

FOM-Edition

Bernd Kaluza
Klaus Dieter Braun
Harald Beschorner
Bernd Rolfes *Hrsg.*

Betriebswirtschaftliche Fragen zu Steuern, Finanzierung, Banken und Management



 Springer Gabler

The Springer Gabler logo consists of a white chess knight piece on a pedestal, followed by the text 'Springer Gabler' in a white, serif font.

FOM-Edition

FOM Hochschule für Oekonomie & Management

Weitere Bände dieser Reihe finden Sie unter
<http://www.springer.com/series/12753>

Bernd Kaluza · Klaus Dieter Braun ·
Harald Beschorner · Bernd Rolfes
(Hrsg.)

Betriebswirtschaftliche Fragen zu Steuern, Finanzierung, Banken und Management

Prof. Dr. Rainer Elschen zum 66. Geburtstag

 Springer Gabler

FOM
Hochschule

Herausgeber

Bernd Kaluza
Fakultät für Wirtschaftswissenschaften
Alpen-Adria Universität Klagenfurt
Klagenfurt, Österreich

Harald Beschorner
FOM Hochschule für
Oekonomie & Management
Essen, Deutschland

Klaus Dieter Braun
BCW BildungsCentrum der Wirtschaft
Gemeinnützige Stiftung BildungsCentrum
der Wirtschaft
Essen, Deutschland

Bernd Rolfes
zeb
Münster, Deutschland

Dieses Werk erscheint in der FOM-Edition, herausgegeben von der FOM Hochschule für Oekonomie & Management.

FOM-Edition
ISBN 978-3-658-16729-5
DOI 10.1007/978-3-658-16730-1

ISBN 978-3-658-16730-1 (eBook)

Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten sind im Internet über <http://dnb.d-nb.de> abrufbar.

Springer Gabler

© Springer Fachmedien Wiesbaden GmbH 2017

Das Werk einschließlich aller seiner Teile ist urheberrechtlich geschützt. Jede Verwertung, die nicht ausdrücklich vom Urheberrechtsgesetz zugelassen ist, bedarf der vorherigen Zustimmung des Verlags. Das gilt insbesondere für Vervielfältigungen, Bearbeitungen, Übersetzungen, Mikroverfilmungen und die Einspeicherung und Verarbeitung in elektronischen Systemen.

Die Wiedergabe von Gebrauchsnamen, Handelsnamen, Warenbezeichnungen usw. in diesem Werk berechtigt auch ohne besondere Kennzeichnung nicht zu der Annahme, dass solche Namen im Sinne der Warenzeichen- und Markenschutz-Gesetzgebung als frei zu betrachten wären und daher von jedermann benutzt werden dürften. Der Verlag, die Autoren und die Herausgeber gehen davon aus, dass die Angaben und Informationen in diesem Werk zum Zeitpunkt der Veröffentlichung vollständig und korrekt sind. Weder der Verlag noch die Autoren oder die Herausgeber übernehmen, ausdrücklich oder implizit, Gewähr für den Inhalt des Werkes, etwaige Fehler oder Äußerungen. Der Verlag bleibt im Hinblick auf geografische Zuordnungen und Gebietsbezeichnungen in veröffentlichten Karten und Institutionsadressen neutral.

Lektorat: Angela Meffert

Gedruckt auf säurefreiem und chlorfrei gebleichtem Papier.

Springer Gabler ist Teil von Springer Nature
Die eingetragene Gesellschaft ist Springer Fachmedien Wiesbaden GmbH
Die Anschrift der Gesellschaft ist: Abraham-Lincoln-Str. 46, 65189 Wiesbaden, Germany



Univ.-Prof. Dr. Rainer Elschen

Grußwort

Die Suche nach Theorien und Antworten auf die Frage, warum Unternehmen erfolgreich sind, was erfolgreiche Unternehmungen von nicht-erfolgreichen unterscheidet und wie man sich auf die Seite der ersten Kategorie schlagen kann, beschäftigt die Betriebswirtschaftslehre seit Jahrzehnten. Die Komponenten, denen bei der Betrachtung Rechnung zu tragen ist, scheinen zunehmend zahlreicher zu werden. Begriffe wie „Change Management“, „Europäisches Beihilferecht“ oder „Corporate Governance“ machen klar, wie schnelllebig vermeintlich sichere Erkenntnisse und Gesetzmäßigkeiten sich im Zeitablauf ändern können. Tatsächlich scheint gerade das letzte Vierteljahrhundert im Sinne neuer Herausforderungen hinsichtlich erfolgreicher Unternehmensführung exponentielles Wachstum zu entwickeln. Fortschreitende Globalisierung muss im Einklang mit Corporate Social Responsibility und unternehmerischer wie ökologischer Nachhaltigkeit gelebt werden, neue Märkte erfordern neue Kommunikations- und Vertriebskanäle, die unter Aufbietung der größtmöglichen Datensicherheit erschlossen werden müssen. Während früher ein strikter patriarchalischer Führungsstil auszureichen schien, lassen sich heute meist flache Hierarchien ausmachen, während man sich mit Fragen des Employer Brandings beschäftigt. Zudem hört das (wirtschaftliche) Denken an den eigenen Landesgrenzen nicht auf, vieles muss im Sinne einer Euro-Norm modifiziert, Aufträge EU-weit ausgeschrieben werden.

Dort, wo es erforderlich wird, das vorherrschende Geschäftsverständnis zu hinterfragen und neue Quellen der Wirtschaftlichkeit zu erschließen, müssen Unternehmen beweglich und lernfähig bleiben.

Neue Geschäftsmodelle und eine sich verändernde Wirtschaft und Unternehmenslandschaft erfordern nicht nur Neuauflagen der Fachbücher und (Steuer-)Gesetze. Mit sich wandelnden Ansprüchen und veränderten Arbeits- und Lebenszeitmodellen wächst der Bedarf an Fach- und Führungskräften, die dem stetigen Wandel folgend auch nach der (ersten) Berufswahl die Möglichkeit der Weiterbildung und des Studiums wahrnehmen können.

Einen wichtigen Schritt in diese Richtung hat die VWA Essen bereits Anfang der 1980er Jahre nach der Übernahme von der Stadt Essen unternommen, indem sie eine berufsbegleitende akademische und dennoch praxisorientierte Weiterbildung ermöglicht hat. Einhergehend mit der Veränderung der wirtschaftlichen Landschaft wurde zunehmend auch eine Veränderung in der Studierendenschaft deutlich, die sich immer weniger aus dem Bereich der Verwaltung und immer stärker aus dem Unternehmensumfeld und hier besonders aus dem Mittelstand rekrutierte. Im Laufe der folgenden Jahre versuchte die VWA, dieser Entwicklung Rechnung zu tragen, indem sie den Fokus der Ausbildung weg vom reinen „Verwalter“ hin zum „Manager“ verschob. Das Selbstverständnis verlagerte sich von der Verwal-

tungs- stärker zur Wirtschaftsakademie. War in den Anfangsjahren der akademischen Lehre noch die große Industrieunternehmung in der Rechtsform der AG Leitbild der BWL, so musste sich die Lehre dem Wandel einer Unternehmenslandschaft anpassen, in der das Denken sich nicht mehr auf die Einhaltung formaler Vorschriften und das Prinzip der Kostendeckung beschränken durfte. Die Neugründung (auch) kleinerer Unternehmen und das Erschließen neuer Märkte erforderten neues unternehmerisches Denken, um Chancen ergreifen und Innovationen entwickeln zu können. Der Markt wurde als Maßstab des neuen Denkens begriffen.

Im Bestreben, der Herausforderung gerecht zu werden, Kaufleute zu Akademikern mit unternehmerischem Verständnis auszubilden, löste die VWA überkommene Denkmuster wie die Trennung von Betriebswirtschaftstheorie und Betriebswirtschaftspolitik, Volkswirtschaftstheorie und Volkswirtschaftspolitik durch mehr integrierte Theorie-/Praxis-Ansätze ab, und es wurden auch völlig neue Ausbildungsformen konzipiert. Fallstudien in internationaler Kooperation ermöglichten eine selbstständige Auseinandersetzung mit konkreten Handlungszielen und der Wahrnehmung unternehmerischer und marktorientierter Möglichkeiten.

Durch die erfolgreiche Konzeption der Essener VWA, die sich schnell unter den Top Ten der mehr als 100 Verwaltungs- und Wirtschaftsakademien positionierte, konnte man bei der Gründung der FOM Hochschule für Oekonomie & Management bereits auf einen reichen Erfahrungsschatz zurückgreifen.

Schon früh arbeitete die FOM mit Universitäten in den Niederlanden zusammen, um den Studierenden einen „Double Degree“ (FOM-Diplom und Bachelor) zu ermöglichen.

Die Einführung des Bologna-Systems auch in Deutschland erforderte eine Neustrukturierung der Lehre. In dem Maße, in dem der „Bachelor“ eine stärkere Praxisorientierung erfuhr, um auch Studierende ohne vorangegangene Ausbildung zu einer Berufsbefähigung zu führen, sah man sich bereits früh gefordert, der VWA-Ausbildung ein Profil zu geben, das sich trennschärfer vom Bachelor-Studium abgrenzte. Als Ausdruck des Prozesses des ständigen Wandels im Sinne eines jederzeit praxisnahen und flexiblen Zuschnitts erfährt die VWA auch aktuell wiederum ein neues Gesicht. Als ausgewiesene Praxis-Akademie wird als neuer Baustein das „Problembasierte Lernen“ (PBL) implementiert.

Der Erfolg einer Weiterbildung im Allgemeinen und eines berufsbegleitenden Studiengangs im Besonderen lässt sich in zwei Kategorien einteilen: einerseits den fachlich-beruflichen, andererseits den persönlichen Erfolg. Das berufsbegleitende Studium fordert den Studierenden ein hohes Maß an Selbstorganisation und Disziplin ab. Die Absolventen erhalten mit ihrem Abschlusszeugnis nicht nur eine Bescheinigung ihres fachlichen Wissens, sondern sie können sich darüber hinaus der Wertschätzung der Personalmanager gewiss sein, die gerade die hohe Motivation, die Flexibilität und die erwiesene Belastbarkeit der nebenberuflich Studierenden zu schätzen wissen.

Aktuell verzeichnet allein die FOM Hochschule für Oekonomie & Management über 42.000 berufsbegleitend Studierende. Wegbereiter für diese über 25-jährige Erfolgsgeschichte war sicherlich auch die VWA Verwaltungs- und Wirtschaftsakademie Essen, die

frühzeitig die Notwendigkeit einer berufsbegleitenden akademischen und dennoch praxisnahen Weiterbildung erkannt und sich der Aufgabe erfolgreich gestellt hat.

Als Weggefährte und Schrittmacher hat Professor Dr. Rainer Elschen mit seiner Forschung und Lehre über die Jahre hinweg einen erheblichen Beitrag geleistet, niemals auf dem Status quo zu verharren, sondern den aktuellen Zustand stets zu hinterfragen und kritisch zu bewerten. Professor Elschen hat als Studienleiter der VWA Essen die wesentlichen Elemente des skizzierten Wandlungsprozesses vorgedacht und damit nicht nur die zum Hause gehörenden weiteren 13 Akademien, sondern darüber hinaus auch viele selbstständige Akademien im ganzen Bundesgebiet maßgeblich beeinflusst. In diesem Herausgeberband werden viele der Themen, die Professor Elschen in seiner akademischen Karriere beschäftigt und begleitet haben, unter aktuellem Blickwinkel neu beleuchtet – und zwar – ganz im Sinne des VWA-Gedankens – nicht nur von Wissenschaftlern, sondern auch von Praktikern. Als Mitbegründer der Erfolgsgeschichte der VWA diene ihm diese Festschrift als Zeichen des Dankes und der Wertschätzung.

Essen, im Frühjahr 2017

Klaus Dieter Braun
Vorsitzender des Stiftungsrats
Gemeinnützige Stiftung BildungsCentrum der Wirtschaft

Vorwort

Am 27. Juni 2017 vollendet Prof. Dr. Rainer Elschen sein 66. Lebensjahr und beschließt damit seine aktive universitäre Laufbahn. In Gelsenkirchen, fast „auf Schalke“, geboren, legte er 1969 sein Abitur am mathematisch-naturwissenschaftlichen Carl-Friedrich-Gauß-Gymnasium ab. Im Anschluss an seine Bundeswehrzeit von 1970 bis 1972, die er als Leutnant der Reserve beendete, setzte er sein schon vorher aufgenommenes Studium der Wirtschaftswissenschaften an der Universität Bochum fort und schloss es im November 1976 als Diplom-Ökonom ab.

Als wissenschaftlicher Mitarbeiter am Lehrstuhl für Betriebswirtschaftliche Steuerlehre arbeitete Rainer Elschen danach mehr als zehn Jahre lang für und mit Dieter Schneider und wirkte in dieser Zeit an einer Vielzahl von Publikationen mit. Im Jahr 1981 promovierte Rainer Elschen mit einer Dissertation zum Thema „Betriebswirtschaftslehre und Verhaltenswissenschaften. Probleme einer Erkenntnisübernahme am Beispiel des Risikoverhaltens bei Gruppenentscheidungen“. Zurückkehrend zu seinen steuerlichen Interessen habilitierte er sich im Jahr 1987 mit einer Arbeit zu der Frage „Institutionale oder personale Besteuerung von Unternehmensgewinnen?“.

Das breit gefächerte Interesse Rainer Elschens innerhalb der Betriebswirtschaftslehre kommt nicht nur durch seine Publikationen, sondern auch durch die ganz verschiedenartigen Berufungen und Listenplätze, die er erlangte, zum Ausdruck. Sie reichen von der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre über die Finanzwirtschaft und das Betriebliche Rechnungswesen bis hin zur Personalwirtschaft. So erfolgte nach Lehrstuhlvertretungen in Trier für Betriebliches Rechnungswesen (cum spe) und Köln sein erster Ruf an die Universität Bremen auf einen Lehrstuhl für Finanzwirtschaft, dem er im Jahr 1989 allerdings einen Ruf der Gesamthochschule Duisburg auf den Lehrstuhl für Betriebswirtschaftliche Steuerlehre vorzog.

Als Sprecher der Betriebswirte und anschließend als Dekan gestaltete Rainer Elschen in Duisburg den seinerzeitigen Schwerpunktwechsel in den Wirtschaftswissenschaften hin zur Betriebswirtschaftslehre aktiv mit. So wurden unter seiner Leitung neben dem Diplom-Ökonom auch die schwerpunktabhängigen Abschlüsse Diplom-Kaufmann und Diplom-Volkswirt eingeführt, und er schuf zusammen mit Bernd Kaluza die Basis für einen auf die logistische Bedeutung Duisburgs zugeschnittenen Lehrstuhl für Verkehrsbetriebslehre und Logistik.

Trotz eines Rufes an die RWTH Aachen und der schon erteilten Zusage entschied sich Rainer Elschen im Jahr 1993 im Zuge einer Sonderregelung für den „Aufbau Ost“ dafür, die Universitätsprofessur für Betriebswirtschaftslehre, insbesondere Unternehmensführung und Unternehmensbesteuerung, an der Martin-Luther-Universität Halle-Wittenberg zu übernehmen. Seinem Hang zum Künstlerischen und zur Sprache mit Aphorismen verlieh

er dort mit einer besonderen Art von Antrittsvorlesung Ausdruck, indem er ein Theaterstück mit dem Titel „Der Steuervermeider“ schrieb und dieses mit Unterstützung des Intendanten des Neuen Theaters, Peter Sodann, mit seinen Studenten gleich zweimal vor einer großen Zuschauerzahl aufführte.

Im Jahr 1997 führten ihn nach der Aufbauhilfe vor allem persönliche Gründe nach Nordrhein-Westfalen zurück, mit gleich zwei Berufungen nach Wuppertal und Essen, die ihm dort neben einer „Rest“-Veranstaltung in Sachsen-Anhalt für ein Semester eine erhebliche Doppelbelastung bescherte. In Essen wirkte Rainer Elschen dann in den vergangenen 20 Jahren am Lehrstuhl für Finanzwirtschaft und Banken an der Wirtschaftswissenschaftlichen Fakultät der Universität Duisburg-Essen und übernahm 1989 zudem die Studienleitung der Verwaltungs- und Wirtschaftsakademie in Essen, deren erfolgreicher Ausbau die Basis für die Gründung der heutigen Hochschule für Oekonomie & Management (FOM) im Jahr 1991 darstellte. Zu diesen Institutionen zählen inzwischen über 42.000 Studierende im In- und Ausland. Seit dem Jahr 2000 gehört Rainer Elschen zudem dem Vorstand des European Center for Financial Services an.

Mit der vorliegenden Festschrift würdigen Schüler, Freunde und Wegbegleiter aus der Wissenschaft und Praxis das berufliche Wirken von Rainer Elschen, der mit der ihm eigenen Themenbreite mehr als 30 Nachwuchswissenschaftler zur Promotion führte. Thematisch umspannt diese Festschrift ein entsprechend weit gefächertes Themenfeld, das von der steuerlichen Forschung über finanzwirtschaftliche und bankbetriebliche Themen bis hin zu Management-, Marketing- und Hochschulfragen reicht.

Großer Dank gilt neben all den Autoren, die mit ihren Abhandlungen zum Gelingen dieser Festschrift beigetragen haben, Herrn Dipl.-jur. Kai Enno Stumpp für die organisatorische Betreuung des Projektes sowie dem Verlag und ad personam Frau Angela Meffert für die Geduld und ansprechende Gestaltung dieser Festschrift.

Dem Jubilar gelten die allerherzlichsten Wünsche, vor allem für beste Gesundheit, auf dass er uns noch viele Jahre mit seiner humorvollen Art erhalten bleibt.

Maria Rain
Essen
Münster

im Frühjahr 2017

Inhaltsverzeichnis

Grußwort	VII
Vorwort	XI
Verzeichnis der Beitragsautoren	XVII
Teil I: Betriebswirtschaftliche Steuern	1
1 Für normative Steuerforschung im Bürgerinteresse	3
<i>Theodor Siegel</i>	
2 Zur Problematik der Besteuerung von Veräußerungsgewinnen aus Streubesitzanteilen bei Kapitalgesellschaften	25
<i>Norbert Krawitz</i>	
3 Die Achillesferse des Benford's Law: KMUs	39
<i>Ludwig Mochty</i>	
4 Die Personengesellschaft im Steuerrecht – ein exotisches Wesen	57
<i>Volker Breithecker und Daniela Schomaker</i>	
5 Tricks in der Einkommensbesteuerung?	73
<i>Jochen Sigloch</i>	
6 Ignoranz ökonomischer Wirkungszusammenhänge im Steuerrecht.....	101
<i>Frank Trompeter</i>	
7 Neue Varianten zur institutionalen vs. personalen Besteuerung durch das InvStRefG.....	113
<i>Ralf Klappdor</i>	
Teil II: Finanzierung	129
8 Wachsendes Eigenkapital stärkt Stabilität des deutschen Unternehmenssektors	131
<i>Helmut Rödl und Benjamin Mohr</i>	
9 Industriespezifische Rechnungslegung am Beispiel der Energiewirtschaft	145
<i>Norbert Schwieters</i>	
10 Vergleich von Wertsicherungsstrategien im Kontext innovativer Lebensversicherungsprodukte	157
<i>Antje Mahayni und Rüdiger Kiesel</i>	

11	Auswirkungen von Crowdfinanzierungen auf finanzwirtschaftliche Betrachtungsweisen	173
	<i>Ralf Beck</i>	
12	Correlates of Payment Amounts Among Self-Selected Pay-What-You-Want-Buyers.....	187
	<i>Torsten J. Gerpott</i>	
13	KGV oder KVV zur Performance-Messung der TOP-Unternehmen in Deutschland, Frankreich und Italien?	205
	<i>Roland Wolf</i>	
14	Zur „Wiederanlageprämisse“ der Internen Zinsfußmethode.....	225
	<i>Bernd Rolfes</i>	
15	Integrated Reporting	237
	<i>Rainer Kasperzak und Christian Manfred Kellner</i>	
16	Goodwill-Impairment-Test nach IAS 36.....	263
	<i>Michael Borgmann, Stefan Dierkes und Josef Kloock</i>	
17	Prüfung der Kapitaldienstfähigkeit im gewerblichen Retail-Geschäft unter besonderer Berücksichtigung von Scoring-/Ratingsystemen	281
	<i>Michael Munsch und Marcel Munsch</i>	
Teil III: Banken		293
18	Die Entwicklungen europäischer Banken im Spannungsfeld von Niedrigzins, Regulatorik und Digitalisierung.....	295
	<i>Stefan Kirmße</i>	
19	Die wundersame Schuldvermehrung der Banken im Zuge der Aufarbeitung der Finanzkrise 2007/08.....	311
	<i>Theo Lieven</i>	
20	Geschäftsmodell Privatbank.....	327
	<i>Stephan Schüller und Mailin Dalk</i>	
21	Leitzinssatz, Marktzinssatz und Aktienkursvolatilität.....	337
	<i>Walter Assenmacher und Robert Czudaj</i>	
22	Wertpapierliquidität und Kontrolle durch institutionelle Anleger	349
	<i>Joachim Rojahn</i>	
23	Verzahnung des Treasury mit der Risikosteuerung und Governance von Banken	363
	<i>Andreas Hammerschmidt und Rudolf Hammerschmidt</i>	
24	Beschaffungsmanagement in Versicherungsunternehmen und Banken.....	373
	<i>Bernd Kaluza und Claus Kaluza</i>	

25 Ein konvergenter Erklärungsansatz für Geldanlageentscheidungen.....	393
<i>Erwin Amann und Jonas Dorlöchter</i>	
26 „Lifetime Expected Credit Losses“ im Rahmen des Impairments nach IFRS 9.....	403
<i>Joachim Krag und Sascha H. Mölls</i>	
Teil IV: Management & Hochschule.....	419
27 Management mit Glück?.....	421
<i>Andreas J. W. Goldschmidt</i>	
28 E-Business-Model-Generator.....	429
<i>Tobias Kollmann</i>	
29 Five Things Every CEO Must Do in the Next Era of Globalization	447
<i>Hans-Paul Bürkner, Arindam Bhattacharya, and Jorge Becerra</i>	
30 Ganzheitliches Markenmanagement im B2B-Sektor.....	453
<i>Bodo Abel, Wolfgang Fritz, Rajan Nataraajan und Irina Trushnikova</i>	
31 Integration, Migration und Systemwettbewerb.....	465
<i>Franz Peter Lang</i>	
32 Der Wandel im Handel.....	479
<i>Klaus Barth und Hendrik Schröder</i>	
33 Investitionen und unternehmerische Risiken in der Energiewirtschaft.....	493
<i>Christoph Weber</i>	
34 Städte im Trend.....	507
<i>Antje-Mareike Dietrich und Inga Molenda</i>	
35 Staat vor privat?.....	525
<i>Harald Beschorner</i>	
36 Digitalisierte Bildung zwischen Humboldt und Le Bon.....	539
<i>Sarah Wolff und Lisa Elschen</i>	
37 New Public Management: Lenkung von Investitionen im Hochschulbereich mittels Effizienzanalysen.....	557
<i>Stephan Zelewski, Matthias Klumpp und Naciye Akca</i>	
Die Herausgeber	585
Die Autoren.....	587
Lebenslauf und Auszug aus dem Schriftenverzeichnis	603

Verzeichnis der Beitragsautoren

Univ.-Prof. Dr. Dr. h.c. Bodo Abel Universität Hamburg, Hamburg, Deutschland

Dr. Naciye Akca Universität Duisburg-Essen, Essen, Deutschland

Univ.-Prof. Dr. Erwin Amann Universität Duisburg-Essen, Essen, Deutschland

Univ.-Prof. Dr. Walter Assenmacher Universität Duisburg-Essen, Essen, Deutschland

Univ.-Prof. (em.) Dr. Klaus Barth Leverkusen, Deutschland

Jorge Becerra The Boston Consulting Group, Santiago, Chile

Prof. Dr. Ralf Beck Fachhochschule Dortmund, Dortmund, Deutschland

Arindam Bhattacharya The Boston Consulting Group, Gurgaon, Indien

Dr. Michael Borgmann PricewaterhouseCoopers, Hannover, Deutschland

Univ.-Prof. Dr. Volker Breithecker Universität Duisburg-Essen, Duisburg, Deutschland

Hans-Paul Bürkner The Boston Consulting Group, Frankfurt a. M., Deutschland

Univ.-Prof. Dr. Robert Czudaj Technische Universität Chemnitz, Chemnitz, Deutschland

Mailin Dalk Bankhaus Lampe KG, Düsseldorf, Deutschland

Univ.-Prof. Dr. Stefan Dierkes Georg-August-Universität Göttingen, Göttingen, Deutschland

Dr. Antje-Mareike Dietrich TU Braunschweig, Braunschweig, Deutschland

Jonas Dorlöchter Universität Duisburg-Essen, Essen, Deutschland

Lisa Elschen Essen, Deutschland

Univ.-Prof. Dr. Wolfgang Fritz TU Braunschweig, Braunschweig, Deutschland

Univ.-Prof. Dr. Torsten Gerpott Universität Duisburg-Essen, Duisburg, Deutschland

Univ.-Prof. Dr. Andreas Goldschmidt Universität Trier, Trier, Deutschland

Dr. Andreas Hammerschmidt Mainz, Deutschland

Prof. Dr. jur. Dr. rer. pol. Rudolf Hammerschmidt Mainz, Deutschland

Dr. Claus Kaluza Kaluza Unternehmensberatung, München, Deutschland

Univ.-Prof. Dr. Rainer Kasperzak Universität Duisburg-Essen, Essen, Deutschland

Christian Manfred Kellner Universität Duisburg-Essen, Essen, Deutschland

Univ.-Prof. Dr. Rüdiger Kiesel Universität Duisburg-Essen, Essen, Deutschland

Prof. Dr. Stefan Kirmße zeb.rolfes.schierenbeck.associates gmbh, Münster, Deutschland

Prof. Dr. Ralf Klapdor Hochschule Rhein-Waal, Kleve, Deutschland

Univ.-Prof. Dr. Dr. h.c. Dr. h.c. Josef Kloock Universität zu Köln, Köln, Deutschland

Prof. Dr. Matthias Klumpp FOM Hochschule, Essen, Deutschland

Univ.-Prof. Dr. Tobias Kollmann Universität Duisburg-Essen, Essen, Deutschland

Univ.-Prof. Dr. Joachim Krag Philipps-Universität Marburg, Marburg, Deutschland

Univ.-Prof. Dr. Norbert Krawitz Universität Siegen, Siegen, Deutschland

Univ.-Prof. Dr. Dr. h.c. mult. Franz Peter Lang TU Braunschweig, Braunschweig, Deutschland

Prof. Dr. Theo Lieven Universität St. Gallen, St. Gallen, Schweiz

Univ.-Prof. Dr. Antje Mahayni Mercator School of Management, Duisburg, Deutschland

Univ.-Prof. Dr. Ludwig Mochty Universität Duisburg-Essen, Essen, Deutschland

Dr. Benjamin Mohr Creditreform Rating AG, Neuss, Deutschland

Dr. Inga Molenda Universität Münster, Münster, Deutschland

Univ.-Prof. Dr. Sascha H. Mölls Philipps-Universität Marburg, Marburg, Deutschland

Marcel Munsch european center for financial services, Duisburg, Deutschland

Dr. Michael Munsch Creditreform Rating AG, Neuss, Deutschland

Dr. Rajan Natarajan Anburn University, Anburn, USA

Prof. Dr. Helmut Rödl Creditreform Rating AG, Neuss, Deutschland

Prof. Dr. Joachim Rojahn FOM Hochschule, Essen, Deutschland

Daniela Schomaker Mercator School of Management, Duisburg, Deutschland

Univ.-Prof. Dr. Hendrik Schröder Universität Duisburg-Essen, Essen, Deutschland

Prof. Dr. Stephan Schüller Bankhaus Lampe KG, Düsseldorf, Deutschland

Dr. Norbert Schwieters PricewaterhouseCoopers, Düsseldorf, Deutschland

Univ.-Prof. Dr. Theodor Siegel Kleinmachnow, Deutschland

Univ.-Prof. Dr. Jochen Sigloch Universität Bayreuth, Bayreuth, Deutschland

PD Dr. Frank Trompeter Steuerberatung Dr. Trompeter, Hanau, Deutschland

Prof. Dr. Irina Trushnikova State Economic University, Saint Petersburg, Russland

Univ.-Prof. Dr. Christoph Weber Universität Duisburg-Essen, Essen, Deutschland

Prof. Dr. Roland Wolf FOM Hochschule, Essen, Deutschland

Dr. Sarah Wolff München, Deutschland

Univ.-Prof. Dr. Stephan Zelewski Universität Duisburg-Essen, Essen, Deutschland

Teil I

Betriebswirtschaftliche Steuern

Theodor Siegel

Inhaltsverzeichnis

1.1	Ein Blick auf die normative Steuerforschung bei Rainer Elschen.....	3
1.2	Ausgangswertungen	5
1.2.1	Persönliche Leistungsfähigkeit als Basis der Besteuerung.....	5
1.2.2	Ein Blick auf die betriebswirtschaftliche Rechnungslegungsforschung	7
1.3	Defizite der Besteuerung.....	8
1.3.1	Persönliche Leistungsfähigkeit	8
1.3.2	Leistungsfähigkeitsprinzip vs. Sozialstaatsprinzip.....	10
1.3.3	Erbschaftsbesteuerung.....	13
1.4	Eine staatliche steuerwissenschaftliche Institution als Alternative.....	15
1.4.1	Begründung für eine staatliche Institution	15
1.4.2	Einrichtung einer unabhängigen wissenschaftlichen Zeitschrift.....	16
1.4.3	Beziehung zwischen Institut, Gesetzgeber und Öffentlichkeit	18
1.5	Fazit.....	19
	Literatur	20

1.1 Ein Blick auf die normative Steuerforschung bei Rainer Elschen

Es sollte eigentlich unstrittig sein, dass die Steuerforschung (auch oder insbesondere) in normativer Ausrichtung die ideale steuerliche Beziehung zwischen Bürger und Staat zu klären versucht. Um normative Steuerforschung hat sich Rainer Elschen bereits frühzeitig Verdienste erworben.¹ In diesem Sinne fokussiert der hier vorgelegte Beitrag stärker als üblich die Konsequenzen der Besteuerung auf den „kleinen Mann“ oder „Lieschen Müller“. Hierzu mag man sich einen „Durchschnittsbürger“ vorstellen, der im „Schleier des Nichtwissens“ (Rawls 1971²) für ein Steuersystem votiert.

¹ So die Habilitationsschrift (Elschen 1989).

² Zu Modifikationen vgl. Sterba (1974). Vgl. hierzu auch Elschen (1988, S. 4).

Für die beabsichtigten normativen Überlegungen sind Ausgangswertungen zu begründen³ und Folgerungen abzuleiten (Abschn. 1.2), ein Defizit zwischen Folgerungen und Realität darzulegen (Abschn. 1.3) sowie Konkretisierungen des Desiderates (Abschn. 1.4) mit einem kurzen Fazit (Abschn. 1.5) zusammenzufassen.

Zunächst sei jedoch die Beziehung des mit der vorliegenden Festschrift für seine wissenschaftliche Arbeit gewürdigten Forschers Rainer Elschen zur normativen Steuerforschung beleuchtet. Auch wenn sich Elschen lehrstuhlbedingt in jüngerer Zeit verstärkt dem Bereich Finanzierung/Kapitalmarkt gewidmet hat, ist seine Beziehung zur Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre schon durch seine Verwurzelung im Umfeld von Dieter Schneider an der Ruhr-Universität Bochum gekennzeichnet.

Hier lernte ich Rainer Elschen kennen, als ich von Essen aus meinen „Antrittsbesuch“ bei Dieter Schneider in Bochum abstattete: Dessen Assistent wollte mich im begleitenden Gespräch von der Fehlerhaftigkeit des subjektiven Nettoprinzips überzeugen (vgl. hierzu etwa Elschen 1988, S. 13) – wobei ich angesichts Elschens Lebhaftigkeit Mühe hatte, ihm zu versichern, dass er bei mir offene Türen einrennt.

Auch ein später persönlicher Kontakt berührt Ethisch-Normatives: Ich stimmte Rainer Elschen zu, dass es passend gewesen wäre, ihm 2015 bei der Akademischen Trauerfeier für Dieter Schneider als einzigem bei diesem einschlägig Habilitierten die Würdigung im Bereich der Steuerlehre zu übertragen. Elschen hätte dabei sicherlich auch auf das von Schneider kurz vorher zum Ausdruck gebrachte Anliegen hingewiesen, dass analytisch-normative Steuerlehre nicht von einer Dominanz empirischer Steuerforschung behindert werden dürfe (siehe Schneider et al. 2013; vgl. hierzu Abschn. 1.4.2).

Elschen hat sich schon frühzeitig grundlegend mit steuerlich-normativen Problemen auseinandergesetzt. So klärt er überzeugend, dass sich die Steuerwissenschaften sehr wohl mit der Klärung steuerlicher Gerechtigkeit auseinandersetzen haben – freilich unter zwei Voraussetzungen: „Wertprämissen“ sind transparent zugrunde zu legen und zu begründen, und steuerliche Gerechtigkeit muss in „eine einzige, unteilbare gesamtstaatliche Gerechtigkeit“ (Elschen 1988, S. 15) eingebettet sein. Zudem betont Elschen mit Recht die Notwendigkeit interdisziplinärer Zusammenarbeit von Steuerjuristen, Finanzwissenschaftlern und Steuer-Betriebswirten (vgl. Elschen 1988, S. 16, sowie konkret Siegel et al. 2000b).

Freilich verteuft Elschen nicht die „Findigkeit“ von Praktikern, Gesetzeslücken zu nutzen, und tritt dem damals verbreitet vorgetragenen Vorwurf entgegen, die Betriebswirtschaftliche Steuerlehre sei eine Steuervermeidungskunde (so Elschen 1984, S. 267, etwa gegen Tipke 1976, S. 302). Seine Reaktion lässt sich als indirekt normativ verstehen: Die Aufdeckung von Gesetzeslücken sorgt für Transparenz und Chancengleichheit – und gibt dem Gesetzgeber Hinweise zur Lückenfüllung.⁴ In diesem Zusammenhang ist für mich ein „Steuerprozess“ in Gestalt eines Schauspiels im Neuen Theater Halle am 9.11.1994 „statt Antrittsvorlesung“ unvergesslich: Hier sprang Elschen als Angeklagter „Prof. Dr. Spartax“

³ Zum wissenschaftlichen Erfordernis vgl. grundlegend Küpper (2006, S. 56).

⁴ Siehe hierzu grundlegend F. W. Wagner 1986, aber bereits auch Elschen 1984, S. 269; vgl. auch Barreis 2006, S. 230, m. w. H.

in die Bresche, um die „Geschworenen“ gegen einen das „gesunde Volksempfinden“ ins Feld führenden Staatsanwalt von der Zulässigkeit der „Steuervermeidung“ durch Nutzung gesetzlicher Lenkungsangebote zu überzeugen (vgl. Elschen 1994).

1.2 Ausgangswertungen

1.2.1 Persönliche Leistungsfähigkeit als Basis der Besteuerung

Diese Hinweise auf die Positionen von Rainer Elschen lassen zur Formulierung von Ausgangswertungen für Theorie und Praxis der Besteuerung übergehen. Dabei erscheint mir die Wertung nicht vertretbar, dass das zu wünschende Steuerrecht ausschließlich aus ökonomischen Zielen abzuleiten sei, wie insbesondere Allokationseffizienz, etwa um Steuern entscheidungsneutral wirken zu lassen⁵ (wobei Letzteres ohnehin logisch nicht möglich ist; vgl. auch Siegel 1999, S. 359, sowie bereits Elschen 1984, S. 283). Vielmehr sind m. E. auch *soziale* Beziehungen zwischen Bürger und Staat zu berücksichtigen.

So besteht für die Besteuerung nur über ein Ausgangsstichwort Konsens, aber nicht über dessen Inhalt: die persönliche Leistungsfähigkeit. Schon der Bezug von „persönlich“ ist strittig, grundlegend aber sind vor allem Auffassungsunterschiede zur Konkretisierung von Leistungsfähigkeit.

Ein Forscher kann keine allgemeinen „Wahrheiten“ verkünden – er kann dagegen Ausgangswertungen deutlich machen und daraus Folgerungen ableiten. Für deren Akzeptanz ist wesentlich, ob man die zugrunde liegenden Wertungen für tragfähig hält oder nicht (vgl. Küpper 2006, S. 9; Siegel 2007b, S. 627; aber auch bereits Elschen 1984, S. 275 ff.). Ansonsten können Folgerungen nur abgelehnt werden, wenn logische Fehler innerhalb der Folgerichtigkeit oder das Nichtzutreffen unterstellter empirischer Gesetzmäßigkeiten belegt werden kann (vgl. Bareis 2007, S. 23; konkret Siegel 2001, S. 272). Außerhalb einer zutreffenden Beziehung von der Ausgangswertung zum folgerichtigen Ergebnis können „Werturteile [...] keine Frage der Wissenschaft“ (G. G. Wagner 2015, S. 191) sein.

So gehe ich von der Ausgangswertung aus, dass der realisierte Zugang von Reinvermögen bei der einzelnen natürlichen Person mit einer Einkommensteuer besteuert werden sollte. Auf die Diskussion abgelehnter Alternativen, wie der Einbeziehung nicht realisierter Reinvermögens-Zuwächse oder von putativem Einkommen (wie bei Hausfrauenarbeit), kann hier aus Raumgründen nicht eingegangen werden.⁶ Entscheidend soll daher das Hinzukommen von Reinvermögen in Gestalt von Geld oder Geldeswert⁷ sein. Die Herkunft des

⁵ Vgl. grundlegend F. W. Wagner (1988, S. 265) sowie kritisch Elschen (1991, S. 108 ff.); Siegel (2007a, S. 630 f.).

⁶ Vgl. zur Anknüpfung Siegel (1999, S. 362 f.), im Anschluss an Schneider (1994, S. 30).

⁷ Auf Feinheiten kann hier nicht eingegangen werden. Zur Einbeziehung von Forderungen vgl. Siegel (1999, S. 365f.), mit Hinweis auf Schneider (1997, S. 280).

Reinvermögens kann dabei m. E. keine Rolle spielen, sodass grundsätzlich nicht nur Markteinkommen zu erfassen ist.

Dann aber ist zu klären, wie eine entsprechende Besteuerung umzusetzen ist. Für diese Frage sind Ausnahmen von der schematischen Anwendung des Einkommensteuertarifs zu diskutieren: Es geht um Sachverhalte wie Existenzminimum, unabwendbare Lebensführungsaufwendungen („subjektives Nettoprinzip“) und Subventionen. Die Relevanz der Frage ergibt sich aus dem progressiven Verlauf des Einkommensteuertarifs, der unvermeidbar erscheint, weil neben dem Leistungsfähigkeitsprinzip – einer ergänzenden Grundwertung folgend – ein Sozialstaatsprinzip anzuwenden ist (s. hierzu Abschn. 1.3.2). Zwar mag ein *mäßiger* proportionaler Steuersatz wünschbar sein – dieser dürfte zumindest in absehbarer Zukunft wegen des Finanzbedarfs des Staates nicht umzusetzen sein.⁸ Ein *hoher* proportionaler Tarif erscheint wiederum aus sozialen Gründen (und somit politisch) nicht vertretbar, sodass als Konsequenz auf einen progressiven Tarif auszuweichen ist.

So ist auch darauf zu verweisen, dass die hier zunächst unterstellte Alleinbesteuerung durch eine Einkommensteuer nicht durchführbar erscheint. Auf Substanz-, spezielle Verbrauch- und andere Steuern sei hier nicht eingegangen; allerdings sei vermerkt, dass eine Vermögensteuer m. E. abzulehnen ist, weil sie Ersparnes besteuern würde, welches aber schließlich der Erbschaftsteuer unterliegt (vgl. Schneider 1979).⁹ Indessen dürfte eine allgemeine Umsatzsteuer unvermeidbar sein: Eine Allein-Einkommensteuer würde bei dem zu unterstellenden Finanzbedarf solche Spitzensteuersätze erfordern, die extrem leistungsfeindlich wirken würden. Als Ausweg erscheint nur die Ergänzung der Einkommensteuer durch eine Umsatzsteuer als allgemeine Konsumsteuer möglich.¹⁰ Dass diese bekanntlich in Bezug auf das Einkommen regressiv wirkt, unterstützt die Argumente für eine progressive Einkommensteuer.

Bevor hierzu auf Detailprobleme eingegangen wird, ist noch auf eine anders geartete, hier angewendete Ausgangswertung hinzuweisen: Diskussionsbedarf wird es dauerhaft geben – fraglich aber ist, ob die möglichen Argumente des betroffenen Durchschnittsbürgers zur Sprache kommen. Erst recht ist fraglich, ob dieser über entsprechende Sprachrohre verfügt. Eine Lobby ist offensichtlich nicht vorhanden, wenngleich der Bund der Steuerzahler und dessen Deutsches Steuerzahlerinstitut in dieser Richtung arbeiten. Die Empörung über die im jährlichen Schwarzbuch¹¹ veröffentlichten Steuerverschwendungen verpufft regelmäßig schnell; es geht dort ohnehin vor allem um Staatsausgaben und nicht um Grundlagen der Steuererhebung. Letzteres sollte Aufgabe der einschlägigen Wissenschaft sein: Die Betriebswirtschaftliche Steuerlehre sollte (in Kooperation mit Steuerjuristen) als

⁸ Vgl. dazu die fehlende Akzeptanz des Vorschlags von P. Kirchhof (2011).

⁹ Auch wenn hier vorgeschlagen wird, die Erbschaftsteuer in die Einkommensteuer zu integrieren (vgl. Abschn. 1.3.3), bleibt materiell der Charakter einer Substanzsteuer.

¹⁰ Zur Ablehnung des völligen Ersatzes der Einkommens- durch eine Konsumbesteuerung vgl. Siegel (2000) versus F. W. Wagner (1999).

¹¹ http://www.schwarzbuch.de/schwarzbuch/alle_faelle

der Öffentlichkeit verpflichtete Wissenschaft die Diskussion im Interesse des Durchschnittsbürgers führen. Dafür erscheinen institutionelle Vorkehrungen erforderlich.

Die Unterstellung wäre m. E. blauäugig, dass diese Interessen von den parlamentarischen Parteien hinreichend wahrgenommen werden. Dass es an zumindest im Sinne von „gleichmäßig“ an gerechter Besteuerung mangelt, belegen in Abschn. 1.3 erörterte Defizite. Dass sich Lobbyarbeit lohnt, zeigt etwa die Ermäßigung der Umsatzsteuer auf Beherbergungsleistungen (§ 12 Abs. 2 Nr. 11 UStG seit 1.1.2010) – mit der Bloßstellung, dass die Gesetzesbegründung als Alternative „Keine“ behauptet und auch die „Begründung“ keine Begründung enthält (BT-Drucks. 17/15 (9.11.2009), S. 2 bzw. 20). Zwar kann man es Parteien nicht verübeln, dass sie Partikularinteressen vertreten; doch erfolgt dies oft nicht offen (und mitunter auch nicht konsistent). Vor allem liegt hier häufig nicht als „Durchschnitt“ das Interesse der Allgemeinheit zugrunde.

1.2.2 Ein Blick auf die betriebswirtschaftliche Rechnungslegungsforschung

An dieser Stelle erscheint ein kurzer Hinweis auf parallele Probleme in der Rechnungslegung zweckmäßig. Die Interessengebundenheit der Akteure mag hier nicht so offensichtlich sein, und das Interesse des Durchschnittsbürgers ist wenig erkennbar, selbst wenn er über Wertpapiere verfügt. Jedoch können fehlerhafte Rechnungslegungsvorschriften oder solche, deren Lückenhaftigkeit Missbräuche ermöglichen, zum bösen Erwachen führen, wie insbesondere in den USA zahllose Inhaber von wertlos gewordenen Pensionsansprüchen feststellen mussten (o. V. 2008). Da die Öffentlichkeit nicht durch eine Lobby vertreten ist, müsste auch hier die Wissenschaft deren Interessen wahrnehmen.

Zwar sollen Wirtschaftsprüfer für die Interessen der Öffentlichkeit wirken, doch haben diese nicht selten gegen die Interessen der geprüften Unternehmen einen schweren Stand.¹² Denn im Zweifelsfall können sie ihre Einschätzung kaum durchsetzen, solange die Auffassung des Managements „irgendwie begründbar ist“ (Rückle 2016, S. 483). Mahnende Stimmen aus der Betriebswirtschaftslehre können sich gegen die Übermacht der eingedrungenen „internationalen“ Rechnungslegung, deren Regulierung nicht durch staatliche, sondern privatrechtliche Gremien erfolgt (vgl. Homfeldt 2013, u. a. S. 225)¹³, nicht durchsetzen: „Spätestens mit der Vollendung des Wechsels zum full fair value accounting [...] verlieren Abschlussprüfung und Prüfungspflicht [...] ihre zentrale Rechtfertigung.“ (Schildbach 2014, S. 707)¹⁴

So fehlt z. B. gegen ein Detail mit erheblicher Auswirkung der Aufschrei der Wissenschaft: Ein derivativer Firmenwert ist nach IAS 36 zu aktivieren, aber nicht planmäßig ab-

¹² Homfeldt (2013, S. 226) verweist auf einen „verbreiteten Irrglauben [...], dass Wirtschaftsprüfungsgesellschaften als gemeinnützige Akteure auftreten“.

¹³ Zum De-facto-Einfluss der US-amerikanischen Rechnungslegung vgl. etwa Rückle (2016, S. 479).

¹⁴ Zur Kritik der „Fair-Value“-Bilanzierung vgl. bereits u. a. Ballwieser et al. (2004). Zur Gefahr eines Optimismusprinzips vgl. Siegel (2008); Homfeldt (2013, S. 228).

zuschreiben;¹⁵ stattdessen ermöglicht ein sog. Impairment Only Approach, einen manipulationsgeeigneten „zufälligen Teil des unbekanntem originären Geschäftswerts“ (Siegel 2002) zu bilanzieren.¹⁶

Wer jedoch in der Praxis unkritisch auf neue Rechnungslegungsregeln übergeht, erhöht seine Karrierechancen. Und „bei Fachautoren und Dozenten für Weiterbildung verspricht ein Einschwenken auf den Zeitgeist durch offensive Vertiefung und Verbreitung der neuen Lehren mehr Erfolg als eine kritische Auseinandersetzung“ (Schildbach 2009, S. 117). Allerdings ist ohnehin eine Beeinträchtigung analytischer Grundlagenforschung zu befürchten, weil einflussreiche Kreise in der Wissenschaft hiervon zugunsten empirischen Arbeitens abraten.¹⁷

1.3 Defizite der Besteuerung

In diesem Abschnitt seien wesentliche Probleme des in Deutschland vorliegenden Steuerrechts angeschnitten, die sich aus dem Soll-Ist-Vergleich mit einem Steuersystem im Interesse des Durchschnittsbürgers ergeben. Vollständigkeit kann hier offensichtlich nicht angestrebt werden.

1.3.1 Persönliche Leistungsfähigkeit

Ein bedeutendes Defizit besteht bereits zu der quasi am Anfang stehenden Frage: Was bedeutet *persönliche* Leistungsfähigkeit? Meines Erachtens kann für die Besteuerung ausschließlich auf die Beziehung zwischen dem Staat und dem *einzelnen* Bürger abgestellt werden („Prinzip der Individualbesteuerung“); daher kann nur die Leistungsfähigkeit des Einzelnen zugrunde gelegt werden. Dies entspricht der Verfassung: Das Grundgesetz bezieht sich auf das *Individuum* (Art. 1), der mit dem Recht auf freie Entfaltung (Art. 2) nach Einkommenserzielung streben darf; somit ist das *individuelle* Einkommen steuerbar.

Bei Ehegatten¹⁸ und erwerbsbezogenen Gesellschaften mögen Besonderheiten zu berücksichtigen sein; doch darf das nichts daran ändern, dass die Besteuerung beim Einzelnen ansetzen muss. Bekanntlich gilt für Ehegatten i. d. R. der Splittingtarif, der bei unterschiedlichen Einkommen – insbesondere im Alleinverdiener-Fall – zu einer Begünstigung im Vergleich zur Einzelveranlagung führt. Kritiker (vgl. etwa Vollmer 1998; Sacksofsky 2000;

¹⁵ Zu den Details vgl. kritisch Baetge et al. (2014, S. 9 ff.).

¹⁶ Ein weitgehend ignoriertes Vorwurf; zustimmend Rückle (2016, S. 480).

¹⁷ Vgl. die Ablehnung einer angeblich „wertungsorientierten Denkschule [...] in der deutschen Steuerreformdiskussion [...], deren Kategorien sich international etablierten wissenschaftlichen Diskursregeln entziehen“ bei F. W. Wagner (2014, S. 248), sowie hiergegen in Abschn. 1.4.

¹⁸ Für eingetragene Lebensgemeinschaften gilt Gleiches (§ 2 Abs. 8 EStG).

Bareis 2000; Siegel 2001)¹⁹ stört vor allem, dass der Vorteil mit steigenden Einkommen zunimmt.²⁰ Zwar erscheint die fiskalische Berücksichtigung fehlenden oder geringen Einkommens eines Ehegatten vertretbar – vor dem Hintergrund, dass ansonsten eine Transferzahlung des Staates in Betracht kommt. Somit lässt sich aber keineswegs Splitting, wohl aber ein „Ehegeld“ (vgl. näher Sacksofsky 2000, S. 1898; Siegel 2001, S. 274) rechtfertigen, für das zu diskutieren ist, ob es in allen Ehen in gleicher Höhe zu zahlen oder mit steigenden Einkommen abzuschmelzen (vgl. Schneider 2002, S. 326) wäre. Mit dem „Ehegeld“ zeigt sich, dass dem Prinzip der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit ein Sozialstaatsprinzip für allfällige Entlastungen an die Seite zu stellen ist.

Dass Individuen sich vielfach zur Einkommenserzielung zusammenschließen, liegt af der Hand. Wenn eine gewerbliche Tätigkeit etwa über eine Personen- oder Kapitalgesellschaft ausgeübt wird, ändert dies jedoch nichts daran, dass Leistungsfähigkeit durch Reinvermögenszugang beim Einzelnen festzustellen und zu besteuern ist. Im geltenden Recht werden in der Personengesellschaft entstandene Gewinne unmittelbar dem einzelnen Mitunternehmer zugerechnet. In der Kapitalgesellschaft trifft dies nur bei Ausschüttungen an den Gesellschafter zu, jedoch mit abweichenden Wirkungen. Thesaurierte, also im Wesentlichen reinvestierte Gewinne werden dagegen nur in der Kapitalgesellschaft besteuert, für die eine eigene Leistungsfähigkeit unterstellt wird. Die hiermit skizzierte Rechtsformabhängigkeit der Besteuerung erscheint genauso absurd, wie eine Besteuerung, die nicht vom Rechtskleid, sondern von der Farbe des Kleides meiner Ehefrau bestimmt würde (vgl. Siegel 2007a).

Welche Rechtsformgestaltung für den Unternehmer steuerlich günstiger ist, hängt von vielen Faktoren ab; es gibt kein generell eindeutiges Ergebnis (vgl. z. B. Schreiber 2012, S. 307 ff.).²¹ Auch wenn der Unterschied in einem Teil der Fälle nicht sehr groß erscheint, ist hier das Gegenteil von Systematik und stattdessen einen gravierender Verstoß gegen das Prinzip der Gleichmäßigkeit der Besteuerung zu erkennen. Besonders ärgerlich erscheint die Begünstigung von Dividenden, wenn sie ins Privatvermögen fließen, mit der Abgeltungsteuer von 25 %. Selbst wenn man bei ihrer Einführung ein gewisses Verständnis für einen „Staatsnotstand“²² haben konnte, kann diese Entschuldigung spätestens seit der stark gewachsenen internationalen Zusammenarbeit von Steuerverwaltungen und dem Abbau von „Steuergeheimnissen“ nicht mehr greifen (vgl. im Einzelnen Pohl 2015).

Stattdessen entspricht ein solches Steuersystem der Forderung nach Gleichmäßigkeit der Besteuerung, wie es grundsätzlich mit dem seit 2001 abgeschafften Anrechnungsverfahren

¹⁹ Auf der anderen Seite z. B. Lang (1988, S. 627), P. Kirchhof (2000, S. 2792) sowie G. Kirchhof (2014, Anm. 290), der Ehen als „dichter als eine reine Wirtschaftsgemeinschaft“ charakterisiert, sodass sie „erst recht wie Wirtschaftsgemeinschaften besteuert werden“ müssten. Vgl. hierzu jüngst Bareis und Siegel (2016).

²⁰ Zur Diskussion der Rechtfertigungsgründe des Splittings siehe Siegel (2015, Anm. 28) sowie Bareis und Siegel (2016).

²¹ Für einen vollständigen Vergleich vgl. beispielhaft Jacobs et al. (2004).

²² Der damalige Bundesfinanzminister P. Steinbrück: „Besser 25 Prozent auf x statt 42 Prozent auf nix.“, zitiert z. B. das manager magazin (o. V. 2007).

ren²³ vorlag: Für thesaurierte, für den Anteilseigner nicht verfügbare Gewinne (einer Kapitalgesellschaft wie einer Personengesellschaft) ist eine Sicherungssteuer in Höhe des Spitzensteuersatzes der Einkommensteuer zu erheben; mit Ausschüttung ist diese Körperschaftsteuer durch die individuelle Einkommensteuer zu ersetzen (vgl. u. a. Siegel 1999, S. 369 ff.).

Ein erstaunliches Problem ergibt sich daraus, dass das EStG sowie die Rechtsprechung in Einzelfällen die persönliche Leistungsfähigkeit konterkarieren, indem stille Reserven auf andere Steuerpflichtige überspringen können oder müssen: Dann wird Gewinn nicht bei demjenigen besteuert, der ihn erwirtschaftet, sondern bei einer anderen Person. Dies trifft etwa bei unentgeltlichen Übertragungen zwischen verschiedenen Mitunternehmern (vgl. § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 3 EStG)²⁴ oder bei Realteilungen zu: Dort haben die Unternehmer bei den übernommenen Wirtschaftsgütern die bisher in der Gesellschaft verbuchten Anschaffungskosten fortzuführen („Kapitalkontenanpassungsmethode“)²⁵ und nicht etwa ihre eigenen Anschaffungskosten anzusetzen.²⁶ Mit dieser Durchbrechung des Subjektsteuerprinzips liegt m. E. ein Verstoß gegen die Verfassung vor (vgl. hierzu Reiß 2015, Anm. 247 f.). Bei einem solchen Angriff auf das kleine Einmaleins der Besteuerungsgrundsätze braucht man sich über nichts mehr zu wundern.

1.3.2 Leistungsfähigkeitsprinzip vs. Sozialstaatsprinzip

Indirekt klang bereits an, dass das Steuerrecht kaum ausschließlich dem Leistungsfähigkeitsprinzip folgen kann. Denn dieses würde eine proportionale Einkommensbesteuerung verlangen:²⁷ Jeder Euro ist gleich leistungsfähig. Stattdessen entsprechen die Freistellung eines Existenzminimums und ein progressiver Tarif allgemeiner Zustimmung. Diese Elemente sind Folgerungen aus der einvernehmlichen Grundwertung, dass der in Art. 20 Abs. 1 und Art. 28 Abs. 1 GG bezeichnete soziale Rechtsstaat ein Sozialstaatsprinzip²⁸ anzuwenden hat.

Für die Ausgestaltung der finanziellen Beziehung zwischen Staat und Bürger ist es essentiell, die Wirkungen des Leistungsfähigkeitsprinzips und des Sozialstaatsprinzips zu trennen: Im Einkommensteuergesetz ist das Leistungsfähigkeitsprinzip anzuwenden, aus praktischen Gründen allerdings (als Auswirkung des Sozialstaatsprinzips) unter Berück-

²³ Vgl. für die Beibehaltung des Anrechnungsverfahrens Siegel et al. 2000a mit Zustimmung von 72 Fachkollegen, unter denen sich R. Elschen befindet.

²⁴ Zu einer Fallzusammenstellung siehe etwa Baldauf (2009, S. 14).

²⁵ So nach der Rechtsprechung (seit BFH-Urt. vom 10.2.1972 – IV 317/65, BStBl. II 1972, 419) auf § 16 Abs. 3 Satz 2 EStG gestützt.

²⁶ Vgl. zur Problematik und einem eventuellen Ausweg Siegel (2016).

²⁷ Dies entspricht Art. 3 Abs. 1 GG.

²⁸ Zum Sozialstaatsprinzip vgl. grundlegend Tipke (2000, S. 398 ff.), für den jedoch das Sozialstaatsprinzip dem Leistungsfähigkeitsprinzip „entspricht“, sodass die Freistellung des Existenzminimums als Anwendung des Leistungsfähigkeitsprinzips verstanden wird (Tipke 2000, S. 402).

sichtigung des steuerfreien Existenzminimums und der Progression. Ausnahmen von der Besteuerung nach dem Leistungsfähigkeitsprinzip sind in einem Transferzahlungsgesetz zu regeln, wenn der Gesetzgeber bestimmte Ausgaben des Bürgers entlasten will.²⁹ Letzteres hat insbesondere zwei Vorteile:

- Begünstigungen erfolgen nicht automatisch (in falscher Richtung) einkommensabhängig,
- die Ausnahmen sind transparent und besser demokratisch kontrollierbar.

Entsprechendes soll für Subventionen gelten, die sich z. T. aus Bewertungswahlrechten (wie Sonderabschreibungen) ergeben; auf diese wird im Folgenden nicht eingegangen.

Somit benötigt der Staat auch Steuereinnahmen, um den Bürger bei bestimmten Belastungen durch Transferzahlungen zu entlasten. Bei Steuerzahlungen und dem Empfang von Transferzahlungen handelt es sich offensichtlich um völlig gegensätzliche Sachverhalte, die keinesfalls miteinander saldiert werden können. Abb. 1.1³⁰ skizziert daher eine Selbstverständlichkeit, die dennoch abgebildet werden soll, weil der saldierende Kurzschluss weit verbreitet ist. Vielmehr muss das Staatsbudget mit Steuern gefüllt werden, bevor der Staat neben der Schaffung öffentlicher Güter Transferzahlungen (an Nicht-Steuerzahler und – per Verrechnung – an Steuerzahler) leisten kann:

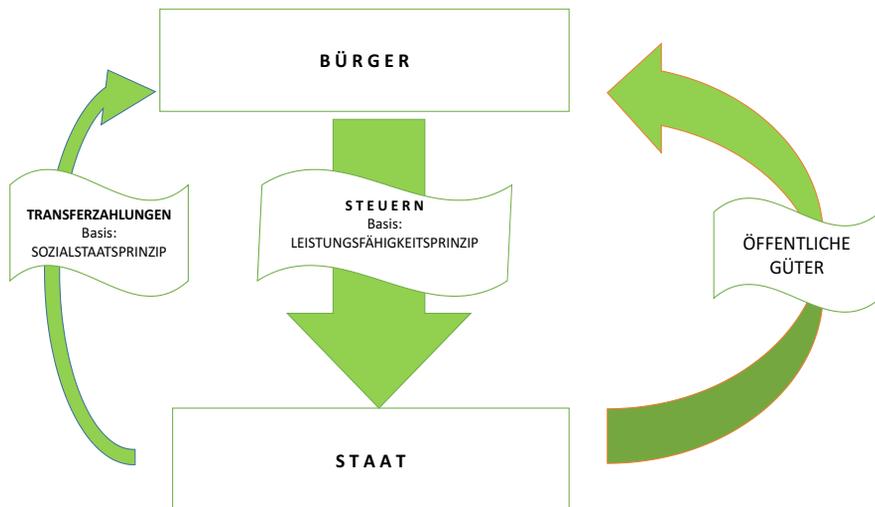


Abb. 1.1 Leistungsfähigkeitsprinzip und Sozialstaatsprinzip in der Beziehung zwischen Bürger und Staat

²⁹ M. W. erstmals Siegel (1998, S. 165), Diskussionsbeitrag in: Fischer, P. (Hrsg.): Steuervereinfachung = DStJG 21; hierzu positiv, aber skeptisch Tipke (1998, S. 212). Ähnlich Elschen (1991, S. 114).

³⁰ Vgl. ähnlich jeweils Abb. 1 bei Siegel (2007b, S. 638) und bei Bareis und Siegel (2016, S. 308). Auf die Berücksichtigung von weiteren Staatseinnahmen und -ausgaben sei hier verzichtet.

Will der Staat bestimmte, als unabwendbar angesehene Lebensführungsaufwendungen des Steuerpflichtigen („Sonderausgaben“, „außergewöhnliche Belastungen“; vgl. §§ 10, 33 EStG) steuerlich berücksichtigen, so wäre es ein Kurzschluss, den Bürger so zu behandeln, als sei in Höhe dieser Aufwendungen gar kein Einkommen entstanden. Letzteres unterstellen aber das geltende Recht und die herrschende Meinung mit dem „subjektiven Nettoprinzip“, indem nur die Differenz zwischen dem Einkommen und den betreffenden Lebensführungsaufwendungen dem Einkommensteuertarif unterliegt.

Ein solcher Kurzschluss wäre „nur“ dann nur theoretisch falsch, praktisch aber akzeptabel, falls das Ergebnis gleich wäre. Dies ist aber wegen des progressiven Tarifs gerade nicht der Fall: Die Steuer auf das Einkommen wird mit guten Gründen progressiv erhoben; werden z. B. Sonderausgaben bei der Bemessung des Einkommens subtrahiert, werden sie progressiv entlastet. Ihre Entlastung kann aber nur mit dem Sozialstaatsprinzip begründet werden: Dieses beinhaltet eine Hilfe für den Bürger im Falle seiner Bedürftigkeit und nach deren Ausmaß. Sonderausgaben mit steigendem Einkommen zunehmend zu entlasten, ist daher offensichtlich kontraproduktiv.

Somit muss es m. E. verwunderlich erscheinen, wenn in der Steuerrechtswissenschaft „ein breiter Konsens“ festgestellt wird, der die Wirkungen des „subjektiven Nettoprinzips“ gar „von Verfassungen wegen“ und „anhand der Menschenwürdegarantie“ (Englisch 2014, S. 160.) für geboten hält (vgl. hierzu Bareis 2015b, S. 96 f.).

Die hiergegen seit Langem vorgetragene Kritik lapidar mit dem Scheinargument ausräumen zu wollen, die progressive Entlastung sei nun mal der „Reflex“ des progressiven Tarifs (vgl. hierzu etwa Bareis und Siegel 2016, S. 307, FN 6 m. w. H.), zeigt m. E. einen erschreckenden Unwillen, sich mit den Wirkungen der Besteuerung zu befassen. Statt materielle Sachverhalte zu bedenken, klammert man sich an (vermeintlich) formale Sätze, die ein Gesetzgeber in Unkenntnis der Zusammenhänge (oder doch Kenntnis?) geschaffen hat. Wenn schon von „Reflex“ gesprochen werden soll, dann lässt sich aus dem Sozialstaatsprinzip ableiten, dass sich als „Reflex“ der Progression der Steuerbelastung [...] bei steigendem Einkommen die Degression der Steuerentlastung gegenüber dem Höchststeuersatz“ (Bareis 2015b, S. 105 (hervorgehoben) und S. 106 (Grafik 1)) darstellt.

Mit der Lösung, Einkommensbesteuerung und Entlastung von Sonderausgaben etc. verfahrensmäßig zu trennen, muss keine grundsätzliche Änderung der Steuerverwaltung verbunden sein: Die bisherige Einkommensteuerveranlagung kann sinngemäß fortgeführt werden; ein Gesamtbescheid wäre in

- Steuerbescheid und
- (für einen Steuerabzugsbetrag³¹) Transferzahlungsbescheid aufzugliedern.

Noch einzugehen ist auf die Frage, ob eine Entlastung auf Sonderausgaben etc. einkommensunabhängig (also für alle in gleicher Höhe) oder mit steigendem Einkommen abnehmend erfolgen soll. Beide Lösungen mögen wertend vertretbar sein; das Sozialstaatsprinzip

³¹ Zu diskutieren, wie bei dessen Überwiegen vorzugehen ist, fehlt hier der Raum; vgl. auch Bareis 2015b, S. 110 (FN 24) und S. 111 (FN 26).

spricht jedoch für eine mit steigendem Einkommen degressive, auslaufende Entlastung (vgl. Siegel 2007b, S. 637 f.). So erscheint es in diesem Zusammenhang fragwürdig, dass ein Steuerpflichtiger mit einem Gesamtbetrag der Einkünfte in Höhe von 647.587 Euro (2008) jüngst den Bundesfinanzhof (vergeblich) bemühte, um den Abzug von „außergewöhnlichen Belastungen“ von 1.249 Euro zu erreichen. Dass ihm dies verwehrt wurde, weil die „zumutbare Belastung“ nach § 33 Abs. 3 EStG nicht überschritten wurde, sei verfassungswidrig (vgl. BFH-Urteil vom 2.9.2015 – VI R 32/13, lexitus.com/2015,4037; hierzu Bareis 2016) – eine Verkennung der Zusammenhänge.

Erfreulich erscheint gegenüber dieser bedenklichen Gleichheitsauffassung die höchst-richterliche Bemerkung des seinerzeitigen Amtsinhabers, ihm habe noch niemand erklären können, „warum der Präsident des Bundesfinanzhofs einen Grundfreibetrag habe“³². Dieses Zitat lenkt zur Frage der Berechtigung von Freibeträgen, die es nach der hier vertretenen Position grundsätzlich nicht geben darf, da sie mit zunehmendem Einkommen vermehrt entlasten. Also sind Kinderfreibeträge (vgl. § 32 Abs. 6 EStG) abzulehnen; die zu begrüßende Entlastung des Kindesunterhalts soll ausschließlich durch einkommensunabhängiges oder degressives Kindergeld³³ erfolgen. Der Grundfreibetrag für das Existenzminimum weist allerdings keinen Makel auf: Da er in den progressiven Tarif eingebaut ist, kann eine einkommensabhängige Wirkung nicht festgestellt werden, weil nicht erkennbar ist, wie der Tarif ohne Grundfreibetrag gestaltet wäre. Im Übrigen wurde nachgewiesen, dass ein Einkommensteuertarif ohne Grundfreibetrag zu denselben Steuerbeträgen führen würde, wenn hier von der jeweiligen tariflichen Steuer ein einheitlicher Existenzminimum-Steuerabzug vorgenommen würde (vgl. Bareis 2010, S. 569).

1.3.3 Erbschaftsbesteuerung

Es ist wohl unstrittig, dass man im Bereich der Einkommensbesteuerung und bei anderen Steuern eine Vielzahl weiterer Probleme erkennen mag – auf die hier einzugehen offensichtlich den vorgegebenen Rahmen sprengen würde; ein breiter Problemaufriss ist ohnehin nicht das Anliegen.

Doch sei in Grundzügen auf die anstehende Reform des Erbschaftsteuerrechts eingegangen, da sich hier m. E. die Frage der Gleichbehandlung von bestimmten Erben einerseits und von „Lieschen Müller“ andererseits aufdrängt. Denn bei der im September 2016 verabschiedeten Erbschaftsteuerreform sind zwar kleinere Begünstigungen weggefallen, doch hat sich die Lobby weiterhin mit einer m. E. unvertretbaren Privilegierung von Unternehmenserben durchgesetzt (vgl. Riedel 2016): Wenn das Erbe mit dem gemeinen Wert zu versteuern ist, dann ist ein geerbtes Bankguthaben von 1.000.000 Euro grundsätzlich genauso zu

³² Klein (1988, S. N 171), Diskussionsbeitrag in: Sitzungsbericht über die Verhandlungen der steuerrechtlichen Abteilung; Verhandlungen des siebenundfünfzigsten Deutschen Juristentages, Band 2.

³³ Einkommensunabhängig; vgl. insbes. §§ 62, 66 EStG. Ist die Wirkung des Kinderfreibetrages höher, kommt dieser zum Zuge; vgl. § 31 Abs. 1 EStG.

besteuern wie ein Unternehmen mit einem gemeinen Wert von 1.000.000 Euro. Dagegen wird auch im „neuen“ Erbschaftsteuerrecht eklatant verstoßen, sodass das Bundesverfassungsgericht m. E. wiederum eingreifen muss.

Jedenfalls ist es nicht akzeptabel, bis zu 26 Millionen Euro Betriebsvermögen steuerfrei zu stellen;³⁴ die Gleichheitsforderung in Art. 3 Abs. 1 GG kann nicht etwa mit dem Argument der Sicherung von Arbeitsplätzen außer Kraft gesetzt werden, schon weil dieses Ziel auf anderem Wege erreicht werden kann. Zwar erscheint es als gut vertretbare und unstrittige Ausgangswertung, dass die Steuererhebung nicht die Fortführung des Unternehmens be- oder verhindern soll. Diese mögliche Störung lässt sich – wie bisher – durch die Stundung der Steuerlast auf einen Zeitraum vermeiden, innerhalb dessen die Begleichung durch die Gewinne des Unternehmens erwartet werden kann (vgl. z. B. bereits Sachverständigenrat zur Begutachtung der gesamtwirtschaftlichen Entwicklung 2008; Houben und Maiterth 2011, S. 179).³⁵ Im Übrigen darf wohl von Erben angenommen werden, dass sie in gewissem Umfang Kredit aufnehmen. Außerdem erscheint es eher als emotional denn als sachlich begründet, für eine Begünstigung auf Familiengesellschaften abzustellen.³⁶

Fraglich ist allerdings die Beziehung zwischen Einkommensteuer und Erbschaftsteuer. Die Erbschaftsteuer wird weitgehend als Mittel der Umverteilung gesehen, was als Ausfluss des Sozialstaatsprinzips verstanden werden kann. Doch soll die Erbschaftsteuer genauso wie die Einkommensteuer steuerliche Leistungsfähigkeit belasten; damit entsteht automatisch Umverteilung.³⁷ Nur eine Kopfsteuer verteilt nicht um (kann aber dennoch Entscheidungen ändern) – eine Einkommensteuer verteilt dagegen stets um, selbst wenn sie einem proportionalen Tarif unterliegt.

Dann aber kann es nicht zwei verschiedene Leistungsfähigkeiten geben, sondern nur eine einheitliche Leistungsfähigkeit für Reinvermögenszugang sowohl aus Einkommenserwerb als auch aus Erbschaften. Somit haben auch Erbschaften und Schenkungen der Einkommensteuer zu unterliegen (vgl. hierzu Siegel 2009). Für ererbte Unternehmen sollte dies m. E. bedeuten, dass Vermögensgegenstände mit den Anschaffungskosten des Erben = Null anzusetzen sind; wenn sich aus ihnen Erlöse ergeben, wird eine Quasi-Erbschaftsteuer nachgeholt, indem keine Anschaffungskosten mit den Erlösen zu verrechnen sind. Diese Regel lässt sich allerdings – im Ergebnis wiederum durch eine Stundung, z. B. über spezielle passive Rechnungsabgrenzungsposten – modifizieren, weil sonst Liquiditätsprobleme für Wiederbeschaffungen auftreten können. Jedenfalls lässt sich so eine systematische Erfassung von Erbschaften ohne Gefährdung von Arbeitsplätzen etc. erreichen.

³⁴ Zu den Bedingungen vgl. die geänderten §§ 13a Abs. 1 und 2 ErbStG, BT-Drucks. 18/9690 vom 22.9.2016, BR-Drucks. 555/16 vom 14.10.2016.

³⁵ Bareis (2015a, S. 185) spricht als Alternative die Möglichkeit an, bei Besteuerung der Buchwerte dem Fiskus vorübergehend eine Beteiligung einzuräumen.

³⁶ Zum fraglichen „Beitrag von Familienunternehmen zum Gemeinwohl“ vgl. etwa Schnitzer (2016, S. 73ff. – A. A. G. Kirchhof (2015).

³⁷ Vgl. den Bezug zu beiden Aspekten bei Schneider (1979, S. 41 f.).

Innerhalb dieses Reformvorschlages wären viele weitere Detailprobleme zu lösen. So erscheint es vertretbar, gewisse Freibeträge für Erbschaften innerhalb des Ehe- und Verwandtschaftsbereichs beizubehalten. Die Freibeträge müssen allerdings nach dem hier vertretenen Konzept progressionsunabhängig wirken.

1.4 Eine staatliche steuerwissenschaftliche Institution als Alternative

1.4.1 Begründung für eine staatliche Institution

Die skizzierten Probleme fragwürdiger steuerlicher Regelungen wirken sich für den hier im Blickfeld stehenden „durchschnittlichen“ Steuerbürger direkt oder indirekt aus.³⁸

Die Gründe dafür, dass dieser Bürger nicht allgemein im Fokus steht, dürften vielfältig sein. Selbstverständlich darf ein solches Interesse nicht beim einzelnen Forscher, wenn er den Blick auf die Besteuerung von Unternehmern und Unternehmungen lenken will, verlangt werden. Auch mag der Wissenschaftler aufgrund seiner Herkunft befangen sein. Andererseits mag es sich um „heimliche Weltverbesserer“ handeln, oder sie mögen Eigeninteressen verfolgen (G. G. Wagner 2015, S. 199; vgl. Kirchgässner 2013, S. 201).³⁹ Letztere Hinweise haben bei mir eine „Gewissenserforschung“ ausgelöst: Wenn ich hier (und an anderen Stellen) dem Staat Vorschläge vorlege, sehe ich darin eine Gegenleistung für seine Besoldung und nicht etwa Weltverbesserungsversuche; gegen Eigeninteresse spricht hier, dass die Umsetzung meiner Position gegen das Ehegattensplitting (vgl. Abschn. 1.3.1) zu meiner Schlechterstellung führen würde.⁴⁰

Oder der Wissenschaftler folgt der derzeit verbreiteten Empfehlung, sich ausschließlich mit empirischer Forschung zu befassen – was naturgemäß im Widerspruch zu normativer Forschung steht (vgl. einerseits F. W. Wagner 2014, insbes. S. 213; andererseits Siegel et al. 2013). Auch können fehlende Ressourcen normative Forschung behindern. Schließlich mag Resignation über eigene oder fremde erfolglose Versuche eine Rolle spielen. Im Folgenden soll ein möglicher Weg zur Verbesserung der Situation skizziert werden (vgl. im Ansatz bereits Siegel 2012). Dabei erscheint es wesentlich, zu erreichen, dass die Repräsentanten der Bürger zu entsprechenden Vorschlägen Stellung beziehen müssen.⁴¹

³⁸ Bedeutsam erscheint die Feststellung einer „politische[n] Unterrepräsentation der Arbeiterklasse“ (Elsässer und Schäfer 2016, S. iii) im Parlament.

³⁹ In der Tat kann ich mir Wissenschaftler vorstellen, deren Bevorzugung einer Konsum- anstelle Einkommensbesteuerung mit Eigeninteresse zu erklären ist (vgl. G. G. Wagner 2015, S. 200).

⁴⁰ Allerdings komme ich nicht an gegen G. G. Wagner (2015, S. 200): „Eigeninteressen bezüglich Forschungspolitik haben alle!“

⁴¹ Mit einer solchen Verpflichtung dürfte die von erfahrener Seite geäußerte Skepsis „die meisten Wissenschaftler überschätzen die Rolle, die sie vernünftigerweise spielen können“ (G. G. Wagner 2015, S. 189) zu berücksichtigen sein (nicht etwa F. W. Wagner 2015!).

In der Idealvorstellung gibt es eine oder mehrere personell und sachlich sehr gut ausgestattete wissenschaftliche Institutionen. Es bedarf Stellen für Professor/inn/en, deren Besoldungshöhe Schutz vor Abwerbungen bietet; Entsprechendes gilt für Mitarbeiterstellen. Das Budget muss den bekanntlich großen Bedarf an Büchern, Zeitschriften und Geräten abdecken. Im traditionellen System liegen diese Voraussetzungen kaum vor. Eine Förderung durch Steuerberatungs- und Wirtschaftsprüfungsgesellschaften ist sicherlich zu begrüßen, aber dennoch nicht unproblematisch, weil sich Wissenschaftler dadurch gebremst fühlen können, Ergebnisse zu veröffentlichen, die vielleicht dem Interesse der Donatoren entgegenstehen (vgl. auch Homfeldt 2013, S. 221). Ebenso können Stiftungslehrstühle helfen – aber es wäre realitätsfremd, Befangenheiten auszuschließen.

Konkret wird vorgeschlagen, dass der Staat eine starke Institution (eventuell mit Zweigstellen) etwa angelehnt an Erfahrungen von Max-Planck-Instituten oder des Wissenschaftszentrums Berlin für Sozialforschung einrichtet. Es versteht sich, dass dort Ökonomen (neben Betriebswirten auch Finanzwissenschaftler) und Steuerjuristen gemeinsam arbeiten sollen. Die Finanzierung müsste dauerhaft durch den Staat gesichert sein, jedoch nicht – um Befangenheit auszuschließen – durch das Bundesministerium der Finanzen (vgl. hierzu die Skepsis bei Müller 1992).

Vorschläge dieser Institution müssen öffentlich diskutiert werden können. Transparenz ist schon deshalb erforderlich, damit sich kein geschlossener Elitezirkel bildet. Offenbar ist damit zu rechnen, dass es abweichende Auffassungen gibt. Der Empfänger der Vorschläge soll somit Gelegenheit haben, für seine verpflichtende Stellungnahme Gegenpositionen zu prüfen. So muss sich ein Vorschlag gegen Gegenauffassungen durchsetzen, um erfolgreich zu sein. Dabei kann es sich möglicherweise um Äußerungen z. B. *der Wissenschaftlichen Kommission Betriebswirtschaftliche Steuerlehre im Verband der Hochschullehrer für Betriebswirtschaft*⁴² oder des Wissenschaftlichen Beirats beim Bundesministerium der Finanzen⁴³ handeln, ggf. auch um eine Stellungnahme einer Kommission aus Steuerwissenschaftlern und -praktikern, deren Einsetzung etwa dem Bundesfinanzministerium vorbehalten bleiben muss.

1.4.2 Einrichtung einer unabhängigen wissenschaftlichen Zeitschrift

Von dieser Institution sollte eine wissenschaftliche Zeitschrift herausgegeben werden, die ökonomische und juristische Aspekte der Besteuerung diskutiert. Diese Zeitschrift ist vom Staat zu finanzieren. Es gelingt durchaus, auch in den vorhandenen (überwiegend oder auch) steuerlich orientierten Zeitschriften kritische Beiträge unterzubringen, doch ist dies erfahrungsgemäß nicht gesichert. Dieser Befund ist nicht anzugreifen – schließlich dürfen Herausgeber eigene Ziele verfolgen, und die Redaktionen mögen bestimmten „Schulen“

⁴² <http://steu.vhbonline.org/>

⁴³ http://www.bundesfinanzministerium.de/Web/DE/Ministerium/Wissenschaftlicher_Beirat/wissenschaftlicher_beirat.html

anhängen. Da deren Ziele jedoch nicht ohne Weiteres denen des „durchschnittlichen Steuerbürgers“ entsprechen, sollte eine unabhängige Zeitschrift zur Verfügung stehen.

Für den Bedarf spricht etwa folgende Empirie (hierauf wird bereits bei Siegel 2012, 2S. 83 ff., hingewiesen): Der Aufruf einer Vielzahl von Steuerwissenschaftlern zur Aufrechterhaltung des körperschaftsteuerlichen Anrechnungsverfahrens in einer „Praktikerzeitschrift“ (vgl. Siegel et al. 2000a) war, wohl als „Politikum“ angesehen, (wie später eruiert werden konnte) alles andere als ein Selbstläufer. Ferner: In einer steuerwissenschaftlichen Zeitschrift eingereichte Aufsätze mussten andernorts veröffentlicht werden, obwohl sie der Aufforderung des damaligen Schriftleiters zur Diskussion entsprachen bzw. weil ein kritischer Mitherausgeber Einspruch einlegte.

Allerdings besteht auch für die vorgeschlagene Zeitschrift das Problem, dass Nachwuchsforscher (einschließlich der am Institut arbeitenden) von der Warnung mancher einflussreicher Betriebswirte abgeschreckt sein könnten, andere als empirische Arbeiten zu veröffentlichen.⁴⁴ Denn andernfalls gelinge keine Veröffentlichung in mit A oder B gerankten Zeitschriften, ohne die kein berufliches Fortkommen möglich sei.⁴⁵ Stellungnahmen zu offenen Steuerproblemen in „Praktikerzeitschriften“ mit hohem Rankingbuchstaben – von Beiträgen in unrankbaren Festschriften ganz abgesehen – sind demnach für die Karriere kontraproduktiv.

Indessen wird die Warnung ohnehin nicht generell befolgt. Vor allem darf erwartet werden, dass der Vorschlag für Institution und Zeitschrift zu einem Renommee führt, das Nachwuchsforscher auf ihrem Weg fördert statt behindert. Selbstverständlich ist auch im Rahmen des Vorschlages empirische Forschung wichtig; doch ohne normative Forschung „hängt sie in der Luft“ (so auch Homann 2015, S. 45).

Unabhängig von einer Print-Zeitschrift erscheint eine Online-Diskussionsplattform wünschenswert, die ebenfalls von der einzurichtenden Institution redigiert werden sollte. Kurzfristig umzusetzende Beiträge dürften für die Diskussion aktueller Probleme sehr nützlich sein.

Sowohl für die Zeitschrift als auch für das Diskussionsforum vorgelegte Beiträge dürfen nicht zensiert werden; nur gewisse formale Standards sind abzusichern. Wichtig ist allerdings, dass das redaktionelle Vorgehen transparent ist und der Kontrolle der Community unterliegt.

⁴⁴ Vgl. dagegen Schneider et al. (2013, S. 1149–1150).

⁴⁵ Vgl. grundlegend F. W. Wagner (2014) sowie etwa F. W. Wagner (2015, S. 542), nach dem „ein hoher Preis zu zahlen [ist], da referierte BWL-Journale sich als Forum für die Diskussion von Problemen der Steuerrechtsauslegung nicht mehr zur Verfügung stellen“. Unklar ist allerdings, wieso Wagner die Vorreiterrolle von Schneider für entsprechende Empfehlungen herausstellt (F. W. Wagner 2015, S. 544), wenngleich sich dieser zuletzt entgegengesetzt geäußert hat (vgl. Schneider et al. 2013).

1.4.3 Beziehung zwischen Institut, Gesetzgeber und Öffentlichkeit

Wesentlich erscheint die Berechtigung und Verpflichtung der hier vorgeschlagenen Institution, den Gesetzgeber auf Defizite und Notwendigkeiten steuerlicher Regelungen hinzuweisen. So muss es als Skandal angesehen werden, dass Sachverhalte zum sog. Dividendenstripping wohl doch nicht absolut gegen Steuerhinterziehung gefeit waren⁴⁶ – was den Staat um sehr hohe Einnahmen gebracht haben dürfte (vgl. Kleine Anfrage [aus der Fraktion Bündnis 90 / Die Grünen], 16.3.2016, BT-Drucks. 18/7942). Bemerkenswert erscheint, dass in der Wirtschaftspresse in diesem Zusammenhang die „[z]weifelhafte Rolle eines Bundesrichters“ des Bundesfinanzhofs herausstellt, der schließlich „zum Liebling der Beraterszene wurde“ (so Ramthun 2016). Die Berechtigung der Aussage mag hier offen bleiben, doch unterstreicht sie das Anliegen des vorliegenden Beitrages.

In solchen Situationen kann die Institution ein extrem günstiges Nutzen-Kosten-Verhältnis erzielen, wenn sie über das Recht verfügt, bohrend auf Bundesfinanzministerium, Finanzausschuss und Parlamentarier einzuwirken. Deren Stellungnahmen müssen wie die betreffenden Eingaben allgemein zugänglich sein (vgl. bereits Siegel 2012, S. 285) und somit der Kontrolle insbesondere der Fachöffentlichkeit einschließlich der Fachpresse unterliegen.⁴⁷

Gesetzeslücken werden vermutlich auch so nicht gänzlich auszuschließen sein – aber sich deutlich verringern lassen. Dies lässt sich dadurch fördern, dass Gesetze

- sowohl das jeweils zu erreichende Ziel deutlich ausdrücken als auch
- wichtige Anwendungsfälle aufführen.

„Hase und Igel“ werden wohl weiterhin im Felde sein, doch ist ein besseres Ergebnis für den derzeit kaum zu gewinnenden Wettlauf offenbar eine Frage des politischen Willens, der sich im Einsatz entsprechender qualitativer und quantitativer Kapazitäten niederschlagen muss.⁴⁸

Adressat ist also grundsätzlich der Gesetzgeber, wobei eine Kooperation mit der Verwaltung, namentlich im Bundesfinanzministerium, anzustreben ist. Indirekt mögen die Eingaben auch auf das Bundesverfassungsgericht abzielen, doch ist es im demokratischen Prozess zu akzeptieren, dass dieses dem Gesetzgeber einen gewissen (freilich kaum zu konkretisierenden) Spielraum gewährt – denn andernfalls wäre dieses Gericht in letzter Konsequenz der – nicht demokratisch legitimierte – Gesetzgeber. (Dass möglicherweise auch der Europäische Gerichtshof eine Rolle spielen könnte, sei hier nur am Rande erwähnt.)

⁴⁶ Zum Problem vgl. Kußmaul und Kloster (2016); zur Kritik des neuen § 36a EStG (gemäß InvStRefG vom 19.7.2016) vgl. Knobloch (2016).

⁴⁷ Für „Stärkere Einbeziehung wissenschaftlicher Erkenntnisse“ auch Homfeldt (2013, S. 226).

⁴⁸ So wird eine frühere leitende Person des Internal Revenue Service damit zitiert, dass dieser „weder ausreichende intellektuelle, noch zahlenmäßige Kapazitäten [verfüge], um mitzuhalten“ (Hulverscheidt 2016).

Die Umsetzung des hier skizzierten Vorschlages könnte offenbar zu erheblichem Einfluss führen. Daher sollte die vorgeschlagene Institution neben der Überwachung durch die (Fach-)Öffentlichkeit auch einer institutionalisierten Kontrolle – etwa durch jeweils für einen bestimmten Zeitraum gewählte Wissenschaftler – unterliegen; selbstverständlich müssen die Maßnahmen auch gerichtlich überprüfbar sein.

Es versteht sich, dass der Vorschlag noch vielfach inhaltlich und organisatorisch ausgefüllt werden muss, was aber verfrüht erscheint.

1.5 Fazit

Der Beitrag knüpft an Beiträge von Rainer Elschen zur normativen Steuerforschung an. Es überrascht nicht, dass der Bedarf für solche Forschung noch lange nicht gedeckt ist. Hier werden offene Probleme des mit „Lieschen Müller“ umschriebenen durchschnittlichen Steuerzahlers fokussiert.

Zunächst wird eine materielle Bedeutung der *persönlichen* Leistungsfähigkeit als Ausgangswertung für die Desiderata des Steuerrechts geklärt. Defizite insbesondere des Einkommensteuerrechts werden als Beispiele für Anknüpfungspunkte weiterer normativer Forschung angeführt. Dazu wird die von vielen Steuerjuristen verkannte (und fälschlich als „Reflex“ kurzgeschlossene) Beziehung zwischen Leistungsfähigkeits- und Sozialstaatsprinzip herausgestellt.

Für die Stärkung der Beachtung wissenschaftlicher Steuerforschung wird die Einrichtung einer – auch finanziell – völlig unabhängigen Institution vorgeschlagen, die über einen wesentlichen Unterschied gegenüber anderen Wegen der Politikberatung (vgl. hierzu Kirchgässner 2013, S. 202) verfügen soll: Die an der Gesetzgebung beteiligten Gremien sollen zu einer schriftlichen Stellungnahme verpflichtet sein. Zwar steht der vorgeschlagenen Institution auch keine unfehlbare Wahrheit zu Gebote; doch lässt sich durch die zu erwartende Diskussion mehr Transparenz und Rationalität erreichen.

Der Vorschlag sieht auch eine in jeder Hinsicht unabhängige Zeitschrift vor, die das Renommee für normative Beiträge zur Steuerforschung stärken kann. Auch damit sei gegen die psychische Behinderung aktueller Aufsätze gearbeitet. So dürfen auch Festschriften nicht sterben, indem Beiträge hierzu,⁴⁹ ja deren Herausgabe⁵⁰ selbst, als verlorene Liebesmüh betrachtet werden.

Die skizzierten Defizite und Desiderata zur Besteuerung lassen es auch als wünschenswert erscheinen, dass sich Rainer Elschen nicht in den Ruhestand zurückzieht. Jüngst wurde noch von juristischer Seite seine Bereitschaft zur Zusammenarbeit in den Steuerwissen-

⁴⁹ Hier sei der Beitrag von Elschen (1995) in der Festschrift Dieter Schneider angeführt.

⁵⁰ Unvergessen das amüsante Missgeschick bei der mit Elschen gemeinsam erfolgten Herausgabe der in der letzten Fußnote angeführten Festschrift, deren Erstausgabe einen Beitrag (Siegel 1995) fälschlich mitten im Wort auf S. 672 unvollendet enden ließ, sodass eine Neufassung einschließlich der Seiten 672a–672d erforderlich wurde.

schaften gelobt (so Eckhoff 2016, S. 219, FN 140 und FN 146, mit Bezug auf Elschen 1988, S. 1 und S. 15 f.) – eine gute Voraussetzung!

Literatur

- Baetge, J., Dittmar, P., & Klönne, H. (2014). Der impairment only approach vor den Grundsätzen der internationalen Rechnungslegung. In M. Dobler, D. Hachmeister, C. Kuhner, & S. Rammert (Hrsg.), *Rechnungslegung, Prüfung und Unternehmensbewertung. Festschrift zum 65. Geburtstag von Prof. Dr. Dr. h.c. Wolfgang Ballwieser* (S. 1–21). Stuttgart: Schäffer-Poeschel.
- Baldauf, S. (2009). *Das innere System der einkommensteuerrechtlichen Gewinnrealisierung*. Frankfurt am Main: Lang.
- Ballwieser, W., Küting, K., & Schildbach, T. (2004). Fair value – erstrebenswerter Wertansatz im Rahmen einer Reform der handelsrechtlichen Rechnungslegung? *Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis*, 56, 529–549.
- Bareis, P. (2000). Gebietet das Grundgesetz bei der Ehegattenbesteuerung die Mißachtung ökonomischer Wirkungen? *Steuer und Wirtschaft*, 77, 81–90.
- Bareis, P. (2006). Steuergerechtigkeit aus betriebswirtschaftlicher Sicht. In C. Frey, J. Hädrich, & L. Klinnert (Hrsg.), *Gerechtigkeit – Illusion oder Herausforderung?* (S. 229–243). Berlin: LIT.
- Bareis, P. (2007). Steuerreformpläne im Vergleich. *Statistik und Wissenschaft*, 7, 22–47.
- Bareis, P. (2010). Zur Problematik steuerjuristischer Vorgaben für die Einkommensteuer. *Deutsches Steuerrecht*, 48, 565–574.
- Bareis, P. (2015a). Karlsruhe hat gesprochen – Ende der Reform oder Reform ohne Ende? *Finanz-Rundschau Einkommensteuer*, 97, 184–186.
- Bareis, P. (2015b). Familienbesteuerung aus steuerjuristischer und ökonomischer Sicht. In G. G. Sander, T. Scheel, & A. Esposito (Hrsg.), *Öffentliches Recht im Wandel. Liber amicorum Armin Dittmann* (S. 95–112). Hamburg: Kovač.
- Bareis, P. (2016). § 33 Abs. 3 EStG – eine verfassungswidrige Zumutung? *Deutsches Steuerrecht*, 54, im Erscheinen.
- Bareis, P., & Siegel, T. (2016). Das Ehegattensplitting im Widerspruch zu den Besteuerungsprinzipien. *Steuer und Wirtschaft*, 93, 306–315.
- Eckhoff, R. (2016). „Steuergerechtigkeit“ als verfassungsrechtliches und als steuerpolitisches Argument. *Steuer und Wirtschaft*, 93, 207–225.
- Elsässer, L., & Schäfer, A. (2016). *Group Representation for the Working Class? MPIfG Discussion Paper 16/3*. Köln: Max-Planck-Institut für Gesellschaftsforschung.
- Elschen, R. (1984). Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, Ökonomische Analyse des Steuerrechts und Theorie der optimalen Besteuerung. In G. Schanz (Hrsg.), *Betriebswirtschaftslehre und Nationalökonomie* (S. 267–289). Wiesbaden: Gabler.
- Elschen, R. (1988). Steuerliche Gerechtigkeit – Unzulässiger oder unzulänglicher Forschungsgegenstand der Steuerwissenschaften? *Steuer und Wirtschaft*, 65, 1–16.
- Elschen, R. (1989). *Institutionale oder personale Besteuerung von Unternehmensgewinnen*. Hamburg: Steuer- und Wirtschaftsverlag.
- Elschen, R. (1991). Entscheidungsneutralität, Allokationseffizienz und Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit. *Steuer und Wirtschaft*, 68, 99–115.
- Elschen, R. (1994). *Der Steuervermeider: Eine moralinhaltige Kriminalkomödie über Anstifter, Tatverdächtige, Täter, Tatbeteiligte und Geschädigte*. Unveröffentlichter Eigendruck.

- Elschen, R. (1995). Was ist das Allgemeine in der „Allgemeinen Betriebswirtschaftslehre“? In R. Elschen, T. Siegel, & F. W. Wagner (Hrsg.), *Unternehmenstheorie und Besteuerung*. Festschrift zum 60. Geburtstag von Dieter Schneider (S. 203–227). Wiesbaden: Gabler.
- Englisch, J. (2014). Subjektives Nettoprinzip und Familienbesteuerung. In M. Jachmann (Hrsg.), *Erneuerung des Steuerrechts* (S. 159–204). Köln: Otto Schmidt.
- Homann, K. (2015). „Wir sind mit unseren intuitiven Moralvorstellungen noch nicht in der Moderne angekommen“. *Perspektiven der Wirtschaftspolitik*, 16, 44–56.
- Homfeldt, N. B. (2013). *Interessengeleitete Rechnungslegung*. Wiesbaden: Springer Gabler.
- Houben, H., & Maiterth, R. (2011). Erbschaftsteuer und Erbschaftsteuerreform in Deutschland – Eine Bestandaufnahme. *DIW Vierteljahreshefte zur Wirtschaftsforschung*, 80, 161–188.
- Hulverscheidt, C. (2016). Wie Hase und Igel. *Süddeutsche Zeitung*, 7. Januar 2016. <http://www.sueddeutsche.de/wirtschaft/usa-wie-hase-und-igel-1.2808046>. Zugegriffen: 15. September 2016.
- Jacobs, O. H., Spengel, C., Hermann, R. A., & Stetter, T. (2004). *Steueroptimale Rechtsformwahl: Personengesellschaften besser als Kapitalgesellschaften*. Discussion Paper No. 03-30. Mannheim: ZEW Zentrum für Europäische Wirtschaftsforschung. <http://ftp.zew.de/pub/zew-docs/dp/dp0330.pdf>. Zugegriffen: 27. August 2016.
- Kirchgässner, G. (2013). Zur Politischen Ökonomie der wirtschaftspolitischen Beratung. *Wirtschaftsdienst*, 93, 198–203.
- Kirchhof, G. (2014). Einführung zum EStG. In Herrmann, C., Heuer, G., & Raupach, A. (Hrsg.), *Einkommensteuer- und Körperschaftsteuergesetz, Kommentar, Lieferung 265*. Köln: Otto Schmidt.
- Kirchhof, G. (2015). *Gemeinwohlgebundene Unternehmen*. https://www.familienunternehmer.eu/fileadmin/familienunternehmer/positionen/steuerpolitik/daten/erbschaftsteuer_famu_gutachten_kirchhoff.pdf. Zugegriffen: 20. September 2016.
- Kirchhof, P. (2000). Ehe- und familiengerechte Gestaltung der Einkommensteuer. *Neue Juristische Wochenschrift*, 53, 2792–2796.
- Kirchhof, P. (2011). *Bundessteuergesetzbuch*. Heidelberg: C. F. Müller.
- Klein, F. (1988). Diskussionsbeitrag. In o.V., *Sitzungsbericht über die Verhandlungen der steuerrechtlichen Abteilung, Bd. 2* (S. N 171). München: Beck.
- Knobloch, A. (2016). Steuerarbitrage um den Ausschüttungstermin von Kapitalgesellschaften. *Der Betrieb*, 69, 1825–1835.
- Küpper, H.-U. (2006). *Unternehmensethik*. Stuttgart: Schäffer-Poeschel.
- Kußmaul, H., & Kloster, F. (2016). Dividendenstripping erneut im Fokus des Gesetzgebers. *Der Betrieb*, 69, 849–857.
- Lang, J. (1988). *Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer*. Köln: Otto Schmidt.
- Müller, H. J. (1992). Der Wirtschaftswissenschaftler als Berater wirtschaftspolitischer Instanzen. In H. Mäding, F. L. Sell, & W. Zohlhöfer (Hrsg.), *Die Wirtschaftswissenschaft im Dienste der Politikberatung* (S. 67–76). Berlin: Duncker & Humblot.
- o.V. (2007). Bundestag beschließt Reform. *manager magazin*, 25. Mai 2007. <http://www.manager-magazin.de/unternehmen/artikel/a-484956.html>. Zugegriffen: 27. August 2016.
- o.V. (2008). Laut Rechnungsbehörde: Finanzkrise kostet US-Pensionskassen zwei Billionen Dollar. *Handelsblatt*, 7. Oktober 2008. <http://www.handelsblatt.com/unternehmen/banken-versicherungen/laut-rechnungsbehoerde-finanzkrise-kostet-us-pensionskassen-zwei-billionen-dollar/3032264.html>. Zugegriffen: 23. August 2016.
- Pohl, D. (2015). Die Bewältigung internationaler Sachverhalte im Steuerstrafrecht. In R. Mellinghoff (Hrsg.), *Steuerstrafrecht an der Schnittstelle zum Steuerrecht* (S. 355–372). Köln: Dr. Otto Schmidt.

- Ramthun, C. (2016). Wie sich die Finanzlobby ein BFH-Urteil zunutze machte. *Wirtschaftswoche*, 31.10.2016. www.wiwo.de/politik/deutschland/berlin-intern-wie-sich-die-finanzlobby-ein-bfh-urteil-zunutze-machte/14745023.html. Zugegriffen: 28. November 2016.
- Rawls, J. (1971). *A Theory of Justice*. Cambridge, Mass.: Harvard University Press.
- Reiß, W. (2015). Kommentierung § 16. In P. Kirchhof (Hrsg.), *Einkommensteuergesetz, Kommentar, 14. Aufl.* Köln: Otto Schmidt.
- Riedel, D. (2016). Der Sieg der Privilegierten. *Handelsblatt*, 22. September 2016. <http://www.handelsblatt.com/politik/deutschland/kommentar-zur-erbschaftsteuerreform-der-sieg-der-privilegierten/14584136.html>. Zugegriffen: 28. September 2016.
- Rückle, D. (2016). Gestaltungen der Firmenwertbilanzierung und ihre Anreizwirkungen bei Mergers and Acquisitions. In A. Brauneis, G. Fritz-Schmied, S. B. Kanduth-Kristen, T. Schuschnig, & R. Schwarz (Hrsg.), *Bewertung von Unternehmen. Festschrift für O.Univ.-Prof. Mag. Dr. Wolfgang Nadvornik* (S. 475–487). Wien: Linde.
- Sachverständigenrat zur Begutachtung der gesamtwirtschaftlichen Entwicklung (2008). *Jahresgutachten 2008/09*. www.sachverstaendigenrat-wirtschaft.de/85.html?&L=0. Zugegriffen: 15. September 2015.
- Sacksofsky, U. (2000). Steuerung der Familie durch Steuern. *Neue Juristische Wochenschrift*, 53, 1896–1903.
- Schildbach, T. (2009). Internationale Rechnungslegung – cui bono? In C.-P. Weber, P. Lorson, N. Pfitzer, H. Kessler, & J. Wirth (Hrsg.), *Berichterstattung für den Kapitalmarkt. Festschrift für Karlheinz Küting zum 65. Geburtstag* (S.103–119). Stuttgart: Schäffer-Poeschel.
- Schildbach, T. (2014). Fair Value Accounting und Abschlussprüfung. In M. Dobler, D. Hachmeister, C. Kuhner, & S. Rammert (Hrsg.), *Rechnungslegung, Prüfung und Unternehmensbewertung, Festschrift zum 65. Geburtstag von Prof. Dr. h.c. Wolfgang Ballwieser* (S. 701–715). Stuttgart: Schäffer-Poeschel.
- Schneider, D. (1979). Zur Rechtfertigung von Erbschaft- und Vermögensteuer. *Steuer und Wirtschaft*, 56, 38–42.
- Schneider, D. (1994). *Grundzüge der Unternehmensbesteuerung, 6. Aufl.* Wiesbaden: Gabler.
- Schneider, D. (1997). *Betriebswirtschaftslehre, Bd. 2: Rechnungswesen, 2. Aufl.* München: Oldenbourg.
- Schneider, D. (2002). *Steuerlast und Steuerwirkung*. München: Oldenbourg.
- Schneider, D., Bareis, P., & Siegel, T. (2013). Für normative Steuerlehre – wider eine Beseitigung des gesellschaftlich-verpflichteten Fundaments der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre. *Deutsches Steuerrecht*, 51, 1145–1151.
- Schnitzer, M. (2016). Ökonomische Analyse steuerlicher Wirtschaftspolitik – Am Beispiel der steuerlichen Förderung von Unternehmen. In S. Sieker (Hrsg.), *Steuerrecht und Wirtschaftspolitik* (S. 53–77). Köln: Otto Schmidt.
- Schreiber, U. (2012). *Besteuerung der Unternehmen, 3. Aufl.* Wiesbaden: Springer Gabler.
- Siegel, T. (1995). Herstellungskosten und Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung. In R. Elschen, T. Siegel, & F. W. Wagner (Hrsg.), *Unternehmenstheorie und Besteuerung. Festschrift zum 60. Geburtstag von Dieter Schneider* (S. 615–672d). Wiesbaden: Gabler.
- Siegel, T. (1998). Diskussionsbeitrag. In P. Fischer (Hrsg.), *Steuervereinfachung* (S. 165). Köln: Otto Schmidt.
- Siegel, T. (1999). Steuern. In W. Korff (Hrsg.), *Handbuch der Wirtschaftsethik, Bd. 3* (S. 354–398). Gütersloh: Gütersloher Verlagshaus.
- Siegel, T. (2000). Konsum- oder einkommensorientierte Besteuerung? Aspekte quantitativer und qualitativer Beweisführung. *Schmalenbachs Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung*, 52, 724–741.

- Siegel, T. (2001). Splitting: Notwendiger Effekt oder fragwürdiger Vorteil? *Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis*, 53, 271–280.
- Siegel, T. (2002). Zur unsinnigen Bilanzierung eines zufälligen Teils des unbekanntes Geschäftswerts nach DRS 1a. *Der Betrieb*, 55, 749–751.
- Siegel, T. (2007a). Rechtsformneutralität – ein klares und begründetes Ziel. In N. Winkeljohann, P. Bareis, & G. Volk (Hrsg.), *Rechnungslegung, Eigenkapital und Besteuerung: Entwicklungstendenzen. Festschrift für Dieter Schneeloch zum 65. Geburtstag* (S. 271–290). München: Vahlen.
- Siegel, T. (2007b). Steuern, Ethik und Ökonomie. *Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis*, 59, 625–646.
- Siegel, T. (2008). Vom Vorsichtsprinzip zum Optimismusprinzip? *Zeitschrift für Steuern und Recht*, 5, 2–5.
- Siegel, T. (2009). Die Integration der Erbschaftsteuer in die Einkommensteuer auf der Grundlage des Realisationsprinzips. In T. Egner, K. Henselmann, & L. Schmidt (Hrsg.): *Steuern und Rechnungslegung. Festschrift zum 65. Geburtstag von Professor Jochen Sigloch* (S. 445–467). Aachen: Shaker.
- Siegel, T. (2012). Gesellschaftspolitische Aufgaben der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre. In R. Hahn, H. Janzen, & D. Matten (Hrsg.), *Die gesellschaftliche Verantwortung des Unternehmens. Festschrift für Professor Dr. Gerd Rainer Wagner* (S. 275–289). Stuttgart: Schäffer-Poeschel.
- Siegel, T. (2015). Kommentierung § 32a EStG. In J. Hey, U. Prinz, & M. Wendt (Hrsg.), *Herrmann / Heuer / Raupach, Einkommensteuer- und Körperschaftsteuergesetz, Kommentar, Lieferung 272*. Köln: Otto Schmidt.
- Siegel, T. (2016). Respekt vor dem Subjektsteuerprinzip als Antwort auf die offenen Fragen der Realteilung. *Der Betrieb*, 69, 2245–2256.
- Siegel, T., Bareis, P., Herzig, N., Schneider, D., Wagner, F. W., & Wenger, E. (2000a). Verteidigt das Anrechnungsverfahren gegen unbedachte Reformen! *Betriebs-Berater*, 55, 1269–1270.
- Siegel, T., Kirchner, C., Elschen, R., Küpper, H.-U., & Rückle, D. (2000b). Juristen und Ökonomen: Kooperation oder Mauerbau? *Steuer und Wirtschaft*, 77, 257–260.
- Siegel, T., Bareis, P., Förster, G., Kraft, G., & Schneeloch, D. (2013). Betriebswirtschaftliche Steuerlehre am Scheideweg? *Finanz-Rundschau Ertragsteuerrecht*, 95, 1128–1132.
- Sterba, J. P. (1974). Justice as Desert. *Social Theory and Practice*, 3, 101–116.
- Tipke, K. (1976). Die Steuergesetzgebung in der Bundesrepublik Deutschland aus der Sicht des Steuerrechtswissenschaftlers. *Steuer und Wirtschaft*, 53, 293–310.
- Tipke, K. (1998). Diskussionsbeitrag. In P. Fischer (Hrsg.), *Steuervereinfachung* (S. 212). Köln: Otto Schmidt.
- Tipke, K. (2000). *Die Steuerrechtsordnung, Bd. 1, 2. Aufl.* Köln: Otto Schmidt.
- Vollmer, F. (1998). *Das Ehegattensplitting*. Baden-Baden: Nomos.
- Wagner, F. W. (1986). Der gesellschaftliche Nutzen einer betriebswirtschaftlichen Steuervermeidungslehre. *FinanzArchiv, N.F.* 44, 32–54.
- Wagner, F. W. (1988). Die zeitliche Erfassung steuerlicher Leistungsfähigkeit. In H. Hax, W. Kern, & H.-H. Schröder (Hrsg.), *Zeitaspekte in betriebswirtschaftlicher Theorie* (S. 261–277). Stuttgart: Schäffer-Poeschel.
- Wagner, F. W. (1999). Eine Einkommensteuer muß eine konsumorientierte Steuer sein. In C. Smekal, R. Sendlhofer, & H. Winner. (Hrsg.), *Einkommen versus Konsum* (S. 15–35). Heidelberg: Physica.
- Wagner, F. W. (2014). „Message follows Method“ – Wie beeinflussen Forschungsmethoden Perspektiven und Programm der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre? *Steuer und Wirtschaft*, 91, 200–215.
- Wagner, F. W. (2015). Die Wissenschaft von der Unternehmensbesteuerung – eine ökonomische Disziplin. *Schmalenbachs Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung*, 67, 522–548.

Wagner, G. G. (2015). Welche Rolle kann wissenschaftliche Beratung in der Politik sinnvollerweise spielen? In P. Weingart, & G. G. Wagner (Hrsg.), *Wissenschaftliche Politikberatung im Praxistest* (S. 189–217). Weilerswist: Velbrück.

Zur Problematik der Besteuerung von Veräußerungsgewinnen aus Streubesitzanteilen bei Kapitalgesellschaften¹

2

Norbert Krawitz

Inhaltsverzeichnis

2.1	Kurze Geschichte der wirtschaftlichen Doppelbelastung von Gewinnen aus Kapitalgesellschaften	26
2.2	Differenzierte Besteuerung von Schachtel- und Streubesitzdividenden.....	27
2.3	Bisherige Nichtverschärfung der Besteuerung von Veräußerungsgewinnen aus Streubesitzanteilen	30
2.4	Anmerkungen zur körperschaftsteuerlichen Freistellung von Veräußerungsgewinnen aus Streubesitzanteilen bei Kapitalgesellschaften.....	31
2.4.1	Gleichbehandlung laufender Dividenden und Veräußerungsgewinne	32
2.4.2	Vergleich Veräußerungsgewinne aus Schachtelbeteiligungen (Quote $\geq 10\%$) und aus Streubesitzanteilen (Quote $< 10\%$)	33
2.4.3	Weitere ökonomische Nachteile	34
2.5	Zusammenfassung.....	35
	Literatur	36

¹ Der Jubilar hat sich in seiner Forschung mit vielen Bereichen der Betriebswirtschaftslehre und dabei auch intensiv mit Fragen der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre beschäftigt. Wesentlichstes Beispiel stellt seine Habilitationsschrift aus dem Jahre 1987 dar, die er im Jahr 1989 veröffentlicht hat (Elschen 1989). Vor dem Hintergrund seiner vielfältigen Beiträge zur Unternehmensbesteuerung seien ihm als Zeichen der langjährigen Verbundenheit die folgenden Anmerkungen zu der erneuten rechtspolitischen Diskussion aus dem Bereich der wirtschaftlichen Doppelbelastung von Gewinnen aus Anteilen an Kapitalgesellschaften gewidmet.

2.1 Kurze Geschichte der wirtschaftlichen Doppelbelastung von Gewinnen aus Kapitalgesellschaften

Die Besteuerung der einbehaltenen und ausgeschütteten Gewinne von Kapitalgesellschaften weist eine wechselvolle Geschichte auf. Die erste Phase der klassischen Körperschaftsbesteuerung führte bis Ende 1976 zu einer wirtschaftlichen Doppelbelastung der in Kapitalgesellschaften erzielten und an natürliche Personen als Anteilseigner ausgeschütteten Gewinne (vgl. zum Begriff der wirtschaftlichen Doppelbelastung z. B. Hey 2008, § 11 Rz. 6; zur Geschichte der Körperschaftsbesteuerung vgl. Heurung 2010, S. 26 ff.; Englisch 2005, S. 7 ff.). Eine Doppel- oder Mehrfachbelastung bei mehrstufigen Beteiligungsketten von Kapitalgesellschaften wurde in den betreffenden Fällen durch die Tariffdifferenzierung sowie durch das frühere Schachtelprivileg und das Institut der körperschaftsteuerlichen Organschaft gem. §§ 14 ff. KStG gemildert oder aufgehoben. Wegen der verschiedenen Mängel des bestehenden Systems befürworteten z. B. das Gutachten des Wissenschaftlichen Beirats beim Bundesministerium der Finanzen vom 11.2.1967 (Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen 1967, S. 51) und das Gutachten der Steuerreformkommission (o. V. 1971, S. 294 ff., S. 320 ff. und insbes. S. 337 f.) eine grundlegende Reform der Körperschaftsteuer, z. B. durch eine Anrechnung der Körperschaftsteuer auf die Einkommen- oder Körperschaftsteuer beim Anteilseigner. Das 1977 eingeführte körperschaftsteuerliche Anrechnungsverfahren verhinderte prinzipiell die angesprochene Doppel- oder Mehrfachbelastung der ausgeschütteten Gewinne. Infolge von kritisierten Praktikabilitätsproblemen und der aufgekommenen europarechtlichen Problematik hat der Gesetzgeber dieses Verfahren allerdings 2001 wieder abgeschafft (vgl. Krawitz 2000, S. 1721 ff.). An seine Stelle trat erneut das klassische Körperschaftsteuersystem, in dessen Zusammenhang das Gesetz aber verschiedenartige Entlastungen vorsah: bei den Kapitalgesellschaften selbst durch Tarifierduktionen (zur Entwicklung der Körperschaftsteuersätze in den letzten Jahrzehnten vgl. z. B. Hey 2008, § 11 Rz. 110; Schnitger und Käks 2012, § 23 KStG Rz. 3 ff.), bei natürlichen Personen als Anteilseignern zunächst im Wege des Halbeinkünfteverfahrens, später durch das Teileinkünfteverfahren und ab 2009 im nichtbetrieblichen Bereich auch mit Hilfe der Abgeltungsteuer (vgl. zu deren Einführung umfassend z. B. Schlotter und Jansen 2008).

Im Rahmen der Abschaffung des Anrechnungsverfahrens stellte das Körperschaftsteuerrecht bei einem Bezug von Gewinnen aus anderen Kapitalgesellschaften die empfangende Kapitalgesellschaft zur Vermeidung der wirtschaftlichen Doppelbelastung generell von der Körperschaftsteuer frei (vgl. § 8b Abs. 1 KStG i. d. F. des StSenkG vom 23.10.2000). Schon vorher waren Ausschüttungen aus ausländischen Gesellschaften unter bestimmten Bedingungen gemäß § 8b KStG i. d. F. StandOG vom 13.9.1993 von der inländischen Körperschaftsteuer befreit (vgl. zur Rechtsentwicklung auch Schnitger 2012, § 8b KStG, Rz. 3). Die vollständige Steuerfreiheit der empfangenden Dividenden wurde jedoch durch die Besteuerung von 5 % der Bezüge i. S. v. § 8b Abs. 1 KStG eingeschränkt, da das Gesetz diesen Anteil als Ausgaben fingiert, die nicht als Betriebsausgaben abgezogen werden dürfen (vgl. § 8b Abs. 5 KStG). Bei Beteiligungsketten von Kapitalgesellschaften über mehr als zwei Ebenen

kommt es somit infolge der jeweiligen Besteuerung von 5 % der empfangenden Gewinne zu einem sogenannten Kaskadeneffekt (vgl. z. B. Gosch 2010, S. 73). Der eigentliche und gravierendere Kaskadeneffekt würde allerdings eintreten, wenn bei Weiterleitung von Gewinnen ohne Freistellung eine Mehrfachbesteuerung erfolgte (vgl. grundlegend zum Kaskadeneffekt z. B. FG Düsseldorf, Urteil vom 13.12.2011; Gröbl und Adrian 2010, S. 774; Intemann 2013, S. 1239; Niehus und Wilke 2014, S. 137, S. 139, S. 148 ff. und S. 162).

Die angeführte Steuerfreistellung gilt gem. § 8b Abs. 2 KStG auch für Gewinne aus der Veräußerung der Anteile an anderen Kapitalgesellschaften, die eine Kapitalgesellschaft erzielt (siehe Abschn. 2.3).

Infolge der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofes (EuGH) (Urteil vom 20.10.2011, C-284/09; vgl. dazu z. B. Hechtner und Schnitger 2013, S. 269 ff.; Intemann 2013, S. 1239 ff.), der die Steuerbelastung aus dem Kapitalertragsteuerabzug bei Gewinnausschüttungen an ausländische Kapitalgesellschaften mit Streubesitzanteilen als einen Verstoß gegen die Kapitalverkehrsfreiheit ansah (vgl. z. B. Desens 2013, S. 13*ff.; Kusch 2013, S. 1068; Lemaître 2013, S. R97; Rathke und Ritter 2014, S. 1207), kam es mit der Änderung des Körperschaftsteuergesetzes durch das Gesetz zur Umsetzung des EuGH-Urteils vom 20.10.2011 zu einer erneuten Differenzierung zwischen Schachtel- und Streubesitzdividenden (Gesetz vom 21.3.2013, BGBl. 2013 I, S. 561). Damit wurde die Besteuerung für inländische und ausländische Kapitalgesellschaften angeglichen (vgl. z. B. Empfehlungen des Finanzausschusses, in BR-Drucks. 632/1/12, S. 32). Es handelt sich dabei aber um eine „Gleich-Schlechter-Stellung“ (Lemaître 2013, S. R97; ähnlich Kusch 2013, S. 1075), bezüglich der entstehenden Gewerbesteuerbelastung sogar um eine Inländerdiskriminierung (vgl. Desens 2013, S. 16*). Eine mögliche Alternative hätte in einer Erstattung der Kapitalertragsteuer bei Streubesitzanteilen beschränkt steuerpflichtiger ausländischer Gesellschafter bestanden (vgl. z. B. Kusch 2013, S. 1068 ff.). Der ursprüngliche Bundestagsbeschluss enthielt diese Lösung (vgl. z. B. Alber 2014, S. 142). Über den Vermittlungsausschuss hat der Bundesrat aber die profiskalische Variante der Besteuerung von Streubesitzdividenden durchgesetzt (vgl. Kusch 2013, S. 1068 ff.).

2.2 Differenzierte Besteuerung von Schachtel- und Streubesitzdividenden

Nach der neuen Rechtslage muss somit bei Gewinnausschüttungen von Kapitalgesellschaften zwischen Schachtel- und Streubesitzbeteiligungen bei den empfangenden oder durchleitenden Kapitalgesellschaften unterschieden werden. Die insoweit begünstigte Verflechtung setzt im Körperschaftsteuerrecht gem. § 8b Abs. 4 Satz 1 KStG eine Beteiligung von mindestens 10 % des Grund- oder Stammkapitals zu Beginn des jeweiligen Kalenderjahres voraus (vgl. z. B. Benz und Jetter 2013, S. 491 ff.; Kusch 2013, S. 1070 f.; Hechtner und Schnitger 2013, S. 271 ff.; Intemann 2013, S. 1240 ff.). Besondere Ermittlungsprobleme entstehen u. a. bei unterjährigem Erwerb von Anteilen (vgl. z. B. Alber 2014, S. 143; Ebner Stolz und Bundesverband der Deutschen Industrie e. V. 2014, Rz. 242). Für die Gewerbesteuer bedarf es

sogar einer Beteiligung von mindestens 15 % des Grund- oder Stammkapitals (§ 8 Nr. 5 i. V. m. § 9 Nr. 2a GewStG). Allerdings verlangte die Mutter-Tochter-Richtlinie bezüglich dieser höheren Quote eine Ausnahme für Beteiligungen im Bereich der Europäischen Union (EU) und der übrigen Staaten des Europäischen Wirtschaftsraumes (EWR), in denen gem. § 9 Nr. 7 GewStG ebenfalls die Beteiligungsgrenze von 10 % gilt (vgl. auch Kusch 2013, S. 1072). Beteiligungen unter 10 % bzw. unter 15 % werden daher als Streubesitzbeteiligungen im Sinne des Körperschaftsteuerrechts bzw. des Gewerbesteuerrechts bezeichnet (vgl. z. B. Intemann 2013, S. 1239; Lemaitre 2013, S. R97) und sind von der Freistellung bei der empfangenden Kapitalgesellschaft gem. § 8b KStG ausgenommen.

An deren Stelle tritt nun die Erfassung im Einkommen, wobei umstritten ist, ob die Bezüge im vollen Umfang der Körperschaftsbesteuerung zu unterwerfen sind oder ob eine Anwendung des Teileinkünfteverfahrens nach § 3 Nr. 40 EStG i. V. m. § 8 KStG erfolgen kann (für die Anwendung des Teileinkünfteverfahrens Beyme 2014, S. 867 ff.; Rathke und Ritter 2014, S. 1207 ff.; für eine volle Erfassung Finanzverwaltung gem. R 8.1 KStR 2015; ohne explizite Diskussion der Frage der Anwendbarkeit des Teileinkünfteverfahrens in diesem Sinne wohl auch Benz und Jetter 2013, S. 490; Kusch 2013, S. 1070; Watrin und Eberhardt 2013, S. 814 und S. 816; Ebner Stolz und Bundesverband der Deutschen Industrie 2014, Rz. 69; Ebner Stolz und Bundesverband der Deutschen Industrie 2015, Rz. 71). Aus dem Gesetzeswortlaut von § 8b Abs. 4 Satz 1 KStG kann man nicht zwingend ableiten, dass eine volle Einbeziehung zu erfolgen hat und nicht die allgemeinen Regeln der Einkommensermittlung gem. § 8 Abs. 1 Satz 1 KStG mit dessen Verweis auf die Vorschriften des Einkommensteuergesetzes gelten sollen. Mit der Nichtanwendung des Teileinkünfteverfahrens bei Dividendenbezügen würden Kapitalgesellschaften gegenüber Personenunternehmen deutlich schlechter gestellt.

Bei Beteiligungen ab 10 % und unter 15 % werden bei Herkunft aus Drittstaaten die freigestellten 95 % der Gewinnausschüttung bei der empfangenden Kapitalgesellschaft dem Gewerbeertrag nach § 8 Nr. 5 GewStG wieder hinzugerechnet.

Der aus der beschriebenen Differenzierung resultierende Belastungsunterschied sei mit Hilfe eines einfachen Beispiels für eine zweigliedrige Kette inländischer Kapitalgesellschaften und natürlicher Personen als Anteilseigner veranschaulicht. Die Schachtelbeteiligung soll sowohl die körperschaftsteuerliche als auch die gewerbesteuerliche Voraussetzung erfüllen. Bei der natürlichen Person als Anteilseigner soll sich die Beteiligung im Privatvermögen befinden. Somit gilt für deren Steuerbelastung die Abgeltungsteuer von 25 % und der Solidaritätszuschlag von 5,5 % auf die Einkommensteuer in Höhe von 25 % = 1,375 %, insgesamt also 26,375 % vom empfangenen Gewinn vor Steuern. Hier wird von einer expliziten Darstellung der Kapitalertragsteuer auf der Ebene der Kapitalgesellschaften abgesehen, da diese zu keiner endgültigen Mehrbelastung führt. Des Weiteren wird angenommen, dass der Sparerfreibetrag gem. § 20 Abs. 9 EStG bereits ausgeschöpft und somit nicht mehr relevant ist. Auf eine Einbeziehung der Kirchensteuer wird verzichtet. Es wird davon ausgegangen, dass im Falle der Streubesitzanteile – trotz der z. T. gegensätzlichen Äußerungen – das Teileinkünfteverfahren Anwendung findet.

Vorgang	Art der Beteiligung	
	Kapitalgesellschaft mit Schachtel- beteiligung	Kapitalgesellschaft mit Streubesitz- beteiligung
Gewinn der Beteiligungskapitalgesellschaft	100,00 €	100,00 €
- KSt und GewSt: 29 % (Annahme: Gewerbesteuer-Hebesatz = 400 %)	29,00 €	29,00 €
Ausschüttung an die die Beteiligung haltende Kapitalgesellschaft	71,00 €	71,00 €
- Freistellung bei der die Beteiligung haltenden Kapitalgesellschaft: 95 % (100 % - 5 % gem. § 8b Abs. 3 KStG)	-67,45 €	
- Freistellung gem. § 3 Nr. 40 Satz 1 EStG i. V. m. § 8 KStG: 40 %		-28,40 €
Bemessungsgrundlage	3,55 €	42,60 €
- KSt und GewSt: 29 %	1,03 €	12,35 €
Ausschüttung an Anteilseigner (natürliche Person)	69,97 €	58,65 €
- ESt und SolZ: 26,375 %	18,45 €	15,47 €
Nettoertrag aus Kapitalbeteiligung	51,52 €	43,18 €
Gesamte Ertragsteuerbelastung	48,48 €	56,82 €

Symbolerläuterungen: ESt = Einkommensteuer, GewSt = Gewerbesteuer, KSt = Körperschaftsteuer, SolZ = Solidaritätszuschlag.

Tab. 2.1 Ertragsteuerbelastung bei inländischen Schachtel- und Streubesitzbeteiligungen von zwei hintereinander geschalteten Kapitalgesellschaften mit einer natürlichen Person als Anteilseigner

Für den Anteilseigner ergibt sich somit ein Belastungsunterschied von 8,34 % bezogen auf den ursprünglich erzielten Gewinn. Ein solcher Unterschied vergrößert sich bei mehrgliedrigen Beteiligungsketten. Er würde sich deutlich auf 14,41 % vergrößern, wenn auf der Ebene der zwischengeschalteten Kapitalgesellschaft nicht das Teileinkünfteverfahren angewandt würde, sondern eine volle Besteuerung der empfangenen Dividenden erfolgte. Die gesamte Ertragsteuerbelastung betrüge dann 62,89 %.

Die Kernfrage, der hier nachgegangen werden soll, lautet, ob ein solcher Belastungsunterschied einmal auf der Ebene der Kapitalgesellschaften und zum anderen bei einer Einbeziehung der natürlichen Personen als Anteilseigner begründet werden kann. Als Maßstäbe

können für die Beurteilung die allgemein oder weitgehend anerkannten Besteuerungsprinzipien herangezogen werden (vgl. zu einem Überblick Elschen 1993, Sp. 362 m. w. N.). Hier sind vor allem das Leistungsfähigkeitsprinzip und die ökonomische Forderung nach Entscheidungsneutralität zu nennen.

Das frühere Schachtelprivileg im Rahmen des ursprünglichen klassischen Körperschaftsteuersystems verfolgte den Zweck, die bei einer Gewinnausschüttung von einer unbeschränkt steuerpflichtigen Kapitalgesellschaft an eine andere unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaft drohende wirtschaftliche Doppelbelastung zu vermeiden. Es setzte aber eine Beteiligung von mindestens 25 % seit Beginn des Wirtschaftsjahrs voraus. Diese Quote war aus der sog. Sperrminorität bei Aktiengesellschaften abgeleitet, die einen gewissen Kontroll- und Mitspracheeinfluss bezüglich der unternehmerischen Entscheidungen gewährt. Die nicht begünstigten Streubesitzanteile wurden prinzipiell – abgesehen von der Tarifiereduktion für ausgeschüttete Gewinne – von der Doppelbelastung getroffen. Schüttete die empfangende Kapitalgesellschaft die erhaltenen Gewinne nicht weiter aus, wurden diese allerdings mit einer Nachsteuer gem. § 9 Abs. 3 und § 19 Abs. 5 KStG i. d. F. vor 1977 belegt, die den Vorteil des reduzierten Ausschüttungssteuersatzes wieder aufhob.

In einem ökonomisch orientierten Steuersystem, in dem wirtschaftliche Doppelbelastungen einmal erzielter Gewinne eigentlich vermieden werden sollen, hat eine unterschiedliche Belastung von Schachtel- und Streubesitzdividenden keinen Platz. Gewinne aus Streubesitzanteilen verschaffen keine höhere Leistungsfähigkeit als Schachteldividenden. Gerade unter dem Gesichtspunkt der Bekämpfung zunehmender Konzentration in der Wirtschaft sollten Streubesitzdividenden steuerlich nicht schlechter als Schachtelbeteiligungen gestellt werden. Auch unter dem Gesichtspunkt der Nichtdiskriminierung von Eigenkapitalfinanzierung dürfen Streubesitzdividenden nicht doppelt oder mehrfach belastet werden, damit die Eigenkapitalvergütungen auch bei vielfältigen Kleinbeteiligungen gegenüber den Fremdkapitalvergütungen nicht zusätzlich steuerlich benachteiligt werden (zur Finanzierungsneutralität der Besteuerung vgl. Kiesewetter und Rumpf 2009). Sowohl nach dem Prinzip der Leistungsfähigkeit als auch nach den Anforderungen der Entscheidungsneutralität sind die aufgezeigten Belastungsunterschiede zwischen Streubesitz- und Schachteldividenden somit nicht zu rechtfertigen (vgl. auch Englisch 2005, S. 124 ff. und S. 440 ff.). Deshalb wird dieser Bruch im Körperschaftsteuersystem – z. T. heftig – kritisiert (vgl. z. B. Hechtner und Schnitger 2013, S. 279; Intemann 2013, S. 1239 f. und S. 1243; Desens 2013, S. 14*).

2.3 Bisherige Nichtverschärfung der Besteuerung von Veräußerungsgewinnen aus Streubesitzanteilen

Vor dem Hintergrund der körperschaftsteuerlichen Erfassung oder Freistellung laufender Gewinne (Dividenden) musste bzw. muss der Gesetzgeber naturgemäß auch die Körperschaftsbesteuerung entstehender Gewinne aus der Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften regeln. Wie bereits angedeutet, hat er bei der Änderung des Körperschaftsteu-

ersystems durch das Steuersenkungsgesetz 2000 die generelle Freistellung auch auf die Gewinne aus der Veräußerung von Beteiligungen an Kapitalgesellschaften ausgedehnt (vgl. § 8b Abs. 2 KStG i. d. F. StSenkG 2000). Im Wesentlichen wurde dafür als Begründung angeführt, dass „die Veräußerung einer Beteiligung einer Totalausschüttung wirtschaftlich gleichkommt“ und dass „bei Veräußerung einer Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft durch eine Kapitalgesellschaft [...] der Gewinn im Unternehmenssektor“ bleibt (BT-Drucks. 14/2683, S. 96). Das zunächst eingeführte Halbeinkünfteverfahren öffnete sogar „die Möglichkeit, Beteiligungen im unternehmerischen Bereich ohne Steuerbelastung zu veräußern und so eine betriebswirtschaftlich vernünftige Beteiligungsstruktur zu schaffen“ (BT-Drucks. 14/2683, S. 95). Der Veräußerungsgewinn beruhe regelmäßig auch auf offenen und stillen Reserven, wobei die offenen Reserven bei der Beteiligungsgesellschaft bereits versteuert seien und stille Reserven steuerverhaftet blieben (vgl. BT-Drucks. 14/2683, S. 120). Diese Argumentationen wurden zunächst auch in der späteren parlamentarischen Diskussion beibehalten (vgl. z. B. BT-Drucks. 16/2196, S. 2).

Auch bei der Einführung der Körperschaftbesteuerung auf empfangene Dividenden aus Streubesitzanteilen durch das angesprochene Gesetz vom 21.3.2013 blieben die Gewinne aus der Veräußerung von Streubesitzanteilen ausgespart (vgl. z. B. Hechtner und Schnitger 2013, S. 271). Die Bundesregierung hat jedoch im Rahmen des parlamentarischen Vermittlungsverfahrens eine Protokollerklärung abgegeben, nach der „die künftige steuerliche Behandlung von Veräußerungsgewinnen aus Streubesitz erneut ergebnisoffen“ aufgegriffen und „die notwendigen Folgerungen“ gezogen werden sollen (BR-Plenarprotokoll 907 vom 1.3.2013, Anlage 4, S. 119*). Die früheren Argumente scheinen vergessen bzw. nicht mehr zu gelten.

Der Diskussionsentwurf des Bundesministeriums der Finanzen zum Investmentsteuerreformgesetz vom 21.7.2015 enthielt im geplanten § 8b Abs. 4 KStG zwar die betreffende Besteuerung der Veräußerungsgewinne aus Streubesitzanteilen; im späteren Referentenentwurf vom 16.12.2015 sowie im Gesetz vom 19.7.2016 (BGBl. 2016 I, S. 1730) wurde diese jedoch wieder herausgenommen. Auch wenn soweit erkennbar europarechtlich keine Notwendigkeit besteht, die Körperschaftbesteuerung auf Veräußerungsgewinne aus Streubesitzanteilen auszudehnen, kann also die bisher beibehaltene Freistellung aufgrund der Diskussionen keinesfalls als endgültig angesehen werden.

2.4 Anmerkungen zur körperschaftsteuerlichen Freistellung von Veräußerungsgewinnen aus Streubesitzanteilen bei Kapitalgesellschaften

Zur Beurteilung der Freistellung bzw. einer möglichen Ausdehnung der Steuerpflicht auf Veräußerungsgewinne aus Streubesitzanteilen bei Kapitalgesellschaften können zunächst vor allem zwei Vergleichsfälle herangezogen werden:

2.4.1 Gleichbehandlung laufender Dividenden und Veräußerungsgewinne

Hier wird zunächst noch die allgemeine Freistellung von Dividenden bzw. Veräußerungsgewinnen aus Beteiligungen an Kapitalgesellschaften angesprochen. Die steuerpolitischen Argumente für eine Gleichstellung wurden bereits in Abschn. 2.3 angeführt. Die Fachliteratur hat die Gleichstellung von Anteilsveräußerung mit dem Argument der Totalausschüttung vielfach aufgegriffen (vgl. Roderburg 2004, S. 42 ff.; Hey 2008, Rz. 14; Gröbl und Adrian 2010, S. 774). Soweit der Veräußerungserlös und damit der entstandene Veräußerungsgewinn auf versteuerten offenen Rücklagen beruhen, kann das angeführte Argument steuersystematisch und betriebswirtschaftlich als begründet angesehen werden (zur Anteilswert-erhöhung durch Selbstfinanzierung vgl. Elschen 1989, S. 132; zur Entsprechung des Veräußerungsgewinns mit kumulierten Gewinnen vgl. Gosch 2010, S. 64; Hechtner und Schnitger 2013, S. 270; zur Steuersystematik Seer und Drüen 2002, S. 1098). In der Literatur wird z. T. vom einem „Prinzip der Gleichbehandlung von Dividenden und Veräußerungsgewinnen“ gesprochen (Hechtner und Schnitger 2013, S. 271). Weniger eindeutig kann die Steuerfreiheit begründet werden, soweit der Veräußerungspreis (zusätzlich) steuerbehaftete stille Reserven vergütet (zu einer entsprechenden Kritik Seer und Drüen 2002, S. 1099; Hey 2008, Rz. 14). Hierin kann ein Aufschub der Besteuerung durch den Fiskus gesehen werden.

Damit wird die Unvollkommenheit des Arguments deutlich: Soweit der Veräußerungserlös auf andere Faktoren zurückzuführen ist, gilt das Argument nicht mehr oder nur noch eingeschränkt (vgl. Seer und Drüen 2002, S. 1098 f.; Hey 2008, Rz. 14 m. w. N.; zur Kritik an der Äquivalenz von Gewinnausschüttungen und Veräußerungsgewinnen Desens 2013, S. 14*). Veräußerungspreise von Unternehmensanteilen beruhen zumindest auch auf allgemeinen Marktentwicklungen, zukünftigen Gewinnerwartungen und möglichen Spekulationseinflüssen (vgl. Krawitz 2000, S. 1722; Gröbl und Adrian 2010, S. 774). Eine Aufteilung des Veräußerungspreises und damit des Veräußerungsgewinns lässt sich jedoch theoretisch und praktisch kaum durchführen (vgl. Seer und Drüen 2002, S. 1099). Damit entfällt eine einfache und eindeutige Beurteilung der systematischen Notwendigkeit der Steuerbefreiung von Gewinnen aus Anteilsveräußerungen aus dem hier zunächst angeführten Gesichtspunkt.

Deshalb muss die Begründung tiefer angesetzt werden: Der Verkehrswert (Veräußerungspreis bzw. Börsenkurs) resultiert im Wesentlichen aus den diskontierten prognostizierten zukünftigen Ausschüttungen (vgl. Schreiber und Rogall 2003, S. 499; Roderburg 2004, S. 43), diese wiederum aus dotierten Rücklagen der Vergangenheit und/oder in der Zukunft erwarteten Gewinnen. Beide werden prinzipiell auf der Ebene der Kapitalgesellschaft und bei der Ausschüttung an natürliche Personen als Gesellschafter auf deren Ebene besteuert. Insoweit stellt eine Besteuerung von Veräußerungsgewinnen eine Doppelbesteuerung im weiteren Sinne dar, die betriebswirtschaftlich zu überprüfen ist (eine systemwidrige Doppelbesteuerung bejahen Gröbl und Adrian 2010, S. 774).

Erzielen natürliche Personen als Gesellschafter den Veräußerungsgewinn, so lässt sich dessen Besteuerung bei isolierter Betrachtung mit der erzielten Vermögensmehrung aus

dem Leistungsfähigkeitsprinzip begründen (vgl. zum Individualsteuerprinzip Hey 2008, Rz. 14 m. w. N.). Eine solche isolierte Sicht weist jedoch aus ökonomischen Überlegungen erhebliche Mängel auf. Es müssen vielfältige ökonomische Folgen der Steuerbelastung der verschiedenen Ebenen bedacht werden (ähnlich Roderburg 2004, S. 47). Auch kann eine Übernahme der latenten Steuerbelastung möglicherweise den Preis der Unternehmensanteile beeinflussen, d. h. reduzieren (zur Analyse der Preisbeeinflussung vgl. insbesondere Schreiber und Rogall 2003, S. 499 ff.). Erzielen zwischen gewinnerwirtschaftender Kapitalgesellschaft und natürlicher Person als Gesellschafter liegende Kapitalgesellschaften entsprechende Veräußerungsgewinne, so würde eine Besteuerung aus Sicht der natürlichen Person als Anteilseigner die gesamte Ertragsteuerbelastung in Bezug auf den eigentlich erzielten Gewinn über die normale tarifliche Quote hinaus erhöhen. Es käme zu einer Ertragsteuernkumulation oder zu dem bereits angesprochenen Kaskadeneffekt. Das Gebot der Einmalbesteuerung erzielter Unternehmensgewinne sollte hier das Prinzip der Individualbesteuerung verdrängen (vgl. Roderburg 2004, S. 218 und S. 276 f.).

Insgesamt ist die steuerliche Gleichstellung von laufenden und von Veräußerungsgewinnen aber keinesfalls ökonomisch zwingend (vgl. bereits Krawitz 2000, S. 1722). Eine einfache Gleichsetzung von Totalausschüttung und Anteilsveräußerung trifft aus rechtlichen und ökonomischen Gründen nicht zu. Bei einer echten Totalausschüttung bleiben die übrigen Mitgliedschaftsrechte und insbesondere der Anspruch auf zukünftige Gewinne bestehen, während eine Veräußerung des Anteils an der Kapitalgesellschaft die vollständige Hergabe der Anteilsrechte bedeutet. Der daraus resultierende Veräußerungsgewinn kann somit eine eigenständige steuerliche Leistungsfähigkeit verkörpern. Ob dieser Teilaspekt allerdings ausreicht, die sonstigen Nachteile einer Veräußerungsgewinnbesteuerung generell zu kompensieren, muss jedoch bezweifelt werden.

Weitere Differenzierungen sind bei grenzüberschreitenden Gewinntransfers erforderlich, bei denen die Vorabsteuerbelastungen im Inland oder Ausland liegen können. Auf diese kann hier aus Raumgründen nicht näher eingegangen werden.

2.4.2 Vergleich Veräußerungsgewinne aus Schachtelbeteiligungen (Quote $\geq 10\%$) und aus Streubesitzanteilen (Quote $< 10\%$)

Sowohl die Besteuerung der laufenden Dividenden als auch die Freistellung entstehender Veräußerungsgewinne aus Kapitalgesellschaftsanteilen bei der empfangenden Kapitalgesellschaft darf nicht von der Anteilsquote abhängig gemacht werden (zur nicht gerechtfertigten Mehrbelastung vgl. auch Intemann 2013, S. 1243). Im Allgemeinen nimmt zwar mit zunehmender bzw. dem Erreichen einer bestimmten Anteilsquote der unternehmerische Einfluss auf die Beteiligungskapitalgesellschaft zu; der Grad des unternehmerischen Einflusses ist jedoch kein ausreichendes Merkmal für eine Steuerbelastungsdifferenzierung. Eine Grenze von 25 % – wie im früheren körperschaftsteuerlichen Schachtelprivileg – würde zwar eine gesellschaftsrechtlich und ökonomisch relevante Größe darstellen (siehe Abschn. 2.2); der aus den internationalen Entwicklungen hervorgegangenen Grenze von 10 %

haftet jedoch für die innerstaatliche Belastungsdifferenzierung eine gewisse Willkür an. Wie bei der Besteuerung laufender Dividenden weisen Veräußerungsgewinne aus Streubesitzanteilen keine höhere steuerliche Leistungsfähigkeit auf als solche aus Schachtelbeteiligungen.

Falls in der Nichtbesteuerung der Veräußerungsgewinne aus Streubesitzanteilen eine Umgehungsmöglichkeit für die Besteuerung laufender Dividenden gesehen wird, muss gerade den Streubesitzanteilen eine Einflussnahme auf erhöhte Ausschüttungen oder sogar eine Vollausschüttung im Sinne des sog. Balooning-Konzeptes im Allgemeinen abgesprochen werden (vgl. Desens 2013, S. 14*; ähnlich Hechtner und Schnitger 2013, S. 271). Deswegen wäre die Belastungskumulation bei einer Ausdehnung der Körperschaftsbesteuerung auf Veräußerungsgewinne von Streubesitzanteilen bei Kapitalgesellschaften ökonomisch zu kritisieren. Dazu lassen sich auch noch weitere Argumente anführen.

2.4.3 Weitere ökonomische Nachteile

Der Besteuerung von Streubesitzdividenden und der diskutierten Besteuerung von Veräußerungsgewinnen aus Streubesitzanteilen kommt eine erhebliche Bedeutung für die Eigenkapitalkosten von Kapitalgesellschaften und damit Relevanz für Finanzierungsentscheidungen zu (zum Kapitalkostenbegriff unter Berücksichtigung von Steuern vgl. z. B. Homburg et al. 2007, S. 376 f.; Kieseewetter und Rumpf 2009, S. E6 ff. m. w. N.). Eigenkapitalfinanzierung von Kapitalgesellschaften findet nicht nur in unmittelbarer Weise durch natürliche Personen als Gesellschafter oder über Mehrheits- bzw. Schachtelbeteiligungen statt, sondern auch über indirekte Beteiligungsketten mit Streubesitzanteilen. Der negative Effekt der körperschaftsteuerlichen Belastungskumulation erhöht insoweit die steuerliche Benachteiligung der Eigenkapital- gegenüber der Fremdkapitalfinanzierung. Dass eine solche Benachteiligung der Eigen- gegenüber der Fremdfinanzierung unerwünscht ist, hat auch der Jubilar bereits vor Jahren verdeutlicht (so zur Zielsetzung der früheren Körperschaftsteuerreform BT-Drucks. 7/1470, S. 327; Elschen 1989, S. 37; vgl. ferner Elschen 1993, Sp. 363).

Dieser Nachteil wird noch einmal in besonderer Weise bei der Eigenfinanzierung durch Wagniskapitalgeber gesehen (vgl. Bundessteuerberaterkammer 2015; Ebner Stolz und Bundesverband der Deutschen Industrie 2015, Rz. 32). Die aus den realisierten Wertsteigerungen der Anteile an Start-up-Unternehmen resultierenden Veräußerungsgewinne stellen einen wesentlichen Teil der Vergütung für das eingegangene Risiko dar (in enger Anlehnung an Bundessteuerberaterkammer 2015).

Eine Besteuerung der Veräußerungsgewinne auf Streubesitzanteilen würde generell die Risikoreduktion durch Diversifikation von Vermögensanlagen in Kapitalgesellschaften beeinträchtigen (vgl. ähnlich Kieseewetter und Rumpf 2009 S. E4). Damit hängen zwei weitere Folgewirkungen zusammen:

- Eine Besteuerung von Veräußerungsgewinnen auf Streubesitzanteilen würde die Finanzierung der betrieblichen und privaten Altersvorsorge einschränken, da diese in vielen Fällen mit Streubesitzanteilen unterlegt ist (vgl. Bundesverband der Deutschen Industrie 2013; ebenso Lemaitre 2013, S. R97; Ebner Stolz und Bundesverband der Deutschen In-

dustrie 2015, Rz. 32). Hier würde der zitierte Kaskadeneffekt besonders stark negativ zu Buche schlagen (vgl. Bundesverband der Deutschen Industrie 2013);

- eine Besteuerung von Streubesitzdividenden und von Veräußerungsgewinnen aus Streubesitzanteilen behindert ferner eine politisch erwünschte Vermögensbildung in breiten Bevölkerungsschichten (so schon zum Nachteil der Doppelbelastung im klassischen Körperschaftsteuersystem Birkholz und Wöhe 1981, S. 880).

Mit der dargestellten Belastungskumulation werden die spezifischen steuerlichen Förderungen bzw. Subventionen einer eigenverantwortlichen Vermögensbildung (auch in Arbeitnehmerhand) zur Risikoabsicherung und Altersvorsorge konterkariert. Leider ist die früher intensiv geführte Diskussion zur breiten Streuung der Vermögensbildung derzeit in den Hintergrund getreten (zur Zielsetzung der früheren Körperschaftsteuerreform vgl. auch Elschen 1989, S. 37 m. w. N.). Die private und betriebliche Altersversorgung darf wegen der Schwächen der gesetzlichen Renten keine weiteren Hemmnisse erfahren.

2.5 Zusammenfassung

Wie bei der Abschaffung des körperschaftsteuerlichen Anrechnungsverfahrens haben europarechtliche Gründe zu einer höheren Besteuerung von Streubesitzdividenden in mehrstufigen Beteiligungen von Kapitalgesellschaften geführt. Damit wurden Verstöße gegen die Anforderungen des EU-Binnenmarktes zwar beseitigt; es werden aber inländische Belastungsunterschiede und Diskriminierungen in Kauf genommen, die betriebswirtschaftliche und damit letztlich auch volkswirtschaftliche Nachteile bewirken. Der Gesichtspunkt der unternehmerischen Einflussmöglichkeit des Anteiligners auf die Entscheidungen in der Kapitalgesellschaft, der für die europarechtliche Beurteilung der Konformität vor allem mit der Niederlassungs- bzw. Kapitalverkehrsfreiheit eine Rolle spielt (vgl. dazu z. B. Rust 2009, S. 2569 f.), kann für die inländische Beurteilung der Gleichmäßigkeit der Besteuerung nicht ausschlaggebend sein.

Eine Gleichbehandlung mit laufenden Dividenden aus Streubesitz würde vordergründig auch für eine Besteuerung der Veräußerungsgewinne aus Streubesitzanteilen sprechen. Die notwendige Gleichbehandlung der Streubesitzanteile mit Schachtelbeteiligungen und die sonstigen Nachteile einer zusätzlichen Steuerbelastung sprechen jedoch für eine Beibehaltung der Freistellung erzielter Veräußerungsgewinne auch aus Streubesitzanteilen (im Ergebnis ebenso Schreiber und Rogall 2003, S. 502; Ebner Stolz und Bundesverband der Deutschen Industrie 2015, Rz. 32; Bundessteuerberaterkammer 2015). Die Rücknahme der Steuerbefreiung für erhaltene Dividenden aus Streubesitzanteilen bei Kapitalgesellschaften hat zu einer prinzipiellen Mehrfachbelastung in Beteiligungsketten erzielter Gewinne und zu zahlreichen Folgeproblemen geführt (vgl. z. B. Benz und Jetter 2013, S. 491 ff.; Hechtner und Schnitger 2013, S. 279). Eine Ausdehnung auf Veräußerungsgewinne aus Streubesitzanteilen würde diese ökonomisch unerwünschten Folgen nur ausweiten.

Literatur

- Alber, M. (2014). Die neue Steuerpflicht für Streubesitzdividenden nach § 8b Abs. 4 KStG n.F. *Zeitschrift für Familienunternehmen und Strategie*, 4, 141–146.
- Benz, S., & Jetter, J. (2013). Die Neuregelung zur Steuerpflicht von Streubesitzdividenden. *Deutsches Steuerrecht*, 51, 489–496.
- Beyme, S. (2014). Ist das Teileinkünfteverfahren für Streubesitzdividenden bei Körperschaften anwendbar? *Neue Wirtschafts-Briefe*, 12, 867–869.
- Birkholz, H., & Wöhe, G. (1981). *Körperschaftsteuer*. In G. Strickrodt (Hrsg.), *Handwörterbuch des Steuerrechts*, Bd. 2 (S. 878–883), 2. Aufl. München: C. H. Beck.
- Bundessteuerberaterkammer (2015). *Pressemitteilung vom 8.9.2015*.
- Bundesverband der Deutschen Industrie (2013). *Pressemitteilung vom 27.2.2013*.
- Desens, M. (2013). Kritische Bestandsaufnahme zu den geplanten Änderungen in § 8b KStG. *Deutsches Steuerrecht*, 51, Beihefter 4/2013, 13*–24*.
- Ebner Stolz, & Bundesverband der Deutschen Industrie (2014). *Änderungen im Steuer- und Wirtschaftsrecht 2014/2015*. Bonn: Stollfuß-Medien.
- Ebner Stolz, & Bundesverband der Deutschen Industrie (2015). *Änderungen im Steuer- und Wirtschaftsrecht 2015/2016*. Bonn: Stollfuß-Medien.
- Elschen, R. (1993). Besteuerungsprinzipien. In W. Wittmann, & E. Grochla (Hrsg.), *Handwörterbuch der Betriebswirtschaftslehre*, Bd. 1, (Sp. 362–374), 5. Aufl. Stuttgart: Schäffer-Poeschel.
- Elschen, R. (1989). *Institutionale oder personale Besteuerung von Unternehmungsgewinnen?* Hamburg: Steuer- und Wirtschaftsverlag.
- Englisch, J. (2005). *Dividendenbesteuerung. Europa- und verfassungsrechtliche Vorgaben im Vergleich der Körperschaftsteuersysteme Deutschlands und Spaniens*. Köln: De Gruyter.
- Gosch, D. (2010). Über Streu- und Schachtelbesitz. In W. Kessler, & N. Herzig (Hrsg.), *Unternehmensbesteuerung. Festschrift für Norbert Herzig* (S. 63–88). München: C. H. Beck.
- Gröbl, E., & Adrian, G. (2010). Kommentierung § 8b Abs. 1–6 KStG. In B. Erle, & T. Sauter (Hrsg.), *Körperschaftsteuergesetz. Die Besteuerung der Kapitalgesellschaft und ihrer Anteilseigner* (S. 761–849), 3. Aufl. Heidelberg: C. F. Müller.
- Hechtner, F., & Schnitger, A. (2013). Neuerungen zur Besteuerung von Streubesitzdividenden und Reaktion auf das EuGH-Urteil vom 20.10.2011 (Rs. C-284/09). *Die Unternehmensbesteuerung*, 6, 269–279.
- Heurung, R. (2010). Einführung. In B. Erle, & T. Sauter (Hrsg.), *Körperschaftsteuergesetz. Die Besteuerung der Kapitalgesellschaft und ihrer Anteilseigner* (S. 3–84), 3. Aufl. Heidelberg: C. F. Müller.
- Hey, J. (2008). § 11 Körperschaftsteuergesetz. In K. Tipke, & J. Lang (Hrsg.), *Steuerrecht*, 19. Aufl. Köln: Dr. Otto Schmidt.
- Homburg, S., Houben, H., & Maiterth, R. (2007). Rechtsform und Finanzierung nach der Unternehmensteuerreform 2008. *Die Wirtschaftsprüfung*, 60, 376–381.
- Intemann, J. (2013). Die Neuregelung zur Steuerpflicht von Streubesitzdividenden. *Betriebs-Berater*, 68, 1239–1243.
- Kiesewetter, D., & Rumpf, D. (2009). Was kostet eine finanzierungsneutrale Besteuerung von Kapitalgesellschaft? *Arqus-Diskussionsbeitrag Nr. 71* (zugleich Beitrag zur Festschrift von Franz W. Wagner zum 65. Geburtstag). O. O. www.franz-w-wagner.de/downloads/kiesewetter_rumpf.pdf. Zugriffen: 17. November 2016.
- Krawitz, N. (2000). Betriebswirtschaftliche Anmerkungen zum Halbeinkünfteverfahren. *Der Betrieb*, 54, 1721–1727.

- Kusch, K. (2013). Körperschaftsteuerpflicht für Dividenden aus Streubesitz. Gesetz zur Umsetzung des EuGH-Urteils vom 20. Oktober 2011 in der Rechtssache C-284/09. *Neue Wirtschafts-Briefe*, 15, 1068–1075.
- Lemaitre, C. (2013). Besteuerung von Streubesitzdividenden: Flickschusterei oder großer Wurf. *GmbH im Blickpunkt*, 104, R97-R98.
- Niehus, U., & Wilke, H. (2014). *Die Besteuerung der Kapitalgesellschaften*, 4. Aufl. Stuttgart: Schäffer-Poeschel.
- o. V. (1971). Gutachten der Steuerreformkommission 1971. *Schriftenreihe des Bundesministeriums der Finanzen*, 17. Bonn: Stollfuß.
- Rathke, J., & Ritter, L. (2014). Anwendbarkeit des Teileinkünfteverfahrens bei Kapitalgesellschaften auf Erträge aus Streubesitzbeteiligungen. *Deutsches Steuerrecht*, 52, 1207–1210.
- Roderburg, G. (2004). *Die Steuerfreiheit der Anteilsveräußerungsgewinne im neuen Körperschaftsteuersystem*. Berlin: Verlag des wissenschaftlichen Instituts der Steuerberater.
- Rust, A. (2009). Anforderungen an eine EG-rechtskonforme Dividendenbesteuerung. *Deutsches Steuerrecht*, 47, 2568–2577.
- Schlotter, J., & Jansen, G. (2008). *Abgeltungsteuer*. Stuttgart: Schäffer-Poeschel.
- Schnitger, A. (2012). § 8b Beteiligung an anderen Körperschaften und Personenvereinigungen. In A. Schnitger, & O. Fehrenbacher (Hrsg.), *Kommentar Körperschaftsteuer KStG* (S. 730–901). Wiesbaden: Springer Gabler.
- Schnitger, A., & Käks, C. (2012). § 23 KStG. In A. Schnitger, & O. Fehrenbacher (Hrsg.), *Kommentar Körperschaftsteuer KStG* (S. 1758–1765). Wiesbaden: Springer Gabler.
- Schreiber, U., & Rogall, M. (2003). Die Besteuerung der Gewinne aus der Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften. *Betriebs-Berater*, 58, 497–503.
- Seer, R., & Drüen, K.-D. (2002). Vertrauensschutz bei steuerfreien Anteilsveräußerungen – Verfassungskonformes Übergangsrecht nach § 8b Abs. 4 S. 2 Nr. 2, § 34 Abs. 4 S. 7 KStG. *GmbH-Rundschau*, 93, 1093–1103.
- Watrin, C., & Eberhardt, D. (2013). Besteuerung von Streubesitzdividenden und internationale Steuerplanung. *Deutsches Steuerrecht*, 51, 814–820.
- Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen (1967). Gutachten zur Reform der direkten Steuern (Einkommensteuer, Körperschaftsteuer, Vermögensteuer und Erbschaftsteuer) in der Bundesrepublik Deutschland. *Schriftenreihe des Bundesministeriums der Finanzen*, 9. Bad Godesberg: Stollfuß-Medien.

Ludwig Mochty

Inhaltsverzeichnis

3.1	Ausgangssituation.....	39
3.2	Problemstellung	42
3.3	Die Schlussfolgerungskette beim Ziffernhäufigkeitstest	43
3.4	Charakteristika und Struktur der Monte-Carlo-Simulation	46
3.5	Simulationsergebnisse für die Ziffernhäufigkeit der Tagesumsätze	49
3.5.1	Bei Zugrundelegung einer Benford-verteilten Speisekarte.....	49
3.5.2	Bei Zugrundelegung einer realen Speisekarte	51
3.5.3	Interpretation der Ergebnisse	53
3.6	Fazit.....	53
	Literatur	55

3.1 Ausgangssituation

Aufbauend auf den Arbeiten von Nigrini (1996) wurde die Ziffernanalyse insbesondere von Blenkins (2003), Huber (2008, 2009), Sosna (2004, 2005) und Wähnert (2008, 2012) in die „neue (interaktive) Prüfungstechnik“ der steuerlichen Außenprüfung (Betriebsprüfung) eingeführt. In jüngerer Zeit wird die landläufig als „Chi-Quadrat-Test“ bezeichnete Methodik insbesondere bei der Prüfung von Tagesumsätzen verwendet. Aufgrund der Größenstruktur der deutschen Unternehmen kommt der Ziffernhäufigkeitstest in großem Umfang auch bei Unternehmen zum Einsatz, bei denen die mathematischen Voraussetzungen für die Anwendung nicht in ausreichendem Maße gegeben sind. Im Unterschied zu den üblichen Definitionen von klein- und mittelständischen Unternehmen (KMUs) wird in diesem Zusammenhang der Begriff KMU vereinfachend für Unternehmen verwendet, deren rechnungslegungsrelevante Analysedaten lediglich gestutzte (trunkierte) Bereiche innerhalb weniger Zehnerpotenzen belegen.

In einem Aufsatz zum Benford's Law hat Mochty (2002, S. 735) vor einer allzu routinemäßigen Anwendung des Ziffernhäufigkeitstests zur Aufdeckung von Steuerhinterziehungen und sonstigen Manipulationen von rechnungslegungsrelevanten Daten gewarnt. Rund

15 Jahre später lässt sich beobachten, dass der Ziffernhäufigkeitstest nach Benford im Rahmen von steuerlichen Außenprüfungen, aber auch im Rahmen handelsrechtlicher Abschlussprüfungen zu einer regelmäßig durchgeführten Prüfungshandlung geworden ist. Für die praktische Durchführung der Ziffernhäufigkeitstests stehen entsprechende Programmroutinen zur Verfügung (z. B. in ACL, IDEA, R, JMP etc.), sodass die Durchführung eines solchen Tests – abgesehen von der Datenbeschaffung – einen kaum nennenswerten Arbeitsaufwand erfordert.

Theoretische Grundlage des Ziffernhäufigkeitstests sind die Arbeiten von Newcomb (1881) und Benford (1938), die unabhängig voneinander festgestellt haben, dass die führenden Ziffern von vielen empirisch beobachteten Zahlenansammlungen einer besonderen Verteilung folgen, die sich ergibt, wenn die Mantissen von Ziffern (oder mehrstelligen Ziffernkombinationen) gleichverteilt sind. Sei d eine konkrete Ziffer, wie z. B. 1 oder 9, oder eine Ziffernkombination, wie z. B. 28, so lässt sich die erwartete Wahrscheinlichkeit für das Auftreten der jeweiligen Ziffer(nkombination) nach Benford's Law bestimmen zu: $\log_{10}(1+1/d) = \log_{10}(1+1/1) = 0,3010$, $\log_{10}(1+1/9) = 0,0458$ bzw. $\log_{10}(1+1/28) = 0,0152$. Während also an der führenden Stelle einer Zahl mit 30-prozentiger Wahrscheinlichkeit eine 1 und mit 5-prozentiger Wahrscheinlichkeit eine 9 zu erwarten ist, trifft dies auf die 28 nur mit 1,5-prozentiger Wahrscheinlichkeit zu. Tab. 3.1 fasst die Ziffernverteilungen an den führenden Stellen F1 bis F5 von Zahlen zusammen.

Ziffer	Stelle F1	Stelle F2	Stelle F3	Stelle F4	Stelle F5
0		0,119679269	0,101784365	0,100176147	0,100017592
1	0,301029996	0,113890103	0,101375977	0,100136888	0,100013681
2	0,176091259	0,108821499	0,100972198	0,100097673	0,100009771
3	0,124938737	0,104329560	0,100572932	0,100058500	0,100005862
4	0,096910013	0,100308202	0,100178088	0,100019371	0,100001953
5	0,079181246	0,096677236	0,099787576	0,099980285	0,099998044
6	0,066946790	0,093374736	0,099401310	0,099941242	0,099994136
7	0,057991947	0,090351989	0,099019207	0,099902241	0,099990228
8	0,051152522	0,087570054	0,098641184	0,099863284	0,099986321
9	0,045757491	0,084997352	0,098267164	0,099824369	0,099982414

Tab. 3.1 Erwartete Auftretenswahrscheinlichkeiten der Ziffern an den ersten fünf führenden Stellen nach Benford's Law

Eindrucksvoller als die tabellarische Darstellung ist sicherlich der (aus Darstellungsgründen interpolierte) Funktionsverlauf der Wahrscheinlichkeitsfunktion der diskreten Zufallsvariablen „Zifferausprägung“ d in Abhängigkeit der jeweiligen Stelle. Aus Abb. 3.1 ist zu ersehen, dass sich der Verlauf der Wahrscheinlichkeitsfunktion zunehmend einer Gleichverteilung

lung annähert, je weiter die Position der untersuchten Stelle innerhalb einer Zahl von links nach rechts wandert. Diese Gesetzmäßigkeit wird häufig als Argument verwendet, weshalb die sog. „letzten Ziffern“, das sind grundsätzlich die Stellen einer Zahl vom rechten Ende (Euro-Cent) aus gelesen, i. d. R. aber die letzte ganze Euroziffer (unmittelbar links vom Dezimalzeichen), gleichverteilt sein sollen, wenn keine steuerlich relevanten Manipulationen am Analysedatenbestand erfolgt sind. Voraussetzung ist allerdings, dass die zu untersuchenden Beträge ausreichend viele Stellen aufweisen.

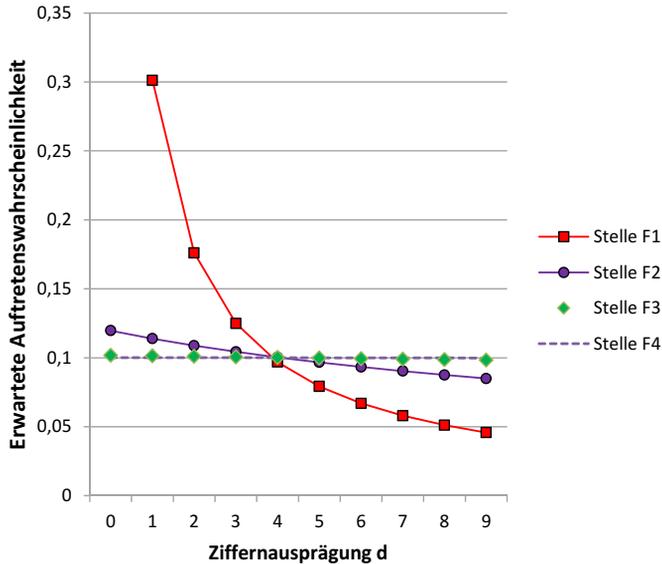


Abb. 3.1 Wahrscheinlichkeitsfunktion der Zifferausprägung d in Abhängigkeit von der jeweiligen Stelle innerhalb einer Zahl

Liegt die beobachtete Ziffernhäufigkeit (z. B. der Ziffern an der zweiten führenden Stelle oder der Einerstelle der Tagesumsätze) außerhalb des vom Benford's Law induzierten Erwartungsrahmens, wird seitens der Betriebsprüfung häufig eine ordnungsgemäße Entstehung der Daten ausgeschlossen. Die betroffenen Steuerpflichtigen werden in diesen Fällen im Rahmen des Betriebsprüfungsberichts nicht selten dahingehend belehrt, dass – sofern keine außergewöhnlichen betrieblichen Faktoren eine natürliche Datenentstehung massiv behindert haben – menschliche Eingriffe ursächlich sein müssen (sic!). Durch eine solche Interpretation erfährt Benford's Law eine Überhöhung zu einem Quasi-Naturgesetz, die bei sachlicher Betrachtung nicht zu rechtfertigen ist.

3.2 Problemstellung

Obwohl selbstverständlich auch andere rechnungslegungsrelevante Posten in Bezug auf ihre Ziffernhäufigkeit analysiert werden können, beschränkt sich die vorliegende Untersuchung auf Tagesumsätze von kleinen und mittelständischen Unternehmen (KMUs). Der Begriff KMU wird hier nicht im üblichen Sinne verwendet. Als KMU wird im Folgenden vereinfachend ein Unternehmen verstanden, dessen Preis- bzw. Wert- und Mengenkomponenten von Posten des Rechnungswesens (Ein- und Auszahlungsarten, Aufwands- und Ertragsarten) auf eine geringe Schwankungsbreite begrenzt sind. Im Falle von Tagesumsätzen handelt es sich hierbei um die Erlösbestandteile Verkaufspreis und Verkaufsmenge.

Die in Speisekarten aufgeführten Preise sind üblicherweise nicht über eine vollständige Zehnerpotenz verteilt, sondern lediglich auf ein Teilintervall, z. B. auf [1,40; 27,50] Euro begrenzt und mit vielen Leerstellen durchsetzt. Ebenso sind die Gästefrequenz sowie die Sitzplatz- und Küchen-Kapazität einer Gastwirtschaft regelmäßig begrenzt, sodass nur eine überschaubare Anzahl von Gästen pro Tag bedient werden kann. Dies führt meist zu Häufigkeitsverteilungen von Preisen und Mengen, die zumindest nach oben und unten und eventuell auch zufällig zwischen Ober- und Untergrenze trunziert sind.

Bei der vorliegenden Untersuchung liegt der Fokus auf den mathematischen und rechen-technischen Aspekten. Von den Bestimmungen in der Abgabenordnung im Zusammenhang mit der Rechtmäßigkeit von Schätzungen und Zuschätzungen nach § 162 AO und von der Mitwirkungspflicht des Steuerpflichtigen nach § 90 Abs. 3 AO bei der Aufklärung von steuerlich relevanten Sachverhalten wird im Folgenden abstrahiert. Ebenso wird vereinfachend unterstellt, dass sich der betrachtete Analysedatenbestand auf einen einzigen Umsatzsteuerprozentsatz bezieht. Andernfalls wird der Analysedatenbestand nach den jeweiligen Umsatzsteuerprozentsätzen geschichtet und schichtweise gesondert untersucht – was allerdings zu einer weiteren Reduktion des Umfangs der Analysedaten führt.

Vor diesem Hintergrund lässt sich die rechnerische Ermittlung eines Tagesumsatzes gemäß Abb. 3.4 vereinfacht skizzieren: Jeder Gast wählt entsprechend seiner Präferenz Speisen und Getränke à la carte. Diese kundenindividuellen Präferenzen werden im Folgenden durch eine gleichwahrscheinliche Auswahl (mit Zurücklegen) ersetzt. Die Speisekarte und die darin aufgeführten Preise bleiben das betrachtete Geschäftsjahr über unverändert. Der üblicherweise zwischen bestimmten Speisen und bestimmten Getränken bestehende Kaufverbund werde vernachlässigt. Es gibt keine Sammelrechnungen, jeder Gast (Kunde) zahlt seine individuelle Gesamtkonsumation (Rechnung) bar.

Zufällige Summen von Zufallsvariablen sind analytisch mit Hilfe von Wahrscheinlichkeitserzeugenden Funktionen bestimmbar (Scheaffer und Young 2010, S. 387 ff.). Um sicherzustellen, dass der Modellierungsprozess des realen Sachverhalts transparent bleibt und schrittweise detailliert überprüft werden kann, soll hier die Analyse der resultierenden Ziffernhäufigkeiten mit Hilfe der Monte-Carlo-Simulation erfolgen. Zum Zwecke der Nachprüfbarkeit werden alle in der Speisekarte eines Restaurants aufgeführten Preise offengelegt, aus Gründen des Datenschutzes aber nicht die zugehörigen Speisen und Getränke genannt. Die Anzahl der Konsumationen (Posten der Speisekarte) pro Gast sei Poisson-

verteilt ($\lambda = 1$). Um zu vermeiden, dass die Poisson-verteilte Anzahl (naturgemäß) auch Null werden kann, wird die vom Zufallsgenerator erzeugte Anzahl um 1 erhöht. Diese Vereinfachung wird bei der Festlegung des Mittelwerts λ berücksichtigt. Ebenso sei die Anzahl der Gäste pro Tag Poisson-verteilt ($\lambda = 100$). Aufgrund des Parameterwerts $\lambda \geq 100$ ist die Wahrscheinlichkeit, dass an einem Tag kein Gast zu erwarten ist, vernachlässigbar gering. Es wird angenommen, dass das betreffende Restaurant keinen Ruhetag hat, sodass sich der Analysedatenbestand aus 365 Tagesumsätzen zusammensetzt.

Unter den skizzierten Rahmenbedingungen ergibt sich ein zweistufiger Summationsprozess mit einer zufälligen Anzahl von Summanden auf jeder der beiden Stufen, bis ein einzelner Tagesumsatz feststeht. Auf dieser Grundlage werden folgende Forschungsfragen untersucht:

1. Welche stellenabhängigen Referenzwahrscheinlichkeiten und Erwartungswerte ergeben sich für die Ziffern der Tagesumsätze, wenn die Ausgangsdaten (d. h. die in der Speisekarte aufgeführten Preise) perfekt Benford-verteilt sind?
2. Wie häufig würde der an den Tagesumsätzen durchgeführte Ziffernhäufigkeitstest in Abhängigkeit von der untersuchten Betragsstelle abgelehnt, wenn die konventionellen Referenzverteilungen, Benford- und Gleichverteilung, zugrunde gelegt werden?
3. Welche stellenabhängigen Wahrscheinlichkeiten und Erwartungswerte ergeben sich für die Ziffern der Tagesumsätze, wenn die Ausgangsdaten (d. h. die in der Speisekarte aufgeführten Preise) entsprechend einer realen Speisekarte verteilt sind?
4. Wie häufig würde der an den Tagesumsätzen durchgeführte Ziffernhäufigkeitstest in Abhängigkeit von der untersuchten Betragsstelle abgelehnt, wenn die Ausgangsdaten entsprechend einer realen – nicht manipulierten – Speisekarte verteilt sind?

3.3 Die Schlussfolgerungskette beim Ziffernhäufigkeitstest

Grundsätzlich geht ein Ziffernhäufigkeitstest von einer Referenzverteilung aus, die aufgrund theoretischer Grundlagen als Nullhypothese vorgegeben und im Rahmen eines Anpassungstests mit den jeweiligen empirisch beobachteten absoluten Ziffernhäufigkeiten verglichen wird. Üblicherweise wird ein Konfidenzniveau $(1 - \alpha) = 95\%$ als ausreichend angesehen (vgl. FG Münster 6 V 4562/03 E, U vom 10.11.2003). Bei der Ziffernverteilung an einer bestimmten Stelle von Beträgen handelt es sich grundsätzlich um eine Multinomialverteilung. Um festzustellen, ob die empirisch beobachteten Ziffernhäufigkeiten wesentlich von der vorgegebenen Referenzverteilung abweichen, hat man zwei Möglichkeiten (s. auch Abb. 3.2):

1. Man kann alle Zifferausprägungen an der bestimmten Stelle im Rahmen eines Anpassungstests gleichzeitig gegen die erwartete Referenzverteilung prüfen oder

- ein Konfidenzintervall um die erwarteten Referenz-Ziffernwahrscheinlichkeiten legen und prüfen, ob die beobachtete relative Ziffernhäufigkeit außerhalb der Konfidenzintervallgrenzen für die jeweilige Zifferausprägung liegt.

Hierzu berücksichtigt man, dass die Randverteilung einer Multinomialverteilung die viel einfacher zu handhabende Binomialverteilung ist. Demnach lassen sich die Konfidenzintervallgrenzen für die relative Häufigkeit einer Zifferausprägung anhand der Binomialverteilung bestimmen. Um die Vergleichbarkeit zwischen den Ergebnissen des Anpassungstests und den Konfidenzintervallen für die einzelnen Zifferausprägungen zu gewährleisten, ist für jede Ziffer d nach den Überlegungen Boniferronis ein simultanes Konfidenzintervall (vgl. Miller 1981) zum Konfidenzniveau $(1-\alpha[d]) = (1-0.95)^{(1/10)} = 0.9949$ zu bestimmen. Dies bedeutet: Fallen die relativen Ziffernhäufigkeiten aller beobachteten Zifferausprägungen einer bestimmten Stelle in das Konfidenzintervall, so kann die Anpassung an die Referenzverteilung – analog zum Anpassungstest – zum Konfidenzniveau $(1-\alpha) = 0.95$ nicht abgelehnt werden. Aus Platzgründen wird hier auf die Ermittlung der Konfidenzintervalle verzichtet (vgl. hierzu Mochty 2002).

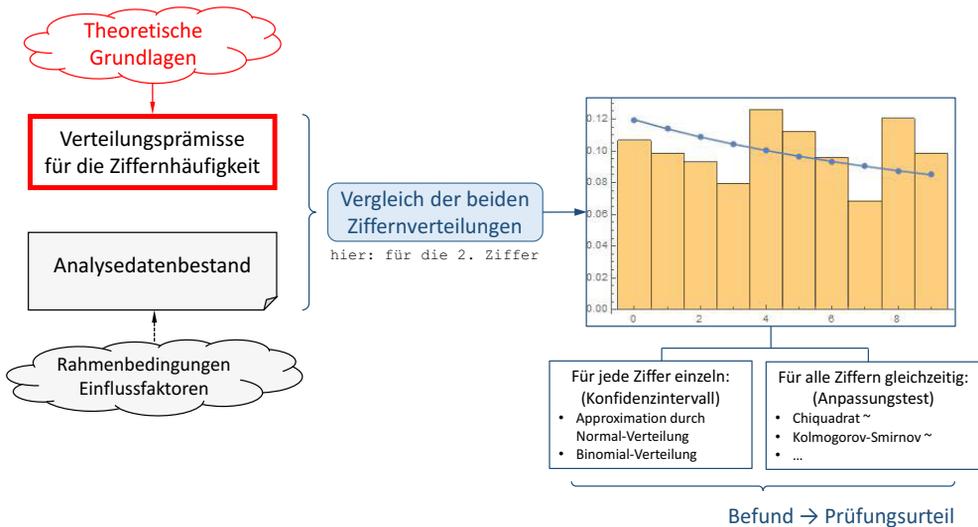


Abb. 3.2 Schlussfolgerungskette beim Ziffernhäufigkeitstest

Der Ziffernhäufigkeitstest vergleicht den beim Steuerpflichtigen erhobenen Analysedatenbestand (Ist-Objekt) hinsichtlich seiner Ziffernhäufigkeit mit einer vorgegebenen Referenzverteilung (Soll-Objekt). Aus dem Soll-Ist-Vergleich wird ein objektiver Befund errechnet, der die Grundlage für das normative Prüfungsurteil bildet. Dem Ziffernhäufigkeitstest liegt die Prämisse zugrunde, dass die Benford-Verteilung die Referenzverteilung für die führenden Ziffern ist und die Gleichverteilung die Referenzverteilung für die letzten Ziffern. Hinzu kommt die Annahme, dass Steuerpflichtige, die Beträge des Analysedatenbestands fingieren oder manipulieren, unbewusst gegen die genannten Referenzverteilungen verstoßen, sodass sie mit Hilfe des Ziffernhäufigkeitstests überführt werden können.

Das Kernproblem des Ziffernhäufigkeitstests besteht darin, dass vorerst nicht nachgewiesen werden kann, unter welchen notwendigen und hinreichenden Bedingungen die genannten Referenzverteilungen für ein konkretes Prüfzenario zutreffend sind bzw. sein müssen (Berger und Hill 2011, S. 85 ff.; Hill 2011, S. 141). Ebenso kommen u. a. Dluogosz und Müller-Funk (2012, S. 27) nach einer umfangreichen Analyse des einschlägigen Schrifttums zu der Feststellung: „Mit Ausnahme dieser Erklärungen zum Auftreten des Benford's Law als Grenzverteilung nach Rechenoperationen [...] ist keiner der vorgestellten Ansätze geeignet, um ein Auftreten von Benford's Law in einem speziellen Anwendungsfall begründen zu können.“

Als Ausweg empfehlen Dluogosz und Müller-Funk (2009, 2012), lediglich die Ziffern der k -letzten vollbesetzten Stelle gegen die Gleichverteilung als Referenzverteilung zu prüfen. Dluogosz und Müller-Funk (2009) gehen davon aus, dass sich die Addition von (letzten) Ziffern als Markovkette darstellen lässt, die beschreibt, mit welcher Wahrscheinlichkeit eine (letzte) Ziffer durch Addition in eine andere (letzte) Ziffer übergeht, und zeigen auf mathematisch anspruchsvolle Weise, dass die Übergangswahrscheinlichkeiten dieser Markovkette unter bestimmten Bedingungen zu einer Gleichverteilung konvergieren. Dluogosz und Müller-Funk verzichten allerdings darauf aufzuzeigen, wie ein spezieller betrieblicher Rechenvorgang (hier: die mehrstufige Ermittlung des Tagesumsatzes aus den Preisen und Mengen, erwarteter Anzahl von Konsumationen pro Gast und erwarteter Anzahl von Gästen) unter Wahrung seiner organisatorischen Besonderheiten in eine generell gültige Markovkette überführbar ist.

Demgegenüber wird hier eine andere Art der Modellierung gewählt: Die individuellen Besonderheiten der Tagesumsatzermittlung soll so praxisnah in das mathematische Modell aufgenommen werden, wie es die verfügbaren Daten im konkreten Fall überhaupt zulassen. Um die Auswertbarkeit dieses Ansatzes zu gewährleisten, wird bewusst darauf verzichtet, ein Modell zu entwickeln, das anhand von Formeln analytisch auswertbar ist. Vielmehr wird das an sich simple mathematische Modell gemäß Abb. 3.4 mit Hilfe der Monte-Carlo-Simulation numerisch ausgewertet. Im Rahmen dieser Simulationsstudie soll sich zeigen, ob die von den Finanzbehörden behaupteten Referenzverteilungen auch für diesen Fall zutreffend sind oder nicht.

KMUs im Sinne dieser Untersuchung wurden eingangs als Unternehmen charakterisiert, deren Analysedaten gestutzt (trunkiert) sind. Bei kleineren Handels- oder Gewerbebetrieben behindert die Trunkierung insbesondere die Analyse der ersten führenden Stelle F1. Obwohl man trunkierte Daten grundsätzlich auch gegen die Benford-Verteilung prüfen könnte, indem man die Analysedaten einem Anpassungstest gegen die geeignete trunkierte Benford-Verteilung unterwirft, haben sich die Verantwortlichen entschieden, auf den Ziffernhäufigkeitstest der ersten führenden Stelle F1 zu verzichten und stattdessen die zweite führende Stelle F2 zu prüfen. Wie durch die Herleitung der Ziffernhäufigkeit für F2 leicht nachzuweisen ist, hat die Trunkierung von F1 unmittelbare Auswirkungen auf die Ziffernhäufigkeit von F2, sodass auch dieser „Ausweg“ methodisch angreifbar ist.

Neben der Trunkierung ist auch zu berücksichtigen, dass das Benford's Law zwar robust ist gegenüber der Multiplikation (wie dies bei „Menge mal Preis“ der Fall ist), nicht aber

gegenüber der Addition. Die Addition ist allerdings bei der Errechnung der Tagesumsätze nicht zu vermeiden. Verschärfend kommt hinzu, dass die Anzahl der Summanden nicht für alle Geschäftsvorfälle konstant bzw. simultan vorgegeben werden kann – wie dies offenbar im Markovkettenansatz von Dluogosz und Müller-Funk (2009) unterstellt wird, sondern ihrerseits das Ergebnis eines Zufallsprozesses darstellt. Der folgende Simulationsansatz wurde bewusst als zweistufiger Summationsprozess ausgelegt, weil die zufällige Anzahl von Summanden bei der Auswahl der Speisen i. A. einer anderen Wahrscheinlichkeitsverteilung entspringen kann als die zufällige Anzahl von Kunden, die eine Gaststätte aufsuchen. Aus Vereinfachungsgründen wurde hier die Anzahl der Summanden für beide Summationsprozesse als Poisson-verteilt angenommen. Zur Verallgemeinerung dieses Ansatzes kann man jedoch auf eine Vielzahl von Count-Data-Verteilungen zurückgreifen.

3.4 Charakteristika und Struktur der Monte-Carlo-Simulation

Die der Monte-Carlo-Simulation zugrunde gelegte reale Preisliste weist die in Tab. 3.2 genannten Preise auf. Daraus ergeben sich die in Tab. 3.3 dargestellten Ziffernhäufigkeiten.

Gericht-Nr.	Preis	Gericht-Nr.	Preis	Gericht-Nr.	Preis
1	27,50	13	13,00	25	7,50
2	24,50	14	13,00	26	7,00
3	23,00	15	13,00	27	7,00
4	20,90	16	12,50	28	7,00
5	20,50	17	12,50	29	6,50
6	19,80	18	12,00	30	6,50
7	17,90	19	12,00	31	6,50
8	17,00	20	11,50	32	6,50
9	16,90	21	10,50	33	6,00
10	14,50	22	10,00	34	6,00
11	14,50	23	10,00	35	4,70
12	14,00	24	9,00	36	1,40

Tab. 3.2 Reale Speisekarte, absteigend sortiert