



Stellungnahme

Zu dem Entwurf der Fraktionen der CDU/CSU und SPD
Corona-Steuerhilfegesetz (BT-Drucks. 19/19150)

dem Antrag der Fraktion Bündnis 90/Die Grünen
Verbesserte Verlustverrechnung (BT-Drucks. 19/19134)

sowie den Anträgen **BT-Drucks. 19/18727 u. 19/19164** der AfD-Fraktion

Zusammenfassung der Empfehlungen	1
I. Vorbemerkung zur Rolle des Steuerrechts in der Pandemie	1
II. Erste Maßnahmen seitens des BMF.....	2
1. Schnelles Handeln auf Verwaltungsebene sehr zu begrüßen.....	2
2. Erfordernis gesetzlicher Rechtsgrundlagen.....	2
III. Entwurf Corona-Steuerhilfegesetz.....	3
1. Ermäßigter Umsatzsteuersatz für Gastronomieumsätze: nicht empfehlenswert	3
2. Sinnvollere umsatzsteuerrechtliche Maßnahmen.....	5
3. Sonstige im Entwurf eines Corona-Steuerhilfegesetzes vorgesehene Änderungen	6
IV. Dringend notwendige Ausweitung des Verlustrücktrags	7
1. Vergleich steuerlicher Verlustverrechnung mit direkten Hilfen.....	7
2. Ausgestaltungsmöglichkeiten.....	9
V. Aussetzung der Mindestbesteuerung für 2020er Verluste	10

Zusammenfassung der Empfehlungen

Der Entwurf eines Corona-Steuerhilfegesetzes enthält als einzige Maßnahme von Gewicht die **Absenkung des Umsatzsteuersatzes für Gastronomieumsätze**. Zielsetzung und Wirksamkeit sind mehr als zweifelhaft. Von der Umsetzung ist **ausdrücklich abzuraten** (dazu Seite 3–5). Die sonstigen im Entwurf eines Corona-Steuerhilfegesetzes vorgesehenen Maßnahmen sind sinnvoll (dazu Seite 6), weil sie Gesetzesänderungen an anderer Stelle nachvollziehen (UmwStG), Vollzugslasten temporär reduzieren (§ 2b UStG) oder europarechtlich geboten sind (Anzeigepflichten).

Zwingend in das Gesetz aufzunehmen ist eine **gesetzliche Grundlage für die Steuerfreiheit des Coronabonus** (dazu Seite 2–3).

Insgesamt bleibt der Entwurf eines Corona-Steuerhilfegesetzes weit hinter dem zurück, was aktuell erforderlich ist. Damit das Gesetz seinen Namen verdient, sollten Maßnahmen im Bereich der **Verlustverrechnung**, namentlich die **Ausweitung des Verlustrücktrags**, aufgenommen werden (dazu Seite 5–10). Dies wird nicht nur von der Wirtschaft gefordert, sondern mit großer Einhelligkeit und Dringlichkeit auch von der Wissenschaft empfohlen¹. Sollte sich der Gesetzgeber einer Ausweitung des Verlustrücktrags wegen der hiermit temporär verbundenen Mindereinnahmen verschließen, so ist es umso weniger verständlich, dass für eine Maßnahme zweifelhafter Wirksamkeit wie die Begünstigung der Gastronomieumsätze dauerhafte Mindereinnahmen in Höhe von immerhin 2,7 Mrd. Euro in Kauf genommen werden.

I. Vorbemerkung zur Rolle des Steuerrechts in der Pandemie

Das Steuerrecht kann wesentliche Beiträge zur Überwindung der Krise leisten, zum einen für den Liquiditätserhalt, zum anderen indem es das Wiedererstarken der Wirtschaft nicht behindert. Seine Eignung zu wirtschaftlich sinnvoller Verhaltenslenkung wird dagegen oft überschätzt. Deshalb ist gegenüber speziellen Konjunkturanreizen Zurückhaltung geboten. Zwar hat das Steuerrecht gegenüber direkten Finanzhilfen den großen Vorteil, dass es – außer bei Stundung und Erlass – keine Bedürftigkeits- oder Liquiditätsprüfungen erfordert. Das bedingt aber bei singulären Steuersubventionen die Gefahr erheblicher Mitnahmeeffekte, oftmals ohne dass das eigentliche Ziel erreicht wird. Deshalb sind eine exakte Zielbestimmung und zieladäquate Ausgestaltung essentiell. Dabei sind folgende seitens des Wis-

¹ Wiss. Beirat beim BMF, Stellungnahme 3/2020, https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Ministerium/Geschaeftsbereich/Wissenschaftlicher_Beirat/Gutachten_und_Stellungnahmen/Ausgewaehlte_Texte/2020-05-14-Gutachten-Corona-Hilfen-anl.pdf?__blob=publicationFile&v=5.

senschaftlichen Beirats beim BMF² bereits in der Finanzkrise 2008/2009 formulierte Kriterien zu beachten:

- Schnelle Wirksamkeit,
- Zielgenauigkeit und
- zeitliche Begrenzung.

Vorzugswürdig sind jedoch Maßnahmen, die sich aus dem Steuersystem heraus begründen lassen, insbesondere indem krisenverstärkende Regeln (Verlustverrechnungsrestriktionen, Betriebsausgabenabzugsverbote) zumindest temporär außer Kraft gesetzt werden, um die *built-in flexibility* der Gewinnsteuern wiederherzustellen.

II. Erste Maßnahmen seitens des BMF

1. Schnelles Handeln auf Verwaltungsebene sehr zu begrüßen

Das Bundesfinanzministerium hat im Rahmen der auf untergesetzlicher Ebene bestehenden Möglichkeiten sehr schnell reagiert mit

- Schreiben vom 19. März 2020 zu Stundung und Vollstreckung,
- Schreiben vom 9. April 2020 zur Behandlung steuerlicher Corona-Hilfsmaßnahmen,
- Schreiben vom 9. April 2020 zur Abmilderung der zusätzlichen Belastungen durch die Coronakrise für Arbeitnehmer sowie
- Schreiben vom 24. April 2020 zur pauschalierten Herabsetzung bereits geleisteter Vorauszahlungen für 2019.

Damit wurde im Interesse der Handlungsfähigkeit von Finanzverwaltung und Steuerpflichtigen eine erste Grundlage für Maßnahmen einer schnellen Liquiditätssicherung geschaffen.

2. Erfordernis gesetzlicher Rechtsgrundlagen

In einigen Fällen bedarf es aber **zwingend gesetzlicher Grundlagen**. Es ist nicht nachvollziehbar, dass diese nicht in den Entwurf eines Corona-Steuerhilfegesetzes aufgenommen wurden. Der Große Senat des Bundesfinanzhofs hat in seiner Entscheidung vom

² Siehe Schreiben des Wiss. Beirats beim BMF vom 4.12.2008, https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Ministerium/Geschaefsbereich/Wissenschaftlicher_Beirat/Gutachten_und_Stellungnahmen/Ausgewaehlte_Texte/0901091a3002.pdf?__blob=publicationFile&v=3.

28.11.2016 zum Sanierungserlass³ die Anforderungen des Rechtsstaatsprinzips auch für entlastende Maßnahmen sehr deutlich gemacht. Es ist nicht ersichtlich, dass hiervon im Hinblick auf die besondere Eilbedürftigkeit von Coronamaßnahmen abgewichen werden kann, zumal die entsprechenden gesetzlichen Grundlagen rückwirkend geschaffen werden können.

Zwingend ist die Schaffung einer gesetzlichen Rechtsgrundlage für die Steuerfreiheit des sog. Coronabonus von bis zu 1.500 Euro, soweit dieser von einem privaten Arbeitgeber gezahlt wird⁴. Sie ist weder von § 3 Nr. 11 EStG gedeckt, noch von R 3.11 Abs. 2 LStR, der im Übrigen seinerseits nicht von § 3 Nr. 11 EStG gedeckt ist.

Nicht ganz so eindeutig ist, ob es auch für die Herabsetzung der Vorauszahlungen 2019 im Rahmen der geltenden Verlustrücktragsregeln einer gesetzlichen Regelung bedarf (s. Antrag Bündnis 90/Die Grünen, BT-Drucks. 19/19134). Letztlich enthält das diesbezügliche Schreiben vom 24. April 2020 lediglich Nachweiserleichterungen für die in § 37 Abs. 3 Satz 3 EStG vorgesehene Herabsetzung festgesetzter Vorauszahlungen, ohne den Verlustrücktrag auszudehnen oder zu beschränken. Richtigerweise sollten im Rahmen der erforderlichen gesetzlichen Ausweitung des Rücktrags von Verlusten des Jahres 2020 (dazu Seite 5–10) aber auch gesetzliche Regeln zur verfahrensrechtlichen Umsetzung getroffen werden.

Auch die breite Gewährung zinsloser Steuerstundungen lässt sich wohl noch auf § 222 AO stützen. Im Hinblick auf den flächendeckenden Verzicht auf Verzinsung und Sicherheitsleistungen würde die Schaffung einer gesetzlichen Grundlage aber für Rechtssicherheit sorgen.

III. Entwurf Corona-Steuerhilfegesetz

1. Ermäßigter Umsatzsteuersatz für Gastronomieumsätze: nicht empfehlenswert

Das Corona-Steuerhilfegesetz besteht im Wesentlichen aus der Absenkung des Umsatzsteuersatzes für Gastronomieumsätze (§ 12 Abs. 2 Nr. 15 UStG-E). Hiergegen bestehen **erhebliche Vorbehalte**⁵.

Unbestritten ist die Gastronomie durch die Betriebsschließungen sowie durch Hygiene- und Abstandsgebote besonders betroffen. Hinzu kommt, dass sich Gastronomieumsätze, selbst

³ BFH v. 28.11.2016 – GrS 1/15, BStBl. II 2017, 393.

⁴ Ebenso *Hechtner*, NWB 2020, 1249 ff.

⁵ Diese Vorbehalte sind allerdings nicht verfassungsrechtlicher Natur. Gleichheitsrechtlich ist es – ausgehend von der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts – unbedenklich, eine einzelne Branche zu begünstigen, ohne gleich oder ähnlich schwer betroffene Branchen ebenfalls zu begünstigen. Das Bundesverfassungsgericht räumt dem Gesetzgeber bei der Entscheidung über Steuervergünstigungen größtmöglichen Gestaltungsspielraum ein, vgl. BVerfG v. 20.4.2004 – 1 BvR 905/00, BVerfGE 110, 274 (292 f.).

wenn diese Restriktionen nicht bestünden, nur begrenzt nachholen lassen, was allerdings auch für andere besonders betroffene Dienstleistungen gilt.

Diese Probleme lassen sich aber nicht durch eine Absenkung der Umsatzsteuer lösen. Es **fehlt** an einer klaren **Zielvorgabe**, was durch die Anwendung des ermäßigten Umsatzsteuersatzes bewirkt werden soll und bewirkt werden kann.

Die Absenkung des Umsatzsteuersatzes für Gastronomieumsätze ist der zweiten Schicht steuerlicher Konjunkturmaßnahmen zuzuordnen. Temporäre Umsatzsteuersenkungen sind grds. zur Nachfragebelebung geeignet, soweit sie in niedrigeren Verbraucherpreisen niederschlagen⁶. Werden Umsatzsteuerermäßigungen dagegen nicht an die Verbraucher weitergegeben, steigen die Unternehmensgewinne⁷. Allerdings wirkt die Umsatzsteuer als Verbrauchsteuer unspezifisch, wenn es um die Begünstigung von Unternehmern geht.

Die Gesetzesbegründung macht nicht deutlich, ob der **Steuervorteil beim Unternehmer** verbleiben oder in Form niedrigerer Preise auf den Gast überwältzt werden soll. Dass die Nachfrage gering ist, liegt zum einen an den Abstands- und Hygieneregeln, durch die weniger Gäste bewirtet werden können. Insofern könnte es helfen, wenn der Vorteil beim Unternehmer verbleibt, weil dann bei geringerem Umsatz höhere Gewinne gemacht werden können. **Mehr als fraglich** ist, ob die Umsatzsteuerermäßigung unter der Prämisse der Weitergabe an den Verbraucher zu einer **Nachfragesteigerung** führen wird. Restaurantbesuche unterbleiben derzeit nicht wegen des Preises, sondern wegen der weiterhin notwendigen Hygiene- und *Social-Distancing*-Auflagen, sodass sie noch hinter dem zurückbleiben, was unter Einhaltung der Abstandsregeln möglich wäre. Hieran wird auch eine Umsatzsteuerermäßigung nichts ändern. Temporäre Umsatzsteuerermäßigungen haben Nachfrageeffekte in erster Linie, indem langfristige hochpreisige Anschaffungen vorgezogen werden⁸. Derartige Vorzieheffekte sind gerade bei Gastronomieumsätzen nicht zu erwarten⁹. Dann aber ist nicht erkennbar, wie die Ermäßigung des Umsatzsteuersatzes die befürchteten Insolvenzen in der Gastronomie verhindern soll. Um kurzfristig das Gastaufkommen zu erhöhen, wären – bei allen auch diesbezüglich bestehenden Vorbehalten – befristet gültige **Restaurantchecks** wohl eher geeignet¹⁰.

⁶ Umsatzsteuersenkungen sind insofern zielgerichteter als Einkommensteuersenkungen, da diese auch in erhöhte Sparbeiträge fließen können, wofür insbesondere bei erheblicher Verunsicherung, wie sie durch die gegenwärtige Pandemie ausgelöst ist, vieles spricht.

⁷ *Fuest/Wildgruber*, Wirtschaftsdienst 2017, 4 (6).

⁸ *Fuest/Wildgruber*, Wirtschaftsdienst 2017, 4 (5).

⁹ Die Nutzung der Steuerermäßigung für spätere, nach Überwindung der Pandemie stattfindende Restaurantbesuche durch die Ausstellung von Verzehr Gutscheinen seitens der Gaststättenbetreiber kommt nicht in Betracht, da es sich schon wegen der Ausnahme der Getränkeumsätze um Mehrzweckgutscheine handeln würde, für die die Umsatzsteuer erst bei Einlösung und zum dann gültigen Umsatzsteuersatz entsteht.

¹⁰ Zu derartigen Konsumchecks bereits Schreiben des Wiss. Beirats beim BMF vom 4.12.2008 (Fn. 2), 6.

Wie wenig durchdacht die Maßnahme ist, zeigt sich schließlich auch an der Ausnahme von Getränken. **Getränkeumsätze** machen einen besonders wichtigen Anteil der gastronomischen Umsätze aus. Hier bestehen weit höhere Gewinnmargen, sodass ein besonderes Interesse gerade an der Steigerung von Getränkeumsätzen besteht. Die Ausnahme der Getränke erzeugt zudem unverhältnismäßigen administrativen Aufwand, obwohl die Erstreckung auf Getränkeumsätze von dem seitens des Gesetzgebers zugrunde gelegten Zweck, mag dieser auch wenig schlüssig sein, gedeckt wäre.

Auch die angekündigte „**Beobachtung**“ der Wirksamkeit der Maßnahmen (BT-Drucks. 19/19150, 9) macht wenig Sinn, wenn nicht klar definiert wird, welche konkreten Ziele erreicht werden sollen und können.

An diesen Vorbehalten ändert die **Befristung** auf ein Jahr nichts, auch wenn diese zwingend ist. Denn als Einstieg in eine **dauerhafte Begünstigung** ist die Maßnahme ganz **entschieden abzulehnen**. Es gelten dieselben Vorbehalte wie gegen die 2009 eingeführte Begünstigung von Hotelübernachtungen. Ein **besonderer Gemeinwohlbezug** von Gaststätten¹¹ ist **nicht erkennbar**. Eine Ausweitung des ermäßigten Umsatzsteuersatzes würde im Übrigen einmal mehr die massiven Beanstandungen des Bundesrechnungshofes¹² missachten. Umso bedenklicher stimmt, dass – wie der Antrag der AfD-Fraktion (BT-Drucks. 19/19164) deutlich macht – die Krise genutzt werden soll, um eine schon länger bestehende Forderung dauerhaft durchzusetzen¹³. Es ist damit zu rechnen, dass es erhebliche Bestrebungen zur Verstetigung der Maßnahme geben wird. Schon deshalb ist äußerste Vorsicht auch gegenüber einer nur temporären Einführung als vermeintliches Kriseninstrument geboten.

2. Sinnvollere umsatzsteuerrechtliche Maßnahmen

Eine temporäre signifikante **Absenkung des allgemeinen Umsatzsteuersatzes** wäre diesen Vorbehalten nicht ausgesetzt und könnte dazu beitragen, den massiven Nachfrageeinbruch zu überwinden. Allerdings wäre eine solche Maßnahme (z.B. Senkung um 3 Prozentpunk-

¹¹ AfD-Fraktion, BT-Drucks. 19/19164 „lokales Wirtshaus“ als Einrichtung der „Daseinsvorsorge“ und des „gesellschaftlichen Zusammenhalts“.

¹² Bundesrechnungshof, Bericht nach § 99 BHO über den ermäßigten Umsatzsteuersatz. Vorschläge für eine künftige Ausgestaltung der Steuerermäßigung vom 28. Juni 2020; s. auch *Ismar/Kaul/Reiß/Rath*, Analyse und Bewertung der Strukturen von Regel- und ermäßigten Sätzen bei der Umsatzbesteuerung unter sozial-, wirtschafts-, steuer- und haushaltspolitischen Gesichtspunkten, Forschungsgutachten im Auftrag des Bundesministeriums der Finanzen, 2010.

¹³ Hinweis auf eine **bereits seit Oktober 2019** laufende Online-Petition der DEHOGA Bayern e.V. zur Absenkung der Umsatzsteuer auf Gastronomieumsätze.

te) extrem teuer¹⁴, ohne dass die Kosten notwendig im Verhältnis zur Wirkung auf die Nachfrage stehen¹⁵.

Nicht nachfragefördernd, aber **liquiditätsschonend** wäre eine temporäre **Erweiterung** der Besteuerung nach vereinnahmten Entgelten (**Ist-Besteuerung**). Derzeit gilt ab Umsätzen von 600.000 Euro zwingend die **Soll-Besteuerung**, bei der der Unternehmer vorleistungspflichtig ist, auch wenn das Entgelt wegen Zahlungsschwierigkeiten/Insolvenz des Abnehmers verzögert gezahlt wird oder ganz ausfällt¹⁶. Angesichts der massiven Zunahme von Zahlungsschwierigkeiten und der Gefahr eines deutlichen Anstiegs von Insolvenzen muss verhindert werden, dass Lieferanten noch zusätzlich durch die Umsatzsteuerzahllast belastet werden. Art. 66 MwStSystem-Richtlinie würde eine Ausweitung¹⁷ der Ist-Besteuerung zulassen.

3. Sonstige im Entwurf eines Corona-Steuerhilfegesetzes vorgesehene Änderungen

Schlüssig ist es, **Zuschüsse des Arbeitgebers zum Kurzarbeitergeld** begrenzt von der Steuer zu befreien (§ 3 Nr. 28a EStG-E) und in den Progressionsvorbehalt des § 32b EStG einzubeziehen, da auf diese Weise ein Gleichlauf mit dem Kurzarbeitergeld hergestellt und ein Beitrag zum Erhalt der Kaufkraft trotz Kurzarbeit geleistet wird.

Aussetzen steuerlicher Verwaltungslasten: Nachvollziehbar ist auch die Ausweitung der Übergangsfrist zu § 2b UStG für Unternehmen der öffentlichen Hand mit dem Ziel einer temporären Entlastung von durch das Steuerrecht verursachten Verwaltungslasten. Allerdings ist es bedenklich, dass diese Erwägungen singulär nur zu Erleichterungen zugunsten *öffentlicher* Unternehmen führen. Nur in Bezug auf das zeitliche Einsetzen der **Anzeigepflicht für grenzüberschreitende Steuergestaltungen** (§ 3a EGAO-E) gibt es eine ähnlich gelagerte Bemühung zur Entlastung privater Unternehmen von steuerlichem Bürokratieaufwand. Dass diese in Zeiten der Krisenbewältigung besonders drückend sind, liegt auf der Hand und sollte unbedingt zu grundsätzlichen Überlegungen zu einer zumindest temporären Zurücknahme (steuerlicher) Bürokratielasten führen.

¹⁴ Allerdings ist das Umsatzsteueraufkommen bereits infolge des Nachfrageeinbruchs von 26,21 Mrd. Euro im Februar auf 14,46 Mrd. Euro im März 2020 eingebrochen, <https://de.statista.com/statistik/daten/studie/71899/umfrage/einnahmen-mehrwertsteuer/>.

¹⁵ Übertragbar Schreiben des Wiss. Beirats beim BMF vom 4.12.2008 (Fn. 2), 5.

¹⁶ Zur Kritik *J. Englisch*, in Tipke/Lang, Steuerrecht, 23. Aufl., 2018, § 17 Rz. 283.

¹⁷ Ein vollständiger Wechsel ist dagegen, wohl auch nur temporär, nicht möglich.

IV. Dringend notwendige Ausweitung des Verlustrücktrags

Damit das Corona-Steuerhilfegesetz seinen Namen verdient, ist es um eine Regelung zur Ausweitung des Verlustrücktrags zu ergänzen, und zwar nicht nur in zeitlicher, sondern auch in betragsmäßiger Hinsicht.

Die Bedeutung des Verlustrücktrags in Konjunkturkrisen ist unbestritten¹⁸. Man mag dem Verlustrücktrag in konjunkturellen Hochphasen wenig Bedeutung beimessen¹⁹, sollte ihn aber *schnell* ausweiten, sobald es zu einem wirtschaftlichen Einbruch kommt, noch dazu wenn er so massiv ist wie aktuell. In der Vergangenheit hat der Gesetzgeber immer wieder zu diesem Instrument gegriffen²⁰. Immerhin konnte bis zum Veranlagungszeitraum 1998 ein Betrag von 10 Mio. DM über zwei Jahre zurückgetragen werden. In den letzten beiden Jahrzehnten wurde die den Gewinnsteuern immanente Konjunkturreagibilität jedoch durch fortwährende Einschränkungen der Verlustverrechnung durchbrochen. Das rächt sich nun und ist schnellstmöglich zu korrigieren.

1. Vergleich steuerlicher Verlustverrechnung mit direkten Hilfen

Der Gesetzgeber setzt bisher im Rahmen des Corona-Schutzschildes auf direkte Hilfen (Soforthilfen, Bürgschaften, Kredite etc.). Die Möglichkeiten der Erstattung in der Vergangenheit gezahlter Steuern über eine Ausweitung des Verlustrücktrags sind nicht genutzt worden, obwohl sie **Vorteile gegenüber (weiteren) direkten Hilfen** haben:

- (1) Anders als nicht zurückzuzahlende verlorene Zuschüsse (Soforthilfen) belastet der Verlustrücktrag, solange es nicht zur Insolvenz des Unternehmens kommt, den Haushalt nur temporär und wird, sobald wieder Gewinne gemacht werden, durch höhere Steuerzahlungen kompensiert.
- (2) Zinslose Kredithilfen belasten den Staatshaushalt zwar ebenfalls nur temporär, haben aber gegenüber der Liquiditätsverbesserung durch einen Verlustrücktrag den Nachteil, den Verschuldungsgrad von Unternehmen zu erhöhen.
- (3) Da die Verlustverrechnung (anders als eine negative Einkommensteuer) nur solchen Unternehmen zugutekommt, die in der Vergangenheit bzw. zukünftig Gewinne ma-

¹⁸ Siehe etwa aus Verwaltungssicht *Rennings*, FR 2011, 741 (742).

¹⁹ *Rennings*, FR 2011, 741 (742).

²⁰ Einführung eines auf ein Jahr begrenzten Verlustrücktrags bis zu 5 Mio. DM (EStÄndG v. 20.4.1976, BGBl. I 1976, 1054, dazu BT-Drucks. 7/3667, BT-Drucks. 7/4604; 2); Ausdehnung des Rücktragszeitraums auf 2 Jahre (HStruktG v. 22.12.1981, BGBl. I 1981, 1523); Ausweitung auf 10 Mio. DM (StEntlG 1984 v. 22.12.1983, BGBl. I 1983, 1583); Absenkung zunächst auf 2 Mio. DM, dann auf 1 Mio. DM (Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 v. 24.3.1999, BGBl. I 1999, 402); Anhebung des Rücktragsbetrags auf 1 Mio. Euro (UntStReiseKG v. 20.2.2013, BGBl. I 2013, 285). Zur Entwicklung *Grotherr*, BB 1998, 2337 f., auch im Hinblick auf die Haushaltswirkungen des Verlustrücktrags.

chen, ist ihre Wirkung, soweit sie zunächst auf in 2020 entstehende Verluste beschränkt werden, krisenbegrenzt. Unternehmen, die bereits vor der Krise nicht profitabel waren, sind ausgenommen. Nachteilig ist dies für neu gegründete Unternehmen (vor allem *Start-ups*). Hier bedarf es zusätzlicher Hilfen.

- (4) Zwar erfordert auch ein vorgezogener Verlustrücktrag zusätzliche Anträge und Prüfungen, diese können aber im bestehenden Verwaltungsapparat der Finanzverwaltung abgewickelt werden. Im Übrigen erfolgt die Verlustberücksichtigung im Rahmen der regulären Steuerfestsetzung. Die Streichung von Verlustverrechnungsbeschränkungen wirkt tendenziell vereinfachend. Zwar lässt sich auch in Bezug auf eine vorgezogene Gewährung von Verlustrückträgen Missbrauch und Betrug nicht ausschließen, dieser trifft aber auf ein etabliertes steuerliches Kontroll- und Sanktionssystem (Steuerhinterziehung).
- (5) Erleichterungen der allgemeinen Verlustverrechnung dürften auf europäischer Ebene weniger Vorbehalten begegnen als Direktzahlungen, Hilfskredite oder staatliche Beteiligungen. Sie bedürfen grds. keiner beihilferechtlichen Genehmigung²¹.

Mögliche Nachteile gegenüber direkten Hilfen:

- (1) Verbesserungen der Verlustverrechnung lassen sich grundsätzlich nicht auf bestimmte Branchen oder Unternehmensklassen (z.B. KMU) begrenzen. Andererseits vermeidet dies gerade Verzerrungen und als ungerecht wahrgenommene Hilfen gegenüber einzelnen Branchen, während andere ebenso notleidende Branchen nicht begünstigt werden.
- (2) Ebenso wenig lässt sich der Verlustrücktrag konditionieren oder auf Corona-bedingte Verluste beschränken. Dies ist aber bei direkten Hilfen letztlich auch nicht möglich. Zudem kann bei einer Ausweitung des Verlustrücktrags nur für Verluste des Jahres 2020 davon ausgegangen werden, dass diese pandemiebedingt sind.
- (3) Verbesserungen des Verlustrücktrags nützen nur Unternehmen, die in der Vergangenheit Gewinne erwirtschaftet und Steuern gezahlt haben. Deshalb bedarf es für neu gegründete Unternehmen ergänzender Maßnahmen.

²¹ EuGH v. 28.6.2018 – C-203/16 P, Andres (Insolvenz Heitkamp BauHolding), ECLI:EU:C:2018:505, zu 8c KStG. Allerdings ist bei der Ausgestaltung darauf zu achten, dass es sich tatsächlich um nicht selektive Maßnahmen handelt.

2. Ausgestaltungsmöglichkeiten

In Betracht kommen neben einer **Ausweitung des Verlustrücktrags**

- die rückwirkende Wiedereinführung der **Rückstellung für drohende Verluste**
- die Bildung einer **steuerfreien Rücklage**²²,
- die **Zusammenveranlagung der Jahre 2019/2020** oder
- die Einführung einer **negativen Einkommensteuer**, bei der Transfers in das Steuersystem integriert werden.

Die verschiedenen Vorschläge unterscheiden sich in ihren Aufkommenswirkungen sowie den von ihnen erfassten Gruppen, was im Folgenden kurz dargelegt wird.

Allen diesen Vorschlägen ist gemein, dass sie **eilbedürftig** sind. Bei allen diesen Vorschlägen geht es, anders als bei der Herabsetzung laufender Vorauszahlungen des Jahres 2020 oder zukünftiger Verlustverrechnung um **Steuererstattungen** bereits (voraus)gezahlter Steuern für Vorjahre. Zur Erreichung antizyklischer Konjunkturreffekte müssen diese Steuererstattungen noch in der Verlustphase 2020/2021 erfolgen²³, um die zusätzliche Liquidität für den Unternehmenserhalt und die Anpassung an infolge der Pandemie veränderte Rahmenbedingungen nutzen zu können.

Ausweitung des Verlustrücktrags (1.) in zeitlicher Hinsicht

Eine **bloße** Verlängerung des Rücktragszeitraums (Antrag BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN, BT-Drucks. 19/19134) hilft vor allem kleineren Unternehmen, die das Rücktragsvolumen von 1 Mio. Euro nicht ausschöpfen können, weil ihr Gewinn in 2019 darunter lag. Andererseits ist fraglich, ob in diesem Fall tatsächlich in 2020 Verluste entstehen, die den Vorjahresgewinn signifikant übersteigen. Ein Rücktrag über fünf Jahre dürfte in den seltensten Fällen erforderlich sein. Je länger die Rücktragsphase gewählt wird, desto größer ist zudem die Gefahr, dass auch Unternehmen profitieren, die bereits längere Zeit vor der Pandemie nicht mehr profitabel waren. Dies wird vermieden, wenn ein kurzer Rücktragszeitraum gewählt wird, wobei eine **Ausweitung auf zwei bis drei Jahre** zur Vermeidung von Zufälligkeiten sinnvoll erscheint.

(2.) in betragsmäßiger Hinsicht

Viel wichtiger ist eine Ausweitung in betragsmäßiger Hinsicht. Zwar ist jede Ausweitung des Rücktragsbetrags (2, 10 oder 50 Mio. Euro) eine Verbesserung gegenüber dem Status quo, aber sie beschränkt je nach gewähltem Betrag die Wirksamkeit der Maßnahme auf bestimmte Unternehmensgruppen. Richtigerweise sollte auf eine betragsmäßige Grenze

²² Siehe Wiss. Beirat beim BMF, Stellungnahme 3/2020, 5 ff.

²³ Hagemann, Wirtschaftsdienst 1975, 122 (123): Bedeutung des richtigen Timings.

verzichtet werden. Eine immanente Grenze sind die in der Vergangenheit gezahlten Gewinne. Hat ein Unternehmen vor der Krise hohe Gewinne erwirtschaftet, kann damit gerechnet werden, dass es auch nach Überwindung der Krise wieder (hohe) Gewinne erwirtschaften wird, die dann wieder voll zur Besteuerung zur Verfügung stehen. Es geht also nur um eine temporäre Verschiebung der Besteuerung zulasten des Haushalts.

Drohverlustrückstellungen/Steuerfreie Rücklage: Eine temporäre Wiedereinführung der Bildung sog. Drohverlustrückstellungen, die derzeit durch § 5 Abs. 4a EStG ausgeschlossen sind, hätte ähnliche Effekte wie ein Verlustrücktrag, kommt allerdings nur bilanzierenden Steuerpflichtigen zugute. Auch eine rückwirkend für 2019 eingeführte steuerfreie Rücklage, die zur Erstattung von in 2019 vorausgezahlten Steuern führen könnte, würde bei der bilanziellen Gewinnermittlung ansetzen. Darin kann unter Haushaltsgesichtspunkten ein Vorteil gesehen werden, weil sich ein Verlustrücktrag nicht auf einzelne Einkunftsarten beschränken lässt. Allerdings fallen coronabedingte Verluste in allen Einkunftsarten an, sie treffen insbesondere auch Freiberufler, die ihre Einkünfte per Einnahmen-Überschussrechnung ermitteln, sowie Vermieter. Damit kommt die Wiedereinführung der Drohverlustrückstellung bzw. die Bildung einer steuerfreien Rücklage nur ergänzend zu einer Ausweitung des Verlustrücktrags in Betracht, der dann aber betragsmäßig enger ausfallen könnte.

Zusammenveranlagung der Veranlagungszeiträume 2019/2020: In Betracht kommt auch ein mehrjähriger Veranlagungszeitraum, der die Jahre 2019/2020 zusammenfassen würde. Hierdurch käme es zum einen zu einer der Höhe nach unbegrenzten Verrechnung von 2020er Verlusten mit 2019er Gewinnen. Darüber hinaus hätte eine Doppelveranlagung progressionsglättende Wirkung, auch wenn es in 2020 nicht zu einem Verlust, sondern nur zu einem Nullergebnis oder einem niedrigeren Gewinn gekommen ist. Zwar lässt sich eine solche Glättung infolge eines mehrjährigen Veranlagungszeitraums gut rechtfertigen, es würde die Maßnahme aber teurer machen als ein betragsmäßig unbegrenzter Verlustrücktrag nach 2019.

V. Aussetzung der Mindestbesteuerung für 2020er Verluste

Ebenfalls in das Corona-Steuerhilfegesetz aufgenommen werden sollte die Aussetzung der Mindestbesteuerung (§ 10d Abs. 2 EStG) für 2020er Verluste. Zwar wirken sich diese im Rahmen des Verlustvortrags erst für das Jahr 2021 aus. Indes hängt der Verlustvortrag unmittelbar mit dem Verlustrücktrag zusammen. 2020er Verluste, die durch einen Rücktrag genutzt werden konnten, müssen nicht mehr in 2021 vorgetragen werden. Hilft der Verlustrücktrag aber nicht, weil in der Vergangenheit keine entsprechenden Gewinne gemacht wurden, ist ein der Höhe nach unbegrenzter sofortiger Verlustvortrag umso wichtiger. Die Aussetzung der Mindestbesteuerung ist von zentraler Bedeutung für eine **schnelle Entschuldung** der Unternehmen und schafft **Spielräume für Investitionen**, derer es in den

Folgejahren bedarf, um Unternehmen an durch die Pandemie veränderte Rahmenbedingungen anpassen zu können. Damit handelt es sich um ein wichtiges Signal, das frühzeitig gesetzt werden sollte.

Köln, den 21. Mai 2020

Prof. Dr. Johanna Hey