

Lerke Osterloh\*

## Die Beschränkung der Urteilswirkungen in der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs und des Bundesverfassungsgerichts zum Steuerrecht

Zur Beschränkung der Urteilswirkungen in der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs und des Bundesverfassungsgerichts<sup>1</sup> äußert eine kritische Stimme aus der Literatur zur Praxis des Bundesverfassungsgerichts: „Tipke hat diese Praxis als ‚Kapitulation vor der Macht der nackten fiskalischen Tatsachen‘ bezeichnet. Und auch der EuGH ist deutlich weniger zimperlich, wenn es darum geht, Finanzministern der Mitgliedstaaten in vergleichbaren Verfahren zu zeigen, wo die Grenzen rechtmäßiger Besteuerung liegen. ... In einem zivilrechtlichen Verfahren würde sich der Kläger zu Recht die Augen reiben, wenn das Gericht den festgestellten Zahlungsanspruch einfach ein wenig kürzt, weil es sonst für den Beklagten gar so teuer wird.“<sup>2</sup>

Mehr oder weniger Zimperlichkeit, Kürzung oder konsequente Anerkennung festgestellter Zahlungsansprüche – geht es darum bei der Frage möglicher Beschränkung von Urteilswirkungen? Ganz abwegig ist diese Kennzeichnung der Probleme nicht. Ersetzen wir den Be-

griff Zimperlichkeit durch Zurückhaltung oder Respekt, klingt der zitierte Satz schon ganz anders: Offenkundig übt das BVerfG größere Zurückhaltung gegenüber Haushalts- und Steuergesetzgebung, als dies in der Rechtsprechung des EuGH geschieht. Und auch der zweite Satz zur konsequenten Anerkennung oder Kürzung von Zahlungsansprüchen trifft nicht sehr weit daneben: Zumindest in den hier vor allem interessierenden Verfahren der Vorabentscheidung durch den Europäischen Gerichtshof ist das Rechtsschutzziel der Kläger/innen vor dem nationalen Finanzgericht im praktischen Endergebnis typischerweise auf die Rückzahlung von Steuerbeträgen gerichtet, die aufgrund vorläufig vollziehbarer Bescheide erhoben worden sind.

Damit sind zugleich wesentliche Fragen angedeutet, die in der Praxis des Europäischen Gerichtshofs und des Bundesverfassungsgerichts bei der Bestimmung der Reichweite von Urteilswirkungen mit je unterschiedlichen und in der Literatur jeweils umstrittenen Ergebnissen beantwortet werden: Es geht erstens um die gerichtliche Bestimmung dessen, was objektiv geltendes Recht ist und was geltende rechtliche Grenzen vor allem der Legislative und der Exekutive sind – allerdings, nicht zu vergessen, auch darum, was die rechtlichen Grenzen der Judikative in der Gemeinschaft und in den Mitgliedstaaten sind. Es geht zweitens um die Frage, wieweit bei der Entscheidung darüber, was geltendes Recht ist, Rechtsprechungsorgane Zurückhaltung und Respekt gegenüber anderen – legislativen oder exekutiven – Organen der Gemeinschaft und der Mitgliedstaaten üben dürfen, sollen oder müssen, und es geht drittens um die Frage, welche Rolle in diesem Zusammenhang der Rechtsschutz betroffener Bürger/innen, insbesondere betroffener Steuerbürger/innen, spielt. Schließlich aber, nicht viertens, sondern die drei zentralen Fragenkomplexe stets begleitend und prägend, geht es auch immer um Geld, und zwar häufig um sehr viel Geld.

### I. Bestandsaufnahme

#### 1. Die Rechtsprechung des EuGH

Die Position der Rechtsprechung des EuGH<sup>3</sup> ist gekennzeichnet durch vier verschiedene Regeln:

\* Frau Prof. Dr. Lerke Osterloh ist em. Professorin für Öffentliches Recht und Steuerrecht an der Johann-Wolfgang-Goethe-Universität Frankfurt a. M. Von 1998 bis 2010 war sie Richterin im Zweiten Senat des Bundesverfassungsgerichts. Der Beitrag beruht auf einem Vortrag, von dem bereits Fassungen in Felix Herzog/Ulfried Neumann (Hg.), Festschrift für Winfried Hassemer, 2010, und Jutta Kruthoffer-Röwekamp (Hg.), Die Rechtsprechung des EuGH in ihrer Bedeutung für das nationale Recht der direkten Steuern, 2010, veröffentlicht wurden.

1 Aus der neueren Literatur vgl. etwa Dirk Ehlers/Anke Eggert, Zur Zulässigkeit einer zeitlich begrenzten weiteren Anwendung gemeinschaftsrechtswidrigen nationalen Rechts, in: JZ 2008, S. 585–593; Christian Koenig/Kristina Schreiber, Gewährung von Übergangsfristen à la Bundesverfassungsgericht durch den Europäischen Gerichtshof?, in: DÖV 2008, S. 450–454; Juliane Kokott/Thomas Henze, Die Beschränkung der zeitlichen Wirkung von EuGH-Urteilen, in: NJW 2006, S. 177–183; Michael Lang, Die Beschränkung der zeitlichen Wirkung von EuGH-Urteilen im Lichte des Urteils Meilicke, in: IStR 2007, S. 235–244; Hanna Neuschl/Martin Schumm, Die temporäre Durchbrechung des Anwendungsvorrangs im Gemeinschaftsrecht. Dürfen wir Europa für eine Übergangszeit suspendieren?, in: ZEuS 2008, S. 527–548; Christian Waldhoff, Rückwirkung von EuGH-Entscheidungen, 2006; Christian Waldhoff, Die Rückwirkung von EuGH-Entscheidungen, in: EuR 2006, S. 615–636; Ariane Wiedemann, Zeitlos wie ungeklärt: Die Beschränkung der zeitlichen Wirkung von Urteilen des EuGH im Vorabentscheidungsverfahren nach Art. 234 EG, in: EuZW 2007, S. 692–696; eine rechtsvergleichende Bestandsaufnahme bietet eine im Auftrag des Bundesministeriums der Finanzen erstellte Untersuchung von Friedhelm Hufen/Nörr-Stiefenhofer-Lutz, Beschränkung von Urteilswirkungen im Falle der Feststellung der Verfassungswidrigkeit von Rechtsnormen, 2008, abrufbar unter <http://www.bundesfinanzministerium.de> (09.01.2011).

2 Christoph Moes, Die Anordnung der befristeten Fortgeltung verfassungswidriger Steuergesetze durch das Bundesverfassungsgericht, in: StuW 2008, S. 27 (31).

3 Zum Folgenden insbesondere EuGH vom 08.04.1976, Rs. 43/75, Slg. 1976, S. 455 – Defrenne II; EuGH vom 27.03.1980, Rs. 61/79, Slg. 1980,

Erste und besonders markante Grundregel: Die zeitliche Beschränkung der Urteilswirkungen hat die absolute<sup>4</sup> Ausnahme zu sein.

Zweitens: Eine solche Ausnahme kommt nur dann in Betracht, wenn bei vernünftiger Betrachtung Ungewissheit über die Rechtslage bestand und wenn eine unbegrenzte Rückwirkung schwerwiegende wirtschaftliche Auswirkungen verursachen würde.

Drittens: Eine Beschränkung der Urteilswirkungen kann nur in der Gerichtsentscheidung selbst bestimmt werden, die die zweifelhafte Auslegungsfrage erstmals beantwortet.

Viertens („Rückausnahme“): Die zeitliche Beschränkung gilt nicht gegenüber jenen Personen, die vor der Verkündung des Vorabentscheidungsurteils Rechtsmittel eingelegt haben.

Ein näherer Blick auf Anwendung und Begründung dieser vier Regeln zeigt folgendes Bild:

*Die erste Regel*, zeitliche Beschränkung von Urteilswirkungen als extraordinäre Ausnahme, bedeutet: strenger Grundsatz der Wirkung des Urteils *ex tunc*, nicht *ex nunc*, d.h. Wirkung seit Beginn der Geltung der dem EuGH zur Vorabentscheidung vorgelegten Norm des primären oder sekundären Gemeinschaftsrechts und korrespondierendes Verbot der Anwendung einer der gemeinschaftsrechtlichen Norm widersprechenden Norm des Mitgliedstaates; Anspruch der Bürgerin oder des Bürgers auf eine erneute Sachentscheidung über seine oder ihre Rechte unter Beachtung des vorrangigen Gemeinschaftsrechts, soweit eine erneute Streitentscheidung über vergangene Sachverhalte bzw. Rechtsverhältnisse nach nationalem Recht zulässig ist.

Danach besteht für den Fall einer als gemeinschaftswidrig erkannten Steuernorm Anspruch auf Änderung vergangener Steuerfestsetzungen, soweit diese Festsetzungen noch nicht bestandskräftig geworden sind oder ggf. wieder aufgegriffen werden dürfen<sup>5</sup>. Bei der Einkom-

menssteuer etwa vergeht bis zur Bestandskraft – nach Ablauf der (verlängerten) Erklärungs- und der Festsetzungsfristen – schon in der Regel eine Zeitspanne von über fünf Jahren nach Ablauf des Veranlagungszeitraums, und dieser Zeitraum kann sich insbesondere in den Fällen einer Außenprüfung noch beträchtlich verlängern.

Die Begründung für die zeitliche Erstreckung der Urteilswirkungen in die Vergangenheit ist einfach: „Durch die Auslegung einer Vorschrift des Gemeinschaftsrechts, die der Gerichtshof in Ausübung seiner Befugnisse aus Artikel 177 EWG-Vertrag vornimmt, wird erläutert und erforderlichenfalls verdeutlicht, in welchem Sinn und mit welcher Tragweite diese Vorschrift seit ihrem Inkrafttreten zu verstehen und anzuwenden ist oder gewesen wäre.“<sup>6</sup> Entscheidend für die Rechtsfolgenanordnung *ex tunc* ist also die Qualifikation der Norminterpretation als Rechtserkenntnis – hierauf ist noch zurückzukommen.

Soweit der Gerichtshof die weitere Annahme, dass Ausnahmen von der Wirkung *ex tunc* eng begrenzt sein müssen, überhaupt begründet, leitet er sie offenbar unmittelbar aus dem Geltungsanspruch des objektiven Rechts ab, wenn es etwa heißt, die Erwägung der praktischen Auswirkungen einer gerichtlichen Entscheidung dürften „aber nicht so weit gehen, dass die Objektivität des Rechts gebeugt und seine zukünftige Anwendung unterbunden wird, nur weil eine Gerichtsentscheidung für die Vergangenheit gewisse Auswirkungen haben kann“<sup>7</sup>.

Wir halten als Begründung der ersten Grundregel des EuGH fest: Norminterpretation als Rechtserkenntnis und Geltungsanspruch des Rechts.

*Die zweite Regel* enthält die zentralen materiellen Voraussetzungen für zulässige Ausnahmen von der Grundregel: Objektiv begründete Unsicherheit über die bestehende Rechtslage<sup>8</sup> und gravierende wirtschaftliche Schwierigkeiten für den Fall unbegrenzter zeitlicher Rückwirkung müssen kumulativ gegeben sein. Nicht als Abweichung von diesem Erfordernis kumulativer Erfüllung der materiellen Voraussetzungen gemeint ist es offenbar, wenn verkürzt formuliert wird, es gehe bei den Ausnahmen um die Beschränkung der Möglichkeit „in gutem Glauben begründete Rechtsverhältnisse in Frage zu stellen“<sup>9</sup>.

S. 1205 – *Denkavit italiana*; EuGH vom 13.02.1996, Rs. C-197/94 und Rs. C-252/94, Slg. 1996, S. I-505 – *Bautiaa und Societé francaise maritime*; EuGH vom 15.09.1998, Rs. C-231/96, Slg. 1998, S. I-4951 – *Edilizia Industriale Sidirurgica (Edis)*; EuGH vom 15.03.2005, Rs. C-209/03, Slg. 2005, S. I-2119 – *Bidar*; EuGH vom 06.03.2007, Rs. C-292/04, Slg. 2007, S. I-1835 – *Meilicke*.

<sup>4</sup> So EuGH vom 15.09.1998, Rs. C-231/96, Slg. 1998, S. I-4951, Rn. 16 – *Edilizia Industriale Sidirurgica (Edis)*: „assolutamente“, „tout à fait“; vgl. auch EuGH vom 13.02.1996, Rs. C-197/94 und Rs. C-252/94, Slg. 1996, S. I-505, Rn. 48 – *Bautiaa und Societé francaise maritime*: „absolute“ Ausnahme, „only exceptionally“; weniger stark EuGH vom 27.03.1980, Rs. 61/79, Slg. 1980, S. 1205, Rn. 17 – *Denkavit italiana*: „soltanto in via eccezionale“.

<sup>5</sup> EuGH vom 13.01.2004, Rs. C-453/00, Slg. 2004, S. I-837, Rn. 24 ff. – *Kühne & Heitz*; EuGH vom 12.02.2008, Rs. C-2/06, Slg. 2008, S. I-411, Rn. 37 ff. – *Kempter*.

<sup>6</sup> EuGH vom 27.03.1980, Rs. 61/79, Slg. 1980, S. 1205, Rn. 16 – *Denkavit italiana*; EuGH vom 06.03.2007, Rs. C-292/04, Slg. 2007, S. I-1835, Rn. 34 – *Meilicke*.

<sup>7</sup> EuGH vom 08.04.1976, Rs. 43/75, Slg. 1976, S. 455, Rn. 71 und 73 – *Defrenne II*; EuGH vom 16.07.1992, Rs. C-163/90, Slg. 1992, S. I-4625, Rn. 30 – *Legros*.

<sup>8</sup> Zu Ungewissheit bei vernünftiger Betrachtung vgl. z. B. EuGH vom 04.05.1999, Rs. C-262/96, Slg. 1999, S. I-2685, Rn. 110 – *Sürül*.

<sup>9</sup> EuGH vom 06.03.2007, Rs. C-292/04, Slg. 2007, S. I-1835, Rn. 35 – *Meilicke*.

Objektive Unklarheit bzw. vernünftige Zweifel hat das Gericht insbesondere in solchen Fällen angenommen, in denen zuvor die Kommission die gemeinschaftsrechtliche Unbedenklichkeit einer nationalen Bestimmung erklärt hatte, aber auch schon dann, wenn die Kommission zwar gemeinschaftsrechtliche Bedenken geäußert, letztlich aber auf die Einleitung eines Vertragsverletzungsverfahrens verzichtet hatte<sup>10</sup>. Verneint wurde die Unklarheit der Rechtslage vor allem dann, wenn – wie im Fall *Meilicke* festgestellt – die in einem Vorabentscheidungsverfahren gestellte abstrakte Auslegungsfrage bereits durch vorangegangene Entscheidungen des Gerichts mit Blick auf vergleichbare nationale Rechtslagen beantwortet worden war.

Gravierende wirtschaftliche Schwierigkeiten für den Fall der Rückwirkung wurden bekanntlich im Hinblick auf die rückwirkende Realisierung der unmittelbaren Geltung des Grundsatzes der Lohngleichheit im Arbeitsrecht<sup>11</sup> einschließlich der betrieblichen Rentenversicherungssysteme<sup>12</sup> anerkannt, ferner im Hinblick auf gemeinschaftswidrige Zahlungen von Transferentschädigungen für Berufsfußballspieler<sup>13</sup>. Aber auch die Systeme der Finanzierung der französischen überseeischen Departements durch gemeinschaftswidrige Einfuhrabgaben<sup>14</sup> und der Finanzierung der österreichischen Gemeinden<sup>15</sup> galten dem Gericht als besonders schutzwürdig. Etwas allgemeiner: Sowohl die Rückabwicklung zahlloser in der Vergangenheit abgeschlossener privatrechtlicher Rechtsgeschäfte als auch die Gefährdung der Grundlagen sozialer Sicherungssysteme oder dezentraler staatlicher Finanzierungssysteme wurden schwerpunktmäßig als schwerwiegende wirtschaftliche Folgen im Sinne zulässiger Ausnahmen von der unbegrenzten zeitlichen Rückwirkung anerkannt. Dagegen wird stets betont, dass gravierende finanzielle Auswirkungen auf die öffentlichen Haushalte der Mitgliedstaaten durch erhebliche Steuerausfälle bzw. Rückvergütungsansprüche „für sich allein“ dem Geltungsanspruch des objektiven Rechts durch Urteilswirkungen ex tunc nicht entgegengehalten werden können.

Als Begründung für die Zulässigkeit ausnahmsweise zeitlich auf ex-nunc-Wirkung beschränkter Urteilswirkungen führt das Gericht zwingende Gründe der Rechtssi-

cherheit an und beruft sich dazu ausdrücklich auf den der Gemeinschaftsrechtsordnung innewohnenden allgemeinen Grundsatz der Rechtssicherheit.<sup>16</sup>

Die dritte Regel ist von ganz besonderer Art. Wie der EuGH zuletzt in Sachen *Meilicke* betont hat,<sup>17</sup> kann eine Beschränkung der zeitlichen Wirkungen eines Urteils im Vorabentscheidungsverfahren nur vom EuGH selbst und zwar nur in der Entscheidung ausgesprochen werden, in der die gestellte Frage nach der Auslegung einer gemeinschaftsrechtlichen Norm erstmals beantwortet worden ist.

Diese Voraussetzung enthält zwei unterschiedliche Bedingungen. Die erste Bedingung, nach der der EuGH selbst über eine etwaige zeitliche Beschränkung der Urteilswirkungen entscheidet, erscheint eigentlich als selbstverständlich, ist allerdings ergänzungsbedürftig. Nach ständiger Rechtsprechung kommt es im Hinblick auf die Reichweite der Rückwirkung seiner Entscheidungen auch auf das jeweils geltende nationale Recht an: Grundsätzlich nur, soweit alle allgemeinen Voraussetzungen für die Anrufung der zuständigen Gerichte nach nationalem Recht vorliegen, kann die rückwirkende Anwendung der vom EuGH im Vorabentscheidungsverfahren ausgelegten Norm eingeklagt werden, und nur, soweit nach nationalem Recht die Aufhebung bestandskräftiger Verwaltungsentscheidungen zulässig ist, ergeben sich korrespondierende Ansprüche auf rückwirkende Anwendung des ausgelegten Gemeinschaftsrechts.

Die zweite Bedingung ist dagegen – spätestens nach den Schlussanträgen des Generalanwalts Tizzano in Sachen *Meilicke*<sup>18</sup> – alles andere als selbstverständlich. Über eine mögliche zeitliche Beschränkung der Urteilswirkungen kann nur – mit Bindung für alle späteren Verfahren – im Rahmen des Verfahrens entschieden werden, in dem die Auslegungsfrage zum ersten Mal beantwortet wird. Diese Bedingung schafft eine Präklusionswirkung der ersten Auslegungsentscheidung, die zwar der bisherigen Rechtsprechung insbesondere in der Nachfolge der Rechtssache *Bilka* entspricht<sup>19</sup> und die im praktischen Ergebnis wohl häufig mit mangelnder Gutgläubigkeit bei gemeinschaftswidrigem Handeln zusammentreffen wird. Die Präklusionswirkung schafft aber zugleich offenkundige Unsicherheiten im Hinblick auf die notwendige, mit Blick auf unterschiedliche Rechtsordnungen der Mit-

<sup>10</sup> EuGH vom 08.04.1976, Rs. 43/75, Slg. 1976, S. 455, Rn. 71 und 73 – Defrenne II; EuGH vom 16.07.1992, Rs. C-163/90, Slg. 1992, S. I-4625, Rn. 32 – Legros.

<sup>11</sup> EuGH vom 08.04.1976, Rs. 43/75, Slg. 1976, S. 455, Rn. 74 f. – Defrenne II.

<sup>12</sup> EuGH vom 17.05.1990, Rs. C-262/88, Slg. 1990, S. I-1889, Rn. 44 – Barber.

<sup>13</sup> EuGH vom 15.12.1995, Rs. C-415/93, Slg. 1995, S. I-4921, Rn. 139 ff. – Bosman.

<sup>14</sup> EuGH vom 16.07.1992, Rs. C-163/90, Slg. 1992, S. I-4625, Rn. 34 – Legros.

<sup>15</sup> EuGH vom 09.03.2000, Rs. C-437/97, Slg. 2000, S. I-1157, Rn. 95 – Evangelischer Krankenhausverein Wien.

<sup>16</sup> EuGH vom 06.03.2007, Rs. C-292/04, Slg. 2007, S. I-1835, Rn. 35 – Meilicke; EuGH vom 16.07.1992, Rs. C-163/90, Slg. 1992, S. I-4625, Rn. 30 – Legros.

<sup>17</sup> EuGH vom 06.03.2007, Rs. C-292/04, Slg. 2007, S. I-1835, Rn. 36 ff. – Meilicke.

<sup>18</sup> EuGH vom 06.03.2007, Rs. C-292/04, Slg. 2007, S. I-1835, Rn. 31 ff. – Meilicke.

<sup>19</sup> Dazu näher m. w. N. *Juliane Kokott/Thomas Henze*, Die Beschränkung der zeitlichen Wirkung von EuGH-Urteilen, in: NJW 2006, S. 177 (181 f.).

gliedstaaten aber schwierige Unterscheidung zwischen identischen und unterschiedlichen Auslegungsfragen.

Die Begründung für die auch verfahrensrechtlich rigore Beschränkung von Ausnahmen nach Maßgabe des Urteils in Sachen *Meilicke* sieht der EuGH im Gebot der Gleichbehandlung aller Mitgliedstaaten und der Einzelnen in Ansehung des Gemeinschaftsrechts. Nur die Bestimmung eines einheitlichen Zeitpunkts für die Geltung der Auslegung des Gemeinschaftsrechts stelle diese Gleichbehandlung sicher und erfülle damit die Anforderungen, die sich aus dem Grundsatz der Rechtssicherheit ergeben.

Die vierte Regel schließlich, die Rückausnahme, also die ex-tunc-Wirkung zugunsten aller Rechtsmittelführer/innen, die ihr Rechtsmittel bis zur Verkündung eines Urteils im Vorabentscheidungsverfahren eingelegt haben, dient einem effektiven individuellen Rechtsschutz, fungiert aber nicht zuletzt auch als Anreiz, durch privates Engagement die allgemeine Durchsetzung des Gemeinschaftsrechts zu fördern.<sup>20</sup>

## 2. Die Rechtsprechung des BVerfG

Auch die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts<sup>21</sup> lässt sich durch drei bis vier Regeln charakterisieren.

*Erste Regel:* Auch hier gilt in den Verfahren, die die Vereinbarkeit von Normen des einfachen Rechts mit dem Grundgesetz zum Gegenstand haben, für den Fall der Verfassungswidrigkeit des einfachen Rechts als Grundregel: Wirkung ex tunc. Die Debatte zu der Frage, ob die gerichtliche Erklärung der Nichtigkeit einer verfassungswidrigen Norm konstitutive oder deklaratorische Wirkung hat,<sup>22</sup> bewegte und bewegt sich zwar im akademischen Raum, ist aber dort auch geblieben.

*Zweite Regel:* Bei einer Wirkung ex tunc bleibt es grundsätzlich auch dann, wenn das Gericht als Rechtsfolge der Verfassungswidrigkeit statt der Nichtigkeit die bloße Unvereinbarkeit einer Norm mit dem Grundgesetz feststellt. Unvereinbarkeit führt grundsätzlich zur sofortigen Anwendungs- und Vollstreckungssperre; laufende Verwaltungs- und Gerichtsverfahren sind auszusetzen. Der Gesetzgeber ist verpflichtet, rückwirkend auf den Zeitpunkt des Inkrafttretens der verfassungswidrigen Norm die Rechtslage umzugestalten, um einen verfassungsgemäßen Zustand herzustellen.

Schon diese Variante rückwirkender Unvereinbarkeit ist gerade auch für das Steuerrecht von besonderem Interesse, denn sie räumt dem Gesetzgeber die Möglichkeit ein, von der bemängelten Rechtslage zu retten, was zu retten ist, und jedenfalls erhält er die Möglichkeit, zwischen verschiedenen Alternativen verfassungsgemäßer Gestaltungsmöglichkeiten zu entscheiden. Zur Begründung stützt sich das Gericht denn auch auf Gesichtspunkte der Gewaltenteilung, nämlich auf die Notwendigkeit, verfassungsrechtliche Gestaltungsspielräume des Gesetzgebers zu wahren. Diese Notwendigkeit wird regelmäßig bei Verstößen gegen den allgemeinen Gleichheitssatz aus Art. 3 I GG anerkannt. Hier ist die Ausnahme inzwischen zur Regel geworden.

Erst die dritte Regel führt aber zu den finanziell entscheidenden Entlastungen des Steuergesetzgebers, nämlich durch Beschränkungen auf Urteilswirkungen nur pro futuro. Dies geschieht durch Erklärung der Unvereinbarkeit verbunden mit einer Fortgeltungsanordnung bis zu einem bestimmten zukünftigen Zeitpunkt oder bis zu einer zeitlich bestimmten oder zeitlich unbestimmten Neuregelung.<sup>23</sup> Die Diskussion über die verschiedenen Varianten dieser Tenorierungspraxis anlässlich der verfassungsgerichtlich veranlassten<sup>24</sup> Reformbemühungen zur Erbschaftsteuer dürfte bekannt sein.

Allgemein gibt es für eine Fortgeltungsanordnung zwei ganz unterschiedliche Voraussetzungen und Begründungen, die zugleich unterschiedliche Fallgruppen markieren. Zum einen wird eine solche Anordnung dann für erforderlich gehalten, wenn – grob formuliert – nur auf diese Weise ein Zustand verhindert wird, der von der verfassungsmäßigen Ordnung noch weiter entfernt ist als der bisherige.<sup>25</sup> Zum anderen aber – für das Steuerrecht zentral – sind es, bezogen auf die Vergangenheit, die Erfordernisse einer verlässlichen Finanz- und Haushaltsplanung und eines gleichmäßigen Verwaltungsvollzugs für Zeiträume einer weitgehend abgeschlossenen Veranlagung<sup>26</sup>. Daneben wird auch auf Rechtssicherheitsinteressen Bezug genommen<sup>27</sup> und berücksichtigt, ob die

<sup>23</sup> Ergänzend tritt die Praxis der sog. Appellentscheidungen hinzu, vgl. etwa die beiden früheren Beschlüsse zur Besteuerung der Renten und Pensionen, BVerfG vom 24.06.1992, BVerfGE 86, 369 (379 ff.); BVerfG vom 26.03.1980, BVerfGE 54, 11 (31, 37 f.).

<sup>24</sup> BVerfG vom 07.11.2006, BVerfGE 117, 1 (2): „Das bisherige Recht ist bis zu einer Neuregelung weiter anwendbar. Der Gesetzgeber ist verpflichtet, eine Neuregelung spätestens bis zum 31. Dezember 2008 zu treffen.“

<sup>25</sup> Zu dieser Formel m.w.N. die Mindermeinung in BVerfG vom 03.03.2004, BVerfGE 109, 190 (246 f.), anders, ebenfalls m.w.N. die Senatsmehrheit ebd., S. 235 f.: „wenn die sofortige Ungültigkeit der zu beanstandenden Norm dem Schutz überragender Güter des Gemeinwohl die Grundlage entziehen würde und eine Abwägung mit den betroffenen Grundrechten ergibt, dass der Eingriff für eine Übergangszeit hinzunehmen ist ...“

<sup>26</sup> BVerfG vom 07.11.2006, BVerfGE 117, 1 (70); BVerfG vom 06.03.2002, BVerfGE 105, 73 (134); BVerfG vom 22.06.1995, BVerfGE 93, 121 (148 f.); BVerfG vom 25.09.1992, BVerfGE 87, 153 (178 ff.).

<sup>27</sup> BVerfG vom 07.11.2006, BVerfGE 117, 1 (70).

<sup>20</sup> Juliane Kokott/Thomas Henze, in: NJW 2006, S. 177 (182).

<sup>21</sup> Zum Folgenden etwa BVerfG vom 13.02.2008, BVerfGE 120, 125 (167 f.) mit zusammenfassendem Überblick über die ständige Rechtsprechung.

<sup>22</sup> Für eine zusammenfassende Darstellung Klaus Schlaich/Stefan Koriath, Das Bundesverfassungsgericht, 8. Aufl. 2010, Rn. 378 ff.



Verfassungsrechtslage bisher nicht hinreichend geklärt war und dem Gesetzgeber deshalb eine angemessene Frist zur Schaffung einer Neuregelung zu gewähren ist<sup>28</sup>.

**II. Anmerkungen und Fragen**

Im Anschluss an diese Bestandsaufnahme zu der unterschiedlichen Rechtsprechungspraxis sollen nun einige Anmerkungen und Fragen entlang den Problemkomplexen erörtert werden. Zunächst wird die gerichtliche Bestimmung des Inhalts und der begrenzenden Wirkungen objektiven Rechts behandelt. Anschließend wird erörtert, ob eine Befugnis oder Pflicht zu judizieller Zurückhaltung besteht. Zuletzt soll auf die Bedeutung eines wirksamen individuellen Rechtsschutzes für die Beschränkung der Urteilswirkungen eingegangen werden.

**1. Das objektive Recht als Grund und Grenze der zeitlichen Beschränkung von Urteilswirkungen – zur relativen Freiheit des EuGH und des BVerfG bei der Bestimmung der Rechtsfolgen festgestellter Normenkollisionen**

Zur Rolle des objektiven Rechts soll die folgende These begründet werden: Sowohl das BVerfG als auch der EuGH sind bei der Bestimmung der Rechtsfolgen der Verfassungswidrigkeit bzw. der Gemeinschaftsrechts-widrigkeit relativ frei.

Diese These entspricht deutlich der Rechtsprechungspraxis des BVerfG, steht aber ebenso deutlich im Widerspruch zu der des EuGH. Woher kommt dieser Kontrast? Ich bin davon überzeugt, dass dies weder, erstens, an unterschiedlichen Rechtsgrundlagen noch, zweitens, an unterschiedlichen Streitgegenständen, sondern, drittens, (jedenfalls auch – neben zahlreichen weiteren, etwa rechtspolitischen Aspekten) an unterschiedlichen methodischen und dogmatischen Vorstellungswelten der rechtsanwendenden Instanzen liegt.

**a) Rechtsgrundlagen**

Was zunächst die Rechtsgrundlagen für die verfassungsgerichtliche Praxis der Unvereinbarklärungen und Fortgeltungsanordnungen betrifft, so muss man diese wohl als dürftig bezeichnen. Die Erklärung der Unvereinbarkeit taucht erst seit 1970 in verschiedenen Vorschriften des BVerfGG<sup>29</sup> auf, so dass man lediglich von einer gewissen nachträglichen gesetzgeberischen Akzeptanz der Rechtsprechungspraxis<sup>30</sup> sprechen kann. Gerade auf eine Regelung der Fortgeltungsanordnung konnte man sich jedoch nicht einigen, und auch zu den Voraussetzungen einer bloßen Unvereinbarkeit statt Nich-

tigkeit fehlt es an gesetzlichen Anhaltspunkten. Genaue und differenziert geregelt sind nur die Rechtsfolgen der Nichtigkeit für konkrete Entscheidungen und deren Vollstreckung. Die relative Freiheit, mit der das BVerfG auf dem Feld der Tenorierung und Rechtsfolgenbestimmung agiert, hat sich das Gericht auch ohne gesetzliche Anregungen genommen.

Der EuGH agiert demgegenüber auf festeren normativen Fundamenten: Für das Verfahren der Nichtigkeitsklage ermächtigt Art. 264 II AEUV (ex-Art. 231 II EG) ausdrücklich zur Beschränkung der Urteilswirkungen: „Erklärt der Gerichtshof eine Handlung für nichtig, so bezeichnet er, falls er dies für notwendig hält, diejenigen ihrer Wirkungen, die als fortgeltend zu betrachten sind.“ Eine vergleichbare Ermächtigung fehlt für das Vorabentscheidungsverfahren. Dies legt der Gerichtshof jedoch nicht als Analogiesperre aus, sondern wendet Art. 264 II AEUV (ex-Art. 231 II EG) entsprechend auch auf Entscheidungen über die Gültigkeitsfrage nach Art. 267 I lit. b) AEUV (ex-Art. 234 I lit. b) EG) an. Als wesentlicher Unterschied der Verfahren zur Auslegungs- und zur Gültigkeitsfrage ist zwar herausgestellt worden, dass es bei der Auslegungsfrage um die Wirkungen des Gemeinschaftsrechts auf kollidierendes nationales Recht der Mitgliedstaaten, dagegen bei der Gültigkeitsfrage um die innergemeinschaftsrechtliche Normenhierarchie gehe.<sup>31</sup> Doch lassen sich daraus nicht ohne Weiteres Konsequenzen für die hier gestellte Frage nach mehr oder weniger gerichtlicher Freiheit bei der Bestimmung der Rechtsfolgen von Normkollisionen ziehen, denn in beiden Fällen geht es bei der Rechtsfolgenbestimmung – auch – um den Geltungsanspruch der – vorrangigen – gemeinschaftsrechtlichen Norm.

**b) Verfahrensrechtliche Streitgegenstände**

Das führt zu dem weiteren wesentlichen Aspekt unterschiedlicher Streitgegenstände der Verfahren vor dem BVerfG und vor dem EuGH: Vor dem Bundesverfassungsgericht geht es in den hier interessierenden Verfahren – in Anlehnung an Art. 267 AEUV (ex-Art. 234 EG) formuliert – um die Gültigkeitsfrage, dagegen im Vorabentscheidungsverfahren eben um die Auslegungsfrage. Auch dies kann aber keineswegs ein Mehr oder ein Weniger an richterlicher Freiheit bei der Bestimmung von Folgen einer Normenkollision erklären. Man kann allenfalls sagen, dass der richterliche Verfügungsraum im Vorabentscheidungsverfahren beschränkt ist, nämlich auf die Beantwortung der Auslegungsfrage. Verfahrensrechtlich ist die Gültigkeit bzw. die Anwendbarkeit der mit Gemeinschaftsrecht kollidierenden nationalen Norm nicht Entscheidungsgegenstand. Dann allerdings, so könnte es scheinen, kann der EuGH auch über zeitli-

28 BVerfG vom 13.02.2008, BVerfGE 120, 125 (167 f.); BVerfG vom 27.06.1991, BVerfGE 84, 239 (284); vgl. auch BVerfG vom 09.03.2004, BVerfGE 110, 94 (138).

29 §§ 31 II, 79 I BVerfGG.

30 Vgl. bereits BVerfG vom 13.12.1967, BVerfGE 23, 1 (10 f.) m. w. N.

31 Christian Waldhoff, Rückwirkung von EuGH-Entscheidungen, 2006, S. 37 f.

che Modifikationen der Anwendbarkeit nicht entscheiden. Wir wissen aber, er tut es doch. Lediglich der Inhalt solcher Entscheidungen ist weniger pragmatisch als die Entscheidungen des BVerfG. Wir beobachten also eine durchaus paradoxe Konstellation: Die im Vorabentscheidungsverfahren zur Auslegungsfrage beschränkte Entscheidungsmacht des EuGH im Verhältnis zum nationalen Recht verbindet sich mit strikteren inhaltlichen Aussagen des Gerichts zu den nationalrechtlichen Rechtsfolgen einer Kollision mit Gemeinschaftsrecht. Für dieses Phänomen kann die Beschränkung des Streitgegenstands gerade keine Begründung liefern.

### c) Methode, Dogmatik und Rechtsfolgen

Damit kommen wir zu den unterschiedlichen methodischen und dogmatischen Vorstellungswelten, die als wesentliche Ursachen für die unterschiedliche Rechtsprechung zu werten sind. Die Vorstellungswelt des EuGH, so wie sie in den geschriebenen Gründen sichtbar wird, ist durch die folgenden Sätze gekennzeichnet: Auslegung ist Rechtserkenntnis, nicht Rechtsgestaltung.<sup>32</sup> Die Feststellung eines Auslegungsergebnisses wirkt deshalb feststellend, nicht gestaltend, sie wirkt deklaratorisch, nicht konstitutiv, also Wirkung der Auslegung *ex tunc*, nicht *ex nunc*. Konsequenter widerspricht jede Anwendung einer kollidierenden nachrangigen Norm – auch auf lange zurückliegende Sachverhalte – dem geltenden Recht. Darum sind Ausnahmen zur Vermeidung der Beugung des Rechts auf extreme Ausnahmefälle zu begrenzen, in denen das Gesetzmäßigkeitsprinzip unverzichtbaren Anforderungen der Rechtssicherheit weichen muss.

Es ist der unvermittelte Schluss von methodischen, dogmatischen oder auch rechtstheoretischen Kategorien auf verbindliche Rechtsfolgen, der Schluss von der Kategorie deklaratorischer Rechtserkenntnis auf zwingende zeitliche Rechtswirkungen, dem nicht zu folgen ist. Wenn aus dem Streit über die deklaratorische oder die konstitutive Wirkung der Feststellung der Nichtigkeit von Normen eines zu lernen ist, dann wohl dies: Dogmatische oder methodische Kategorienbildung darf nicht unvermittelt als Rechtsfolgenanordnung mobilisiert werden.

### d) Fazit

Deshalb mein Fazit: Tragfähige Gründe dafür, weshalb der EuGH nicht – ebenso wie das BVerfG – relativ frei bei der Bestimmung zeitlicher Begrenzungen von Rechtsfolgen festgestellter Normenkollisionen sein sollte, sind nicht erkennbar.

## 2. Befugnisse oder Pflichten zu gerichtlicher Zurückhaltung?

Mit diesem Fazit zum objektiven Recht ist die Stellungnahme zum zweiten Problemkomplex, der Befugnis oder gar Pflicht judizieller Zurückhaltung gegenüber anderen Organen der Gemeinschaft oder der Mitgliedstaaten bereits präjudiziert: Weil und soweit die gerichtliche Bestimmung zeitlicher Beschränkungen von Rechtsfolgen festgestellter Normenkollisionen relativ frei ist, ist die abwägende Berücksichtigung auch der legitimen Interessen anderer am Rechtsbildungsprozess beteiligter Organe eigentlich eine Selbstverständlichkeit. Konkrete gerichtliche Zurückhaltungspflichten sind dagegen meines Erachtens bisher nirgends überzeugend begründet worden und ergeben sich insbesondere auch nicht ohne Weiteres aus dem Umfang finanzieller Folgen gerichtlicher Entscheidungen. Dies alles ist durchaus umstritten, wie ja auch die Praxis des Bundesverfassungsgerichts auf herbe Kritik gestoßen ist.<sup>33</sup> Es kann auch nicht darum gehen, für die Praxis des BVerfG Vorbildcharakter zu beanspruchen. Als entscheidend bleibt jedoch zu bedenken, dass die erheblichen Probleme angemessener richterlicher Bestimmung der Rechtsfolgen von Normenkollisionen nicht mit Hilfe der Vorstellung zwingender Rechtsbindung hinwegdefiniert werden dürfen.

Auf einen konkreten Konfliktpunkt sei gleichwohl hingewiesen, allerdings ohne klare Entscheidung, eher in Gestalt einer offenen Frage: Fehlt es, wie bei den direkten Steuern, an Regelungskompetenzen der Gemeinschaft, sollte dann nicht besonders sorgfältig auf Verteilungswirkungen gerichtlicher Entscheidungen geachtet werden, die vom Sinn und Zweck der gemeinschaftsrechtlichen Grundfreiheit, deren Verletzung verhandelt wird, gar nicht getragen werden? Dabei geht es insbesondere um die Freiheit des Kapitalverkehrs und kollidierende nationale Steuerbelastungen. Hier führen die Entscheidungswirkungen *ex tunc* zu rückwirkenden Entlastungen der betroffenen Steuerpflichtigen, die von der Gesamtheit der Steuerpflichtigen zu finanzieren sind, obwohl diese rückwirkende Umverteilung mit dem Sinn der Kapitalverkehrsfreiheit nichts zu tun hat.<sup>34</sup> Sinn und Zweck dieser Freiheit ist es nicht, Maßstäbe gerechter oder ungerechter Verteilung von Steuerlasten bereitzustellen,

<sup>33</sup> Vgl. statt vieler *Jens Blüggel*, Unvereinbarerklärung statt Normkassation, 1998, S. 152 ff.; *Malte Graßhof*, Die Vollstreckung von Normenkontrollentscheidungen des Bundesverfassungsgerichts, 2003, S. 91 ff.; *Senja Kreutzberger*, Die gesetzlich nicht geregelten Entscheidungsvarianten des Bundesverfassungsgerichts, 2007, S. 103 ff., 167 ff.; *Nina-Luisa Siedler*, Gesetzgeber und Bundesverfassungsgericht, 1999.

<sup>34</sup> Zu zeitlichen Beschränkungen von EuGH-Entscheidungen mit Bezug zum Steuerrecht vgl. *Wienand Meilicke*, Die Rechtsprechung des EuGH zum Ertragsteuerrecht, in: *Gedächtnisschrift für Michael Gruson*, 2009, S. 293–302; *Otmar Thömmes*, Zeitliche Wirkung von EuGH-Urteilen, in: *JbFfSt 2006/2007*, S. 50–68; für eine kohärente Lösung schon auf der Ebene des materiellen Rechts plädiert *Roman Seer*, Rechtsprechung des EuGH: Rechtsfolgen- oder Grundfreiheitsbeschränkung?, in: *Jürgen Lüdike* (Hg.), *Europarecht – Ende der nationalen Steuersouveränität*, 2006, S. 9–44.

<sup>32</sup> Vgl. *Andreas Middeke*, in: *Hans-Werner Rengeling/Andreas Middeke/Martin Gellermann* (Hg.), *Handbuch des Rechtsschutzes in der EU*, 2. Aufl. 2003, § 4, Rn. 4 ff.

vielmehr geht es um das Verbot freiheitsbeschränkender Lenkungswirkungen steuerlicher Lastenverteilung. Solche verbotenen Lenkungswirkungen lassen sich aber nicht rückwirkend, sondern nur für die Zukunft beseitigen. Verbote freiheitsbeschränkender Lenkungswirkungen sind zukunftsgerichtet. Sollte dies nicht auch bei der Bestimmung der Rechtsfolgen festgestellter Kollisionen zu berücksichtigen sein?

### 3. Die Bedeutung eines wirksamen individuellen Rechtsschutzes

Mit der Frage nach der Vereinbarkeit eines wirksamen individuellen Rechtsschutzes mit zeitlichen Beschränkungen der Rechtsfolgen festgestellter Gemeinschafts- oder Verfassungswidrigkeit von Normen ist man bei dem schwierigsten Teil des gesamten Themas angelangt. Während die „Rückausnahme“ zugunsten aller, die bis zur Verkündung einer Entscheidung eine Klage oder vergleichbare Rechtsbehelfe eingelegt haben, in den Augen der Richter/innen des EuGH gleichsam als selbstverständliche Konsequenz wirksamer Rechtsschutzgewähr erscheint, tut sich das BVerfG hier sehr schwer. Weniger problematisch sind zwar die Fälle der Unvereinbarerklärung mit Rückwirkung, da alle Rechtsmittelführer/innen wie auch alle Steuerpflichtigen, deren Steuerfestsetzungen noch nicht bestandskräftig geworden sind, in den Genuss einer rückwirkend umgestalteten verfassungsmäßigen Regelung kommen. Dagegen muss man die Rechtsschutzsituation in den Fällen der Fortgeltungsanordnung als äußerst problematisch bezeichnen.<sup>35</sup> Allerdings ist es nicht so, dass ein Rechtsschutz ganz entfällt, er reduziert sich jedoch auf einen nur zukünftig wirkenden Rechtsschutz.

Dafür, dass dies weniger anstößig ist, als es auf den ersten Blick erscheint, mögen als Beispiele das Urteil zur Besteuerung der Renten und Pensionen<sup>36</sup> und die neuere Entscheidung zur einkommensteuerrechtlichen Berücksichtigung von Aufwendungen für private Krankenversicherungen<sup>37</sup> dienen. In beiden Beispielen geht es um verfassungsrechtlich geforderte Systemumstellungen, deren Bewältigung mit der zusätzlichen Auflage rückwirkender Umgestaltung der Rechtslage zu einem geradezu aberwitzigen legislatorischen und administrativen Aufwand hätte führen müssen. Bei der gerichtlichen Rücksichtnahme auf Haushalts- und Steuergesetzgebung gerade auch auf dem Gebiet der periodischen Einkommensbesteuerung geht es keineswegs nur um die Schonung des Fiskus, sondern insgesamt auch um eine verhältnismäßige Risikoverteilung im Hinblick auf die Folgen verfassungsgerichtlicher Konkretisierung und Fortbildung äußerst allgemeiner und abstrakter verfas-

sungsrechtlicher Rechtsmaßstäbe innerhalb langfristig gewachsener, immer differenzierterer und komplexerer Systeme des einfachen Rechts.

Diese Gesichtspunkte einer verhältnismäßigen Risikozuweisung und -verteilung sollten auch und erst recht im Verhältnis der Rechtsprechung des EuGH zu den Rechtsordnungen der Mitgliedstaaten eine Rolle spielen dürfen. Gerade hier kommt es ja zu gewaltigen Reibungsprozessen zwischen den allgemeinen Grundfreiheiten und Diskriminierungsverboten des Gemeinschaftsrechts und langfristig gewachsenen unterschiedlichen Rechtssystemen, die nicht nur zu schwierigen Systemumstellungen, sondern zu ebenso wichtigen und offenkundig schwierigen Prozessen des Umdenkens zwingen. Eine einseitige Fixierung auf einen möglichst perfekten individuellen gerichtlichen Rechtsschutz ohne Blick auch auf die Notwendigkeit einer für die Allgemeinheit der Bürgerinnen und Bürger nachvollziehbaren und verträglichen Organisation erforderlicher Systemveränderungen erscheint nicht unbedingt sinnvoll.

Schließlich könnte auch beim Thema Rechtsschutz der oben bereits betonte spezifische Zweck der Grundfreiheiten, insbesondere der Freiheit des Kapitalverkehrs, zu bedenken sein. Entspricht es dem Zweck, freiheitsbeschränkende Lenkungseffekte von Steuerlasten zu vermeiden, wenn solche Steuerlasten gerade zugunsten jener Steuerpflichtigen rückabgewickelt werden, die sich vom Gebrauch ihrer Freiheit nicht haben abhalten lassen, sondern die sich – im Zweifel aufgrund ökonomisch rationaler Abwägung – für die steuerlich weniger attraktive Verhaltensmöglichkeit entschieden haben?

Solche Fragen ändern natürlich nichts daran, dass die Lösung des Problems gemeinschafts- und verfassungsrechtlich hinreichenden Rechtsschutzes kompliziert bleibt, wie der Generalanwalt Tizzano zum Fall *Meilicke* eindrucksvoll vor Augen geführt hat. Zu hoffen bleibt jedoch, dass es nicht schon diese Kompliziertheit war, die die lakonischen Antworten des Gerichtshofs provoziert hat.

<sup>35</sup> Klaus Schlaich/Stefan Koriath, Das Bundesverfassungsgericht, 8. Aufl. 2010, Rn. 455 ff.

<sup>36</sup> BVerfG vom 06.03.2002, BVerfGE 105, 73 ff.

<sup>37</sup> BVerfG vom 13.02.2008, BVerfGE 120, 125 ff.