

Lars Hummel*

„Steuerliche Maßnahmen zur Berücksichtigung der Auswirkungen des Coronavirus“

Zum Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen vom 19.03.2020 – IV A 3 – S 0336/19/10007:002

Gegenstand der folgenden Überlegungen sind einige seitens des Bundesministeriums der Finanzen auf steuerlichem Terrain ergriffenen Maßnahmen, mit denen es auf die Auswirkungen der Coronavirus-Pandemie zu reagieren sucht. Im Mittelpunkt soll dabei die Frage ihrer rechtlichen Belastbarkeit stehen. Zuvor gilt es allerdings, eine Einordnung im weiteren Kontext vorzunehmen.

Prolog

„Jetzt muss ich Ihnen ganz ehrlich sagen: Es ist schön, wenn man so eine [Rechts-]Grundlage hat. Aber im Moment geht mir der Gesundheitsschutz der Bevölkerung über alles. Es gibt auch Notsituationen, wo ein Staat, selbst wenn so ein Artikel nicht vorhanden wäre, handeln müsste.“¹

Gravierende grundrechtsbeschränkende Wirkungen aktueller staatlicher Maßnahmen

Die staatlichen Maßnahmen im Zuge der Bewältigung der Coronavirus-Pandemie sind hinsichtlich ihrer grundrechtsbeschränkenden Wirkungen von einer Intensität, wie sie vor Kurzem kaum jemand für möglich oder zumindest realistisch gehalten hätte, ja wie sie seit dem Inkrafttreten des Grundgesetzes noch nie in Erscheinung traten. In deren Folge dürften zahlreiche Bürgerinnen und Bürger sowie zahlreiche Unternehmen um ihre wirtschaftliche Grundlage gebracht und befolgend der Insolvenz überantwortet werden. „Es droht eine ‚Bereinigung‘ fundamentalen Ausmaßes, die nicht nur ‚Märkte‘ betrifft, sondern die Koordinaten der freiheitlichen Grundordnung unserer Gesellschaft.“² Dies wird der Staat – nicht zuletzt um seiner eigenen Legitimität willen – nicht sehenden Auges schlichtweg hinnehmen können, wird vielmehr unverzüglich abwehrende bzw. ausgleichende Schritte einzuleiten haben, zumal er kraft Art. 20 I, Art. 28 I 1 GG der Sozialstaatlichkeit verpflichtet ist und die letzte, unmittelbare Ursache jener Folgen selbst gesetzt hat. Richtet man den Blick zudem auf die Kapazitäten des Gesundheitswesens,³ hat der Staat sogar

auch eine der ersten Ursachen selbst gesetzt, indem er (nicht nur) insoweit vom Budget her, nicht hingegen – wie es der Perspektive des Art. 104a I GG entspricht – von der Aufgabe her dachte.

Hier gilt es nun, eines der Mittel, in denen besagte Schritte ihren Ausdruck finden, kritisch zu beleuchten, was schon in Betracht des bekannten Umstandes angezeigt erscheint, dass es nicht a priori durch den Zweck geheiligt wird.

Ausgewählte Aussagen des BMF-Schreibens

Das in den Blick zu nehmende Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen (BMF) vom 19.03.2020⁴ bezieht sich auf Stundungs- und Vollstreckungsmaßnahmen sowie die Anpassung von Vorauszahlungen für Steuern, die von den Landesfinanzbehörden im Auftrag des Bundes verwaltet werden (vgl. Art. 108 II 1, III 1 GG i.V.m. Art. 106 I, III GG). Darin findet sich unter anderem festgehalten, dass bei bestimmten Steuerpflichtigen, denen durch das Coronavirus beträchtliche wirtschaftliche Schäden entstanden sind oder noch entstehen werden, bis zum Ende des Jahres auf die Erhebung von Stundungszinsen in der Regel verzichtet werden könne (dortige Tz. 1). Weiter wird verfügt, dass in Fällen entsprechend betroffener Vollstreckungsschuldner von Vollstreckungsmaßnahmen bei allen rückständigen oder bis zum Ende des Jahres fällig werdenden Steuern abgesehen werden solle und die im Zeitraum ab dem Zeitpunkt der Veröffentlichung des Schreibens bis zum Ende des Jahres verwirkten Säumniszuschläge zu erlassen seien; dabei könne der Erlass durch Allgemeinverfügung geregelt werden (dortige Tz. 3).

Ob diese Maßnahmen tatsächlich zielführend sind, soll an dieser Stelle nicht Gegenstand des Interesses sein. Das Augenmerk ist vielmehr auf deren rechtsgrundsätzliche Belastbarkeit zu richten.

Gesetzlicher Maßstab und Anlegung desselben

Für die Dauer einer – gemäß § 222 AO – gewährten Stundung von Ansprüchen aus dem Steuerschuldverhältnis werden nach Anordnung des § 234 I 1 AO Zinsen erhoben. Dabei erlaubt § 234 II AO, auf die Zinsen ganz oder teilweise zu verzichten, wenn ihre Erhebung nach Lage des einzelnen Falls unbillig wäre. Während das Gesetz hiernach prinzipiell die Erhebung von Stundungszinsen vorsieht und ausnahmsweise in entsprechend gelagerten Einzelfällen auf sie zu verzichten erlaubt, sucht das BMF-Schreiben dem umgekehrten Verhältnis den

* Der Autor ist Inhaber einer Juniorprofessur für Öffentliches Recht, Steuer- und Finanzrecht an der Fakultät für Rechtswissenschaft der Universität Hamburg. Dieser Beitrag erschien zuerst am 14.04.2020 in dem Blog „Global Taxes“, <https://www.tax-legal-excellence.com/steuerliche-massnahmen-zur-beruecksichtigung-der-auswirkungen-des-coronavirus/>.

1 Seehofer, zitiert nach Bubrowski, „Schuldig macht sich nur, wer nicht handelt“, faz.net vom 15.03.2020, <https://www.faz.net/aktuell/gesellschaft/gesundheits/coronavirus/seehofer-schuldig-macht-sich-nur-wer-nicht-handelt-16680764.html> (03.07.2020).

2 Hanfeld, Freiheitsrechte und Pandemie-Profitere, faz.net vom 25.03.2020, <https://www.faz.net/aktuell/feuilleton/folgen-der-corona-krise-freiheitsrechte-und-pandemie-profitere-16694591.html> (03.07.2020).

3 Bemerkenswert in dieser Hinsicht BT-Drucks. 17/12051, passim.

4 BStBl. I 2020, 262.

Weg zu ebnen, indem es dazu anhält, auf Stundungszinsen „in der Regel“ zu verzichten.

Abgesehen davon, dass § 257 I Nr. 4 AO die Vollstreckung einzustellen oder zu beschränken verlangt, sobald die Leistung gestundet worden ist, erlaubt § 258 AO, die Vollstreckung einstweilen einzustellen oder zu beschränken oder eine Vollstreckungsmaßnahme aufzuheben, soweit sie im Einzelfall unbillig ist. Säumniszuschläge gestattet § 227 AO (i.V.m. § 37 I, § 3 IV Nr. 5, § 1 III AO) ganz oder zum Teil zu erlassen, wenn deren Einziehung nach Lage des einzelnen Falls unbillig wäre. Daraus resultiert wiederum die Situation, dass das Gesetz die Einstellung respektive Beschränkung der Vollstreckung sowie den Erlass von Säumniszuschlägen als rechtfertigungsbedürftige Ausnahmekonstellation („im Einzelfall [...] unbillig“ bzw. „nach Lage des einzelnen Falls unbillig“) ansieht, während das BMF-Schreiben in gegenteiliger Richtung das Absehen von Vollstreckungsmaßnahmen sowie den Erlass von Säumniszuschlägen als Regelfall ausweist („soll [...] abgesehen werden“ bzw. „sind [...] zu erlassen“). Weiter genährt wird die Verselbständigung des BMF-Schreibens durch das Handlungsmittel, auf das es eigens verweist, nämlich die Allgemeinverfügung (vgl. § 118 Satz 2 AO), die sich von der Einzelfallperspektive gerade emanzipiert.

Sucht man das – man muss fast sagen: offensichtliche – Ergebnis der Gegenüberstellung des gesetzlichen Maßstabs und des BMF-Schreibens in einem Satz pointiert zu kennzeichnen, so ist festzuhalten, dass die Gesetzeslage und die Verwaltungsposition voneinander abweichen, mehr noch: dass Letztere die Erstere gewissermaßen von den Füßen auf den Kopf stellt. Die Billigkeit, der das Gesetz in den genannten Bestimmungen, also § 227, § 234 II sowie § 258 AO, zum Durchbruch verhelfen will, bezeichnet die individualisierende Gerechtigkeit, die Gerechtigkeit im Einzelfall.⁵ Sie bedeutet hingegen nicht Gerechtigkeit des Normenrechts und damit die Ersetzung eines (wenn vielleicht auch nur in der aktuellen Situation) als ungerecht empfundenen allgemeinen Gesetzes durch abstrakte, mithin über den Einzelfall (oder den gruppentypischen Sonderfall) hinausgreifende, Regelungen der Finanzverwaltung.

Rechtsgrundsätzliche Bewertung

Für Zwecke der rechtsgrundsätzlichen Bewertung darf der Autor frühere Ausführungen in einigen wesentlichen Zügen noch einmal in das Bewusstsein rufen:⁶

Die das Steuerrecht in besonderem Maße prägenden Verfassungsprinzipien der Gesetzmäßigkeit der Besteuerung (vgl. Art. 20 III GG), die hier übrigens ihre äußerste Strenge erreicht,⁷ und der Gleichmäßigkeit der Besteuerung (vgl. Art. 3 I GG), denen § 85 AO noch einmal einfachgesetzlich Bekräftigung verleiht, bedingen akribische Grenzziehungen im Spannungsfeld zwischen der allgemeinen, schematisierenden ge-

setzlichen Regelung, dem *ius strictum*, auf der einen und den Ermächtigungen zur Vornahme von Billigkeitsmaßnahmen, dem *ius aequum*, auf der anderen Seite. Zur Wahrung des Zuständigkeitsbereichs des Gesetzgebers sind Billigkeitsmaßnahmen nur als den Wertungen der schematisierenden gesetzlichen Regelung untergeordnete Entscheidungen zulässig. So rechtfertigen vom Gesetzgeber in Anbetracht einer gesetzlichen Regelung bewusst in Kauf genommene Härten keine Billigkeitsmaßnahmen.⁸ Auch dienen Billigkeitsmaßnahmen weder dazu, eine vom Gesetzgeber nicht gewollte Befreiungsvorschrift zu ersetzen,⁹ noch bieten sie eine Handhabe zur gesetzesunabhängigen Verfolgung wirtschafts-, sozial- oder kulturpolitischer Sachziele.¹⁰ Billigkeits- und politische Opportunitätsabwägungen sind auf verschiedenen Ebenen angesiedelt.¹¹ Nach einer Stellungnahme des BVerfG¹² ist nur dann „Befreiung von einer schematisierenden Belastung zu erteilen, wenn die Folgen extrem über das normale Maß hinaus-schießen, das der Schematisierung zugrunde liegt [...], oder anders ausgedrückt: wenn die Erhebung der Steuer im Einzelfall [sic!] Folgen mit sich bringt, die unter Berücksichtigung der gesetzgeberischen Planvorstellung durch den gebotenen Anlaß nicht mehr gerechtfertigt sind“. Grenzen sieht das Gericht dort erreicht, wo „Billigkeitsmaßnahmen [...] die einem gesetzlichen Steuertatbestand innewohnende Wertung des Gesetzgebers generell [sic!] durchbrechen oder korrigieren, [nicht] nur einem ungewollten Überhang des gesetzlichen Steuertatbestandes abhelfen [...]. Daraus folgt, daß mit verfassungsrechtlich gebotenen Billigkeitsmaßnahmen nicht die Geltung des ganzen Gesetzes unterlaufen werden kann. Wenn solche Maßnahmen ein derartiges Ausmaß erreichen müßten, daß sie die allgemeine Geltung des Gesetzes aufheben, wäre das Gesetz als solches verfassungswidrig.“

Aus der Perspektive dieser Differenzierung ist danach zu fragen, ob sich der sachgerecht agierende Gesetzgeber persönlich der Billigkeitsfrage annehmen müsste. Hiernach wird der Anwendungsraum der Billigkeitsmaßnahmen verlassen, wenn der Gesetzgeber selbst die für eine Vielzahl von Personen gleichermaßen auftretende Härte durch eine abstrahierende Regelung hätte beseitigen oder mildern können.¹³ Das trifft insbesondere dann zu, wenn die Finanzverwaltung sich vermittels abstrakt-generell gefasster Verwaltungsvorschriften ohne vorbehaltene Einzelfallbewertung auf die Ergreifung von Billigkeitsmaßnahmen in bestimmten Konstellationen festlegt. Denn gerade darin wird die Austauschbarkeit des Mittels offenbar, weshalb die Billigkeitsfrage auch und gerade durch eine allgemeine gesetzliche Regelung, die bekanntlich nicht der Finanzverwaltung obliegt, beantwortet werden könnte. Wollte man dies anders sehen, gewännen die Verwaltungsvorschriften eine verordnungsgleiche Wirkung, ohne dass die dann einschlägigen Merkmale des Art. 80 I GG erfüllt wären. Letzterer verdeutlicht, dass ein anderer Zugang zu der einzigen

⁵ Vgl. Henkel, Einführung in die Rechtsphilosophie, 1964, S. 327.

⁶ Hummel, Allgemeines Gesetz und Einzelfallgerechtigkeit im kanonischen und im staatlichen Recht, 2015, S. 53 ff.

⁷ Vgl. Isensee, Die typisierende Verwaltung, 1976, S. 125.

⁸ Vgl. BVerfG (K) NVwZ 1995, 989 (990).

⁹ Vgl. BFHE 76, 409 (414).

¹⁰ Vgl. BFH HFR 1963, 306 (308).

¹¹ Vgl. BFHE 94, 246 (249).

¹² BVerfGE 48, 102 (116).

¹³ Vgl. BFH HFR 1963, 306, Leitsatz 4.

Legitimationsquelle der parlamentarischen Demokratie nicht existiert.¹⁴

Abweichungen von Gesetz und Recht durch Regelungen, welche die Finanzverwaltung erzeugt, werden auch nicht etwa dadurch unbeachtlich, dass sie sich zugunsten der Steuerpflichtigen auswirken. Das Steuerrecht lebt nachgerade aus dem Diktum des Gesetzgebers;¹⁵ auch die Austeilung von Vergünstigungen bedarf einer gesetzlichen Grundlage.¹⁶ Als sie die Steuerfreiheit von Sanierungsgewinnen auf die – Billigkeitsmaßnahmen gestattenden – §§ 163, 227 AO stützen zu können glaubte, wurde die Finanzverwaltung vor nicht allzu langer Zeit mit Nachdruck, augenscheinlich aber ohne Nachhall durch den Großen Senat des BFH an die Zusammenhänge erinnert.¹⁷ Ihre Aufgabe besteht darin, die Vorgaben des Steuergesetzgebers in strikter Legalität umzusetzen und so Belastungsgleichheit zu gewährleisten, zumal der Pflicht des Schuldners zur gesetzmäßigen Steuerzahlung die Pflicht des Gläubigers zur gesetzmäßigen Steuererhebung entspricht.¹⁸

Konklusion

Das Vorstehende bedeutet nun nicht, dass Vergünstigungen nicht gewährt, dass abwehrende bzw. ausgleichende Schritte im

obigen Sinne zur Begleitung der einschneidenden staatlichen Maßnahmen im Zuge der Bewältigung der Coronavirus-Pandemie nicht eingeleitet werden könnten. Im Gegenteil – nur bedarf es des richtigen Mittels, nämlich des Parlamentsgesetzes, wie es in dem zuvor aufgeworfenen Beispiel der Sanierungsgewinne in Gestalt des § 3a EStG schließlich denn auch zum Einsatz gebracht wurde. Dieses Mittel des Parlamentsgesetzes erscheint auch unter den gegenwärtigen Bedingungen ohne nennenswerte Hindernisse erreichbar.

Epilog

Vorrang sowie Vorbehalt des Gesetzes und damit auch die Rechtsbindung der Verwaltung stellen keinen Luxus dar, den man sich allein bei gutem Wetter gönnt, sind vielmehr konstituierende, wohlbegründete Elemente der Verfassungsordnung des Grundgesetzes. Sie sind nicht Störfaktoren, sondern Sicherungsmechanismen, die auch und gerade dann nicht überholt sind, wenn der Staat vor schwierigsten Aufgaben steht oder medienaffine Akteure ihren Freiheitsnegierungsfantasien freien Lauf lassen. Legitimation gründet sich in der demokratischen Verfassungsstaatlichkeit, die ihren Sinn daraus bezieht, dass die der staatlichen Herrschaftsordnung Unterworfenen zugleich (im Repräsentationswege) deren Schöpfer sind,¹⁹ auch in herausfordernden Situationen auf dem Parlamentsgesetz.

¹⁴ Vgl. *Isensee*, Die typisierende Verwaltung, 1976, S. 129.

¹⁵ *Bühler/Strickrodt*, Steuerrecht, Band I, 3. Aufl. 1960, S. 658.

¹⁶ Vgl. *Hummel*, Zur innerstaatlichen Bindungswirkung von auf Doppelbesteuerungsabkommen beruhenden Konsultationsvereinbarungen – Betrachtungen anlässlich der Ergänzung von § 2 AO durch das Jahressteuergesetz 2010, IStR 2011, 397 (399) m.w.N.

¹⁷ BFHE 255, 482 ff.

¹⁸ BVerfGE 84, 239 (271).

¹⁹ Vgl. *Dreier*, in: Staat, Wirtschaft, Finanzverfassung: Festschrift für Peter Selmer zum 70. Geburtstag, 2004, S. 51 (55).

Torben Wassermann*

In der Krise zeigt der Föderalismus seine wahre Stärke

Sechs Argumente, die für die föderale Krisenbewältigung streiten

Dieser Beitrag fasst sich mit dem Föderalismus in Deutschland. Er untersucht unter Berücksichtigung der aktuellen Situation die Vorteile des Föderalismus als Organisationsprinzip des Staates. Er legt ein besonderes Augenmerk auf die Stellung der Kreise und der Landräte/innen als bedeutende Ebene der Krisenbewältigung.

Der Föderalismus steht in der aktuellen Situation wieder einmal in der Diskussion. Selbst im wohl wichtigsten Podcast der Republik „Das Coronavirus-Update“¹ mit *Christian Drost*

wurden Vor- und Nachteile des Föderalismus thematisiert. In der aktuellen Situation wirkt der Föderalismus oft negativ konnotiert. Dieser Beitrag möchte die Bewältigung der COVID-19-Pandemie aus föderaler bzw. bundesstaatlicher Perspektive betrachten. Dabei streiten mindestens sechs Aspekte für die föderale Krisenbewältigung.

1. Kritik an der Krisenbewältigung – gleich Kritik am Föderalismus?

Schlechte Ausstattung, Schlechte Reaktion, Kompetenzwarr – so lauten Einwände gegen die staatliche Pandemiebewältigung.² Doch trifft diese Kritik den Föderalismus oder

* Der Autor ist Student der Rechtswissenschaft an der Universität Hamburg.
¹ *NDR Info*, Podcast „Das Coronavirus-Update mit Christian Drost“ vom 05.05.2020, Minute 01:30-02:40, <https://www.ndr.de/nachrichten/info/38-Geoeffnete-Schulen-bleiben-ein-Risiko,audio677468.html> (05.07.2020).

² Eine Darstellung der Kritikpunkte bei *Lehmann*, Die Stunde des