

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

München, 23. Oktober 2020

Stellungnahme zu dem „Entwurf eines Jahressteuergesetzes 2020 (Jahressteuergesetz 2020 – JStG 2020)“ – BT-Drucksache 19/22850

Sehr geehrte Frau Hessel,

besten Dank für die Einladung zur öffentlichen Anhörung zu o.g. Gesetzesentwurf. Gerne nehme ich die Möglichkeit wahr, dem Ausschuss vorab eine schriftliche Stellungnahme zu kommen zu lassen. Meine Ausführungen konzentrieren sich dabei einerseits auf ausgewählte Änderungen aus dem Gesetzesentwurf, andererseits auch auf m.E. im Gesetzesentwurf fehlende Reformen.

Mit freundlichen Grüßen

Prof. Dr. Deborah Schanz

Anlage: Stellungnahme zu dem Entwurf eines JStG 2020 – BT-Drs. 19/22850

Inhaltsverzeichnis

Abkürzungsverzeichnis	2
1. Vorbemerkungen	3
2. Stellungnahme zu ausgewählten Änderungen	3
2.1 § 7g EStG	3
2.1.1 Änderungen des § 7g EStG	3
2.1.2 Einschätzung der Änderungen des § 7g EStG	4
2.2 § 8 Abs. 4 EStG	6
2.2.1 Neuer § 8 Abs. 4 EStG	6
2.2.2 Einschätzung der Neufassung des § 8 Abs. 4 EStG	6
2.3 § 21 Abs. 2 S. 1 EStG	7
2.3.1 Änderung des § 21 Abs. 2 S. 1 EStG	7
2.3.2 Einschätzung der Änderung des § 21 Abs. 2 S. 1 EStG	7
3. Aufzunehmende, noch nicht enthaltene Änderungen	8
3.1 Regelungen zur Bewältigung der Corona-Krise	8
3.1.1 Ausweitung des Verlustrücktrags gem. § 10d EStG in zweifacher Hinsicht	8
3.1.2 Steuerliche Anerkennung des Home-Office	9
3.1.3 Anpassung der Lohnsummenregelung im ErbStG	9
3.2 Regelungen zur Erhöhung der Standortattraktivität Deutschlands	10
3.2.1 Anpassung der Zinshöhe des § 238 AO sowie des § 6a EStG	10
3.2.2 Anpassung der Thesaurierungsbegünstigung nach § 34a EStG	11
3.2.3 Steuerliche Vereinfachungen am Beispiel des § 6 Abs. 2a und Abs. 2 EStG	12
3.2.4 Anpassung der Definition der niedrigen Besteuerung in § 8 Abs. 3 AStG	12
3.3 Regelungen zur zukunftsorientierten Ausgestaltung des Steuerrechts	12
3.3.1 Förderung der Digitalisierung von Unternehmen	12
3.3.2 Förderung von Start-ups	13
3.3.3 Steuerliche Maßnahmen zum Klimaschutz	14

Abkürzungsverzeichnis

Abs.	Absatz
AHK	Anschaffungs- oder Herstellungskosten
AO	Abgabenordnung
BFH	Bundesfinanzhof
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch
EnergieStG	Energiesteuergesetz
EStG	Einkommensteuergesetz
EU	Europäische Union
EuGH	Europäischer Gerichtshof
EÜR	Einnahmen-Überschuss-Rechnung
EZB	Europäische Zentralbank
GWG	Geringwertiges Wirtschaftsgut
i.S.d.	Im Sinne des
i.V.m.	In Verbindung mit
IAB	Investitionsabzugsbetrag
JStG 2020	Jahressteuergesetz 2020
KI	Künstliche Intelligenz
KStG	Körperschaftsteuergesetz
LuftVStG	Luftverkehrsteuergesetz
m.E.	Meines Erachtens
Nr.	Nummer
S.	Satz
StromStG	Stromsteuergesetz
WG	Wirtschaftsgut

1. Vorbemerkungen

Das Jahressteuergesetz (JStG) 2020 ist sehr umfangreich. Es enthält sehr viele kleinteilige Änderungen, die zumeist notwendig sind. Sie sind i.d.R. sehr gut ausgearbeitet und somit nicht zu beanstanden. Auffällig ist jedoch, dass die Ursache für die Änderungen oftmals nicht gesetzgeberischer Gestaltungswille ist, sondern fachlich notwendiger Anpassungsbedarf, aufgrund von EU-Recht, EuGH-Rechtsprechung, BFH-Rechtsprechung oder vorangegangenen Fehlern.

Zu begrüßen sind im Entwurf enthaltene Regelungen, die einen Abbau von nicht notwendiger Bürokratie – sowohl für Steuerpflichtige als auch für die Finanzverwaltung – beinhalten, wie beispielsweise der automatisierte Datenaustausch mit privaten Krankenversicherungsunternehmen.

Trotz dieser positiven Aspekte fehlen auffallend Regelungen, die einen Reformwillen des Gesetzgebers erkennen lassen: Dies bezieht sich sowohl auf die Gesamtunternehmensbelastung von Kapital- und Personengesellschaften, eine notwendige Flexibilisierung des Steuerrechts (z.B. Verlustrücktrag, Verlustuntergang bei Gründungen, Homeoffice) als auch auf Zukunftstechnologien und Nachhaltigkeit. Daher widme ich diesen Themen einen eigenen Abschnitt.

2. Stellungnahme zu ausgewählten Änderungen

2.1 Investitionsabzugsbetrag (§ 7g EStG)

2.1.1 Änderungen des § 7g EStG

§ 7g EStG soll die Wettbewerbssituation kleiner und mittlerer Betriebe verbessern.¹ Dazu ermöglicht § 7g EStG unter bestimmten Voraussetzungen die Vorverlagerung von Abschreibungspotenzial in ein Wirtschaftsjahr vor der Anschaffung bzw. Herstellung. Darüber hinaus können nach § 7g Abs. 5 EStG Sonderabschreibungen auf begünstigte Wirtschaftsgüter (WGs) vorgenommen werden.² Durch die Vorverlagerung von Abschreibungspotenzial entsteht ein steuerlicher Zeiteffekt bei den Steuerpflichtigen und die Liquidität der Steuerpflichtigen wird verbessert. Im Rahmen des JStG 2020 soll die Verwendbarkeit der begünstigten WGs flexibilisiert, die begünstigten Investitionskosten erhöht und die Gewinngrenze vereinheitlicht werden.³ Konkret sieht der Gesetzesentwurf folgende wesentliche Änderungen vor: (1) Der Anwendungsbereich des § 7g EStG wird auf vermietete WGs ausgeweitet (§ 7g Abs. 1 S. 1 EStG). (2) Der Investitionsabzugsbetrag (IAB) wird von maximal 40% auf 50% der voraussichtlichen

¹ Vgl. BT-Drs. vom 13.05.2015 – 18/4902; BT-Drs. vom 27.03.2007 – 16/4841.

² Vgl. BT-Drs. vom 27.03.2007 – 16/4841.

³ Vgl. BT-Drs. vom 25.09.2020 – 19/22850.

Anschaffungs- oder Herstellungskosten (AHK) erhöht (§ 7g Abs. 1 S. 1 EStG). (3) Die Möglichkeit der Inanspruchnahme des § 7g EStG wird an eine für alle Einkunftsarten einheitliche Gewinngrenze von 150.000 Euro geknüpft. Diese Regelung ersetzt die bisherigen Gewinngrenzen von 100.000 Euro für Einnahmen-Überschussrechner (EÜR-Rechner), den (Ersatz-)Wirtschaftswert von 125.000 Euro bei Betrieben der Land- und Forstwirtschaft sowie das Betriebsvermögen von 235.000 Euro bei Gewerbebetrieben (§ 7g Abs. 1 S. 2 Nr. 1 EStG). (4) Die Verwendung von nachträglich beantragten Investitionsabzugsbeträgen für Investitionen, die zum Zeitpunkt der Geltendmachung bereits angeschafft oder hergestellt wurden, wird eingeschränkt (§ 7g Abs. 2 S. 2 EStG). (5) Zudem erfolgt in § 7g Abs. 7 EStG eine Klarstellung zur Hinzurechnung von IABs bei Personengesellschaften. So ist „die Hinzurechnung von Investitionsabzugsbeträgen nur in dem Vermögensbereich zulässig ist, in dem der Abzug erfolgt ist“⁴.

2.1.2 Einschätzung der Änderungen des § 7g EStG

- Die **Erweiterung des Anwendungsbereichs auf vermietete WG sowie die Erhöhung des IABs** sind **zu begrüßen**, da die Neuregelungen die Liquidität von kleinen (nicht aber: mittleren) Betrieben verbessert. Die Maßnahme ist besonders in Zeiten der Corona-Krise von Bedeutung, da viele Unternehmen derzeit mit Liquiditätsengpässen zu kämpfen haben.
- Kritisch ist zu sehen, dass die Voraussetzung der „ausschließlich oder fast ausschließlich betrieblichen“ Nutzung in § 7g Abs. 1 S. 1 EStG im Entwurf bestehen bleibt. Eine Absenkung der Grenze der **betrieblichen Nutzung auf mindestens 50%** ermöglicht eine flexiblere Nutzung des IABs. Hier könnte die Formulierung aus dem **Referentenentwurf** übernommen werden. Die Änderung ist gerade vor dem Hintergrund der durch die Corona-Pandemie bestehenden **großen Unsicherheit bei Investitionen und den betrieblichen Nutzungsmöglichkeiten der WG geboten**.
- Die Einführung einer **einheitlichen Gewinngrenze für alle Einkunftsarten** als Vereinfachungsmaßnahme ist **zu begrüßen**. Auch die sofortige Anwendung für nach dem 31.12.2019 endende Wirtschaftsjahre ist zu begrüßen. Hierbei sollte für Betriebe, die aufgrund der Neufassung nicht mehr anspruchsberechtigt sind, eine **Übergangsregelung geschaffen** werden.
- § 7g EStG **umfasst ausschließlich abnutzbare bewegliche WGs** des Anlagevermögens, explizit nicht erfasst werden immaterielle WGs.⁵ Da durch die **fortschreitende**

⁴ BT-Drs. vom 25.09.2020 – 19/22850, S. 78.

⁵ Vgl. BMF vom 20.11.2013 - IV C 6 -S 2139-b/07/10002.

Digitalisierung immaterielle WGs für Unternehmen jedoch zunehmend wirtschaftliche Bedeutung erlangen, sollten Investitionen in **immaterielle WGs** (z.B. Software oder Anwendungen Künstlicher Intelligenz (KI-Anwendungen)) **ebenfalls begünstigt werden**. Dies ist umso mehr wünschenswert, da z.B. durch KI-Anwendungen Unternehmen effizienter arbeiten, bessere Prognosen generieren sowie Maschinen besser auslasten können und dadurch ihre Wettbewerbssituation verbessern.⁶

- Die verlängerte Investitionsfrist für vor dem 1. Januar 2018 gebildete Investitionsabzugsbeträge ist zu begrüßen. Da die Corona-bedingten Unsicherheiten und Liquiditätsengpässe voraussichtlich auch in 2021 bestehen bleiben, sollte die auf vier Jahre **verlängerte Frist auch für IABs** gelten, die in **zwischen dem 1. Januar 2018 und 31. Dezember 2018 endenden Wirtschaftsjahren** gebildet werden.
- Steuernachzahlungen, die sich aus der **Rückgängigmachung** gem. § 7g Abs. 3 und 4 EStG von IABs ergeben, sind nach **§ 233a AO zu verzinsen**. Diese Regelung verfolgt das Ziel, dass Liquiditäts- und Zinsvorteile, die durch die Überlassung des Kapitals und den damit verbundenen Nutzungsmöglichkeiten entstehen, durch die Erhebung von Nachzahlungszinsen abgeschöpft werden. Ohne Verzinsung könnten IABs nur zur Erzielung von Liquiditäts- und Zinsvorteilen eingesetzt werden, ohne dass eine Investitionsabsicht besteht. Die derzeitige Zinshöhe besitzt jedoch einen **Strafcharakter**. Daher ist eine Anpassung der Zinshöhe des § 238 Abs. 1 AO an den aktuell am Markt realisierbaren Zinssatz erforderlich.⁷ Andernfalls ist zu befürchten, dass aufgrund der **Marktunsicherheiten** und dem überhöhten Zinssatz bei ausbleibender Investition **IABs aktuell nicht in Anspruch genommen werden und der gewollte Investitionsanreiz ins Leere läuft**.
- Die Ergänzung des § 7 Abs. 7 EStG um die Sätze 2 und 3 soll ausweislich des Entwurfs der Vermeidung ungewollter Gestaltungen dienen.⁸ Diese Regelung schränkt die Anwendung des § 7g EStG bei Personengesellschaften deutlich ein.⁹ Dies ist zu kritisieren. Die Übertragung eines von der **Personengesellschaft gebildeten IABs** auf Investitio-

⁶ Vgl. McKinsey (2017): Smartening up with Artificial Intelligence (AI) - What's in it for Germany and its Industrial Sector?, abrufbar unter <https://mck.co/2TggXsb> (zuletzt geprüft am 20.10.2020).

⁷ Siehe dazu 3.2.1.

⁸ Siehe dazu: BFH vom 15.11.2017 – VI R 44/16.

⁹ Siehe auch: Stellungnahme der BStBK zum Referentenentwurf eines Jahressteuergesetzes 2020 GZ: IV A 2 - S 1910/19/10130 :002, S. 3.

nen im **Sonderbetriebsvermögen und andersherum ist weiterhin zu gewähren**. Voraussetzung ist, dass das angeschaffte bzw. selbst hergestellte WG von der Gesellschaft **betrieblich genutzt** wird.

2.2 Zusätzlichkeitserfordernis bei Lohnzusatzleistungen (§ 8 Abs. 4 EStG)

2.2.1 Neuer § 8 Abs. 4 EStG

Der neue § 8 Abs. 4 EStG knüpft die Steuerbegünstigungen von Zusatzleistungen¹⁰ des Arbeitgebers an den Arbeitnehmer an folgende Kriterien: (1) Die Zusatzleistung wird nicht auf den Anspruch auf Arbeitslohn angerechnet, (2) der Anspruch auf Arbeitslohn wird nicht zugunsten der Leistung herabgesetzt, (3) die verwendungs- oder zweckgebundene Leistung wird nicht anstelle einer bereits vereinbarten künftigen Erhöhung des Arbeitslohns gewährt und (4) bei Wegfall der Zusatzleistung wird der Arbeitslohn nicht erhöht.

2.2.2 Einschätzung der Neufassung des § 8 Abs. 4 EStG

- § 8 Abs. 4 EStG stellt die vor der geänderten BFH-Rechtsprechung gültige Rechtslage wieder her.¹¹ Im Hinblick auf die gesetzliche Klarstellung und den Regelungsgehalt ist die Norm grundsätzlich **zu begrüßen**.
- Die Norm dient auch dem **Schutz von Arbeitnehmern**; denn eine Herabsetzung von Arbeitslohn zugunsten einer steuerbegünstigten Zusatzleistung führt zu geringeren Beiträgen zur Rentenversicherung und damit zu geringeren Rentenansprüchen des Arbeitnehmers. Aus diesem Absicherungsgedanken heraus ist die Regelung **ebenfalls zu begrüßen**.
- Aus Gründen des **Vertrauenschutzes kritisch** zu sehen ist jedoch die **rückwirkende Anwendung** des § 8 Abs. 4 EStG zum 01.01.2020.¹² Unternehmen, die entgegen der Neuregelung – aber im Einklang mit der BFH-Rechtsprechung – die Zusätzlichkeitsvoraussetzung nicht erfüllen, müssten die bereits erstellten Lohnabrechnungen rückwirkend korrigieren und nachversteuern.
- Zu beachten ist jedoch, dass durch den neuen § 8 Abs. 4 EStG **Abgrenzungsfragen wieder an Bedeutung gewinnen** werden, bspw. ob im Einzelfall eine verwendungs- oder zweckgebundene Zusatzleistung oder eine Lohnerhöhung gezahlt wird.

¹⁰ Z.B. i.S.d. § 3 Nr. 11a, Nr. 15, Nr. 33, Nr. 34, Nr. 34a, Nr. 37, Nr. 46 EStG.

¹¹ Vgl. BFH vom 19.09.2012, VI R 54/11 und VI R 55/11; BFH vom 01.08.2019 – VI R 32/18.

¹² Vgl. Stellungnahme der BStBK zum Referentenentwurf eines Jahressteuergesetzes 2020 GZ: IV A 2 - S 1910/19/10130 :002, S. 3; Stellungnahme der Spartenverbände der Deutschen Wirtschaft zum Referentenentwurf eines Jahressteuergesetzes 2020 (GZ IV A 2 -S 1910/19/10130 :002), S. 5.

2.3 Verbilligte Wohnraumüberlassung (§ 21 Abs. 2 EStG)

2.3.1 Änderung des § 21 Abs. 2 EStG

§ 21 Abs. 2 S. 1 EStG wird dahingehend geändert, dass bereits dann von einer entgeltlichen Überlassung einer Wohnung ausgegangen werden kann, wenn das Entgelt für die Überlassung der Wohnung 50% der ortsüblichen Marktmiete entspricht. Liegt das Entgelt in einer Bandbreite von 50% bis 66% der ortsüblichen Marktmiete, so ist eine Totalüberschussprognose durchzuführen (vgl. **Fehler! Verweisquelle konnte nicht gefunden werden.**).¹³

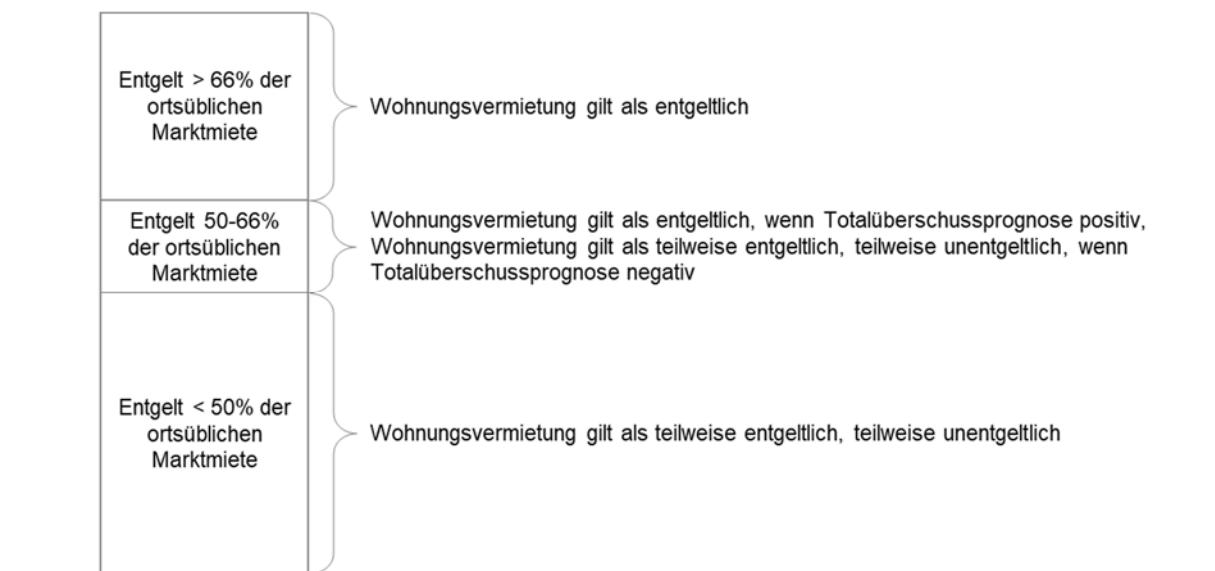


Abbildung 1. Entgeltlichkeit der Überlassung von Wohnraum in Abhängigkeit der Entgelthöhe. Eigene Darstellung.

2.3.2 Einschätzung der Änderung des § 21 Abs. 2 EStG

- Die Regelung ist grundsätzlich **zu begrüßen**, da sie Vermieter, die Wohnraum günstig überlassen, steuerlich nicht „bestraft“.
- Hierdurch erhöht sich jedoch die Missbrauchsanfälligkeit durch verbilligte Wohnraumüberlassung an Angehörige. Potentieller Missbrauch soll im Gesetzentwurf durch die Vornahme einer sehr aufwändigen Totalüberschussprognose eingedämmt werden.
- Da sich die **Missbrauchsanfälligkeit auf Angehörige bezieht**, sollte die Notwendigkeit einer Totalüberschussprognose aus **Vereinfachungsgründen** für Entgelte in einer Bandbreite zwischen 50% bis 66% der ortsüblichen Marktmiete an ein weiteres Kriterium geknüpft werden. So sollte eine **Totalüberschussprognose nur dann erforderlich sein, wenn an Angehörige i.S.d. § 15 AO vermietet wird**. Zu diesem Zweck könnte § 21 Abs. 2 S. 2 EStG folgendermaßen formuliert werden: „*Beträgt das Entgelt bei auf Dauer angelegter Wohnungsvermietung mindestens*

¹³ Siehe dazu BMF vom 08.10.2004 - IV C 3 - S 2253 - 91/04.

- a) 66 Prozent der ortsüblichen Miete, gilt die Wohnungsvermietung als entgeltlich, sofern sie an Angehörige i.S.d. § 15 AO überlassen wird,
 - b) 50 Prozent der ortsüblichen Miete, gilt die Wohnungsvermietung als entgeltlich, sofern sie an andere als die in Bst. a) genannten Personen überlassen wird.“
- Da aufgrund der Corona-Krise zahlreiche Vermieter auf einen Teil der Miete verzichtet haben, sollte die Änderung zudem **rückwirkend zum 01.01.2020 in Kraft treten**, um diese Vermieter steuerlich nicht zu bestrafen.

3. Aufznehmende, noch nicht enthaltene Änderungen

3.1 Regelungen zur Bewältigung der Corona-Krise

Zahlreiche Unternehmen waren bzw. sind in Folge der Corona-Pandemie mit Umsatzeinbrüchen und Liquiditätsengpässen konfrontiert. Durch die beiden Corona-Steuerhilfegesetze wurden bereits steuerliche Maßnahmen ergriffen, die die Liquidität von Unternehmen erhöhen sollen. Diese Maßnahmen sind weiter zu ergänzen, um die Liquidität von Unternehmen und damit auch Arbeitsplätze zu sichern.

3.1.1 Ausweitung des Verlustrücktrags gem. § 10d EStG in zweifacher Hinsicht

Im Rahmen des 2. Corona-Steuerhilfegesetzes wurden die Sockelbeträge für den Verlustrücktrag zeitlich begrenzt bis zum 01.01.2022 von einer Mio. Euro (bzw. 2 Mio. Euro bei zusammenveranlagten Ehegatten) auf 5 Mio. Euro (bzw. 10 Mio. Euro) erhöht. Gleichzeitig wurden mit den §§ 110 und 111 EStG Sondervorschriften zur Bewältigung der Corona-Pandemie eingeführt. § 110 EStG sieht die Anpassung von Einkommensteuervorauszahlungen vor. Gem. § 111 EStG wird dem Steuerpflichtigen auf Antrag ein vorläufiger Verlustrücktrag gewährt.¹⁴ Diese Regelungen sind grundsätzlich zu begrüßen, da sie bei den betroffenen Steuerpflichtigen Liquidität erhöhen. Im Rahmen des **JStG 2020 sollten die Regelungen zum Verlustrücktrag in zweifacher Hinsicht erweitert werden.** (1) Der Verlustrücktrag sollte **zeitlich ausgeweitet** werden. Dadurch könnten Unternehmen Verluste nicht nur in den unmittelbar vorangegangenen Veranlagungszeitraum, sondern bspw. auf die drei dem Veranlagungszeitraum vorangegangenen Veranlagungszeiträume zurücktragen. Dies hilft vor allem kleineren und mittleren Unternehmen, die durch eine betragsmäßige Erhöhung nicht entlastet wurden. (2) Der Verlustrücktrag sollte zudem **der Höhe nach (nochmals) erweitert** werden. Diese beiden Maßnahmen hätten zur Folge, dass wirtschaftlich gesunde Unternehmen, die in der Vergangenheit Gewinne

¹⁴ Vgl. Zweites Gesetz zur Umsetzung steuerlicher Hilfsmaßnahmen zur Bewältigung der Corona-Krise vom 29.06.2020, BGBl. Jg. 2020 Teil I Nr. 31, S. 1512ff.

erzielten, mit Liquidität versorgt werden. Dabei stellen diese Maßnahmen **keine Steuersetzung** dar, sondern **verlagern Steuerzahlungen von Unternehmen lediglich in die Zukunft**.¹⁵ 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.

3.1.2 Steuerliche Anerkennung des Home-Office

Aufgrund der Corona-Pandemie haben zahlreiche Arbeitnehmer einen Großteil ihrer Arbeitszeit im Homeoffice verbracht. Durch die Arbeit im Homeoffice entstehen den Arbeitnehmern Mehrkosten (z.B. Kosten für Strom, Telefon, Internet sowie für die Anschaffung bzw. Abnutzung von Büromöbeln und Hardware). Eine **temporäre, vereinfachte steuerliche Anerkennung der dadurch entstandenen Aufwendungen** im JStG 2020 ist daher erforderlich. Zu diesem Zweck könnte ein Ergänzungstatbestand zum häuslichen Arbeitszimmer geschaffen werden, indem § 9 Abs. 5 EStG eine neue S. 3 folgendermaßen hinzugefügt wird:

„Werbungskosten sind notwendige Mehraufwendungen, die einem Arbeitnehmer wegen einer beruflich veranlassten Tätigkeit am Heim Arbeitsplatz entstehen. Zur Abgeltung der Aufwendungen ist auf Antrag eine Pauschale von X Euro pro Kalenderjahr anzusetzen, wenn nicht höhere tatsächliche Aufwendungen nachgewiesen werden.“

Die Pauschalierung dient der Vereinfachung. Der Ansatz der Werbungskosten **unabhängig vom Vorhandensein eines Arbeitszimmers** ist aus Gründen der Gerechtigkeit sinnvoll, da der Abzug auch weniger Vermögenden, die über eine geringere Anzahl an Wohnräumen verfügen, zur Verfügung steht.

3.1.3 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%¹⁶ 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

¹⁵ 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 20.10.2020).

¹⁶ Hierzu gibt es Abweichungen bei kleineren Betrieben und bei längeren Behaltensfristen.

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.**¹⁷ 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.

3.2 Regelungen zur Erhöhung der Standortattraktivität Deutschlands

Der Entwurf zum JStG 2020 enthält wenige Neuregelungen, die die Attraktivität des Unternehmensstandorts Deutschland fördern. Da Deutschland mittlerweile im internationalen Vergleich ein Hochsteuerland darstellt, müssen Maßnahmen ergriffen werden, um die **zukünftige Standortattraktivität zu erhöhen**. Derartige Regelungen bestehen nicht ausschließlich aus einer Senkung von Steuersätzen, sondern ebenfalls aus steuerlichen Vereinfachungen, Anpassungen steuerlicher Regelungen an die Lebensrealität sowie der Schaffung von Investitionsanreizen.

3.2.1 Anpassung der Zinshöhe des § 238 AO sowie des § 6a EStG

Zweck der Verzinsung nach §§ 233 ff. AO ist die Abschöpfung von Liquiditäts- und Zinsvor teilen, die durch die Überlassung von Kapital und den damit verbundenen Nutzungsmöglichkeiten entstehen, sowie die Sicherstellung einer gleichmäßigen Besteuerung und die Vermeidung von Wettbewerbsverzerrungen. Die Zinsen in der Eurozone bewegen sich seit der Finanzmarktkrise und der damit einhergehenden Geldmarktpolitik der Europäischen Zentralbank (EZB) auf einem historisch niedrigen Niveau. Auch der Basiszinssatz gem. § 247 BGB beträgt seit dem 01. Juli 2016 lediglich - 0,88 %.¹⁸ Im Gegensatz hierzu werden Steuernachzahlungen und Steuererstattungen gem. §§ 233a i.V.m. 238 AO weiterhin mit 0,5% für jeden vollen Monat, d.h. mit einem Jahreszinssatz von 6% verzinst. Zwischen der vom Gesetzgeber in § 238 Abs. 1 AO normierten und aktuell am Markt realisierbaren Zinshöhe besteht somit eine erhebliche Diskrepanz. Aus diesem Grund ist die Zinshöhe des § 238 Abs. 1 AO nicht realitätsge recht. So äußert auch der BFH schwerwiegende verfassungsrechtliche Zweifel an der Höhe der Nachzahlungszinsen, da es sich nicht um bloß vorübergehende, typische zyklische Zinsschwan kungen, sondern um eine strukturelle und nachhaltige Verfestigung des niedrigen Marktzinsniveaus handle.¹⁹ Die Finanzverwaltung gewährt aufgrund der Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit der Höhe des Zinssatzes für Zinsbescheide, die die Verzinsungszeiträume ab dem

¹⁷ Siehe dazu auch Stellungnahme des IDW zum Referentenentwurf eines Jahressteuergesetzes 2020 (GZ IV A 2 -S 1910/19/10130 :002), S. 11.

¹⁸ Vgl. Deutscher Bundestag (2019): Die Verfassungsmäßigkeit der Zinsberechnung gem. § 238 AO, WD 4 - 3000 - 126/19.

¹⁹ Vgl. BFH vom 25.04.2018 – IX B 21/18, DB 2018 S. 1190; vom 03.09.2018 – VIII B 15/18.

01.04.2012 betreffen, auf Antrag des Zinsschuldners Aussetzung der Vollziehung gem. § 361 AO.²⁰ Zudem erfolgen erstmalige Zinsfestsetzungen, die sich auf den Zinssatz gem. § 238 Abs. 1 AO beziehen, hinsichtlich der Verfassungsmäßigkeit des Zinssatzes vorläufig. Die Diskrepanz zwischen normiertem Zins und Marktzins besteht gleichermaßen beim Rechnungszinsfuß gem. § 6a Abs. 3 S. 3 EStG. Eine **realitätsgerechte Anpassung der Zinssätze** ist daher notwendig; sowohl für Nachzahlungszinsen als auch für den Rechnungszinsfuß gem. § 6a Abs. 3 S. 3 EStG.

3.2.2 Anpassung der Thesaurierungsbegünstigung nach § 34a EStG

Bereits im Entwurf eines Unternehmensteuerreformgesetzes 2008 wurde argumentiert, dass die Ertragsteuerbelastung von Kapitalgesellschaften und ertragsstarken Personenunternehmen im Vergleich mit übrigen EU-Staaten hoch sei und dass deshalb für Deutschland – trotz ansonsten guter Standortfaktoren – ein Wettbewerbsnachteil bestünde. Aus diesem Grund wurde durch das Unternehmensteuerreformgesetz 2008 die Tarifbegünstigung für nicht entnommene Gewinne gem. § 34a EStG zur Angleichung der Belastung thesaurierter Gewinne von Personen- und Kapitalgesellschaften (Belastungs- und Rechtsformneutralität) und zur damit einhergehenden Verbesserung der Eigenkapitalbasis sowie der Investitionsmöglichkeiten eingeführt.²¹ Das Urteil über die Vorteilhaftigkeit der Thesaurierungsbegünstigung gem. § 34a EStG fällt in der bestehenden Literatur überwiegend negativ aus. Zum einen gilt die Höhe des Thesaurierungs- und Nachversteuerungssatzes – unter anderem vor dem Hintergrund, dass thesaurierte Gewinne von Personengesellschaften in Deutschland deutlich höher als in den europäischen Nachbarstaaten besteuert werden – als **unattraktiv**. Eine Anwendung von § 34a EStG ist derzeit nur für Unternehmen attraktiv, die sich im Bereich des Spitzensteuersatzes bewegen und die Begünstigungsregelung auf extrem langfristige Sicht beanspruchen können. Für Unternehmen mit Steuersätzen unterhalb des Spitzensteuersatzes sowie mit volatiler Gewinnentwicklung ist die Thesaurierungsbegünstigung aus ökonomischen Gesichtspunkten hingegen kaum nutzbar. Zum anderen hat der Gesetzgeber seine Intention, **Rechtsformneutralität herzustellen, verfehlt**. Dies liegt darin begründet, dass Entnahmen, die für die Zahlung von Ertragsteuern benötigt werden, aus voll versteuertem Einkommen zu leisten sind. Daher sollte der **Thesaurierungssatz deutlich gesenkt** werden.²²

²⁰ Vgl. BMF vom 14.12.2018 - IV A 3 - S 0465/18/10005-01; BMF-Schreiben vom 02.05.2019 - IV A 3 - S-0338 / 18 / 10002.

²¹ Vgl. BT-Drs. vom 27.03.2007 - 1674841.

²² Vgl. BStBK (2019): Stellungnahme zum Referentenentwurf eines Gesetzes zur weiteren steuerlichen Förderung der Elektromobilität und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften, GZ: IV A 2 – S 1910/18/10063-02;

3.2.3 Steuerliche Vereinfachung von Abschreibungen gem. § 6 Abs. 2a und Abs. 2 EStG

Gem. § 6 Abs. 2a EStG wird Steuerpflichtigen das Recht eingeräumt, für alle WGs, deren Anschaffungs- oder Herstellungskosten zwischen 250 Euro und 1.000 Euro liegen, einen sog. Sammelposten zu bilden und diesen über einen Zeitraum von 5 Jahren abzuschreiben. Gleichzeitig ermöglicht § 6 Abs. 2 EStG für sog. Geringwertige WGs (**GWGs**) mit einem Wert von bis zu 800 Euro eine sofortige aufwandswirksame Erfassung. Zur Vereinfachung sollte in Anlehnung an die Stellungnahme des Bundesrates **§ 6 Abs. 2a EStG gestrichen** und gleichzeitig die Anwendung des § 6 Abs. 2 EStG auf WGs mit einem Wert von **bis zu 1.000 Euro ausgeweitet** werden.

3.2.4 Anpassung der Definition der niedrigen Besteuerung in § 8 Abs. 3 AStG

§§ 7ff AStG regeln die sog. Hinzurechnungsbesteuerung. Diese ermöglicht es, passive Einkünfte einer im Ausland ansässigen Tochtergesellschaft bei der Muttergesellschaft in Deutschland zu besteuern, sofern diese passiven Einkünfte im Ausland niedrig besteuert sind. Gem. § 8 Abs. 3 S. 1 AStG liegt eine niedrige Besteuerung bereits dann vor, wenn die Ertragsteuerbelastung der ausländischen Gesellschaft weniger als 25% beträgt. Allerdings beträgt die durchschnittliche Ertragsteuerbelastung von Kapitalgesellschaften in den OECD-Ländern weniger als 25%.²³ Selbst in Deutschland ist – in Abhängigkeit des Gewerbesteuerhebesatzes – eine Ertragsteuerbelastung von Kapitalgesellschaften von weniger als 25% theoretisch denkbar. Daher sollte **der Niedrigsteuersatz deutlich gesenkt** werden. Systematisch sinnvoll ist eine **Angleichung an den Körperschaftsteuersatz in Höhe von 15%**. Darüber hinaus sollte eine „1:1“ Umsetzung der ATAD-Richtlinie im JStG 2020 ohne über die Richtlinie hinausgehende zusätzliche Verschärfungen erfolgen.²⁴

3.3 Regelungen zur zukunftsorientierten Ausgestaltung des Steuerrechts

3.3.1 Förderung der Digitalisierung von Unternehmen

In Unternehmen werden mit Hilfe digitaler Technologien Prozesse optimiert und automatisiert und neue Geschäftsmodelle entwickelt. Daneben finden sich zunehmend mehr KI-Anwendungsszenarien in Unternehmen. Diese Technologien ermöglichen es Unternehmen, effizienter zu arbeiten, Ressourcen besser zu nutzen und so ihre Wettbewerbssituation zu verbessern. Um den Prozess der Digitalisierung weiter zu beschleunigen, sollte eine **digitale Realität auch**

Knirsch/Schanz (2008): Steuerreform durch Tarif- oder Zeiteffekte? Eine Analyse am Beispiel der Thesaurierungsbegünstigung für Personenunternehmen, in: ZfB 78. Jg. (2008).

²³ OECD 2020, Corporate Tax Statistics, abrufbar unter <https://bit.ly/3okoTHh> (zuletzt geprüft am 21.10.2020).

²⁴ Siehe dazu auch: BR-Drs. vom 28.09.2020 – 503/1/20, S. 63.

Einzug in das Steuerrecht erhalten. Papierrechnungen sollten soweit möglich durch **E-Rechnungen**, die strukturierte Datensätze enthalten, ersetzt werden. Zudem sollte die **Kommunikation mit der Finanzverwaltung**, einschließlich der Erstellung von Bescheinigungen digital und langfristig auch automatisiert erfolgen.²⁵ Ein weiteres Problem im aktuellen Steuerrecht ist der Fokus auf materielle WGs. Normen wie **§§ 6b, 6c, 7 Abs. 2 oder 7g EStG** sind für **immaterielle WGs** nicht anwendbar. Diesen kommt im Rahmen der Digitalisierung in Unternehmen jedoch eine immer größer werdende Bedeutung zu. Daher sollte der Anwendungsbereich der genannten Normen auf immaterielle WGs erweitert werden bzw. sollten diese immateriellen WGs zusätzlich – bspw. mit **Sonderabschreibungen** – gefördert werden.

3.3.2 Verbesserung der Situation von Start-ups durch Anpassung der Verlustverrechnung

Das Steuerrecht gilt derzeit als ein großes Hindernis für die Gründung und das Wachstum von Start-ups in Deutschland. Insbesondere sind hierbei die Regelungen der Verlustverrechnung zu nennen.

Grundsätzlich gehen Verluste, sofern ein sog. „schädlicher Beteiligungserwerb“ gem. § 8c KStG vorliegt, vollständig unter. § 8d KStG räumt Körperschaften die Möglichkeit ein, auf Antrag bisher nicht genutzte Verluste trotz eines schädlichen Beteiligungserwerbs i.S.d. § 8c KStG fortzuführen, sofern der Erhalt des Geschäftsbetriebs auch nach dem Anteilseignerwechsel sichergestellt und eine anderweitige Verlustnutzung ausgeschlossen ist. Damit sollen steuerliche Hürden bei der Unternehmensfinanzierung durch Neueintritt oder Wechsel von Anteilseignern reduziert werden.

Zentraler Anknüpfungspunkt von § 8d KStG ist der Begriff des Geschäftsbetriebs, an den bisher eng gefasste Anforderungen gestellt werden, sodass der Anwendungsbereich der Rechtsnorm nur eingeschränkt möglich ist. So wird vorausgesetzt, dass der Geschäftsbetrieb bereits eine gewisse Zeit vor dem Anteilseignerwechsel (seit Gründung bzw. mind. 3 Jahre) bestand und danach im Wesentlichen unverändert fortgeführt wird. Bei restriktiver Auslegung dieser Voraussetzung besteht damit das Risiko, dass Unternehmen die Fortführung des Verlustvortrags allein durch übliche Anpassungen oder Reaktionen auf die sich ändernden Marktbedingungen versagt wird. Da zudem die Erforderlichkeit der Fortführung des Geschäftsbetriebs im Gesetz zeitlich nicht begrenzt wurde, besteht bis zum vollständigen Verbrauch des fortführungsbedürfnigen Verlustvortrags das Risiko, dass die Verluste aufgrund einer Änderung des Geschäftsbetriebes oder anderer Verstöße untergehen.

²⁵ Vgl. Ruß/Ismer/Margolf DStR 2019, 409.

Insbesondere für Gründer und Kapitalgeber ist es wichtig, Rechtssicherheit bzgl. der Erhaltung von Verlustvorträgen zu schaffen. Wurden Verluste generiert, sollte ihre Nutzung auch nach strategischen Neuausrichtungen oder weiteren unternehmerischen Umstrukturierungen möglich sein. Insbesondere im Hinblick auf die Corona-Pandemie ist es begrüßenswert, bestehende Unternehmen zu erhalten. Da die Pandemie jedoch wirtschaftliches Umdenken erfordert und damit einhergehend bestehende Geschäftszweige „stilllegt“ und neue Geschäftszweige „belebt“, ist eine Neuausrichtung von Unternehmen, die u.U. durch die Pandemie in Schwierigkeiten gerieten, zumindest nicht durch den Untergang erlittener Verluste zu erschweren oder gar zu verhindern.

Zur verbesserten Nutzung wirtschaftlich getragener Verluste sind Anteilseignerwechsel (z.B. durch Eintritt weiterer Investoren in ein Start-up) zu erleichtern. Hierzu könnten entweder die **Voraussetzungen des § 8d KStG gelockert** oder **§ 8c KStG restriktiver angewendet werden**.

Auch die **Mindestbesteuerung gem. § 10d EStG und § 8 Abs. 1 S. 1 KStG i.V.m. § 10d EStG** verringert die Liquidität von Gründern, die nach Anlaufjahren mit steuerlichen Verlusten Gewinne erzielen. Die Nutzung entstandener Verluste sollte **zumindest temporär verbessert** werden, so lange die Folgen der Corona-Krise Unternehmen stark belasten.

3.3.3 *Steuerliche Maßnahmen zum Klimaschutz*

Der durch den Treibhausgasausstoß verursachte Klimawandel stellt eine der größten Herausforderungen des 21. Jahrhunderts dar. Temperaturanstiege und Extremwetterereignisse haben in der Vergangenheit zugenommen und werden in Zukunft weiter zunehmen.²⁶ Neben signifikanten ökologischen Folgen wird der Klimawandel auch weitreichende ökonomische Folgen bspw. stärkerer Abnutzung von Infrastruktur, sinkende Produktivität, Ernteausfälle in der Landwirtschaft, Auswirkungen auf Versicherungs-, Energie- und Wasserwirtschaft mit sich bringen.²⁷ Steuern mit Lenkungswirkung entgegnen diesen Entwicklungen, indem sie wirtschaftliche Tätigkeiten mit externen Effekten verteuern. Zu nennen sind unter anderem das StromStG²⁸, das EnergieStG²⁹, das LuftVStG³⁰ sowie Einzelnormen wie § 35c EStG³¹. Die Lenkungswirkung

²⁶ Vgl. Brasseur/Jacob/Schuck-Zöller 2017, Klimawandel in Deutschland, Springer-Verlag, Heidelberg.

²⁷ Vgl. Brasseur/Jacob/Schuck-Zöller 2017, Klimawandel in Deutschland, Springer-Verlag, Heidelberg; Hermann/Richter (2008): Anpassung an den Klimawandel: Risiken und Chancen für deutsche Unternehmen, abrufbar unter <https://bit.ly/3jmeMh8> (zuletzt geprüft am 21.10.2020).

²⁸ Vgl. BT-Drs. vom 17.11.1998 – 14/40.

²⁹ Vgl. BT-Drs. vom 17.11.1998 – 16/1172.

³⁰ Vgl. BT-Drs. vom 22.10.2010 – 19/14339.

³¹ Vgl. Gesetz zur Umsetzung des Klimaschutzprogramms 2030 im Steuerrecht, BGBl. Jg. 2019 Teil 1 Nr. 52, S. 2886.

insb. des StromStG und des EnergieStG zielt darauf ab, klimaschädlichen Konsum zu verteuern und so die Nachfrage zu reduzieren; unberücksichtigt dabei bleibt jedoch der damit verbundene Treibhausgasausstoß.³² Um die Lenkungswirkung dieser Normen zu erhöhen, sollten Steuerzahlungen stärker mit dem Treibhausgasausstoß korrelieren. Weiter könnten Investitionsanreize für Industrieunternehmen in Form von **Sonderabschreibungen** gesetzt werden, die in **umweltfreundliche Technologien** investieren, oder Anreize zum Kauf umweltfreundlicher Elektrogeräte für Steuerpflichtige geschaffen werden in ähnlicher Form wie es bereits mit § 35c EStG erfolgte. Eine **stringente Förderung umweltfreundlicher Technologien** und damit verbundener Investitionen kann zu einem **Innovationsschub** führen und **zukünftige Gewinnpotenziale von Unternehmen erschließen**.

³² Vgl. Zech/Lindner, Energiewirtschaftliche Tagesfragen 2018, S. 36.