

TIM MACIEJEWSKI

Nichtanwendungsgesetze

*Veröffentlichungen zum
Steuerrecht*

Mohr Siebeck

Veröffentlichungen zum Steuerrecht

herausgegeben von

Joachim Englisch, Heike Jochum
und André Meyer

13



Tim Maciejewski

Nichtanwendungsgesetze

Eine verfassungsrechtliche Verortung
zwischen Rechtskontinuität, Gewaltenteilung,
Rechtsschutzgebot und Rückwirkungsverbot

Mohr Siebeck

Tim Maciejewski, geboren 1986; Duales Studium zum Diplom-Finanzwirt (FH); Studium der Rechtswissenschaften in Hamburg und Auckland; 2014 Erste Juristische Prüfung; Wissenschaftlicher Mitarbeiter am Lehrstuhl für Steuerrecht an der Bucerius Law School; 2015–2019 Dozent an der Norddeutschen Akademie für Finanzen und Steuerrecht; seit 2017 Dozent an der Bundesfinanzakademie am Bundesministerium der Finanzen; 2020 Promotion; seit 2020 Rechtsreferendar beim Hanseatischen Oberlandesgericht.

orcid.org/0000-0001-5908-5051

Gedruckt mit Unterstützung des Förderungsfonds Wissenschaft der VG WORT.

ISBN 978-3-16-159970-5 / eISBN 978-3-16-160001-2

DOI 10.1628/978-3-16-160001-2

ISSN 2509-3347 / eISSN 2569-4561 (Veröffentlichungen zum Steuerrecht)

Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in der Deutschen Nationalbibliographie; detaillierte bibliographische Daten sind über <http://dnb.dnb.de> abrufbar.

© 2021 Mohr Siebeck Tübingen. www.mohrsiebeck.com

Das Werk einschließlich aller seiner Teile ist urheberrechtlich geschützt. Jede Verwertung außerhalb der engen Grenzen des Urheberrechtsgesetzes ist ohne Zustimmung des Verlags unzulässig und strafbar. Das gilt insbesondere für die Verbreitung, Vervielfältigung, Übersetzung und die Einspeicherung und Verarbeitung in elektronischen Systemen.

Das Buch wurde von eplene in Böblingen aus der Garamond gesetzt, von Gulde Druck in Tübingen auf alterungsbeständiges Werkdruckpapier gedruckt und von der Buchbinderei Spinner in Ottersweier gebunden.

Printed in Germany.

Vorwort

Die vorliegende Arbeit wurde im Mai 2020 durch den Promotionsausschuss der Bucerius Law School in Hamburg als Dissertation angenommen. Die mündliche Prüfung fand am 26. Juni 2020 statt. Die Arbeit befindet sich auf dem Rechtsstand zum 31.12.2019. Neuere Entwicklungen wurden punktuell berücksichtigt. Insbesondere wurde die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts mit Bezug zu Nichtanwendungsgesetzen, die den wesentlichen Untersuchungsgegenstand dieser Arbeit bilden, bis zum 30.6.2021 ausgewertet.

Mein besonderer Dank gilt Frau Prof. Dr. Birgit Weitemeyer, die mich als wissenschaftliche Hilfskraft (2010–2014) und sodann als wissenschaftlicher Mitarbeiter (seit 2014) in vielfältiger Weise gefördert hat. Sie hat mir bei der Themenwahl und der Ausgestaltung der Arbeit größtmöglichen wissenschaftlichen Freiraum gelassen, die Entstehung der Arbeit stets interessiert, engagiert und mit dem jederzeitigen Angebot zum fachlichen Austausch begleitet und schließlich – ausgesprochen schnell – das Erstgutachten erstellt. Herzlicher Dank gebührt auch Herrn Prof. Dr. Ulrich Hufeld, der das Zweitgutachten ebenfalls in kurzer Zeit erstellt hat und von dessen zielführenden Anmerkungen, insbesondere zum Begriff des Nichtanwendungsgesetzes, ich bei der Finalisierung der Druckfassung sehr profitieren konnte.

Die Arbeit ist während meiner Tätigkeit als wissenschaftlicher Mitarbeiter am Lehrstuhl für Steuerrecht und am Institut für Stiftungsrecht und das Recht der Non-Profit-Organisationen an der Bucerius Law School entstanden, auf die ich mit Freude zurückblicke. Die Erlebnisse und Begegnungen mit Kolleginnen und Kollegen im fachlichen und privaten Rahmen haben mich und die Lebensphase meiner Promotion nachhaltig geprägt. Namentlich nennen möchte ich Julia Theele als Herz und Seele des Lehrstuhls und des Instituts, ohne die unsere Arbeit weder so erfolgreich sein könnte noch auch nur annähernd so viel Freude bereiten würde. Mit Jan Krekeler, Ruben Rehr, Philipp Sahrman und Dr. Frederik Schumacher durfte ich in der Lehre im Sachen- und Steuerrecht besonders eng zusammenarbeiten, gemeinsam neue Wege beschreiten und eingetretene Pfade begründen. Mit Dr. Victor Klene und Dr. Jens Theilen hatte ich die Möglichkeit, das Institut für Stiftungsrecht und das Recht der Non-Profit-Organisationen auf Tagungen im Ausland zu vertreten und Einblicke in die Förderung gemeinnütziger Organisationen in anderen Rechtskreisen zu sammeln. Der Austausch mit diesen und weiteren Kolleginnen und Kollegen in unserer

regelmäßigen Doktorandenrunde und auf gemeinsamen Seminaren hat meinen Horizont erweitert und wichtige Impulse für den Fortgang meiner Arbeit geleistet. Auch der ursprüngliche Anstoß für diese Arbeit geht auf ein Projekt mit zwei späteren Kollegen zurück, nämlich auf die gemeinsame Teilnahme mit Dr. Philipp Heller und Dr. Frederik Schumacher am Moot Court des Bundesfinanzhofs und der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft, in dessen Rahmen ich mich erstmals intensiv mit einem steuerlichen Nichtanwendungsgesetz auseinandergesetzt habe.

Ich war während meines Studiums und während meiner Promotion Stipendiat der Studienstiftung des deutschen Volkes. Für die ideelle und finanzielle Förderung und die Gelegenheit zum akademischen Austausch – auch und insbesondere über die Grenzen des eigenen Fachs hinaus – bin ich sehr dankbar.

Der Druck der Arbeit wurde durch einen Druckkostenzuschuss des Förderungsfonds Wissenschaft der VG Wort GmbH erleichtert. Die Dissertation wurde mit dem Promotionspreis 2020 der Bucerius Law School und mit dem Gerhard-Thoma-Ehrenpreis 2020 des Fachinstituts der Steuerberater e. V. ausgezeichnet. Für die Förderung und die Auszeichnungen bin ich dankbar und fühle mich geehrt. Sie lassen mich hoffen, dass die Arbeit auf wissenschaftliches Interesse stoßen wird.

Der größte Dank gebührt meiner Familie. Ohne die uneingeschränkte, liebevolle und vielseitige Unterstützung meiner Eltern, Karin und Franz-Josef Maciejewski, wäre es mir nicht möglich gewesen, zu studieren, zu promovieren, und meinen bisherigen Lebensweg zu gehen. Vor allem aber danke ich meiner Ehefrau Dr. Christina Maciejewski. Sie hat mich während der gesamten Promotion und darüber hinaus stets bedingungslos unterstützt, in belastenden Arbeits- und Lebensphasen aufgebaut und motiviert und den erfolgreichen Abschluss einzelner Etappen oder ganzer Projekte mit mir gefeiert – nicht zuletzt, weil sie als Wissenschaftlerin jeden einzelnen Schritt meines Weges aus eigener Erfahrung nachfühlen konnte. Das liebe- und vertrauensvolle Zusammenleben mit ihr und unserer wunderbaren Tochter Isabella macht es erst möglich, jeden Tag mit Freude und Energie zu beginnen und sich gemeinsam immer wieder Neuem zuzuwenden. Ihnen ist diese Arbeit gewidmet.

Hamburg, im Juli 2021

Tim Maciejewski

Inhaltsübersicht

Vorwort	V
Inhaltsverzeichnis	IX
§1 Einleitung	1
A. <i>Problemaufriss</i>	1
B. <i>Gang der Untersuchung</i>	10
§2 Bedeutung, Kontext und Typologie steuerrechtlicher Nichtanwendungsgesetze	13
A. <i>Zum Begriff des Nichtanwendungsgesetzes</i>	13
B. <i>Nichtanwendungsgesetze als Phänomen des deutschen (Ertrag-)Steuerrechts</i>	18
C. <i>Typologische Eingrenzung von Nichtanwendungsgesetzen</i>	92
D. <i>Nichtanwendungsgesetze im (wissenschaftlichen) Diskurs</i>	107
§3 Nichtanwendungsgesetze als Instrumente zur Wahrung von Rechtskontinuität	131
A. <i>Kontinuitätsinteressen von Bürger und Staat</i>	131
B. <i>Kontinuität in der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs</i>	188
C. <i>Verfahrensrechtlicher Schutz vor Kontinuitätsbrüchen</i>	194
D. <i>Kontinuitätsgewähr durch Nichtanwendungsgesetze</i>	238
E. <i>Fazit</i>	239

§4 Der Grundsatz der Gewaltenteilung als Maßstab für Nichtanwendungsgesetze	243
A. <i>Gewaltenteilung im deutschen Verfassungsrecht</i>	244
B. <i>Die Beeinflussung des Gesetzgebungsprozesses durch die Exekutive</i> ...	265
C. <i>Die Korrektur gerichtlicher Entscheidungen durch die Legislative</i>	285
D. <i>Fazit</i>	317
§5 Das Gebot effektiven Rechtsschutzes als Maßstab für Nichtanwendungsgesetze	319
A. <i>Nichtanwendungsgesetze im Konflikt mit den verschiedenen Gewährleistungsfunktionen von Art. 19 Abs. 4 S. 1 GG</i>	320
B. <i>Effektiver Rechtsschutz bei steuerlichen Musterverfahren</i>	331
C. <i>Beschränkung des Individualanspruchs auf effektiven Rechtsschutz durch rückwirkende Nichtanwendungsgesetze</i>	352
D. <i>Fazit</i>	365
§6 Das Rückwirkungsverbot als Maßstab für Nichtanwendungsgesetze	367
A. <i>Dogmatische Grundlagen</i>	368
B. <i>Der aktuelle Stand der Rückwirkungsdogmatik des Bundesverfassungsgerichts</i>	398
C. <i>Verfassungskonformität rückwirkender Nichtanwendungsgesetze</i>	480
D. <i>Fazit</i>	547
§7 Schlussbemerkungen	551
§8 Ergebnisse der Arbeit	553
Literaturverzeichnis	573
Sachverzeichnis	607

Inhaltsverzeichnis

Vorwort	V
Inhaltsübersicht	VII
§ 1 Einleitung	1
A. Problemaufriss	1
B. Gang der Untersuchung	10
§ 2 Bedeutung, Kontext und Typologie steuerrechtlicher Nichtanwendungsgesetze	13
A. Zum Begriff des Nichtanwendungsgesetzes	13
B. Nichtanwendungsgesetze als Phänomen des deutschen (Ertrag-)Steuerrechts	18
I. Quantitativer und qualitativer Einfluss von Nichtanwendungsgesetzen im deutschen (Ertrag-)Steuerrecht ...	18
II. Nichtanwendungsgesetze gegen Entscheidungen der anderen Gerichtsbarkeiten	27
III. Nichtanwendungsgesetze im Kontext steuerrechtsspezifischer Gewaltenteilung	33
1. Das „Diktum des Gesetzgebers“ als Ausgangspunkt	33
2. Maßgeblicher Einfluss der (Bundes-)Finanzverwaltung auf die Rechtsanwendung im Massenverfahren	43
3. Gerichtliche Streitentscheidung mit präjudizieller Wirkung ...	48
a) Die tatsächliche Relevanz von Entscheidungen des Bundesfinanzhofs	48
b) Der Diskurs um die faktische oder normative Wirkung von Präjudizien	53
4. Reaktionen von Finanzverwaltung und Steuergesetzgeber auf höchstrichterliche Entscheidungen	67
a) Entscheidungsveröffentlichung und allgemeine Anwendung	67
b) Nichtanwendungserlasse	70

c) Nichtanwendungsprophylaxe.....	76
d) Nichtanwendungsgesetze	80
5. Zwischenfazit	83
IV. Nichtanwendungsgesetze zwischen Unbeständigkeit und Kontinuität der ertragsteuerrechtlichen Rechtslage	84
1. Nichtanwendungsgesetze als Ausdruck gesetzlicher Unbeständigkeit	85
2. Nichtanwendungsgesetze als Kompensation für gerichtlich verursachte Unbeständigkeit	87
V. Zwischenfazit	92
C. <i>Typologische Eingrenzung von Nichtanwendungsgesetzen</i>	92
I. Nichtanwendungsgesetze und sonstige Reformgesetze	93
II. Nichtanwendungsgesetze, gesetzgeberische „Klarstellungen“ und authentische Interpretationen	96
III. Neutrale, belastende und begünstigende Nichtanwendungsgesetze	99
IV. Nichtanwendungsgesetze mit und ohne Rückwirkung	101
V. Partielle, umfassende und konservierende Nichtanwendungsgesetze	103
VI. Zwischenfazit	106
D. <i>Nichtanwendungsgesetze im (wissenschaftlichen) Diskurs</i>	107
I. Rechtsprechungslinien des Bundesverfassungsgerichts	108
II. Fachgerichtliche Rechtsprechung	115
III. Stellungnahmen außerhalb des steuerrechtlichen Schrifttums	118
IV. Diskussion im steuerrechtlichen Schrifttum	121
V. Zwischenfazit	127
§3 Nichtanwendungsgesetze als Instrumente zur Wahrung von Rechtskontinuität	131
A. <i>Kontinuitätsinteressen von Bürger und Staat</i>	131
I. Kontinuitätsinteressen des Steuerpflichtigen	132
1. Steuergesetze und ihre Auslegung als Planungs- und Gestaltungsgrundlagen	132
a) Steuerplanung und Steuergestaltung als Reaktionen auf ein nicht entscheidungsneutrales Steuerrecht	132
b) Steuerplanungssicherheit	138
c) Steuerplanung trotz fehlender Steuerplanungssicherheit	140
2. Kontinuierliche Rechtsentwicklung als Wettbewerbsgrundlage	142
II. Staatliche Kontinuitätsinteressen im Steuerrecht	144
1. Kalkulierbarkeit der staatlichen Einnahmen	145
a) Steuern als wichtigste staatliche Finanzierungsmöglichkeit	145

b) Vermeiden von „überraschenden“ Einnahmeausfällen	152
2. Stärkung der Steuermoral	155
3. Steigerung der betrieblichen Investitionen	156
4. Effektivität der Steuerverwaltung	158
5. Wettbewerbsvorteile im internationalen Standortwettbewerb	158
III. Kontinuitätsinteresse als verfassungsrechtlicher Begriff	159
1. Der Begriff der Rechtskontinuität	160
a) Allgemeiner und wissenschaftlicher Sprachgebrauch	162
b) Rechtskontinuität	163
c) Kontinuitätsbeeinträchtigung und Kontinuitätsbruch	165
d) Ergebnis	166
2. Der verfassungsrechtliche Rang der Rechtskontinuität	167
a) Rechtskontinuität als verfassungsrechtliches Element	169
aa) Rechtsstaatliche Kontinuitätsgewähr	170
(1) Verfassungs- und Gesetzeskontinuität	170
(2) Verwaltungskontinuität	172
(3) Rechtsprechungskontinuität	174
bb) Gleichheitsrechtliche Kontinuitätsgewähr	175
cc) Rechtskontinuität als verfassungsrechtliches Schutzgut	177
b) Rechtskontinuität als eigenständiges Verfassungsprinzip	178
c) Ergebnis	184
3. Abgrenzung zu Vertrauen und Vertrauensschutz	185
IV. Zwischenfazit	187
B. <i>Kontinuität in der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs</i>	188
C. <i>Verfahrensrechtlicher Schutz vor Kontinuitätsbrüchen</i>	194
I. Bestandskräftige Steuerbescheide	195
1. Endgültige Steuerbescheide	195
a) Korrektur nach § 172 AO	195
b) Korrektur nach § 173 AO	197
c) Korrektur nach § 173a AO	198
d) Korrektur nach § 174 AO	198
e) Korrektur nach § 175 AO	200
f) Korrektur nach § 175a AO	201
g) Eingeschränkte Berücksichtigung nach § 176 Abs. 1 Nr. 3, § 177 AO	201
h) Zwischenergebnis	204
2. Eingeschränkter Kontinuitätsschutz durch vorläufige Steuerbescheide und Steuerbescheide unter dem Vorbehalt der Nachprüfung	206
a) Festsetzungen unter dem Vorbehalt der Nachprüfung	206
b) Vorläufige Festsetzungen	209

II.	Zusagen der Finanzverwaltung	213
1.	Verbindliche Auskunft nach § 89 Abs. 2 AO	214
2.	Zusage nach einer Außenprüfung	220
3.	Spezialgesetzliche Zusagen	221
III.	Verständigungen zwischen Finanzbehörde und Steuerpflichtigem	224
1.	Normative Ausgangslage	224
2.	Unzulässigkeit von (unmittelbaren) Verständigungen über den Steueranspruch	226
3.	Zulässigkeit von Verständigungen über den zu steuernden Sachverhalt (sog. tats. Verständigung)	227
a)	Zulässigkeit dem Grunde nach	227
b)	Voraussetzungen und Rechtsfolgen im Einzelnen	230
4.	Verständigungen über die anzuwendende Rechtslage	232
5.	Schutz der Kontinuitätsinteressen durch Verständigungen	233
IV.	Billigkeitsmaßnahmen	234
V.	Zwischenfazit	236
D.	<i>Kontinuitätsgewähr durch Nichtanwendungsgesetze</i>	238
E.	<i>Fazit</i>	239
§ 4	Der Grundsatz der Gewaltenteilung als Maßstab für Nichtanwendungsgesetze	243
A.	<i>Gewaltenteilung im deutschen Verfassungsrecht</i>	244
I.	Historischer Hintergrund und normative Verankerung im Grundgesetz	244
II.	Die Reichweite der Gewaltenteilung in der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts	250
1.	Gewaltenteilung als eigenständiger Prüfungsmaßstab	250
2.	Gewaltenteilung als Auslegungsmaßstab für speziellere Verfassungsnormen	253
3.	Von der Zuständigkeitsabgrenzung zur Rücksichtnahmepflicht zwischen den Gewalten	255
4.	Zusammenführung als Prüfungsmaßstab für die vorliegende Arbeit	259
III.	Weitergehende Kooperations- und Rücksichtnahmepflichten zwischen den Gewalten	262
B.	<i>Die Beeinflussung des Gesetzgebungsprozesses durch die Exekutive</i> ...	265
I.	Die Rolle von Legislative und Exekutive im Gesetzgebungsverfahren	267
1.	Gesetzgebung als zentrale Aufgabe der Legislative	267

2. Mitwirkung der Exekutive bei der Vorbereitung eines Gesetzes	271
II. Exekutive Mitwirkung beim Erlass eines Nichtanwendungsgesetzes als Verletzung des legislativen Kernbereichs	275
III. Exekutive Mitwirkung beim Erlass eines Nichtanwendungsgesetzes als Verletzung der Gewaltenloyalität zwischen Legislative und Exekutive	281
C. Die Korrektur gerichtlicher Entscheidungen durch die Legislative	285
I. Zusammenwirken von Legislative und Judikative bei der Rechtsetzung	286
1. Gesetze als wirkungsmächtige Instrumente der Legislative	286
2. Die konkret-individuelle und abstrakt-generelle Konkretisierung der Rechtslage durch Gerichtsentscheidungen	294
II. Nichtanwendungsgesetze als Verletzung des judikativen Kernbereichs	303
III. Nichtanwendungsgesetze als Verletzung der Gewaltenloyalität zwischen Legislative und Judikative	309
1. Gewaltenloyalität bei Nichtanwendungsgesetzen <i>pro futuro</i>	309
2. Gewaltenloyalität bei rückwirkenden Nichtanwendungsgesetzen	313
D. Fazit	317
§5 Das Gebot effektiven Rechtsschutzes als Maßstab für Nichtanwendungsgesetze	319
A. Nichtanwendungsgesetze im Konflikt mit den verschiedenen Gewährleistungsfunktionen von Art. 19 Abs. 4 S. 1 GG	320
I. Objektive Wertentscheidung und institutionelle Garantie	321
1. Der verfassungsrechtliche Maßstab	321
2. Nichtanwendungsgesetze im Konflikt mit der objektiv-institutionellen Gewährleistungsfunktion	324
II. Grundrecht auf Individualrechtsschutz	326
1. Verfassungsrechtlicher Maßstab	326
2. Nichtanwendungsgesetze im Konflikt mit der subjektiv-rechtlichen Gewährleistungsdimension	329
B. Effektiver Rechtsschutz bei steuerlichen Musterverfahren	331
I. Vorläufige Steuerfestsetzung (§ 165 Abs. 1 S. 2 Nr. 3 und Nr. 4 AO)	332
1. Vereinbarkeit nationaler Steuergesetze mit höherrangigem Recht (§ 165 Abs. 1 S. 2 Nr. 3 AO)	332
2. Auslegung eines Steuergesetzes (§ 165 Abs. 1 S. 2 Nr. 4 AO)	338

II.	Aussetzung oder Ruhen eines Einspruchsverfahrens (§363 AO) ..	341
1.	Zwangsruhe (§363 Abs.2 S.2 AO)	342
2.	Anordnungsruhe (§363 Abs.2 S.3 AO)	344
3.	Zustimmungsruhe (§363 Abs.2 S.1 AO)	345
4.	Aussetzung des Verfahrens (§363 Abs.1 AO)	345
III.	Aussetzung oder Ruhen eines Klageverfahrens	348
1.	Aussetzung (§74 FGO)	348
2.	Ruhen (§155 S.1 FGO i. V. m. §251 S.1 ZPO)	350
IV.	Zusammenfassung	351
C.	<i>Beschränkung des Individualanspruchs auf effektiven Rechtsschutz durch rückwirkende Nichtanwendungsgesetze</i>	352
I.	Stärkere Beeinträchtigung des Anspruchs auf effektiven Rechtsschutz	352
II.	Verminderte Entlastung von Finanzämtern und -gerichten	357
III.	Verfassungsrechtliche Konsequenzen	359
1.	Verfahrensunterbrechung	360
2.	Rechtsschutzbedürfnis bzw. Anspruch auf Verfahrensfortsetzung	360
3.	Reaktion der Finanzverwaltung auf die Musterentscheidung ..	361
4.	Zeitliche Wirkung des Nichtanwendungsgesetzes	363
D.	<i>Fazit</i>	365
§6	Das Rückwirkungsverbot als Maßstab für Nichtanwendungsgesetze	367
A.	<i>Dogmatische Grundlagen</i>	368
I.	Rechtshistorische Entwicklungslinien	370
1.	Die historischen Ursprünge des Rückwirkungsverbots	370
2.	Das Rückwirkungsverbot in der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts	377
3.	Kontextualisierung des Rückwirkungsverbots durch die verwaltungsgerichtliche Rechtsprechung	384
4.	Die moderne wissenschaftliche Diskussion um das Rückwirkungsverbot	386
II.	Dogmatische Grundlage für die folgende Untersuchung	396
B.	<i>Der aktuelle Stand der Rückwirkungsdogmatik des Bundesverfassungsgerichts</i>	398
I.	Eröffnung des Anwendungsbereichs: rückwirkende Gesetze	398
1.	Rückwirkung im formalen Sinne	399
2.	Rückwirkung im materiellen Sinne	401

a)	Erweiterung gegenüber dem formalen Rückwirkungsbegriff	401
b)	Begrenzung gegenüber dem formalen Rückwirkungsbegriff	403
aa)	Begünstigende Gesetze	403
bb)	Deklaratorische Gesetze	405
c)	Entscheidung über den konstitutiv belastenden Charakter einer Norm	407
aa)	Kompetenzverteilung zwischen Fachgerichten und Bundesverfassungsgericht	407
bb)	Neuausrichtung (insb.) durch den KAGG-Beschluss des Bundesverfassungsgerichts	410
cc)	Die dogmatischen Konsequenzen des KAGG-Beschlusses	417
3.	Zusammenfassung	423
II.	Entscheidungsmaßstab: echte oder unechte Rückwirkung	424
1.	Abgrenzung zwischen den verschiedenen Rückwirkungsarten	425
a)	Materielle Abgrenzung	426
b)	Formale Abgrenzung	429
c)	Verhältnis der Abgrenzungen zueinander	431
d)	Insbesondere: Abgrenzung bei periodisch veranlagten Steuern	434
2.	Rechtsfolgen der Kategorisierung: Verteilung der Abwägungslasten	439
III.	Abwägung der widerstreitenden Interessen	443
1.	Der Ausnahmekatalog bei echter Rückwirkung	443
a)	Fehlerhafte Vertrauensgrundlage	445
b)	Vorhersehbare Neuregelung	448
c)	Zwingende Gründe des Gemeinwohls und Bagatellvorbehalt	451
d)	Zusammenfassung	454
2.	Verhältnismäßigkeitsprüfung bei der unechten Rückwirkung	455
a)	Allgemeine Abwägungsmaßstäbe	455
b)	Besondere Anforderungen an unecht rückwirkende Steuernormen	457
aa)	(Verbindliche) Disposition des Steuerpflichtigen	459
bb)	Konkret verfestigte Vermögensposition	464
cc)	Gewährleistungsfunktion des geltenden Rechts	468
dd)	Rechtfertigungsgründe	472
c)	Zusammenfassung	474
IV.	Übergreifende Entwicklungslinien: Dualistische Begründung und Funktion des Rückwirkungsverbots	475
C.	Verfassungskonformität rückwirkender Nichtanwendungsgesetze	480
I.	Eröffnung des Anwendungsbereichs	480

II. Bestimmung des Abwägungsmaßstabs	485
III. Rechtfertigung rückwirkender Nichtanwendungsgesetze	488
1. Ansätze in der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts und des Bundesfinanzhofs	489
a) Zeitraum vor der höchstrichterlichen Entscheidung	489
b) Zeitraum nach der höchstrichterlichen Entscheidung	499
2. Kritik vor dem Hintergrund des jüngeren Rechtsprechungswandels	503
a) Mit der neueren Rechtsprechung unvereinbare Begründungsansätze	503
b) Wertungswidersprüche	506
c) Zwischenfazit	512
3. Rekonstruktion und Neuansatz	514
a) Die Stärkung von Rechtskontinuität als Rechtfertigungsgrund	516
b) Abwägungsleitlinien bei echter Rückwirkung	521
aa) Gewichtung der Kontinuitätsinteressen	522
(1) Sicherheit der bisherigen Rechtslage	522
(2) Zahl der betroffenen Fälle und Umfang der steuerlichen Änderung	527
bb) Gewichtung der Interessen der betroffenen Steuerpflichtigen	527
(1) Schutzwürdigkeit des Vertrauens	527
(2) Beeinträchtigung des Individualanspruchs auf effektiven Rechtsschutz	531
cc) Leitlinien für die Abwägung	532
c) Abwägungsleitlinien bei unechter Rückwirkung	537
aa) Gewichtung der Kontinuitätsinteressen	538
bb) Schutzwürdigkeit des Vertrauens	540
(1) Beeinträchtigung von besonderen Schutzmomenten	540
(2) Sonstige Gewichtungsmaßstäbe	543
cc) Leitlinien für die Abwägung	544
d) Vergleich mit den bisherigen Rechtfertigungsansätzen	546
D. Fazit	548
§7 Schlussbemerkungen	551
§8 Ergebnisse der Arbeit	553
Literaturverzeichnis	573
Sachverzeichnis	607

§ 1 Einleitung

A. Problemaufriss

Will man sich einen ersten Eindruck von dem Phänomen steuerrechtlicher Nichtanwendungsgesetze verschaffen, genügt ein Blick auf die jüngere Entwicklung zur steuerlichen Behandlung von Ausbildungskosten. Das mehraktige Zusammenspiel zwischen Bundesfinanzhof, Finanzverwaltung und Gesetzgeber legt (fast) alle Probleme der in dieser Arbeit behandelten Thematik offen:

Über mehrere Jahrzehnte hinweg differenzierte der Bundesfinanzhof in seiner Rechtsprechung zwischen den Kosten für eine Fortbildung in einem bereits ausgeübten Beruf und den Kosten einer Ausbildung zu einem künftigen Beruf: Fortbildungskosten waren durch die bereits ausgeübte Tätigkeit veranlasst und damit als Werbungskosten (§ 9 Abs. 1 S. 1 EStG) oder Betriebsausgaben (§ 4 Abs. 4 EStG) steuerlich abzugsfähig. Ein entsprechender Zusammenhang mit einer konkreten Tätigkeit fehlte hingegen nach Ansicht des Bundesfinanzhofs bei Ausbildungskosten, die deshalb grundsätzlich zur steuerlich unbeachtlichen Sphäre der privaten Lebensführung zählten (§ 12 Nr. 1 EStG).¹ Für diese Kosten bestand lediglich ein – der Höhe nach auf maximal 1.227 € pro Jahr beschränkter – Sonderausgabenabzug nach § 10 Abs. 1 Nr. 7 EStG, der es aber insbesondere nicht erlaubte, Verluste aus der Zeit der Ausbildung in spätere Veranlagungszeiträume vorzutragen und mit künftigen positiven Einkünften zu verrechnen. Der Bundesfinanzhof wendete diese Grundsätze in ständiger Rechtsprechung an² und die Finanzämter legten sie ihrer Veranlagungspraxis zugrunde. In der wissenschaftlichen Literatur wurde die Abgrenzung hingegen zunehmend kritisiert: Auch die Kosten einer erstmaligen Ausbildung könnten bereits spezifisch auf eine berufliche Tätigkeit vorbereiten. Dann handele es sich um Werbungskosten oder Betriebsausgaben, die nach der einfachgesetzlichen

¹ Diese Rechtsprechungsgrundsätze gingen auf die sogenannte „Lebenskampfthese“ des Reichsfinanzhofs zurück, der – ohne weitere Begründung – annahm, dass „die Erlangung der für den Lebenskampf notwendigen Kenntnisse und Fertigkeiten grundsätzlich der privaten Lebensführung zugehört, die Aufwendungen hierfür daher nicht abzugsfähig sind.“; RFH, Urteil v. 24.6.1937 – IV A 20/36, RStBl 1937, 1089, 1090.

² Vgl. nur den Überblick über die bis dahin bestehende Rechtsprechungspraxis in BFH, Urteil v. 4.12.2002 – VI R 120/01, BFHE 201, 156 = BStBl II 2003, 403, juris Rn. 10 ff.; BFH, Urteil v. 17.12.2002 – VI R 137/01, BFHE 201, 211 = BStBl II 2003, 407, juris Rn. 13 ff.

Systematik vorrangig vor Sonderausgaben abzuziehen seien. Angesichts der Vielzahl von beruflichen Aus- und Fortbildungsmöglichkeiten sei die von der Rechtsprechung vorgenommene Typisierung zu pauschal und mit dem Gleichbehandlungsgebot aus Art. 3 Abs. 1 GG nicht vereinbar.³

Nachdem sich auch verschiedene Finanzgerichte⁴ dieser Kritik angeschlossen hatten, gab der Bundesfinanzhof mit drei Urteilen aus den Jahren 2002⁵ und 2003⁶ seine bisherige Rechtsprechung auf und entschied, dass auch die Kosten einer erstmaligen Berufsausbildung Werbungskosten oder Betriebsausgaben und nicht nur beschränkt abzugsfähige Sonderausgaben darstellen können. Damit konnten insbesondere Hochschulstudenten die Kosten eines Erststudiums steuerlich geltend machen und – im Rahmen eines Verlustvortrags nach § 10d Abs. 2 EStG – mit Einkünften aus einer im Anschluss an das Studium ausgeübten beruflichen Tätigkeit verrechnen. Zehntausende Steuerpflichtige gingen mit Änderungsanträgen, Einsprüchen oder Klagen gegen bereits ergangene Einkommensteuerbescheide vor oder reichten Einkommensteuererklärungen für vergangene Jahre nach.

Die Entscheidungen des Bundesfinanzhofs wurden zwar im Bundessteuerblatt II veröffentlicht und mithin von der Finanzverwaltung grundsätzlich in allen noch änderbaren Veranlagungsfällen angewendet.⁷ Allerdings reagierte nur wenige Monate später der Gesetzgeber:⁸ Um die bei einer allgemeinen Anwendung der neuen Rechtsprechungsgrundsätze prognostizierten Steuerausfälle in Höhe von jährlich 1,5 Milliarden Euro zu verhindern,⁹ wurde in § 12 Nr. 5

³ Vgl. für einen Überblick über diese und weitere Kritikpunkte mit jeweils umfangreichen Nachweisen BFH, Urteil v. 4.12.2002 – VI R 120/01, BFHE 201, 156 = BStBl II 2003, 403, juris Rn. 18 ff.; BFH, Urteil v. 17.12.2002 – VI R 137/01, BFHE 201, 211 = BStBl II 2003, 407, juris Rn. 20 ff.

⁴ Z. B. FG Hessen, Urteil v. 18.7.1997 – 11 K 1446/97, EFG 1998, 181; FG Hessen, Urteil v. 29.9.1999 – 12 K 1823/97, EFG 2000, 355; FG Berlin, Urteil v. 21.1.1997 – 5170/96, EFG 1997, 1105; FG Niedersachsen, Urteil v. 6.8.1997 – XIII 252/93, EFG 1998, 640; FG Niedersachsen, Urteil v. 25.3.1998 – IV 664/94, EFG 1999, 19; FG Niedersachsen, Urteil v. 28.2.2001 – 4 K 177/97, EFG 2001, 1424; FG Nürnberg, Urteil v. 4.3.1998 – III 75/97, EFG 1998, 1511; FG Brandenburg, Urteil v. 23.11.1999 – 3 K 1011/98 E, EFG 2000, 424; FG Schleswig-Holstein, Urteil v. 8.3.2000 – V 221/98, EFG 2000, 780; FG Baden-Württemberg, Urteil v. 29.2.2000 – 4 K 344/98, EFG 2000, 783; FG Köln, Urteil v. 8.2.2000 – 9 K 1857/99, EFG 2001, 676; FG Düsseldorf, Urteil v. 17.5.2001 – 10 K 3721/98 E, EFG 2001, 1011; FG Düsseldorf, Urteil v. 27.8.2001 – 17 K 4198/98 E, EFG 2001, 1600; FG Rheinland-Pfalz, Urteil v. 14.8.2001 – 2 K 1607/99, EFG 2002, 127; FG Münster, Urteil v. 17.4.2001 – 14 K 7649/98 E, EFG 2001, 1122; FG Münster, Urteil v. 21.8.2001 – 1 K 5736/98 E, EFG 2002, 79.

⁵ BFH, Urteil v. 4.12.2002 – VI R 120/01, BFHE 201, 156 = BStBl II 2003, 403, juris Rn. 22 ff.; BFH, Urteil v. 17.12.2002 – VI R 137/01, BFHE 201, 211 = BStBl II 2003, 407, juris Rn. 24 ff.

⁶ BFH, Urteil v. 27.5.2003 – VI R 33/01, BFHE 202, 314 = BStBl II 2004, 884, juris Rn. 12 ff.

⁷ Zur Anwendung von Entscheidungen des Bundesfinanzhofs durch die Finanzverwaltung noch im Einzelnen unter § 2 A. III. 4.

⁸ Gesetz zur Änderung der Abgabenordnung v. 21.7.2004 (BGBl I 2004, 1753).

⁹ Die Gesetzgebungsmaterialien nehmen ausdrücklich auf die drei Entscheidungen des

EStG ein neues Abzugsverbot geschaffen. Danach konnten Aufwendungen für eine erstmalige Berufsausbildung und für ein Erststudium weder von den einzelnen Einkunftsarten noch vom Gesamtbetrag der Einkünfte abgezogen werden, wenn diese nicht im Rahmen eines Dienstverhältnisses stattfinden. Zugleich erhöhte der Gesetzgeber den Höchstbetrag für den Sonderausgabenabzug von Berufsausbildungskosten auf 4.000 €. Die Neuregelungen dieses (ersten) Nichtanwendungsgesetzes traten rückwirkend auf den 1.1.2004 in Kraft.¹⁰

Damit normierte der Gesetzgeber genau den Grundsatz, den der Bundesfinanzhof aufgegeben hatte. Er korrigierte den Rechtsprechungswechsel, um die bisherige Rechtslage – jedenfalls dem Grunde nach – wiederherzustellen. Allerdings bestanden damit auch die gesetzessystematischen und verfassungsrechtlichen Einwände fort, die schon gegen die ursprüngliche Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs erhoben wurden. Steuerbescheide wurden dementsprechend weiterhin mit Einsprüchen und Klagen angefochten bzw. laufende Rechtsbehelfsverfahren mit entsprechend angepasster Argumentation fortgeführt.

Zunächst schien es so, als habe der Gesetzgeber sein Ziel erreicht: In zwei Urteilen aus dem Jahr 2009¹¹ zum Streitjahr 2005 äußerte sich der Bundesfinanzhof erstmals zu dem neu geschaffenen Abzugsverbot in § 12 Nr. 5 EStG: Er legte die Norm zwar insoweit verfassungskonform einschränkend aus, als die Kosten eines Erststudiums nur dann vom Abzug ausgeschlossen seien, wenn der Steuerpflichtige vor Beginn dieses Studiums auch noch keine andere (nicht-akademische) Ausbildung abgeschlossen hat. Andernfalls würden in gleichheitswidriger Weise Steuerpflichtige, die nach abgeschlossener Berufsausbildung erstmalig ein Studium aufnehmen, gegenüber denjenigen benachteiligt, die nacheinander zwei nichtakademische Ausbildungen oder zwei Studiengänge durchlaufen oder ein Erststudium im Rahmen eines Dienstverhältnisses absolvieren. In den konkret zu entscheidenden Fällen kam das Abzugsverbot nach dieser verfassungskonformen Auslegung nicht zur Anwendung, weil die Steuerpflichtigen jeweils bereits vor Studienbeginn eine andere Ausbildung abgeschlossen hatten. Grundsätzlich entnahm der Bundesfinanzhof der Norm aber die gesetzgeberische Typisierung, dass die Kosten einer Erstausbildung nicht beruflich bzw. betrieblich veranlasst seien und deshalb nicht als Werbungskosten oder Betriebsausgaben abgezogen werden könnten. Die mit den Urteilen aus den Jahren 2002 und 2003 aufgestellten Leitlinien schienen danach auf Basis der neuen gesetzlichen Grundlagen nicht mehr anwendbar zu sein. Endgültig geklärt war die Rechtslage aber noch nicht: Weil in beiden entschiedenen Fäl-

Bundesfinanzhofs Bezug, vgl. BT-Drs. 15/3339, S. 10; zu den prognostizierten Steuerausfällen vgl. BT-Drs. 15/3339, S. 2.

¹⁰ Art. 6 Abs. 2 des Gesetzes zur Änderung der Abgabenordnung.

¹¹ BFH, Urteil v. 18.6.2009 – VI R 14/07, BFHE 225, 393 = BStBl II 2010, 816, juris Rn. 22 ff.; BFH, Urteil v. 18.6.2009 – VI R 31/07, BFH/NV 2009, 1797, juris Rn. 24 ff.

len das Abzugsverbot verfassungskonform eng ausgelegt wurde und nach dieser Auslegung nicht zur Anwendung kam, waren die Ausführungen des Bundesfinanzhofs zur grundsätzlichen Bedeutung von § 12 Nr. 5 EStG als zulässigem typisierten Ausschluss der Kosten einer erstmaligen Berufsausbildung jeweils nicht entscheidungserheblich. Der Fokus verschob sich dementsprechend auf weitere anhängige Verfahren zur Auslegung von § 12 Nr. 5 EStG, in denen die Steuerpflichtigen noch keine andere Ausbildung abgeschlossen hatten. Steuerbescheide wurden dementsprechend weiterhin mit Einsprüchen angefochten und laufende Rechtsbehelfsverfahren mit Verweis auf die noch anhängigen Verfahren offengehalten.¹²

Und tatsächlich legte der Bundesfinanzhof die Gesetzeslage in drei Urteilen aus dem Jahr 2011 zu den Streitjahren 2004 und 2005 anders aus:¹³ Nach den Einleitungssätzen zu § 12 EStG und § 10 EStG blieben jeweils die Regelungen zum Werbungskosten- und Betriebsausgabenabzug in § 9 ff. EStG bzw. § 4 ff. EStG unberührt, sodass trotz des Abzugsverbots in § 12 Nr. 5 EStG und des begrenzten Sonderausgabenabzugs in § 10 Abs. 1 Nr. 7 EStG Berufsausbildungskosten unbeschränkt als Werbungskosten oder Betriebsausgaben abgezogen werden könnten.¹⁴ Die in den Gesetzgebungsmaterialien zum ersten Nichtanwendungsgesetz erkennbare Absicht, einen unbeschränkten Abzug von Erstausbildungskosten auszuschließen, schlage sich nicht hinreichend im Gesetzestext nieder.¹⁵ Damit stellte der Bundesfinanzhof gesetzessystematische Erwägungen in den Vordergrund, die bereits in seinen Entscheidungen aus den Jahren 2002¹⁶ und 2003¹⁷ angeklungen waren. Das erste Nichtanwendungsgesetz lief nach dieser Auslegung leer: Insbesondere diejenigen Studenten, die nach dem Rechtsprechungswechsel des Bundesfinanzhofs Steuerklärungen eingereicht oder Steuerbescheide mit Einsprüchen und Klagen angefochten hatten, konnten ihre Ausbildungskosten steuerlich absetzen.

¹² Zu den vom jeweiligen Verfahrensstand abhängigen Möglichkeiten, ein Besteuerungsverfahren im Hinblick auf eine mutmaßlich präsumtive Entscheidung des Bundesfinanzhofs offenzuhalten noch im Einzelnen unter § 2 A. III. 3. a) und § 5 B.

¹³ An seinen generellen Erwägungen aus den beiden Entscheidungen im Jahr 2009 hielt der Bundesfinanzhof ausdrücklich nicht mehr fest; BFH, Urteil v. 28.7.2011 – VI R 5/10, BFHE 234, 262 = BStBl II 2012, 553, juris Rn. 28; BFH, Urteil v. 28.7.2011 – VI R 7/10, BFHE 234, 271 = BStBl II 2012, 557, juris Rn. 26; BFH, Urteil v. 28.7.2011 – VI R 38/10, BFHE 234, 279 = BStBl II 2012, 561, juris Rn. 25.

¹⁴ BFH, Urteil v. 28.7.2011 – VI R 5/10, BFHE 234, 262 = BStBl II 2012, 553, juris Rn. 16 ff.; BFH, Urteil v. 28.7.2011 – VI R 7/10, BFHE 234, 271 = BStBl II 2012, 557, juris Rn. 15 ff.; BFH, Urteil v. 28.7.2011 – VI R 38/10, BFHE 234, 279 = BStBl II 2012, 561, juris Rn. 13 ff.

¹⁵ BFH, Urteil v. 28.7.2011 – VI R 5/10, BFHE 234, 262 = BStBl II 2012, 553, juris Rn. 22 ff.; BFH, Urteil v. 28.7.2011 – VI R 7/10, BFHE 234, 271 = BStBl II 2012, 557, juris Rn. 20 ff.; BFH, Urteil v. 28.7.2011 – VI R 38/10, BFHE 234, 279 = BStBl II 2012, 561, juris Rn. 19 ff.

¹⁶ BFH, Urteil v. 4.12.2002 – VI R 120/01, BFHE 201, 156 = BStBl II 2003, 403, juris Rn. 26; BFH, Urteil v. 17.12.2002 – VI R 137/01, BFHE 201, 211 = BStBl II 2003, 407, juris Rn. 27.

¹⁷ BFH, Urteil v. 27.5.2003 – VI R 33/01, BFHE 202, 314 = BStBl II 2004, 884, juris Rn. 15.

Allerdings wendete die Finanzverwaltung diese Urteile des Bundesfinanzhofs nicht über die entschiedenen Einzelfälle hinaus an.¹⁸ Vielmehr schuf der Gesetzgeber noch im Jahr 2011¹⁹ abermals neue Vorschriften, um „die ursprüngliche Rechtslage wiederherzustellen“.²⁰ In § 9 Abs. 6 EStG und § 4 Abs. 9 EStG wurde ausdrücklich geregelt, dass Aufwendungen des Steuerpflichtigen für seine Berufsausbildung oder für sein Studium nur dann Werbungskosten bzw. Betriebsausgaben sind, wenn der Steuerpflichtige zuvor bereits eine Erstausbildung abgeschlossen hat.²¹ Zugleich erhöhte der Gesetzgeber den Höchstbetrag für den Sonderausgabenabzug abermals auf nunmehr 6.000 €. Die Änderungen finden rückwirkend schon für Veranlagungszeiträume ab 2004 und damit auch in allen noch laufenden Rechtsbehelfsverfahren Anwendung (§ 52 Abs. 12 S. 11, Abs. 23d S. 5 und Abs. 30a EStG i. d. F. des BeitrRLUmsG).

Während der achte Senat des Bundesfinanzhofs die mit diesem zweiten Nichtanwendungsgesetz geschaffene Gesetzeslage in einem Urteil zu den Streitjahren 2004 und 2005 insgesamt für verfassungskonform hielt,²² setzte der sechste Senat mehrere Verfahren zu den Streitjahren 2004 bis 2008 nach Art. 100 Abs. 1 GG aus und holte eine Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts darüber ein, ob das neu geschaffene Abzugsverbot in § 9 Abs. 6 EStG mit dem Grundgesetz vereinbar ist.²³ Zwar verstoße die rückwirkende Einführung der Norm nicht gegen das Rückwirkungsverbot.²⁴ Das Abzugsverbot verletze aber

¹⁸ Zwar wurden die Entscheidungen im Bundessteuerblatt II veröffentlicht, zum Zeitpunkt der Veröffentlichung wurden entsprechende Fälle aber bereits von den rückwirkend eingeführten § 9 Abs. 6 EStG und § 4 Abs. 9 EStG erfasst.

¹⁹ Gesetz zur Umsetzung der Beitreibungsrichtlinie sowie zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften (Beitreibungsrichtlinie-Umsetzungsgesetz – BeitrRLUmsG) v. 7.12.2011 (BGBl I 2011, S. 2592).

²⁰ Vgl. mit ausdrücklichem Bezug auf die Entscheidungen des Bundesfinanzhofs aus den Jahren 2009 und 2011 BT-Drs. 17/7524, S. 5, 16; ein entsprechendes Vorgehen wurde in der Literatur bereits erwartet; vgl. nur *Weitemeyer/Süß*, NJW 2011, 2844, 2847.

²¹ Parallel dazu wurde der Wortlaut des Abzugsverbots in § 12 Nr. 5 EStG dahingehend präzisiert, dass er die Kosten eines Erststudiums nur dann erfasst, wenn das Studium zugleich die Erstausbildung darstellt; Art. 2 Nr. 8 BeitrRLUmsG. Insoweit wurde also die verfassungskonform einschränkende Auslegung des Bundesfinanzhofs in den Gesetzestext übernommen; vgl. BT-Drs. 17/7524, S. 11.

²² BFH, Urteil v. 5.11.2013 – VIII R 22/12, BFHE 243, 486 = BStBl II 2014, 165, juris Rn. 13 ff.

²³ BFH, Vorlagebeschluss v. 17.7.2014 – VI R 61/11, EStB 2014, 437; BFH, Vorlagebeschluss v. 17.7.2014 – VI R 2/12, BFHE 247, 25; BFH, Vorlagebeschluss v. 17.7.2014 – VI R 8/12, BFHE 247, 64; BFH, Vorlagebeschluss v. 17.7.2014 – VI R 38/12, DStZ 2014, 868; BFH, Vorlagebeschluss v. 17.7.2014 – VI R 2/13, DStZ 2014, 868; BFH, Vorlagebeschluss v. 17.7.2014 – VI R 72/13, DStZ 2014, 868.

²⁴ BFH, Vorlagebeschluss v. 17.7.2014 – VI R 61/11, EStB 2014, 437, juris Rn. 105 ff.; BFH, Vorlagebeschluss v. 17.7.2014 – VI R 2/12, BFHE 247, 25, juris Rn. 106 ff.; BFH, Vorlagebeschluss v. 17.7.2014 – VI R 8/12, BFHE 247, 64, juris Rn. 100 ff.; BFH, Vorlagebeschluss v. 17.7.2014 – VI R 38/12, DStZ 2014, 868, juris Rn. 108 ff.; BFH, Vorlagebeschluss v. 17.7.2014 – VI R 2/13, DStZ 2014, 868, juris Rn. 102 ff.; BFH, Vorlagebeschluss v. 17.7.2014 – VI R 72/13, DStZ 2014, 868, juris Rn. 103 ff.

den allgemeinen Gleichheitsgrundsatz (Art. 3 Abs. 1 GG) in seiner Ausprägung als Gebot der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit in doppelter Hinsicht: Zum einen überschreite der Gesetzgeber die verfassungsrechtlichen Grenzen zulässiger Typisierung, indem er für die Kosten einer erstmaligen Berufsausbildung außerhalb eines Dienstverhältnisses stets eine überwiegend private Veranlassung unterstelle und damit das objektive Nettoprinzip durchbreche, während die Kosten von Zweitausbildungen und Erstausbildungen im Rahmen eines Dienstverhältnisses als beruflich veranlasst eingestuft werden.²⁵ Zum anderen zähle der Aufwand für die eigene Berufsausbildung zu den Kosten der Existenzsicherung, denen der Steuerpflichtige sich nicht ohne weiteres entziehen könne und die deshalb bei der Bestimmung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit unter dem Gesichtspunkt des subjektiven Nettoprinzips Berücksichtigung finden müssten.²⁶

Der zweite Senat des Bundesverfassungsgerichts verwarf diese Bedenken in seinem Beschluss vom 19.11.2019:²⁷ Dem Gesetzgeber stehe es bis zur Grenze der Willkür frei, multikausale und multifinale Wirkungszusammenhänge zu gewichten und in diesem Sinne gemischt veranlasste Kosten entweder dem erwerbsbezogenen Bereich oder dem privaten Bereich zuzuordnen.²⁸ Zudem habe der Gesetzgeber einen weitgehenden Typisierungsspielraum bei der steuerlichen Behandlung derartiger Kosten.²⁹ Die legislative Entscheidung, Erstausbildungskosten als Sonderausgaben einzustufen während Kosten einer Folgeausbildung Werbungskosten sind, lasse sich nach diesem Maßstab rechtfertigen: Der Zusammenhang zwischen einer Erstausbildung und einem später ausgeübten konkreten Beruf sei regelmäßig nur gering ausgeprägt.³⁰ Vielmehr biete eine Erstausbildung die Möglichkeit, sich seinen Begabungen und Fähigkeiten entsprechend zu entwickeln und allgemeine Kompetenzen zu erwerben, die nicht zwangsläufig für einen künftigen Beruf notwendig sind. Sie präge daher die Per-

²⁵ BFH, Vorlagebeschluss v. 17.7.2014 – VI R 61/11, EStB 2014, 437, juris Rn. 67 ff.; BFH, Vorlagebeschluss v. 17.7.2014 – VI R 2/12, BFHE 247, 25, juris Rn. 68 ff.; BFH, Vorlagebeschluss v. 17.7.2014 – VI R 8/12, BFHE 247, 64, juris Rn. 62 ff.; BFH, Vorlagebeschluss v. 17.7.2014 – VI R 38/12, DStZ 2014, 868, juris Rn. 70 ff.; BFH, Vorlagebeschluss v. 17.7.2014 – VI R 2/13, DStZ 2014, 868, juris Rn. 64 ff.; BFH, Vorlagebeschluss v. 17.7.2014 – VI R 72/13, DStZ 2014, 868, juris Rn. 65 ff.

²⁶ BFH, Vorlagebeschluss v. 17.7.2014 – VI R 61/11, EStB 2014, 437, juris Rn. 89 ff.; BFH, Vorlagebeschluss v. 17.7.2014 – VI R 2/12, BFHE 247, 25, juris Rn. 90 ff.; BFH, Vorlagebeschluss v. 17.7.2014 – VI R 8/12, BFHE 247, 64, juris Rn. 84 ff.; BFH, Vorlagebeschluss v. 17.7.2014 – VI R 38/12, DStZ 2014, 868, juris Rn. 92 ff.; BFH, Vorlagebeschluss v. 17.7.2014 – VI R 2/13, DStZ 2014, 868, juris Rn. 86 ff.; BFH, Vorlagebeschluss v. 17.7.2014 – VI R 72/13, DStZ 2014, 868, juris Rn. 87 ff.

²⁷ BVerfG, Beschluss v. 19.11.2019 – 2 BvL 22–27/14, DStR 2020, 93; zur dogmatischen Einordnung der Entscheidung vgl. nur *Maciejewski*, BLJ 2020, 5; zu Gestaltungsmöglichkeiten *de lege lata* und rechtspolitischen Reformansätzen *ders.*, FR 2020, 545.

²⁸ BVerfG, Beschluss v. 19.11.2019 – 2 BvL 22–27/14, DStR 2020, 93, juris Rn. 112 f.

²⁹ BVerfG, Beschluss v. 19.11.2019 – 2 BvL 22–27/14, DStR 2020, 93, juris Rn. 114.

³⁰ BVerfG, Beschluss v. 19.11.2019 – 2 BvL 22–27/14, DStR 2020, 93, juris Rn. 126 f.

son in einem umfassenden Sinne.³¹ Auch die Ungleichbehandlung mit Kosten einer Erstausbildung im Rahmen eines Dienstverhältnisses sei gerechtfertigt, weil die dienstliche Pflicht zum Besuch der Ausbildungsveranstaltungen eine etwaige private Mitveranlassung überlagere.³² Die Beschränkung des Sonderausgabenabzugs auf 4.000 € bzw. 6.000 € verletze schließlich nicht das Gebot der steuerlichen Freistellung des Existenzminimums und sei angesichts des weitgehenden Typisierungsspielraums des Gesetzgebers bei gemischt veranlassenen Kosten auch im Lichte der Berufsfreiheit ausreichend.³³ Ob die rückwirkende Anwendung von § 9 Abs. 6 und § 4 Abs. 9 EStG verfassungsrechtlich zulässig ist, ließ der zweite Senat des Bundesverfassungsgerichts ausdrücklich offen.³⁴

Mit der Vorlage des sechsten Senats des Bundesfinanzhofs und der Entscheidung des zweiten Senats des Bundesverfassungsgerichts wurde zwar ein Schlusstrich unter den verfassungsrechtlichen Streit um eine mögliche Verletzung von Art. 3 Abs. 1 GG durch die Abzugsverbote gezogen, das Ende der Nichtanwendungsgesetze zu Berufsausbildungskosten war indes noch nicht erreicht: Der sechste Senat legte den Begriff der Berufsausbildung in § 9 Abs. 6 EStG deutlich weiter aus als die Finanzverwaltung: Während die Finanzverwaltung annahm, eine Berufsausbildung liege nur bei rechtlich geordneten Lehrgängen vor, die mit einer staatlichen oder staatlich anerkannten Prüfung abgeschlossen werden,³⁵ genügte es nach Ansicht des sechsten Senats, dass der Steuerpflichtige Kenntnisse, Fähigkeiten oder Erfahrungen erwirbt, die ihn befähigen, mit der angestrebten Tätigkeit Einkünfte zu erzielen.³⁶ Auf die Dauer, Struktur und Rahmenbedingungen der Vermittlung komme es hingegen nicht an. Die Auslegung des sechsten Senats führte dazu, dass in deutlich mehr Fällen eine abgeschlossene Erstausbildung vorlag und dementsprechend die Kosten eines sich daran anschließenden Studiums oder einer weiteren Ausbildung steuerlich abgezogen werden konnten. Auch auf dieses Urteil reagierte der Gesetzgeber mit einem (dritten) Nichtanwendungsgesetz,³⁷ indem er – mit Wirkung für zukünftige Veranlagungszeiträume ab dem 1.1.2015³⁸ – in § 9 Abs. 6 S. 2–5 EStG einschränkende Merkmale für die erstmalige Berufsausbildung

³¹ BVerfG, Beschluss v. 19.11.2019 – 2 BvL 22–27/14, DStR 2020, 93, juris Rn. 124.

³² BVerfG, Beschluss v. 19.11.2019 – 2 BvL 22–27/14, DStR 2020, 93, juris Rn. 139f.

³³ BVerfG, Beschluss v. 19.11.2019 – 2 BvL 22–27/14, DStR 2020, 93, juris Rn. 147ff.

³⁴ BVerfG, Beschluss v. 19.11.2019 – 2 BvL 22–27/14, DStR 2020, 93, juris Rn. 92.

³⁵ Bundesministerium der Finanzen vom 22.9.2010, IV C 4-S 2227/07/10002:002, BStBl I 2010, 721, Rz. 4ff.

³⁶ BFH, Urteil v. 28.2.2013 – VI R 6/12, BFHE 240, 352 = BStBl II 2013, 180, juris Rn. 18; der Bundesfinanzhof setzte insoweit seine vor der Einführung von § 9 Abs. 6 EStG und § 4 Abs. 9 EStG begründete Rechtsprechung zum Begriff der Berufsausbildung fort, vgl. BFH, Urteil v. 27.10.2011 – VI R 52/10, BFHE 235, 444 = BStBl II 2012, 825, juris Rn. 14f.

³⁷ Gesetz zur Anpassung der Abgabenordnung an den Zollkodex der Union und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften v. 22.12.2014 (BGBl I 2014, 2417).

³⁸ Art. 16 Abs. 2 des Gesetzes zur Anpassung der Abgabenordnung an den Zollkodex der Union und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften v. 22.12.2014.

aufnahm, die sich weitgehend mit den bislang von der Finanzverwaltung vertretenen Auslegungsgrundsätzen decken,³⁹ und in § 4 Abs. 9 S. 2 EStG auf diese neu geschaffenen Regelungen verwies.⁴⁰ Für Altfälle aus Veranlagungszeiträumen vor dem 31.12.2014 erklärte die Finanzverwaltung die Entscheidung des Bundesfinanzhofs für allgemein anwendbar.⁴¹

Schon diese beispielhafte Darstellung von drei thematisch miteinander zusammenhängenden Nichtanwendungsgesetzen zeigt, dass dieser Gesetzestyp grundlegende – von der spezifischen Diskussion zur Vereinbarkeit der einfachgesetzlichen Behandlung von Berufsausbildungskosten mit dem allgemeinen Gleichheitsgrundsatz unabhängige – verfassungsrechtliche Fragen aufwirft. Diese betreffen zunächst das staatsorganisationsrechtliche Verhältnis zwischen Legislative, Exekutive und Judikative im gewaltenteiligen Staat: Muss der Gesetzgeber auf judikative Entscheidungen Rücksicht nehmen? Darf er auch solche normativen Grundsätze im Gesetz verankern, die die Fachgerichte ausdrücklich und mit gewichtigen Gründen aufgegeben haben (erstes und zweites Nichtanwendungsgesetz zu Berufsausbildungskosten)? Kann mit einem Nichtanwendungsgesetz auch eine Gesetzesinterpretation der Verwaltung zu geltendem Recht werden, die die Rechtsprechung zuvor als rechtswidrig verworfen hat (drittes Nichtanwendungsgesetz)? Wird durch eine solche Gesetzesnovelle das System des gerichtlichen Rechtsschutzes in Frage gestellt, weil die als Prozesspartei unterlegene Finanzverwaltung regelmäßig im Gesetzgebungsverfahren an der Erstellung des Nichtanwendungsgesetzes mitwirkt? Oder steht es dem Gesetzgeber stets frei, eine Sachfrage nach seinen Vorstellungen zu regeln – völlig unabhängig davon, wie diese zuvor von den anderen Gewalten behandelt wurde?

Diese Konflikte zwischen den Gewalten berühren zugleich unmittelbar die Interessen der Bürger: Kann sich der Einzelne bei seinen zukünftigen Investitionsentscheidungen daran orientieren, wie die zuständigen Fachgerichte die gesetzlichen Bestimmungen in vergleichbaren Fällen ausgelegt haben (drittes Nichtanwendungsgesetz)? Verletzt der Gesetzgeber schutzwürdiges Vertrauen, wenn er eine höchstrichterliche Entscheidung rückwirkend korrigiert? Macht es dafür einen Unterschied, ob sich die Rückwirkung auf alle noch offenen Sachverhalte erstreckt (zweites Nichtanwendungsgesetz) oder auf den laufenden und zukünftige Veranlagungszeiträume beschränkt wird (erstes Nichtanwendungsgesetz)? Schützt der Gesetzgeber, der einen Rechtsprechungswechsel korrigiert, umgekehrt die Interessen derjenigen, die mit einer Fortführung der bisherigen Rechtslage kalkuliert haben (erstes und zweites Nichtanwendungsgesetz)?

³⁹ In den Gesetzgebungsmaterialien wird auf die weitgehende Übereinstimmung nicht besonders hingewiesen; vgl. BT-Drs. 18/3017, S. 42f.

⁴⁰ Gleichzeitig wurde das Abzugsverbot in § 12 Nr. 5 EStG aufgehoben.

⁴¹ Das Urteil wurde allerdings erst nach Inkrafttreten der Neuregelungen im Bundessteuerblatt II veröffentlicht.

Macht es bei all dem einen Unterschied, ob die Verwaltung die gerichtlichen Entscheidungen allgemein anwendet (erstes und drittes Nichtanwendungsgesetz) oder nicht (zweites Nichtanwendungsgesetz)? Und ist es schließlich noch mit der verfassungsrechtlichen Garantie effektiven Rechtsschutzes vereinbar, wenn ein Rechtsbehelfsverfahren im Hinblick auf eine höchstrichterliche Entscheidung offengehalten wird, das für den Bürger positive Ergebnis dieser Entscheidung dann im offengehaltenen Verfahren aber nicht mehr angewendet werden kann, weil mittlerweile ein rückwirkendes Nichtanwendungsgesetz ergangen ist (zweites Nichtanwendungsgesetz)?

Um diesen Fragen nachzugehen werden Nichtanwendungsgesetze in der Folge einer verfassungsrechtlichen Analyse unterzogen. Ausgangspunkt ist das geltende Verfassungsrecht und die dazu entwickelte Dogmatik. Rechtstheoretische Fragen lassen sich naturgemäß nicht ausklammern, stehen aber nicht im Zentrum der Untersuchung. Vielmehr werden die besonderen verfassungsrechtlichen Konfliktlinien bei Nichtanwendungsgesetzen aufgezeigt und anhand allgemein handhabbarer Maßstäbe aufgelöst.

Die Untersuchung konzentriert sich dabei auf steuerrechtliche Nichtanwendungsgesetze, weil sowohl die tatsächliche Praxis der Nichtanwendungsgesetzgebung als auch die Diskussion über ihre verfassungsrechtliche Zulässigkeit primär eine steuerrechtliche ist.⁴² Auch die bereits ergangenen Entscheidungen, in denen sich das Bundesverfassungsgericht mit Nichtanwendungsgesetzen auseinandergesetzt hat, behandeln ganz überwiegend,⁴³ die insoweit aktuell vor dem Bundesverfassungsgericht anhängigen Verfahren ausschließlich⁴⁴ steuerliche Nichtanwendungsgesetze. Die Arbeit führt die verfassungsrechtlichen Bezüge in einer umfassenden Untersuchung zusammen und legt dabei einen

⁴² Zu Ausmaß und Gründen der spezifisch steuerrechtlichen Nichtanwendungsgesetzgebung sowie dem Stand der wissenschaftlichen Diskussion jeweils auch in Abgrenzung zur Situation in anderen Rechtsbereichen vgl. im Einzelnen noch unter § 2 A. und C.

⁴³ Die einzigen nichtsteuerlichen Ausnahmen bilden BVerfG, Beschluss v. 21.7.2010 – 1 BvL 11/06, 1 BvL 12/06, 1 BvL 13/06, 1 BvR 2530/05, BVerfGE 126, 369 zur Berücksichtigung von originären und abgeleiteten Fremdretenansprüchen bei Ansprüchen aus der gesetzlichen Rentenversicherung und BVerfG, Beschluss v. 2.5.2012 – 2 BvL 5/10, BVerfGE 131, 20 zur vorübergehenden Erhöhung des beamtenrechtlichen Ruhegehaltsatzes auf der Grundlage des Mindestruhegehalts. Die Entwicklung der bundesverfassungsgerichtlichen Rechtsprechung zu Nichtanwendungsgesetzen wird im Überblick unter § 2 C. I. und detailliert unter § 6 C. III. 1. dargestellt.

⁴⁴ Az. 2 BvL 15/14: § 50d Abs. 10 S. 1 EStG i. V. m. §§ 52 Abs. 59a S. 10f. EStG i. d. F. des Gesetzes zur Umsetzung der Amtshilferichtlinie sowie zur Änderung steuerlicher Vorschriften (Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetz) v. 26.6.2013 (BGBl I 2013, S. 1809) gegen BFH, Urteil v. 17.10.2007 – I R 5/06, BFHE 219, 518 = BStBl II 2009, 356 und BFH, Urteil v. 8.9.2010 – I R 74/09, BFHE 231, 84 = BStBl II 2014, 788; Az. 2 BvL 21/14: § 50d Abs. 9 S. 3 EStG i. V. m. § 52 Abs. 59a S. 9 EStG i. d. F. des Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetzes gegen BFH, Urteil v. 11.1.2012 – I R 27/11, BFHE 236, 327; Az. 2 BvR 2674/14: § 20 Abs. 1 Nr. 7 S. 3 EStG i. V. m. § 52a Abs. 8 S. 2 EStG i. d. F. des Jahressteuergesetzes 2010 v. 8.12.2010 (BGBl I 2010, S. 1768) gegen BFH, Urteil v. 15.6.2010 – VIII R 33/07, BFHE 230, 109 = BStBl II 2011, 503.

Schwerpunkt auf die neueren Entwicklungen in der Rückwirkungsdogmatik des Bundesverfassungsgerichts, deren Reichweite – auch und insbesondere für Nichtanwendungsgesetze – noch nicht abschließend geklärt sind und auch durch die jüngsten Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts vom 19.11.2019 und vom 25.3.2021 nicht weiter präzisiert wurden.

Gleichzeitig betrachtet die Arbeit Nichtanwendungsgesetze unter einer Perspektive, die in der bisherigen Diskussion allenfalls angedeutet wird: Entscheidungen des Bundesfinanzhofs können aufgrund ihrer mindestens faktischen Breitenwirkung im Steuerrecht zu einer wesentlichen Umgestaltung der Rechtslage führen. Gerade im Steuerrecht besteht aber ein gemeinsames Interesse von Steuerpflichtigen, Finanzverwaltung und Fiskus an einer möglichst gleichbleibenden, jedenfalls nur schrittweise und nicht disruptiv veränderten Rechtslage. Die Arbeit untersucht dieses Interesse an Rechtskontinuität mit seinen besonderen steuerrechtlichen Ausprägungen, seinen verfassungsrechtlichen Rang und den möglichen Beitrag, den Nichtanwendungsgesetze zu seinem Schutz leisten können.

Die verfassungsrechtliche Analyse betrachtet Nichtanwendungsgesetze damit nicht nur als kompetenzrechtlichen Grenzfall zwischen den Gewalten und als möglichen Eingriff in die Rechte einzelner Steuerpflichtiger, sondern zugleich als Instrument zum Schutz verfassungsrechtlicher Werte. Es gilt, die Grenzen der damit umschriebenen Spannungsverhältnisse auszuloten.⁴⁵

B. Gang der Untersuchung

Die Untersuchung gliedert sich in fünf Teile: Zunächst sollen Nichtanwendungsgesetze als Instrumente des deutschen (Ertrag-)Steuerrechts charakterisiert werden.⁴⁶ Erst mit Blick auf die bereichsspezifische Gewaltenteilung und den Zustand und die Entwicklung des materiellen Rechts wird verständlich, warum Nichtanwendungsgesetze vor allem im Steuerrecht zu finden sind und warum die Diskussion über ihre verfassungsrechtlichen Grenzen fast aus-

⁴⁵ Zielrichtung und Schwerpunkt der Arbeit unterscheiden sich damit deutlich von der bislang einzigen monographischen Behandlung des Themas durch *Suck*, *Das Nichtanwendungsgesetz als Instrument der Steuerpolitik*, 2018. *Suck* unternimmt den Versuch, die bereits bestehenden steuerrechtlichen Nichtanwendungsgesetze systematisch zu erfassen und rechtspolitisch einzuordnen. Er geht zwar auch auf die verfassungsrechtliche Zulässigkeit von Nichtanwendungsgesetzen ein und entwickelt insoweit eigene Thesen; *ders.*, *Das Nichtanwendungsgesetz als Instrument der Steuerpolitik*, 2018, S.251 ff., zu seinen Thesen insbesondere noch unter § 4 B. II. und III. Er behandelt aber weder einen möglichen Konflikt mit dem Gebot effektiven Rechtsschutzes noch geht er auf den Beitrag von Nichtanwendungsgesetzen zum Schutz der Rechtskontinuität ein. Zur bisherigen wissenschaftlichen Diskussion noch ausführlich unter § 2 C. III. und IV.

⁴⁶ Dazu sogleich unter § 2.

Sachverzeichnis

- Ausschuss
 - Fach- 269, 274, 278 f., 313
 - Vermittlungs- 267, 280, 450
- authentische Interpretation 98 f., 107, 116, 305, 307, 316, 384, 414, 418 f.
- Bagatellvorbehalt 381, 444, 454
- Beiträge 146–148, 150
- Berufsausbildungskosten 1, 3–6, 8, 22, 42, 80, 94–96, 103 f., 304, 483 f., 486, 497, 500, 524, 533, 536, 551
- Billigkeitsmaßnahmen der Finanzverwaltung 234, 236 f., 309
- Bundesfinanzhof
 - faktische Wirkung der Entscheidungen 48 f., 51 f.
 - normative Wirkung der Entscheidungen, *siehe* Präjudizien, normative Wirkung
 - präjudizielle Wirkung, *siehe* faktische Wirkung, normative Wirkung
 - Veröffentlichung der Entscheidungen 67 f., 338, 353 f.
- Bundesgerichte
 - faktische Wirkung, *siehe* Präjudizien, faktische Wirkung
 - Verfassungsorgane 260
- Bundesverfassungsgericht
 - KAGG-Beschluss 113, 291, 306, 308, 315, 400 f., 410, 412–419, 421–424, 446 f., 476, 478, 480, 482, 503–510, 512–514, 520, 546
 - Kompetenzzteilung mit Fachgerichten 407 f., 410, 415–417
 - konkrete Normenkontrolle 408, 412 f.
 - Rechtsprechung zu Nichtanwendungsgesetzen, *siehe* Nichtanwendungsgesetze, Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts
 - Veranlagungszeitraum-Rechtsprechung, *siehe* ebd.
- Disposition 380, 389–391, 395, 397, 405, 421, 435, 437–439, 445 f., 452, 459, 468, 471, 475 f., 490, 492, 499, 517, 521 f., 526 f., 530, 533, 540, 544
 - verbindliche 439, 458–461, 463, 470, 472, 479, 487, 540, 548
- Einnahmearfälle, überraschende 517
 - als Rechtfertigung für rückwirkende Regelungen 453
 - Beeinträchtigung staatlicher Kontinuitätsinteressen 153–155
- Einspruchsverfahren
 - Aussetzung 346 f., 357, 360
 - Ruhen 341–345, 357, 486
- Erbbauszinsen 487, 499, 502, 539, 541, 543, 545
- Erstattungszinsen 88, 91, 94 f., 97, 100, 103–105, 128, 481, 484, 486, 497, 501, 524, 533, 536
- Exekutive
 - Mitwirkung im Gesetzgebungsverfahren, *siehe* Gesetzgebung, Mitwirkung der Exekutive
- Folgerichtigkeit 35, 168, 175, 181, 184, 186, 291, 312, 515
- Freistellungsmethode 26, 304, 481, 483, 486, 502, 525, 530, 533, 536
- Gebühren 146–148, 150
- Geldbuße 22, 94, 105, 109, 128, 304, 310, 489–491, 500
- Geldstrafe 22, 100, 304, 310, 490
- Geprägerechtsprechung 21, 121, 128, 304, 310, 491, 534

- Gesetzesvorbehalt 287, 289
- Gesetzgebung 247 f., 250, 267, 271, 273 f., 276, 280, 283, 286, 304
 - als zentrale Aufgabe der Legislative, *siehe* Legislative, Kernbereich
 - Mitwirkung der Exekutive 265, 271–274, 282
- Gewährleistungsfunktion des geltenden Rechts 458, 468–470, 472, 477, 542
- Gewaltenloyalität 263, 265, 267, 281, 285, 309, 313, 316–318
 - zwischen Gesetzgeber und Judikative 310 f., 313–317
 - zwischen Legislative und Exekutive 281 f., 284
 - zwischen Legislative und Judikative 309
- Gewaltenteilung
 - als verfassungsrechtliche Schranke 33, 53, 81, 108, 111–115, 120 f., 124 f., 128, 250, 252, 254
 - Besonderheiten im Steuerrecht 33
 - Funktionsgerechtigkeit 250, 254, 256, 259, 262, 268
 - historische Entwicklung 244 f., 247–249
 - horizontale 258
 - Kernbereichslehre 252 f., 255, 259, 265
 - Kooperationspflicht 247, 249 f., 255 f., 258 f., 261 f., 264 f., 282 f.
 - Rücksichtnahmepflicht 255 f., 258–260, 262–265, 313, 318
 - temporale 304, 313, 315 f., 367, 479, 514
 - Verhältnis zum Rechtsschutzgebot 243, 323, 326
 - Verhältnis zum Rückwirkungsverbot 243, 314, 316 f., 419, 423, 479
 - vertikale 258, 264
- Gewaltenverschränkung, *siehe* Gewaltenteilung, als verfassungsrechtliche Schranke
- Jubiläumsrückstellungen 493 f., 500
- Judikative
 - Justizgewährleistungsanspruch, *siehe* ebd.
 - Kernbereich 294, 296–299, 301–308, 314, 407, 506 f., 523, 528
 - Mitwirkung bei der Rechtsetzung, *siehe* Präjudizien, normative Wirkung
 - Rechtsweggarantie, *siehe* ebd.
 - Unabhängigkeit, richterliche, *siehe* ebd.
- Justizgewährleistungsanspruch 297, 320–322, 329
- Klageverfahren
 - Aussetzung 348 f., 357, 360
 - Ruhen 350, 357, 486
- Klarstellung 94, 97–99, 110, 112, 316, 384, 413 f., 416, 446, 482–484, 548
- Komplexität 39, 41 f., 48, 86 f., 91, 122, 158, 232, 272, 277, 394
 - Verknüpfung mit Unbeständigkeit 86
- Kontinuität
 - Begriff 162
 - -sbruch, *siehe* ebd.
 - -sinteresse, *siehe* ebd.
 - Rechts-, *siehe* ebd.
 - Rechtsprechungs- 50, 64, 174, 177, 188, 190 f., 203, 308, 518, 526, 552
 - Verfassungs- 170 f.
 - Verwaltungs- 172, 176
- Kontinuitätsbruch 165 f., 180, 186 f., 193 f., 238 f., 241, 308, 518, 533, 539, 552
- Kontinuitätsinteresse 392, 454, 518, 522 f., 527, 529 f., 534–536, 538, 545, 547
 - aus betriebswirtschaftlicher Perspektive 133, 138 f., 168, 188
 - aus finanzwissenschaftlicher Perspektive 144
 - verfassungsrechtlicher Begriff 159, 166
- Legislative
 - Kernbereich 267–270, 275–277, 279 f., 286, 288–290, 292 f.
 - Verhältnis zur Exekutive 275–278; *siehe* auch Gewaltenloyalität zwischen Legislative und Exekutive
 - Verhältnis zur Judikative 303, 305–307; *siehe* auch Gewaltenloyalität zwischen Legislative und Judikative
- Leistungsfähigkeit 35, 38, 226, 311, 465, 473
 - horizontale 36
 - vertikale 36

- Mehrmütterorganshaft 492–494, 505
- Musterverfahren 51, 71, 126, 128, 319f., 331f., 334f., 337, 340, 342–348, 350–353, 355f., 358, 361f., 486, 509
 - Rechtsschutz bei steuerlichen, *siehe* Rechtsschutz, bei steuerlichen Musterverfahren
- Nichtanwendungserlass 70–72, 203, 325, 339f., 353–355, 359, 492, 500, 511f., 522, 532, 550
 - konkludenter 17, 71, 74, 79, 81, 92, 108, 114
 - Verfassungsrechtliche Zulässigkeit 73f., 361–363
 - Verhältnis zu Nichtanwendungsgesetzen 81
- Nichtanwendungsgesetz
 - Anwendungsfälle, *siehe* Berufsausbildungskosten, Erbbauzinsen, Erstattungszinsen, Freistellungsmethode, Geldbuße, Geldstrafe, Geprägerechtsprechung, Jubiläumsrückstellungen, Mehrmütterorganshaft, Sonder Einkünfte, Vervielfältigungstheorie, Wegzugsbesteuerung
 - Begriff 13, 15–17, 318, 366, 551
 - fachgerichtliche Rechtsprechung 115–118
 - historische Entwicklung 18f.
 - im Steuerrecht 18, 20, 23–25, 27, 31
 - in anderen Rechtsbereichen 27–30
 - konservierende 103, 105, 108, 125, 128f., 154, 187, 238, 282, 358, 451, 503, 519, 548, 552
 - mit Wirkung pro futuro 26, 101f., 107, 243, 318, 324, 330
 - partielle 24
 - Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts 108, 110–115, 489–493, 495f., 500, 503–510, 512, 546f.
 - rückwirkende 98, 101, 103, 107f., 125f., 128, 239, 243, 304, 313f., 316f., 324, 330, 339, 352–354, 356–359, 361, 363, 367, 369, 404, 418, 434, 479f., 485, 488f., 492, 503–506, 512–519, 548f., 551f.
 - umfassende 103f.
- wissenschaftlicher Diskurs 118, 120–123, 125f.
- Zahl 19
- Nichtanwendungsprophylaxe 76f., 81f., 84, 92
- Normenkontrollverfahren 415
- Präjudizien
 - faktische Wirkung 54, 56, 65, 165, 338, 357
 - normative Wirkung 50, 53, 56f., 59, 62f., 65f., 165, 300f., 338, 357, 501, 526, 528
 - Vertrauensschutz, *siehe* Vertrauensschutz, in Präjudizien
- Rechtskontinuität 10, 157, 160f., 163f., 167, 169, 185, 189, 308, 488, 516–519, 522, 524, 526f., 533, 539, 544, 546f., 549f., 552
 - Abgrenzung zum Vertrauensschutz 185f., 192, 528
 - Begriff 160, 163f.
 - bindendes Verfassungsprinzip 178–183, 394, 516
 - Rechtfertigung rückwirkender Gesetze 239, 516f., 519–523, 525, 532f., 536–538, 544–546, 552
 - verfassungspolitisches Postulat 167
 - verfassungsrechtliches Schutzgut 177, 193, 516
 - Wettbewerbsgrundlage 142–144
- Rechtsschutz
 - unklare und verworrene, *siehe* Vertrauensgrundlage, fehlerhafte
- Rechtsschutz
 - bei Aussetzung des Verfahrens 347, 349, 352, 356, 358, 360f., 531
 - bei Ruhen des Verfahrens 344f., 350, 356, 358, 360f., 531
 - bei steuerlichen Musterverfahren 9, 243, 331f., 334–336, 339–342, 345, 348, 351–354, 357–360, 363, 422, 531, 535
 - bei vorläufigen Steuerbescheiden 332, 335f., 338–340, 344, 350, 352, 355, 359–361, 422, 531f.
 - effektiver, *siehe* Rechtsschutzgebot

- Rechtsschutzgebot 8, 49, 79, 83, 108, 113 f., 118, 125, 367, 422, 424, 480, 508, 513, 515, 517 f., 521, 531 f., 535 f., 549 f., 552
- Gewährleistungsfunktionen 320
 - Grundrecht 239, 321, 326–329, 359, 531, 537, 547
 - institutionelle Garantie 321 f., 323 f.
 - Justizgewährleistungsanspruch, *siehe ebd.*
 - objektive Wertentscheidung 321, 323, 324–326
 - Rechtsweggarantie, *siehe ebd.*
 - Verhältnis zum Rückwirkungsverbot 325 f., 364, 422 f., 479
 - Verhältnis zur Gewaltenteilung 243, 321, 323, 326
- Rechtssicherheit 50, 62 f., 144, 152, 168 f., 175, 188, 214, 327, 371, 378, 380–382, 388, 391, 393, 396, 445, 466, 477, 479
- Rechtsweggarantie 296, 319, 321, 323, 325 f.
- Rückbewirkung von Rechtsfolgen, *siehe* Rückwirkung, echte
- Rückwirkung
- Abgrenzung zwischen echter und unechter 330, 383, 392 f., 397, 424 f., 426 f., 429, 431, 434–436, 443
 - echte, *siehe ebd.*
 - formale 388, 399 f., 403, 413
 - materielle 401–403, 481
 - unechte, *siehe ebd.*
 - -sverbot, *siehe ebd.*
- Rückwirkung, echte 330, 359, 380 f., 383, 386 f., 394, 399, 413, 416, 424, 426–428, 434, 436–439, 443–448, 451 f., 454 f., 477, 485 f., 488–490, 493, 503, 512, 521, 535, 548
- Abwägungslasten 439, 443, 448, 452
 - Ausnahmetatbestände, *siehe* Bagatellvorbehalt, Vorhersehbarkeit, Zwingende Gründe des Gemeinwohls, Vertrauensgrundlage, fehlerhafte
 - formale Abgrenzung 429 f., 432 f., 435
 - materielle Abgrenzung 426–429, 432 f., 435
- Rückwirkung, unechte 314, 330, 380–384, 386 f., 389, 391, 393 f., 397–399, 401, 403, 413, 419, 422, 424 f., 434, 436, 440–443, 447, 452, 456 f., 466 f., 472–474, 476 f., 485–489, 508, 512, 519, 521, 537–539, 543–545, 548
- Abwägungslasten 383 f., 439–442, 455–458, 472, 477, 487, 537, 543
 - Besonderheiten bei Steuergesetzen 457 f., 460–465, 468, 471, 486, 537, 545
 - besonders geschützte Positionen, *siehe* Disposition, verbindliche; konkretverfestigte Vermögensposition; Gewährleistungsfunktion des geltenden Rechts
 - formale Abgrenzung 429–431, 433, 435
 - materielle Abgrenzung 426, 428 f., 432 f., 435
 - tatbestandliche Rückanknüpfung, *siehe* Rückwirkung, unechte
- Rückwirkungsverbot 8, 57, 97–99, 108–111, 113, 115–120, 125, 127–129, 172, 181, 184, 191, 291, 315 f.
- Anwendungsbereich 315, 398, 401, 419, 503
 - begünstigende Gesetze 384 f., 403–406, 481, 485
 - deklaratorische Gesetze 371, 374, 405–407, 409, 413, 415 f., 418 f., 423, 482, 484, 503, 548
 - Dogmatik des Bundesverfassungsgerichts 377, 379, 381 f., 386 f., 389, 394–397, 423
 - historische Entwicklung 370–372, 375 f., 378, 383 f., 396, 477
 - Kompetenzteilung mit Fachgerichten 414
 - konstitutive Gesetze 371, 407, 409 f., 412 f., 415–420, 422 f., 482–485, 504, 548, 550
 - Verfassungsrechtliche Grundlage 372, 377, 381 f., 388 f., 391, 393, 396, 403, 417, 424, 476, 478 f.
 - Verhältnismäßigkeitsgrundsatz 314, 364, 388 f., 392, 394, 397, 422 f., 425, 441, 443 f., 451 f., 455, 478, 487, 538
 - Verhältnis zum Rechtsschutzgebot 325 f., 364, 422 f., 479
 - Verhältnis zur Gewaltenteilung 243, 315, 317, 414, 419, 423, 479, 514

- Vertrauensgrundlage 388, 420–422, 455, 478, 495, 503, 505, 510, 521, 527
- Sondereinkünfte 23, 304, 480f., 484, 486, 498, 525, 529, 533, 536
- Standortwahl 141, 158, 517, 527
- Steuerbescheid
 - Korrektur bestandskräftiger 195–203
 - unter dem Vorbehalt der Nachprüfung 206–208, 237, 518
 - vorläufiger 209–212, 237, 332, 334–336, 338, 340f., 343, 345, 349, 353f., 357, 360
- Steergestaltung 132, 137, 545
- Steuermental 155, 160, 206, 517
- Steuerplanung 132, 135, 137–141, 221, 394, 538
 - Bedürfnis für 133, 135
 - trotz Unsicherheit 140
- Steuerplanungssicherheit 138f., 141, 157, 168, 193, 210, 214f., 219, 236, 394, 396, 517
- Steuerstaatsprinzip 34, 149

- Tatsächliche Verständigung 224, 233
 - Bindungswirkung 231, 233
 - über die Rechtslage 232
 - Voraussetzungen 230f.
 - Zulässigkeit 224, 226f., 229
- Unabhängigkeit, richterliche 55, 119, 174, 260, 298, 303f., 307, 323, 376
- Unbeständigkeit 84–88, 91f.

- Veranlagungszeitraum-Rechtsprechung 391, 393f., 434, 436f., 439–443, 452, 457, 474, 485, 487, 521, 537, 548
- verbindliche Auskunft 214, 216, 218, 523
 - Bindungswirkung 215, 223, 552
 - Gebührenpflicht 100, 214, 216
- Verfassungsorganantreue 258–262, 264f., 316
- Verhältnismäßigkeitsgrundsatz
 - als Grundlage des Rückwirkungsverbots, *siehe* Rückwirkungsverbot, Verhältnismäßigkeitsgrundsatz
- Vermögensposition, konkret verfestigte 383, 458, 464–467, 470, 475, 477f., 487, 541f., 548
- Vertrauensgrundlage 390, 421–423, 437, 448, 474, 476, 490, 504f., 507
 - beim Rückwirkungsverbot, *siehe* Rückwirkungsverbot, Vertrauensgrundlage
 - fehlerhafte 444f., 447f., 450, 452, 456, 493, 505, 521
 - Präjudizien, *siehe* Vertrauensschutz, in Präjudizien
 - Steuerbescheid unter Vorbehalt der Nachprüfung 206
- Vertrauensschutz 8, 145, 157, 164, 168, 179, 185, 239, 291, 305, 308, 335, 364f., 370, 372, 375, 381, 385–387, 389, 391, 394, 396, 405, 417, 419–422, 424f., 437, 439, 441–443, 452, 454–457, 461f., 464, 470, 474–476, 486, 504, 508, 517, 521, 528, 534, 538, 540, 544, 547, 552
 - Abgrenzung zur Rechtskontinuität, *siehe* Rechtskontinuität, Abgrenzung zum Vertrauensschutz
 - gewaltenspezifische Ausprägung 391f.
 - historische Entwicklung 379f., 385, 390
 - in Präjudizien 57, 102, 191f., 198, 235, 309, 392, 501, 510, 518
 - Verfassungsrechtliche Grundlage 317, 380f., 385, 390, 392, 396, 439
- Vervielfältigungstheorie 20, 404f., 481
- Vorhersehbarkeit 372, 378f., 387, 444, 448, 452f., 455f., 461, 471f., 474, 500f., 510, 512, 522, 526

- Zusagen der Finanzverwaltung 213
 - nach einer Außenprüfung 220
 - spezialgesetzliche 221–223
 - verbindliche Auskunft, *siehe* ebd.
- zwingende Gründe des Gemeinwohls 375, 444, 451–454

