

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-Steuerhilfegesetze¹ 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.²

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.

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

² 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.**³ 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.

³ 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-Steuerhilfegesetz⁴ 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.

⁴ 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.⁵
- 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“⁶ zeigen, ist in der Gastronomie ein Gewinnrückgang im Vergleich zum

⁵ 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 (zuletzt geprüft am 10.02.2021).

⁶ 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.⁷ Zudem rechnet die Branche trotz staatlicher Hilfsmaßnahmen mit einer Insolvenz von nahezu 40% der Gastronomiebetriebe.⁸ 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.⁹

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.

⁷ 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 (zuletzt geprüft am 12.02.2021).

⁸ 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 (zuletzt geprüft am 12.02.2021).

⁹ 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-Steuerhilfegesetz¹⁰ 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%¹¹ 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**.¹² 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.

¹⁰ Vgl. Corona-Steuerhilfegesetz vom 19.6.2020, BGBl. I 2020, S. 1385.

¹¹ Hierzu gibt es Abweichungen bei kleineren Betrieben und bei längeren Behaltensfristen.

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