

Stellungnahme zu dem Entwurf eines Vierten Gesetzes zur Umsetzung steuerlicher Hilfsmaßnahmen zur Bewältigung der Corona-Krise (Viertes Corona-Steuerhilfegesetz, BT-Drucks. 20/1111)

Univ.-Prof. Dr. Frank Hechtner

1. Allgemeine Vorbemerkungen und Fristverlängerungen für Steuererklärungen

Mit dem Vierten Corona-Steuerhilfegesetz werden erneut Einzelmaßnahmen umgesetzt, die die Folgen aus der weiterhin andauernden Coronapandemie abmildern sollen. Obgleich die pandemische Lage abklingt, treten weiterhin Friktionen aus der Coronapandemie auch im Besteuerungsprozess auf. **Insofern ist es zu begrüßen, dass die vorgesehenen Einzelmaßnahmen hier auch an dem bestehenden Problem der Fristen ansetzen, zugleich aber auch einzelwirtschaftliche Entlastungsmaßnahmen vorsehen.**

Durch die Änderungen des § 36 Abs. 3, 4, 5 EGAO werden erneut die Fristen zur Abgabe von Steuererklärungen angepasst. Im Falle der steuerberatenden Berufe erfolgt für den Besteuerungszeitraum 2020 nochmals eine dreimonatige Verlängerung, so dass nun in der Summe eine sechsmonatige Verlängerung vorgesehen ist. Darüber hinaus sollen die Fristen auch für die Besteuerungszeiträume 2021 und 2022 verlängert werden. Die Verlängerungen werden dabei im Zeitablauf abgeschmolzen. Im Übrigen werden auch Verlängerungen für die Abgabe der Steuererklärung ohne Inanspruchnahme der steuerberatenden Berufe vorgesehen. Die Verlängerungen belaufen sich auf 2 Monate bzw. 4 Monate (Steuerberatende Berufe) für den Besteuerungszeiträume 2021, 1 Monat bzw. 2 Monate (Steuerberatende Berufe) für den Besteuerungszeiträume 2022.

Insgesamt erfolgt damit eine moderate Anhebung der steuerlichen Erklärungsfristen, die sachgerecht erscheint. Hierbei ist auch darauf hinzuweisen, dass durch die Einführung einer neuen Energiepreispauschale und den damit verbundenen Hilfestellungen vermutlich auch im Jahr 2022 weiterer außerordentlicher Arbeits- und Beratungsaufwand bei den steuerberatenden Berufen anzunehmen ist. **Insgesamt erscheint es damit sinnvoll, die steuerlichen Abgabefristen und die damit verbundenen weiteren Fristen (u.a. Zinslauf usw.) in dem genannten Maße auszuweiten. Hierbei ist auch zu berücksichtigen, dass zur adäquaten Berücksichtigung der Arbeitsabläufe in den Finanzämtern ein Rückfahren der Fristverlängerungen geboten ist.**

2. Bewertung ausgewählter Einzelmaßnahmen

2.1. Fristverlängerungen für Investitionsmaßnahmen

Mit den §§ 6b, 7g EStG existieren Einzelmaßnahmen, die eine Investitionstätigkeit fördern sollen. So können Investitionsmaßnahmen steuerlich bereits vor Beginn der eigentlichen Investition berücksichtigt werden (§ 7g EStG), ferner wird die Besteuerung stiller Reserven bei einer Ersatzbeschaffung zeitlich in die Zukunft verlagert (§ 6b EStG). Grundannahme beider Regelungen ist

es, dass die beabsichtigte Investition tatsächlich mit einem gewissen Zeitablauf dann auch durchgeführt wird. Insofern enthalten beide Regelungen Fristen, innerhalb derer die entsprechende Investition durchzuführen ist, andernfalls sind die in Anspruch genommenen Vergünstigungen rückgängig zu machen (inkl. einer Zinswirkung).

Mittels der beabsichtigten Änderungen in § 52 Abs. 14, 16 EStG werden die Fristen für die Reinvestition nach § 6b EStG und die Fristen für die Inanspruchnahme des Investitionsabzugsbetrages noch einmal jeweils um ein Jahr verlängert. **Damit werden insbesondere Friktion berücksichtigt, wonach sich auch infolge gestörter Lieferketten aktuelle Investitionsmaßnahmen zeitlich verzögern können. Insofern entstehen dem Steuerpflichtigen keine Nachteile aus der Inanspruchnahme der Regelungen, da die Verzögerungen aus seiner Sicht unverschuldet eingetreten sind und auf die allgemeine wirtschaftliche Situation zurückzuführen sind. Insgesamt sind damit die Maßnahmen geboten. Im Übrigen tragen sie dazu bei, Investition zu fördern.** Die Anwendung des § 7g EStG ist ferner nur für bestimmte Steuerpflichtige möglich (Gewinnobergrenze), so dass die angedachte Verlängerung eher im Bereich der Investitionen von kleineren und mittleren Unternehmen befördert wird.

2.2. Fristverlängerung für die Homeoffice-Pauschale

Mit der Änderung in § 52 Abs. 6 Satz 15 EStG wird die Regelung zur Gewährung einer Homeoffice-Pauschale (5€ pro Tag, maximal 600€) nach § 4 Abs. 5 Nr. 6b Satz 4 EStG um ein weiteres Jahr verlängert, so dass diese Regelung auch im Jahr 2022 angewendet werden kann. Die Regelung gilt über § 9 Abs. 5 EStG auch für Arbeitnehmer. **Hier ist allerdings zu berücksichtigen, dass durch die Anhebung des Arbeitnehmer-Pauschbetrages auf 1.200€ die Wirkung der Homeoffice-Pauschale in Teilen abgeschwächt wird.**

Insgesamt ist die Verlängerung der Regelung zu begrüßen. Ausweislich der Gesetzesbegründung wird die Regelung weiterhin als reine Übergangslösung betrachtet.¹ Zweifelsohne ist darauf hinzuweisen, dass die Pauschale ohne weitere Prüfung gewährt wird, damit insbesondere offen bleiben kann, inwieweit bei dem Steuerpflichtigem überhaupt Werbungskosten angefallen sind. Ferner ist anzumerken, dass gerade die Nutzung eines Homeoffices abseits der Regelungen für ein häusliches Arbeitszimmer eine sehr starke Nähe zur privaten Lebensführung aufweist, so dass eine strikte Trennung von der Konsumsphäre in Abgrenzung zu dem Einkommenserwerb in Teilen schwer möglich ist. In derartigen Fällen sind – auch nach der Rechtsprechung des BFH² – sehr enge Grenzen zu ziehen, inwieweit (anteilige) Aufwendungen in Abzug gebracht werden können. Demgegenüber ist aber anzumerken, dass sich seit Beginn der Coronapandemie das Arbeitsleben verändert hat. **Für die Erwerbstätige wird die Arbeit im Homeoffice auch künftig bestehen bleiben, in Teilen sogar zur Normalität werden.** Die Bedeutung des Homeoffice wird zunehmen. Durch diese Änderung im Arbeitsleben kann in Teilen auch Individualverkehr vermieden werden. **Unter Berücksichtigung des dargestellten Spannungsverhältnisses ist anzuraten, eine dauerhafte Lösung für die genannten Fälle zu implementieren.**

¹ Vgl. BT-Drucks. 20/1111, S. 20.

² Vgl. BFH, Beschluss vom 27.07.2015, GrS 1/14.

2.3. Erweiterung des Verlustrücktrages auf zwei Jahre

Mit einer Änderung in § 10d Abs. 1 EStG soll der bestehende Verlustrücktrag auf 2 Jahre ausgeweitet werden. Nicht ausgeglichene Verlust innerhalb eines Jahres können dann in die zwei unmittelbar vorangegangenen Veranlagungszeiträume zurückgetragen werden. Insgesamt wird mit dieser Maßnahme die Berücksichtigung von Verlusten verbessert. Aus systematischen Erwägungen ist eine zeitnahe Berücksichtigung von Verlusten geboten, stellt dies doch folgerichtig die Besteuerung des Markteinkommens dar. Hierzu gehört sicherlich auch die wirtschaftliche Tätigkeit im Verlustfall. Einschränkungen hieraus ergeben sich insbesondere aus fiskalischen Erwägungen. In Teilen treten administrative Überlegungen hinzu, da der progressive Einkommensteuertarif typischerweise eine progressive Belastung vorsieht.

Im Übrigen sehen die Änderung in § 10d EStG vor, dass die erhöhten Werte für Verlustrück- und Vortrag infolge der Coronapandemie auch in den Jahren 2022 und 2023 gelten, damit also noch einmal um 2 Jahre ausgedehnt werden. Dies erscheint vor der wirtschaftlichen Situation sachgerecht. Einschränkend ist allerdings anzumerken, dass gerade ein Rücktrag in die Krisenjahre 2020 bis 2022 vermutlich eher geringere Effekte bewirkt.

Die zeitliche Ausdehnung des Verlustrücktrages gilt erstmalig für 2022, so dass ein Rücktrag in die Jahre 2021 und 2020 erfolgen kann. Damit werden erneut Krisenjahre angesprochen, so dass jedenfalls die Wirkung des Rücktrages insgesamt wohl eher abgemildert ausfallen wird. Die Maßnahme entspricht im Übrigen der Ankündigung im Koalitionsvertrag.³

Insgesamt ist die Maßnahme zu begrüßen. Mit einer Rücktragsmöglichkeit von 2 Jahren bietet Deutschland im internationalen Vergleich zu vielen anderen Staaten überdies eine erweiterte Möglichkeit der Verlustverrechnung an.⁴ Ökonomisch führt der erweiterte Verlustrücktrag zu einer Gewinnglättung und damit zugleich zu positiven Liquiditätseffekten, da ökonomisch eine direkte Steuererstattung bewirkt wird. **Vor diesem Hintergrund sollte die Maßnahme (auch) kurzfristig die wirtschaftliche Situation von Verlustunternehmen verbessern können.**⁵ Im Übrigen wirkt eine erhöhte Abschreibung bei Verlustunternehmen nur dann optimal, wenn diese Verluste auch zeitnah eine steuerliche Entlastung bieten können. Insofern ist die Ausweitung auch in Zusammenhang mit der degressiven AfA in 2022 zu sehen. Eine weitere zeitliche Ausweitung des Verlustrücktrages dürfte u.a. auch von den fiskalischen Wirkungen abhängen. Jedenfalls mit Beginn in 2022 würden weitere Jahre (ab dem 3. Jahr) direkt in den Beginn der Coronapandemie fallen.

Es ist weiterhin anzumerken, dass § 10d Abs. 1 Satz 6 EStG ersatzlos gestrichen wird. Damit müsse zukünftig der Verlustrücktrag in maximaler Höhe erfolgen. **Eine steueroptimale Gestaltung ist damit nicht mehr möglich.** Auch muss der Verlustrücktrag beginnend in das erste Jahr vor Verlustentstehung gelegt werden, erst danach kann das zweite Jahr vor Verlustentstehung als Ausgleich für die Verluste herangezogen werden. Ausweislich der Gesetzesbegründung soll damit

³ Vgl. Koalitionsvertrag zwischen SPD, Bündnis 90/Die Grünen und FDP, abrufbar unter <https://www.bundesregierung.de/breg-de/service/gesetzesvorhaben/koalitionsvertrag-2021-1990800>, S. 164. In dieser Fassung wird fälschlicherweise von dem Verlustvortrag gesprochen.

⁴ Vgl. BMF (2021), Die wichtigsten Steuern im internationalen Vergleich 2020, S. 20.

⁵ Vgl. exemplarisch zur Wirkung Bethmann/Jacob/Müller (2018), Tax Loss Carrybacks: Investment Stimulus versus Misallocation, The Accounting Review, Vol. 93, No. 4, S. 101–125.

eine Verfahrenserleichterung bewirkt werden.⁶ Aus Sicht des Steuerpflichtigen ist der Wegfall der Option sicherlich eher negativ.

2.4. Verlängerung der degressiven Abschreibung

Das Vierte Corona-Steuerhilfegesetz sieht eine erneute Verlängerung der degressiven AfA nach § 7 Abs. 2 EStG für das Jahr 2022 vor. Damit würde die verbesserte Abschreibungsbedingung noch einmal um ein Jahr verlängert. Ausweislich der Gesetzesbegründung basieren die fiskalischen Mindereinnahmen des gesamten Gesetzentwurfs zu einem Großteil auf diese Maßnahmen. Ferner ist diese Maßnahmen als zusätzlicher wirtschaftlicher Impuls zu sehen, abseits der im Koalitionsvertrag angekündigten Maßnahmen.

Abschreibungsbedingungen im Steuerrecht entfalten einen starken ökonomischen Anreiz.⁷ Insofern kann über eine Verbesserung der Abschreibungsbedingungen gezielt ein positiver ökonomischer Impuls gesetzt werden. Im Rahmen der Investitionsanreize ist dieses Instrument damit die stärkste Waffe, die das Steuerrecht bietet. **Infolge der aktuellen wirtschaftlichen Situation ist diese Maßnahme tendenziell zu begrüßen. Allerdings ist auch zu betonen, dass bestimmte Hemmnisse bei Investition in Teilen nicht auf die wirtschaftspolitischen Rahmenbedingungen zurückzuführen sind, sondern auf Probleme mit den Lieferketten und den Friktionen aus dem Krieg in der Ukraine.** Aus diesen Friktionen entstanden bei Unternehmen auch Verlustsituationen, in denen verbesserte Abschreibungsbedingungen nur in Teilen wirken können. **Ähnlich verhält es sich, wenn infolge gestörter Lieferketten faktisch Investitionen einfach nicht zeitnah umgesetzt werden können.**

Im Übrigen stellt sich die Frage, wie dieses Instrument zukünftig mit einer (weiteren) Superabschreibung verbunden werden soll. Hier könnten sich Wechselbeziehungen ergeben, jedenfalls dann, wenn auch in 2022 und früher angeschaffte Wirtschaftsgüter betroffen sind. **Vor den genannten Ausführungen wird die Maßnahme daher tendenziell begrüßt, gleichzeitig wird aber auch kritisch auf weitere Parameter hingewiesen, die in Teilen zu einer dämpfenden Wirkung der Maßnahme führen können.**

2.5. Pflegebonus und weitere Steuerbefreiungen bei Zuschüssen zum Kurzarbeitergeld

Mit dem Vierten Corona-Steuerhilfegesetz soll eine Steuerbefreiung für einen Corona-Pflegebonus eingeführt werden in § 3 Nr. 11b EStG. Die einmalige Steuerbefreiung beträgt 3.000€. Die Regelung orientiert sich hier an § 3 Nr. 11a EStG. **Im Hinblick auf den anzuwendenden Personenkreis sollte § 3 Nr. 11b EStG akzessorisch zu den jeweiligen sozialrechtlichen Regelungen wirken.** Insofern sei u.a. auf den Entwurf eines Gesetzes zur Zahlung eines Bonus für Pflegekräfte in Krankenhäusern und Pflegeeinrichtungen (BT-Drucks. 20/1331) verwiesen. Entsprechende Regelungen können sich auch aus Landesgesetzen ergeben. M.E. ist zwingende Voraussetzung für die Anwendung der Steuerbefreiung, dass der Corona-Pflegebonus aus öffentlichen Mitteln an die Arbeitgeber erstattet wird. Eine freiwillige Überzahlung des Arbeitgebers wäre damit nicht in dem Anwendungsbereich nach § 3 Nr. 11a EStG.

⁶ Vgl. BT-Drucks. 20/1111, S. 19.

⁷ Vgl. z.B. Zwick/Mahon (2017), Tax Policy and Heterogeneous Investment Behavior, American Economic Review 2017, 107(1): 217–248;

Die Regelung ist aus sozialpolitischen Gesichtspunkten zu vertreten und zu befürworten. Allerdings sollte der Anwendungskreis eher eng gezogen werden. Mithin sollte die Regelung nicht derart verstanden werden, dass infolge der Anwendung dieser Regelung implizit Tarifverhandlungen geführt werden. Weiterhin ist zu hinterfragen, ob die getroffene personelle Eingrenzung deckungsgleich ist mit den Regelungen, die sich aus Entwurf eines Gesetzes zur Zahlung eines Bonus für Pflegekräfte in Krankenhäusern und Pflegeeinrichtungen ergeben.

Die weitere Verlängerung von § 3 Nr. 28a EStG im Hinblick auf Zuschüsse zum Kurzarbeitergeld bis Juni 2022 erscheint sinnvoll und ist zu begrüßen. Es ist weiterhin zu vermuten, dass die in § 3 Nr. 28a EStG angesprochenen Fälle derzeit noch verstärkt auftreten.



Berlin, den 06.05.2022

Prof. Dr. Frank Hechtner