

Schriften zum Steuerrecht

Herausgegeben von Prof. Dr. Joachim Lang
und Prof. Dr. Jens Peter Meincke

Band 85

Dispositionsschutz bei der Änderung von Steuergesetzen zwischen Rückwirkungsverbot und Kontinuitätsgebot

Von

Alexander Werder



Duncker & Humblot · Berlin

ALEXANDER WERDER

Dispositionsschutz bei der Änderung von Steuergesetzen
zwischen Rückwirkungsverbot und Kontinuitätsgebot

Schriften zum Steuerrecht

Herausgegeben von Prof. Dr. Joachim Lang
und Prof. Dr. Jens Peter Meincke

Band 85

Dispositionsschutz bei der Änderung von Steuergesetzen zwischen Rückwirkungsverbot und Kontinuitätsgebot

Von

Alexander Werder



Duncker & Humblot · Berlin

Die Juristische Fakultät
der Eberhard-Karls-Universität Tübingen
hat diese Arbeit im Jahre 2003
als Dissertation angenommen.

Bibliografische Information Der Deutschen Bibliothek

Die Deutsche Bibliothek verzeichnet diese Publikation in
der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische
Daten sind im Internet über <<http://dnb.ddb.de>> abrufbar.

D 21

Alle Rechte vorbehalten
© 2005 Duncker & Humblot GmbH, Berlin
Fremddatenübernahme und Druck:
Berliner Buchdruckerei Union GmbH, Berlin
Printed in Germany

ISSN 0582-0235
ISBN 3-428-11552-X

Gedruckt auf alterungsbeständigem (säurefreiem) Papier
entsprechend ISO 9706 ☺

Internet: <http://www.duncker-humblot.de>

Vorwort

Diese Arbeit unternimmt den Versuch, das verfassungsrechtlich gebotene Mindestmaß an Dispositionsschutz bei der Änderung von Steuergesetzen zu ermitteln. Sie wurde im Sommersemester 2003 von der Juristischen Fakultät der Eberhard-Karls-Universität Tübingen als Dissertation angenommen. Rechtsprechung und Literatur sind für die Drucklegung im Wesentlichen bis zum Jahresende 2003 berücksichtigt.

Mein besonderer Dank gilt meinem Doktorvater, Herrn Prof. Dr. *Ferdinand Kirchhof*, der mir bei der Erstellung der vorliegenden Arbeit mit Rat und Tat zur Seite stand und mich bei der Suche nach neuen Wegen unterstützte. Herr Dr. *Daniel Häußermann* und Frau Dr. *Iris Kemmler* haben der Arbeit in kritischen Diskussionen wichtige Impulse gegeben. Frau Dr. *Birgit Binder* hat für größere Stimmigkeit und bessere Lesbarkeit gesorgt und Rechtschreib- und Grammatikfehler beseitigt. Herr *Jörg Sekler* und Frau *Eva-Maria Werder* haben Teile der Arbeit korrektur gelesen. Ihnen allen danke ich von Herzen für die große Hilfe.

Bei der Konrad-Adenauer-Stiftung möchte ich mich für die Gewährung eines Promotionsstipendiums bedanken. Sie hat mir so die Arbeit finanziell ermöglicht und durch spannende Seminare der übermäßigen Verengung meines Horizonts entgegengewirkt. Sehr gefreut habe ich mich über den Preis, der mir für diese Arbeit von der Reinhold-und-Maria-Teufel-Stiftung Tuttingen verliehen wurde. Das Preisgeld fließt in die Veröffentlichung der Arbeit.

Herrn Prof. *Eugen Klunzinger* danke ich für das zügig erstellte Zweitgutachten, Herrn Prof. Dr. *Joachim Lang* und Herrn Prof. *Jens Peter Meincke* für die Aufnahme der Arbeit in die „Schriften zum Steuerrecht“. Dem Verlag Duncker & Humblot sei gedankt für die große Geduld bei der Drucklegung der Arbeit.

Schließlich möchte ich mich ganz herzlich bei meinen Eltern bedanken, die mich über die vielen Jahre meiner juristischen Ausbildung immer tatkräftig unterstützt haben. Ihnen ist diese Arbeit gewidmet.

Chicago, im Mai 2004

Alexander Werder

Inhaltsverzeichnis

A. Einführung	13
I. Das Problem	13
II. Der Untersuchungsgegenstand	15
III. Das zugrunde liegende Verfassungsverständnis	16
B. Die bisherigen Ansätze zum Dispositionsschutz	19
I. Die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts	19
1. Die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts im Überblick	21
a) Das rechtsstaatliche Rückwirkungsverbot	21
aa) Die klassische Rückwirkungsdogmatik	21
bb) Die Neuorientierung des Zweiten Senats	26
b) Der grundrechtliche Vertrauensschutz	27
c) Die Gleichheitsfrage bei Stichtagsregelungen	29
2. Die Analyse der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts	31
a) Die Ungenauigkeit der rechtsstaatlichen Rückwirkungsdogmatik	31
aa) Die variierende Typologie und Ausdrucksweise	31
bb) Die dogmatische Grundlage	32
(1) Die dogmatische Grundlage nach der klassischen Rückwirkungsdogmatik	32
(2) Die dogmatische Grundlage nach der Neuorientierung des Zweiten Senats	35
(3) Ergebnis	37
cc) Die Abgrenzung der echten von der unechten Rückwirkung	37
(1) Die Abgrenzung nach der klassischen Rückwirkungsdogmatik	37
(2) Die Abgrenzung nach der Neuorientierung des Zweiten Senats	38
(3) Ergebnis	40
(4) Die Abgrenzung in den einzelnen Sachbereichen	41
(a) Im Steuerrecht	41
(b) Im Sozialversicherungsrecht	42
(c) Im Kriegsfolgenrecht	43

Meinen Eltern

(d) Im Eigentumsrecht	44
(e) Im Schuldrecht	45
(f) Im Arbeitsrecht	45
(g) Im Prozessrecht	45
dd) Die Abgrenzung der unechten Rückwirkung vom sonstigen Vertrauensschutz	46
ee) Die Ausnahmetatbestände der echten Rückwirkung	48
(1) Mit der Gesetzesänderung ist zu rechnen	48
(2) Nur ein von einer nichtigen Norm erzeugter Rechtsschein	49
(3) Nur unklares und verworrenes Recht	50
(4) Die zwingenden Gründe des Gemeinwohls	51
(5) Der Bagatellvorbehalt	52
(6) Ergebnis	52
ff) Die Abwägung bei der unechten Rückwirkung	52
(1) Das Vertrauen des Bürgers	53
(a) Die Vorhersehbarkeit der Gesetzesänderung	55
(b) Die Eigenheiten der betroffenen Rechtsposition	57
(c) Der Vertrauensschaden	59
(d) Sonstige Belange	61
(2) Die Belange der Allgemeinheit	62
(3) Die Abwägung selbst	65
(4) Ergebnis	66
gg) Die Entscheidungspraxis	66
b) Der fehlende Zugewinn durch den grundrechtlichen Vertrauensschutz ...	70
c) Der Gleichheitssatz letztlich nur als Willkürverbot	73
3. Die Kritik an der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts	75
II. Die neuere Literatur	78
III. Ergebnis	81
C. Die dogmatischen Ansatzpunkte im Grundgesetz	82
I. Das Rechtsstaatsprinzip	82
1. Das allgemeine Rechtsstaatsprinzip	82
a) Die Herleitung des allgemeinen Rechtsstaatsprinzips	83
b) Der fehlende Inhalt des allgemeinen Rechtsstaatsprinzips	84
c) Die Verzichtbarkeit des allgemeinen Rechtsstaatsprinzips	88
d) Ergebnis	90

2. Das Gebot der Rechtssicherheit	91
a) Das allgemeine Gebot der Rechtssicherheit	91
aa) Die Herleitung des allgemeinen Gebots der Rechtssicherheit	92
bb) Der Inhalt des allgemeinen Gebots der Rechtssicherheit	93
cc) Ein Optimierungsgebot gegen Demokratieprinzip und Gewaltenteilung	96
dd) Ergebnis	97
b) Der Grundsatz des Vertrauensschutzes	98
aa) Die Herleitung des Vertrauensschutzprinzips	98
bb) Der Inhalt des Vertrauensschutzprinzips	100
cc) Der Begriff „Vertrauen“	102
dd) Die soziologische Sicht	102
ee) Die ökonomische Sicht	105
ff) Der Vertrauensschutzgedanke im Privatrecht	106
gg) Ergebnis	108
c) Das allgemeine Kontinuitätsgebot	109
d) Der Bestimmtheitsgrundsatz	111
e) Rechtskraft, Bestandskraft und Geltungskraft	114
aa) Die Herleitung der Geltungskraft von Gesetzen	114
bb) Die Reichweite der Geltungskraft von Gesetzen	121
3. Das strafrechtliche Rückwirkungsverbot, Art. 103 Abs. 2 GG	124
4. Die Verkündung von Gesetzen, Art. 82 Abs. 1 GG	125
5. Das Verbot des Einzelfallgesetzes, Art. 19 Abs. 1 GG	126
6. Die Staatshaftung für legislatives Unrecht	127
7. Das Verhältnismäßigkeitsprinzip	128
8. Das Verbot, Unmögliches zu verlangen	128
9. Der Grundsatz von Treu und Glauben	129
a) Der allgemeine Grundsatz von Treu und Glauben	129
b) Das allgemeine Verbot widersprüchlichen Verhaltens	132
c) Die Verwirkung	134
d) Die Rechtsscheinhaftung	135
e) Die Unbeachtlichkeit der protestatio facto contraria	136
II. Das Sozialstaatsprinzip	139

III. Das Demokratieprinzip	140
IV. Die Grundrechte	140
1. Der Gleichheitsgrundsatz, Art. 3 Abs. 1 GG	140
a) Die Gleichheit in der Zeit	140
b) Die verbotene Gleichbehandlung von Ungleichartigem	143
c) Die Systemtreue	143
d) Die Ungleichbehandlung einer kleinen Restgruppe	144
2. Die Freiheitsgrundrechte	145
a) Das Vertrauen als Schutzgegenstand der Freiheitsgrundrechte	145
b) Der Handlungsrahmen als Schutzgegenstand der Freiheitsgrundrechte ..	145
c) Das Recht auf Anpassung an die neue Rechtslage	148
d) Die in den Freiheitsgrundrechten enthaltene Bestandsgarantie	149
aa) Die Eigentumsgarantie, Art. 14 GG	150
(1) Die Eigentumsdogmatik	150
(2) Der Inhalt der Bestandsgarantie	153
(3) Ergebnis	157
bb) Die Berufsfreiheit, Art. 12 Abs. 1 GG	157
cc) Die hergebrachten Grundsätze des Berufsbeamtentums, Art. 33 Abs. 5 GG	160
dd) Die Vereinigungsfreiheit, Art. 9 Abs. 1, 2 GG	161
ee) Der Schutz von Ehe und Familie, Art. 6 Abs. 1 GG	163
ff) Die sonstigen besonderen Freiheitsgrundrechte	163
gg) Die allgemeine Handlungsfreiheit, Art. 2 Abs. 1 GG	164
3. Die Leistungs- und Schutzgrundrechte	164
V. Ergebnis	165
D. Der Dispositionsschutz bei Steuergesetzänderungen	167
I. Die Anwendbarkeit der gefundenen Maßstäbe im Steuerrecht	167
1. Die Geltungskraft von Steuergesetzen	167
2. Die Bindung an eine lenkende Steuervergünstigung	169
3. Der von den Freiheitsgrundrechten gewährte Dispositionsschutz	171
a) Die durch Steuern beeinträchtigten Grundrechte	171
aa) Die Eigentumsgarantie, Art. 14 GG	171

(1) Die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts und die Diskussion in der Literatur	172
(2) Die dogmatischen Ansatzpunkte	174
(a) Die Anwendbarkeit der Grundrechte	174
(b) Am Schutzbereich ansetzende Begründungen	175
(aa) Das Vermögen als Schutzgut	175
(bb) Die wirtschaftliche Handlungsfreiheit als Schutzgut ..	176
(cc) Die Besteuerung als Inhaltsbestimmung	177
(c) Am Eingriffsbegriff ansetzende Begründungen	180
(aa) Die Entziehung von Geldmitteln	180
(bb) Die Geldleistungspflicht als Wahlschuld	181
(cc) Die Gestaltungswirkung	184
(3) Ergebnis	184
bb) Die Berufsfreiheit, Art. 12 Abs. 1 GG	185
(1) Die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts und die Diskussion in der Literatur	185
(2) Die dogmatischen Ansatzpunkte	187
(a) Der Schutzbereich	187
(b) Der Eingriff	191
(3) Ergebnis	193
cc) Die allgemeine Handlungsfreiheit, Art. 2 Abs. 1 GG	194
b) Die Gewährleistung des Handlungsrahmens	194
c) Die Bestandsgarantie	195
aa) Die Eigentumsgarantie, Art. 14 GG	195
bb) Die Berufsfreiheit, Art. 12 Abs. 1 GG	196
cc) Die allgemeine Handlungsfreiheit, Art. 2 Abs. 1 GG	197
4. Ergebnis	197
II. Die Änderungsfestigkeit des Einkommensteuerrechts	198
1. Die steuerpflichtigen Einnahmen	198
a) Die Realisation und der Zufluss von Einnahmen	198
b) Die privaten Veräußerungsgeschäfte, §§ 22 Nr. 2; 23 EStG	200
aa) Das neue Recht als solches	200
bb) Der Übergang vom alten zum neuen Recht	201
(1) Die Veräußerung vor der Verkündung der Gesetzesänderung ...	201
(2) Die bei Verkündung bereits abgelaufene Spekulationsfrist	201
(3) Die bei Verkündung noch nicht abgelaufene Spekulationsfrist ..	205
(4) Ergebnis	205

c)	Die Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften, § 17 EStG	205
aa)	Das neue Recht als solches	206
bb)	Der Übergang vom alten zum neuen Recht	206
d)	Die Sozialpfandbriefe, § 3a EStG a.F.	209
aa)	Das neue Recht als solches	209
bb)	Der Übergang vom alten zum neuen Recht	210
e)	Die Zuschläge für Sonntags-, Feiertags- oder Nachtarbeit, §3b EStG	213
2.	Die berücksichtigungsfähigen Erwerbsaufwendungen	215
a)	Die Entstehung und der Abfluss von Aufwendungen	216
b)	Die Schuldzinsen, § 4 Abs. 4a EStG	216
aa)	Das neue Recht als solches	217
bb)	Der Übergang vom alten zum neuen Recht	218
c)	Die Wege zwischen Wohnung und Betriebs- oder Arbeitsstätte, §§ 4 Abs. 5 Nr. 6; 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 4, Abs. 2, 3 EStG	220
d)	Die doppelte Haushaltsführung, §§ 4 Abs. 5 Nr. 6a; 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 5 EStG	221
3.	Der Zeitpunkt der Berücksichtigung	222
a)	Die Abschreibungssätze	222
aa)	Die Absetzung für Abnutzung, § 7 EStG	222
bb)	Die erhöhten Absetzungen und Sonderabschreibungen, insbesondere § 7b EStG a.F.	223
b)	Das Wertaufholungsgebot, § 6 Abs. 1 Nr. 1 S. 4, Nr. 2 S. 3 EStG	224
aa)	Das neue Recht als solches	225
bb)	Der Übergang vom alten zum neuen Recht	226
c)	Die Rückstellungen	226
aa)	Die Jubiläumsrückstellungen, § 5 Abs. 4 EStG	227
(1)	Das neue Recht als solches	227
(2)	Der Übergang vom alten zum neuen Recht	228
bb)	Die Rückstellung von Anschaffungs- oder Herstellungskosten, § 5 Abs. 4b EStG	232
(1)	Das neue Recht als solches	234
(2)	Der Übergang vom alten zum neuen Recht	234
4.	Die Verlustverrechnung	237
a)	Mindestbesteuerung, §§ 2 Abs. 3, 10d EStG	238
aa)	Das neue Recht als solches	238
bb)	Der Übergang vom alten zum neuen Recht	242

b) Verluste ausländischer Betriebsstätten, § 2a Abs. 3, 4 EStG a.F.	244
aa) Das neue Recht als solches	245
bb) Der Übergang vom alten zum neuen Recht	246
5. Sonstige Abzüge vor Anwendung des Steuertarifs	248
6. Der Steuertarif	249
a) Der Solidaritätszuschlag	249
b) Die außerordentlichen Einkünfte, § 34 EStG	253
aa) Das neue Recht als solches	253
bb) Der Übergang vom alten zum neuen Recht	254
7. Die Abzüge von der tariflichen Einkommensteuer	256
8. Das Steuerschuld- und -verfahrensrecht	256
E. Zusammenfassung	257
Literaturverzeichnis	260
Entscheidungsverzeichnis	293
Sachwortverzeichnis	308
Normenverzeichnis	311

A. Einführung

I. Das Problem

Der verantwortungsvolle Bürger plant in die Zukunft. Dabei berücksichtigt er, welche Rechtsfolgen ein mögliches Verhalten haben wird. So hängt der Erfolg wirtschaftlicher Dispositionen nicht zuletzt von den steuerrechtlichen Rahmenbedingungen ab. Heute lässt sich jedoch nur noch schwer vorhersagen, wie die Rechtsordnung morgen aussehen wird. Denn Demokratie ist nur Herrschaft auf Zeit. War der Ständestaat der wohlverordneten Rechte noch auf Kontinuität und allmähliche Fortentwicklung angelegt¹, bringen in der modernen Demokratie Wahlen oft Brüche und das Schielen auf die Wählergunst hektische Änderungen. Aber auch die schnelle technologische Entwicklung und die zunehmende Globalisierung haben das Tempo der Veränderungen erhöht. Was heute sinnvoll erscheint, ist morgen schon überholt. So werden auch Gesetze in immer schnellerem Rhythmus erlassen, geändert und wieder aufgehoben.²

Ändert nun der Gesetzgeber die Rechtslage zu Ungunsten des Bürgers, sieht sich der planende Bürger oft in seiner Erwartung enttäuscht, sein Handeln werde eine bestimmte Rechtsfolge haben. Wird das Inkrafttreten einer Änderung vordatiert, wird eine Rechtsfolge, die schon eingetreten ist, nachträglich wieder aufgehoben. Eine schlichte Gesetzesänderung bringt statt der erwarteten Rechtsfolge eine andere. Die Änderungen entziehen der Kalkulation die Grundlage und die Dispositionsentscheidungen stellen sich im Nachhinein als falsch heraus. Oft klagt dann der Bürger, der Gesetzgeber habe seine Gesetze „rückwirkend“ geändert. Nun kann auch der Gesetzgeber die Vergangenheit nicht mehr ändern.³ Aber er kann an Sachverhalte aus der Vergangenheit neue und andere Rechtsfolgen knüpfen, als sie der Bürger nach der Rechtslage zum Zeitpunkt seiner Handlung erwartet hat. Bei jeder Steuerreform, bei jeder Anpassung der Sozialversicherungssysteme an die geänderten Umstände, kurz, bei jeder für den Bürger nachteiligen Rechtsänderung stellt sich die Frage, ob auch Sachverhalte aus der Vergangenheit und in der Vergangenheit wurzelnde Sachverhalte von der Neuregelung erfasst werden sollen. Es handelt sich letztlich um ein Problem der Übergangsgerechtigkeit⁴, um die Frage also, wie der Übergang vom alten zum neuen Recht gestaltet werden soll⁵.

¹ Vgl. K. Vogel, JZ 1988, S. 833, 835.

² Vgl. R. Herzog, Stbg. 1989, S. 3 f., zu den permanenten Gesetzesänderungen im Steuerrecht.

³ Vgl. K. Vogel, JZ 1988, S. 833, 838.

⁴ K. Stern, in: FS Theodor Maunz, 1981, S. 381, 390; ders., Staatsrecht I, 2. Aufl. 1984, § 20 IV 4, S. 837; B. Pieroth, Rückwirkung und Übergangsrecht, 1981, S. 20, 152.

Die Bearbeitung des Themas erfolgt aus aktuellem Anlass. In den letzten Jahren hat der Steuergesetzgeber wiederholt im Verlauf eines Jahres Vorschriften erlassen und deren Wirkung schon für den Beginn desselben Jahres angeordnet. So wurde etwa das Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002⁶ am 4. 3. 1999 vom Bundestag beschlossen und am 31. 3. 1999 verkündet, aber bereits zum 1. 1. 1999 in Kraft gesetzt. Unter anderem wurden die Spekulationsfristen des § 23 Abs. 1 EStG, nach deren Ablauf ein privater Veräußerungsgewinn steuerfrei bleibt, für Immobilien von zwei auf zehn Jahre verlängert. Diese Verlängerung sollte für alle Veräußerungen nach dem 31. 12. 1998 Anwendung finden. Wer also ein Grundstück, das er im Jahre 1990 erworben hatte, 1999 verkaufte, hatte den Veräußerungsgewinn nunmehr zu versteuern, obwohl er mit Ablauf der Spekulationsfrist von bisher zwei Jahren den Veräußerungsgewinn seit 1992 steuerfrei hätte vereinnahmen können. Dies erscheint zumindest dann unbillig, wenn das Grundstück verkauft wurde, bevor absehbar war, ob nun die Spekulationsfristen tatsächlich verlängert werden würden. Aber auch wenn das Grundstück erst nach der Gesetzesänderung verkauft wurde, etwa weil der bereits 1997 beauftragte Makler erst im Mai 1999 einen Käufer gefunden hat, wird der Steuerpflichtige sich geprellt fühlen, da er ja von 1992 bis 1998 das Grundstück steuerfrei hätte verkaufen können.

Erfolgreiches Wirtschaften setzt eine solide Planungsgrundlage voraus. Die Stabilität der Rechtsordnung ist daher jedenfalls ein rechtspolitisches Anliegen von großer Bedeutung.⁷ Welche Vorgaben das Grundgesetz für den Übergang vom alten zum neuen Recht enthält, ob und inwieweit die Stabilität der Rechtsordnung auch von Verfassungen wegen gefordert ist und vor dem Bundesverfassungsgericht durchgesetzt werden kann, war und ist im Grundsätzlichen wie im Einzelnen umstritten. Heute wird meistens auf das Rückwirkungsverbot und den Grundsatz des Vertrauensschutzes zurückgegriffen. Das Verbot rückwirkender Gesetze ist zwar „ein von alters her in der gesamten abendländischen Kultur anerkannter Rechtsgrundsatz“.⁸ Es ist allerdings bislang nicht gelungen, den Geltungsbereich und die Voraussetzungen des Rückwirkungsverbots überzeugend herzuleiten und festzulegen.

⁵ *J. Salzwedel*, Die Verwaltung 5 (1972), S. 11, 13; *V. Götz*, in: FS BVerfG, Bd. 2, 1976, S. 421, 437; *H. Maurer*, in: Isensee/Kirchhof, HStR III, 2. Aufl. 1996, § 60, Rn. 54.

⁶ Vom 24. 3. 1999, BGBl. I S. 402.

⁷ Vgl. *F. Klein*, StbJb. 1989/90 1989, S. 11, 16.

⁸ *E. Tietz*, NJW 1951, S. 468. Vgl. die rechtshistorischen Ausführungen bei *F. C. v. Savigny*, System des heutigen römischen Rechts, 1849, S. 368 ff.; Motive zum BGB, Bd. I, S. 20 f.; *C. Ott*, Der Grundsatz der Nichtrückwirkung von Verwaltungsnormen, 1952, S. 5 ff.; *A.-T. Vogel*, Das Problem der verschärfenden Rückwirkung im Steuerrecht, 1954, 40 ff.; *A. Schlensker*, Die Rückwirkung von Steuergesetzen, 1956, S. 11 ff.; *W. Niehues*, Die Zulässigkeit der Rückwirkung von Gesetzen nach dem Recht der Bundesrepublik, 1973, S. 4 ff.; *J. Iliopoulos-Strangas*, Rückwirkung und Sofortwirkung von Gesetzen, 1986, S. 27 ff.; *H. Bauer*, JuS 1984, S. 241 f.

II. Der Untersuchungsgegenstand

Die Arbeit macht es sich zur Aufgabe, das verfassungsrechtlich verbürgte Mindestmaß an Steuerplanungssicherheit zu ermitteln, zu klären, wann die Erwartungen des Steuerpflichtigen auf die Beständigkeit des Steuerrechts verfassungsrechtlich geschützt sind, wann er Dispositionsschutz genießt und welche Normen des Einkommensteuerrechts „änderungsfest“ sind. Das Einkommensteuerrecht eignet sich wegen der vielfältigen Anknüpfungspunkte und seiner komplexen Struktur zur exemplarischen Untersuchung.

Dabei geht die vorliegende Arbeit nicht von einem bestimmten Rückwirkungsbegriff aus. Einen der verfassungsrechtlichen Untersuchung vorgegebenen Rückwirkungsbegriff gibt es nicht.⁹ Der Vergangenheitsbezug gesetzlicher Regelungen und ihrer Änderungen ist zu vielgestaltig, als dass die verfassungsrechtliche Untersuchung sich auf eine bestimmte Erscheinung der Verknüpfung von Vergangenheit und Gesetzesänderung beschränken könnte. Jedes staatliche Handeln verändert das Umfeld, in dem sich der Bürger bewegt. Soll mit dem Rückwirkungsbegriff nicht nur diese allgemeine Problemlage oder ein bestimmter Ausschnitt daraus bezeichnet werden, hat die Untersuchung von den verfassungsrechtlichen Normen auszugehen.¹⁰ Eine abstrakte Diskussion des Rückwirkungsbegriffs¹¹ ist müßig. Untersuchungsgegenstand sind daher alle Gesetze, die eine Rechtsänderung bringen und irgendeinen Vergangenheitsbezug haben.¹²

Nicht behandelt werden die Änderung der Rechtsprechung¹³ und des Verwaltungshandelns¹⁴. Zwar stellt sich auch dort die Frage, ob und inwieweit Altsach-

⁹ K. Vogel, in: FS Heckel, 1999, S. 875, 876.

¹⁰ P. Kunig, Das Rechtsstaatsprinzip, 1986, S. 416.

¹¹ Vgl. Motive zum BGB, Bd. I, S. 21; A.-T. Vogel, Das Problem der verschärfenden Rückwirkung im Steuerrecht, 1954, S. 16 ff.; A. Schlensker, Die Rückwirkung von Steuergesetzen, 1956, S. 4 ff.; P. Wilfert, Die Praxis rückwirkender Rechtsetzung im deutschen Recht, 1959, S. 4 ff.; M. Gegerle, Die Verfassungsproblematik belastender Rückwirkungsgesetze, 1960, S. 3 ff.; H. W. Scheerbarth, Die Anwendung von Gesetzen auf früher entstandene Sachverhalte (sogenannte Rückwirkung von Gesetzen), 1961, S. 8 ff.; K. Quack, DVBl. 1962, S. 289, 290 ff.; G. Kisker, Die Rückwirkung von Gesetzen, 1963, S. 12 ff., der nur von „rückanknüpfenden Gesetzen“ spricht; F. Klein/G. Barbey, Bundesverfassungsgericht und Rückwirkung von Gesetzen, 1964, S. 36 ff.; W. Niehues, Die Zulässigkeit der Rückwirkung von Gesetzen nach dem Recht der Bundesrepublik, 1973, S. 43 ff.; J. Iliopoulos-Strangas, Rückwirkung und Sofortwirkung von Gesetzen, 1986, S. 90 ff., 277 ff.; S. Weinheimer, Steuerliche Rückwirkung – ein umfassendes Problem: Bestandsaufnahme und Neuansatz, 1991, 73 ff.; T. Berger, Zulässigkeitsgrenzen der Rückwirkung von Gesetzen, 2002, S. 209 f.

¹² Vgl. B. Pieroth, Rückwirkung und Übergangsrecht, 1981, S. 104 ff.; ders., Jura 1983, S. 122.

¹³ Siehe dazu K. Zweigert/H. Kötz, BB 1969, S. 453 ff.; W. Grunsky, Grenzen der Rückwirkung bei einer Änderung der Rechtsprechung, 1970; H.-W. Arndt, Probleme rückwirkender Rechtsprechungsänderung, 1974; P. Selmer, StKongrRep. 1974, S. 83, 118 ff.; B. Rüberg, Vertrauensschutz gegenüber rückwirkender Rechtsprechungsänderung, 1977; S. Berdesinski, Die rückwirkende Änderung der Rechtsprechung, 1994; M. Lieb, in: FS Friedhelm Gaul,