

**Protokoll zum**  
**177. Bochumer Steuerseminar für Praktiker und Doktoranden**  
**vom 21. Januar 2022<sup>1</sup>**

**„Verlustberücksichtigung über die Zeit - ein Vorschlag zur  
Überwindung der Periodizität“.**

Dr. Heinz-Gerd Horlemann

Regierungsdirektor a. D.

Dipl.-Finanzwirt (FH)

Verw.-Dipl. (VWA), Verw.-Betriebswirt (VWA)

---

<sup>1</sup> Steuerberater, Dipl.-Jurist, Dipl.-Finanzwirt (FH) Pascal Bräuer, Wissenschaftlicher Mitarbeiter am Lehrstuhl für Steuerrecht, Ruhr-Universität Bochum.

## 177. Bochumer Steuerseminar – 21. Januar 2022

### Inhaltsverzeichnis

I. Einleitung .....	2
II. Vortrag .....	4
1. Grundlagen .....	5
a) Zeit.....	6
b) Tarifstruktur.....	7
2. Nachgelagerte Besteuerung.....	8
3. Verlustberücksichtigung .....	9
4. Vorschlag .....	11
5. Diskussion.....	12

#### I. Einleitung

*Prof. Seer* begrüßt die Teilnehmer und den Referenten, Herrn *Dr. Heinz-Gerd Horlemann*, zum 177. Bochumer Steuerseminar. *Prof. Seer* und *Dr. Horlemann* habe die DStjG zusammengeführt. *Dr. Horlemann* war des Öfteren als Gast und Vortragender durch die DStjG eingeladen worden. Damals habe sich bereits das Steckenpferd „Verlustberücksichtigung über die Zeit“ von Herrn *Dr. Horlemann* herauskristallisiert. *Dr. Horlemann* verfolgte und verfolge dazu einen lebenszeitlichen Ansatz unter dem Verständnis des Leistungsfähigkeitsprinzips. Dies einte *Dr. Horlemann* mit *Prof. Dr. Joachim Lang*, der ebenfalls ein Verfechter der nachgelagerten Besteuerung gewesen sei. Für *Prof. Lang* sei es auch äußerst wichtig gewesen, die intertemporale Neutralität herzustellen. In diesem Zusammenhang haben *Dr. Horlemann* und *Prof. Seer* an zwei Entwürfen zusammengearbeitet, die durch *Prof. Lang* initiiert worden seien. Zum einen der Kölner Entwurf zur Reform des Einkommensteuergesetzes und zum anderen das Großprojekt der Stiftung Marktwirtschaft zur Reform der Ertragsunternehmensbesteuerung.

Wahrgenommen habe *Prof. Seer* Herrn *Dr. Horlemann* als Vertreter der Verwaltung. Dies insbesondere in dem positiven Sinne wie *Prof. Seer* sich Finanzbeamte vorstelle. *Dr. Horlemann* sei nie nur Richtlinienausführer, sondern verfolge das Steuerrecht auch gedanklich mit und reflektiere und stelle durchaus auch Entscheidungen in Frage. Dies habe *Prof. Seer* von Beginn an äußerst gut gefallen. *Dr. Horlemann* komme aus der bayerischen Finanzverwaltung, sei anschließend im

### 177. Bochumer Steuerseminar – 21. Januar 2022

Bundesfinanzministerium und im heutigen Bundeszentralamt für Steuern gewesen und dann als Dozent zur bayerischen Finanzverwaltung zurückgekehrt. Als Dozent habe sich *Dr. Horlemann* in der Landesfinanzschule Bayern (Ansbach) um den Nachwuchs gekümmert, als Gastdozent an der Bundesfinanzakademie Fortbildungsseminare durchgeführt, und dies tue *Dr. Horlemann* trotz dessen Ruhestands weiterhin.

Hinsichtlich des Themas „Verlustberücksichtigung über die Zeit“ müsse *Prof. Seer* in zweierlei Hinsicht an den Koalitionsvertrag denken. Dieser weise zwar nicht viel zum Steuerrecht auf, da die Ampelkoalition sich nicht einig sei bezüglich ihrer Steuerpolitik. Zum einen fand sich im Koalitionsvertrag die zumindest temporäre Ausweitung des Verlustrücktrages auf zwei Jahre. Die Abschaffung der Mindestbesteuerung fand sich in diesem Zusammenhang leider nicht. Hier müsse das Bundesverfassungsgericht wahrscheinlich tätig werden, wobei dieser Vorgang auch schon seit 10 Jahren beim Bundesverfassungsgericht liege. Zum anderen wolle die Koalition auf die sogenannten Rentenerurteile des Bundesfinanzhofes reagieren. Ab 2023 sollen die Beiträge zur gesetzlichen Rentenversicherung im vollen Umfang abzugsfähig sein. Die volle Abzugsfähigkeit werde also beschleunigt. Die volle nachgelagerte Besteuerung werde dagegen entschleunigt. Bisher war es derart im Gesetz geregelt gewesen, dass erst 2040 die volle Besteuerung eintrete und bis dahin eine gleichmäßige Erhöhung der Besteuerung stattfinde. Jetzt solle die Erhöhung bis 2060 gestreckt werden. Bei diesen beiden Punkten des Koalitionsvertrages musste *Prof. Seer* an Herrn *Dr. Horlemann* denken.

*Prof. Seer* gebe seit einiger Zeit zusammen mit *Prof. Dr. Dres. h.c. Paul Kirchhof* dessen Einkommensteuerkommentar heraus. Bei vielen Punkten seien sie sich einig, bei einigen Punkten jedoch auch nicht. *Prof. Kirchhof* begreife das Periodizitätsproblem als ein materielles Gerechtigkeitsprinzip, da er es in Zusammenhang mit dem Haushaltsrecht stelle. *Prof. Seer* begreife es dagegen als ein rein technisches Prinzip. Notwendigerweise sei die Besteuerung in kürzere Zeiträume gefasst, ansonsten könne die Steuer gar nicht laufend berechnet und angewendet werden. *Dr. Horlemann* werde nun einen Vorschlag zur Überwindung der Periodizität vortragen. *Prof. Seer* übergibt das Wort an *Dr. Horlemann*.

## 177. Bochumer Steuerseminar – 21. Januar 2022

### II. Vortrag

*Dr. Horlemann* bedankt sich bei Prof. Seer für die Einladung und dessen einleitende Worte. *Dr. Horlemann* dürfe nun zum zweiten Mal beim Bochumer Steuerseminar vortragen. Beim ersten Mal habe *Dr. Horlemann* zur nachgelagerten Besteuerung vorgetragen. Im Ruhestand könne sich *Dr. Horlemann* nun mehr mit prinzipiellen Problemen des Steuerrechts auseinandersetzen, die sich auch aus dem Gedanken der Steuervereinfachung heraus ergeben würden. Unter anderem gehöre dazu das Periodizitätsprinzip, welches *Dr. Horlemann* wie Prof. Seer als rein technisches Prinzip verstehe. *Dr. Horlemann* habe noch im Ohr, wie Prof. Kirchhof bei dem 175. Bochumer Steuerseminar dazu aufgerufen habe, dass man sich gemeinsam zusammensetzen müsse, um zu einer Steuerrechtsreform zu gelangen. Der Dissens, das Periodizitätsprinzip entweder als materielles oder technisches Prinzip zu sehen, müsse daher überwunden werden. Dazu wolle *Dr. Horlemann* beitragen.

Wenn man aus der nachgelagerten Besteuerung komme, dann wäre es fast schon logisch sich auch mit anderen Problem des Steuerrechts zu beschäftigen, die sich mit dem Jährlichkeitsprinzip oder der überjährlichen Besteuerung auseinandersetzen. Die Motivation von *Dr. Horlemann*, sich mit Steuerreformen und/oder mit Steuervereinfachung zu beschäftigen, sei über viele Jahre gewachsen. Obwohl er in der Steuerverwaltung gearbeitet habe, habe er nicht immer nur das Verhalten der Verwaltung kopiert. Deswegen sei *Dr. Horlemann* auch nicht selten kritisiert worden. Gerade bei der Verlustberücksichtigung sehe *Dr. Horlemann* dies problematisch. Der Widerstand der Verwaltung sei beim Verlustrücktrag s. E. immer nur vorgeschoben, da grundsätzlich sämtliche Festsetzungen der Vergangenheit neu gefasst werden müssten. *Dr. Horlemann* werde einen Vorschlag unterbreiten, der dies überwinde.

Die Idee, sich im Rahmen der Steuervereinfachung mit dem Periodizitätsgedanken auseinandersetzen, stamme aus einer Zeit, in der *Dr. Horlemann* sich mit den wirtschaftswissenschaftlichen Aspekten des Steuerrechts beschäftigt habe. Besonders aufgefallen seien *Dr. Horlemann* die Aussagen zur Totalgewinnprognose der Wirtschaftswissenschaftler. Hinzu kämen neuerdings Aspekte der Digitalisierung des Steuerrechts, die neue Möglichkeiten in diesem Bereich eröffnen würden.

## 177. Bochumer Steuerseminar – 21. Januar 2022

### 1. Grundlagen

*Dr. Horlemann* beginnt den Vortrag mit den Grundlagen der Verlustberücksichtigung. Grundlage sei die Ermittlung des zu versteuernden Einkommens (Folie 3 – Ermittlung des zu versteuernden Einkommens I). Die Ermittlung beginne mit der Ermittlung des Gesamtbetrages der Einkünfte gem. § 2 Abs. 3 EStG. Nach der Ermittlung der Summe der Einkünfte werden der Altersentlastungsbetrag (§ 24a EStG) und der Freibetrag für Alleinerziehende (§ 24b EStG) abgezogen. Nach Meinung von *Dr. Horlemann* gehören diese Abzüge nicht in diesen Bereich der Ermittlung, da es sich um existenzielle Abzüge handele. Dagegen gehöre der Freibetrag für Land- und Forstwirte (§ 13 Abs. 3 EStG), wenn er zu rechtfertigen sei, in diesen Bereich.

Die Einkunftsarten seien in § 2 Abs. 1 EStG definiert (Folie 4 – Einkunftsarten § 2 Abs. 1 EStG). Es gebe sieben Einkunftsarten, die nicht alle gleich bewertet würden. Herausfallen würde die Einkunftsart „Kapitalvermögen“ mit der Abgeltungsteuer. In dieser Einkunftsart finden sich beispielsweise auch besondere Verlustausgleichs- und Verlustabzugsbeschränkungen.

Von dem Gesamtbetrag der Einkünfte würden weitere Abzüge vorgenommen (Folie 5 – Ermittlung des zu versteuernden Einkommens II). Es werden beispielsweise der Verlustabzug nach § 10d EStG, aber auch Sonderausgaben berücksichtigt. Nach *Dr. Horlemann* gehöre der Verlustabzug bereits in den vorherigen Berechnungsschritt zur Berechnung des Gesamtbetrages der Einkünfte (Einkünfteerzielungsbereich). Jedenfalls gehöre der Verlustabzug nicht mit den Sonderausgaben gleichgestellt (nicht in den existenzsichernden Bereich). Dies führe zu der Frage nach Besteuerungsprinzipien (Folie 6 – Besteuerungsprinzipien: Abzug von Aufwendungen). Aus dem Gleichheitssatz nach Art. 3 GG und dem Sozialstaatsprinzip nach Art. 20 GG leite sich das Leistungsfähigkeitsprinzip ab. Dies werde in das Objektive und Subjektive Nettoprinzip unterteilt. Bei dem Objektiven Nettoprinzip spielen Betriebsausgaben oder Werbungskosten eine Rolle. Dessen Abgrenzung zum Subjektiven Nettoprinzip wird durch § 12 EStG gezogen. Durch § 12 EStG werden die privaten Lebenshaltungskosten ausgeschlossen bzw. die Aufteilung gemischter Aufwendungen definiert. Über beispielsweise die §§ 10, 10a EStG komme man in das Subjektive Nettoprinzip. Das Leistungsfähigkeitsprinzip begründe über das Sozialstaatsprinzip auch den progressiven Einkommensteuertarif.

## 177. Bochumer Steuerseminar – 21. Januar 2022

Die Besteuerungsprinzipien können auch noch in anderen Steuersystematiken angesteuert werden (Folie 7 – Sachliche Steuerpflicht). Dabei betrachte man das Leistungsfähigkeitsprinzip wie bereits dargestellt mit dem Objektiven und Subjektiven Nettoprinzip. Das Objektive Nettoprinzip stelle dabei den Zusammenhang von Ausgaben und Einnahmen dar. Das Subjektive Nettoprinzip stehe in Zusammenhang mit den existenzsichernden Ausgaben. Daneben könne das Lebenseinkommensprinzip gestellt werden. Nach dem Bundesverfassungsgericht solle eine Vermeidung von Zweifachbesteuerung und eine Sicherstellung der Einmalbesteuerung herbeigeführt werden. *Dr. Horlemann* verstehe das Lebenseinkommensprinzip als Unterprinzip oder besondere Ausprägung des Leistungsfähigkeitsprinzips. Auf diese Art und Weise komme man wie das Bundesverfassungsgericht zur Folgerichtigkeit. Somit wende sich das Bundesverfassungsgericht wie auch *Prof. Dr. Klaus Tipke* gegen die Steuerwillkür. Das Lebenseinkommensprinzip als besondere Ausprägung des Leistungsfähigkeitsprinzips sei auch die Basis für den Vorschlag von *Dr. Horlemann* zur Verlustverteilung über die Lebenszeit.

### a) Zeit

Damit sei Herr *Dr. Horlemann* beim Thema Zeit angekommen. Das Thema Zeit werde als Jahresprinzip verstanden (Folie 9 – Zeit I). Entsprechend habe man eine Jahressteuer, eine Bemessungsgrundlage pro Kalenderjahr, einen Zufluss im Veranlagungszeitraum, eine Bilanz für ein Wirtschaftsjahr/Kalenderjahr und die Steuererklärungspflicht bezogen auf das Kalenderjahr. *Prof. Kirchhof* habe dies daher als materielles Prinzip abgeleitet. Trotzdem gebe es Ausnahmen (Folie 10 – Zeit II). Beispielsweise die Besonderheiten bei außerordentlichen Einkünften nach § 34 EStG. Es sei bemerkenswert, dass mehrjährige Bezüge sich ansammeln und zusammengeballt zufließen, zwar gedanklich für die Besteuerung auf einen mehrjährigen Zeitraum verteilt würden, jedoch der Tarif des Zuflussjahres angewendet werde. Dies sei ein wichtiger Gedanke, den man später bei der Verlustberücksichtigung wieder aufgreife. Die Einkünfteerzielungsabsicht schaue über das einzelne Jahr hinaus. Dies lehne sich stark an den wirtschaftswissenschaftlichen Gedanken des Totalgewinnes an. Dann gebe es noch die nachgelagerte Besteuerung, die als Lebenszeitprinzip verstanden werde und man habe den Verlustabzug in der Form des Verlustrück- und Verlustvortrages. An

## 177. Bochumer Steuerseminar – 21. Januar 2022

der Begrenzung des Verlustrücktrages auf ein Jahr werde immer wieder gebastelt. Im Ergebnis gebe es einen beschränkten Zeitraum für den Verlustrücktrag und keine Begrenzung für den Verlustvortrag. Nach *Dr. Horlemann* stelle sich die Frage nach dem Rechtsnachfolgeproblem. Schaue man sich Unternehmen in Form von selbstständigen juristischen Personen an, müsse für die Lebenszeit der Zeitraum von der Gründung bis zur Liquidation betrachtet werden. In diesem Zusammenhang müsse daher auch das Rechtsnachfolgeproblem mit einbezogen werden.

### b) Tarifstruktur

Neben der Zeit müsse sich auch mit der Tarifstruktur beschäftigt werden (Folie 11 – Tarifstruktur). Vorerst würde die Tarifstruktur der Einkommensteuer betrachtet. Zu Tarifstrukturen anderer Steuerarten würde später noch Bezug genommen. Die Tarifstruktur der Einkommensteuer teile sich in fünf Tarifzonen ein (Folie 12 – Einkommensteuertarif). Die Struktur hat sich seit 2008 bis auf den Grundfreibetrag nicht verändert. Der Grundfreibetrag sei aufgrund von verfassungsrechtlichen Gesichtspunkten jährlich anzupassen. Der Mittelstandsbauch sei nur von 1990 bis 1995 geglättet worden, weswegen dieser sich auch im derzeitigen Tarif wiederfinde. Interessant sei die fünfte Zone, die mit einem Steuersatz von 45% arbeite. Ursprünglich sei diese fünfte Zone als Reichensteuer eingeführt worden und habe die Gewinneinkünfte bevorzugt. Diese galt im Grundsatz nur für das Jahr 2007, sei inzwischen aber auch für verfassungswidrig erklärt worden. Allerdings wurde diese Reichensteuer ohnehin seit 2008 in den Tarif integriert. Wenn Politiker nach 2007 noch von der Reichensteuer sprechen, sei dies definitiv falsch, da es sich um eine fünfte Tarifzone handele. Schaue man sich diese Tarifzonen grafisch an (Folie 13), treten die verschiedenen Zonen in der Grenzbelastung deutlich hervor. Sowohl in der Grenz- als auch in der Durchschnittsbelastung sei eine Progression zu erkennen. Diese Progression ergebe sich mittelbar auch schon durch den Grundfreibetrag. Habe man eine Zone mit 0%-Steuersatz, könne der Steuersatz von 14% nur auf den ersten Euro angewendet werden. Damit ergebe sich ein Steuersatz von deutlich unter 14%, aber über 0% liegend. Dass die Durchschnittsbelastung auch progressiv sei (indirekte Progression), sehe man am deutlichsten im Vergleich zur Abgeltungsteuer. Die Abgeltungsteuer werde gerne als Flattax bezeichnet, da sie nur einen Steuersatz von 25% kenne. Man müsse jedoch auch den Sparer-Pauschbetrag berücksichtigen, weshalb die Abgeltungsteuer ebenfalls (indirekt)

## 177. Bochumer Steuerseminar – 21. Januar 2022

progressiv sei. Die Abgeltungsteuer greife eben nicht auf die gesamten Kapitalerträge, sondern nur auf die Beträge über 801/1602 € zu.

Schaue man sich in diesem Zusammenhang die Fünftelregelung an (Folie 14 – Fünftelregelung), werde wie bereits erwähnt der Tarif des Zuflussveranlagungszeitraumes angewandt, um dort die Progression durch die Zusammenballung zu verhindern. Es gebe keine Mehrjährigkeit in der Tarifierung. Zunächst werden die Einkünfte in Sinne des § 34 EStG abgezogen, dann gefünftelt und anschließend die entsprechende Steuer hinzugerechnet. Im Ergebnis werde die Progression abgemildert. Dennoch werde der Tarif des Zuflusszeitraumes angewendet.

## 2. Nachgelagerte Besteuerung

Der zweite Bereich, in dem über die Mehrjährigkeit gesprochen werde, wäre die nachgelagerte Besteuerung (Folie 15). Nach der historischen Betrachtung durch *Dr. Horlemann* sei der Gedanke der nachgelagerten Besteuerung durch eine konsumorientierte/sparbereinigte Sicht des Steuersystems in den Finanzwissenschaften stark forciert worden. Anfangs habe es *Dr. Horlemann* nicht direkt überzeugt, da die Gedanken nicht aus dem Steuerrecht gekommen seien. Spätestens die Diskussion mit *Prof. Lang* und die Dissertation von *Dorenkamp* haben *Dr. Horlemann* von dem System überzeugt. Die nachgelagerte Besteuerung habe ein theoretisches Prinzip (Folie 16 – Theoretisches Prinzip): In der Ansparphase werde die Einzahlung insgesamt steuerfrei gestellt, indem ein Abzug von der Bemessungsgrundlage erfolge. Nachfolgend erfolge eine 100%ige Besteuerung von Alterseinkünften in der Auszahlungsphase. Stelle man dieses theoretische Prinzip grafisch dar (Folie 17), erkenne man die Idee hinter dem Prinzip. Man versuche die Versorgungsleistungen zu 70% an den letzten Bruttoeinkünften zu orientieren. Der rechte Teil der Grafik stelle somit die 70% dar, während der linke Teil die 100% darstelle. In der Beitragsphase würden 15% abgezogen, um diese in der Leistungsphase wieder hinzuzurechnen. Im Ergebnis ergebe sich über das gesamte Leben eine Besteuerung von 85% (Folie 18): 100% minus 15% im aktiven Erwerbsleben und 70% plus 15% im Ruhestand. Grundsätze der nachgelagerten Besteuerung seien (Folie 19) das Prinzip der Besteuerung nach der steuerlichen Leistungsfähigkeit, die Erfassung des Markteinkommens einmal im Leben, die Vermeidung einer Zweifachbesteuerung und die Abstimmung des Abzugs von

### 177. Bochumer Steuerseminar – 21. Januar 2022

Vorsorgeaufwendungen mit der Erfassung der späteren Zuflüsse. Heiß diskutiert wurde der Abzug als vorweggenommene Aufwendungen. Es handle sich dabei um den Aufwand als Werbungskosten für die späteren Versorgungsbezüge. Systematisch sei dies korrekt vorgeschlagen und vom Bundesfinanzhof auch so gesehen worden, wegen der Entscheidung des Gesetzgebers das Gesetz jedoch nicht als verfassungswidrig eingestuft worden. Der BFH hat mit einer Entscheidung aus dem Jahr 2016 die Systematik, die der Gesetzgeber angewendet habe, akzeptiert, wenn auch nur zähneknirschend.

Vom Beginn der Arbeitsphase an erfasse man Einnahmen minus Ausgaben (Folie 20). Vom Gesamtbetrag der Einkünfte werden die Rentenversicherungsbeiträge (in der Ansparphase) als Sonderausgaben abgezogen. Ab Rentenbeginn werden die Beitragsrückzahlungen (zzgl. evtl. Erträge) als Rentenzahlung bis zum Zeitpunkt des Todes besteuert. Die Folgewirkung für den Tarif (Folie 21) sei, dass in der Ansparphase progressionsmildernde Wirkungen und in der Auszahlungsphase progressionssteigernde Wirkungen eintreten, die jedoch nicht spiegelbildlich seien, da die Basiseinkünfte in der Einzahlungsphase (zumeist) höher seien als in der Auszahlungsphase.

### 3. Verlustberücksichtigung

*Dr. Horlemann* komme nun zur Verlustberücksichtigung, dem eigentlichen Thema, dem er sich zuwenden wolle. *Dr. Horlemann* beginne mit der Wirkung der derzeitigen Regelung (Folie 23 – Verlustabzug: interperiodischer Verlustausgleich nach geltendem Recht). Man gehe von einem Verlust von 150 im Jahr 03 aus und wende nun den Verlustrücktrag an. Ein Rücktrag in den VZ 01 sei seit einiger Zeit nicht mehr möglich, sodass lediglich ein Rücktrag in den VZ 02 in einem Umfang von 100 erfolge. Von den 150 seien nun 100 verbraucht. Die restlichen 50 werden nun vorgetragen in den VZ 04, sodass grundsätzlich unter Berücksichtigung eines zVEs von 80 ein Rest von 30 verbleibe. Ein Verlust in Höhe von 100 aus dem VZ 05 wird in Höhe von 30 in den VZ 04 zurückgetragen, sodass sich ein Ergebnis von 0 ergebe. Der restliche Verlust von 70 aus dem VZ 05 werde vorgetragen in den VZ 06 und mit einem zVE von 200 verrechnet, sodass ein Ergebnis in Höhe von 130 verbleibe. Per Saldo folge aus allen VZs ein Ergebnis von 180 (Zeilen 5 und 14).

Eine wichtige Überlegung für den Vorschlag von *Dr. Horlemann* sei, dass zunächst der intraperiodische Verlustausgleich innerhalb der Einkunftsarten durchgeführt

**177. Bochumer Steuerseminar – 21. Januar 2022**

werden müsse (Folie 24 – Verlustabzug: Intra- und interperiodischer Verlustausgleich). Zuerst werde der horizontale Verlustausgleich innerhalb einer Einkunftsart bei (hier) angenommenen zwei Quellen durchgeführt. Beispielsweise habe Quelle 1 (Gewerbebetrieb) einen Verlust von 175 und Quelle 2 (Gewerbebetrieb) einen Gewinn von 20, so ergebe sich ein Saldo von -155. Anschließend erfolge der vertikale Verlustausgleich zwischen den Einkunftsarten, indem im konkreten Beispiel der Verlust von 155 aus Gewerbebetrieben mit einem Überschuss von 5 aus der Einkunftsart Vermietung und Verpachtung verrechnet werde und ein Ergebnis von -150 folge. Dieser Saldo aus dem intraperiodischen Verlustausgleich werde in den interperiodischen Verlustausgleich geführt, indem Verlustrücktrag und Verlustvortrag durchgeführt werden.

Schaue man sich nun den Verlustrücktrag genauer an (Folie 25 – Verlustabzug: interperiodischer Verlustausgleich; Wirkung des Verlustrücktrages), der nur auf Antrag (dem Grunde und der Höhe nach) zu berücksichtigen sei, ergeben sich zwei Alternativen. In Alternative 1 werde der Verlustrücktrag derart gewählt, dass sich Sonderausgaben/außergewöhnliche Belastungen und der Grundfreibetrag noch auswirken. In Alternative 2 werde der Verlust in einer Höhe zurückgetragen, dass bereits der Gesamtbetrag der Einkünfte auf 0 gekürzt werde, sodass sich Sonderausgaben/außergewöhnliche Belastungen und der Grundfreibetrag nicht mehr auswirken können. In beiden Varianten ergebe sich aber eine Steuer von 0. Somit sei beim Verlustrücktrag das Wahlrecht, diesen unter Beachtung von Sonderausgaben/außergewöhnlichen Belastungen und dem Grundfreibetrag zu beschränken günstiger, da ein höherer Betrag für den Verlustvortrag verfügbar bleibe. Beim Verlustvortrag bestehe dagegen kein Wahlrecht, sodass der Verlustvortrag grundsätzlich in voller Höhe (d. h. bis zu einem Gesamtbetrag der Einkünfte von 0) durchgeführt werden müsse. Sowohl beim Verlustvortrag als auch beim Verlustrücktrag müssten natürlich die betragsmäßigen Begrenzungen beachtet werden, sodass nur bis zu bestimmten Höchstbeträgen zurück- oder vorgetragen werden könne (Stichwort: Mindestbesteuerung).

Schaue man sich das vorgenannte Beispiel ohne interperiodischen Verlustausgleich an (Folie 26 – Verlustabzug: ohne interperiodischen Verlustausgleich), ergebe sich eine deutlich höhere Steuer als mit dem interperiodischen Verlustausgleich. Im Ergebnis sei es daher definitiv besser unser derzeitiges System anzuwenden, als gar keinen Verlustausgleich durchzuführen.

## 177. Bochumer Steuerseminar – 21. Januar 2022

Anzumerken sei noch, dass - anders als bei der Fünfelregelung (§ 34 EStG) - sowohl bei Durchführung des Verlustrücktrags als auch des Verlustvortrags nach geltendem Recht der Tarif, der für den jeweiligen Veranlagungszeitraum gilt, angewendet wird. Da die jeweilige Veranlagung unter Berücksichtigung des Verlustrücktrags erneut durchgeführt werden muss, ergibt sich eine zusätzliche Arbeitsbelastung und als Folge eine Minderung des bisherigen Steueraufkommens für die Rücktragsjahre.

### 4. Vorschlag

Daraus abgeleitet komme *Dr. Horlemann* nun zu dessen Vorschlag. Zunächst habe *Dr. Horlemann* sich gefragt, wie die Summe des Einkommens über die gesamte Lebenszeit sinnvollerweise besteuert werden könne (Folie 28 – Verlustabzug: gleichmäßiger interperiodischer Verlustausgleich). Anhand des vorgenannten Beispiels ergebe sich als Idee des Vorschlags, dass die Summe von 180 - wenn man sie denn von vornherein kennen würde - auf die sechs VZs aufgeteilt werde und sich jedes Jahr ein zvE von 30 ergebe. Im Vergleich zu den Varianten ohne interperiodischen Verlustausgleich (ESt: 147.931) und mit interperiodischem Verlustausgleich (ESt: 59.275) ergebe sich eine geringere ESt in Höhe von 33.750 (Folie 29 – Verlustabzug: Vergleich der drei Varianten, Zeilen 2, 4 und 15). Aus Sicht der Finanzverwaltung würde die letztgenannte Variante jedoch bedeuten, dass mit jeder Festsetzung auch die vorherigen Festsetzungen wieder geändert werden müssen. Daraus folge der Vorschlag von *Dr. Horlemann*, der den Betrag verteilen wolle (Folie 30 – Verlustabzug: lt. vorgeschlagener jährlicher Fortschreibung). Die Verteilung solle allerdings nicht dadurch geschehen, dass die Festsetzungen der vorherigen Veranlagungszeiträume angepasst werden, sondern indem die vorherigen Festsetzungen in die zukünftigen Festsetzungen miteinbezogen werden. Dafür notwendig sei die Feststellung des gesamten zvEs über die bisher abgelaufene Laufzeit. In dem Schaubild (Folie 30) werde dieses kumulierte zvE in Zeile 16 dargestellt. Für den VZ 02 ergebe sich somit ein kumuliertes zvE von 150 (50 [VZ 01] + 100 [VZ 02]). Dieses kumulierte zvE werde durch die Anzahl der bisher abgelaufenen VZs geteilt (Zeile 17 von Folie 30), sodass im vorgenannten Beispiel für VZ 02 durch 2 geteilt werde und sich ein Ergebnis von 75 ergebe. Für dieses Ergebnis werde die ESt nach dem Tarif des Veranlagungszeitraumes berechnet und

## 177. Bochumer Steuerseminar – 21. Januar 2022

anschließend mit der Anzahl der abgelaufenen VZs multipliziert.<sup>2</sup> Auf die errechnete Steuer lt. Zeile 20 (Folie 30) werde die bisher gezahlte Steuer aus dem VZ 01 angerechnet. Werde diese Vorgehensweise für alle VZs durchgeführt, lande man im letzten VZ 06 bei einem kumulierten zvE von 180. Im Ergebnis werde damit die gewünschte Steuer von 30.546 erzielt, die ebenfalls bei der Verteilung der 180 auf die einzelnen VZs dargestellt wurde (zuletzt genannte Variante im Variantenvergleich, Folie 31).

### 5. Diskussion

Für die Diskussion habe sich *Dr. Horlemann* einige Fragen überlegt (Folie 33 – Themen I, Folie 34 – Themen II). Bei allen Reformüberlegungen seien die Fragen nach dem Übergangsrecht weggelassen worden, was zu Recht kritisiert worden sei. Da *Dr. Horlemann* ein engagierter Verfechter der Rechtstatsachenerhebung sei (statistische Untermauerung), würde er das Problem des Übergangsrechts lösen, indem direkt an die letzte gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustvortrages nach bisherigem Recht angeknüpft werde. Dies sei eine Idee, die vermeide, Veränderungen in die Vergangenheit hinein vornehmen zu müssen. Stattdessen werde der Status Quo herangezogen, wobei sich *Dr. Horlemann* bewusst sei, dass die Verluste, die über die möglichen Höchstbeträge des Verlustabzugs hinausgegangen seien, nicht berücksichtigt würden.

Der zweite Diskussionspunkt sei, ob das lebenszeitliche Konzept ein sinnvolles/mögliches Konzept für die Berücksichtigung des Verlustausgleichs sei. In diesem Zusammenhang könnte über den ökonomischen Totalgewinn ähnlich der Einkünfteerzielungsabsicht bzw. der nachgelagerten Besteuerung oder das Rechtsnachfolgeproblem diskutiert werden.

Der Widerstand der Finanzverwaltung könne dadurch überwunden werden, dass nicht mehr jede Veranlagung erneut angefasst werden müsse, sondern die Zahlen der vorherigen Veranlagungszeiträume fortgeschrieben werden.

*Dr. Horlemann* stelle sich noch die Frage, ob bei Betrachtung des intraperiodischen Verlustausgleichs jede Einkunftsquelle oder jede Einkunftsart einzeln/isoliert

---

<sup>2</sup> In den Rechenbeispielen wird aus Vereinfachungsgründen immer der gleiche Taif (für den VZ 2021) angewendet, s. Folie 30, letzte Zeile, um von den Wirkungen zwischenzeitlicher Tarifänderungen zu abstrahieren (Ceteris-paribus-Methode).

**177. Bochumer Steuerseminar – 21. Januar 2022**

betrachtet werden solle. Der Grund der Frage liege insbesondere bei den Einkünften aus Kapitalvermögen, da diese Einkünfte unterschiedlich zu den sonstigen Einkünften behandelt werden. Andererseits könne wie bisher die Summe der Einkünfte angenommen werden, so wie es auch der Vorschlag von *Dr. Horlemann* vorsehe.

Diskutiert werden könne ebenfalls die Wirkung auf das Konzept der synthetischen Einkommensteuer. Dies sei aus Sicht von *Dr. Horlemann* aufgrund der Berücksichtigung des subjektiven Anteils bei der Bemessung der steuerlichen Leistungsfähigkeit wichtig. S. E. solle keine Folgewirkung auf den existenzsichernden Teil der Bemessungsgrundlage berücksichtigt werden. Diese würde nämlich bedeuten, dass die vorhergehenden Jahre/Festsetzungen alleine wegen des Sonderausgabenabzugs bzw. weil der Gesamtbetrag der Einkünfte Auswirkung auf die Abzugsfähigkeit von Sonderausgaben hätte, geändert werden müsste. Dies wolle *Dr. Horlemann* vermeiden, indem die Steuer des jeweiligen Vorjahres bei der Berechnung im Folgejahr unverändert angerechnet werde. Im Ergebnis solle daher die Steuerfestsetzung des/der vorhergehenden VZ unverändert bleiben und die bisher festgesetzte Steuer bleibe für die Anrechnung im folgenden VZ ebenfalls unverändert. Wie bei § 34 EStG werde demnach der jeweils neue Tarif angewendet. Dies halte *Dr. Horlemann* für zulässig, sofern der Tarif sich in seiner grundsätzlichen Struktur nicht verändere. Derart verfahren wohl auch die Amerikaner, die den aktuell gültigen Tarif bei Verlustvor- und rücktrag anwenden würden. Im Übrigen würden sich wegen der derzeitigen Regelungen zum zwingenden Verlustvortrag bis zur Höhe des Gesamtbetrags der Einkünfte Elemente der subjektiven Leistungsfähigkeit ebenfalls nicht berücksichtigt.

Außerdem stelle sich die Frage nach einer Übertragung der vorgeschlagenen Regelung auf die Körperschaft- und Gewerbesteuer. Bei Steuerarten, die keinen progressiven Steuertarif hätten, sei die Übertragung relativ problemlos. Dies gelte bei der Körperschaftsteuer insbesondere auch deswegen, weil Rechtsgebilde besteuert werden, die von der Gründung bis zur Liquidation überschaubar bleiben, auch wenn dieser Zeitraum 150 Jahre umfassen könne. Auf die gleiche Art und Weise könne bei der Gewerbesteuer, wenn sie beibehalten würde, anstandslos der bisher fehlende Verlustrücktrag mit hineingerechnet werden.

**177. Bochumer Steuerseminar – 21. Januar 2022**

*Prof. Seer* bedankt sich für den Vortrag und beginnt die Diskussion mit der Frage, ob Änderungen in den Altjahren, beispielsweise durch Betriebsprüfungen, wie ein Rattenschwanz in die Zukunft fortwirken und Änderungen bei den darauffolgenden Festsetzungen herbeiführen werden. *Dr. Horlemann* antwortet mit dem Vergleich aus der Praxis, wie es denn bisher sei. Wenn bei der derzeitigen Rechtslage Änderungen in den Vorjahren eintreten, dann müssten über den Verlustvortrag alle Bescheide der Folgejahre neu angepasst werden. Insofern ergebe sich keine zusätzliche Belastung. Das jeweilige Vorjahresergebnis könne in die zu ändernde Veranlagung mit einbezogen werden, ohne eine gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustvortrages vornehmen zu müssen. *Dr. Horlemann* sei sich bewusst, dass dies nicht der große Wurf der Steuervereinfachung sei, aber jedenfalls für den Standardfall müsse für die Berücksichtigung des Verlustvor- und rücktrages keine alte Veranlagung mehr angefasst werden. Nur in den Fällen, in denen durch Änderungen aufgrund von Betriebsprüfungen oder dergleichen vorherige Festsetzungen geändert werden, müssten die Folgejahre geändert werden, dies sei jedoch auch bisher der Fall.

Für *Prof. Seer* komme noch eine weitere Frage auf. Das System sei dann rund, wenn jedes Jahr die gleichen Bedingungen der Verlustberücksichtigung von Gesetzes wegen gelten würden. Sobald sich die gesetzlichen Voraussetzungen der Verlustberücksichtigung ändern würden, müsste die Frage gestellt werden, für welchen Teil des Einkommens die jeweiligen unterschiedlichen Verlustberücksichtigungsmodelle gelten sollen. Verteile man die Verluste über die gesamte Lebenszeit würde dies voraussetzen, dass gesetzgeberisch immer die gleichen Rahmenbedingungen für die Verlustberücksichtigung gelten würden. *Prof. Seer* frage sich damit, ob sich der Gesetzgeber mit einem solchen System über das verfassungsrechtlich gebotene hinaus Fesseln anlegen würde. Diese Feststellung durch *Prof. Seer* sei nach Ansicht von *Dr. Horlemann* vollkommen richtig. Zunächst halte *Dr. Horlemann* jede Begrenzung und Mindestbesteuerung für problematisch. Bleibe die derzeitige Mindestbesteuerung in der Verlustberücksichtigung trotz der neuen internationalen Mindestbesteuerung bestehen, sehe *Dr. Horlemanns* Lösung wie folgt aus: In dem VZ, in dem ein Grenzbetrag gegolten habe, werde nur dieser Grenzbetrag angewandt und die darauf entfallende Steuer. Mit dieser Herangehensweise sei man grundsätzlich wieder bei der Frage, ob jede Einkunftsquelle oder jede Einkunftsart besonders betrachtet werde. Dies müsse dann

**177. Bochumer Steuerseminar – 21. Januar 2022**

entschieden werden. Zwar wären diese Grenzziehungen bei Einkunftsarten Herrn *Dr. Horlemann* nicht sympathisch, jedoch sei es lösbar, damit der Gesetzgeber nicht zu sehr in seiner Gestaltungsfreiheit eingeschränkt sei. Man könne nicht davon ausgehen, dass die derzeitigen Grenzen für den Verlustrück- und vortrag vollkommen beseitigt werden, jedoch müsse über diese Grenzbeträge nochmal nachgedacht werden. Die Steuer aus dem Vorjahr und den in diesem VZ geltenden Grenzbeträgen dürfe dann nur angerechnet werden.

*Prof. Seer* merkt noch an, dass er das Bedürfnis für eine Änderung bei der Körperschaft- und Gewerbesteuer aufgrund des gleichbleibenden Steuersatzes (Freibeträge ausgenommen) nicht sehe. *Dr. Horlemann* stimmt der Aussage zu, erwidert jedoch, dass die Änderung mit dem Blick auf den fehlenden Verlustrücktrag bei der Gewerbesteuer erfolgen könne, sodass dieser mittelbar eingeführt werden könne. *Prof. Seer* erläutert, dass der fehlende Verlustrücktrag auf die Kommunen zurückzuführen sei, die dies immer eingefordert hatten, um ihren Haushalt zu sichern. Die Sorge seitens der Kommunen bestehe beispielsweise auch, weil einzelne Gemeinden wie z.B. Leverkusen oder Wolfsburg von einzelnen Unternehmen wie Bayer oder VW stark abhängen würden und daher die Angst vor sehr hohen Verlustberücksichtigungen bestände, da in einzelnen Jahren die Einnahmen damit insgesamt ausbleiben könnten. Die Sorge teile die Heimatstadt von Herrn *Dr. Horlemann* ebenfalls, da er in Herzogenaurach wohne und diese Stadt abhängig sei von Adidas, Puma und Schaeffler. Dies sei natürlich eine Angst der Kommunen, genauso wie die Angst vor einer generellen Veränderung des kommunalen Finanzsystems hoch sei. Daher sei man auch mit dem Vorschlag der Veränderung der kommunalen Steuern nie weiter vorgedrungen. Entwickle man die Gewerbesteuer parallel wie in dem Vorschlag von *Dr. Horlemann* zur Einkommensteuer, dann könnten zumindest die Verluste von Vorjahren in bestimmten Grenzen Berücksichtigung finden. Gegebenenfalls müsste dies beim finalen Finanzausgleich über Hebesätze, Finanzzuweisungen oder ähnliches ausgeglichen werden. Dies würde sich managen lassen, sei jedoch eine größere Veränderung als bei der Einkommen- oder Körperschaftsteuer.

Herr *Wolff* hat die Frage, inwiefern sich die Leistungsfähigkeit auf Lebenszeit definieren lässt. Um die Frage zu verdeutlichen, bildet Herr *Wolff* das konkrete Beispiel, indem ein Steuerpflichtiger zunächst Jahre mit positiven Einkünften habe und anschließend einige Jahre mit Verlusten vorliegen. In diesen Verlustjahren

**177. Bochumer Steuerseminar – 21. Januar 2022**

müsste nach dem Vorschlag von *Dr. Horlemann* dann dennoch eine positive Steuer festgesetzt werden, jedoch sei das Leistungsfähigkeitsprinzip Ausdruck der Leistungsfähigkeit der Steuerfestsetzung zu dem jeweiligen Zeitpunkt. Obwohl für diese Jahre keine Leistungsfähigkeit vorliege, werde dennoch eine Steuer festgesetzt. *Dr. Horlemann* sehe die Leistungsfähigkeit in dem Umfang berücksichtigt, dass in den Jahren der Verlustentstehung die Verrechnung mit Steuerzahlungen der Vorjahre vorgenommen werde und daher Steuererstattungen entstehen würden. Durch die Fortschreibungen von Jahr zu Jahr bekomme man in den Verlustjahren Erstattung aus Jahren mit positiven Einkünften. Dadurch entstehe in den Verlustjahren keine zusätzliche Belastung. Es solle daher nie so sein, dass in Verlustjahren auch die Steuer bezahlt werden müsse, die in Gewinnjahren zu zahlen wäre. Nach Ansicht von *Prof. Seer* sei die Annahme von Herrn *Wolff* mit solchen Stimmen gleichzusetzen, die den lebenszeitlichen Ansatz als einen willkürlichen Ansatz einordnen. Wie Herr *Wolff* bereits sagte, sei insbesondere, wenn es um die Finanzierung von Gemeinwohlaufgaben gehe, die Momentaufnahme entscheidend und nicht das, was früher einmal gewesen ist oder später noch sein werde. Insoweit habe die Periodizität eine materielle Position. *Prof. Seer* würde diese Ansicht weiten, denn wenn jemand in einem Folgejahr beispielsweise einen Verlust erleide, dann müsse derjenige davon leben und im Zweifel lebe er von Rücklagen, die gebildet worden seien. Lebe der Steuerpflichtige nun aus Rücklagen des Vorjahres, müsse die Leistungsfähigkeit der Vorjahre nochmals nachjustiert werden, denn die Rücklagen seien nicht in einer freien Konsumfähigkeit in dem Jahr der Besteuerung verwendet worden. Das Erwerbswirtschaftliche beschränke sich daher nicht auf einen genau bezeichneten Moment, sondern könne sich verändern und dadurch verändere sich im Ergebnis auch Leistungsfähigkeit. *Dr. Horlemann* ergänzt, dass der Begriff des Lebenseinkommens von ihm aus der nachgelagerten Besteuerung der Alterseinkünfte entlehnt worden sei. Dort gehe es um zwei Lebensphasen, das aktive Erwerbsleben und den Ruhestand. Danach sei das Leben auch zu Ende. Dies hindere zunächst nicht daran, diese Überlegung auf das Leben eines Unternehmens auszuweiten, wenn man von der Gründung bis zur Liquidation eines Unternehmens denke. Dies heiße jedoch nicht, dass man es zwangsläufig als das Lebenseinkommens des Unternehmens definieren müsse, denn dabei spiele auch die Rechtsnachfolgefrage eine Rolle. Man könne auch andere Zeiträume heranziehen. Anhand von Folie 30 erläutert *Dr. Horlemann* nochmals die

**177. Bochumer Steuerseminar – 21. Januar 2022**

Erstattungssituation des VZ 03 aus dem vorgenannten Beispiel des Vorschlages. Das Jährlichkeitsprinzip halte *Dr. Horlemann* demnach nicht für zwingend, wiederum aber auch nicht das Lebenseinkommensprinzip. Die verschiedenen Varianten gegenübergestellt, erscheine *Dr. Horlemann* die Verteilung über mehrere Jahre der sinnvollere Ansatz zu sein, als wenn nur relativ kurze Zeiten wie zwei Jahre Rücktrag und fünf Jahre Vortrag zugelassen werden würden. *Dr. Horlemann* sei in seinen Gedanken bezüglich der unterschiedlichen Zeiträume offen. *Prof. Seer* hat noch eine Verständnisfrage zu dem aufgeworfenen Schaubild von Folie 30. Hätte der Steuerpflichtige in VZ 03 nichts verdient und daher ein Ergebnis von 0, würde der Steuerpflichtige dann in dem aufgezeigten Beispiel dennoch eine Erstattung erhalten? *Dr. Horlemann* antwortet, dass in dem Fall keine Erstattung durchzuführen wäre, da die interperiodische Gesamtleistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen nicht auf null gemindert sei. *Prof. Seer* bedankt sich für die Beantwortung der Frage und leitet an *Dr. Ortwald* weiter.

*Dr. Ortwald* führt auf, dass wenn man sich die Faktoren Inflation und Geldentwertung anschau, grundsätzlich die Erstattung im VZ 03 des Beispiels das gleiche Wert sein müsse, wie die Steuerzahlungen in den Vorjahren VZ 01 und 02. Ansonsten habe man nominell zwar die gleichen Zahlen, es spiegele sich jedoch nicht der gleiche Wert dahinter wider. Dies widerspräche der Besteuerung nach dem Leistungsfähigkeitsgedanken. Der zweite Aspekt sei, ob unter Berücksichtigung des Vorschlags dauerhaft Veranlagungen durchzuführen seien. *Dr. Horlemann* geht zuerst auf die zweite Frage von *Dr. Ortwald* ein. *Dr. Horlemann* glaube nicht, dass dann noch zwangsläufig Steuererklärungen abzugeben sein, wenn kein Einkommen mehr existiere. In dem aufgezeigten Beispiel ende es nach dem VZ 06 mit einem Ergebnis von 180, welches versteuert sei. *Dr. Ortwald* entgegnet, dass der Steuerpflichtige doch dennoch einen Anspruch auf den Grundfreibetrag in den Folgejahren hätte, der in die Berechnung mit einzubeziehen sei. *Dr. Horlemann* verstehe den Einwand und merkt an, dass in diesem Fall so lange fortzuschreiben sei, bis der Gewinn durch die Grundfreibeträge in der Zukunft aufgebraucht sei. Dies sei eine verfahrensrechtliche Frage, über die Herr *Dr. Horlemann* sich nochmal Gedanken machen würde. Die erste Frage beantwortet *Dr. Horlemann*, indem *Dr. Horlemann* mit seinem Vorschlag an dem Nominalwertprinzip festhalte, so wie die derzeitige Rechtslage es auch tue.

**177. Bochumer Steuerseminar – 21. Januar 2022**

*Prof. Seer* fragt, wie weit *Dr. Horlemann* vorschlagen würde zurückzugehen, wenn der Vorschlag jetzt umgesetzt werden würde. *Dr. Horlemann* antwortet, dass wenn zum Zeitpunkt der Gesetzesänderung ein verbleibender Verlustvortrag bestehe, dann werde dieser festgestellte Verlustvortrag als Gründungspunkt des Unternehmens genommen. Dies führe zwar zu Ungenauigkeiten, dies seien jedoch die gleichen Ungenauigkeiten, die man beispielsweise bei der nachgelagerten Besteuerung von Alterseinkünften habe. Wie dies verfassungskonform zu regeln sei, habe das Bundesverfassungsgericht bereits für die nachgelagerte Besteuerung entschieden. Dies gelte zwar nicht für jeden Fall, da der Bundesfinanzhof aktuell nochmal nachgerechnet habe und Stellen identifiziert habe, bei denen das Gesetz nochmal geändert werden müsse. Im Grundsatz sei diese Vorgehensweise jedoch akzeptiert. Entsprechend sei es auch bei der Verlustberücksichtigung machbar, dass ein Stichtag gesetzt werde, von dem aus der gesondert festgestellte Verlustvortrag als Ausgangspunkt genommen werde. Alle weiteren Gewinne oder Verluste in der Folgezeit werden dann entsprechend fortgeschrieben. *Prof. Seer* fragt sich diesbezüglich noch, wie weit der Vorschlag von *Dr. Horlemann* zurückgehen würde, angenommen die Umstellung würde zum 01.01.2025 erfolgen. *Dr. Horlemann* antwortet, dass gar kein Zurückgehen erfolgen würde, sondern der 01.01.2025 wäre dann für bestehende Unternehmen/Steuerpflichtige die fiktive Geburtsstunde. Lediglich Verlustvorträge festgestellt auf den 31.12.2024 würden berücksichtigt werden. Bei „neuen“ Steuerpflichtigen werde diese neue Berechnung von Beginn an durchgeführt werden. *Prof. Seer* denke, dass man dies so machen könne, er habe nur Zweifel, ob die „Haushälter“ mit dem Vorschlag leben könnten. Anknüpfend an die Annahme, dass eine Umstellung zum 01.01.2025 erfolge, würden Verluste im Jahr 2030 die „schönen“ Gewinne aus den Jahre 2025 bis 2029 relativieren und entsprechend auch den Haushalt beeinflussen. Dem stimme *Dr. Horlemann* zu. *Prof. Seer* finde den Vorschlag von *Dr. Horlemann* sehr interessant, sei sich nur unsicher, ob man es wirklich derart durchhalten könne. Man könne mit der Übergangsregelung anschließend mehr oder weniger einen unbeschränkten Verlustrücktrag durchführen. Besser sei dies zu bezeichnen, indem die gezahlten Steuern einer lebenszeitlichen Feinjustierung unterliegen würden.

Nach *Prof. Seer* und *Dr. Horlemann* erscheine noch die Rechtsnachfolgeproblematik diskutabel. *Dr. Horlemann* führt aus, dass es früher eine Vererblichkeit von Verlusten gegeben hätte und dann habe der BFH entschieden, dass die Vererblichkeit von

**177. Bochumer Steuerseminar – 21. Januar 2022**

Verlusten nicht mehr möglich sei. Nun stelle sich diese Frage aus Sicht von *Dr. Horlemann* wieder neu. Gehe man von einem lebenszeitlichen Konzept unter Betrachtung des ökonomischen Totalgewinnes aus, müsse man im Vergleich zu einer Kapitalgesellschaft auch für natürliche Personen grundsätzlich eine Vererblichkeit von Verlusten vorhalten. Gleichzeitig müsse bei Anteilseignern von juristischen Personen ein Verlust im Blick gehalten werden. Insbesondere aber für die natürliche Person, deren Lebenszeit zu einem bestimmten Zeitpunkt ende, bevor die Einkunftsquelle ende, stelle sich die Frage, ob dem Rechtsnachfolger die Möglichkeit eröffnet werden solle oder müsse, diese Verluste aus der Einkunftsquelle vorzutragen. *Prof. Seer* wendet ein, dass das Einkommensteuergesetz das Subjektsteuerprinzip verfolge und daher nicht an die Einkunftsquelle, sondern an die natürliche Person anknüpfe. Verfolge man einen lebenszeitlichen Ansatz, werde nach Ansicht von *Prof. Seer* an die Lebenszeit des Menschen angeknüpft. Mit der Auffassung des Großen Senates, der auch eingehend begründet habe, warum § 6 Abs. 3 EStG nicht auf Verluste Anwendung finde, sei die Annahme zumindest schlüssig. Der Vergleich mit der Kapitalgesellschaft, die nicht sterbe, sei zwar richtig, da es bei der Körperschaftsteuer keinen natürlichen Tod der Kapitalgesellschaft gebe. Allerdings habe man ein Korrektiv über den § 8c KStG, wenn die Identität der Kapitalgesellschaft nicht mehr vorhanden sei. Früher sei es der Mantelkauf gewesen und heute sei es die indizielle Wirkung des Übergangs einer Mehrheitsbeteiligung, die einen Verlust der Kapitalgesellschaft untergehen lassen würde. Zu dieser indiziellen Wirkung müsse sich das Bundesverfassungsgericht auch noch äußern. *Prof. Seer* habe Zweifel, ob die derzeitige Regelung dem Verfassungsrecht standhalte und ob die wirtschaftliche Identität nicht noch in anderer Weise als durch den Verkauf von Anteilen verloren gegangen sein müsse. Zwar handele es sich dabei um Detailfragen, im Grundsatz könne man jedoch sagen, dass es auf der Ebene der Kapitalgesellschaften ein normatives Pendant gebe, sodass *Prof. Seer* diese Divergenz nicht ganz sehe. Der Gesetzgeber könne sich jedoch dafür entscheiden, den Gedanken des § 6 Abs. 3 EStG, in dem ein Übergang von stillen Reserven auf den Rechtsnachfolger für eine bestimmte Einkunftsquelle vorgenommen werde, auch auf Verluste bzw. einen Verlustvortrag zu übertragen. Der Große Senat störte sich wie bei den Sanierungsgewinnen jedoch daran, dass die gesetzliche Grundlage nicht zu erkennen gewesen sei. Die Regelung des § 24 Nr. 2 EStG, bei der der Rechtsnachfolger ausnahmsweise Einkünfte des

**177. Bochumer Steuerseminar – 21. Januar 2022**

Rechtsvorgängers zu versteuern habe, sei nach dem Großen Senat nicht auf den Verlustvortrag übertragbar gewesen. Die gesetzliche Grundlage für eine Fußstapfentheorie in den Verlustvortrag sei derzeit sehr dünn, wenn *Prof. Seer* dies recht in Erinnerung habe. In Verbindung mit dem Subjektsteuerprinzip sei die Argumentation der Rechtsprechung zumindest schlüssig. *Dr. Horlemann* wolle die Frage nach der Rechtsnachfolge nur aufgeworfen haben und dessen Gedankengänge gehen in die Richtung von Gedankengängen, die *Prof. Seer* schon einmal an der Schnittstelle zur Erbschaftsteuer aufgeworfen habe. *Dr. Horlemann* habe Sympathien für das kanadische Steuersystem, bei dem eine Schlussbesteuerung bei der Einkommensteuer stattfinde. Daher habe der BFH auch geurteilt, dass das Ergebnis dieser Schlussbesteuerung auf die deutsche Erbschaftsteuer nicht anrechenbar wäre. Eine solche Schlussbesteuerung schwebte *Dr. Horlemann* eher vor als eine tatsächliche Rechtsnachfolge. Insofern könnte die Erbschaftsteuer gegebenenfalls insgesamt einspart werden, wenn eine Schlussbesteuerung bei der Einkommensteuer vorgenommen werde. Die Modelle seien zwar nicht ganz deckungsgleich, *Dr. Horlemann* nehme jedoch an, dass ein vergleichbares Modell zur Vereinfachung beitragen werde und auch Befriedigung bei all denjenigen herbeiführe, die anmerken, dass die Erbschaftsteuer etwas versteuere, was bereits durch die Einkommensteuer besteuert worden sei. Grundsätzlich habe *Prof. Seer* ebenfalls Sympathien für diese Herangehensweise, man müsse sich aber einmal intensiv mit dem kanadischen Steuersystem auseinandersetzen, und *Prof. Seer* denke auch, dass es technisch nicht ganz ohne Anspruch sei. Im Sinne von Steuervereinfachung sehe *Prof. Seer* daher eher Problematiken. Richtig sei, dass die Einkommen- und die Erbschaftsteuer mehr abgestimmt sein müssten, denn § 35 EStG sei dafür zu dünn. Jedenfalls sei aus Sicht von *Prof. Seer* das Grundanliegen von *Dr. Horlemann* nicht davon abhängig, ob der Verlustvortrag vererbbar sei. *Prof. Seer* sehe es sogar so, dass der Vorschlag von *Dr. Horlemann* insbesondere zu der Rechtsauffassung des Großen Senates bezüglich der Rechtsnachfolgeproblematik passe.

*Prof. Seer* habe noch eine Frage zu dem von *Dr. Horlemann* aufgeworfenen Punkt, ob jede Einkunftsquelle/Einkunftsart betrachtet werden müsse. Es gebe nicht wenige Durchbrechungen des synthetischen Einkommensteueransatzes. Problematisch werde es beispielsweise bei § 15a EStG, da die Beschränkung nicht bei der Steuer, sondern der Bemessungsgrundlage ansetze und sich dann die Frage stelle, welcher

**177. Bochumer Steuerseminar – 21. Januar 2022**

Teil der Steuer auf die Fälle des § 15a EStG entfalle. Dieses Problem sehe *Dr. Horlemann* auch, würde allerdings wie bisher vorgehen und § 15a EStG auf den Gesamtbetrag der Einkünfte anwenden. Eine Reduzierung auf jede Einkunftsquelle halte *Dr. Horlemann* für zu kompliziert. *Prof. Seer* halte es für eine pragmatische Lösung, § 15a, § 15b EStG wie bisher laufen zu lassen. Man könne ebenso beim § 23 EStG vorgehen.

*Prof. Seer* sehe es als am schwierigsten an, Vertretern der Finanzverwaltung und der Politik den Vorschlag von *Dr. Horlemann* näher zu bringen. Wenn man dies getan habe, dann sei der Vorschlag nicht mehr abschreckend. Den Hauptwiderstand sehe *Prof. Seer* dann nur noch bei den Haushältern. Dies sehe *Dr. Horlemann* ebenfalls so.

*Prof. Seer* bedankt sich abschließend nochmals für den Vortrag bei *Dr. Horlemann*.

**Protokoll zum**  
**177. Bochumer Steuerseminar für Praktiker und Doktoranden**  
**vom 21. Januar 2022<sup>1</sup>**

**„Verlustberücksichtigung über die Zeit - ein Vorschlag zur  
Überwindung der Periodizität“.**

Dr. Heinz-Gerd Horlemann

Regierungsdirektor a. D.

Dipl.-Finanzwirt (FH)

Verw.-Dipl. (VWA), Verw.-Betriebswirt (VWA)

---

<sup>1</sup> Steuerberater, Dipl.-Jurist, Dipl.-Finanzwirt (FH) Pascal Bräuer, Wissenschaftlicher Mitarbeiter am Lehrstuhl für Steuerrecht, Ruhr-Universität Bochum.

## 177. Bochumer Steuerseminar – 21. Januar 2022

### Inhaltsverzeichnis

I. Einleitung .....	2
II. Vortrag .....	4
1. Grundlagen .....	5
a) Zeit.....	6
b) Tarifstruktur.....	7
2. Nachgelagerte Besteuerung.....	8
3. Verlustberücksichtigung .....	9
4. Vorschlag .....	11
5. Diskussion.....	12

#### I. Einleitung

*Prof. Seer* begrüßt die Teilnehmer und den Referenten, Herrn *Dr. Heinz-Gerd Horlemann*, zum 177. Bochumer Steuerseminar. *Prof. Seer* und *Dr. Horlemann* habe die DStjG zusammengeführt. *Dr. Horlemann* war des Öfteren als Gast und Vortragender durch die DStjG eingeladen worden. Damals habe sich bereits das Steckenpferd „Verlustberücksichtigung über die Zeit“ von Herrn *Dr. Horlemann* herauskristallisiert. *Dr. Horlemann* verfolgte und verfolge dazu einen lebenszeitlichen Ansatz unter dem Verständnis des Leistungsfähigkeitsprinzips. Dies einte *Dr. Horlemann* mit *Prof. Dr. Joachim Lang*, der ebenfalls ein Verfechter der nachgelagerten Besteuerung gewesen sei. Für *Prof. Lang* sei es auch äußerst wichtig gewesen, die intertemporale Neutralität herzustellen. In diesem Zusammenhang haben *Dr. Horlemann* und *Prof. Seer* an zwei Entwürfen zusammengearbeitet, die durch *Prof. Lang* initiiert worden seien. Zum einen der Kölner Entwurf zur Reform des Einkommensteuergesetzes und zum anderen das Großprojekt der Stiftung Marktwirtschaft zur Reform der Ertragsunternehmensbesteuerung.

Wahrgenommen habe *Prof. Seer* Herrn *Dr. Horlemann* als Vertreter der Verwaltung. Dies insbesondere in dem positiven Sinne wie *Prof. Seer* sich Finanzbeamte vorstelle. *Dr. Horlemann* sei nie nur Richtlinienausführer, sondern verfolge das Steuerrecht auch gedanklich mit und reflektiere und stelle durchaus auch Entscheidungen in Frage. Dies habe *Prof. Seer* von Beginn an äußerst gut gefallen. *Dr. Horlemann* komme aus der bayerischen Finanzverwaltung, sei anschließend im

### 177. Bochumer Steuerseminar – 21. Januar 2022

Bundesfinanzministerium und im heutigen Bundeszentralamt für Steuern gewesen und dann als Dozent zur bayerischen Finanzverwaltung zurückgekehrt. Als Dozent habe sich *Dr. Horlemann* in der Landesfinanzschule Bayern (Ansbach) um den Nachwuchs gekümmert, als Gastdozent an der Bundesfinanzakademie Fortbildungsseminare durchgeführt, und dies tue *Dr. Horlemann* trotz dessen Ruhestands weiterhin.

Hinsichtlich des Themas „Verlustberücksichtigung über die Zeit“ müsse *Prof. Seer* in zweierlei Hinsicht an den Koalitionsvertrag denken. Dieser weise zwar nicht viel zum Steuerrecht auf, da die Ampelkoalition sich nicht einig sei bezüglich ihrer Steuerpolitik. Zum einen fand sich im Koalitionsvertrag die zumindest temporäre Ausweitung des Verlustrücktrages auf zwei Jahre. Die Abschaffung der Mindestbesteuerung fand sich in diesem Zusammenhang leider nicht. Hier müsse das Bundesverfassungsgericht wahrscheinlich tätig werden, wobei dieser Vorgang auch schon seit 10 Jahren beim Bundesverfassungsgericht liege. Zum anderen wolle die Koalition auf die sogenannten Rentenerurteile des Bundesfinanzhofes reagieren. Ab 2023 sollen die Beiträge zur gesetzlichen Rentenversicherung im vollen Umfang abzugsfähig sein. Die volle Abzugsfähigkeit werde also beschleunigt. Die volle nachgelagerte Besteuerung werde dagegen entschleunigt. Bisher war es derart im Gesetz geregelt gewesen, dass erst 2040 die volle Besteuerung eintrete und bis dahin eine gleichmäßige Erhöhung der Besteuerung stattfinde. Jetzt solle die Erhöhung bis 2060 gestreckt werden. Bei diesen beiden Punkten des Koalitionsvertrages musste *Prof. Seer* an Herrn *Dr. Horlemann* denken.

*Prof. Seer* gebe seit einiger Zeit zusammen mit *Prof. Dr. Dres. h.c. Paul Kirchhof* dessen Einkommensteuerkommentar heraus. Bei vielen Punkten seien sie sich einig, bei einigen Punkten jedoch auch nicht. *Prof. Kirchhof* begreife das Periodizitätsproblem als ein materielles Gerechtigkeitsprinzip, da er es in Zusammenhang mit dem Haushaltsrecht stelle. *Prof. Seer* begreife es dagegen als ein rein technisches Prinzip. Notwendigerweise sei die Besteuerung in kürzere Zeiträume gefasst, ansonsten könne die Steuer gar nicht laufend berechnet und angewendet werden. *Dr. Horlemann* werde nun einen Vorschlag zur Überwindung der Periodizität vortragen. *Prof. Seer* übergibt das Wort an *Dr. Horlemann*.

## 177. Bochumer Steuerseminar – 21. Januar 2022

### II. Vortrag

*Dr. Horlemann* bedankt sich bei Prof. Seer für die Einladung und dessen einleitende Worte. *Dr. Horlemann* dürfe nun zum zweiten Mal beim Bochumer Steuerseminar vortragen. Beim ersten Mal habe *Dr. Horlemann* zur nachgelagerten Besteuerung vorgetragen. Im Ruhestand könne sich *Dr. Horlemann* nun mehr mit prinzipiellen Problemen des Steuerrechts auseinandersetzen, die sich auch aus dem Gedanken der Steuervereinfachung heraus ergeben würden. Unter anderem gehöre dazu das Periodizitätsprinzip, welches *Dr. Horlemann* wie Prof. Seer als rein technisches Prinzip verstehe. *Dr. Horlemann* habe noch im Ohr, wie Prof. Kirchhof bei dem 175. Bochumer Steuerseminar dazu aufgerufen habe, dass man sich gemeinsam zusammensetzen müsse, um zu einer Steuerrechtsreform zu gelangen. Der Dissens, das Periodizitätsprinzip entweder als materielles oder technisches Prinzip zu sehen, müsse daher überwunden werden. Dazu wolle *Dr. Horlemann* beitragen.

Wenn man aus der nachgelagerten Besteuerung komme, dann wäre es fast schon logisch sich auch mit anderen Problem des Steuerrechts zu beschäftigen, die sich mit dem Jährlichkeitsprinzip oder der überjährlichen Besteuerung auseinandersetzen. Die Motivation von *Dr. Horlemann*, sich mit Steuerreformen und/oder mit Steuervereinfachung zu beschäftigen, sei über viele Jahre gewachsen. Obwohl er in der Steuerverwaltung gearbeitet habe, habe er nicht immer nur das Verhalten der Verwaltung kopiert. Deswegen sei *Dr. Horlemann* auch nicht selten kritisiert worden. Gerade bei der Verlustberücksichtigung sehe *Dr. Horlemann* dies problematisch. Der Widerstand der Verwaltung sei beim Verlustrücktrag s. E. immer nur vorgeschoben, da grundsätzlich sämtliche Festsetzungen der Vergangenheit neu gefasst werden müssten. *Dr. Horlemann* werde einen Vorschlag unterbreiten, der dies überwinde.

Die Idee, sich im Rahmen der Steuervereinfachung mit dem Periodizitätsgedanken auseinandersetzen, stamme aus einer Zeit, in der *Dr. Horlemann* sich mit den wirtschaftswissenschaftlichen Aspekten des Steuerrechts beschäftigt habe. Besonders aufgefallen seien *Dr. Horlemann* die Aussagen zur Totalgewinnprognose der Wirtschaftswissenschaftler. Hinzu kämen neuerdings Aspekte der Digitalisierung des Steuerrechts, die neue Möglichkeiten in diesem Bereich eröffnen würden.

## 177. Bochumer Steuerseminar – 21. Januar 2022

### 1. Grundlagen

*Dr. Horlemann* beginnt den Vortrag mit den Grundlagen der Verlustberücksichtigung. Grundlage sei die Ermittlung des zu versteuernden Einkommens (Folie 3 – Ermittlung des zu versteuernden Einkommens I). Die Ermittlung beginne mit der Ermittlung des Gesamtbetrages der Einkünfte gem. § 2 Abs. 3 EStG. Nach der Ermittlung der Summe der Einkünfte werden der Altersentlastungsbetrag (§ 24a EStG) und der Freibetrag für Alleinerziehende (§ 24b EStG) abgezogen. Nach Meinung von *Dr. Horlemann* gehören diese Abzüge nicht in diesen Bereich der Ermittlung, da es sich um existenzielle Abzüge handele. Dagegen gehöre der Freibetrag für Land- und Forstwirte (§ 13 Abs. 3 EStG), wenn er zu rechtfertigen sei, in diesen Bereich.

Die Einkunftsarten seien in § 2 Abs. 1 EStG definiert (Folie 4 – Einkunftsarten § 2 Abs. 1 EStG). Es gebe sieben Einkunftsarten, die nicht alle gleich bewertet würden. Herausfallen würde die Einkunftsart „Kapitalvermögen“ mit der Abgeltungsteuer. In dieser Einkunftsart finden sich beispielsweise auch besondere Verlustausgleichs- und Verlustabzugsbeschränkungen.

Von dem Gesamtbetrag der Einkünfte würden weitere Abzüge vorgenommen (Folie 5 – Ermittlung des zu versteuernden Einkommens II). Es werden beispielsweise der Verlustabzug nach § 10d EStG, aber auch Sonderausgaben berücksichtigt. Nach *Dr. Horlemann* gehöre der Verlustabzug bereits in den vorherigen Berechnungsschritt zur Berechnung des Gesamtbetrages der Einkünfte (Einkünfteerzielungsbereich). Jedenfalls gehöre der Verlustabzug nicht mit den Sonderausgaben gleichgestellt (nicht in den existenzsichernden Bereich). Dies führe zu der Frage nach Besteuerungsprinzipien (Folie 6 – Besteuerungsprinzipien: Abzug von Aufwendungen). Aus dem Gleichheitssatz nach Art. 3 GG und dem Sozialstaatsprinzip nach Art. 20 GG leite sich das Leistungsfähigkeitsprinzip ab. Dies werde in das Objektive und Subjektive Nettoprinzip unterteilt. Bei dem Objektiven Nettoprinzip spielen Betriebsausgaben oder Werbungskosten eine Rolle. Dessen Abgrenzung zum Subjektiven Nettoprinzip wird durch § 12 EStG gezogen. Durch § 12 EStG werden die privaten Lebenshaltungskosten ausgeschlossen bzw. die Aufteilung gemischter Aufwendungen definiert. Über beispielsweise die §§ 10, 10a EStG komme man in das Subjektive Nettoprinzip. Das Leistungsfähigkeitsprinzip begründe über das Sozialstaatsprinzip auch den progressiven Einkommensteuertarif.

## 177. Bochumer Steuerseminar – 21. Januar 2022

Die Besteuerungsprinzipien können auch noch in anderen Steuersystematiken angesteuert werden (Folie 7 – Sachliche Steuerpflicht). Dabei betrachte man das Leistungsfähigkeitsprinzip wie bereits dargestellt mit dem Objektiven und Subjektiven Nettoprinzip. Das Objektive Nettoprinzip stelle dabei den Zusammenhang von Ausgaben und Einnahmen dar. Das Subjektive Nettoprinzip stehe in Zusammenhang mit den existenzsichernden Ausgaben. Daneben könne das Lebenseinkommensprinzip gestellt werden. Nach dem Bundesverfassungsgericht solle eine Vermeidung von Zweifachbesteuerung und eine Sicherstellung der Einmalbesteuerung herbeigeführt werden. *Dr. Horlemann* verstehe das Lebenseinkommensprinzip als Unterprinzip oder besondere Ausprägung des Leistungsfähigkeitsprinzips. Auf diese Art und Weise komme man wie das Bundesverfassungsgericht zur Folgerichtigkeit. Somit wende sich das Bundesverfassungsgericht wie auch *Prof. Dr. Klaus Tipke* gegen die Steuerwillkür. Das Lebenseinkommensprinzip als besondere Ausprägung des Leistungsfähigkeitsprinzips sei auch die Basis für den Vorschlag von *Dr. Horlemann* zur Verlustverteilung über die Lebenszeit.

### a) Zeit

Damit sei Herr *Dr. Horlemann* beim Thema Zeit angekommen. Das Thema Zeit werde als Jahresprinzip verstanden (Folie 9 – Zeit I). Entsprechend habe man eine Jahressteuer, eine Bemessungsgrundlage pro Kalenderjahr, einen Zufluss im Veranlagungszeitraum, eine Bilanz für ein Wirtschaftsjahr/Kalenderjahr und die Steuererklärungspflicht bezogen auf das Kalenderjahr. *Prof. Kirchhof* habe dies daher als materielles Prinzip abgeleitet. Trotzdem gebe es Ausnahmen (Folie 10 – Zeit II). Beispielsweise die Besonderheiten bei außerordentlichen Einkünften nach § 34 EStG. Es sei bemerkenswert, dass mehrjährige Bezüge sich ansammeln und zusammengeballt zufließen, zwar gedanklich für die Besteuerung auf einen mehrjährigen Zeitraum verteilt würden, jedoch der Tarif des Zuflussjahres angewendet werde. Dies sei ein wichtiger Gedanke, den man später bei der Verlustberücksichtigung wieder aufgreife. Die Einkünfteerzielungsabsicht schaue über das einzelne Jahr hinaus. Dies lehne sich stark an den wirtschaftswissenschaftlichen Gedanken des Totalgewinnes an. Dann gebe es noch die nachgelagerte Besteuerung, die als Lebenszeitprinzip verstanden werde und man habe den Verlustabzug in der Form des Verlustrück- und Verlustvortrages. An

## 177. Bochumer Steuerseminar – 21. Januar 2022

der Begrenzung des Verlustrücktrages auf ein Jahr werde immer wieder gebastelt. Im Ergebnis gebe es einen beschränkten Zeitraum für den Verlustrücktrag und keine Begrenzung für den Verlustvortrag. Nach *Dr. Horlemann* stelle sich die Frage nach dem Rechtsnachfolgeproblem. Schaue man sich Unternehmen in Form von selbstständigen juristischen Personen an, müsse für die Lebenszeit der Zeitraum von der Gründung bis zur Liquidation betrachtet werden. In diesem Zusammenhang müsse daher auch das Rechtsnachfolgeproblem mit einbezogen werden.

### b) Tarifstruktur

Neben der Zeit müsse sich auch mit der Tarifstruktur beschäftigt werden (Folie 11 – Tarifstruktur). Vorerst würde die Tarifstruktur der Einkommensteuer betrachtet. Zu Tarifstrukturen anderer Steuerarten würde später noch Bezug genommen. Die Tarifstruktur der Einkommensteuer teile sich in fünf Tarifzonen ein (Folie 12 – Einkommensteuertarif). Die Struktur hat sich seit 2008 bis auf den Grundfreibetrag nicht verändert. Der Grundfreibetrag sei aufgrund von verfassungsrechtlichen Gesichtspunkten jährlich anzupassen. Der Mittelstandsbauch sei nur von 1990 bis 1995 geglättet worden, weswegen dieser sich auch im derzeitigen Tarif wiederfinde. Interessant sei die fünfte Zone, die mit einem Steuersatz von 45% arbeite. Ursprünglich sei diese fünfte Zone als Reichensteuer eingeführt worden und habe die Gewinneinkünfte bevorzugt. Diese galt im Grundsatz nur für das Jahr 2007, sei inzwischen aber auch für verfassungswidrig erklärt worden. Allerdings wurde diese Reichensteuer ohnehin seit 2008 in den Tarif integriert. Wenn Politiker nach 2007 noch von der Reichensteuer sprechen, sei dies definitiv falsch, da es sich um eine fünfte Tarifzone handele. Schaue man sich diese Tarifzonen grafisch an (Folie 13), treten die verschiedenen Zonen in der Grenzbelastung deutlich hervor. Sowohl in der Grenz- als auch in der Durchschnittsbelastung sei eine Progression zu erkennen. Diese Progression ergebe sich mittelbar auch schon durch den Grundfreibetrag. Habe man eine Zone mit 0%-Steuersatz, könne der Steuersatz von 14% nur auf den ersten Euro angewendet werden. Damit ergebe sich ein Steuersatz von deutlich unter 14%, aber über 0% liegend. Dass die Durchschnittsbelastung auch progressiv sei (indirekte Progression), sehe man am deutlichsten im Vergleich zur Abgeltungsteuer. Die Abgeltungsteuer werde gerne als Flattax bezeichnet, da sie nur einen Steuersatz von 25% kenne. Man müsse jedoch auch den Sparer-Pauschbetrag berücksichtigen, weshalb die Abgeltungsteuer ebenfalls (indirekt)

## 177. Bochumer Steuerseminar – 21. Januar 2022

progressiv sei. Die Abgeltungsteuer greife eben nicht auf die gesamten Kapitalerträge, sondern nur auf die Beträge über 801/1602 € zu.

Schaue man sich in diesem Zusammenhang die Fünftelregelung an (Folie 14 – Fünftelregelung), werde wie bereits erwähnt der Tarif des Zuflussveranlagungszeitraumes angewandt, um dort die Progression durch die Zusammenballung zu verhindern. Es gebe keine Mehrjährigkeit in der Tarifierung. Zunächst werden die Einkünfte in Sinne des § 34 EStG abgezogen, dann gefünftelt und anschließend die entsprechende Steuer hinzugerechnet. Im Ergebnis werde die Progression abgemildert. Dennoch werde der Tarif des Zuflusszeitraumes angewendet.

## 2. Nachgelagerte Besteuerung

Der zweite Bereich, in dem über die Mehrjährigkeit gesprochen werde, wäre die nachgelagerte Besteuerung (Folie 15). Nach der historischen Betrachtung durch *Dr. Horlemann* sei der Gedanke der nachgelagerten Besteuerung durch eine konsumorientierte/sparbereinigte Sicht des Steuersystems in den Finanzwissenschaften stark forciert worden. Anfangs habe es *Dr. Horlemann* nicht direkt überzeugt, da die Gedanken nicht aus dem Steuerrecht gekommen seien. Spätestens die Diskussion mit *Prof. Lang* und die Dissertation von *Dorenkamp* haben *Dr. Horlemann* von dem System überzeugt. Die nachgelagerte Besteuerung habe ein theoretisches Prinzip (Folie 16 – Theoretisches Prinzip): In der Ansparphase werde die Einzahlung insgesamt steuerfrei gestellt, indem ein Abzug von der Bemessungsgrundlage erfolge. Nachfolgend erfolge eine 100%ige Besteuerung von Alterseinkünften in der Auszahlungsphase. Stelle man dieses theoretische Prinzip grafisch dar (Folie 17), erkenne man die Idee hinter dem Prinzip. Man versuche die Versorgungsleistungen zu 70% an den letzten Bruttoeinkünften zu orientieren. Der rechte Teil der Grafik stelle somit die 70% dar, während der linke Teil die 100% darstelle. In der Beitragsphase würden 15% abgezogen, um diese in der Leistungsphase wieder hinzuzurechnen. Im Ergebnis ergebe sich über das gesamte Leben eine Besteuerung von 85% (Folie 18): 100% minus 15% im aktiven Erwerbsleben und 70% plus 15% im Ruhestand. Grundsätze der nachgelagerten Besteuerung seien (Folie 19) das Prinzip der Besteuerung nach der steuerlichen Leistungsfähigkeit, die Erfassung des Markteinkommens einmal im Leben, die Vermeidung einer Zweifachbesteuerung und die Abstimmung des Abzugs von

### 177. Bochumer Steuerseminar – 21. Januar 2022

Vorsorgeaufwendungen mit der Erfassung der späteren Zuflüsse. Heiß diskutiert wurde der Abzug als vorweggenommene Aufwendungen. Es handele sich dabei um den Aufwand als Werbungskosten für die späteren Versorgungsbezüge. Systematisch sei dies korrekt vorgeschlagen und vom Bundesfinanzhof auch so gesehen worden, wegen der Entscheidung des Gesetzgebers das Gesetz jedoch nicht als verfassungswidrig eingestuft worden. Der BFH hat mit einer Entscheidung aus dem Jahr 2016 die Systematik, die der Gesetzgeber angewendet habe, akzeptiert, wenn auch nur zähneknirschend.

Vom Beginn der Arbeitsphase an erfasse man Einnahmen minus Ausgaben (Folie 20). Vom Gesamtbetrag der Einkünfte werden die Rentenversicherungsbeiträge (in der Ansparphase) als Sonderausgaben abgezogen. Ab Rentenbeginn werden die Beitragsrückzahlungen (zzgl. evtl. Erträge) als Rentenzahlung bis zum Zeitpunkt des Todes besteuert. Die Folgewirkung für den Tarif (Folie 21) sei, dass in der Ansparphase progressionsmildernde Wirkungen und in der Auszahlungsphase progressionssteigernde Wirkungen eintreten, die jedoch nicht spiegelbildlich seien, da die Basiseinkünfte in der Einzahlungsphase (zumeist) höher seien als in der Auszahlungsphase.

### 3. Verlustberücksichtigung

*Dr. Horlemann* komme nun zur Verlustberücksichtigung, dem eigentlichen Thema, dem er sich zuwenden wolle. *Dr. Horlemann* beginne mit der Wirkung der derzeitigen Regelung (Folie 23 – Verlustabzug: interperiodischer Verlustausgleich nach geltendem Recht). Man gehe von einem Verlust von 150 im Jahr 03 aus und wende nun den Verlustrücktrag an. Ein Rücktrag in den VZ 01 sei seit einiger Zeit nicht mehr möglich, sodass lediglich ein Rücktrag in den VZ 02 in einem Umfang von 100 erfolge. Von den 150 seien nun 100 verbraucht. Die restlichen 50 werden nun vorgetragen in den VZ 04, sodass grundsätzlich unter Berücksichtigung eines zVEs von 80 ein Rest von 30 verbleibe. Ein Verlust in Höhe von 100 aus dem VZ 05 wird in Höhe von 30 in den VZ 04 zurückgetragen, sodass sich ein Ergebnis von 0 ergebe. Der restliche Verlust von 70 aus dem VZ 05 werde vorgetragen in den VZ 06 und mit einem zVE von 200 verrechnet, sodass ein Ergebnis in Höhe von 130 verbleibe. Per Saldo folge aus allen VZs ein Ergebnis von 180 (Zeilen 5 und 14).

Eine wichtige Überlegung für den Vorschlag von *Dr. Horlemann* sei, dass zunächst der intraperiodische Verlustausgleich innerhalb der Einkunftsarten durchgeführt

**177. Bochumer Steuerseminar – 21. Januar 2022**

werden müsse (Folie 24 – Verlustabzug: Intra- und interperiodischer Verlustausgleich). Zuerst werde der horizontale Verlustausgleich innerhalb einer Einkunftsart bei (hier) angenommenen zwei Quellen durchgeführt. Beispielsweise habe Quelle 1 (Gewerbebetrieb) einen Verlust von 175 und Quelle 2 (Gewerbebetrieb) einen Gewinn von 20, so ergebe sich ein Saldo von -155. Anschließend erfolge der vertikale Verlustausgleich zwischen den Einkunftsarten, indem im konkreten Beispiel der Verlust von 155 aus Gewerbebetrieben mit einem Überschuss von 5 aus der Einkunftsart Vermietung und Verpachtung verrechnet werde und ein Ergebnis von -150 folge. Dieser Saldo aus dem intraperiodischen Verlustausgleich werde in den interperiodischen Verlustausgleich geführt, indem Verlustrücktrag und Verlustvortrag durchgeführt werden.

Schaue man sich nun den Verlustrücktrag genauer an (Folie 25 – Verlustabzug: interperiodischer Verlustausgleich; Wirkung des Verlustrücktrages), der nur auf Antrag (dem Grunde und der Höhe nach) zu berücksichtigen sei, ergeben sich zwei Alternativen. In Alternative 1 werde der Verlustrücktrag derart gewählt, dass sich Sonderausgaben/außergewöhnliche Belastungen und der Grundfreibetrag noch auswirken. In Alternative 2 werde der Verlust in einer Höhe zurückgetragen, dass bereits der Gesamtbetrag der Einkünfte auf 0 gekürzt werde, sodass sich Sonderausgaben/außergewöhnliche Belastungen und der Grundfreibetrag nicht mehr auswirken können. In beiden Varianten ergebe sich aber eine Steuer von 0. Somit sei beim Verlustrücktrag das Wahlrecht, diesen unter Beachtung von Sonderausgaben/außergewöhnlichen Belastungen und dem Grundfreibetrag zu beschränken günstiger, da ein höherer Betrag für den Verlustvortrag verfügbar bleibe. Beim Verlustvortrag bestehe dagegen kein Wahlrecht, sodass der Verlustvortrag grundsätzlich in voller Höhe (d. h. bis zu einem Gesamtbetrag der Einkünfte von 0) durchgeführt werden müsse. Sowohl beim Verlustvortrag als auch beim Verlustrücktrag müssten natürlich die betragsmäßigen Begrenzungen beachtet werden, sodass nur bis zu bestimmten Höchstbeträgen zurück- oder vorgetragen werden könne (Stichwort: Mindestbesteuerung).

Schaue man sich das vorgenannte Beispiel ohne interperiodischen Verlustausgleich an (Folie 26 – Verlustabzug: ohne interperiodischen Verlustausgleich), ergebe sich eine deutlich höhere Steuer als mit dem interperiodischen Verlustausgleich. Im Ergebnis sei es daher definitiv besser unser derzeitiges System anzuwenden, als gar keinen Verlustausgleich durchzuführen.

## 177. Bochumer Steuerseminar – 21. Januar 2022

Anzumerken sei noch, dass - anders als bei der Fünfelregelung (§ 34 EStG) - sowohl bei Durchführung des Verlustrücktrags als auch des Verlustvortrags nach geltendem Recht der Tarif, der für den jeweiligen Veranlagungszeitraum gilt, angewendet wird. Da die jeweilige Veranlagung unter Berücksichtigung des Verlustrücktrags erneut durchgeführt werden muss, ergibt sich eine zusätzliche Arbeitsbelastung und als Folge eine Minderung des bisherigen Steueraufkommens für die Rücktragsjahre.

### 4. Vorschlag

Daraus abgeleitet komme *Dr. Horlemann* nun zu dessen Vorschlag. Zunächst habe *Dr. Horlemann* sich gefragt, wie die Summe des Einkommens über die gesamte Lebenszeit sinnvollerweise besteuert werden könne (Folie 28 – Verlustabzug: gleichmäßiger interperiodischer Verlustausgleich). Anhand des vorgenannten Beispiels ergebe sich als Idee des Vorschlags, dass die Summe von 180 - wenn man sie denn von vornherein kennen würde - auf die sechs VZs aufgeteilt werde und sich jedes Jahr ein zvE von 30 ergebe. Im Vergleich zu den Varianten ohne interperiodischen Verlustausgleich (ESt: 147.931) und mit interperiodischem Verlustausgleich (ESt: 59.275) ergebe sich eine geringere ESt in Höhe von 33.750 (Folie 29 – Verlustabzug: Vergleich der drei Varianten, Zeilen 2, 4 und 15). Aus Sicht der Finanzverwaltung würde die letztgenannte Variante jedoch bedeuten, dass mit jeder Festsetzung auch die vorherigen Festsetzungen wieder geändert werden müssen. Daraus folge der Vorschlag von *Dr. Horlemann*, der den Betrag verteilen wolle (Folie 30 – Verlustabzug: lt. vorgeschlagener jährlicher Fortschreibung). Die Verteilung solle allerdings nicht dadurch geschehen, dass die Festsetzungen der vorherigen Veranlagungszeiträume angepasst werden, sondern indem die vorherigen Festsetzungen in die zukünftigen Festsetzungen miteinbezogen werden. Dafür notwendig sei die Feststellung des gesamten zvEs über die bisher abgelaufene Laufzeit. In dem Schaubild (Folie 30) werde dieses kumulierte zvE in Zeile 16 dargestellt. Für den VZ 02 ergebe sich somit ein kumuliertes zvE von 150 (50 [VZ 01] + 100 [VZ 02]). Dieses kumulierte zvE werde durch die Anzahl der bisher abgelaufenen VZs geteilt (Zeile 17 von Folie 30), sodass im vorgenannten Beispiel für VZ 02 durch 2 geteilt werde und sich ein Ergebnis von 75 ergebe. Für dieses Ergebnis werde die ESt nach dem Tarif des Veranlagungszeitraumes berechnet und

## 177. Bochumer Steuerseminar – 21. Januar 2022

anschließend mit der Anzahl der abgelaufenen VZs multipliziert.<sup>2</sup> Auf die errechnete Steuer lt. Zeile 20 (Folie 30) werde die bisher gezahlte Steuer aus dem VZ 01 angerechnet. Werde diese Vorgehensweise für alle VZs durchgeführt, lande man im letzten VZ 06 bei einem kumulierten zvE von 180. Im Ergebnis werde damit die gewünschte Steuer von 30.546 erzielt, die ebenfalls bei der Verteilung der 180 auf die einzelnen VZs dargestellt wurde (zuletzt genannte Variante im Variantenvergleich, Folie 31).

### 5. Diskussion

Für die Diskussion habe sich *Dr. Horlemann* einige Fragen überlegt (Folie 33 – Themen I, Folie 34 – Themen II). Bei allen Reformüberlegungen seien die Fragen nach dem Übergangsrecht weggelassen worden, was zu Recht kritisiert worden sei. Da *Dr. Horlemann* ein engagierter Verfechter der Rechtstatsachenerhebung sei (statistische Untermauerung), würde er das Problem des Übergangsrechts lösen, indem direkt an die letzte gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustvortrages nach bisherigem Recht angeknüpft werde. Dies sei eine Idee, die vermeide, Veränderungen in die Vergangenheit hinein vornehmen zu müssen. Stattdessen werde der Status Quo herangezogen, wobei sich *Dr. Horlemann* bewusst sei, dass die Verluste, die über die möglichen Höchstbeträge des Verlustabzugs hinausgegangen seien, nicht berücksichtigt würden.

Der zweite Diskussionspunkt sei, ob das lebenszeitliche Konzept ein sinnvolles/mögliches Konzept für die Berücksichtigung des Verlustausgleichs sei. In diesem Zusammenhang könnte über den ökonomischen Totalgewinn ähnlich der Einkünfteerzielungsabsicht bzw. der nachgelagerten Besteuerung oder das Rechtsnachfolgeproblem diskutiert werden.

Der Widerstand der Finanzverwaltung könne dadurch überwunden werden, dass nicht mehr jede Veranlagung erneut angefasst werden müsse, sondern die Zahlen der vorherigen Veranlagungszeiträume fortgeschrieben werden.

*Dr. Horlemann* stelle sich noch die Frage, ob bei Betrachtung des intraperiodischen Verlustausgleichs jede Einkunftsquelle oder jede Einkunftsart einzeln/isoliert

---

<sup>2</sup> In den Rechenbeispielen wird aus Vereinfachungsgründen immer der gleiche Taif (für den VZ 2021) angewendet, s. Folie 30, letzte Zeile, um von den Wirkungen zwischenzeitlicher Tarifänderungen zu abstrahieren (Ceteris-paribus-Methode).

**177. Bochumer Steuerseminar – 21. Januar 2022**

betrachtet werden solle. Der Grund der Frage liege insbesondere bei den Einkünften aus Kapitalvermögen, da diese Einkünfte unterschiedlich zu den sonstigen Einkünften behandelt werden. Andererseits könne wie bisher die Summe der Einkünfte angenommen werden, so wie es auch der Vorschlag von *Dr. Horlemann* vorsehe.

Diskutiert werden könne ebenfalls die Wirkung auf das Konzept der synthetischen Einkommensteuer. Dies sei aus Sicht von *Dr. Horlemann* aufgrund der Berücksichtigung des subjektiven Anteils bei der Bemessung der steuerlichen Leistungsfähigkeit wichtig. S. E. solle keine Folgewirkung auf den existenzsichernden Teil der Bemessungsgrundlage berücksichtigt werden. Diese würde nämlich bedeuten, dass die vorhergehenden Jahre/Festsetzungen alleine wegen des Sonderausgabenabzugs bzw. weil der Gesamtbetrag der Einkünfte Auswirkung auf die Abzugsfähigkeit von Sonderausgaben hätte, geändert werden müsste. Dies wolle *Dr. Horlemann* vermeiden, indem die Steuer des jeweiligen Vorjahres bei der Berechnung im Folgejahr unverändert angerechnet werde. Im Ergebnis solle daher die Steuerfestsetzung des/der vorhergehenden VZ unverändert bleiben und die bisher festgesetzte Steuer bleibe für die Anrechnung im folgenden VZ ebenfalls unverändert. Wie bei § 34 EStG werde demnach der jeweils neue Tarif angewendet. Dies halte *Dr. Horlemann* für zulässig, sofern der Tarif sich in seiner grundsätzlichen Struktur nicht verändere. Derart verfahren wohl auch die Amerikaner, die den aktuell gültigen Tarif bei Verlustvor- und rücktrag anwenden würden. Im Übrigen würden sich wegen der derzeitigen Regelungen zum zwingenden Verlustvortrag bis zur Höhe des Gesamtbetrags der Einkünfte Elemente der subjektiven Leistungsfähigkeit ebenfalls nicht berücksichtigt.

Außerdem stelle sich die Frage nach einer Übertragung der vorgeschlagenen Regelung auf die Körperschaft- und Gewerbesteuer. Bei Steuerarten, die keinen progressiven Steuertarif hätten, sei die Übertragung relativ problemlos. Dies gelte bei der Körperschaftsteuer insbesondere auch deswegen, weil Rechtsgebilde besteuert werden, die von der Gründung bis zur Liquidation überschaubar bleiben, auch wenn dieser Zeitraum 150 Jahre umfassen könne. Auf die gleiche Art und Weise könne bei der Gewerbesteuer, wenn sie beibehalten würde, anstandslos der bisher fehlende Verlustrücktrag mit hineingerechnet werden.

**177. Bochumer Steuerseminar – 21. Januar 2022**

*Prof. Seer* bedankt sich für den Vortrag und beginnt die Diskussion mit der Frage, ob Änderungen in den Altjahren, beispielsweise durch Betriebsprüfungen, wie ein Rattenschwanz in die Zukunft fortwirken und Änderungen bei den darauffolgenden Festsetzungen herbeiführen werden. *Dr. Horlemann* antwortet mit dem Vergleich aus der Praxis, wie es denn bisher sei. Wenn bei der derzeitigen Rechtslage Änderungen in den Vorjahren eintreten, dann müssten über den Verlustvortrag alle Bescheide der Folgejahre neu angepasst werden. Insofern ergebe sich keine zusätzliche Belastung. Das jeweilige Vorjahresergebnis könne in die zu ändernde Veranlagung mit einbezogen werden, ohne eine gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustvortrages vornehmen zu müssen. *Dr. Horlemann* sei sich bewusst, dass dies nicht der große Wurf der Steuervereinfachung sei, aber jedenfalls für den Standardfall müsse für die Berücksichtigung des Verlustvor- und rücktrages keine alte Veranlagung mehr angefasst werden. Nur in den Fällen, in denen durch Änderungen aufgrund von Betriebsprüfungen oder dergleichen vorherige Festsetzungen geändert werden, müssten die Folgejahre geändert werden, dies sei jedoch auch bisher der Fall.

Für *Prof. Seer* komme noch eine weitere Frage auf. Das System sei dann rund, wenn jedes Jahr die gleichen Bedingungen der Verlustberücksichtigung von Gesetzes wegen gelten würden. Sobald sich die gesetzlichen Voraussetzungen der Verlustberücksichtigung ändern würden, müsste die Frage gestellt werden, für welchen Teil des Einkommens die jeweiligen unterschiedlichen Verlustberücksichtigungsmodelle gelten sollen. Verteile man die Verluste über die gesamte Lebenszeit würde dies voraussetzen, dass gesetzgeberisch immer die gleichen Rahmenbedingungen für die Verlustberücksichtigung gelten würden. *Prof. Seer* frage sich damit, ob sich der Gesetzgeber mit einem solchen System über das verfassungsrechtlich gebotene hinaus Fesseln anlegen würde. Diese Feststellung durch *Prof. Seer* sei nach Ansicht von *Dr. Horlemann* vollkommen richtig. Zunächst halte *Dr. Horlemann* jede Begrenzung und Mindestbesteuerung für problematisch. Bleibe die derzeitige Mindestbesteuerung in der Verlustberücksichtigung trotz der neuen internationalen Mindestbesteuerung bestehen, sehe *Dr. Horlemanns* Lösung wie folgt aus: In dem VZ, in dem ein Grenzbetrag gegolten habe, werde nur dieser Grenzbetrag angewandt und die darauf entfallende Steuer. Mit dieser Herangehensweise sei man grundsätzlich wieder bei der Frage, ob jede Einkunftsquelle oder jede Einkunftsart besonders betrachtet werde. Dies müsse dann

**177. Bochumer Steuerseminar – 21. Januar 2022**

entschieden werden. Zwar wären diese Grenzziehungen bei Einkunftsarten Herrn *Dr. Horlemann* nicht sympathisch, jedoch sei es lösbar, damit der Gesetzgeber nicht zu sehr in seiner Gestaltungsfreiheit eingeschränkt sei. Man könne nicht davon ausgehen, dass die derzeitigen Grenzen für den Verlustrück- und vortrag vollkommen beseitigt werden, jedoch müsse über diese Grenzbeträge nochmal nachgedacht werden. Die Steuer aus dem Vorjahr und den in diesem VZ geltenden Grenzbeträgen dürfe dann nur angerechnet werden.

*Prof. Seer* merkt noch an, dass er das Bedürfnis für eine Änderung bei der Körperschaft- und Gewerbesteuer aufgrund des gleichbleibenden Steuersatzes (Freibeträge ausgenommen) nicht sehe. *Dr. Horlemann* stimmt der Aussage zu, erwidert jedoch, dass die Änderung mit dem Blick auf den fehlenden Verlustrücktrag bei der Gewerbesteuer erfolgen könne, sodass dieser mittelbar eingeführt werden könne. *Prof. Seer* erläutert, dass der fehlende Verlustrücktrag auf die Kommunen zurückzuführen sei, die dies immer eingefordert hatten, um ihren Haushalt zu sichern. Die Sorge seitens der Kommunen bestehe beispielsweise auch, weil einzelne Gemeinden wie z.B. Leverkusen oder Wolfsburg von einzelnen Unternehmen wie Bayer oder VW stark abhängen würden und daher die Angst vor sehr hohen Verlustberücksichtigungen bestände, da in einzelnen Jahren die Einnahmen damit insgesamt ausbleiben könnten. Die Sorge teile die Heimatstadt von Herrn *Dr. Horlemann* ebenfalls, da er in Herzogenaurach wohne und diese Stadt abhängig sei von Adidas, Puma und Schaeffler. Dies sei natürlich eine Angst der Kommunen, genauso wie die Angst vor einer generellen Veränderung des kommunalen Finanzsystems hoch sei. Daher sei man auch mit dem Vorschlag der Veränderung der kommunalen Steuern nie weiter vorgedrungen. Entwickle man die Gewerbesteuer parallel wie in dem Vorschlag von *Dr. Horlemann* zur Einkommensteuer, dann könnten zumindest die Verluste von Vorjahren in bestimmten Grenzen Berücksichtigung finden. Gegebenenfalls müsste dies beim finalen Finanzausgleich über Hebesätze, Finanzzuweisungen oder ähnliches ausgeglichen werden. Dies würde sich managen lassen, sei jedoch eine größere Veränderung als bei der Einkommen- oder Körperschaftsteuer.

Herr *Wolff* hat die Frage, inwiefern sich die Leistungsfähigkeit auf Lebenszeit definieren lässt. Um die Frage zu verdeutlichen, bildet Herr *Wolff* das konkrete Beispiel, indem ein Steuerpflichtiger zunächst Jahre mit positiven Einkünften habe und anschließend einige Jahre mit Verlusten vorliegen. In diesen Verlustjahren

**177. Bochumer Steuerseminar – 21. Januar 2022**

müsste nach dem Vorschlag von *Dr. Horlemann* dann dennoch eine positive Steuer festgesetzt werden, jedoch sei das Leistungsfähigkeitsprinzip Ausdruck der Leistungsfähigkeit der Steuerfestsetzung zu dem jeweiligen Zeitpunkt. Obwohl für diese Jahre keine Leistungsfähigkeit vorliege, werde dennoch eine Steuer festgesetzt. *Dr. Horlemann* sehe die Leistungsfähigkeit in dem Umfang berücksichtigt, dass in den Jahren der Verlustentstehung die Verrechnung mit Steuerzahlungen der Vorjahre vorgenommen werde und daher Steuererstattungen entstehen würden. Durch die Fortschreibungen von Jahr zu Jahr bekomme man in den Verlustjahren Erstattung aus Jahren mit positiven Einkünften. Dadurch entstehe in den Verlustjahren keine zusätzliche Belastung. Es solle daher nie so sein, dass in Verlustjahren auch die Steuer bezahlt werden müsse, die in Gewinnjahren zu zahlen wäre. Nach Ansicht von *Prof. Seer* sei die Annahme von Herrn *Wolff* mit solchen Stimmen gleichzusetzen, die den lebenszeitlichen Ansatz als einen willkürlichen Ansatz einordnen. Wie Herr *Wolff* bereits sagte, sei insbesondere, wenn es um die Finanzierung von Gemeinwohlaufgaben gehe, die Momentaufnahme entscheidend und nicht das, was früher einmal gewesen ist oder später noch sein werde. Insoweit habe die Periodizität eine materielle Position. *Prof. Seer* würde diese Ansicht weiten, denn wenn jemand in einem Folgejahr beispielsweise einen Verlust erleide, dann müsse derjenige davon leben und im Zweifel lebe er von Rücklagen, die gebildet worden seien. Lebe der Steuerpflichtige nun aus Rücklagen des Vorjahres, müsse die Leistungsfähigkeit der Vorjahre nochmals nachjustiert werden, denn die Rücklagen seien nicht in einer freien Konsumfähigkeit in dem Jahr der Besteuerung verwendet worden. Das Erwerbswirtschaftliche beschränke sich daher nicht auf einen genau bezeichneten Moment, sondern könne sich verändern und dadurch verändere sich im Ergebnis auch Leistungsfähigkeit. *Dr. Horlemann* ergänzt, dass der Begriff des Lebenseinkommens von ihm aus der nachgelagerten Besteuerung der Alterseinkünfte entlehnt worden sei. Dort gehe es um zwei Lebensphasen, das aktive Erwerbsleben und den Ruhestand. Danach sei das Leben auch zu Ende. Dies hindere zunächst nicht daran, diese Überlegung auf das Leben eines Unternehmens auszuweiten, wenn man von der Gründung bis zur Liquidation eines Unternehmens denke. Dies heiße jedoch nicht, dass man es zwangsläufig als das Lebenseinkommens des Unternehmens definieren müsse, denn dabei spiele auch die Rechtsnachfolgefrage eine Rolle. Man könne auch andere Zeiträume heranziehen. Anhand von Folie 30 erläutert *Dr. Horlemann* nochmals die

**177. Bochumer Steuerseminar – 21. Januar 2022**

Erstattungssituation des VZ 03 aus dem vorgenannten Beispiel des Vorschlages. Das Jährlichkeitsprinzip halte *Dr. Horlemann* demnach nicht für zwingend, wiederum aber auch nicht das Lebenseinkommensprinzip. Die verschiedenen Varianten gegenübergestellt, erscheine *Dr. Horlemann* die Verteilung über mehrere Jahre der sinnvollere Ansatz zu sein, als wenn nur relativ kurze Zeiten wie zwei Jahre Rücktrag und fünf Jahre Vortrag zugelassen werden würden. *Dr. Horlemann* sei in seinen Gedanken bezüglich der unterschiedlichen Zeiträume offen. *Prof. Seer* hat noch eine Verständnisfrage zu dem aufgeworfenen Schaubild von Folie 30. Hätte der Steuerpflichtige in VZ 03 nichts verdient und daher ein Ergebnis von 0, würde der Steuerpflichtige dann in dem aufgezeigten Beispiel dennoch eine Erstattung erhalten? *Dr. Horlemann* antwortet, dass in dem Fall keine Erstattung durchzuführen wäre, da die interperiodische Gesamtleistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen nicht auf null gemindert sei. *Prof. Seer* bedankt sich für die Beantwortung der Frage und leitet an *Dr. Ortwald* weiter.

*Dr. Ortwald* führt auf, dass wenn man sich die Faktoren Inflation und Geldentwertung anschauere, grundsätzlich die Erstattung im VZ 03 des Beispiels das gleiche Wert sein müsse, wie die Steuerzahlungen in den Vorjahren VZ 01 und 02. Ansonsten habe man nominell zwar die gleichen Zahlen, es spiegele sich jedoch nicht der gleiche Wert dahinter wider. Dies widerspräche der Besteuerung nach dem Leistungsfähigkeitsgedanken. Der zweite Aspekt sei, ob unter Berücksichtigung des Vorschlags dauerhaft Veranlagungen durchzuführen seien. *Dr. Horlemann* geht zuerst auf die zweite Frage von *Dr. Ortwald* ein. *Dr. Horlemann* glaube nicht, dass dann noch zwangsläufig Steuererklärungen abzugeben sein, wenn kein Einkommen mehr existiere. In dem aufgezeigten Beispiel ende es nach dem VZ 06 mit einem Ergebnis von 180, welches versteuert sei. *Dr. Ortwald* entgegnet, dass der Steuerpflichtige doch dennoch einen Anspruch auf den Grundfreibetrag in den Folgejahren hätte, der in die Berechnung mit einzubeziehen sei. *Dr. Horlemann* verstehe den Einwand und merkt an, dass in diesem Fall so lange fortzuschreiben sei, bis der Gewinn durch die Grundfreibeträge in der Zukunft aufgebraucht sei. Dies sei eine verfahrensrechtliche Frage, über die Herr *Dr. Horlemann* sich nochmal Gedanken machen würde. Die erste Frage beantwortet *Dr. Horlemann*, indem *Dr. Horlemann* mit seinem Vorschlag an dem Nominalwertprinzip festhalte, so wie die derzeitige Rechtslage es auch tue.

**177. Bochumer Steuerseminar – 21. Januar 2022**

*Prof. Seer* fragt, wie weit *Dr. Horlemann* vorschlagen würde zurückzugehen, wenn der Vorschlag jetzt umgesetzt werden würde. *Dr. Horlemann* antwortet, dass wenn zum Zeitpunkt der Gesetzesänderung ein verbleibender Verlustvortrag bestehe, dann werde dieser festgestellte Verlustvortrag als Gründungspunkt des Unternehmens genommen. Dies führe zwar zu Ungenauigkeiten, dies seien jedoch die gleichen Ungenauigkeiten, die man beispielsweise bei der nachgelagerten Besteuerung von Alterseinkünften habe. Wie dies verfassungskonform zu regeln sei, habe das Bundesverfassungsgericht bereits für die nachgelagerte Besteuerung entschieden. Dies gelte zwar nicht für jeden Fall, da der Bundesfinanzhof aktuell nochmal nachgerechnet habe und Stellen identifiziert habe, bei denen das Gesetz nochmal geändert werden müsse. Im Grundsatz sei diese Vorgehensweise jedoch akzeptiert. Entsprechend sei es auch bei der Verlustberücksichtigung machbar, dass ein Stichtag gesetzt werde, von dem aus der gesondert festgestellte Verlustvortrag als Ausgangspunkt genommen werde. Alle weiteren Gewinne oder Verluste in der Folgezeit werden dann entsprechend fortgeschrieben. *Prof. Seer* fragt sich diesbezüglich noch, wie weit der Vorschlag von *Dr. Horlemann* zurückgehen würde, angenommen die Umstellung würde zum 01.01.2025 erfolgen. *Dr. Horlemann* antwortet, dass gar kein Zurückgehen erfolgen würde, sondern der 01.01.2025 wäre dann für bestehende Unternehmen/Steuerpflichtige die fiktive Geburtsstunde. Lediglich Verlustvorträge festgestellt auf den 31.12.2024 würden berücksichtigt werden. Bei „neuen“ Steuerpflichtigen werde diese neue Berechnung von Beginn an durchgeführt werden. *Prof. Seer* denke, dass man dies so machen könne, er habe nur Zweifel, ob die „Haushälter“ mit dem Vorschlag leben könnten. Anknüpfend an die Annahme, dass eine Umstellung zum 01.01.2025 erfolge, würden Verluste im Jahr 2030 die „schönen“ Gewinne aus den Jahre 2025 bis 2029 relativieren und entsprechend auch den Haushalt beeinflussen. Dem stimme *Dr. Horlemann* zu. *Prof. Seer* finde den Vorschlag von *Dr. Horlemann* sehr interessant, sei sich nur unsicher, ob man es wirklich derart durchhalten könne. Man könne mit der Übergangsregelung anschließend mehr oder weniger einen unbeschränkten Verlustrücktrag durchführen. Besser sei dies zu bezeichnen, indem die gezahlten Steuern einer lebenszeitlichen Feinjustierung unterliegen würden.

Nach *Prof. Seer* und *Dr. Horlemann* erscheine noch die Rechtsnachfolgeproblematik diskutabel. *Dr. Horlemann* führt aus, dass es früher eine Vererblichkeit von Verlusten gegeben hätte und dann habe der BFH entschieden, dass die Vererblichkeit von

**177. Bochumer Steuerseminar – 21. Januar 2022**

Verlusten nicht mehr möglich sei. Nun stelle sich diese Frage aus Sicht von *Dr. Horlemann* wieder neu. Gehe man von einem lebenszeitlichen Konzept unter Betrachtung des ökonomischen Totalgewinnes aus, müsse man im Vergleich zu einer Kapitalgesellschaft auch für natürliche Personen grundsätzlich eine Vererblichkeit von Verlusten vorhalten. Gleichzeitig müsse bei Anteilseignern von juristischen Personen ein Verlust im Blick gehalten werden. Insbesondere aber für die natürliche Person, deren Lebenszeit zu einem bestimmten Zeitpunkt ende, bevor die Einkunftsquelle ende, stelle sich die Frage, ob dem Rechtsnachfolger die Möglichkeit eröffnet werden solle oder müsse, diese Verluste aus der Einkunftsquelle vorzutragen. *Prof. Seer* wendet ein, dass das Einkommensteuergesetz das Subjektsteuerprinzip verfolge und daher nicht an die Einkunftsquelle, sondern an die natürliche Person anknüpfe. Verfolge man einen lebenszeitlichen Ansatz, werde nach Ansicht von *Prof. Seer* an die Lebenszeit des Menschen angeknüpft. Mit der Auffassung des Großen Senates, der auch eingehend begründet habe, warum § 6 Abs. 3 EStG nicht auf Verluste Anwendung finde, sei die Annahme zumindest schlüssig. Der Vergleich mit der Kapitalgesellschaft, die nicht sterbe, sei zwar richtig, da es bei der Körperschaftsteuer keinen natürlichen Tod der Kapitalgesellschaft gebe. Allerdings habe man ein Korrektiv über den § 8c KStG, wenn die Identität der Kapitalgesellschaft nicht mehr vorhanden sei. Früher sei es der Mantelkauf gewesen und heute sei es die indizielle Wirkung des Übergangs einer Mehrheitsbeteiligung, die einen Verlust der Kapitalgesellschaft untergehen lassen würde. Zu dieser indiziellen Wirkung müsse sich das Bundesverfassungsgericht auch noch äußern. *Prof. Seer* habe Zweifel, ob die derzeitige Regelung dem Verfassungsrecht standhalte und ob die wirtschaftliche Identität nicht noch in anderer Weise als durch den Verkauf von Anteilen verloren gegangen sein müsse. Zwar handele es sich dabei um Detailfragen, im Grundsatz könne man jedoch sagen, dass es auf der Ebene der Kapitalgesellschaften ein normatives Pendant gebe, sodass *Prof. Seer* diese Divergenz nicht ganz sehe. Der Gesetzgeber könne sich jedoch dafür entscheiden, den Gedanken des § 6 Abs. 3 EStG, in dem ein Übergang von stillen Reserven auf den Rechtsnachfolger für eine bestimmte Einkunftsquelle vorgenommen werde, auch auf Verluste bzw. einen Verlustvortrag zu übertragen. Der Große Senat störte sich wie bei den Sanierungsgewinnen jedoch daran, dass die gesetzliche Grundlage nicht zu erkennen gewesen sei. Die Regelung des § 24 Nr. 2 EStG, bei der der Rechtsnachfolger ausnahmsweise Einkünfte des

**177. Bochumer Steuerseminar – 21. Januar 2022**

Rechtsvorgängers zu versteuern habe, sei nach dem Großen Senat nicht auf den Verlustvortrag übertragbar gewesen. Die gesetzliche Grundlage für eine Fußstapfentheorie in den Verlustvortrag sei derzeit sehr dünn, wenn *Prof. Seer* dies recht in Erinnerung habe. In Verbindung mit dem Subjektsteuerprinzip sei die Argumentation der Rechtsprechung zumindest schlüssig. *Dr. Horlemann* wolle die Frage nach der Rechtsnachfolge nur aufgeworfen haben und dessen Gedankengänge gehen in die Richtung von Gedankengängen, die *Prof. Seer* schon einmal an der Schnittstelle zur Erbschaftsteuer aufgeworfen habe. *Dr. Horlemann* habe Sympathien für das kanadische Steuersystem, bei dem eine Schlussbesteuerung bei der Einkommensteuer stattfinde. Daher habe der BFH auch geurteilt, dass das Ergebnis dieser Schlussbesteuerung auf die deutsche Erbschaftsteuer nicht anrechenbar wäre. Eine solche Schlussbesteuerung schwebe *Dr. Horlemann* eher vor als eine tatsächliche Rechtsnachfolge. Insofern könnte die Erbschaftsteuer gegebenenfalls insgesamt einspart werden, wenn eine Schlussbesteuerung bei der Einkommensteuer vorgenommen werde. Die Modelle seien zwar nicht ganz deckungsgleich, *Dr. Horlemann* nehme jedoch an, dass ein vergleichbares Modell zur Vereinfachung beitragen werde und auch Befriedigung bei all denjenigen herbeiführe, die anmerken, dass die Erbschaftsteuer etwas versteuere, was bereits durch die Einkommensteuer besteuert worden sei. Grundsätzlich habe *Prof. Seer* ebenfalls Sympathien für diese Herangehensweise, man müsse sich aber einmal intensiv mit dem kanadischen Steuersystem auseinandersetzen, und *Prof. Seer* denke auch, dass es technisch nicht ganz ohne Anspruch sei. Im Sinne von Steuervereinfachung sehe *Prof. Seer* daher eher Problematiken. Richtig sei, dass die Einkommen- und die Erbschaftsteuer mehr abgestimmt sein müssten, denn § 35 EStG sei dafür zu dünn. Jedenfalls sei aus Sicht von *Prof. Seer* das Grundanliegen von *Dr. Horlemann* nicht davon abhängig, ob der Verlustvortrag vererbbar sei. *Prof. Seer* sehe es sogar so, dass der Vorschlag von *Dr. Horlemann* insbesondere zu der Rechtsauffassung des Großen Senates bezüglich der Rechtsnachfolgeproblematik passe.

*Prof. Seer* habe noch eine Frage zu dem von *Dr. Horlemann* aufgeworfenen Punkt, ob jede Einkunftsquelle/Einkunftsart betrachtet werden müsse. Es gebe nicht wenige Durchbrechungen des synthetischen Einkommensteueransatzes. Problematisch werde es beispielsweise bei § 15a EStG, da die Beschränkung nicht bei der Steuer, sondern der Bemessungsgrundlage ansetze und sich dann die Frage stelle, welcher

**177. Bochumer Steuerseminar – 21. Januar 2022**

Teil der Steuer auf die Fälle des § 15a EStG entfalle. Dieses Problem sehe *Dr. Horlemann* auch, würde allerdings wie bisher vorgehen und § 15a EStG auf den Gesamtbetrag der Einkünfte anwenden. Eine Reduzierung auf jede Einkunftsquelle halte *Dr. Horlemann* für zu kompliziert. *Prof. Seer* halte es für eine pragmatische Lösung, § 15a, § 15b EStG wie bisher laufen zu lassen. Man könne ebenso beim § 23 EStG vorgehen.

*Prof. Seer* sehe es als am schwierigsten an, Vertretern der Finanzverwaltung und der Politik den Vorschlag von *Dr. Horlemann* näher zu bringen. Wenn man dies getan habe, dann sei der Vorschlag nicht mehr abschreckend. Den Hauptwiderstand sehe *Prof. Seer* dann nur noch bei den Haushältern. Dies sehe *Dr. Horlemann* ebenfalls so.

*Prof. Seer* bedankt sich abschließend nochmals für den Vortrag bei *Dr. Horlemann*.