

Verfassungsmäßigkeit der Steuergesetzgebung

Immer öfter werden steuerrechtliche Normen hinsichtlich ihrer Geltung in Zweifel gezogen. Dabei geht es zumeist um eine Vereinbarkeit mit dem Bundesdeutschen Grundgesetz, insbesondere vor dem Hintergrund des Prinzips der Leistungsfähigkeit bei der Ertragbesteuerung bzw. einer gleichmäßigen steuerlichen Belastung.

Üblicherweise werden entsprechende Verfahren zur Überprüfung der Verfassungsmäßigkeit dieser steuerrechtlichen Normen durch einzelne, betroffene Steuerpflichtige angestrengt, die ihren Steuerfall letztendlich durch die verschiedensten Instanzen treiben müssen. Dabei findet sich meist auch eine Reihe weiterer Steuerpflichtiger, die auf diese Verfahren anhand entsprechender Veröffentlichungen aufmerksam geworden sind und von ihnen – ohne eigenes Verfahrens- und Kostenrisiko – profitieren möchten. Sie legen dann gegen ihre eigenen Steuerbescheide, in denen die zweifelhaften Regelungen gesetzeskonform berücksichtigt werden, unter Hinweis auf die anhängigen Musterverfahren Rechtsbehelfe ein. Die damit angestregten Rechtsbehelfsverfahren oder Anträge auf deren Ruhen, d.h. nicht aktives betreiben bis zum Ergehen einer Entscheidung in dem betreffenden Musterverfahren, werden von der Finanzverwaltung meist abschlägig beschieden, da diese naturgemäß die Auffassung vertritt, dass der bestehenden Steuergesetzgebung entsprechend in ihrem Sinne Folge zu leisten ist.

Es gibt jedoch auch eine Reihe von Verfahren, bei denen der gerichtliche Instanzenweg bereits so weit fortgeschritten ist und zu denen es bereits entsprechende Urteile bzw. Verlautbarungen namhafter Fachleute gibt, dass den einzelnen Finanzämtern durch das Bundesfinanzministerium die Möglichkeit des Ruhens entsprechender Folgeverfahren an die Hand gegeben wird. Teilweise gibt es sogar konkrete Weisungen an die Finanzämter, mit der Folge, dass diese entsprechende Steuerveranlagungen hinsichtlich bestimmter Teilbereiche lediglich vorläufig durchführen. Aktuell handelt es sich dabei um die steuerlichen Auswirkungen unter Berücksichtigung bzw. Nichtberücksichtigung

- der gesetzlichen Änderungen durch das Haushaltsbegleitgesetz 2004 vom 29.12.2003 wegen dessen u. U. nicht rechtmäßigen Zustandekommens
- von pauschalen Werbungskosten bzw. Betriebsausgaben in Höhe der steuerfreien Aufwandsentschädigung nach § 12 des Gesetzes über die Rechtsverhältnisse der Mitglieder des Deutschen Bundestags
- der lediglich beschränkten Abzugsfähigkeit von Vorsorgeaufwendungen gemäß § 10 Abs. 3 EStG
- einer Besteuerung der Einkünfte aus privaten Veräußerungsgeschäften gemäß § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG (für Veranlagungszeiträume ab 2000)
- einer Besteuerung von Einkünfte aus Termingeschäften im Sinne des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 (für Veranlagungszeiträume ab 2000)
- eines Haushaltfreibetrags gemäß § 32 Abs. 7 EStG (für die Veranlagungszeiträume 2002 und 2003)
- einer Tarifbegrenzung bei gewerblichen Einkünften gemäß § 32c EStG (für die Veranlagungszeiträume 1994 bis 2000)
- eines Behindertenpauschbetrags (§ 33b Abs. 3 EStG) hinsichtlich seiner Höhe

Dabei bedeutet diese „freiwillige Vorläufigkeitserklärung“, die bei weitem nicht alle anhängigen Verfahren abdeckt (beispielhaft sei diesbezüglich auch auf Verfahren hingewiesen, die auf die veränderte Besteuerung der Alterseinkünfte Bezug nehmen und – wegen deren späterer, vollständiger Unterwerfung zur Einkommensteuer – die erbrachten Beiträge zu Rentenversicherungen als vorweggenommene Werbungskosten bzw. Betriebsausgaben berücksichtigt wissen wollen), nicht zwangsläufig, dass die Finanzverwaltung damit rechnet, die entsprechend anhängigen Verfahren zu verlieren. Vielmehr handelt es sich praktisch um einen Weg, die Flut von Rechtsbehelfsverfahren gegen Steuerbescheide wegen vermeintlich nicht gegebener Verfassungsmäßigkeit der ihnen zugrunde gelegten gesetzlichen Regelungen einzudämmen. Letztendlich gehen die meisten der genannten Verfahren leider ohne positiven Nutzen für die Steuerpflichtigen aus. Dennoch sind die entsprechenden Vorläufigkeitsvermerke dazu geeignet, den betroffenen Steuerpflichtigen – für den m. E. äußerst unwahrscheinlichen Fall, dass die Bundesrepublik Deutschland dazu verurteilt wird, den Steuerpflichtigen rückwirkend die jeweils betroffene steuerliche Vergünstigung zu gewähren – die Möglichkeit zu eröffnen, von einem solchen Urteil ebenfalls zu profitieren, ohne dass eine entsprechende Bescheidänderung zu ihren Gunsten an formalen Hemmnissen (bspw. Eintritt der Bestandskraft) scheitert. Oftmals stellt sich der Verfahrensausgang jedoch so dar, dass dem Gesetzgeber testiert wird, dass eine Verfassungsmäßigkeit der beanstandeten gesetzlichen Regelung zwar nicht gegeben ist, ihm andererseits jedoch auch nicht zugemutet werden kann, die Verfassungsmäßigkeit durch entsprechende Vergünstigungsgewährungen rückwirkend herbeizuführen. In der Folge wird dem Gesetzgeber daher zumeist im Rahmen einer sogenannten „Appellentscheidung“ lediglich aufgegeben, innerhalb eines bestimmten Übergangszeitraums für Abhilfe (die dann oftmals ebenfalls moniert wird) zu sorgen.

Gerade in den letzten Jahren ist auch eine weitere Variante der Monierung gesetzlicher Regelungen gegeben, indem beanstandet wird, dass die betroffene Regelung nicht mit europäischem Recht vereinbar sei. In diesen Fällen wird zumeist weniger Rücksicht auf die Haushaltslage des bundesdeutschen Gesetzgebers genommen und oft die Nichtigkeit entsprechender Regelungen bundesdeutscher Steuergesetze – von ihrem Geltungsbeginn an – erklärt. Die diesbezüglich bekannteren Positionen der jüngeren Vergangenheit bezogen sich auf die nicht gegebene Umsatzsteuerfreiheit von nicht der Heilung dienenden ärztlichen Umsätzen (zu Lasten der Steuerpflichtigen) sowie die Irrelevanz der Vorsteuerabzugsbegrenzung bei betrieblich genutzten PKW (zu Gunsten der betroffenen Steuerpflichtigen).

Nun ist neuerlich eine aufsehenerregende Rechtssprechung veröffentlicht worden, die besagt, dass die Regelung des § 15 Abs. 1a Nr.1 UStG mit Gemeinschaftsrecht nicht vereinbar – und damit nichtig – ist. Es handelt sich dabei um die seinerzeit zum 01.04.1999 eingeführte Regelung, dass Vorsteuerbeträge, die auf ertragsteuerlich nicht abzugsfähige Betriebsausgaben im Sinne des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1-4, 7, Abs. 7 oder des § 12 Nr. 1 EStG entfallen (insbesondere der nicht abzugsfähige Teil von 20% bzw. ab 2004 30% der Bewirtungsaufwendungen), – von zum Vorsteuerabzug berechtigten Unternehmen – nicht als umsatzsteuerlich abzugsfähig in Anspruch genommen werden können. Da die Umsatzsteuerveranlagung aufgrund des Selbstveranlagungscharakters der Umsatzsteuer zumeist unter einem sogenannten Nachprüfungsvorbehalt steht, das heißt abänderbar ist, können betroffene Steuerpflichtige, die von dieser neuerlichen Rechtssprechung profitieren würden, entsprechende Änderungsanträge auch für die Vergangenheit – sofern noch keine Verjährung eingetreten ist – stellen, so dass ihnen die entsprechenden Vorsteuerabzugsbeträge nachträglich ausgezahlt werden könnten.

Grundsätzlich empfiehlt es sich jedoch, vor einer solchen Antragstellung gegenüber dem Finanzamt Rücksprache mit dem steuerlichen Berater zu halten, um Chancen und Risiken des Handelns besser abschätzen zu können. Insbesondere sollte man dem steuerlichen Berater mitteilen, sofern man durch diesen die Führung entsprechender Verfahren gegenüber den Finanzbehörden zur nachträglichen Auszahlung ursprünglich nicht abzugsfähiger Vorsteuerbeträge oder Erlangung einer lediglich vorläufigen Steuerfestsetzung wünscht.