



## Wortprotokoll der 117. Sitzung

### Finanzausschuss

Berlin, den 22. Februar 2021, 13:30 Uhr

- Virtuelle Sitzung per Webex-Videokonferenz –

Vorsitz: Katja Hessel, MdB

## Öffentliche Anhörung

### Einzigster Tagesordnungspunkt

Seite 3

Gesetzentwurf der Fraktionen der CDU/CSU und SPD

**Entwurf eines Dritten Gesetzes zur Umsetzung steuerlicher Hilfsmaßnahmen zur Bewältigung der Corona-Krise (Drittes Corona-Steuerhilfegesetz)**

**BT-Drucksache 19/26544**

**Federführend:**  
Finanzausschuss

**Mitberatend:**  
Ausschuss für Recht und Verbraucherschutz  
Ausschuss für Wirtschaft und Energie  
Ausschuss für Ernährung und Landwirtschaft  
Ausschuss für Arbeit und Soziales  
Ausschuss für Familie, Senioren, Frauen und Jugend  
Ausschuss für Tourismus  
Haushaltsausschuss (mb und § 96 GO)

**Berichterstatter/in:**  
Abg. Lothar Binding (Heidelberg) [SPD]  
Abg. Markus Herbrand [FDP]

**Per Webex-Videokonferenz zugeschaltet waren folgende Mitglieder des Ausschusses**

	<b>Ordentliche Mitglieder</b>	<b>Mitglieder aus mitberatenden Ausschüssen</b>
CDU/CSU	Brehm, Sebastian Güntzler, Fritz Steiniger, Johannes Tebroke, Dr. Hermann-Josef Tillmann, Antje	Vierегge, Kerstin (PA 20) Willsch, Klaus-Peter (PA 9)
SPD	Arndt-Brauer, Ingrid Binding (Heidelberg), Lothar Schrodi, Michael	
AfD	Glaser, Albrecht	
FDP	Herbrand, Markus Hessel, Katja Mansmann, Till	
DIE LINKE.	Liebich, Stefan	
BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN	Paus, Lisa Schmidt, Stefan	



Beginn der Sitzung: 13:30 Uhr

### **Einziges Tagesordnungspunkt**

Gesetzentwurf der Fraktionen der CDU/CSU und SPD

### **Entwurf eines Dritten Gesetzes zur Umsetzung steuerlicher Hilfsmaßnahmen zur Bewältigung der Corona-Krise (Drittes Corona-Steuerhilfegesetz)**

#### **BT-Drucksache 19/26544**

Vorsitzende **Katja Hessel**: Guten Tag meine Damen und Herren, ich eröffne die Sitzung und begrüße zunächst alle anwesenden Sachverständigen. Die heutige Sitzung findet ausschließlich als Videokonferenz im Webex-Format statt. Ich begrüße alle Kolleginnen und Kollegen, die per Webex-Konferenz zugeschaltet sind.

Gegenstand der Anhörung ist der Gesetzentwurf der Fraktionen der CDU/CSU und SPD „Entwurf eines Dritten Gesetzes zur Umsetzung steuerlicher Hilfsmaßnahmen zur Bewältigung der Corona-Krise“, BT-Drucksache 19/26544.

Soweit Sie als Sachverständige davon Gebrauch gemacht haben, dem Finanzausschuss vorab eine schriftliche Stellungnahme zukommen zu lassen, sind diese an alle Mitglieder verteilt worden. Sie werden auch Bestandteil des Protokolls der heutigen Sitzung.

Für das Bundesministerium der Finanzen darf ich Frau Ministerialdirektorin Mildenberger und Herrn Ministerialdirektor Dr. Möhlenbrock sowie weitere Fachbeamtinnen und Fachbeamte des BMF begrüßen.

Ferner begrüße ich die Vertreter der Länder.

Zum Ablauf der Anhörung: Für die Anhörung ist ein Zeitraum von 1 Stunde und 30 Minuten vorgesehen, also bis ca. 15:00 Uhr. Ziel ist es, möglichst vielen Kolleginnen und Kollegen die Möglichkeit zur Fragestellung zu geben. Um dieses Ziel zu erreichen, hat sich der Finanzausschuss in dieser Legislaturperiode für ein neues Modell der Befragung entschieden, d. h. die vereinbarte Gesamtzeit wird entsprechend der Fraktionsstärke in Einheiten von jeweils 5 Minuten unterteilt. In diesem Zeitraum müssen sowohl Fragen als auch Antworten erfolgen. Je kürzer die Fragen formuliert werden, desto mehr Zeit bleibt für die

Antworten. Wenn mehrere Sachverständige gefragt werden, bitten wir, fair darauf zu achten, den folgenden Experten ebenfalls Zeit zur Antwort zu lassen.

Die fragestellenden Kolleginnen und Kollegen darf ich bitten, stets zu Beginn ihrer Frage die Sachverständigen zu nennen, an die sich die Frage richtet, und bei einem Verband nicht die Abkürzung, sondern den vollen Namen zu nennen, um Verwechslungen zu vermeiden.

Die Fraktionen werden gebeten, soweit nicht bereits geschehen, ihre Fragesteller im Chat bei mir anzumelden.

Protokollführung: Zu der Anhörung wird ein Wortprotokoll erstellt. Zu diesem Zweck wird die Anhörung mitgeschnitten. Zur Erleichterung derjenigen, die unter Zuhilfenahme des Mitschnitts das Protokoll erstellen, werden die Sachverständigen vor jeder Abgabe einer Stellungnahme von mir namentlich aufgerufen.

Ich darf alle bitten, die Mikrofone zu benutzen und sie am Ende der Redebeiträge wieder abzuschalten, damit es zu keinen Störungen kommt.

Die erste Frage stellt Frau Tillmann von der Fraktion CDU/CSU.

Abg. **Antje Tillmann** (CDU/CSU): Meine Fragen gehen an Frau Mein und Frau Prof. Dr. Schanz. Das Problem bei diesem Gesetz ist, dass die Wohltaten vielleicht eine Minute gewürdigt werden, um dann vier Minuten zusätzliche Wünsche vorzutragen. Gerne würden wir an der einen oder anderen Stelle mehr machen. Trotzdem möchte ich eine Einschätzung zu den drei Maßnahmen, die wir vorgenommen haben.

An Frau Mein insbesondere noch die technische Frage zur Umstellung der Mehrwertsteuer auf den ermäßigten Mehrwertsteuersatz in der Gastronomie. Das ist mit Bürokratiekosten verbunden. Halten Sie es trotzdem für richtig, den Mehrwertsteuersatz zu senken? Es wird außerdem gefordert, den Verlustrücktrag nach 2019 auszuweiten. Glauben Sie, dass die jetzt vorgesehene Maßnahme auch schon hilft?

Vorsitzende **Katja Hessel**: Die Frage richtet sich zunächst an Frau Mein vom Deutschen Steuerberaterverband.



Sve **Sylvia Mein** (Deutscher Steuerberaterverband e.V. (DStV): Besonders gefreut hat den Deutschen Steuerberaterverband, dass die Verlustverrechnung noch einmal angepasst wurde. Die erneute Ausweitung ist sehr zu begrüßen, nachdem im letzten Jahr führende Institutionen und auch die Praxis die Verlustverrechnung immer wieder als maßgebliches und hilfreiches branchenübergreifendes Instrument hervorgehoben haben. Die Anhebung dürfte insbesondere den mittelgroßen Unternehmen helfen, die bei den beihilferechtlichen EU-Vorgaben etwas zu kurz gekommen sind. Zu denken ist an die verbundenen Unternehmen, die als Ganzes gesehen werden und deshalb bei den Fixkostenerstattungen nicht realitätsgerecht abgebildet werden.

Nachteilig ist, dass die Ausweitung des Rücktragzeitraums nicht thematisiert wurde. Das ist für kleine und mittlere Unternehmen schlecht. Diese haben möglicherweise bereits mit dem Verlustrücktrag von 2020 auf 2019 das Volumen ausgeschöpft. Wir haben in unserer Stellungnahme dargestellt, dass die Fixkosten nicht umfassend von den Hilfspaketen abgedeckt werden, sodass hier weiterhin Liquiditätsnot herrscht. Es ist einzugestehen, dass eine Anhebung des Abzugsvolumens nur für 2020 wirksam umgesetzt wurde, weil das Jahr 2021 nach aktuellem Stand nicht auf 2020 bzw. 2019 zurücktragbar ist. Der Rücktragzeitraum hätte deutlich ausgeweitet werden können. Wir würden eine Ausweitung auf mindestens drei Jahre begrüßen.

Vorsitzende **Katja Hessel**: Die Frage geht an Frau Prof. Dr. Schanz, Ludwig-Maximilians-Universität München.

Sve **Prof. Dr. Deborah Schanz** (Ludwig-Maximilians-Universität München): Ich fange auch mit der Verlustrücktragregelung an, weil ich sie für extrem bedeutsam halte. Das ist für mich eine sehr gute Regelung, weil durch sie einerseits eine schnelle Liquiditätshilfe geschaffen wird, andererseits aber nicht dauerhaft Geld verschenkt wird. Vielmehr handelt es sich um einen Stundungseffekt. Der Verlust wird nicht ein Jahr später verrechnet, sondern ein Jahr zurückgerechnet. Damit ist das sowohl aus fiskalischer Sicht als auch als Hilfsmaßnahme mit Abstand die beste Regelung.

Ich begrüße, dass die Regelung noch einmal angepasst wurde. Die Anhebung des Höchstbetrags könnte jedoch noch stärker ausfallen, insbesondere weil es eine relativ ungefährliche Regelung ist. Zudem sollte auch der Zeitraum angepasst werden. Wenn 2020 ein Verlust vorlag, der auf 2019 verrechnet wurde, bringt das nichts, wenn ein Verlust aus 2021 nach 2020 zurückgetragen werden kann. Das ist ein grundsätzliches Problem. Folglich muss die zeitliche Schiene angepasst werden. Der Zeitraum sollte nicht 2 Jahre betragen, sonst ist wieder ein Jahr erfasst, welches bereits verrechnet wurde. Daher sind drei Jahre angebracht. Darüber hinaus ist die Regelung wenig missbrauchsanfällig, weil die Daten der Unternehmen, Adressen und Konten, bei den Finanzämtern bekannt sind.

Den Kinderbonus begrüße ich. Insbesondere, dass er als Bonus ausgestaltet ist und nicht als abzugsfähige Ausgabe, weil er damit gerade den Geringverdienern zu Gute kommt.

Vorsitzende **Katja Hessel**: Die nächste Frage stellt Herr Binding für die SPD.

Abg. **Lothar Binding (Heidelberg)** (SPD): Ich möchte Herrn Dr. Clemens vom Deutschen Institut für Wirtschaftsforschung zu der Umsatzsteuerermäßigung in der Gastronomie und zum Verlustvortrag fragen. Sind diese beiden Maßnahmen geeignet, um das Ziel der wirtschaftlichen Erholung und des Wachstums in und nach der Krise zu erreichen? Kann damit die Bewältigung der wirtschaftlichen Folgen der Pandemie gelingen?

Vorsitzende **Katja Hessel**: Die Frage richtet sich an Herrn Dr. Clemens, Deutsches Institut für Wirtschaftsforschung.

Sv **Dr. Marius Clemens** (Deutsches Institut für Wirtschaftsforschung e. V. (DIW Berlin)): Vorweg etwas zur makroökonomischen Situation. Es gibt durch das Aufflammen der Corona-Pandemie einen erneuten Dämpfer in der wirtschaftlichen Entwicklung. Bereits im Zuge des letzten Lockdowns im Jahre 2020, hat die Bundesregierung im Rahmen des Konjunkturprogramms und des zweiten Steuerhilfegesetzes Maßnahmen beschlossen, die die Wirtschaft unterstützt haben. Nach unseren Berechnungen hat dies den Rückgang des Bruttoinlandsprodukts (BIP) um rund 1,3 Prozent abgefangen.



Einige dieser beschlossenen Maßnahmen liefen zum Ende des Jahres 2020 aus. Andere sind aufgrund bürokratischer Anlaufschwierigkeiten, aber auch längerfristiger Planung noch nicht gestartet.

Wir begrüßen die zusätzlich beschlossenen Maßnahmen zur Ausweitung dieser Stabilitätspolitik, da sie durch die Verschlechterung der wirtschaftlichen Situation notwendig sind. Es ist auch sinnvoll, Maßnahmen auszuwählen, die sich in dem ersten Lockdown bewährt haben und sich in das bereits existierende Gesamtkonzept des Konjunkturprogrammes einbetten. Deshalb befürworten wir insgesamt die Maßnahmen des 3. Corona-Steuerhilfegesetzes.

Im Detail gibt es jedoch einige kleinere kritische Punkte, beispielsweise bei der ermäßigten Umsatzsteuer für die Gastronomie. In diesem Bereich sind keine wesentlichen Konjunkturfekte zu erwarten. Anders als bei der allgemeinen Mehrwertsteuersenkung, ist nicht von einem Vorzieheffekt auszugehen. Ein solcher entsteht bei einer Preisreduktion beispielsweise dadurch, dass Haushalte Unternehmungen wie Restaurantbesuche vorziehen würden. Dieser wesentliche Effekt, der auch die Größe des Konjunkturfekts bestimmt, ist nicht abzusehen.

Des Weiteren ist auch anhand der Daten zu vermuten, dass die Umsatzsteuersenkung im Gastronomiebereich nicht in dem Maße weitergegeben wird. Folglich erfolgt der Einkommenseffekt, bei dem Haushalte Kosten sparen, im Gastronomiebereich nicht in dem gleichen Umfang. Bei Betrachtung der Haushalte und der Nachfrage ist zu erwarten, dass diese Maßnahmen keinen gravierenden Effekt haben. Trotzdem muss betont werden, dass es auch darum geht, den Unternehmen in diesen Bereichen Liquidität zuzuführen. Das bedeutet, dass die Liquidität der Unternehmen erhöht wird, wenn die Umsatzsteuerermäßigung nicht weitergegeben wird. Durch die Liquidität der Unternehmen wird aufgrund der Umsatz- und Gewinnzahlen auch die Investitionstätigkeit gestützt.

Der zweite Punkt bezog sich auf den Verlustrücktrag. Den begrüßen wir ebenfalls sehr, weil er eine liquiditätssteigernde Maßnahme für die betroffenen Unternehmen darstellt.

Beide Maßnahmen sind zielgerichtet und unterstützen die Unternehmen, die besonders stark betroffen sind. Wir hätten allerdings auch eine Verlängerung bzw. eine längere Zeitspanne befürwortet.

Vorsitzende **Katja Hessel**: Die nächste Frage stellt Herr Glaser von der AfD-Fraktion.

Abg. **Albrecht Glaser** (AfD): Ich möchte Frau Prof. Dr. Schanz keine weitere Frage mehr zu dem Thema des Verlustrücktrags stellen. Wir verfolgen das seit April 2020 und haben dazu auch Anträge gestellt. Obwohl die Sachverständigen, die damals damit befasst waren, unsere Ansicht teilten, ist kaum etwas passiert.

Deshalb frage ich Sie nach der Mindestbesteuerung. Denn es ist auch ein Problem, zu welchem Zeitpunkt die Unternehmen an Liquidität gelangen. Für die Mindestbesteuerung gilt genau das Gleiche wie für den Verlustrücktrag. Das wäre die einzige, gut zu administrierende Lösung. Unter Fachleuten herrscht darüber kein Streit. Bitte erläutern Sie die Problematik der Mindestbesteuerung. Aufgrund der Corona-Pandemie könnte eine entsprechende Regelung auch vorerst auf ein bis zwei Jahre beschränkt sein. Es muss kein unbeschränkter Zeitraum sein. Allerdings hätte eine Regelung zur Mindestbesteuerung im Hinblick auf Soforthilfen einen großen Effizienzgewinn, oder sehen Sie das kritisch?

Vorsitzende **Katja Hessel**: Die Frage richtet sich an Frau Prof. Dr. Schanz, Ludwig-Maximilians-Universität München.

Sve **Prof. Dr. Deborah Schanz** (Ludwig-Maximilians-Universität München): Ich schätze eine Verbesserung der Verlustvortragsituation für genauso wichtig ein, wie die Verlustrücktragsituation. Die hat sich sehr gebessert, auch wenn sie noch weiter verbessert werden kann und sollte. Es muss allerdings nicht nur überlegt werden, wie in der Krise verfahren werden soll, sondern auch in den Jahren danach. Viele Unternehmen wurden nicht vollständig von außen durch Hilfen durch den Staat unterstützt, sondern mussten selber Investitionen tätigen. Häufig mussten Unternehmen die Altersvorsorgebeiträge auflösen oder konnten nicht genug investieren. Es ist unangemessen, diese Unternehmen in der Krise aufgrund einer Mindestbesteuerung zu besteuern, obwohl sie extrem hohe



Verluste haben. Daher befürworte ich, zumindest zeitlich befristet, die Mindeststeuer auszusetzen.

Zudem sollte für die gesamten Jahre 2020 und 2021 deklariert werden, dass es krisenbedingte Jahre waren, sodass im Einzelfall nicht dargelegt werden muss, weshalb der Umsatz eines Unternehmens eingebrochen ist. Die Mindestbesteuerung sollte für zwei, drei Jahre ausgesetzt werden, um den Unternehmen die Möglichkeit zu gewähren, die Kredite zurückzahlen zu können, die sie krisenbedingt aufnehmen mussten. Anschließend kann überlegt werden, in welche Regelung man zurückkehren sollte. Es liegt auch beim Verlustvortrag wieder der Effekt einer zeitlichen Verschiebung vor. Dieser Zinseffekt belastet den Staat kaum, da er momentan zu extrem geringen Zinsen finanziert werden kann. Für die Unternehmen hingegen bedeutet es viel, nicht mit Steuern belastet zu werden, obwohl sie kürzlich extrem hohe Verluste erlitten haben.

Vorsitzende **Katja Hessel**: Herr Glaser, Sie haben noch fast zwei Minuten.

Abg. **Albrecht Glaser** (AfD): Ich würde gern die DEHOGA bezüglich der Ausweitung der Umsatzsteuerabsenkung auf Getränke fragen. Es war bereits zum Zeitpunkt der Entscheidung unverständlich, warum ausgerechnet Getränke ausgenommen werden.

Vorsitzende **Katja Hessel**: Die Frage richtet sich an Frau Hartges von der DEHOGA.

Sve **Ingrid Hartges** (Hotel- und Gaststättenverband e. V. (DEHOGA Bundesverband)): Die Frage ist berechtigt. Wir haben schon seit Jahrzehnten den reduzierten Mehrwertsteuersatz für Getränke und Speisen in der Gastronomie gefordert. Während der aktuellen Krise gab es im Sommer letzten Jahres die Absenkung der Umsatzsteuer. Sie hat den Gastronomen Mut gemacht. Allerdings nur denen, die auch im relevanten Umfang Speisen offerieren. Die Kneipen und Getränke-lastigen Betriebe konnten davon nicht profitieren. Es ist daher im Sinne der getränkegeprägten Gastronomie wünschenswert, dass sie in den reduzierten Mehrwertsteuersatz einbezogen wird.

Vorsitzende **Katja Hessel**: Dann fahre ich fort mit der CDU/CSU Fraktion und dem zweiten Fragesteller. Das ist Herr Steiniger.

Abg. **Johannes Steiniger** (CDU/CSU): Meine Frage richtet sich auch an Frau Prof. Dr. Schanz. Sie haben soeben angefangen, den Kinderbonus zu bewerten. Daher würde ich Sie bitten, weiter darauf einzugehen. Aus meiner Sicht war der Kinderbonus im vergangenen Jahr ein Erfolgsmodell. Weniger als Familienleistung, sondern eher als Konjunkturimpuls. Hierzu gibt es verschiedene Studien, beispielsweise die der Hans-Böckler-Stiftung. Wie sinnvoll halten Sie eine Wiederauflage in 2021?

Vorsitzende **Katja Hessel**: Die Frage richtet sich erneut an Frau Prof. Dr. Schanz, Ludwig-Maximilians-Universität München.

Sve **Prof. Dr. Deborah Schanz** (Ludwig-Maximilians-Universität München): Hier sind zwei Effekte zu beachten: einerseits den von Anfang an intendierten Effekt, den Familien zu helfen. Durch den Kinderbonus wird dieser Effekt zumindest in einem gewissen Umfang erreicht. Durch die Ausgestaltung als Bonus und nicht als abzugsfähiger Aufwand werden wie gewünscht die bedürftigen Familien erreicht.

Zudem ist der Konjunkturimpuls als weiterer Effekt hinzugekommen. Dieser wird als extrem effektiv eingeschätzt, weil insbesondere diejenigen Familien das Geld bekommen, die es auch ausgeben und nicht sparen. Durch das Ausgeben des Geldes wird der Konjunkturimpuls ausgelöst, da das Geld wieder in die Wirtschaft fließt. In Umfragen wurde bestätigt, dass zwei Drittel der gewährten Gelder schon nach kurzer Zeit ausgegeben wurden. Es gibt keinen Grund, in diesem Jahr etwas anderes zu erwarten. Durch die Unterstützung der Familien wird auch der Wirtschaft geholfen – das ist ein positiver Doppeleffekt.

Zu beachten ist, dass die Hilfsbedürftigkeit nicht verloren gehen und allein der Konjunkturimpuls im Vordergrund stehen sollte. Es geht um Hilfe, die notwendig ist. Möglicherweise sollte der Betrag angehoben werden, was auch den Doppeleffekt stärken würde. Die entsprechenden Kosten sind jedoch extrem hoch. Familien haben die komplette Betreuungsleistung, Homeschooling mit allen technischen Geräten,



Hygienemaßnahmen und weitere Kosten zu tragen. Da sind 150 Euro relativ schnell erschöpft.

Vorsitzende **Katja Hessel**: Sie haben noch zwei Minuten Herr Steiniger.

Abg. **Johannes Steiniger** (CDU/CSU): Ich denke, das ist richtig. Auf der anderen Seite führt es dazu, dass das Geld relativ schnell für eine gewisse Binnennachfrage sorgt und den gewünschten Konjunkturimpuls bringt.

Anschließend würde ich gerne die Deutsche Steuergewerkschaft fragen. Es gab im letzten Jahr Probleme mit der technischen Umsetzung, weil es einige Monate dauerte, bis die Familienkassen in der Lage waren, den Kinderbonus auszus zahlen. Wie bewerten Sie den erneuten Anlauf 2021? Wieso benötigen die Kindergeldkassen so viel Zeit?

Vorsitzende **Katja Hessel**: Die Frage richtet sich an Herrn Eigenthaler, Deutsche Steuer-Gewerkschaft.

Sv **Thomas Eigenthaler** (Deutsche Steuer-Gewerkschaft e.V.): Im letzten Jahr wurden viele Erfahrungen gesammelt, auf denen man gut aufbauen kann. Die Störungen und Zeitverzögerungen müssen daher nicht unbedingt wieder eintreten. Im Ergebnis hat es gut geklappt. Zu befürchten ist aber auch eine Erneuerung der Kritik aus dem letzten Jahr an der zu geringen Höhe des Betrags. Der Betrag liegt momentan bei lediglich 150 Euro, im Vorjahr waren es 300 Euro. Zwar denke ich, dass die Wirkung positiv ist. Die Familien können es gebrauchen und werden das Geld in den Konsum fließen lassen. Jedoch werden Sie mit der Reduzierung der Summe trotz einer Verschlechterung der Situation im Vergleich zu 2020 auf Unmut stoßen. Daher rate ich mit Nachdruck dazu, wieder 2 x 150 Euro zu gewähren, oder auch die Splitting der 300 Euro anders vorzunehmen.

Vorsitzende **Katja Hessel**: Die nächste Frage stellt Herr Herbrand für die FDP Fraktion.

Abg. **Markus Herbrand** (FDP): Meine Frage richtet sich an den Vertreter des Verbands Deutscher Maschinen und Anlagenbau. Von Ihnen hätte ich gern eine Einschätzung zu den geplanten Änderungen beim Verlustrücktrag. Zudem bitte ich auch um Ihre Einschätzung zu der Frage der Mindestbesteuerung. Gibt es aus Ihrer

Sicht auch Fälle, die davon nicht erfasst werden?

Vorsitzende **Katja Hessel**: Die Frage richtet sich an den Verband des Deutschen Maschinen- und Anlagenbau, Herr Kawlath.

Sv **Bertram Kawlath** (Verband Deutscher Maschinen- und Anlagenbau): Ich möchte erläutern, warum der Verlustvortrag für die Branche des Maschinenbaus so wichtig ist. Zunächst einmal ist er treffsicher. Er hilft den Unternehmen, die vor der Corona-Krise ein valides Geschäftsmodell hatten, welches nur krisenbedingt gestört wurde.

Des Weiteren ist der Verlustvortrag ordnungspolitisch ein gutes Instrument. Er hilft insbesondere den Maschinenbauern, die ein sehr zyklisches Geschäft haben. Wenn Maschinenbauer nach der Krise wieder Aufträge bekommen, müssen gerade die Anlagenbauer in beträchtlichem Ausmaß Vorfinanzierungen vornehmen. Häufig braucht eine Anlage mehrere Monate, bis sie zum Kunden ausgeliefert werden kann. Daher ist es erforderlich, Gewinne und Verluste periodenübergreifend verrechnen zu können. Wir begrüßen ausdrücklich die im Entwurf vorgesehene Hilfe durch die Ausweitung des Betrages auf zehn Millionen Euro.

Allerdings ist zu beachten, dass in der Diskussion um einen höheren Betrag oder eine längere Dauer nicht nur der Betrag gebraucht wird. Ein typisches Unternehmen des Maschinenbaus hat im Durchschnitt 250 Mitarbeiter. Damit handelt es sich um den klassischen industriellen Mittelstand. In der Regel wurden in der Krise die gutbezahlten Arbeitsplätze gehalten. Diese Unternehmen erzielen durchschnittlich einen Ertrag in Höhe von 3,6 Millionen Euro. Bei einer rücktragfähigen Summe von zehn Millionen Euro und einem typischen Ertrag von 3,6 Millionen Euro im Vorjahr, bleibt eine Lücke von 6,4 Millionen Euro, die von Mittelständern nicht geltend gemacht werden kann. Bei den derzeitigen Körperschaftsteuersätzen von 15 Prozent zzgl. Solidaritätszuschlag, entsteht bei mittelständigen Unternehmen eine Liquiditätslücke von einer Millionen Euro. Diese wird benötigt, um den notwendigen Aufschwung und das Wachstum zu finanzieren.



Nur ein Prozent der Unternehmen hat jährlich einen Ertrag in Höhe von über fünf Millionen Euro. Damit bleiben über 90 Prozent der Unternehmen tatsächlich ausgeschlossen, weil sie zu klein sind, um die vorgesehene verlustrücktragfähige Summe zu erreichen.

Zur Frage, ob Summe oder Zeitdauer angepasst werden sollten: Wir brauchen beides. Hinsichtlich der Dauer gibt es verschiedene Lösungen. Die USA haben fünf Jahre. Ein Vorschlag der Fraktion BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN beinhaltet vier Jahre. Vier oder fünf Jahre wären exzellent, aber ein Jahr ist für mittelständige Unternehmen mit Sicherheit zu wenig. Wenn der Mittelstand am Verlustrücktrag beteiligt werden soll, muss die Dauer auf mindestens zwei, besser aber vier bis fünf Jahre verlängert werden. Die Krise machte sich bereits 2019 bemerkbar. Daher konnte nicht jedes Unternehmen 2019 den üblichen Ertrag vorweisen. All das, was eine Besteuerung schafft, die nicht in dem Moment auftritt, wenn der Ertrag bzw. Nicht-Ertrag vorhanden ist, ist schwer auszuhalten. Es nimmt dem Unternehmen die Liquidität im unpassendsten Moment. Liquidität ist das, was wir jetzt brauchen, um voranzumarschieren zu können.

Vorsitzende **Katja Hessel**: Ich fahre fort mit Herrn Liebig, für die Fraktion DIE LINKE.

Abg. **Stefan Liebig** (DIE LINKE): Ich habe eine Frage an Herrn Didier vom Deutschen Gewerkschaftsbund. Ich stimme Herrn Eigentaler zu, dass der Vorwurf bezüglich der Kürzung des Kinderbonus auf 150 Euro berechtigt ist. Überraschend ist jedoch, dass in der Stellungnahme des Deutschen Gewerkschaftsbundes zu Höhe und Dauer des Kinderbonus nichts zu finden ist. Mich würde daher die Bewertung des Deutschen Gewerkschaftsbundes interessieren.

Zudem habe ich eine Frage an Frau Hartges von der DEHOGA: Sie hatten schon begonnen zu erläutern, wie kompliziert die Trennung des Mehrwertsteuersatzes für Getränke und Speisen ist. Könnten Sie darstellen, wie das in der Praxis berechnet wird? Wie viele reine Getränkebetriebe sind geöffnet? Wie groß ist ihr Anteil an den Mitgliedsunternehmen?

Vorsitzende **Katja Hessel**: Die Frage richtet sich zunächst an Herrn Didier vom Deutschen Gewerkschaftsbund.

Sv **Raoul Didier** (Deutscher Gewerkschaftsbund): In der Tat liegt keine schriftliche Stellungnahme des Deutschen Gewerkschaftsbundes zu der Höhe des Kinderbonus vor. Jedoch schließen wir uns den Forderungen, dass sich die Höhe des Kinderbonus an der des vergangenen Jahres orientieren sollte, umstandslos an.

In der schriftlichen Stellungnahme wollten wir in erster Linie auf Lücken und Gesetzesfolgen hinweisen, die uns im letzten Jahr beschäftigt haben. Bereits im letzten Jahr haben wir den Kinderbonus thematisiert, der gezielt Alleinerziehenden oder Personen in Betreuungssituationen, helfen soll. Hier unterscheidet sich der Kinderbonus vom Kindergeld. Problematisiert wurde damals jedoch, dass das in kurzer Zeit rechtlich nicht umsetzbar sei.

An dieser Stelle ist zu erörtern, wie der Kinderbonus gezielt auf die Betreuungssituation ausgerichtet werden kann. Den Unterhaltsverpflichteten, die sich in der jetzigen Situation nicht an der Betreuung des Kindes beteiligen, sollte der Kinderbonus nicht zustehen. Der Kinderbonus sollte zielgerichtet und ausschließlich in die Haushalte fließen, in denen Kinder leben, um dort für eine Entlastung zu sorgen. Im letzten Jahr war dies wegen der Schnelligkeit, mit der alles umgesetzt werden musste, nicht einfach zu leisten. Nun ist der erste Zahlungszeitraum für Mai vorgesehen. Wenn nicht in diesem Gesetz, so sollte es möglich sein, noch bis Mai eine Regelung vorzunehmen, die es ermöglicht, den Kinderbonus gezielt in die Haushalte von Alleinerziehenden zu leiten.

Vorsitzende **Katja Hessel**: Der zweite Teil der Frage richtet sich an Frau Hartges vom Hotel- und Gaststättenverband.

Sve **Ingrid Hartges** (Hotel- und Gaststättenverband e. V. (DEHOGA Bundesverband)): Ausweislich der Umsatzsteuerstatistik gab es im Jahr 2019 von 220 000 steuerpflichtigen Unternehmen ungefähr 40 000 Betriebe, die ausschließlich Getränke anbieten. Die Trennschärfe ist im Übrigen nicht ganz eindeutig. Es gibt inzwischen auch viele Kneipen, die 20 bis 30 Prozent ihrer Umsätze mit Speisen erwirtschaften. Die Anzahl dieser Kneipen hat in den letzten Jahren zugenommen. Hinsichtlich der Kassensysteme stellt die Differenzierung kein Problem



dar. Das haben die Betriebe im letzten Jahr problemlos geleistet.

Darüber hinaus mussten viele Betriebe diese Differenzierung bereits vorher durchführen, da Waren zum Mitnehmen oder zur Lieferung dem reduzierten Mehrwertsteuersatz unterliegen. Der reduzierte Mehrwertsteuersatz ist damit die überfällige Gleichbehandlung für vor Ort konsumierte Speisen. Das bedeutet eine Stärkung der Gastronomie in der tiefsten Krise seit dem 2. Weltkrieg. Die Branche wünscht sich, dass der reduzierte Mehrwertsteuersatz für alle Betriebe in der Branche gilt, damit auch die besonders betroffenen Kneipen, Diskotheken und Clubs davon profitieren können.

Vorsitzende **Katja Hessel**: Ich fahre fort mit der Fraktion Bündnis 90/Die Grünen. Die Frage stellt Herr Schmidt.

Abg. **Stefan Schmidt** (B90/GR): Ich habe zwei Fragen.

Zunächst an Herrn Christopher Ludwig vom Leibniz-Zentrum für Europäische Wirtschaftsforschung (ZEW): Welche betriebswirtschaftlichen Vorteile sehen Sie in der Ausweitung des steuerlichen Verlustrücktrags für Unternehmen? Welche Verbesserungsvorschläge haben Sie zum vorgelegten Gesetzentwurf?

Die zweite Frage richtet sich an Frau Mein vom Deutschen Steuerberaterverband. Sie hatten schon vorgeschlagen, den Rücktragzeitraum bei dem Verlustrücktrag auszuweiten. Auf Nachfrage meiner Fraktion gab das Bundesfinanzministerium an, dass die Ausweitung des Zeitraums des Verlustrücktrags auf vier Jahre aufwendig und schwer administrierbar sei. Wie bewerten Sie diesen Hinweis?

Vorsitzende **Katja Hessel**: Die erste Frage richtet sich an Herrn Ludwig, Leibniz-Zentrum für Europäische Wirtschaftsforschung.

Sv **Christopher Ludwig** (ZEW Leibniz-Zentrum für Europäische Wirtschaftsforschung GmbH Mannheim): Der steuerliche Verlustrücktrag ist ein sowohl betriebswirtschaftlich als auch fiskalisch sehr attraktives Instrument, um Unternehmen in Krisen kurzfristig mit Liquidität auszuweichen. Allerdings wird die erneute Anhebung der Rücktragsgrenze nur sehr wenigen, hauptsächlich größeren Unternehmen wesentliche Steuererleichterungen

bringen. Die Mehrheit aller deutschen Unternehmen wird Gewinne von unter einer Millionen Euro erzielen. Daher wird die Anhebung auf zehn oder 20 Millionen Euro bei einer Zusammenveranlagung für diese Unternehmen keinen Liquiditätsvorteil bringen. Das Gleiche gilt für sehr große Unternehmen, die Gewinne ab einem dreistelligen Millionenbereich erwirtschaften.

Daher wäre allein die zeitliche Ausweitung des Rücktragzeitraums auf mehrere Jahre für diese betroffenen Unternehmen von Relevanz. In der Sache empfehle auch ich deshalb, den Gesetzentwurf um eine zeitliche Ausweitung des Verlustrücktrags zu verbessern. Dadurch können Unternehmen, die betroffen sind, nicht nur von der Rücktraghöhe, sondern auch von dem Rücktrag in wirklich starke Jahre, wie beispielweise 2018 oder 2017, profitieren. Auch fiskalisch ergibt das Sinn. Denn im Zeitraum der Niedrigzinsen handelt es sich um Liquiditäts- und Zinseffekte, die nicht nennenswert sind.

Zusätzlich ist auch wichtig, die Mindestbesteuerung zu betrachten und insbesondere für Krisenverluste auszusetzen. Wenn wieder eine wirtschaftliche Erholung stattfindet, müssen die Unternehmen diese auch nutzen können.

Vorsitzende **Katja Hessel**: Die zweite Frage richtet sich an Frau Mein, Deutscher Steuerberaterverband.

Sve **Sylvia Mein** (Deutscher Steuerberaterverband e. V. (DStV)): Um die Frage zur Administrierbarkeit zu beantworten: Da lässt sich sagen, dass die Ausweitung des Rücktragzeitraums das beste und einfachste Mittel der Wahl wäre. Wir haben seit über einem Jahr mit der Durchsetzung von sieben Hilfsprogrammen zu kämpfen, die kompliziert in der Anwendung sind. Auch hierfür wäre der Rücktragzeitraum das geeignete flankierende Mittel. Wie von der Deutschen Steuergewerkschaft angesprochen, ist jedoch zu befürchten, dass die Ausweitung des Rücktragzeitraums daran scheitert, dass die Finanzverwaltung geschützt werden soll. Zwar haben wir auch die Belange der Finanzverwaltung im Blick. Jedoch bedarf diese Krise besonderer Anstrengung. Es ist nicht angebracht, dass Sie in Ihrer Stellungnahme auf die übermäßige Arbeitsbelastung der Finanzverwaltung durch die Ausweitung des Rücktragzeitraums hinweisen. Jeder muss in dieser Krise seinen Beitrag leisten. Jeder Cent,



der in Liquidität freigesetzt werden kann, hilft. Dies gilt insbesondere vor dem Hintergrund, dass die Liquiditätshilfen wegen der Umsetzung in den Ländern nur stockend fließen. Diese Blockadehaltung, mit der ein Schutzschirm über die Finanzverwaltung gespannt wird, ist nicht nachvollziehbar.

Vorsitzende **Katja Hessel**: Ich fahre fort mit der nächsten Frage von Frau Arndt-Brauer für die SPD-Fraktion.

Abg. **Ingrid Arndt-Brauer** (SPD): Ich möchte thematisch noch einmal zum Kinderbonus zurückkommen. Zunächst möchte ich dazu Herrn Dr. Clemens vom Deutschen Institut für Wirtschaftsforschung (DIW) und anschließend Herrn Eigenthaler befragen. Im Gegensatz zu den Vorrednern, halten wir den Kinderbonus für sehr zielgerichtet. Es gibt eine Verrechnung mit dem Kinderfreibetrag und auch Hartz-IV-Empfänger erhalten den Kinderbonus. Jedoch kann im Falle von Alleinerziehenden der Unterhaltsleistende die Hälfte des Kinderbonus mit seiner Unterhaltszahlung verrechnen. Ist es rechtlich möglich oder geboten, dem anderen Elternteil diesen Abzug ganz oder teilweise zu verweigern?

Vorsitzende **Katja Hessel**: Die Frage richtet sich zunächst an Herrn Dr. Clemens, Deutsches Institut für Wirtschaftsforschung.

Sv **Dr. Marius Clemens** (Deutsches Institut für Wirtschaftsforschung e. V. (DIW Berlin)): Aus konjunkturpolitischer Sicht erwarten wir kurzfristig, dass der Kinderbonus einen konjunkturellen Impuls entfacht. Frau Prof. Dr. Schanz hat dazu bereits ausgeführt, dass er einen relativ starken Effekt auf den Konsum hat. Wir gehen auch davon aus, dass es sich in diesem Jahr so verhält, wie wir es im letzten Jahr schon beobachtet haben. Allerdings ist darauf hinzuweisen, dass der Kinderbonus wahrscheinlich keine besonders starke Wachstumswirkung haben wird. Die langfristigen Auswirkungen werden eher mäßig sein. Investitionen in Schulen und die Kindergarteninfrastruktur wären langfristig wichtiger für die Zukunft. Der Kinderbonus zielt hingegen darauf ab, kurzfristig zu wirken, indem er vor allem diejenigen unterstützt, die durch die Corona-Pandemie stark betroffen sind. Das sind Haushalte mit geringem und mittlerem Einkommen. Das ist erstmal sehr positiv zu bewerten.

Es ist aber zu beachten, dass diese Familien häufig darunter leiden, dass es keine Betreuungsmöglichkeiten gibt. Hier wäre es wünschenswert, eine langfristige Perspektive im Auge zu behalten und Investitionen in diesem Bereich voranzutreiben.

Vorsitzende **Katja Hessel**: Der zweite Teil der Frage richtet sich an die Deutsche Steuergewerkschaft, Herrn Eigenthaler.

Sv **Thomas Eigenthaler** (Deutsche Steuer-Gewerkschaft e. V.): Ich gehe noch einmal auf den Kinderbonus ein, für den wir uneingeschränkt stehen. Die 150 Euro halte ich für zu wenig. Man kann nicht bei geringeren Einschränkungen und Belastungen im Jahr 2020 300 Euro und im Jahr 2021 hingegen nur 150 Euro gewähren.

Die Frage, die Frau Arndt-Brauer gestellt hat, ist eine zivilrechtliche Frage des Familienunterhaltsrechts. Auch derjenige, der Unterhalt zahlt, muss davon profitieren, obwohl es zunächst nahe liegt, das Geld dort zu verorten, wo das Kind auch tatsächlich ist. Das Unterhaltssystem sollte eine ausgewogene Sache zwischen den beiden Elternteilen sein, in die durch den Kinderbonus nicht eingegriffen werden sollte. Bei gutem Verhältnis der Elternteile, wäre ein Einvernehmen leicht zu erzielen. Wenn es sich jedoch um streitige Verhältnisse handelt, sollte nicht über den Kinderbonus dort gezielt eingewirkt werden. Vielmehr ist dann die Lösung des Familiengerichts hinzunehmen. Auch der Elternteil, der lediglich den Haushalt finanziert, muss davon profitieren. Aber nur derjenige, der tatsächlich Unterhalt zahlt, nicht derjenige der den Unterhalt schuldig bleibt.

Vorsitzende **Katja Hessel**: Die nächste Frage stellt für die Fraktion der CDU/CSU Herr Brehm.

Abg. **Sebastian Brehm** (CDU/CSU): Ich möchte noch einmal auf den Verlustrücktrag als eine der zentralen Fragen zurückkommen. Frau Mein hatte damit angefangen auszuführen, wie eine vereinfachte Bearbeitung des Verlustrücktrags aus Sicht der Steuerberater aussehen würde –auch über einen Veranlagungszeitraum von zwei Jahren, oder wie von der Fraktion BÜNDNIS90/DIE GRÜNEN gefordert, vier bzw. fünf Jahre. Können Sie die Handhabung in der Praxis darstellen? Aus bekannter Praxiserfahrung wäre es ein sehr einfacher Schritt, den Verlustrücktrag auf zwei Jahre auszuweiten. Es würde keinerlei Bürokratieraufwand bedeuten, sowohl für die Berater als auch für die



Finanzverwaltung. Könnten Sie hierzu Stellung nehmen?

Vorsitzende **Katja Hessel**: Die Frage richtet sich an Frau Mein, Deutscher Steuerberaterverband.

Sve **Sylvia Mein** (Deutscher Steuerberaterverband e. V. (DStV)): Hierzu ist bereits alles gesagt. Letztes Jahr wurde mit der Einführung der §§ 110, 111 EStG der Grundstein für die Vereinfachung des Verfahrens gesetzt. Den Verlustrücktrag für 2020 konnte man über den § 110 EStG einfach in die Vorauszahlung von 2019 übertragen. Dafür musste lediglich ein Schreiben aufgesetzt werden. Zwar war der Verlust auf 30 Prozent gedeckelt. Bei Geltendmachung von mehr als 30 Prozent des Verlusts und Übertragung in 2019, wäre zusätzlicher Begründungsaufwand erforderlich. Aber selbst hierfür genügt in diesen Krisenzeiten ein einfaches Schreiben. Diese 30-Prozent-Regelung im Rahmen des § 110 EStG ist in der praktischen Umsetzung unproblematisch gewesen.

Auch beim § 111 EStG gab es in der Praxis keine Probleme, wobei sich die Frage stellt, inwieweit dieser zum Tragen gekommen ist. § 111 EStG ist lediglich die Brücke zur Festsetzung. Damit kann der Verlust aus dem Jahr 2020, der schon in 2019 veranlagt war, verrechnet werden. Daher wurde die Brücke zur Vereinfachung des Rücktrags bereits im letzten Jahr geschaffen.

Jedoch reichen zwei Jahre nicht. Einen Verlust aus 2021 über den vereinfachten Weg mit Hilfe der §§ 110, 111 EStG in 2020 zurückzutragen, nützt im Moment nichts, weil die Vorauszahlungen für 2020 weitestgehend herabgesetzt worden sind. Es kann damit kein Verlust aus 2021 in 2020 geltend gemacht werden, sodass auch Liquidität freigesetzt wird. Aus dem Jahr 2020 werden keine Vorauszahlungen zurückerstattet, sodass auf das Jahr 2019 als zweites Rücktragsjahr zurückgegriffen werden muss. Das Jahr 2019 ist über die besagten §§ 110, 111 vielfach genutzt worden, weshalb zu erwarten ist, dass die Mehrheit der Fälle in der Praxis das Jahr 2019 schon verbraucht hat. Die Steuern, die man aus 2019 ziehen könnte, sind daher schon als Liquidität zurückgeflossen. Daher ist es erforderlich, den Rücktrag auf 2018 zu erweitern. Die Notwendigkeit des Verlustrücktrags über einen Zeitraum von 3 Jahren wurde von allen Sachverständigen bestätigt. Nur dann fließt tatsächlich noch Geld, das dringend notwendig ist.

Das ist sowohl eine gesetzestechnische Anpassung als auch eine IT-Anpassung in den Festsetzungsprogrammen der Finanzverwaltung. Für die Praxis der Steuerberater stellt eine Erweiterung, dank der Schaffung der §§ 110, 111 EStG, jedoch keinen großen Aufwand dar.

Vorsitzende **Katja Hessel**: Herr Brehm, Sie haben noch 50 Sekunden.

Abg. **Sebastian Brehm** (CDU/CSU): Ich wollte mich bloß bedanken für die klarstellende Äußerung. Wir werden das in die Beratung mit aufnehmen.

Vorsitzende **Katja Hessel**: Herr Güntzler stellt die nächste Frage für die Fraktion der CDU/CSU.

Abg. **Fritz Güntzler** (CDU/CSU): Meine Frage geht an Frau Prof. Dr. Schanz. Zum einen eine weitere Nachfrage zu dem, was Frau Mein schon zu den §§ 110, 111 EStG ausgeführt hat. Dort sehe ich derzeit keinerlei Anpassung über einen Zeitraum von zwei oder drei Jahren. Aber auch den Verlust von 2021 nach 2020 sehe ich nicht als vorläufig zurücktragbar. Sehen Sie diesbezüglich eine Notwendigkeit, wenn der Zeitraum nicht erweitert wird?

Sie adressieren in Ihrer Stellungnahme ein zweites Problem: Die gesetzgeberische Lösung zur Lohnsumme in der Erbschaftsteuer. Warum erachten Sie eine gesetzliche Lösung für notwendig, und welche präferieren Sie? Es sind verschiedene in der Diskussion, zwei davon nennen Sie in Ihrer Stellungnahme.

Vorsitzende **Katja Hessel**: Die Frage richtet sich an Frau Prof. Dr. Schanz, Ludwig-Maximilians-Universität München.

Sve **Prof. Dr. Deborah Schanz** (Ludwig-Maximilians-Universität München): Zum Verlustrücktrag noch einen Punkt: Es geht um den § 111 EStG. Frau Mein hat ihn als Brücke bezeichnet, um den vorläufigen Verlustrücktrag in das alte Jahr zu ermöglichen. Dieser wurde nicht erweitert. Es heißt zwar im neuen Gesetz, er gelte für 2019 und 2020. Der Wortlaut jedoch enthält nicht den Rücktrag von 2021 auf 2020. Da der Gesetzgeber intendiert, § 111 EStG weiter nutzen zu können, muss der Zeitraum unbedingt angepasst werden. Es handelt sich lediglich um einen technischen Schritt, bei dem zwei Jahreszahlen eingefügt werden müssen.

Der zweite Schritt wäre, den Zeitraum für den Rücktrag anzupassen. Ich befürworte an dieser



Stelle, nicht allgemeingültig drei Jahre festzuschreiben, sondern in Bezug auf die Jahre 2020 und 2021 insoweit eine Regelung zu treffen, als dass nicht weiter als bis zum Jahr 2018 zurückgegriffen wird.

Der nächste Punkt ist ein sehr wichtiger, bei dem mich überrascht, dass er nicht im Gesetzgebungsverfahren enthalten ist: Die Lohnsummenregelung im Rahmen der Erbschaftsteuer. Bei dieser wird die Übertragung von Unternehmen unter gewissen Voraussetzungen steuerlich begünstigt. Es sind strenge Anforderungen an die Erbschaftsteuer gesetzt, die sicherstellen, dass die Arbeitsplätze erhalten bleiben. Es soll verhindert werden, dass die Erbschaftsteuer gespart wird, während hinterher jedoch Personal freigesetzt wird. Dies wird über die Lohnsumme geregelt, die entweder in fünf Jahren mindestens 400 Prozent oder über sieben Jahre sogar 700 Prozent des Bezugsjahres betragen soll. In diesen Krisenjahren ist allerdings nicht zu erwarten, dass diese Anforderungen erfüllt werden können.

Dies hat den Effekt, dass entweder Unternehmerinnen und Unternehmer zur Erbschaftsteuer verpflichtet werden, ohne dass diese ihre Stellen abbauen möchten, oder dass Steuerbetrug in Betracht kommt. Die Lohnsummen sind in diesen Jahren aufgrund der Krise zu niedrig und allein deshalb wird die Erbschaftsteuer ausgelöst, was von keiner Partei gewollt sein kann.

Daher muss an dieser Stelle flexibilisiert werden, indem diese Jahre aus der Lohnsummenregelung ausgenommen werden, ohne den Zeitraum zu verlängern. Es ist unternehmerisch sehr kompliziert, Zeiträume von über sieben Jahren zu planen. Ich schlage vor, nicht den Zeitraum zu verlängern, sondern diese zwei Jahre nicht mit zu berechnen und die Prozente entsprechend zu reduzieren. Dann sind es 200 Prozent, statt 400 Prozent bzw. 500 Prozent statt 700 Prozent. Nur dadurch können ungewollte Folgen abgewendet werden, ohne dass dabei die Vermutung eines Missbrauchs entsteht.

Vorsitzende **Katja Hessel**: Herr Güntzler, Sie haben noch 35 Sekunden.

Abg. **Fritz Güntzler** (CDU/CSU): Ich habe zwei kurze Fragen. Bezieht sich die Änderung zu § 111 EStG auch auf § 110 EStG?

Meine zweite Frage ist: Warum erfordert die Lohnsumme eine gesetzliche und keine untergesetzliche Lösung?

Sve **Prof. Dr. Deborah Schanz** (Ludwig-Maximilians-Universität München): Bezüglich des § 110 EStG stellt sich die Frage, ob die Unternehmen die Vorauszahlungen im jetzigen Jahr nicht auch ohne eine Änderung der Regelung an die Krise anpassen konnten. Eine Anpassung des § 110 EStG halte ich daher nicht für gleichermaßen notwendig.

Der andere Punkt betrifft die Lohnsumme. Wenn eine Billigkeitsmaßnahme ausreicht, die untergesetzlich geregelt werden kann, bin ich damit einverstanden. Wichtig ist allein, dass eine Lösung gefunden wird, die das Ziel erreicht.

Vorsitzende **Katja Hessel**: Ich fahre fort mit Herrn Glaser von der AfD Fraktion.

Abg. **Albrecht Glaser** (AfD): Da zum Verlustvortrag bereits alles gesagt wurde, komme ich zurück zu Frau Prof. Dr. Schanz und vertiefe noch einmal das Thema der Gewerbesteuer. Warum wird die Gewerbeertragsteuer nicht analog gehandhabt?

Außerdem: Wie wirkt sich die Zinsschranke in Zukunft aus? Derzeit sind Unternehmen gezwungen, Darlehen aufzunehmen. Diese Darlehen sind typischerweise verzinst. Auch diejenigen, die keine Darlehen aufnehmen wollten, jedoch gezwungen waren, diese in Anspruch zu nehmen, tragen nun die Zinslasten. Für diese Fälle greift die Zinsschranke, die für ganz andere Zeiten gedacht ist. Die Zinsschranke greift damit in die falsche Richtung.

Ich würde Sie daher bitten, die Punkte der Gewerbeertragsteuer und die der Zinsschranke weiter zu vertiefen.

Vorsitzende **Katja Hessel**: Die Frage richtet sich wieder an Frau Prof. Dr. Schanz, LMU München.

Sve **Prof. Dr. Deborah Schanz** (Ludwig-Maximilians-Universität München):

Die Gewerbsteuer ist analog zur Körperschaftsteuer zu sehen. Zunächst im Hinblick auf die Technik, aber auch bezüglich der Steuerbelastung. Auch bei der Gewerbsteuer könnte ein flexiblierter Rücktrag gefordert werden. Bisher gibt es bei der Gewerbsteuer noch keine entsprechende Möglichkeit. Daher wäre eine entsprechende Regelung ein



noch größerer Schritt. Das hätte massive Auswirkungen auf die Gemeinden und wäre ein sehr komplexes Vorhaben. Aus Sicht der Unternehmen besteht die Belastung durch die Gewerbesteuer gleichermaßen wie durch die Körperschaftsteuer. Ich halte allein die Umsetzung einer entsprechenden Regelung für ungleich schwieriger.

Die Zinsschranke verursacht in Krisenjahren viele Probleme. Sie greift in viel mehr Fällen, weil sie an der Relation von Zinszahlungen und Gewinnen ansetzt. Dieses Verhältnis verschlechtert sich in der Krise rapide, selbst wenn die Zinszahlungen nicht ansteigen. Das löst einen viel größeren Effekt aus und wird viel mehr Unternehmen treffen als in anderen Jahren.

Vorsitzende **Katja Hessel**: Herr Glaser, Sie haben noch zweieinhalb Minuten.

Abg. **Albrecht Glaser** (AfD): Frau Mein, könnten Sie zu der Gewerbeertragsteuer und der Zinsschranke Stellung nehmen? Sehen Sie das ähnlich, wie Frau Prof. Dr. Deborah Schanz?

Vorsitzende **Katja Hessel**: Die Frage richtet sich nun an Frau Mein, Deutscher Steuerberaterverband.

Sve **Sylvia Mein** (Deutscher Steuerberaterverband e.V. (DStV)): Ich habe tatsächlich Frau Prof. Dr. Schanz nicht viel hinzuzufügen. Wir haben in unserer Stellungnahme ausgeführt, dass wir uns bei der Gewerbesteuer auch für die Einführung einer Verlustverrechnung aussprechen. Bei der Zinsschranke stimme ich Frau Prof. Dr. Schanz voll umfassend zu.

Vorsitzende **Katja Hessel**: Herr Glaser, jetzt haben Sie noch eine Minute, 30 Sekunden.

Abg. **Albrecht Glaser** (AfD): Ich gebe die Zeit gerne ab.

Vorsitzende **Katja Hessel**: Ich fahre fort mit der SPD Fraktion. Herr Binding stellt die nächste Frage.

Abg. **Lothar Binding (Heidelberg)** (SPD): Ich möchte Herrn Eigenthaler auf die Bemerkung von Frau Mein, dass es einen Schutzschirm für die Beamten in den Finanzämtern gibt, ansprechen. Es gibt einen Schutzschirm für die Steuerberater durch die Verlängerung der Abgabefristen. Dies ist eine große Entlastung für die Steuerberater. Allerdings lastet dies auch auf den Beamten in den Finanzämtern. Sie sagten, es sei unproblematisch,

das Jahr 2018 mit in den Verlustrücktrag aufzunehmen. Allerdings müssen abgeschlossene Vorgänge wieder geöffnet werden, um einen solchen Verlustvortrag zu ermöglichen. Führen die Entlastung der Steuerberater und die Öffnung von Fällen in der Vergangenheit nicht zu einer nennenswerten Belastung der Ämter? Unsere Fürsorgepflicht gegenüber den Beamten der Finanzämter ist genauso groß wie gegenüber den Steuerberatern.

Vorsitzende **Katja Hessel**: Die Frage richtet sich an Herrn Eigenthaler von der Deutschen Steuer-Gewerkschaft.

Sv. **Thomas Eigenthaler** (Deutsche Steuer-Gewerkschaft e.V.): Die Äußerung von Frau Mein verwundert mich, zumal in unserer Stellungnahme nicht erwähnt wird, dass wir einen Schutzschirm für die Finanzverwaltung ziehen möchten.

Allerdings muss gesagt werden, dass das derzeitige System wegen der §§ 110, 111 EStG, dazu führt, dass Fälle mehrfach angefasst werden müssen. Zunächst muss der Fall wegen der Vorauszahlungen angefasst werden. Anschließend kommt es zu einer Veranlagung, bei der auch nur vorläufig vorgegangen wird. Es folgt eine endgültige Festlegung des Verlustabzugs und schließlich kommt es zu einer Betriebsprüfung. Wenn weitere Jahre der Verlustverrechnung hinzukommen, muss dieser Vorgang entsprechend multipliziert werden.

Das Bundesfinanzministerium weist eine Steueraufkommenswirkung des vorgesehenen erweiterten Verlustrücktrags von 400 Millionen Euro aus. Daher kann es nicht um sehr viele Fälle gehen. Ich kann nicht nachvollziehen, warum dieses Thema so im Fokus der Diskussion steht. Es geht um eine Corona-Steuerhilfe. Wenn der Verlustabzug insgesamt strukturell neu aufgesetzt werden soll, bedarf es mehr Zeit.

Der Verlustrücktrag kann nicht einerseits extrem ausgeweitet werden, ohne dass ein Bezug zu der Corona-Pandemie hergestellt wird. Und gleichzeitig hält man für die Zukunft beim Verlustvortrag an einer Mindestbesteuerung fest. Dieses Vorgehen wäre strukturell nicht aufeinander abgestimmt. Zwar ist es richtig, dass ein Verlustvortrag schnell Liquidität schafft. Wenn im jetzigen Entwurf jedoch lediglich 400 Millionen Euro angesetzt werden, würde jede darüber hinausgehende Ausweitung bedeuten, dass von den zusätzlichen Jahren noch weniger Betriebe profitieren würden.



Es trifft auch zu, dass der Verlustrücktrag vom Jahr 2021 für das Jahr 2020 oft keinen Nutzen mehr bringt. Allerdings gibt es völlig unterschiedliche Firmen. Es kann Firmen geben, die im Jahr 2020 ganz gut durch die Krise kamen, aber 2021 Probleme haben. Daher sehe ich die Regelung nicht als problematisch an. Bei einer grundlegenden Neuregelung der Verlustabzugsmöglichkeiten müssten sowohl der Verlustvortrag als auch der Rücktrag ausführlich diskutiert werden.

Zu beachten ist, dass die Finanzverwaltung in dieser Krise Außerordentliches leistet. Sie hat von Anfang an Vorauszahlungen angepasst, zahlreiche Stundungen vorgenommen, ist bei den Betriebsprüfungen vorsichtig und bearbeitet die Verlustrückträge. Mit einem Schutzschirm für die Finanzverwaltung hat das nichts zu tun. Wir sind stets bemüht und tun – auch aus dem Home-Office – alles Mögliche, um die Folgen der Coronakrise abmildern zu können.

Abg. **Lothar Binding (Heidelberg)** (SPD): Ich habe noch eine kurze Frage an Herrn Clemens. Es wird viel über die Liquidität durch den Verlustrücktrag gesprochen. Würden neben dem Verlustvortrag nicht auch die mit 100 Prozent verbürgten Kreditmöglichkeiten helfen, die Liquiditätslücke zu schließen? Die Zinsbelastung kann unter den derzeitigen Umständen vernachlässigt werden.

Vorsitzende **Katja Hessel**: Die Frage richtet sich an Herrn Dr. Clemens, Deutsches Institut für Wirtschaftsforschung.

Sv. **Dr. Marius Clemens** (Deutsches Institut für Wirtschaftsforschung e. V. (DIW Berlin)): Grundsätzlich können auch Kredithilfen die Liquidität verbessern. Dagegen spricht nichts.

Vorsitzende **Katja Hessel**: Die nächste Frage stellt für die Fraktion der CDU/CSU Frau Tillmann.

Abg. **Antje Tillmann** (CDU/CSU): Wir neigen uns dem Ende der Anhörung zu, und sie ist genau so gelaufen, wie es zu befürchten war. Die Maßnahmen werden grundsätzlich begrüßt, aber eigentlich wäre bei jeder Maßnahme das Doppelte richtig gewesen. Deshalb eine Frage an Frau Mein und Herrn Eigenthaler: Verursachen die Rückzahlungen der Kredite und Schulden, die aufgenommen wurden, keine Bedenken hinsichtlich der finanziellen Auswirkungen und der Schuldenbremse? Gerade im Hinblick auf die Förderung der Kinder wurde

nicht nur der erneute Kinderbonus in Höhe von 150 Euro vorgesehen. Sozial benachteiligte Kinder werden durch die Erhöhung der Finanzierung der SGB II-Kosten und die kostenfreie Bereitstellung von Laptops und Masken unterstützt. Wird dabei auch an die Auswirkungen auf den Haushalt gedacht?

Vorsitzende **Katja Hessel**: Die Frage richtet sich zunächst an Frau Mein vom Deutschen Steuerberaterverband.

Sve **Sylvia Mein** (Deutscher Steuerberaterverband e.V. (DStV)): Ich stimme Ihnen zu, dass die Auswirkungen auf den Haushalt und die Schuldenbremse, die am besten nicht über den gebotenen Zeitraum hinaus ausgesetzt werden sollte, zu bedenken sind.

Hinsichtlich der Verlustverrechnung ist hinreichend geklärt worden, dass es keine echten Verluste, sondern Stundungseffekte sind, sodass es keiner weiteren Diskussion hierüber bedarf. Der Kinderbonus ist ein den Konsum anreizendes Instrument. Daher ist es nicht grundsätzlich abzulehnen, und es ist auch denkbar, den Bonus anzuhäufen.

Dies gilt nicht in Bezug auf die Mehrwertsteuerabsenkung für die Gastronomie, die kritischer zu bewerten ist. Das liegt nicht daran, dass die Gastronomie nicht hilfsbedürftig ist. Die Not ist in dieser Branche ohne Zweifel riesig. Jedoch ist die Not in anderen Branchen ebenso riesig. Die 2,1 oder 2,2 Milliarden Euro, die für die Mehrwertsteuerabsenkung in der Gastronomie benötigt werden, könnten andere Unternehmen auch gebrauchen. Unternehmer sollten in der Krise nicht gegeneinander ausgespielt werden. Allerdings wurden in diesem Fall zusätzliche Mindereinnahmen zugunsten einer bestimmten Branche in Kauf genommen.

Nach unserer Meinung wäre eine Prioritätensetzung auf eine branchenübergreifende Verlustverrechnung erforderlich. Es muss zielgenau geholfen werden, ohne dass dafür langfristige Mindereinnahmen in Kauf genommen werden. Bei der Verlustverrechnung steht die Problematik der Mindereinnahmen nicht im Vordergrund. Ich sehe die Probleme eher an anderer Stelle und bei den beiden Koalitionspartnern, die versuchen, sich auf gewisse Themen zu verständigen.



Vorsitzende **Katja Hessel**: Die Frage richtete sich auch an Herrn Eigenthaler von der Deutschen Steuer-Gewerkschaft.

Sv **Thomas Eigenthaler** (Deutsche Steuer-Gewerkschaft e.V.): Auch ich denke über die haushalterischen Auswirkungen der Maßnahmen nach. Wenn ich höre, dass auch über eine Verlustverrechnung bei der Gewerbesteuer nachgedacht wird: Das alles zieht einen Effekt nach sich! Was dem einen Liquidität verschafft, fehlt dem anderen. Die dann notwendige öffentliche Finanzierung durch Kredite kollidiert mit der Schuldenbremse.

Der Kinderbonus ist teuer, das ist korrekt. Aber die Familien haben eine gewisse Erwartungshaltung. Es darf nicht vergessen werden, dass diese Beträge direkt in den Konsum fließen und nicht gespart werden. Damit dürfte der Fiskus einen Teil davon über die Umsatz- und Ertragssteuer wieder zurück-erhalten.

Abg. **Antje Tillmann** (CDU/CSU): Diese Beträge werden nicht für den Lebensmittelkonsum, sondern für das Internet verwendet werden...

Sv **Thomas Eigenthaler** (Deutsche Steuer-Gewerkschaft e.V.): Es ist fair, die befristete Absenkung der Mehrwertsteuersätze in der Gastronomie weiterzuführen, weil manche Monate nicht ausgenutzt werden konnten.

Die Entlastung kostet viel Geld, aber die Unternehmen könnten diese selber finanzieren: Ich schlage vor, die elektronische Registrierkassenpflicht im Gastronomiebereich einzuführen. Damit würde die Entlastung auf der einen Seite durch Mehreinnahmen auf der anderen Seite gegenfinanziert. Gleichzeitig würden Steuerehrlichkeit und Wettbewerbsfairness hergestellt. Ich erwarte, dass die Anwendung des ermäßigten Mehrwertsteuersatzes in der Gastronomie über den 31. Dezember 2021 hinaus endgültig wird. Wenn Sie das mit einer Kassenpflicht in der Gastronomie koppeln würden, gäbe es insgesamt viel weniger steuerliche Probleme in Deutschland.

Vorsitzende **Katja Hessel**: Die nächste Frage stellt für die FDP Fraktion, Herr Herbrand.

Abg. **Markus Herbrand** (FDP): Zunächst möchte ich etwas zu dem Schutzschirm für die Steuerberater sagen. Ich halte das eher für einen Schutzschirm des Systems. Ich glaube nicht, dass Steuerberater einen Schutzschirm benötigen.

Abg. **Lothar Binding (Heidelberg)** (SPD): Ich habe nur zitiert.

Abg. **Markus Herbrand** (FDP): In den Anhörungen zu den Steuergesetzen sprechen wir zurzeit häufig darüber, was in den Gesetzen fehlt. So haben wir auch die Erbschaftsteuerregelungen in diesem Zusammenhang thematisiert. Ich habe noch eine Frage an das DIW. Heute wurde in den Medien gemeldet, dass die EU-Mitgliedstaaten im Dezember eine Ausnahmemöglichkeit geschaffen haben. Unter anderem können auch Impfstoffe und Schnelltests von der Umsatzsteuer befreit werden. Österreich beispielsweise hat diese Regelung sehr schnell umgesetzt. Deutschland hat das bislang nicht gemacht. Wie bewerten Sie eine solche befristete Umsatzsteuerbefreiung? Welche Auswirkungen hätte das aus gesamtwirtschaftlicher Sicht?

Vorsitzende **Katja Hessel**: Die Frage richtet sich an Herrn Dr. Clemens, Deutsches Institut für Wirtschaftsforschung.

Sv **Dr. Marius Clemens** (Deutsches Institut für Wirtschaftsforschung e. V. (DIW Berlin)): Grundsätzlich muss überlegt werden, inwiefern eine solche Mehrwertsteuersenkung tatsächlich in den relevanten Bereichen ankommen würde. Ein Großteil der Impfstoffbeschaffung wird durch den Bund und die Länder durchgeführt. Die Gelder würden also damit wieder zurückfließen.

Man kann auch darüber nachdenken, ob die Preise für Impfstoffe oder Tests von staatlicher Seite reduziert werden, um möglichst breitflächig zu impfen und die Tests günstiger anbieten zu können. Das befürworten wir, weil das aus unserer Sicht eine Investition in Humanpotential ist. Mit jeder Investition in die Teststrategie und in die Möglichkeit, früher und schneller impfen zu können, kann die Krise schneller behoben werden. Das wäre eine gute Maßnahme. Allerdings ist zu berücksichtigen, dass ein Großteil der Impfstoffe von Bund und Ländern finanziert wird.

Vorsitzende **Katja Hessel**: Herr Herbrand, Sie haben noch zwei Minuten.

Abg. **Markus Herbrand** (FDP): Das stimmt, wobei das Umsatzaufkommen zwischen Bund und Ländern aufgeteilt wird.

Obwohl das Thema bereits ausgiebig besprochen wurde, abschließend noch eine Frage an Frau Mein vom Deutschen Steuerberaterverband, hinsichtlich



des Verlustrücktrags: Bedarf es nicht noch flankierender Maßnahmen für kleine Unternehmen, die aus dem Verlustrücktrag keine Vorteile ziehen? Reichen die bisherigen Maßnahmen aus?

Vorsitzende **Katja Hessel**: Die Frage richtet sich an Frau Mein, Deutscher Steuerberaterverband.

Sve **Sylvia Mein** (Deutscher Steuerberaterverband e.V. (DStV)): In diesem Zusammenhang könnte an den § 7g EStG angeknüpft werden, den ich im letzten Jahr in die Diskussion eingeführt habe. Damals forderten wir, dass der dort vorgesehene Investitionszeitraum ausgesetzt oder ausgeweitet wird. Wenn im Jahre 2017 ein Investitionsabzugsbetrag gebildet wurde, hätte dieser 2020 aufgelöst oder investiert werden müssen. 2020 wurde dies auf das Jahr 2021 verschoben. Die kleinen Unternehmen müssen für das Jahr 2017 in diesem Jahr investieren oder den Abzugsbetrag auflösen. Damit kommen mehr Steuern auf sie zu, was in der derzeitigen Situation durch die eingeschränkte Liquidität nicht leicht zu bewältigen ist. Darüber hinaus muss in 2021 regulär der in 2018 gebildete Investitionsabzugsbetrag aufgelöst werden, wenn keine Anschaffung erfolgt. Daraus ergibt sich, dass dieses Jahr eine doppelte Belastung mit sich bringt.

Eine hilfreiche Maßnahme für die kleinen Unternehmen wäre eine Ausweitung des Investitionszeitraums auf die Jahre 2022 bzw. 2023. Diese Forderung aus dem letzten Jahr wird durch die verschärfte Situation in diesem Jahr umso dringlicher.

Vorsitzende **Katja Hessel**: Herr Liebich stellt die nächste Frage für die Fraktion DIE LINKE.

Abg. **Stefan Liebich** (DIE LINKE.): Meine Frage richtet sich erneut an Herrn Didier zum Thema Kinderbonus. Ich halte den Bonus für sinnvoll und begrüße, dass der Kinderbonus vor allem denen zu Gute kommt, die ihn wirklich brauchen. Die Kritik von Herrn Eigenthaler und Herrn Didier, dass er zu gering ist, teile ich und füge hinzu, dass er leider auch nur einmalig gezahlt wird. Der Deutsche Gewerkschaftsbund (DGB) hat in seinem Gutachten angegeben, dass der Kinderbonus nicht allen gewährt wird, die in Deutschland legal leben und arbeiten bzw. ihre Ausbildung absolvieren. Können Sie zu diesem Aspekt Ausführungen machen?

Vorsitzende **Katja Hessel**: Die Frage richtet sich an Herrn Didier, Deutscher Gewerkschaftsbund.

Sv **Raoul Didier** (Deutscher Gewerkschaftsbund): Der empfangsberechtigte Personenkreis ist nicht speziell für den Kinderbonus geregelt, sondern folgt aus der grundsätzlichen Kindergeldberechtigung. Diese sieht vor, dass geduldete Menschen, die in Deutschland erwerbstätig sein dürfen und dementsprechend steuerpflichtig sind, von der Möglichkeit des Kindergeldes, das in erster Linie eine steuerliche Leistung ist, ausgeschlossen sind. Das ist ein regelmäßiges Problem. In Deutschland arbeitende Menschen zahlen hier ihre Steuern, sodass ihnen auch ein Recht auf Kindergeld zustehen muss.

Der Kinderbonus bezieht sich zwar auf das Unterhaltsrecht, lässt es aber insofern unberührt, als dass er an den Unterhaltsverpflichtungen und dem normalen Kindergeld keine grundsätzlichen Änderungen vornimmt. Hingegen stellt die Pandemie eine Sondersituation dar, die auch eine unterschiedliche Betroffenheit von Alleinerziehenden nach sich zieht. Daher ließe es sich politisch und juristisch rechtfertigen, denjenigen Personen, die sich an der Betreuung des Kindes nicht beteiligen, keinen Kinderbonus in der Form zu gewähren, dass sie ihn von ihren Unterhaltszahlungen in Abzug bringen können.

Vorsitzende **Katja Hessel**: Herr Liebich, Sie haben noch zwei Minuten und 20 Sekunden.

Abg. **Stefan Liebich** (Die Linke): Dann wende ich mich noch einmal an Frau Hartges. Warum ist die generelle Umsatzsteuerabsenkung im Moment das richtige Mittel? Ich verstehe, dass es eine Forderung ist, die Sie schon seit zehn Jahren vertreten und auf Dauer haben möchten. Aber wie soll das den Unternehmen helfen, die bereits in eine Schiefelage gekommen sind? Ist in diesen Fällen nicht eine direkte Hilfe für ein betroffenes Unternehmen viel sinnvoller als eine generelle Absenkung der Mehrwertsteuer?

Vorsitzende **Katja Hessel**: Die Frage richtet sich an Frau Hartges, Deutscher Hotel- und Gaststättenverband.

Sve **Ingrid Hartges** (Hotel- und Gaststättenverband e. V. (DEHOGA Bundesverband)): Ihre Frage gibt mir noch einmal die Gelegenheit, die Situation umfassend darzustellen. Meine Branche ist seit dem 1. März letzten Jahres schon sechs Monate geschlossen. Die Unternehmen sind ausschließlich



für Geschäftsreisende und als Abhol- und Lieferservice tätig. Die Umsatzeinbußen sind wirklich dramatisch. Die Zukunft ist besorgniserregend, das Überleben vieler Betriebe ist fraglich. Abhol- und Lieferservice unterlagen so wie Fertiggerichte aus dem Supermarkt schon immer dem reduzierten Mehrwertsteuersatz. Die Förderung gesunder Ernährung und regionaler Küche ist mit der steuerlichen Gleichbehandlung von vor Ort konsumierten Speisen nun endlich erreicht worden. Die Umsetzung zum 1. Juli letzten Jahres erfolgte dabei zu einer Zeit, zu der die Branche, wie Bundesfinanzminister Scholz es sagte, dringend eine Stärkung benötigte. Die Unternehmen waren im Sommer sehr dankbar, wenn sie 70-80 Prozent des Vorjahresumsatzes gehabt haben.

Die Gastronomen haben gesagt: „Wir schaffen das, Frau Hartges. Wenn diese Steuersenkung dauerhaft Bestand hat, dann weiß ich, wie ich meine Altersvorsorge wieder aufstocken kann, die ich angreifen musste. Dann weiß ich, wie ich meine Kredite zurückbezahlen kann.“ Die Anwendung des ermäßigten Mehrwertsteuersatzes ist eine ganz wichtige Maßnahme zur mittel- und langfristigen Stärkung der Gastronomie, zur Stärkung und dem Erhalt der „öffentlichen Wohnzimmer“ unserer Gesellschaft. Die Gastronomie hat eine sehr wichtige Rolle für die Gesellschaft in unserem Land.

Es ist einfach nicht akzeptabel, dass alles, was in Pappe und Plastik von Lieferando und Co nach Hause geliefert wird, mit sieben Prozent besteuert wird und das, was bei uns frisch regional in den Küchen unglaublich arbeitsintensiv zubereitet wird, mit 19 Prozent belegt werden soll. Bezogen auf den Umsatz haben wir sechs Mal so viel Beschäftigte wie der Lebensmittel-Einzelhandel. Frau Mein, es gibt hier sehr wohl Gründe zu differenzieren und in dieser schwersten Situation in der Nachkriegsgeschichte der Gastronomie, diese überfällige Stärkung zu gewähren. Sie wird von allen Betrieben in der Branche benötigt.

Wir hätten uns eine Einbeziehung der Getränke gewünscht. Da wünsche ich mir mehr Empathie, als ich vorhin von Frau Mein vom Steuerberaterverband wahrgenommen habe. Dankeschön.

Vorsitzende **Katja Hessel**: Wir machen weiter, die nächste Frage stellt für die CDU/CSU-Fraktion der Kollege Fritz Güntzler.

Abg. **Fritz Güntzler** (CDU/CSU): Die Frage, die man dann aufwerfen könnte, Frau Hartges, ist, was wir mit den Getränken im Einzelhandel machen. Das ist ja die Folgefrage und genau das Argument, warum es nicht funktioniert. Aber das wollen wir jetzt nicht weiter diskutieren.

Ich hätte an Frau Mein folgende Frage: Es gibt ja den Entwurf eines BMF-Schreibens zur Verbesserung der Abschreibung für digitale Wirtschaftsgüter. Wir alle teilen dessen Anliegen inhaltlich, obwohl die Fraktion der CDU/CSU vielleicht ein paar Wirtschaftsgüter mehr erfassen wollte. Aber das ist eine Abgrenzungsfrage.

Wir haben derzeit eine fachliche Diskussion, ob es ausreichend ist, diese Frage untergesetzlich zu regeln, oder ob wir nicht als Gesetzgeber wie damals beim Coronabonus dem BMF mit einer gesetzlichen Regelung helfen sollten, um Sicherheit zu schaffen. Das Land Hessen hat eine entsprechende Regelung im Bundesrat beantragt.

Vorsitzende **Katja Hessel**: Vielen Dank Herr Güntzler, die Frage richtet sich an Frau Mein, Deutscher Steuerberaterverband.

Sve **Sylvia Mein** (Deutscher Steuerberaterverband e.V. (DStV)): Vielen Dank Frau Vorsitzende, vielen Dank Herr Güntzler. Ich möchte vorab noch die Gelegenheit nutzen: Entschuldigung, Frau Hartges. Ich möchte nicht zu wenig Empathie für die Gastronomie zum Ausdruck bringen, sondern ich möchte auch auf die Not vieler weiterer Unternehmen hinweisen. Damit meine ich nicht, dass man die Gastronomie nicht fördern sollte.

Und in Bezug zum „Schutzschirm für die Finanzverwaltung“: Ja, es gab einen Schutzschirm für die Steuerberater, da gebe ich Ihnen Recht, Herr Binding. Wir waren Ihnen ja auch höchst dankbar.

Abg. **Fritz Güntzler** (CDU/CSU): Was ist mit meiner Frage?

Sve **Sylvia Mein** (Deutscher Steuerberaterverband e.V. (DStV)): Ok, zu Ihrer Frage, Herr Güntzler: Wir würden uns für eine gesetzliche Regelung aussprechen. Denn grundsätzlich folgt das Steuerrecht dem Handelsrecht. Es gibt den Grundsatz der Maßgeblichkeit. Bei bilanzierenden Unternehmen würde das dazu führen, dass man sich zuerst die Frage stellen müsste, ob handelsrechtlich eine – wie im Moment geplant – einjährige Abschreibungsfrist für digitale Wirtschaftsgüter realistisch ist. Oder ist es



nicht so, dass die vielen Wirtschaftsgüter, die da angesprochen sind, möglicherweise auch länger abschreibbar sein müssen? Das ist die erste Rechtsunsicherheit.

Die zweite Rechtsunsicherheit ist, dass man dann, wenn man vom Handelsrecht abweichen und das steuerrechtlich bilanziell abbilden möchte, man grundsätzlich eine gesetzliche Regelung bräuchte. Eine untergesetzliche Normierung reicht hier nicht aus. Insofern gäbe es dann eine gewisse Unsicherheit.

Es ist richtig, dass die AfA-Tabellen untergesetzlich vorliegen und inzwischen zu den Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung zählen. Man könnte also sagen: „Naja, dann fällt doch hier das BMF-Schreiben auch darunter.“ Aber ich wiederhole mich: Handelsrechtlich stellt sich natürlich trotzdem die Frage, ob diese untergesetzliche Regelung, die man jetzt plant, positiv motiviert ist. Wir würden es sehr begrüßen, dass digitale Wirtschaftsgüter steuerlich gefördert werden. Aber ob das handelsrechtlich hält, steht auf einem anderen Blatt. Und ob die Finanzverwaltung sich daran hält, ist noch einmal eine ganz andere Frage. Es wären also viele Unsicherheiten mit einer untergesetzlichen Regelung verbunden. Deshalb wäre unser Petitum, eine gesetzliche Regelung vorzunehmen.

Man müsste auch nochmal darüber nachdenken, wie im Leasingfall die Frage des wirtschaftlichen Eigentums und der Zuordnung einzuschätzen ist. Ob das mit der angedachten untergesetzlichen Regelung bereits erfolgt ist, können wir im Moment nicht beurteilen. Danke, Herr Güntzler.

Vorsitzende **Katja Hessel**: Herr Güntzler, wir hätten noch eine Minute, 20 Sekunden.

Abg. **Fritz Güntzler** (CDU/CSU): Ich hätte noch eine Frage an das DIW. Wir haben ja vernommen, dass wir beim Verlustrücktrag noch etwas machen müssen, auf jeden Fall, was den Zeitraum angeht. Die Mahnung von Frau Tillmann, meiner Sprecherin, dass wir auf den Haushalt aufpassen müssen, ist mir auch immer sehr bewusst.

Darum wäre die Frage an das DIW: Haben Sie mal berechnet, wie man zu einer Refinanzierung dieser vorzeitigen Auszahlungen von Steueransprüchen kommt? Ich war damals sehr überrascht, in der Gesetzesbegründung bei den Folgewirkungen des

Zweiten Corona-Steuerhilfegesetzes eine Refinanzierung von 90 Prozent innerhalb von zwei Jahren zu finden. Das ist im jetzigen Entwurf nicht so angelegt. Gibt es in Ihrem Haus dazu Untersuchungen?

Vorsitzende **Katja Hessel**: Eine sportliche Antwort in 30 Sekunden von Dr. Clemens vom DIW.

Sv **Dr. Marius Clemens** (Deutsches Institut für Wirtschaftsforschung e. V. (DIW Berlin)): Nein, wir haben speziell für diesen Verlustrücktrag bisher noch keine Berechnungen gemacht. Das könnten wir mal angehen.

Abg. **Fritz Güntzler** (CDU/CSU): Aber haben Sie eine Vermutung, in sportlichen zehn Sekunden?

Sv **Dr. Marius Clemens** (DIW Deutsches Institut für Wirtschaftsforschung e. V. Berlin): Also grundsätzlich denke ich, dass der Verlustrücktrag die Finanzierungsfrage in der langen Frist nicht sehr stark beeinflussen wird. Das wurde ja auch schon mehrfach von den Kolleginnen hier angeführt. Im Endeffekt verschiebt man die Einnahmen über die Zeit, also intertemporal. Dadurch ist das aus Finanzierungssicht eine relativ günstige Maßnahme.

Vorsitzende **Katja Hessel**: Das waren jetzt dann doch sportliche fast 30 Sekunden. Wir machen weiter mit der letzten Frage für BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN. Die Fragen stellt erneut Kollege Stefan Schmidt.

Abg. **Stefan Schmidt** (B90/GR): Vielen Dank, mit der Bitte um jeweils eine kurze Antwort zunächst an Herrn Ludwig: Welche Maßnahmen sind aus Ihrer Perspektive grundsätzlich sinnvoll, zielführend und wirkungsvoll in Bezug auf steuerliche Corona-Hilfen? Wir haben da ja schon etwas „Erfahrung“.

Eine weitere Frage an Frau Mein vom Steuerberaterverband. Die Bundesregierung hat als steuerliche Maßnahme auch eine bessere Abschreibung digitaler Wirtschaftsgüter beschlossen. Das soll untergesetzlich in einer Verordnung geschehen. Ist das Vorgehen aus Ihrer Sicht rechtssicher? Gäbe es Alternativen, die sinnvoller wären? Vielen Dank.

Vorsitzende **Katja Hessel**: Vielen Dank, die Frage richtet sich zunächst an Herrn Ludwig von ZEW.



Sv **Christopher Ludwig** (ZEW Leibniz-Zentrum für Europäische Wirtschaftsforschung GmbH Mannheim): Herzlichen Dank, Frau Vorsitzende, herzlichen Dank Herr Abgeordneter. Die Corona-Krise ist deutlich stärker als die Finanzkrise. Daher brauchen wir auch stärkere Maßnahmen. Sofortabschreibungen sind ein Mittel, beispielsweise auch für Investitionen in Güter des Infektionsschutzes wie Luftfilter oder Coronatests. Diese bieten den Betrieben eine Perspektive auf wirtschaftliche Erholung – und zwar allen, nicht nur selektiv wie bei der Umsatzsteuersenkung im Gastgewerbe.

Zu den weiteren empfohlenen Maßnahmen verweise ich aufgrund der Zeit auf unsere Stellungnahme, die sich auch im Protokoll dieser Anhörung finden wird. Wenn ich hier aufmerksam zuhöre, dann ist es eine wesentliche, notwendige Maßnahme, die Digitalisierung der Finanzverwaltung voranzutreiben. Denn eigentlich sollte es kein riesiger Aufwand sein, Steuerfälle aus dem Jahr 2018 wieder aufzumachen, wenn das für die Erweiterung der Rücktragsmöglichkeiten notwendig werden sollte. Vielen Dank.

Vorsitzende **Katja Hessel**: Vielen Dank, Herr Ludwig. Der zweite Teil der Frage richtet sich an Frau Mein, Deutscher Steuerberaterverband.

Sve **Sylvia Mein** (Deutscher Steuerberaterverband e.V. (DStV)): Vielen Dank, Frau Vorsitzende, vielen Dank, Herr Schmidt. Ich habe zur Frage der Rechtsunsicherheit schon auf die Frage von Herrn Güntzler geantwortet. Wichtig wäre vielleicht noch: Wenn man es gesetzlich regelt, sollte man festschreiben, dass für digitale Wirtschaftsgüter eine einjährige Abschreibungsfrist gilt und dass man darüber hinaus in Abstimmung mit den Ländern eine Ermächtigungsgrundlage für den Bund vorsieht, die Wirtschaftsgüter, die darunter fallen, beispielhaft aufzulisten. Dies sollte kein abschließender Katalog sein, sondern eine Handreiche zur Orientierung in der Praxis. Man sollte das Ganze, wenn man es gesetzlich ausgestaltet, als Wahlrecht ausgestalten, damit die Unternehmen, die sich vielleicht doch anders entscheiden möchten, eine entsprechende Flexibilität haben. Vielen Dank.

Vorsitzende **Katja Hessel**: Dann geht die Frage an die SPD, und die Frage stellt der Kollege Lothar Binding.

Abg. **Lothar Binding (Heidelberg)** (SPD): Ich wollte zunächst sagen, dass man eigentlich seine Empathie kaum besser zum Ausdruck bringen kann, als wenn man exklusiv für eine Branche eine Umsatzsteuersenkung beschließt. Ich will daran erinnern: Der DEHOGA hat sich schon mal geirrt. Es wurde argumentiert, das Rauchverbot würde zu einem gigantischen Sterben in der Gastronomie führen. Aber nein, es hat der Gastronomie geholfen!

Ich will noch einmal darauf zurückkommen, was Herr Eigenthaler gesagt hat: Sollten wir die Registrierkassenpflicht in der Gastronomie nicht doch einführen? Ich will das ergänzen mit dem Stichwort „Altersvorsorge“. Zu mir kommen nämlich oft Leute, die haben Probleme im Alter und sind von Altersarmut betroffen, weil sie in Schwarzarbeit waren, weil sie in Niedriglohnbereichen prekär beschäftigt waren. Die Frage wäre, ob man in der Gastronomie bei der Registrierkassenpflicht sowie bei der Vermeidung von Schwarzarbeit und prekärer Beschäftigung etwas tun sollte?

Vorsitzende **Katja Hessel**: Vielen Dank, Herr Kollege Binding, die Frage richtet sich an Herrn Eigenthaler, Deutsche Steuer-Gewerkschaft.

Sv **Thomas Eigenthaler** (Deutsche Steuer-Gewerkschaft e.V.): Ja, Herr Abgeordneter, der Bundesfinanzhof hat vor wenigen Tagen erklärt, dass er noch in diesem Jahr in einem bedeutenden Verfahren urteilen wird, in dem es genau um diese Frage geht. Ein Gastronom hat gesagt, es bestehen strukturelle Vollzugsdefizite bei der Besteuerung in der Gastronomie. Daher denke ich, dass wir uns alle präparieren sollten. Wenn in Zukunft der Mehrwertsteuersatz in Bezug auf Speisen von 19 Prozent auf 7 Prozent abgesenkt wird, wäre das eine Sache, die man mit Steuerehrlichkeit verbinden kann. Dann profitieren die Ehrlichen, die deklarieren, von einem abgesenkten Steuersatz. Und sie sollten nicht wieder mit denen konkurrieren müssen, die faktisch mit einem Null-Steuersatz arbeiten.

Vielleicht noch eines: Es wäre steuerlich völlig unsystematisch, auch Getränke – insbesondere natürlich Alkoholika – mit sieben Prozent zu besteuern. Wir können ja schlecht im Einzelhandel 19 Prozent verlangen, aber in der Gaststätte sieben Prozent. Wenn wir bei Speisen auf sieben Prozent gehen, hat es etwas damit zu tun, dass Lebensmittel auch im Einzelhandel mit sieben Prozent besteuert werden. Getränke nur in der Gastronomie



plötzlich mit sieben Prozent zu besteuern, das wäre eine glatte Subvention. Das kann meines Erachtens systematisch nicht sein.

Wenn man die Absenkung der Mehrwertsteuer auf Speisen, die es in einigen europäischen Staaten im Bereich der Gastronomie bereits gibt, mit einer elektronischen Registrierkassenpflicht einschließlich technischer Sicherheitseinrichtung kombinieren würde, würden wir wirklich ein gutes Paket schnüren. Dann, Herr Abgeordneter, würden auch die Auswirkungen hinterzogener Umsätze auf die Arbeitnehmer verringert werden. Auf unbesteuerter Umsätze werden auch keine Sozialbeiträge entrichtet. Solche Beschäftigten schlagen dann bei Ihnen auf und berichten, dass sie kaum Rente erhalten, weil die Beiträge nicht vollständig bezahlt wurden. Diese Dinge tauchen erst 20 bis 40 Jahre später am Horizont auf, und dann ist es zu spät. Vielen Dank.

Vorsitzende **Katja Hessel**: Vielen Dank, Herr Eigenthaler.

Dann sage ich in die Runde „herzlichen Dank“. Das war die letzte Frage. Wir sind am Ende der heutigen Anhörung. Ich darf mich herzlich bei allen Sachverständigen bedanken, die uns Rede und Antwort gestanden haben und uns an ihrem Sachverstand haben teilhaben lassen. Ich darf allen Kolleginnen und Kollegen eine gute – soweit Sie noch nicht in Berlin sind – Anreise wünschen. Wie immer in diesen Zeiten am Ende einer Sitzung: Bleiben Sie mir bitte alle gesund! Ich freue mich auf ein Wiedersehen, auch wieder auf persönliche Art. Ich wünsche Ihnen noch einen schönen Montag. Tschüss.

Schluss der Sitzung: 15:00 Uhr

Katja Hessel, MdB  
**Vorsitzende**



**- Anlagenverzeichnis -**

- Anlage 1:** Stellungnahme der Deutschen Steuer-Gewerkschaft e. V.
- Anlage 2:** Stellungnahme des Deutschen Gewerkschaftsbundes
- Anlage 3:** Stellungnahme des Deutschen Hotel- und Gaststättenverbandes e. V.  
(DEHOGA Bundesverband)
- Anlage 4:** Stellungnahme des Deutschen Steuerberaterverbandes e. V. (DStV)
- Anlage 5:** Stellungnahme des Deutschen Instituts für Wirtschaftsforschung e. V. (DIW Berlin)
- Anlage 6:** Stellungnahme von Frau Prof. Dr. Deborah Schanz, Ludwig-Maximilians-Universität München
- Anlage 7:** Stellungnahme des Verbandes Deutscher Maschinen- und Anlagenbau e. V. (VDMA)
- Anlage 8:** Stellungnahme des ZEW – Leibniz-Zentrum für Europäische Wirtschaftsforschung GmbH Mannheim

# DSTG-Stellungnahme

Öffentliche Anhörung im Finanzausschuss des Deutschen Bundestages  
am Montag, den 22. Februar 2021  
zu dem Gesetzentwurf der Fraktionen der CDU/CSU und SPD  
„Entwurf eines Dritten Gesetzes zur Umsetzung steuerlicher Hilfsmaßnahmen  
zur Bewältigung der Corona-Krise“ (Drittes Corona-Steuerhilfegesetz)

Wir danken für die Möglichkeit einer Stellungnahme zum Gesetzentwurf.  
Angesichts der relativ kurzfristig eingeräumten Möglichkeit einer Stellungnahme können wir nur in verkürzter Weise zum Gesetzentwurf Stellung nehmen.

Im Einzelnen:

## **Zu Artikeln 1 und 2 „Änderung des Einkommensteuergesetzes“ (hier §§ 10d, 110, 111 EStG):**

Der Verlustrücktrag in den VZ 2019 wird innerhalb weniger Monate zum zweiten Male ausgeweitet, mit dem vorliegenden Gesetzentwurf sogar in massiver Weise.

Wir verkennen nicht das aktuell schwierige ökonomische Umfeld. Wir sehen aber auch, dass die Wirtschaft und insbesondere ihre Lobbyverbände dies als Einstieg in eine strukturelle Veränderung des ganzen Systems „Verlustabzug“ betrachten und entsprechenden Trommelwirbel erzeugen. Jüngstes Beispiel sind ganzseitige Anzeigen der „Initiative Neue Soziale Marktwirtschaft“ in der überregionalen Presse, die mit Kritik an Bundesfinanzminister Olaf Scholz nicht sparen. Dort heißt es u. a.: „Beim Verlustrücktrag knausern Sie [...]“. Ähnlich der befristeten Absenkung der Umsatzsteuer im Gastro-Bereich soll offenbar im Schatten der Corona-Pandemie eine Veränderung des Verlustabzugs herbeigeredet werden durch:

- eine weitere Erhöhung des Verlustrücktragsvolumens
- durch eine weitere Öffnung nach hinten (2 Jahren und mehr)
- durch die Abschaffung der Mindestbesteuerung beim Verlustvortrag.

Wir halten solche Forderungen für zu weitgehend und für finanziell nicht darstellbar, auch wenn wir natürlich sehen, dass es in vielen Fällen nur um temporäre Verschiebungen geht. Trotzdem müssen Staat und Kommunen ja die Ausfälle kompensieren.

Wir dürfen daran erinnern, dass es zwar keinen Verlustrücktrag im Bereich der kommunalen Gewerbesteuer gibt, die Kommunen jedoch mit einem Ertragsanteil in Höhe von 15 Prozent am Einkommensteueraufkommen dranhängen.

Die Befristung begrüßen wir. Eine dauerhafte Ausweitung des Rücktrags würde auch Wertungswidersprüche zu dem durch eine Mindestbesteuerung eingeschränkten Verlustvortrag erzeugen, die dann kaum nachvollziehbar wären.

Auffallend ist für uns, dass die volle Jahreswirkung mit nur 400 Mio. Euro beziffert wird. Die Richtigkeit der Einschätzung des Auswirkungsvolumens unterstellt, ergibt sich daraus für uns, dass es sich offenbar nicht um besonders viele Fälle handeln kann. Auch dies gibt den Forderungen aus der Wirtschaft kein besonderes argumentatives Gewicht. Andererseits halten wir die Änderung dann auch für noch vertretbar.

Aus Sicht der Praxis weist die Deutsche Steuer-Gewerkschaft darauf hin, dass allein durch die Ausweitung des Rücktragsvolumens keine nennenswerte zusätzliche Arbeitsbelastung entsteht. Die vermehrte Arbeitsbelastung kommt allerdings durch die Addition von zunächst vorläufiger Berücksichtigung nach §§ 110, 111 EStG und der dann irgendwann endgültigen Berechnung nach § 10d EStG. Die Fälle müssen also mehrfach in die Hand genommen werden, insbesondere, wenn auch eine spätere Betriebsprüfung zu Gewinn- oder Verluständerungen kommt.

Der endgültige Abschluss des Verlustrücktrags wird zudem dadurch erschwert, dass die Frist für die Abgabe der Steuererklärungen 2019 für steuerlich beratene Unternehmen bis 31. August 2021 verlängert wurde, so dass in einem noch längeren Zeitraum mit vorläufigen Berechnungen operiert werden muss.

Die Sache ist daher bürokratieintensiv.

Wir halten fest, dass durch das System „§§ 10d, 110, 111 EStG“ das Insolvenzausfallrisiko in hohem Maße auf den Fiskus übergeht.

### **Zu Artikel 3 „Änderung des Umsatzsteuergesetzes“:**

Die befristete Absenkung des Umsatzsteuersatzes für zubereitete und vor Ort verzehrte Speisen in Gaststätten hat der Gesetzgeber durch das Erste Corona-Steuerhilfegesetz zugelassen. Die Deutsche Steuer-Gewerkschaft hat diese Absenkung damals kritisiert, weil sie aus unserer Sicht rechtlich unsystematisch ist, weil die Spaltung des Steuersatzes in Speisen einerseits und Getränke andererseits den Boden für vorsätzliche wie auch fahrlässige Steuerverkürzungen bereitet und weil die Absenkung im Grunde eine reine Subvention ist.

Diese Kritik halten wir auch in der jetzigen Situation aufrecht. Zudem wird völlig verdeckt, dass der Staat damit die Hand für verdeckte Preiserhöhungen zu Lasten privater Verbraucher reicht.

Wir hatten lediglich die Befristung dieses „Experiments“ begrüßt und tun dies auch heute noch.

Andererseits räumen wir ein, dass durch die seit November 2020 für den Gastro-Bereich anhaltenden und weiterhin ungewissen Lockdown-Maßnahmen der vorgesehene Absenkungszeitraum nicht ausgeschöpft werden kann. Es entspricht daher dem Gebot staatlicher Fairness, den verloren gegangenen Zeitraum „anzuhängen“. Die „Verlängerung“ geht daher für die Deutsche Steuer-Gewerkschaft – per se betrachtet – in Ordnung.

Wir sprechen uns aber schon heute gegen eine dauerhafte strukturelle Veränderung im Gastro-Bereich aus.

Wir hätten uns zudem gewünscht, dass der Gesetzgeber dieselbe Fairness auch im Bereich der allgemeinen Absenkung des Umsatzsteuersatzes im 2. Halbjahr 2020 hätte walten lassen. Auch in diesem Sektor war es so, dass die Steuersatzabsenkung durch die Lockdown-Maßnahmen – gerade mit Blick auf das Weihnachtsgeschäft – nicht voll ausgenutzt werden konnten. Hier hätte sich nach unserer Ansicht ebenfalls eine Verlängerung aufgedrängt.

#### **Zu Artikel 4 „Änderung des Bundeskindergeldgesetzes“ in Verbindung mit Artikel 1 Nr. 3 (§ 66 Abs. 1 Sätze 2 bis 4 EStG -neu-)**

Die Deutsche Steuer-Gewerkschaft hatte die Zahlung eines Kinder-Bonus im Jahr 2020 begrüßt und tut dies infolgedessen auch für die 2021 beabsichtigte Zahlung. Der Bonus mildert finanzielle Härten in den von der Pandemie betroffenen Familien, die sich etwa durch vermehrte Anschaffungen für digitale Unterrichtsmedien, aber auch sonst durch andere pandemiebedingte Mehrbedarfe in den Familien ergeben. Er stellt zugleich eine Konjunkturstützung dar, da der Betrag erfahrungsgemäß als Konsum in den Wirtschaftskreislauf überführt wird.

Wir halten auch die Regelung in § 66 Abs. 1 Satz 4 -neu- für absolut zutreffend, wonach die Zahlung des Kinder-Bonus im Rahmen der Vergleichsberechnung i. S. vom § 31 Satz 4 EStG erfolgt. Die Deutsche Steuer-Gewerkschaft hält die überschießende Wirkung des Kinderfreibetrages bei höheren Einkommen ohnehin für höchst problematisch; sie führt dazu, dass dem Staat die Kinder aufgrund unterschiedlicher Einkommensverhältnisse der Eltern unterschiedlich viel wert sind.

Umso mehr ist eine Kürzung des überschießenden Vorteils im Rahmen der Vergleichsrechnung Kinderfreibetrag zu Kindergeld richtig und sogar geboten.

Die Deutsche Steuer-Gewerkschaft hält allerdings den Betrag von 150 Euro pro berücksichtigungsfähigem Kind für zu gering. Der Gesetzgeber hat im Jahr 2020 den doppelten Betrag als Kinder-Bonus ausbezahlt. Die pandemiebedingten Belastungen finanzieller und ökonomischer, aber auch sozialer und psychologischer Art sind unseres Erachtens nach dem abermaligen Lockdown gravierender als im Jahr 2020. Wir gehen davon aus, dass dies die Mehrheit der Bevölkerung ebenso sieht und womöglich kaum Verständnis für die jetzige „Knauserigkeit“ des Gesetzgebers zeigt. Wir befürchten, dass die gut gemeinte Tat eher zu Unverständnis und zu Kritik führen wird. Dies umso mehr, als viele Menschen den Eindruck gewinnen, dass die pandemiebedingten Interessen der Wirtschaft höher bewertet werden als die hohen Belastungen von Familien mit Kindern.

Wir verkennen auch nicht, dass der Gesetzgeber etwa mit dem Kinderkrankengeld weitere Leistungen für bestimmte familiäre Situationen bereitgestellt hat. Diese Leistungen haben aber ihre eigene individuelle Berechtigung und sollten nicht als Kompensation für einen geringeren Kinder-Bonus ins Feld geführt werden.

Wir weisen auch darauf hin, dass der Staat den privaten Konsumenten für das zweite Halbjahr 2020 eine Mehrwertsteuersenkung zusagte, die nach unserer Beobachtung konjunkturstützend wirkte. Diese für private Konsumenten positive Wirkung wurde jedoch durch den Lockdown im November und den folgenden weiteren Lockdown ab Mitte Dezember abgebrochen.

Es stünde dem Gesetzgeber daher gut zu Gesicht, das vorzeitig abgebrochene Entlastungsversprechen durch einen höheren Kinder-Bonus zu kompensieren.

Wir halten daher eine Zahlung in Höhe von mindestens 300 Euro pro Kind für gerechtfertigt, die – wie schon 2020 – in zwei Tranchen zur Auszahlung kommen könnte.

### **Zu Artikel 5 Nr. 1 „Änderung des Gesetzes zur Nichtanrechnung und Nichtberücksichtigung des Kinder-Bonus“, (hier: Änderung von Satz 1)**

Wir weisen darauf hin, dass Satz 1 – sollte es bei einer Einmalzahlung bleiben – sprachlich noch nicht vollständig singularisiert wurde.

# Stellungnahme



Stellungnahme des Deutschen Gewerkschaftsbundes

zum Gesetzentwurf der Bundesregierung „Entwurf eines Dritten Gesetzes zur Umsetzung steuerlicher Hilfsmaßnahmen zur Bewältigung der Corona-Krise“ (Drittes Corona-Steuerhilfegesetz) auf BT-Drucksache 19/26544

18.02.2021

Der Gesetzentwurf sieht vor,

1. die Gewährung des ermäßigten Umsatzsteuersatzes in Höhe von 7 Prozent für Restaurant- und Verpflegungsdienstleistungen - weiterhin mit Ausnahme der Abgabe von Getränken - über den 30. Juni 2021 hinaus bis zum 31. Dezember 2022 befristet zu verlängern (volle Jahreswirkung: 3.400 Mio. Euro),
2. für jedes im Jahr 2021 kindergeldberechtigte Kind einen Kinderbonus von 150 Euro zu gewähren (volle Jahreswirkung: 2.140 Mio. Euro) sowie
3. die Höchstbetragsgrenzen beim Verlustrücktrag gemäß § 10d Absatz 1 Satz 1 EStG für Verluste der Veranlagungszeiträume 2020 und 2021 von 5 Mio. Euro auf 10 Mio. Euro (bzw. auf 20 Mio. Euro bei Zusammenveranlagung) anzuheben (volle Jahreswirkung: 400 Mio. Euro).

Deutscher Gewerkschaftsbund  
Bundesvorstand  
Abteilung Wirtschafts-, Finanz- und  
Steuerpolitik

**Raoul Didier**  
Referatsleiter für Steuerpolitik

raoul.didier@dgb.de

Henriette-Herz-Platz 2  
10178 Berlin

Der DGB und seine Mitgliedsgewerkschaften nehmen hierzu und zu weiteren steuerpolitischen Herausforderungen, die in Folge der gegen die Covid-19-Pandemie ergriffenen Maßnahmen mit diesem Gesetz bewältigt werden sollten, nachfolgend Stellung.



## **I. Bewertung des Gesetzentwurfes**

### **Artikel 1 Nr. 1, 2, 4 und 5 sowie Artikel 2 (zeitlich befristete Anhebung und Verlängerung der Regelungen zum Verlustrücktrag )**

Wie schon zum Zweiten Corona-Steuerhilfegesetz ist festzustellen, dass die geplante befristete Anhebung der Höchstbetragsgrenzen beim Verlustrücktrag grundsätzlich ein geeignetes Mittel ist, um Unternehmen zu unterstützen, die wegen der Krise in wirtschaftliche Schwierigkeiten geraten sind. Jedoch befindet sich nicht jedes Unternehmen, das Verluste ausweist, in einer schwerwiegenden wirtschaftlichen Situation. So kann auch ein Unternehmen, das gegenwärtig seine Umsätze und seine Produktivität zu steigern vermag, Verluste ausweisen, wenn es etwa unter Zuhilfenahme von Krediten versucht, seine Marktmacht auszuweiten. Deshalb sollte die Geltendmachung eines höheren Verlustvortrags an den Ausweis weiterer Kennziffern des operativen Geschäfts gebunden werden, wie z. B. die seit Beginn der Pandemie erlittenen Umsatzeinbrüche.

### **Artikel 1 Nummer 3 sowie Artikel 4 und 5 (Kinderbonus)**

Die auch auf einkommensabhängige Sozialleistungen anrechnungsfreie Gewährung eines einmaligen Kinderbonus von 150 Euro, ausbezahlt im Mai 2021, trifft auf die Unterstützung durch den DGB und dessen Mitgliedsgewerkschaften. Die anrechnungsfreie Gewährung mit anteilsweiser Verrechnung beim Kinderfreibetrag ist vor allem als ein Beitrag zu mehr sozialer Gerechtigkeit zu würdigen. Dadurch, dass das dafür aufgewendete Steueraufkommen zudem eher Haushalten mit geringer oder durchschnittlicher Sparquote zu Gute kommt, darf von dieser Zahlung ferner auch eine Stärkung der Massenkaufkraft erwartet werden. Somit leistet diese Zahlung einen wichtigen Beitrag im Bemühen, dem gesamtwirtschaftlichen Abschwung entgegenzuwirken.

Handlungsbedarf sehen wir jedoch erneut, jenseits des Steuerrechts sicherzustellen, dass der Kinderbonus möglichst zielgenau dort ankommen sollte, wo die Kinder ihren Lebensmittelpunkt haben, wenn sie nicht mit beiden Eltern im gemeinsamen Haushalt leben. Der Barunterhaltspflichtige sollte vom geschuldeten Unterhalt daher nur dann einen Teil des Kinderbonus in Abzug bringen können, wenn er sich annähernd hälftig an der Betreuung des Kindes beteiligt. Während im vergangenen Jahr diesem Anspruch möglicherweise auch wegen der Eilbedürftigkeit des Zweiten Corona-Steuerhilfegesetzes nicht Rechnung getragen werden konnte, halten wir es nunmehr mit Blick auf den Auszahlungszeitraum Mai 2021 für leistbar, bis dahin eine entsprechende gesetzliche Regelung umzusetzen.



Wie ebenfalls schon anlässlich des Zweiten Corona-Steuerhilfegesetzes und vorhergehender Gesetzgebungsverfahren moniert, kritisieren wir weiterhin, dass erwerbstätigen Personen mit einer Duldung nach § 60a und Personen mit einer Ausbildungsduldung nach § 60b Aufenthaltsgesetz der Anspruch auf Kindergeld weiterhin verwehrt bleibt und diese somit auch nicht den Kinderbonus erhalten können. Stattdessen sollten alle erwerbstätigen Personen, gleich ob mit Aufenthaltserlaubnis zur Beschäftigung oder Duldung und Aufenthaltsgestattung, beim Anspruch auf Kindergeld gleichgestellt werden.

### **Artikel 3 (Fristverlängerung für niedrigeren USt-Satz in der Gastronomie)**

Der DGB und seine Mitgliedsgewerkschaften begrüßen die zeitliche Verlängerung der befristeten Absenkung des Umsatzsteuersatzes von neunzehn auf sieben Prozent für Restaurant- und Verpflegungsdienstleistungen bis Ende des Jahres 2022. Diese Maßnahme kann einen Beitrag zur wirtschaftlichen Erholung der Gastronomiebetriebe leisten, die von der nachvollziehbaren Schließung besonders stark in Mitleidenschaft gezogen werden.

Insbesondere mit Blick auf reine Schankwirtschaften oder Clubs stellt sich allerdings erneut die Frage, ob nicht auch der Getränkeausschank in die Regelung einzubeziehen wäre, denn diese erzielen ihre Umsätze nahezu ausschließlich durch den Verkauf von alkoholischen und alkoholfreien Getränken. An ihnen wird die Mehrwertsteuersenkung also weitgehend vorbeigehen. Dies gilt ebenso für die Zulieferer, wie bspw. die auf Fassbier ausgerichteten Brauereien, die erheblich unter der pandemiebedingten Schließung des Gastgewerbes leiden. Die Mehrwertsteuersystemrichtlinie würde den ermäßigten Steuersatz jedenfalls auch auf alkoholische und auf nicht-alkoholischen Getränke ermöglichen (siehe Nr. 12a des Anhangs III).

Darüber hinaus möchten wir darauf hinweisen, dass die Gewerkschaft Nahrung-Genuss-Gaststätten (NGG) Vorschläge entwickelt hat, wie die Zielgenauigkeit der Hilfsprogramme an Hotels und Gaststätten mit Blick auf den Erhalt der Belegschaften erhöht werden könnte und welche Maßnahmen die teilweise dramatische finanzielle Lage der Beschäftigten in Kurzarbeit nach einem Jahr Pandemie verbessern könnte. Auch hier gibt es akuten Handlungsbedarf.



## II. Weitere Anmerkungen

### **§ 32b Abs. 1 Nr. 1 EStG - Anwendung des Progressionsvorbehaltes auf Lohn- und Entgeltersatzleistungen**

Ohne Ausnahme bieten alle unter § 32b Abs. 1 Nr. 1 EStG aufgeführten Lohn- und Entgeltersatzleistungen keinen vollen Ersatz für das Einkommen, auf dessen Grundlage diese jeweils zu ermitteln sind. Zudem ist umstritten, ob das Absicherungsniveau der einzelnen Lohn- und Entgeltersatzleistungen ausreichend ist oder angehoben werden sollte. Ein Verzicht auf die Anwendung des Progressionsvorbehaltes ist daher zuvorderst ein Beitrag zur Dämpfung des Rückgangs der verfügbaren Einkommen in den betroffenen Haushalten. Da das Steuerrecht kein Selbstzweck ist, sondern auch diesem Gesichtspunkt Rechnung tragen muss, sollten demgegenüber steuersystematische Gesichtspunkte zurückstehen, die in ihrem Ursprung auf hier ohnehin nicht tangierte außensteuerliche Sachverhalte zurückgehen.

Der DGB und seine Mitgliedsgewerkschaften beharren daher nachdrücklich auf ihrer Forderung, den Progressionsvorbehalt auf Lohn- und Entgeltersatzleistungen für die Dauer der anhaltenden Wirtschaftskrise auszusetzen, diesen aber zumindest durch einen ausreichend bemessenen Freibetrag auf überdurchschnittlich hohe Einkommen zu begrenzen. Es muss dabei sichergestellt werden, dass dies auch rückwirkend für den zurückliegenden Veranlagungszeitraum gilt und ggf. bereits ergangene Steuerbescheide insoweit wieder zurückgenommen und korrigiert werden.

### **Rückgang des verfügbaren Haushaltseinkommens für geringverdienende oder teilzeitbeschäftigte Alleinerziehende nach der Erhöhung des Freibetrags für Alleinerziehende**

Mit dem Zweiten Corona-Steuerhilfegesetz wurde der Entlastungsbetrag für Alleinerziehende zunächst befristet für die Kalenderjahre 2020 und 2021 und dann mit dem Jahressteuergesetz 2020 dauerhaft von 1.908 Euro auf 4.008 Euro mehr als verdoppelt (§ 24b Absatz 2 Satz 3 neu EStG).

Der DGB unterstützt ausdrücklich das in der Begründung des ursprünglichen Gesetzes genannte Ziel, „auf Grund der eingeschränkten Betreuungsmöglichkeiten für Kinder in Zeiten der Corona-Pandemie und der für Alleinerziehende damit verbundenen besonderen Herausforderungen“ reagieren zu wollen. Der deutlich erhöhte Freibetrag kann jedoch entgegen der Intention des Gesetzgebers dazu führen, dass geringverdienende oder teilzeitbeschäftigte Alleinerziehende materiell

schlechter gestellt werden und deren verfügbares Einkommen sinkt. Diese Gefahr der Schlechterstellung betrifft geringverdienende Alleinerziehende, die Wohngeld beziehen:

Bei der Einkommensbereinigung für die Berechnung des Wohngeldes wird der maximale Abzugsbetrag in Höhe von 30 Prozent gewährt, wenn zu erwarten ist, dass Pflichtbeiträge zur gesetzlichen Kranken- und Pflegeversicherung sowie zur Rentenversicherung geleistet und Steuern auf das Einkommen gezahlt werden. Ohne Steuerpflicht reduziert sich der Abzug vom Einkommen auf 20 Prozent (§ 16 WoGG). Die Steuerpflicht beeinflusst somit unmittelbar das beim Wohngeld relevante zu berücksichtigende Einkommen. Aufgrund des deutlich erhöhten Entlastungsbetrags kann somit die Steuerpflicht entfallen und als Folge der Abzugsbetrag auf 20 Prozent absinken. Damit steigt das zu berücksichtigende Einkommen und der Wohngeldanspruch sinkt deutlich oder entfällt ganz. Bei geringen Einkommen wird der Nachteil beim Wohngeld regelmäßig den Vorteil aufgrund der entfallenen Steuerbelastung übersteigen. Mit der weiteren Erhöhung des Grundfreibetrags zum 1. Januar 2021 stieg die Anzahl der negativ Betroffenen weiter an, wodurch sich das Problem nochmals verschärft hat.

Folgendes reales Beispiel aus 2020 verdeutlicht den Zusammenhang:

Pauschaler Abzug § 16 WoGG in Prozent	20 %	30 %
Einnahmen im Jahr	16.258,08 €	
Werbungskosten	- 1.000,00 €	
Zwischensumme	15.258,08 €	
Pauschaler Abzug § 16 WoGG absolut	- 3.051 €	- 4.577 €
Summe Jahreseinkommen	12.206 €	10.680 €
Absetzbetrag Unterhalt § 18 WoGG zu berücksichtigendes Jahreseinkommen	- 3.000 €	- 3.000 €
	9.206 €	7.680 €
Monatliches Einkommen	767 €	640 €
Miete	322,11 €	
<b>Wohngeld</b>	<b>90 €</b>	<b>148 €</b>

Der Verlust beim Wohngeld beträgt somit 58 Euro monatlich. Der Zugewinn aufgrund der entfallenen Steuerpflicht beträgt im Beispiel hingegen nur 9,75 Euro. Das verfügbare Einkommen sinkt folglich erheblich. Ein Absinken des verfügbaren Einkommens konterkariert aber die Intention der gesetzlichen Neuregelung.



Der DGB und seine Mitgliedsgewerkschaften bitten daher nachdrücklich darum, mit einer gesetzlichen Ergänzung dafür Sorge zu tragen, dass nachteilige Auswirkungen beim Wohngeld aufgrund der Erhöhung des Entlastungsbetrags für Alleinstehende ausgeschlossen werden.



## **Stellungnahme zum**

### **Entwurf eines Dritten Gesetzes zur Umsetzung steuerlicher Hilfsmaßnahmen zur Bewältigung der Corona-Krise (Drittes Corona-Steuerhilfegesetz)**

#### **I. Artikel 3, Änderung des Umsatzsteuergesetzes**

Mit dem Entwurf eines Dritten Gesetzes zur Umsetzung steuerlicher Hilfsmaßnahmen zur Bewältigung der Corona-Krise (Drittes Corona-Steuerhilfegesetz) soll die Anwendung des reduzierten Mehrwertsteuersatzes für Restaurant- und Verpflegungsdienstleistungen, mit Ausnahme der Abgabe von Getränken nach Paragraph 12 Abs. 2 Nr. 15 UStG über den 30. Juni 2021 hinaus bis zum 31. Dezember 2022 verlängert werden.

Diese steuerliche Maßnahme begrüßen wir ausdrücklich.

##### **1. Dringende Notwendigkeit der Maßnahme**

Seit dem 2. November 2020 sind die Betriebe des Gastgewerbes neben den Schließungen im Frühjahr 2020 nunmehr zum zweiten Mal komplett geschlossen. Eine Öffnungsperspektive fehlt bislang völlig.

Trotz der November- und Dezemberhilfen, die inzwischen auch zumindest bei vielen kleinen Unternehmen eingegangen sind, ist mit Blick auf die fehlende Öffnungsperspektive die Stimmung von Verzweiflung geprägt. UnternehmerInnen wie Beschäftigte wollen wieder arbeiten, wissen derzeit aber nicht, wann es wieder möglich sein wird. Sie befürchten, dass auch die Überbrü-

ckungshilfe III nicht in ausreichendem Umfang das Überleben sichert.

Die Not im Gastgewerbe ist riesig. Ende Februar ist die gastgewerbliche Branche inklusive des ersten Lockdowns sechs Monate geschlossen. In den Corona-Monaten von März bis Dezember sank der Umsatz der Restaurants und Hotels um 43,5 Prozent im Vergleich zum Vorjahreszeitraum. Jede Öffnungsperspektive für die seit 2. November 2020 erneut geschlossenen Betriebe fehlt – und das trotz rückläufiger Infektionszahlen. Die Verzweiflung wächst. Seit geraumer Zeit machen sich zunehmend aber auch Wut und immer stärker werdende existenzielle Sorgen breit. Zwei Drittel aller Betriebe bangen um ihre Existenz. Jedes vierte Unternehmen zieht konkret die Geschäftsaufgabe in Erwägung. Die zugesagten Hilfen kommen nur verzögert an. Ein Drittel der Betriebe wartet immer noch auf die vollständige Auszahlung der Novemberhilfen, bei den Dezemberhilfen sind es 75 Prozent. Größere Unternehmen können noch nicht einmal einen Antrag stellen.

Es geht nicht nur um eine Branche mit 222.000 Unternehmen und 2,4 Millionen Beschäftigten sowie unsere wichtigen Partner der Zulieferindustrie – Brauereien, Getränkehersteller, Foodlieferanten, Fachgroßhandel und Wäschereien –, sondern es geht auch um den Erhalt der touristischen und gastronomischen Kultur. Unsere Betriebe haben eine hohe Relevanz für das gesellschaftliche Miteinander und die Lebensqualität in unserem Land.

Aufgrund dieser aktuellen Situation ist es ganz wichtig, den Unternehmern der Branche eine Perspektive zu geben und Mut für das Durchhalten zu machen.

Aus diesem Grund ist es richtig und für die Unternehmer wichtig, die bis zum 30. Juni 2021 befristete Mehrwertsteuersenkung für Speisen zu verlängern.

## **2. Getränke miteinbeziehen**

Als die Restaurants in den Sommermonaten des vergangenen Jahres Umsätze gemacht haben, hat ihnen die Anwendung des reduzierten Mehrwertsteuersatzes enorm geholfen. Sie waren

dankbar, dass sie durch den reduzierten Mehrwertsteuersatz diese Stärkung erfahren haben. Der reduzierte Satz hilft ihnen, auf künftig ihren vielfältigen Verpflichtungen, wie Tilgung der Kredite, Zahlung der gestundeten Pachten, Krankenkassenbeiträgen und Steuern nachzukommen. Von den Restaurants erreichten uns ausnahmslos positive und dankbare Rückmeldungen.

Getränkegeprägte Betriebe, wie Kneipen, Bars und Discotheken waren dagegen enorm verärgert, dass sie diese Stärkung nicht erfahren haben. Gerade die getränkegeprägten Betriebe benötigen ebenfalls eine Perspektive, da sie ebenfalls seit Monaten keinen Umsatz erwirtschaften konnten. In diesen Betrieben war und ist ein Außer-Haus-Verkauf nicht realisierbar. Aber diese Betriebe haben auch nach wie vor Kosten und werden ebenso zu den letzten Betrieben gehören, die wieder öffnen dürfen. Dann aber auch nur unter Beachtung von Abstandsregeln und Hygienemaßnahmen, so dass mit Umsätzen in der Größenordnung von vor Corona mittel- bis langfristig überhaupt nicht zu rechnen ist.

Daher wäre die Anwendung des reduzierten Mehrwertsteuersatzes auch auf Getränke ein steuerpolitisches Element, dass es den Betrieben nach Wiedereröffnung ermöglichen würde, bei zu erwartenden deutlich geringen Umsätzen genügend Erträge zu erwirtschaften.

Auch für die Beschäftigten, die zunehmend bezweifeln, ob ihr Arbeitgeber die Krise überleben wird und sich anderweitig orientieren, wäre das eine wichtige Botschaft.

Deshalb bitten wir Sie, mit der Verlängerung der Steuersenkung für Speisen die Getränke miteinzubeziehen. Dies wäre ein mutmachendes Signal und Motivation für die Unternehmer, ihre Betriebe fortzuführen.

### **3. Dauerhafte Entfristung der steuerpolitischen Maßnahme**

Der reduzierte Mehrwertsteuersatz für Restaurants gilt in 17 von 27 EU-Mitgliedstaaten. Dort wird bereits seit Jahren und Jahrzehnten kein steuerlicher Unterschied zwischen dem Ver-

zehr in einem gastronomischen Betrieb und dem Kauf von Speisen im Lebensmitteleinzelhandel gemacht. Auch die bislang nicht nachvollziehbare Differenzierung zwischen to-go Umsätzen und Liefergeschäft einerseits und dem Verzehr an Ort und Stelle andererseits entfällt.

Die geltende Anwendung des reduzierten Mehrwertsteuersatzes auf Restaurant- und Verpflegungsdienstleistungen hat seit dem 2. November 2020 keine Relevanz, da ausschließlich Abhol- und Lieferservice möglich sind. Diese Umsätze unterlagen auch schon immer dem reduzierten Mehrwertsteuersatz. Diese Differenzierung konnte keiner nachvollziehen. Auch aus diesem Grund bitten wir darum, diese längst überfällige steuerliche Gleichbehandlung für Speisen dauerhaft zu entfristen.

Auch für Fertiggerichte aus dem Supermarkt fallen nur 7 Prozent Mehrwertsteuer an. Es wäre widersprüchlich, frisch zubereitetes Essen in unseren Restaurants ab 1. Januar 2023 wieder mit 19 Prozent zu besteuern. Die dauerhafte Senkung wäre eine überfällige Stärkung der frisch zubereiteten Speisen, der regionalen Küche sowie der arbeitsintensiven Gastronomie!

Nicht zuletzt erhalten die Unternehmen mit der Mehrwertsteuersenkung für Speisen unter Einbeziehung der Getränke die Gewissheit, dass sie mittelfristig in der Lage sind, ihre Kredite zu tilgen und auch irgendwann einmal wieder Rücklagen aufzubauen und in ihre Altersvorsorge zu investieren.

Wir wissen, dass wir beim Re-Start erneut wieder nicht zu den Ersten gehören, die öffnen dürfen. Weitere Wochen der Ungewissheit und des Berufsverbotes drohen.

Auch wenn die Betriebe wieder öffnen können werden, sind nach wie vor Abstandsgebote einzuhalten, die nur einen eingeschränkten Betrieb ermöglichen. Die Restaurants können nicht so viele Gäste gleichzeitig bewirten wie vor der Corona-Krise. Das heißt, dass es ganz wichtig ist, von den geringeren Umsätzen einen höheren Ertrag zu erwirtschaften.

Deshalb richten wir den eindringlichen Appell an Sie, geben Sie Gastwirten und Hoteliers Perspektive mit der Entscheidung, die Mehrwertsteuersenkung für Speisen dauerhaft zu entfristen und dies unter Einbezug der Getränke.

Dazu besteht jetzt die Möglichkeit, damit Hoffnung und Vertrauen der gastgewerblichen Unternehmer wieder wachsen!

## **II. Artikel 1, Änderung des Einkommenssteuergesetzes**

Nach dem Gesetzentwurf soll der Verlustrücktrag für die Jahre 2020 und 2021 erweitert und auf 10 Millionen Euro bzw. auf 20 Mio. Euro (bei Zusammenveranlagung) angehoben werden. Dies soll auch für die Betragsgrenzen beim vorläufigen Verlustrücktrag für 2020 gelten.

Diese Maßnahme begrüßen wir ausdrücklich.

Zielführender wäre allerdings die Anhebung der Obergrenze der Verlustverrechnung auf 50 Millionen Euro und die Ausdehnung des Rücktragzeitraums auf drei Jahre.

Gerade vor dem Hintergrund der beträchtlichen finanziellen Beihilfen und der damit einhergehenden Haushaltsdefizite infolge der Corona-Pandemie verursacht ein großzügigerer steuerlicher Verlustrücktrag vergleichsweise geringe Steuerausfälle. Die Steuerausfälle würden zum Großteil nur temporär anfallen, da die bereits beim Verlustrücktrag berücksichtigten Verluste in der Folge nicht mehr mit zukünftigen Gewinnen verrechnet werden können.

Diese Maßnahme würde genau den Unternehmen zielgenau helfen, die in den letzten Jahren ihre Steuern in Deutschland gezahlt und die vor der Corona-Krise Gewinne erwirtschaftet haben und seit Monaten gar keinen Umsatz mehr machen.

Insbesondere für die großen und größten Unternehmen unserer Branche wäre die Ausweitung der steuerlichen Maßnahme eine dringend benötigte Liquiditätshilfe. Denn diese Unternehmen haben bislang noch gar keinen Antrag auf Beihilfen stellen können.

Wir bitten um Berücksichtigung im weiteren Gesetzgebungsverfahren.

DEHOGA, 19. Februar 2021

Verband der steuerberatenden und  
wirtschaftsprüfenden Berufe



DEUTSCHER STEUERBERATERVERBAND e.V. · Littenstraße 10 · 10179 Berlin

Deutscher Bundestag  
Frau Katja Hessel MdB  
RAin/FAinStR/StBin  
Vorsitzende des Finanzausschusses  
Platz der Republik 1  
11011 Berlin

per E-Mail: [finanzausschuss@bundestag.de](mailto:finanzausschuss@bundestag.de)

**Kürzel**  
EI/Me/Gi – S 01/21

**Telefon**  
+49 30 27876-540

**Telefax**  
+49 30 27876-799

**E-Mail**  
[mein@dstv.de](mailto:mein@dstv.de)

**Datum**  
17.02.2021

## Entwurf eines Dritten Gesetzes zur Umsetzung steuerlicher Hilfsmaßnahmen zur Bewältigung der Corona-Krise (3. Corona-Steuerhilfegesetz)

Sehr geehrte Frau Vorsitzende Hessel,

haben Sie vielen Dank für die Einladung zu der öffentlichen Anhörung des Finanzausschusses des Deutschen Bundestags am 22.02.2021 zu dem oben aufgeführten Vorhaben. Der Deutsche Steuerberaterverband e.V. (DStV) nimmt gern die Gelegenheit wahr, zu dem vorgenannten Gesetzentwurf der Fraktionen der CDU/CSU und SPD ([BT-Drs. 19/26544](#)) Stellung zu nehmen. Wir freuen uns, wenn Sie unsere Anregungen berücksichtigen.

### A. Vorwort

Der DStV begrüßt das zügige und beherzte Engagement der Koalitionspartner zur Bewältigung der wirtschaftlichen Auswirkungen der Corona-Krise außerordentlich. Die jüngste Initiierung eines 3. Corona-Steuerhilfegesetzes schafft in den anhaltend schwierigen Zeiten der Corona-Pandemie erneut Vertrauen, stärkt die Wirtschaft und sichert damit Arbeitsplätze.

Sehr positiv nimmt der DStV wahr, dass die Koalitionspartner seine Anregungen zu den zwei Corona-Steuerhilfegesetzen aus 2020 in Teilen aufgegriffen hat – wie er sie in den Stellungnahmen [S 04/20](#) und [S 06/20](#) und als Sachverständiger in den jeweiligen öffentlichen Anhörungen des Deutschen Bundestags ausgeführt hat. Die geplante, erneute Anhebung der Betragsgrenzen für die Veranlagungszeiträume 2020 und 2021 im Rahmen des Verlustrücktrags nach § 10d EStG ist ein richtiger Schritt zur kurzfristigen Stärkung der Liquidität von großen Unternehmen. Die Koalitionspartner haben aber die weiteren Möglichkeiten zur Verbesserung

der Verlustverrechnung insbesondere für kleine und mittlere Unternehmen (KMU) im Zusammenhang mit der Erweiterung des Rücktragzeitraums nicht ausgeschöpft – sehr zum Bedauern des DStV.

Führende Forschungsinstitutionen haben das Instrument als eines der bedeutendsten Hilfsmaßnahmen im Krisenjahr wiederholt hervorgehoben und dessen Ausweitung zur Stabilisierung der Wirtschaft angemahnt (u.a.: Jahrgutachten des Sachverständigenrats 2020/2021, [Kapitel 2 „Stabilisierungspolitik in Zeiten von Corona“](#), [Pressemitteilung vom 11.11.2020](#) sowie Seite 2, Seite 95 Rz. 121, Seite 130 Rz. 195 des Gutachtens; ifo-Institut - Leibniz-Institut für Wirtschaftsforschung an der Universität München, [ifo Standpunkt 220 vom 26.10.2020](#) „Es ist Zeit für eine Ausweitung des steuerlichen Verlustrücktrags“; Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen, [Stellungnahme 04/2020](#) „Konjunkturpolitik in der Coronakrise“; [DIW Berlin aktuell Nr. 37 vom 27.04.2020](#) „Steuerpolitik in Zeiten von Corona: Unternehmen und Konsum kurzfristig entlasten, Hochverdienende mittelfristig moderat belasten“). Allein vor diesem Hintergrund erscheint die Zurückhaltung der Koalitionspartner nicht nachvollziehbar.

Zudem ist allseits bekannt, dass eine Ausweitung der Verlustverrechnung keine dauerhaften Mindereinnahmen, sondern lediglich einen Steuerstundungseffekt bewirkt. Mit Blick auf die hohe Effektivität, Zielgenauigkeit und branchenübergreifende Wirkung des Instruments mutet es fragwürdig an, dass ihm keine gewichtigere Bedeutung innerhalb des neuen Maßnahmenpakets zukommt. Stattdessen hebt die Koalition eine Branche in der Krise besonders hervor: Für die Gastronomie setzt sie durch die Verlängerung der Anwendung des ermäßigten Umsatzsteuersatzes auf Restaurant- und Verpflegungsdienstleistungen echte Mindereinnahmen in beträchtlicher Höhe (3,4 Milliarden Euro) ein (vgl. [BT-Drs. 19/26544](#), S. 8). Diese Maßnahme verwundert umso mehr, wo die Gastronomie gerade durch die November- und Dezemberhilfe eine großzügigere Unterstützung als die Unternehmen erhalten hat, die seit Mitte Dezember geschlossen sind. Auch insofern lassen sich die Vorbehalte der Koalitionspartner bezüglich einer deutlichen Verbesserung der Verlustverrechnung nicht erklären.

Sehr positiv sticht indes hervor, dass einige Bundestagsfraktionen eine über die nunmehr geplante Maßnahme hinausgehende Verbesserung der Verlustverrechnung durchaus mit Engagement fordern (vgl.: [Beschluss des CDU-Bundesfachausschusses Wirtschaft, Arbeitsplätze und Finanzen vom 19.11.2020](#) „Steuerliche Verlustverrechnung deutlich

ausweiten“; Antrag der FDP-Bundestagsfraktion vom 27.10.2020, [BT-Drs. 19/23696](#) „Handeln statt Reden – Unternehmen in der Corona-Krise steuerlich entlasten, Insolvenzwelle verhindern“; Antrag der Bundestagsfraktion BÜNDNIS 90 / DIE GRÜNEN vom 12.05.2020, [BT-Drs. 19/19134](#) „Verbesserte Verlustverrechnung zur Linderung der wirtschaftlichen Folgen der COVID-19-Epidemie gesetzlich und rechtssicher ermöglichen“).

Die vorgenannten politischen Initiativen ermutigen den DStV, erneut seine Anregungen zum Thema Verlustverrechnung vorzubringen. Er konzentriert sich bei den folgenden Ausführungen auf die im Entwurf des 3. Corona-Steuerhilfegesetzes insoweit angelegte Unwucht. Zudem erläutert er, warum aufgrund der aktuellen Situation in der Praxis weitreichendere Maßnahmen dringend geboten sind.

## **B. Artikel 1 – Änderung des Einkommensteuergesetzes**

### **Zu Nr. 1, 2, 4, 5 – Anhebung der Höchstbetragsgrenzen und Rücktragzeitraum (§ 10d, § 110, § 111, § 52 Abs. 18b, 52, 53 EStG-E)**

Der Gesetzentwurf sieht vor, dass die Höchstbetragsgrenzen nach § 10d EStG für die Veranlagungszeiträume 2020 und 2021 von 5 Mio. bei Einzelveranlagung auf 10 Mio., bei Zusammenveranlagung von 10 Mio. auf 20 Mio. angehoben werden. Nach den Anwendungsvorschriften bleibt es jedoch dabei, dass die Anpassung der Vorauszahlungen (§ 110 EStG) und der vorläufige Verlustrücktrag (§ 111 EStG) lediglich bezogen auf das Veranlagungsjahr 2019 durchgeführt werden können. Zudem wird der Rücktragzeitraum nach § 10d EStG nicht erweitert.

### **I. Eingeschränkte Wirkung der Anhebung der Höchstbeträge für 2021**

Der Ausschluss der Anpassung der Vorauszahlungen und des vorläufigen Verlustrücktrags bezogen auf das Jahr 2020 hat zur Konsequenz, dass die Anhebung der Höchstbeträge für 2021 aktuell keine Liquiditätsstärkung der notleidenden Unternehmen bewirkt. Unternehmen können die Höchstbeträge über den § 10d EStG erst in der Zukunft im Rahmen der Veranlagungen der Steuererklärungen 2020 und 2021 nutzen. Die Veranlagungen für 2020 und 2021 dürften frühestens in den Jahren 2022 und 2023 erfolgen.

Selbst zukünftig dürfte die Anhebung der Höchstbeträge für 2021 von geringer Bedeutung sein: Der § 10d EStG ermöglicht lediglich einen Verlustrücktrag auf den vorangegangenen Veranlagungszeitraum. Daher könnten Steuerpflichtige etwaige Verluste aus 2021 bis zu 10 Mio.

bzw. 20 Mio. künftig nur mit einem Gesamtbetrag der Einkünfte aus 2020 verrechnen. Diese Verrechnung bewirkt nur dann eine Steuerentlastung, wenn die Steuerpflichtigen das Veranlagungsjahr 2020 mit einem positiven zu versteuernden Einkommen und damit einer Steuerfestsetzung für 2020 abschließen. Ob betroffene Unternehmer dies tatsächlich erwarten können, erscheint angesichts des Krisenjahres 2020 zumindest fraglich.

Die Anhebung der Höchstbeträge für 2021 würde in der aktuellen Situation nur dann helfen, wenn der Rücktragzeitraum auf mindestens drei Jahre – bis mindestens 2018 - erweitert wird. Zusätzlich müsste für das Jahr 2021 die Möglichkeit zur Anpassung der Vorauszahlungen sowie zur Nutzung des vorläufigen Verlustrücktrags für die Vorjahre geschaffen werden. Die notleidenden Unternehmen haben die Vorauszahlungen für 2020 zur Liquiditätsschonung bereits herabgesetzt. Damit liefe eine weitere Herabsetzung der Vorauszahlungen für 2020 auf Basis des prognostizierten Verlusts für 2021 ins Leere. Darüber hinaus haben die betroffenen Steuerpflichtigen die Vorauszahlungen für 2020 bereits auf 0 Euro herabgesetzt. Andernfalls hätten sie – aufgrund der Voraussetzung des § 110 EStG – keine Herabsetzung der Vorauszahlungen für 2019 erzielen können. Die allermeisten von der Krise stark gebeutelten Unternehmen haben die vereinfachte Möglichkeit zur Anpassung der Vorauszahlungen 2019 nach § 110 EStG genutzt. Demnach könnte aus den Steuerzahlungen für 2019 vielfach keine Liquidität im vereinfachten Verfahren geschöpft werden. Daher müsste mindestens der Veranlagungszeitraum 2018 zur Verlustverrechnung geöffnet werden.

## **II. Weitere Gründe zur Erweiterung des Rücktragzeitraums**

Für eine Ausweitung des Rücktragzeitraums spricht nicht nur die oben beschriebene gesetzliche Unwucht bezogen auf das Jahr 2021. Vielmehr leiden etliche von der Pandemie stark getroffene Unternehmen seit 2020 unter einer Liquiditätsnot, die inzwischen existenzbedrohend ist. Dies resultiert u.a. aus den folgenden Gründen, die die Betroffenen nicht zu vertreten haben.

### **1. Eingeschränkte Liquiditätsfreisetzung bei KMU durch §§ 10d, 110, 111 EStG**

Die zeitlich beschränkte Rücktragemöglichkeit auf das Veranlagungsjahr 2019 nach §§ 10d, 110, 111 EStG ermöglicht eine nur geringe Freisetzung von Liquidität in den Fällen der kleinen und mittleren Unternehmen (KMU). Die positiven Einkünfte von KMU waren 2019 vielfach nicht so hoch, als dass sie zum vollständigen Ausgleich des für 2020 prognostizierten Verlusts ausreichen. Vielmehr ist zu erwarten, dass die Verluste teils deutlich über die Einkünfte des wirtschaftlich erfolgreichen Jahrs 2019 hinausgehen. Nach aktueller Gesetzeslage können

Verluste aus 2020 jedoch nur ein Jahr – auf 2019 - im vereinfachten Verfahren nach §§ 110, 111 EStG zurückgetragen werden. Die Verrechnung der Verluste mit erfolgreichen weiteren Vorjahren 2018 oder 2017 ist ausgeschlossen. Die für die Vorjahre 2017 und 2018 geleisteten Steuern können demnach nicht im angemessenen Verhältnis zu den zu erwartenden Verlusten aus 2020 (und 2021) zurückgeholt werden.

## **2. Geringe Reichweite der Fördermaßnahmen im Jahr 2020**

Die Überbrückungshilfen I und II haben lediglich einen kleinen Anteil der KMU erreicht. Das geplante Fördervolumen betrug für die Hilfen jeweils 25 Milliarden Euro. Davon sind 1,42 Milliarden Euro für die Überbrückungshilfe I und 1,86 Milliarden für die Überbrückungshilfe II ausgezahlt worden (vgl. „Dashboard Deutschland“ des Statistischen Bundesamts, [Thema „Konjunkturprogramm“](#), Stand: 16.02.2021).

Aus der Praxis ist vielfach zu vernehmen, dass entweder die Eingangsvoraussetzungen der Programme zu eng waren, um in ihren Anwendungsbereich zu fallen, oder die förderfähigen Fixkosten nicht großzügig genug bemessen waren. Demgegenüber hatten etliche KMU mit coronabedingten Umsatzeinbrüchen und weiterlaufenden Liquiditätsabflüssen, beispielsweise für Personalkosten, die nicht vom Kurzarbeitergeld erfasst waren, für den Wareneinsatz oder für Tilgungsraten für betriebliche Kredite, zu kämpfen. Deshalb nahmen sie frühzeitig im Jahr 2020 die steuerlichen Liquiditätshilfen sowie die KfW-Sondermaßnahmen in Anspruch. Bei letztgenannten Unterstützungen war zu bemerken, dass die Banken die Hilfsprogramme nur zurückhaltend gewährten. Gleichfalls lösten KMU eigene vorhandene Reserven wie die Altersvorsorge auf. Große Unternehmen hatten darüber hinaus unter der Deckelung der Förderbeträge aufgrund der EU-Vorgaben zu leiden.

Im Ergebnis ist festzustellen, dass die Liquiditätszuflüsse im Laufe des Pandemie-Jahres häufig nicht ausreichten, um den Bedarf zu decken.

## **3. Verzögerungen bei der November- und Dezemberhilfe**

Das sich über die Zeit aufgebaute Liquiditätsdefizit mildern auch die November- und Dezemberhilfe in manchen Bundesländern nicht gänzlich ab. Wie der jüngsten Medienberichterstattung zu entnehmen ist, läge die Quote der vollständigen Auszahlung der beantragten Zuschüsse teils noch unter 60 % (vgl. Bericht auf [welt.de](#) vom 16.02.2021). Ursächlich sei nicht nur die aufgrund des neuen Programms notwendige IT-Implementierung.

Auch die aus der Wirtschaftsstruktur eines jeweiligen Bundeslandes resultierende Vielzahl an Anträgen oder die personelle Ausstattung der Prüfstellen hätten beispielsweise zu Verzögerungen geführt.

#### 4. Überbrückungshilfe III

Der DStV begrüßt außerordentlich, dass die Überbrückungshilfe III nun endlich gestartet und durch Absenkung der Eingangsvoraussetzungen sowie Ausweitung der förderfähigen Fixkosten deutlich attraktiver als die vorgenannten Hilfsprogramme ausgestaltet ist. Dennoch wird sie die Liquiditätsdurststrecke leider weder kurzfristig noch mittelfristig gänzlich abmildern können.

Die ersten Abschlagszahlungen fließen zwar zügig, was der DStV sehr begrüßt. Allerdings sind sie auf eine Höhe bis zu 100.000 Euro pro Fördermonat und insgesamt 400.000 Euro für vier Fördermonate gedeckelt. Die reguläre Auszahlung und Prüfung der Anträge durch die Bundesländer erfolgen ab März (vgl. [BMW-Pressmitteilung vom 12.02.2021](#)).

Darüber hinaus werden KMU mit nach wie vor bestehenden Einschränkungen bei den förderfähigen Fixkosten zu kämpfen haben. Weiterhin nicht förderfähig sind etwa Personalkosten, die nicht vom Kurzarbeitergeld erfasst sind und über die förderfähige Kostenpauschale von 20 % der Fixkosten hinausgehen, die Tilgungsraten auf betriebliche Kredite oder der Wertminderungsanteil bei Leasingraten (vgl. [BMW-FAQ zur Überbrückungshilfe III](#), Ziffer 2.4).

Kaum stemmbare Liquiditätsabflüsse resultieren im Einzelhandel kurzfristig insbesondere aus anstehenden Zahlungsverpflichtungen aus Warenbestellungen, die Unternehmer im Spätsommer bzw. Herbst 2020 getätigt haben. Angesichts der positiven Entwicklung der Infektionszahlen und des ansteigenden Konsumverhaltens war seinerzeit kaum mit dem Einbruch seit Dezember 2020 zu rechnen. Die von BMW und BMF neu eingeführte Anerkennung von Abschreibungen auf das Umlaufvermögen als förderfähige Fixkosten ist zwar grundsätzlich ein wichtiger Schritt. Sie bezieht sich allerdings lediglich auf Wertverluste aus verderblichen Waren oder saisonaler Ware der Wintersaison 2020/2021. Wintersaisonware ist nach den FAQ Ware, „...die nicht saisonübergreifend im Sortiment des Händlers ... vorhanden ist und stark überdurchschnittlich in den Wintermonaten abgesetzt wird. Bei Waren, die regelmäßig ein- und verkauft werden, wird keine dauerhafte Wertminderung angenommen. ...“ (vgl. [BMW-FAQ zur Überbrückungshilfe III](#), Anlage 2). Demnach dürften etwa keine Bestellungen von Spielzeug, Bürobedarf, Taschen, Technik oder Haushaltswaren unter den Begriff der Wintersaisonware

fallen. Um Zahlungspflichten aus diesen Bestellungen entgegenzuwirken, können Händler die Order stornieren – müssten dann jedoch die Konventionalstrafe dem Vertragspartner erstatten. Ebenso wenig profitieren Großhändler von der Erweiterung der Fixkosten um die Abschreibungen auf die besagten Teile des Umlaufvermögens.

Schließlich darf nicht übersehen werden, dass ein Unternehmer keinen (fiktiven) Unternehmerlohn oder der Gesellschafter-Geschäftsführer einer GmbH kein Gehalt erstattet erhält. Grundlegende private Kosten, wie die Wohnraummiete oder Versicherungsbeiträge für die Altersvorsorge oder Kranken- und Pflegeversicherung, sind demgegenüber regelmäßig in Höhe der Beiträge aus der Vor-Corona-Zeit weiter zu zahlen. Auch aus diesen Gründen ist die Liquiditätssituation vieler KMU mehr als angespannt.

**III. Petitem:** Vor diesem Hintergrund sollte aus Sicht des DStV die prekäre, teils existenzbedrohliche Liquiditätssituation von KMU durch eine Ausweitung der Verlustverrechnung dringend flankiert werden. Zur Stabilisierung der notleidenden Unternehmen fordert er nachdrücklich die folgenden Maßnahmen:

- eine temporäre Ausweitung des Rücktragzeitraums gem. § 10d EStG für 2020 und 2021 auf mindestens drei vorangegangene Veranlagungszeiträume,
- eine temporäre Ausweitung der Möglichkeit zur Anpassung der Vorauszahlungen nach § 110 EStG und des vorläufigen Verlustrücktrags nach § 111 EStG für 2020 und 2021 bezogen auf die Veranlagungszeiträume 2017, 2018, 2019 und
- die Einführung eines gewerbesteuerlichen Verlustrücktrags für die vorgenannten Zeiträume.

Mit freundlichen Grüßen

gez.  
StB/WP Harald Elster  
(Präsident)

gez.  
RAin/StBin Sylvia Mein  
(Geschäftsführerin)

\*\*\*\*\*

Der Deutsche Steuerberaterverband e.V. (DStV) repräsentiert bundesweit rund 36.500 und damit über 60 % der selbstständig in eigener Kanzlei tätigen Berufsangehörigen. Er vertritt ihre Interessen im Berufsrecht, im Steuerrecht, der Rechnungslegung und dem Prüfungswesen. Die Berufsangehörigen sind als Steuerberater, Steuerbevollmächtigte, Wirtschaftsprüfer, vereidigte Buchprüfer und Berufsgesellschaften, in den uns angehörenden 16 regionalen Mitgliedsverbänden freiwillig zusammengeschlossen.

\*\*\*\*\*

Marius Clemens

DIW Berlin – Deutsches Institut für Wirtschaftsforschung, Berlin

---

22. Februar 2021

## Stellungnahme

### Beitrag zur öffentlichen Anhörung

**Gesetzentwurf der Fraktionen der CDU/CSU und SPD:**

**Entwurf eines Dritten Gesetzes zur Umsetzung steuerlicher Hilfsmaßnahmen zur Bewältigung der Corona-Krise (Drittes Corona-Steuerhilfegesetz)**

**Deutscher Bundestag, Drucksache 19/26544**

Öffentliche Anhörung des Finanzausschusses des Deutschen Bundestages, 22. Februar 2021

### Zusammenfassung

*Mit dem Dritten Gesetzes zur Umsetzung steuerlicher Hilfsmaßnahmen zur Bewältigung der Corona-Krise (Drittes Corona-Steuerhilfegesetz) reagiert die Bundesregierung auf die wirtschaftlichen Folgen der verlängerten Einschränkungsmaßnahmen zur Bekämpfung des Infektionsgeschehens im 1. Quartal des Jahres 2021. Mit steuerlichen Erleichterungen in Höhe von insgesamt rund 7,5 Milliarden Euro sollen die BürgerInnen sowie die Wirtschaft bei der Bewältigung der wirtschaftlichen Folgen weiterhin unterstützt werden.*

*Die Maßnahmen umfassen eine Verlängerung des ermäßigten Umsatzsteuersatzes für die Gastronomiebranche bis zum 31. Dezember 2022, eine Erhöhung des steuerlichen Verlustrücktrags für die Jahre 2020 und 2021, sowie einen zusätzlichen Kinderbonus im Jahr 2021. Das Gesamtpaket ist in seiner Komposition sinnvoll. Die Maßnahmen dürften schnell, direkt wirken und angesichts der bereits vorliegenden Erfahrungswerte mit geringen bürokratischen Kosten einhergehen. Im Einzelnen gibt es dennoch einige kritische Punkte: So wird die Umsatzsteuerermäßigung wohl nur in sehr geringem Maße den privaten Konsum stärken, sondern hauptsächlich zur Liquiditätssicherung der RestaurantbetreiberInnen dienen. Der Kinderbonus dürfte zwar kurzfristig die Nachfrage stärken, aber aus familien- und bildungspolitischen Aspekten in Anbetracht der hohen Belastung von Familien und Kindern bei der Betreuung nicht sonderlich zielgenau sein. Wichtig wäre auch die Familien bei der Betreuung zu entlasten und den Ganztagesausbau, die Digitalisierung, Weiterbildung und die Personalkapazitäten an Schulen und Kindergärten mit mehr investi-*

*ven Mitteln zu verbessern. Beim Verlustrücktrag wäre eine stärkere Ausweitung des Abrechnungszeitraums wünschenswert gewesen, denn sie entlastet insbesondere kleinere und mittelständische Firmen. Diese sind derzeit besonders stark von der Pandemie betroffen. Die bürokratischen Kosten einer Rückrechnung ins Jahr 2019 dürften überschaubar sein.*

*Mindestens genauso wichtig wie die kurzfristige Stabilisierung im Rahmen des Dritten Steuerhilfegesetzes erscheint eine weiterführende Strategie zur Stärkung von Investitionen, Innovationen und der nachhaltigen Entwicklung.*

## **Die Konjunkturelle Lage im Jahr 2021 hat sich eingetrübt**

Das erneute Aufflammen der Corona-Pandemie setzt dem Wirtschaftsaufschwung in Deutschland zu Beginn des Jahres 2021 einen erneuten Dämpfer. Die weiterhin hohen Infektionszahlen sowie die Unsicherheit bezüglich der Auswirkungen von Mutationen haben Bund und Länder veranlasst, den Lockdown in mehrmaligen Etappen bis Mitte März auszuweiten, um die zweite Infektionswelle zu stoppen und die Gefahr einer dritten Infektionswelle zu reduzieren. Dies dürfte nach Berechnungen des DIW Berlin das Wachstum in diesem Jahr erheblich belasten und die Erholung verzögern.<sup>1</sup>

Bereits im Zuge des ersten Lockdowns zu Beginn des Jahres 2020 haben Maßnahmen zur Bekämpfung des Infektionsgeschehens die wirtschaftliche Entwicklung stark beeinträchtigt. Kurzarbeit und Entlassungen haben die Kaufkraft der privaten Haushalte geschwächt, massive Umsatzausfälle und die steigende Verschuldung haben die Investitionsspielräume der Unternehmen eingeschränkt. Hinzu kommt eine starke Verunsicherung sowohl bei Unternehmen als auch bei Haushalten über die wirtschaftlichen Rahmenbedingungen und den Verlauf der Pandemie. Dies führte im Jahr 2020 insgesamt zu einer erheblichen Zurückhaltung bei der Konsum- und Investitionsgüternachfrage und hatte eine schwere Rezession zur Folge. Bereits im Sommer hat die Bundesregierung auf die Rezession mit einem umfangreichen Konjunkturprogramm und den Maßnahmen des Zweiten Steuerhilfegesetzes reagiert und damit den Rückgang des Bruttoinlandsprodukts um rund 1,3 Prozent aufgefangen.<sup>2</sup>

---

<sup>1</sup> Siehe DIW (2021): DIW Konjunkturbarometer Januar: Corona-Pandemie hat deutsche Wirtschaft im Griff, Januar 2021, Marius Clemens, Geraldine Dany-Knedlik, Simon Junker und Claus Michelsen (2020): „Harter“ Lockdown infolge der zweiten Corona-Welle: Deutsche Wirtschaft wächst 2021 deutlich weniger stark, DIW aktuell 57, 6 S.

<sup>2</sup> Marius Clemens, Simon Junker und Claus Michelsen. (2020): Konjunkturelle Effekte der finanzpolitischen Maßnahmen des Konjunkturprogramms, DIW Berlin: Politikberatung kompakt, 127, Nr. 156. ([online verfügbar](#)).

Einige der beschlossenen Maßnahmen liefen zum Ende des Jahres 2020 aus, andere sind infolge bürokratischer Anlaufschwierigkeiten oder aufgrund ihres längerfristigen Planungshorizontes noch nicht gestartet. Die erneute Verschlechterung der wirtschaftlichen Situation macht deshalb eine Verlängerung und Ausweitung einer schnellen und zielgerichteten Stabilisierungspolitik notwendig. Es ist sicherlich sinnvoll, Maßnahmen auszuwählen, die sich bereits nach dem ersten Lockdown bewährt haben und sich damit auch in die bereits existierende Gesamtkomposition des Konjunkturprogramms einbetten. Deshalb sind auch die vorgelegten Maßnahmen des Dritten Corona-Steuerhilfegesetz grundsätzlich zu befürworten. Im Folgenden werden diese Maßnahmen im Einzelnen und in ihrem Zusammenwirken bzw. in Verbindung mit bereits bestehenden Maßnahmen bewertet. In der Einzelbewertung werden die Maßnahmen insbesondere hinsichtlich ihrer kurzfristigen Stabilisierungswirkung, ihres mittelfristigen Wachstumseffekts, ihrer Zielgenauigkeit sowie ihrer schnellen Umsetzbarkeit bewertet.

### **Verlängerung des ermäßigten Umsatzsteuersatz für erbrachte Restaurant- und Verpflegungsdienstleistungen**

Bezogen auf den konkreten Fall der Umsatzsteuerermäßigung für Speisen in Restaurants lassen sich folgende Schlussfolgerungen ziehen. Der konjunkturelle Stabilisierungseffekt dürfte sich bei dieser Maßnahme in Grenzen halten. Anders als bei der allgemeinen Umsatzsteuersenkung werden die Restaurants die Umsatzsteuersenkung wohl nicht großflächig weitergeben und weitestgehend ihre Bruttopreise konstant (Menu Costs) halten, d.h. der Einkommenseffekt fällt unterdurchschnittlich aus.<sup>3</sup> Der Vorzieheffekt, der bei einer allgemeinen Mehrwertsteuer einen deutlichen Stabilisierungseffekt insbesondere bei den langlebigen Gebrauchsgütern erzeugt, ist bei Restaurantbesuchen vernachlässigbar.<sup>4</sup> Der Arbitrageeffekt, d.h. die verstärkte Nachfrage von Verbrauchsgütern und Lagerung im letzten Monat vor Wiederanpassung des Umsatzsteuersatzes, tritt gar nicht auf, sofern nicht auch Restaurantgutscheine unter die steuerliche Begünstigung fallen. In diesem speziellen Fall werden sie aber durch die

---

<sup>3</sup> Die Umsatzsteuersenkung erhöht die Einkommen und die Kaufkraft der Haushalte, da diese insgesamt weniger ausgeben (Einkommenseffekt). Das zusätzliche Einkommen kann entweder sofort für zusätzliche Nachfrage ausgegeben werden oder aber in den nächsten Jahren den Konsum stärken. Der volle Effekt entfaltet sich bei einer vollständigen Weitergabe seitens der Unternehmen.

<sup>4</sup> Eine temporären Umsatzsteuersenkung führt zu einem Vorzieheffekt, denn die Haushalte können (bei Weitergabe) nur im beschlossenen Zeitraum mit Preisnachlässen rechnen. Deshalb werden Güter, die vielleicht erst in den nächsten Jahren gekauft werden sollen, vorgezogen.

nochmalige Verlängerung der Maßnahme auf das Jahr 2022 verschoben. Insgesamt ist deshalb mit keinen bzw. nur geringen Impulsen für die Konsumnachfrage der Haushalte zu rechnen.

Einerseits wird zwar die Effektivität der Umsatzsteuersatzsenkung bezogen auf den Konsum durch die Nicht-Weitergabe abgeschwächt, andererseits muss dem entgegengestellt werden, dass dadurch die GastronomInnen Liquiditäts“gewinne“ erzielen können, vorausgesetzt sie machen Umsatz. Da gerade Restaurants einen Großteil ihrer Investitionen aus dem operativen Gewinn finanzieren, kann dies die Investitionstätigkeit in dem Sektor stützen.

Dementsprechend profitieren in erster Linie die UnternehmerInnen und Selbstständigen aus dem Gastronomiebereich. Da die Gastronomiebranche eindeutig zu den vom Lockdown stark betroffenen Sektoren zählt, ist die Maßnahme zwar zielgenau, allerdings hängt ihre Effektivität sehr stark vom Infektionsgeschehen ab. Innerhalb des Gastronomiesektors könnten in der Lockdown-Phase insbesondere größere Restaurantketten und kleinere Imbisse profitieren, die beide bereits vor der Krise über eine gute Bestell- und Abholinfrastruktur verfügten. Restaurants, die in der Lockdown-Phase schließen werden durch diese Maßnahme nicht unterstützt. In der Lockerungsphase dürfte sie hingegen den gesamten Gastronomiebereich unterstützen können. Zudem wird die administrativ-technische Abwicklung der temporären Umsatzsteuerermäßigung wohl angesichts des bereits existierenden Systems nicht mehr so aufwändig sein wie bei Einführung der Maßnahme.

Mit etwas mehr als 5 Milliarden Euro ist die Maßnahme im Vergleich zu den anderen Maßnahmen recht teuer und gemessen am Stabilisierungsziel wenig effektiv. Als direkte liquiditätsstützende Maßnahmen für Restaurants- und ImbissbesitzerInnen im Lockdown, als besonders betroffene Unternehmen, können andere Maßnahmen, wie direkte Transfers sinnvoller sein. Mit den Überbrückungshilfen III gibt es auch ein Instrument, welches den Unternehmen grundsätzlich zur Unterstützung bei anfallenden Kosten zur Verfügung steht. Angesichts des geringen bürokratischen Aufwands (die Maßnahme existiert bereits) und der im Gegensatz zu den Überbrückungshilfen schnelleren und einfacheren Bereitstellung dürfte die Maßnahme insbesondere mit Blick auf die anstehende Lockerungsphase ihren Zweck der Unternehmensunterstützung mit Abstrichen erfüllen.

### **Kinderbonus in Höhe von 150 Euro pro Kind**

Ausgehend von dem Ziel der kurzfristigen Nachfragestabilisierung, können grundsätzlich Maßnahmen wie der Kinderbonus ergriffen werden. Allerdings ist nicht mit längerfristigen Multiplikatoreffekten zu rechnen, so dass der Einkommenseffekt relativ gering ist. Aus dieser

Perspektive der Konjunkturstabilisierung eignet sich der Kinderbonus als einkommenstützender Transfer für Familien mit kindergeldberechtigten Kindern in Höhe von 150 Euro pro Kind für die Stabilisierung der Konjunktur. Die Kosten belaufen sich insgesamt zunächst auf rund 2,7 Milliarden Euro. Wird hingegen berücksichtigt, dass der Kinderbonus für einkommensstärkere Familien, d.h. für rund 20 Prozent aller BezieherInnen, bei der Steuerveranlagung mit der Entlastung durch den Kinderfreibetrag verrechnet wird, kostet die Maßnahme mit 2,1 Milliarden Euro etwas weniger. Familien mit höheren Einkommen erhalten zwar zunächst den Kinderbonus, zahlen ihn aber mit der Einkommensteuerveranlagung zurück. Dementsprechend ist die Maßnahme verteilungspolitisch günstig, da sie Familien in den unteren Einkommensdezilen stärker unterstützt.<sup>5</sup>

Der Kinderbonus ist stabilisierungspolitisch ein zielgerichteter Transfer, denn er begünstigt mit Kindern und deren Familien diejenigen, die besonders von der Pandemie betroffen sind. Kinder und Eltern, insbesondere mit geringem Einkommen, gehören zu der Gruppe, die nicht nur im Lockdown selbst sondern wegen der andauernden Schul- und Kitaschließung in weitaus größerem Maße von der Corona-Krise betroffen sind als andere Bevölkerungsgruppen. Der Kinderbonus wirkt insbesondere auf Einkommensgruppen, die eine höhere Konsumquote haben und wird mit hoher Wahrscheinlichkeit auch in diesem Jahr in zusätzlichen Konsum fließen.<sup>6</sup> Die längerfristige, kumulative Multiplikatorwirkung dürfte hingegen im Vergleich zu anderen, eher investiv ausgerichteten, Maßnahmen gering sein.<sup>7</sup>

Aus der Perspektive der Bildungs- und Familienpolitik erscheint der Kinderbonus nicht vorteilhaft. Die entsprechenden 2,1 Milliarden hätten vielmehr in weitere Maßnahmen zur gezielten Unterstützung von Familien in ihrer Sorgearbeit bspw. durch ein Corona-Elterngeld und eine Stärkung der Bildungs- und Betreuungsangebote eingesetzt werden sollen - für diese wurden auch im Konjunkturprogramm nur vergleichsweise geringe 5 Milliarden Euro vorgesehen.<sup>8</sup> Mittel- bis langfristig dürften Familien und Kinder stärker von Verbesserungen bei der

---

<sup>5</sup> Siehe Maximilian Blömer, Przemyslaw Brandt, Martin Mosler und Andreas Peichl (2021): Verteilungswirkungen des Kinderbonus und der temporären Mehrwertsteuersenkung im Jahr 2020 ifo Institut, München, 2021 ifo Schnelldienst, 2021, 74, Nr. 02, 45-50. ([online verfügbar](#))

<sup>6</sup> Von dem im Jahr 2020 ausgezahlten Kinderbonus sind laut einer Umfrage des IMK rund 80 Prozent in zusätzlichen Konsum geflossen. Siehe Jan Behringer, Sebastian Dullien: Wie effektiv sind Mehrwertsteuersenkung und Kinderbonus im Konjunkturpaket? IMK Policy Brief Nr. 97, August 2020. ([online verfügbar](#))

<sup>7</sup> Siehe auch Marius Clemens, Simon Junker und Claus Michelsen. (2020): Konjunkturelle Effekte der finanzpolitischen Maßnahmen des Konjunkturprogramms, DIW Berlin: Politikberatung kompakt, 127, Nr. 156. ([online verfügbar](#))

<sup>8</sup> Siehe hierzu auch den FamilienMonitor\_Corona des DIW Berlin, einsehbar unter: [https://www.diw.de/de/diw\\_01.c.809410.de/familienmonitor\\_corona.html](https://www.diw.de/de/diw_01.c.809410.de/familienmonitor_corona.html)

Kinderbetreuung und in den Schulen profitieren. Mit Blick auf die bestehenden Bildungsgleichheiten – die durch die Corona-Krise verstärkt werden – sollten die Prioritäten der Familien- und Bildungspolitik deshalb bei der Betreuungs- und Bildungsinfrastruktur und deren Qualität liegen.<sup>9</sup>

### **Ausweitung des Steuerlichen Verlustrücktrags**

Die im Gesetzentwurf vorgesehene Erhöhung des steuerlichen Verlustrücktrags für die Jahre 2020 und 2021 auf 10 Millionen Euro (bzw. 20 Millionen Euro bei Zusammenveranlagung) ist zu begrüßen.<sup>10</sup> Der steuerliche Verlustrücktrag ermöglicht es Unternehmen, einen Teil der in diesem Jahr entstandenen Verluste mit Gewinnen des letzten Jahres bei der Abführung der Körperschaftsteuer zu verrechnen. Eine Ausweitung des Verlustrücktrags auf mindestens zwei Jahre würde insbesondere kleinere Unternehmen, die unterhalb der Verlustobergrenze wirtschaften, entlasten. Sie verschafft den Unternehmen unmittelbare Liquidität und verstärkt damit auch die Wirkung der Abschreibungserleichterungen sowie der weiteren Entlastungen, die größtenteils bis 2022 wirken. Diese steuerlichen Liquiditätshilfen haben den Vorteil, dass Unternehmen keine zusätzlichen Kredite benötigen und sie zudem die Finanzierungssituation des Staates in der aktuellen Situation negativer Zinsen entlasten. Denn Steuereinnahmen werden nur auf einen späteren Zeitpunkt verschoben bzw. mit früheren Gewinnen verrechnet.

Grundsätzlich wäre es sinnvoller, den Verlustrücktrag auch auf zwei oder drei Jahre auszuweiten. Denn hiervon würden vor allem kleinere und mittlere Unternehmen profitieren, die stärker durch die Einschränkungen beeinträchtigt wurden. Allerdings muss abgewogen werden, inwiefern die Berücksichtigung des Jahres 2018 den bürokratischen Mehraufwand rechtfertigt.

### **Bewertung in Verbindung mit bestehenden Maßnahmen**

Einzelmaßnahmen können für sich genommen sinnvoll sein, aber gleichzeitig können sie in ihrer Höhe und Ausgestaltung mit bereits bestehenden Maßnahmen oder auch den Maßnahmen zur Eindämmung der Pandemie konkurrieren. In einem Lockdown ist richtigerweise der Fokus auf die Liquiditätssicherung und den Erhalt von Unternehmen und Arbeitsplätzen sowie die besondere Situation von Selbständigen gerichtet. Eine intakte Wirtschaftsstruktur ist die

---

<sup>9</sup> Mathias Huebener und Laura Schmitz (2020): Corona-Schulschließungen: Verlieren leistungsschwächere SchülerInnen den Anschluss?, DIW aktuell 30, DIW Berlin. ([online verfügbar](#))

<sup>10</sup> Stefan Bach (2020): Steuerpolitik in Zeiten von Corona: Unternehmen und Konsum kurzfristig entlasten, Hochverdienende mittelfristig moderat belasten. DIW aktuell Nr. 37, 27. April 2020. ([online verfügbar](#))

Voraussetzung für eine Erholung. Nachfragestimulierende Maßnahmen sind aber in dieser Situation durchaus angemessen, denn auch nicht direkt betroffene Sektoren erleiden starke wirtschaftliche Einbußen, und Haushalte, Kinder und Familien, sind in besonderem Maße von den Schließungen betroffen.<sup>11</sup> In einer Lockerungs-Phase rücken sie dann in den Vordergrund, um die Nachfrage nach Gütern und Dienstleistungen anzuschieben und dadurch die Unternehmen und Haushalte für die Verluste in der Lockdown-Phase mit zu kompensieren.

Die Bundesregierung hat im Juni 2020 ein Konjunkturprogramm beschlossen, das einen Schwerpunkt auf den Konsum und die kurzfristige Stabilisierung legt. Das Programm ist – bei allen sinnvollen Maßnahmen im Detail – ein wichtiger, aber nur ein erster Schritt für eine Erholung. Die Verlängerung der Maßnahmen im Rahmen des Dritten Corona-Steuerhilfegesetzes angesichts der erschwerten wirtschaftlichen Bedingungen im Jahr 2021 stehen weitestgehend im Einklang mit den Maßnahmen im Konjunkturprogramm.

In Summe sind die Maßnahmen des Dritten Corona-Steuerhilfegesetz zweckmäßig. Wichtig ist aber auch vorrausschauend zu planen. Dazu gehört eine weiterführende Strategie zur Stärkung von Investitionen in den Bereichen Digitalisierung, Bildung, Klimaschutz, Gesundheit sowie der kommunalen Infrastruktur. In diesen Bereichen existiert ein erheblicher Investitionsbedarf.<sup>12</sup> Öffentliche Investitionen in den Bereichen ermöglichen dabei nicht nur ein höheres Produktionspotenzial und eine nachhaltige Wirtschaftsstruktur, sondern können auch einen wichtigen kurzfristigen Impuls für die aktuelle Krisenbewältigung leisten.<sup>13</sup> Sie sind damit in jeglicher Hinsicht aber insbesondere in der aktuellen Situation negativer Zinsen eine Erleichterung für die Reduktion der deutlich gestiegenen Schuldenlast. Auch nach der Finanzkrise hat kräftiges Wachstum einen erheblichen Beitrag zur Konsolidierung der Staatsfinanzen geleistet.

---

<sup>11</sup> Mathias Hübener et al. (2020): Wohlbefinden von Familien in Zeiten von Corona: Eltern mit jungen Kindern am stärksten beeinträchtigt, DIW Wochenbericht, DIW Berlin, 87(30/31): 527-537, ([online verfügbar](#)) Bettina Kohlrausch, Aline Zucco, Andreas Hövermann: Verteilungsbericht 2020 – Die Einkommensungleichheit wird durch die Corona-Krise noch weiter verstärkt. WSI Report Nr. 62, November 2020. ([online verfügbar](#)).

<sup>12</sup> Heike Belitz et al. (2020): Mit Investitionen und Innovationen aus der Corona-Krise, DIW Wochenbericht, DIW Berlin, 87(24): 442-451. ([online verfügbar](#)) Sebastian Dullien, Michael Hüther, Tom Krebs, Barbara Praetorius und C. Katharina Spieß (2020): Weiter Denken: ein nachhaltiges Investitionsprogramm als tragende Säule einer gesamtwirtschaftlichen Stabilisierungspolitik, DIW Berlin: Politikberatung kompakt, DIW Berlin 127, Nr. 151. ([online verfügbar](#))

<sup>13</sup> Heike Belitz, Marius Clemens, Stefan Gebauer und Claus Michelsen (2020): Öffentliche Investitionen als Triebkraft privatwirtschaftlicher Investitionstätigkeit, DIW Berlin: Politikberatung kompakt, 127, Nr. 158. ([online verfügbar](#)).

Prof. Dr. Deborah Schanz · LMU · 80539 München

Frau  
Katja Hessel, MdB  
Vorsitzende des Finanzausschusses  
Platz der Republik 1  
11011 Berlin  
Telefon: +49 30 227-32468  
Fax: +49 30 227-36844; -36206  
finanzausschuss@bundestag.de

**Prof. Dr. Deborah Schanz, StB**  
Institut für Betriebswirtschaftliche  
Steuerlehre  
Ludwigstraße 28 RG, IV OG  
80539 München  
Telefon +49 (0)89 2180-2267  
Telefax +49 (0)89 2180-3874  
schanz@lmu.de  
www.steuern.bwl.lmu.de

Bayreuth, 16. Februar 2021

**Stellungnahme zu dem „Entwurf eines Dritten Gesetzes zur Umsetzung steuerlicher Hilfsmaßnahmen zur Bewältigung der Corona-Krise (Drittes Corona-Steuerhilfegesetz)“**

Sehr geehrte Frau Hessel,

besten Dank für die Einladung zur öffentlichen Anhörung im Finanzausschuss des Deutschen Bundestages zu o.g. Gesetzentwurf. Gerne nehme ich die Möglichkeit wahr, dem Ausschuss vorab eine schriftliche Stellungnahme zukommen zu lassen. Meine Ausführungen konzentrieren sich dabei einerseits auf die Änderungen aus dem Gesetzentwurf, andererseits benennen sie auch die im Gesetzentwurf fehlende, m.E. dringende Reform der Lohnsummenregelung bei der Erbschaftsteuer.

Mit freundlichen Grüßen

Prof. Dr. Deborah Schanz

Anlage: Stellungnahme zu dem Entwurf eines Dritten Gesetzes zur Umsetzung steuerlicher Hilfsmaßnahmen zur Bewältigung der Corona-Krise (Drittes Corona-Steuerhilfegesetz)

## **Inhaltsverzeichnis**

1. Vorbemerkungen.....	2
2. Stellungnahme zu den steuerlichen Maßnahmen.....	3
2.1 Steuerlicher Verlustrücktrag und vorläufiger Verlustrücktrag.....	3
2.1.1 Änderungen der §§ 10d, 110, 111 EStG.....	3
2.1.2 Einschätzung der Änderungen der §§ 10d, 110, 111 EStG.....	3
2.2 Kinderbonus.....	5
2.2.1 Änderung des § 66 Abs. 1 EStG.....	5
2.2.2 Einschätzung der Änderung des § 66 Abs. 1 EStG.....	5
2.3 Mehrwertsteuersenkung Gastronomie.....	6
2.3.1 Änderung des § 12 Abs. 2 Nr. 15 UStG.....	6
2.3.2 Einschätzung der Änderung des § 12 Abs. 2 Nr. 15 UStG.....	6
3. Aufzunehmende, noch nicht enthaltene Maßnahmen: Anpassung der Lohnsummenregelung im ErbStG.....	8

## 1. Vorbemerkungen

In Folge der Corona-Pandemie werden Bürgerinnen und Bürger sowie Unternehmen mit zahlreichen Herausforderungen konfrontiert. Durch die beiden Corona-Steuerhilfegesetze<sup>1</sup> in 2020 und das Jahressteuergesetz 2020 wurden bereits steuerliche Maßnahmen zur gezielten steuerlichen Unterstützung ergriffen.

Die Fraktionen von CDU/CSU und SPD vereinbarten im Koalitionsausschuss vom 03. Februar 2021 weitere Steuerentlastungen zur Bewältigung der Corona-Pandemie und brachten diese als Gesetzentwurf (19/26544) in den Bundestag ein. Dieser Entwurf eines Dritten Gesetzes zur Umsetzung steuerlicher Hilfsmaßnahmen zur Bewältigung der Corona-Krise (Drittes Corona-Steuerhilfegesetz) richtet sich an Familien, Gaststätten und verlustmachende Gewerbe.<sup>2</sup>

Die im Gesetzentwurf enthaltenen steuerlichen Regelungen zur Bekämpfung der Corona-Folgen und zur Stärkung der Binnennachfrage ergänzen die Corona-Steuerhilfegesetze aus 2020 um weitere konjunkturelle Stützungsmaßnahmen. Die Maßnahmen zielen darauf ab, geschwächte Kaufkraft zu stärken und die wirtschaftliche Erholung der Unternehmen zu fördern.

Zu begrüßen sind im Entwurf enthaltene steuerliche Maßnahmen, die eine schnelle und unmittelbare Verbesserung der Liquidität beinhalten; vor allem die Ausweitung des steuerlichen Verlustrücktrags, aber auch die Gewährung eines Kinderbonus sowie die zeitliche Ausweitung der Umsatzsteuersatzsenkung für erbrachte Restaurant- und Verpflegungsdienstleistungen der Gastronomiebetriebe. Trotz dieser positiven Aspekte fehlt m.E. im Gesetzentwurf die dringende Reform der Lohnsummenregelung bei der Erbschaftsteuer.

---

<sup>1</sup> Vgl. Corona-Steuerhilfegesetz vom 19.6.2020, BGBl. I 2020, S. 1385; Zweites Corona-Steuerhilfegesetz vom 29.06.2020, BGBl. I 2020, S. 1512.

<sup>2</sup> Vgl. Entwurf eines Dritten Gesetzes zur Umsetzung steuerlicher Hilfsmaßnahmen zur Bewältigung der Corona-Krise vom 09.02.2021, Drucksache 19/26544.

## 2. Stellungnahme zu den steuerlichen Maßnahmen

### 2.1 Steuerlicher Verlustrücktrag und vorläufiger Verlustrücktrag

#### 2.1.1 Änderungen der §§ 10d, 110, 111 EStG

Der steuerliche Verlustrücktrag nach § 10d Abs. 1 EStG wird für die Jahre 2020 und 2021 auf 10 Mio. Euro bzw. 20 Mio. Euro (bei Zusammenveranlagung) angehoben.

Die Betragsgrenzen des vorläufigen Verlustrücktrags nach §§ 110, 111 EStG werden ebenfalls auf 10 Mio. Euro bzw. 20 Mio. Euro (bei Zusammenveranlagung) angehoben. § 111 Abs. 8 EStG zur Änderung bereits bestandskräftiger Bescheide für 2019 wird entsprechend angepasst.

#### 2.1.2 Einschätzung der Änderungen der §§ 10d, 110, 111 EStG

Aufgrund der Corona-Krise entstehen Unternehmen große Verluste. Ziel muss es sein, dass sämtliche von der Corona-Krise verursachte Verluste zeitnah eine vollständige steuerliche Berücksichtigung finden, damit dem Prinzip der Besteuerung nach der individuellen Leistungsfähigkeit (leistungsgerechte Besteuerung) Rechnung getragen werden kann.

- Die **betragmäßige Ausweitung des Verlustrücktrags nach § 10d Abs. 1 EStG** ist **zu begrüßen**, da sie eine umfangreichere Verlustnutzung als bisher ermöglicht und damit die Liquidität von insbesondere mittelständischen Unternehmen stärkt.

Zwar ist die betragmäßige Ausweitung in § 10d Abs. 1 EStG eine Verbesserung verglichen mit dem Status quo, allerdings begrenzt auch der maximale Rücktragsbetrag von 10 Mio. Euro bzw. 20 Mio. Euro (bei Zusammenveranlagung) die Wirksamkeit der steuerlichen Maßnahme auf gewisse Größenklassen. Der Verlustrücktrag nach § 10d Abs. 1 EStG sollte daher **der Höhe nach (nochmals) erweitert** bzw. **in den Krisen Jahren 2020 und 2021 unbegrenzt gestattet** werden. **Die betragmäßige Erweiterung hilft v.a. mittelgroßen Unternehmen.**

**Kritisch zu sehen** ist zudem, dass die **zeitliche Begrenzung des Verlustrücktrags** auf den jeweils vorangegangenen Veranlagungszeitraum bestehen bleibt. Eine zeitliche Ausweitung des einjährigen Zeitraums auf weitere Vorjahre (**bspw. auf die drei dem Veranlagungszeitraum vorangegangenen Veranlagungszeiträume**) würde eine flexiblere Nutzung des Verlustrücktrags den Unternehmen ermöglichen, die das maximale Rücktragsvolumen aufgrund eines niedrigeren Gewinns im unmittelbar vorangegangenen Veranlagungszeitraum nicht ausschöpfen können. Eine **große zeitliche Ausdeh-**

**nung auf drei Jahre ist notwendig, um der besonderen Situation der zwei aufeinanderfolgenden Pandemiejahre Rechnung zu tragen:** Wurde beispielsweise ein Verlust aus dem Jahr 2020 bereits mit dem **Gewinn aus dem Jahr 2019** verrechnet und der Gewinn 2019 dabei **vollständig aufgebraucht**, so kann ein **Rücktrag des Verlusts aus dem Jahr 2021 erst bei der Verrechnung mit dem Gewinn von 2018 wirksam werden. Die zeitliche Ausdehnung hilft v.a. kleinen und mittleren Unternehmen.** Die Ausweitung des maximalen Rücktragsbetrags für den Veranlagungszeitraum 2021 dagegen würde in so einem Fall mangels ausreichender Gewinne im Pandemiejahr 2020 regelmäßig ins Leere laufen.

Diese beiden zusätzlichen Maßnahmen würden weiter dazu beitragen, dass wirtschaftlich gesunde Unternehmen, die in der Vergangenheit Gewinne erzielten, mit Liquidität versorgt werden. Dabei stellen diese Maßnahmen **keine Steuersenkung** dar, sondern **verlagern Steuerzahlungen von Unternehmen lediglich in die Zukunft.**<sup>3</sup> Diese Maßnahmen belasten hierdurch den Steuerzahler langfristig weit weniger als beispielsweise nicht rückzahlbare Zuschüsse. Der Staat kann sich in Zeiten des Niedrigzinses günstig refinanzieren. Für Unternehmen in der Krise gilt dies nicht, so dass die Verbesserung der Liquidität durch den Verlustrücktrag große Wirkung für sie entfaltet.

- Zusätzlich sollte eine **temporäre Aussetzung der Mindestbesteuerung gem. § 10d Abs. 2 EStG und § 8 Abs. 1 S. 1 KStG i.V.m. § 10d Abs. 2 EStG für krisenbedingte Verluste** in das Dritte Corona-Steuerhilfegesetz aufgenommen werden. Zur schnellen Entschuldung und Beschleunigung des konjunkturellen Aufschwungs ist sicherzustellen, dass krisenbedingt erlittene Verluste schnellstmöglich genutzt werden können. Daher ist es von Bedeutung, dass diese krisenbedingten Verluste – sofern sie aufgrund der betragsmäßigen Höchstgrenzen oder mangels ausreichender Gewinne in der Vergangenheit nicht durch einen Verlustrücktrag genutzt werden konnten – in nachfolgenden Gewinnjahren eine sofortige und unbegrenzte Berücksichtigung finden. Auch hier gilt: Die Aussetzung der Mindestbesteuerung stellt keine Steuersenkung dar, sondern verlagert die Steuerzahlung der Unternehmen lediglich in spätere Jahre. In der Totalbetrachtung bleiben die Steuerbemessungsgrundlagen und gezahlten Gewinne gleich hoch.

---

<sup>3</sup> Vgl. DFG Sonderforschungsbereich TRR 266 (2020): Steuerwissenschaftler schlagen einen sofortigen Verlustrücktrag zur Bekämpfung von Liquiditätsengpässen vor, abrufbar unter: <https://bit.ly/35kB9hY> (zuletzt geprüft am 12.02.2021).

- Die Anhebung der Betragsgrenzen beim **vorläufigen Verlustrücktrag nach §§ 110, 111 EStG** ist **zu begrüßen**. Die Regelung wurde durch das zweite Corona-Steuerhilfegesetz<sup>4</sup> als schnell wirkende, konjunkturelle Stützungsmaßnahme zur Verbesserung der Liquiditätslage der Steuerpflichtigen eingeführt. Die Anhebung der Betragsgrenzen weitet den Anwendungsbereich der Regelung nun weiter aus, allerdings erscheint auch hier eine weitere Öffnung in betragsmäßiger Hinsicht – analog zu § 10d EStG – zweckmäßig.
- Die entsprechende **Anpassung von § 111 Abs. 8 EStG** zur Änderung bereits bestandskräftiger Bescheide ist ebenfalls **zu begrüßen**. Kritisch zu sehen ist jedoch die Frist zur nachträglichen Stellung eines erstmaligen oder geänderten Antrags auf Berücksichtigung des vorläufigen Verlustrücktrags für 2020. **Diese sollte zum Schutze der Steuerpflichtigen (bspw. um zwei weitere Monate) verlängert werden.**

## 2.2 Kinderbonus

### 2.2.1 Änderung des § 66 Abs. 1 EStG

Pro Kind, für das für den Monat Mai 2021 oder mindestens einen anderen Kalendermonat im Kalenderjahr 2021 Anspruch auf Kindergeld besteht, wird auf das Kindergeld ein einmaliger Kinderbonus von 150 Euro gewährt. Dieser Bonus wird mit dem steuerlichen Kinderfreibetrag nach § 32 Abs. 6 EStG verrechnet. Er wird nicht auf die Grundsicherung angerechnet.

### 2.2.2 Einschätzung der Änderung des § 66 Abs. 1 EStG

- Die Gewährung eines **einmaligen Kinderbonus** zur finanziellen Unterstützung der von den pandemiebedingten Einschränkungen besonders betroffenen Familien ist uneingeschränkt **zu begrüßen**.
- Aufgrund der Anrechnung des Kinderbonus auf den Kinderfreibetrag nach § 32 Abs. 6 EStG **unterstützt** die Änderung des § 66 Abs 1 EStG **gezielt Haushalte mit niedrigem bis mittlerem Einkommen**. Finanziell besser gestellte Kindergeldanspruchsberechtigte, die anstelle des Kindergeldes den Kinderfreibetrag geltend machen, profitieren von dieser Maßnahme nicht. **Diese Einschränkung der Berechtigten** ist **zu begrüßen**, da kurzfristig notwendige Hilfe gewährt wird, jedoch gleichzeitig sparsam mit Steuergeldern umgegangen wird.

---

<sup>4</sup> Vgl. Zweites Corona-Steuerhilfegesetz vom 29.06.2020, BGBl. I 2020, S. 1512.

- Die finanzielle Unterstützung Kindergeldberechtigter unterstützt zudem eine **positive Veränderung des Konsumverhaltens**; denn – wie eine Studie des Instituts für Makroökonomie und Konjunkturforschung (IMK) zeigte – floss bereits über die Hälfte der in 2020 bezahlten Kinderboni in Höhe von 300 Euro pro Kind in zusätzlichen Konsum. Damit gelang es der Bundesregierung mit dem Kinderbonus 2020 einen zusätzlichen Konjunkturimpuls zu setzen und die Kaufkraft der Haushalte mit Kindern zu stärken.<sup>5</sup>
- Der geplante **Zeitpunkt der Auszahlung**, der sich am Kindergeldanspruch für den Monat Mai orientiert, scheint sehr **sinnvoll ausgewählt**, denn der Konsumimpuls würde somit zu einem Zeitpunkt ausgezahlt, zu dem der **stationäre Einzelhandel** in Deutschland voraussichtlich wieder geöffnet hat.
- Angesichts der Bedürftigkeit vieler Familien mit niedrigem und mittlerem Einkommen und der positiven Wirkung des Kinderbonus auf das Konsumverhalten der privaten Haushalte erscheint eine **Anhebung des Kinderbonus 2021** von 150 Euro auf erneut **300 Euro pro Kind** sinnvoll. Ein erhöhter Bonus würde zudem helfen, die zusätzlichen Kosten, die den Familien für Hygienemaßnahmen und durch die Kinderbetreuung zu Hause und das Homeschooling entstehen, zumindest teilweise zu decken.

## 2.3 Mehrwertsteuersenkung Gastronomie

### 2.3.1 Änderung des § 12 Abs. 2 Nr. 15 UStG

§ 12 Abs. 2 Nr. 15 UStG wird dahingehend geändert, dass die Anwendung des ermäßigten Umsatzsteuersatzes von 7% für Restaurant- und Verpflegungsdienstleistungen mit Ausnahme der Abgabe von Getränken über den 30. Juni 2021 hinaus befristet bis zum 31. Dezember 2022 verlängert wird.

### 2.3.2 Einschätzung der Änderung des § 12 Abs. 2 Nr. 15 UStG

Die Gastronomie ist auf die Versammlung größerer Menschenmengen ausgerichtet und deshalb von den pandemiebedingten Einschränkungen (vor allem vom Lockdown der zweiten Pandemie-Welle im Winter 2020/2021) besonders betroffen. Wie empirische Ergebnisse des „German Business Panels“<sup>6</sup> zeigen, ist in der Gastronomie ein Gewinnrückgang im Vergleich zum

<sup>5</sup> Vgl. Behringer et al. (2021): Wirkung des Konjunkturpakets 2020: Spürbarer Impuls vom Kinderbonus, wenig Wumms durch Mehrwertsteuersenkung. IMK Policy Brief, Düsseldorf, S. 13, abrufbar unter: [https://www.imk-boeckler.de/de/faust-detail.htm?sync\\_id=9174](https://www.imk-boeckler.de/de/faust-detail.htm?sync_id=9174) (zuletzt geprüft am 10.02.2021).

<sup>6</sup> Das German Business Panel ist ein langfristiges Befragungspanel des DFG-geförderten überregionalen Projektes „Accounting for Transparency“, siehe: <https://gbpanel.org/>.

Vorjahr von -50,3% zu verzeichnen.<sup>7</sup> Zudem rechnet die Branche trotz staatlicher Hilfsmaßnahmen mit einer Insolvenz von nahezu 40% der Gastronomiebetriebe.<sup>8</sup> Die Gastronomie ist damit als besonders förderungs**bedürftige** und **-würdige** Branche einzustufen.

- Die **zeitliche Ausweitung** der Regelung ist **zu begrüßen**, da Gastronomiebetriebe aufgrund ihrer Schließungen bisher nur eingeschränkt von den Umsatzsteuerreduzierungen, die als **steuerlich wirksame Maßnahmen** einzustufen sind, profitieren konnten.

Die steuerliche Wirksamkeit einer Umsatzsteuerreduzierung in der Gastronomie wird auch von den empirischen Erkenntnissen des German Business Panels bestätigt: Im Rahmen der zweiten Corona-Befragung des German Business Panels wurde untersucht, ob die temporäre Senkung der Umsatzsteuer von 19% auf 16% bzw. von 7% auf 5% von den unterschiedlichen Branchen an die Konsumenten weitergegeben wurde. Die Umfrageergebnisse zeigen, dass die Preise für Endprodukte seit Juli 2020 über alle Branchen hinweg weitgehend konstant blieben. Allerdings waren branchenspezifische Unterschiede zu beobachten: Während die Preise im Einzel- und Großhandel seit Juli 2020 sanken, wurden sie von der Mehrzahl der stark betroffenen Branchen sogar erhöht. Der stärkste Preisanstieg war mit rd. 2,2 % in der Gastronomie zu verzeichnen, obwohl den Gastronomiebetrieben aufgrund der zusätzlichen Reduzierung des Steuersatzes auf Restaurant- und Verpflegungsdienstleistungen eine noch stärkere Umsatzsteuersenkung zugutekam. Die Gastronomiebetriebe gaben damit die Umsatzsteuersenkungen regelmäßig nicht an die Konsumenten weiter, sondern erhöhten sogar ihre Preise, um – nach Angabe der befragten Unternehmen – die krisenbedingten Folgen zu bewältigen.<sup>9</sup>

Vor diesem Hintergrund ist eine Weitergabe der Umsatzsteuersenkung an die Konsumenten auch künftig nicht zu erwarten, sodass die zeitliche Ausweitung der Steuersatzsenkung für erbrachte Restaurant- und Verpflegungsdienstleistungen bis zum 31. Dezember 2022 zu einem **unmittelbaren Liquiditätsvorteil** für die Mehrzahl der Gastronomiebetriebe führt und damit als **wirksame steuerliche Maßnahme** zur nachhaltigen Sicherung des Gastgewerbes einzustufen ist.

---

<sup>7</sup> Vgl. Arnemann et al. (2021): Empirische Erkenntnisse zum zweiten Lockdown: Unternehmensgewinne gehen weiter zurück, Unzufriedenheit mit Staatshilfen steigt stark an, S. 7, Appendix, abrufbar unter: [https://www.accounting-for-transparency.de/wp-content/uploads/2021/02/German-Business-Panel\\_Coronabefragung\\_Februar-2021-3.pdf](https://www.accounting-for-transparency.de/wp-content/uploads/2021/02/German-Business-Panel_Coronabefragung_Februar-2021-3.pdf) (zuletzt geprüft am 12.02.2021).

<sup>8</sup> Vgl. Bischof et al. (2020): Empirische Erkenntnisse zum zweiten Lockdown: Wert trägt die Last und wie wirken die staatlichen Hilfsmaßnahmen?, S. 4, 7, abrufbar unter: [https://www.accounting-for-transparency.de/wp-content/uploads/2020/11/gbp\\_ergebnisbericht\\_november\\_2020.pdf](https://www.accounting-for-transparency.de/wp-content/uploads/2020/11/gbp_ergebnisbericht_november_2020.pdf) (zuletzt geprüft am 12.02.2021).

<sup>9</sup> Siehe Fußnote 8, S. 14.

- Weiter ist die **Verlängerung** des Anwendungszeitraums um weitere 18 Monate **zu begrüßen**, damit sich der (organisatorische) **Umstellungsaufwand** (z.B. Programmierung der elektronischen Kassensysteme), der bei Einführung der Regelung mit Wirkung zum 01.07.2020 durch das erste Corona-Steuerhilfegesetz<sup>10</sup> entstand, **amortisieren** kann.
- Zudem ist durch die Verlängerung bis Dezember 2022 zu erwarten, dass die Maßnahme auch zu Zeiten greifen kann, in denen die Gastronomie wieder geöffnet ist, so dass die Maßnahme Wirkung entfalten kann.

### **3. Aufzunehmende, noch nicht enthaltene Maßnahmen: Anpassung der Lohnsummenregelung im ErbStG**

§ 13a ErbStG sieht unter Einhaltung gewisser Voraussetzungen die steuerliche Verschonung von Betriebsvermögen im Erb- oder Schenkungsfall vor. Die Begünstigung ist u.a. an die Voraussetzung geknüpft, dass die Lohnsummen des Betriebs innerhalb von 5 Jahren nach dem Erwerb des Betriebs insgesamt 400%<sup>11</sup> der Ausgangslohnsumme nicht unterschreiten. Als Folge der Corona-Pandemie erlitten zahlreiche Unternehmen Umsatzeinbrüche, die zu Kurzarbeit und Entlassungen von Mitarbeitern führten. In der Folge unterschreiten Betriebe die Mindestlohnsumme, was dazu führt, dass die Steuerbegünstigung nach § 13a ErbStG rückgängig gemacht wird. Dies scheint in Anbetracht der aktuellen wirtschaftlichen Lage nicht zweckmäßig. Daher sollte eine Regelung gefunden werden, um die **Lohnsummenregelung für die Jahre 2020 und 2021 zu flexibilisieren**.<sup>12</sup> Dies könnte bspw. durch eine **Aussetzung der Lohnsummenregelung für die Jahre 2020 und 2021 ohne Verlängerung der Lohnsummenfrist** oder durch eine temporäre Verringerung der Mindestlohnsumme erfolgen. Die Maßnahme ist eine dringend notwendige technische Anpassung, um nicht pandemiebedingt Erbschaftsteuerzahlungen zu verursachen.

---

<sup>10</sup> Vgl. Corona-Steuerhilfegesetz vom 19.6.2020, BGBl. I 2020, S. 1385.

<sup>11</sup> Hierzu gibt es Abweichungen bei kleineren Betrieben und bei längeren Behaltensfristen.

<sup>12</sup> Siehe dazu auch Stellungnahme des IDW zum Referentenentwurf eines Jahressteuergesetzes 2020 (GZ IV A 2 -S 1910/19/10130 :002), S. 11.



VDMA Postfach 710864 60498 Frankfurt am Main Germany

Finanzausschuss des Bundestages  
Frau Katja Hessel, MdB  
Platz der Republik 1  
11011 Berlin

Steuern

Telefon +49 69 66 03-1415  
Telefax +49 69 66 03-2415  
E-Mail Florian.Schmidt@vdma.org  
Datum 19.02.2021

**Verbandsstellungnahme im Rahmen der öffentlichen Anhörung des Finanzausschusses des Bundestages zum Entwurf eines Dritten Gesetzes zur Umsetzung steuerlicher Hilfsmaßnahmen zur Bewältigung der Corona-Krise (Drittes Corona-Steuerhilfegesetz; BT-Drs. 19/26544) am 22.02.2021**

Sehr geehrte Frau Hessel,

anlässlich der öffentlichen Anhörung des Finanzausschusses zum oben genannten Gesetzesentwurf möchten wir uns herzlich für die Möglichkeit bedanken, Stellung nehmen und einen Sachverständigen entsenden zu dürfen. Gern wollen wir Ihnen unsere Position insbesondere hinsichtlich der in Artikel 1 Nr. 1, 2, 4 und 5 des Gesetzesentwurfes geplanten Ausweitung des steuerlichen Verlustrücktrages in §§ 10d Abs. 1, 110, 111 EStG darlegen.

Der VDMA vertritt rund 3300 deutsche und europäische Unternehmen des Maschinen- und Anlagenbaus. Die Industrie steht für Innovation, Exportorientierung, Mittelstand und beschäftigt rund vier Millionen Menschen in Europa, davon mehr als eine Million allein in Deutschland. Risikoreiche Innovationen, weltweite Präsenz sowie das für den Maschinenbau typische zyklische Geschäft mit Investitionsgütern erfordern eine zeitnahe Anpassung der Steuerlast an die individuelle Ertragslage der Unternehmen. Ein angemessener Verlustausgleich über Periodengrenzen hinweg ist nicht nur unverzichtbar für eine faire Teilhabe des Staates am Unternehmenserfolg. Er ist auch der zentrale Hebel, um die Bereitschaft zu risikoreichen Investitionen zu erhalten und die Handlungs- und Zukunftsfähigkeit der Unternehmen im wirtschaftlichen Auf und Ab zu stärken.

**VDMA e.V.**  
Lyoner Str. 18  
60528 Frankfurt am Main, Germany  
Telefon +49 69 6603-0  
E-Mail [adresse@vdma.org](mailto:adresse@vdma.org)  
Internet [www.vdma.org](http://www.vdma.org)  
Vereinsregister AG Frankfurt/Main, Nr. VR4278

**Abteilung Steuern**  
Abteilungsleiter:  
Dr. Ralph Wiechers

Präsident:  
Karl Haeusgen  
Hauptgeschäftsführer:  
Thilo Brodtmann

Vor diesem Hintergrund

- begrüßen wir ausdrücklich die Ausweitung des Verlustrücktrages auf einen Betrag von 10 Mio. Euro,
- empfehlen wir angesichts der Gefahr, dass die Erträge nur eines Vorjahres die laufenden Verluste nicht werden kompensieren können, dringend eine deutliche Ausweitung des Zeitraumes für die Durchführung eines Verlustrücktrages über mindestens 2 Jahre,
- plädieren wir dafür, die im Rahmen der Corona-Gesetzgebung vorgenommenen Maßnahmen des Verlustrücktrages zu entfristen und dauerhaft zu implementieren.

Für Details verweisen wir auf die beigefügte Verbandsstellungnahme.

Für Rückfragen stehen wir Ihnen gern zur Verfügung.

Dr. Ralph Wiechers  
Mitglied Hauptgeschäftsführung  
Leiter Steuerabteilung

Florian Schmidt  
Referent Steuern

## Mitteilung



An:

Steuern

Von: Florian Schmidt  
Telefon +49 69 66 03-1415  
Telefax +49 69 66 03-2415  
Datum 19.02.2021

### **Verbandsstellungnahme im Rahmen der öffentlichen Anhörung des Finanzausschusses des Bundestages zum Entwurf eines Dritten Gesetzes zur Umsetzung steuerlicher Hilfsmaßnahmen zur Bewältigung der Corona-Krise (Drittes Corona-Steuerhilfegesetz; BT-Drs. 19/26544) am 22.02.2021**

**Abgeordneter Sachverständiger für öffentliche Anhörung im Finanzausschuss:**  
Bertram Kawlath (Geschäftsführer Schubert & Salzer GmbH; Vizepräsident des VDMA)

#### **1. Ausweitung des Verlustrücktrages auf 10 Mio. Euro**

**Wir begrüßen ausdrücklich die im Artikel 1 Nr. 1, 2, 4 und 5 des Gesetzesentwurfes geplante Ausweitung des steuerlichen Verlustrücktrages in den §§ 10d Abs. 1, 110, 111 EStG auf einen Betrag von 10 Mio. Euro.** Der Gesetzgeber greift hierdurch einen zentralen Vorschlag des VDMA auf, der bereits seit Beginn der Krise und im Zuge der vorangegangenen Gesetzgebungsverfahren zum ersten und zweiten Corona-Steuerhilfegesetz eingebracht wurde.

#### **2. Ausweitung des Rücktragungszeitraumes notwendig**

Das aktuelle Gesetzesvorhaben greift dagegen eine weitere, für den Maschinen- und Anlagenbau zentrale Forderung, die zeitliche Erweiterung der retrograden Verlustverrechnung, nicht auf und belässt es bei einem Rücktrag in das jeweilige vorangegangene Jahr und damit bei einem Rücktragungszeitraum von lediglich 1 Jahr.

##### **2.1. Vorjahresgewinne sind der limitierende Faktor des Verlustrücktrages**

Von einer zeitlichen Ausweitung des Rücktragungszeitraumes würden besonders solche Unternehmen profitieren, die stark von der Coronakrise und/oder dem bereits zuvor einsetzenden, teils tiefgreifenden Strukturwandel betroffen sind. Vor die Wahl gestellt, würden wir der zeitlichen Ausweitung sogar Priorität gegenüber der Ausweitung des Rücktragungsbetrages einräumen. Denn der Wirkungsgrad des steuerlichen Verlustrücktrages wird derzeit insbesondere bei kleinen und mittleren Unternehmen, unabhängig vom maximal rücktragsfähigen Verlust, schlichtweg durch das vorhandene Verrechnungspotential in den Vorjahren limitiert.

**VDMA e.V.**  
Lyoner Str. 18  
60528 Frankfurt am Main, Germany  
Telefon +49 69 6603-DW  
E-Mail [adresse@vdma.org](mailto:adresse@vdma.org)  
Internet [www.vdma.org](http://www.vdma.org)  
Vereinsregister AG Frankfurt/Main, Nr. VR4278

**Steuern**  
Abteilungsleiter:  
Dr. Ralph Wiechers

Präsident:  
Karl Haeusgen  
Hauptgeschäftsführer:  
Thilo Brodtmann

Ein durchschnittliches mittelständisches Maschinenbauunternehmen (250 Mitarbeiter) erzielt, basierend auf Mittelwerten des Pro-Kopf-Umsatzes sowie der Umsatzrendite, einen Gewinn von jährlich rund 3.6 Mio. Euro, die im Rahmen eines Verlustrücktrages mit Verlusten eines Folgejahres verrechnet werden könnten. **Nach der Regelung des Dritten Corona-Steuerhilfegesetzes entstände bezogen auf dieses Beispiel somit im Falle eines maximalen Verlustrücktrages von 10 Mio. Euro ein nicht ausgeglichener Verlust von 6.4 Mio. Euro. Das wiederum entspräche beim derzeit geltenden Körperschaftsteuersatz von rund 15% zzgl. Solidaritätszuschlag rund 1 Mio. Euro, die diesem Unternehmen an zusätzlicher Liquidität zur Bewältigung der Krise nicht zur Verfügung stünde.** Hierbei nicht einmal berücksichtigt ist die Tatsache, dass viele Unternehmen über noch weniger Kompensationsmöglichkeiten in Form von Vorjahresgewinnen verfügen dürften, da das Steuerjahr 2019 bereits durch einen konjunkturellen Abschwung sowie strukturelle Anpassungen und in Folge niedrigere Gewinne gekennzeichnet war. **Dieser Nachteil könnte durch eine deutliche Ausweitung des Rücktragungszeitraumes auf mindestens 2 Jahre einfach beseitigt werden.**

## 2.2. Ausweitung des Rücktragungszeitraumes eröffnet Zugang für viele Unternehmen

Ausgehend von der letzten Körperschaftsteuerstatistik 2015 hatten lediglich 6.000 Unternehmen und damit **nicht einmal 1% der Unternehmen einen Gesamtbetrag der Einkünfte von 5 Mio. Euro oder höher, sodass mit über 90% der überwiegenden Mehrheit an Unternehmen der Zugang zum vollen Potential dieser Maßnahme verwehrt bleibt<sup>1</sup>.** Dementsprechend würde die vorgeschlagene zeitliche Ausweitung des Rücktrags mehr Unternehmen helfen als die bloße betragsmäßige Ausweitung.

## 2.3. Rolle der Wahlrechte im Verlustrücktrag

Das Wahlrecht hinsichtlich der generellen Nutzung des Verlustrücktrages in § 10d Abs. 1 S. 5 EStG sollte auch im Falle einer Ausweitung des Verlustrücktrages über mehrere Veranlagungszeiträume hinweg bestehen. Denn grundsätzlich sollte es, wie in der bisherigen Regelung auch, dem Steuerpflichtigen vorbehalten bleiben zu entscheiden, ob Verluste in Form von Verlustvorträgen gebunden und später verrechnet werden sollen oder ob auf Grund dringender benötigter Liquidität diese sofort eingesetzt und mit den Vorjahren verrechnet werden.

Bezogen auf die Regelung des § 10d Abs. 1 S. 6 EStG, welche den Rücktrag nur anteiliger Verluste erlaubt, könnte dieses Wahlrecht bei einem mehrjährigen Verlustrücktrag mit Verweis auf die übergeordnete Zielsetzung der kurzfristigen Bereitstellung von Liquidität sowie zur administrativen Vereinfachung zu Gunsten einer maximal möglichen retrograden Verlustverrechnungen eingeschränkt werden.

## 2.4. Positive Aspekte eines effektiven Verlustrücktrag überwiegen administrative Hürden

Wir erkennen an, dass ein über mehrere Zeiträume möglicher Verlustrücktrag insbesondere die Finanzämter vor neue administrative Aufgaben stellt. Dies mindestens dadurch, dass bereits als abgeschlossene Veranlagungsfälle erneut bearbeitet werden müssten. Dennoch darf behördlicher Mehraufwand gerade in einer Krise dieses Ausmaßes kein Hinderungsgrund für effektive Unternehmenshilfen sein. Zudem handelt es sich beim Verlustvortrag um ein im Grundsatz bekanntes Instrument. Bis einschließlich des

---

<sup>1</sup> Vgl. Statistisches Bundesamt, Fachserie 14 Reihe 7.2, 2015 auf S. 9 ([hier abzurufen](#)).

Veranlagungszeitraumes 1997 sah das Einkommensteuergesetz beispielsweise einen zweijährigen Verlustrücktrag vor.

Im Vergleich zu den an anderer Stelle gewährten Instrumenten, wie Erstattungen von Betriebskosten, KfW Darlehen etc., die im Kern richtig, aber auch äußerst bürokratielastig sind, sowie der Bürokratie, die Unternehmen insbesondere im Steuerrecht in den letzten Jahren durch neue Reportings (E-Bilanz, Country by Country Reporting, **DAC 6** usw.) auf sich nehmen müssen, sollte die Tatsache, dass Steuerbescheide für Jahre nach 2019 nochmals geändert und neu bekanntgegeben werden, in Kauf genommen werden. Viele Steuerbescheide im Kontext der Unternehmenssteuern werden zudem mit einem sogenannten „Vorbehalt der Nachprüfung“ erlassen, wodurch ein Steuerbescheid mindestens im Rahmen der gesetzlichen Verjährungsfristen (regelmäßig 4 Jahre) jederzeit auf Antrag änderbar bleibt. In der Konsequenz müssen Finanzämter somit ohnehin jederzeit damit rechnen, dass auch ältere Steuerbescheide geändert werden müssen.

Im Ergebnis stellt ein verbesserter Verlustrücktrag ein bekanntes, zielsicheres und auch missbrauchssicheres Instrument zur Liquiditätssicherung dar, dessen Vorteile bei effektiver Ausgestaltung die administrative Belastung mehr als aufwiegt.

### **3. Verlustrücktrag sollte dauerhaft verbessert werden**

Zur nachhaltig krisensicheren Ausgestaltung des Verlustrücktrages sollten beide Maßnahmen, die Erhöhung des Rücktragungsvolumens sowie ein mehrere Perioden übergreifender Verrechnungszeitraum entfristet und dauerhaft in das Gesetz implementiert werden. Dies entspricht nicht nur der Praxis in Wettbewerbsländern, namentlich in den USA oder Frankreich. Es würde auch zu einer faireren, zeitnahen Teilhabe von Steuerzahler und -empfänger an Chancen und Risiken führen und für mehr Planungssicherheit für Staat und Steuerbürger sorgen, da somit künftig weniger operative Verluste in die Zukunft vorgetragen werden würden.

Frau  
Katja Hessel, MbB  
Vorsitzende des Finanzausschusses des  
Deutschen Bundestages  
Platz der Republik 1

11011 Berlin

Per E-Mail

Prof. Dr. Christoph Spengel  
Universität Mannheim - LSt für ABWL und  
Betriebswirtschaftliche Steuerlehre II

Tel. +49 (0) 621/181-1704  
spengel@uni-mannheim.de

Christopher Ludwig  
Wissenschaftlicher Mitarbeiter  
Unternehmensbesteuerung und  
öffentliche Finanzwissenschaft

Tel. +49 (0) 621/1235-144  
christopher.ludwig@zew.de

Mannheim, 21.02.2021

## Kurzstellungnahme zur Öffentlichen Anhörung des Finanzausschusses des Deutschen Bundestages am 22. Februar 2021

Sehr geehrte Frau Hessel,

hinsichtlich des zur Corona-Krise ergangenen Gesetzentwurfs (BT-Drucksache 19/26544) möchten wir im Folgenden kurz Stellung beziehen.

### 1. Verbesserung beim Verlustabzug: Rück- und Vortrag von im Jahr 2020 und 2021 entstandenen Verlusten

Hier beziehen wir uns auf die am 19. Mai 2020 veröffentlichte Stellungnahme „Steuerliche Maßnahmen für Unternehmen aus Anlass der Corona-Krise“ des Wissenschaftlichen Beirats beim Bundesministerium der Finanzen (Anlage 1) und auf den Aufsatz „Steuerpolitische Optionen in der Corona-Krise“ der in der Zeitschrift „Der Betrieb“ (2020, S. 2484-2490) abgedruckt ist (Anlage 2), an denen Prof. Dr. Christoph Spengel mitgewirkt hat und schlussfolgern kurz:

Verbesserungen beim Verlustabzug führen nicht zu Steuerausfällen bei absoluter Betrachtung, sondern verlagern lediglich die durch den Verlustabzug entstehenden Steuererminderungen in die Gegenwart. Steuersystematisch sind Verbesserungen beim Verlustabzug zu rechtfertigen und eine äußerst zielgerichtete Maßnahme inmitten der Corona-Krise. Es ergeben sich kassenmäßige Auswirkungen für die jährlichen Steuereinnahmen, es handelt sich allerdings nur um Liquiditäts- und Zinseffekte, die im anhaltenden Niedrigzinsumfeld nicht nennenswert sind.

Grundsätzlich ist die Ausweitung des Verlustrücktrags durch das Zweite Corona-Steuerhilfegesetz zu begrüßen. Die erneute Anhebung der Rücktragsgrenze wird hauptsächlich größere Unternehmen steuerlich entlasten, die im Jahr 2020 über 5 Mio. € Gewinn erzielt haben. Kleine Unternehmen, deren Gewinn im Jahr 2019 und

  
Leibniz  
Gemeinschaft

2020 den Betrag von 5 Mio. € unterschreitet, werden hingegen durch die betragsmäßige Ausweitung des Verlustrücktrags keinen Liquiditätsvorteil erhalten. Eine zusätzliche zeitliche Ausweitung des Rücktragszeitraums auf beispielsweise zwei Jahre wäre für diese Unternehmen voraussichtlich von größerer Relevanz. Dadurch könnten nicht nur Steuerzahlungen aus dem Jahr 2019, sondern ebenfalls aus dem Jahr 2018 erstattet werden. Letztere können aktuell aufgrund der zeitlichen Beschränkung des Verlustrücktrags auf ein Jahr nicht zur Verlustverrechnung genutzt werden.

**Verlustrücktrag:** Zur Sicherung der Liquidität und Überlebensfähigkeit der Unternehmen unmittelbar in der Corona-Krise sollte eine rückwirkende **Erweiterung des Rücktragzeitraums für im Jahr 2020 und 2021 entstandene Verluste von einem auf beispielsweise zwei Jahre** in Erwägung gezogen werden.

**Verlustvortrag:** Die **Mindestbesteuerung** (§ 10d Absatz 2 EStG) sollte **für im Jahr 2020 und 2021 entstandene Verluste zumindest im Jahr 2021 und 2022 außer Kraft gesetzt** werden, um zu vermeiden, dass den Unternehmen im Falle eines wirtschaftlichen Aufschwungs zusätzliche Liquidität entzogen wird. **Krisenverluste** könnten **unbegrenzt und vorrangig vor bereits bestehenden Verlustvorträgen** steuerlich geltend gemacht werden.

## 2. **Beseitigung krisenverschärfender Elemente im deutschen Unternehmenssteuerrecht**

Durch die Corona-Krise werden Unternehmen stärker als in der Finanzkrise 2008 ff. getroffen. Die Maßnahmen des Zweiten Corona-Steuerhilfegesetzes sind allerdings nicht weitreichend genug und können die im deutschen Unternehmenssteuerrecht krisenverschärfend wirkenden Elemente nicht umfassend lindern. Die Einführung der **degressiven Abschreibung führt lediglich zu temporären Verschiebungen** der Steuerbelastung in die kommenden Jahre nach der Krise und nicht zu echten Steuerersparnissen für Unternehmen. Eine deutlich **großzügigere Ausgestaltung**, beispielsweise die **temporäre Einführung einer Sofortabschreibung**, würde den deutschen Fiskus aufgrund der aktuellen Niedrigzinsphase finanziell nicht belasten, aber deutlich stärkere Investitionsanreize schaffen.

Probleme im Sinne **einer indirekten Besteuerung der Unternehmenssubstanz** bleiben grundsätzlich bestehen. Diesbezüglich verweise wir auf die Analysen in dem Aufsatz von Prof. Dr. Christoph Spengel „Steuerpolitik nach der Krise: Welche Maßnahmen sind für die Unternehmensbesteuerung in Deutschland zu ergreifen?“, der in der Zeitschrift „Perspektiven der Wirtschaftspolitik“ (2012, S. 19-51) abgedruckt ist (Anlage 3) und schlussfolgern kurz:

Die definitive Erhöhung des Freibetrags für die **Hinzurechnung von Finanzierungsentgelten bei der Gewerbesteuer** (§ 8 Nr. 1 GewStG) ist krisenbedingt grundsätzlich zu begrüßen und kann durch Berücksichtigung im Rahmen der Vorauszahlungen auch zu kurzfristigen Liquiditätseffekten führen.

Eine Abmilderung der durch die **Zinsschranke** (§ 4h EStG, § 8a KStG) verursachten Zinsabzugsbeschränkungen ist zur Schonung der Unternehmenssubstanz davon betroffener Unternehmen dringend zu empfehlen (z.B. Erhöhung der Freigrenze und/oder Erhöhung des EBITDA-Prozentsatzes von derzeit 30%). Derartige Entscheidungen bedürfen allerdings der Abstimmung im Europäischen Rat, da die Zinsschranke mit der EU-Anti-Missbrauchs-Richtlinie (ATAD) europäisches Recht geworden ist und somit durch den deutschen Gesetzgeber nicht einseitig geändert werden kann.

### 3. **Keine Maßnahmen im Bereich der Umsatzsteuer**

Von den Maßnahmen im Bereich der Umsatzsteuer, insbesondere von einer Verlängerung der **Gewährung des ermäßigten Umsatzsteuersatzes** in Höhe von 7 Prozent für erbrachte Restaurant- und Verpflegungsdienstleistungen nach dem 30. Juni 2021 und vor dem 31. Dezember 2022 mit Ausnahme der Abgabe von Getränken (Gesetzentwurf, BT-Drucksache 19/26544), **raten wir dringend ab**. Vor dem Hintergrund der Corona-Krise, kurzfristig zur Stabilisierung der Liquidität von Unternehmen durch steuerliche Maßnahmen zielgerichtet beizutragen, ist dieser Vorschlag denkbar ungeeignet, systematisch fragwürdig, populistisch und ganz und gar nicht zielführend. Allenfalls brächte das **Mitnahmeeffekte, die aber nicht eintreten werden**. Das Hotel- und Gastgewerbe hat derzeit vielmehr existentielle Probleme, die nicht mit der Bepreisung verbunden sind. Umsatzgebundene steuerliche Maßnahmen können bei verordneter Schließung der Branche und einhergehenden, einschneidenden Umsatzrückgängen nicht wirken.

**Direkte und kalkulierbare Liquiditätshilfen**, die derzeit bereits vorhanden sind und ausgebaut werden können sowie weitere Branchen abdecken könnten (z.B. Reiseveranstalter etc.), sind das eindeutig bessere Mittel. Außerdem sollte man **alle Corona-krisenbetroffenen Branchen im Blick haben**, und nicht ausschließlich die Abgabe von Speisen.

Gez.

Prof. Dr. Christoph Spengel

Christopher Ludwig

Anlage 1: Wissenschaftlichen Beirat beim Bundesministerium der Finanzen, Stellungnahme „Steuerliche Maßnahmen für Unternehmen aus Anlass der Corona-Krise“, Berlin 2020.

Anlage 2: Bührle, T./Fischer, L./Spengel, C., „Steuerpolitische Optionen in der Corona-Krise“, Der Betrieb 2020, S. 2484-2490

Anlage 3: Spengel, C./Zinn, B., „Steuerpolitik nach der Krise: Welche Maßnahmen sind für die Unternehmensbesteuerung in Deutschland zu ergreifen?“, Perspektiven der Wirtschaftspolitik 2012, S. 19-51.



Wissenschaftlicher Beirat  
beim Bundesministerium  
der Finanzen

Stellungnahme  
03/2020

# Steuerliche Maßnahmen für Unternehmen aus Anlass der Corona-Krise

# Steuerliche Maßnahmen für Unternehmen aus Anlass der Corona-Krise

Wissenschaftlicher Beirat  
beim Bundesministerium der Finanzen  
Stellungnahme 03/2020

# Inhaltsverzeichnis

1. Grundsätzliches	1
2. Aufschub von Steuerzahlungszeitpunkten	2
3. Erweiterte Stundungsvorschriften	2
4. Erleichterungen bei der steuerlichen Verlustverrechnung	4
4.1 Berücksichtigung von laufenden Verlusten zwecks Anpassung von Vorauszahlungen	
4.2 Anhebung des steuerlichen Verlustrücktrags	
4.3 Aussetzung der Mindestbesteuerung für ab dem VZ 2020 entstehende Verluste	
5. Änderungen bei der steuerlichen Gewinnermittlung	5
5.1 Einführung einer steuerfreien Rücklage für 2019	
5.1.1 Zweck und Wirkungsweise von steuerfreien Rücklagen	
5.1.2 Bedingungen der steuerfreien Rücklage	
5.1.3 Auflösung der steuerfreien Rücklage	
5.1.4 Corona-Krise als Legitimation für zeitlich befristete steuerliche Lenkungsnormen	
5.2 Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften (§ 5 Abs. 4a Satz 1 EStG)	
5.3 Abzinsungssatz bei Pensionsrückstellungen (§ 6a EStG)	
6. Würdigung und Ausblick	8
Verzeichnis der Mitglieder des Wissenschaftlichen Beirats	9

# 1. Grundsätzliches

Die Corona-Krise stellt die Unternehmen vor große Herausforderungen. Eigenkapital und Gewinne der Unternehmen werden stark belastet. Die Liquidität der Unternehmen ist angespannt. Für das Geschäftsjahr 2020 steht zu befürchten, dass viele Unternehmen Verluste erleiden. Dies kann eine große Zahl von Firmenzusammenbrüchen nach sich ziehen, durch die eine wirtschaftliche Erholung nach der Krise erheblich gefährdet wird. Wie lange die Krisensituation anhält, lässt sich heute noch nicht absehen.

Von staatlicher Seite sind zahlreiche Maßnahmen zur Unterstützung von Unternehmen auf den Weg gebracht worden, z. B. finanzielle Soforthilfen für Kleinunternehmen, Erleichterungen beim Kurzarbeitergeld und staatliche Kreditprogramme. Die beschlossenen steuerlichen Maßnahmen beschränken sich indes auf Erleichterungen bei der Stundung der Steuerschuld und Anpassungen der Vorauszahlungen. Dabei haben steuerliche Maßnahmen besondere Vorzüge. Erstens können sie im Vergleich zu anderen Instrumenten vergleichsweise zielgenau eingesetzt werden. Zweitens kann mit steuerlichen Maßnahmen eine Verschiebung von Zahllasten in die Zukunft herbeigeführt werden, ohne dass die staatlichen Einnahmen dauerhaft gesenkt werden müssen. Dies ist vor dem Hintergrund der bereits abzusehenden enormen Finanzierungslasten der Bekämpfung der Corona-Krise von besonderer Bedeutung.

Zwar haben auch staatliche Kredite den Vorteil, dass sie temporär die Liquidität verstärken ohne notwendigerweise dauerhafte Finanzierungslasten für den Staat zu verursachen. Die Stützung von Unternehmen durch Kreditgewährung erfordert indes eine Bonitätsprüfung. Bei der Kreditvergabe an größere Unternehmen werden private Banken (in Höhe von gegenwärtig 10 %) am Kreditrisiko beteiligt, was bei wirtschaftlicher Normallage durchaus sinnvoll ist. Dieses Risiko müssen

die Banken ihrerseits mit Eigenkapital unterlegen und eine eigene Kreditwürdigkeitsprüfung vornehmen. Dies bewirkt bürokratischen Aufwand und führt dem Unternehmen nach außerdem dazu, dass etliche Unternehmen im Ergebnis keine Kredite erhalten, weil die Banken die Mitfinanzierung ablehnen. Die versprochenen Liquiditätshilfen kommen unter diesen Umständen bei den Unternehmen tatsächlich nicht an, was gerade in einer extremen Lage wie in der Corona-Krise misslich ist. Auch für die Unternehmen, die in den Genuss der Kredithilfen kommen, ist der dadurch bewirkte Anstieg des Verschuldungsgrades nicht unproblematisch. Es steht zu befürchten, dass für etliche Unternehmen zwar zunächst eine Liquiditätskrise vermieden werden kann, diese aber später in eine Überschuldungskrise geraten.

Um die Liquidität und Überlebensfähigkeit der Unternehmen in diesen Krisenzeiten zu sichern will, sollte ergänzend zu den eingeführten Kredithilfen über konkrete steuerliche Maßnahmen nachgedacht werden. Tatsächlich besteht eine ganze Reihe von Ansatzpunkten. Befristete steuerliche Entlastungen können durch Aufschub der Termine für Steuerzahlungen, erweiterte Stundungsmöglichkeiten, Anpassung von Steuervorauszahlungen, verbesserte Möglichkeiten des Verlustausgleichs und bessere Berücksichtigung von Verlusten bei der steuerlichen Gewinnermittlung erfolgen. Solche zusätzlichen steuerlichen Maßnahmen würden die Liquiditätssituation der Unternehmen in 2020/21 wirksam schonen. Andererseits würden keine endgültigen Steuerbegünstigungen gewährt, sondern nur Steuerstundungen, d.h. ein Aufschub der Steuerlasten auf der Zeitachse. Im Folgenden wird ein Überblick über konkrete steuerliche Maßnahmen gegeben, die sich aus Sicht des Wissenschaftlichen Beirats besonders anbieten.

## 2. Aufschub von Steuerzahlungszeitpunkten

Eine erste, unmittelbar wirksame Maßnahme könnte darin bestehen, die Termine für die demnächst anstehenden Steuerzahlungen (z. B. Lohnsteuer sowie die Vorauszahlungen bei Körperschaftsteuer, Einkommensteuer auf Gewinneinkünfte oder Gewerbesteuer) aufzuschieben. Dies würde für Unternehmen wie ein Moratorium auf Forderungen des Fiskus wirken, ähnlich wie sie der Gesetzgeber zum Schutz der Mieter in Zeiten der COVID-19-Pandemie zuletzt auf den Weg gebracht hat, wobei allerdings den Vermietern Lasten aufgebürdet werden. Wenn der Staat sich mit Teilen seiner eigenen Steuerforderungen ein ähnliches Moratorium auferlegen würde, würde dies die Liquidität der Unternehmen unmittelbar und spürbar entlasten.

Diese Maßnahme würde zwar sämtliche Unternehmen begünstigen, auch solche, die sich möglicherweise gar nicht in Pandemie-bedingten Liquiditätsschwierigkeiten befinden. Sie wäre daher ein recht grobes Instrument mit erheblichen Auswirkungen auf die aktuellen Steuereinnahmen. Andererseits hat der Aufschub von Steuerzahlungszeitpunkten den Vorteil, dass diese Maßnahme, anders als die anderen denkbaren Instrumente, nicht mit bürokratischen Nachweispflichten belastet wäre. Sie wäre daher eine schnell wirksame Soforthilfe. Erforderlich wäre eine gesetzliche Regelung des befristeten Zahlungsaufschubs.

## 3. Erweiterte Stundungsvorschriften

Mit BMF-Schreiben vom 19.3.2020 (IV A 3 - S 0336/19/10007 :002) wurden im Erlasswege bereits erste Maßnahmen zu Stundungs- und Vollstreckungshilfen sowie zur Anpassung von Steuervorauszahlungen beschlossen, die eine Erleichterung der Darlegungslast der Stundungsvoraussetzungen vorsehen. Diese Vorschriften könnten feinjustiert, erweitert und ausgedehnt werden.

Erweiterte steuerliche Stundungsregelungen haben den Vorteil, dass sie ohne Eingriffe in die Bemessungsgrundlage möglich und leicht administrierbar sind und zudem unmittelbar bei den Steuerpflichtigen wirken. Namentlich werden Steuerstundungen durch den Fiskus als Gläubiger allein administriert. Die Einschaltung von Banken als Intermediären wie bei Hilfen über den Kreditsektor entfällt. Damit treten die Probleme, die sich derzeit im Kreditsektor manifestieren, bei Hilfen

über erweiterte Steuerstundungen von vornherein nicht auf.

Die Höhe der Steuerstundung ist auf den Betrag der gestundeten Steuer beschränkt. Insoweit sind Steuerstundungen meist nur komplementär zu anderen Hilfsmaßnahmen. Steuerstundungen und steuerliche Bemessungsgrundlage sowie Verlustabzugsbeschränkungen sind außerdem miteinander verknüpft, weil die Bemessungsgrundlage und Verlustabzugsbeschränkungen sich unmittelbar auf die Höhe der zu stundenden Steuern auswirken.

Bei der Ausgestaltung erweiterter Vorschriften zur Steuerstundung wären die rechtsstaatlichen Voraussetzungen einzuhalten, wie sie im Beschluss des Großen Senats des BFH zum sog. Sanierungserlass (BFH v. 28. November 2016, GrS 1/15)

konkretisiert worden sind. Ob eine Erleichterung der Stundungsvoraussetzungen und ein genereller Verzicht auf Verzinsung allein im Erlasswege (vgl. BMF-Schreiben vom 19.3.2020, IV A 3 - S 0336/19/10007 :002) geschehen kann, erscheint nicht über jeden Zweifel erhaben. Eine gesetzliche Regelung wäre daher zu begrüßen. Die Ausgestaltung der Vorschriften sollte so geschehen, dass die Regelungen mit möglichst wenig Aufwand für Unternehmen und Behörden administrierbar bleiben. Dem Vernehmen nach stößt das o. g. BMF-Schreiben in der Praxis auf Anwendungsprobleme; insbes. das Erfordernis einer „unmittelbaren Betroffenheit“ und die konkrete „Darlegung der Verhältnisse“ schafft Abgrenzungsprobleme und Rechtsunsicherheit. Hier sollte nachjustiert

werden. Dies betrifft auch die Möglichkeit der Stundung der nach dem 31. Dezember 2020 fälligen Steuern und Steuervorauszahlungen. Die besonderen Gründe, die derzeit Voraussetzung für Stundungen nach dem 31. Dezember 2020 sind, sollten näher beschrieben und damit für notleidende Unternehmen transparenter sein.

Soweit Stundungen an den Nachweis von aktuellen Liquidationsschwierigkeiten geknüpft werden, kann der Nachweis mittels eines Liquiditätsstatus geführt werden, der aus dem betrieblichen Rechnungswesen abgeleitet werden kann. Von weiteren Corona-spezifischen Nachweispflichten sollte zur Erleichterung der Vollziehbarkeit des Instruments eher abgesehen werden.

## 4. Erleichterungen bei der steuerlichen Verlustverrechnung

In Betracht kommen ferner Erleichterungen bei der steuerlichen Verlustnutzung.

### 4.1 Berücksichtigung von laufenden Verlusten zwecks Anpassung von Vorauszahlungen

Im laufenden Veranlagungszeitraum 2020 ist ein Ausgleich aktueller Verluste mit zukünftigen Gewinnen ohne weiteres möglich. Dies kann genutzt werden, um eine Erstattung bereits erfolgter sowie die Herabsetzung zukünftiger Steuervorauszahlungen für das Jahr 2020 zu beantragen. Voraussetzung ist ähnlich wie bei der Stundung ein individueller Antrag auf Anpassung der Vorauszahlungen mit der Notwendigkeit des Nachweises, dass die Steuer in 2020 niedriger ausfallen wird als bei der letzten Veranlagung. Anders als die Stundung der Gewerbesteuer, die von den einzelnen kommunalen Steuerämtern vorgenommen

werden muss, bindet die Festsetzung eines voraussichtlich niedrigeren Steuermessbetrags vom Betriebsfinanzamt die Kommunen.

### 4.2 Anhebung des steuerlichen Verlustrücktrags

Das geltende Recht sieht einen Verlustrücktrag nur in sehr eingeschränktem Maße vor, um Risiken für die staatliche Haushaltsplanung zu begrenzen. Soweit für das Jahr 2020 insgesamt mit einem Verlust zu rechnen ist, erlaubt § 10d Abs. 1 EStG einen Rücktrag in das Jahr 2019 in Höhe von 1 Mio. Euro. Der Verlustrücktrag kann auf der Grundlage des BMF-Schreibens vom 19.3.2020 genutzt werden, um unter erleichterten Nachweisbedingungen eine Herabsetzung und Erstattung der Einkommensteuervorauszahlungen für 2019 zu erreichen.

Da der Verlustrücktrag im Gegensatz zum Verlustvortrag (dazu weiter unten) den zeitnahen Ausgleich von Verlusten erlaubt und entsprechend zum Rückfluss früherer Steuerzahlungen führt, wäre eine rückwirkende Anhebung des Verlustrücktrags und die Erweiterung des Rücktragzeitraums für im Jahr 2020 entstandene Verluste denkbar. Eine genauere Beschränkung auf Corona-krisenbedingte Verluste wäre dabei grundsätzlich nicht möglich bzw. mit erheblichen Nachweisproblemen behaftet.

Allerdings ist davon auszugehen, dass der Gesetzgeber, um die fiskalischen Auswirkungen überschaubar zu halten, nur in begrenztem Umfang zu einer Anhebung des Verlustrücktrags bereit sein wird. Gleichwohl ist der Verlustrücktrag ein sehr wirksames Instrument, um vor allem die Liquidität der Unternehmen in der Krise zu verbessern. Auf diese Weise würden in erster Linie kleinere und mittlere Unternehmen profitieren.

### **4.3 Aussetzung der Mindestbesteuerung für ab dem VZ 2020 entstehende Verluste**

Erleichterungen bzw. die Abschaffung der Mindestbesteuerung leisten keinen unmittelbaren Liquiditätsbeitrag, sind aber von großer Bedeutung, um Unternehmen nach Überwindung der Krise eine schnelle Sanierung zu ermöglichen.

Aktuell beschränkt § 10d Absatz 2 EStG den Verlustvortrag für 1 Mio. Euro übersteigende Verluste auf 60 Prozent des Gewinns der Folgejahre, das heißt, sobald das Unternehmen wieder Gewinne macht, müssten Steuern bezahlt werden, auch wenn in erheblichem Umfang Verluste aufgelaufen sind. Damit fehlt in Höhe der Mindestbesteuerung Liquidität. Die Mindestbesteuerung sollte mindestens für Verluste des Jahres 2020 ausgesetzt werden. Wird die Mindestbesteuerung nur für in 2020 und bis zur Überwindung der Krise entstehende Verluste ausgesetzt, kann verhindert werden, dass sich auch in der Vergangenheit aufgelaufene Verlustvorträge unbegrenzt auswirken.

## 5. Änderungen bei der steuerlichen Gewinnermittlung

Zu erwägen sind schließlich Änderungen im Recht der steuerlichen Gewinnermittlung (wobei solche Maßnahmen am ehesten auf steuersystematische Bedenken stoßen könnten):

### 5.1 Einführung einer steuerfreien Rücklage für 2019

Denkbar wäre zunächst, bereits für den Veranlagungszeitraum 2019 eine steuerfreie Rücklage zu erlauben. Diese würde einerseits ähnlich der oben beschriebenen Änderung beim Verlustrücktrag wirken, böte andererseits bei der Ausgestaltung etwas größere Flexibilität.

#### 5.1.1 Zweck und Wirkungsweise von steuerfreien Rücklagen

Steuerfreie Rücklagen sind gewinnmindernde Passivposten bei der steuerlichen Gewinnermittlung. Sie sind Instrumente der steuerlichen Lenkung für wirtschaftspolitische oder sonstige vom Gesetzgeber als förderwürdig beurteilte außerfiskalische Zwecke. Sie wirken auf die steuerliche Bemessungsgrundlage im Ergebnis wie Rückstellungen, setzen anders als diese aber keine ungewisse Außenverbindlichkeit gegenüber Dritten i.S. des § 249 HGB voraus. Während deshalb Rückstellungen für allgemeine Verlustrisiken oder für Zwecke der allgemeinen Risikovorsorge nach § 249 HGB nicht gebildet werden dürfen, unterliegen steuerfreie Rücklagen diesen Begrenzungen nicht, sondern können vom Gesetzgeber flexibel auch zur allgemeinen Risikovorsorge erlaubt werden. Die Bildung einer solchen steuerfreien Rücklage mindert den steuerbaren Gewinn oder vertieft einen steuerlichen Verlust und reduziert damit, im Verbund mit den Vorschriften

über den Verlustabzug, die Steuerzahllast des Steuerpflichtigen. Sie wirkt damit unmittelbar liquiditätsrelevant.

Die Möglichkeit, eine steuerfreie Rücklage noch für den Veranlagungszeitraum 2019 zu bilden, würde entsprechend die Berechnungsgrundlage für die Festsetzung der Steuervorauszahlungen für 2020 mindern. Der Effekt wäre also ein doppelter: liquiditätsschonend würden sowohl die Steuerlast für 2019 als auch die Vorauszahlungslasten für 2020 reduziert. Ferner würde durch eine steuerfreie Rücklage schon für 2019 das Problem entschärft, welches für die Praxis dadurch entstanden ist, dass das Institut der Wirtschaftsprüfer die Corona-Pandemie als wertbegründendes neues Ereignis eingeordnet hat, das erst in den Bilanzen für das Geschäftsjahr 2020 zu berücksichtigen sein soll. Diese Sichtweise wirkt faktisch über den Maßgeblichkeitsgrundsatz gem. § 5 Abs 1 Satz 1 EStG auch bei der steuerlichen Gewinnermittlung. Zwar können Steuerpflichtige sich auf den Standpunkt stellen, die IDW-Auslegung sei objektiv unrichtig, und deshalb die Corona-Pandemie auch bereits in den Abschlüssen für 2019 berücksichtigen. Dann wären aber Konflikte mit dem Abschlussprüfer und möglicherweise auch mit der Finanzverwaltung vorprogrammiert. Die rückwirkende Einführung einer steuerfreien Rücklage noch für 2019 würde diese Schwierigkeiten für die Unternehmen lösen.

### 5.1.2 Bedingungen der steuerfreien Rücklage

Die Bedingungen für die steuerfreie Rücklage und der Auflösungszeitraum wären vom Gesetzgeber zu bestimmen. Denkbar wäre z. B. die Dotierung der Rücklage an den für 2020 erwarteten Verlust zu knüpfen und diesen Verlust damit in 2019 vorzuverlagern (und auf die Dauer der Auflösung der Rücklage zu verteilen). Der für 2020 zu erwartende Verlust könnte auf der Grundlage eines Zwischenabschlusses oder aufgrund der Daten aus der in 2020 laufenden Buchführung geschätzt werden. Eine solche Regelung würde bewirken, dass die Unternehmen die Corona-Effekte steuerlich über die Laufzeit der Rücklage verteilen könnten.

Weitere Differenzierungen etwa nach der Art und Ursache der Verlustquellen wären zwar denkbar, praktische Erwägungen sprechen aber dagegen. Die Neuregelung sollte möglichst einfach ausgestaltet werden, um bürokratische Hürden zu vermeiden und den administrativen Verwaltungsaufwand zu minimieren. Perfektion anzustreben ist in Krisenzeiten möglicherweise schädlicher als schnelles, wenn auch imperfektes Handeln. Wenn durch ein breites Begünstigungsrastrer im Ergebnis auch einige Unternehmen begünstigt würden, deren Verluste nicht unmittelbar Corona-bedingt sind, so wäre das im Interesse der Verwaltungsvereinfachung und des überwiegend positiven Effekts auf die tatsächlich betroffenen Unternehmen in Kauf zu nehmen.

Der Umstand, dass die handelsrechtlichen Abschlüsse teilweise bereits festgestellt sind (vor allem bei Kapitalmarktgesellschaften), stünde der rückwirkenden Einführung einer steuerfreien Rücklage noch für den Veranlagungszeitraum 2019 nicht entgegen. Steuerfreie Rücklagen sind Instrumente allein der steuerlichen Gewinnermittlung und haben deshalb keinerlei Auswirkungen auf die handelsrechtliche Rechnungslegung.

### 5.1.3 Auflösung der steuerfreien Rücklage

Die Rücklage wäre über einen vom Gesetzgeber zu bestimmenden Zeitraum mit umgekehrter Erfolgswirkung aufzulösen. Auch steuerfreie Rücklagen führen deshalb nicht zu einer endgültigen Steuerentlastung, sondern nur zu einer Liquiditätsschonenden Steuerstundung. Der Auflösungszeitraum könnte dabei z. B. auf fünf Jahre festgelegt werden, um die durch die Corona-Pandemie bedingten Verluste ausreichend zeitlich abzufedern.

#### 5.1.4 Corona-Krise als Legitimation für zeitlich befristete steuerliche Lenkungsnormen

Die Verlustverrechnung (oben Abschnitt 4.) ist Bestandteil einer leistungsfähigkeitsgerechten Besteuerung. Bei Maßnahmen zur Erleichterung der Verlustverrechnung handelt es sich daher nicht um Steuervergünstigungen. Demgegenüber wäre die hier angedachte, zeitlich befristete steuerfreie Rücklage eine steuerliche Lenkungs- und Subventionsvorschrift, die im System der steuerlichen Gewinnermittlung an sich ein Fremdkörper ist. Grundsätzlich steht der Beirat der Einführung steuerlicher Subventionsnormen kritisch gegenüber. Das Recht der steuerlichen Gewinnermittlung sollte prinzipiell nicht für außersteuerrechtliche Lenkungsziele instrumentalisiert werden.

Die Corona-Krise rechtfertigt aber eine Abweichung von dieser sonst gebotenen Dogmatik. Die Pandemie und ihre Auswirkungen sind ein disruptives exogenes Ereignis, das die Wirtschaft an die Belastungsgrenzen führen wird. Die hier angedachte, zeitlich befristete steuerfreie Rücklage schon für den Veranlagungszeitraum 2019 könnte etlichen Unternehmen in ihrer gegenwärtigen Liquiditätskrise immerhin ein wenig Entlastung bringen. Das würde andere Hilfsmaßnahmen naturgemäß nicht überflüssig machen, könnte sie aber flankierend ergänzen.

## 5.2 Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften (§ 5 Abs. 4a Satz 1 EStG)

Gem. § 5 Abs. 4 Satz 1 EStG dürfen Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften bei der steuerlichen Gewinnermittlung nicht gebildet werden. Das widerspricht der für die Handelsbilanz zwingenden Passivierungspflicht gem. § 249 Abs. 1 Satz 1, 2. Fall HGB und durchbricht als sog. Steuervorbehalt den Grundsatz der Maßgeblichkeit der handelsrechtlichen GoB für die steuerliche Gewinnermittlung.

Hintergrund der steuerlichen Sondervorschrift ist die Überlegung, drohende Verluste aus schwebenden Geschäften würden die Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen am Stichtag noch nicht mindern. Das handelsrechtliche Imparitätsprinzip sei für die steuerliche Gewinnermittlung nicht relevant. Dem objektiven Nettoprinzip sei genügt, wenn Verluste steuerlich dann berücksichtigt würden, wenn sie sich realisieren und tatsächlich eintreten.

Die Sondervorschrift des § 5 Abs. 4a Satz 1 EStG war seit ihrer Einführung (durch Art. 1 Nr. 2 des Gesetzes zur Fortsetzung der UnternehmensStReform v. 29.10.1997, BGBl. I 1997, 2590) rechtspolitisch sehr umstritten. Steuersystematisch wird u. a. kritisiert, dass die sog. Drohverlustrückstellungen nur ein Unterfall des Grundfalls der Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten sind. Denn der für die Passivierung in Rede stehende Verpflichtungsüberschuss (Überschuss des Werts der eigenen Verpflichtung gegenüber dem Wert des eigenen Anspruchs) beruht auf der Verpflichtung aus dem schwebenden Vertrag. Es sei, so wird kritisiert, deshalb systematisch unstimmtig, den einen Anwendungsfall der Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten (§ 249 Abs. 1 Satz 1, Fall 1 HGB) auch bei der steuerlichen Gewinnermittlung weiterhin zu erlauben, den anderen, systematisch gleichrangigen Fall (§ 249 Abs. 1 Satz 1, Fall 2 HGB) dagegen nicht.

Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften werden in der Corona-Krise zunehmend relevant. Sowohl mit Blick auf am Abschlussstichtag schwebende Absatz- als auch auf schwebende Beschaffungsgeschäfte kann die Corona-Pandemie die Bildung von Drohverlustrückstellungen erfordern<sup>1</sup>. Wenn diese bei der steuerlichen Gewinnermittlung nicht berücksichtigt werden, entstehen für die Steuerpflichtigen überhöhte Steuerlasten: Der zur Deckung der Verluste erforderliche Betrag steht für den Steuerpflichtigen nicht zur Disposition, wird aber gleichwohl steuerlich belastet; die Berücksichtigung dieser Last ist aufgeschoben bis zum Zeitpunkt der tatsächlichen Realisation des Verlusts. Das kann sich krisenverschärfend auswirken. Das bisherige steuerliche Passivierungsverbot für diese Rückstellungen sollte deshalb überdacht werden.

## 5.3 Abzinsungssatz bei Pensionsrückstellungen (§ 6a EStG)

Eine weitere denkbare Änderung, die sich zwar nicht unmittelbar mit der Corona-Krise begründen lässt, aber einen spürbaren Entlastungseffekt zugunsten der Unternehmen bewirken würde, betrifft die Abzinsung von Pensionsrückstellungen gem. § 6a EStG. Auch diese steuerliche Sondervorschrift wird bereits seit langem kritisiert, u. a. weil der anzuwendende Abzinsungssatz von gegenwärtig 6 % dazu führt, dass die wirtschaftlich gegebene Belastungssituation steuerlich nicht realitätsgerecht abgebildet wird. Tatsächlich enthalten die Steuerbilanzen in der Position der Pensionsrückstellungen erhebliche stille Lasten. Eine realitätsgerechte Bewertung von Pensionsrückstellungen ist sinnvoll, weil die zur Bedienung dieser Verbindlichkeiten benötigten Mittel für den Steuerpflichtigen nicht disponibel sind; es handelt

1 Nämlich dann, wenn der Wert der vom Bilanzierenden aufgrund eines gegenseitigen Vertrags über die gesamte Restlaufzeit des Vertrags zu erbringenden Leistung infolge der Corona-Krise hinter dem Wert seines Gegenleistungsanspruchs zurückbleibt (vgl. im Einzelnen IDW RS HFA 4).

sich um Mittel, die für die Gläubigerbefriedigung benötigt wird.

Durch Absenkung des steuerlichen Abzinsungssatzes für die Bewertung von Pensionsrückstellungen würde der Wertansatz der Pensionsrückstellungen in den Steuerbilanzen gewinnmindernd steigen, mit den oben beschriebenen Effekten auf Steuerzahllasten und Liquidität. Administration und Abwicklung dieser Finanzierungshilfe wären denkbar einfach und würden im Rahmen der laufenden Veranlagungen erfolgen. Zugleich würde dadurch ein Beitrag zur Wiederannäherung von Handels- und Steuerbilanz geleistet, die derzeit im Bereich der Rückstellungen stark voneinander abweichen (mit entsprechenden Rechtsanwendungskosten auf Seiten der Unternehmen). Eine solche Hilfsmaßnahme würde wahrscheinlich besonders die mittelständischen Unternehmen als Rückgrat der deutschen Wirtschaft erreichen, weil sie, insbes. in der Rechtsform der GmbH, häufig Pensionsverbindlichkeiten in ihren Büchern haben.

Eine solche Änderung des § 6a EStG ließe sich freilich, anders als die übrigen beschriebenen Maßnahmen, praktisch wohl kaum sinnvoll als befristete Regelung einführen, sondern wäre eine dauerhafte Änderung des Steuerbilanzrechts mit durchaus beachtlichen fiskalischen Auswirkungen<sup>2</sup>. Diese denkbare Maßnahme könnte deshalb auch zunächst zurückgestellt werden, um die Vor- und Nachteile sorgfältig und in Ruhe abzuwägen. Das gilt auch für die Frage, ob nicht die Nachzahlungszinsen von 6 % generell den Marktbedingungen angepasst werden sollten.

## 6. Würdigung und Ausblick

Die vorgestellten Maßnahmen zeigen, dass eine ganze Reihe konkreter steuerlicher Maßnahmen ergriffen werden könnte, um die Liquidität von Unternehmen in der gegenwärtigen schwierigen wirtschaftlichen Lage kurzfristig zu stärken. Die dargestellten steuerlichen Instrumente können durchaus kumulativ verwendet werden.

Wenn die akute Phase der Krise überwunden ist, wird es dann auch darum gehen, die Investitionsbedingungen für Unternehmen zu stärken, um den Wiederaufschwung zu unterstützen. Hierbei sollten insbesondere ertragsunabhängige Besteuerungselemente einer Überprüfung unterzogen werden.

---

2 Nach Schätzungen (vgl. Geberth, ifst-Schrift 2015, Nr. 507, S. 20ff.) kostet jeder Prozentpunkt beim Abzinsungssatz gem. § 6a EStG für Pensionsrückstellungen rd. 10 Mrd. € Steueraufkommen. Das Entlastungspotential für die Wirtschaft, andererseits aber spiegelbildlich die fiskalischen Auswirkungen einer Änderung des § 6a EStG sind also groß. Ggf. könnte die Absenkung des Zinssatzes mittels Übergangsvorschriften zeitlich gestreckt werden, um die fiskalischen Auswirkungen beherrschbar zu gestalten.

## *Verzeichnis der Mitglieder des Wissenschaftlichen Beirats beim Bundesministerium der Finanzen*

Prof. Marcel Thum (Vorsitzender)	Dresden
Prof. Jörg Rocholl (Stellv. Vorsitzender)	Berlin
Prof. Klaus Adam	Mannheim
Prof. Dieter Brümmerhoff	Rostock
Prof. Thiess Büttner	Nürnberg-Erlangen
Prof. Lars P. Feld	Freiburg/Br.
Prof. Lutz Fischer	Hamburg
Prof. Nicola Fuchs-Schündeln	Frankfurt/M.
Prof. Clemens Fuest	München
Prof. Klaus Dirk Henke	Berlin
Prof. Joachim Hennrichs	Köln
Prof. Johanna Hey	Köln
Prof. Bernd Friedrich Huber	München
Prof. Wolfgang Kitterer	Köln
Prof. Kai A. Konrad	München
Prof. Jan Pieter Krahn	Frankfurt/M.
Prof. Alois Oberhauser	Freiburg/Br.
Prof. Andreas Peichl	München
Prof. Helga Pollak	Göttingen
Prof. Wolfram F. Richter	Dortmund
Prof. Nadine Riedel	Münster
Prof. Kerstin Roeder	Augsburg
Prof. Ronnie Schöb	Berlin
Prof. Ulrich Schreiber	Mannheim
Prof. Hartmut Söhn	Passau
Prof. Christoph Spengel	Mannheim
Prof. Klaus Stern	Köln
Prof. Christoph Trebesch	Kiel
Prof. Christian Waldhoff	Berlin
Prof. Alfons Weichenrieder	Frankfurt/M
Prof. Dietmar Wellisch	Hamburg
Prof. Wolfgang Wiegard	Regensburg
Prof. Volker Wieland	Frankfurt/M.
Prof. Berthold Wigger	Karlsruhe
Prof. Horst Zimmermann	Marburg/Lahn

## **Impressum**

### **Herausgeber**

Bundesministerium der Finanzen  
Referat L C 3 (Öffentlichkeitsarbeit)  
Wilhelmstraße 97, 10117 Berlin

### **Stand**

Mai 2020

### **Redaktion**

Wissenschaftlicher Beirat  
beim Bundesministerium der Finanzen

### **Weitere Informationen im Internet unter**

[www.bundesfinanzministerium.de](http://www.bundesfinanzministerium.de)  
[www.bundesfinanzministerium.de/wissenschaftlicher-beirat](http://www.bundesfinanzministerium.de/wissenschaftlicher-beirat)

### **Zentraler Bestellservice**

Telefon: 03018 272 2721  
Telefax: 03018 10 272 2721  
E-Mail: [publikationen@bundesregierung.de](mailto:publikationen@bundesregierung.de)

Bestellung über das Gebärdentelefon: [gebaerdentelefon@sip.bundesregierung.de](mailto:gebaerdentelefon@sip.bundesregierung.de)

Diese Publikation wird von der Bundesregierung im Rahmen der Öffentlichkeitsarbeit herausgegeben. Die Publikation wird kostenlos abgegeben und ist nicht zum Verkauf bestimmt. Sie darf weder von Parteien noch von Wahlwerbern oder Wahlhelfern während eines Wahlkampfes zum Zwecke der Wahlwerbung verwendet werden. Dies gilt für Bundestags-, Landtags- und Kommunalwahlen sowie für Wahlen zum Europäischen Parlament.



Anna Theresa Bührlé / Leonie Fischer / Prof. Dr. Christoph Spengel, alle Mannheim

# Steuerpolitische Optionen in der Corona-Krise

– Qualitative und quantitative Analyse bereits ergriffener und potenzieller weiterer Maßnahmen –

**Prof. Dr. Christoph Spengel** ist Inhaber des Lehrstuhls für Allgemeine Betriebswirtschaftslehre und Betriebswirtschaftliche Steuerlehre II an der Universität Mannheim, Research Associate am ZEW – Leibniz-Zentrum für Europäische Wirtschaftsforschung GmbH, Mannheim sowie Direktor und Sprecher des Leibniz-WissenschaftsCampus MannheimTaxation. Spengel ist u.a. Gründungsmitglied von Bürgerbewegung Finanzwende e.V.

**Anna Theresa Bührlé** und **Leonie Fischer** sind Doktorandinnen am ZEW und der Universität Mannheim sowie Mitglieder des Leibniz-WissenschaftsCampus MannheimTaxation.

**Kontakt:** [autor@der-betrieb.de](mailto:autor@der-betrieb.de)

Mit dem Zweiten Corona-Steuerhilfegesetz wurden u.a. Vergünstigungen bei der steuerlichen Verlustnutzung, bei den Abschreibungen und bei der GewSt eingeführt. Eine quantitative Analyse zeigt in Abhängigkeit des Ausmaßes des Umsatzrückgangs im Jahr 2020 eine Reduktion der effektiven Unternehmensteuerbelastung von 0,12% bis zu 3,47%, wobei kleine Unternehmen am wenigsten profitieren. Das temporäre Aussetzen der Mindestbesteuerung für Verluste, die aufgrund der Corona-Krise im Jahr 2020 entstehen, ist eine wirksame Maßnahme, um die deutsche Wirtschaft auch mittelfristig weiter zu fördern.

## I. Die Corona-Krise in Deutschland

Was Ende des Jahres 2019 mit einem regional begrenzten Infektionsherd in einer chinesischen Provinz begann, entwickelte sich innerhalb weniger Monate zu einer globalen Pandemie, die ganze Volkswirtschaften über Wochen lahmlegte. Um die Verbreitung des Virus zu verzögern, wurden Kontakt- und Ausgangsbeschränkungen erlassen, Veranstaltungen verboten und Geschäftsschließungen angeordnet (sog. Lockdown). Dies führte sowohl zu einem Nachfrage- als auch einem Angebotseinbruch, die durch die Unterbrechung internationaler Lieferketten verstärkt wurden. In Deutschland ist aktuell nicht absehbar, wie lange die Wirtschaft benötigen wird, um sich von den Folgen zu erholen. Aktuelle Prognosen gehen von einem Rückgang des BIP von 5,1% im Jahr 2020 aus.<sup>1</sup> Darüber hinaus ist mit einem Anstieg von Verlusten auf Unternehmensseite zu rechnen. Im April 2020 erreichte z.B. der ifo-Geschäftsklimaindex den niedrigsten jemals gemessenen Stand. Dies deutet darauf hin, dass die wirtschaftlichen Folgen der Corona-Krise für deutsche Unternehmen deutlich verheerender ausfallen werden als jene der Finanzkrise aus dem Jahr 2009.<sup>2</sup> Nach einer anfänglichen Erholung Mitte des Jahres 2020 breitete sich die Pandemie erneut rasant aus, seit dem 02.11.2020 ist Deutschland, wie bereits andere Länder zuvor, im zweiten Lockdown. Dies verschlimmert die ohnehin angespannte wirtschaftliche Situation dramatisch.

Um die Folgen der ersten Welle der Krise abzumildern, stellte die deutsche Bundesregierung u.a. Mittel für Bürgschaften, Kredite und Zuschüsse bereit, die auf Antrag verteilt wer-

1 Sachverständigenrat für Wirtschaft, Corona-Krise gemeinsam bewältigen, Resilienz und Wachstum stärken, Jahresgutachten 20-21, 11.11.2020, S. 40, <http://hbfm.link/9080> (Abruf: 13.11.2020).

2 Vgl. ifo-Institut, Studie: Vorschlag für ein wirtschaftspolitisches Konjunkturprogramm für Bayern, Mai 2020, S. 7, s.u. <http://hbfm.link/9081> (Abruf: 27.10.2020).

den. Eine zusätzliche Unterstützung über das Steuersystem hat gegenüber diesen Maßnahmen den Vorteil, dass über die Veranlagung bereits Verteilungs- und Kontrollmechanismen bestehen, die nicht erst neu implementiert werden müssen.

Ende Mai 2020 hat der Bundestag das Erste Corona-Steuerhilfegesetz verabschiedet.<sup>3</sup> Durch das Gesetz wurden Aufstockungen des Kurzarbeitergeldes steuerfrei gestellt, die USt für Speisen bei Gastronomie-Betrieben von 19% auf 7% reduziert und der Rückwirkungszeitraum bei Umwandlungen erweitert. Daneben sorgten Steuerstundungen, angepasste Steuervorauszahlungen sowie ausgesetzte Vollstreckungsmaßnahmen kurzfristig für mehr Liquidität bei den Unternehmen.<sup>4</sup>

Ende Juni 2020 erfolgte die Verabschiedung des Zweiten Corona-Steuerhilfegesetzes.<sup>5</sup> Dieses beinhaltet weitergehende steuerliche Erleichterungen im Bereich der Ertragsteuern und eine bis zum Ende des Jahres 2020 befristete Senkung aller USt-Sätze auf 16% bzw. 5%. Eine steuerpolitische Reaktion auf die zweite Corona-Welle steht aus, bereits die Reaktion auf die erste Welle war jedoch viel zu zaghaft.

Um aufzuzeigen, welche Wirkung die ertragsteuerlichen Veränderungen bei deutschen Unternehmen entfalten können, werden im Folgenden ausgewählte Elemente des Zweiten Corona-Steuerhilfegesetzes qualitativ sowie quantitativ analysiert. Der Fokus liegt hierbei auf ertragsteuerlichen Maßnahmen, die auf die reguläre Geschäftstätigkeit von Unternehmen abzielen. Folglich werden Änderungen, die z.B. das USt- oder Forschungszulagengesetz betreffen, nicht weiter thematisiert.

Zunächst werden die ausgewählten Maßnahmen des Zweiten Corona-Steuerhilfegesetzes dargestellt und qualitativ bewertet (s.u. Kap. II.). Anschließend wird die temporäre Aussetzung der Mindestbesteuerung als weiteres mögliches Element einer steuerlichen Förderung diskutiert. Anhand des finanzplangestützten Simulationsmodells „European Tax Analyzer“ erfolgt eine quantitative Analyse der zuvor dargestellten Maßnahmen (s.u. Kap. III.). Nach einer kurzen Erläuterung des Modells wird insb. die Auswirkung auf die Effektivsteuerbelastung deutscher KapGes. untersucht. Hierbei wird nach unterschiedlichen Größenklassen differenziert. Dem schließt sich ein Fazit an (s.u. Kap. IV.).

## II. Qualitative Analyse ausgewählter Maßnahmen des Zweiten Corona-Steuerhilfegesetzes sowie einer temporär ausgesetzten Mindestbesteuerung

### 1. Status quo: Ausgewählte Maßnahmen des Zweiten Corona-Steuerhilfegesetzes

#### a) Ausweitung des steuerlichen Verlustrücktrags

Aufgrund der pandemiebedingten Einschränkungen kam es im ersten Halbjahr 2020 zu einem Nachfrage- und Umsatzein-

3 Gesetz zur Umsetzung steuerlicher Hilfsmaßnahmen zur Bewältigung der Corona-Krise (Corona-Steuerhilfegesetz) vom 19.06.2020, BGBl. I 2020 S. 1385 ff.

4 BMF, Wissenschaftlicher Beirat, Stellungnahme 03/2020, Steuerliche Maßnahmen für Unternehmen aus Anlass der Corona-Krise, S. 2 f., s.u. <http://hbfm.link/9083> (Abruf: 27.10.2020).

5 Zweites Gesetz zur Umsetzung steuerlicher Hilfsmaßnahmen zur Bewältigung der Corona-Krise (Zweites Corona-Steuerhilfegesetz) vom 29.06.2020, BGBl. I 2020 S. 1512 ff.

bruch, von denen nicht nur – wie in der Finanzkrise – das Verarbeitende Gewerbe und Baugewerbe, sondern auch der Handel und der Dienstleistungssektor betroffen waren.<sup>6</sup> Laut einer Studie des ifo-Instituts liegen die durchschnittlich prognostizierten Umsatzrückgänge zwischen 11% (Baugewerbe) und 24% (Dienstleister).<sup>7</sup> Analysen des Sachverständigenrats weisen auf noch drastischere Umsatzeinbrüche hin.<sup>8</sup> Als Folge dieser Umsatzeinbußen ist auf Unternehmensseite mit steigenden Verlusten zu rechnen;<sup>9</sup> der nunmehr zweite Lockdown verschärft die Problematik dramatisch. Infolge der asymmetrischen Behandlung von positiven und negativen Einkünften im deutschen Steuerrecht wirken sich Verluste nicht sofort auf die Steuerzahlung eines Unternehmens aus. Gewinne führen hingegen direkt zu einer erhöhten Steuerbelastung. Eine Steuererstattung respektive Reduktion der Steuerlast durch Verluste kann nur über die Verrechnung mit Gewinnen in der Vergangenheit (Verlustrücktrag) oder in der Zukunft (Verlustvortrag) erlangt werden. Auf den Verlustrücktrag kann zugunsten eines Verlustvortrags verzichtet werden (§ 10d Abs. 2 Satz 1 EStG). Gem. § 10d Abs. 1 Satz 1 EStG a.F. war der Verlustrücktrag zeitlich auf das Vorjahr und betragsmäßig auf 1 Mio. € begrenzt.<sup>10</sup>

Durch das Zweite Corona-Steuerhilfegesetz ist der Rücktrag von Verlusten, die in den Jahren 2020 und 2021 entstehen, nun jew. bis zu einem Betrag von 5 Mio. € möglich. Die Regelung ist auf Verluste aus diesem Zeitraum beschränkt. Für Verluste, die ab dem Jahr 2022 erlitten werden, gilt wieder die vorherige Höchstgrenze. Um eine zeitnahe Verrechnung der Verluste zu ermöglichen, können diese bereits in den Vorauszahlungsbescheiden (§ 110 EStG) und im Steuerbescheid (§ 111 EStG) für den Vz. 2019 berücksichtigt werden. Der vorläufige Verlustrücktrag aus dem Jahr 2020 kann durch einzeln nachgewiesene Verluste (§ 110 Abs. 2 bzw. § 111 Abs. 2 EStG) oder einen pauschalen Verlustrücktrag von 30% der zugrunde gelegten Einkünfte (§ 110 Abs. 1 bzw. § 111 Abs. 1 EStG) berücksichtigt werden. Der endgültige Verlustvortrag wird im Rahmen der Veranlagung des Jahres 2020 festgesetzt; ggf. erfolgt eine Korrektur des Steuerbescheids 2019 (§ 111 Abs. 6 EStG).<sup>11</sup>

Grds. ist die Ausweitung des Verlustrücktrags zu begrüßen. Durch die Erstattung bereits geleisteter Vorauszahlungen respektive Steuerzahlungen für das Jahr 2019 erhöht die Maßnahme zeitnah die Liquidität der Unternehmen.<sup>12</sup> Dabei handelt es sich um eine rein temporäre Verschiebung der Steuerzahlung;<sup>13</sup> faktisch gewährt der Staat den Unternehmen einen Kredit für ein Jahr. Im anhaltenden Niedrigzinsumfeld entstehen dem deutschen Fiskus dadurch keine nennenswerten Kosten. Da die Verlustverrechnung mit Gewinnen aus dem Vorjahr erfolgt, begünstigt ein Verlustrücktrag ausschließlich Unternehmen, die bereits vor der Corona-Krise profitabel waren, jedoch durch die Krise in eine wirtschaftliche Schieflage geraten sind.<sup>14</sup> Unternehmen, die bereits in der Vergangenheit Verluste erwirtschaftet haben, können den Rücktrag nicht nutzen. Einerseits wird dadurch die Unterstützung unrentabler Betriebe verhindert. Andererseits können junge Unternehmen und

vor allem Start-ups, die erst in der Zukunft Gewinne erwirtschaften werden und ebenso unverschuldet von den Entwicklungen der Corona-Krise getroffen wurden, nicht profitieren. Zudem wird die Anhebung der Rücktragsgrenze hauptsächlich größere Unternehmen steuerlich entlasten, die im Jahr 2019 über 1 Mio. € Gewinn erzielt haben. Kleine Unternehmen, deren Gewinn im Jahr 2019 den Betrag von 1 Mio. € unterschreitet, werden hingegen durch die betragsmäßige Ausweitung des Verlustrücktrags keinen Liquiditätsvorteil erhalten.<sup>15</sup> Eine zusätzliche zeitliche Ausweitung des Rücktragszeitraums auf zwei Jahre, die auch von verschiedenen Seiten vorgeschlagen wurde,<sup>16</sup> wäre für diese Unternehmen voraussichtlich von größerer Relevanz.<sup>17</sup> Dadurch könnten nicht nur Steuerzahlungen aus dem Jahr 2019, sondern ebenfalls aus dem Jahr 2018 erstattet werden. Letztere können aktuell aufgrund der zeitlichen Beschränkung des Verlustrücktrags auf ein Jahr nicht zur Verlustverrechnung genutzt werden.

#### b) (Wieder-)Einführung der degressiven Abschreibung

Neben den erweiterten Verlustnutzungsmöglichkeiten wurde auch die degressive Abschreibung temporär wieder eingeführt. Bewegliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens, die in den Jahren 2020 und 2021 angeschafft oder hergestellt werden, können anstatt linear auch degressiv zu einem Satz von 25%, höchstens jedoch dem 2,5-fachen der linearen Abschreibung (§ 7 Abs. 2 EStG) abgeschrieben werden. Dieses Wahlrecht bestand bereits bis zur Unternehmensteuerreform 2008; nach der Finanzkrise erfolgte – für die Jahre 2009 und 2010 – erneut eine temporäre Einführung der degressiven Abschreibung für bewegliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens.

Die negativen wirtschaftlichen Folgen der Corona-Krise treffen die deutsche Wirtschaft noch härter als jene der Finanzkrise. Dennoch reagiert der Gesetzgeber mit den gleichen steuerlichen Maßnahmen. Die temporäre Einführung der degressiven Abschreibung ist daher zu zaghaft und wenig innovativ. Liegt die Nutzungsdauer des Wirtschaftsguts über vier Jahren, ermöglicht die 25%ige degressive Abschreibung – im Vergleich zur linearen – zu Beginn des Abschreibungszeitraums höhere und am Ende niedrigere Abzüge von der steuerlichen Bemessungsgrundlage. Der Vorteil der degressiven Abschreibung besteht daher in einem reinen Zinseffekt. Wie auch die temporäre Ausweitung des Verlustrücktrags führt diese Maßnahme zu einer lediglich zeitlichen Verschiebung der Steuerzahlung. Im Kontext der anhaltenden Niedrigzinsphase ist die Liquiditätswirkung der degressiven Abschreibung daher faktisch zu vernachlässigen.<sup>18</sup> Ein zeitnahe Liquiditätseffekt kann bereits unterjährig bei der Festsetzung der Steuervorauszahlungen erzielt werden.<sup>19</sup> Allerdings führt die erhöhte Abschreibung im Fall von Verlustunternehmen zu höheren Verlusten und reduziert die Vorauszahlung daher nur bei verrechenbaren positiven Einkünften. Die erweiterten Verlustnutzungsmöglichkeiten könnten die Maßnahme allerdings attraktiver gestalten.<sup>20</sup> Durch den Abzug von der steuerlichen Bemessungsgrundlage hängt die absolute Wirkung pro Jahr von der Höhe des jew. zur Anwendung kommenden Steuersatzes ab. Da außerdem nur

6 Vgl. ifo-Institut, a.a.O. (Fn. 2), S. 7; Sachverständigenrat für Wirtschaft, Corona-Krise gemeinsam bewältigen, Resilienz und Wachstum stärken, Jahresgutachten 20-21, 11.11.2020, S. 45-46, a.a.O. (Fn. 1).

7 Vgl. ifo-Institut, a.a.O. (Fn. 2), S. 10.

8 Sachverständigenrat für Wirtschaft, Corona-Krise gemeinsam bewältigen, Resilienz und Wachstum stärken, Jahresgutachten 20-21, 11.11.2020, S. 46, a.a.O. (Fn. 1).

9 So etwa in ihrer Modellierung Koch/Langenmayr, Wirtschaftsdienst 2020 S. 367 (370).

10 Gem. § 8 Abs. 1 Satz 1 KStG gelten die Regelungen des EStG analog für Körperschaften.

11 Für eine detaillierte Diskussion d. rechtl. Sachlage s. z.B. Bergan/Horlemann, DStR 2020 S. 1401.

12 Weiss, DB 2020 S. 1531 (1535); BMF, a.a.O. (Fn. 4), S. 4.

13 Bach, DIW aktuell 37/2020 S. 2; Eberhartinger/Petutschnig, WU Wien, 2020, s.u. <http://hbfn.link/9087> (Abruf: 27.10.2020), S. 2.

14 Koch/Langenmayr, Wirtschaftsdienst 2020 S. 367 (373).

15 Koch/Langenmayr, Wirtschaftsdienst 2020 S. 367 (371).

16 So z.B. BMF, a.a.O. (Fn. 4), S. 4; Bach, DIW aktuell 37/2020 S. 2; Giese/GraBl/Holtmann/Krug, DStR 2020 S. 752 (755); Eberhartinger/Petutschnig, a.a.O. (Fn. 13), S. 2.

17 Giese/GraBl/Holtmann/Krug, DStR 2020 S. 752 (755); Kaminski, Stbg 2020 Heft 07 S. M1.

18 Spengel/Meier, FR 2016 S. 496 (498).

19 Hechtner, NWB 2020 S. 2060 (2063).

20 BMF, Wissenschaftlicher Beirat, Stellungnahme 04/2020, Konjunkturpolitik in der Corona-Krise, S. 5, s.u. <http://hbfn.link/9088> (Abruf: 27.10.2020); Horst, DB 2020 S. 1486 (1487).

Neuinvestitionen begünstigt werden, kann die Maßnahme eher als Investitionsanreiz für eine mittelfristige Stärkung nach der Krise eingeordnet werden.<sup>21</sup>

#### c) Erhöhung des Freibetrags für gewerbsteuerliche Hinzurechnungstatbestände

Bei der gewerbsteuerlichen Hinzurechnung von Entgelten für Schulden (§ 8 Nr. 1 GewStG) wurde der Freibetrag auf 200.000 € verdoppelt. Dadurch reduziert sich die GewSt-Belastung, sofern die Summe der gewerbsteuerlichen Hinzurechnungstatbestände für Schulden die bisherige Grenze von 100.000€ überschreitet. Die Wirkung ist definitiv und führt nicht nur zu einer temporären Verschiebung der Steuerzahlung. Grds. wirkt sich diese Erleichterung allerdings erst im Jahr 2021 durch die steuerliche Veranlagung des Jahres 2020 aus. Zeitnahe Liquiditätseffekte ergeben sich, wie auch bei den anderen neu eingeführten Regelungen, jedoch bereits bei einer Berücksichtigung im Rahmen der Vorauszahlungen.<sup>22</sup> Bei einer zu erwartenden Reduktion der Steuerlast können die Vorauszahlungen, die schon unterjährig geleistet werden müssen, entsprechend herabgesetzt werden. Anders als bei den bisher diskutierten Maßnahmen ist die Erhöhung des Freibetrags ohne Befristung angelegt. Die Änderung geht daher über eine reine Linderung der Krisenfolgen hinaus.<sup>23</sup>

#### d) Erhöhte Anrechnung der GewSt auf die ESt

Ebenso zeitlich unbefristet wird der Ermäßigungsfaktor des GewSt-Messbetrags erhöht. Seit 2008 können gewerblich tätige Einzelunternehmer und Mitunternehmer von PersGes. ihre ESt bis zum 3,8-fachen des Messbetrags reduzieren, maximal bis zur tatsächlich entrichteten GewSt (§ 35 Abs. 1 Satz 5 EStG). Die Reduktion der ESt (und damit auch des SolZ) führt dadurch zur vollständigen Entlastung von der GewSt bis zu einem Hebesatz von 400,9%. Der Ermäßigungsfaktor wird nunmehr auf 4,0 angehoben und kompensiert damit ab dem Vz. 2020 Hebesätze bis zu 422%.<sup>24</sup>

Betrug der durchschnittliche GewSt-Hebesatz 2009 noch 387%, lag der Durchschnitt im Jahr 2019 bei 436%; die Bandbreite reichte von 200% bis 600%.<sup>25</sup> Die Erhöhung der Steuerermäßigung trägt daher lediglich einem schon vor der Krise bestehenden Missstand Rechnung. Selbst nach der Anhebung liegt die Steuerermäßigung noch unter dem aktuellen Durchschnittswert und gerät damit zu niedrig. Insbesondere angesichts steigender Hebesätze werden einige Unternehmen weiterhin GewSt-Überhänge zu tragen haben. Der Entlastungseffekt wird mit der Abschaffung des SolZ auf niedrige Einkommen ab dem Jahr 2021 für diese Gruppe effektiv wieder auf das Niveau vor der Anpassung zurückfallen.<sup>26</sup> Außerdem

betrifft die erhöhte Anrechnung ausschließlich Einzel- und Personenunternehmen; KapGes. profitieren von dieser Maßnahme überhaupt nicht. Insgesamt ist die Anhebung des Anrechnungsfaktors als wenig innovativ einzustufen. Zudem handelt es sich vielmehr um eine zu kurz gegriffene Anpassung des Anrechnungsfaktors an gestiegene GewSt-Hebesätze, deren Ursache nicht durch die Corona-Krise bedingt ist. Folglich wird diese Maßnahme nicht maßgeblich zur Linderung der Krisenfolgen beitragen.

#### e) Zwischenfazit

Die Mehrzahl der im Zweiten Corona-Steuerhilfegesetz umgesetzten Maßnahmen resultiert in kurzfristigen Liquiditätseffekten, durch die die Auswirkungen der Krise abgemildert werden sollen. Die zeitliche Befristung der Maßnahmen unterstreicht dieses Ziel. Die erweiterten Verlustverrechnungsregelungen und die Einführung der degressiven Abschreibung führen zu rein temporären Verschiebungen der Steuerbelastung in die kommenden Jahre nach der Krise und nicht zu echten Steuerersparnissen, d.h. zu einer permanenten Reduktion der Unternehmensteuerbelastung. Vielmehr geht es um die kurzfristige Stärkung der Unternehmensliquidität. In Anbetracht der aktuellen Niedrigzinsphase entstehen dem deutschen Fiskus dadurch keine nennenswerten Kosten. Ausnahmen hiervon bilden die Änderungen i.V.m. der GewSt, welche definitiv wirken. Sowohl die Erhöhung des Freibetrags für gewerbsteuerliche Hinzurechnungstatbestände als auch die Anhebung des Ermäßigungsfaktors können die GewSt-Belastung dauerhaft verringern, wobei KapGes. nur von Ersterem profitieren können.

Der Gesetzgeber vollzieht mit dem Zweiten Corona-Steuerhilfegesetz zwar einen schnellen, aber keinen allzu großen „Wumms“. Insgesamt greifen die Maßnahmen in Anbetracht des Ausmaßes der Krise zu kurz. Die Ausweitung des Verlustrücktrags ist sinnvoll, kommt aber hauptsächlich Unternehmen zugute, die im Jahr 2019 hohe Gewinne erzielt haben. Kleinere Unternehmen, deren Vorjahresgewinne bzw. aktuelle Verluste die Rücktragsgrenze von 1 Mio. € unterschreiten, werden nicht entlastet. Auch die Auswirkungen auf die GewSt-Belastung sind vergleichsweise überschaubar.

Eine Studie des ifo-Instituts zeigt, dass rund 50% der befragten Unternehmen geplante Investitionen verschoben haben.<sup>27</sup> Vorteilhaftere Abschreibungsregeln könnten einen Teil dieser Unternehmen dazu bringen, die bisher unterlassenen Projekte zeitnah nachzuholen. Mit der Wiedereinführung der degressiven Abschreibung besinnt man sich zurück auf gesetzliche Regelungen, die in der Vergangenheit bis zu ihrer Abschaffung vor einigen Jahren schon lange Bestand hatten. Angesichts des aktuellen Krisenausmaßes wäre allerdings eine deutlich großzügigere Ausgestaltung notwendig gewesen. Z.B. würde die temporäre Einführung einer Sofortabschreibung den deutschen Fiskus aufgrund der aktuellen Niedrigzinsphase finanziell nicht belasten, aber deutlich stärkere Investitionsanreize schaffen.<sup>28</sup> Da der Anreiz auf eine mittelfristige Ankurbelung der Investitionstätigkeit abzielt, käme zudem eine zeitliche Ausdehnung der Maßnahme von Neuanschaffungen in den Jahren 2020 und 2021 auf weitere Jahre in Betracht.

Vorschläge, die im Vorgang diskutiert wurden, haben keinen Eingang in die Gesetzgebung gefunden. Neben radikaleren

21 BDI, Acht-Punkte-Steuerplan zur Bewältigung der Corona-Krise, 26.03.2020, S. 4, s.u. <http://hbfm.link/9091> (Abruf: 27.10.2020); Hechtner, NWB 2020 S. 2060 (2063); BMF, a.a.O. (Fn. 20), S. 4.

22 Hechtner, NWB 2020 S. 2060 (2066).

23 Korn, DStR 2020 S. 1345 (1348).

24 Hechtner, NWB 2020 S. 2060 (2066). Der GewSt-Ermäßigungsbetrag wird vom zu versteuernden Einkommen abgezogen und reduziert damit die ESt-Belastung. Da die zu zahlende ESt wiederum die Bemessungsgrundlage für den SolZ bildet, sinkt zusätzlich auch die Belastung durch den Zuschlag. Die kombinierte Ersparnis von ESt und SolZ liegt damit über dem eigentlichen Faktor. Durch den SolZ i.H.v. 5,5% ergeben sich Entlastungen von  $3,8 \times (1 + 5,5\%) = 400,9\%$  bzw.  $4,0 \times (1 + 5,5\%) = 422\%$ .

25 Statistische Ämter des Bundes und der Länder, Hebesätze der Realsteuern, 2020, s.u. <http://hbfm.link/9092> (Abruf: 27.10.2020).

26 Korn, DStR 2020 S. 1345 (1347). Durch den Wegfall des SolZ entfällt die dadurch generierte zusätzliche Steuerersparnis. Anstatt des kombinierten Entlastungseffekts von 422% beliefie sich der einfache Effekt nunmehr auf 400% (vgl. Fn. 24).

27 Vgl. ifo-Institut, a.a.O. (Fn. 2), S. 12.

28 BMF, a.a.O. (Fn. 20), S. 4.

Forderungen wie einer dauerhaften und signifikanten Steuerensenkung<sup>29</sup> wurde z.B. auch die temporäre Aussetzung der Zinsschranke<sup>30</sup> und der Mindestbesteuerung<sup>31</sup> thematisiert. Da die Zinsschranke durch die Anti-Tax Avoidance Directive auf europäischer Ebene harmonisiert wurde, wäre eine (temporäre) Aussetzung nur durch die Zustimmung aller Mitgliedstaaten möglich. Als Option verbleibt dem deutschen Gesetzgeber damit die temporäre Aussetzung der Mindestbesteuerung für krisenbedingte Verluste, auf die im Folgenden ausführlicher eingegangen wird.

## 2. Weitergehende Vorschläge: Temporäre Aussetzung der Mindestbesteuerung

Soweit negative Einkünfte nicht mittels Verlustrücktrag ausgeglichen werden, erfolgt der Abzug über einen Verlustvortrag. Grds. können Verluste zeitlich unbeschränkt vorgetragen werden. Allerdings beschränkt die sog. Mindestbesteuerung den jährlichen Abzug von aufgelaufenen Verlusten der Höhe nach auf 60% der 1 Mio. € übersteigenden Einkünfte (§ 10d Abs. 2 Satz 1 EStG). Durch diese betragsmäßige Beschränkung werden die den Sockelbetrag übersteigenden Gewinne zu 40% steuerlich belastet, selbst wenn das Unternehmen erhebliche Verlustvorträge verzeichnet.

Die Problematik tritt durch die aktuelle Krise und die dadurch verursachten, hohen Verluste verstärkt zutage. Die Mindestbesteuerung entzieht Unternehmen, die ab dem Jahr 2021 wieder Gewinne erwirtschaften, dringend benötigte Liquidität und wirkt damit krisenverschärfend.<sup>32</sup> Die betragsmäßige Beschränkung kann dazu führen, dass sich der Abbau von krisen-induzierten Verlustvorträgen sehr lange verzögert. In der Folge müssten erneut profitable Unternehmen – trotz belastender, hoher Verlustvorträge – Steuern auf die erwirtschafteten Gewinne an den deutschen Fiskus abführen. Systematisch höhere Verlustvorträge haben auch negative Auswirkungen, wenn das Unternehmen nicht fortgeführt wird. Bei einem Verkauf könnten die Verlustvorträge nur zu einem Bruchteil ihres Nennwerts angesetzt werden. Außerdem besteht die Gefahr eines endgültigen Verlustuntergangs, wenn die Anteilseigner eines Unternehmens wechseln (sog. Mantelkaufregelung gem. § 8c KStG) oder eine Umwandlung des Unternehmens stattfindet.<sup>33</sup> Zudem würde die Wirkung von steuerlichen Investitionsanreizen, die an eine Reduktion der Bemessungsgrundlage anknüpfen, wie z.B. der temporären Einführung einer degressiven Abschreibung, beeinträchtigt.<sup>34</sup> Zusätzlich zu den Maßnahmen des Zweiten Corona-Steuerhilfegesetzes besteht daher dringender Ergänzungsbedarf. Erst die temporäre Aussetzung der Mindestbesteuerung für im Jahr 2020 entstandene Verluste verhindert deren krisenverschärfenden Effekt. Über eine gesonderte Feststellung können krisen-induzierte Verluste erfasst und nachverfolgt werden. Vor der Krise akkumulierte Altverluste unterliegen weiterhin der Mindestbesteuerung, um Mitnahmeeffekte zu verhindern.<sup>35</sup>

29 So etwa der BDI, a.a.O. (Fn. 21), S. 4.

30 BDI, a.a.O. (Fn. 21), S. 4.

31 BDI, a.a.O. (Fn. 21), S. 3; Sachverständigenrat für Wirtschaft, a.a.O. (Fn. 1), S. 77-78.

32 BMF, a.a.O. (Fn. 4), S. 4; analog dazu im Kontext der Finanzkrise auch Spengel/Zinn, Perspektiven der Wirtschaftspolitik 2012 S. 19 (43 ff.).

33 Weiss, DB 2020 S. 1531 (1536).

34 So z.B. Edgerton, Journal of Public Economics 2010 S. 936 (949) oder Zwick/Mahon, American Economic Review 2017 S. 217 (219), zu der Wirkung von steuerlichen Investitionsanreizen auf amerikanische Firmen in Verlustpositionen.

35 BMF, a.a.O. (Fn. 4), S. 4.

Unternehmen, die schon zuvor unprofitabel waren, werden folglich nicht steuerlich subventioniert. Der Abbau der krisenbedingten Verluste sollte nach dem „Last-in, First-out“ (LIFO)-Prinzip vorgenommen werden: Nach dem uneingeschränkten Abzug der 2020 gesondert festgestellten Verluste können zusätzlich die regulären Verlustvorträge – unter den Beschränkungen der Mindestbesteuerung – geltend gemacht werden. Dadurch wäre ein zeitnaher Abbau von krisenbedingten Verlustvorträgen möglich, sofern das Unternehmen in den Folgejahren ausreichend Gewinne erwirtschaftet.

## III. Quantitative Analyse ausgewählter Maßnahmen des Zweiten Corona-Steuerhilfegesetzes sowie einer temporär ausgesetzten Mindestbesteuerung mittels des European Tax Analyzer

### 1. Darstellung des Analysemodells und -vorgehens

Die im vorangegangenen Kapitel erfolgten qualitativen Ausführungen werden im Nachfolgenden durch eine quantitative Analyse ergänzt. Die Auswirkungen des Zweiten Corona-Steuerhilfegesetzes sowie weiterführende Überlegungen zur temporären Aussetzung der Mindestbesteuerung auf die effektive Unternehmensteuerbelastung werden anhand des finanzplangestützten Simulationsmodells „European Tax Analyzer“ berechnet.<sup>36</sup> Da die Modellunternehmen in der Rechtsform einer KapGes. firmieren, wird die erhöhte Anrechnung der GewSt auf die ESt im Rahmen der quantitativen Analyse vernachlässigt.

Kern des European Tax Analyzer bilden empirisch gestützte Unternehmensmodelle. Die Berechnung von effektiven Steuerbelastungen erfolgt für diese Modelle unter Einbezug aller relevanten Steuersysteme, Steuerarten, Tarife sowie der bedeutsamsten bilanziellen und steuerlichen Wahlrechte über einen Simulationszeitraum von zehn Jahren. Am Ende des Simulationszeitraums wird das Unternehmen annahmestimmig liquidiert. Im Rahmen einer Veranlagungssimulation werden die jährlich anfallenden Steuerzahlungen ermittelt, indem hinsichtlich ihrer ökonomischen Ausgangsdaten identische KapGes. betrachtet werden. Maßgröße der effektiven Steuerbelastung ist die steuerbedingte Reduktion des Endvermögens, welches das Unternehmen nach zehn Jahren aufweist. Neben den liquiditätswirksamen, periodischen Steuerzahlungen werden somit auch die mit der Besteuerung verbundenen Zinseffekte vollständig erfasst. Der Ausweis der effektiven Steuerbelastung erfolgt in absoluter Höhe.<sup>37</sup> Ausgangspunkt für die nachfolgenden Belastungsrechnungen bilden die Vermögens- und Kapitalausstattungen von einem kleinen, einem mittelgroßen sowie einem großen Musterunternehmen. Diesen liegen die in Tab. 1 ausgewiesenen Bilanz- und Ertragsstrukturen zugrunde, die den Durchschnittswert einer europäischen KapGes. der jeweiligen Größenklasse widerspiegeln (in Periode 6 von 10).<sup>38</sup>

36 Für eine ausführliche Darstellung des Modells vgl. z.B. VVA/ZEW, SME taxation in Europe, Mai 2015, S. 69 ff., s.u. <http://hbfn.link/9093> (Abruf: 27.10.2020); VVA/ZEW, Annex 1: SME taxation in Europe, Mai 2015, S. 58 ff., s.u. <http://hbfn.link/9093> (Abruf: 27.10.2020). Für eine Kurzbeschreibung z.B. Spengel/Zinn, StuW 2011 S. 173 (177 ff.); Spengel/Zinn, Perspektiven der Wirtschaftspolitik 2012 S. 19 (21 ff.); Spengel/Ortmann-Babel/Zinn/Matenaer, DB 2013 Beil. 2 S. 1 (9 f.); Bärsch/Spengel/Fischer/Stutzenberger, DB 2019 S. 1978 (1980).

37 Für eine relative Maßgröße der effektiven Steuerbelastung vgl. Bräutigam/Nicolay/Spengel, ZEW Discussion Paper 2017 No. 17-019.

38 Als Datenbasis dienen Bilanz- und GuV-Daten von 2.424.612 Unternehmen, die der AMA-DEUS Datenbank des Anbieters Bureau van Dijk (Update September 2013) entnommen wurden.

**Tab. 1: Bilanz- und Ertragsstrukturen der Modellunternehmen des European Tax Analyzer (in Periode 6 von 10)**

Größe der KapGes.	Klein	Mittelgroß	Groß
Bilanzsumme	4.441.654 €	15.857.304 €	171.949.662 €
Jahresüberschuss	263.612 €	956.583 €	10.383.662 €
Eigenkapitalquote	51,06%	44,36%	42,57%
Umsatzrendite	5,53%	4,93%	4,95%

Um die unter I. beschriebene Corona-Krise modellhaft abzubilden, wird ein Krisen-Szenario in Form eines einmaligen Umsatzeinbruchs ohne Möglichkeit einer Kostenanpassung unterstellt. Dazu werden die Erträge der jeweiligen KapGes. in der Mitte des Simulationszeitraums (Periode 6 von 10) in verschiedenen Schritten einmalig reduziert. Ausgangspunkt hierfür ist der Umsatzrückgang aller europäischen Unternehmen während der Finanzkrise (Jahr 2009 vs. 2008) i.H.v. 12,65%.<sup>39</sup> Entsprechend einer Studie des ifo-Instituts erwarten deutsche Unternehmen allerdings deutlich höhere Umsatzeinbrüche für das Jahr 2020, weshalb in weiteren Schritten die Erträge um 20%, 30%, 40% sowie 50% des Umsatzes reduziert werden.<sup>40</sup> Alle simulierten Umsatzrückgänge führen dazu, dass Periode 6 – die im weiteren Verlauf als Geschäftsjahr 2020 bezeichnet wird – ein Verlustjahr darstellt. In allen anderen Jahren, d.h. bis einschließlich 2019 und ab 2021, sind alle Modellunternehmen profitabel.

Unter Verwendung dieser Krisen-Simulation erfolgt die quantitative Analyse in drei Schritten: Im ersten Schritt wird die effektive Steuerbelastung von KapGes. der jeweiligen Größenklasse auf Basis des alten Rechtsstands 2020, d.h. vor Einführung des Zweiten Corona-Steuerhilfegesetzes, ermittelt (Basis-Szenario). Im zweiten Schritt werden die nachfolgenden Elemente des Zweiten Corona-Steuerhilfegesetzes in den European Tax Analyzer implementiert (1. Szenario):

- Betragsmäßige Erhöhung des Verlustrücktrags von 1 Mio. € auf 5 Mio. €;
- Wiedereinführung der degressiven Abschreibung i.H.v. 25% bzw. dem 2,5-fachen der linearen Abschreibung für bewegliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens;
- Erhöhung des gewerbesteuerlichen Freibetrags für Schuldentgelte von 100.000 € auf 200.000 €.

Letztlich wird in einem dritten Schritt – neben den ausgewählten Elementen des Zweiten Corona-Steuerhilfegesetzes – zusätzlich die Aussetzung der Mindestbesteuerung für im Jahr 2020 entstandene Verluste simuliert (2. Szenario).

## 2. Darstellung und Diskussion der quantitativen Analyseergebnisse

Tab. 2 stellt die Simulationsergebnisse dar und umfasst die effektive Steuerbelastung deutscher KapGes. in Abhängigkeit des Umsatzrückgangs sowie der Unternehmensgröße für alle drei Szenarien. Darüber hinaus wird jew. die prozentuale Veränderung der Effektivsteuerbelastung zwischen dem 1. bzw. 2. Szenario und dem Basis-Szenario dargestellt.<sup>41</sup>

Die Ergebnisse des 1. Szenarios zeigen, dass das Zweite Corona-Steuerhilfegesetz insgesamt zu einer Reduktion der effektiven Unternehmensteuerbelastung führt. Die Entlastung ist

allerdings in Abhängigkeit von der Unternehmensgröße und dem Ausmaß des simulierten Umsatzrückgangs unterschiedlich stark ausgeprägt. Im Fall der kleinen KapGes. beträgt die Reduktion der effektiven Steuerbelastung je nach unterstelltem Umsatzrückgang zwischen 0,12% und 2,56%, wohingegen sich bei der mittelgroßen KapGes. Werte zwischen 0,95% und 1,42% ergeben. Die effektive Steuerbelastung der großen KapGes. sinkt zwischen 0,29% und 3,47% im Vergleich zum Basis-Szenario.

Von der Erhöhung des Freibetrags für gewerbsteuerliche Hinzurechnungstatbestände profitieren ausschließlich Unternehmen, deren Schuldentgelte den bisherigen Freibetrag i.H.v. 100.000 € übersteigen. Wie die Simulationsergebnisse zeigen, wird dies insb. bei kleinen Unternehmen nicht der Fall sein. Dagegen können größere Unternehmen durch die Erhöhung des Freibetrags ihre effektive Unternehmensteuerbelastung dauerhaft senken. Hierbei ist allerdings zu beachten, dass die relative steuerliche Entlastungswirkung des Freibetrags für gewerbsteuerliche Hinzurechnungstatbestände bei Unternehmen mit sehr hohen Gewinnen insgesamt geringer ausfällt. Aus diesem Grund werden insb. mittelgroße Unternehmen von dieser Maßnahme profitieren, was sich auch in den Simulationsergebnissen widerspiegelt.

Unternehmen, die einen Liquiditätseffekt durch die betragsmäßige Erhöhung des Verlustrücktrags erreichen wollen, müssen im Jahr 2020 Verluste zwischen 1 Mio. € und 5 Mio. € erlitten und darüber hinaus im Vorjahr, d.h. im Jahr 2019, Gewinne in mindestens derselben Höhe erwirtschaftet haben. Bei kleinen und mittelgroßen Unternehmen wird der Verlustrücktrag bereits durch die Höhe der Vorjahresgewinne begrenzt, die unterhalb des Betrags von 1 Mio. € liegen bzw. diesen nur knapp erreichen. Folglich bleibt bei diesen Unternehmen der durch die betragsmäßige Erhöhung des Verlustrücktrags erhoffte Liquiditätsvorteil aus. Große Unternehmen profitieren hingegen in vollem Umfang von dem Liquiditätseffekt, da – basierend auf den Simulationsergebnissen – die Verlusthöhe des Jahres 2020 den Betrag von 5 Mio. € übersteigt und aus dem Vorjahr Gewinne in entsprechender Höhe zur Verlustverrechnung zur Verfügung stehen. Bis zu einem Umsatzrückgang von 20% ist die steuerliche Entlastung auf den Liquiditäts- und Zinseffekt durch die zeitliche Verschiebung der Steuerzahlung zurückzuführen. Aus staatlicher Sicht ist der Effekt daher lediglich temporär. Verluste des Jahres 2020 können (trotz Mindestbesteuerung) vollständig verrechnet und der Verzicht auf Steuerzahlungen heute durch höhere künftige Steuerzahlungen innerhalb des Simulationszeitraums ausgeglichen werden. Ab einem Umsatzrückgang von 30% können – aufgrund der Verlusthöhe – alle KSt-Zahlungen bis zum Ende des Simulationszeitraums auf null reduziert werden. Die Liquidation des Unternehmens nach zehn Jahren führt allerdings dazu, dass Steuerzahlungen weiterer profitabler Folgeperioden unberücksichtigt bleiben. Dies führt aus Unternehmenssicht zu einer deutlich höheren Reduktion der Effektivsteuerbelastung. Sofern am Ende des Simulationszeitraums ungenutztes Verlustverrechnungspotenzial besteht, wird dieses im Rahmen der Liquidation lediglich mit einem Teilwert berücksichtigt. Folglich kommt es zu einem teilweisen Verlustuntergang, der eine weitere Reduktion der effektiven Steuerbelastung verhindert.

Um die degressive Abschreibungsmöglichkeit nutzen zu können, ist lediglich die Anschaffung oder Herstellung von beweglichen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens in den Jahren 2020 bzw. 2021 erforderlich. Profitablen Unternehmen kommt – im Vergleich zur Anwendung der linearen Abschrei-

<sup>39</sup> Bräutigam/Stutzenberger/Spengel, Intertax 2019 S. 536 (557).

<sup>40</sup> Vgl. ifo-Institut, a.a.O. (Fn. 2), S. 10 f.

<sup>41</sup> Die prozentuale Veränderung der Effektivsteuerbelastung wird wie folgt ermittelt: ((Effektivsteuerbelastung Szenario 1 bzw. 2 – Effektivsteuerbelastung Basis-Szenario) / Effektivsteuerbelastung Basis-Szenario) / 100.

**Tab. 2: Auswirkung des Zweiten Corona-Steuerhilfegesetzes und einer temporär ausgesetzten Mindestbesteuerung auf die Effektivsteuerbelastung deutscher KapGes. (nach Umsatzrückgang und Unternehmensgröße)**

Größe der KapGes.	Klein		Mittelgroß		Groß	
	Eff. Steuerbelastung [€]	Veränderung [%]	Eff. Steuerbelastung [€]	Veränderung [%]	Eff. Steuerbelastung [€]	Veränderung [%]
<b>Umsatzrückgang</b>						
<b>12,65%</b>						
Basis-Szenario	1.291.359		4.861.833		44.843.837	
1. Szenario	1.289.870	-0,12	4.815.729	-0,95	44.714.887	-0,29
2. Szenario	1.289.870	-0,12	4.815.729	-0,95	44.714.887	-0,29
<b>20%</b>						
Basis-Szenario	1.173.230		4.598.959		39.710.082	
1. Szenario	1.171.699	-0,13	4.552.858	-1,00	39.561.137	-0,38
2. Szenario	1.171.699	-0,13	4.552.858	-1,00	39.549.985	-0,40
<b>30%</b>						
Basis-Szenario	1.016.818		4.242.927		35.020.433	
1. Szenario	1.014.850	-0,19	4.196.295	-1,10	33.926.539	-3,12
2. Szenario	1.014.850	-0,19	4.196.295	-1,10	33.476.371	-4,41
<b>40%</b>						
Basis-Szenario	860.049		3.888.610		33.483.244	
1. Szenario	856.736	-0,39	3.841.474	-1,21	32.379.998	-3,29
2. Szenario	856.736	-0,39	3.841.321	-1,22	29.282.238	-12,55
<b>50%</b>						
Basis-Szenario	762.617		3.545.634		31.751.808	
1. Szenario	743.115	-2,56	3.495.183	-1,42	30.648.565	-3,47
2. Szenario	741.361	-2,79	3.494.940	-1,43	26.758.485	-15,73

Anmerkung: Das Basis-Szenario bildet den alten steuerlichen Rechtsstand des Jahres 2020 ab, d.h. vor Einführung des Zweiten Corona-Steuerhilfegesetzes. Im 1. Szenario werden folgende Maßnahmen des Zweiten Corona-Steuerhilfegesetzes berücksichtigt: Betragsmäßige Erhöhung des Verlustrücktrags, Wiedereinführung der degressiven Abschreibung für bewegliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens sowie Erhöhung des gewerbsteuerlichen Freibetrags für Schuldentgelte. Zusätzlich zu diesen Elementen wird im 2. Szenario die Mindestbesteuerung für im Jahr 2020 erlittene Verluste ausgesetzt.

bung – der unter II 1. b) beschriebene Zinseffekt unmittelbar zugute. Erzielt ein Unternehmen hingegen im Jahr 2020 bzw. 2021 Verluste, werden diese durch die Anwendung der degressiven Abschreibung noch erhöht. Inwieweit dieses erhöhte Verlustverrechnungspotenzial steuerlich genutzt werden kann, hängt maßgeblich von den Verlustverrechnungsregelungen ab: Durch einen erweiterten Verlustrücktrag – dessen Wirkungsweise im vorherigen Abschnitt erläutert wurde – könnten kurzfristige Liquiditätseffekte erzielt werden. In der Zukunft kann die Reduktion der Unternehmensteuerbelastung erst durch den Vortrag von Verlusten und deren Verrechnung mit positiven Einkünften der Folgeperioden erreicht werden. Hierbei ist allerdings zu beachten, dass diese Wirkung bei Anwendung der Mindestbesteuerung maßgeblich gehemmt wird. Unternehmen, die krisenbedingt in Schieflage geraten sind, wird damit eine schnelle Erholung erschwert.

Der zeitnahe Abbau von krisen-induzierten Verlusten erfordert das temporäre Aussetzen der Mindestbesteuerung. Aus diesem Grund wird in einem 2. Szenario – zusätzlich zu den drei implementierten Maßnahmen des Zweiten Corona-Steuerhilfegesetzes – die Wirkung einer Aussetzung der Mindestbesteuerung für Verluste des Jahres 2020 auf die effektive Unternehmensteuerbelastung deutscher KapGes. untersucht. Die Ergebnisse des 2. Szenarios sind ebenfalls in Tab. 2 dargestellt. Sie zeigen für die kleine sowie mittelgroße KapGes. Reduktionen der Effektivsteuerbelastung, die mit der

Entlastung durch die ausgewählten Maßnahmen des Zweiten Corona-Steuerhilfegesetzes vergleichbar sind. Anders ist es hingegen bei der großen KapGes., deren Effektivsteuerbelastung ab einem Umsatzrückgang von mindestens 30% nochmals erkennbar sinkt. Im Vergleich zum Basis-Szenario kann – abhängig vom Umsatzrückgang – eine Reduktion zwischen 0,29% und 15,73% beobachtet werden. Die Ursachen dieser unterschiedlichen Effekte werden im Nachfolgenden differenziert erläutert.

Um grds. von einer temporären Aussetzung der Mindestbesteuerung zu profitieren, müssen die Verluste im Jahr 2020 zum einen den Betrag von 1 Mio. € übersteigen. Zum anderen dürfen die Verlustvorträge in profitablen Folgeperioden nicht durch 60% des 1 Mio. € übersteigenden Gesamtbetrags der Einkünfte vollständig verrechenbar sein. Erst dann greift die beschränkende Wirkung der Mindestbesteuerung und Verlustvorträge können nicht unbegrenzt steuerlich geltend gemacht werden. Darüber hinaus beeinflusst die Höhe der zur Verlustverrechnung nutzbaren, positiven Einkünfte der Folgeperioden die Wirkung einer temporär ausgesetzten Mindestbesteuerung. Ein „Nulleffekt“ ist dann zu beobachten, wenn die zukünftigen Gewinne den Betrag von 1 Mio. € unterschreiten, da der Verlustabzug in diesem Fall bereits durch die Höhe der positiven Einkünfte begrenzt ist. Folglich wirkt sich die temporäre Aussetzung der Mindestbesteuerung nicht auf die effektive Unternehmensteuerbelastung aus. Anhand der Simulationsergebnisse zeigt sich, dass dieser Effekt insb. bei kleinen Unternehmen zu beobachten ist.

Entfaltet die Aussetzung der Mindestbesteuerung für im Jahr 2020 erzielte Verluste hingegen ihre Wirkung, profitiert ein Unternehmen von einer zeitnahen und lediglich durch die Höhe der positiven Einkünfte beschränkten Verlustverrechnung. Die vollständige Verlustverrechnung wird damit – im Vergleich zur aktuellen steuerrechtlichen Regelung – früher abgeschlossen und nicht über viele Jahre gestreckt. Die positiven Einkünfte der Folgeperioden sind anschließend voll steuerpflichtig, weshalb es sich – bei erfolgreicher Fortführung des Unternehmens – lediglich um eine temporäre Verschiebung der Steuerzahlung handelt. Als Beispiel hierfür kann das Simulationsergebnis der mittelgroßen KapGes. ab einem Umsatzrückgang von 30%<sup>42</sup> oder jenes der großen KapGes. bis zu einem Umsatzrückgang von 20% angeführt werden. Stellt das Unternehmen allerdings z.B. aufgrund zu hoher Verluste seine Geschäftstätigkeit ein, wird – aus staatlicher Sicht – der Verzicht auf Steuereinnahmen heute nicht durch zukünftige Steuerzahlungen kompensiert und die steuerliche Entlastung folglich permanent. Beispielhaft kann für diesen Fall das Simulationsergebnis der großen KapGes. ab einem Umsatzrückgang von mindestens 30% angeführt werden. Aufgrund der temporär ausgesetzten Mindestbesteuerung können die positiven Einkünfte (nahezu) aller Folgeperioden für körperschaftsteuerliche Zwecke auf null reduziert werden. Folglich sinkt die effektive Unternehmensteuerbelastung im Rahmen der Simulation nochmals deutlich. Gehemmt wird der zuvor beschriebene Reduktionseffekt allerdings dann, wenn es aufgrund der Höhe des Umsatzrückgangs auch bei einer temporären Aussetzung der Mindestbesteuerung zu einem Untergang von Verlustvorträgen zum Liquidationszeitpunkt des Unternehmens kommt. Dieser Fall wird durch die große KapGes. bei einem Umsatzrückgang von 50% abgebildet.

Insgesamt verdeutlicht die quantitative Analyse, dass – basierend auf den Simulationsergebnissen – lediglich größere Unternehmen einen Liquiditätsvorteil durch die Erhöhung des Freibetrags für gewerbsteuerliche Hinzurechnungstatbestände und die erweiterte Verlustrücktragsmöglichkeit erhalten. Kleine Unternehmen werden von diesen Maßnahmen voraussichtlich nicht profitieren. Der Zinseffekt der degressiven Abschreibung kommt grds. Unternehmen aller Größenklassen zugute, sofern sie die geplante Investition von beweglichen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens in den Jahren 2020 bzw. 2021 durchführen können. Allerdings hängt der Zeitpunkt, wann ein Unternehmen diesen Zinseffekt tatsächlich nutzen kann, von der Ertragslage des Unternehmens sowie im Verlustfall von den Verlustverrechnungsbeschränkungen ab. Insbesondere die Mindestbesteuerung verlagert diesen Zeitpunkt in die Zukunft, was die Investitionsanreizwirkung der degressiven Abschreibung mindert. Würde man aus diesem und weiteren in Kap. II. 2. erläuterten Gründen die Mindestbesteuerung für Verluste des Jahres 2020 aussetzen, veranschaulicht die Simulation des 2. Szenarios, unter welchen Bedingungen Unternehmen profitieren können. Dabei zeigt sich, dass der Höhe der positiven Einkünfte der Folgeperioden eine zentrale Rolle zukommt. Anhand der Simulationsergebnisse ist davon auszugehen, dass – in Abhängigkeit des Umsatzrückgangs – insb. größere Unternehmen von einer temporären Aussetzung profitieren würden. Bei kleinen Unternehmen könnte ein Effekt vor allem aufgrund der Höhe der zukünftigen Gewinne ausbleiben.

42 Bis zu einem Umsatzrückgang von 20% liegen die entstandenen Verluste der mittelgroßen KapGes. unter 1 Mio. €, weshalb es an einer Anwendung der Mindestbesteuerung fehlt. Folglich ist auch bei deren Aussetzung kein Effekt zu beobachten.

#### IV. Fazit

Die derzeit unabsehbaren wirtschaftlichen Folgen der anhaltenden Corona-Krise werden deutsche Unternehmen deutlich härter treffen als jene der Finanzkrise. Umso erstaunlicher ist es, dass die ertragsteuerlichen Maßnahmen des Zweiten Corona-Steuerhilfegesetzes – gemessen am Ausmaß der Krise – doch sehr zaghaft und wenig innovativ ausfallen.

Die betragsmäßige Erhöhung des Verlustrücktrags von 1 Mio. € auf 5 Mio. € ist zwar sinnvoll, verschafft aber vor allem Unternehmen zusätzliche Liquidität, die im Jahr 2019 Gewinne zwischen 1 Mio. € und 5 Mio. € erwirtschaftet haben. Kleine Unternehmen, deren Gewinne regelmäßig geringer ausfallen, profitieren hingegen nicht. Dies gilt ebenfalls für die Erhöhung des Freibetrags der gewerbsteuerlichen Hinzurechnungstatbestände. Auch hier werden kleinere Unternehmen – aufgrund zu geringer Hinzurechnungsbeträge – ihre Unternehmensteuerbelastung nicht dauerhaft senken können. Größere Unternehmen können hingegen auch von dieser Maßnahme profitieren. Mit der temporären Wiedereinführung der degressiven Abschreibung ging der Gesetzgeber nicht über die Maßnahmen im Rahmen der Finanzkrise hinaus. Vom Zinseffekt der degressiven Abschreibung können grds. alle Unternehmen profitieren, die in den Jahren 2020 bzw. 2021 die entsprechende Investition durchführen können. Wie die quantitative Analyse zeigt, kommt bei dieser Maßnahme allerdings im Verlustfall den Verlustverrechnungsbeschränkungen eine zentrale Rolle zu. Letztlich stellt die erhöhte Anrechnung der GewSt eine längst überfällige Anpassung an kontinuierlich steigende GewSt-Hebesätze dar und ist nicht als Maßnahme zur Milderung der Krisenfolgen zu werten.

Insgesamt sind die bisher genannten Maßnahmen zwar ein Schritt in die richtige Richtung, hätten allerdings – mit einfachen Mitteln – deutlich großzügiger ausgestaltet werden können. Denkbar ist z.B. die zeitliche Ausweitung des Verlustrücktrags von einem auf zwei Jahre, von der auch kleinere Unternehmen, die in den Vorjahren Gewinne erzielt haben, profitieren würden. Darüber hinaus würde eine Sofortabschreibung den Investitionsanreiz im Vergleich zur jetzigen degressiven Abschreibung deutlich erhöhen. In Anbetracht des aktuellen Niedrigzinsniveaus entstehen dadurch keine nennenswerten Kosten für den deutschen Fiskus, während den Unternehmen mehr Liquidität zur Verfügung stünde. Aufgrund ihrer krisenverschärfenden Wirkung sollte zudem die Mindestbesteuerung für krisenbedingte Verluste ausgesetzt werden. Krisenverluste könnten unbegrenzt und – nach dem LIFO-Prinzip – vorrangig vor bereits bestehenden Verlustvorträgen steuerlich geltend gemacht werden.

Würde es zusätzlich zur Umsetzung dieser Maßnahmen kommen, ist davon auszugehen, dass der „Wumms“ deutlich größer und außerdem ohne nennenswerte, dauerhafte Mehrbelastung für den Staatshaushalt ausfallen würde. Die Konsequenzen des zweiten Lockdowns im Herbst 2020 unterstreichen umso mehr die Dringlichkeit dieser Maßnahmen.

#### Redaktionelle Hinweise:

- Zu den Bürokratiekosten der befristeten Mehrwertsteuersenkung des Corona-Konjunkturpakets vgl. *Eichfelder*, DB 2020 S. 1649 = DB1339274;
- zur vorübergehenden Renaissance der steuerlichen degressiven AfA vgl. *Horst*, DB 2020 S. 1486 = DB1339270;
- zur steuerlichen Verlustbehandlung nach dem Zweiten Corona-Steuerhilfegesetz vgl. *Weiss*, DB 2020 S. 1531 = DB1339123;
- zur internationalen Unternehmensbesteuerung nach dem Brexit *Bärsch/Spengel/Fischer/Stutzenberger*, DB 2019 S. 1978 = DB1299933.

# Steuerpolitik nach der Krise: Welche Maßnahmen sind für die Unternehmensbesteuerung in Deutschland zu ergreifen?

Christoph Spengel\*  
Universität Mannheim

Benedikt Zinn  
Zentrum für Europäische Wirtschaftsforschung, Mannheim

---

## 1. Fragestellung und Vorgehensweise

Nach nunmehr zwei Jahren positiven Wirtschaftswachstums in Deutschland<sup>1</sup> ist der Tiefpunkt der schwersten Wirtschaftskrise in der deutschen Nachkriegsgeschichte vorerst überwunden. Spätestens jetzt ist es Zeit sich Gedanken über die Folgen und Lehren der Wirtschafts- und Finanzkrise zu machen und gezielte Schritte zur Weiterentwicklung der Unternehmensbesteuerung in Deutschland einzuleiten, die über die kurzfristigen steuerlichen Sofortprogramme (u.a. *Wachstumsbeschleunigungsgesetz*<sup>2</sup>) hinausgehen. Denn obwohl die Entwicklungen im Unternehmenssteuerrecht der vergangenen zwei Jahrzehnte die Finanz- und Wirtschaftskrise zweifelsohne nicht ausgelöst haben (Lloyd 2009, S. 1, Hemmelgarn und Nicodème 2010, S. 2), zeigen insbesondere die Folgen der gesamtwirtschaftlichen Ausnahmesituation der letzten beiden Jahre die asymmetrischen und krisenverschärfenden Wirkungen sowie die Reformbedürftigkeit des Unternehmenssteuersystems in Deutschland auf.

Im Rahmen der erforderlichen Reformmaßnahmen sind dabei weniger steuerliche Entlastungen für Unternehmen in den Vordergrund zu stellen, für die im Hinblick auf die eingeführte Schuldenbremse auf nationaler und dem Stabilisierungs- und Wachstumspakt auf europäischer Ebene wenig finanzieller Spielraum besteht, wenn die Umsatzsteuer nicht erhöht werden soll (Wiegard 2010, S. 401, Fuest 2010, S. 9). Vielmehr sind – nicht zwangsläufig mit steuerlichen Mindereinnahmen verbundene – strukturelle Änderungen bei entscheidungsverzerrenden und krisenverschärfenden Steuerregelungen, wie etwa der Zinsschrankenregelung (§ 4h EStG, § 8a KStG) oder der so

---

\*Korrespondenzadressen: Prof. Dr. Christoph Spengel, Lehrstuhl für Allgemeine Betriebswirtschaftslehre und Betriebswirtschaftliche Steuerlehre II, Universität Mannheim, Schloss, Ostflügel, 68131 Mannheim, E-Mail: spengel@uni-mannheim.de; Benedikt Zinn, Zentrum für Europäische Wirtschaftsforschung GmbH, L7, 1, 68131 Mannheim, E-Mail: zinn@zew.de. Der folgende Beitrag basiert auf einem Vortrag vom 8.10.2010 und spiegelt den Sachstand 2010 wider.

1. Statistisches Bundesamt (2010), Volkswirtschaftliche Gesamtrechnung. Inlandsproduktberechnung. Vierteljahresergebnisse, Wiesbaden.
2. Gesetz zur Beschleunigung des Wirtschaftswachstums vom 22.12.2009, BGBl. I 2009, S. 3950; vgl. zu den einzelnen Rechtsanpassungen Herzig und Bohn (2009), Nacke (2009) oder Scheunemann und Dennisen (2009).

genannten Mindestbesteuerung des § 10d EStG, auf den Weg zu bringen und gezielte Maßnahmen zur Verbesserung der Investitionsbedingungen in Deutschland zu ergreifen. Im Grundsatz geht es um die Verwirklichung der wesentlichen Zielsetzungen der seit 1990 in Deutschland vollzogenen Unternehmenssteuerreformen,<sup>3</sup> sowie der Umsetzung der steuerpolitischen Ziele des Koalitionsvertrages für die 17. Legislaturperiode, der insbesondere eine Neustrukturierung der Verlustverrechnung und einen Abbau der Diskriminierung der Eigenkapitalfinanzierung in Aussicht stellt.<sup>4</sup>

Vor diesem Hintergrund verfolgt der Beitrag zwei Zielrichtungen: Mit Blick auf die Entwicklungen der Unternehmensbesteuerung in Deutschland werden nach einer Einführung in die zugrunde liegende Methodik (Abschnitt 2) die Konsequenzen der Unternehmenssteuerreformen in Deutschland in den Jahren von 1990 bis 2009 qualitativ (Abschnitt 3) und quantitativ (Abschnitt 4) untersucht und die Reformbedürftigkeit des deutschen Unternehmenssteuerrechts verdeutlicht. In gesonderten Simulationsrechnungen werden die steuerlichen Auswirkungen der Finanz- und Wirtschaftskrise untersucht und die Sofortmaßnahmen der Bundesregierung im Rahmen des *Wachstumsbeschleunigungsgesetzes* evaluiert. Die Untersuchung ist auf die Besteuerung nationaler Investitionen in Kapitalgesellschaften beschränkt, bezieht jedoch die Besteuerung der Anteilseigner mit ein. Abschließend werden aus den Ergebnissen zusammenfassende Überlegungen zur Weiterentwicklung der Unternehmensbesteuerung in Deutschland unter Berücksichtigung des anstehenden Konsolidierungsbedarfs der öffentlichen Haushalte abgeleitet (Abschnitt 5).

## 2. Methodische Grundlagen, Datenbasis und berücksichtigte Rechtsstände

### 2.1 Messung effektiver Steuerbelastungen

Im Verlauf der letzten Jahrzehnte hat sich international ein breites methodisches Spektrum zur Quantifizierung effektiver Steuerbelastungen entwickelt: In Abhängigkeit des Untersuchungszwecks lassen sich die methodischen Ansätze in Modelle zur Bestimmung effektiver Grenz- und Durchschnittsbelastungen klassifizieren. Während erstgenannte marginale Investitionen betrachten und die allokativen Wirkungen eines Steuersystems beurteilen, liefern effektive Durchschnittssteuerbelastungen Informationen über den Einfluss der Besteuerung auf infra-marginale Investitionsentscheidungen. Beispiele hierfür sind Investitions- und Finanzierungsentscheidungen sowie Standortentscheidungen multinationaler Unternehmen, die wie u.a. Devereux und Griffith, 2003 zeigen, im Wesentlichen von der effektiven Durchschnittssteuerbelastung beeinflusst werden.

Zur Messung der effektiven Durchschnittssteuerbelastungen haben sich mit dem auf der neo-klassischen Investitionstheorie aufbauenden Effektivsteuersatzmodell von *Devereux/Griffith* (Devereux und Griffith 2003) und finanzplangestützten

3. Vgl. zu den Zielsetzungen der in den vergangenen 20 Jahren umgesetzten Unternehmenssteuerreformen Jacobs und Spengel (1994) S. 220, Jacobs et al. (1998), S. 1, Jacobs et al. (2000), S. 1, Jacobs et al. (2003), S. 1, Spengel und Reister (2007).

4. Koalitionsvertrag zwischen CDU, CSU und FDP vom 26.10.2009, abzurufen unter <http://www.cdu.de/doc/pdfc/091026-koalitionsvertrag-cducsu-fdp.pdf>.

Simulationsmodellen wie dem *European Tax Analyzer* (Jacobs und Spengel 1996, Oestreicher et al. 2009, S. 48–50)<sup>5</sup> international zwei relevante Ansätze zur Quantifizierung von Steuerbelastungen durchgesetzt. Beide Methoden berechnen die Steuerbelastung eines konkreten Investitionsprojekts bzw. Unternehmens, eignen sich zur Abbildung von Entscheidungswirkungen der Unternehmensbesteuerung und lassen Aussagen zur steuerlichen Standortattraktivität zu (Commission of the European Communities 2001, S. 70, SVR 2006, S. 153). Dementsprechend sollen hier weniger die Vor- und Nachteile bzw. Stärken und Schwächen beider Methoden abgeleitet werden, da diese bereits an anderer Stelle ausführlich diskutiert wurden (Nicodème 2001, 2007). Vielmehr geht es um eine Weiterentwicklung der bestehenden Ansätze, um die in den letzten Jahren in Europa und Deutschland voranschreitenden Entwicklungen im Unternehmenssteuerrecht detailliert abbilden und analysieren zu können. Da bei der Verwendung finanzplangestützter Unternehmensmodelle grundsätzlich keine Restriktionen hinsichtlich der Abbildung steuerrechtlicher Vorschriften vorliegen, sind sie dem Ansatz von *Devereux/Griffith*, der relativ starren Prämissen unterliegt und daher u.a. Verlustausgleichsvorschriften und ertragsunabhängige Besteuerungselemente nur eingeschränkt erfassen kann, diesbezüglich überlegen. Dementsprechend werden die Konsequenzen der in den vergangenen zwanzig Jahren durchgeführten Reformmaßnahmen auf Basis des (weiterentwickelten) finanzplangestützten Simulationsmodells des *European Tax Analyzers* berechnet.

### 2.2 Das Modell: Grundkonzept und (technische) Weiterentwicklung

Kern des *European Tax Analyzers* ist ein Unternehmensmodell, mit dessen Hilfe die effektive Steuerbelastung von Unternehmen unter Berücksichtigung aller relevanten Steuersysteme, Steuerarten, Tarife sowie der bedeutsamsten bilanziellen und steuerlichen Wahlrechte über einen Simulationsverlauf von zehn Perioden berechnet wird. Maßgröße der effektiven Steuerbelastung ist die steuerbedingte Reduktion des Endvermögens, welches das Unternehmen – bzw. die Anteilseigner bei Betrachtung der Gesamtebene – am Ende des Simulationszeitraums aufweist. Neben den liquiditätswirksamen periodischen Steuerzahlungen, die im Rahmen einer Veranlagungssimulation berechnet werden, indem hinsichtlich ihrer ökonomischen Ausgangsdaten identische Unternehmen in der Rechtsform der Kapitalgesellschaft veranlagt werden, werden somit auch die mit der Besteuerung verbundenen Zinswirkungen vollständig erfasst. Zusätzlich zu den zahlungswirksamen Steuerwirkungen werden die Steuerbe- und Steuerentlastungen in Folge stiller Reserven/Lasten in den bilanzierten Vermögensgegenständen und Schulden am Ende des Planungshorizonts berücksichtigt. Hierzu werden die Differenzen zwischen bilanzierten und ökonomischen Restbuchwerten ermittelt und die errechneten Buchwertdifferenzen dem steuerlichen Gewinn in Periode 10 zugeschlagen.<sup>6</sup> Zudem werden am Ende des Planungshorizonts bestehende

5. Zu einem vergleichbaren finanzplangestützten Simulationsmodell vgl. Knirsch (2005).

6. Die stillen Reserven bzw. Lasten am Planungshorizont entsprechen im Modell den Wiederbeschaffungszeitwerten der bilanzierten Vermögensgegenstände und den bilanzierten Buchwerten, vgl. hierzu Gutekunst (2005), S. 98–103.

steuerliche Verlust-, Zins- oder EBITDA-Vorträge zur vollständigen Abbildung der Wirkung der Verlustverrechnungs- und Unterkapitalisierungsvorschriften unter Berücksichtigung zeitlicher und betragsmäßiger Beschränkungen bewertet und ebenfalls dem Endvermögen zugeschlagen. Verbleibende, zeitlich und betragsmäßig unbeschränkte Zins- und Verlustvorträge werden annahmegemäß mit 50% ihres Wertes berücksichtigt. Für beschränkte Vorträge erfolgt ein Abschlag in Höhe von 75%.

Da das Unternehmen in der Rechtsform der Kapitalgesellschaft firmiert, kann bei der Analyse der Steuerbelastung systematisch zwischen der Ebene des Unternehmens und der Gesamtebene unter Einbezug der Anteilseigner unterschieden werden. Auf Anteilseignerebene finden sowohl die persönlichen Verhältnisse der Gesellschafter als auch die gesellschafts- und schuldrechtlichen Beziehungen mit der Gesellschaft Berücksichtigung.

Ausgangspunkt der weiteren Entwicklungen des Grundkonzepts des *European Tax Analyzers* sind bestimmte Einschränkungen bei der Implementierung ertragsunabhängiger Besteuerungselemente sowie der intertemporalen Verlust-, Zins- und EBITDA-Verrechnung. Dementsprechend wurde die zugrunde liegende Modellarchitektur derart angepasst, dass ein Rückgriff auf alle relevanten Ausgangs- und Berechnungsdaten in sämtlichen Simulationsperioden ermöglicht wird. Somit können u.a. Verlustvor- und Rücktragsregelungen nach sämtlichen Rechtsständen und in allen EU-27 Mitgliedstaaten exakt erfasst werden. Darüber hinaus erlaubt die Neustrukturierung eine vollumfängliche Berücksichtigung sämtlicher Unterkapitalisierungsvorschriften in Europa, so dass insgesamt folgende Regelungen zur Bestimmung der ertragsteuerlichen Bemessungsgrundlage detailliert abgebildet werden können:

- Abschreibungen für Wirtschaftsgebäude, das bewegliche Sachanlagevermögen und immaterielle Wirtschaftsgüter (Methode, Sätze, Nutzungsdauer);
- Vorratsbewertung (Herstellungskosten, Bewertungsvereinfachungsverfahren);
- Verlustverrechnung (Verlustrück- und -vortrag);
- Zinsabzugsbeschränkungen bei Gesellschafterfremdfinanzierung (u.a. Zinsschranke);
- Vermeidung der Doppelbesteuerung in- und ausländischer Beteiligungserträge;
- Abzugsfähigkeit von Zusagen zur betrieblichen Altersversorgung (Direktzusagen, mittelbare Pensionszusagen) und
- gewerbesteuerliche Hinzurechnungs- und Kürzungsvorschriften (Entgelte für Sach- und Finanzkapital, Grundbesitz, in- und ausländische Schachtelbeteiligung).<sup>7</sup>

### 2.3 Vorgehensweise, Datensatz und berücksichtigte Rechtsstände

In diesem modelltechnischem Rahmen wird im Folgenden zunächst die Entwicklung der effektiven Steuerbelastung im Untersuchungszeitraum

7. Unberücksichtigt bleiben aufgrund mangelnder Anhaltspunkte in den Bilanzdaten der Musterunternehmen hingegen Drohverlustrückstellungen, das Verbot von Teilwertabschreibungen, das steuerliche Abzinsungsgebot bei der Rückstellungsbewertung sowie die Folgen der Besteuerung aperiodischer Geschäftsvorgänge (u.a. Mantelkaufregelungen, Funktionsverlagerung).

## Steuerpolitik nach der Krise

**Tabelle 1** Steuerbilanz des Modellunternehmens (Stand: Periode 6 von 10)

AKTIVA	EUR	PASSIVA	EUR
<b>A. Anlagevermögen</b>		<b>A. Eigenkapital</b>	
I. Immaterielle Vermögensgegenstände	2.875.872	I. Einlagen	18.207.742
II. Sachanlagevermögen		II. Gewinnrücklagen	21.082.256
1. Grundstücke	16.129.763	III. Jahresüberschuss/ Jahresfehlbetrag	4.124.827
2. Maschinen	15.870.976		
3. Betriebs- und Geschäftsausstattung	5.792.704	<b>B. Rückstellungen</b>	
III. Finanzanlagen		I. Pensionen	6.185.594
1. Beteiligungen	8.075.041	II. Sonstige	0
2. Langfristige Forderungen	897.227		
		<b>C. Verbindlichkeiten</b>	
<b>B. Umlaufvermögen</b>		I. Verbindlichkeiten gegenüber Dritten	21.248.099
I. Vorräte	22.936.037	II. Verbindlichkeiten gegenüber Gesellschaftern	21.248.099
II. Forderungen aus Lieferung und Leistung	15.945.781	III. Verbindlichkeiten aus Lieferung und Leistung	10.070.619
III. Wertpapiere, Kasse, Guthaben	37.910.647	IV. Kurzfristige Verbindlichkeiten	24.266.515
<b>SUMME</b>	<b>126.434.049</b>	<b>SUMME</b>	<b>126.434.049</b>

von 1990 bis 2010 für ein Musterunternehmen untersucht, das die Bilanz- und Ertragsstrukturen einer durchschnittlichen, großen Kapitalgesellschaft in Europa aufweist (Tabellen 1 und 2). Die Ausgangsdaten beruhen auf der Bilanzdatenbank AMADEUS (Update Februar 2005).<sup>8</sup> Sie stellen Durchschnittswerte von insgesamt 19.211 Unternehmen – mit Umsatzerlösen von mehr als EUR 50 Mio. – für das Finanzjahr 2001 dar. Die Kennzahlen wurden länder- und branchenspezifisch gemittelt und zu einem ungewichteten EU-27 Durchschnitt aggregiert.

Die Fortentwicklung des Musterunternehmens über den zehnerperiodigen Simulationsverlauf erfolgt anhand von Unternehmensplänen, denen neben

8. Die AMADEUS Datenbank (Bureau van Dijk Electronic Publishing (<http://www.bvdep.com/de/AMADEUS.html>)) beinhaltet Bilanzdaten für ca. 6,74 Mio. Unternehmen in der Europäischen Union (Update 125 (Februar 2005)). Im Rahmen dieser Studie wurden die Daten von 19.211 Unternehmen aus dem Finanzjahr 2001 zur Bestimmung des Ausgangsunternehmens herangezogen. Sämtliche anderen Unternehmen sind aufgrund ihrer Unternehmensgröße, ihrer Rechtsform oder ihrer Branchenzugehörigkeit nicht relevant. Vgl. zur Verwendung von handelsrechtlichen Jahresabschlussdaten zur Bestimmung von steuerlichen Bemessungsgrundlagen Knirsch (2005), S. 27–28.

**Tabelle 2** Erfolgs- und Bilanzkennzahlen des Modellunternehmens(Stand: Periode 6 von 10)

	Energie-			Verarbeitendes		
	Ausgangsfall	gewerbe	Handel	Baugewerbe	Gewerbe	Transportgewerbe
<b>Jahresüberschuss (EUR)</b>	4.124.827	14.038.918	4.100.087	2.589.102	5.087.719	991.788
<b>Bilanzsumme (EUR)</b>	126.434.049	507.777.252	106.491.860	92.198.048	158.673.640	161.494.787
<b>Umsätze (EUR)</b>	159.457.817	296.484.315	235.488.844	100.372.294	169.088.711	144.381.685
<b>Anlageintensität</b>	29,89%	42,85%	22,37%	19,03%	33,66%	40,51%
<b>Umsatzrentabilität</b>	2,59%	4,74%	1,74%	2,58%	3,01%	0,69%
<b>Eigenkapitalrentabilität</b>	9,50%	6,60%	13,75%	9,88%	8,07%	1,82%
<b>Eigenkapitalquote</b>	34,34%	41,87%	28,00%	28,44%	39,75%	33,79%
<b>Vorratsintensität</b>	18,14%	5,10%	26,66%	18,11%	19,20%	4,14%

## Steuerpolitik nach der Krise

den Angaben in der AMADEUS Datenbank weitere Informationen und Annahmen über Produktion, Absatz, Beschaffung, Personalbestand und -kosten und über das Investitions-, Finanzierungs- und Ausschüttungsverhalten sowie gesamtwirtschaftliche Daten zu Grunde liegen. Die grundlegenden Prämissen lassen sich wie folgt zusammenfassen:<sup>9</sup>

- Die wirtschaftliche Nutzungsdauer der Vermögensgegenstände des Sachanlagevermögens beträgt fünf Jahre für Patente und Lizenzen, je 50 Jahre für die Geschäfts- und Produktionsgebäude, neun Jahre für die Geschäftsausstattung, vier Jahre für die Betriebsausstattung und für die fünf betrachteten Maschinen zwischen zwei und zehn Jahren;
- Abnutzbare Anlagengüter werden am Ende ihrer wirtschaftlichen Nutzungsdauer durch Ersatzinvestitionen unter Berücksichtigung allgemeiner Preissteigerungen ersetzt, so dass die ursprüngliche Ausstattung der Unternehmen im Simulationsverlauf erhalten bleibt.
- Preissteigerungsraten:<sup>10</sup> 2,2% für allgemeine Lebenshaltungskosten, 4,8% für Grundstoffe, 0,8% für Personalkosten und 2,3% für Investitionsgüter;
- Soll- und Habenzinssätze vor Steuern:<sup>11</sup> 3,0% für kurzfristige Forderungen, 3,9% für langfristige Forderungen, 5,9% für kurzfristige Verbindlichkeiten und 5,1% für langfristige Verbindlichkeiten.

Da die Belastungssituation in hohem Maße von den ökonomischen Ausgangsdaten der betrachteten Unternehmung abhängt und sich der Einfluss der Unternehmensbesteuerung auf Investitionen in unterschiedlichen Wirtschaftsbereichen unterschiedlich darstellt (vgl. David und Henrekson 2005), wird in einem zweiten Analyseschritt zudem untersucht, inwieweit die Ergebnisse des Ausgangsfalls auf Unternehmen unterschiedlicher Wirtschaftssektoren übertragbar sind. Es handelt sich um Unternehmen der Industriesektoren Energie, Handel, Bau, Transport und des verarbeitenden Gewerbes. Tabelle 2 enthält die wesentlichen betriebswirtschaftlichen Kennzahlen dieser Unternehmen, die anhand der NACE-Codes ebenfalls aus der AMADEUS Datenbank identifiziert wurden.

Neben der Entwicklung der Effektivbelastung auf Unternehmensebene sollen zudem die Veränderungen der Steuerbelastung unter Einbeziehung der Besteuerung

9. Der Neufassung der gewerbsteuerlichen Hinzurechnungsvorschriften des § 8 Nr. 1 GewStG wird Rechnung getragen, indem ergänzend die Imputation von Miet- und Pachtzinsen einschließlich Leasingraten für Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens anhand der *Kostenstrukturstatistik des Statistischen Bundesamtes* aus dem Jahre 2007 (Statistisches Bundesamt (2007)) erfolgt. Dazu wird unter Zugrundelegung der neben den benötigten Mieten und Pachten ausgewiesenen Zinsaufwendungen ein Quotient berechnet, anhand dessen unter Berücksichtigung der in der Bilanzstatistik enthaltenen Zinsaufwendungen die Miet- und Pachtzinsen für die zugrunde liegenden Durchschnittsunternehmen errechnet werden. Die notwendige Aufteilung des Verhältnisses von mobilen und immobilien Wirtschaftsgütern erfolgt anschließend anhand eines 10-Jahres Durchschnitts der Auswertungen des *Bundesverbands Deutscher Leasing-Unternehmen (BDL)* (BDL (2008), S. 11). Dementsprechend ergibt sich ein immobilier Anteil an den gesamten Miet- und Pacht aufwendungen in Höhe von 14,5%.

10. Siehe ECB, und Eurostat calculations, 2006, Frankfurt am Main.

11. Siehe ECB, MFI interest rate statistics, December 2006, Frankfurt am Main; OECD, Financial Indicators MEI, 2006, Paris.

der Anteilseigner der Kapitalgesellschaft verdeutlicht werden. In Hinblick auf die Anteilseignerstruktur wird dabei in sämtlichen Analysen von zehn natürlichen Personen ausgegangen, die jeweils eine Beteiligung zwischen 5% und 51% an der Kapitalgesellschaft halten. Die Einkünfte der Gesellschafter setzen sich wie folgt zusammen: Während des Simulationszeitraums von zehn Jahren erfolgt im Ausgangsfall unabhängig vom Jahresüberschuss eine jährliche Ausschüttung in Höhe von EUR 2.770.000, die jedem Gesellschafter entsprechend seiner Beteiligungsquote zufließt.<sup>12</sup> Daneben bestehen mit dem Unternehmen Darlehensverträge in Höhe von EUR 21.248.099, die sich ebenfalls nach der Beteiligungsquote auf die jeweiligen Anteilseigner aufteilen und mit dem langfristigen Sollzinssatz in Höhe von 5,10% verzinst werden. Darüber hinaus fließen den Gesellschaftern am Ende des Planungshorizonts nach Maßgabe der individuellen Beteiligungsquoten Dividenden zu, die sich aus der Ausschüttung der offenen Rücklagen nach dem Abzug bzw. der Hinzurechnung der aus den stillen Reserven/Lasten resultierenden Ertragsteuerzahlungen der Gesellschaft ergeben.

Unter diesen Ausgangsdaten werden die annahmegemäß konzernzugehörigen Kapitalgesellschaften nach den konkret geltenden Rechtsvorschriften der Jahre 1990, 1993, 1998, 2004 und 2009 in Deutschland veranlagt. Die gewählten Rechtsstände stellen mit Hinblick auf die Entwicklung der Unternehmensbesteuerung in Deutschland die wesentlichen Wendepunkte innerhalb des Untersuchungszeitraums dar und werden im nachfolgenden Abschnitt skizziert. Zur Bestimmung der Positionierung Deutschlands im internationalen Steuerwettbewerb wird zudem ein internationaler Steuerbelastungsvergleich auf Unternehmensebene durchgeführt. Basierend auf dem zum Jahreswechsel 2009/10 gültigen Steuerrechtsstand wird dabei das dem Modell zugrunde liegende Ausgangsunternehmen auch nach den konkreten steuerlichen Vorschriften in den übrigen 26 EU-Mitgliedstaaten veranlagt und die effektive Steuerbelastung auf Unternehmensebene über den zehnjährigen Simulationsverlauf ermittelt. Abschließend werden die Konsequenzen der Finanz- und Wirtschaftskrise auf die effektiven Steuerbelastungen deutscher Kapitalgesellschaften untersucht. Dabei werden die kurzfristigen Rechtsanpassungen der Bundesregierung im Rahmen des *Wachstumsbeschleunigungsgesetzes* evaluiert.

Anzumerken bleibt, dass sämtlichen Steuerrechtsständen und Rechtssystemen jeweils identische, durchschnittliche Ausgangsunternehmen zugrunde liegen. Somit ist zwar keine Repräsentativität der Unternehmensdaten für die jeweils betrachteten Jahre oder Länder gegeben, allerdings ist die Zugrundelegung identischer Ausgangsdaten aus Gründen der Vergleichbarkeit erforderlich. Denn nur auf diese Weise lassen sich die rein steuerlich bedingten Belastungswirkungen isolieren (vgl. zur Forderung identischer Ausgangsdaten bereits Auerbach 1990, S. 325–328).

12. In den übrigen betrachteten Industriesektoren erfolgt ebenfalls eine unabhängig vom Jahresüberschuss ermittelte Dividendenzahlung, die branchenspezifisch zwischen ca. 0,6% (Transport) und ca. 2,5% (verarbeitendes Gewerbe) des Umsatzes liegt.

### 3. Wesentliche Änderungen in der Besteuerung von Kapitalgesellschaften und ihren Anteilseignern in Deutschland zwischen 1990 und 2009

#### 3.1 Entwicklungen auf Unternehmensebene

Die Reformen der Unternehmensbesteuerung in Deutschland in den vergangenen zwanzig Jahren sind durch gegenläufige Entwicklungen geprägt: Einerseits wurden mit der Vermögensteuer und der Gewerbesteuer vom Kapital die bedeutsamsten Substanzsteuern in Deutschland in den 1990er Jahren schrittweise abgeschafft. Konkret wurde die Belastung der Kapitalgesellschaften mit Gewerkekapital- und Vermögensteuer während des Untersuchungszeitraums zunächst durch die Übernahme der Steuerbilanzwerte in die Vermögensaufstellung (verlängerte Maßgeblichkeit, Rödder 1992, S. 965) sowie durch deutliche Erhöhungen der vermögensteuerlichen Freibeträge für Betriebsvermögen von DM 125.000 auf DM 500.000 ab dem 1.1.1993 (Steueränderungsgesetz vom 25.2.1992, BGBl. I 1992, S. 297) spürbar reduziert. Mit der Aussetzung der Vermögensteuer zum 1.1.1997<sup>13</sup> und der Abschaffung der Gewerkekapitalsteuer zum 1.1.1998<sup>14</sup> wurde schließlich eine grundlegende Abkehr von der direkten Substanzbesteuerung vollzogen. Gleichzeitig führte der internationale Steuerwettbewerb zu einer kontinuierlichen Absenkung des tariflichen Körperschaftsteuersatzes von anfänglich 50% auf aktuell 15%. Hinzu kommt allerdings der Solidaritätszuschlag, der zwischen dem 1.7.1991 und dem 30.6.1992 sowie in den Jahren 1995 bis 1997 7,5% betragen hat und seit 1998 unverändert in Höhe von 5,5% der festzusetzenden Körperschaftsteuer erhoben wird. Andererseits wurden die aus den Tarifiereduktionen resultierenden Einnahmeausfälle durch Einschränkungen bei der steuerlichen Gewinnermittlung finanziert. Zudem wurden vermehrt ertragsunabhängige Elemente zur Besteuerung herangezogen, indem der Abzug betrieblicher Aufwendungen teilweise oder vollständig versagt wurde und der Gewinn somit keine reine Nettogröße mehr darstellt. Tabelle 3 gibt einen Überblick über die skizzierten Entwicklungen und fasst die wesentlichen im Simulationsmodell berücksichtigten Rechtsänderungen im Rahmen der Ertragsteuern zusammen. Wie zu erkennen ist, besteht eine Tendenz zur Einschränkung des Verlustabzugs. Bis zum Jahr 1999 war ein zweijähriger, auf DM 10 Mio. begrenzter Verlustrücktrag sowie ein zeitlich und betragsmäßig unbeschränkter Vortrag möglich. Aktuell ist der Verlustrücktrag auf ein Jahr und maximal EUR 511.500 begrenzt; im Rahmen des Verlustvortrags ist die seit 2004 geltende Mindestbesteuerung zu beachten,<sup>15</sup> die eine körperschaftsteuerliche Verrechnung von Verlusten auf 60% des nach Abzug des Sockelbetrages von EUR 1 Mio. verbleibenden Gewinns beschränkt.

Somit unterliegen Gewinne künftiger Jahre nach Abzug des Sockelbetrags zu mindestens 40% der Besteuerung. Diesbezüglich sowie durch die

13. Vgl. BVerfG vom 22.6.1995, BStBl. II 1995, S. 655.

14. Gesetz zur Fortsetzung der Unternehmensteuerreform vom 29.10.1997, BGBl. I 1997, S. 2590.

15. Gesetz zur Umsetzung der Protokollerklärung der Bundesregierung zur Vermittlungsempfehlung zum Steuervergünstigungsabbaugesetz vom 22.12.2003 (ProtErkIG), BGBl. I 2003, S. 2840.

**Tabelle 3** Entwicklungen im Rahmen der Körperschaft- und der Gewerbesteuer vom Ertrag

	Rechtsstand 1990	Rechtsstand 1993	Rechtsstand 1998	Rechtsstand 2004	Rechtsstand 2009
<b>Körperschaftsteuer</b>	Vollanrechnung mit gespaltenem Tarif	Vollanrechnung mit gespaltenem Tarif	Vollanrechnung mit gespaltenem Tarif	Shareholder-Relief	Shareholder-Relief
<b>Körperschaftsteuer- system</b>					
<b>KSt-Satz (%)</b>					
Thesaurierung	50	50	45	25	15
Ausschüttung	36	36	30	–	–
<b>Solidaritätszuschlag (%)</b>	–	–	5,5	5,5	5,5
<b>Bemessungsgrundlage</b>					
<b>Abschreibungen</b>					
Wirtschaftsgebäude	linear (25 Jahre)	linear (25 Jahre)	linear (25 Jahre)	linear (33 Jahre)	linear (33 Jahre)
Bewegliche WG	linear/degressiv (max. 30%)	linear/degressiv (max. 30%)	linear/degressiv (max. 30%)	linear/degressiv (max. 20%)	linear/degressiv (max. 25%)
Immaterielle WG	linear (bND)	linear (bND)	linear (bND)	linear (bND)	linear (bND)
<b>Gesellschafterfremd- finanzierung</b>	Abzugsbeschränkungen, falls die vereinbarte Verzinsung nicht den Marktverhältnissen entspricht	Abzugsbeschränkungen, falls die vereinbarte Verzinsung nicht den Marktverhältnissen entspricht	Anwendung des § 8a KStG im Wesentlichen nur auf ausländische Anteilseigner	Umqualifizierung, wenn Fremdkapitalvergütungen an wesentlich beteiligte Gesellschafter > EUR 250.000. Fremdvergleich /Safe Haven	Zinsschranke
<b>Beteiligungserträge</b>	Vollanrechnung	Vollanrechnung	Vollanrechnung	Freistellung (5% nichtabziehbare BA)	Freistellung (5% nichtabziehbare BA)
Inländisch					

## Steuerpolitik nach der Krise

Ausländisch	Freistellung für Schachteldividenden nach fast allen DBA	Freistellung für Schachteldividenden nach fast allen DBA	Freistellung für Schachteldividenden nach fast allen DBA	Freistellung (5% nichtabziehbare BA)	Freistellung (5% nichtabziehbare BA)
<b>Verlustvortrag</b>	unbegrenzt unbegrenzt	unbegrenzt unbegrenzt	unbegrenzt unbegrenzt	unbegrenzt	unbegrenzt
Jahre	2	2	2	1	1
Betrag	DM Mio. 10	DM Mio. 10	DM Mio. 10	EUR Mio. 1/ 60%	EUR Mio. 1/ 60%
<b>Verlustrücktrag</b>				(Mindestbesteuerung)	(Mindestbesteuerung)
Jahre	2	2	2	1	1
Betrag	DM Mio. 10	DM Mio. 10	DM Mio. 10	EUR 511.500	EUR 511.500
<b>Pensionsrückstellungen</b>					
Rechnungszins (%)	6	6	6	6	6
Eintrittsalter (Jahren)	30	30	30	28	27
<b>Produktionskosten</b>					
	Vollkosten (Wahlrecht: allg. Verwaltungskosten)	Vollkosten (Wahlrecht: allg. Verwaltungskosten)	Vollkosten (Wahlrecht: allg. Verwaltungskosten)	Vollkosten (Wahlrecht: allg. Verwaltungskosten)	Vollkosten (Wahlrecht: allg. Verwaltungskosten)
<b>Vorratsbewertung</b>	LiFo/FiFo/ Durchschnitt	LiFo/FiFo/ Durchschnitt	LiFo/FiFo/ Durchschnitt	LiFo/FiFo/ Durchschnitt	LiFo/FiFo/ Durchschnitt
<b>Abziehbare Steuern</b>	Grundsteuer Gewerbesteuer vom Ertrag und Kapital	Grundsteuer Gewerbesteuer vom Ertrag und Kapital	Grundsteuer Gewerbesteuer vom Ertrag	Grundsteuer Gewerbesteuer vom Ertrag	Grundsteuer Gewerbesteuer vom Ertrag
<b>Gewerbesteuer vom Ertrag</b>					
<b>Messzahl (%)</b>	5	5	5	5	3,5
<b>Hebesatz (%)<sup>16</sup></b>	407	403	426	432	432

<sup>16</sup>Bei den ausgewiesenen Gewerbesteuerhebesätzen handelt es sich um den für das jeweilige Jahr gültigen durchschnittlichen Hebesatz für Gemeinden mit mehr als 50.000 Einwohnern, vgl. Institut „Finanzen und Steuern“ e.V. (1990-2009).

(Continued.)

Tabelle 3 (Continued.)

	Rechtsstand 1990	Rechtsstand 1993	Rechtsstand 1998	Rechtsstand 2004	Rechtsstand 2009
<b>Bemessungsgrundlage</b>					
<b>Ausgangsgröße</b>	körperschaft- steuerlicher Gewinn	körperschaft- steuerlicher Gewinn	körperschaft- steuerlicher Gewinn	körperschaft- steuerlicher Gewinn	körperschaft- steuerlicher Gewinn
<b>Hinzurechnungen</b>					
Dauerschuldentgelte Renten/ dauernde Lasten	50% der Entgelte 100%	50% der Entgelte 100%	50% der Entgelte 100%	50% der Entgelte 100%	25% des Finanzierungs- anteils der Entgelte für Sach- und Finanzkapital (Freibetrag EUR 100.000)
Miet- und Pachtzinsen	50% (Benutzung der nicht in Grundbesitz bestehenden WG)				
<b>Kürzungen</b>					
Zum Betriebsvermögen gehörender Grundbesitz In- und ausländische Schachteldividenden	1,2% des Einheitswertes Mindestbeteili- gung 10%	1,2% des Einheitswertes Mindestbeteili- gung 10%	1,2% des Einheitswertes Mindestbeteili- gung 10%	1,2% des Einheitswertes Mindestbeteili- gung 10%	1,2% des Einheitswertes Mindestbeteili- gung 15%
<b>Verlustvortrag</b>					
Jahre Betrag	unbegrenzt unbegrenzt	unbegrenzt unbegrenzt	unbegrenzt unbegrenzt	unbegrenzt EUR Mio. 1/60% (Mindestbe- steuerung)	unbegrenzt EUR Mio. 1/60% (Mindestbe- steuerung)
<b>Verlustrücktrag</b>					
	-	-	-	-	-

## Steuerpolitik nach der Krise

Verschärfung der Mantelkaufregelungen im Rahmen der *Unternehmenssteuerreform 2008*,<sup>17</sup> nach der u.a. ein 50%iger Anteilseignerwechsel unabhängig von Missbrauchsgesichtspunkten zu einem vollständigen Untergang von bestehenden Verlustvorträgen führt, kommt es zu zunehmenden Verletzungen des objektiven Nettoprinzips (Lang und Englisch 2005).

Hinzu kommen gravierende Einschnitte bei der bilanziellen Verlustvorsorge. Angesprochen sind das seit 1997 bestehende Verbot der Bildung von Drohverlustrückstellungen,<sup>18</sup> das seit 1999 geltende Verbot zur Vornahme von Teilwertabschreibungen im Fall vorübergehender Wertminderungen,<sup>19</sup> die im gleichen Jahr erfolgte Reduzierung der Ansatz- und Bewertungsspielräume bei Rückstellungen einschließlich der Pflicht zur Abzinsung langfristiger Verbindlichkeiten und Rückstellungen sowie die im Jahr 2001 vollzogene Verminderung der steuerlichen Regelabschreibungen für Gebäude und bewegliche Wirtschaftsgüter<sup>20</sup> einschließlich der Verlängerung der steuerlichen Nutzungsdauern. Einschränkungen beim Verlustabzug und der bilanziellen Verlustvorsorge drängen das Vorsichtsprinzip bzw. das Imparitätsprinzip für steuerliche Zwecke in den Hintergrund. Dadurch kommt es zu Liquiditätsnachteilen und zu einer systematischen Benachteiligung riskanter Investitionen. Die gleichzeitige Beschränkung des Verlustabzuges und die Zurückdrängung des Imparitätsprinzips stehen in diametralem Gegensatz zueinander. Nur für den Fall, dass ein zeitlich und betragsmäßig unbeschränkter sowie verzinslicher Verlustabzug besteht, kann auf das Imparitätsprinzip für steuerliche Zwecke verzichtet werden (Schreiber 2002, S. 109). Versagt der Gesetzgeber dagegen den Steuerpflichtigen, künftige Verluste im Rahmen der steuerlichen Gewinnermittlung zu berücksichtigen und somit eine bilanzielle Verlustvorsorge zu treffen, muss zunehmend gewährleistet sein, dass tatsächlich realisierte Verluste durch einen großzügigen Verlustabzug geltend gemacht werden können.

Über die Anknüpfung des Gewerbeertrags an den körperschaftsteuerlichen Gewinn strahlen die Maßnahmen im Bereich der Körperschaftsteuer auf die Gewerbesteuer aus. Die Ausweitung der gewerbesteuerlichen Hinzurechnungsvorschriften für Finanzierungsentgelte (zur Entlastung kleinerer und mittlerer Unternehmen gilt ein Freibetrag von EUR 100.000) sowie die Nichtberücksichtigung der Gewerbesteuer als Betriebsausgabe im Rahmen der *Unternehmenssteuerreform 2008* stärkten zusätzlich den Definitivcharakter der Gewerbesteuer. Diese Änderungen führen zu einem weiteren Auseinanderklaffen der Bemessungsgrundlage von Körperschaft- und Gewerbesteuer. Durch den Einbezug ertragsunabhängiger Elemente in die gewerbesteuerliche Bemessungsgrundlage kommt es zudem zu einer Ausweitung der Quellen- bzw. Substanzbesteuerung. Es ist auch nicht auszuschließen, dass die Hinzurechnung der Finanzierungsentgelte in bestimmten Fällen mit dem EU-Recht, namentlich der

17. Unternehmensteuerreformgesetz vom 14.8.2007, BGBl. I 2007, S. 1912.

18. Gesetz zur Fortsetzung der Unternehmensteuerreform vom 29.10.1997 (FN 5).

19. Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 vom 24.3.1999, BGBl. I 1999, S. 402.

20. Steuersenkungsgesetz vom 23.10.2000, BGBl. I 2000, S. 1433.

Zins- und Lizenzgebührenrichtlinie,<sup>21</sup> kollidiert. Hier bleibt das Urteil des EuGH auf den Vorlagebeschluss des BFH abzuwarten.<sup>22</sup>

Innerhalb des Untersuchungszeitraums wurde schließlich der Abzug von Finanzierungsaufwendungen zunächst bezogen auf Gesellschafterdarlehen (§ 8a KStG zum 1.1.1994)<sup>23</sup> sowie ab 2008 für sämtliche Darlehen durch die Zinsschranke (§ 4h EStG, § 8a KStG) untersagt, die die Abzugsfähigkeit von Zinsaufwendungen in Abhängigkeit des um bestimmte Größen modifizierten Gewinns beschränkt (steuerliches EBITDA = Earnings Before Interest, Taxes, Depreciation and Amortization). Die Zinsschranke führt auch bei rein nationalen Sachverhalten zumindest zu temporären Doppelbesteuerungen, gilt als wenig praktikabel und kollidiert im Einzelfall mit dem Verfassungsrecht, den Doppelbesteuerungsabkommen und dem EU-Recht (Hey 2007, S. 1303.). Darüber hinaus kommt es zu einer Ausweitung der Quellenbesteuerung, welche die o.a. Tendenzen im Bereich der Gewerbesteuer verstärkt und dem Steuerstandort Deutschland erheblichen Schaden zufügt.

### 3.2 Entwicklungen auf Anteilseignerebene

Die in Hinblick auf den Untersuchungszweck wesentlichen Rechtsänderungen im Rahmen der Besteuerung der Anteilseigner (Tabelle 4) sind zum einen die Nichterhebung der Vermögensteuer zum 1.1.1997 sowie der Wechsel vom körperschaftsteuerlichen Vollanrechnungs- zum Halbeinkünfteverfahren durch die *Unternehmensteuerreform 1999/2000/2002*<sup>24</sup> und dessen Ersatz durch die Abgeltungsteuer und das Teileinkünfteverfahren zum 1.1.2009. Beide Reformen haben zur Konsequenz, dass Entlastungen auf Unternehmensebene durch Reduktionen des Satzes der Körperschaftsteuer – im Jahr 2001 von 45% auf 25% und im Jahr 2008 von 25% auf 15% – über einkommensteuerliche Mehrbelastungen bei den Anteilseignern kompensiert wurden. Erträge aus sonstigen Kapitalforderungen unterlagen der individuellen Einkommensteuer und seit 2009 der Abgeltungsteuer in Höhe von 25%. Rationale Investoren sehen sich deshalb zunehmend Anreizen ausgesetzt, ihr Geld anstatt in Aktien oder GmbH-Anteilen in risikoärmere festverzinsliche Wertpapiere anzulegen; die daraus fließenden Zinsen unterliegen lediglich dem Satz der Einkommensteuer bzw. seit 2009 dem niedrigen Satz der Abgeltungsteuer.

Zum anderen sind im Untersuchungszeitraum tarifliche Entlastungen im Rahmen der Einkommensteuer – vor allem durch eine kontinuierliche Reduktion des Eingangs- und des Spitzensteuersatzes sowie eine Erhöhung des Grundfreibetrags – zu verzeichnen. Gleichzeitig wurde der Sparerfrei- bzw. Sparerpauschbetrag schrittweise von bis zu DM 6.000 auf nunmehr EUR 801 gesenkt.

21. Richtlinie 2003/49/EG des Rates vom 3.6.2003.

22. BFH vom 27.5.2009, I R 39/08, IStR 2009, S. 780.

23. Standortsicherungsgesetz vom 13.9.2003, BGBl. I 1993, S. 1569.

24. Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 vom 24.3.1999, BGBl. I 1999, S. 402.

## Steuerpolitik nach der Krise

**Tabelle 4** Entwicklungen im Rahmen der Einkommensteuer und der privaten Vermögensteuer im Untersuchungszeitraum

	<b>Rechtsstand 1990</b>	<b>Rechtsstand 1993</b>	<b>Rechtsstand 1998</b>	<b>Rechtsstand 2004</b>	<b>Rechtsstand 2009</b>
<b>Einkommensteuer</b>					
<b>Steuertarif</b>					
Grundfreibetrag	DM 5.616	DM 5.616	DM 12.365	EUR 7.664	Abgeltungsteuer/ Teileinkünfte- verfahren (EUR 7.834) 25/ 14–45 5,5
Grenzsteuersätze (%)	19–53	19–53	25,9–45	16–45	
Solidaritätszuschlag (%)	–	–	5,5	5,5	
<b>Bemessungsgrundlage</b>					
<b>Beteiligungserträge</b>					
	Bruttobar- dividende zuzüglich der auf der Bruttobar- dividende lastenden Körperschaft- steuer in Höhe von 9/16. Anrechnungs- anspruch. Steuerpflichtige Einkünfte aus Kapitalvermögen	Bruttobar- dividende zuzüglich der auf der Bruttobar- dividende lastenden Körperschaft- steuer in Höhe von 9/16. Anrechnungs- anspruch. Steuerpflichtige Einkünfte aus Kapitalvermögen	Bruttobar- dividende zuzüglich der auf der Bruttobar- dividende lastenden Körperschaft- steuer in Höhe von 3/7. Anrechnungs- anspruch. Steuerpflichtige Einkünfte aus Kapitalvermögen	Halbeinkünfte- verfahren	Abgeltungsteuer/ Teileinkünfte- verfahren (Günstiger- prüfung)
<b>Erträge aus sonstigen Kapitalforder- ungen</b>					
	Steuerpflichtige Einkünfte aus Kapitalvermögen	Steuerpflichtige Einkünfte aus Kapitalvermögen	Steuerpflichtige Einkünfte aus Kapitalvermögen	Steuerpflichtige Einkünfte aus Kapitalvermögen	Abgeltungsteuer/ Normaltarif bei einer Beteiligung > 10%
<b>Werbungskostenpaus- chbetrag</b>					
Kapitalvermögen	DM 100	DM 100	DM 100	EUR 51	Sparerpauschbetrag
<b>Sparerfreibetrag</b>	DM 600	DM 6.000	DM 6.000	EUR 1.370	i.H.v. EUR 801
<b>Splitting</b>	ja	ja	ja	ja	ja

(Continued.)

Tabelle 4 (Continued.)

	Rechtsstand 1990	Rechtsstand 1993	Rechtsstand 1998	Rechtsstand 2004	Rechtsstand 2009
<b>Vermögensteuer</b>					
Steuersatz (%)	0,5	0,5			
<b>Bemessungsgrundlage</b>					
<b>Anteile an Kapitalgesellschaften</b>					
notiert	Kurswert	Kurswert			
nicht notiert	Ableitung aus Verkäufen / Schätzung mit Hilfe des Stuttgarter-Verfahrens	Ableitung aus Verkäufen / Schätzung mit Hilfe des Stuttgarter-Verfahrens			
<b>Stuttgarter-Verfahren</b>					
Alternativverzinsung	8%	10%			
Vermögenswert	Einheitswert des Betriebsvermögens (Ausgangsgröße) Durchschnittsertrag (Abschlag 30%)	Einheitswert des Betriebsvermögens (Ausgangsgröße) Durchschnittsertrag (Abschlag 15%)			
Ertragshundertsatz	Nennwert	Nennwert			
<b>Geld, Bankguthaben und Kapitalforderungen</b>					
<b>Freibetrag</b>	DM 70.000	DM 70.000			

Die Vermögensteuer wird seit dem 1.1.1997 nicht mehr erhoben.

### 4. Quantitative Analyse der Steueränderungen zwischen 1990 und 2010

#### 4.1 Ausgangsfall und Branchenvergleich

##### 4.1.1 Entwicklungen der Steuerbelastungen deutscher Kapitalgesellschaften

Tabelle 5 zeigt den Verlauf der effektiven Steuerbelastung sowie das Gewicht der einzelnen Steuerarten<sup>25</sup> an der Gesamtsteuerbelastung auf Ebene des Unternehmens über den Untersuchungszeitraum. Wie zu erwarten, ist für die Ausgangskapitalgesellschaft eine deutliche und stetige Reduktion der Effektivbelastung zu erkennen. Zudem zeigt sich, dass sich das Gewicht der einzelnen Steuerarten tendenziell von der Körperschaft- auf die Gewerbesteuer vom Ertrag verschoben hat. Ursächlich hierfür ist neben den verschärften Hinzurechnungstatbeständen des § 8 Nr. 1 GewStG insbesondere die Stärkung des Definitivcharakters der Gewerbesteuer durch ihre Nichtberücksichtigung als Betriebsausgabe bei ihrer eigenen sowie der körperschaftsteuerlichen Bemessungsgrundlage.

Konkret verringert sich die Steuerbelastung von EUR 48.273.970, wenn das Unternehmen nach dem Rechtsstand 1990 veranlagt wird, um EUR 16.971.827 (entspricht bezogen auf den Rechtsstand 2009 einer Reduktion um 54,22%) auf EUR 31.302.143 nach dem Referenzrechtsstand 2009. Ausschlaggebend für diese Entlastung ist in erster Linie die kontinuierliche Reduzierung der Tarifbelastung für thesaurierte und ausgeschüttete Gewinne von ursprünglich 50% bzw. 36% auf den aktuell geltenden einheitlichen Steuersatz in Höhe von 15%. Weitere Entlastungen ergeben sich durch die voranschreitende Abkehr von den direkten Substanzsteuern. So reduzierte sich die Belastung der Unternehmen mit Gewerbekapital- und Vermögensteuer zunächst durch die Übernahme der Steuerbilanzwerte in die Vermögensaufstellung (verlängerte Maßgeblichkeit) sowie durch die Erhöhung des Freibetrags für das Betriebsvermögen ab dem 1.1.1993 von EUR 2.973.676 nach dem Rechtsstand 1990 (entspricht 6,16% der Gesamtsteuerbelastung) auf EUR 1.699.917 (entspricht 3,68% der Gesamtsteuerbelastung) im Jahr 1993. Die grundlegende Abkehr von der direkten Substanzbesteuerung durch die Aussetzung der Vermögensteuer sowie der Abschaffung der Gewerbekapitalsteuer verbessert die steuerlichen Bedingungen für Investitionen weiter. Gleichzeitig wirken sich die Gegenfinanzierungsmaßnahmen zur Verbreiterung der ertragsteuerlichen Bemessungsgrundlage für die konkret betrachtete Kapitalgesellschaft nach dem Rechtsstand 2009 wenig belastend aus. Während die Zinsschranke und die Mindestbesteuerung des § 10d EStG aufgrund der guten Ertragslage sowie des geringen Verschuldungsgrads der Ausgangskapitalgesellschaft nicht greifen, führen die Änderungen der *Unternehmensteuerreform 2008* im Bereich der gewerbesteuerlichen Hinzurechnungsvorschriften für Finanzierungsaufwendungen im Vergleich zur Altregelung lediglich zu geringen Mehrbelastungen (EUR 24.921).

25. Der Einfluss der einzelnen Steuerarten auf die Effektivbelastung wird in ergänzenden Berechnungen bestimmt, wobei in Abhängigkeit der Interdependenzen zwischen den Steuerarten sukzessive der Einfluss einzelner Steuerarten eliminiert wird. Dabei wird zunächst der Einfluss derjenigen Steuerarten ausgeblendet, die von der steuerlichen Bemessungsgrundlage der Ertragsteuern abzugsfähig sind. Somit wird die Entlastung, die durch die Abzugsfähigkeit einer Steuer bei der Bemessungsgrundlage einer anderen Steuer entsteht, bei der Belastungswirkung jener Steuer erfasst, durch die die Entlastung verursacht wird.

**Tabelle 5** Effektive Durchschnittssteuerbelastung über den Untersuchungszeitraum (in EUR) und Gewichtung einzelner Steuerarten an der Gesamtsteuerbelastung (in %)

	Effektive Steuerbelastung (EUR)	Abweichungen zum RS 2009 (%)	Ertragsteuern			Substanzsteuern				
			KSt	SoLz	GewESt	Total	GrSt	GewKSt	VSt	Total
Deutschland 1990	48.273.970	54,22%	70,83%	-	22,43%	93,26%	0,57%	3,68%	2,48%	6,73%
Deutschland 1993	46.193.413	47,57%	72,81%	-	22,87%	95,67%	0,65%	2,41%	1,27%	4,33%
Deutschland 1998	42.436.500	35,57%	66,83%	4,71%	27,58%	99,12%	0,88%	-	-	0,88%
Deutschland 2004	38.793.628	23,93%	61,42%	3,26%	34,19%	98,78%	1,12%	-	-	1,12%
Deutschland 2009	31.302.143	-	46,12%	2,49%	49,69%	98,30%	1,70%	-	-	1,70%

## Steuerpolitik nach der Krise

Verglichen mit einem vollständigen Abzug sämtlicher Finanzierungsaufwendungen entfällt insgesamt jedoch eine Belastung in Höhe von EUR 1.808.883 (entspricht 5,78% der Gesamtsteuerbelastung) auf die Hinzurechnungsvorschriften des § 8 Nr. 1 GewStG.

Der Vergleich der unterschiedlichen Wirtschaftsbereiche bestätigt die langfristigen Entlastungswirkungen der Reformmaßnahmen der letzten zwei Jahrzehnte (Tabelle 6). Gleichzeitig wird jedoch deutlich, dass die relativen Belastungsdifferenzen zwischen den betrachteten Rechtsständen nicht verallgemeinert werden können. Die über den Untersuchungszeitraum zu beobachtenden Steuerentlastungen fallen je nach Wirtschaftsbereich unterschiedlich stark aus. Zurückzuführen ist dieses vom Wirtschaftsbereich abhängige Steuergefälle auf die Ausprägungen der betriebswirtschaftlichen Kennzahlen innerhalb der Branche, an welche die geänderten steuerrechtlichen Vorschriften knüpfen. Besonders deutlich wird dies bei einer detaillierten Betrachtung des Energiegewerbes, das im Gegensatz zum Ausgangsunternehmen relativ ertragsstark ist, eine hohe Eigenkapitalquote sowie eine hohe Anlagenintensität aufweist. Dementsprechend profitieren Unternehmen des Energiesektors zum einen vermehrt von der Abschaffung der direkten Substanzsteuern, die für den Rechtsstand 1990 immerhin 12,29% (EUR 16.771.093) der Gesamtsteuerbelastung ausmachen. Zum anderen wirken sich die Bemessungsgrundlagen verbreiternden Elemente für ertragsstarke und überwiegend eigenkapitalfinanzierte Unternehmen weniger belastend aus. Im Gegensatz hierzu ist im Industriesektor Transport tendenziell eine Reduktion des Belastungsvorteils des Rechtsstandes 2009 festzustellen. Zwar steigt der Gesamtbelastungsvorteil aufgrund der relativ hohen Anlageintensität und einer damit verbundenen hohen Substanzsteuerbelastung für Unternehmen, die nach den Rechtsständen 1990 und 1993 veranlagt werden, über den gesamten Untersuchungszeitraum auf 57,32%. Dennoch verringert sich der Belastungsvorteil des Unternehmens, das nach dem Rechtsstand 2009 veranlagt wird, im Vergleich zu den Rechtsständen 1998 und 2004 deutlich auf 13,59% bzw. 10,57%. Zurückzuführen ist dies im Wesentlichen auf die Wirkung der ertragsunabhängigen Besteuerungselemente im Rahmen der Körperschaft- und Gewerbeertragsteuer. Insbesondere steigen die Belastungswirkungen der durch die Zinsschrankenregelungen ausgelösten Hinzurechnungen von Zinsaufwendungen in erheblichem Umfang. Dies ist in dem geringen steuerlichen EBITDA begründet, so dass ein geringerer Anteil der Zinsaufwendungen den periodischen Gewinn der Kapitalgesellschaft mindert und ein erhöhter Zinsvortrag entsteht. Unter Berücksichtigung der gewerbesteuerlichen Hinzurechnungsvorschriften des § 8 Nr.1 GewStG verursachen die Einschränkungen des Abzugs von Finanzierungsaufwendungen für den Rechtsstand 2009 insgesamt Steuer Mehrbelastungen in Höhe von EUR 1.973.010 (15,67% der Gesamtsteuerbelastung). Hinzu kommen die negativen Belastungswirkungen der Einschränkungen der periodischen Verlustverrechnung: Während entstehende Verluste nach den Rechtsständen 1990, 1993 und 1998 weitgehend zurückgetragen werden können, führen die Einschränkungen beim Verlustvor- und -rücktrag nach den Rechtsständen 2004 und 2009 zu deutlichen Liquiditätsnachteilen und verursachen dementsprechend einen Anstieg der Effektivbelastung.

**Tabelle 6** Effektive Durchschnittssteuerbelastung im Vergleich der Wirtschaftsbereiche (in EUR) und Abweichungen zum Rechtsstand 2009 (in %)

	Ausgangsfall	Energie- gewerbe	Handel	Baugewerbe	Verarbeitendes Gewerbe	Transportge- werbe
<b>Deutschland 1990</b>	<b>48.273.970</b>	136.381.637	43.666.282	29.720.568	64.649.575	19.813.806
Abweichungen zum RS 2009 (%)	(54,22%)	(58,05%)	(47,81%)	(54,55%)	(57,09%)	(57,32%)
<b>Deutschland 1993</b>	<b>46.193.413</b>	132.554.763	42.739.791	28.956.061	62.939.168	18.349.130
Abweichungen zum RS 2009 (%)	(47,57%)	(53,61%)	(44,67%)	(50,58%)	(52,93%)	(45,69%)
<b>Deutschland 1998</b>	<b>42.436.500</b>	117.506.430	40.092.418	26.262.833	56.855.630	14.306.501
Abweichungen zum RS 2009 (%)	(35,57%)	(36,17%)	(35,71%)	(36,57%)	(38,15%)	(13,59%)
<b>Deutschland 2004</b>	<b>38.793.628</b>	109.024.904	36.200.914	24.034.722	52.376.291	13.926.537
Abweichungen zum RS 2009 (%)	(23,93%)	(26,34%)	(22,54%)	(24,99%)	(27,27%)	(10,57%)
<b>Deutschland 2009</b>	<b>31.302.143</b>	86.292.428	29.542.960	19.229.780	41.154.926	12.594.891

## **Steuerpolitik nach der Krise**

### *4.1.2 Entwicklungen der Steuerbelastung unter Einbezug der Anteilseigner*

Die bisherigen Analysen betrachteten ausschließlich die Ebene der Kapitalgesellschaft. Bei den in Tabelle 7 aufgezeigten effektiven Steuerbelastungen auf Gesamtebene treten zur Unternehmensebene die Belastungen auf Ebene der Gesellschafter hinzu. Zwischen 1990 und 2009 verringert sich die effektive Steuerbelastung im Ausgangsfall insgesamt um EUR 20.408.826 (entspricht 38,11%). Im Vergleich zur ausschließlichen Betrachtung der Unternehmensebene fällt die relative Gesamtentlastung somit um ca. 13,5 Prozentpunkte geringer aus. Ein Teil der Entlastungen auf Unternehmensebene wird folglich durch Mehrbelastungen der Anteilseigner kompensiert. Dies gilt insbesondere für den Ersatz des Halbeinkünfteverfahrens und der progressiven Besteuerung der relevanten Kapitaleinkünfte durch die Abgeltungsteuer und das Teileinkünfteverfahren sowie für den Wechsel vom Anrechnungs- zum Halbeinkünfteverfahren. Beide Reformen haben zur Konsequenz, dass insbesondere Anteilseigner mit niedrigem Einkommensniveau höher belastet werden. In Abhängigkeit von der Beteiligungsquote der Gesellschafter und somit des Umfangs der steuerpflichtigen Einkünfte ergeben sich daher unterschiedliche Konsequenzen für die Höhe der Gesamtsteuerbelastung: Während die Steuerbelastung bei niedrigen Einkommensteuersätzen im Untersuchungszeitraum insgesamt steigt, sinkt sie bei hohen Einkünften und damit gleichbleibend hohen Einkommensteuersätzen für die Rechtsstände 1990 bis 2004.

Der Vergleich der Wirtschaftsbereiche zeigt auf der Gesamtebene ähnliche Ergebnisse wie auf Unternehmensebene. Während die im Ausgangsfall ermittelte Reduktion der Effektivsteuerbelastung bestätigt wird, verschieben sich die Belastungsdifferenzen zwischen den Rechtsständen im Vergleich der Wirtschaftsbereiche teilweise deutlich. Dies ist einerseits auf die unterschiedliche Belastung auf der Unternehmensebene zurückzuführen. Andererseits wirken sich das Ertragsniveau und die damit verbundenen Progressionseffekte unterschiedlich aus. Zudem verdeutlicht der Branchenvergleich die zunehmende Vorteilhaftigkeit von Anlagen in festverzinsliche Wertpapiere gegenüber Unternehmensanteilen: Dies wird umso deutlicher für Anteilseigner der Unternehmen des Transportgewerbes, die aufgrund der schlechten Ertragslage sowie der branchenübergreifend geringsten Ausschüttungsquote, im wesentlichen Erträge aus sonstigen Kapitalforderungen (Gesellschafterdarlehen/liquide Mittel) erzielen. Diese unterliegen seit 2009 grundsätzlich der Abgeltungsteuer in Höhe von 25%, während nach den Rechtsständen 1990–2004 ein Grenzsteuersatz von bis zu 53% zur Anwendung kommt. Lediglich die Zinszahlungen aus Gesellschafterdarlehen ab einer Beteiligungsquote von 10% werden auch nach dem Rechtsstand 2009 gem. § 32 Abs. 2 Nr. 1b EStG mit dem persönlichen Regelsatz der Einkommensteuer besteuert. Der Belastungsvorteil des Rechtsstandes 2009 nimmt im Vergleich zu den übrigen Rechtsständen auf der Gesamtebene folglich zu.

## **4.2 Internationaler Steuerbelastungsvergleich**

Die Verbesserung der Wettbewerbsfähigkeit deutscher Unternehmen und die Stärkung der steuerlichen Attraktivität des Standortes Deutschland bildeten wesentliche Ziele der durchgeführten Unternehmenssteuerreformen der vergangenen zwei Jahrzehnte.

**Tabelle 7** Effektive Durchschnittssteuerbelastung über den Untersuchungszeitraum auf Gesamtebene nach Wirtschaftsbereichen (in EUR) und Abweichungen zum Rechtsstand 2009 (in %)

	Ausgangsfall	Energie- gewerbe	Handel	Baugewerbe	Verarbeitendes Gewerbe	Transportge- werbe
<b>Deutschland 1990</b>	<b>73.955.749</b>	227.471.721	63.649.918	45.916.534	104.801.947	42.564.581
Abweichungen zum RS 2009 (%)	(38,11%)	(48,52%)	(30,69%)	(37,45%)	(42,94%)	(66,04%)
<b>Deutschland 1993</b>	<b>71.677.199</b>	222.639.571	62.542.539	45.097.319	103.113.410	41.032.315
Abweichungen zum RS 2009 (%)	(33,86%)	(45,37%)	(28,41%)	(34,99%)	(40,64%)	(60,06%)
<b>Deutschland 1998</b>	<b>70.101.092</b>	209.628.820	62.517.773	43.742.714	99.281.140	35.442.404
Abweichungen zum RS 2009 (%)	(30,92%)	(36,87%)	(28,36%)	(30,94%)	(35,41%)	(38,26%)
<b>Deutschland 2004</b>	<b>60.616.429</b>	183.132.535	53.752.198	38.001.266	86.007.637	31.334.576
Abweichungen zum RS 2009 (%)	(13,20%)	(19,57%)	(10,37%)	(13,75%)	(17,31%)	(22,23%)
<b>Deutschland 2009</b>	<b>53.546.923</b>	153.157.440	48.703.597	33.406.946	73.319.489	25.635.171

**Tabelle 8** Effektive Steuerbelastung in den 27 EU-Mitgliedstaaten (in EUR) und Gewichtung der einzelnen Steuerarten an der Gesamtbelastung (in %)

Staat	Tarif- belastung in % <sup>26</sup>	Effektive Steuerbelastung (EUR)	Rang	Ertragsabhängige Steuern			Ertragsunabhängige Steuern		
				Körperschaftsteuer (inkl. Zuschläge)	Andere (lokale) Ertragsteuern	Grundsteuer	Lohn- summen- steuer	Vermögen- steuer	Lokale Substanze- steuern / andere
<b>Belgien</b>	33,99	30.951.976	20	89,15%	0,00%	10,85%	0,00%	0,00%	0,00%
<b>Bulgarien</b>	10,00	9.943.237	1	97,75%	0,00%	2,25%	0,00%	0,00%	0,00%
<b>Dänemark</b>	25,00	26.723.298	17	89,60%	0,00%	10,40%	0,00%	0,00%	0,00%
<b>Deutschland</b>	30,95	31.302.143	21	48,61%	49,69%	1,70%	0,00%	0,00%	0,00%
<b>Estland</b>	21,00	19.931.512	8	95,78%	0,00%	4,22%	0,00%	0,00%	0,00%
<b>Finnland</b>	26,00	26.162.615	16	96,14%	0,00%	3,86%	0,00%	0,00%	0,00%
<b>Frankreich</b>	34,43	58.225.421	27	59,16%	0,00%	2,04%	10,21%	0,00%	28,59%
<b>Griechenland</b>	25,00	24.069.325	12	97,75%	0,00%	2,25%	0,00%	0,00%	0,00%
<b>Irland</b>	12,50	14.239.335	2	90,18%	0,00%	9,82%	0,00%	0,00%	0,00%
<b>Italien</b>	31,40	43.522.262	26	61,98%	36,88%	1,14%	0,00%	0,00%	0,00%
<b>Lettland</b>	15,00	16.217.130	3	88,15%	0,00%	11,85%	0,00%	0,00%	0,00%
<b>Litauen</b>	20,00	19.784.255	7	94,81%	0,00%	5,19%	0,00%	0,00%	0,00%
<b>Luxemburg</b>	28,59	29.236.244	18	71,50%	20,85%	2,99%	0,00%	4,66%	0,00%
<b>Malta</b>	35,00	33.662.021	23	100,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
<b>Niederlande</b>	25,50	24.862.573	13	98,93%	0,00%	1,07%	0,00%	0,00%	0,00%
<b>Österreich</b>	25,00	41.584.278	25	57,74%	0,00%	0,89%	41,38%	0,00%	0,00%
<b>Polen</b>	19,00	20.071.361	10	92,83%	0,00%	7,17%	0,00%	0,00%	0,00%
<b>Portugal</b>	26,13	25.524.997	14	98,35%	0,00%	1,65%	0,00%	0,00%	0,00%
<b>Rumänien</b>	16,00	16.666.643	4	92,56%	0,00%	7,44%	0,00%	0,00%	0,00%
<b>Schweden</b>	19,00	25.934.068	15	97,30%	0,00%	2,70%	0,00%	0,00%	0,00%
<b>Slowenien</b>	21,00	20.151.753	9	100,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
<b>Slowakische R.</b>	35,39	19.596.450	6	92,91%	0,00%	7,09%	0,00%	0,00%	0,00%
<b>Spanien</b>	26,30	33.587.989	22	83,75%	0,00%	1,51%	0,00%	0,00%	14,74%
<b>Tschechische R.</b>	20,00	20.202.593	11	99,30%	0,00%	0,70%	0,00%	0,00%	0,00%
<b>Ungarn</b>	28,00	38.856.894	24	43,88%	52,90%	3,22%	0,00%	0,00%	0,00%
<b>UK</b>	21,84	30.913.815	19	88,45%	0,00%	11,55%	0,00%	0,00%	0,00%
<b>Zypern</b>	10,00	17.341.697	5	62,49%	0,00%	1,62%	35,89%	0,00%	0,00%
<b>Ø EU-27</b>	23,78	26.639.477		84,78%	5,94%	4,27%	3,24%	0,17%	1,60%

<sup>26</sup>Es handelt sich um einen kombinierten Ertragsteuersatz, der neben der Körperschaftsteuer auch ertragsteuerliche Zuschläge sowie lokale Ertragsteuern umfasst.

Zur Überprüfung dieses Reformziels wird ein internationaler Steuerbelastungsvergleich durchgeführt, wozu das dem Modell zugrunde liegende Ausgangsunternehmen auch nach den konkreten steuerlichen Vorschriften in sämtlichen EU-Mitgliedstaaten über den zehnjährigen Simulationsverlauf veranlagt wird. Da für multinationale Investoren die Besteuerung der Gesellschafter weniger relevant ist,<sup>27</sup> erfolgt eine ausschließliche Betrachtung der Unternehmensebene. Zugrunde gelegt ist der zum Jahreswechsel 2009/10 gültige Steuerrechtsstand.<sup>28</sup>

Tabelle 8 zeigt die effektive Steuerbelastung auf Unternehmensebene, die, bei Zugrundelegung der jeweiligen nationalen steuerlichen Gewinnermittlungsvorschriften, für die Mitgliedstaaten resultiert. Die Ergebnisse verdeutlichen das beträchtliche Steuergefälle zwischen den einzelnen Staaten innerhalb der EU. Insgesamt streuen die Effektivbelastungen bei einer Standardabweichung von EUR 10.424.302 und einer durchschnittlichen europäischen Steuerbelastung von EUR 26.639.477 zwischen EUR 9.943.237 in Bulgarien und EUR 58.225.421 in Frankreich. Dabei ist festzustellen, dass die effektive Steuerbelastung im Wesentlichen durch die Ertragsteuern bestimmt wird. Der Anteil der ertragsunabhängigen Steuern, wie z.B. der Grundsteuer oder der verschiedenen Formen der Lohnsummensteuern, beträgt im Durchschnitt über sämtliche 27 Mitgliedstaaten lediglich 9,28% der Gesamtsteuerbelastung.

Deutschland nimmt im europäischen Länderranking derzeit den 21. Rang ein. Durch die in den vergangenen zwanzig Jahren durchgeführten Reformmaßnahmen verringert sich die effektive Steuerbelastung zwar zunehmend, so dass sich Deutschland im Ländervergleich beispielsweise deutlich vor Frankreich oder Österreich platziert, deren Gesamtsteuerbelastung deutlich von der Erhebung ertragsunabhängiger Steuern beeinflusst wird, und sich u.a. der Belastungssituation im Vereinigten Königreich annähert. Allerdings liegt die effektive Steuerbelastung weiterhin um EUR 4.662.666 Mio. bzw. 17,5% über dem EU-27 Durchschnittswert von EUR 26.639.477. Auch im Vergleich zu den übrigen EU-15 Staaten (Durchschnittswert EUR 31.122.689) fallen die Steuerbelastungen deutscher Kapitalgesellschaften überdurchschnittlich hoch aus. Von einer spürbaren Verbesserung der steuerlichen Standortbedingungen in Deutschland kann also nicht die Rede sein. Dafür fällt die kombinierte Tarifbelastung von Körperschaft- und Gewerbesteuer mit 30,95% im Vergleich zum EU-27 Durchschnitt (23,78%) deutlich zu hoch aus. Insbesondere im Hinblick auf die steuerlichen Wettbewerbsbedingungen in den EU-Beitrittsstaaten (EU-12 Durchschnittswert: EUR 21.035.462) ist das aktuelle deutsche Unternehmenssteuerregime im internationalen Steuerwettbewerb trotz der erheblichen Entlastungen in den beiden vergangenen Jahrzehnten weiterhin als eher unattraktiv anzusehen.

27. Für Standortentscheidungen multinationaler Investoren ist regelmäßig die auf Unternehmensebene anfallende Steuerbelastung relevant, vgl. Commission of the European Communities (2001).

28. Zu den Details der Unternehmensregime in der Europäischen Union vgl. Endres et al. (2007) sowie [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/resources/documents/common/publications/studies/etr\\_company\\_tax.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/publications/studies/etr_company_tax.pdf).

### 4.3 Auswirkungen einer Finanz- und Wirtschaftskrise

Die Unternehmenssteuerreformen der letzten Jahre gelten – wie auch der Branchenvergleich zeigt – als „Reform für Siegertypen“. Während ertragsstarke Unternehmen von den deutlichen Tarifentlastungen der letzten zwanzig Jahre profitieren, werden ertragsschwache, fremdfinanzierte Unternehmen durch die Besteuerung ertragsunabhängiger Elemente eher be- als entlastet. In ökonomisch schwierigen Zeiten kommt es vor allem zu einem Einbruch des operativen Betriebsergebnisses, einem Rückgang der Investitionen und einer Verteuerung von Krediten. Mit anderen Worten sinkt das steuerliche EBITDA, womit die krisenverschärfenden steuerlichen Regelungen offenkundig werden: Einführung der Zinsschranke, verschärfte Hinzurechnungen bei der Gewerbesteuer sowie Verlustabzugsbeschränkungen im Rahmen der Einkommen-, Körperschaft- und Gewerbesteuer.

Die Konsequenzen dieser krisenverschärfenden Regelungen auf die effektiven Steuerbelastungen deutscher Kapitalgesellschaften werden nachfolgend untersucht. Zur Simulation der realwirtschaftlichen Krise wird dabei ein einmaliger Ertragsrückgang unterstellt. Dazu werden die Erträge der Kapitalgesellschaft in der Mitte des Simulationszeitraums (Periode 6 von 10) in drei unterschiedlichen Szenarien einmalig um bis zu 10% der erzielten Umsatzerlöse reduziert. Da Unternehmen in Zeiten rückläufiger Ergebnisentwicklungen vermehrt Fremdkapital aufnehmen müssen und dieses Kapital bedingt durch die Entwicklungen an den Finanzmärkten momentan sehr hoch zu verzinsen ist, werden gleichzeitig die Zinssätze für kurz- und langfristige Verbindlichkeiten in sämtlichen Szenarien ab Simulationsperiode 6 um vier Prozentpunkte erhöht.

Die Ergebnisse in Tabelle 9 bestätigen, dass sich der Belastungsvorteil des Rechtsstandes 2009 bei abnehmender Ertragslage und steigendem Fremdkapitalaufwand verringert. Für große Kapitalgesellschaften führt insbesondere die Einschränkung der vollständigen Verrechnung des Zinsaufwands im Rahmen der Zinsschranke und der gewerbesteuerlichen Hinzurechnungstatbestände zu einer deutlichen Verschlechterung des Rechtsstandes 2009 gegenüber allen anderen Rechtsständen. Insgesamt verursachen die Einschränkungen des Abzugs von Finanzierungsaufwendungen unter Zugrundelegung eines einmaligen Ertrageinbruches in Höhe von 10% der Umsatzerlöse (Krisenszenario III) eine steuerliche Mehrbelastung in Höhe von EUR 7.360.109 (entspricht 36,91% der Gesamtsteuerbelastung). Während die Effektivbelastung der Kapitalgesellschaft nach dem Rechtsstand 2009 trotz deutlich reduzierter Erträge und einer zunehmenden Zinsbelastung im Krisenszenario III folglich nur um 36,31% im Vergleich zum Ausgangsfall sinkt, reduziert sie sich für die übrigen Rechtsstände mit ca. 51% deutlich stärker. Für konzernzugehörige, der Zinsschranke unterliegende Unternehmen kann sich die effektive Steuerbelastung in wirtschaftlich angespannten Zeiten, im Vergleich zu den älteren Rechtsständen sogar erhöhen. Durch die Entkopplung der Steuerbelastung von der tatsächlichen Ertragssituation der Unternehmen kommt es zudem zu Eingriffen in die Unternehmenssubstanz und einem Entzug von dringend benötigter Liquidität über den Simulationsverlauf. Für Unternehmen, die in wirtschaftlich turbulenten Zeiten mit sinkenden Erträgen, ansteigenden Zinsaufwendungen und Liquiditätsproblemen konfrontiert sind,

**Tabelle 9** Auswirkungen einer Finanz- und Wirtschaftskrise auf die effektive Unternehmenssteuerbelastung

	Ausgangsfall			Krisenszenario I			Krisenszenario II			Krisenszenario III		
	Effektive Steuerbelastung (EUR)	Abweichungen zum RS 2009		Effektive Steuerbelastung (EUR)	Abweichungen zum RS 2009		Effektive Steuerbelastung (EUR)	Abweichungen zum RS 2009		Effektive Steuerbelastung (EUR)	Abweichungen zum RS 2009	
<b>Deutschland 1990</b>	48.273.970	(54,22%)		30.375.949	(27,38%)		28.031.677	(23,91%)		23.328.093	(17,01%)	
Reduktion zum Ausgangsfall	-			37,08%			41,93%			51,68%		
<b>Deutschland 1993</b>	46.193.413	(47,57%)		28.607.448	(19,97%)		26.265.382	(16,10%)		21.741.707	(9,05%)	
Reduktion zum Ausgangsfall	-			38,07%			43,14%			52,93%		
<b>Deutschland 1998</b>	42.436.500	(35,57%)		26.251.763	(9,94%)		23.977.067	(5,99%)		19.974.509	(0,19%)	
Reduktion zum Ausgangsfall	-			38,14%			43,50%			52,93%		
<b>Deutschland 2004</b>	38.793.628	(23,93%)		24.783.781	(3,93%)		22.765.174	(0,63%)		19.129.661	(-4,05%)	
Reduktion zum Ausgangsfall	-			36,11%			41,32%			50,69%		
<b>Deutschland 2009</b>	31.302.143	-		23.845.893	-		22.622.954	-		19.937.139	-	
Reduktion zum Ausgangsfall	-			23,82%			27,73%			36,31%		
<b>WabEG 2010</b>	31.269.165	(-0,11%)		23.799.776	(-0,19%)		22.548.259	(-0,33%)		19.815.736	(-0,61%)	

**Anmerkung:** In sämtlichen Szenarien wird ein Anstieg der kurz- und langfristigen Sollzinsen um vier Prozentpunkte ab Periode 6 von 10 sowie ein einmaliger Rückgang der Erträge um 2.5% (Szenario 1), 5% (Szenario II) oder 10% (Szenario III) der Umsatzerlöse in Periode 6 von 10 unterstellt.

## Steuerpolitik nach der Krise

erweisen sich die ertragsunabhängigen Besteuerungselemente somit eindeutig als krisenverschärfend.

Die im Rahmen des *Wachstumsbeschleunigungsgesetzes* dauerhafte Erhöhung der Freigrenze der Zinsschranke von EUR 1 Mio. auf EUR 3 Mio. sowie der eingeführte EBITDA-Vortrag führen in Kombination mit den gewerbesteuerlichen Entlastungen im betrachteten Extremfall lediglich zu einer Gesamtentlastung der Ausgangskapitalgesellschaft um 0,61%. Dennoch zeigt sich eine verbesserte Liquidität der Musterkapitalgesellschaft in Simulationsperiode 6. Insbesondere der EBITDA-Vortrag nutzt denjenigen Unternehmen, die in Wirtschaftsjahren vor der Krise ausreichend positive Ergebnisse erwirtschaftet haben, und ist vor dem Hintergrund der in Krisenzeiten angespannten Liquiditäts- und Wirtschaftslage vieler Unternehmen in kurzfristiger Hinsicht positiv zu bewerten.

Zu den Mehrbelastungen aus der Besteuerung von Finanzierungsaufwendungen treten die bereits identifizierten Effekte aus der Einführung der Mindestbesteuerung und der zeitlichen und betragsmäßigen Beschränkung des Verlustrücktrages: Während die in Krisenzeiten entstehenden Verluste nach den Rechtsständen 1990 bis 1998 weitestgehend mit Gewinnen der beiden Vorperioden verrechnet werden können, müssen diese für die Rechtsstände 2004 und 2010 zum großen Teil vorgetragen werden. Neben den negativen Liquiditäts- und Zinseffekten steigt somit die Gefahr eines vollständigen Verlustuntergangs im Rahmen der Mantelkaufregelungen des § 8c KStG bei notwendigen Sanierungs- und Umstrukturierungsmaßnahmen. Die Aufhebung der zeitlichen Beschränkung der im Rahmen des *Bürgerentlastungsgesetzes Krankenversicherung*<sup>29</sup> eingeführten Sanierungsklausel des § 8c Abs. 1a KStG sowie die Einführung einer Konzernklausel (§ 8c Abs. 1 S. 5 KStG) durch das *Wachstumsbeschleunigungsgesetz* sind daher positiv zu bewerten. Sie entschärfen die Mantelkaufregelungen deutlich, so dass nunmehr ein erweiterter Rahmen für betriebswirtschaftlich sinnvolle Umstrukturierungen besteht (Herzig und Bohn 2009, S. 2342, Wittkowski und Hielscher 2010, S. 18).

### 4.4 Fazit der quantitativen Untersuchung

Die analysierten Steuerrechtsänderungen müssen sich in erster Linie an den selbst gesteckten Zielen der im Untersuchungszeitraum vollzogenen Steuerreformen messen lassen. Die für die Unternehmensbesteuerung bedeutsamsten Ziele dieser Reformen waren die Verbesserung der Investitions- und Wettbewerbsbedingungen deutscher Unternehmen sowie die Stärkung der Rechtsform- und Finanzierungsneutralität. Im Hinblick auf diese Zielsetzung vermitteln die Berechnungsergebnisse ein zwiespältiges Bild: Unter Zugrundelegung der Rechtsstände 1990, 1993, 1998, 2004 und 2009 zeigen die Ergebnisse, dass die effektive Steuerbelastung auf Unternehmens- und Gesamtebene für Kapitalgesellschaften eindeutig abgenommen hat. Die deutlichen Tarifsenkungen sowie die Nichterhebung bzw. Abschaffung der Vermögen- bzw. Gewerbekapitalsteuer setzten somit eine positive Signalwirkung für den Investitionsstandort Deutschland, wobei von einer spürbaren Verbesserung der Positionierung im europäischen Steuerwettbewerb allerdings keine Rede

29. Gesetz zur verbesserten steuerlichen Berücksichtigung von Vorsorgeaufwendungen (Bürgerentlastungsgesetz Krankenversicherung), BGBl. I 2009, S. 1959.

sein kann. Dafür fallen die Tarifentlastungen zu gering aus. Des Weiteren verbleiben vorhandene sowie im Zeitablauf hinzugekommene strukturelle und steuersystematische Defizite, die der Erreichung der selbst gesteckten Ziele im Wege stehen und zu Konflikten mit dem Verfassungs- und Europarecht führen.<sup>30</sup> So zeigt der Branchenvergleich die asymmetrischen Wirkungen der Steuerreformen in den vergangenen zwanzig Jahren: Während die Tarifentlastungen bei ertragsstarken und mit Eigenkapital finanzierten Unternehmen deutlich ins Gewicht fallen, ergeben sich durch die verstärkte Besteuerung von Aufwandselementen und bei der Einschränkung der Verlustverrechnungsmöglichkeiten für ertragsschwache und stark verschuldete Unternehmen nur geringfügige Entlastungen. Für konzernzugehörige, der Zinsschranke unterliegende Unternehmen kann sich die effektive Steuerbelastung in wirtschaftlich angespannten Zeiten, die für Unternehmen mit einbrechenden Erträgen, rückläufigen Investitionen sowie ansteigenden Zinsaufwendungen einhergehen, über den Untersuchungszeitraum durchaus erhöhen. Die Rechtsanpassungen im Rahmen des *Bürgerentlastungsgesetzes Krankenversicherung* sowie im *Wachstumsbeschleunigungsgesetz* waren daher dringend notwendige Korrekturen und sind in kurzfristiger Hinsicht durchaus positiv zu bewerten. Sie entlasten in erster Linie Unternehmen, die der Zinsschranke unterliegen und in Vorkrisenjahren ausreichend Erträge zur Bildung eines steuerlichen EBITDA-Vortrags nach § 4h Abs. 1 S. 3 EStG erwirtschaftet haben. Mittelfristig können die Maßnahmen eine grundlegende Überarbeitung der strukturellen und steuersystematischen Defizite im Ertragssteuerrecht jedoch nicht ersetzen. Lediglich die Mantelkaufregelungen, die modellbedingt nicht in der quantitativen Analyse berücksichtigt sind, wurden durch die Einführung einer Sanierungs- und Konzernklausel deutlich entschärft. Somit besteht ein erweiterter Rahmen für betriebswirtschaftlich sinnvolle Umstrukturierungen. Hingegen können die Korrekturen an der Zinsschrankenregelung die steuersystematische Zweifelsfragen nicht ausräumen (Kessler und Dietrich 2010, S. 245) und die ökonomischen Probleme einer allgemeinen Zinsabzugsbeschränkung lediglich abmildern. Eine Ausweitung der Quellenbesteuerung, die unvermeidlich zu Doppelbesteuerung führt, bleibt bestehen. Gleiches gilt für die Anpassung der gewerbsteuerlichen Hinzurechnung von Finanzierungsentgelten.

Nach Überwindung der Krise sind somit strukturelle Korrekturen erforderlich, die die konzeptionellen Schwächen beim Zinsabzug, der bilanziellen Verlustvorsorge und des Verlustabzuges, der Gewerbesteuer sowie der mangelnden Abstimmung von Abgeltungsteuer und Unternehmensbesteuerung beseitigen und die Reform der Unternehmensbesteuerung in Deutschland unter Berücksichtigung der ökonomischen Zielsetzungen der vergangenen Steuerreformen, die uneingeschränkt Gültigkeit haben, weiter vorantreiben.

### **5. Folgerungen für die Steuerpolitik nach der Krise**

Um den selbst gesteckten Zielen einer Verbesserung der Wettbewerbs- und Investitionsbedingungen deutscher Unternehmen gerecht zu werden, sind

30. Vgl. zum Beispiel zur Zinsschranke und zur Funktionsverlagerung Hey (2007), S. 1307, zur Europarechtskonformität der Zinsschranke Führich (2007), S. 345 oder zur Verlustverrechnung Lang und Englisch (2005), S. 3.

## Steuerpolitik nach der Krise

mittel- und langfristig strukturelle Korrekturen der Unternehmensbesteuerung in Deutschland unter Berücksichtigung des begrenzten finanziellen Spielraumes erforderlich. Mittelfristig sind die strukturellen und steuersystematischen Defizite der Zinsschranke, die gewerbsteuerlichen Hinzurechnungsvorschriften für Finanzierungsentgelte, die steuerliche Gewinnermittlung bzw. der Verlustabzug sowie die Abgeltungsteuer zu überarbeiten. Langfristig geht es darum, die Investitionsbedingungen weiter zu verbessern, wozu die Finanzierungs- und Rechtsformneutralität der Besteuerung zu stärken ist.

### 5.1 Mittelfristige Maßnahmen

#### 5.1.1 Zinsschranke

Bei der Zinsschranke und ihrer Vorgängerregelung (§ 8a KStG 1994–2007) geht es im Grundsatz um die Sicherstellung von Steuersubstrat in Deutschland. Einer übermäßigen Fremdfinanzierung durch Steuerausländer soll Einhalt geboten werden. Eine Abzugsbeschränkung auch bei reinen Inlandsfällen, wie sie derzeit besteht, schießt folglich über das Ziel der Aufkommenssicherung hinaus. Auch die im Rahmen des *Wachstumsbeschleunigungsgesetzes* vollzogenen Änderungen können die ökonomische und rechtliche Problematik der Zinsschranke lediglich abmildern. Alternativmodelle einer Zinsabzugsbeschränkung (Herzig, Bohn und Fritz 2009, S. 61 ff.), die etwa am Verschuldungsgrad oder an Aktivagrenzen anknüpfen, sind ebenfalls nicht zielführend, solange das Doppelbesteuerungsproblem insbesondere im Inland bestehen bleibt.

Die Zielsetzung der Aufkommenssicherung lässt sich am besten durch eine internationale Vereinbarung zur Besteuerung grenzüberschreitender Zinszahlungen innerhalb der EU und OECD verwirklichen, indem den Quellenstaaten ein vorrangiges, der Höhe nach begrenztes Besteuerungsrecht eingeräumt wird. Der Ausgang eines solchen Prozesses ist allerdings äußerst ungewiss. Dem deutschen Gesetzgeber steht jedoch die Möglichkeit offen, Zinsabzugsbeschränkungen auf Auslandssachverhalte zu begrenzen. Eine Regelung zur Begrenzung der Gesellschafter-Fremdfinanzierung ausschließlich zu Lasten im Ausland ansässiger Gesellschafter erscheint EU-rechtlich unbedenklich, soweit sie sich auf Missbrauchsfälle beschränkt.<sup>31</sup> Eine solche Regelung würde gleichzeitig dem Ziel der Aufkommenssicherung in Deutschland dienen, da vor allem Gesellschafter-Darlehen im Konzern für Gewinnverlagerungen genutzt werden (Overesch und Wamser 2010, S. 563).

#### 5.1.2 Gewerbsteuerliche Hinzurechnungsvorschriften

Bei der Gewerbesteuer sind die Hinzurechnungsvorschriften für Finanzierungsentgelte zu überarbeiten. Die Hinzurechnung der pauschalierten Finanzierungsentgelte beim Zahlungsverpflichteten ohne eine korrespondierende Kürzung beim Zahlungsempfänger führt zu einer Doppelerfassung der Entgelte und verstößt gegen den Objektcharakter der Gewerbesteuer. Hinzu kommen Kollisionen mit dem EU-Recht. Die im *Wachstumsbeschleunigungsgesetz* vollzogene Absenkung der gewerbsteuerlichen Hinzurechnung von Finanzierungsentgelten bei Immobilien von 65% auf 50% und somit von effektiv (in Höhe des Hinzurechnungsanteils von 25%) 16,25% auf 12,5% greift eindeutig zu kurz.

31. Zu einem Gesetzesvorschlag vgl. Schön (2009), S. 888.

### 5.1.3 Steuerliche Gewinnermittlung und Verlustabzug

Die Verlustvorsorge im Bilanzsteuerrecht wurde in der Vergangenheit mehrfach durch Einschränkungen bei Rückstellungen und Teilwertabschreibungen sowie der Bildung stiller Reserven beschränkt. Gleichzeitig wurde der Verlustabzug zeitlich und betragsmäßig eingeschränkt. Beide Maßnahmen widersprechen sich diametral. Bleibt es bei den Begrenzungen der bilanziellen Verlustvorsorge, sind die Mindestbesteuerung im Rahmen des Verlustvortrags (§ 10d EStG) – auch mit Wirkung für die Gewerbesteuer – zu beseitigen und die zeitlichen und betragsmäßigen Beschränkungen des Verlustrücktrags zu entschärfen. Die Ankündigung der Bundesregierung zur Neustrukturierung der Regelungen zur Verlustverrechnung<sup>32</sup> ist daher zu begrüßen. Sie wäre die wünschenswerte Option; gegebenenfalls könnten Altverluste dabei von der Lockerung des Verlustabzuges ausgenommen werden. Bleibt es dagegen bei den Begrenzungen des Verlustabzugs, ist das Imparitätsprinzip im Rahmen der steuerlichen Gewinnermittlung zu reaktivieren.

### 5.1.4 Korrekturen bei der Abgeltungsteuer

Die Entscheidung für die Abgeltungsteuer auf private Kapitalerträge sollte nicht revidiert werden. Allerdings ist die Diskriminierung der Eigenkapitalfinanzierung abzubauen, die aus der Vorbelastung von Dividenden und Veräußerungsgewinnen mit Unternehmenssteuern resultiert. Während Entgelte aus der Überlassung von Eigenkapital an Kapitalgesellschaften somit doppelt belastet werden, unterliegen Zinsen aus der Überlassung von Fremdkapital hingegen lediglich der Abgeltungsteuer. Das Ziel einer Verbesserung der Eigenkapitalausstattung der Unternehmen wird somit unterlaufen. Gerade in Krisenzeiten steigen jedoch die Fremdkapitalbeschaffungskosten und Eigenkapital wird dringend als existenzsichernder Verlustpuffer benötigt.

Eine weitere Absenkung des Satzes der Abgeltungsteuer würde das Problem noch weiter verschärfen, da hierdurch die Fremdfinanzierung noch stärker begünstigt wäre. Vielmehr sind bei einem einheitlichen Satz der Abgeltungsteuer Dividenden und Veräußerungsgewinne zu entlasten, indem diese Kapitaleinkünfte im Gegensatz zu Zinsen nur in Höhe eines festzulegenden Prozentsatzes in die Bemessungsgrundlage der Abgeltungsteuer einbezogen werden. Der andere Teil bliebe z.B. im Rahmen eines Teileinkünfteverfahrens steuerfrei.

## 5.2 Langfristige Maßnahmen

Langfristig geht es darum die Finanzierungs- und Rechtsformneutralität der Besteuerung durch Integration der Unternehmenssteuern in die persönliche Einkommensteuer sowie durch die Umgestaltung der Gewerbesteuer zu stärken. Inwieweit neben strukturellen Anpassungen jedoch Spielraum für eine grundlegende Steuerreform und weitere Steuerentlastungen besteht, ist vor dem Hintergrund der Lage der öffentlichen Haushalte und der im Grundgesetz verankerten Regelungen zur Begrenzung der Verschuldung äußerst fraglich.

Langfristiger Handlungsbedarf besteht zunächst bei der Integration der Unternehmenssteuern in die persönliche Einkommensteuer. Nur auf diese

32. Vgl. Koalitionsvertrag (Anmerkung 4), S. 6.

## Steuerpolitik nach der Krise

Weise lassen sich die Investitionsbedingungen weiter verbessern und die Finanzierungs- und Rechtsformneutralität der Besteuerung stärken. Hierzu sind die Unternehmenssteuern – etwa nach dem Vorbild der vom Sachverständigenrat/Max-Planck-Institut München/ZEW vorgeschlagenen Dualen Einkommensteuer (SVR 2006) – in die persönliche Einkommensteuer zu integrieren. Die Duale Einkommensteuer gewährleistet Finanzierungsneutralität für sämtliche Grenzinvestitionen, d.h. für Kapitaleinkommen in Höhe des Kapitalmarktzinses (Schön et al. 2006 S.106). Damit ist insoweit gleichzeitig die Rechtsformneutralität gewährleistet. Bei wirtschaftlicher Betrachtung ist dieses Ergebnis nicht weiter überraschend, da verschiedene Unternehmensrechtsformen nichts anderes darstellen als unterschiedliche institutionelle Formen der Eigenkapitalüberlassung. Überdies verbessert das Konzept der Dualen Einkommensteuer die Finanzierungsneutralität profitabler Investitionen deutlich und lässt den Einbezug der Gewerbesteuer in die Integration der Unternehmenssteuern in die persönliche Einkommensteuer zu. Konkret ist hierzu der Satz der Unternehmenssteuern an den Satz der Abgeltungsteuer anzugleichen sowie Dividenden und Veräußerungsgewinne in Höhe einer marktüblichen Verzinsung steuerfrei zu stellen. Ferner ist für die Abgeltungsteuer eine generelle Veranlagungsoption vorzusehen.

In diese Integration ist die Gewerbesteuer einzubeziehen. Die Gewerbesteuer in ihrer jetzigen Ausgestaltung verschlechtert die steuerliche Standortattraktivität Deutschlands und hemmt die Investitionsbereitschaft, da alternative Kapitalmarktinvestitionen im Vergleich zu Sachinvestitionen begünstigt sind. Zudem verhindert sie Finanzierungs- und Rechtsformneutralität, da sie Gewinne von Kapitalgesellschaften voll trifft, die Gewinne von Personenunternehmen wegen der pauschalen Anrechnung auf die Einkommensteuer jedoch weitgehend verschont und Zinsen zu einem Viertel belastet. Darüber hinaus führt das Betriebsausgabenabzugsverbot bei rückläufigen Erträgen zu einer indirekten Substanzbesteuerung. Bei einer Beibehaltung der Gewerbesteuer lassen sich diese Mängel nicht beheben. Die Gewerbesteuer sollte deshalb abgeschafft und in die Einkommen- und Körperschaftsteuer integriert werden. Dafür liegt ein schlüssiges Konzept der Stiftung Marktwirtschaft zur Neuordnung der Kommunal Finanzen vor (Stiftung Marktwirtschaft 2006), das neben einer Bürgersteuer eine kommunale Unternehmenssteuer vorsieht. Auch die Duale Einkommensteuer wäre mit diesem Konzept kompatibel (SVR 2006, S. 30 ff.).

## Literaturverzeichnis

- Auerbach, A.J. (1990), Comment to L.A. Bovenberg, K. Andersson, K. Aramaki, S.K. Chad, in: A. Razin und Slemrod, J. (Hrsg.), *Taxation in the Global Economy*. University of Chicago Press, Chicago, 325–328.
- Bundesverband Deutscher Leasing-Unternehmen (BDL) (2008), *Jahresbericht 2007/2008*. Berlin.
- Commission of the European Communities (2001), *Company Taxation in the Internal Market*. Brüssel.
- Davis, Steven und Henrekson, Magnus (2005), Tax Effects on Work Activity, Industry Mix and Shadow Economy Size: Evidence from Rich-Country Comparisons, in: R. Gomez Salvador, A. Lamo, B. Petrongolo, M. Ward, and E. Wasmer (eds.), *Labour Supply and Incentives to Work in Europe* Edward Elgar Press, Cheltenham.

- Devereux, M.P. und R. Griffith (2003), Evaluating Tax Policy for Location Decisions, *International Tax and Public Finance* 10, 107–126.
- Endres, D., A. Oestreicher, W. Scheffler und C. Spengel (2007), *The Determination of Corporate Taxable Income in the EU Member States*. Kluwer Law International, Alphen aan den Rijn.
- Führich, G. (2007), Ist die geplante Zinsschranke europarechtskonform?, *Internationales Steuerrecht* 10, 341–345.
- Fuest, C. (2010), Aktuelles zur Wirtschaftskrise, *Die Wirtschaftsprüfung* 1, 9–14.
- Gutekunst, G. (2005), *Steuerbelastungen und Steuerwirkungen bei nationaler und grenzüberschreitender Geschäftstätigkeit*. Eul, Köln.
- Hemmelgarn, T. und G. Nicodème (2010), The 2008 Financial Crisis and Taxation Policy, *European Commission Taxation Paper* 20.
- Herzig, N. und A. Bohn (2009), Das Wachstumsbeschleunigungsgesetz als Umsetzung des Sofortprogramms der Koalitionsparteien zum Unternehmenssteuerrecht, *Deutsches Steuerrecht* 46, 2341–2349.
- Herzig, N., A. Bohn und G. Fritz (2009), Alternativmodelle zur Zinsschranke, *Beihefter zu Deutsches Steuerrecht* 29, 61–68.
- Hey, J. (2007), Verletzung fundamentaler Besteuerungsprinzipien durch die Gegenfinanzierungsmaßnahmen des Unternehmensteuerreformgesetzes 2008, *Betriebs-Berater* 2, 1303–1309.
- Institut "Finanzen und Steuern" e.V. (1990–2009), Entwicklungen der Realsteuerhebesätze der Gemeinden mit mehr als 50.000 Einwohnern, *IFSt-Schrift* Nr. 301, 320, 364, 420 und 458, Bonn.
- Jacobs, O. H. und C. Spengel (1994), Aspekte der Unternehmensbesteuerung im internationalen Vergleich, in: E. Dichtl (Hrsg.), *Standort Bundesrepublik Deutschland. Die Wettbewerbsbedingungen auf dem Prüfstand*. Frankfurter Allgemeine Zeitung, Frankfurt.
- Jacobs, O. H. und C. Spengel (1996), *European Tax Analyzer*. Nomos, Baden-Baden.
- Jacobs, O. H., D. Harhoff, C. Spengel, T. H. Eckerle, C. Jaeger, K. Müller, F. Ramb und A. Wünsche (1998), *Stellungnahme zur Steuerreform 1999/2000/2002*, ZEW-Dokumentation 98–10, Mannheim.
- Jacobs, O. H., U. Schreiber, C. Spengel, G. Gutekunst und L. Lammersen (2003), *Stellungnahme zum Steuervergünstigungsabbaugesetz und zu weiteren steuerlichen Maßnahmen*, ZEW-Dokumentation 03–01, Mannheim.
- Jacobs, O. H., C. Spengel, G. Gutekunst, R. A. Hermann, C. Jaeger, K. Müller, M. Seybold, T. Stetter und M. Vituschek (2000), *Stellungnahme zum Steuersenkungsgesetz*, ZEW-Dokumentation 00–04, Mannheim.
- Kessler, W. und M.-L. Dietrich (2010), Die Zinsschranke nach dem WaBeschG – la dolce vita o il dolce far niente?, *Der Betrieb* 5, 240–245.
- Knirsch, D. (2005), *Die antizipierte und realisierte Steuerbelastung von Unternehmen*. Deutscher Universitäts-Verlag, Wiesbaden.
- Lang, J. und J. Englisch (2005), Zur Verfassungswidrigkeit der neuen Mindestbesteuerung, *Steuer und Wirtschaft* 1, 3–24.
- Lloyd, G. (2009), *Moving Beyond the Crisis: Using Tax Policy to Support Financial Stability*, OECD, Paris.
- Nacke, A. (2009), Gesetzentwurf zum Wachstumsbeschleunigungsgesetz, *Der Betrieb* 47, 2507–2511.
- Nicodème, G. (2001), Computing Effective Corporate Tax Rates: Comparisons and Results, *MPRA Paper* No. 3808.
- Nicodème, G. (2007), Comparing Effective Corporate Tax Rates, 2007, *Frontiers in Finance and Economics* 4, 102–131.
- Oestreicher, A., C. Spengel und T. Reister (2009), Common Corporate Tax Base and Effective Tax Burdens in the EU Member States, *World Tax Journal* 1, 46–66.

## Steuerpolitik nach der Krise

- Overesch, M. und G. Wamser (2010), Corporate Tax Planning and Thin-Capitalization Rules: Evidence from a Quasi- Experiment, *Applied Economics* 42, 563–573.
- Rödter, T. (1992), Die Übernahme der Steuerbilanzwerte in die Vermögensaufstellung, *Deutsches Steuerrecht* 29, 965–969.
- Sachverständigenrat zur Begutachtung der gesamtwirtschaftlichen Entwicklung (SVR) (2006), *Reform der Einkommens- und Unternehmensbesteuerung durch die Duale Einkommensteuer*, Expertise im Auftrag der Bundesminister der Finanzen und für Wirtschaft und Arbeit vom 23. Februar 2005, Wiesbaden.
- Scheunemann, M.P. und A. Dennisen (2009), Unternehmensbesteuerung 2010 – Überblick über die im Wachstumsbeschleunigungsgesetz vorgesehenen Änderungen, *Betriebs-Berater* 48, 2564–2567.
- Schreiber, U. (2002), Gewinnermittlung und Besteuerung der Einkommen, *Steuer und Wirtschaft* 2, 105–115.
- Schön, W. (2009), Zurück in die Zukunft? Gesellschafter-Fremdfinanzierung im Lichte der EuGH-Rechtsprechung, *Internationales Steuerrecht* 24, 882–889.
- Schön, W., U. Schreiber, C. Spengel und W. Wiegard (2006), Reform der Einkommens- und Unternehmensbesteuerung durch die Duale Einkommensteuer, *Die Steuerberatung* 3, 103–106.
- Spengel, C. und T. Reister (2007), *Schriftliche Stellungnahme des Zentrums für Europäische Wirtschaftsforschung (ZEW) für die öffentliche Anhörung zu dem Gesetzentwurf 16/4841 und weiteren Anträgen am Mittwoch, 25. April 2007*. Mannheim.
- Statistisches Bundesamt (2007), *Fachserie 4*, Wiesbaden
- Statistisches Bundesamt (2010), *Volkswirtschaftliche Gesamtrechnung. Inlandsproduktberechnung. Vierteljahresergebnisse*, Wiesbaden.
- Stiftung Marktwirtschaft (2006), *Kommission „Steuergesetzbuch“, Steuerpolitisches Programm. Einfacher, gerechter, sozialer: Eine umfassende Ertragsteuerreform für mehr Wachstum und Beschäftigung*, Berlin.
- Wiegard, W. (2010), Zwanzig Thesen zur Steuerpolitik, *Finanz-Rundschau: Ertragssteuerrecht* 92, 401–407.
- Wittkowski, A. und S. Hielscher (2010), Änderungen des § 8c KStG durch das Wachstumsbeschleunigungsgesetz, *Der Betrieb* 1, 11–18.

---

**Abstract:** *In this article we numerically explore the development of corporate tax burdens for the case of Germany during the time period between 1990 and 2010. We set up a model-firm approach, which allows us to account separately for many complicated tax provisions, such as earning stripping rules or loss-carryovers, in great detail and hence provide a comprehensive analysis of the tax systems in Germany, which extends the scope of existing literature. Furthermore, we present an analysis of the impact of the global economic and financial crisis on the effective tax burden of companies and evaluate the short-term measures introduced by the German government to support economic activity. Although the global economic crisis has posed hard new questions, it also offers an opportunity to accelerate structural tax reforms and restart the discussion on the design of corporate taxation in Germany beyond short-term policy responses. Therefore, we finally outline proposals to reform corporate taxation in Germany.*