

Es werde Licht (in der Gesetzgebung)

Die klarstellende Rückwirkung

Vincent Plautz*

Kann der Gesetzgeber zur Klarstellung der Rechtslage Gesetze auch mit Wirkung für die Vergangenheit erlassen oder steht dem das Rückwirkungsverbot entgegen? Unter Einbeziehung aktueller Rechtsprechung untersucht der Beitrag diese sogenannte klarstellende Rückwirkung einer kritischen Würdigung.

I. Einleitung

Der moderne Gesetzgeber erlässt ständig neue Gesetze, die Klage über das stetige Anschwellen des Bundesgesetzblatts ist Legion.¹ Auslöser der Gesetzesflut sind häufig fehlerhafte Gesetze.² Ungenaue Formulierungen, widersprüchliche Normen oder falsche Verweisungen führen dazu, dass die Rechtsprechung und die Verwaltung das Gesetz anders auslegen als es vom Gesetzgeber beabsichtigt war. Es kann sogar passieren, dass der Gesetzgeber dann sogar mehrere Korrekturgesetze erlassen muss, um seinem Willen Ausdruck zu verleihen.³

Das Verfassungsrecht schien der Flut der korrigierenden Gesetze bisher keinen ausreichenden Einhalt zu gebieten. So durfte der Gesetzgeber fehlerhafte Gesetze sogar mit Wirkung für die Vergangenheit ändern. Zwar stand der Rückwirkung von Gesetzen das vom BVerfG entwickelte Rückwirkungsverbot entgegen, doch waren großzügige Ausnahmen hiervon anerkannt.⁴ In diesem Zusammenhang hat das BVerfG unlängst darüber entschieden, ob der Anwendungsbereich des Rückwirkungsverbots in den Fällen der sogenannten „klarstellenden Rückwirkung“ überhaupt eröffnet ist und ob diese unter einen solchen Ausnahmetatbestand subsumiert werden kann.⁵

Von einer klarstellenden Rückwirkung ist die Rede, wenn der Gesetzgeber Gesetze mit Wirkung für die Vergangenheit erlässt und diese damit begründet, dass es sich lediglich um die „Klarstellung“ der bisherigen Rechtslage handle.⁶ Das Rückwirkungsverbot greift nämlich nur dann ein, wenn die Gesetzesänderung die Rechtslage zu Lasten des Bürgers konstitutiv ändert. Bei einer rein deklaratorischen Klarstellung ist der Anwendungsbereich des Rückwirkungsverbots aber erst gar nicht eröffnet, weil das neue Gesetz nur das bestätigt, was schon vorher gegolten hat. Hintergrund der klarstellenden Rückwirkung ist also häufig der Versuch des Gesetzgebers, dem Rückwirkungsverbot beim Erlass rückwirkender Gesetze aus dem Weg zu gehen.⁷

In diesem Zusammenhang soll im Folgenden darauf eingegangen werden, ob ein solches Vorgehen verfassungsrechtlichen Maßstäben standhält. Dazu wird in einem ersten Schritt auf die verfassungsrechtlichen Maßstäbe für rückwirkende Gesetze eingegangen (II) und anschließend die Anwendung dieser Maßstäbe auf klarstellende Gesetze vor dem Hintergrund der aktuellen Rechtsprechung untersucht (III). Abschließend sollen die Auswirkungen der höchstrichterlichen Rechtsprechung auf die Gesetzgebung beleuchtet werden (IV).

* Der Verfasser ist Studierender der Rechtswissenschaften an der LMU München.

1 Groll, In der Flut der Gesetze, 1985, S. 21.

2 Hey, NJW 2014, 1564 (1564).

3 Schnapp, JZ 2011, 1125 (1125).

4 BVerfGE 131, 20 (39), NVwZ 2012, 876.

5 BVerfGE 135, 1 (53) = HFR 2014, 359.

6 BT-Drs. 17/7524, S. 10.

7 Wiese/Berner, DStR 2014, 1260 (1261).

II. Verfassungsrechtliche Maßstäbe

Das BVerfG unterscheidet zwischen grundsätzlich unzulässiger echter und grundsätzlich zulässiger unechter Rückwirkung. Eine Rechtsnorm entfaltet echte Rückwirkung, wenn sie nachträglich in einen abgeschlossenen Sachverhalt eingreift (Rückbewirkung von Rechtsfolgen). Dagegen liegt eine unechte Rückwirkung vor, wenn eine Rechtsnorm den Eintritt ihrer Rechtsfolgen an Umstände aus der Zeit vor ihrer Verkündung knüpft (tatbestandliche Rückanknüpfung).⁸

1. Rechtsstaatsprinzip und Grundrechte

Im Rahmen der verfassungsrechtlichen Vorgaben für „klarstellend“ rückwirkende Gesetze sind in objektiv-rechtlicher Hinsicht das Rechtsstaatsprinzip (Art. 20 Abs. 3 GG) und in subjektiv-rechtlicher Hinsicht der Schutz der Grundrechte (Art. 1 bis 19 GG) zu beachten. In den Fällen der echten Rückwirkung überwiegt das Rechtsstaatsprinzip, während bei Fällen unechter Rückwirkung primär die Grundrechte im Vordergrund stehen.⁹ Der Hinweis auf die Klarstellungsfunktion einer Gesetzesänderung ist aus Sicht des Gesetzgebers in der Regel nur erforderlich, wenn es sich um eine grundsätzlich unzulässige echte Rückwirkung handelt. Daher kommt für klarstellende Gesetze in erster Linie Art. 20 Abs. 3 GG in Betracht.¹⁰

2. Vertrauensschutzprinzip

Aus dem Rechtsstaatsprinzip des Art. 20 Abs. 3 GG wird der Grundsatz der Rechtssicherheit hergeleitet, wonach der Bürger auf die Verlässlichkeit der Rechtsordnung vertrauen darf.¹¹ Daher ist der Bürger vor nachträglichen staatlichen Eingriffen zu schützen.¹²

a) Vertrauensschutzprüfung

Um den Vertrauensschutz aus der Abstraktheit des Rechtsstaatsprinzips herauszulösen und ihn operabel zu machen, hat sich die Strukturierung des Vertrauensschutzes in einen Vertrauenstatbestand herausgebildet.¹³ Dieser setzt sich grundsätzlich aus drei Tatbestandselementen zusammen, nämlich der Vertrauensgrundlage, dem Vertrauen und der Vertrauensdisposition. Das bedeutet, dass das Vorliegen einer Vertrauensgrundlage normativer Anknüpfungspunkt ist, das Vertrauen auf dieser Grundlage beruhen muss und der Bürger im Vertrauen auf die Grundlage

gehandelt haben muss.¹⁴

Ist dieser Vertrauenstatbestand erfüllt, so darf der Bürger auf den Bestand der gültigen Normenlage vertrauen. Allerdings ist nicht jedes Vertrauen schutzwürdig, da nicht jede Disposition des Betroffenen eine vergangenheitsbezogene Regelung hindert. Schutzwürdig ist das Vertrauen erst, wenn sich die Verfassungsposition „Vertrauensschutz des Bürgers“ gegen die Verfassungsposition „Befugnis des demokratisch legitimierten Gesetzgebers zur Normsetzung“ in einer Abwägung durchsetzt.¹⁵ In diesem Fall sind rückwirkende Gesetze grundsätzlich unzulässig.

b) Ausnahmen vom Rückwirkungsverbot

Bei fehlender Schutzwürdigkeit des Vertrauens erkennt das BVerfG daher Ausnahmen vom Rückwirkungsverbot an.¹⁶ Ein rückwirkendes Gesetz ist ausnahmsweise zulässig, wenn der Betroffene mit einer neuen Regelung rechnen musste, das geltende Recht unklar und verworren war, der Betroffene sich nicht auf den durch eine ungültige Norm erzeugten Rechtsschein verlassen durfte, zwingende Gründe des Allgemeinwohls vorgehen oder die rückwirkende Gesetzesänderung keinen oder nur einen ganz unerheblichen Schaden verursacht.¹⁷

III. Anwendung der verfassungsrechtlichen Maßstäbe auf „klarstellende Gesetze“

Der Erste Senat des BVerfG hat sich in seinem Beschluss vom 17.12.2013 erstmals explizit mit der verfassungsrechtlichen Problematik klarstellender Rückwirkung befasst und die Rückwirkungsdogmatik weiterentwickelt.¹⁸

1. Der KAGG-Beschluss

Anlass der Entscheidung war eine Änderung des Gesetzes über Kapitalanlagegesellschaften (KAGG). Ursprünglich verwies § 40a Abs. 1 KAGG auf § 8b Abs. 2 KStG, der Gewinne aus Anteilsveräußerungen von der Körperschaftsteuer befreit. Als Kehrseite zu § 8b Abs. 2 KStG ordnet § 8b Abs. 3 KStG an, dass Gewinnminderungen im Zusammenhang mit Anteilen im Sinne des § 8b Abs. 2 KStG unbeachtlich sind.¹⁹ Allerdings enthielt § 40a Abs. 1 KAGG keinen Verweis auf § 8b Abs. 3 KStG, sodass der Gesetzgeber eine Korrektur für erforderlich hielt. Diese erfolgte 2003 mit dem sogenannten Korb II-Gesetz, das § 40a Abs. 1 KAGG um einen zweiten Satz erweiterte und darin auf § 8 Abs. 3 KStG verwies.²⁰ Das Korrekturgesetz sollte gemäß § 43 Abs. 18

8 BVerfGE 132, 302 (318) = NJW 2013, 145.

9 BVerfGE 101, 239 (262 f.) = NJW 2000, 413.

10 Schön, in: FS Lang, 2010, S. 221 (223).

11 BVerfGE 105, 17 (76) = FR 2002, 1011; Herzog, in: Maunz-Dürig, GG, 70. EL 2014, Art. 20 Rn. 65.

12 BVerfGE 132, 302 (320) = NJW 2013, 145.

13 Schwarz, Vertrauensschutz als Verfassungsprinzip – eine Analyse nationalen Rechts, des Gemeinschaftsrechts und der Beziehungen zwischen beiden Rechtskreisen, 2001, S. 295.

14 Leisner, in: FS Berber, 1973, S. 273 (278).

15 Weber-Dürler, Vertrauensschutz im öffentlichen Recht, 1983, S. 79.

16 BVerfGE 131, 20 (39) = NVwZ 2012, 876; Selmer, JuS 2014, 763 (764).

17 BVerfGE 135, 1 (64) = HFR 2014, 359.

18 BVerfGE 135, 1 (1 f.) = HFR 2014, 359.

19 Hey, NJW 2014, 1564 (1564).

20 Gesetz zur Umsetzung der Protokolländerung der Bundesregierung

KAGG für alle Veranlagungszeiträume gelten, soweit Festsetzungen noch nicht bestandskräftig sind. In der Gesetzesbegründung wurde diese unbegrenzte Rückwirkung mit dem Hinweis auf eine „redaktionelle Klarstellung“²¹ versehen.

Unter den Finanzgerichten war von Anfang an umstritten, ob die Gesetzesänderung eine konstitutive Änderung der alten Rechtslage brachte oder lediglich einen deklaratorischen Hinweis auf die schon bestehende Rechtslage enthielt. Das FG München legte die Ursprungsfassung des § 40a Abs. 1 KAGG entgegen des Wortlauts dahingehend aus, dass sie schon einen Verweis auf § 8 Abs. 3 KStG enthielt und erkannte in der Einfügung des § 40a Abs. 1 S. 2 KAGG nur eine deklaratorische Klarstellung.²² Demgegenüber ging das FG Münster aufgrund des geänderten Gesetzeswortlauts und dem erstmalig ausdrücklichen Verweis auf § 8 Abs. 3 KStG davon aus, dass die Rechtslage konstitutiv geändert wurde. Daher hielt das FG Münster die Anwendung von § 40a Abs. 1 KAGG in der Fassung des Korb II-Gesetzes für den Veranlagungszeitraum 2002 für verfassungswidrig und legte es dem BVerfG mit dem Hinweis vor, dass es eine unzulässige echte Rückwirkung entfalte.²³

2. Anwendungsbereich des Rückwirkungsverbots

In seinem Beschluss geht das BVerfG zunächst auf die Frage ein, ob der Anwendungsbereich des Rückwirkungsverbots in den Fällen „klarstellender Rückwirkung“ überhaupt eröffnet ist. Indem der Gesetzgeber eine Gesetzesänderung damit begründet, dass diese „lediglich klarstellend“ oder „rein redaktionell“ sei, versucht er sich die Unterscheidung zwischen konstitutiven und deklaratorischen Klarstellungen zunutze zu machen. Erfährt die bisherige Rechtslage keine Änderung, spricht aus verfassungsrechtlicher Sicht nämlich grundsätzlich nichts gegen eine Anordnung der Gesetzesklarstellung mit Wirkung für die Vergangenheit.²⁴

Problematisch ist aber, inwiefern im Falle von legislativen Klarstellungen die bisherige Rechtslage zu Lasten des Bürgers geändert wird und damit seine Vertrauensinteressen berührt werden. Denn die gesetzgeberische Klarstellung gilt vor allem denen, die das Gesetz anders als es die Klarstellung vorsieht ausgelegt haben.²⁵ Das Bedürfnis des Gesetzgebers für klarstellende Gesetzesänderungen besteht nämlich nur dann, wenn die tatsächliche Auslegung der betreffenden Vorschriften vom beabsichtigten Zweck abweicht. Besonders im Steuerrecht besteht ein großes Bedürfnis, weil Klarstellungen in aller Regel nachträglich eine höhere Steuerschuld begründen. In diesen Fällen führen Gesetzesänderungen zu einer für den Bürger nachteiligen Änderung der bisherigen Rechtslage und damit zu einer grundsätzlich

unzulässigen echten Rückwirkung.²⁶

a) Befugnis zur Gesetzesauslegung

Nach Ansicht des BVerfG hängt die Wirkung einer Gesetzesänderung vom Vergleich der Rechtslagen vor und nach dem Korrekturgesetz ab. Denn so wird deutlich, ob die neue Norm konstitutiver oder deklaratorischer Natur ist. Zu diesem Zweck müsse die Ausgangs- und die geänderte Norm ausgelegt werden. Jedoch verlagert sich damit die Rückwirkungsproblematik auf die Frage, welcher Gewalt die Herrschaft über die Auslegung des Rechts zusteht.²⁷

aa) Interpretationsherrschaft der Rechtsprechung

An dieser Stelle vertritt der Erste Senat die Ansicht, dass der gesetzgeberische Hinweis auf die Klarstellungsfunktion der Gesetzesänderung für die Gerichte unverbindlich sei. Einzig und allein den Gerichten stehe die Interpretationsherrschaft über die Rechtslage zu. An diese Auslegung müssen sich die anderen Gewalten halten. Die Behauptung, eine Norm diene lediglich zur Klarstellung könne die Prüfungs- kompetenz der Gerichte nicht einschränken.²⁸

bb) Authentische Interpretation

Das wirft natürlich die Frage auf, warum nicht der Gesetzgeber die Befugnis zur Auslegung von Normen haben sollte. Auf den ersten Blick erscheint diese sogenannte authentische Interpretation durchaus plausibel. Warum sollte derjenige, der eine Norm erlassen hat, nicht rückwirkend mittels einer weiteren Norm den Sinn und Zweck der ursprünglichen Norm verdeutlichen, wenn die Ursprungsnorm anders ausgelegt wird als es seinem Willen entspricht?²⁹

Unter dem Gesichtspunkt der Prozessökonomie wäre die Interpretationsherrschaft des Gesetzgebers vorteilhaft. Durch eine klarstellende Gesetzesänderung könnten alle offenen Streitfälle, die vor der Gesetzesänderung angefallen sind, mit einem Schlag geklärt wären. Damit könnte man sich lange und teure Gerichtsprozesse sparen, die für die Dauer des Prozesses erhebliche Rechtsunsicherheit schaffen.³⁰

Allerdings würde die Letztentscheidungskompetenz des Gesetzgebers bei der Auslegung von Gesetzen auf eine unbeschränkte Gewalt der Legislative hinauslaufen und eine gerichtliche Kontrolle verhindern.³¹ Diesem Umstand steht das Verfassungsprinzip der Gewaltenteilung aus Art. 20 Abs. 2 GG entgegen. Danach wird die Staatsgewalt durch besondere Organe der Gesetzgebung, der vollziehenden Gewalt und der Rechtsprechung ausgeübt. Die Verfassung schreibt keine strikte Trennung der Gewalten vor, sondern ihre gegenseitige Kontrolle und Mäßigung.³²

zur Vermittlungsempfehlung zum Steuervergünstigungsabbaugesetz vom 22. Dezember 2003 (BGBl. I S. 2840).

21 BT-Drs. 12/5016, S. 87.

22 FG München, EFG 2008, 991 (992).

23 FG Münster, EFG 2008, 983 (983).

24 Wiese/Berner, DStR 2014, 1260 (1261).

25 Birk, FR 2014, 338 (340).

26 Wiese/Berner, DStR 2014, 1260 (1262).

27 Lepsius, JZ 2014, 488 (490).

28 BVerfGE 135, 1 (48) = HFR 2014, 359.

29 Schnapp, JZ 2011, 1125 (1128).

30 BVerfGE 135, 1 (93) = NVwZ 2014, 577.

31 Schnapp, JZ 2011, 1125 (1129).

32 Hofmann, in: Schmidt-Bleibtreu/Hofmann/Hopfauf (Hrsg.), GG, 13.

Die Normsetzungs- und Normauslegungskompetenz der Legislative würde aber zu einer fundamentalen Verschiebung dieses Gleichgewichts führen und ist deswegen nicht mit dem Grundgesetz zu vereinbaren. Um dieses zu vermeiden,³³ steht allein der Rechtsprechung die Befugnis zur Gesetzesauslegung zu.

cc) Keine Privilegierung der Rechtsprechung

Eine ausschließliche Interpretationsherrschaft der Rechtsprechung über Normen kann aber zu paradoxen Ergebnissen führen. Angenommen, das BVerfG erklärt eine als „lediglich klarstellend“ bezeichnete Gesetzesänderung wegen Verstoßes gegen das Rückwirkungsverbot für nichtig und der BFH legt daraufhin die alte Fassung der Norm so aus, wie es die neue Fassung der Norm vorschreibt, dann hätte das BVerfG eine deklaratorische Norm, die keine Rückwirkung entfaltet, für verfassungswidrig erklärt.³⁴ Die Klarstellung durch den BFH soll aber verfassungsgemäß sein, weil der Rechtsprechung die Interpretationsherrschaft zusteht. Die Verfassungswidrigkeit desselben Auslegungsergebnisses hängt also davon ab, ob es der Gesetzgeber oder die Rechtsprechung erzielt.

Aus diesem Grund könnte man auf die Idee kommen, von einer Privilegierung der Rechtsprechung gegenüber dem Gesetzgeber zu sprechen. Denn für den Gesetzgeber soll bei der Auslegung durch klarstellende Gesetze das Rückwirkungsverbot gelten, während die Rechtsprechung von verfassungsrechtlichen Schranken befreit ist.³⁵ Um eine Privilegierung handelt es sich jedoch nur, wenn man die klarstellenden Gesetzesänderungen als Auslegung des Gesetzesinhalts betrachtet. Eine Gesetzesänderung ist trotz des Hinweises auf ihre Klarstellungsfunktion allerdings keine Auslegung, sondern neue Gesetzgebung. Die Gesetzesbegründung ist nicht das Gesetz selbst und entfaltet keine Bindungswirkung. Weil nur das ordnungsgemäß verkündete Gesetz bindet, kann die Gesetzesbegründung nicht in Konflikt mit einer Auslegung durch die Rechtsprechung treten.³⁶ Folglich kann man wegen der Interpretationsherrschaft der Rechtsprechung nicht von einer Privilegierung der Judikative gegenüber der Legislative sprechen.

dd) Keine Abkopplung des Rückwirkungsverbots vom Vertrauensschutz

Die Entscheidung des BVerfG war im Ersten Senat heftig umstritten wie das knappe Abstimmungsergebnis mit 5 zu 3 Stimmen zeigt.³⁷ Richter des BVerfG *Masing* warf dem Senat in einem Sondervotum vor, das Rückwirkungsverbot vom Vertrauensschutz abzukoppeln indem er die Rückwirkungsproblematik auf die Frage der Interpretationsherr-

schaft verlagere.³⁸

Die Rückwirkungsrechtsprechung diene dem Schutz individueller Freiheit und Selbstbestimmung, welcher nur durch ein Abstellen auf das berechnete Vertrauen des Betroffenen gewährleistet werden könne. Der Vertrauensschutz bilde den subjektiv-rechtlichen Kern des Rückwirkungsverbots und könne nicht durch die objektiv-rechtliche Frage der Gewaltenkompetenz ersetzt werden. Vielmehr sei für die Verfassungsmäßigkeit von rückwirkenden Gesetzen maßgeblich, ob schutzwürdiges Vertrauen enttäuscht wurde.³⁹ Fraglich ist also, inwieweit sich der Beschluss des BVerfG auf das subjektive Vertrauensschutzprinzip stützt.

Zwar begründet die Entscheidung einen Verstoß gegen das Rückwirkungsverbot damit, dass zur verbindlichen Auslegung einer Norm nicht der Gesetzgeber, sondern die Gerichte berufen seien.⁴⁰ Allerdings schützt die Interpretationsherrschaft der Rechtsprechung den Bürger davor, dass sein schutzwürdiges Vertrauen ausgehöhlt wird. Dabei steht nicht die objektiv-rechtliche Frage der Gewaltenkompetenz, sondern der subjektiv-rechtliche Vertrauensschutz im Mittelpunkt. Der Bürger darf darauf vertrauen, dass der Gesetzgeber den offenen Gesetzeswortlaut nicht rückwirkend zu seinen Gunsten ändert und damit die den Gerichten zustehende Auslegungskompetenz in Anspruch nimmt. Dem Bürger muss die Möglichkeit eröffnet bleiben, sein Normverständnis im Gerichtsverfahren durchzusetzen.⁴¹ Folglich kann nicht davon gesprochen werden, dass der KAGG-Beschluss das Rückwirkungsverbot vom Vertrauensschutz abkoppelt.

ee) Kein Rückwirkungsverbot aus dem Demokratieprinzip

Das BVerfG ist der Auffassung, dass sich die demokratische Legitimation des Parlaments nur auf die Gegenwart und auf die Zukunft beziehe (vgl. Art. 20 Abs. 2 GG). Ausschließlich der frühere Gesetzgeber konnte die Rechtslage in der Vergangenheit gestalten, während der heutige Gesetzgeber dazu nicht legitimiert sei. Ein legislativer Zugriff auf die Vergangenheit müsse die Ausnahme bleiben.⁴² Allerdings ist zweifelhaft, ob eine solch enge Auslegung der demokratischen Legitimation entspricht. Dagegen wird eingewendet, dass der zeitliche Anwendungsbereich in der bisherigen verfassungsgerichtlichen Rechtsprechung immer ziemlich weit ausgelegt wurde und ganz allgemein das Zugriffsrecht der Legislative auf alle drängenden Fragen des Gemeinwohls umfasste.⁴³ Denn Probleme, die in der Vergangenheit nicht gelöst wurden, wirken in die Gegenwart und die Zukunft fort. Auch an dieser Stelle erfordere die Vertrauensschutzdogmatik eine Abwägung zwischen dem schutzwürdigen

Auflage 2014, Art. 20 Rn. 55.

33 *Degenhart*, Staatsrecht I, 29. Auflage 2013, Rn. 295.

34 *Lepsius*, JZ 2014, 488 (490).

35 *Lepsius*, JZ 2014, 488 (491).

36 *Birk*, FR 2014, 338 (340).

37 BVerfGE 135, 1 (84) = HFR 2014, 359.

38 BVerfGE 135, 1 (87) = NVwZ 2014, 577.

39 BVerfGE 135, 1 (92) = NVwZ 2014, 577.

40 BVerfGE 135, 1 (49) = HFR 2014, 359.

41 *Birk*, FR 2014, 338 (339).

42 BVerfGE 135, 1 (45) = HFR 2014, 359.

43 BVerfGE 135, 1 (93) = NVwZ 2014, 577 (584).

Vertrauen des Bürgers und der Befugnis des demokratisch legitimierten Gesetzgebers zur Normsetzung.

Für diese Abwägung ist zu klären, wie weit die Befugnis des demokratisch legitimierten Gesetzgebers reicht. Der Gesetzgeber ist ein politisches Organ und das Gesetz das Instrument der Politik. Im demokratischen und sozialen Rechtsstaat werden wechselnde parteipolitische Ziele durch das Gesetz verwirklicht. Aus diesem Grund ist die Gesetzgebung durch die Diskontinuität der Legislaturperioden geprägt.⁴⁴ Kern des Demokratieprinzips ist es, dass neue Mehrheiten oder auch bestehende Mehrheiten mit besseren Erkenntnissen das Recht stets verändern können müssen.⁴⁵ Die Abänderbarkeit aber auf die Gegenwart und Zukunft zu begrenzen, würde auf eine erhebliche Schwächung des demokratischen Prozesses hinauslaufen und die Demokratie dem Wähler entfremden. Denn die Motive des Wählers hängen im Wesentlichen von den gesetzgeberischen Entscheidungen in der Vergangenheit ab. Der Wähler könnte vergangene Entscheidungen aber nicht mehr korrigieren, wenn der Gesetzgeber nicht zur Korrektur befugt wäre.⁴⁶ Deshalb steht das Demokratieprinzip einer nachträglichen Korrektur durch den Gesetzgeber nicht entgegen, sofern die Abänderung dem Wählerwillen entspricht.

Außerdem ist das Demokratieprinzip schon rein dogmatisch nicht in der Lage ein Rückwirkungsverbot zu begründen, denn das Rückwirkungsverbot beruht in erster Linie auf Vertrauensschutzgründen.⁴⁷ Der Vertrauensschutz und das Demokratieprinzip sind jedoch schwer in Einklang zu bringen. Das rührt daher, dass dem Demokratieprinzip der Gedanke der Reversibilität von einmal getroffenen Entscheidungen zugrunde liegt.⁴⁸ Dieser Gedanke verträgt sich aber nicht mit dem widerstreitenden und wandlungsfeindlichen Vertrauensschutzgedanken. Wenn also der Kern des Rückwirkungsverbots nicht mit dem Kern des Demokratieprinzips vereinbar ist, lässt sich kaum ein Rückwirkungsverbot aus dem Demokratieprinzip herleiten. Somit steht das Demokratieprinzip einem legislativen Zugriffsrecht auf die Vergangenheit nicht entgegen.

b) Vertrauensgegenstand auslegungsoffener Gesetze

Ob rückwirkende Gesetzesänderungen unter das Rückwirkungsverbot fallen, hängt von den entgegenstehenden schutzwürdigen Vertrauensinteressen der von der Änderung betroffenen Bürger ab. Das Vertrauen der Betroffenen wird enttäuscht, wenn sie in die Rechtslage vor der Gesetzesänderung vertrauen durften.⁴⁹ Allerdings ist die Rede vom „Vertrauen in eine Rechtslage“ zu unpräzise, um dessen

Schutzwürdigkeit zu bewerten. Vertrauen in eine Rechtslage kann nämlich in zwei verschiedenen Arten bestehen. Entweder kann sich das Vertrauen auf ein bestimmtes Auslegungsergebnis oder auf den Wortlaut einer auszulegenden Norm beziehen.⁵⁰ Fraglich ist also, ob der Betroffene bereits Schutz vor einer rückwirkenden Gesetzesänderung genießt, wenn mehrere Auslegungen der zu ändernden Norm in Betracht kommen.

Nach Ansicht des BVerfG im KAGG-Beschluss findet das Rückwirkungsverbot Anwendung, wenn die ursprüngliche Gesetzesfassung Anlass zu Auslegungszweifeln gibt und die Neufassung des Gesetzes diese beseitigt. Dabei bleibt unberücksichtigt, welche Auslegung richtig ist, solange unterschiedliche Auslegungsergebnisse vertretbar sind.⁵¹ Dies gilt einerseits für Fälle, in denen die Norm in ihrer ursprünglichen Fassung von den Fachgerichten anders ausgelegt wurde, als es die Neuregelung beabsichtigt. Andererseits ist eine rückwirkende Klärung der Rechtslage durch den Gesetzgeber eine konstitutive Regelung, wenn der Gesetzgeber damit nachträglich einer höchstrichterlich geklärten Auslegung des Gesetzes den Boden zu entziehen sucht.⁵²

aa) Beständigkeit der Auslegungsgrundlage

Im Schrifttum wird die Bedeutung dieses Beschlusses unterschiedlich bewertet. Teile der Literatur gehen davon aus, dass das Vertrauen in die Rechtslage mit dem Vertrauen in den Gesetzeswortlaut der auszulegenden Norm gleichzusetzen sei. Der Betroffene könne nicht darauf vertrauen, dass sich seine Auslegung vor Gericht durchsetzt, aber er könne darauf vertrauen, dass das Gericht die Norm so zur Grundlage seiner Entscheidung macht, wie sie der Gesetzgeber erlassen und verkündet hat.⁵³

Vertrauensschutz greife bei berechtigtem Vertrauen. Vertrauen könne man mit genügender Sicherheit jedenfalls auf das Gegebene und nicht unbedingt auf Erwartetes. Bei der Auslegung von Normen ergeben sich Erwartungen aus dem Gesetz. Darüber, wie die verkündeten Gesetze ausgelegt werden, lasse sich nur spekulieren.⁵⁴ Verlassen könne man sich nicht auf eine bestimmte Auslegung, sondern nur darauf, dass die ausgelegten Normen inhaltlich nicht verändert werden. Das spricht dafür, dass sich beim Rückwirkungsverbot das Vertrauen auf den Bestand der Auslegungsgrundlage und nicht auf ein erwartetes Auslegungsergebnis bezieht.⁵⁵

Ein solches Vertrauensverständnis erklärt auch, warum Rechtsprechungsänderungen nicht in den Anwendungsbereich des Rückwirkungsverbots fallen. Die Auslegungsgrundlage bleibt in diesen Fällen dieselbe, nur das Ausle-

44 Hey, Steuerplanungsicherheit als Rechtsproblem, 2002, S. 70.

45 Waldhoff, in: Pezzer (Hrsg.), Vertrauensschutz im Steuerrecht, 2004, 129 (141).

46 Lepsius, JZ 2014, 488 (494).

47 Wiese/Berner, DStR 2014, 1260 (1260).

48 Schwarz, Vertrauensschutz als Verfassungsprinzip – eine Analyse nationalen Rechts, des Gemeinschaftsrechts und der Beziehungen zwischen beiden Rechtskreisen, 2001, S. 228.

49 Mellinshoff, in: Pezzer (Hrsg.), Vertrauensschutz im Steuerrecht, 2004, 25 (40).

50 Buchheim/Lassahn, NVwZ 2014, 562 (563).

51 BVerfGE 135, 1 (120) = HFR 2014, 359.

52 Selmer, JuS 2014, 763 (765).

53 Birk, FR 2014, 338 (339).

54 Buchheim/Lassahn, NVwZ 2014, 562 (563).

55 Schwarz, Vertrauensschutz als Verfassungsprinzip – eine Analyse nationalen Rechts, des Gemeinschaftsrechts und der Beziehungen zwischen beiden Rechtskreisen, 2001, S. 295.

gungsergebnis ist ein anderes. Wäre die Verlässlichkeit bestimmter Auslegungsergebnisse maßgeblich für das Rückwirkungsverbot, müssten sich auch Rechtsprechungsänderungen am Rückwirkungsverbot messen lassen.⁵⁶

bb) Verlässlichkeit der Auslegungsprognose

Andere Stimmen in der Literatur sind der hingegen der Auffassung, dass unter dem Vertrauen in die Rechtslage das Vertrauen in ein bestimmtes Auslegungsergebnis zu verstehen sei. Der Betroffene dürfe auf seine Auslegungsprognose so lange vertrauen, bis sie höchstrichterlich widerlegt wird. Erst von da an ersetze die Rechtsprechung das Normverständnis des Betroffenen. Jedoch ist strittig, wann das schutzwürdige Vertrauen des Betroffenen beginnen soll. Nach einer Ansicht soll der Betroffene ab Verkündung einer Norm an auf das für ihn günstigste Auslegungsergebnis vertrauen dürfen.⁵⁷ Nach einer anderen Ansicht entstehe das schutzwürdige Vertrauen erst, wenn das Auslegungsergebnis von einem unterinstanzlichen Fachgericht bestätigt wird.⁵⁸

Im Hinblick auf den rechtsstaatlichen Vertrauensschutz ist die zweite Ansicht vorzugswürdig. Die Verantwortung für das Gesetz trägt nicht der Bürger, sondern der Staat. Im Rechtsstaat darf der Bürger zwar nicht darauf vertrauen, in einem Gerichtsverfahren Recht zu bekommen. Allerdings darf er darauf vertrauen, dass die Rechtslage von den Gerichten geklärt wird.⁵⁹ Um dies zu gewährleisten, muss der Bürger nicht nur auf einen eindeutigen Gesetzeswortlaut vertrauen können, sondern auch auf das Ergebnis eines gerichtlichen Verfahrens. Ansonsten würde der Bürger nachhaltig entmutigt werden, bei einer strittigen Rechtsfrage vor den öffentlichen Gerichten zu klagen.⁶⁰ Daher bezieht sich das Vertrauen in die Rechtslage auf das Auslegungsergebnis.

cc) Erweiterung des Vertrauensschutzes

Das BVerfG hat mit seiner Entscheidung den Begriff des Vertrauensschutzes erweitert, indem es den Anwendungsbereich für eine rein deklaratorische Klarstellung so restriktiv auslegt, dass seine Existenz faktisch ausgeschlossen ist.⁶¹ Für den äußerst seltenen Fall, dass eine Norm nicht auslegungsbedürftig ist und Einigkeit über deren Inhalt besteht, ist eine gesetzgeberische Klarstellung ohnehin nicht erforderlich. Bei Auslegungsbedürftigkeit einer Norm wirkt die gesetzgeberische Festschreibung einer bestimmten Auslegung im Nachhinein immer konstitutiv. Eine deklaratorische Wirkung kommt nur dann in Betracht, wenn der Gesetzgeber eine unumstrittene höchstrichterliche Rechtsprechung ins Gesetz schreibt. In derartigen Fällen wird der Gesetzgeber aber regelmäßig nicht nur die Rechtsprechung, sondern konstitutiv wirkende Regelungen festschreiben. Ansonsten hätte der Gesetzgeber gar kein Inter-

esse an der Neuregelung.⁶²

3. Rechtfertigung konstitutiv wirkender Klarstellungen

Im Falle einer konstitutiven Rechtsänderung ist zwar der Anwendungsbereich des Rückwirkungsverbots eröffnet, jedoch kann die Rückwirkung ausnahmsweise gerechtfertigt sein. Ein Rechtfertigungsgrund liegt vor, soweit sich kein Vertrauen auf den Bestand des geltenden Rechts bilden konnte oder ein Vertrauen auf eine bestimmte Rechtslage nicht schutzwürdig war. Auf dieser Grundlage hat das BVerfG Fallgruppen zulässigerweise echt rückwirkender Gesetze anerkannt.⁶³

Im KAGG-Beschluss kamen für das BVerfG nur die Fallgruppen der Unklarheit und Verworrenheit der ursprünglichen Rechtslage oder ihrer Systemwidrigkeit und Unbilligkeit in Betracht. In diesem Zusammenhang hob der Senat hervor, dass die bloße Auslegungsbedürftigkeit einer Norm keinen Rechtfertigungsgrund für eine rückwirkende Änderung darstelle.⁶⁴

a) Unklare und verworrene Rechtslage

Vom fehlenden Vertrauen in die bestehende Gesetzeslage ist auszugehen, wenn die Betroffenen in dem Zeitpunkt, auf den die Rückwirkung bezogen wird, nicht auf den Fortbestand einer gesetzlichen Regelung vertrauen durften, sondern mit einer rückwirkenden Änderung der gesetzlichen Regelung rechnen mussten.⁶⁵ Teilweise rührt das fehlende Vertrauen daher, dass es schon von vornherein an einer geeigneten Vertrauensgrundlage mangelt. Für diese Fälle hat das BVerfG in den Anfangsjahren der Bundesrepublik die Fallgruppe der unklaren und verworrenen Rechtslage entwickelt, um die Massenfälle der Nachkriegszeit zu beseitigen und kurzfristig Rechtssicherheit zu schaffen.⁶⁶

aa) Doppelbelastung für den Bürger

Allerdings wirkt sich dieser Ausnahmetatbestand doppelt zu Lasten des Bürgers aus. Zuerst hält der Gesetzgeber dem Bürger eine taugliche Vertrauensgrundlage vor und dann soll ihn sein eigenes Unvermögen auch noch dazu berechtigen, nachträglich in den Rechtskreis des Bürgers einzugreifen.⁶⁷ Gelingt es dem Gesetzgeber hingegen, eine geeignete Rechtsgrundlage zu schaffen, soll ihm diese Möglichkeit verwehrt bleiben. Das hat zur Folge, dass der Gesetzgeber ein aus seiner Sicht fehlerhaftes Gesetz nicht ändern darf, weil der Fehler zu geringfügig war. Begeht er hingegen einen schwerwiegenden Fehler, dann ist er zur rückwirkenden Gesetzesänderung befugt.⁶⁸

Warum begünstigt ein fehlerhafteres Gesetz den Gesetzgeber also bei der rückwirkenden Gesetzesänderung? Die

56 Buchheim/Lassahn, NVwZ 2014, 562 (563).

57 Hey, JZ 2014, 500 (503).

58 Nacke, NWB 2014, 2699 (2703).

59 Schön, in: FS Lang, 2010, S. 221 (228).

60 Schön, in: FS Lang, 2010, S. 221 (231).

61 Nacke, NWB 2014, 2699 (2703).

62 Hey, JZ 2014, 500 (502).

63 Nacke, NWB 2014, 2699 (2701).

64 Selmer, JuS 2014, 763 (765).

65 BVerfGE 135, 1 (64) = HFR 2014, 359.

66 Schön, in: FS Lang, 2010, S. 221 (227).

67 Hey, NJW 2014, 1564 (1565).

68 BVerfGE 135, 1 (130) = NVwZ 2014, 577.

Antwort auf diese Frage liegt in der Schutzwürdigkeit des Betroffenen. Je fehlerhafter ein Gesetz ist, desto schwächer wird die Schutzwirkung des Gesetzes. Einerseits ist derjenige, der sein Vertrauen auf eine unklare und verworrene Rechtslage stützt, nur sehr begrenzt schutzwürdig, weil dieses Recht keine verlässliche Dispositionsgrundlage bietet. Andererseits verdient derjenige, der sich auf ein einwandfreies Gesetz verlässt, den vollen Vertrauensschutz.⁶⁹

bb) Diskussionen mit der Finanzerwaltung

Vor allem bei rückwirkenden Steuergesetzen wird häufig auf die Unklarheit und Verworrenheit der Rechtslage verwiesen. In den „redaktionellen Klarstellungen“ des Gesetzgebers findet sich dann die Begründung, dass die Diskussionen des Steuerpflichtigen mit der Finanzverwaltung zu einer unklaren und verworrenen Rechtslage führen. In der Regel geschieht dies auf Initiative der Finanzverwaltung, die den Gesetzgeber zur Normierung ihrer Auffassung veranlassen will.⁷⁰ Damit verbünden sich Finanzverwaltung und Gesetzgeber in einem Rechtsstreit nicht nur gegen den Steuerpflichtigen, sondern auch gegen das Gericht, weil dieses an das rückwirkende Gesetz gebunden ist und nicht mehr über die zuvor auslegungsoffenen Sachfragen entscheiden darf. Das gilt insbesondere, wenn bereits in der Sache zugunsten des Steuerpflichtigen entschieden wurde. Dann hebt das rückwirkende Gesetz die vorherige Rechtsprechung sogar aus.⁷¹

Eine solche Vorgehensweise verstößt gegen das im Gewaltenteilungsprinzip verankerte Loyalitätsprinzip der Gewalten zueinander (vgl. Art. 20 Abs. 2 S. 2 GG).⁷² Danach sollen sich die Finanzverwaltung bei der Initiative und die Legislative beim Erlass von rechtsprechungsbrechenden Gesetzen zurückhalten. So weit die Begründungen rückwirkender Gesetze lediglich auf die Klarstellungsfunktion der Gesetzesänderungen hinweisen, respektieren sie die Judikative unzureichend. Vielmehr sind nachvollziehbar die Gründe für die Bindung der Rechtsprechung an nachträglich erlassene Gesetze darzulegen. Eine unklare und verworrene Rechtslage auf Basis der Diskussion zwischen Steuerpflichtigen und Finanzverwaltung stellt aber keinen nachvollziehbaren Grund dar.

cc) Unterscheidung zur Auslegungsbedürftigkeit

Indes macht der KAGG-Beschluss deutlich, dass Auslegungsbedürftigkeit und auch Auslegungsschwierigkeiten nicht dazu führen, dass die Rechtslage so unklar und verworren ist, dass eine Ausnahme von einer echt unzulässigen Rückwirkung gemacht werden kann. Vielmehr besteht ein klarer Unterschied zwischen einer völlig unverständlichen, nicht auslegungsfähigen und einer auslegungsbedürftigen

Rechtslage.⁷³ Die Grenze liegt dort, wo „unter Berücksichtigung von Wortlaut, Systematik und Normzweck völlig unverständlich ist, welche Bedeutung die fragliche Norm haben soll.“⁷⁴

Unabhängig davon, ob sich eine gefestigte Rechtsprechung herausgebildet oder die Rechtsprechung von der Verwaltung und sonstigen Normadressaten akzeptiert wird, kann schutzwürdiges Vertrauen entstehen. Ansonsten könnten von der höchstrichterlichen Rechtsprechung abweichende Untergesetze oder die Exekutive eine unklare und verworrene Rechtslage herbeiführen und den Gesetzgeber zur rückwirkenden Gesetzgebung ermächtigen. Damit wäre der Gesetzgeber in den Anfangsjahren einer gesetzlichen Regelung faktisch immer zur rückwirkenden Gesetzesänderung befugt, denn die drei Gewalten liegen bei auftretenden Auslegungsproblemen anfangs fast nie auf einer Linie.⁷⁵ Folglich kann die Auslegungsbedürftigkeit von Normen eine echte Rückwirkung nicht rechtfertigen.

b) Erkennbar systemwidrige bzw. verfassungswidrige Rechtslage

Darüber hinaus kommt Vertrauensschutz nicht in Betracht, wenn das bisherige Recht in einem Maße systemwidrig und unbillig war, dass ernsthafte Zweifel an seiner Verfassungsmäßigkeit bestanden.⁷⁶ Der KAGG-Beschluss macht deutlich, dass simple Ungleichbehandlungen einer Bildung von schutzwürdigem Vertrauen nicht entgegenstehen. Auch wenn kein sachlicher Grund für sie erkennbar ist, ist die Systemwidrigkeit einer Ungleichbehandlung nicht so offensichtlich, dass an ihrer Verfassungsmäßigkeit berechnete Zweifel entstehen.⁷⁷ Damit besteht das Vertrauen in eine Rechtslage auch bei problematischen Gesetzen fort. Die Gerichte können durch systematische und teleologische Auslegung eine Rechtslage herbeiführen, die dem Gerechtigkeitsgedanken der jeweiligen Gesetzesstruktur entspricht und Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit erstickt.⁷⁸

IV. Fazit

Soweit der Gesetzgeber glaubt, das Gesetz mittels einer „klarstellenden Regelung“ auslegen zu können, setzt ihm der rechtsstaatliche Vertrauensschutz enge Grenzen. Der Betroffene darf darauf vertrauen, dass die Rechtslage für ihn so besteht, wie die Fachgerichte das geltende Recht interpretieren. Der Gesetzgeber ist nicht dazu befugt, die Interpretationsherrschaft der Fachgerichte durch Gesetzgebung zu beeinflussen. Vielmehr kann auch bei Offenheit des Auslegungsergebnisses das Vertrauen des Bürgers in die Rechtslage entstehen.

Das Bestreben der Verwaltung, durch die bloße Äußerung einer Rechtsansicht schutzwürdiges Vertrauen des Betroffenen zu zerstören, ist mit dem rechtsstaatlichen Vertrauensschutz nicht zu vereinbaren. Ansonsten würde der

69 *Mellinghoff*, in: Deutsches wissenschaftliches Steuerinstitut der Steuerberater (Hrsg.), Rückwirkung von Steuergesetzen, 2002, S.1 (14).

70 *Schön*, in: FS Lang, 2010, S. 221 (227).

71 *Schön*, in: FS Lang, 2010, S. 221 (228).

72 *Schaumburg/Schaumburg*, in: FS Spindler, 2011, S. 171 (187).

73 *Hey*, NJW 2014, 1564 (1565).

74 BVerfGE 135, 1 (72) = HFR 2014, 359.

75 *Schnapp*, JZ 2011, 1125 (1131).

76 BVerfGE 135, 1 (74) = HFR 2014, 359.

77 *Hey*, NJW 2014, 1564 (1566).

78 *Schön*, in: FS Lang, 2010, S. 221 (227).

Bürger nachhaltig entmutigt werden, bei einer strittigen Rechtsfrage vor den öffentlichen Gerichten zu klagen. Dem Gesetzgeber bleibt es ohne weiteres möglich, eine in seinen Augen problematische Gesetzeslage mit Wirkung für die Zukunft zu ändern. Dem Zugriff auf die Vergangenheit steht aber Art. 20 Abs. 3 GG entgegen.

Durch die extensivere Handhabung des Rückwirkungsverbots hat das BVerfG den rechtsstaatlich gewährleisteten Vertrauensschutz des Bürgers gestärkt und dem Gesetzgeber das Risiko fehlerhafter Gesetzgebung aufgebürdet. Daher kann sich der Gesetzgeber nicht mehr darauf verlassen, misslungene Gesetze nachträglich durch Korrekturgesetze zu ändern. Vielmehr ist er gezwungen, im Voraus auf die Qualität der Gesetzgebung zu achten. In Zukunft könnte dieses zu einer Eindämmung der Gesetzesflut zur Korrektur von früheren Gesetzen führen.