstgerichte zugunsten der Betroffenen. Diese Urteile wurden von den Verwaltungsbehörden in der Folge nicht angewendet, die Untergerichte entschieden uneinheitlich, im einen Fall schlossen sie sich der höchstrichterlichen Entscheidung größtenteils an⁴², im anderen verweigerten sie zu einem Großteil die Gefolgschaft⁴³. Das Schrifttum zu diesen Fragen war uneinheitlich. Höchststrichterlich wurden beide Entscheidungen wenige Jahre später bestätigt. Zuvor war aber bereits der Gesetzgeber tätig geworden, indem er die ungünstigere Verwaltungspraxis gesetzlich festschrieb und zwar mit zeitlicher Rückwirkung auf das Inkrafttreten des Gesetzes bzw. vor Ergehen des ersten unliebsamen Urteils. Bestandskräftige Bescheide waren in beiden Fällen grundsätzlich ausgenommen.

Bemerkenswert ist, dass beide Judikate Nichtanwendungsgesetze betrafen, mittels derer höchstrichterliche Entscheidungen derogiert wurden, die eine Rechtsfrage erstmals abweichend von einer vorherigen Verwaltungspraxis geklärt hatten. Es ging also nicht um das zeitnahe Zurückdrehen eines Rechtsprechungswechsels, um die Wiederherstellung

der vorherigen Rechtslage. Die Rechtslage war ebenso offen wie im KAGG-Fall. Dass in beiden Fällen die Normen schon etwas länger existierten und von der Verwaltung anders angewendet wurden, begründet keinen Unterschied. Zwar kann auch eine Verwaltungspraxis eine Rechtslage konstituieren, allerdings nicht, solange sie angegriffen wird und eine höchstrichterliche Entscheidung aussteht. Hier wie dort war die Rechtslage umstritten. Die Entscheidungen zum Fremdrenten- und Dienstrecht – insofern ist dem Sondervotum von *Masing* Recht zu geben – stehen damit in kaum auflösbarem Widerspruch zu der KAGG-Entscheidung.

Der Senat hat den Widerspruch mit dem Hinweis abgetan, den beiden früheren Entscheidungen hätten nicht vergleichbare Sondersituationen zugrunde gelegen⁴⁴. Diese Zurückhaltung mag dem Umstand geschuldet sein, dass man obiter dicta zum Komplex der Nichtanwendungsgesetzgebung vermeiden wollte, hilft aber nicht über die ins Auge springenden Widersprüche hinweg. Das Plenum des *BVerfG* musste nicht angerufen werden, weil eine der Entscheidungen zu rückwirkender Nichtanwendungsgesetzgebung ebenfalls vom Ersten Senat stammt und eine Plenarentscheidung nur zur Vermeidung von Widersprüchen zwischen den Senaten in Betracht kommt (§ 16 Abs. 1 *BVerfGG*). Nichtsdestotrotz wird es zukünftiger Entscheidungen bedürfen, um die folgenden Fragen zu klären:

– Unterscheiden sich rückwirkende Klarstellungen, bei denen noch keine höchstrichterliche Rechtsprechung vorliegt, rückwirkungsrechtlich von Nichtanwendungsgesetzen?

– Und sollte dies nicht der Fall sein: Welches Ergebnis ist richtig? Das der Entscheidungen aus den Jahren 2010 und 2012 oder das des KAGG-Beschlusses vom 17. 12. 2013?

Brisant sind diese Fragen, weil rückwirkende Nichtanwendungsgesetzgebung zum rechtspolitischen Alltag gehört. Besonders prädestiniert sind Rechtsgebiete, in denen bürgerfreundliche Gerichtsentscheidungen den Staat Geld kosten, wie im Steuer- oder Sozialrecht. Sie finden sich aber – zum Teil unter anderem Namen – auch in anderen Rechtsgebieten, etwa als „Rechtsrückbildung“ im Gesellschaftsrecht⁴⁵. Das Steuerrecht liefert allerdings besonders viel Anschauungsmaterial. Für den Zeitraum von 1990 bis 2004 wird eine Zahl von 60 Nichtanwendungsgesetzen angegeben⁴⁶. Seither dürfte es eher noch zu einer Zunahme dieser Praxis gekommen sein. Die beiden letzten Koalitionsverträge sprechen sich gegen Nichtanwendungserlasse aus⁴⁷. Allerdings ist dies nicht dahingehen misszuverstehen, man werde zukünftig die Rechtsprechung des *BFH* stärker respektieren, sondern es wird lediglich eine Instrumentenverschiebung angekündigt weg vom in der Regel später durch Nichtanwendungsgesetz ersetzten Nichtanwendungserlass hin zum sofortigen Nichtanwendungsgesetz.

⁴⁰ Mit ausführlichem Nachweis der Rechtsprechungspraxis *Hey*, in: *Herrmann/Heuer/Raupach*, EStG-/KStG-Kommentar, Einf. ESt Anm. 528 (2003); *Hey* DSStR 2004, 1897 ff. Freilich scheint sich auch hier eine gewisse Tendenz hin zu der Gewährung von Vertrauensschutz abzuzeichnen; vgl. etwa *BFH* v. 17. 12. 2007 – GrS 2/04, BStBl. II 2008, 608.

⁴¹ Vgl. *BVerfG* JZ 2014, 510, 513 Rn. 55.

⁴² *BVerfGE* 131, 20 (26).

⁴³ *BVerfGE* 126, 369 (374).

⁴⁴ *BVerfG* JZ 2014, 510, 515 f. Rn. 79–81.

⁴⁵ Zur Rechtsrückbildung im Gesellschaftsrecht siehe *Fleischer/Wedemann* AcP 209 (2009), 497 (620); *Weber*, Anlässe und Methoden der Rechtsrückbildung im Gesellschaftsrecht, 2003.

⁴⁶ *Pezzler* DSStR 2004, 525 (526); weitere Beispiele etwa bei *Schaumburg/Schaumburg*, in: *Festschrift für Spindler*, 2011, S. 171 (187 Fn. 135). Umfangreiche Analyse einzelner Nichtanwendungserlasse *Gosch*, ebd., S. 379–428.

⁴⁷ Koalitionsvertrag zwischen CDU, CSU und FDP v. 26. 10. 2009, Wachstum. Bildung. Zusammenhalt, S. 14; Koalitionsvertrag zwischen CDU, CSU und SPD v. 27. 11. 2013, Deutschlands Zukunft gestalten, S. 90.

2. Unterschied zwischen der Beseitigung erster höchstrichterlicher Interpretationen und der Wiederherstellung der bisherigen Rechtsprechung?

Der KAGG-Beschluss fußt darauf, dass zur Auslegung des geltenden Rechts die Judikative berufen ist und der Gesetzgeber seine Interpretation der Rechtslage nicht ohne weiteres mit Rückwirkung an die Stelle einer ihm zuwiderlaufenden Interpretation des geltenden Rechts setzen kann. Dann stellt sich aber unweigerlich die Frage, was der Unterschied zwischen der Nachbesserung einer bisher nicht geklärten Rechtslage und der Außerkraftsetzung einer Gerichtsentcheidung ist.

Rückwirkende Nichtanwendungsgesetzgebung ist – wie gerade die Entscheidungen zum Fremdretenrecht und zur Dienstrechtsneuordnung deutlich machen – nicht auf die *Wiederherstellung* der Rechtslage nach einem *Rechtsprechungswechsel* beschränkt, sondern betrifft gleichermaßen Situationen, in denen der Gesetzgeber *von Anfang an* mit der höchstrichterlichen Interpretation seines Gesetzes nicht zufrieden ist⁴⁸. Auf diese Fälle muss der KAGG-Beschluss vom 17. 12. 2013 schon a maiore ad minus angewendet werden. Wenn es dem Gesetzgeber in Fällen noch ausstehender höchstrichterlicher Klärung verwehrt ist, rückwirkend in den Auslegungsprozess einzugreifen, muss dies erst recht gelten, wenn dieser durch ein höchstrichterliches Präjudiz vorerst abgeschlossen ist und der Gesetzgeber nunmehr versucht, seine Rechtsauffassung gegen die der Fachgerichtsbarkeit durchzusetzen.

Damit stellt sich die Frage, was sich hieran ändert, wenn der Gesetzgeber mit rückwirkender Nichtanwendung auf die *Änderung einer gefestigten Rechtsprechung* reagiert. Dabei müssen sowohl zur Ermittlung der Vertrauensgrundlage als auch einer etwaigen Rechtfertigung die verschiedenen Phasen des Rechtsprechungswechsels und des Rückwirkungszeitraums differenziert betrachtet werden. Rechtsprechungsänderungen vollziehen sich in der Regel nicht abrupt, sondern in einem längeren, sich über mehrere Jahre hinziehenden Prozess. Eingeleitet werden sie vielfach durch sich von der höchstrichterlichen Rechtsprechung absetzende instanzgerichtliche Entscheidungen. In der Regel schreitet der Gesetzgeber erst ein, wenn diese neue Rechtsprechungslinie höchstrichterlich bestätigt ist und sich der Rechtsprechungswechsel vollzogen hat. Dann wird die Nichtanwendungsgesetzgebung nicht selten unmittelbar nach Bekanntwerden der höchstrichterlichen Entscheidung angekündigt, freilich nicht durch die Legislative, die hierfür auch nicht über hinreichend flexibel handhabbare formalisierte Instrumente verfügt⁴⁹, sondern durch die Exekutive. Seltener dürften unvorhergesehene Rechtsprechungsänderungen sein, mit denen überraschend von einer zuvor unstreitigen Rechtsprechungspraxis abgewichen wird.

Auch das sich anschließende Nichtanwendungsgesetz bedarf genauer Analyse. Nicht immer beschränkt sich der Gesetzgeber darauf, punktgenau ein einzelnes „unpassendes“ Urteil außer Kraft zu setzen, sondern die Entscheidung gibt Anlass für eine weitergehende Regelung, mit der der ganze Teilbereich „aufgeräumt“ wird. Und selbst das begrenzte Nichtanwendungsgesetz geht häufig über das bisherige Richterrecht hinaus, ändert Facetten, sei es in der Festschrei-

bung von Tatbestandsvoraussetzungen oder Rechtsfolgen⁵⁰. Die Kodifikation von Richterrecht ist ein gestalterischer Prozess.

3. Besondere Rechtfertigung rückwirkender Nichtanwendungsgesetzgebung?

a) Fehlendes Vertrauen

Die Rechtfertigung rückwirkender Nichtanwendungsgesetze wird im Ausnahmefall fehlenden Vertrauens gesehen. Dabei wird in zwei Richtungen argumentiert: Einerseits soll dem Vertrauen in die günstigere, erst mit dem Rechtsprechungswechsel bestätigte Auslegung die vorherige ständige Rechtsprechung entgegenstehen. Andererseits soll Vertrauen in die günstigere Interpretation aber auch nicht durch die neue Rechtsprechung begründet werden, wobei hierfür unterschiedliche Gründe angeführt werden:

- Kritik im Schrifttum an der neuen Rechtsprechungspraxis⁵¹;
- Untergerichte, die die Gefolgschaft verweigern;
- die Möglichkeit der Rückkehr zur bisherigen Rechtsprechungspraxis;
- die stillschweigende oder per Erlass veröffentlichte Nichtanwendung der Entscheidung durch die Verwaltung; im Steuerrecht die Nichtveröffentlichung der Entscheidung im Bundessteuerblatt Teil II;
- die ausdrückliche Ankündigung der Wiederherstellung der bisherigen Rechtslage⁵²;
- die fiskalischen Auswirkungen der neuen Rechtsprechung⁵³.

Keines dieser Momente führt jedoch dazu, dass der Bürger nicht auf die neue, ihm günstige Rechtsprechung vertrauen dürfte. Selbst im Steuerrecht oder Sozialrecht, wo Urteile zugunsten der Betroffenen unmittelbar mit einem „Schaden“ der öffentlichen Kassen korrespondieren, muss nicht automatisch mit deren rückwirkender Außerkraftsetzung gerechnet werden. Zwar greift der Gesetzgeber gegen derartige Entscheidungen nicht selten zum fiskalisch motivierten Nichtanwendungsgesetz, aber dies ist zum einen kein Automatismus, zum anderen besteht grundsätzlich keine Notwendigkeit und damit auch keine Vorhersehbarkeit, dass dies rückwirkend geschieht. Auch die theoretische Möglichkeit der Rückänderung der neuen höchstrichterlichen Rechtsprechung, für die abweichende Auffassungen im Schrifttum und in der untergerichtlichen Judikatur ein Indiz sein mögen, berechtigt nicht zu rückwirkender Nichtanwendungsgesetzgebung. Die Möglichkeit eines Rechtsprechungswechsels besteht immer, das heißt auch bei einer ständigen Rechtsprechung. Gerade bei einer Änderung der Rechtsprechung kann davon ausgegangen werden, dass die Gründe wohl erwogen sind. Es findet sich eine Tendenz, dass der Wechsel nur dann vollzogen wird, wenn die frühere Auslegung nicht mehr vertretbar ist, jedenfalls aber (deutlich) bessere Gründe für die neue Rechtserkenntnis sprechen⁵⁴. Eine Rückkehr zur früheren Rechtsprechung ist damit eher unwahrscheinlich.

Gesetzesvertrauen in eine günstige richterliche Gesetzesauslegung hängt im Übrigen nicht davon ab, ob diese Recht-

48 Zum Beispiel §§ 50d Abs. 10; 52 Abs. 59a EStG.

49 Im Grunde ist die einzige Möglichkeit der Ankündigung einer Gesetzesänderung die Einbringung eines Gesetzgebungsvorschlags in den Bundestag, was zwar nicht zur Beseitigung, aber nach Auffassung des BVerfG zu einer Reduktion des Vertrauens führen kann; siehe BVerfGE 127, 31 (50).

50 Gosch, in: Festschrift für Spindler, 2011, S. 379 (428).

51 BVerfGE 123, 111 (130).

52 BVerfGE 123, 111 (130f.).

53 Zum Beispiel Fissenewert, in: Herrmann/Heuer/Raupach (Fn. 40), § 12 EStG Anm. 165 (2010).

54 Zu der Frage der Argumentationslast für eine Rechtsprechungsänderung siehe Hey (Fn. 2), S. 606 ff.

sprechung allgemein anerkannt wird. In Materien wie dem Sozial- oder Steuerrecht werden für den Betroffenen günstige Gerichtsentscheidungen vielfach von Autoren aus den jeweiligen Verwaltungen kritisiert⁵⁵. Aber auch unabhängig von der Provenienz des Autors spielt eine Schrifttumsmeinung für die Frage berechtigten Vertrauens grundsätzlich ebensowenig eine Rolle wie die Veröffentlichung einer abweichenden Verwaltungsmeinung durch Publikation eines Nichtanwendungserlasses. Beides kann die Rechtslage bei einem normativen Verständnis nicht beeinflussen. Allein die Judikative hat – wie das *BVerfG* als Ausgangspunkt seiner Entscheidungen zutreffend ausführt⁵⁶, dann aber in den beiden Judikaten zur Nichtanwendungsgesetzgebung nicht konsequent genug zu Ende denkt – die verfassungsrechtliche Befugnis zu letztverbindlicher Gesetzesinterpretation. Die Autorität der richterlichen Interpretation ist damit jeder anderen Interpretation einschließlich der des Gesetzgebers überlegen.

Zweifel, ob die Betroffenen auf den Bestand des für sie günstigen Judikats vertrauen durften, kann allein die Ankündigung eines rückwirkenden Nichtanwendungsgesetzes aufwerfen. Indes kann eine derartige Verlautbarung eines Exekutivorgans für sich genommen das Vertrauen in Legislativakte und deren höchstrichterliche Interpretation nicht zerstören⁵⁷. Auch in „antijustizieller Kooperation“⁵⁸ von Finanzverwaltung und Gesetzgeber lassen sich die rechtsstaatlichen Grenzen des Rückwirkungsverbots nicht überwinden⁵⁹.

Damit bedarf es jedenfalls ab der Rechtsprechungsänderung für die Rückwirkung auf deren Zeitpunkt eines weiteren Rechtfertigungsgrundes. Mit der Schaffung eines neuen Vertrauenstatbestandes blockiert das neue günstige Judikat die Rückwirkung. Eine andere Frage ist, ob der Gesetzgeber die vorherige ungünstigere Rechtslage ohne weiteres im Nachhinein festschreiben darf. Zwar ist richtig, dass der Bürger, der sich mit einer ständigen, für ihn ungünstigen Rechtslage konfrontiert sieht, nicht darauf vertrauen kann, dass seine eigene für ihn günstigere Auffassung gilt. Er kann allenfalls darauf hoffen, diese gerichtlich durch einen Rechtsprechungswechsel durchzusetzen. Gelingt dies, dann kommt es für die zeitliche Geltung dieser günstigeren Rechtsprechung aber nicht darauf an, ob auf das günstigere Auslegungsergebnis vertraut wurde. Grund der *ex tunc*-Wirkung von Rechtsprechungsänderungen ist, dass die Judikative auf Gesetzesauslegung beschränkt ist und Auslegung per definitionem nur das erkennt, was immer schon galt⁶⁰. Dies gilt grundsätzlich zugunsten und zulasten des Bürgers. Vertrauen in ein günstigeres Auslegungsergebnis spielt nur insofern eine Rolle, als nur derjenige profitiert, der in der Hoffnung

auf einen Rechtsprechungswechsel seinen Bescheid offen gehalten hat.

Insofern berührt rückwirkende Nichtanwendungsgesetzgebung nicht nur das Gesetzesvertrauen, sondern unterminiert auch das Vertrauen in die Rechtsweggarantie⁶¹. Der Schutzgehalt von Art. 19 Abs. 4 GG wird ausgehöhlt, wenn der Bürger fürchten muss, dass ihm die Früchte einer erfolgreichen Überprüfung staatlicher Eingriffe ohne weiteres im Nachhinein genommen werden können.

Andererseits zeigt die grundsätzliche Geltung der neuen Rechtserkenntnis für alle Fälle, in denen noch kein Bescheid vorlag, dass es auf eine irgendwie geartete Vorstellung oder ein Vertrauen der Betroffenen nicht ankommen kann. Der Bürger muss sich also gegenüber dem rückwirkend ändernden Gesetzgeber nicht entgegenhalten lassen, er habe aufgrund der entgegenstehenden ständigen Rechtsprechung nicht auf die ihm günstigere Norminterpretation vertrauen dürfen. Im Moment der Rechtsprechungsänderung tritt die objektive Gesetzeslage an die Stelle der richterrechtlich konstituierten Rechtslage. Was zählt, ist das abstrakte Gesetzesvertrauen⁶². Dies gilt umso mehr, wenn es sich bei der günstigeren Auslegung nicht um ein gegen Auslegungsregeln verstoßendes Fehlurteil, eine kaum nachvollziehbare Auslegungsüberraschung⁶³, sondern um regelgerechte – jedenfalls vertretbare – Interpretation handelt.

b) Wiederherstellung der Rechtslage im Interesse der Rechtskontinuität?

Das einzige Interesse an der Rückwirkung könnte darin begründet sein, ein Kontinuum zu erzeugen und Zeiträume abweichender Rechtspraxis zu vermeiden⁶⁴. Zu solchen kommt es, würde man das Recht des Gesetzgebers zur Wiederherstellung der früheren Rechtsprechung auf die Zukunft beschränken. Allerdings stellt sich die Frage, ob dieses Interesse den Vertrauensschutzinteressen des Bürgers vorgehen kann, der sich auf die neue, für ihn günstigere Interpretation eingestellt hat. Ein verfassungsrechtliches Gebot der Rechtskontinuität hat das *BVerfG* bisher abgelehnt⁶⁵. Insbesondere soll Art. 3 Abs. 1 GG kein Gebot der Gleichheit in der Zeit beinhalten. So hat der Erste Senat des *BVerfG* in der Entscheidung zur Einschränkung der steuerlichen Berücksichtigung von Jubiläumsrückstellungen keinen Anstoß daran genommen, dass der Gesetzgeber das Gesetz mehrfach hin und her geändert und damit innerhalb eines verhältnismäßig kurzen Zeitraums mehrere unterschiedliche Rechtszustände hin- und her gewechselt hat, für die kein äußerer Anlass bestand.

c) Vereinfachungswirkung von Nichtanwendungsgesetzgebung?

Jedenfalls in den Fällen der rückwirkenden Nichtanwendungsgesetze zu höchstrichterlichen Entscheidungen kann auch *Masings* Einwand der potentiellen Vereinfachung und

55 Im Steuerrecht prominent durch den BMF-Beamten *Mitschke*. Zur Bedeutung von Urteilsanmerkungen und Gesetzesankündigungen durch Ministerialbeamte siehe die Vorlage des *BFH* v. 11.12.2013 – I R 4/13 = *DStR* 2014, 306 (316).

56 *BVerfGE* 126, 369 (392); 131, 20 (37); *BVerfG* JZ 2014, 510, 513 Rn. 55–58.

57 Die Rechtsprechung des *BVerfG* zur Bedeutung von Exekutivhandlungen für das Gesetzesvertrauen ist zwar uneinheitlich, vgl. etwa *BVerfG* v. 10.3.1998 – 1 BvR 178/97 = *BVerfGE* 97, 66 (82 ff.) mit Sondervotum *Kruis* (zur Relevanz eines Kabinettsbeschlusses). Verwaltungsvorschriften können indes geltende Gesetze nicht abändern.

58 *J. Lang* *StuW* 1992, 14 (15).

59 *Schaumburg/Schaumburg*, in: *Festschrift für Spindler*, 2011, S. 171 (173).

60 Zur *ex tunc*-Wirkung von Gerichtsentscheidungen *K.-D. Drüen*, in: *Tipke/Kruse*, AO/FGO, § 4 AO Rz. 116 ff. (2011); *Leisner-Egensperger* *DStJG* 27 (2004), 191 (198); *Leisner* (Fn. 2), S. 538; *Zweigert/Kötz* *BB* 1969, 455.

61 In diese Richtung auch *BFH* (Hrsg.), 60 Jahre *BFH*. Eine Chronik, 2010, S. 117.

62 Vertrauen in die objektive Gesetzeslage siehe *Völker/Ardizzoni* *NJW* 2004, 2413 (2415).

63 Hierauf mag *BVerfGE* 126, 369 (396) beruhen, auch wenn nicht näher begründet wird, ob die außer Kraft gesetzte Entscheidung des *BSG* tatsächlich ein eher fernliegendes Auslegungsergebnis beinhaltete und deshalb von niemandem erwartet werden konnte.

64 Zu diesem Zweck der Vermeidung „zeitlicher Lücken“ siehe auch *Kanzler* *NWB* 2011, 2425.

65 *BVerfGE* 123, 111 (128); dagegen begründet *Leisner* (Fn. 2), S. 167, 189 ff., ein verfassungsrechtliches Gebot der Rechtskontinuität als auf Art. 3 Abs. 1 GG gestützte Rechtsnorm; siehe hierzu auch *Birk* *DStJG* 27 (2004), 9 ff.

Herbeiführung von Rechtssicherheit⁶⁶ durch ein rückwirkendes Nichtanwendungsgesetz nicht überzeugen, weil sich hiermit kein spezifisches Rückwirkungsbedürfnis rechtfertigen lässt. In der Regel ist die Rechtsprechung in der Lage, die durch Auslegungsbedürftigkeit von Normen ausgelöste Rechtsunsicherheit zu beseitigen⁶⁷, ohne dass es hierfür des Gesetzgebers bedarf, nur eben möglicherweise mit einem dem Gesetzgeber missfallenden Ergebnis. Dies ist dann aber kein Problem der Rechtssicherheit.

4. Widerspruch zur Forderung nach Vertrauensschutz gegenüber belastenden Rechtsprechungsänderungen?

Es entsteht auch kein Widerspruch zu der Forderung nach der Gewähr von Vertrauensschutz gegenüber belastenden Rechtsprechungsänderungen im Hinblick auf das durch eine vorherige höchstrichterliche Rechtsprechung begründete Vertrauen⁶⁸. Es mag auf den ersten Blick wie ein Rosinenpicken erscheinen, wenn einerseits eine frühere günstige Rechtsprechung die Berufung auf Vertrauensschutz gegenüber belastenden Rechtsprechungsänderungen begründen soll, der Bürger andererseits aber eben jene frühere Rechtsprechung nicht gegen sich gelten lassen muss, wenn sie ungünstig war, und stattdessen mit unbegrenzter Rückwirkung von einer begünstigenden Rechtsprechungsänderung profitieren soll. Letzteres entspricht jedoch nur der regulären Wirkung richterlicher Rechtserkenntnis, der eine bloße ex nunc- oder pro futuro-Wirkung schon deshalb wesensfremd ist, weil die Judikative dann ihrer durch Art. 19 Abs. 4 GG gewährleisteten Rechtsschutzfunktion nicht mehr gerecht werden könnte⁶⁹. Einer besonderen Begründung für die Erstreckung einer günstigen Rechtsprechung auf die Vergangenheit bedarf es nicht. Zu den institutionellen Funktionsbedingungen der Judikative gehört die unbegrenzte Rückwirkung der Feststellung dessen, was immer schon Recht war. Schließlich urteilt der Richter stets über zurückliegende Sachverhalte⁷⁰. Wenn der Gesetzgeber diese Regelrechtswirkung richterlicher Rechtsfindung außer Kraft setzen will, bedarf er – ebenso wie der Bürger, der Vertrauensschutz gegenüber einer belastenden Rechtsprechungsänderung einfordert – einer besonderen, über die „Wiederherstellung der früheren Rechtslage“ hinausgehenden Legitimation.

5. Keine Einschränkung zukunftsorientierter Nichtanwendungsgesetzgebung

Nicht in Frage gestellt wird die grundsätzliche Praxis der Nichtanwendungsgesetzgebung. Gegen derartige Gesetze gibt es keine verfassungsrechtliche Remedur, es sei denn, der Inhalt des Nichtanwendungsgesetzes verstößt für sich betrachtet gegen Verfassungsrecht⁷¹. Solange sich das Nichtanwendungsgesetz auf zukünftige Sachverhalte beschränkt,

liegt in dem Übertrumpfen der richterlichen Rechtsfindung durch den Gesetzgeber keine Verletzung des Gewaltenteilungsprinzips. Zwar mag Nichtanwendungsgesetzgebung das Verhältnis der Gewalten zueinander belasten. Das dieses Verhältnis regulierende Loyalitätsprinzip⁷² führt aber nicht zur Verfassungswidrigkeit der Maßnahme.

Ohnehin sind die Anlässe für Nichtanwendungsgesetze zu heterogen, um allgemeingültige Schranken aufstellen zu können⁷³. Nichtanwendungsgesetzgebung reicht von der notwendigen Korrektur von Fehlurteilen⁷⁴ über die abweichende Konkretisierung offener Interpretationsspielräume⁷⁵ bis hin zum Eingriff in dogmatisch konsequent gebildete Strukturen des Richterrechts, bei denen der Gesetzgeber mit dem Nichtanwendungsgesetz einen punktuellen Bruch mit Grundprinzipien des Rechtsgebiets in Kauf nimmt und die Allgemeinheit des Gesetzes⁷⁶ gefährdet.

So sehr man sich wünschen mag, der Gesetzgeber würde die dogmatisch häufig auf hohem Niveau agierende Fachgerichtsbarkeit und deren Blick für die Systematik des jeweiligen Rechtsgebiets respektieren⁷⁷, so muss man akzeptieren, dass er – ausgestattet mit demokratischer Legitimation – diese Ordnung bis an die Grenzen der Verfassungswidrigkeit durcheinanderbringen kann. Im Steuerrecht dominiert dabei leider der für die Entscheidung der Einzelfrage irrelevante Fiskalzweck. Eine Auslegungsmaxime „in dubio pro fisco“ gibt es nicht⁷⁸, wohl aber ein vorrangig aufkommensgetriebenes Gestaltungsinteresse des Steuergesetzgebers. Auch wenn Aufkommensinteressen ungeeignet sind, Ungleichbehandlungen zu rechtfertigen⁷⁹, so ist es legitim, wenn sich der Gesetzgeber bei der Wahl zwischen verschiedenen gleichermaßen verfassungskonformen Ausgestaltungen von fiskalischen Erwägungen leiten lässt.

IV. Fazit

Rückwirkende Nichtanwendungsgesetze unterscheiden sich vertrauensschutzrechtlich nicht grundsätzlich von rückwirkenden Interpretationsgesetzen bei noch offener Rechtslage. Im Gegenteil, ist eine für den Bürger günstige Auslegungsvariante höchstrichterlich bestätigt, so wird das allgemeine Gesetzesvertrauen richterrechtlich autorisiert. Hieran ändert sich auch dann nichts, wenn der Gesetzgeber mit dem Nichtanwendungsgesetz auf einen Rechtsprechungswechsel reagiert. Das den Bürger in seinem Gesetzesvertrauen in eine für ihn günstige Auslegung stützende neue Judikat wird durch den Umstand, dass es Ergebnis eines Rechtsprechungswechsels ist, in seiner Aussagekraft nicht gemindert. Nach dem Rechtsprechungswechsel ist der Gesetzgeber überdies grundsätzlich auch gehindert, die frühere ungünstigere Rechtsprechung gesetzlich festzuschreiben. Eine solche Vorgehensweise würde die Rechtsschutzgarantie des Art. 19 Abs. 4 GG aushöhlen, die zwingend auf Rückwirkung günstiger Urteile angewiesen ist. Will der Gesetzgeber

⁶⁶ Sondervotum *Masing* JZ 2014, 516, 518 Rn. 100.

⁶⁷ *Birk* FR 2014, 338.

⁶⁸ Siehe hierzu ausf. *J. Hey* (Fn. 2), S. 598 ff.; ferner *Jachmann*, in: Festschrift für Spindler, 2011, S. 115 (131 ff.). Die Rechtsprechungspraxis ist heterogen; vgl. *Leisner-Egensperger* DStJG 27 (2004), 191 (196 ff.).

⁶⁹ Die Geltung der neuen Rechtsprechung beschränkt sich nicht auf den Anlassfall, sondern erfasst alle Parallelfälle. Präjudizienbildung ist nicht auf künftige Sachverhalte beschränkt (so aber missverständlich *BVerfGE* 126, 369 [394]); das neue Präjudiz kann zwar naturgemäß nur noch in noch offenen Verfahren und deren künftiger Entscheidung zur Anwendung kommen, es trifft aber auf Sachverhalte, die in der Vergangenheit begonnen haben oder sogar schon abgeschlossen sind.

⁷⁰ *Jachmann*, in: Festschrift für Spindler, 2011, S. 115 (134).

⁷¹ Ebenso *Herden*, in: Festschrift für Spindler, 2011, S. 445 (448); *Fleischer/Wedemann* AcP 209 (2009), 497 (619).

⁷² *Schaumburg*, Deutscher Finanzgerichtstag, Bd. 1, 2004, S. 73 (95); *Schaumburg/Schaumburg*, in: Festschrift für Spindler, 2011, S. 171 (187).

⁷³ *Englisch*, in: *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 21. Aufl. 2013, § 5 Rz. 40.

⁷⁴ Vgl. *Pezzer* DStR 2004, 525 (528).

⁷⁵ *Offerhaus* StJb 1995/96, 7 (16).

⁷⁶ *G. Kirchhof*, Die Allgemeinheit des Gesetzes, 2009.

⁷⁷ *Knobbe-Keuk* BB 1985, 820 (821); *Englisch*, in: *Tipke/Lang* (Fn. 73), § 5 Rz. 40.

⁷⁸ *Drüen*, in: *Tipke/Kruse* (Fn. 60), § 4 Rz. 278 (2011); *Lehner*, in: Festschrift für Tipke, 1995, S. 237 ff.; *Schön* DStJG 33 (2010), 29 (48).

⁷⁹ St. Rspr.; siehe bereits *BVerfGE* 6, 55 (80); ferner *BVerfGE* 19, 76 (84 f.); 82, 60 (89); 105, 17 (45); 116, 164 (182); 122, 210 (236 f.).

gleichwohl seine Auffassung richtiger Gesetzesauslegung gegen die der verfassungsrechtlich allein zur Auslegung berufenen Judikative durchsetzen, so muss er sich auf einen der anerkannten Ausnahmetatbestände vom Verbot echter Rückwirkung berufen. Es ist das Verdienst des KAGG-Beschlusses vom 17.12.2013, dies für rückwirkende Eingriffe des Gesetzgebers in den Auslegungsprozess bei noch offener

Rechtslage herausgestellt zu haben. Nichts anderes kann für rückwirkende Nichtanwendungsgesetzgebung gelten. Ein eigenständiger Rechtfertigungsgrund existiert für die Außerkräftsetzung der Rechtsprechung auch nicht in der Sonderkonstellation der „Wiederherstellung der Rechtslage“ nach einem Rechtsprechungswechsel.

Glückwunsch

Geburtstagsblatt zum 80. Geburtstag von Peter Häberle

In seiner Bayreuther Abschiedsvorlesung 2002 hat *Peter Häberle* „Rechtswissenschaften als Lebensform“ bezeichnet. Das klingt wie, nein: das war das Bekenntnis eines Künstlers. Seine Kunst der Rechtswissenschaft kommt – um *Arnold Schönbergs* Kunstformel zu übertragen – nicht nur „von können, sondern vom Müssen“.

Nach dem eigenen Selbstbekenntnis von „Rechtswissenschaft als Lebensform“ sind Werk und Leben von *Häberle* eine Einheit. In seinem Wirken begegnen wir stets dem Menschen *Peter Häberle* unmittelbar, einer sprühenden Persönlichkeit, einem leidenschaftlichen Charakter, einem mitreißenden und mitfühlenden Lehrer ebenso wie einer verletzbaren Seele. So wie viele Künstler hat er, um all seine menschliche wie geistige Sensibilität für den Beruf auszuschöpfen, darauf verzichtet, sich einen Schutzmantel umzulegen, der zwischen Beruflichem und Privatem trennt. Die Intensität, mit der wir *Häberle* als Wissenschaftler und als Menschen erleben, bewegt und fasziniert und hat manchen auch irritiert, weil sie unvermittelt einfordert, sich selbst zu öffnen, um in dem Professor den Lehrer bzw. in dem Kollegen den Künstler zu erkennen. Der Preis dafür ist, dass Glück und Enttäuschung oft nah beieinander liegen. *Häberle* teilt mit vielen Künstlern die Tragik, diesen Preis allein zu zahlen. Umso mehr hat es der Jubilar verdient, für sein Werk auch persönlich gerühmt zu werden, nicht zuletzt in sieben ihm verliehenen Ehrendoktorwürden. Der runde Geburtstag sollte ihm nun Anlass sein, den Erfolg seiner „Rechtswissenschaft“ als das Glück seiner „Lebensform“ zu erleben und sich als Künstler feiern zu lassen.

Nahe läge es, *Häberle* als einen Wortkünstler zu würdigen, der er zweifellos ist – im gesprochenen ebenso wie im geschriebenen Wort. Er selbst hat 1983 „Das Grundgesetz der Literaten“ und damit den „Verfassungsstaat im (Zerr?) Spiegel der Schönen Literatur“ nachgezeichnet. Da Kunst durch Übertragung entsteht und durch Reflexion erfahren wird, soll die Kunst von *Häberle* hier durch einen anderen Spiegel betrachtet werden. Wenn er im Jahrbuch des öffentlichen Rechts 2012 „Musik und ‚Recht‘ – auf dem Forum der Verfassungslehre als Kulturwissenschaft“ behandelt, dann hören wir seine musikalische Ader heraus. Mehr noch: In der „Lebensform“ von *Häberle* hat die Musik stets eine integrale Rolle gespielt. Die Verbindung von Privatem und Beruflichem wird in Konzerten greifbar, die *Häberle* als Pianist für seinen Lehrstuhl, für Freunde und Kollegen gegeben hat. Nach dem Motto „prima la musica, poi le parole“ hat *Peter Häberle* die Musik gerne als Einstimmung für wissenschaftliche Gespräche erklingen lassen – sich selbst öffnend und

andere sensibilisierend. Dass es ihm dabei nicht nur um eine emotionale Öffnung, sondern um eine Transzendenzerfahrung geht, kleidet *Häberle* gerne in Worte, indem er vom ewigen *Bach*, vom göttlichen *Mozart* und vom himmlischen *Schubert* zu sprechen pflegt.

Das Ständchen zu seinem 80. Geburtstag soll *Peter Häberle* nicht als Pianisten, sondern dem Tonkünstler in einem übertragenen Sinne gewidmet sein. Es lohnt, dem „Lebenswerk“ von *Häberle* in Kategorien der Musik nachzuspüren. Beginnen wir mit dem Klang als solchen. Nicht nur gehört *Häberle* zu denjenigen Autoren, die wir sofort an ihrem Stil erkennen. Seine Sprache hat auf einer sinnlichen Ebene einen unverkennbaren Tonfall. Damit ist hier nicht die unüberhörbar schwäbische Färbung des gesprochenen Wortes gemeint (mit der *Häberle* gern kokettiert). Einen unverwechselbaren, schwebenden Klang haben vielmehr auch seine Schriften. Mitschwingende Gedanken werden – wie Obertöne in Parenthesen – zum Klingen gebracht. Die geistigen Welten, in denen sich *Häberle* bewegt und deren Klänge er spielerisch verwebt, könnten in einem übertragenen Sinne als Sphärenmusik beschrieben werden. „Verfassungslehre als Kulturwissenschaft“ ist als ein klingendes Programm zu begreifen. Eine rein analytische Betrachtung würde ihr nicht gerecht.

Das gilt auch für seinen verfassungsvergleichenden Ansatz: So wie sich Komponisten von der Musik anderer Länder haben inspirieren lassen und deren Rhythmen und Klänge spielerisch verwendet und ihre eigene Musik – zum Teil auch des exotischen Reizes wegen – koloriert haben (Italienisches Konzert von *Bach*, Türkischer Marsch von *Mozart*, Polonaisen von *Schubert*, Amerikanisches Streichquartett von *Dvořák*, Italienische und Schottische Symphonie von *Mendelssohn*), so setzt *Häberle* die Rechtsvergleichung gleichsam melodisch ein, begreift und reflektiert Verfassungen aller Welt „aus Kultur und als Kultur“ und entwickelt so „Vorstudien zu einer universalen Verfassungslehre“ (2013). Das geschieht mit verblüffender Virtuosität, die auch exotische Verfassungen ohne Scheu einbezieht, die weit über dem Boden des positiven Rechts ebenso wie über den Details des jeweiligen Kontextes schwebt und die nicht Selbstzweck ist, sondern das Ganze, das heißt den Verfassungsstaat und die Verfassungslehre im Blick hat. *Häberle* beherrscht diese Kunst auch improvisatorisch, das heißt in Diskussionsbeiträgen, gerne mit launigem Unterton, Erkenntnisse anderer ebenso wie die eigenen Überlegungen relativierend. *Häberle* liebt den Mischklang mit seinen Zwischentönen – ablesbar in seinen „gemischten Theorien“. In der Musik sprechen wir – etwa mit Bezug auf *Debussy* – vom Impressionismus, der Assoziationen weckt und mit Bildlichkeiten spielt und dabei seinen Reiz aus der Andeutung schöpft.

Das Ernste zu erreichen, schließt spielerische Elemente nicht aus. *Häberles* Werke kennen auch Verzierungen, die – in der Musik-Notation seit dem 19. Jahrhundert üblich –