

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 26  
Seiten 1345 – 1400  
58. Jahrgang • 27. Juni 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

### GESETZGEBUNG

## Das Zweite Corona-Steuerhilfegesetz im Überblick

Dr. Christian Korn\*

Der Bundestag wird voraussichtlich am 29.6.2020 nach gerade zwei Wochen Beratungszeit das Zweite Gesetz zur Umsetzung steuerlicher Hilfsmaßnahmen zur Bewältigung der Corona-Krise (Zweites Corona-Steuerhilfegesetz) in der Fassung der Beschlussempfehlung des Finanzausschusses verabschieden. Der Bundesrat wird höchstwahrscheinlich in einer Sondersitzung am Nachmittag des 29.6.2020 dem Gesetz zustimmen. Das Gesetz soll sodann in der am 30.6.2020 erscheinenden Ausgabe des BGBl. I verkündet werden, so dass es am 1.7.2020 in Kraft treten kann. Der vorliegende Beitrag gibt einen Überblick über die voraussichtlich am 1.7.2020 in Kraft tretenden Regelungen.

### 1. Vorbemerkung

Die politische Vorgeschichte des Zweiten Coronahilfesteuergesetzes begann mit den Beratungen der Großen Koalition über ein Konjunkturpaket, das dem durch die COVID-19-Pandemie verursachten historischen konjunkturellen Einbruch entgegenwirken soll.<sup>1</sup> Dieses Konjunkturpaket wurde am 3.6.2020 der Öffentlichkeit vorgestellt. Es enthält eine ganze Reihe von Maßnahmen im Gesamtumfang von rd. 130 Mrd. €<sup>2</sup>, die viele Rechtsgebiete betreffen. Von den 57 im Konjunkturpaket aufgezählten Punkten betreffen elf das Steuerrecht. Neun dieser steuerrechtlichen Maßnahmen werden durch das Zweite Corona-Steuerhilfegesetz umgesetzt. Eine Maßnahme, nämlich die Änderung des KraftStG, wird mittels eines eigenen Gesetzgebungsverfahrens<sup>3</sup> umgesetzt. Die ferner geplante Modernisierung des Körperschaftsteuerrechts muss längerfristig vorbereitet werden.

\* Dr. Christian Korn, LL.M., StB, ist verantwortlicher Redakteur der DStR.

<sup>1</sup> Vgl. „Corona-Folgen bekämpfen, Wohlstand sichern, Zukunftsfähigkeit stärken“, Ergebnis Koalitionsausschuss 3.6.2020, [www.bundesfinanzministerium.de](http://www.bundesfinanzministerium.de) > Top-Themen > Das Konjunkturpaket (Abruf am 22.6.2020).

<sup>2</sup> [www.bundesfinanzministerium.de](http://www.bundesfinanzministerium.de) > Top-Themen > Das Konjunkturpaket (Abruf am 22.6.2020).

<sup>3</sup> Gesetzentwurf der Bundesregierung v. 18.6.2020, BR-Drs. 344/20.

Am 12.6.2020 beschloss die Bundesregierung den Entwurf des Zweiten Corona-Steuerhilfegesetzes.<sup>4</sup> Die Bezeichnung knüpft an das Corona-Steuerhilfegesetz<sup>5</sup> an, das nun nachträglich zum Ersten Corona-Steuerhilfegesetz geworden ist. Wie schon bei diesem beschleunigten Gesetzgebungsverfahren diente auch beim Zweiten Corona-Steuerhilfegesetz der Regierungsentwurf nur der zeitsparenden Vorabberatung im Bundesrat. Die Befassung im Bundestag erfolgte auf der Basis eines inhaltsgleichen Entwurfs der Fraktionen CDU/CSU und SPD.<sup>6</sup> Der Bundestag wird das Gesetz höchstwahrscheinlich auf der Basis der Beschlussempfehlung des Finanzausschusses vom 24.6.2020<sup>7</sup> am 29.6.2020 verabschieden. Der Bundesrat soll in einer Sondersitzung am Nachmittag des 29.6.2020 dem Gesetz zustimmen. Die Verkündung im BGBl. I soll bereits am 30.6.2020 erfolgen. Da das Gesetz bereits am 1.7.2020 in Kraft treten soll, erfolgt die Veröffentlichung des vorliegenden Beitrags ausnahmsweise vor der Bundesratszustimmung. Im unwahrscheinlichen Fall einer Verweigerung der Zustimmung dürfte das Gesetz in den Vermittlungsausschuss verwiesen werden und dann in modifizierter Form zu einem späteren Zeitpunkt in Kraft treten. Da der Bund allerdings große Teile der Steuerausfälle auch bei den Gemeinschaftssteuern übernehmen wird, gilt die Bundesratszustimmung als sehr wahrscheinlich.

Das Gesetz enthält nur eine amtliche Kurzbezeichnung (Zweites Corona-Steuerhilfegesetz), jedoch keine amtliche Abkürzung. Im Folgenden wird die Abkürzung „2. Corona-StHG“ verwendet. Aus Vereinfachungsgründen und wegen der sehr wahrscheinlichen Verabschiedung des Gesetzes werden die geänderten Vorschriften in den Steuergesetzen ohne den Zusatz „Entwurf“ bezeichnet.

### 2. Änderungen des Einkommensteuergesetzes

#### § 6 Abs. 1 Nr. 4 S. 2 und 3 EStG (E-Auto)

Die steuerliche Förderung von Pkw, die elektrisch angetrieben werden, erfolgt in § 6 Abs. 1 Nr. 4 EStG in Abhän-

<sup>4</sup> BR-Drs. 372/18.

<sup>5</sup> Bei Redaktionsschluss noch nicht verkündet, vgl. Gesetzesbeschluss v. 29.5.2020, BR-Drs. 290/20.

<sup>6</sup> BT-Drs. 19/20058.

<sup>7</sup> BT-Drs. 19/20332.

gigkeit vom Anschaffungszeitpunkt des Pkw. Bei Anschaffung nach dem 31.12.2018 und vor dem 1.1.2031 ist der Bruttolistenpreis für Zwecke der 1 %-Methode nur zu einem Viertel anzusetzen, wenn der Pkw unmittelbar keine CO<sub>2</sub>-Emission verursacht (E-Auto) und der Bruttolistenpreis nicht mehr als 40.000 € beträgt (§ 6 Abs. 1 Nr. 4 S. 2 Hs. 2 Nr. 3 EStG). Entsprechend sind bei Anwendung der Fahrtenbuchmethode für diese Pkw die Anschaffungskosten nur zu einem Viertel anzusetzen (§ 6 Abs. 1 Nr. 4 S. 3 Hs. 2 Nr. 3 EStG). Der Höchstbetrag von je 40.000 € wird durch das 2. Corona-StHG auf 60.000 € erhöht.

**Inkrafttreten:** Gemäß § 52 Abs. 12 S. 2 EStG idF von Art. 1 Nr. 8 Buchst. a des 2. Corona-StHG rückwirkend am 1.1.2020.

### § 7 Abs. 2 EStG (degressive AfA)

Die traditionell in § 7 Abs. 2 EStG kodifizierte degressive AfA für bewegliche Wirtschaftsgüter wird wieder eingeführt. Sie galt zuletzt zum Zwecke der Konjunkturstimulierung als Folge der Finanzkrise 2008 für Wirtschaftsgüter, die 2009 oder 2010 angeschafft oder hergestellt worden sind, und wird nun inhaltsgleich wieder eingeführt. Damit gelten auch der Vervielfältiger und der Höchstsatz wie einst 2009/2010. Der AfA-Satz kann demnach höchstens das 2,5fache des linearen Satzes und höchstens 25 % betragen. Die degressive AfA gilt nur für bewegliche Wirtschaftsgüter, also nicht für immaterielle Wirtschaftsgüter<sup>8</sup> oder Grundstücke und ähnliche unbewegliche Wirtschaftsgüter.<sup>9</sup>

**Inkrafttreten/Außerkräfttreten:** Gemäß Art. 12 Abs. 1 des 2. Corona-StHG am Tag nach der Verkündung. § 7 Abs. 2 EStG sieht aber selbst als Voraussetzung die Anschaffung oder Herstellung nach dem 31.12.2019 und vor dem 1.1.2022 vor.

### § 10d EStG (Verlustrücktrag)

Die Höchstbeträge für den auf Antrag gemäß § 10d Abs. 1 EStG möglichen Verlustrücktrag werden von 1 Mio. € auf 5 Mio. € bzw. bei Zusammenveranlagung von 2 Mio. € auf 10 Mio. € erhöht. Durch den generellen Verweis in § 8 Abs. 1 KStG auf das EStG gilt der erhöhte Wert von 5 Mio. € auch für die Körperschaftsteuer. Eine parallele Änderung des GewStG war nicht nötig, da § 10a GewStG keinen Verlustrücktrag vorsieht.

Die erhöhten Werte für den Verlustrücktrag sollen nur für zwei Jahre gelten. Daher werden im 2. Corona-StHG die in Art. 1 Nr. 4 erhöhten Werte in Art. 2 wieder reduziert auf die bislang geltenden Höchstwerte. Die Erhöhung der Grenzen des Verlustrücktrags steht im Zusammenhang mit der Möglichkeit der Berücksichtigung des Verlustrücktrags im Vorauszahlungsverfahren nach den neu eingefügten §§ 110 und 111 EStG (s. u.).

**Inkrafttreten/Außerkräfttreten:** Die Erhöhung der Höchstbeträge tritt gemäß Art. 12 Abs. 1 des 2. Corona-StHG am

Tag nach der Verkündung in Kraft und gilt damit gemäß § 52 Abs. 1 EStG ab dem Veranlagungszeitraum 2020. Die Reduzierung der Höchstbeträge auf das bisherige Niveau tritt gemäß Art. 12 Nr. 2 des 2. Corona-StHG am 1.1.2022 in Kraft, so dass die bisherigen Höchstbeträge wieder ab dem Veranlagungszeitraum 2022 gelten (§ 52 Abs. 18b letzter Satz EStG idF des 2. Corona-StHG).

### § 24b, § 39a EStG (Entlastungsbetrag für Alleinerziehende)

Allein stehende Steuerpflichtige können von der Summe der Einkünfte einen Entlastungsbetrag abziehen, wenn zu ihrem Haushalt mindestens ein Kind iSd § 32 EStG gehört. Der Entlastungsbetrag betrug bislang 1.908 € und erhöht sich für jedes weitere Kind um je 240 € (§ 24b Abs. 2 S. 1 und 2 EStG). Der Grundbetrag wird durch das 2. Corona-StHG auf 4.008 € erhöht. Der Erhöhungsbetrag von 240 € bleibt unverändert. Da der Entlastungsbetrag an die Kindergeldberichtigung zu irgendeinem Zeitpunkt des Veranlagungszeitraums knüpft, wird er auch dann gewährt, wenn das Kind erst im Laufe des Jahres 2020 geboren wird oder wenn es im Laufe des Jahres 2020 aus der Kindergeldberichtigung herausfällt, zB weil es volljährig ist und eine Berufsausbildung abgeschlossen hat.

Gesetzestechisch erfolgt die Erhöhung des Entlastungsbetrags dadurch, dass dem § 24b Abs. 2 S. 2 EStG ein zweiter Satz angefügt wird, wonach sich der Entlastungsbetrag nach Satz 1 für die Kalenderjahre 2020 und 2021 jeweils um 2.100 € erhöht. Als Begründung für die Erhöhung werden die eingeschränkten Betreuungsmöglichkeiten für Kinder während der Pandemie und die für Alleinerziehende damit verbundenen besonderen Herausforderungen genannt.<sup>10</sup> Das lässt Eltern – auch nicht alleinerziehende – auf den ersten Blick Schlimmstes befürchten, scheint doch der Gesetzgeber mit der Wiederaufnahme des Regelbetriebs von Kinderbetreuungseinrichtungen und Schulen nicht vor Ende 2021 zu rechnen. Allerdings handelt es sich hier wohl eher um eine Maßnahme zur Verteilung der Steuerersparnis auf zwei Jahre. Zudem lässt sich auch anführen, dass selbst bei Regelbetrieb öfter Ausfälle drohen, weil Kinder schon bei geringsten Erkältungssymptomen nicht mehr betreut werden dürfen oder – siehe aktuell in Gütersloh – lokal begrenzte Schließungen jederzeit wieder möglich sind.

Die Erhöhung des Entlastungsbetrags für 2020 und 2021 wird auch für das Lohnsteuerabzugsverfahren nachvollzogen. Mit der Erweiterung von § 39a Abs. 1 S. 1 Nr. 4a EStG wird geregelt, dass auch der zeitlich begrenzte Erhöhungsbetrag nach § 24b Abs. 2 S. 3 EStG nF für die Kalenderjahre 2020 und 2021 über einen Freibetrag geltend gemacht werden kann.

**Inkrafttreten/Außerkräfttreten:** Gemäß Art. 12 Abs. 1 des 2. Corona-StHG am Tag nach der Verkündung. Der erhöhte Betrag gilt nur für die Jahre 2020 und 2021.

### § 35 EStG (Gewerbsteueranrechnung)

Gemäß § 35 Abs. 1 S. 1 EStG ermäßigt sich die auf gewerbsteuerpflichtige Einkünfte aus Gewerbebetrieb entfal-

<sup>8</sup> Vgl. H 7.1 „Bewegliche Wirtschaftsgüter“ EStH. Ebenso BFH v. 24.8.1989 – IV R 38/88, BStBl. II 1989, 1016, BeckRS 1989, 22009139, unter 3.

<sup>9</sup> Vgl. H 7.1 „Unbewegliche Wirtschaftsgüter“ EStH.

<sup>10</sup> Vgl. Entwurfsbegründung, BT-Drs. 19/20058, 22.

lende Einkommensteuer bislang um das 3,8fache des Gewerbesteuermessbetrags, maximal die tatsächlich zu zahlende Gewerbesteuer (§ 35 Abs. 1 S. 5 EStG). Dieser Vervielfältiger wird durch das 2. Corona-StHG auf 4 erhöht. Die Erhöhung erfolgt zeitlich unbefristet.

Mit der Erhöhung beabsichtigt der Gesetzgeber, den in den letzten Jahren gestiegenen Gewerbesteuer-Hebesätzen Rechnung zu tragen.<sup>11</sup> Bis zu einem Hebesatz von 420 % sollen damit Gewerbetreibende durch die Steuerermäßigung nach § 35 EStG vollständig von der Gewerbesteuer entlastet werden. Dieser Prozentsatz, der tatsächlich sogar 422 % beträgt, kommt dadurch zustande, dass die Ermäßigung nach § 35 EStG die festzusetzende Einkommensteuer mindert und damit auch die Bemessungsgrundlage für den Solidaritätszuschlag. Beträgt also der Gewerbesteuer-Hebesatz 422 %, so ermäßigt sich die festzusetzende Einkommensteuer bei einem Gewerbesteuer-Messbetrag von 100 € nunmehr um 400 €. Dadurch mindert sich der festzusetzende Solidaritätszuschlag um 5,5 % von 400 € = 22 €. Die Minderung beträgt somit insgesamt 422 € und kompensiert damit die zu zahlende Gewerbesteuer bei einem Hebesatz von 422 % vollständig. Ab dem Veranlagungszeitraum 2021 wird der Solidaritätszuschlag allerdings bei Steuerpflichtigen nicht mehr erhoben, deren festzusetzende Einkommensteuer unter Berücksichtigung der Kinderfreibeträge nicht mehr als 16.956 € beträgt (§ 3 Abs. 2 und 3 Nr. 2 SolZG). Damit wird ab 2021 auch der jetzt zusätzliche Entlastungseffekt des § 35 EStG für die Steuerpflichtigen, die keinen Solidaritätszuschlag mehr tragen, faktisch wieder zurückgenommen und ca. auf das bisherige Niveau bei einem Vervielfältiger von 3,8 zurückgeführt.

**Inkrafttreten:** Gemäß § 52 Abs. 35a EStG idF von Art. 1 Nr. 8 Buchst. e des 2. Corona-StHG rückwirkend ab dem Veranlagungszeitraum 2020.

### § 52 EStG (Fristverlängerungen für § 6b und § 7g EStG)

Ein weniger beachteter Punkt des Konjunkturpakets ist die Verlängerung von Fristen für die Reinvestition nach § 6b EStG bzw. die Investition nach § 7g EStG.

§ 6b EStG enthält an verschiedenen Stellen Reinvestitionsfristen (§ 6b Abs. 3 S. 2, 3 und 5, Abs. 8 S. 1 Nr. 1 sowie Abs. 10 S. 1 und 8). Wurde eine gewinnmindernde Rücklage bei Veräußerung eines begünstigten Wirtschaftsguts gebildet, muss diese Rücklage bis zum Ablauf der Reinvestitionsfristen auf ein Ersatzwirtschaftsgut übertragen werden. Andernfalls ist die Rücklage gewinnerhöhend aufzulösen. Sofern eine Rücklage am Schluss des nach dem 29.2.2020 und vor dem 1.1.2021 endenden Wirtschaftsjahres noch vorhanden ist und aufzulösen wäre, endet die Reinvestitionsfrist nunmehr erst am Schluss des darauffolgenden Wirtschaftsjahres. Dies regelt § 52 Abs. 14 S. 4 EStG nF. Dadurch soll die Liquidität der Unternehmen während der Pandemie erhalten werden, indem in diesem Zeitraum keine Reinvestitionen zur Vermeidung der Rücklagenauflösung mit Gewinnzuschlag erzwungen werden. Darüber hinaus wurde in

§ 52 Abs. 14 S. 5 und 6 EStG eine Verordnungsermächtigung geschaffen, die es dem BMF ermöglicht, mit Zustimmung des Bundesrates eine weitere Verlängerung der Fristen bezüglich ggf. anhaltender Auswirkungen der Pandemie auf die Bundesrepublik Deutschland bis höchstens zum 31.12.2021 per Verordnung zu regeln.

Investitionsabzugsbeträge sind grundsätzlich bis zum Ende des dritten auf das Wirtschaftsjahr des jeweiligen Abzuges folgenden Wirtschaftsjahres für begünstigte Investitionen zu verwenden. Andernfalls sind sie rückgängig zu machen (§ 7g Abs. 3 S. 1 EStG). Für 2017 abgezogene Beträge müsste daher spätestens im Jahr 2020 ein Wirtschaftsgut angeschafft oder hergestellt werden, um die Rückgängigmachung der Investitionsabzugsbeträge und die daraus resultierenden Steuernachforderungen zzgl. Zinsfestsetzung gemäß § 233a AO zu vermeiden. Daher wird gemäß § 52 Abs. 16 EStG nF bei in nach dem 31.12.2016 und vor dem 1.1.2018 endenden Wirtschaftsjahren beanspruchten Investitionsabzugsbeträgen die Investitionsfrist abweichend von § 7g Abs. 3 S. 1 EStG um ein Jahr auf vier Jahre verlängert. Eine Verordnungsermächtigung für eine weitere Fristverlängerung ist hier nicht vorgesehen.

**Inkrafttreten:** Gemäß Art. 12 Abs. 1 des 2. Corona-StHG am Tag nach der Verkündung.

### § 66 EStG (Kinderbonus 2020)

Neben der Wiedereinführung der degressiven AfA wird auch eine weitere Maßnahme aus dem Konjunkturpaket zur Bewältigung der Finanzkrise 2009 wiederholt, nämlich die Gewährung eines Kinderbonus 2020. Für jedes kindergeldberechtigte Kind wird nun ein Kinderbonus von 300 € gewährt, der im September iHv 200 € und im Oktober 2020 iHv 100 € ausgezahlt werden wird (§ 66 Abs. 1 S. 2 EStG nF). Um anspruchsberechtigt zu sein, genügt es, dass für das Kind im Jahr 2020 für mindestens einen Kalendermonat ein Anspruch auf Kindergeld besteht (§ 66 Abs. 1 S. 3 EStG). Die Einmalzahlung wird somit auch gewährt für Kinder, die bis zum 31.12.2020 geboren werden, oder für Kinder, die nach Januar 2020 aus der Kindergeldberechtigung herausfallen, zB weil sie volljährig sind und eine Berufsausbildung beendet haben. Die Auszahlung im September und Oktober 2020 ist gesetzlich nur vorgesehen für Kinder, die im September 2020 für den Kindergeldbezug berechtigen. Für Kinder, für die davor oder danach ein Anspruch besteht, werden die Familienkassen die Auszahlung anderweitig vornehmen.<sup>12</sup> Das Bundeskindergeldgesetz wurde entsprechend geändert (Art. 9 des 2. Corona-StHG).

Da der Kinderbonus vorwiegend der Stimulierung der Konjunktur dient, soll er bei Beziehern einkommensabhängiger Sozialleistungen nicht auf diese angerechnet werden, sondern zur Verfügung stehen. Entsprechendes sah 2009 das dafür eigens geschaffene Gesetz zur Nichtanrechnung des Kinderbonus<sup>13</sup> vor, das nun durch das 2. Corona-StHG entsprechend reaktiviert und modifiziert wird (Art. 11 des 2. Corona-StHG).

<sup>11</sup> Vgl. Entwurfsbegründung (Fn. 10), 22.

<sup>12</sup> Vgl. Entwurfsbegründung (Fn. 10), 25.

<sup>13</sup> Gesetz v. 2.3.2009, BGBl. I 2009, 416.



Für Bezieher höherer Einkommen wird der Kinderbonus 2020 über die veranlagte Einkommensteuer wieder zurückgeführt. Denn der Einmalbetrag wird im Rahmen des steuerlichen Familienleistungsausgleichs (§ 31 EStG) als Kindergeld berücksichtigt (§ 66 Abs. 1 S. 4 EStG), so dass die Steuerersparnis durch Ansatz der Freibeträge für Kinder entsprechend geringer ausfällt. Bei Steuerpflichtigen, die Einkommensteuer-Vorauszahlungen leisten, führt diese Regelung allerdings nicht dazu, dass die Einkommensteuer-Vorauszahlungen für 2020 um 300 € je kindergeldberechtigtem Kind zu erhöhen sind. Denn die das Kindergeld übersteigende Einkommensteuerminderung infolge des Ansatzes der Freibeträge für Kinder wird nach § 37 Abs. 3 S. 12 EStG bei der Bemessung der Vorauszahlungen ohnehin nicht berücksichtigt.

**Inkrafttreten:** Gemäß Art. 12 Abs. 1 des 2. Corona-StHG am Tag nach der Verkündung. Der Kinderbonus gilt einmalig im Jahr 2020.

### § 110 und § 111 EStG (Verlustrücktrag im Vorauszahlungsverfahren)

Per BMF-Schreiben<sup>14</sup> wurde bereits im April die Möglichkeit geschaffen, den im Jahr 2020 voraussichtlich anfallenden Verlust für die Berechnung der Einkommensteuer-Vorauszahlungen des bereits abgelaufenen Jahres 2019 heranzuziehen und damit Liquidität zu generieren. Diese Möglichkeit wurde durch das 2. Corona-StHG gesetzlich in den §§ 110, 111 EStG kodifiziert. Im Einzelnen sieht das Gesetz zwei Maßnahmen vor: Zum einen können die Einkommensteuer-Vorauszahlungen für 2019 rückwirkend gemindert werden (§ 110 EStG). Dazu kann der für die Bemessung der Vorauszahlungen für 2019 zugrunde gelegte Gesamtbetrag der Einkünfte pauschal um 30 % gemindert werden, allerdings nicht, soweit Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit enthalten sind. Die pauschale Minderung darf die – erhöhten – Höchstbeträge für den Verlustrücktrag nicht überschreiten. Als zweite Maßnahme sieht § 111 EStG vor, dass bei der Veranlagung der Einkommensteuer für 2019 pauschal ein Verlustrücktrag aus 2020 iHv 30 % des Gesamtbetrags der Einkünfte 2019 – max. die Höchstgrenzen für den Verlustrücktrag und erneut ohne Einkünfte nach § 19 EStG – berücksichtigt werden kann. In beiden Fällen ist Voraussetzung, dass die Vorauszahlungen für 2020 bereits auf null herabgesetzt wurden.

Für Einzelheiten zu dieser Regelung und den vorangegangenen BMF-Schreiben wird auf einen in der nächsten Ausgabe erscheinenden Beitrag verwiesen.<sup>15</sup>

**Inkrafttreten:** Gemäß Art. 12 Abs. 1 des 2. Corona-StHG am Tag nach der Verkündung. Die Regelungen gelten einmalig für den vorläufigen Verlustrücktrag von 2020 nach 2019.

### 3. Änderungen des Gewerbesteuergesetzes

Bei der Gewerbesteuer wird der Freibetrag für die Hinzurechnungstatbestände des § 8 Nr. 1 GewStG von 100.000 € auf 200.000 € erhöht. Dieser Freibetrag dient nach der Entwurfsbegründung der Entlastung und Liquiditäts-

steigerung insbesondere von kleineren und mittleren Unternehmen.<sup>16</sup> Die Maßnahme ist – anders als andere Maßnahmen – zeitlich nicht befristet, was dem Charakter des Konjunkturpakets als Maßnahme zur Abfederung der Folgen der Pandemie eigentlich widerspricht. Im Rahmen der Finanzausschussberatungen wurde die fehlende Befristung daher auch teilweise kritisiert.

**Inkrafttreten:** Die Erhöhung des Freibetrags tritt gemäß Art. 12 Abs. 1 des 2. Corona-StHG am Tag nach der Verkündung in Kraft und gilt damit gemäß § 36 Abs. 1 GewStG ab dem Erhebungszeitraum 2020.

### 4. Änderungen des Umsatzsteuergesetzes

#### § 28 UStG (Senkung der Steuersätze)

Die in der Öffentlichkeit am meisten diskutierte und auch haushaltsmäßig mit Abstand auswirkungsreichste Regelung ist die befristete Senkung des Regelsteuersatzes von 19 % auf 16 % und des ermäßigten Steuersatzes von 7 % auf 5 %.<sup>17</sup> Die Änderung erfolgt gesetzestechnisch in § 28 UStG, der auch schon in der Vergangenheit die zeitlich begrenzte Fassung einzelner Vorschriften enthielt.

Nach dem Wortlaut des § 28 Abs. 1 und 2 UStG ist § 12 UStG vom 1.7.2020 bis 31.12.2020 mit der Maßgabe anzuwenden, dass die Steuer für jeden steuerpflichtigen Umsatz 16 % bzw. 5 % der Bemessungsgrundlage beträgt. Bei früheren Steuersatzänderungen wurde der Steuersatz in § 12 UStG geändert. Die zeitliche Anwendung ergab sich sodann aus der allgemeinen Anwendungsvorschrift in § 27 Abs. 1 UStG, wonach alle Gesetzesänderungen grundsätzlich anzuwenden sind auf Umsätze, „die ab dem Inkrafttreten der maßgeblichen Änderungsvorschrift ausgeführt werden“. Hieraus ergab sich, dass die Steuersatzänderung unabhängig vom Zeitpunkt des Entstehens der Steuer nach § 13 UStG alle Umsätze betrifft, die nach dem jeweiligen Stichtag umsatzsteuerlich ausgeführt werden. Dies galt demnach auch stets unabhängig von der Berechnung der Steuer nach vereinbarten oder vereinbarten Entgelten (Abschn. 12.1 Abs. 2 UStAE).

Die durch das 2. Corona-StHG bewirkte Steuersatzänderung erfolgt nicht durch eine Änderung des § 12 UStG, dessen Anwendung § 27 Abs. 1 UStG regelt, sondern in § 28 UStG. Nach § 28 UStG gelten die neuen Steuersätze „für jeden steuerpflichtigen Umsatz“ im zweiten Halbjahr 2020. Diese Formulierung führt trotz des Fehlens des Einschubs, wonach die Umsätze in diesem Zeitraum „ausgeführt“ werden müssen, ebenso dazu, dass es nicht auf die Entstehung der Steuer (§ 13 UStG) ankommt, sondern darauf, dass die Lieferungen oder sonstigen Leistungen nach dem 30.6.2020 und vor dem 1.1.2021 umsatzsteuerlich bewirkt werden. Dies sieht auch ein aktuell noch als Entwurf vorliegendes BMF-Schreiben vor, das das BMF im Vorgriff auf die gesetzliche Änderung bereits auf seiner Homepage veröffentlicht und zwischenzeitlich aktualisiert hat.<sup>18</sup> Der Entwurf orientiert

<sup>16</sup> Vgl. Entwurfsbegründung (Fn. 10), S. 28.

<sup>17</sup> Ausführlich dazu *Beer/Finken* MwStR 2020, 560 (Heft 13).

<sup>18</sup> BMF, Entwurf v. 23.6.2020 – III C 2 - S 7030/20/10009 :004, [www.bundesfinanzministerium.de](http://www.bundesfinanzministerium.de) > Service > Publikationen > BMF-Schreiben.

<sup>14</sup> BMF v. 24.4.2020 – IV C 8 - S 2225/20/10003 :010, BStBl. I 2020, 496, DStR 2020, 927.

<sup>15</sup> Vgl. dazu *Bergan/Horlemann* DStR 2020, 1401 (im nächsten Heft).

sich an früheren Schreiben, die Steuersatzänderungen begleitet haben<sup>19</sup>, und verweist zudem auch auf die entsprechende Regelung in Abschn. 12.1 Abs. 2 UStAE. Da der Entwurf in Rn. 1 auf das 2. Corona-StHG inkl. BGBl.-Fundstelle verweist, kann es erst nach Verkündung des Gesetzes als endgültiges Schreiben im BStBl. I veröffentlicht werden.

Im Wesentlichen gilt für die Anwendung der Steuersätze im 2. Halbjahr 2020 daher Folgendes:

- Maßgeblich ist der Zeitpunkt, in dem die Lieferung oder sonstige Leistung umsatzsteuerlich bewirkt wurde.
- Bei Teilleistungen kommt es nicht auf den Zeitpunkt der Gesamtleistung, sondern darauf an, wann die einzelnen Teilleistungen ausgeführt werden.
- Anzahlungen unterliegen zunächst dem Steuersatz im Zeitpunkt der Entgeltvereinnahmung. Für die spätere Leistungserbringung gilt dann aber in Gänze der Steuersatz im Zeitpunkt der Leistung, so dass dann eine Berichtigung nötig ist, wenn die Anzahlung einem anderen Steuersatz unterlag (§ 27 Abs. 1 S. 2 und 3 UStG). Dies gilt auch bei Entgeltvereinnahmung vor Leistungserbringung durch Ist-Versteuerer.
- Vereinnahmt ein Ist-Versteuerer nach dem 30.6.2020 Entgelte für Leistungen, die er vor dem 1.7.2020 ausgeführt hat, gilt noch der bisherige Steuersatz von 19 % bzw. 7 %.
- Die Verwaltung wird es gestatten, vor dem 1.7.2020 Vorausrechnungen mit den neuen Steuersätzen von 16 % bzw. 5 % auszustellen, wenn die Leistungen nach dem 30.6.2020 erbracht werden. Die Steuer soll dann auch bei Entgeltvereinnahmung vor dem 1.7.2020 in Höhe der ausgewiesenen niedrigeren Steuer entstehen.<sup>20</sup>
- Erhöhungen oder Minderungen des Entgelts für eine Leistung vor dem 1.7.2020, die nach dem 30.6.2020 eintritt und zu einer Berichtigung nach § 17 Abs. 1 UStG führt, sind zu den bisherigen Steuersätzen durchzuführen, da es auf den Zeitpunkt der Leistung und nicht auf den Zeitpunkt der Entgeltvereinnahmung ankommt. Für Preisnachlassgutscheine und Jahresboni sieht der Entwurf des BMF-Schreibens Vereinfachungsregelungen vor.<sup>21</sup>
- Verträge über Dauerleistungen (zB Miete oder Leasing), die als Rechnungen anzusehen sind, müssen an die im 2. Halbjahr 2020 geltenden Steuersätze angepasst oder durch zusätzliche Abrechnungspapiere unter den Voraussetzungen des § 31 Abs. 1 UStDV ergänzt werden. Wurden Dauerrechnungen ausgestellt, weil zB der Vertrag die Berechnung zzgl. gesetzlicher Umsatzsteuer vorsieht, sind die Dauerrechnungen für die betroffenen sechs Monate und erneut für die Zeit danach neu auszustellen.
- Bei Einzweck-Gutscheinen nach § 3 Abs. 14 S. 1 UStG gilt bereits die Ausgabe gegen Entgelt als die Lieferung des Gegenstands oder die Erbringung der sonstigen Leistung, auf die sich der Gutschein bezieht (§ 3 Abs. 14 S. 2 UStG). Ein im Juni 2020 ausgestellter Büchergutschein eines Buchhändlers unterliegt demnach dem ermäßigten

Steuersatz von 7 %. Bei Einlösung des Einzweck-Gutscheins gilt die tatsächliche Lieferung oder die tatsächliche Erbringung der sonstigen Leistung nach § 3 Abs. 14 S. 5 UStG nicht als unabhängiger Umsatz. Die Lieferung des Buches im Juli 2020 gegen Einlösung des Büchergutscheins aus dem Juni 2020 führt demnach nicht zu einer eigenständigen Lieferung, die dem ermäßigten Steuersatz von dann 5 % unterliegt. An diesen Mechanismus sollten sich Unternehmer Ende 2020 wieder erinnern, wenn die Umsatzsteuersenkung wieder ausläuft.

Anders als bei früheren Steuersatzänderungen haben die betroffenen Unternehmer nur sehr wenig Vorbereitungszeit. Daher kann es vorkommen, dass Rechnungen für Leistungen, die nach dem 30.6.2020 erbracht werden, versehentlich noch mit den davor geltenden Steuersätzen ausgestellt werden. Materiell-rechtlich ist die Rechtsfolge dann klar: Der Unternehmer schuldet die Umsatzsteuer in der ausgewiesenen Höhe, der Leistungsempfänger kann aber nur die gesetzlich geschuldete Steuer auf der Basis der neuen Steuersätze von 16 % bzw. 5 % als Vorsteuer abziehen (§ 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 UStG). In Höhe der Differenz zur ausgewiesenen Steuer liegt eine Steuer nach § 14c Abs. 1 UStG vor. Diese kann zwar berichtigt werden, zur Vermeidung des damit verbundenen Verwaltungsaufwands wurde aber im Rahmen der Anhörung im Finanzausschuss angeregt, eine gesetzliche Regelung für einen kurzen Übergangszeitraum zu schaffen, nach der im B2B-Bereich der Vorsteuerabzug auch der zu hoch ausgewiesenen Steuer möglich sein soll. Diese Anregung wurde allerdings nicht aufgegriffen. Stattdessen sieht der Entwurf des BMF-Schreibens für im Juli 2020 erbrachte Leistungen vor, dass der leistende Unternehmer Rechnungen mit einem Steuerausweis von 19 % bzw. 7 % nicht berichtigen muss und der Leistungsempfänger diese ausgewiesene Steuer als Vorsteuer abziehen kann.<sup>22</sup>

**Inkrafttreten/Außerkräfttreten:** Gemäß Art. 12 Abs. 1 des 2. Corona-StHG am Tag nach der Verkündung. Die zeitliche Anwendung ergibt sich unmittelbar aus der geänderten Vorschrift (1.7.–31.12.2020).

## § 21 UStG (Fälligkeit der EUST)

Die Fälligkeit der Einfuhrumsatzsteuer wird auf den 26. des zweiten auf die Einfuhr folgenden Monats verschoben. Für die Unternehmen, die eine Dauerfristverlängerung für die Abgabe der Umsatzsteuervoranmeldung nutzen, wird die Verschiebung idR dazu führen, dass ihnen ein etwaiges Vorsteuerguthaben für die Begleichung der Einfuhrumsatzsteuer zur Verfügung steht. Dadurch soll eine Angleichung der Wettbewerbsbedingungen an andere EU-Mitgliedstaaten erreicht werden, in denen eine solche Verrechnung seit längerer Zeit möglich ist.

**Inkrafttreten:** Gemäß § 27 Abs. 31 idF des Art. 3 Nr. 2 des 2. Corona-StHG an dem Tag, der durch ein gesondertes BMF-Schreiben bekanntgegeben wird. Dieses soll veröffentlicht werden, sobald feststeht, bis wann die IT-technischen Voraussetzungen geschaffen werden können.

<sup>19</sup> ZB BMF v. 10.2.1998 – IV C 3 – S 7210 – 20/98, BStBl. I 1998, 177, DStR 1998, 336 und v. 11.8.2006 – IV A 5 – S 7210 – 23/06, BStBl. I 2006, DStR 2006, 1552.

<sup>20</sup> BMF (Fn. 18), Rn. 11.

<sup>21</sup> BMF (Fn. 18), Rn. 29 und 32.

<sup>22</sup> BMF (Fn. 18), Tz. 3.12.

## AUFSATZ

## 5. Änderungen des Forschungszulagengesetzes

Die maximale Bemessungsgrundlage der steuerlichen Forschungszulage für förderfähige Aufwendungen iSd § 3 Abs. 1–4 FZulG beträgt bislang gemäß § 3 Abs. 5 FZulG 2 Mio. €. Dieser Betrag wird durch Anfügung eines Halbsatzes für Aufwendungen, die nach dem 31.12.2019 und vor dem 1.1.2026 entstanden sind, auf 4 Mio. € erhöht.

**Inkrafttreten/Außerkräfttreten:** Gemäß Art. 12 Abs. 1 des 2. Corona-StHG am Tag nach der Verkündung. Die zeitliche Anwendung ergibt sich aus der geänderten Vorschrift (1.1.2020–31.12.2025).

## 6. Änderungen im Steuerstrafrecht

Die Verfolgungsverjährung nach § 376 AO wird in einem neuen Absatz 3 für besonders schwere Fälle verlängert auf 25 Jahre. Bislang regelt § 78c Abs. 3 S. 2 StGB, dass die Verfolgung von Steuerhinterziehung in besonders schweren Fällen spätestens dann verjährt, wenn das Doppelte der gesetzlichen Verjährungsfrist (somit 20 Jahre) verstrichen ist. Diese Verfol-

gungsverjährung wird in § 376 Abs. 3 AO nun abweichend von § 78c Abs. 3 S. 2 StGB auf das Zweieinhalbfache der gesetzlichen Verjährungsfrist – also auf 25 Jahre – verlängert. Durch diese Verlängerung um fünf Jahre soll verhindert werden, dass die derzeit laufende strafrechtliche Aufarbeitung der sog. Cum/Ex-Fälle an der Verjährung scheitert.

Korrespondierend wird außerdem ein neuer § 375a AO eingefügt, wonach in Fällen der Steuerhinterziehung für Steueransprüche, die noch nicht erfüllt, jedoch schon durch Verjährung erloschen sind, die Einziehung rechtswidrig erlangter Taterträge nach den §§ 73–73c StGB angeordnet werden kann. Die Regelung enthält nicht nur die hinterzogenen Steuern, sondern auch die Zinsen, soweit diese auf die hinterzogenen Steuern entfallen.

**Inkrafttreten:** Die Änderungen des § 376 AO treten gemäß Art. 12 Abs. 1 des 2. Corona-StHG am Tag nach der Verkündung in Kraft. § 375a AO gilt gemäß Art. 97 § 34 EGAO idF von Art. 7 des 2. Corona-StHG für alle am Tag nach der Verkündung des 2. Corona-StHG noch nicht verjäherten Steueransprüche.