

Wissenschaftliche Schriftleiter:
Univ.-Prof. Dr. Klaus-Dieter Drüen, RiFG
Dr. Gerhard Ege, AbtDir a. D.
Prof. Dr. Wulf Goette,
Vors. RiBGH a. D./RA
Prof. Dr. Dietmar Gosch,
Vors. RiBFH a. D./RA/StB
Franz Hruschka, Ltd. RegDir

DStR

DEUTSCHES STEUERRECHT

Heft 15-16
Seiten 745 – 824
58. Jahrgang • 18. April 2020

Wissenschaftliche Schriftleiter:
Prof. Dr. Christian Kaeser, RA
Dr. Walter Niemann, RA/StB/WP
Prof. Dr. Thomas Rödder, StB/WP
Dr. Christian Sistermann, RA/StB
Dr. Holger Stein, StB
Dr. Matthias Winter

Begründer und Mitwirkende:
Dr. Hans Flick, RA † · *Paul G. Flockermann*, MinDir a. D. † · *Dr. Klaus Heilgeist*, StB/WP · *Prof. Dr. Dr. h.c. mult. Paul Kirchhof*, RiBVerfG a. D.
Prof. Dr. h.c. Rudolf Mellinshoff, Präsident des BFH · *Dr. Max Rid*, Vors. Richter am BFH a. D.

STEUERRECHT

AUFSÄTZE

Steuerrechtliche Behandlung und wirtschaftliche Vorteilhaftigkeit von Maßnahmen im Rahmen der Corona-Pandemie

*Prof. Dr. Dr. h.c. Franz W. Wagner und Dr. Stefan Weber**

Zur Verlangsamung der Ausbreitung des neuen Corona-Virus (SARS-CoV-2) in Deutschland wurden Ausgangsbeschränkungen und Geschäftsschließungen sowie die weitgehende Einstellung des Tourismus und des Luftverkehrs beschlossen. Um die damit verbundenen negativen wirtschaftlichen Folgen abzumildern, verabschiedete die Bundesregierung kurzfristig ein im Umfang beispielloses Hilfspaket für die deutsche Wirtschaft.¹ Der vorliegende Beitrag nimmt zunächst eine in der Literatur bisher nicht vorhandene steuerrechtliche Systematisierung der wesentlichen im Hilfspaket enthaltenen Maßnahmen vor, um dann die damit verbundenen steuerlichen Effekte einzuordnen und zu quantifizieren.

1. Maßnahmen der Finanzverwaltung im Bereich des Erhebungs- und Vollstreckungsverfahrens

Das BMF² und die obersten Finanzbehörden der Länder³ haben Mitte März 2020 jeweils Verlautbarungen zum liquiditätsschonenden Steuervollzug veröffentlicht. Beide Erlasse umfassen die Einkommen- und Körperschaftsteuer (inkl. Solidaritätszuschlag und ggf. Kirchensteuer, die Umsatzsteuer⁴ sowie die Gewerbesteuer.⁵ Steuerpflichtige müssen folgende Voraussetzungen erfüllen, um die in den beiden Erlassen vorgesehenen Maßnahmen in Anspruch nehmen zu können:

* *Prof. Dr. Dr. h.c. Franz W. Wagner* ist Emeritus an der Universität Tübingen und *Dr. Stefan Weber* ist Steuerberater in Schönaich.

1 Vgl. <https://www.bundesfinanzministerium.de/Web/DE/Themen/Schlaglichter/Corona/corona.html>, abgerufen am 31.3.2020.

2 Vgl. BMF v. 19.3.2020 – IV A 3 – S 0336/19/10007 :002, DStR 2020, 663.

3 Vgl. Oberste Finanzbehörden der Länder, GLE v. 19.3.2020, DStR 2020, 798 (in diesem Heft).

4 Das BMF-Schreiben v. 19.3.2020 – IV A 3 – S 0336/19/10007 :002, DStR 2020, 663 behandelt Steuern, die von den Landesfinanzbehörden im Auftrag des Bundes verwaltet werden (sog. Bundesauftragsverwaltung nach Art. 108 Abs. 3 S. 1 GG).

5 Der GLE der obersten Finanzbehörden der Länder regelt die Festsetzung des Gewerbesteuermessbetrages iSd § 14 GewStG für Zwecke der Vorauszahlungen nach § 19 GewStG.

- Nachweis der unmittelbaren und nicht unerheblichen wirtschaftlichen Krisenbetroffenheit.⁶
- Antragstellung unter Darlegung der Verhältnisse, wobei kein wertmäßiger Nachweis der entstandenen wirtschaftlichen Schäden erforderlich ist.

Beide Erlasse enthalten unbestimmte Rechtsbegriffe, bezüglich deren Auslegung grundsätzlich Rechtsunsicherheit besteht. Es ist jedoch zu beachten, dass beide Verlautbarungen die Finanzverwaltung anweisen, ihr Ermessen zugunsten der Steuerpflichtigen auszulegen. Außerdem hat das BMF Anfang April 2020 einen mit den Bundesländern abgestimmten FAQ-Katalog⁷ veröffentlicht, der der Finanzverwaltung allgemeine Hinweise ua zum Umgang mit den beiden og Erlassen v. 19.3.2020 gibt. Der FAQ-Katalog hat jedoch nicht die Qualität einer bindenden Verwaltungsanweisung, da die Entscheidung im Einzelfall den Finanzämtern und Kommunen obliegen soll. Der FAQ-Katalog soll laufend an die aktuelle Situation und die sich daraus ergebenden Rechtsfragen angepasst werden. Aus diesem Fragenkatalog ergibt sich ua, dass eine unmittelbare und nicht unerhebliche wirtschaftliche Krisenbetroffenheit dann vorliegt, wenn der Steuerpflichtige plausibel angeben kann, dass die Corona-Krise schwerwiegende negative Auswirkungen auf seine wirtschaftliche Situation hat.⁸ Neben der wohlwollenden Prüfung von Anträgen auf Herabsetzung von Vorauszahlungen⁹

6 Umsatzeinbrüche, Produktionsausfälle sowie die Beantragung von Kurzarbeitergeld können ggf. als Belege dienen.

7 Vgl. FAQ „Corona“ (Steuern), https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Steuern/2020-04-01-FAQ_Corona_Steuern_Anlage.pdf?__blob=publicationFile&v=8, abgerufen am 12.4.2020.

8 Vgl. FAQ „Corona“ (Steuern), Abschnitt II. Nr. 2, S. 2.

9 Vgl. zur Vorauszahlungsverpflichtung § 37 EStG bzw. § 31 KStG iVm § 37 EStG sowie § 19 GewStG. Es ist zu beachten, dass einzelne Gemeinden ohne Antragsnotwendigkeit die Gewerbesteuvorauszahlungen für das zweite Quartal 2020 komplett aussetzen. Betriebe, die von der Corona-Krise nicht betroffen sind und ihre Gewerbesteuer wie gewohnt vorauszahlen möchten, sollten in diesen Fällen auf die zuständige Gemeinde zugehen.

AUFsätze

sieht das BMF-Schreiben v. 19.3.2020 auch eine zinslose Stundung von Einkommen-, Körperschaft- und Umsatzsteuerzahlungen¹⁰ nach § 222 AO vor, die bis zum 31.12.2020 fällig werden oder bereits fällig geworden sind.¹¹ Enthält der Stundungsantrag keine Angaben zur Stundungsdauer, wird ein Zahlungsaufschub zunächst lediglich für einen Zeitraum von drei Monaten gewährt. Anschlussstundungen bis zum 31.12.2020 sind im BMF-Schreiben v. 19.3.2020 vorgesehen; über das Jahresende hinausgehende Stundungen sind grundsätzlich ebenfalls möglich, bedürfen jedoch einer besonderen Begründung des Antragstellers. Das BMF-Schreiben stellt klar, dass § 222 S. 3 und 4 AO unberührt bleibt, wonach eine Stundung von Abzugsteuern wie der Kapitalertragsteuer iSd §§ 43 ff. EStG, der Bauabzugsteuer iSd § 48 EStG oder der Lohnsteuer nach §§ 38 ff. EStG nicht möglich ist. Von diesem Stundungsverbot sollte die pauschalierte Lohnsteuer nach §§ 37a, 37b, 40 ff. EStG nicht erfasst sein, die als Betriebssteuer eigener Art vom Unternehmen geschuldet wird.¹²

Parallel zur Stundung sieht das BMF-Schreiben v. 19.3.2020 durch einen Verweis auf die in Tz. 1 des Schreibens genannten Steuerarten einen säumniszuschlagsfreien Vollstreckungsverzicht für zwischen dem 19.3.2020 und 31.12.2020 rückständig oder fällig gewordener Einkommen- und Körperschaftsteuer (inkl. Solidaritätszuschlag und ggf. Kirchensteuer) sowie der Umsatzsteuer vor. Da es sich bei der Lohnsteuer um eine besondere Erhebungsform der Einkommensteuer handelt, ist ein Antrag auf entsprechenden Vollstreckungsaufschub ebenfalls möglich.¹³

Neben den og Maßnahmen zur Verschiebung von Steuerzahlungen in die Zukunft bestehen in sehr begrenztem Umfang Möglichkeiten, bereits gezahlte Steuerbeträge kurzfristig erstatten zu lassen und dadurch positive Cashflows bei den Steuerpflichtigen zu generieren. Eine Erstattung angemeldeter oder festgesetzter und bereits gezahlter Steuern kann durch einen Stundungsantrag nicht erreicht werden. Sollten die prognostizierten Einkünfte für 2020 jedoch zu einer Herabsetzung der Vorauszahlungen für das Jahr 2020 auf 0 € geführt haben, so können für das erste Quartal 2020 bereits geleistete Vorauszahlungen erstattet werden.¹⁴ Um die Dauerfristverlängerung nach § 46 UStDV für die Übermittlung der Voranmeldungen und die Zahlung der Vorauszahlungen zu erhalten, ist nach § 47 Abs. 1 UStDV eine Sondervorauszahlung iHv 1/11 der Summe der Umsatzsteuervorauszahlungen des vorangegangenen Kalenderjahres erforderlich, die bis zum 10.2.2020¹⁵ für das aktuelle Kalenderjahr zu entrichten war. Liegt eine unmittelbare und nicht unerhebliche wirtschaftliche Krisenbetroffenheit vor, erstatten

die Finanzverwaltungen aller Bundesländer auf Antrag die Umsatzsteuer-Sondervorauszahlungen teilweise oder vollständig.¹⁶

2. Nicht rückzahlbare öffentliche Zuschüsse

Der Bund und zahlreiche Bundesländer gewähren Finanzhilfen für von der Krise wirtschaftlich betroffene Einzelunternehmer, Freiberufler sowie kleine und mittlere Unternehmen. Die Zuschüsse bestehen in einer Geldzahlung, die weder an die Erbringung einer bestimmten Leistung oder eine Investition gebunden noch mit einer Rückzahlungsverpflichtung verbunden sind. Die Zuwendungen sind betrieblich veranlasst, da sie den Steuerpflichtigen zum Erhalt ihres Unternehmens gewährt werden; es handelt sich somit um einen sog. echten Aufwandszuschuss, der grundsätzlich als Betriebseinnahme steuerbar ist. Bei einer Gewinnermittlung nach § 5 Abs. 1 S. 1 EStG iVm § 238 HGB (Betriebsvermögensvergleich) erhöht der Zuschuss zunächst den handelsrechtlichen Gewinn. Für steuerliche Zwecke ist danach zu differenzieren, ob ein Zuschuss zur Finanzierung von Anschaffungs- oder Herstellungskosten von Wirtschaftsgütern gewährt wird. Die finanziellen Soforthilfen im Rahmen der Corona-Pandemie werden gezahlt, um den Zuschussempfängern trotz Einnahmeausfällen zu ermöglichen, ihren laufenden Zahlungsverpflichtungen, wie zB Miet- oder Pachtzahlungen, weiterhin nachkommen zu können. Die Zuschüsse sind somit nicht für die Finanzierung der Anschaffung oder Herstellung bestimmter Wirtschaftsgüter vorgesehen. Demnach scheidet das Wahlrecht nach R 6.5 Abs. 2 EStR aus, wonach der Steuerpflichtige für eine erfolgsneutrale Behandlung von Zuschüssen optieren kann, indem er den Zuschussbetrag von den Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten des betreffenden Wirtschaftsguts abzieht. Mangels einschlägiger Steuerbefreiungsvorschrift erhöht der Zuschuss somit den steuerlichen Gewinn iSd § 4 Abs. 1 EStG für das Jahr 2020. Da sich die handels- und steuerrechtliche Gewinnermittlung nicht unterscheidet, wird es insoweit zu keinen Abweichungen zwischen Handels- und Steuerbilanz und damit handelsrechtlich auch nicht zum Ausweis latenter Steuern kommen.

Nicht originär buchführungspflichtige Einzelunternehmer, die die Buchführungsgrenzen des § 141 AO nicht überschreiten, sowie Freiberufler ermitteln ihren steuerlichen Gewinn regelmäßig nach § 4 Abs. 3 EStG iVm § 11 Abs. 1 S. 1 EStG als Überschuss der Einnahmen über die Betriebsausgaben (Einnahmen-Überschussrechnung). Das Wahlrecht nach R 6.5 Abs. 2 EStR gilt zwar grundsätzlich auch bei einer Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG, scheidet jedoch bei den Betriebskostenzuschüssen im Rahmen der Corona-Soforthilfen mit der og Begründung aus. Zuschüsse sind im Zeitpunkt des Zuflusses als Betriebseinnahme zu erfassen und erhöhen als solche das steuerpflichtige Ergebnis.

Voraussetzung für die Steuerbarkeit nach dem UStG ist, dass ein umsatzsteuerlicher Leistungsaustausch iSd § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG vorliegt. Hierfür erforderlich wären ua eine Ge-

¹⁰ Auch fällige Umsatzsteuerzahlungen können gestundet werden, vgl. hierzu FAQ „Corona“ (Steuern), Abschnitt III. Nr. 6, S. 6.

¹¹ Zur Stundung von Gewerbesteuerzahlungen enthält der GLE der obersten Finanzbehörden der Länder v. 19.3.2020 (Fn. 3) lediglich eine Klarstellung der sachlichen Zuständigkeit nach R 1.6 GewStR.

¹² Loschelder in Schmidt, EStG, 39. Aufl. 2020, § 37b Rn. 13 sowie die dargestellte Auffassung bestätigend FAQ „Corona“ (Steuern), Abschnitt III. Nr. 7, S. 6.

¹³ Vgl. hierzu auch FAQ „Corona“ (Steuern), Abschnitt II. Nr. 12, S. 4.

¹⁴ Vgl. FAQ „Corona“ (Steuern), Abschnitt III. Nr. 3, S. 5.

¹⁵ Vgl. Abschn. 18.4 Abs. 3 S. 2 UStAE.

¹⁶ Vgl. hierzu die entsprechende Öffnungsklausel in Abschn. 18.4 Abs. 4 UStAE sowie FAQ „Corona“ (Steuern), Abschnitt III. Nr. 3, S. 5.

AUFsätze

genleistung des Zuschussempfängers sowie eine innere Verknüpfung zwischen einer solchen Gegenleistung und der erhaltenen Zahlung. Da die den Zuschuss zahlenden Gebietskörperschaften vom Zuschussempfänger keine Leistung erhalten, sind sie nicht als Leistungsempfänger anzusehen. Die Zahlung ist umsatzsteuerlich somit als echter Zuschuss weder als Entgelt für eine Leistung an den Zuschussgeber¹⁷ noch als Zahlung von dritter Seite iSd § 10 Abs. 1 S. 2 UStG anzusehen. Eine Umsatzsteuerbarkeit der Zahlung scheidet aus; das geförderte Unternehmen hat bezüglich des Zahlungseingangs aus dem Zuschuss keine Umsatzsteuer abzuführen.

3. Zuwendungen aus dem Betriebs- oder Privatvermögen

Steuerpflichtige erbringen in der Corona-Krise Geld- oder Sachzuwendungen sowie unentgeltliche Arbeitsleistungen, um damit besonders betroffene Institutionen oder Unternehmen zu unterstützen. Diese Zuwendungen können entweder aus der betrieblichen oder der privaten Sphäre des Steuerpflichtigen heraus erbracht werden. Zuwendungen aus der betrieblichen Sphäre können steuerlich grundsätzlich als Betriebsausgaben iSd § 4 Abs. 4 EStG, nicht abziehbare Betriebsausgaben iSd § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 1 EStG (Geschenke), verdeckte Gewinnausschüttungen iSd § 8 Abs. 3 S. 2 KStG bei Kapitalgesellschaften oder Spenden¹⁸ qualifiziert werden. Bei Zuwendungen aus der privaten Sphäre handelt es sich steuerlich entweder um Spenden iSd § 10b Abs. 1 S. 1 EStG oder Aufwendungen der privaten Lebensführung iSd § 12 Nr. 1 EStG.

Das BMF hat mit Schreiben v. 9.4.2020¹⁹ zur steuerlichen Behandlung derartiger Zuwendungen, die im Zeitraum v. 1.3.2020 bis längstens 31.12.2020 im Rahmen der Corona-Krise erbracht werden, gesondert Stellung genommen.

3.1 Zuwendungen aus dem Betriebsvermögen

Für Zuwendungen aus einem Betriebsvermögen bildet das BMF drei Fallgruppen und stellt deren steuerliche Behandlung beim zuwendenden Unternehmen klar. Außerdem wird in Abschnitt IV Tz. 4 des Schreibens fallgruppenübergreifend die Erfassung der Zuwendungen beim Empfänger gemäß § 6 Abs. 4 EStG als Betriebseinnahme zum gemeinen Wert festgehalten.

Zuwendung als Sponsoringausgabe²⁰: Das Schreiben verweist auf den sog. Sponsoringerlass²¹, wonach es für das Vorliegen von Betriebsausgaben darauf ankommt, ob der Sponsoringgeber durch die Sponsoringausgaben wirtschaftliche Vorteile für sein Unternehmen anstrebt.²² Dem Sponsoringerlass zufolge besteht ein solcher wirtschaftlicher Vorteil insbesondere in einer aktiven Werbeleistung des

Sponsoringnehmers in Form der Zurverfügungstellung von Werbeflächen (zB auf Plakaten, Programmheften, Fahrzeugen etc.) und kann auch in einer Berichterstattung in Zeitung, Rundfunk oder Fernsehen bestehen, insbesondere dann, wenn dies in die Öffentlichkeitsarbeit des Unternehmens eingebunden ist (passive Werbeleistung). Das BMF-Schreiben v. 9.4.2020 stellt klar, dass im Rahmen der Corona-Krise der notwendige wirtschaftliche Vorteil beim Sponsoringgeber durch eine solche Berichterstattung erreicht werden kann, ohne dabei besondere Anforderungen an die Öffentlichkeitsarbeit des Unternehmens zu stellen. Klarstellungen zur umsatzsteuerlichen Behandlung des Sponsorings während der Corona-Krise sind in diesem Schreiben nicht enthalten, so dass die Grundsätze der beiden Sponsoringerlasse zur umsatzsteuerlichen Behandlung²³ gelten. Die umsatzsteuerliche Qualifikation des Sponsorings beim Sponsoringgeber hängt demnach von der Intensität der vom Sponsoringnehmer erbrachten Kommunikationsleistung ab. Die dem BMF-Schreiben v. 9.4.2020 zufolge für den Betriebsausgabenabzug ausreichende Berichterstattung in den Medien durch den Sponsoringgeber selbst, reicht umsatzsteuerlich nicht aus, um im Fall des Sachsponsorings (zB Überlassung eines Fahrzeugs an ein medizinisches Versorgungszentrum) einen umsatzsteuerlichen Leistungsaustausch annehmen zu können. Die Zuwendung einer Sache erfolgt dann unentgeltlich, was beim Sponsoringgeber eine Versteuerung als unentgeltliche Wertabgabe iSd § 3 Abs. 1b S. 1 Nr. 3 UStG zur Folge hat, wonach er die Umsatzsteuer wirtschaftlich zu tragen hat.

Zuwendungen an Geschäftspartner: Von der Corona-Krise unmittelbar und nicht unerheblich negativ betroffenen Geschäftspartnern können zum Zwecke der Aufrechterhaltung der Geschäftsbeziehung in angemessenem Umfang unentgeltlich Leistungen zugewendet werden. Vorstellbar ist, dass zB eine Brauerei dem Pächter ihrer Gaststätte unentgeltlich Personal zur Verfügung stellt, damit dieser einen Lieferservice betreiben kann. Die der Brauerei dabei entstehenden Aufwendungen sind als Betriebsausgaben abziehbar, da aus Billigkeitsgründen das Betriebsausgabenabzugsverbot des § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 1 EStG nicht anwendbar ist. Eine Klarstellung, ob als Leistung in diesem Sinne lediglich Dienstleistungen oder auch die Überlassung von Wirtschaftsgütern verstanden wird, erfolgt in der Verlautbarung des BMF nicht. Außerdem enthält das BMF-Schreiben keine Hinweise, wie die Leistungen beim zuwendenden Unternehmen zu bewerten sind. Handelt es sich um am Beschaffungsmarkt bezogene Dienstleistungen, sollten die dafür geleisteten Aufwendungen als Betriebsausgaben abziehbar sein, während für selbst erbrachte Dienstleistungen die Grundsätze zum Herstellungskostenbegriff anwendbar sein dürften.

Sonstige Zuwendungen: Die Zuwendung von Wirtschaftsgütern oder sonstigen betrieblichen Nutzungen und Leis-

¹⁷ Vgl. Abschn. 10.2 Abs. 1 und Abs. 2 UStAE.

¹⁸ Vgl. zu Unternehmensspenden S. Weber StuW 2015, 237.

¹⁹ Vgl. BMF v. 9.4.2020 – IV C 4 - S 2223/19/10003 :003, DStR 2020, 795 (in diesem Heft).

²⁰ Vgl. zum Einfluss der Besteuerung auf Sponsoringentscheidungen S. Weber DBW 2015, 309.

²¹ Vgl. BMF v. 18.2.1998 – IV B 2 - S 2144 - 40/98/IV B 7 - S 0183 - 62/98, BStBl. I 1998, 212, BeckVerw 029933.

²² Der ökonomische Vorteil auf beiden Seiten ist das wesentliche Abgrenzungsmerkmal zwischen Sponsoring und Unternehmensspenden. Vgl. hierzu S. Weber DBW 2015, 311.

²³ Vgl. BMF v. 13.11.2012 – IV D 2 - S 7100/08/10007 :003, BStBl. I 2012, 1169, DStR 2012, 2339 und BMF v. 25.7.2014 – IV D 2 - S 7100/08/10007 :003, BStBl. I 2014, 1114, DStR 2014, 1555.

AUFsätze

tungen, die nicht in Geld bestehen an durch die Corona-Krise unmittelbar und nicht unerheblich geschädigte oder mit der Bewältigung der Corona-Krise befasste Unternehmen und Einrichtungen (zB Krankenhäuser) ist aus Billigkeitsgründen ohne Berücksichtigung von § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 1 EStG als abziehbare Betriebsausgabe zu behandeln. Beispielhaft wäre hier die Überlassung von zB Schutzausrüstung, die Gestellung von medizinischem Personal oder sonstiger nicht-medizinischer Wirtschaftsgüter und Leistungen durch ein Unternehmen an öffentliche oder private Kliniken und Pflegeheime sowie Arztpraxen vorstellbar. Auch bei dieser Fallgruppe macht das BMF-Schreiben v. 9.4.2020 keine Angaben zur Bewertung der Zuwendungen beim leistenden Unternehmen. Auch zur Vermeidung von Wertdifferenzen zwischen den Aufwendungen des zuwendenden Unternehmens und der Erfassung des gemeinen Werts der Leistungen beim Zuwendungsempfänger wäre eine Präzisierung der anzuwendenden Bewertungsvorschriften auf Seiten der zuwendenden Unternehmen durch die Finanzverwaltung wünschenswert.

Das BMF-Schreiben v. 9.4.2020 regelt, dass auf die Versteuerung einer unentgeltlichen Wertabgabe iSd § 3 Abs. 1b S. 1 Nr. 3 bzw. Abs. 9a Nr. 2 UStG beim zuwendenden Unternehmen verzichtet werden kann, wenn medizinischer Bedarf oder medizinisches Personal bereitgestellt wird.²⁴ Im Umkehrschluss sollte bei der Überlassung nicht-medizinischer Wirtschaftsgüter oder anderer als der og Personalgestellungen auf Seiten des zuwendenden Unternehmens eine unentgeltliche Wertabgabe zu versteuern sein.

3.2 Zuwendungen aus dem Privatvermögen

Verzichten Arbeitnehmer auf Barlohn oder ein angesammeltes Wertguthaben zugunsten einer Zahlung des Arbeitgebers an eine nach § 10b Abs. 1 S. 2 EStG spendenempfangsberechtigte Einrichtung, so bleiben diese Lohnanteile bei der Ermittlung des steuerpflichtigen Arbeitslohns außer Ansatz.²⁵ Eine Berücksichtigung der Zuwendung als Spende im Rahmen der Einkommensteueranmeldung des Arbeitnehmers oder auf Unternehmensebene (dort erfolgt lediglich die Durchleitung der Geldspende) ist nicht zulässig, um eine Doppelabziehbarkeit zu vermeiden. Eine solche Arbeitslohnspende aus un versteuertem Einkommen hat gegenüber einer Spende aus bereits versteuertem Einkommen und deren Berücksichtigung als Sonderausgabe im Rahmen der Einkommensteueranmeldung den Vorteil einer betragsmäßig ggf. höheren Spendenbereitschaft.

4. Finanzierung bzw. Anreizbildung von Arbeitsleistung

4.1 Kurzarbeitergeld

Um Unternehmen in der Krise trotz Produktions- oder Absatzschwierigkeiten die Weiterbeschäftigung ihrer Mitarbeiter zu erleichtern, verabschiedete der Bundestag rückwirkend zum 1.3.2020 erleichterte Antragsvoraussetzungen

für das Kurzarbeitergeld (KUG) sowie eine zeitlich befristete vollständige Erstattung der von den Arbeitgebern allein zu tragenden Sozialversicherungsbeiträge während des Leistungsbezugs.²⁶

Arbeitnehmer: Wird in einem Unternehmen wirksam Kurzarbeit eingeführt, so zahlt die Bundesagentur für Arbeit für die Ausfallstunden KUG.²⁷ Das KUG beträgt bei Arbeitnehmern mit mindestens einem Kind iSd § 32 Abs. 1, 3–5 EStG 67 %, sonst 60 % des Nettolohnausfalls.²⁸ Das KUG kann vom Arbeitnehmer nach § 3 Nr. 2 Buchst. a EStG steuerfrei vereinnahmt werden, unterliegt jedoch dem Progressionsvorbehalt²⁹ und muss deshalb vom Arbeitgeber auf der elektronischen Lohnsteuerbescheinigung ausgewiesen werden.³⁰ Zur verfahrensrechtlichen Umsetzung des Progressionsvorbehalts wird der Arbeitnehmer für das Jahr des KUG-Bezugs pflichtveranlagt und hat somit für den betreffenden Veranlagungszeitraum eine Einkommensteuererklärung abzugeben.³¹ Freiwillige oder tarifvertraglich vorgesehene Arbeitgeberzuschüsse zum KUG sind, wenn sie eine bestimmte Höhe überschreiten, steuer- und sozialversicherungspflichtig.³²

Arbeitgeber: Unabhängig von der Art der Gewinnermittlung führen der an Arbeitnehmer ausgezahlte Barlohn sowie die abzuführenden Sozialversicherungsbeiträge beim Arbeitgeber zu Betriebsausgaben iSd § 4 Abs. 4 EStG. Die von der Bundesagentur für Arbeit für die Ausfallstunden erhaltene Erstattung des KUG sowie des darauf entfallenden Arbeitgeber- und Arbeitnehmeranteils zur Sozialversicherung ist ertragsteuerlich als echter Aufwandszuschuss zu qualifizieren und damit als steuerpflichtige Betriebseinnahme zu erfassen. Umsatzsteuerlich ist die Erstattung ebenfalls als echter Zuschuss einzuordnen, weshalb eine Umsatzsteuerbarkeit mangels Leistungsaustausch ausscheidet; das die Zahlung empfangende Unternehmen hat bezüglich des Zahlungseingangs aus der Erstattung folglich keine Umsatzsteuer abzuführen.

Die im Rahmen der Corona-Krise verbesserten Regelungen zum KUG führen wirtschaftlich dazu, dass Arbeitgeber ihre Lohnkosten für die Ausfallstunden auf null reduzieren können.

4.2 Entschädigungen nach dem Infektionsschutzgesetz (IfSG)

COVID-19 stellt eine Infektionskrankheit iSd IfSG dar.³³ Das im Rahmen der Corona-Pandemie erweiterte IfSG³⁴

26 Vgl. Gesetz zur befristeten krisenbedingten Verbesserung der Regelungen für das Kurzarbeitergeld, BGBl. I 2020, 493, sowie die Kurzarbeitergeldverordnung – KugV v. 23.3.2020.

27 Vgl. §§ 94 ff. SGB III.

28 Vgl. § 105 SGB III.

29 Vgl. § 32b Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a EStG iVm § 32b Abs. 2 S. 1 Nr. 1 EStG.

30 Vgl. § 41b Abs. 1 S. 2 Nr. 5 EStG.

31 Vgl. § 149 Abs. 1 S. 1 AO, § 25 Abs. 1 EStG, § 46 Abs. 2 Nr. 1 EStG.

32 Vgl. § 3 Nr. 2 Buchst. a EStG iVm § 1 Abs. 1 Nr. 8 Sozialversicherungsentgeltverordnung (SvEV).

33 Vgl. §§ 6 ff. IfSG.

34 Vgl. IfSG, BGBl. I 2000, 1045, geändert durch Masernschutzgesetz, BGBl. I 2020, 148.

24 Vgl. Abschnitt VII., dritter Absatz BMF (Fn. 19).

25 Zu den notwendigen lohnsteuerlichen Aufzeichnungsverpflichtungen vgl. Abschnitt V. BMF (Fn. 19).

AUFsätze

sieht in § 56 Entschädigungszahlungen vor. Danach erhält Verdienstaussfall, wer aufgrund des Gesetzes als Ausscheider, Ansteckungsverdächtiger, Krankheitsverdächtiger oder sonstiger Träger von Krankheitsregern seine Tätigkeit aufgrund behördlicher Anordnung nicht ausüben darf und dadurch einen Verdienstaussfall erleidet. Aktuell greift diese Regelung bei mit dem Corona-Virus infizierten oder wegen eines Infektionsverdachts unter häuslicher Quarantäne stehenden Personen. Die Entschädigungszahlung bemisst sich nach dem Verdienstaussfall. Für die ersten sechs Wochen wird sie in Höhe des Verdienstaussfalls gewährt. Vom Beginn der siebten Woche an wird sie in Höhe des Krankengeldes nach § 47 Abs. 1 SGB V gewährt. Voraussetzung hierfür ist, dass der Verdienstaussfall die für die gesetzliche Krankenversicherungspflicht maßgebende Jahresarbeitsentgeltgrenze (2020: 62.550 €) nicht übersteigt.

Am 25.3.2020 wurde § 56 IfSG um einen neuen Abs. 1a sowie um einen S. 3 in Abs. 2 ergänzt (§ 56 Abs. 1a und 2 IfSG nF).³⁵ Demnach erhalten Eltern eine finanzielle Entschädigung, wenn sie wegen auf Grundlage des IfSG behördlich angeordneten Schließungen von Kinderbetreuungseinrichtungen oder Schulen selbst die Betreuung ihrer Kinder übernehmen müssen und dadurch einen Verdienstaussfall erleiden. Die Höhe der zu zahlenden Entschädigung beträgt 67 % des dem erwerbstätigen Arbeitnehmer entstandenen Verdienstaussfalls. Die Entschädigungszahlung darf längstens sechs Wochen gewährt werden und ist der Höhe nach auf 2.016 € je vollen Monat begrenzt.³⁶

Bei Arbeitnehmern hat der Arbeitgeber für längstens sechs Wochen, soweit tarifvertraglich nicht anders geregelt, die Entschädigungen auszuführen. Die ausgezahlten Beträge werden dem Arbeitgeber auf Antrag von der zuständigen Landesbehörde erstattet. Im Übrigen wird die Entschädigung auf Antrag des Betroffenen von der zuständigen Landesbehörde an diesen direkt gezahlt.³⁷ Während des Bezugs von Entschädigungszahlungen nach dem IfSG besteht die Versicherungspflicht in den gesetzlichen Sozialversicherungen grundsätzlich fort.³⁸ Die Beitragszahlungen übernimmt das entschädigungspflichtige Bundesland. Soweit der Arbeitgeber die Entschädigungen auszahlt und darauf Sozialversicherungsbeiträge abführt, erhält er diese im Rahmen der nach § 57 IfSG geltenden Höchstbeträge vom entschädigungspflichtigen Bundesland ersetzt.³⁹

Arbeitnehmer: Entschädigungszahlungen nach dem IfSG können vom Arbeitnehmer nach § 3 Nr. 25 EStG steuerfrei vereinnahmt werden, unterliegen jedoch als Lohnersatzleistung nach § 32b Abs. 1 S. 1 Nr. 1 Buchst. e EStG dem Progressionsvorbehalt und müssen deshalb vom Arbeitgeber auf der elektronischen Lohnsteuerbescheinigung ausgewiesen werden. Zur verfahrensrechtlichen Umset-

zung des Progressionsvorbehalts wird der Arbeitnehmer für das Jahr, in dem er Entschädigungszahlungen erhalten hat, pflichtveranlagt und hat somit für den betreffenden Veranlagungszeitraum eine Einkommensteuererklärung abzugeben.⁴⁰

Arbeitgeber: Die steuerliche Behandlung beim Arbeitgeber ist mit der beim Bezug von KUG identisch; die vom Arbeitgeber an den Arbeitnehmer ausgezahlte Entschädigung sowie die abzuführenden Sozialversicherungsbeiträge sind als Betriebsausgaben iSd § 4 Abs. 4 EStG zu erfassen. Die von der Landesbehörde erhaltene Erstattung der Entschädigungszahlungen sowie die darauf entfallenden Sozialversicherungsbeiträge sind ertragsteuerlich als echter Aufwandszuschuss zu qualifizieren und damit als steuerpflichtige Betriebseinnahme aufzuzeichnen. Die Erstattungszahlung ist mangels Leistungsaustausch nicht umsatzsteuerbar, so dass die Erstattung empfangende Unternehmen keine Umsatzsteuer abzuführen hat.

4.3 Steuerbegünstigung von Lohnbestandteilen

Beschäftigte im Gesundheitssektor, im Lebensmitteleinzelhandel und andere Berufsgruppen sind während der Corona-Krise besonderen Belastungen ausgesetzt. Als Kompensation möchten Arbeitgeber⁴¹, unterstützt von Teilen der Politik⁴², den betroffenen Arbeitnehmern steuerbegünstigten Lohn zukommen lassen. Steuerbegünstigungen des Arbeitslohns sind auch für Arbeitgeber günstig, da Arbeitnehmer ihr Arbeitsverhältnis nach allen ihnen zufließenden Vorteilen nach Abzug aller Steuern beurteilen und der Arbeitgeber durch eine geeignete Wahl der Entlohnungsstruktur Lohnkosten reduzieren kann.⁴³ Nachfolgend sollen die hierfür zur Verfügung stehenden Möglichkeiten aufgezeigt werden:

4.3.1 Steuerbefreiter Arbeitslohn

Bereits Ende März kündigte Bundesfinanzminister *Scholz* eine Steuerbefreiung von Sonderzahlungen an, die Arbeitnehmer wegen der besonderen Arbeitsbelastung im Rahmen der Corona-Krise von ihren Arbeitgebern erhalten.⁴⁴ Mit Schreiben v. 9.4.2020⁴⁵ stellte das BMF klar, dass sowohl Zahlungen als auch Sachbezüge iHv bis zu 1.500 €, die im Zeitraum v. 1.3.–31.12.2020 geleistet werden, nach § 3 Nr. 11 EStG steuerbefreit sind.⁴⁶ Eine Einschränkung des persönlichen Anwendungsbereichs der Steuerbefreiung auf bestimmte Branchen (zB Gesundheitssektor oder Lebensmit-

35 Das IfSG wurde im Rahmen der Corona-Pandemie durch das Gesetz zum Schutz der Bevölkerung bei einer epidemischen Lage von nationaler Tragweite, vgl. BGBl. I 2020, 587, ua um § 56 Abs. 1a erweitert.

36 Vgl. § 56 Abs. 2 S. 3 IfSG nF sowie Abschn. 4.3.1 des vorliegenden Beitrags zur steuerfreien Erstattung von Kosten des Arbeitnehmers für die kurzfristige Betreuung von Kindern oder pflegebedürftigen Angehörigen.

37 Vgl. § 56 Abs. 5 IfSG.

38 Vgl. § 57 Abs. 1 S. 1 IfSG.

39 Vgl. § 57 Abs. 1 S. 4 IfSG.

40 Vgl. § 149 Abs. 1 S. 1 AO, § 25 Abs. 1 EStG, § 46 Abs. 2 Nr. 1 EStG.

41 So wandte sich zB der Handelsverband Deutschland (HDE) mit einem Brief an Bundeskanzlerin *Angela Merkel*, in dem er die Steuerbefreiung von Sonderzahlungen an Mitarbeiter im Rahmen der Corona-Krise forderte.

42 Die Bundestagsfraktionen von CDU, SPD und den Grünen haben sich für steuerfreie Sonderzahlungen an Mitarbeiter während der Corona-Krise ausgesprochen.

43 Vgl. *F. W. Wagner* BB 1992, 2483.

44 Vgl. Interview mit Bundesfinanzminister *Scholz*, Bild am Sonntag v. 29.3.2020.

45 BMF v. 9.4.2020 – IV C 5 – S 2342/20/10009 :001, DStR 2020, 795 (in diesem Heft).

46 Die steuerlich begünstigten Lohnbestandteile sind darüber hinaus auch von der Sozialversicherungspflicht befreit.

AUFsätze

teleinzelnhandel) sieht das BMF-Schreiben nicht vor. Voraussetzung ist demnach lediglich, dass diese Vergütungen des Arbeitgebers zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn geleistet werden. Die weiteren in R 3.11. Abs. 2 S. 2 Nr. 1–3 LStR genannten Voraussetzungen müssen nicht erfüllt sein. Außerdem regelt das Schreiben, dass Zuschüsse die der Arbeitgeber zum Aufstocken des Kurzarbeitergelds wegen Überschreiten der Beitragsbemessungsgrenze oder aufgrund sonstiger tarif- oder einzelvertraglicher Regelungen leistet, nicht von dieser Steuerbefreiung erfasst sind. Weitere im Gesetz vorgesehene Möglichkeiten zur Gewährung steuerfreien Arbeitslohns bleiben von diesem BMF-Schreiben ausdrücklich unberührt und können demnach parallel Anwendung finden.

Entsteht beim Steuerpflichtigen aus beruflichen und zwingenden Gründen kurzfristig ein zusätzlicher Betreuungsbedarf für schulpflichtige Kinder bis 14 Jahre oder pflegebedürftige Angehörige, so können gemäß § 3 Nr. 34a Buchst. b EStG die hierfür dem Arbeitnehmer tatsächlich entstandenen Aufwendungen iHv bis zu 600 € pro Jahr vom Arbeitgeber steuerfrei erstattet werden. Die vom BMF veröffentlichten FAQ „Corona“⁴⁷ stellen in diesem Zusammenhang klar, dass ein zusätzlicher Betreuungsbedarf im Sinne dieser Vorschrift unterstellt werden kann, wenn der Arbeitnehmer aufgrund der Corona-Krise zu außergewöhnlichen Arbeitszeiten tätig ist oder die Regelbetreuung von Kindern aufgrund der im Rahmen der Corona-Pandemie angeordneten Schließung von Schulen und Betreuungseinrichtungen weggefallen ist. Die nach § 3 Nr. 34a Buchst. b EStG zudem notwendige Kurzfristigkeit des Betreuungsbedarfs kann demnach für die Zeit der Schließung der og Betreuungseinrichtungen angenommen werden.

Die FAQ „Corona“⁴⁸ des BMF⁴⁸ stellen außerdem klar, dass Einnahmen, die medizinisches Fachpersonal im Ruhestand oder mit einem ruhenden Arbeitsverhältnis durch die Versorgung von Corona-Patienten für ein Gesundheitsamt oder staatliches oder gemeinnütziges Krankenhaus erzielt, nach § 3 Nr. 26 EStG iHv bis zu 2.400 € pro Jahr (sog. Übungsleiterfreibetrag) steuerfrei bleiben.⁴⁹

4.3.2 Steuerlich privilegierter Sacharbeitslohn

Wendet der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer Arbeitslohn in Form von Sachbezügen zu, so sind diese – soweit sie nicht ausdrücklich steuerfrei gestellt sind – wie Barlohnzahlungen dem laufenden Arbeitslohn oder sonstigen Bezügen zuzuordnen, da eine Ersparnis von Ausgaben gleichermaßen konsumsteigernd wirkt und damit wirtschaftlich zusätzlichen Einnahmen gleichzustellen ist.⁵⁰ Denkbar ist grundsätzlich sowohl ein teilentgeltlicher als auch unentgeltlicher Bezug von Sachleistungen. Diverse Lebensmitteleinzelhandelsketten haben angekündigt, ihren Mitarbeitern während der Corona-Krise Prämien in Form von Warengutscheinen zu-

kommen zu lassen.⁵¹ Dabei sind steuerlich zwei Formen von Warengutscheinen zu unterscheiden:

4.3.2.1 Beim Arbeitgeber einlösbare Warengutscheine

Warengutscheine, die beim Arbeitgeber einzulösen sind, stellen regelmäßig einen Sachbezug dar, auch wenn der Gutschein nur auf einen Geldbetrag lautet.⁵² Nach § 8 Abs. 1 S. 3 EStG iVm § 8 Abs. 2 S. 11 EStG sind Warengutscheine keine steuerbaren Einnahmen, wenn ihr Wert 44 € pro Kalendermonat nicht übersteigt. Liegt der Wert der Sachzuwendung darüber, liegt grundsätzlich in vollem Umfang steuerbarer Arbeitslohn vor (Freigrenze). Sofern der Arbeitgeber die Waren überwiegend für den Absatzmarkt herstellt oder auf diesem vertreibt, steht nach § 8 Abs. 3 EStG ein Rabattpflichtbetrag iHv 1.080 € pro Kalenderjahr zur Verfügung.⁵³ Im Rahmen dieser Vorschrift können Waren auch vollständig rabattiert, also unentgeltlich an Mitarbeiter überlassen werden, so dass die Ausstellung eines entsprechenden Warengutscheins iHv bis zu 1.080 € pro Kalenderjahr steuerfrei zulässig ist.

4.3.2.2 Bei einem Dritten einlösbare Warengutscheine

Vom Arbeitgeber ausgegebene Gutscheine, die den Arbeitnehmer zum Bezug einer nach Art und Menge bezeichneten Ware oder Dienstleistung berechtigen, stellen stets Sachbezüge dar, die lediglich im Rahmen der Freigrenze des § 8 Abs. 2 S. 11 EStG steuerlich außer Ansatz bleiben können. Beispiele hierfür sind Tankgutscheine im Wert von bis zu 44 €, die von einem Mineralölunternehmen ausgestellt und bei dessen Tankstellen einzulösen sind oder entsprechende vom Arbeitgeber ausgestellte Tankgutscheine, die vom Arbeitnehmer bei einer beliebigen Tankstelle innerhalb eines bestimmten Kalendermonats eingelöst werden müssen.

Die Vereinfachungsregelung der R 8.1 Abs. 2 S. 9 LStR (96 % des Endpreises) zur Bewertung von Sachbezügen findet bei Warengutscheinen mit Betragsangabe keine Anwendung.⁵⁴

Arbeitslohn gilt als zugeflossen, wenn der Arbeitnehmer darüber wirtschaftlich verfügen kann.⁵⁵ Dies gilt auch bei der Zuwendung von Sachlohn. Bezüglich des Zuflusszeitpunkts bei Warengutscheinen ist danach zu unterscheiden, ob der Warengutschein beim Arbeitgeber oder bei einem Dritten einzulösen ist: Der Zufluss erfolgt bei einem Gutschein, der bei einem Dritten einzulösen ist, mit Hingabe des Gutscheins, weil der Arbeitnehmer zu diesem Zeitpunkt einen Rechtsanspruch gegenüber dem Dritten erhält.⁵⁶ Ist der Gutschein beim Arbeitgeber einzulösen, fließt der Arbeitslohn erst bei Einlösung des Gutscheins zu.⁵⁷

47 Vgl. FAQ „Corona“ (Steuern), Abschnitt IV. Nr. 6, S. 8.

48 Vgl. FAQ „Corona“ (Steuern), Abschnitt IV. Nr. 3 und 4, S. 8.

49 Voraussetzung ist, dass es sich um eine nebenberufliche Tätigkeit handelt, weshalb die regelmäßige wöchentliche Arbeitszeit nicht mehr als 14 Stunden betragen darf.

50 Vgl. F. W. Wagner StuW 1992, 293; H. 8.1 Abs. 1–4 „Geldleistung oder Sachbezug“ LStH.

51 Vgl. J. Jansen FAZ v. 24.3.2020.

52 Vgl. BFH v. 11.11.2010 – VI R 21/09, BStBl. II 2011, 383, DStRE 2011, 274; VI R 27/09, BStBl. II 2011, 383, DStR 2011, 260 mAnm Geserich; VI R 41/10, BStBl. II 2011, 389, DStRE 2011, 276.

53 Der Rabattpflichtbetrag nach § 8 Abs. 3 S. 2 EStG findet nur Anwendung, wenn der Sachbezug nicht gemäß § 40 EStG pauschalversteuert wird.

54 Vgl. R 8.1 Abs. 2 S. 4 LStR.

55 Vgl. H 38.2 „Zufluss von Arbeitslohn“ LStH.

56 R 38.2 Abs. 3 S. 1 LStR.

57 R 38.2 Abs. 3 S. 2 LStR.

AUFsätze

Bei der Zuwendung von Sachlohn, zB in Form von Warengutscheinen, hat der Arbeitgeber die sich aus § 4 Abs. 2 Nr. 3 LStDV ergebenden Aufzeichnungspflichten für Sachbezüge im Lohnkonto des Arbeitnehmers zu erfüllen, um eine Nachprüfung der Anwendung von § 8 Abs. 2 S. 11 EStG zu ermöglichen.

Die umsatzsteuerliche Behandlung der Zuwendung von Warengutscheinen an Arbeitnehmer hängt von der konkreten Ausgestaltung der Zuwendung ab. Gewährt der Arbeitgeber einen Gutschein, der bei einem Dritten (zB Tankstelle) einzulösen ist, so ist der Arbeitgeber aus der betreffenden Eingangsrechnung nicht zum Vorsteuerabzug nach § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 UStG berechtigt, da nicht er, sondern der Arbeitnehmer als zivilrechtlicher Vertragspartner Leistungsempfänger des Umsatzes ist.⁵⁸ Im umsatzsteuerlichen Sinn liegt kein Leistungsaustausch, sondern ein Tausch Geld gegen Gutschein vor, der umsatzsteuerlich zunächst unbeachtlich ist. Eine Umsatzbesteuerung der Wertabgabe des Gutscheins an die Arbeitnehmer nach § 3 Abs. 1b Nr. 2 UStG ist nicht vorzunehmen, da es sich lediglich um eine Art Geldhingabe handelt und auch kein Vorsteuerabzug⁵⁹ möglich war. Die Einlösung des Gutscheins beim Dritten ist Entgelt für die vom Dritten erhaltene Lieferung oder Leistung. Dieselbe umsatzsteuerliche Qualifikation greift, wenn der Arbeitgeber den Arbeitnehmern von ihm selbst ausgestellte Gutscheine gewährt, die bei einem Dritten (zB Tankstelle) eingelöst werden können. Wendet der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer einen Warengutschein zu, der bei ihm selbst einzulösen ist, so gilt die Überlassung des Gutscheins an den Arbeitnehmer ebenfalls als nicht steuerbarer Tausch Geld gegen Gutschein. Bei Einlösung des Gutscheins beim Arbeitgeber erfolgt eine reguläre Besteuerung des Ausgangsumsatzes bei Inanspruchnahme des Vorsteuerabzugs bezüglich der überlassenen Waren.

4.3.3 Steuerbefreite Sonntags-, Feiertags- und Nachtzuschläge

Im Rahmen der Corona-Krise haben zahlreiche Landesregierungen Verordnungen erlassen, durch die die Sonntagsöffnung zB im Lebensmitteleinzelhandel für zulässig erklärt wurde. Damit wurde zB in dieser Branche die Möglichkeit eröffnet, betriebliche Vereinbarungen über die (vorübergehende) Leistung von Sonntagsarbeit bei Zahlung entsprechender Zuschläge zu schließen.

Sind die Voraussetzungen des § 3b EStG erfüllt, so sind gezahlte Zuschläge zum Grundlohn für Sonntags-, Feiertags- oder Nachtarbeit nach § 3b Abs. 1 EStG steuerfrei, soweit sie die relativen Höchstprozentsätze des auf 50 € pro Stunde gedeckelten Grundlohns nicht überschreiten.

5. Wirtschaftliche Vorteilhaftigkeit der Maßnahmen

Die Corona-Maßnahmen haben wie alle steuerlichen Regelungen Entscheidungswirkungen sowie steuerliche Belastungs- und Entlastungswirkungen zur Folge, die sich wie folgt in

- Liquiditätseffekte,
- Zeit- bzw. Zinseffekte,

- Bemessungsgrundlageneffekte und
- Tarifeffekte

gliedern und nachstehend beschrieben werden.⁶⁰

Steuerzahlungen setzen grundsätzlich finanzielle Liquidität voraus. Da für viele Steuerpflichtige aufgrund gegenwärtig ungünstiger Geschäftsaussichten der Kapitalmarkt nicht zugänglich ist, treten finanzielle Restriktionen auf, wenn die geplanten Einnahmen aus dem Absatz von Produkten oder Dienstleistungen plötzlich ausbleiben und gleichzeitig die Kreditvergabe durch Banken eingeschränkt wird. Im Rahmen der Corona-Maßnahmen wird deutlich, dass die durch die beiden Erlasse des Bundes und der Länder geregelten steuerlichen Hilfsmaßnahmen im Bereich des Erhebungs- und Vollstreckungsverfahrens⁶¹ vor allem auf die beschriebenen Liquiditätseffekte abzielen. Durch diese Maßnahmen wird ein eigener, im Volumen letztlich unbegrenzter Kapitalmarkt geschaffen, der den Berechtigten den Vorteil eines unverzinslichen Kredits verschafft.

Zeit- bzw. Zinseffekte der Besteuerung treten nur im mehrperiodigen Kontext auf, wenn die Summe der steuerlichen Bemessungsgrundlagen zwar identisch, aber ihre zeitliche Verteilung bei Anwendung desselben Steuersatzes unterschiedlich ist. In Zeiten eines hohen Zinsniveaus Anfang der 1970er-Jahre wurden derartige Zeiteffekte im Rahmen von Abschreibungsmodellen in großem Umfang genutzt. Der Vorteil dieser Konstruktionen bestand darin, dass durch aufgeschobene Steuerzahlungen hohe Kreditzinsen erspart bzw. hoch verzinsliche Anlagen getätigt werden konnten. Angesichts des gegenwärtig äußerst niedrigen Zinsniveaus bzw. der Existenz von Negativzinsen können sich steuerliche Zinseffekte jedoch nur in minimalem Umfang auswirken. Die im Rahmen der Corona-Krise getroffenen Maßnahmen der Finanzverwaltung zur Stundung bzw. Vollstreckungsaussetzung verschieben fällige Steuerzahlungen zwar in die Zukunft; doch sind die damit verbundenen Zeiteffekte der Besteuerung entsprechend gering. Weitere aktuell in Vorschlag gebrachte Maßnahmen, Zeiteffekte durch die derzeit ua vom Ifo-Institut⁶² vorgeschlagenen Sonderabschreibungen zu erzeugen, sind deshalb fragwürdig.⁶³ Sonderabschreibungen hätten lediglich geringe und vergleichsweise spät auftretende Zinseffekte zur Folge, die wegen der zeitlichen Verzögerung ihres Einsatzes keine unmittelbaren Liquiditätseffekte erzeugen.

Die hinsichtlich ihrer Vorteile unmittelbar einsichtigen Maßnahmen zur Finanzierung bzw. Anreizbildung zusätzlicher Arbeitsleistungen in den Unternehmen⁶⁴ sind deshalb auf Bemessungsgrundlageneffekte durch Freistellung be-

⁶⁰ Die genannten Effekte werden ausführlich in *F. W. Wagner* BFuP 1984, 210 ff. beschrieben.

⁶¹ Vgl. BMF v. 19.3.2020 – IV A 3 – S 0336/19/10007 :002, DStR 2020, 663 sowie die GLE der obersten Finanzbehörden der Länder v. 19.3.2020 zu gewerbesteuerlichen Maßnahmen zur Berücksichtigung der Auswirkungen des Corona-Virus.

⁶² Vgl. *Bofinger ua*, Wirtschaftliche Implikationen der Corona-Krise und wirtschaftspolitische Maßnahmen, März 2020, abrufbar unter: https://www.ifo.de/DocDL/PM-COVID-19_2020-03-11.pdf.

⁶³ Vgl. zu von steuerlichen Abschreibungsregeln verursachten Liquiditätseffekten *Zwick/Mahon* American Economic Review 2017, 217.

⁶⁴ Vgl. die Ausführungen in Abschn. 4. des vorliegenden Beitrags.

⁵⁸ Abschn. 15.2b Abs. 1 UStAE.

⁵⁹ Vgl. § 3 Abs. 1b S. 2 UStG.

AUFsätze

stimmter Lohnbestandteile von der Besteuerung zurückzuführen. Sie bestehen darin, dass sich zwischen dem als Betriebsausgabe abziehbaren Lohnaufwand auf Unternehmensebene und dem beim Arbeitnehmer steuerpflichtigen Lohn eine bleibende Differenz ergibt. Diese Differenz tritt sowohl bei der Zahlung von Lohnersatzleistungen, wie dem Kurzarbeitergeld, Entschädigungen nach dem Infektionsschutzgesetz und bei Maßnahmen zur Anreizbildung für zusätzlichen Arbeitseinsatz durch nicht steuerbaren oder steuerbefreiten Lohn auf. Bei einem für die Empfänger solcher Leistungen typischen Grenzsteuersatz von zB 30 % und einem Solidaritätszuschlag iHv 5,5 % gilt folgender Zusammenhang zwischen dem Nettolohn L^{Netto} und dem äquivalenten Bruttolohn L^{Brutto} :

$$L^{Netto} = L^{Brutto} (1 - (0,3 + (0,3 \times 0,055)))$$

$$L^{Brutto} = \frac{L^{Netto}}{(1 - (0,3 + (0,3 \times 0,055)))}$$

Eine steuerfreie Zuwendung von Geld- oder Sachlohn iHv 1.000 € entspricht somit einem äquivalenten Brutto-

lohn iHv 1.463 €; bei höherem Grenzsteuersatz erhöht sich der Bruttolohn entsprechend.

Tarifeffekte wurden bislang für die derzeit veröffentlichten Maßnahmen im Rahmen der Corona-Krise nicht genutzt, könnten jedoch ebenfalls zielführend sein.

6. Schlussbetrachtung

Der vorliegende Beitrag enthält eine bisher in der Literatur nicht erfolgte steuerliche Systematisierung der im Rahmen der Corona-Krise beschlossenen konjunkturpolitischen Maßnahmen. Es wird gezeigt, dass diese Maßnahmen vorwiegend auf Liquiditäts- und Bemessungsgrundlageneffekte der Besteuerung zurückzuführen sind, während die durch Zeit- bzw. Zinseffekte ermöglichten Vorteile eher gering sind. Die Wirkungen einer in Teilen der Literatur geforderten Einführung von Regelungen zur beschleunigten Abschreibung von Wirtschaftsgütern sind angesichts des geringen Zinsniveaus und ihrer zunächst ausbleibenden Liquiditätswirkung va bei verlustträchtigen Unternehmen wirkungslos.