

**Eine theoretische und empirische Studie über Einkommensteuertarife aus Sicht der  
Wirtschaftswissenschaft – Progressionswirkungen der synthetischen  
Einkommensteuer, Schemulenbesteuerung und Vermeidung von  
Doppelbesteuerungen**

Inaugural-Dissertation

zur Erlangung des akademischen Grades eines Doktors der Wirtschaftswissenschaft des  
Fachbereichs Wirtschaftswissenschaft der Freien Universität Berlin

vorgelegt von

Diplom-Ökonom Frank Hechtner

aus Hattingen, wohnhaft in Berlin

2010

Tag der Disputation: 12.02.2010

Erstgutachter: Univ.-Prof. Dr. Jochen Hundsdoerfer  
Institut für Betriebswirtschaftliche Prüfungs- und Steuerlehre  
Professur für Betriebswirtschaftslehre  
insbesondere Betriebswirtschaftliche Steuerlehre  
Freie Universität Berlin  
Garystr. 21  
14195 Berlin

Zweitgutachter: Univ.-Prof. Dr. Kay Blaufus  
Lehrstuhl für Betriebswirtschaftslehre, insbesondere  
Finanzwirtschaft  
Europa-Universität Viadrina Frankfurt (Oder)  
Große Scharnstraße 59  
15230 Frankfurt (Oder)

## **Vorbemerkungen**

Die vorliegende Dissertationsschrift wurde nach der Promotionsordnung des Fachbereichs Wirtschaftswissenschaft vom 27.01.1993 in der Fassung der dritten Ordnung zur Änderung der Promotionsordnung des Fachbereichs Wirtschaftswissenschaft vom 22.08.2007 angefertigt. Die Dissertationsschrift wurde kumulativ nach der Ausführungsvorschrift für das kumulative Promotionsverfahren, welches der Promotionsausschuss des Fachbereichs Wirtschaftswissenschaft am 09.07.2008 verabschiedet hat, angefertigt.

Hierzu erkläre ich Folgendes:

1. Zu Beginn der Dissertationsschrift erfolgt eine zusammenhängende Darstellung (Exposé) der gesamten Thematik gem. Nr. 1 der Ausführungsvorschrift für das kumulative Promotionsverfahren vom 09.07.2008. Die zusammenhängende Darstellung enthält eine Einführung in die Problemstellung, erläutert die wesentlichen Forschungsfragen und fasst die grundlegenden Ergebnisse der Einzelbeiträge zusammen.
2. In die Einleitung wurde gem. Nr. 2 der Ausführungsvorschrift für das kumulative Promotionsverfahren vom 09.07.2008 eine tabellarische Übersicht aufgenommen, die den Anteil der Eigenleistung bei Artikeln, die in Ko-Autorenschaft entstanden sind, kenntlich macht.
3. Eingereichte und bereits veröffentlichte Fachartikel sind der Dissertation als Kopie beigelegt. Für einen Fachartikel, der eingereicht, aber noch nicht veröffentlicht ist, enthält die Dissertation die eingereichte Manuskriptfassung.
4. Die eingereichten Fachartikel wurden entsprechend den Anforderungen gem. Nr. 4 Buchstaben a bis c der Ausführungsvorschrift für das kumulative Promotionsverfahren vom 09.07.2008 ausgewählt.
5. Ich versichere, dass die Dissertation von mir selbstständig erstellt und der Eigenanteil bei Artikeln in Ko-Autorenschaft wahrheitsgemäß angegeben wurde. Die Arbeit hat keiner anderen Prüfungsbehörde vorgelegen.

# Exposé

## Inhaltsverzeichnis

Inhaltsverzeichnis.....	II
Abbildungsverzeichnis.....	III
Tabellenverzeichnis.....	III
Abkürzungsverzeichnis.....	IV
1 Einleitung.....	1
2 Abgrenzungen und Aufgaben der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre.....	4
2.1 Eine Abgrenzung der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre von weiteren Steuerwissenschaften.....	4
2.2 Ein mögliches Forschungsdesign der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre.....	10
2.2.1 Vorbemerkungen.....	10
2.2.2 Steuerbelastungsmessung.....	11
2.2.3 Steuerplanungslehre.....	14
2.2.4 Empirische Steuerwirkungslehre.....	15
2.2.5 Steuerrechtsgestaltungslehre.....	17
2.2.6 Schlussfolgerungen.....	19
3 Vorbemerkungen zur Kategorisierung von Forschungskomplexen mittels Zeit-, Tarif- und Bemessungsgrundlageneffekten.....	20
4 Kategorisierung von Forschungskomplexen und Darstellung entsprechender Forschungsfragen.....	25
4.1 Eine mögliche Kategorisierung von Forschungskomplexen.....	25
4.2 Analyse ausgewählter synthetischer Einkommensteuertarifförmen.....	26
4.3 Ökonomische Auswirkungen der Schedulisierung am Beispiel einer Abgeltungsteuer auf private Kapitaleinkünfte.....	34
4.4 Möglichkeiten und Grenzen der Vermeidung nationaler und internationaler Doppelbesteuerung durch Steuerermäßigungsvorschriften.....	42
4.5 Verlauf der Arbeit anhand der Kategorisierung der Einzelanalysen.....	50
5 Fazit.....	55
Anhang A.....	V
Literaturverzeichnis.....	VI
Lebenslauf.....	XXI
Publikationsverzeichnis.....	XXIII

## **Abbildungsverzeichnis**

Abbildung 1: Aufgaben der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre .....	18
Abbildung 2: Kategorisierung steuerlicher Effekte .....	24
Abbildung 3: Tarifvorschriften im Einkommensteuergesetz und deren Zusammenhang .....	27
Abbildung 4: Kategorisierung der Tarifforschung.....	34
Abbildung 5: Kategorisierung der Schedulenforschung.....	42
Abbildung 6: Steuerermäßigungsvorschriften im EStG und deren Zwecke.....	43
Abbildung 7: Kategorisierung der Forschung von Steuerermäßigungsvorschriften .....	49

## **Tabellenverzeichnis**

Tabelle 1: Übersicht der Einzelanalysen.....	50
Tabelle 2: Arqus-Beiträge mit empirischen Methoden.....	V
Tabelle 3: Empirische Beiträge in der Zeitschrift Steuer und Wirtschaft.....	V

## Abkürzungsverzeichnis

Abs.	Absatz
AG	Aktiengesellschaft
arqus	Arbeitskreis Quantitative Steuerlehre
BFH	Bundesfinanzhof
BMF	Bundesministerium der Finanzen
BT-Drucks.	Bundestagsdrucksache
CDU	Christlich-Demokratische Union
CSU	Christlich-Soziale Union
ErbSt	Erbschaftsteuer
ErbStG	Erbschaftsteuergesetz
ErbStRG	Erbschaftsteuerreformgesetz
ESt	Einkommensteuer
EStG	Einkommensteuergesetz
f.	folgende
FAST	Faktisch anonymisierte Lohn- und Einkommensteuerstatistik
FDP	Freie Demokratische Partei
FG	Finanzgericht
Fn.	Fußnote
GG	Grundgesetz
GSE	gewerbliche und selbständige Einkünfte (Formular GSE)
InvStG	Investmentsteuergesetz
i.S.	im Sinne
i.S.d.	im Sinne des
JStG	Jahressteuergesetz
m.E.	meines Erachtens
Nr.	Nummer
NV	nicht veröffentlicht (BFH/NV: Sammlung nicht veröffentlichter Entscheidungen des BFH)
OFD	Oberfinanzdirektion
REIT	Real Estate Investment Trust
SOEP	sozioökonomisches Panel
SolZ	Solidaritätszuschlag
vgl.	vergleiche
VZ	Veranlagungszeitraum
z.B.	zum Beispiel

# 1 Einleitung

Das Steuerrecht hat in jüngster Zeit massive Änderungen erfahren, sei es durch die im Jahr 2007 eingeleitete große Einkommensteuerstrukturreform (Einführung einer Abgeltungsteuer), die jährlich wiederkehrenden Jahressteuergesetze oder zahlreiche Einzelgesetze, die einzelpolitische Maßnahmen zum Ziel hatten. Die verstärkte Aktivität des Gesetzgebers wird u.a. durch eine Kleine Anfrage der FDP-Fraktion vom 01.07.2009 hinsichtlich der Steuergesetzgebung in der 16. Wahlperiode deutlich.<sup>1</sup> In der Antwort auf die Kleine Anfrage werden 54 Änderungsgesetze aufgelistet, die die damalige Regierung in den parlamentarischen Prozess eingebracht hat. Verteilt auf eine reguläre Legislaturperiode von 4 Jahren wurden also im arithmetischen Mittel 1,125 Änderungsgesetze pro Monat erlassen. Die im aktuellen Koalitionsvertrag zwischen CDU/CSU und FDP angesprochenen Themengebiete lassen erahnen, dass auch in Zukunft mit einer Fülle von steuerlichen Änderungen zu rechnen ist. Vor dem Hintergrund dieser Änderungshäufigkeit verwundert es nicht, dass aus wissenschaftlicher Sicht eine Vielzahl neuer Probleme und Fragestellungen aufgekommen sind und weiterhin aufkommen werden, die es zu analysieren galt und noch immer gilt. Dies betrifft sowohl Fragestellungen bezogen auf einzelne Maßnahmen als auch solche, die das gesamte Steuerregime betreffen.

Zugleich erfährt das Forschungsprogramm der Betriebswirtschaftliche Steuerlehre eine Verschiebung. Vermehrt finden sich wissenschaftliche Abhandlungen, die (auch) empirische Fragen der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre behandeln.<sup>2</sup> Hierbei wird vermehrt auf empirische Methoden aus verwandten Nachbarwissenschaften zurückgegriffen.<sup>3</sup> Gleichzeitig führt dies zu einem Wandel der Untersuchungsmethodik: Alt bekannte Fragestellungen

---

<sup>1</sup> Vgl. BT-Drucks. 16/13826, S. 2-8. Eine umfassende Analyse zur Aktivität des Steuergesetzgebers findet sich bei Blasch/Klautke/Weichenrieder (2007), S. 221-241.

<sup>2</sup> Mehrere Indizien deuten m.E. auf diesen Wandel hin: Im Jahr 2004 wurde der Arbeitskreis Quantitative Steuerlehre ([www.arqus.info](http://www.arqus.info)) gegründet, der die Förderung der Quantitativen Steuerlehre als Ziel verfolgt (vgl. die Äußerungen auf <http://www.arqus.info/mitglieder.html>, Unterpunkt Ziele). Nach Ansicht der Mitglieder von arqus greift die Quantitative Steuerlehre sowohl auf theoretische als auch auf empirische Methoden zurück. Bis einschließlich 01.12.2009 werden auf der Homepage von arqus 91 Working Papers aufgelistet, die zum Teil in veränderter Form auch in referierten Zeitschriften veröffentlicht wurden. Eine kursorische Auswertung belegt den Stellenwert der empirischen Forschung: In den Jahren 2005 bis 2009 liegt der Anteil an Publikationen, die auch empirische Methoden einsetzen zwischen 25% und 54% (vgl. Tabelle 2).

Die Auswertung der referierten Zeitschrift Steuer- und Wirtschaft belegt ein ähnliches Bild. In den Jahren 2000 bis 2006 findet sich zumeist nur ein Beitrag pro Jahr (teilweise auch gar keiner), der (auch) empirische Methoden einsetzt. Ab dem Jahr 2007 ist ein deutlicher Anstieg empirischer Beiträge zu erkennen. So finden sich z.B. im Jahr 2009 bereits 4 empirische Beiträge, mithin also im Durchschnitt ein Beitrag pro Heftausgabe (vgl. Tabelle 3).

Zweifelsohne sind die genannten Indizien auch von subjektiven Einflüssen geprägt. M.E. können sie dennoch einen Trend aufzeigen.

<sup>3</sup> Da die Betriebswirtschaftliche Steuerlehre die speziellen Betriebswirtschaftslehren um steuerliche Aspekte erweitert, verwundert es nicht, dass Methoden aus Nachbardisziplinen stets auch in der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre verwendet werden (vgl. hierzu z.B. die Anwendung des vollständigen Finanzplans oder des Kapitalwerts aus der Investitionstheorie bei Wagner/Dirrigl (1980) sowie Schneider (1992); ferner sei auf Jacobs (2004), S. 253 mit kritischen Anmerkungen zur Überbetonung des Kapitalwertes verwiesen). Die Übertragung von empirischen Methoden auf steuerliche Fragestellungen findet sich z.B. bei Hundsdoerfer/Sichtmann (2008), S. 604-624 Treisch/Jordan (2008); Lösel/Brähler/Hackert (2009), S. 221-231.

werden mit einem neuen Forschungsdesign untersucht.<sup>4</sup> Der Wandel des Faches kann auch anhand der behandelten Forschungsfragen wahrgenommen werden. Vermehrt werden von der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre, teilweise auch in kooperativer Zusammenarbeit mit Nachbardisziplinen, Forschungsfragen behandelt, die originär der Finanzwissenschaft zuzuordnen sind oder sich an der Schnittstelle zwischen Finanzwissenschaft und Betriebswirtschaftlicher Steuerlehre befinden.<sup>5</sup> Hierdurch verwischen die Abgrenzungen zwischen Betriebswirtschaftlicher Steuerlehre und volkswirtschaftlicher Finanzwissenschaft zunehmend, was zu erheblichen Schwierigkeiten bei der Abgrenzung der einzelnen Fächer führt. Weiterhin erfährt die Betriebswirtschaftliche Steuerlehre derzeit eine stärkere Internationalisierung.<sup>6</sup> Vor diesem Hintergrund werden vermehrt Fragestellungen analysiert, die stärker von nationalen Regelungen entkoppelt und damit nicht nur spezifisch für das deutsche Steuerregime sind. Vielmehr werden in diesen Analysen einzelne Teile des deutschen Steuerregimes mit weiteren internationalen Steuerregimen verglichen.<sup>7</sup>

Die vorliegende Arbeit trägt diesem Wandel auch Rechnung und trägt somit selbst zu einer Verschiebung der Forschungsschwerpunkte bei. Vor diesem Hintergrund werden z.B. auch empirische Analysen erarbeitet und Themenbereiche, die sich an der Schnittstelle zur Finanzwissenschaft befinden, behandelt. Da die Arbeit aus in sich abgeschlossenen Teilen besteht, erscheint es in einem ersten Schritt sinnvoll, die verbindenden Elemente der abgehandelten unterschiedlichen Forschungsfragen – sei es im Forschungsdesign, der Zuordnung zu einer Forschungsrichtung oder in der Fragestellung – herauszuarbeiten. Hierdurch werden zentrale Forschungsfragen als „umhüllendes Ganzes“ der einzelnen Teilanalysen deutlich. Derartige zentrale Forschungsfragen treten häufig in ihrer Grundform bei der Analyse unterschiedlichster Fragestellungen immer wieder auf. Weiterhin sollen die folgenden Vorbemerkungen verdeutlichen, welches Forschungsbild der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre hier zu Grunde gelegt wird. Dieses Vorgehen erscheint sachgerecht, da hierdurch Einzelanalysen erst ein verbindendes Element erfahren und somit als in sich abgeschlossene Teile einer Gesamtanalyse verstanden werden können.

---

<sup>4</sup> Exemplarisch sei die Rechtsformwahl angesprochen. Neben zahlreichen theoretischen Arbeiten hierzu werden vermehrt auch empirische Modelle erarbeitet. Vgl. aus theoretischer Sicht z.B. Winkeljohann/Fuhrmann (2007), S. 464-481; Knirsch/Schanz (2008), S. 1231-1250; aus empirischer Sicht z.B. Jacobs/Spengel/Hermann/Stetter (2003), S. 308-325; Buettner/Overesch/Schreiber/Wamser (2009), S. 309-311. Ferner sei auf die umfassende Analyse zu den Folgekosten der Besteuerung bei Eichfelder (2008) verwiesen.

<sup>5</sup> Exemplarisch sei auf Analysen eingegangen, die sich mit eher finanzwissenschaftlichen Fragestellungen von Verteilungswirkungen beschäftigen. Vgl. zur Analyse des ökonomischen Einkommens Bönke/Eichfelder (2008); Verteilungswirkungen unterschiedlicher Konzepte der Familienförderung finden sich bei Maiterth (2004), S. 696-730; zum Ausmaß der Verlustverrechnung vgl. Müller (2007), S. 179-200.

<sup>6</sup> Ein Indiz hierfür geben die Ausschreibungstexte für die Neubesetzung von Steuerprofessuren. Es wird hier verstärkt darauf hingewiesen, dass eigene Analysen auf internationalen Konferenzen vorzutragen sind. Weiterhin zeigt sich, dass auch Vertreter der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre zunehmend in internationalen Journals veröffentlichen. Ähnliche Befunde konstatieren jüngst auch Endres/Rödl/Spengel/Scheffler (2009), S. 2505 sowie bereits Jacobs (2004), S. 254. Defizite bei der Internationalisierung der Forschung sind dabei weniger spezielle Probleme der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre, sondern vielmehr in der gesamten Betriebswirtschaftslehre vorzufinden. Vgl. zu diesem Befund Dyckhoff/Schmitz (2007), S. 643-646 sowie Homburg (2008), S. 43.

<sup>7</sup> Vgl. z.B. Niemann (2004), S. 265; Niemann/Sureth (2004), S. 43-47; Sureth/Maiterth (2008), S. 81-110; Buettner/Overesch/Schreiber/Wamser (2009), S. 309-311; Overesch (2009), S. 5-23.

Die Arbeit ist daher wie folgt aufgebaut. Zuerst erfolgt eine Abgrenzung der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre von weiteren Steuerwissenschaften (Kapitel 2.1). Aufbauend auf dieser Abgrenzung werden die Aufgaben der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre (Forschungsdesign) dargestellt (Kapitel 2.2) und eine mögliche Kategorisierung von Steuereffekten erörtert (Kapitel 3). Diese Darstellungen bilden das Fundament für die Ableitung zentraler Forschungsfragen für ausgewählte Forschungskomplexe (Einzelanalysen). Hierzu werden in Kapitel 4.1 drei Forschungskomplexe und die dort auftretenden Forschungsfragen präsentiert. Die Forschungskomplexe wiederum bilden eine thematische Abgrenzung für die in dieser Arbeit enthaltenen Einzelanalysen. In den Kapiteln 4.2 bis 4.5 erfolgt ein Kurzüberblick über die Einzelanalysen. Diese werden den zuvor beschriebenen Forschungskomplexen zugeordnet und es wird kurz darauf eingegangen, welche Forschungsfragen in den Einzelanalysen behandelt und welche zentralen Ergebnisse abgeleitet werden. Abschließend erfolgt eine Zusammenfassung (Kapitel 5) der behandelten Forschungskomplexe. Hierbei wird auch auf Wirkungen der Einzelpublikationen in der (Fach-) Öffentlichkeit eingegangen.

## 2 Abgrenzungen und Aufgaben der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre

### 2.1 Eine Abgrenzung der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre von weiteren Steuerwissenschaften

Steuern, als eine Art der Staatsfinanzierung, haben im Laufe der Menschheitsgeschichte die Handlungen von Individuen und Staat beeinflusst.<sup>8</sup> Es verwundert somit nicht, dass sich ein eigenes Forschungsfeld hierzu entwickelt hat, die Steuerwissenschaft.<sup>9</sup>

Traditionell stützt sich die Steuerwissenschaft auf drei unterschiedliche Bereiche: die Steuerrechtswissenschaft, die Finanzwissenschaftliche Steuerlehre und die Betriebswirtschaftliche Steuerlehre.<sup>10</sup> Hierbei gilt die Finanzwissenschaftliche Steuerlehre (als Teil der Volkswirtschaftslehre) als älteste Disziplin. Die Geburtsstunde der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre wird von einigen Vertretern auf den 10.11.1919 datiert.<sup>11</sup>

Die einzelnen Forschungszweige der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre wiederum haben im Zeitablauf innerhalb der letzten 90 Jahre teilweise einen Wandel erfahren.<sup>12</sup> Darüber hinaus ist zu konstatieren, dass eine trennscharfe Abgrenzung der einzelnen Steuerwissenschaften in jüngster Zeit zunehmend schwerer fällt.<sup>13</sup> Gerade die Finanzwissenschaftliche und die Betriebswirtschaftliche Steuerlehre haben sich angenähert. Weiterhin besteht schon länger die Forderung nach einer stärkeren Kooperation zwischen Betriebswirtschaftlicher Steuerlehre und Steuerrechtswissenschaft.<sup>14</sup> Derartige Tendenzen und Forderungen können nur begrüßt werden, fördern sie doch einen interdisziplinären Wissensaustausch und ermöglichen

---

<sup>8</sup> Dies belegt bereits ein historischer Abriss der Steuergeschichte. Vgl. hierzu z.B. Wagner (1910); Mann (1937); Pausch (1986); Schultz (1992); Voß (1995); Hansen (1996), S. 179-228. Zu den Gründen einer wissenschaftlichen Betätigung mit Steuern vgl. auch Wöhe (1988), S. 1-6.

<sup>9</sup> Vgl. zur Notwendigkeit der Wissensvermittlung in diesem Gebiet Rose (1976), S. 174-181. Die Verwendung des Singulars wurde den Ausführungen bei Tipke (2000), S. 8 übernommen. Die einzelne Steuerwissenschaft ist nach Tipke in mehrere Disziplinen aufgeteilt.

<sup>10</sup> Vgl. z.B. Tipke (2000), S. 8; Wagner (2004b), S. 237; Tipke/Lang (2008), S. 13 f.

<sup>11</sup> Auslösendes Ereignis war ein Beitrag von Franz Findeisen (Der Steueranwalt), der am 10.11.1919 in der Frankfurter Zeitung abgedruckt wurde. Vgl. Hasenack (1952), S. 527-532; Hasenack (1962), S. 454-457; Fischer/Schneeloch/Sigloch (1980), S. 699 sowie Marx (2009), S. 521; zur Entstehung und Entwicklung der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre ausführlich Wöhe (1983), S. 7-21; Hansen (1996); Hüsing (1999), S. 47-54; Schmiel (2005a), S. 7-54; Treisch (2006), S. 255- 265.

<sup>12</sup> Als Beispiel sei auf die unterschiedlichen Nuancen der Forschungsschwerpunkte in den Beiträgen von Fischer/Schneeloch/Sigloch (1980), Wöhe (1983), Grotherr (1995) oder Hundsdoerfer/Kiesewetter/Sureth (2008) verwiesen. Hier finden sich z.B. unterschiedliche Aussagen im Bezug auf die Darstellung von Steuerrechtsnormen. Eine Ablehnung der Steuerrechtsnormendarstellung als Aufgabe der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre findet sich z.B. bei Raupach (2007), S. 376 f. oder Habersack/Breithecker (2008), S. 110. Hingegen wird von der überwiegenden Mehrzahl der Vertretern der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre die Steuerrechtsnormendarstellung auch als eine (wenngleich auch vorbereitende) Aufgabe der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre angesehen. Vgl. z.B. Fischer/Schneeloch/Sigloch (1980), S. 700 oder Kußmaul (1995), S. 5. Ähnliche Argumente einer Verschiebung der Aufgabengebiete lassen sich bei der Untersuchung von steuerlichen Institutionen als Aufgabe der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre anführen (vgl. z.B. Fischer/Schneeloch/Sigloch (1980), S. 700). In den jüngeren Beiträgen zu den Forschungsbereichen der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre wird die Institutionenanalyse nicht mehr angeführt.

<sup>13</sup> So weist bereits Rose darauf hin, dass steuerliche Fragestellungen existieren, die jede einzelne Wissenschaft für sich beantworten muss, hingegen aber auch Fragen aufkommen, die von allen Teilwissenschaften gleichzeitig beantwortet werden können. Vgl. Rose (1970), S. 54 f.

<sup>14</sup> Vgl. Siegel/Kirchner/Elschen/Küpper/Rückle (2000), S. 257-260; Schneider (2001b), S. 84-60.

Projekte, die an den Schnittstellen der einzelnen Disziplinen angesiedelt sind. Weiterhin ist zu beachten, dass die Grenzen zwischen den einzelnen Wissenschaften fließend oder sogar überlappend sind und zudem von den einzelnen Vertretern einer ständigen Beeinflussung unterliegen.<sup>15</sup> So verwundert es nicht, dass in der Literatur auch über ein gemeinsames Fundament aller drei Wissenschaften diskutiert wurde.<sup>16</sup> Im Folgenden sei eine *mögliche* Abgrenzung der Steuerwissenschaft präsentiert.

Der moderne Staat ist ein Steuerstaat.<sup>17</sup> Das Steuerrecht, welches den Steuerstaat erst ermöglicht, beinhaltet sämtliche Rechtsnormen, die das Rechtsverhältnis, mithin die Steuerrechte und -pflichten des Steuerbürgers gegenüber dem Staat und umgekehrt, regeln.<sup>18</sup> Das Steuerrecht wiederum als Teil der gesamten Rechtsordnung steht in Verbindung zu weiteren Rechtsgebieten.<sup>19</sup> Hierzu zählt u.a. das öffentliche Recht, das Verwaltungsrecht, das Zivilrecht, das Sozialrecht oder das Europarecht.<sup>20</sup>

Die Steuerrechtswissenschaft beschäftigt sich vornehmlich mit der Stellung des Steuerrechts innerhalb der gesamten Rechtsordnung als auch mit der rechtlichen Ordnung der Besteuerung.<sup>21</sup> So treten bei Betrachtung des gesamten Rechtsgefüges Fragen in den Vordergrund, die die Verfassungsmäßigkeit, die Vereinbarkeit mit dem Europarecht oder die Abstimmung mit weiteren Teilrechtsordnungen betreffen.<sup>22</sup> Weiterhin beschäftigt sich die Steuerrechtswissenschaft mit der Ordnung innerhalb des gesamten Steuerrechts.<sup>23</sup> Dies betrifft vor allem die Abstimmung der unterschiedlichen Gesetze aufeinander als auch Fragen zum Verhältnis zwischen Steuergesetzen und weiteren Rechtsquellen. Eine weitere Aufgabe der Steuerrechtswissenschaft liegt in der Dogmatisierung oder Systematisierung verbunden mit der Geschichtsforschung.<sup>24</sup> Wie in anderen Teilbereichen der Jurisprudenz besteht überdies eine weitere Aufgabe der Steuerrechtswissenschaft in der Anwendung der juristischen Methodenlehre.<sup>25</sup> Hierbei gilt es, steuerrechtliche Normen als auch die steuerrechtliche Rechtsprechung darzustellen und mit Hilfe entsprechender Methoden zu bewerten und auszulegen.<sup>26</sup> Gerade die deskriptive Steuerrechtsdarstellung und Rechtskritik, obgleich sie originär Aufgabe der Steuerrechtslehre ist, wird auch von der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre vorgenommen, wenngleich hierbei die juristische

---

<sup>15</sup> Vgl. Rose (1970), S. 54 f.

<sup>16</sup> Vgl. Elschen (1991), S. S. 99-115.

<sup>17</sup> Vgl. z.B. Isensee (1977), S. 409-436; Vogel (1991), S. 374-382, Weber-Grellet (2001), S. 1-27, 63-70.

<sup>18</sup> Vgl. Kirchhoff (1977), S. 324 f.; Oechsle (1999), S. 123-130; Tipke (2000), S. 31 f.; Birk (2009), S. 1; Tipke/Lang (2008), S. 3.

<sup>19</sup> Vgl. Tipke/Lang (2008), S. 3-11.

<sup>20</sup> Vgl. Flume (1952); S. 59-101; Tipke (2000), S. 35-43.

<sup>21</sup> Zu den Aufgaben der Rechtswissenschaft detailliert Tipke (2000), S. 10-17.

<sup>22</sup> Vgl. Lang (1976), S. 79-82; Tipke (2000), S. 10 f.

<sup>23</sup> Vgl. Tipke/Lang (2008), S. 12 Rz. 37.

<sup>24</sup> Vgl. Tipke (2000), S. 11 f.

<sup>25</sup> Vgl. Larenz (1991), S. 427, 461; Tipke (2000), S. 13.

<sup>26</sup> So verwundert es kaum, dass die meisten Steuerrechtskommentare von Juristen verfasst werden oder die für die Vorformulierung von Steuergesetzen zuständige Abteilung IV im BMF hauptsächlich mit Juristen besetzt ist.

Methodenlehre weitaus weniger stark zur Anwendung kommt.<sup>27</sup> Weiterhin beschäftigt sich die Steuerrechtswissenschaft wie auch die übrigen Disziplinen der Steuerwissenschaft mit der Entwicklung einer Steuergerechtigkeitslehre. In Abgrenzung zu den wirtschaftswissenschaftlichen Disziplinen der Steuerwissenschaft leitet die Steuerrechtswissenschaft hierbei einen Gerechtigkeitsmaßstab aus der gesamten Rechtsordnung und nicht aus ökonomischen Implikationen ab.<sup>28</sup> Inwieweit Werturteile in der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre abzugeben sind, ist umstritten.<sup>29</sup> Die überwiegende Mehrzahl der Vertreter der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre und der Steuerrechtswissenschaft sehen es jedoch als Aufgabe ihres Fachgebietes an, die Steuerpolitik zu beraten und Handlungsempfehlungen auszusprechen.<sup>30</sup>

Die beiden Teildisziplinen der Wirtschaftswissenschaft<sup>31</sup> beschäftigen sich demgegenüber mit ökonomischen Folgewirkungen der Besteuerung. Hierbei steht weniger die eigentliche gesetzliche Vorschrift im Vordergrund der Betrachtung, sondern die ökonomischen Entscheidungswirkungen, die bei den Handelnden *durch* das Gesetz ausgelöst werden. Das Steuerrecht wird also in einem ersten Schritt als Datum hingenommen. Dies muss – wie dargestellt – jedoch nicht bedeuten, dass die Wirtschaftswissenschaft keine Interpretation von Rechtsvorschriften vornimmt.<sup>32</sup> Bereits die ökonomische Analyse des Rechts kann als ökonomische Interpretation verstanden werden.<sup>33</sup>

Eine genaue Trennung der Finanzwissenschaftlichen und der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre erscheint schwierig.<sup>34</sup> Beide Forschungsrichtungen greifen zum Teil auf die gleichen Analysemethoden zurück, ferner – und weitaus bedeutender – behandeln sie auch ähnliche Forschungsfragen. Im Folgenden werden deshalb sowohl Unterschiede als auch Gemeinsamkeiten beider Forschungsrichtungen angesprochen.

---

<sup>27</sup> Vgl. z.B. Fischer/Schneeloch/Sigloch (1980), S. 700; Grotherr (1995), S. 101; detailliert zur Rechtskritik Schmiel (2005), S. 7-54. Allein der historische Abriss bei Schmiel (2005) untermauert m.E. die Notwendigkeit, auch deskriptive Steuerdarstellung und Rechtskritik als Aufgaben der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre anzusehen.

<sup>28</sup> Vgl. Wöhe (1988), S. 30; für die juristische Sichtweise z.B. Tipke (1980), S. 282-286; Tipke (1981); Seer (1995), S. 184-193; Lang (1989), S. 204-207; Tipke (2007), S. 201-220; die Vertreter der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre haben sich in geringerem Ausmaß mit Gerechtigkeitsfragen beschäftigt. Abhandlungen hierzu finden sich z.B. bei Rose (1985), S. 330-344; Schneider (1985), S. 349-353; Elschen (1988), S. 1-16; Bareis (2007), S. 421-442; Siegel (2007a), 625-646; Schmiel (2009), S. 1193-1214. Eine Verbindung zwischen unterschiedlichen Gerechtigkeitsdefinitionen diskutiert Elschen (1991), S. 99-115.

<sup>29</sup> Vgl. z.B. Wöhe (1988), S. 47-53, Schmiel (2005b), S. 525-545; Bareis (2007), S. 421-442.

<sup>30</sup> In seinem Vortrag, *Das objektive Nettoprinzip – Muss, wer zur Arbeit hinfährt, auch heimfahren*, auf der 5. Arqus-Jahrestagung hat Wagner hervorgehoben, dass die Betriebswirtschaftliche Steuerlehre die Politikberatung nur schleppend befolgt. Dem ist m.E. zuzustimmen.

<sup>31</sup> Die Wirtschaftswissenschaft wird hier als eine eigenständige Wissenschaft angesehen, weswegen bewusst der Singular benutzt wird.

<sup>32</sup> Anders juristische Vertreter, vgl. z.B. Tipke (2000), S. 20; Raupach (2007), S. 376.

<sup>33</sup> Zur Bedeutung der ökonomischen Analyse des Steuerrecht für die Betriebswirtschaftliche Steuerlehre vgl. Schneider (1983), S. 36.

<sup>34</sup> Ähnlich Seibold (2002), S. 68.

Die Betriebswirtschaftliche Steuerlehre<sup>35</sup> beschäftigt sich mit der „Untersuchung aller einzelwirtschaftlichen Auswirkungen der Besteuerung“.<sup>36</sup> Hierbei wird auf die Steuerrechtslehre aufgebaut.<sup>37</sup> Die gewonnenen Erkenntnisse werden in modelltheoretische Entscheidungskalküle eingebettet, um Auswirkungen der Besteuerung auf betriebswirtschaftliche Entscheidungen ableiten zu können.<sup>38</sup> Insofern kann die Betriebswirtschaftliche Steuerlehre als entscheidungsorientierte Lehre für die Erarbeitung von „Kriterien und Entscheidungsregeln für rational begründete einzelwirtschaftliche Gestaltungsmaßnahmen unter Berücksichtigung der Besteuerung“ angesehen werden.<sup>39</sup> Die Betriebswirtschaftliche Steuerlehre verknüpft damit ökonomische und steuerrechtliche Problemstellungen und analysiert diese aus einer betriebswirtschaftlichen Perspektive.<sup>40</sup> Die ökonomischen Problemstellungen wiederum entstammen aus ganz unterschiedlichen speziellen Betriebswirtschaftslehren.<sup>41</sup> Zumeist erfolgt jedoch eine Konzentration auf finanzwirtschaftliche Problemstellungen, bei denen Zahlungsflüsse im Vordergrund stehen.<sup>42</sup> Dieses Verhältnis zwischen Steuern und Auswirkungen auf das betriebliche Handeln führt zu der Einordnung der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre in die Allgemeine Betriebswirtschaftslehre.<sup>43</sup>

Ogleich in der Namensgebung der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre das Wort Betrieb vorzufinden ist, kann damit nicht das Forschungsobjekt lediglich auf bestimmte Rechtsformen im Sinne von Betrieben beschränkt werden. Der Betrieb als Umschreibung einer Unternehmung bzw. Institution stellt nur eine Möglichkeit dar, über die ein wirtschaftliches Handeln am Markt möglich ist.<sup>44</sup> Dementsprechend widmet sich die Betriebswirtschaftliche Steuerlehre auch ökonomischen Belastungswirkungen einzelner Individuen.<sup>45</sup> Dies belegt allein schon die in der Vergangenheit geführte Diskussion um das steuerliche

---

<sup>35</sup> Teilweise wird die Betriebswirtschaftliche Steuerlehre noch weiter untergliedert. Es wird dann z.B. ein eigener Themenkomplex der Internationalen Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre angenommen. Vgl. Haberstock (1984), S. 261.

<sup>36</sup> Fischer/Schneeloch/Sigloch (1980), S. 700. Wöhe (1988), S. 23 formuliert hierzu allgemein: Geht man vom Namen aus, so ist die Betriebswirtschaftliche Steuerlehre eine Lehre von den Steuern des Betriebes oder, genauer gesagt, eine Lehre von den Problemen, die durch die Besteuerung für die Betriebe entstehen.

<sup>37</sup> Zu Recht merkt Schneider (1983), S. 33 an: Die Steuerrechtswissenschaft kann die Analyse der wirtschaftlichen Folgen einzelner steuerrechtlicher Regelungen nicht liefern. Ähnlich, jedoch in der Wortwahl vorsichtiger, Fischer/Schneeloch/Sigloch (1980), S. 700 sowie Bareis (2000), S. 89 f. Hinzuzufügen ist wohl noch, dass die Steuerrechtswissenschaft dies auch nicht beabsichtigt.

<sup>38</sup> Vgl. Jacobs (2004), S. 251; König (2004), S. 260. Wöhe spricht davon, dass sich die Betriebswirtschaftliche Steuerlehre mit allen dem Betriebe entstehenden Entscheidungsproblemen durch die Besteuerung widmet. Vgl. Wöhe (1983), S. 7.

<sup>39</sup> Fischer/Schneeloch/Sigloch (1980), S. 700.

<sup>40</sup> Vgl. Rose (1977), S. 199; Wagner (2004), S. 237.

<sup>41</sup> Vgl. König (2004), S. 261.

<sup>42</sup> Vgl. Jacobs (2004), S. 254 mit Kritik an der Überbetonung des Kapitalwerts in der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre.

<sup>43</sup> Dies wird mittlerweile von der überwiegenden Mehrzahl der Vertreter so gesehen. Vgl. exemplarisch Wöhe (1988), S. 30-46; Kußmaul (1995), S. 10; Jacobs (2004), S. 251.

<sup>44</sup> Vgl. zur Definition von Unternehmungen und des wirtschaftlichen Handelns von Individuen Schneider (1994), S. 17-19; Schneider (1995), S. 20-41.

<sup>45</sup> Vgl. z.B. Bareis (1991), 38-51; Siegel (2001), S. 271-280; Maiterth (2004), S. 696-730 sowie Bönke/Eichfelder (2008).

Ehegattensplitting.<sup>46</sup> Vor diesem Hintergrund muss m.E. das Betriebswirtschaftliche in der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre als Synonym für unternehmerisch verstanden werden. Das Unternehmerische wiederum ist m.E. weit auszulegen und stellt jegliche ökonomische Betätigung von wirtschaftlichen Akteuren da. Diese Sichtweise erscheint gerechtfertigt, da etwa bei der Betrachtung von juristischen Personen stets Individuen hinter diesen stehen, denen das ökonomische Handeln zuzurechnen ist. Werden diese natürlichen Personen in der Analyse ausgeblendet, so können abgeleitete Ergebnisse zu falschen Schlussfolgerungen führen, da die steuerlichen Wirkungen der gesamten ökonomischen Aktivität nicht auf jeder Teilebene berücksichtigt worden sind.<sup>47</sup> Da die Betriebswirtschaftliche Steuerlehre (auch) Auswirkungen der Besteuerung auf die Handlungen von Individuen aufzeigen möchte, ist es ferner gerechtfertigt, die Folgewirkungen der Besteuerung auf Haushaltsebene zu untersuchen.<sup>48</sup>

Der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre steht (zumindest in Teilen) die Finanzwissenschaft, genauer die finanzwissenschaftliche Steuerlehre, gegenüber.<sup>49</sup> Bereits die Namensgebung der Finanzwissenschaft belegt, dass diese sich nicht ausschließlich mit der Steuerlehre von Betrieben beschäftigt<sup>50</sup>, wengleich auch die Steuerlehre ein Kernelement der Finanzwissenschaft darstellt.<sup>51</sup> Allgemein formuliert beschäftigt sich die Finanzwissenschaft mit der Beziehung zwischen Staat und Bürgern bzw. Unternehmen.<sup>52</sup> Hierzu zählen z.B. Fragen des staatlichen Handelns, des Marktversagens, der staatlichen Schuldenfinanzierung, externer Effekte und der Bereitstellung öffentlicher Güter.<sup>53</sup> Im Rahmen der (finanzwissenschaftlichen) Steuerlehre beschäftigt sich die Finanzwissenschaft mit Fragen der Besteuerung, die sowohl die Einnahme- als auch die Ausgabenseite betreffen. Im Vordergrund stehen hier zumeist gesamtwirtschaftliche Wirkungen der Besteuerung, auch wenn teilweise betriebswirtschaftliche Probleme angesprochen werden.<sup>54</sup> Als Abgrenzungskriterien zur Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre kann die Verwendung entsprechender Modelle herangezogen werden. Die Finanzwissenschaft verwendet sowohl mikro- als auch makroökonomische Steuermodelle<sup>55</sup>, wohingegen die Betriebswirtschaftliche Steuerlehre weitaus stärker mikrobasierte Modelle rekurriert.<sup>56</sup> Gesamtwirtschaftliche

---

<sup>46</sup> Vgl. inter alia Seel (2007).

<sup>47</sup> Vgl. Schneider (1983), S. 22-27 sowie König (2004), S. 251; deutlich zurückhaltender hierzu Wöhe (1983), S. 7.

<sup>48</sup> Ähnlich Seibold (2002), S. 68. Vgl. z.B. Hechtner/Sielaff (2009), S. S. 573-578.

<sup>49</sup> Wöhe (1988), S. 30 charakterisiert das Verhältnis zwischen Betriebswirtschaftlicher Steuerlehre und Finanzwissenschaftlicher Steuerlehre wie folgt: Zwischen der Finanzwissenschaft und der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre [besteht] ein ähnliches Verhältnis der Aufgabenabgrenzung wie zwischen der Volkswirtschaftslehre und der Betriebswirtschaftslehre insgesamt [...].

<sup>50</sup> Zu den unterschiedlichen Forschungsgebieten mit historischem Abriss vgl. ausführlich Wagner (1883), S. 9-59 sowie Musgrave (1985), S. 1-59 und Brümmerhoff (2007), S. 2 f.

<sup>51</sup> Vgl. Littmann (1977), S. 107.

<sup>52</sup> Vgl. Brümmerhoff (2007), S. 1.

<sup>53</sup> Vgl. z.B. Atkinson/Stiglitz (1980), S. 3 f.; Kolm (1987), S. 1047-1055; Musgrave/Musgrave (1989), S. 3-14.

<sup>54</sup> Es sei hier z.B. auf die Analyse von Abschreibung hingewiesen. Vgl. z.B. Boadway/Neil (1979), S. 93-105; Folkers/Pech (1999a), S. 600-610 sowie Folkers/Pech (1999b), S. 740-746.

<sup>55</sup> Vgl. die Übersicht unterschiedlicher Steuermodelle bei Littmann (1977), S. 108-110.

<sup>56</sup> Wagner (2004), S. 237 spricht nur von mikroökonomischen Modellen.

Auswirkungen auf das Steueraufkommen und die Verteilung der Steuerlast stehen zumeist im Vordergrund finanzwissenschaftlicher Analysen, obgleich die Betriebswirtschaftliche Steuerlehre zunehmend in dieses Terrain vordringt.<sup>57</sup> Darüber hinaus beschäftigt sich die Finanzwissenschaft weitaus stärker mit Entscheidungswirkungen der Besteuerung von Individuen oder mit der Suche nach optimalen Steuersystemen.<sup>58</sup> Im Ergebnis lassen sich damit m.E. insbesondere zwei Aspekte anführen, die eine mögliche Abgrenzung beider Disziplinen beschreiben können: Die Art der Fokussierung auf bestimmte Aktivitäten handelnder Personen und Institutionen (betriebsbezogen versus volkswirtschaftsbezogen) sowie die Aggregationsebene (Mikro- versus Makroebene) des Untersuchungsobjektes. Beiden Disziplinen ist jedoch gemein, dass sie sich ihrem „Pendant“ annähern.

Eine Differenzierung zwischen Betriebswirtschaftlicher Steuerlehre und Finanzwissenschaft hinsichtlich der verwendeten Forschungsmethoden ist m.E. nicht zielführend. So lassen sich Forschungsmethoden finden, die in beiden Teilgebieten verwendet werden.<sup>59</sup> Beide Forschungszweige bauen z.B. häufig auf (partielle) Gleichgewichtsmodelle auf.<sup>60</sup> Darüber hinaus sollte allgemein die Art der Methodenauswahl nicht die Definition einer Forschungsrichtung bestimmen, da jede Forschungsrichtung für sich frei in der Methodenauswahl sein sollte. Hierdurch werden erst Innovationen ermöglicht.<sup>61</sup> Ein Aspekt, der die Betriebswirtschaftliche Steuerlehre wohl von andern Disziplinen stärker abhebt, ist die Stellung innerhalb der gesamten Betriebswirtschaftslehre. Die Betriebswirtschaftliche Steuerlehre wird weniger als eigene Spezialisierung, sondern vielmehr als eine Allgemeine Betriebswirtschaftslehre unter besonderer Berücksichtigung steuerlicher Einflüsse angesehen.<sup>62</sup> Mithin werden also betriebswirtschaftliche Probleme in einen steuerlichen Kontext einbezogen, der in anderen speziellen Betriebswirtschaftslehren ausgeblendet wird. Eine derartige Stellung der steuerlichen Finanzwissenschaft innerhalb der gesamten Volkswirtschaftslehre wird üblicherweise nicht angenommen. Vielmehr ist die steuerliche Finanzwissenschaft Teilbereich der gesamten Finanzwissenschaft.

---

<sup>57</sup> In jüngster Zeit beschäftigen sich auch Vertreter der Betriebswirtschaftlicher Steuerlehre mit dem gesamtwirtschaftlichen Steueraufkommen, auch im Rahmen von aktuellen Gesetzesvorhaben. Vgl. z.B. Müller (2004); Müller (2007), S. 179-200; Houben/Maiterth (2009) oder Maiterth/Houben/Broekelschen/Müller/Sureth (2009), S. 163-183. Ein ähnliches Bild ergibt sich bei der Beurteilung von Verteilungswirkungen. Vgl. z.B. Maiterth (2004), S. 696-730 oder Maiterth/Müller (2005). Ein weiteres Beispiel ist die Verteilung von Einkommen in Deutschland. Hierzu haben jüngst sowohl Vertreter der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre als auch der Finanzwissenschaft Stellung bezogen mit deutlich divergierenden Meinungen. Vgl. Bach/Corneo/Steiner (2008) und hierzu kritisch Jacob/Niemann/Weiss (2008).

<sup>58</sup> Hierzu sei z.B. auf die Arbeits-Freizeitentscheidung von Individuen unter Beachtung der Besteuerung verwiesen. Im Rahmen der Optimalsteuertheorie sei auf die Arbeit von Diamond/Mirrlees und die darauf aufbauenden Publikationen verwiesen. Zweifelsohne beschäftigt sich auch die Betriebswirtschaftliche Steuerlehre mit optimalen Steuersystem, dies jedoch mit einer weniger starken Intensität. Vgl. hierzu z.B. die zahlreichen Beiträge bei Smekal/Sendlhofer/Winner (1998).

<sup>59</sup> Zu den unterschiedlichen Forschungsmethoden vgl. z.B. Recktenwald (1969), S. 1-29; Wagner (2004), S. 237-250.

<sup>60</sup> Hierzu kritisch z.B. Schneider (2009), S. 126-137. Vgl. zur Verwendung von Marktgleichgewichtsmodellen allgemein Schneider (2001a), S. 349-378.

<sup>61</sup> Kritisch am Beispiel des Kapitalwertes Jacobs (2004), S. 254. Zur Entwicklung einer wissenschaftlichen Disziplin durch „Denkstilgemeinschaften“ vgl. Treisch (2006), S. 255.

<sup>62</sup> Vgl. z.B. Schneider (1983), S. 28; detailliert Wöhe (1988), S. 30-41 sowie Jacobs (2004), S. 251.

Neben den geschilderten Aspekten existieren sicherlich noch weitere, die die Finanzwissenschaft von der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre separieren können. Da die Finanzwissenschaft deutlich stärker internationalisiert ist (public economics) und eine Betriebswirtschaftliche Steuerlehre im angloamerikanischen Raum nicht in dem Maße wie in Deutschland vorzufinden ist, resultieren Abgrenzungsprobleme teilweise auch aus dieser historischen Entwicklung.<sup>63</sup> Die dargestellten Ausführungen verdeutlichen jedoch in Grundzügen, welche Forschungsschwerpunkte in den einzelnen Disziplinen vorzufinden sind. Abschließend kann konstatiert werden, dass gerade die Betriebswirtschaftliche Steuerlehre vielfältige, zumeist einzelwirtschaftliche Forschungsfragen dem Grunde nach aus anderen speziellen Betriebswirtschaftslehren aufgegriffen und um steuerliche Aspekte erweitert hat. Ohnehin bestimmen die Akteure der einzelnen Wissenschaftsdisziplinen selbst die Abgrenzung der von ihnen vertretenen Fächer, womit es zu Verschiebungen kommen kann.<sup>64</sup>

## 2.2 Ein mögliches Forschungsdesign der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre

### 2.2.1 Vorbemerkungen

Die bisherigen Ausführungen haben die Betriebswirtschaftliche Steuerlehre von anderen Disziplinen der Steuerwissenschaft abgegrenzt. Offen geblieben sind bis hierher die einzelnen Aufgaben der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre. Auf diese soll im Folgenden eingegangen werden. Erst nach einer entsprechenden Darstellung kann ein Gesamtbild präsentiert werden, welches unterschiedliche ökonomische Fragestellungen in einen einheitlichen Forschungskontext einbetten kann.

Analog zur Abgrenzung der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre von anderen Disziplinen kann auch bei einer Umschreibung der Aufgaben dieser Forschungsrichtung kein umfassendes Bild dargestellt werden. Vielmehr befindet sich diese Disziplin in einem dynamischen Prozess, der zu Verschiebungen führt.<sup>65</sup> Die Aufgaben der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre wurden zuletzt von Hundsdorfer/Kiesewetter/Sureth wie folgt enumeriert<sup>66</sup>:

- Steuerbelastungsmessung,
- Modellgestützte Steuerplanungslehre,
- Empirische Steuerwirkungslehre und
- Steuerrechtsgestaltungslehre.

---

<sup>63</sup> Vgl. Wagner (2004), S. 237 f. So konnte sich eine „Art“ Betriebswirtschaftliche Steuerlehre (Tax Accounting) erst in jüngerer Zeit in Amerika durch die Arbeiten von Scholes/Wolfson (1991) etablieren. Zur Abgrenzung des Tax Accountings vgl. z.B. Maydew (2001), S. 389-403. Zur Forschung auf dem Gebiet des Tax Accountings vgl. Shackelford/Shevlin (2001), S. 321-387.

<sup>64</sup> Vgl. Rose (1970), S. 54.

<sup>65</sup> Vgl. zu den unterschiedlichen Schwerpunkten z.B. Rose (1970), S. 31-70; Wöhe (1983), S. 5-20; Wöhe (1988), S. 22-29; Fischer/Schneeloch/Sigloch (1980), S. 699-705; Hundsdorfer/Kiesewetter/Sureth (2008), S. 62-66.

<sup>66</sup> Vgl. Hundsdorfer/Kiesewetter/Sureth (2008), S. 62-66.

Hierzu flankierend wird die deskriptive Steuernormendarstellung als Aufgabe der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre genannt.<sup>67</sup>

Kernaufgabe der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre ist die ökonomische Analyse des Steuerrechts.<sup>68</sup> Hierunter versteht Schneider eine Verbindung von wirtschaftlichem Denken und Steuerrecht.<sup>69</sup> Dies erscheint nur möglich, wenn in einem ersten Schritt das Regelsystem<sup>70</sup> aufgezeigt wird. Hierzu bedarf es einer Rechtsdarstellung. Vor diesem Hintergrund ist es m.E. gerechtfertigt, auch Steuerrechtsdarstellungen als Aufgabe der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre anzusehen.<sup>71</sup> Einschränkend ist aber darauf hinzuweisen, dass dies kein Selbstzweck sein kann. Vielmehr muss die Steuerrechtsdarstellung als Ausgangspunkt für weitere Analysen verstanden werden.<sup>72</sup> Dies kann aber, sofern die Fragestellung dies bedingt, auch die Auslegung von Rechtsnormen beinhalten. Im Folgenden sei auf die einzelnen Aufgaben eingegangen.

### 2.2.2 Steuerbelastungsmessung

Aufbauend auf einer rechtlichen Darstellung von Steuernormen erfolgt die Messung der eigentlichen Steuerbelastung. Ausgangspunkt ist die juristische Methodenlehre, die aus einem Tatbestand eine Rechtsfolge ableitet.<sup>73</sup> Ziel der Steuerbelastungsmessung ist die „Quantifizierung der Rechtsfolge“, mithin also die Ermittlung des Zahlungsstroms der Steuer(n).<sup>74</sup> Hierbei ist jedoch nicht eine rechtliche, sondern eine wirtschaftliche Steuerbelastung zu ermitteln.<sup>75</sup> Die Steuerbelastungsmessung vollzieht sich dabei in mehreren

---

<sup>67</sup> Vgl. Hundsdoerfer/Kiesewetter/Sureth (2008), S. 63. Die Analyse von Steuerberatungsinstitutionen konnte sich in der universitären Forschung bis jetzt nicht als eigenständige Aufgabe der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre durchsetzen. In älteren Beiträgen zu den Aufgaben der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre wird dieser Aspekt noch genannt. Vgl. z.B. Fischer/Schneeloch/Sigloch (1980), S. 700.

<sup>68</sup> Vgl. Schneider (1983), S. 33 sowie Theisen (1988), S. 39.

<sup>69</sup> Den Erfahrungstatbestand bildet das Steuerrecht. Die ökonomische Analyse soll vornehmlich mit einer mikroökonomischen Entscheidungslogik unter Geltung von Marktgleichgewichten erfolgen. Vgl. Schneider (1983), S. 34.

<sup>70</sup> Schneider bezeichnet dies als politisch entstandenen Erfahrungssachverhalt. Vgl. Schneider (1983), S. 33.

<sup>71</sup> Mittlerweile wird dies von der überwiegenden Mehrheit der Vertreter der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre anerkannt. Vgl. z.B. Rose (1970), S. 61; Fischer/Schneeloch/Sigloch (1980), S. 700; Kußmaul (1995), S. 5; Siegel (1982), S. 15.

<sup>72</sup> Gleichzeitig begrenzen damit aber auch die Analysen den Umfang der Steuerrechtsdarstellung. Kußmaul bezeichnet in diesem Zusammenhang die Steuerrechtsdarstellung als „Abfallprodukt“ betriebswirtschaftlicher Analysen“. Vgl. Kußmaul (1995), S. 5.

<sup>73</sup> Vgl. z.B. Schenke (2007), S. 29-31.

<sup>74</sup> Vgl. Wöhe (1988), S. 25, der allerdings die Steuerwirkungen auf bestimmte betriebliche Entscheidungen fokussiert. Daneben ist auch Aufgabe der Steuerbelastungsmessung, Messmethoden zu entwickeln. Vgl. Marx (2009), S. 523. Weiterhin nimmt die Ermittlung von Bemessungsgrundlagen (Gewinnermittlung) einen großen Raum ein. In diesem Zusammenhang ist auch auf das steuerliche Rechnungswesen hinzuweisen. Wöhe sieht die Analyse des Steuereinflusses auf das betriebliche Rechnungswesen als zweite Hauptaufgabe an, vgl. Wöhe (1988), S. 25. Gleichwohl konstatiert er, dass hier Analysen der Steuerbelastung und Steuerplanung zu betreiben sind, vgl. Wöhe (1988), S. 28. In dieser Arbeit wird davon ausgegangen, dass auch die Analyse des steuerlichen Rechnungswesens sich in jedem der einzelnen Aufgabengebiete der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre finden lassen kann.

<sup>75</sup> Zur rechtlichen und wirtschaftlichen Steuerbelastung vgl. Schneider (2002), S. 10-16. Die wirtschaftliche Steuerbelastung berücksichtigt hierbei sowohl mehrere Tatbestände bzw. Sachverhalte als auch die Interdependenzen unterschiedlicher Steuerarten.

Schritten. Zuerst sind die fraglichen Normen formal zu beschreiben. Hierbei sind ggf. unterschiedliche Auslegungsvarianten als entsprechende Fallgruppen der Belastungsmessung zu berücksichtigen. Hieran anschließend ist zu ermitteln, was das Messobjekt ist.

Die Messung von Steuerwirkungen kann an unterschiedliche Punkte anknüpfen: So kann die Belastung (zusätzlicher) Handlungsalternativen oder diejenige einzelner Individuen bestimmt werden.<sup>76</sup> Werden Handlungsalternativen im Rahmen der Steuerbelastungsmessung untersucht, so werden eine Bewertung der Vorteilhaftigkeit und eine Ermittlung der Präferenzordnung verschiedener Handlungsmöglichkeiten vorgenommen. Demgegenüber stehen bei der Belastungsmessung von Individuen Verteilungswirkungen im Vordergrund. Es wird hier zumeist untersucht, ob und wie durch ein bestimmtes (Steuer-) Instrument die Gesamtbelastung von Individuen oder Haushalten verschoben wird. Gerade die Messung von Verteilungswirkungen weist eine Nähe zur Finanzwissenschaft auf.<sup>77</sup>

Unabhängig von der Art des Messobjektes ist bei der Steuerbelastungsmessung den Grundsätzen<sup>78</sup> zu folgen: all parties, all taxes, all costs.<sup>79</sup> Diese Grundsätze lassen sich wie folgt umschreiben:

Die steuerliche Analyse hat alle am Besteuerungsprozess beteiligten Personen und Institutionen (= Parteien) zu berücksichtigen, die ökonomisch einer Belastung unterworfen werden (all parties). Wird z.B. nur die betriebsbezogene Steuerbelastung einer Körperschaft ermittelt, ohne die Belastung der Eigentümer zu beachten, so entspricht die ermittelte Belastung nicht der wirtschaftlichen Gesamtbelastung. Um jedoch Entscheidungswirkungen der Besteuerung zu untersuchen, ist die Kenntnis der wirtschaftlichen Gesamtbelastung nötig.<sup>80</sup> Darüber hinaus ist der Begriff all parties weit zu verstehen: In die Analyse sind alle an einem Sachverhalt (z.B. einer Transaktion) beteiligten Personen einzubeziehen. So sind bei der Analyse des Leasings zumeist Leasinggeber und -nehmer zu betrachten.<sup>81</sup> Ein weiteres Beispiel hierzu betrifft die verdeckte Gewinnausschüttung und die mittelbaren Belastungswirkungen bei weiteren (Mit-) Gesellschaftern.<sup>82</sup>

Die Belastungsmessung hat grundsätzlich sämtliche relevanten Steuerarten und deren Wechselwirkungen zu berücksichtigen (all taxes).<sup>83</sup> Dies betrifft sowohl unterschiedliche Tarifvarianten als auch Abzugsbeträge von der Steuerschuld. Vor diesem Grund ist es

---

<sup>76</sup> Vgl. Hundsdoerfer/Kiesewetter/Sureth (2008), S. 63.

<sup>77</sup> So stellt Schult kritisch fest, dass Haushalte grundsätzlich nicht zum Untersuchungsobjekt einer Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre gehören. Vgl. Schult (2002), S. 4. Eine derartige Sichtweise wird – wie bereits ausgeführt – abgelehnt. Vgl. zustimmend Rose (1970), S. 59.

<sup>78</sup> Die Grundsätze sind auch bei der Steuerplanungslehre, der Steuerwirkungslehre und der Steuerrechtsgestaltungslehre zu beachten.

<sup>79</sup> Vgl. Scholes/Wolfson/Erickson/Maydew/Shevlin (2008), S. 2, 13.

<sup>80</sup> Ähnlich Schneider (2002), S. 15 sowie Seibold (2002), S. 68.

<sup>81</sup> Vgl. z.B. Buhl/Norman (1991), S. 1355-1375 oder Satzger (1999), S. 325-349.

<sup>82</sup> Vgl. Bareis (2009), S. 600-604.

<sup>83</sup> Nur durch die Berücksichtigung aller relevanten Steuerarten kann eine wirtschaftliche Gesamtbelastung ermittelt werden. Andernfalls würde nur eine rechtliche Belastung ermittelt, die für die Ableitung von Steuerplanungsaussagen nicht ausreichend ist. Vgl. hierzu die geschilderte Problematik am Beispiel von Gewerbesteuer und Einkommensteuerermäßigung nach § 35 EStG bei Schneider (2002), S. 13 sowie Schneider (2002), S. 115 für die Notwendigkeit der Ermittlung einer wirtschaftlichen Gesamtbelastung.

unverständlich, wieso gerade der Solidaritätszuschlag in manchen Analysen nicht berücksichtigt wird. Dieser stellt nichts anderes als eine Form der Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer dar.<sup>84</sup> Aus Gründen der Komplexitätsreduktion und der faktischen Freiwilligkeit wird häufig auf die Berücksichtigung von Kirchensteuern verzichtet. Die Forderung *all taxes* bezieht sich nicht nur auf unterschiedliche Steuerarten, sondern hierdurch sollen auch die Wirkungen von impliziten und expliziten Steuern berücksichtigt werden.<sup>85</sup> Die Berücksichtigung von impliziten Steuern erscheint indes kompliziert, da sie zumeist schwer von weiteren Effekten isoliert werden können.

Neben der direkten Belastung durch Steuerzahlung können dem Steuerpflichtigen weitere Kosten infolge der Befolgung von Steuergesetzen entstehen.<sup>86</sup> Derartige Kosten sind bei der Belastungsmessung auch zu berücksichtigen (*all costs*), obgleich die Messung derartiger Kosten äußerst komplex ist und deswegen zumeist in allgemeinen Belastungsmessungen nicht vorgenommen wird.<sup>87</sup>

Der Ausdruck Steuerbelastungsmessung enthält keine Aussage über mögliche Zeitaspekte. So sind unter Belastungsmessung sowohl einperiodige als auch mehrperiodige Analysen zu subsumieren. Darüber hinaus werden abhängig von der zu messenden Größe unterschiedliche Instrumente bzw. Steuersätze verwendet.<sup>88</sup> Die Betriebswirtschaftliche Steuerlehre unterscheidet hier in Abhängigkeit von der ökonomischen Fragestellung zwischen Grenzsteuersätzen, Durchschnittssteuersätzen und Differenzsteuersätzen.<sup>89</sup> Weiterhin existieren zahlreiche Beiträge, in denen die Gesamtbelastung durch eine effektive Steuerbelastungszahl (Steuerkeil) ausgedrückt wird.<sup>90</sup> Hierzu wird zumeist die prozentuale Minderung der Zielgröße durch Steuern bezogen auf die Zielgröße vor Steuern (oder auf die „neutrale“ Zielgröße) ermittelt.<sup>91</sup> Weiterhin werden Steuerbelastungen häufig in die sie auslösenden Effekte untergliedert. In der Literatur erfolgt zumeist eine Kategorisierung in Bemessungsgrundlagen, Tarif- und Zeiteffekte.<sup>92</sup>

---

<sup>84</sup> Die Einführung des SolZ wurde mit dem gestiegenen Finanzierungsbedarf u.a. in den neuen Bundesländern begründet. Die Ergänzungsabgabe fließt nach Artikel 106 Abs. 1 Nr. 6 GG alleinig dem Bund zu. Auch wenn vornehmlich mit den Einnahmen aus der Ergänzungsabgabe Investitionen in den neuen Bundesländern getätigt werden sollen, existiert keine Zweckbindung des SolZ. Einzig die ursprüngliche zeitliche Befristung wurde später aufgehoben. Vgl. BT-Drucks. 12/220, S. 6 sowie BFH, Urteil vom 28.02.1996 - XI R 83-84/94 (NV).

<sup>85</sup> Vgl. Scholes/Wolfson/Erickson/Maydew/Shevlin (2008), S. 2, die implizite Steuern als „*taxes paid indirectly in the form of lower before-tax rates of return on tax-favored investments*“ bezeichnen. Ferner sei auf Lammersen (2005), S. 33 f. verwiesen. Angemerkt sei, dass das Konzept der impliziten Steuern teilweise kritisch gesehen wird. Vgl. Schneider (1992), S. 180 f.

<sup>86</sup> Vgl. Schneider (2002), S. 78-88.

<sup>87</sup> Vgl. zum Themenkomplex der Steuerbefolgungskosten ausführlich Eichfelder (2008).

<sup>88</sup> Vgl. z.B. Wagner (2004), S. 237-250; König/Wosnitza (2004), Lammersen (2005).

<sup>89</sup> Vgl. z.B. Schult (1979), S. 376-386; Schult (2002), S. 66 sowie Siegel (1982), S. 62 f.

<sup>90</sup> Zur effektiven Steuerbelastung Spengel/Lammersen (2001), S. 222-238; ausführlich Lammersen (2005), S. 45-80.

<sup>91</sup> Vgl. z.B. Schneider (2002), S. 16 f.; Lammersen (2005), S. 75; Knirsch (2007), S. 151-165.

<sup>92</sup> Vgl. z.B. Wagner (2008), S. 98 f.; Niemann/Kastner (2009), S. 131. Ausführlich hierzu Kapitel 3.

### 2.2.3 Steuerplanungslehre

Sind die Steuerbelastungen bekannt, so kann hierauf aufbauend eine Steuerplanung vollzogen werden.<sup>93</sup> Ziel ist es, unter Kenntnis der Steuerbelastungen modellgestützte Entscheidungskalküle zu entwickeln, die die betriebliche Steuerbelastung optimieren.<sup>94</sup> Hierbei wird zumeist die Optimierung finanzieller Zielgrößen vorgenommen (z.B. Optimierung durch Endwertmaximierung oder Entnahmemaximierung).<sup>95</sup>

Hundsdoerfer/Kiesewetter/Sureth umschreiben diesen Teil der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre als modellgestützte Steuerplanungslehre (Handlungsempfehlungen an Unternehmer).<sup>96</sup> M.E. ist dieser Bereich jedoch weiter zu fassen. Es besteht kein Grund, wieso etwaige planerische Handlungsempfehlungen nur an Unternehmer gerichtet werden sollen.<sup>97</sup> Mitunter sollte dieser Bereich dieselben Adressaten ansprechen, die auch bei der Steuerbelastungsmessung vorzufinden sind. Somit können m.E. auch steuerplanerische Aussagen für einzelne Individuen erarbeitet werden. Als Beispiel sei hier nur auf unterschiedliche Wahlrechte der Steuerpflichtigen hingewiesen. Dies betrifft z.B. die Aufteilung von Sonderausgaben (Kinderbetreuungskosten) zwischen getrennt veranlagten Ehepartnern oder die Frage, inwieweit Arbeitnehmer im Ausland tätig werden sollten. Im Ergebnis ist damit der Begriff des Unternehmers bei Hundsdoerfer/Kiesewetter/Sureth sehr weit auszulegen.<sup>98</sup>

Für Steuerplanungsaussagen ist die Kenntnis von Zielvorstellungen des Planenden notwendig. Zumeist wird bei den Entscheidungskalkülen von der Rationalität des Entscheiders (*homo oeconomicus*) ausgegangen.<sup>99</sup> Gleichwohl existieren auch Zielgrößen, die unter Anwendung der Endwertmaximierung zu suboptimalen Ergebnissen führen. Fraglich ist, ob der Steuerpflichtige hier irrational handelt oder nicht vielmehr die erklärende Theorie unvollständig ist.<sup>100</sup> Als Beispiel sei die Forderung des Planenden genannt, Steuervorauszahlungen so zu bemessen, dass mögliche Nachzahlungen minimiert werden.<sup>101</sup> Unabhängig von der gewählten Zielgröße ist dem Planenden zu vermitteln, dass jegliche Optimierungsüberlegungen nur unter den getroffenen Prämissen gültig sind. Ferner sind

---

<sup>93</sup> Grotherr spricht in diesem Zusammenhang von einer Steueroptimierungslehre, vgl. Grotherr (1995), S. 101 f.

<sup>94</sup> Vgl. Wöhe (1988), S. 24; Jacobs (2004), S. 251; König (2004), S. 260. Fischer/Schneeloch/Sigloch (1980), S. 700 sprechen in diesem Zusammenhang von normativer Betriebswirtschaftlicher Steuerlehre.

<sup>95</sup> Vgl. die Übersicht bei Wagner (2004), S. 239. Zur Konzentration auf finanzielle Zielgrößen vgl. König (2004), S. 261.

<sup>96</sup> Vgl. Hundsdoerfer/Kiesewetter/Sureth (2008), S. 63 f.

<sup>97</sup> Besteuerungsprobleme privater Haushalte werden z.B. bei der Übersicht von Dziadkowski (1983), S. 2046 nicht zu den Aufgaben der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre gezählt.

<sup>98</sup> Ähnlich Rose (1970), S. 59; eine sehr weite Begriffsbestimmung des Unternehmers findet sich auch bei Schneider (1995), S. 30-36.

<sup>99</sup> Vgl. z.B. Wagner (1995), S. 733; Hüsing (1999), S. 76, 172; Marx (2009), S. 524. So wird im Rahmen der Investitionsrechnung unter Steuern zumeist ein vollständiger und perfekter Kapitalmarkt unterstellt. Vgl. König (2004), S. 262.

<sup>100</sup> Zur Problematik vgl. z.B. die Untersuchung bei Hundsdoerfer/Sichtmann (2008), S. 604-624 oder Schmiel (2009), S. 1206.

<sup>101</sup> Als weiteres Beispiel kann die Optimierung der Lohnsteuerklassenwahl genannt werden. So kann eine nicht optimale Lohnsteuerklassenwahl erfolgen, um die Höhe des Kindergeldes zu optimieren.

zugrunde gelegte Wertungen und Annahmen offen darzulegen.<sup>102</sup> Es bleibt dem einzelnen Betrachter überlassen, inwieweit er die getroffenen Annahmen mit der Realität vereinbaren kann und die getroffenen Wertungen akzeptiert.

#### 2.2.4 Empirische Steuerwirkungslehre

Sowohl die Steuerbelastungsmessung als auch die Steuerplanungslehre bewegen sich in einer theoretischen Welt. Die empirische Steuerwirkungslehre beschäftigt sich mit der Frage, inwieweit die verwendeten (theoretischen) Planungsmodelle und Verhaltensweisen der Steuerpflichtigen auch die Realität abbilden und welche realen Belastungen sich einstellen.<sup>103</sup> Demzufolge ist m.E. die empirische Steuerwirkungslehre in zwei Hauptbereiche zu untergliedern: die empirische Steuerbelastungsmessung und die empirische Überprüfung von Verhaltenshypothesen.

Die empirische Steuerbelastungsmessung ermittelt Steuerbelastungen anhand realwirtschaftlicher Daten. Ziel ist es hierbei, festzustellen, welche Steuerpflichtigen bzw. Personengruppen oder Unternehmungen wie steuerlich belastet oder entlastet werden. Während z.B. bei einer Gesetzesänderung die (theoretischen) Belastungsverschiebungen zumeist a priori bekannt sind, besteht zumeist Ungewissheit darüber, welche empirischen Verteilungswirkungen die Gesetzesänderung bewirkt und wie das gesamte Steueraufkommen beeinflusst wird. Ursache hierfür ist das Fehlen entsprechender theoretischer (Total-) Modelle. Mithilfe der empirischen Belastungsmessung werden folglich häufig unterschiedliche (Rechts-) Zustände oder alternative Handlungsmöglichkeiten verglichen und Aussagen über Verteilungswirkungen oder die Bewertung der Handlungsalternativen abgeleitet.<sup>104</sup> Weiterhin ist es für die Beurteilung der Wirkung eines Instruments von großer Bedeutung, welche Steuerpflichtigen überhaupt von dem Instrument betroffen sind.

Die vorstehenden Überlegungen seien anhand folgender Beispiele verdeutlicht: Gerade in einer wirtschaftlichen Krise wurde vermutet, dass die Zinsschranke krisenverschärfend für einzelne Unternehmungen bzw. Branchen wirken kann. Dennoch existierten bei Einführung der Zinsschranke keine fundierten Analysen, die sich der Frage widmeten, welche Unternehmen von der Zinsschranke betroffen sind.<sup>105</sup> Ohne derartige Analysen fiel es jedoch schwer, der Politik entsprechende Verbesserungsvorschläge zu unterbreiten. Ähnliche Aussagen können hinsichtlich § 34a EStG gemacht werden. Trotz zahlreicher theoretischer Überlegungen ist bis dato unbekannt, wie viele Steuerpflichtigen diese Regelung wie (z.B. Ermittlung des Begünstigungsbetrags) in Anspruch nehmen werden.

Die empirischen Steuerbelastungsmessungen können sich in der Art der verwendeten realen Daten stark unterscheiden. So reicht das Spektrum der verwendeten Daten von realwirtschaftlichen Einzeldaten (z.B. Kapitalmarktdaten) bis zu abgeleiteten (Branchen-)

---

<sup>102</sup> Vgl. Fischer/Schneeloch/Sigloch (1980), S. 700; umfassend zur Rechtskritik als Aufgabe der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre Schmiel (2005).

<sup>103</sup> Vgl. z.B. Wagner/Schwenk (2003), S. 374-377.

<sup>104</sup> Vgl. z.B. Maiterth (2004), S. 696-730.

<sup>105</sup> Vgl. hierzu ausführlich Blaufus/Lorenz (2009a), S. 503-526 sowie Blaufus/Lorenz (2009b), S. 323-332.

Durchschnittsdaten.<sup>106</sup> Die Trennung zwischen empirischer und theoretischer Steuerwirkungslehre kann dabei fließend verlaufen, wenn aggregierte Durchschnittsdaten in mehrperiodige Simulationsmodelle eingefügt werden.<sup>107</sup> Weiterhin weist der Bereich der empirischen Steuerbelastungsmessung enge Berührungspunkte mit der Finanzwissenschaft auf. So werden neben empirischen Steuerbelastungen für einzelne Individuen bzw. Gruppen (basierend zumeist auf Mikrosimulationsmodellen) auch makroökonomische Steuergrößen ermittelt. Die makroökonomischen Größen beziehen sich vor allem auf das Steueraufkommen oder bestimmte Verteilungsmaße.<sup>108</sup> Weiterhin kann die empirische Steuerbelastungsmessung (als Vorstufe) auch nötig sein, um bestimmte Verhaltenshypothesen empirisch überprüfen zu können.

Die empirische Verhaltensüberprüfung (Verhaltenslehre) beschäftigt sich mit der Ableitung empirischer Hypothesen über den Einfluss der Besteuerung auf das Verhalten von Unternehmen und Steuerpflichtigen.<sup>109</sup> Hierbei sind aus der (theoretischen) Steuerplanungslehre stammende Modelle empirisch zu testen. Ziel ist es, das tatsächliche Verhalten der Steuerpflichtigen bzw. die unternehmerischen Entscheidungen (unter Beachtung des Steuereinflusses) erklären zu können.<sup>110</sup> Erst wenn Verhaltensmodelle der Steuerpflichtigen bekannt bzw. empirisch überprüft sind, ist es möglich, in theoretischen Modellen Anpassungen und Reaktionen der Steuerpflichtigen modellieren zu können. Um entsprechende Hypothesen formulieren zu können, ist die Kenntnis der Informationsverarbeitung und der Entscheidungsfindung von Entscheidungsträgern nötig.<sup>111</sup> Mitunter kann es nötig sein, von der Rationalitätsprämisse abzuweichen.<sup>112</sup>

Die Überprüfung entsprechender Verhaltenshypothesen kann auf sehr unterschiedliche Weise erfolgen: z.B. mittels Befragungen, Experimenten, Kapitalmarktdaten, Marktpreisen usw. Prinzipiell können jegliche realen Daten verwendet werden, die einen steuerlichen Einfluss widerspiegeln. Der theoretischen Möglichkeit zur Gewinnung der Daten sind kaum Grenzen gesetzt.

Der gesamte Forschungszweig der empirischen Steuerwirkungslehre ist noch recht jung. Dies liegt jedoch weniger an der Erkenntnis, dass entsprechender Forschungsbedarf hierzu nötig ist.<sup>113</sup> Vielmehr stehen erst seit wenigen Jahren die entsprechenden „Werkzeuge“ und „Materialien“ bereit, die eine fundierte Forschung ermöglichen. Dies betrifft sowohl die

---

<sup>106</sup> Weiterhin können Daten auch anhand von Experimenten gewonnen werden. Vgl. z.B. Hundsdorfer/Sichtmann (2008), S. 604-624. Vgl. hierzu die Ausführungen im folgenden Absatz zu der Überprüfung von Verhaltenshypothesen.

<sup>107</sup> Vgl. z.B. Knirsch (2005) oder die Analysen unter Verwendung des European Tax Analyzers bei Jacobs/Spengel/Hermann/Stetter (2003), S. 308-325 sowie Reister (2009).

<sup>108</sup> Vgl. z.B. Müller (2004) oder Maiterth/Houben/Broekelschen/Müller/Sureth (2009), S. 163-183.

<sup>109</sup> Vgl. Hundsdorfer/Kiesewetter/Sureth (2008), S. 64.

<sup>110</sup> Zu den Problemen der Überprüfung von Hypothesen vgl. Schneider (1995), S. 186-197 sowie Schmiel (2005), S. 1193-1214.

<sup>111</sup> Vgl. zur Problematik ausführlicher Hundsdorfer/Kiesewetter/Sureth (2008), S. 65.

<sup>112</sup> Vgl. in diesem Zusammenhang die Ergebnisse der Untersuchung bei Hundsdorfer/Sichtmann (2008), S. 604-624 oder Fochmann/Kiesewetter/Sadrieh (2009).

<sup>113</sup> Vgl. Fischer/Schneeloch/Sigloch (1980), S. 700.

Verfügbarkeit von adäquaten Daten<sup>114</sup> als auch entsprechende Automatisierungsmöglichkeiten zur Auswertung der Daten in Form von Hard- und Software.<sup>115</sup> Darüber hinaus mussten sich auch die Vertreter der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre auf das veränderte Forschungsdesign einstellen und sich entsprechende Methoden aneignen.<sup>116</sup> Infolge des sehr jungen Forschungszweiges kommt zudem zeitweise der Anschein auf, als ob die empirische Steuerwirkungslehre nur als reiner Selbstzweck betrachtet wird. So erscheinen etwa wissenschaftliche Beiträge mit einer geringen theoretischen Fundierung.<sup>117</sup> Genauso wie die Steuerrechtsdarstellung auf spätere Forschungszweige abgestimmt werden muss, ist es aber auch notwendig, die empirische Steuerwirkungslehre auf ein bereits gelegtes Fundament aus Steuerbelastungsmessung und Steuerplanungslehre zu setzen.

### 2.2.5 Steuerrechtsgestaltungslehre

Als letzte Aufgabe der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre wird die Steuerrechtsgestaltungslehre angesehen. Ziel ist es, die in der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre gewonnenen Erkenntnisse dem Gesetzgeber zu präsentieren, um Empfehlungen und Anregungen für die Ausgestaltung des Steuerrechts zu geben.<sup>118</sup> So sollen theoretische und empirische Ergebnisse den Gesetzgeber dazu veranlassen, z.B. bestimmte Instrumente auf ihre Zielgenauigkeit zu überprüfen oder unsystematische Belastungswirkungen zu beseitigen. Hierbei ist jedoch zu bedenken, dass die Betriebswirtschaftliche Steuerlehre entsprechende Empfehlungen stets nur unter der Annahme bestimmter Prämissen geben kann. Mithin kann also nur eine Aussage darüber getroffen werden, ob ein bestimmtes Instrument geeignet ist, ein vorher definiertes Ziel zu erfüllen.

Weiterhin wurde die Frage der Werturteilsfreiheit der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre in der Literatur intensiv diskutiert.<sup>119</sup> Auf die Diskussion wird an dieser Stelle nicht vertiefend eingegangen. In dieser Arbeit wird jedoch ein prinzipielles Werturteilsverbot abgelehnt.<sup>120</sup> Werturteile als normative Aussagen sind zu billigen, wenn sie klar abgegrenzt zu wissenschaftlichen Aussagen getätigt werden und zudem darlegt wird, auf welchen

---

<sup>114</sup> So wurden erst in jüngster Zeit für wissenschaftliche Einrichtungen einzelfallbezogene Steuerdaten durch die Forschungsdatenzentren der Länder und des Bundes freigegeben.

<sup>115</sup> Zudem sei auf den hohen Arbeitsaufwand im Rahmen der Ermittlung von Verhaltenshypothesen verwiesen. So müssen z.B. bei der Durchführung von Experimenten oder Befragungen entsprechende Probanden oder Befragungsteilnehmer ermittelt werden. Für die Validität der Ergebnisse ist es im Rahmen von Experimenten zumeist nötig, monetäre Anreize zu bieten. Dies lässt einen möglichen Kostenfaktor bei der Planung derartiger Analysen in den Vordergrund rücken.

<sup>116</sup> Vgl. hierzu die Ausführungen in Fn. 2. Ferner zeigt sich, dass in den frühen Beiträgen zu den Aufgaben der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre (z.B. Wöhe (1983), Rose (1970)) Aspekte einer empirischen Steuerwirkungslehre weitestgehend ausgeblendet sind.

<sup>117</sup> Methodische Defizite bei der empirischen Forschung bemängelt z.B. Jacobs (2004), S. 258.

<sup>118</sup> Vgl. z.B. Wagner (1974), S. 396; Marx (2009), S. 524 f. Vgl. umfassend zum Aufgabenbereich der Rechtskritik Schmiel (2005).

<sup>119</sup> Vgl. z.B. Wöhe (1988), S. 47-53; Schmiel (2005), S. 525-545; Bareis (2007), S. 421-435; Siegel (2007a), S. 627-628.

<sup>120</sup> Dies fordert z.B. Schmiel (2005), S. 525-545.

Fundamenten sie basieren.<sup>121</sup> Hierdurch entsteht m.E. eine Bereicherung der wissenschaftlichen Diskussion.

Auch wenn die Steuerrechtsgestaltungslehre als letzter Punkt genannt wurde, ist hiermit nicht die Aufgabenumschreibung der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre beendet. Vielmehr handelt es sich bei der ökonomischen Analyse des Steuerrechts um einen dynamischen Prozess, der wieder von vorne beginnen kann. Nimmt der Gesetzgeber die Empfehlungen der Wissenschaft an, so entstehen hieraus neue Gesetze. Dies wiederum führt zu einer erneuten Untersuchung und Bewertung der Neuregelung.

Die folgende Abbildung fasst die skizzierten Aufgaben der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre zusammen. Der Pfeil am unteren Ende der Abbildung symbolisiert den dynamischen Prozess der Aufgaben. Als Kernaufgaben der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre werden die Steuerbelastungsmessung, die Steuerplanungslehre und die empirische Steuerwirkungslehre angesehen. Die deskriptive Normendarstellung und die Steuerrechtsgestaltungslehre wurden in der Abbildung mit einem Dreieck dargestellt. Hierdurch soll verdeutlicht werden, dass diese Aufgaben insbesondere auch von den Vertretern der Nachbardisziplinen wahrgenommen werden.

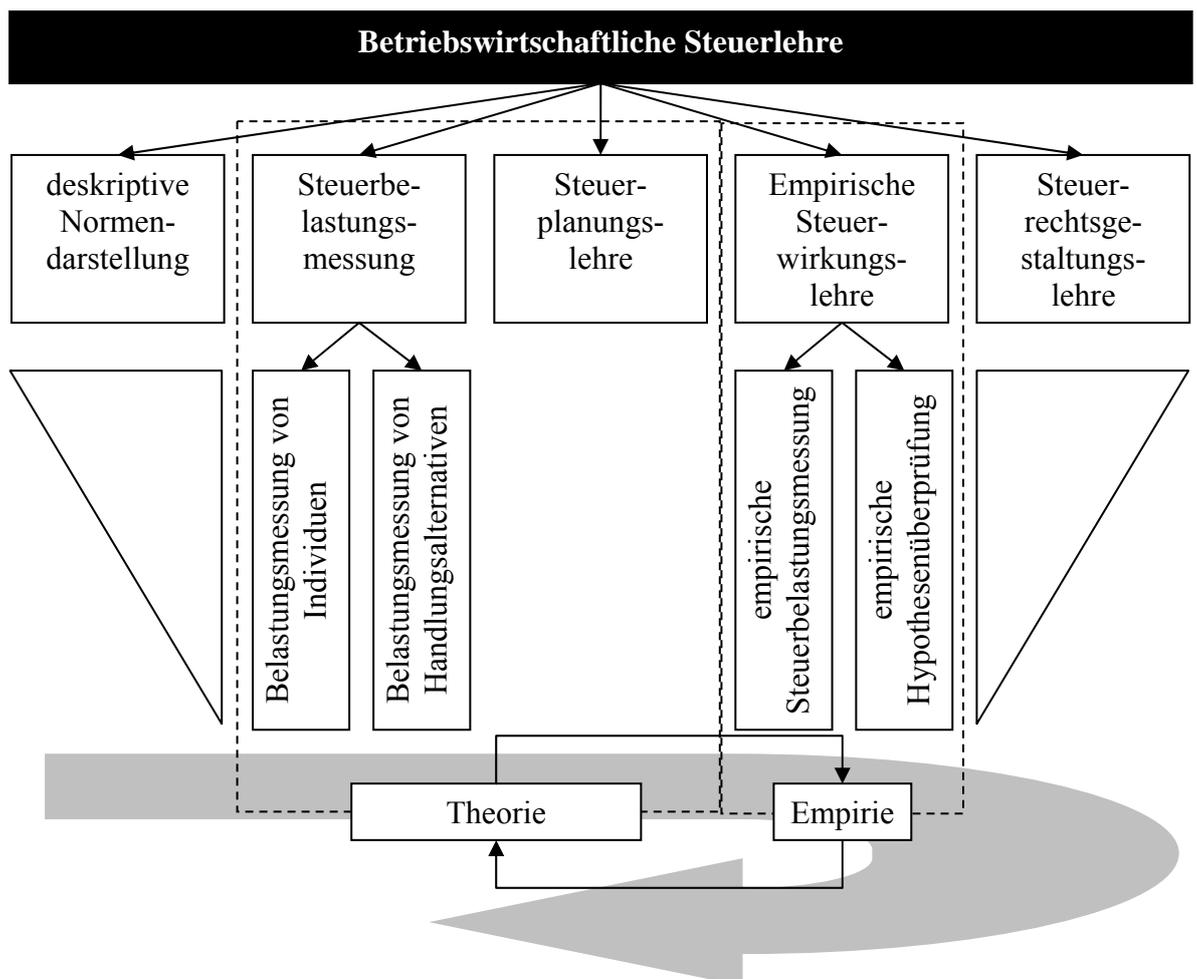


Abbildung 1: Aufgaben der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre

<sup>121</sup> Zustimmend Siegel (2007a), S. 627-628 sowie Bareis (2008), S. 182-183.

### 2.2.6 *Schlussfolgerungen*

Es sei angemerkt, dass die Betriebswirtschaftliche Steuerlehre zwar unterschiedliche Aufgaben bzw. Forschungszweige vorzuweisen hat, diese m.E. jedoch als einheitliches „Paket“ zu betrachten sind. Es ergibt wenig Sinn, nur bestimmte Aufgaben der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre wahrzunehmen, hingegen andere völlig auszublenden.<sup>122</sup> Zweifelsohne können sich bei der Wahrnehmung der Aufgaben unterschiedliche Nuancen ergeben, was zu einer möglichen Arbeitsteilung führen kann. Die Betriebswirtschaftliche Steuerlehre als Ganzes sollte jedoch alle skizzierten Punkte behandeln. Die einzelnen Nuancierungen der wissenschaftlichen Arbeit und Ausbildung werden bereits durch die unterschiedliche Ausgestaltung des Lehrstoffes an den Universitäten oder Themenschwerpunkte bei Fachpublikationen deutlich. Im Grundgedanken folgen jedoch die in dieser Arbeit vorzufindenden Einzelanalysen den in diesem Kapitel dargelegten Konzepten, weshalb eine fundierte Darstellung dieser zu Beginn der Arbeit als notwendig erachtet wurde.

---

<sup>122</sup> So ist m.E. leider festzustellen, dass derzeit Defizite der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre bei der Politikberatung bestehen. Diese Beobachtung wird aus der geringen Beteiligung von Vertretern der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre an dem gesetzlichen Entstehungsprozess von steuerlichen Neuregelungen abgeleitet. Exemplarisch hierfür sei auf die gelungene Analyse zur Zinsschranke bei Blaufus/Lorenz (2009a) eingegangen, die leider nicht in die Politikberatung getragen wurde. Ähnliches gilt für die berechtigte Kritik an § 34a EStG (Thesaurierungsbegünstigung) durch arqus (vgl. Knirsch/Maiterth/Hundsdoerfer (2008), S. 1405-1406).

### 3 Vorbemerkungen zur Kategorisierung von Forschungskomplexen mittels Zeit-, Tarif- und Bemessungsgrundlageneffekten

Bei der ökonomischen Belastungsmessung erscheint es sinnvoll, steuerliche Effekte zu kategorisieren. Dies ermöglicht es, identische Effekte bei unterschiedlichen Fragestellungen zu identifizieren und somit zugleich immer wiederkehrende Einflussfaktoren steuerlicher Vorteilhaftigkeitsüberlegungen benennen zu können. Eine denkbare Möglichkeit der Kategorisierung ist, die Effekte anhand der auslösenden Steuerart zu identifizieren.<sup>123</sup> Allerdings wird so gerade nicht dem Gedanken „all taxes“<sup>124</sup> entsprochen, sondern es erfolgt eine willkürliche Trennung. So wäre zu hinterfragen, wieso gerade zwischen einer Ertragsteuer und den darauf aufsetzenden Annexsteuern ökonomisch differenziert werden sollte. Eine andere Differenzierung wurde bereits frühzeitig von Wagner vorgeschlagen.<sup>125</sup> Wagner differenziert die Ursachen steuerlicher Wirkung nach Zeit-, Bemessungsgrundlagen- und Steuertarifeffekten.<sup>126</sup> Mithin erfolgt hier also eine ökonomische Differenzierung, die auch die Wechselwirkung unterschiedlicher Steuerarten berücksichtigt. Die vorgeschlagene Dreigliederung folgt dem Grundgedanken, die Ursachen von Belastungsverschiebungen in die sie auslösenden Größen zu kategorisieren.<sup>127</sup>

Im Folgenden sei eine kurze Abgrenzung der beschriebenen Effekte vorgenommen. Dies erscheint sinnvoll, da die im Anschluss präsentierten Analysen diese Effekte immer wieder identifizieren werden. Darüber hinaus ermöglicht eine Abgrenzung der Effekte auch, die präsentierten ökonomischen Analysen trotz unterschiedlicher Fragestellungen eigenen zusammenhängenden Themenkomplexen zuzuordnen.

Bezeichne  $E$  die steuerwirksamen Zahlungsströme (Bemessungsgrundlage) einer ökonomischen Aktivität  $\hat{E}$ , so ermittelt sich die Steuer  $S$  aus dieser Aktivität als Produkt von Bemessungsgrundlage und Steuersatz  $s$ :  $S(E) = s \cdot E$ . Mithin beschreibt als die Gleichung die formalisierte Darstellung der allgemeinen Zuordnungsvorschrift  $E \rightarrow S$  von Steuerschuld und Bemessungsgrundlage. Hierbei bezeichne weiterhin die Zuordnungsvorschrift  $\hat{E} \rightarrow E$  die Ermittlung des Steuerobjektes, mithin also die Bestimmung der Bemessungsgrundlage. Weiterhin sei berücksichtigt, dass der Steuersatz wiederum eine Funktion von  $E$  sein kann,<sup>128</sup> sodass sich die Steuerschuld als  $S(E) = s(E) \cdot E$  ermittelt. Aus der Formel wird ersichtlich, dass die Steuerschuld sowohl von dem Steuersatz bzw. dem Steuertarif als auch von der

---

<sup>123</sup> Ein solches Vorgehen würde zumeist nur die rechtliche Steuerbelastung berücksichtigen. Vgl. Schneider (2002), S. 10.

<sup>124</sup> Vgl. Scholes/Wolfson/Erickson/Maydew/Shevlin (2008), S. 2, 13.

<sup>125</sup> Vgl. erstmalig Wagner (1984), S. 211-213.

<sup>126</sup> Vgl. Wagner (2004), S. 99-102; Wagner (2005), 454-456; Wagner (2008), S. 98 f.

<sup>127</sup> Die genannte Dreigliederung wurde in späteren Analysen übernommen. Vgl. z.B. Hundsdorfer (2005), S. 640 f.; Siegmund (2006), S. 299, 323; Niemann (2009), S. 131 sowie Nolting (2009), S. 144 f.

<sup>128</sup> Dies liegt dann vor, wenn der Durchschnittssteuersatz nicht konstant ist (z.B. bei Vorliegen eines progressiven Tarifs).

Bemessungsgrundlage beeinflusst wird.<sup>129</sup> Vor diesem Hintergrund erscheint es nur folgerichtig, steuerliche Wirkungen nach Bemessungsgrundlagen- und Steuertarifeffekten zu unterscheiden. Zu klären ist, wie sich beide Effekte gegeneinander abgrenzen lassen.

Wagner subsumiert unter die Bemessungsgrundlageneffekte sämtliche Formen, die auf die Bemessungsgrundlage direkt wirken, wie z.B. eine unterschiedliche Abschreibungsart.<sup>130</sup> Überdies seien hierunter auch Fälle zu berücksichtigen, in denen eine Bemessungsgrundlage von null entsteht, z.B. weil eine Spekulationsfrist vorliegt. Demgegenüber seien Tarifeffekte jene, die sich infolge einer Veränderung des Steuersatzes einstellen. Darüber hinaus seien auch in dieser Kategorie Effekte zu berücksichtigen, die aus unterschiedlichen Freibeträgen und Freigrenzen resultieren. Dies ist m.E. nicht sachgerecht, da Freibeträge und Freigrenzen direkt die Bemessungsgrundlage betreffen und somit den Bemessungsgrundlageneffekten zuzuordnen sind.

Weiterhin sollen auch Progressionswirkungen der Besteuerung, die aus einer unterschiedlichen Bemessungsgrundlage resultieren, den Steuertarifeffekten zugeordnet werden.<sup>131</sup> Dies erscheint zunächst folgerichtig, wirft jedoch weitere Fragen auf. Verändert sich schließlich die Bemessungsgrundlage, so führt dies bei einem progressiven Tarif stets auch zu einer Veränderung des (Durchschnitts-) Steuersatzes. Mithin folgt also bei Vorliegen eines progressiven Tarifs einem Bemessungsgrundlageneffekt reflexartig stets ein Progressionseffekt (Veränderung des Durchschnittssteuersatzes). Der steuerliche Gesamteffekt könnte auf die entsprechenden Effekte aufgeteilt werden, wenn in einem ersten Schritt die Steueränderung bei Variation der Bemessungsgrundlage und Konstanz des Progressionsgrades (keine Veränderung des Durchschnittssteuersatzes) untersucht würde. Dies entspräche einer üblichen *ceteris paribus*-Analyse. Ein solches Vorgehen orientiert sich an der mathematischen Ableitung von  $\frac{dS}{dE} = s(E) + E \cdot \frac{ds}{dE}$ , wenn nur der erste Summand betrachtet wird.

Eine Aufteilung kann m.E. entfallen, wenn der Steuertarifeffekt in zwei Unterkategorien untergliedert wird: einen Steuertarifänderungseffekt (Tarifeffekt im engen Sinne) und einen Steuersatzeffekt (Tarifeffekt im weiten Sinne = Progressionseffekt). Ersterer drückt aus, dass die Bemessungsgrundlage unterschiedlichen Tarifförmern unterworfen werden kann. Zu nennen sind hier z.B. die Regelbesteuerung nach § 32a EStG, eine fiktive gestreckte Besteuerung<sup>132</sup> (§ 34 EStG) oder eine echte gestreckte Besteuerung mit gespaltenem Steuersatz (§ 34a EStG). Ferner werden hier Fälle erfasst, in denen der Progressionsgrad des

---

<sup>129</sup> Deutlicher wird dieser Zusammenhang noch, wenn die erste Ableitung betrachtet wird.  $\frac{dS}{dE} = s(E) + E \cdot \frac{ds}{dE}$ . Die gesamte (marginale) Änderung setzt sich aus zwei Termen (Summanden) zusammen.

<sup>130</sup> Vgl., auch für die folgenden Aussagen, Wagner (1984), S. 212 f.; Wagner (2005), S. 455 f.

<sup>131</sup> Vgl. Wagner (2005), S. 455.

<sup>132</sup> Es wird hier von einer gestreckten Besteuerung gesprochen, da die außerordentlichen Einkünfte bei Anwendung des § 34 Abs. 1 EStG für die Ermittlung der Steuerschuld fiktiv auf fünf Jahre verteilt werden.

Tarifs verändert wurde (z.B. Verschiebung von Tarifeckwerten).<sup>133</sup> Der Steuersatzeffekt beschreibt hingegen mögliche Progressionswirkungen, die innerhalb derselben Tarifart infolge einer Veränderung der Bemessungsgrundlage entstehen.

Am Beispiel des Grundfreibetrages zeigt sich ein weiteres Problem der beschriebenen Abgrenzung. Der Grundfreibetrag, wie der Wortlaut bereits andeutet, trägt dafür Sorge, dass ein bestimmter Sockelbetrag der Bemessungsgrundlage von der Steuer freigestellt wird. Folglich wären Belastungsverschiebungen, die im Zusammenhang mit dem Grundfreibetrag stehen, einem Bemessungsgrundlageneffekt zuzurechnen. Gleichwohl wurde der Grundfreibetrag aber direkt in den Steuertarif eingearbeitet. Analysen des Grundfreibetrags würden damit aber einem Steuertarifeffekt zugeordnet werden. Mithin kann es folglich zu einer willkürlichen Abgrenzung kommen, die einzig durch die juristische Umsetzung steuerpolitischer Instrumente bedingt ist. Das Beispiel verdeutlicht ferner, dass ein Bemessungsgrundlageneffekt zumeist auch in einen Steuertarifeffekt überführt werden kann.<sup>134</sup> Insofern wird eine mögliche Definition der Effekte nicht trennscharf ausfallen können.

Bemessungsgrundlagen- und Tarifeffekt haben eine mögliche zeitliche Komponente völlig ausgeblendet. Fallen Steuern zu einem späteren Zeitpunkt an, so fällt der Barwert der Steuerzahlungen geringer aus als der Nominalwert der Steuerzahlungen. Ursache hierfür ist der Zinseffekt. Infolge der späteren Steuerzahlung können die hierfür vorgesehen liquiden Mittel am Kapitalmarkt zwischenzeitlich angelegt werden. Als Zeiteffekt wird folglich die Veränderung des Barwertes der Steuerzahlungen bezeichnet, die infolge einer unterschiedlichen Verteilung einer mehrperiodigen (Gesamt-) Bemessungsgrundlage auf einzelne Veranlagungszeiträume resultiert. Wagner fügt einschränkend hinzu, dass die einzelnen Bemessungsgrundlagen in den jeweiligen Perioden einem konstanten Steuersatz unterliegen müssen.<sup>135</sup>

Die dargestellte Abgrenzung der Zeiteffekte wirft weitere Fragen auf. Offenkundig erscheint es gerechtfertigt, einen Zeiteffekt zu unterstellen, wenn einzig der Zeitpunkt der Steuerzahlung variiert wird, indes alle weiteren Größen konstant bleiben. Darüber hinaus ist aber zu bedenken, dass Bemessungsgrundlagen- und Tarifeffekt intertemporal auftreten können. So kann der Steuerpflichtige vor der Wahl stehen, dass in Zukunft die volle (reguläre) Bemessungsgrundlage oder zum jetzigen Zeitpunkt lediglich ein Bruchteil der (regulären) Bemessungsgrundlage besteuert wird. Ähnliche Überlegungen gelten für einen Tarifeffekt. So ist vorstellbar, dass in Zukunft ein begünstigter Steuertarif auf die Bemessungsgrundlage angewendet werden kann.

M.E. erscheint es daher gerechtfertigt, mögliche Zeiteffekte weiter zu differenzieren. Von einem reinen Zeiteffekt kann nur gesprochen werden, wenn eine Steuerzahlung in die Zukunft

---

<sup>133</sup> Unter einer Verschiebung von Tarifeckwerten wird eine Veränderung der Intervalle (Bemessungsgrundlage) der abschnittsweise definierten Einkommensteuertariffunktion nach § 32a EStG verstanden.

<sup>134</sup> Mathematisch kann eine Veränderung des Steuersatzes bei gegebener Bemessungsgrundlage (vor Freibetrag) so konstruiert werden, dass hierdurch eine gleiche Veränderung der Steuerschuld eintritt, wie bei Berücksichtigung eines entsprechenden Freibetrags.

<sup>135</sup> Vgl. Wagner (1984), S. 211.

verschoben werden kann, dies hingegen keine Veränderung der Bemessungsgrundlage bedingt und auch zu keiner Veränderung des Steuersatzes führt.<sup>136</sup> Überdies können aber auch intertemporale Bemessungsgrundlagen- und Tarifeffekte auftreten. Ob diese Effekte Untergruppen der Zeiteffekte sind oder die zeitliche Komponente eine Untergruppe der bereits geschilderten Effekte (Bemessungsgrundlagen- oder Tarifeffekt) darstellt, kann dahingestellt bleiben. Beide Unterscheidungen sind möglich, die genaue Einordnung ist eher theoretischer Natur. Entscheidender ist, auf die ökonomischen Folgewirkungen hinzuweisen.

Häufig werden alle drei Effekte zusammen auftreten. So ist vorstellbar, dass unter Geltung eines progressiven Tarifs in der Zukunft lediglich Bruchteile der (regulären) Bemessungsgrundlage besteuert werden. Somit wird in der Zukunft eine andere Bemessungsgrundlage angewendet, was zugleich zu einem anderen Steuersatz führt. Drittens kommt es zu einer Zinswirkung infolge der Verschiebung der Steuerzahlung in die Zukunft. Eine Trennung des Gesamteffektes in die einzelnen Effekte wäre theoretisch im Rahmen einer *ceteris paribus* Analyse denkbar.

Abschließend kann festgehalten werden, dass eine Systematisierung unterschiedlicher steuerinduzierter Effekte sinnvoll erscheint. Dies ermöglicht es, Steuerwirkungen nach entsprechenden steuerbelastungsauslösenden Effekten zu differenzieren. Die Darstellungen der Effekte haben aber auch gezeigt, dass eine trennscharfe Abgrenzung in bestimmten Bereichen willkürlich erscheint. Vor diesem Hintergrund ist m.E. die Benennung der Effekte wichtiger als ihre apodiktische Definition. Die Ausführungen verdeutlichen jedoch die Notwendigkeit, derartige Kategorisierungen vorab transparent darzulegen. Die folgende Abbildung veranschaulicht die angestellten Überlegungen. Der Pfeil am unteren Rand der Abbildung verdeutlicht, dass (reine) zeitunabhängige Effekte auch Bestandteil der Zeiteffekte sein können.

---

<sup>136</sup> Dieser reine Fall tritt nur sehr selten auf. Ein Beispiel hierfür ist die zeitlich unterschiedliche Erfassung von ausgeschütteten und ausschüttungsgleichen Erträgen.

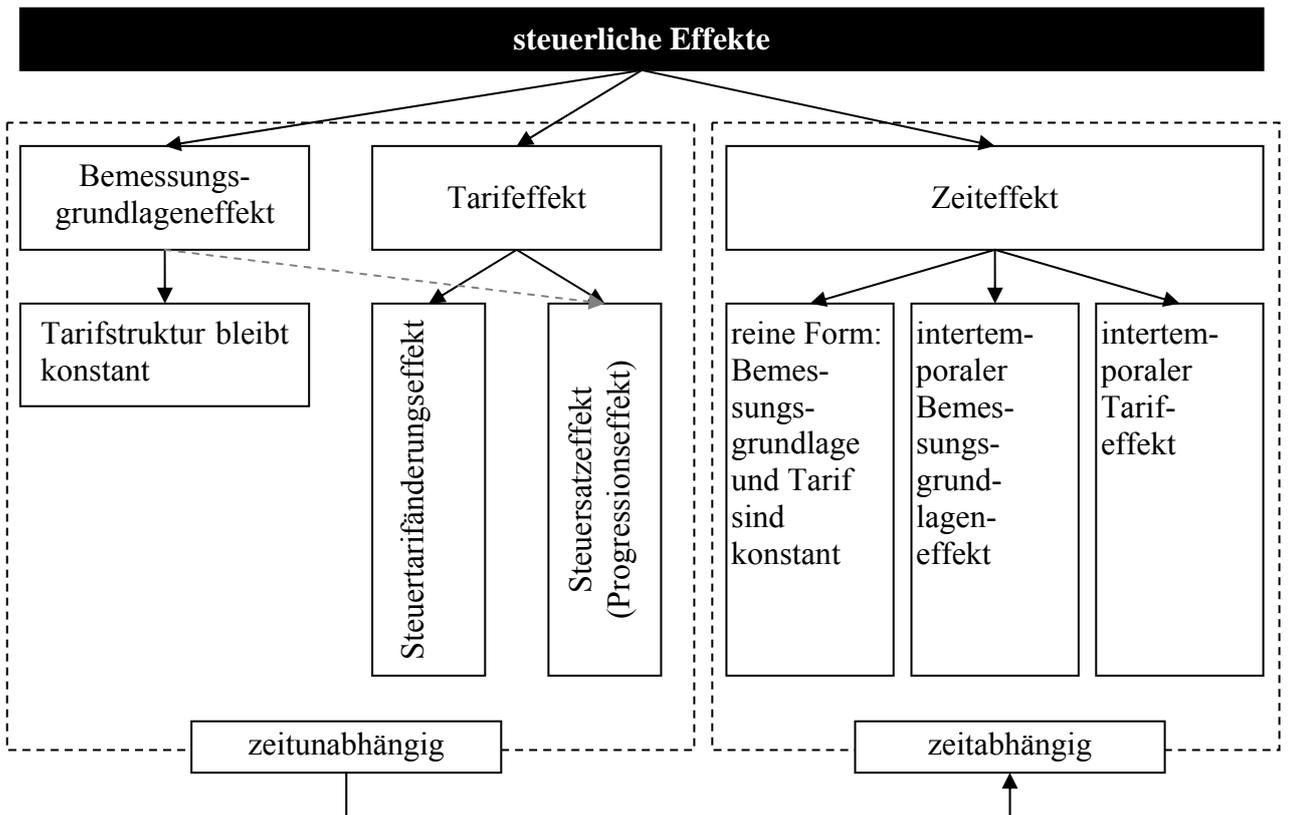


Abbildung 2: Kategorisierung steuerlicher Effekte

## 4 Kategorisierung von Forschungskomplexen und Darstellung entsprechender Forschungsfragen

### 4.1 Eine mögliche Kategorisierung von Forschungskomplexen

Bevor auf die einzelnen Themen- bzw. Forschungskomplexe<sup>137</sup> (= Hauptbestandteile) der vorliegenden Arbeit eingegangen wird, erfolgt eine kurze Erläuterung, welche unterschiedlichen Analyseschwerpunkte eine thematische Nähe aufweisen und demzufolge zu gruppieren sind.

Die vorangegangenen Kapitel haben verdeutlicht, welchen unterschiedlichen Aufgaben sich die Betriebswirtschaftslehre Steuerlehre widmet und wie eine Abgrenzung von den übrigen Steuerwissenschaften vorgenommen werden kann. Darüber hinaus wurde dargestellt, wie eine mögliche Kategorisierung verschiedener Steuereffekte aussehen kann. Prinzipiell eignen sich sowohl die Aufgabenfelder der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre als auch die Kategorisierung der Steuereffekte für eine Gliederung ökonomischer Analysen. In der vorliegenden Arbeit wird tendenziell das letztere Konzept verfolgt.

Wie anfangs dargestellt, werden die Aufgaben der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre als zusammenhängend und miteinander verknüpft angesehen. Die hier dargestellten Analysen folgen zumeist unterschiedlichen Aspekten und können daher nicht nur einem Aufgabengebiet der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre zugeordnet werden. Insofern vermag es nicht zu überzeugen, eine Gliederung nach einzelnen Aufgabengebieten durchzuführen. Eine Differenzierung der Themenkomplexe orientiert sich demzufolge vielmehr an den thematischen Zusammenhängen bei der Ermittlung der Steuerschuld und den auftretenden Steuereffekten. Im Folgenden seien die hier behandelten drei Themenkomplexe dargestellt.

Die Steuerschuld ermittelt sich allgemein als  $S(E) = s \cdot E$ . Steuertarif (Steuersatz) und Bemessungsgrundlage bestimmen die Höhe der Steuer. Vor diesem Hintergrund erscheint es plausibel, eine Analyse auch nach diesen Elementen zu strukturieren. Gerade im Bereich der Einkommensteuer hat sich die Anzahl unterschiedlicher Tarifvorschriften und –privilegien in den letzten Jahren drastisch erhöht. Der Steuersatz  $s$  muss daher als Vektor verstanden werden, der für die Einkommensteuer nicht nur von der Höhe des zu versteuernden Einkommens abhängt, sondern auch von der Art der Einkünfte. Vor diesem Hintergrund erscheint es gerechtfertigt, Analysen von Tarifvorschriften in einem gemeinsamen Kapitel zu bündeln (erster Themenkomplex).

Ein weiterer Aspekt tangiert auch den Themenkomplex der Tarifvorschriften. So ist derzeit eine Tendenz zur Schedulisierung der Einkommensteuer zu beobachten. Gerade der Systemwechsel bei der Besteuerung privater Kapitaleinkünfte hin zu einer Abgeltungsteuer hat das bisherige Tarifgefüge deutlich verschoben. Auf einzelne Bemessungsgrundlagenteile des Steuerpflichtigen werden also unterschiedliche Steuersätze und Tarifarten angewendet. Wegen der großen systematischen und praktischen Bedeutung der privaten Kapitaleinkünfte

---

<sup>137</sup> Die Bezeichnungen Themen- und Forschungskomplex werden hier synonym verwendet.

und der grundlegenden Wirkungen eines einkommensteuerlichen Systemwechsels erfolgt die Analyse hierzu in einem eigenen Unterkapitel (zweiter Themenkomplex).

Zumeist weicht die tarifliche Einkommensteuer von der festzusetzenden Einkommensteuer ab. Grund hierfür sind bestimmte gesetzliche Sondernormen, die nach Anwendung der Tarifvorschrift auf die Bemessungsgrundlage zur Ermittlung der tariflichen Einkommensteuer noch weitere steuerbe- und -entlastende Tatbestände berücksichtigen.<sup>138</sup> Die Steuerschuld ermittelt sich dann als  $S(E) = s \cdot E - A$ , mit  $A$  als Abzugsbetrag von der tariflichen Einkommensteuer. Im geltenden Steuerrecht finden sich vornehmlich im Bereich des Einkommen- und Körperschaftsteuerrechts derartige Abzugselemente. Die Ursachen für die Verwendung von Abzugselementen sind vielfältig. Häufig soll die Höhe eines Transfers unabhängig von der Bemessungsgrundlage ausgestaltet werden. Darüber hinaus wird das Instrument der Abzüge auch verwendet, um eine mögliche Doppelbesteuerung, sei es national oder international, zu beseitigen. Die dargestellten Überlegungen werden zu einem eigenständigen Themenkomplex gebündelt (dritter Themenkomplex).

Damit ergeben sich die hier behandelten Themenkomplexe wie folgt:

- Analyse ausgewählter synthetischer Einkommensteuertariffornen,
- Ökonomische Auswirkungen der Schedulisierung am Beispiel einer Abgeltungsteuer auf private Kapitaleinkünfte,
- Möglichkeiten und Grenzen der Vermeidung nationaler und internationaler Doppelbesteuerung durch Steuerermäßigungsvorschriften.

Ogleich die folgenden Einzelanalysen jeweils einem dieser Themenblöcke zugeordnet sind, liegen häufig bestimmte Themen an der Schnittmenge zweier Themenblöcke. Beispielsweise werden die Untersuchungen möglicher Regelungen zur Vermeidung einer nationalen Doppelbesteuerung hier dem dritten Themenblock zugeordnet. Eine nationale Doppelbesteuerung tritt auf, weil bestimmte Einkünfte mehreren Steuerarten unterworfen werden, mithin also nicht alle Einkünfte scheduliert steuerlich gleichbehandelt werden. Unter diesem Gesichtspunkt ließe sich auch eine Zuordnung zu dem Themenblock Schedulisierung wählen.<sup>139</sup>

Die folgenden drei Unterkapitel stellen jeweils ausgewählte Forschungsfragen der zuvor skizzierten Themenkomplexe dar. Hierbei wird auch auf die bisherige Forschung zu diesen Themenkomplexen eingegangen. Die im Folgenden präsentierten Forschungsfragen werden dann in den späteren Einzelbeiträgen aufgegriffen.

## **4.2 Analyse ausgewählter synthetischer Einkommensteuertariffornen**

### *Vorbemerkungen und Systematisierung von Tarifnormen*

---

<sup>138</sup> Dieses Vorgehen zur Ermittlung der festzusetzenden Einkommensteuer wird bereits durch die Inhaltsübersicht des EStG verdeutlicht. So enthält das EStG neben dem Abschnitt IV. Tarif auch einen Abschnitt V. Steuerermäßigungen.

<sup>139</sup> Die Zuordnung einer Analyse zu einem entsprechenden Themenblock enthält folglich auch eine persönliche Wertung.

Im Zuge der Unternehmensteuerreform wurde die Anzahl der Tarifvorschriften drastisch ausgeweitet. Neben der Grundtarifvorschrift des § 32a EStG existieren noch fünf weitere Tarifnormen, die entweder kumulativ oder exklusiv in Relation zu § 32a EStG stehen.<sup>140</sup> Darüber hinaus kann das Splittingverfahren auch als eigene Tarifvorschrift aufgefasst werden, womit sich § 32a EStG weiter untergliedert.<sup>141</sup> Die folgende Abbildung<sup>142</sup> verdeutlicht die Überlegungen<sup>143</sup>:

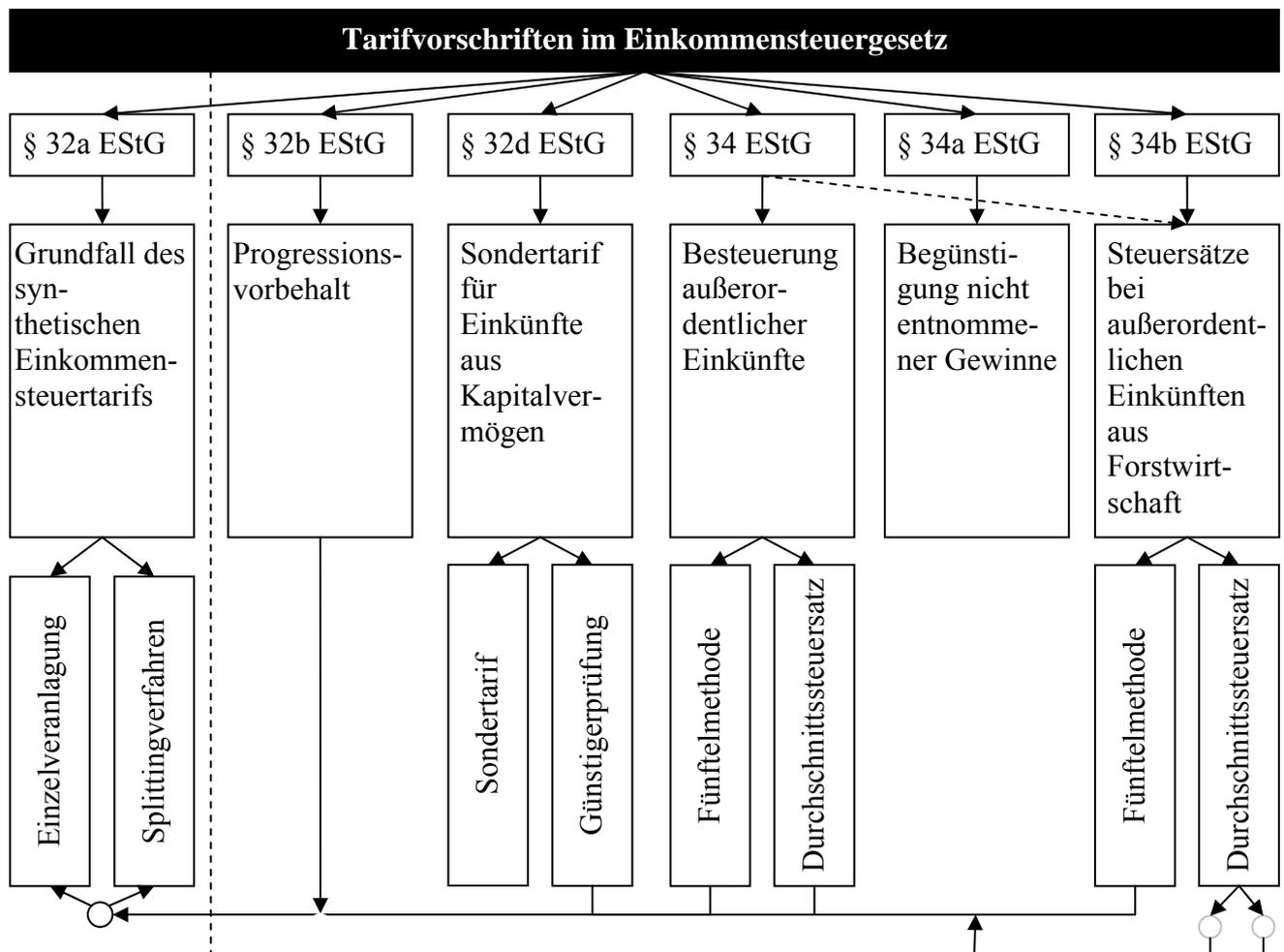


Abbildung 3: Tarifvorschriften im Einkommensteuergesetz und deren Zusammenhang

<sup>140</sup> In der Literatur sind bereits zahlreiche Beiträge zur Analyse einzelner Tarifvorschriften erschienen. Vgl. für die durch die Unternehmensteuerreform eingeführten Tarifvorschriften z.B. Patek (2007), S. 443-463; Winkeljohann/Fuhrmann (2007), S. 464-481; Bachmann/Schultze (2008), S. 9-34; Homburg/Houben/Maiterth (2008), S. 29-47; Houben/Maiterth (2008), S. 228-237; Knirsch/Schanz (2008), S. 1231-1250; Oestreicher/Klett/Koch (2008), S. 15-26; Broer/Dwenger (2009), S. 422-437; Hechtner/Hundsdoerfer (2009), S. 23-41. Zu § 32b EStG vgl. z.B. Wotschofsky (1998) oder Wotschofsky/Pasch (2001), S. 77-93.

<sup>141</sup> Beiträge zum Splittingtarif finden sich z.B. bei Bareis (2000), S. 81-90; Siegel (2001), S. 271-280; Seel (2007). Zum Familiensplitting vgl. z.B. Steiner/Wrohlich (2008), S. 115-142.

<sup>142</sup> Aus Gründen der Vollständigkeit wurde auch der Sondertarif für Einkünfte aus Kapitalvermögen nach § 32d EStG in die Tabelle aufgenommen. Es sei ferner angemerkt, dass § 32d EStG nur einen Teil des gesamten Abgeltungsteuertarifs darstellt. Die eigentliche Abgeltungsteuer findet sich in den §§ 43, 43a EStG.

<sup>143</sup> Entgegen des Verweises in § 32a Abs. 1 S. 1 EStG wird § 34c EStG nicht als eigenständige Tarifvorschrift angesehen. Diese Sichtweise wird auch durch die Stellung im Gesetz verdeutlicht. Die Ermäßigungsvorschrift bei Vorliegen ausländischer Einkünfte ist im V. Kapitel, Steuerermäßigungen, vorzufinden.

Bereits aus der Übersicht wird deutlich, welche Komplexität das Steuersystem im Rahmen der Tarifvorschriften aufweist.<sup>144</sup> So existieren z.B. im Rahmen von § 34 EStG gleich zwei unterschiedliche Ausgestaltungen der begünstigten Besteuerung von außerordentlichen Einkünften. Der gestrichelte Pfeil von § 34 EStG zu § 34b EStG symbolisiert die Ähnlichkeit beider Normen. Ferner existieren innerhalb der Durchschnittssteuersatzbesteuerung im Rahmen von § 34b EStG wiederum zwei unterschiedliche Verfahren. Die Besteuerung privater Kapitaleinkünfte nach § 32d EStG enthält zudem ein Wahlrecht, wonach in bestimmten Fällen wieder der reguläre Steuertarif zur Anwendung kommt. Ferner knüpfen einige Sondertarifvorschriften an den § 32a EStG an. Derartige Beziehungen werden durch die Pfeile am unteren Ende dargestellt. Ferner separiert die gestrichelte Linie in der Abbildung die allgemeine Tarifvorschrift von den Sondertarifvorschriften.

Es erscheint sinnvoll, die dargestellten Tarifvorschriften zunächst zu kategorisieren. Hierdurch sollen gemeinsame Forschungsfragen für Tarifvorschriften ermittelt werden. Ein grundlegender Unterschied zwischen den einzelnen Tarifvorschriften besteht in ihrem Anwendungsbereich. So existieren Tarifvorschriften, die sich gegenseitig ausschließen. Zu nennen sind hier § 32a EStG (jeweils im Rahmen der Einzel- und Zusammenveranlagung) und § 32b EStG. Insofern kann § 32b EStG neben § 32a EStG als weitere synthetische Tarifvorschrift bezeichnet werden. Daneben existieren Tarifvorschriften, die lediglich auf bestimmte Einkünfte oder Einkunftsteile angewendet werden. Derartige Tarifformen können als Schedulentarife bezeichnet werden. Hierunter fallen die Tarifvorschriften § 32d EStG (Schedule: private Kapitaleinkünfte<sup>145</sup>), § 34 EStG (Schedule: außerordentliche Einkünfte), § 34a EStG (Schedule: nicht entnommene Gewinne) und § 34b EStG (Schedule: außerordentliche Einkünften aus Forstwirtschaft). Die Schedulentarife<sup>146</sup> lassen sich m.E. weiterhin untergliedern nach der Art der Tarifstruktur: So finden sich absolute und relative Tarifstrukturen wieder. Unter absoluten Tarifstrukturen werden jene Tarifformen bezeichnet, die eine eigenständige mathematische Zuordnung zwischen Bemessungsgrundlage und Steuerschuld enthalten. Hierunter fallen § 32d EStG und § 34a EStG. In beiden Normen enthält das Gesetz eine klare Zuordnungsvorschrift, in den konkreten Fällen handelt es sich um lineare Tarifformen. Relative Tarifstrukturen hingegen nehmen Rückgriff auf bisherige Tarifformen und modifizieren diese lediglich. So beziehen sich sowohl § 34 EStG als auch § 34b EStG auf den regulären Tarif nach § 32a EStG.<sup>147</sup> Beide Tarifformen ordnen an, dass in Abhängigkeit von der Steuerbelastung unter Anwendung des Regeltarifs ein bestimmter Abschlag vorzunehmen ist, mithin also die reguläre Besteuerung gemindert werden soll. Auch § 32b EStG ist eine relative Tarifvorschrift, da der Progressionsvorbehalt Rückgriff auf den

---

<sup>144</sup> Im Rahmen der Besteuerung von privaten Kapitalerträgen sei darauf verwiesen, dass die eigentliche Tarifvorschrift in § 43 EStG vorzufinden ist. § 32d EStG regelt nur nähere Details. Dennoch enthält auch § 32d EStG Elemente einer Tarifvorschrift, da hier wiederum bestimmte Rückausnahmen von der Abgeltungsteuer geregelt werden.

<sup>145</sup> Vgl. die Ausführungen in Fn. 142. § 32d EStG ist vielmehr als Konkretisierung zu den §§ 43, 43a EStG zu verstehen. Aufgrund der Stellung der Norm im Gesetz (IV. Abschnitt) sei bereits in diesem Kapitel kurz auf die Tarifvorschrift des § 32d EStG eingegangen. Im Vordergrund stehen hier jedoch vielmehr eine *weitere* Tarifvorschrift und nicht der vollzogene Systemwechsel bei der Besteuerung privater Kapitaleinkünfte.

<sup>146</sup> Es sei hier nicht weiter auf eine Definition von Schedules eingegangen. Vgl. hierzu z.B. Lang (1981), S. 218-222; Kanzler (1999), S. 363-367 sowie Englisch (2005).

<sup>147</sup> Gleiches gilt für den Spezialfall der Günstigerprüfung nach § 32d Abs. 6 EStG.

Einkommensteuertarif nach § 32a EStG nimmt, aber die durchschnittliche Belastung (= Progressionsgrad) verändert. Ähnliche Überlegungen gelten für das Verhältnis zwischen Grund- und Splittingtarif.

Tarifanalysen können mittelbarer oder unmittelbarer Art sein. Unmittelbarer Art sind solche Analysen, die die einzelne Norm isoliert hinsichtlich unterschiedlicher Forschungsfragen beurteilen. Demgegenüber kann sich eine Analyse auch nur mittelbar mit speziellen Tarifvorschriften beschäftigen. In einem solchen Fall werden zumeist einzelne Investitionsprojekte oder Handlungsalternativen betrachtet, die die Anwendung eines speziellen Tarifs bedingen.<sup>148</sup> Wenn im Folgenden von Tarifanalysen gesprochen wird, so wird hierunter eine Analyse unmittelbarer Art verstanden.

### *Tarifbelastungsmessung*

Im Rahmen der Analyse einzelner Tarifvorschriften steht zumeist die Belastungsmessung im Vordergrund.<sup>149</sup> So ist zu hinterfragen, welche Belastungsverschiebungen durch eine Senkung bzw. Veränderung der Steuersätze ausgelöst werden. Mit Regelmäßigkeit variiert der Gesetzgeber im Rahmen der Einkommensteuer Tarifeckwerte, Eingangs- oder Spitzensteuersatz. Hierdurch entstehen diverse Belastungsverschiebungen. Eine Änderung des Einkommensteuergrundtarifs wirkt auf weitere Tarifvorschriften. Zu nennen sind hier der Splittingtarif oder die Sondertarifvorschriften für außerordentliche Einkünfte bzw. für Einkünfte, die dem Progressionsvorbehalt unterliegen. Soll die Gesamtbelastung einer einzelnen Person gemessen werden, so bedient man sich zumeist der Messung anhand eines Durchschnittssteuersatzes.

Belastungsmessungen für einzelne Tarifvorschriften stellen häufig absolute Werte dar. Häufig interessiert es aber, in welchem Zusammenhang die einzelnen Tarifvorschriften und die daraus resultierenden Belastungen stehen. Einzelne Sondertarifvorschriften sind als echte Wahlrechte ausgestaltet. So kann der Steuerpflichtige selbst bestimmen, ob er z.B. den Splittingtarif anwenden oder welche Form der Besteuerung für außerordentliche Einkünfte er wählen will. Eine Veränderung des Grundfreibetrages oder des Spitzensteuersatzes der Einkommensteuer führt zumeist auch zu einer Veränderung der entsprechenden relativen Vor- oder Nachteile einzelner Sondertarifvorschriften. Es sei hierzu auf die folgenden zwei Beispiele verwiesen. Im Rahmen von § 34 EStG kann der Steuerpflichtige in Grenzen entscheiden, ob er die Fünftelmethode oder 56% des Durchschnittssatzes zu Anwendung bringen will. Während aber bei der Fünftelmethode der Eingangssteuersatz aus der regulären Tariffunktion abgeleitet wird (derzeit 14%), beträgt dieser bei Anwendung von § 34 Abs. 3

---

<sup>148</sup> Als Beispiel kann auf die Thesaurierungsbegünstigung nach § 34a EStG verwiesen werden. In vielen späteren Beiträgen stand weniger die einzelne Sondertarifvorschrift im Vordergrund, sondern es wurden vielmehr unterschiedliche Handlungsalternativen (z.B. Realinvestition versus Finanzinvestition) betrachtet. Vgl. z.B. Knirsch/Schanz (2008), S. 1231-1250.

<sup>149</sup> Zum Themenkomplex der Belastungsmessung vgl. z.B. Siegel (1980), S. 266-271; Fullerton (1984), S. 23-41; Spengel/Lammersen (2001), S. 222-238; Treisch (2001), S. 306-318; Niemann/Bachmann/Knirsch (2003), S. 123-137; Schreiber/Ruf (2004), S. 177-192; Lammersen (2005); Homburg/Houben/Maiterth (2007), S. 376-381; Knirsch (2007), S. 151-165; Ruf (2007); Brähler (2008), S. 654-670; Diller (2008), S. 404-417;

EStG 15%.<sup>150</sup> Ein anderes Beispiel stellt die Thesaurierungsbegünstigung dar. Thesaurierungssteuersatz und Nachversteuerungssatz liegen über dem aktuellen Spitzensteuersatz. Vor diesem Hintergrund führt eine Veränderung der regulären Tariffunktion stets auch zu einer Verschiebung bisheriger Vorteilsüberlegungen.

Als weiterer eigenständiger Forschungszweig ist die Analyse der Progression zu nennen.<sup>151</sup> Hierbei sind Maße zu entwickeln, die den Grad der Progression beschreiben.<sup>152</sup> Derartige Kennzahlen können dann unterschiedliche Tarifstrukturen hinsichtlich ihres Ausmaßes an Umverteilung beurteilen. Überlegungen zur Progressionsmessung werden zumeist von Vertretern der Volkswirtschaftslehre angestellt. In der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre konnten sich derartige Forschungsfragen noch nicht vollständig etablieren.

### *Überprüfung der Tarifsystematik*

Einen weiteren Schwerpunkt von Tarifanalysen bildet neben der Belastungsmessung die Prüfung auf systemwidrige Verläufe von Tarifstrukturen. Werden derartige Analysen angestellt, so muss in einem ersten Schritt geklärt werden, was überhaupt als systemwidriger Verlauf anzusehen ist.<sup>153</sup> Eine spezielle Tarifstruktur kann durch unterschiedliche Arten von Steuersätzen charakterisiert werden. Zu nennen ist hier der Durchschnitts-, Differenz- und Grenzsteuersatz.<sup>154</sup> Es ist zu klären, welche dieser Konzepte eine geeignete Aussage über einen systemwidrigen Tarifverlauf bieten kann. Hierbei ist zudem zu berücksichtigen, dass Durchschnitts-, Differenz- und Grenzsteuersatz miteinander verknüpft sind. Werden bestimmte Anforderungen an eine dieser Varianten gestellt, so entfaltet dies auch Folgewirkungen auf die anderen Varianten.

In ökonomischen Analysen wird bei der Identifikation unsystematischer Tarifstrukturen zumeist auf den Grenzsteuersatz abgestellt. Grenzbelastungen über 100% werden als nicht wünschenswert angesehen.<sup>155</sup> In Abhandlungen über systemwidrige Tarifverläufe fehlt es indessen zumeist aber an einer Verbindung zwischen ökonomischen und rechtlichen Anforderungen an einen Tarif. So verwundert es nicht, dass diverse Gerichtsurteile in Grenzsteuersätzen über 100% kein Problem gesehen haben.<sup>156</sup>

Im Rahmen der Tarifanalyse ist es bis jetzt noch nicht gelungen, Konzepte zu entwickeln, die das punktuelle Ausmaß der Verwerfung beurteilen. Dieser Aspekt könnte Rechtsanwender dazu verleitet haben, die Bedeutung der Grenzbelastung für Fragen eines zulässigen Tarifverlaufs als gering einzuschätzen. Neben der Existenz unsystematischer Belastungswirkungen stellt sich schließlich die Frage, auf welcher Intervallbreite

---

<sup>150</sup> Nach § 34 Abs. 3 EStG handelt es sich aber um einen Durchschnittssteuersatz.

<sup>151</sup> Vgl. z.B. Musgrave/Thin (1948), S. 498-514; Haller (1970), Slemrod (1994); Peichl/Schaefer (2009).

<sup>152</sup> Vgl. z.B. Pollak (1980), S. 239-266 sowie Phäler/Lambert (1992), S. 281-374.

<sup>153</sup> Vgl. z.B. Siegel/Schneider (1994), S. 597-604; Bareis (1997), S. 7-14; Bareis (2002), S. 146 f.

<sup>154</sup> Vgl. zur Definition z.B. Siegel (1980), S. 266-271 oder Schult (2002), S. 66-68.

<sup>155</sup> Analysen zu unsystematischen Grenzsteuersatzverläufen finden sich z.B. bei Henning/Hundsdoerfer/Schult (1999), S. 131-136; Houben (2006), S. 200-207; Siegel/Diller (2008), S. 178-182.

<sup>156</sup> Vgl. am Beispiel von § 34 EStG z.B. FG Baden-Württemberg, 25.02.2002 – 6 V 71/01; FG Baden-Württemberg, 26.06.2002 – 1 V 9/02; FG Düsseldorf, 08.10.2003 – 13 K 2684/02 E; BFH, 22.09.2009 – IX R 93/07.

Verwerfungen vorzufinden sind und ob sich diese verstärken oder abbauen (Ausbreitung der punktuellen Verwerfung). Derartige Analysen können zudem belegen, inwieweit unsystematische Grenzbelastungen sich auch auf die Gesamtbelastung auswirken. Darüber hinaus berührt die Tarifanalyse zumeist auch finanzwissenschaftliche Fragestellungen. Gerade im Rahmen der Optimalsteuertheorie gibt es unterschiedliche Konzepte, die sich mit wünschenswerten Tarifverläufen beschäftigen.<sup>157</sup> In der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre werden derartige Überlegungen zumeist nicht weiter aufgegriffen.

### *Tarifinteraktionen und Tarifoptimierung*

Einen weiteren Bereich der Tarifanalyse stellt die Interaktion verschiedener Tarifvorschriften dar.<sup>158</sup> Gerade wenn einzelne Tarifvorschriften nur auf bestimmte Schemata anzuwenden sind, können zugleich mehrere Tarifvorschriften gleichzeitig für die gesamte Besteuerung des Steuerpflichtigen relevant sein. Hierdurch entstehen neue Fragestellungen. In einem ersten Schritt ist zumeist zu klären, welche Rangordnung die unterschiedlichen Tarifvorschriften untereinander besitzen. So ist vorstellbar, dass die gesamte Steuerschuld pfadabhängig ist. Zumeist enthalten die Tarifvorschriften keine Angaben, wie ein Zusammentreffen möglicher Vorschriften zu behandeln ist.<sup>159</sup> So verwundert es nicht, dass z.B. das Zusammentreffen von § 34 EStG und § 32b EStG zu einer Vielzahl von Veröffentlichungen und von konkurrierenden Lösungsansätzen geführt hat.<sup>160</sup> Auch die Rechtsprechung musste sich bereits mehrfach mit diesem Sonderfall beschäftigen. Derzeitig sind noch nicht alle möglichen Kombinationen des Zusammentreffens von § 34 EStG und § 32b EStG höchstrichterlich geklärt. In den hierzu vorzufindenden Analysen geht es zudem nicht nur um eine Belastungsmessung. Vielmehr ist auch zu klären, wie einzelne Tarifformen im Zusammenspiel mit weiteren Normen anzuwenden sind. Erst im Anschluss an derartige Überlegungen kann eine endgültige Aussage über die sich einstellende Belastung getroffen werden.<sup>161</sup> Häufig wird die Auslegung von Tarifnormen bei Zusammentreffen mehrerer Vorschriften ergebnisorientiert ermittelt.<sup>162</sup> So scheiden Kombinationen des Zusammenspiels aus, die zu nicht gewollten Verwerfungen führen.

Unter Beachtung von Abbildung 3 wird schnell klar, dass es eine Vielzahl möglicher Kombinationsmöglichkeiten der unterschiedlichen Tarifvarianten gibt. Vor diesem Hintergrund erscheint es nicht verwunderlich, dass eine abschließende Analyse aller Variationen fehlt. Darüber hinaus ist zu bedenken, dass infolge einer Änderung des regulären Tarifs bisherige Verwerfungen verschwinden oder neue auftreten. In der Verwaltungspraxis werden die unüberschaubare Anzahl möglicher Kombinationen unterschiedlicher

---

<sup>157</sup> Vgl. z.B. Diamond/Mirrlees (1971), S. 8-27; Salani (2003), S. 59-158.

<sup>158</sup> Vgl. zu § 34 EStG z.B. Siegel/Korezkij (2005), S. 577-581; Diller (2006), S. 1139-163; Siegel (2007b), S. 978-982; Siegel (2009), S. 255-260.

<sup>159</sup> Vgl. die Beiträge zu § 34 EStG in Fn. 140.

<sup>160</sup> Vgl. die Beiträge zu § 34 EStG in Fn. 140 sowie die dedizierten Erörterungen der Thematik durch den BFH (BFH, 15.11.2007 – VI R 66/03; BFH, 17.01.2008 – VI R 44/07; BFH, 22.11.2009 – IX R 93/07).

<sup>161</sup> Ein weiteres Beispiel betrifft das Zusammentreffen von § 34 Abs. 1 EStG und § 34 Abs. 3 EStG. Vgl. Houben (2006), S. 200-207.

<sup>162</sup> Vgl. die Ausführungen der BFH-Urteile in Fn. 160.

Tarifstrukturen und daraus möglicherweise resultierende Verwerfungen mit dem Instrument sogenannter Günstigerprüfungen entschärft.<sup>163</sup> Gesetz oder Verwaltung lassen hier unterschiedliche Auslegungen bei Zusammentreffen von Tarifstrukturen zu und wählen dann jene aus, die die Steuerschuld minimiert. Dieser Ansatz erscheint systematisch unbefriedigend, da ein Tarifgefüge mathematisch eindeutig definiert werden sollte. Jedoch sichert dieses pragmatische Vorgehen ein für den Steuerpflichtigen optimales Ergebnis, ohne strukturelle Tarifdefizite beseitigen zu müssen.

Sowohl aus dem Wahlrecht eines einzelnen Tarifs als auch bei Zusammentreffen mehrerer Tarife können sich Optimalitätsüberlegungen ergeben. Bei Anwendung des § 34a EStG besteht nicht nur ein Wahlrecht hinsichtlich der reinen Anwendung des Sondertarifs, sondern überdies ist noch zu entscheiden, welcher Betrag dem Sondertarif unterworfen werden soll. Diese weitreichenden Wahlrechte führen zu diversen und sehr komplexen Optimierungsüberlegungen. Vor diesem Hintergrund verwundert es nicht, dass die Analyse der Sondertarifvorschrift des § 34a EStG zu einer großen Anzahl von Beiträgen geführt hat.<sup>164</sup>

Als weiterer Aspekt ist die Optimierung der Steuerschuld bei Zusammentreffen mehrerer Tarifvorschriften zu nennen. Häufig kann – wie bereits dargestellt – die Wahl zur Anwendung eines bestimmten Tarifs in Grenzen selber beeinflusst werden (z.B. durch die zeitliche Verlagerung oder Transformationen von Einkünften). Es stellt sich die Frage, ob das Zusammentreffen von mehreren (Tarif-) Wahlrechten zu anderen Optimalitätsüberlegungen führt als die isolierte Einzelbewertung der Wahlrechte. Diese Überlegung sei an zwei Beispielen verdeutlicht. Die Anwendung der Thesaurierungsbegünstigung könnte sinnvoll erscheinen, um einen linearen Tarif anwenden zu können. In einem solchen Fall würde schließlich der Progressionsvorbehalt ausgehebelt. Ein weiteres Beispiel betrifft die Besteuerung außerordentlicher Einkünfte. Treten diese isoliert bei einem Ehepaar auf, so lassen sich Fallkonstellationen vorstellen, die eine getrennte Veranlagung plötzlich trotz Wegfall des Splittingtarifs vorteilig erscheinen lassen.

#### *Belastungsmessung tarifähnlicher Elemente*

Neben den reinen Tarifvorschriften existierten im Einkommensteuergesetz auch Quasi-Tarifvorschriften. Hierunter werden Vorschriften verstanden, die zwar keine eigenständige Tarifstruktur beschreiben, hingegen mittelbar eine Veränderung der regulären Tarifstruktur bewirken sollen. Ein Beispiel hierfür stellt der ehemalige Entlastungsbetrag nach § 32c EStG dar. Der Gesetzgeber verfolgte mit dieser Regelung das Ziel, einen gespaltenen Spitzensteuersatz einzuführen. So sollte der Spitzensteuersatz für Gewinneinkünfte lediglich 42% betragen, wohingegen Überschusseinkünfte einer maximalen Belastung von 45% unterlagen.

Bei derartigen Quasi-Tarifvorschriften steht die Belastungsmessung im Vordergrund. Darüber hinaus kann ihr Zusammenspiel mit weiteren Tarifvorschriften Fragen aufwerfen. So kann

---

<sup>163</sup> Vgl. jüngst zum Zusammenspiel von § 32c EStG (Tarifbegrenzung bei Gewinneinkünften im Veranlagungszeitraum 2007) und § 34 EStG die OFD Münster vom 23. 4. 2009, Kurzinformation Einkommensteuer Nr. 014/2009.

<sup>164</sup> Vgl. Fn. 140 sowie die Übersicht bei Schanz/Kollruss (2009), S. 1702.

auch hier analysiert werden, ob und ggf. welche Verwerfungen von derartigen Quasi-Tarifvorschriften ausgehen. Die Quasi-Tarifvorschriften werden zumeist eingesetzt, um ein bestimmtes steuerpolitisches Ziel zu erreichen, wenn eine direkte Änderung der Tarifstruktur nicht in Betracht kommt. Vor diesem Hintergrund sind Quasi-Tarifvorschriften dahingehend zu untersuchen, inwieweit die damit ursprünglich verbundenen Ziele auch tatsächlich erreicht werden. Bei einer Analyse des Entlastungsbetrages nach § 32c EStG wäre z.B. zu klären, ob sich tatsächlich eine gespaltene Grenzbelastung von 42% bzw. 45% in Abhängigkeit von der Einkunftsart einstellt.

### *Empirische Tarifforschung*

Die bisher dargestellten Fragestellungen und Untersuchungen betrafen analytische Mess- und Optimierungskonzepte unterschiedlicher Tarife. Wie bereits zu Beginn der Arbeit festgestellt, versteht sich die Betriebswirtschaftliche Steuerlehre nicht nur als Wissenschaft zur Messung von Steuerbelastungen. Vielmehr ist es erforderlich, theoretische Ergebnisse auch in der Empirie zu überprüfen. Insofern ergeben sich aus der empirischen Tarifanalyse weitere Forschungsfragen.

Im Rahmen reiner Belastungsmessungen untersucht die empirische Tarifanalyse, welche Belastungsverschiebungen für die einzelnen Steuerpflichtigen tatsächlich eintreten.<sup>165</sup> Dieser Forschungsbereich weist eine starke Nähe zu finanzwissenschaftlichen Fragestellungen auf. Neben Einzelbelastungsmessungen stehen hier zumeist Verteilungsfragen im Vordergrund. So kann z.B. die Verschiebung der Einkommensteuertarifeckwerte die Frage aufwerfen, zu welchen Verteilungsverschiebungen die Tarifänderung führt. Mittlerweile beschäftigen sich auch Vertreter der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre mit den fiskalischen Auswirkungen von Tarifänderungen.<sup>166</sup> Fragen der Umverteilung, des Aufkommens oder Aufkommensneutralität stehen hier im Vordergrund. Ziel ist eine empirische Quantifizierung der Tarifverschiebungen, die in einem weiteren Schritt auch eine Politikberatung ermöglicht.

Eine weitere empirische Fragestellung tritt im Zusammenhang mit der Analyse von Tarifverwerfungen auf. Können derartige Verwerfungen theoretisch belegt werden, so stellt sich die Frage, ob die unerwünschten Belastungswirkungen lediglich akademische Überlegungen sind oder die Realität widerspiegeln. Gerade wenn Verwerfungen identifiziert werden, die das Zusammentreffen mehrerer Tarifnormen betreffen, stellt sich die Frage, inwieweit der beschriebene Fall die tatsächlichen Verhältnisse von Steuerpflichtigen abbilden kann.<sup>167</sup> Kann empirisch nachgewiesen werden, dass eine Vielzahl von Steuerpflichtigen von den dargestellten Verwerfungen betroffen sind, so kann dies als Argumentationshilfe zur möglichen Beratung des Gesetzgebers verwendet werden. Dies wiederum entspricht dem Anspruch der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre, die erarbeiteten Forschungsergebnisse auch dem Gesetzgeber für Entscheidungshilfen an die Hand zu geben.

---

<sup>165</sup> Vgl. z.B. Maiterth (2004), S. 696-730; Bönke/Eichfelder (2008); Maiterth/Müller (2009), S. 375-390; Houben/Maiterth (2009).

<sup>166</sup> Vgl. die Ausführungen in Fn. 5.

<sup>167</sup> Vgl. z.B. die empirische Überprüfung von Verwerfungen unter Anwendung der Günstigerprüfung nach § 32d Abs. 6 EStG bei Hechtner/Hundsdoerfer (2008).

Das folgende Schaubild fasst die dargestellten unterschiedlichen Forschungsfragen im Rahmen der direkten Tarifanalyse zusammen. Die Darstellung ist nicht als abschließend anzusehen. Da die aufgezählten analytischen Überlegungen weitestgehend auch empirisch überprüft werden können, wurden die einzelnen Punkte nicht bei der Darstellung der empirischen Tarifforschung wiederholt.

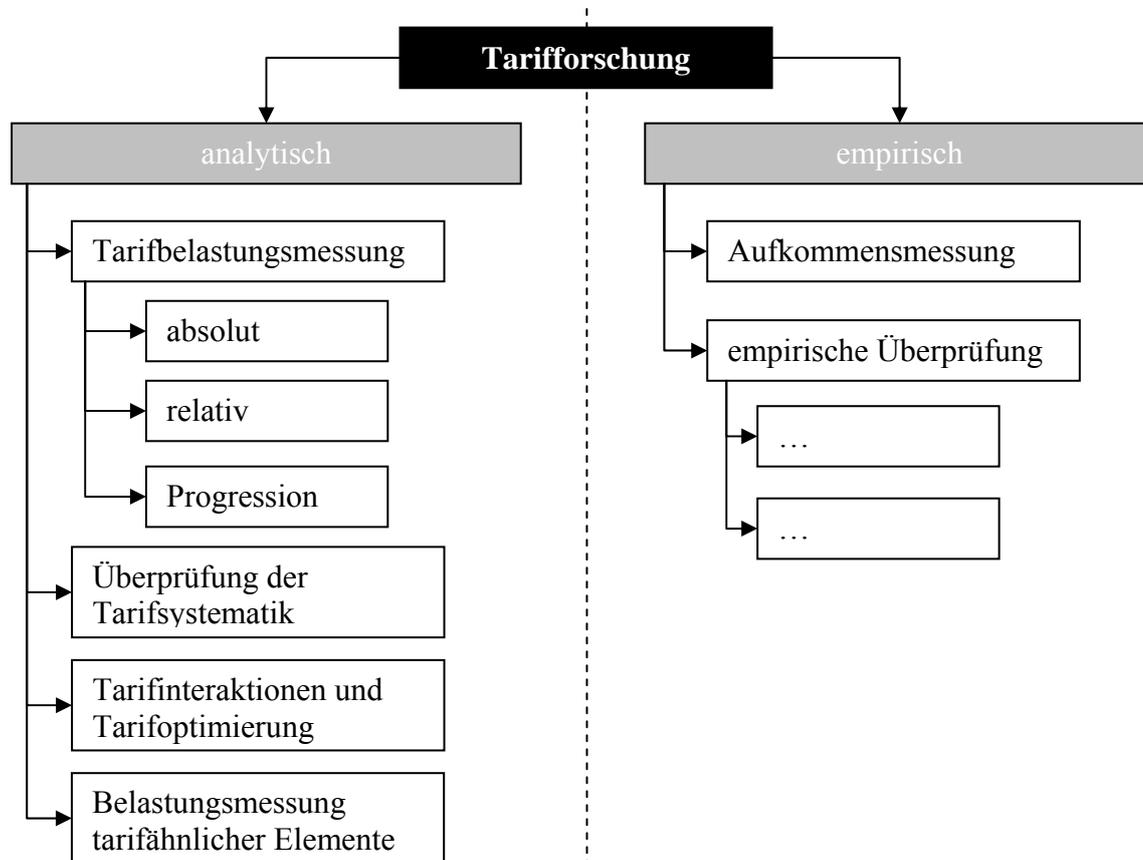


Abbildung 4: Kategorisierung der Tarifforschung

### 4.3 Ökonomische Auswirkungen der Schematisierung am Beispiel einer Abgeltungsteuer auf private Kapitaleinkünfte

#### *Vorbemerkungen und Definition der Schemata*

In diesem Unterabschnitt soll auf die Abgeltungsteuer für private Kapitaleinkünfte und auf Forschungsfragen, die aus dieser Schematisierung entstehen, eingegangen werden.<sup>168</sup> Auch wenn die Abgeltungsteuer einen besonderen Steuertarif darstellt, wird unter dem Begriff Abgeltungsteuer weitaus mehr als ein neuer Schematentarif verstanden.<sup>169</sup> M.E. rechtfertigt die Systemumstellung von einer synthetischen Einkommensteuer hin zu einer

<sup>168</sup> Analysen zur Abgeltungsteuer finden sich z.B. bei Scheffler (2004); Endres/Spengel/Reister (2007), S. 478-489; Herzig (2007b), S. 7-14; Homburg (2007), S. 686-690; Marx/Hetebrügge (2007), S. 2381-2385; Schreiber/Ruf (2007), S. 1099-1105; Dietrich/Kiesewetter/Schönemann (2008a), S. 433-447; Dietrich/Kiesewetter/Schönemann (2008b), S. 535-547; Gratz (2008), S. 1105-1110; Haisch (2008), S. 248-253; Halberstadt/Sureth/Voß (2008); S. 373-381; Kiesewetter/Niemann (2008), S. 957-958; Lüking/Schanz/Knirsch (2008), S. 448-451; Müller/Houben (2008), S. 237-247; Spengel/Ernst (2008), S. 835-841; Rumpf (2009), S. 333-345.

<sup>169</sup> So ist bereits der Tarif für die Abgeltungsteuer an mehreren Stellen im EStG verankert: Zu nennen sind hier die §§ 32d, 43, 43a EStG.

Abgeltungsteuer auf private Kapitaleinkünfte die Bündelung dieses Themenbereiches in einen selbständigen Themenblock. So wird mit der Umstellung partiell das Konzept einer dualen Einkommensteuer umgesetzt. Im Zuge der Unternehmensteuerreform wurden neben der reinen Tarifumstellung zudem auch zahlreiche weitere Normen erlassen<sup>170</sup> oder an die Abgeltungsteuer angepasst.<sup>171</sup> Diese gesamte Systemänderung führt zu vielfältigen neuen Fragen, die nicht nur originäre Themen der Tarifforschung betreffen.

Die Abgeltungsteuer unterwirft die Schedule private Kapitaleinkünfte einem besonderen Steuersatz. In einem ersten Schritt ist folglich zu klären, wie diese neue Schedule genau abzugrenzen ist bzw. tatsächlich definiert wurde. So hat der Gesetzgeber den Umfang der privaten Kapitaleinkünfte deutlich ausgeweitet. Die ursprüngliche Anlehnung der Einkünfte aus Kapitalvermögen an die Quellentheorie wurde aufgegeben, da nun prinzipiell auch Veräußerungserfolge (vor der Reform den sonstigen Einkünften zugeordnet) zu besteuern sind. Darüber hinaus entsteht durch den konstanten Steuersatz auf die Schedule der privaten Kapitaleinkünfte im Gegensatz zum progressiven Tarif auf die übrigen Einkünfte eine deutliche Tarifspreizung zwischen beiden Schedules, die arbiträr ausgenutzt werden könnte. Aus diesem Grund ist eine trennscharfe Abgrenzung der beiden Schedules Kapitaleinkünfte und übrige Einkünfte von großer Bedeutung.<sup>172</sup>

### *Belastungsmessung*

Da die Abgeltungsteuer einen neuen Tarif für private Kapitaleinkünfte einführt, dessen Belastungswirkungen nicht unmittelbar zu überblicken sind, stellt die Belastungsmessung eine zentrale Forschungsfrage dar. Hierbei kann es sich um Belastungsanalysen von Handlungsalternativen<sup>173</sup> (direkte Belastungsmessung) oder Individuen (mittelbare Gesamtbelastungsmessung) handeln. Zumeist steht bei der Analyse der Abgeltungsteuer der erste Themenkomplex im Vordergrund.

Die Handlungsalternative umschreibt die Kapitalüberlassungen in Form von Eigen- und Fremdkapital. Im Zuge der Unternehmensteuerreform wurde nicht nur die Besteuerung der Handlungsalternative beim privaten Anteilseigner neu geregelt (Abgeltungsteuer), sondern auch die Besteuerung auf Ebene der Körperschaft. Eine Analyse der Abgeltungsteuer hat das gesamte System der Unternehmensbesteuerung zu beachten (Vorbelastung auf Ebene der Körperschaft), da die Handlungsalternativen (hier die Kapitalüberlassungen) unterschiedlichen Steuerarten unterliegen können. Eine ökonomische Beurteilung von Handlungsalternativen erscheint nur dann sinnvoll, wenn sämtliche unterschiedliche

---

<sup>170</sup> Hier sei auf die Neuregelung zur steuerlichen Berücksichtigung von Beteiligungsaufwendungen verwiesen.

<sup>171</sup> Vgl. z.B. § 2 Abs. 5b EStG, der die Summe der Einkünfte nun neu definiert.

<sup>172</sup> Die Bedeutung einer trennscharfen Abgrenzung der Schedules wird bereits durch die Tätigkeit des Gesetzgebers deutlich. So wurde der § 32d Abs. 2 EStG bereits vor Inkrafttreten der Abgeltungsteuer dreimal massiv verändert (zu nennen sind hier die Beratungen im Finanzausschuss zum Unternehmensteuerreformgesetz, das JStG 2008 sowie das JStG 2009). Die Sonderregelung des § 32d Abs. 2 EStG wird als spezielle Missbrauchsbekämpfungsvorschrift (gegen die arbiträre Ausnutzung der Tarifspreizung) angesehen. Vgl. z.B. Hey (2007), S. 1303-1309; Drüen (2008), S. 3-14.

<sup>173</sup> Vgl. z.B. Dietrich/Kiesewetter/Schönemann (2008a), S. 433-447; Dietrich/Kiesewetter/Schönemann (2008b), S. 535-547.

Belastungseffekte berücksichtigt werden und im Ergebnis eine ökonomische Gesamtbelastung ermittelt wird.<sup>174</sup> Dies betrifft neben reinen Tariffragen auch weitere Aspekte der Abgeltungsteuer, wie z.B. die geänderte Behandlung von Beteiligungsaufwendungen<sup>175</sup> (Durchbrechung des objektiven Nettoprinzips) oder die Verschärfung der Verlustverrechnungsmethoden innerhalb der Schedule. Die Berücksichtigung einer möglichen Vorbelastung tangiert noch einen weiteren Punkt. Die Abgeltungsteuer unterwirft einheitlich sämtliche private Kapitalerträge dem konstanten Steuersatz. Damit aber wird möglichen Unterschieden in der steuerlichen Vorbelastung der Erträge auf Ebene der Körperschaft nun nicht mehr Rechnung getragen. Dieses Konzept ist in Deutschland neu. Im Anrechnungsverfahren wurden steuerliche Vorbelastungen exakt, im Halbeinkünfteverfahren noch pauschalierend berücksichtigt. Im Ergebnis kommt es damit zu Belastungsverschiebungen zwischen den Handlungsalternativen (Eigen- und Fremdkapitalüberlassung). Aus den genannten Gründen ist folglich eine Belastungsmessung sowohl nach der Art der Kapitalüberlassung zu differenzieren als auch unter Berücksichtigung möglicher Vorbelastungen und weiterer abgeltungsteuerspezifischer Aspekte (Beteiligungsaufwendungen) durchzuführen.

Neben den Belastungswirkungen von Handlungsalternativen sind die Belastungen von Individuen zu betrachten. Hierbei ist zu berücksichtigen, dass übrige Einkünfte, die der Steuerpflichtige außerhalb der Schedule (private Kapitaleinkünfte) erzielt, weiterhin dem progressiven Steuertarif unterworfen werden. Scheiden die bisher regulär besteuerten privaten Kapitaleinkünfte aus der Bemessungsgrundlage (§ 32a EStG) aus, so kommt es zu mittelbaren Effekten der Abgeltungsteuer, da sich der Progressionsgrad auf die übrigen Einkünfte verändert.<sup>176</sup> Weiterhin ist zu berücksichtigen, dass die Schedule private Kapitaleinkünfte durch eine Neudefinition der Summe der Einkünfte, welche fortan die privaten Kapitaleinkünfte nicht mehr enthält, entsteht.<sup>177</sup> Hieraus können sich weitere Belastungsverschiebungen ergeben, wenn Einzelnormen Bezug auf die Summenpositionen des § 2 Abs. 3-5 EStG nehmen.<sup>178</sup> Eine Ermittlung von Gesamtbelastungen ist jedoch nur möglich, wenn entsprechende Annahmen über weitere Parameter (wie übrige, regulär zu besteuerte Einkünfte) getroffen werden.

Mit Einführung der Abgeltungsteuer wurde – wie bereits angesprochen – zudem das objektive Nettoprinzip eingeschränkt. Die mit den laufenden Erträgen in Zusammenhang stehenden Erwerbenaufwendungen können nur noch pauschal über den Sparer-Pauschbetrag berücksichtigt werden. Hierbei ist unklar, ob der neu geschaffene Pauschbetrag nun in voller Höhe die Werbungskosten berücksichtigen soll oder dieser teilweise auch noch als Sparer-

---

<sup>174</sup> Vgl. die Ausführungen in Kapitel 2.2.2.

<sup>175</sup> Dieser Aspekt wird ausführlicher etwas weiter unten nochmals angesprochen. Es sei an dieser Stelle aber bereits auf die Notwendigkeit der Berücksichtigung derartiger Effekte hingewiesen.

<sup>176</sup> In diesem Zusammenhang ist auch die Günstigerprüfung nach § 32d Abs. 6 EStG anzusprechen. Aufgrund der Komplexität dieser Regelung wird hierauf jedoch weiter unten separat eingegangen.

<sup>177</sup> Vgl. § 2 Abs. 5b EStG. Sämtliche Summenpositionen i.S.d. § 2 Abs. 3-5 EStG verstehen sich ohne die privaten Kapitaleinkünfte.

<sup>178</sup> Exemplarisch sei hier die Mindestbesteuerung nach § 10d Abs. 2 EStG (Mindestbesteuerung in Abhängigkeit des Gesamtbetrages der Einkünfte) angesprochen.

Freibetrag anzusehen ist.<sup>179</sup> Zur Beurteilung von Belastungsverschiebungen bei Vorliegen von Beteiligungsaufwendungen<sup>180</sup> lässt sich die Höhe von kritischen Erwerbenaufwendungen ermitteln, bei welchen das bisherige und das aktuelle Recht zu identischen Belastungen führen. Dieser relative Vergleich zeigt, bei welcher Höhe von Erwerbenaufwendungen das neue Recht nachteilig ist. Der Einbezug der Erwerbenaufwendungen verdeutlicht ferner, dass eine ökonomische Analyse nur dann eine Gesamtbelastung ermitteln kann, wenn neben der Einnahme- auch die Ausgabe Seite beachtet wird.

Die zuvor beschriebenen Belastungsmessungen können mithilfe unterschiedlicher Methoden durchgeführt werden.<sup>181</sup> Das am häufigsten eingesetzte Instrument ist die Teilerrechnung. Diese kann in einem effektiven Gesamtsteuersatz mehrere Steuerarten und die Wechselwirkungen dieser untereinander berücksichtigen. Diesem Vorteil steht der Nachteil gegenüber, dass sämtliche berücksichtigte Einzelsteuersätze einheitlich linear auf die Bemessungsgrundlage wirken. Mitunter können also keine Freibeträge oder Progressionswirkungen berücksichtigt werden. Darüber hinaus ist es auch nicht möglich, Effekte in einem *einheitlichen Steuersatz* zu berücksichtigen, die nur auf Teile der Bemessungsgrundlage wirken.<sup>182</sup> Dies könnte z.B. bei der Berücksichtigung von gewerbesteuerlichen Hinzurechnungen oder der Zinsschranke nötig sein, die im Rahmen eines all taxes Ansatzes ggf. auf Ebene der Körperschaft zu berücksichtigen wären.

Um die beschriebenen Nachteile der Teilerrechnung zu beseitigen, bietet es sich an, effektive Durchschnittssteuersätze einzusetzen. Dieses Verfahren kommt dann aber einer fiktiven Einzelveranlagung sehr nahe, womit zum einen die Berechnungen stark an Komplexität gewinnen und zum anderen häufig allgemeingültige Aussagen nicht mehr getroffen werden können. Darüber hinaus bringt die Messtechnik mithilfe einer fiktiven Einzelveranlagung insbesondere dann Probleme mit sich, wenn rekursive Tarifbeziehungen mathematisch gelöst werden müssen. Beispiele hierfür sind die Ermittlung des Begünstigungsbetrages bei Anwendung der Thesaurierungsbegünstigung nach § 34a EStG oder die Bestimmung der tatsächlichen Kirchensteuer. Gerade der letzte Aspekt hat Bedeutung bei der Analyse der Abgeltungsteuer. Wird die Kirchensteuer korrekt berücksichtigt, so verschieben sich die kritischen Kombinationen aus privaten und übrigen Einkünften, bei welchen die Günstigerprüfung gerade noch die Anwendung eines synthetischen Tarifs auf die privaten Kapitaleinkünfte bewirkt. Vor diesem Hintergrund verwundert es nicht, dass bei vielen Publikationen auf die analytisch einfachere Form konstanter Steuersätze zurückgegriffen wird, dies dann mit den beschriebenen Ungenauigkeiten.

---

<sup>179</sup> Die Höhe des neuen Pauschbetrags entspricht genau der Summe aus bisherigem Werbungskosten-Pauschbetrag und Sparerfreibetrag (801€).

<sup>180</sup> Die Begriffe Beteiligungsaufwendungen und Erwerbenaufwendungen werden hier synonym verwendet. Erwerbenaufwendungen umfassen den Begriff der Beteiligungsaufwendungen, da Letzterer enger zu verstehen ist.

<sup>181</sup> Vgl. die Ausführungen in Kapitel 2.2.2.

<sup>182</sup> Einschränkend sei hier angemerkt, dass einzelne Teilersätze für bestimmte homogene Teile der Bemessungsgrundlage gebildet werden können. So ist es z.B. möglich, den Teilerersatz für Schuldzinsen (Hinzurechnung nach § 8 Nr. 1 GewSt, Freibetrag bereits ausgeschöpft) zu berücksichtigen.

Beide beschriebenen Methoden (Teilsteuerrechnung und effektive Durchschnittssteuersätze) stellen eine einheitliche Bruttorendite an den Anfang ihrer Überlegungen. Von dieser ausgehend werden entsprechende Nettorenditen errechnet. Demgegenüber wird bei der Beurteilung von Handlungsalternativen häufig auch das Konzept der Kapitalkosten verwendet. Ausgangspunkt sind hier identische Nettorenditen. Ermittelt werden unter der gegebenen Steuerbelastung die effektiven Bruttorenditen, damit die entsprechenden Handlungsalternativen eine identische Nettorendite aufweisen.<sup>183</sup> Ein derartiges Konzept wird zumeist unter Anwendung konstanter Grenzsteuersätze durchgeführt. Das dargestellte Konzept wäre aber auch auf der Grundlage einer Einzelveranlagung (Durchschnittssteuersätze) theoretisch denkbar.

### *Optimierungsüberlegungen*

In den bisherigen Darstellungen wurde die Sonderbehandlung der Schedule als Datum angesehen. Diese Annahme kann aber gelockert werden. Der Steuerpflichtige kann in gewissen Grenzen selbst Einfluss nehmen, in welche Einkunftsart (originäre) Kapitaleinkünfte fallen oder wie die Abgeltungsteuer umgangen werden kann. Ersteres betrifft vor allem den Fall gewerblicher Kapitaleinkünfte. Hier kommt es nicht zur Anwendung der Abgeltungsteuer, sondern es gilt (für Dividenden) das Teileinkünfteverfahren.<sup>184</sup> Vor diesem Hintergrund ist eine weitere zentrale Forschungsfrage, unter welchen Bedingungen die Umqualifikation privater in gewerbliche Einkünfte sinnvoll erscheint.<sup>185</sup> Grundsätzlich wäre dies über die Auslagerung der wirtschaftlichen Aktivität in eine gewerbliche Personen- oder Kapitalgesellschaft<sup>186</sup> möglich. Die soeben geschilderten Aspekte betrafen Optimierungsüberlegungen, die Kapitaleinkünfte nicht der Abgeltungsteuer zu unterwerfen, obwohl originäre private Kapitaleinkünfte vorliegen. Es ist jedoch auch der gegenteilige Fall denkbar: Der Steuerpflichtige möchte die Abgeltungsteuer auf Einkünfte anwenden, die nicht originär Kapitaleinkünfte darstellen. In einem solchen Fall treten Fragen auf, ob durch die Einschaltung eines Intermediäres, übrige Einkünfte in private Kapitaleinkünfte transformiert werden können.<sup>187</sup>

Neben diesem echten Wahlrecht könnten „unechte“ Wahlrechte zur Anwendung der Abgeltungsteuer bestehen. Die Umschreibung unecht soll darauf hindeuten, dass Steuerpflichtige nur dann die Abgeltungsteuer vermeiden können, wenn sie von einer bestimmten Handlungsalternative völlig Abstand nehmen. So enthält § 32d Abs. 2 EStG

---

<sup>183</sup> Vgl. z.B. Homburg/Houben/Maiterth (2007), S. 376-381.

<sup>184</sup> Dieser Aspekt kann auch wegen der abweichenden Behandlung von Erwerbsaufwendungen (teilweise Berücksichtigung nach § 3c Abs. 2 EStG) von Interesse sein.

<sup>185</sup> Hierbei gilt es zu unterscheiden, ob die originären Kapitaleinkünfte sich aus Eigen- oder Fremdkapitalüberlassungen ergeben.

<sup>186</sup> In diesem Fall (Kapitalgesellschaft) käme es aber nicht zu einer Anwendung des Teileinkünfteverfahrens. Ferner existieren auch Möglichkeiten, bei Vorliegen von privaten Kapitaleinkünften auf die Anwendung der Abgeltungsteuer zugunsten des Teileinkünfteverfahrens zu verzichten. Verwiesen sei hier auf die Wahlmöglichkeiten nach § 32d Abs. 2 EStG für Gesellschafter-Geschäftsführer.

<sup>187</sup> Als Beispiel sei hier auf die Behandlungen von ausgeschütteten oder ausschüttungsgleichen Erträgen i.S.d. InvStG eines Immobilienfonds (originäre Vermietungseinkünfte) verwiesen. Ähnliche Überlegungen können bei einer REIT-AG angestellt werden.

zahlreiche Detailregelungen zu besonderen Kapitalüberlassungsmaßnahmen. Gerade durch die Gewährung von Gesellschafterdarlehen ließe sich leicht originärer Arbeitslohn in private Kapitaleinkünfte transformieren. Die beschriebene Forschungsfrage beschäftigt sich somit allgemein mit der Problematik, welche Anreizwirkungen positiver und negativer Art durch einen gespaltenen Steuersatz ausgelöst werden und welche davon erwünscht bzw. hinzunehmen sind.<sup>188</sup> Die Bedeutung dieses Aspekts wird bereits durch die massiven gesetzlichen Änderungen der Abgeltungsteuer in § 32d EStG noch vor ihrer erstmaligen Anwendung deutlich.

Da der einheitliche Abgeltungsteuersatz zwischen Eingangs- und Spitzensteuersatz liegt, existieren Fallkonstellationen, in denen die bisherige Behandlung privater Kapitaleinkünfte (Halbeinkünfteverfahren) gegenüber der Neuregelung vorteilhaft war. Vor diesem Hintergrund hat der Gesetzgeber eine Günstigerprüfung geschaffen, die die Besteuerung der privaten Kapitaleinkünfte im Rahmen des synthetischen Einkommensteuertarifs erlaubt.<sup>189</sup> Es ist zu prüfen, ob die Günstigerprüfung die hiermit intendierten Ziele entfalten kann. Da das Wahlrecht zur Veranlagung als echtes Wahlrecht ausgestaltet wurde, ergibt sich als weitere Forschungsfrage, inwieweit sich dieses zur Steueroptimierung einsetzen lässt und ob ggf. bewusst von der Regelbesteuerung der Kapitaleinkünfte Abstand genommen werden sollte. Durch das zusätzliche Wahlrecht entstehen diverse neue Tarifkombinationen, die zu bewerten sind. Ferner kann mithilfe des Wahlrechts die Höhe der Summe der Einkünfte gesteuert werden, was sich auf diverse Fragestellungen (Mindestbesteuerung beim Verlustvortrag, Höhe abzugsfähiger Spenden) auswirkt. Folglich muss eine Analyse der Günstigerprüfung auch mögliche mittelbare Effekte betrachten, die allgemein dadurch entstehen können, dass die privaten Kapitaleinkünfte in die Summenpositionen des § 2 Abs. 3-5 EStG einbezogen werden.

Die privaten Kapitaleinkünfte setzten sich nach der Unternehmensteuerreform aus periodischen (laufend) und aperiodischen (einmalig, außerordentlich) Erträgen zusammen. Die Durchbrechung des objektiven Nettoprinzips (keine Berücksichtigung der tatsächlich angefallenen Erwerbsaufwendungen) findet hingegen nur bei den laufenden Erträgen statt. Bei der Ermittlung des Veräußerungsgewinns im Rahmen aperiodischer Vorgänge lässt der Gesetzgeber weiterhin die anteilige Berücksichtigung von Werbungskosten zu. Insofern lassen sich Strategien vorstellen, in denen laufende in aperiodische Erträge transformiert werden.<sup>190</sup> Darüber hinaus zeigen die aktuellen Produkte der Finanzdienstleister, dass an Möglichkeiten gearbeitet wird, (derivative) Wertpapiere weiterhin unter die sonstigen Einkünfte fallen zu lassen.<sup>191</sup>

---

<sup>188</sup> Vgl. Fn.172.

<sup>189</sup> Hier kommt indes nicht das Teileinkünfteverfahren zu Anwendung, sondern die Kapitaleinkünfte werden regulär in die synthetische Besteuerung einbezogen.

<sup>190</sup> Die jüngsten Ereignisse im Rahmen der Investmentbranche belegen die Aktualität dieser Strategie. So wurden durch das JStG 2009 Regeln eingeführt, die die Steueroptimierung von Investmentfonds erschweren. Die Investmentgesellschaften hatten Bemühungen unternommen, steuerpflichtige periodische Erträge in aperiodische Wertsteigerung zu transformieren.

<sup>191</sup> Als jüngstes Beispiel kann auf „Xetra-Gold“, welches bei Transaktionen physisch vorhanden ist, verwiesen werden. In dem jüngst veröffentlichtem BMF-Schreiben zur Abgeltungsteuer wird derartigen Bemühungen entgegengewirkt.

## *Empirische Forschungsfragen*

Die Abgeltungsteuer wirft Fragen hinsichtlich des Aufkommens auf. So ist durch empirische Analysen zu überprüfen, welches Mehr- oder Minderaufkommen durch die Abgeltungsteuer verursacht wird.<sup>192</sup> Die Einführung der Flat Tax Abgeltungsteuer auf die privaten Kapitaleinkünfte wurde u.a. mit dem Argument begründet, eine Anreizstruktur für die Kapitalanlage in Deutschland zu setzen und somit einer zunehmenden Steuerflucht ins Ausland entgegenzuwirken. Empirische Analysen können sich dieser Frage (Anreizstruktur der Abgeltungsteuer auf den Standort Deutschland) widmen. Weiterhin wird von Interesse sein, welche Verteilungswirkungen die Abgeltungsteuer auslöst. Gerade die Spreizung zwischen Spitzensteuersatz und Abgeltungsteuer wirft die Frage auf, ob Steuerpflichtige mit hohen Einkünften weitaus stärker von der Abgeltungsteuer profitieren als jene mit geringen Einkommen. Darüber hinaus lassen sich weitere Veränderungen im Zuge der Neuregelung empirisch überprüfen. Beispielhaft sei auf den Aspekt verwiesen, inwieweit der Sparer-Pauschbetrag die Erwerbsaufwendungen typisierend berücksichtigt oder ob die Günstigerprüfung nach § 32d Abs. 6 EStG lediglich für wenige Steuerpflichtige in Betracht kommt.<sup>193</sup> Die skizzierten Analysen werden vor dem Problem stehen, eine geeignete Datengrundlage zu finden. Da die Bemessungsgrundlage bei den privaten Kapitaleinkünften massiv ausgeweitet wurde, werden sich die amtlichen Steuerstatistiken für derartige Fragen nur bedingt eignen. Insbesondere für die Ermittlung der aperiodischen Veräußerungsvorgänge ist weiteres Datenmaterial notwendig. Vorstellbar wäre, derartige Informationen aus dem SOEP über ein Imputationsverfahren mit der amtlichen Einkommensteuerstatistik zu verbinden.

Ein weiterer Aspekt im Rahmen der empirischen Forschung wird die Beurteilung der Komplexität durch die Systemumstellung sein. Zentrales Ziel der Abgeltungsteuer ist es, eine Veranlagung der privaten Kapitaleinkünfte zu vermeiden. Gerade in Fällen, in denen die Günstigerprüfung zu einer Anwendung des regulären Tarifs auf die privaten Kapitaleinkünfte führt, wird dieses Ziel verfehlt. Weiterhin existieren diverse Fallkonstellationen, in denen trotz Anwendung der Abgeltungsteuer eine Veranlagung notwendig ist.<sup>194</sup> Vor diesem Hintergrund ist u.a. empirisch zu überprüfen, inwieweit die gesamte Systemumstellung zu einer Vereinfachung geführt hat. Hierbei ist ferner zu analysieren, ob durch die Einführung der Abgeltungsteuer hoheitliche Aufgaben der „Steuereintreibung“ auf die Kreditinstitute „ausgelagert“ wurden.<sup>195</sup> Derartige Überlegungen können im Rahmen der Messung von Steuerbefolgungskosten interessant sein. Es ist ferner anzumerken, dass es derzeit an einer

---

<sup>192</sup> Vgl. zur gesamten Unternehmensteuerreform Bach/Buslei/Dwenger/Fossen (2007), S. 75-85.

<sup>193</sup> Beide Aspekte wurden bei der damaligen politischen Diskussion eruiert und finden sich auch so in der Gesetzesbegründung zum Unternehmensteuerreformgesetz wieder. Insofern stellt sich allgemein die Frage, ob die vom Gesetzgeber propagierten Auswirkungen der Abgeltungsteuer zutreffend waren. Vgl. zur Günstigerprüfung Hechtner/Hundsdoerfer (2008).

<sup>194</sup> Beispiele hierfür sind die korrekte Anrechnung ausländischer Steuern, die Durchführung einer bankenübergreifenden Verlustverrechnung, die Berücksichtigung von Altverlusten oder die Berücksichtigung der Kirchensteuer als Sonderausgabe.

<sup>195</sup> Exemplarisch sei hier auf die Kirchensteuer eingegangen, die nun faktisch von den Banken erhoben bzw. eingetrieben wird. Die Bedeutung dieses Aspekts wurde bereits in den parlamentarischen Beratungen zur Abgeltungsteuer deutlich. So wurde diskutiert, inwieweit die Kreditinstitute für die Kirchensteuererhebung durch die Kirchen entschädigt werden.

entsprechenden Datengrundlage fehlt, um die skizzierten Fragestellungen adäquat analysieren zu können.

Ein letzter Punkt betrifft die einheitliche Besteuerung von Fremd- und Eigenkapitalüberlassungen. Durch die fehlende Differenzierung nach der Art der Kapitalüberlassung bei Besteuerung der privaten Kapitaleinkünfte wird es wohl zu einer Verschiebung der Finanzierungsinstrumente (Eigen- und Fremdkapitalüberlassungen) kommen. Demzufolge ist ein weiterer Aspekt der empirischen Forschung, ob derartige Tendenzen beobachtet werden können und wie sich diese im Einzelnen darstellen.<sup>196</sup> Erneut wird dies wohl nur ex post feststellbar sein. Als Datengrundlage dürften sich verschiedene Unternehmensdatenbanken anbieten. Methodisch werden sich auch hier Probleme einstellen, da derartige Datenbanken zumeist keine exakten Informationen über die Anteilseigner enthalten. Abschließend kann angemerkt werden, dass gerade zu den in den beiden letztgenannten Absätzen geschilderten Forschungsfragen in naher Zukunft diverse Arbeiten zu erwarten sind.

Die folgende Abbildung fasst die zentralen Forschungsfragen im Rahmen der Abgeltungsteuer zusammen. Aufgrund des weitreichenden Systemwechsels durch die Einführung der Abgeltungsteuer versteht sich die Abbildung als vorläufig, die keinen Anspruch auf Vollständigkeit hat.

---

<sup>196</sup> Zur Verhinderung einer übermäßigen Fremdfinanzierung wurde auch die Zinsschranke eingeführt. Vgl. z.B. Hey (2007), S. 1303-1309; Drüen (2008), S. 3-14 sowie zur Analyse der Zinsschranke bei Blaufus/Lorenz (2009a), S. 503-526.

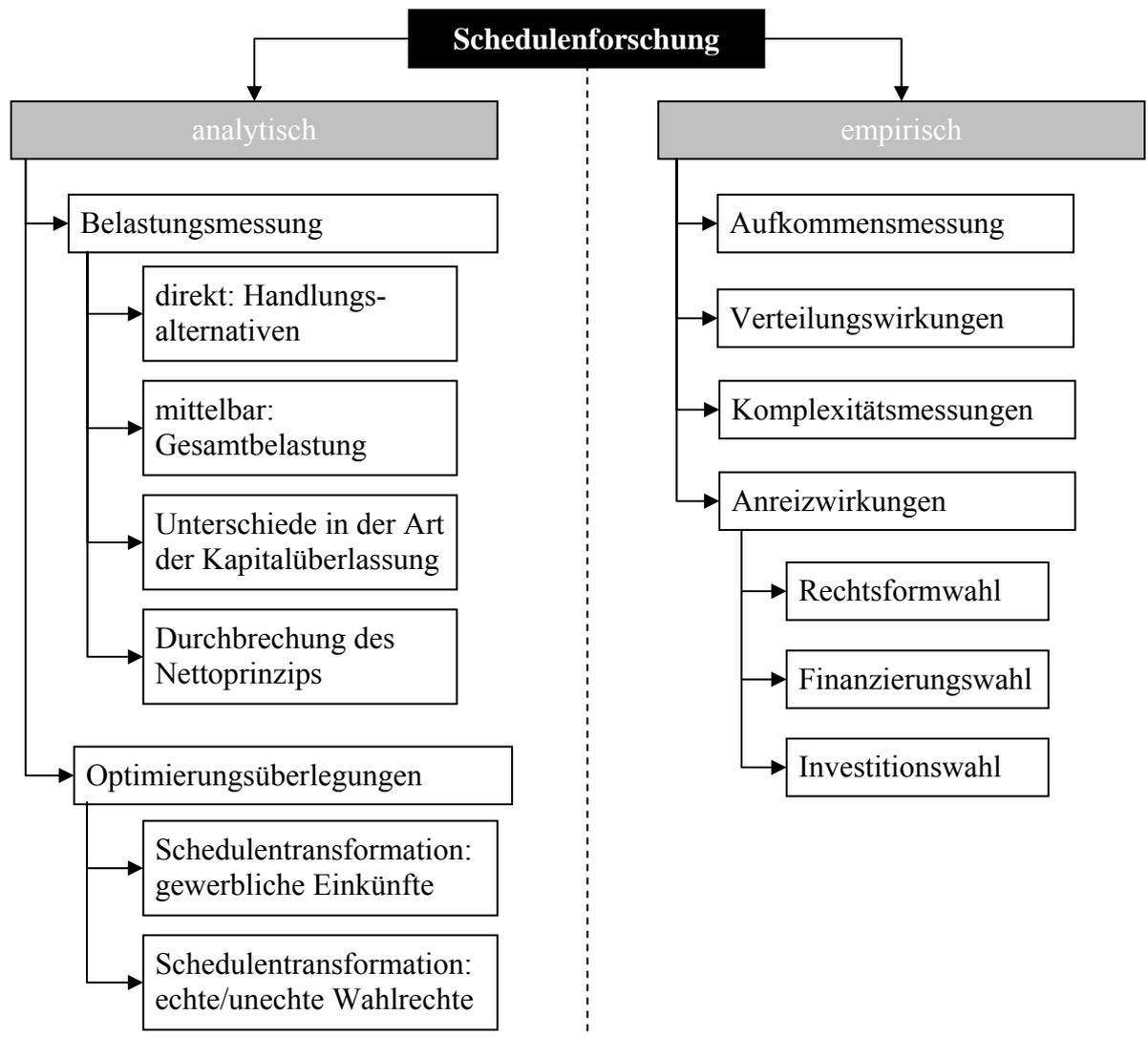


Abbildung 5: Kategorisierung der Schedulenforschung

#### 4.4 Möglichkeiten und Grenzen der Vermeidung nationaler und internationaler Doppelbesteuerung durch Steuerermäßigungsvorschriften

##### *Vorbemerkungen und Zweck der Steuerermäßigungsvorschriften*

Wie bereits in Kapitel 4.1 dargestellt, sieht das Einkommensteuergesetz nach Anwendung der Tarifvorschriften eine Vielzahl von Steuerermäßigungen vor. Insgesamt existieren sieben unterschiedliche Normen, die allesamt im V. Abschnitt des Einkommensteuergesetzes unter dem Punkt Steuerermäßigungen zu finden sind. Die folgende Übersicht gibt hierzu einen Überblick.

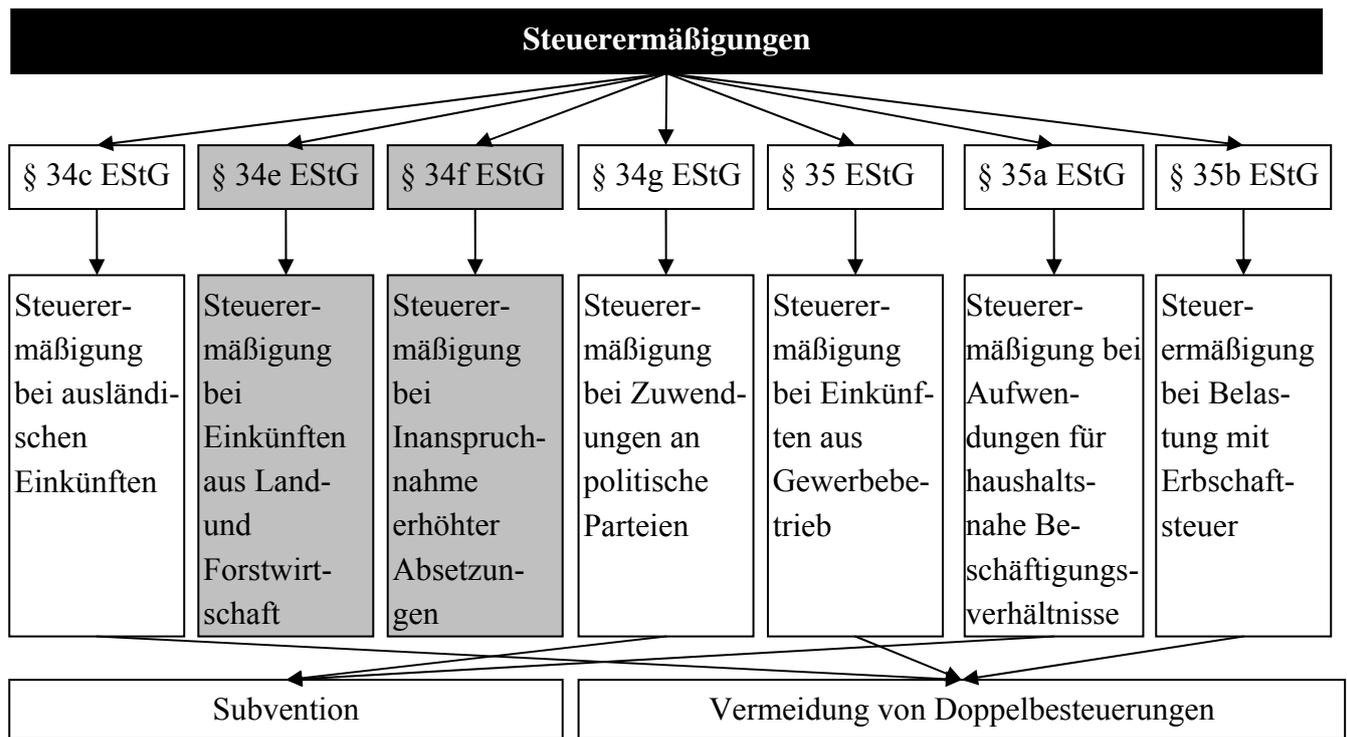


Abbildung 6: Steuerermäßigungsvorschriften im EStG und deren Zwecke

Die Regelungen der §§ 34e<sup>197</sup>, 34f<sup>198</sup> EStG haben derzeit keine Bedeutung mehr, auch wenn sie in der Inhaltsangabe des EStG noch aufgelistet sind. Dies wird durch die Schattierung kenntlich gemacht.

Mit den dargestellten Steuerermäßigungsvorschriften werden hauptsächlich zwei unterschiede Ziele verfolgt: Zum einen gewähren die Steuerermäßigungen bestimmte „Subventionen“, zum anderen sollen sie mögliche Doppelbesteuerungen (systemwidrige bzw. unerwünschte Doppelbelastungen) vermeiden. Hierbei kann offenbleiben, ob die Vermeidung von Doppelbelastungen auch als Subvention angesehen werden kann. In die Abbildung wurde eine dementsprechende Aufteilung aufgenommen.

Dieses Kapitel widmet sich der Vermeidung von nationalen und internationalen Doppelbesteuerungen. Aus Gründen der Vollständigkeit sei jedoch im folgenden Absatz kurz auf die Subventionsvorschriften eingegangen.

Möchte der Gesetzgeber bestimmte Tatbestände subventionieren, so stehen ihm hierfür gleich mehrere Wege offen: Er kann an die Bemessungsgrundlage oder an den Tarif anknüpfen.<sup>199</sup> Wird an die Bemessungsgrundlage angeknüpft, so entfalten Abzugsbeträge infolge des progressiven Einkommensteuertarifs mit steigender Höhe der Einkünfte eine größere Entlastungswirkung. Häufig möchte dies der Gesetzgeber verhindern. Soll eine Förderung unabhängig vom Einkommen bewirkt werden, so bietet es sich an, die tarifliche

<sup>197</sup> Vgl. § 34e Abs. 1 S. 1 EStG. Die Ermäßigung galt lediglich für die Veranlagungszeiträume 1999 und 2000.

<sup>198</sup> § 34f EStG knüpft an das Berlinförderungsgesetz an. Darüber hinaus besteht ein Zusammenhang mit § 10e EStG. Beides führt zu dem Ergebnis, dass die Rechtsnorm keine aktuelle Bedeutung mehr hat.

<sup>199</sup> Der Fall einer direkten Subvention (negative Einkommensteuer), unabhängig von der Höhe der tariflichen Einkommensteuer sei hier ausgeblendet.

Einkommensteuer um einen fixen Betrag zu mindern. Hierbei ist anzumerken, dass die Förderung nur dann ihre Wirkung entfalten kann, wenn eine von Null verschiedene tarifliche Einkommensteuer ermittelt wurde, andernfalls verfällt die Förderungsmöglichkeit. Ein Verfall könnte nur mit dem Instrument eines Förderungsvor- oder -rücktrags vermieden werden. Im derzeitigen Recht ist indes eine derartige Regelung nur nach § 34f EStG vorgesehen, welcher aber derzeit nur noch in Altfällen zur Anwendung kommt.

Steuerliche Doppelbelastungen treten immer dann auf, wenn mehrere Steuerarten auf dieselbe Bemessungsgrundlage zurückgreifen. Hierbei kann es sich um nationale<sup>200</sup> oder internationale<sup>201</sup> Doppelbelastungen handeln. Inwieweit es wünschenswert ist, solche Doppelbelastungen zu vermeiden, sei an dieser Stelle nicht weiter vertieft. Im Rahmen der internationalen Besteuerung ist jedenfalls früh die Sichtweise gereift, dass Doppelbesteuerungen wirtschaftliche Aktivitäten hemmen können.<sup>202</sup> Ähnliches könnte auch für nationale Doppelbesteuerungen gelten.

### *Belastungsmessungen*

Ausgangspunkt für die Analyse von Steuerermäßigungsvorschriften sind Belastungsmessungen der entsprechenden Vorschriften.<sup>203</sup> Zweifelsohne fallen diese deutlich breiter aus als bei einer reinen Betrachtung von Tarifnormen. Grund hierfür sind die zahlreichen Fallkonstellationen, in denen unterschiedliche Steuerermäßigungsvorschriften auf unterschiedliche Tarifnormen stoßen. Es treten gleich in mehreren Dimensionen Problemstellungen auf: die Wechselwirkungen zwischen Steuerermäßigungsvorschrift und Tarifnorm als auch die Interaktionen der einzelnen Steuerermäßigungsvorschriften untereinander.<sup>204</sup>

Gerade im Bereich der Analyse der Doppelbesteuerung zeigt sich die Notwendigkeit, nicht nur einzelne Steuerarten, sondern sämtliche nationalen und internationalen Belastungstatbestände zu betrachten. Die Belastungsanalyse soll also die effektive Gesamtbelastung einer Handlungsalternative oder eines Individuums darstellen und erst hieran anschließend die entsprechende Entlastungsnorm berücksichtigen. Am Beispiel der Steuerermäßigung für gewerbliche Einkünfte ergibt es wenig Sinn, die reine Einkommensteuerbelastung zu betrachten, wenn nicht zugleich auch die Gewerbesteuer in das Belastungskalkül einbezogen wird.<sup>205</sup>

---

<sup>200</sup> Als Beispiel sei hier das Nebeneinander von Einkommen- und Gewerbesteuer genannt.

<sup>201</sup> Derartige Fälle treten dann auf, wenn ein Steuertatbestand von zwei unterschiedlichen Ländern gleichzeitig besteuert wird.

<sup>202</sup> Vgl. z.B. Isay (1934) S. 111-126; Spitaler (1967), S. 1-51.

<sup>203</sup> Vgl. zur Belastungsmessung die Ausführungen in Kapitel 2.2.2. Entsprechende Analysen finden sich z.B. bei Tischer (1993), S. 209-219; Weichenrieder (1995); Förster (2000), S. 866-870; Maiterth (2001); Siegel (2001), S. 701-703; Wesselbaum-Neugebauer (2001), S. 180-188; Korezkij (2003); Scheffler/Zinser (2005), S. 216-233; Herzig (2007a), S. 1541-1543; Herzig/Lochmann (2007), S. 1037-1044; Brähler/Lösel (2008), 33-53.

<sup>204</sup> So existierten bereits mehrere Rechtsstreitigkeiten, in welcher Reihenfolge die Ermäßigungsvorschriften anzuwenden sind. Bedeutend kann dies dann sein, wenn für einzelne Normen eine Rücktragsmöglichkeit existiert, für andere indes nicht.

<sup>205</sup> Zu dieser Problematik z.B. Bach/Corneo/Steiner (2008) und Jacob/Niemann/Weiss (2008).

Wie beschrieben, verfolgen die Entlastungsnormen entweder das Ziel einer Subvention oder einer Vermeidung der Doppelbesteuerung. Weiterhin kann m.E. auch eine Untergliederung hinsichtlich des Anwendungsbereichs erfolgen. So stellen sich zwei Gruppen dar: Entlastungsnormen für bestimmte Einzelatbestände<sup>206</sup> und Entlastungsnormen für bestimmte Einkünfteschedulen.<sup>207</sup> Gerade die zweite Gruppe wirft diverse Probleme auf. Der reguläre Einkommensteuertarif wird auf das gesamte Einkommen angewendet und ermittelt die tarifliche Einkommensteuer. Soll nun die Steuerermäßigung nur für jenen Teilbetrag der tariflichen Einkommensteuer gelten, der anteilig auf die Schedule entfällt, so bedarf es einer Verhältnisrechnung. Eine derartige Verhältnisrechnung kann nur unter gesetzten Annahmen erfolgen, da infolge eines progressiven, synthetischen Tarifs eben eine Aufteilung eines einheitlichen Steuerbetrages nicht möglich ist. Häufig bedient sich demzufolge der Gesetzgeber einer Fiktion, indem er die gesamte Steuer linear auf die einzelnen Schedules aufteilt. Dies ist indes nicht die einzige vorstellbare Lösungsalternative. Neben einer linearen Aufteilung könnte die Einkommensteuer auch auf bestimmte Einkommensschedules mittels einer Differenzbetrachtung (Differenzsteuer) ermittelt werden. Letzteres würde aber implizit unterstellen, dass die betrachteten Einkünfte zeitlich zuletzt angefallen sind und folglich dem höheren Differenzsteuersatz und nicht dem Durchschnittssteuersatz unterworfen werden.<sup>208</sup> Jedoch entstehen auch bei dem mathematisch einfachen Fall der linearen Aufteilung Probleme. Diese entstehen, da ausgehend von der Summe der Einkünfte neben den Einkünfteschedules auch noch diverse Abzugsbeträge (z.B. Sonderausgaben) existieren. Es stellt sich die Frage, wie derartige „Abzugsschedules“ eine Aufteilung der einheitlichen Einkommensteuer beeinflussen. Ähnliche Probleme treten auf, wenn im Rahmen der synthetischen Einkommensteuer ein vertikaler Verlaustausgleich erfolgt oder ein Verlustrück- oder -vortrag vorzunehmen ist.

### *Optimierungsüberlegungen*

Fraglich ist weiterhin, welche Auswirkungen entstehen, wenn die Steuerermäßigungsvorschrift zugleich mit Schedulentarifvorschriften anzuwenden ist. So ist unklar, ob in diesem Falle auch eine Aufteilung der gesamten Einkommensteuer nötig ist oder dies vielmehr schon durch Anwendung des Schedulentarifs erfolgt. Der angesprochene Aspekt bietet Optimierungspotenzial für den Steuerpflichtigen. Durch Anwendung eines Schedulentarifs kann ggf. die Höhe der Einkünfte variiert werden, weil z.B. das Ausmaß der Verlustverrechnungsbeschränkung geringer ausfällt. Dieser auf den ersten Blick negative Effekt könnte sich in das Gegenteil umkehren, wenn durch die veränderte Höhe der Einkünfte ein anderes Aufteilungsverhältnis bei der tariflichen Einkommensteuer gewählt wird, was wiederum zu höheren Ermäßigungsbeträgen führen könnte. Vor diesem Hintergrund entstehen völlig neue Optimierungsmöglichkeiten: Nunmehr ist nicht nur die Anwendung der einzelnen Tarifvorschrift, sondern das Zusammenspiel aus Tarifvorschrift(en) und Ermäßigungsvorschriften gemeinsam zu optimieren.

---

<sup>206</sup> Als Beispiel seien die Aufwendungen für private Handwerkerleistungen nach § 35a EStG genannt.

<sup>207</sup> Exemplarisch können hier die §§ 35, 35b EStG angeführt werden. Die Gesetzesnorm erlaubt dann zumeist eine Ermäßigung der Einkommensteuer, *soweit* diese z.B. auf eine bestimmte Einkunftsschedule entfällt.

<sup>208</sup> Die Aussage gilt nur für einen progressiven Tarif.

Ein besonderes Problem im Zusammenspiel mit Schedulentarif und Ermäßigungsvorschrift zeigt sich bei der Anrechnung ausländischer Steuern bei Bezug privater Kapitaleinkünfte. Bei Anwendung des synthetischen Einkommensteuertarifs wird der gesamte Sachverhalt abschließend am Ende des VZ im Rahmen der Veranlagung gewürdigt. Anders verhält es sich bei Anwendung der Abgeltungsteuer. Diese soll im Idealfall bewirken, dass eine gleitende Ermittlung und Erhebung der Einkommensteuer an der Quelle vorgenommen wird. Dies bedeutet zugleich aber auch, dass mögliche Steuerermäßigungsvorschriften gleitend anzuwenden sind, da ansonsten die abgeltende Wirkung nicht eintreten kann. Damit entstehen aber zugleich diverse neue Fragestellungen. Eine mögliche Steuerermäßigung oder Anteilsrechnung im Rahmen der Steuerermäßigung kann dann zu falschen Ergebnissen führen, wenn noch nicht alle für den Sachverhalt nötigen Informationen vorliegen. Vor diesem Hintergrund ist es unklar, ob spätere Korrekturen größtenteils vermieden werden und ob die gleitende Ermittlung der Abzugsbeträge korrekt die abschließende Steuerschuld ermittelt. Zeigt sich, dass die Anrechnungsnorm pfadabhängige Ergebnisse liefert, so ergeben sich neue Optimierungsüberlegungen.

#### *Normative Überlegungen zur Zielerreichung*

Im Rahmen der theoretischen Belastungsmessung wurden bis jetzt nur Fragestellungen positiver Natur gestellt. Es ist aber normativ zu hinterfragen, welche unterschiedlichen Ansatzpunkte existieren, entsprechende Steuerermäßigungen umzusetzen.<sup>209</sup> Keineswegs muss dieses Instrument immer an die tarifliche Einkommensteuer anknüpfen. Vielmehr erscheint es im Rahmen von Doppelbelastungen auch möglich, die Steuerermäßigungen direkt in den Tarif einzubauen oder bereits bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlagen zu berücksichtigen. Eine derartige Analyse lässt zudem Raum, unterschiedliche Konzepte miteinander zu vergleichen. So stellt sich im Anschluss an eine Steuerbelastungsmessung die theoretische Frage, inwieweit z.B. mögliche Doppelbesteuerungen durch Anwendung der Steuerermäßigungsvorschriften tatsächlich verhindert werden. Häufig ist zu beobachten, dass sich Bemessungsgrundlagen unterschiedlicher Steuerarten unterscheiden, sodass eine punktgenaue Vermeidung der Doppelbesteuerung nicht möglich ist. Exemplarisch hierfür ist § 35b EStG. Während das EStG lediglich realisierte Gewinne besteuert, knüpft das ErbStG an den Marktpreis i.S. eines gemeinen Werts an, unabhängig davon, ob dieser bereits durch Realisation erzielt wurde.

Dem Ziel der Vermeidung der Doppelbesteuerung ist demgegenüber aber auch der entgegengesetzte Fall denkbar. So kann durchaus der Fall einer Überkompensation auftreten. Hierbei gilt es zu analysieren, ob diese sachgerecht ist bzw. dem Vorliegen unterschiedlicher Steuerarten und deren verschiedenartiger Bemessungsgrundlage geschuldet ist.

---

<sup>209</sup> Vgl. für den Bereich der Gewerbesteuer z.B. Maiterth (2003), S. 479-496; Knirsch/Niemann (2005); Maiterth/Zweck (2006), S. 285-307; Fossen/Bach (2008), S. 245-272.

### *Empirische Forschungsfragen*

Im Rahmen von Steuerermäßigungsvorschriften sind auch empirische Belastungswirkungen von Interesse.<sup>210</sup> So ist zu klären, welche Steuerpflichtigen (= statistische Fälle) überhaupt die Steuerermäßigungsvorschrift in Anspruch nehmen. Dies ist insbesondere dann wichtig, wenn die Ermäßigungsvorschrift bestimmte politische Ziele verfolgen soll. Überdies ist auch die generelle Frage zu beantworten, ob eine empirische Evidenz für die Beseitigung möglicher Doppelbesteuerungen gefunden werden kann. Derartige Analysen stehen häufig vor dem Problem einer adäquaten Datengrundlage. Am Beispiel der Gewerbesteuerermäßigung ist die Kenntnis mehrerer Bemessungsgrundlagen notwendig. Gleiches gilt für die Analyse von § 35b EStG, da hier sowohl die einkommensteuerliche als auch die erbschaftsteuerliche Bemessungsgrundlage nötig sind. Häufig liegen derartige verknüpfte Informationen nicht vor, da die Steuerstatistiken nur einzelne Steuerarten betreffen. Somit beschäftigt sich die Betriebswirtschaftliche Steuerlehre in jüngster Zeit auch mit geeigneten Verfahren zur Zusammenführung unterschiedlicher Statistiken.<sup>211</sup>

Es stellt sich allgemein die Frage, welche fiskalischen Auswirkungen Steuerermäßigungsvorschriften haben. Dies ist interessant, um den Gesetzgeber über das Volumen möglicher Subventionen unterrichten zu können. Darüber hinaus können Steuerermäßigungsvorschriften zu einer Umverteilung des Steueraufkommens führen. So verwundert es nicht, dass die Anrechnung ausländischer Steuern auf einen Höchstbetrag begrenzt ist. Der inländische Staat möchte vermeiden, bestimmte ausländische Staaten mit hohen Steuersätzen durch die Anrechnung ausländischer Steuern zu subventionieren. Derartige internationale Verteilungsfragen erscheinen verständlich. Jedoch können ähnliche Überlegungen auch im nationalen Kontext auftreten. Als Beispiel sei hier die Gewerbesteuerermäßigung nach § 35 EStG genannt. Ohne Berücksichtigung des SolZ und etwaiger Freibeträge entsteht bei einem Hebesatz von 380% ökonomisch keine Gewerbesteuerbelastung. Dennoch entstehen durch die Zahlung der Gewerbesteuer und der gleichzeitigen Kompensation dieser bei der Einkommensteuer föderale Aufkommenswirkungen. Ursache hierfür ist die Verteilung der Steuern. Während die Gewerbesteuer einzig den Kommunen zusteht, teilen sich Bund und Länder das Einkommensteueraufkommen. Demzufolge kann es auch bei einer ökonomischen Nullbelastung aus Einkommen- und Gewerbesteuer (auf Ebene des Gewerbebetriebes) zu einer Umverteilung des Steueraufkommens zwischen Bund/Ländern und Kommunen kommen. Weiterhin bietet die Hebesatzautonomie der Gewerbesteuer die Möglichkeit, einen Steuerwettbewerb zwischen den Kommunen entstehen zu lassen, der empirisch analysiert werden kann.

Aufbauend auf den empirischen Belastungsmessungen können auch normative Überlegungen angestellt werden. Im Rahmen von internationalen Doppelbelastungen wird dies sicherlich

---

<sup>210</sup> Vgl. z.B. Döring/Feld (2005), S. 207-232; Büttner (2007).

<sup>211</sup> Vgl. z.B. Houben/Maiterth (2009).

schwieriger sein, da hier mehrere Staaten gleichzeitig ein Besteuerungsrecht einfordern.<sup>212</sup> Gerade aber im Bereich der Doppelbelastung mit Ertragsteuern und Erbschaft- bzw. Gewerbesteuer stellt sich die Frage, wie mögliche Alternativen ausgestaltet werden können.<sup>213</sup> Hierbei liefern empirische Belastungsmessungen erste Anhaltspunkte, wenn alternative Regelungen aufkommensneutral ausgestaltet werden sollen. Ähnliche Fragestellungen ergeben sich sicherlich auch bei der Analyse von subventionierenden Steuerermäßigungsvorschriften.<sup>214</sup> Hierauf sei aber nicht näher eingegangen.

Die folgende Übersicht fasst die skizzierten zentralen Forschungsfragen zusammen. Wie zu Beginn dieses Kapitels dargestellt, liegt der Fokus in dieser Arbeit auf der Analyse von Doppelbesteuerungen. Die in der folgenden Abbildung genannten Forschungsfragen wurden jedoch bewusst „breit“ umschrieben, da sie in ähnlicher Form auch bei der Analyse von weiteren Steuerermäßigungsvorschriften auftreten werden.

---

<sup>212</sup> Gleichwohl lassen sich z.B. Analysen vorstellen, die die Aufkommenswirkung der Anrechnung fiktiver ausländischer Steuern betrachten. So ist derzeit eine Tendenz zu beobachten, dass die Anrechnung fiktiver Steuern in neueren Doppelbesteuerungsabkommen nicht mehr aufgenommen wird.

<sup>213</sup> So wurde z.B. im Zuge der Unternehmensteuerreform ein Abzugsverbot der Gewerbesteuer bei den Ertragsteuern eingeführt, gleichzeitig erfolgte aber eine Erhöhung des Anrechnungsfaktors auf 3,8 nach § 35 EStG.

<sup>214</sup> Häufig wird hier die Frage gestellt, in welchem Verhältnis ein vorgegebenes Gesamtvolumen aufgeteilt werden soll. Mithin wird also die mögliche Breite der Förderungswirkung angesprochen.

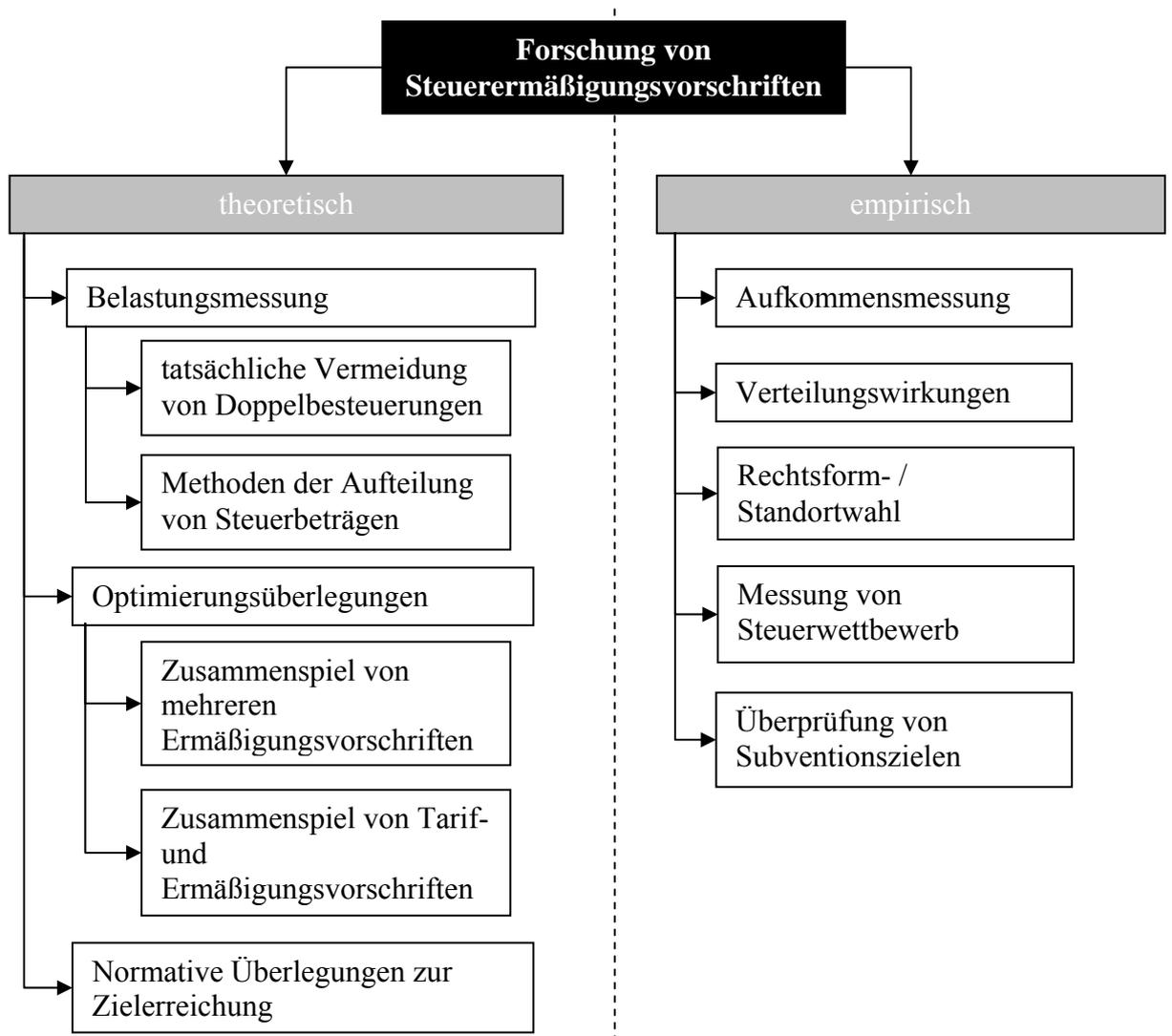


Abbildung 7: Kategorisierung der Forschung von Steuerermäßigungsvorschriften

#### 4.5 Verlauf der Arbeit anhand der Kategorisierung der Einzelanalysen

Die vorliegende Arbeit besteht aus sechs Einzelanalysen. Zur besseren Verdeutlichung der Themenschwerpunkte sollen in diesem Kapitel kurz die Einzelanalysen vorgestellt werden. Hierzu erfolgt eine kurze Zuordnung der jeweiligen Einzelanalyse zu einem Themenkomplex. Hieran anschließend werden kurz die zentralen Fragestellungen dargestellt.

Die folgende Tabelle stellt die jeweiligen Einzelanalysen und die zugehörige Themenzuordnung dar. Neben dem Titel werden auch mögliche Co-Autoren, die Fundstelle und das Datum der Veröffentlichung genannt.

Themenkomplex	Titel	Co-Autor (Anteil des Co-Autors)	Zeitschrift, Fundstelle	Veröffentlichung
synthetische Einkommensteuertariformen	Unbeabsichtigte Reichensteuer auf Gewinneinkünfte: Belastungswirkungen und Gestaltungsspielräume	Hundsdoerfer, Jochen (50%)	Betriebs-Berater, S. 2123-2130	25.09.2006
	Der Wolf im Schafspelz - Eine theoretische und empirische Analyse des Progressionsvorbehalts	-	Zeitschrift für Betriebswirtschaft (eingereicht)	-
Abgeltungssteuer	Schedulenbesteuerung von Kapitaleinkünften mit der Abgeltungssteuer: Belastungswirkungen und neue Problemfelder	Hundsdoerfer, Jochen (50%)	Steuer und Wirtschaft, S. 23-41	15.02.2009
Möglichkeiten und Grenzen der Vermeidung nationaler und internationaler Doppelbesteuerung	Die Anrechnung ausländischer Steuern im System der Schedule nach den Änderungen durch das JStG 2009	-	Betriebs-Berater, S. 76-83	12.01.2009
	Neuregelung des § 35b EStG durch das ErbStRG - Ermittlung der Steuerermäßigung und ökonomische Belastungsanalyse	-	Betriebs-Berater, S. 486-490	02.03.2009
	Kritische Anmerkungen zum BMF-Schreiben – Steuerermäßigung bei Einkünften aus Gewerbebetrieb nach § 35 EStG – Gesetzesänderung per Verwaltungsanweisung?	-	Betriebs-Berater, S. 1556-1563	27.07.2009

Tabelle 1: Übersicht der Einzelanalysen

Die aufgeführten Werke wurden innerhalb der Themenkomplexe chronologisch sortiert. Der Themenkomplex *Analyse ausgewählter synthetischer Einkommensteuertariffornen* wurde in der Tabelle mit synthetische Einkommensteuertariffornen, der Themenkomplex *Ökonomische Auswirkungen der Schedulisierung am Beispiel einer Abgeltungsteuer auf private Kapitaleinkünfte* wurde mit Abgeltungsteuer abgekürzt.

Im Folgenden sei kurz auf die Zuordnung der Einzelbeiträge zu den entsprechenden Themenkomplexen eingegangen. Darüber hinaus werden thesenartig die zentralen Fragestellungen aufgeführt.

### **Analyse ausgewählter synthetischer Einkommensteuertariffornen**

- *Unbeabsichtigte Reichensteuer auf Gewinneinkünfte: Belastungswirkungen und Gestaltungsspielräume*

Der Gesetzgeber hatte sich für den VZ 2007 entschieden, einen gespaltenen Spitzensteuersatz zur Anwendung zu bringen. Die maximale Grenzbelastung auf Gewinneinkünfte betrug 42%, jene auf Überschusseinkünfte 45%. Dieses Ziel wurde mit der Einführung einer Quasi-Tariffnorm (Entlastungsbetrag nach § 32c EStG) umgesetzt. Zentrale Fragestellung der Analyse ist, inwieweit der Entlastungsbetrag wirklich den gesetzgeberischen Willen verwirklicht hat. Neben der Belastung der entsprechenden Einkünfte müssen die intendierten Grenzbelastungen auch bei der Entlastung etwaiger Erwerbsaufwendungen oder privater Abzüge vorzufinden sein. Darüber hinaus treten Wechselwirkungen zwischen dem Entlastungsbetrag und weiteren Tarifnormen auf. So fokussiert die Analyse mögliche Verwerfungen bei Zusammentreffen des Entlastungsbetrags mit dem Progressionsvorbehalt. Weiterhin führt eine Änderung der Einkommensteuertarifstruktur zu einer Belastungsverschiebung zwischen Personenunternehmen und Kapitalgesellschaft, was als weitere Forschungsfrage in der Analyse thematisiert wird.

- *Der Wolf im Schafspelz - Eine theoretische und empirische Analyse des Progressionsvorbehalts*

Der Progressionsvorbehalt gilt als die älteste Sondertarifvorschrift im Einkommensteuergesetz. Die vorliegende Arbeit unterzieht den Progressionsvorbehalt einer ökonomischen Analyse. Zentrale Forschungsfrage ist hierbei, ob der Progressionsvorbehalt zu unerwünschten Verwerfungen führen kann. Zu diesem Zweck werden Anforderungen an einen systematischen Tarif entwickelt, die aus dem Grundgesetz abgeleitet werden. Anhand dieser Kriterien wird der Progressionsvorbehalt analysiert. Hierbei erfolgt eine Differenzierung nach den unterschiedlichen Einflussgrößen als auch hinsichtlich des positiven und negativen Progressionsvorbehalts.

Die Ergebnisse aus dem analytischen (ersten Teil) des Beitrages werden in der zweiten Hälfte für die empirische Analyse aufgegriffen. Im Vordergrund stehen hier Fragen des Aufkommens und der empirischen Relevanz der theoretischen Überlegungen. So wird u.a. untersucht, welche Einkünfte einen Großteil des durch den Progressionsvorbehalt verursachten Steueraufkommens generieren. Weiterhin ergründet der Beitrag, inwieweit die aufgezeigten theoretischen Verwerfungen die tatsächlichen Verhältnisse der

Steuerpflichtigen abbilden. Mitunter wird also die empirische Evidenz der theoretischen Belastungsanalyse untersucht. Grundlage für die empirische Analyse ist die Einkommensteuerstatistik FAST 2001 unter Anwendung einer Mikrosimulation.

### **Ökonomische Auswirkungen der Schedulisierung am Beispiel einer Abgeltungsteuer auf private Kapitaleinkünfte**

- *Schedulbesteuerung von Kapitaleinkünften mit der Abgeltungsteuer: Belastungswirkungen und neue Problemfelder*

Mit der Unternehmensteuerreform hat der Gesetzgeber die Besteuerung privater Kapitalerträge neu geordnet. Diese werden fortan einem einheitlichen Steuersatz unterworfen. Eine der zentralen Forschungsfragen in diesem Beitrag ist demzufolge die Ermittlung der veränderten Belastungen. Hierbei erfolgt auch eine Berücksichtigung der Steuerrechtsänderungen für Kapitalgesellschaften. Die Analyse differenziert nach Eigen- und Fremdkapitalüberlassungen. Weiterhin werden Optimierungsüberlegungen angestellt, ob die Anwendung des Teileinkünfteverfahrens für den Steuerpflichtigen sinnvoll sein kann.

Neben einer reinen Steuersatzänderung wurde auch ein Verbot des Werbungskostenabzugs in das Gesetz aufgenommen. Diese Änderung wird in einem eigenständigen Kapitel genauer untersucht. Es werden kritische Beteiligungsaufwendungen ermittelt, bei welchen zwischen alter und neuer Rechtslage eine Belastungsindifferenz herrscht. Erneut erfolgt eine Differenzierung nach Eigen- und Fremdkapitalüberlassungen.

Eine weitere zentrale Forschungsfrage betrifft die Günstigerprüfung nach § 32d Abs. 6 EStG. Hierbei gilt es zu untersuchen, ob erstens hierdurch die politischen Forderungen nach einer Vermeidung von Schlechterstellungen umgesetzt werden können und zweitens, wie die Günstigerprüfung auf weitere Normen wirkt. Nach der Gesetzgebung soll die Günstigerprüfung von Amts wegen durchgeführt werden. Es stellt sich somit die Frage, ob dieser Automatismus stets das für den Steuerpflichtigen optimale Ergebnis liefert. Darüber hinaus werden Überlegungen angestellt, inwieweit das Instrument der Günstigerprüfung zur Steueroptimierung verwendet werden kann. Anschließend werden dem Gesetzgeber Handlungsmöglichkeiten aufgezeigt, die mögliche Verwerfungen der Günstigerprüfung vermeiden können.

### **Möglichkeiten und Grenzen der Vermeidung nationaler und internationaler Doppelbesteuerung**

- *Kritische Anmerkungen zum BMF-Schreiben – Steuerermäßigung bei Einkünften aus Gewerbebetrieb nach § 35 EStG – Gesetzesänderung per Verwaltungsanweisung?*

Im Zuge der vergangenen Unternehmensteuerreform (2008) hat der Gesetzgeber ein Betriebsausgabenabzugsverbot der Gewerbesteuer bei den Ertragsteuern kodifiziert. Damit rückt die Gewerbesteuerkompensation nach § 35 EStG verstärkt in den Vordergrund, da dieses Instrument derzeit die einzige Möglichkeit ist, eine steuerliche Doppelbelastung mit Gewerbe- und Einkommensteuer zu vermeiden. Mit dem

Jahressteuergesetz 2008 hat der Gesetzgeber die Regelung zu § 35 EStG überarbeitet. Ziel war es, eine für den Steuerpflichtigen günstige Rechtsprechung auszuhebeln und die bisherige Verwaltungsauffassung gesetzlich zu kodifizieren. In der Literatur wurde intensiv diskutiert, inwieweit dies dem Gesetzgeber gelungen ist. Als Reaktion hierauf hat das Ministerium ein neues Verwaltungsschreiben zur Steuerermäßigung nach § 35 EStG veröffentlicht.

Zentrale Forschungsfrage dieses Beitrages ist es, wie die Steuerermäßigung nach § 35 EStG durchzuführen ist. Als mögliche Fallvarianten werden der Rechtsstand vor Inkrafttreten des Jahressteuergesetzes 2008 sowie die Verwaltungsauffassungen vor und nach Veröffentlichung des BMF-Schreibens berücksichtigt. Anhand unterschiedlicher Belastungsanalysen werden die Auslegungsvarianten miteinander verglichen. Da sich alle Varianten voneinander unterscheiden, geht der Beitrag ferner der Frage nach, welche Auslegungsvariante nach dem Gesetzeswortlaut des § 35 EStG anzuwenden ist und welche Belastungsverschiebungen und Optimierungüberlegungen hieraus resultieren.

Ein weiterer zentraler Aspekt der Analyse betrifft die Wechselwirkungen der Steuerermäßigungsvorschrift mit den besonderen Tarifvorschriften der §§ 32d und 34a EStG. Hierzu wird dargestellt, inwieweit § 35 EStG überhaupt eine Aufteilung der Steuerschuld vornehmen muss, wenn diese infolge der Anwendung von Schedulariften direkt einer bestimmten Einkunftsart zugerechnet werden kann. Es erfolgt eine getrennte Analyse jeweils nach § 32d EStG und § 34a EStG.

▪ *Die Anrechnung ausländischer Steuern im System der Schedule nach den Änderungen durch das JStG 2009*

Eine weitere Form der Doppelbesteuerung betrifft den Themenkomplex des internationalen Steuerrechts. Die Regelung des § 34c EStG bietet die Möglichkeit, ausländische Steuern in Grenzen auf die deutsche Einkommensteuer anzurechnen. Da die Besteuerung privater Kapitaleinkünfte neu geregelt wurde (Abgeltungsteuer), musste auch die Anrechnung ausländischer Steuern, die auf entsprechenden ausländischen Kapitaleinkünften lastet, neu geregelt werden (§ 32d Abs. 5 EStG). Zentrale Forschungsfrage dieses Beitrages ist, ob die neue Anrechnungsnorm dem veränderten Erhebungsverfahren gerecht wird. So soll im Regelfall die Anrechnung bereits im Zeitpunkt des Zuflusses direkt durch das Kreditinstitut vollzogen werden. Dies geschieht ohne Kenntnis möglicher steuerrelevanter Vorgänge in der Zukunft. Vor diesem Hintergrund treten neue Fragestellungen auf, die der Beitrag analysiert.

Eine weitere Fragestellung betrifft das Zusammenspiel von Anrechnungsnorm und Günstigerprüfung. Auch wenn der reguläre Tarif auf die privaten Kapitaleinkünfte zur Anwendung kommt (Günstigerprüfung), sieht die Anrechnungsnorm eine vom Standardfall abweichende Vorgehensweise vor. Der Beitrag geht der Frage nach, ob das dann anzuwendende Konzept einer Differenzsteuer als Anrechnungshöchstbetrag in diesem Kontext sinnvoll ist. Weiterhin werden Überlegungen angestellt, wie die Neuregelung arbiträr ausgenutzt werden kann.

- *Neuregelung des § 35b EStG durch das ErbStRG - Ermittlung der Steuerermäßigung und ökonomische Belastungsanalyse*

Durch die Neuregelung des Erbschaftsteuergesetzes orientiert sich der steuerpflichtige Erwerb fortan stärker am gemeinen Wert. Dies kann zu einer Doppelbesteuerung stiller Reserven mit ESt und ErbSt führen. Zur Vermeidung einer solchen Doppelbesteuerung hat der Gesetzgeber § 35b EStG als weitere Steuerermäßigungsvorschrift eingeführt. Der Beitrag analysiert diese Norm. Zentrale Fragestellung ist hierbei, ob und wie eine mögliche Doppelbesteuerung vermieden oder beseitigt werden kann. Zu diesem Zweck werden einführend Überlegungen angestellt, welche allgemeinen Instrumente der Gesetzgeber besitzt, eine derartige Doppelbesteuerung zu vermeiden. Hierauf aufbauend wird dargestellt, welche Variante der Gesetzgeber tatsächlich umgesetzt hat. Die derzeitige Regelung wird in eine Belastungsanalyse eingebettet. Hierbei wird gezeigt, in welchen Fällen eine Doppelbelastung nicht vermieden wird.

Eine weitere Fragestellung betrifft das Zusammenwirken von Steuerermäßigungsvorschrift und Sondertarifvorschriften im Erbschaftsteuergesetz. Dies betrifft vor allem die Steuerverschonung bei Betriebsübergängen. Der Beitrag widmet sich der Frage, inwieweit § 35b EStG auf die Neuregelung des Erbschaftsteuergesetzes abgestimmt wurde.

## 5 Fazit

Die vorliegende Arbeit hat sich mit ausgewählten Fragestellungen der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre beschäftigt. Wie eingangs erwähnt, hat der Gesetzgeber in der abgelaufenen Legislaturperiode eine Vielzahl neuer Regelungen erlassen. Vor diesem Hintergrund herrschte ein breites Angebot an forschungswürdigen Problemstellungen.

Zu Beginn der Arbeit wurden die zentralen Forschungsdisziplinen der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre dargestellt. Hierbei wurde gezeigt, dass sich die Betriebswirtschaftliche Steuerlehre keineswegs nur mit Messungen der Steuerbelastung von Betrieben beschäftigt. Vielmehr hält die Betriebswirtschaftliche Steuerlehre eine breite Sammlung an Methoden bereit, mit denen das Steuerrecht einer ökonomischen Analyse unterzogen werden kann. Die ökonomische Analyse fokussiert sich dabei auf das wirtschaftliche Handeln einzelner Akteure, seien es natürliche Personen oder Institutionen. Darüber hinaus versteht sich die Betriebswirtschaftliche Steuerlehre mittlerweile auch als Disziplin, die theoretische Überlegungen empirisch überprüfen möchte. Demzufolge konnte dargelegt werden, dass sich die Betriebswirtschaftliche Steuerlehre als wissenschaftlicher Überbau über verschiedene Forschungsfragen darstellt. Es wurde die Ansicht vertreten, dass eine isolierte Fokussierung auf einzelne Forschungsbereiche nicht zielführend sein kann.

Die Arbeit hat drei unterschiedliche Themenkomplexe einer möglichen Forschung herausgestellt. Zu nennen sind hier die:

- Analyse ausgewählter synthetischer Einkommensteuertariffornen,
- Ökonomische Auswirkungen der Scheduling am Beispiel einer Abgeltungsteuer auf private Kapitaleinkünfte,
- Möglichkeiten und Grenzen der Vermeidung nationaler und internationaler Doppelbesteuerung.

Zweifelsohne ist die Auswahl des Themenkomplexes subjektiver Natur. Eine Objektivierung erfolgte jedoch durch Verknüpfung der Themen mit Forschungsfragen der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre. So wurden für jedes einzelne Themengebiet entsprechende Forschungsfragen herausgearbeitet und in den Kontext der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre eingeordnet.

Die Analyse ausgewählter synthetischer Einkommensteuertariffornen beschäftigte sich mit den zahlreichen im EStG vorzufinden Tarifnormen. Mit einer gewissen Regelmäßigkeit kommt es zu einer Anpassung dieser Tarife. So verwundert es nicht, dass eine Belastungsmessung als ein zentraler Aspekt vorzufinden ist. Die Einzelbeiträge haben ferner verdeutlicht, dass die im Einkommensteuergesetz vorzufindenden Normen einer engmaschigen Verknüpfung unterliegen. Eine gezielte Änderung einer Tarifnorm bewirkt zumeist diverse Auswirkungen bei weiteren Tarifnormen. Häufig haben sich die Beiträge mit der Frage beschäftigt, ob unsystematische Belastungen identifiziert werden können. Hierbei konnte ein schlüssiges Gesamtkonzept dargestellt werden, welche Kriterien für einen systematischen Tarif ausschlaggebend sind. Ausgehend von der horizontalen und vertikalen Steuergerechtigkeit wurde dargelegt, dass hierdurch implizit auch Aussagen über den Grenzsteuersatzverlauf getroffen werden. So führen nach der hier vertretenen Meinung

Grenzsteuersätze über 100% zu unsystematischen Belastungswirkungen. Diese Erkenntnis konnte auch in den Kontext einer Durchschnittssteuersatzbetrachtung gestellt werden. Damit aber erstrecken sich Anforderungen an den Grenzsteuersatz mittelbar auch auf den Durchschnittssteuersatz.

Im Rahmen der Analyse von Tarifverläufen konnten diverse unsystematische Belastungswirkungen verdeutlicht werden. Es wurden hierbei ferner empirische Belege dafür erbracht, dass derartige Überlegungen nicht nur theoretischer Natur, sondern auch in der Besteuerungspraxis wiederzufinden sind. Mitunter zeigte sich am Beispiel des negativen Progressionsvorbehalts eine erdrosselnde Besteuerung. Die Tarifanalyse verdeutlichte ferner die entstandenen Verwerfungen bei Einführung der Reichensteuer (gespaltener Spitzensteuersatz).

Häufig sind Tarifvorschriften untereinander so engmaschig verknüpft, dass nicht alle Effekte einer Tarifänderung antizipiert werden. Eine Aufgabe der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre ist insoweit auch die Vermittlung der gewonnenen Erkenntnisse an Politik und Öffentlichkeit. Einige der in dieser Arbeit enthaltenen Ergebnisse wurden von der Presse aufgenommen und die aufgezeigten Verwerfungen gelangten so in die politische Diskussion. Dies wiederum führte vermutlich zu zwei Steuergesetzänderungen.

Die Einführung einer Schedule für die Besteuerung privater Kapitaleinkünfte stellt einen massiven Einschnitt in das bisherige System der synthetischen Besteuerung dar. Ein Teil dieser Arbeit konnte eine grundlegende Analyse der Besteuerung privater Kapitaleinkünfte vermitteln. Die Wirkung der Abgeltungsteuer muss differenziert betrachtet werden. Gerade im Bereich der Fremdkapitalüberlassungen kommt es zu einer massiven Senkung der Steuerbelastung bei hohen Einkommen. Demgegenüber ist bei der Überlassung von Eigenkapital die Vorteilhaftigkeit der neuen Rechtslage weitaus stärker vom individuellen Einkommensteuersatz abhängig. Grund hierfür ist der Wegfall des Halbeinkünfteverfahrens. Darüber hinaus darf die Abgeltungsteuer nicht isoliert betrachtet werden. Vielmehr sind die daraus resultierenden Effekte im gesamten Kontext der Unternehmensteuerreform zu sehen. So zeigten sich Belastungserhöhungen infolge der lediglich pauschalisierten Berücksichtigung von Erwerbsaufwendungen.

Bereits im Verlauf der parlamentarischen Beratungen sah der Gesetzgeber die Gefahr der Schlechterstellung einzelner Steuerpflichtiger. Dies betrifft vor allem jene, die infolge von Eigenkapitalüberlassungen geringe private Kapitaleinkünfte erzielen.<sup>215</sup> Hier kam unter Geltung der alten Rechtslage das Halbeinkünfteverfahren zur Anwendung. Die neu eingeführte Günstigerprüfung sollte mögliche Schlechterstellungen vermeiden. Indes fußt die Günstigerprüfung nicht auf einer Grenz-, sondern auf einer Differenzbetrachtung. Dies führt zu kuriosen Grenzbelastungen. Während unter Anwendung der Abgeltungsteuer die Grenzbelastung der privaten Kapitaleinkünfte konstant 25% beträgt, kann diese bei Anwendung des synthetischen Tarifs bis zu 39% betragen. Der Beitrag konnte folglich unsystematische Grenzbelastungen belegen, die eigentlich durch die Günstigerprüfung vermieden werden sollen.

---

<sup>215</sup> Weiterhin müssen auch geringe regulär zu versteuernde Einkünfte vorliegen.

Ein weiterer Aspekt betrifft das Zusammenspiel von Günstigerprüfung und weiteren Normen. Der Beitrag listet diverse Fallkonstellationen auf, in denen ein bewusster Verzicht auf die Günstigerprüfung „günstiger“ ist. Es wurde auch gezeigt, dass die Verwaltung häufig nicht die notwendigen Informationen haben wird, um von Amts wegen stets die für den Steuerpflichtigen günstigere Variante wählen zu können. Der Beitrag konnte somit eine weitere Komplexitätssteigerung des Steuergesetzes verdeutlichen - das Ziel der Vereinfachung der Besteuerung durch die Erhebung einer abgeltenden Quellensteuer wurde insoweit verfehlt.

Ein weiterer Themenkomplex betraf die Möglichkeiten und Grenzen der Vermeidung nationaler wie internationaler Mehrfachbesteuerung. Das Einkommensteuergesetz sieht hierzu unterschiedliche Regelungen vor. Allen gemeinsam ist der Schedulencharakter der Ermäßigungsvorschrift. Die Steuerermäßigung soll nur insoweit erfolgen, als die Einkommensteuer auf bestimmte Einkünfte entfällt. Somit müssen sich die analysierten Ermäßigungsvorschriften einer Fiktion bedienen. Da die Einkommensteuer zumeist unter Anwendung eines synthetischen Tarifs ermittelt wird, kann eine Zuordnung von Teilen der Steuer auf bestimmte Einkünfte nicht ohne entsprechende Annahmen erfolgen. Die Analysen haben verdeutlicht, dass die Aufteilung an Komplexität gewinnt, wenn der Steuerpflichtige z.B. noch Verluste aus anderen Einkunftsarten geltend macht. Dies gilt bereits dann, wenn mit der linearen Aufteilung eine mathematisch einfache Verhältnisrechnung angestellt wird.

Infolge unterschiedlicher Bemessungsgrundlagen und infolge der Verhältnisrechnung konnten die Fälle identifizieren, in denen die Doppelbelastung nicht vollends beseitigt wird. Vielmehr bewirken die einzelnen Steuerermäßigungsvorschriften eine weitere Komplexitätssteigerung des Steuergesetzes.<sup>216</sup>

Die Problematik der Komplexitätssteigerung betrifft auch die Vermeidung der internationalen Doppelbesteuerung. Da die Kapitalertragsteuer direkt an der Quelle abgeltende Wirkung haben soll, sehen sich nun viele Bankinstitute mit dem Problem konfrontiert, die Anrechnung ausländischer Steuern adäquat umzusetzen. Mögliche Veranlagungsfälle könnten hieraus resultieren, womit keine Steuervereinfachung durch die Abgeltungsteuer erreicht wird.

In dem Beitrag zur pauschalen Anrechnung der Gewerbesteuer auf die Einkommensteuer werden Unklarheiten in der Änderung des § 35 EStG aufgezeigt. Die Finanzverwaltung ist von der noch im Änderungsgesetz (JStG 2008) vorzufindenden Auslegung des § 35 EStG in ihrem neuen Schreiben abgerückt. Gesetzeswortlaut, Gesetzesbegründung und BMF-Schreiben nehmen nun eine sehr unterschiedliche Auslegung des § 35 EStG vor. Jede Auslegungsvariante führt wiederum zu voneinander abweichenden Belastungsfolgen. Der Beitrag konnte zeigen, welche Fallkonstellationen (in Abhängigkeit der Auslegungsvariante) für den Steuerpflichtigen vor- oder nachteilig sind. Weiterhin kann insbesondere vor dem Hintergrund früherer Veröffentlichungen zu diesem Aspekt ein Meinungswechsel der Finanzverwaltung als Beleg dafür angesehen werden, dass die angewandte Forschung sehr wohl zur Kenntnis genommen wird.

---

<sup>216</sup> So musste infolge der Änderung des § 35 EStG das bisher einheitliche Formular GSE in zwei eigenständige Formulare geteilt werden.

Abschließend bleibt die Komplexität steuerlicher Normen festzuhalten. Sei es bei den Tarifnormen, bei der Einführung einer neuer Schedule oder bei den Ermäßigungsvorschriften, Steuern führen zu sehr unterschiedlichen Belastungswirkungen. Mitunter können diese alle nicht im Voraus identifiziert und bewertet werden. Diese darzustellen, zu bewerten und daraus Handlungsalternativen oder Hypothesen abzuleiten, ist Aufgabe der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre. Hierbei kommen sowohl theoretische als auch empirische Methoden zum Einsatz. Die vorliegende Arbeit hat einige dieser Aspekte aufgegriffen und konnte entsprechende Lösungsansätze bieten. Insofern haben die dargestellten Analysen das wissenschaftliche Spektrum erweitert. Da Steuern zumeist Entscheidungswirkungen auslösen, werden die hier durchgeführten Analysen als notwendig und sinnvoll erachtet. Hierdurch können sowohl den wirtschaftlich handelnden Akteuren als auch der Politik wertvolle Informationen geliefert werden. In der Hand der Wissenschaft liegt es, die präsentierten Ergebnisse weiterzuentwickeln, Praxis und Politik sind angehalten, die Analysen ihrem Handeln nutzbar zu machen.

## Anhang A

Die folgende Tabelle enthält eine kursorische Statistik über Beiträge von arqus, die auch empirische Methoden einsetzen.

<b>Jahr</b>	<b>2005</b>	<b>2006</b>	<b>2007</b>	<b>2008</b>	<b>2009</b>
<b>Gesamtbeiträge</b>	13	8	14	27	29
<b>davon mit empirischen Methoden</b>	7	2	5	14	10
<b>in Prozent</b>	54%	25%	36%	52%	34%

Tabelle 2: Arqus-Beiträge mit empirischen Methoden

Die folgende Tabelle enthält eine kursorische Statistik über Beiträge aus der referierten Zeitschrift Steuer und Wirtschaft<sup>217</sup>, die auch empirische Methoden einsetzen. Die Zeitschrift erscheint vierteljährlich.

<b>Jahr</b>	<b>2000</b>	<b>2001</b>	<b>2002</b>	<b>2003</b>	<b>2004</b>	<b>2005</b>	<b>2006</b>	<b>2007</b>	<b>2008</b>	<b>2009</b>
<b>empirische Beiträge</b>	0	2	1	1	0	0	0	2	4	4

Tabelle 3: Empirische Beiträge in der Zeitschrift Steuer und Wirtschaft

---

<sup>217</sup> Nach dem aktuellen VHB-JOURQUAL 2 ist die Zeitschrift Steuer und Wirtschaft mit 7,20 (JQ2-Index) bewertet, was einem JQ2-Rating von B entspricht (vgl. das VHB-JOURQUAL 2 Teilranking Betriebswirtschaftliche Steuerlehre unter [http://pbwi2www.uni-paderborn.de/WWW/VHB/VHB-Online.nsf/id/DE\\_Teilranking\\_Betriebswirtschaftliche\\_Steuerlehre](http://pbwi2www.uni-paderborn.de/WWW/VHB/VHB-Online.nsf/id/DE_Teilranking_Betriebswirtschaftliche_Steuerlehre)).

## Literaturverzeichnis

**ATKINSON, ANTHONY BARNES/ STIGLITZ, JOSEPH EUGENE (1980):** Lectures on Public Economics, Maidenhead 1980.

**BACH, STEFAN/ BUSLEI, HERMANN/ DWENGER, NADJA/ FOSSEN, FRANK (2007):** Aufkommens- und Verteilungseffekte der Unternehmensteuerreform 2008, in: Vierteljahreshefte zur Wirtschaftsforschung 2007, S. 75-85.

**BACH, STEFAN/ CORNEO, GIACOMO/ STEINER, VIKTOR (2008):** Effective Taxation of Top Incomes in Germany, 1992-2002, CESifo Working Paper 2233, abrufbar unter [http://www.cesifo-group.de/DocCIDL/cesifo1\\_wp1641.pdf](http://www.cesifo-group.de/DocCIDL/cesifo1_wp1641.pdf).

**BACHMANN, CARMEN/ SCHULTZE, WOLFGANG (2008):** Unternehmensteuerreform 2008 und Unternehmensbewertung – Auswirkungen auf den Steuervorteil der Fremdfinanzierung von Kapitalgesellschaften, in: Die Betriebswirtschaft 2008, S. 9-34.

**BAREIS, PETER (1991):** Transparenz bei der Einkommensteuer – Zur systemgerechten Behandlung sogenannter „notwendiger Privatausgaben“, in: Steuer und Wirtschaft 1991, S. 38-51.

**BAREIS, PETER (1997):** Die Anforderungen an den Einkommensteuertarif in der Diskussion, in: Wirtschaftswissenschaftliches Studium 1997, S. 7-14.

**BAREIS, PETER (2000):** Gebietet das Grundgesetz bei der Ehegattenbesteuerung die Mißachtung ökonomischer Wirkungen? – Analyse eines Rechtsgutachtens Klaus Vogels, in: Steuer und Wirtschaft 2000, S. 81-90.

**BAREIS, PETER (2002):** Zur Kritik am „Karlsruher Entwurf zur Reform des EStG“, in: Steuer und Wirtschaft 2002, S. 135-147.

**BAREIS, PETER (2007):** Das Postulat der Werturteilsfreiheit in der Diskussion um die Steuerreform 2008, in: Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis 2007, S. 421-442.

**BAREIS, PETER (2008):** Erwiderung zur Replik Ute Schmiels, in: Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis 2008, S. 182-183.

**BAREIS, PETER (2009):** Belastungswirkungen verdeckter Gewinnausschüttungen – Ergänzende Anmerkungen zum Aufsatz von Binz, DStR 2008, 1820, in: Deutsches Steuerrecht 2009, S. 600-604.

**BIRK, DIETER (2009):** Steuerrecht, 12. Auflage, Heidelberg 2009.

**BLASCH, FRANK/ KLAUTKE, ALFONS/ WEICHENRIEDER, ALFONS (2007):** Das steuerpolitische Dezemberfieber: Steuergesetzgebung in Deutschland von 1951 bis 2004, in: Perspektiven der Wirtschaftspolitik 2007, S. 221-241.

**BLAUFUS, KAY/ LORENZ, DANIELA (2009A):** Wem droht die Zinsschranke? Eine empirische Untersuchung zur Identifikation der Einflussfaktoren, in: Zeitschrift für Betriebswirtschaft 2009, S. 503-526.

**BLAUFUS, KAY/ LORENZ, DANIELA (2009B):** Die Zinsschranke in der Krise, in: Steuer und Wirtschaft 2009, S. 323-332.

- BOADWAY, ROBIN/ BRUCE, NEIL (1979):** Depreciation and Interest Deductions and the Effect of the Corporation Income Tax on Investment, in: Journal of Public Economics 1979, S. 93-105.
- BÖNKE, TIMM/ EICHFELDER, SEBASTIAN (2008):** Horizontale Gleichheit im Abgaben-Transfersystem: eine Analyseäquivalenter Einkommen von Arbeitnehmern in Deutschland, arqus Diskussionsbeiträge zur Quantitativen Steuerlehre, Diskussionsbeitrag Nr. 36, abrufbar unter [http://www.wiwiw.fu-berlin.de/institute/finanzen/corneo/dp/Beitrag\\_Nr\\_36.pdf](http://www.wiwiw.fu-berlin.de/institute/finanzen/corneo/dp/Beitrag_Nr_36.pdf).
- BRÄHLER, GERNOT (2008):** Statische versus dynamische Steuerbelastungsvergleiche – Vorteilhaftigkeitsüberlegungen anhand einer empirischen Untersuchung der Steuergesetzgebung in Deutschland, in: Die Betriebswirtschaft 2008, S. 654-670.
- BRÄHLER, GERNOT/ LÖSEL, CHRISTIAN (2008):** Die Abschaffung der Gewerbesteuer in Österreich als Vorbild für Deutschland?, in: Brähler, Gernot/ Lösel, Christian (Hrsg.), Deutsches und internationales Steuerrecht – Gegenwart und Zukunft, Festschrift für Christiana Djanani zum 60. Geburtstag, S. 33-53.
- BROER, MICHAEL/ DWENGER, NADJA (2009):** Die kurzfristigen Steuereffekte der „Thesaurierungsbegünstigung“ – eine mikrofundierte Analyse, in: Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis 2009, S. 422-437.
- BRÜMMERHOFF, DIETER (2007):** Finanzwissenschaft, 9. Auflage, München 2007.
- BUETTNER, THIESS/ OVERESCH, MICHAEL/ SCHREIBER, ULRICH/ WAMSER, GEORG (2009):** Taxation and Capital Structure Choice – Evidence from a Panel of German Multinationals, in: Economics Letters 2009, S. 309-311.
- BUHL, HANS ULRICH/ NORMAN, ERHARD (1991):** Steuerlich linearisiertes Leasing – Kalkulation und Steuerparadoxon, in: Zeitschrift für Betriebswirtschaft 1991, S.1355-1375.
- BÜTTNER, THIES (2007):** Reform der Gemeindefinanzen, Ifo Working Paper No. 45, abrufbar unter [http://www.ifo-dresden.de/pls/guest/download/Ifo%20Working%20Papers%20\(seit%202005\)/IfoWorkingPaper-45.pdf](http://www.ifo-dresden.de/pls/guest/download/Ifo%20Working%20Papers%20(seit%202005)/IfoWorkingPaper-45.pdf).
- DIAMOND, PETER/ MIRRLEES, JAMES (1971):** Optimal Taxation and Public Production I: Production Efficiency, in: The American Economic Review, S. 8-27.
- DIETRICH, MAIK/ KIESEWETTER, DIRK / SCHÖNEMANN, KRISTIN (2008A):** Steueroptimierte Vermögensbildung mit Riester-Rente und eigengenutzter Immobilie unter besonderer Berücksichtigung der Abgeltungsteuer auf Zinserträge - Teil I, in: Finanz Betrieb 2008, S. 433-447.
- DIETRICH, MAIK/ KIESEWETTER, DIRK/ SCHÖNEMANN, KRISTIN (2008B):** Steueroptimierte Vermögensbildung mit Riester-Rente und eigengenutzter Immobilie unter besonderer Berücksichtigung der Abgeltungsteuer auf Zinserträge - Teil II, in: Finanz Betrieb 2008, S. 535-547.

- DILLER, MARKUS (2006):** Zusammentreffen von außerordentlichen Einkünften und steuerfreien Progressionsvorbehaltseinkünften – Gesetzesinterpretation und Belastungsanalyse, in: Zeitschrift für Betriebswirtschaft 2006, S. 1139-1163.
- DILLER, MARKUS (2008):** Effektive Steuerbelastungen bei unvollständigem Verlustausgleich und unsicheren Erwartungen, in: Die Betriebswirtschaft 2008, S. 404-417.
- DÖRING, THOMAS/ FELD, LARS (2005):** Reform der Gewerbesteuer: Wie es Euch gefällt? – Eine Nachlese, in: Perspektiven der Wirtschaftspolitik 2005, S. 2007-232.
- DRÜEN, KLAUS-DIETER (2008):** Die Bruttobesteuerung von Einkommen als verfassungsrechtliches Vabanquespiel, in: Steuer und Wirtschaft 2008, S. 3-14.
- DYCKHOFF, HARALD/ SCHMITZ, CHRISTIAN (2007):** Forschungsleistungsmessung mittels SSCI oder SCI-X? – Internationale Sichtbarkeit und Wahrnehmung der Betriebswirtschaftslehre von 1990 bis 2004, in: Die Betriebswirtschaft 2007, S. 638-662.
- DZIADKOWSKI, DIETER (1983):** Die Entwicklung der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre von einer „Steuerbetriebslehre“ zu einer unternehmenstheoretisch orientierten Steuerwissenschaft, in: Der Betrieb 1983, S. 2045-2050.
- EICHFELDER, SEBASTIAN (2008):** Folgekosten der Besteuerung aus entscheidungstheoretischer Perspektive, Dissertation an der Freien Universität Berlin am Fachbereich Wirtschaftswissenschaft, vorgelegt am 06.11.2008.
- ELSCHEN, RAINER (1988):** Steuerliche Gerechtigkeit – Unzulässiger oder unzulänglicher Forschungsgegenstand der Steuerwissenschaften?, in: Steuer und Wirtschaft 1988, S. 1-16.
- ELSCHEN, RAINER (1991):** Entscheidungsneutralität, Allokationseffizienz und Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit, in: Steuer und Wirtschaft 1991, S. 99-115.
- ENDRES, DIETER/ RÖDL, CHRISTIAN/ SPENGLER, CHRISTOPH/ SCHEFFLER, WOLFRAM (2009):** Konsequenzen der Internationalisierung der Steuerberatung für Forschung und Lehre im Fach „Betriebswirtschaftliche Steuerlehre“, in: Deutsches Steuerrecht 2009, S. 2500-2506.
- ENDRES, DIETER/ SPENGLER, CHRISTOPH/ REISTER, TIMO (2007):** Neu Maß nehmen: Auswirkungen der Unternehmensteuerreform 2008, in: Die Wirtschaftsprüfung 2007, S. 478-489.
- ENGLISCH, JOACHIM (2005):** Die Duale Einkommensteuer Reformmodell für Deutschland?, Institut „Finanzen und Steuern“ e.V., IFSt-Schrift Nr. 432, Bonn 2005.
- FISCHER, LUTZ/ SCHNEELOCH, DIETER/ SIGLOCH, JOCHEN (1980):** Betriebswirtschaftliche Steuerlehre und Steuerberatung – Gedanken zum 60jährigen „Jubiläum“ der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre, in: Deutsches Steuerrecht 1980, S. 699-705.
- FLUME, WERNER (1952):** Steuerwesen und Rechtsordnung, in: Kaufmann, Erich/ Scheuner, Ulrich/ Weber, Werner (Hrsg.), Rechtsprobleme in Staat und Kirche, Göttingen 1952, S. 59-101.

- FOCHMANN, MARTIN/ KIESEWETTER, DIRK/ SADRIEH, ABDOLKARIM (2009):** The Perception of Income Taxation on Risky Investments– an experimental analysis of different methods of loss compensation –, arqus Diskussionsbeiträge zur Quantitativen Steuerlehre, Diskussionsbeitrag Nr. 92, abrufbar unter [http://www.arqus.info/paper/arqus\\_92.pdf](http://www.arqus.info/paper/arqus_92.pdf).
- FOLKERS, CAY/ PECH, GERALD (1999A):** Wirkungen der Besteuerung auf Investitionsentscheidungen im finanzwissenschaftlichen Standardmodell (I), in: Das Wirtschaftsstudium 1999, S. 600-610.
- FOLKERS, CAY/ PECH, GERALD (1999B):** Wirkungen der Besteuerung auf Investitionsentscheidungen im finanzwissenschaftlichen Standardmodell (I), in: Das Wirtschaftsstudium 1999, S. 740-746.
- FÖRSTER, URSULA (2000):** Problembereiche der Anrechnung der Gewerbesteuer auf die Einkommensteuer gem. § 35 EStG 2001, in: Finanz-Rundschau 2000, S. 866-870.
- FOSSEN, FRANK/ BACH, STEFAN (2008):** Reforming the German local Business Tax – lessons from an International Comparison and a Microsimulation Analysis, in: FinanzArchiv 2008, S. 245-272.
- FULLERTON, DON (1984):** Which Effective Tax Rate?, in: National Tax Journal 1984, S. 23-41.
- GROTHERR, SIEGFRIED (1995):** Die Hauptaufgaben der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre, in: Steuer und Studium 1995, S. 101-111.
- HABERSTOCK, LOTHER (1982):** Die steuerliche Planung der internationalen Unternehmung, in: Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis 1982, S. 260-278.
- HABERSTOCK, LOTHER/ BREITHECKER, VOLKER (2008):** Einführung in die Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, 14. Auflage, Berlin 2008.
- HAI SCH, MARTIN (2008):** Kapitalanlage unter der Abgeltungsteuer, in: Finanz Betrieb 2008, S. 248-253.
- HALBERSTADT, ALEXANDER/ SURETH, CAREN/ VOß, ARMIN (2008):** Der Einfluss der Abgeltungssteuer auf die Vorteilhaftigkeit von Anlagen in Genussscheine und Aktien, in: Die Wirtschaftsprüfung 2008, S. 373-381.
- HALLER, HEINZ (1970):** Probleme der progressiven Besteuerung, Tübingen 1970.
- HANSEN, REGINALD (1996):** Die praktischen Konsequenzen des Methodenstreits – Eine Aufarbeitung der Einkommensbesteuerung, Berlin 1996.
- HASENACK, WILHELM (1952):** Franz Findeisen 60 Jahre alt – Ein Wegbereiter der betriebswirtschaftlichen Steuerlehre, in: Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis 1952, S. 527-532
- HASENACK, WILHELM (1962):** Prof. Dr. Franz Findeisen, der Pionier der betriebswirtschaftlichen Steuerlehre, in: Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis 1962, S. 454-457.

**HECHTNER, FRANK/ HUNSDOERFER JOCHEN:** Steuerbelastung privater Kapitaleinkünfte nach Einführung der Abgeltungsteuer unter besonderer Berücksichtigung der Günstigerprüfung: Unsystematische Grenzbelastungen und neue Gestaltungsmöglichkeiten, arqus Diskussionsbeiträge zur Quantitativen Steuerlehre, Diskussionsbeitrag Nr. 52, abrufbar unter [http://www.wiwiss.fu-berlin.de/institute/pruefungssteuerlehre/hundsdoerfer/interne\\_downloads/arqus\\_wp52\\_Hechtner\\_Hundsdoerfer\\_Abgeltungsteuer.pdf](http://www.wiwiss.fu-berlin.de/institute/pruefungssteuerlehre/hundsdoerfer/interne_downloads/arqus_wp52_Hechtner_Hundsdoerfer_Abgeltungsteuer.pdf).

**HECHTNER, FRANK/ HUNSDOERFER, JOCHEN (2009):** Schedulenbesteuerung von Kapitaleinkünften mit der Abgeltungsteuer: Belastungswirkungen und neue Problemfelder, in: Steuer und Wirtschaft 2009, S. 23-41.

**HECHTNER, FRANK/ SIELAFF, CHRISTIAN (2009):** Die Günstigerprüfung des Familienleistungsausgleichs nach dem zweiten Konjunkturpaket, in: Finanz-Rundschau 2009, S. 573-578.

**HENNING, MICHAEL/ HUNSDOERFER, JOCHEN/ SCHULT, EBERHARD (1999):** Die Progressionsglättung für außerordentliche Einkünfte nach § 34 Abs. 1 EStG-Entwurf: Steuersätze bis zu 265 %, in: Deutsches Steuerrecht 1999, S. 131-136.

**HERZIG, NORBERT (2007A):** Die Gewerbesteuer als dominierende Unternehmensteuer, in: Der Betrieb 2007, S. 1541-1543.

**HERZIG, NORBERT (2007B):** Reform der Unternehmensbesteuerung, in: Die Wirtschaftsprüfung 2007, S. 7-14.

**HERZIG, NORBERT / LOCHMANN, UWE (2007):** Unternehmensteuerreform 2008, in: Der Betrieb 2007, S. 1037-1044.

**HEY, JOHANNA (2007):** Verletzung fundamentaler Besteuerungsprinzipien durch die Gegenfinanzierungsmaßnahmen des Unternehmensteuerreformgesetzes 2008, in: Betriebs-Berater 2007, S. 1303-1309.

**HOMBURG, CHRISTIAN (2008):** Zukunft deutscher Universitäten – Standpunkte und Perspektiven, Festschrift anlässlich der Verleihung der Ehrendoktorwürde an Prof. Dr. Dr. h.c. mult. Christian Homburg am 4. Juli 2008 an der TU Bergakademie Freiberg, Wiesbaden 2008.

**HOMBURG, STEFAN (2007):** Die Abgeltungsteuer als Instrument der Unternehmensfinanzierung, in: Deutsches Steuerrecht 2007, S. 686-690.

**HOMBURG, STEFAN/ HOUBEN, HENRIETTE/ MAITERH, RALF (2007):** Rechtsform und Finanzierung nach der Unternehmensteuerreform 2008, in: Die Wirtschaftsprüfung 2007, S. 376-381.

**HOMBURG, STEFAN/ HOUBEN, HENRIETTE/ MAITERH, RALF (2008):** Optimale Eigenfinanzierung der Personenunternehmen nach der Unternehmensteuerreform 2008/2009, in: Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung 2008, S. 29-47.

**HOUBEN, HENRIETTE (2006):** Das Zusammenwirken von Fünftelregelung nach § 34 Abs. 1 und ermäßigtem Steuersatz nach Abs. 3EStG bei außerordentlichen Einkünften – Beratungsbedarf bei Grenzsteuersätzen zwischen -23 und +322 Prozent, in: Deutsches Steuerrecht 2006, S. 200-207.

**HOUBEN, HENRIETTE/ MAITERH, RALF (2008):** Optimale Nutzung und Wirkungen von § 34a EStG, in: Steuer und Wirtschaft 2008, S. 228-237.

**HOUBEN, HENRIETTE/ MAITERH, RALF (2009):** Zurück zum Zehnten: Modelle für die nächste Erbschaftsteuerreform, arqus Diskussionsbeiträge zur Quantitativen Steuerlehre, Diskussionsbeitrag Nr. 69, abrufbar unter [http://www.arqus.info/paper/arqus\\_69.pdf](http://www.arqus.info/paper/arqus_69.pdf).

**HUNDSDOERFER, JOCHEN (2005):** Ist die Steuerbarwertminimierung auf die interpersonale Übertragung von Bemessungsgrundlagenteilen anwendbar?, in: Schneider, Dieter/ Rückle, Dieter/ Küpper, Hans-Ulrich/ Wagner, Franz (Hrsg.), Kritisches zu Rechnungslegung und Unternehmensbesteuerung, Festschrift zur Vollendung des 65. Lebensjahres von Theodor Siegel, Berlin 2005, S. 633-654.

**HUNDSDOERFER, JOCHEN/ KIESEWETTER, DIRK/ SURETH, CAREN (2008):** Forschungsergebnisse in der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre – eine Bestandsaufnahme, Zeitschrift für Betriebswirtschaft 2008, S. 61-139.

**HUNDSDOERFER, JOCHEN/ SICHTMANN, CHRISTINA (2008):** Zur Gewichtung von Steuern in unternehmerischen Investitionskalkülen: Eine Conjoint-Analyse des Entscheidungsverhaltens selbständiger Ärzte, in: Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis 2008, S. 604-624.

**HÜSING, SILKE (1999):** Subjektive Steuerwirkungen und ihre Implikationen für die Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, Berlin 1999.

**ISAY, ERNST (1934):** Internationales Finanzrecht, Stuttgart 1934.

**ISENSEE, JOSEF (1977):** Steuerstaat als Staatsform, in: Stödter, Rolf/ Thieme, Werner (Hrsg.), Hamburg, Deutschland, Europa – Beiträge zum deutschen und europäischen Verfassungs-, Verwaltungs- und Wirtschaftsrecht, Festschrift für Hans Peter Ipsen zum siebzigsten Geburtstag, Tübingen 1977.

**JACOB, MARTIN/ NIEMANN, RAINER/ WEISS, MARTIN (2008):** The Rich Demystified – A Reply to Bach, Corneo, and Steiner (2008), arqus Diskussionsbeiträge zur Quantitativen Steuerlehre, Diskussionsbeitrag Nr. 58, abrufbar unter [http://www.arqus.info/paper/arqus\\_58.pdf](http://www.arqus.info/paper/arqus_58.pdf).

**JACOBS, OTTO (2004):** Stand und Entwicklungstendenzen der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre, in: Steuer und Wirtschaft 2004, S. 251-259.

**JACOBS, OTTO/ SPENGLER, CHRISTOPH/ HERMANN, RICO/ STETTER, THORSTEN (2003):** Steueroptimale Rechtsformwahl: Personengesellschaften besser als Kapitalgesellschaften, in: Steuer und Wirtschaft 2003, S. 308-325.

**KANZLER, HANS-JOACHIM (1999):** Steuerreform: Von der synthetischen Einkommensteuer zur Schemulenbesteuerung?, in: Finanz-Rundschau 1999, S. 363-367.

**KIESEWETTER, DIRK/ NIEMANN, RAINER (2008):** arqus-Stellungnahme zur notwendigen Reform der Abgeltungsteuer, in: Der Betrieb 2008, S. 957-958.

**KIRCHHOF, PAUL (1977):** Steuern III: Grundzüge des Steuerrechts, in: Ablers, Willi/ Born, Karl Erich/ Dürr, Ernst u.a. (Hrsg.), Handbuch der Wirtschaftswissenschaft (HdWW), siebter Band, Stuttgart 1977.

**KNIRSCH, DEBORAH (2005):** Die antizipierte und realisierte Steuerbelastung von Unternehmen – Auswirkungen einer Investitionsrechnung mit vereinfachter Steuerbemessungsgrundlage, Wiesbaden 2005.

**KNIRSCH, DEBORAH (2007):** Measuring tax distortions with neutrality-based effective tax rates, in: Review of Managerial Science 2007, S. 151-165.

**KNIRSCH, DEBORAH/ MAITERH, RALF/ HUNSDOERFER, JOCHEN (2008):** Aufruf zur Abschaffung der misslungenen Thesaurierungsbegünstigung!, in: Der Betrieb (2008), S. 1405-1406.

**KNIRSCH, DEBORAH/ NIEMANN, RAINER (2005):** Die Abschaffung der österreichischen Gewerbesteuer als Vorbild für eine Reform der kommunalen Steuern in Deutschland?, arqus Diskussionsbeiträge zur Quantitativen Steuerlehre, Diskussionsbeitrag Nr. 11, abrufbar unter [http://www.arqus.info/paper/arqus\\_11.pdf](http://www.arqus.info/paper/arqus_11.pdf).

**KNIRSCH, DEBORAH/ SCHANZ, SEBASTIAN (2008):** Steuerreformen durch Tarif- oder Zeiteffekte? Eine Analyse am Beispiel der Thesaurierungsbegünstigung für Personenunternehmen, in: Zeitschrift für Betriebswirtschaft 2008, S. 1231-1250.

**KOLM, SERGE-CHRISTOPHE (1987):** public economics, in: Eatwell, John/ Milgate, Murray/ Newman, Peter (Hrsg.), The new Palgrave – A Dictionary of Economics, Volume 3, S. 1047-1055.

**KÖNIG, ROLF (2004):** Theoriegestützte betriebswirtschaftliche Steuerwirkungs- und Steuerplanungslehre, in: Steuer und Wirtschaft 2004, S. 260-266.

**KÖNIG, ROLF/ WOSNITZA, MICHAEL (2004):** Betriebswirtschaftliche Steuerplanungs- und Steuerwirkungslehre, Heidelberg 2004.

**KOREZKIJ, LEONID (2003):** Steuerermäßigung für gewerbliche Einkünfte nach § 35 EStG, Stuttgart 2003.

**KUßMAUL, HEINZ (1995):** Die Betriebswirtschaftliche Steuerlehre als steuerliche Betriebswirtschaftslehre?, in: Steuer und Wirtschaft 1995, S. 3-14.

**LAMMERSEN, LOTHAR (2005):** Steuerbelastungsvergleiche – Anwendungsfelder und Grenzen in der Steuerplanung und der Steuerwirkungslehre, Wiesbaden 2005.

**LANG, JOACHIM (1976):** Das Steuerrecht als Fach einer rechtswissenschaftlichen Ausbildung, in: Steuer und Wirtschaft 1976, S. 76-84.

**LANG, JOACHIM (1981):** Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer, Köln 1981.

**LANG, JOACHIM (1989):** Verantwortung der Rechtswissenschaft für das Steuerrecht, in: Steuer und Wirtschaft 1989, S. 201-211.

- LARENZ, KARL (1991):** Methodenlehre der Rechtswissenschaft, Berlin 1991.
- LITTMANN, KONRAD (1977):** Problemstellung und Methoden der heutigen Finanzwissenschaft, in: Neumark, Fritz (Hrsg.), Handbuch der Finanzwissenschaft, Band 1, 3. Auflage, Tübingen 1977, S. 99-120.
- LÖSEL, CHRISTIAN/ BRÄHLER, GERNOT/ HACKERT, CHRISTIAN (2009):** Die Tipke'schen Steuerzahlertypen – Eine empirische Analyse nach der Q-Methode –, in: Steuer und Wirtschaft 2009, S. 221-231.
- LÜKING, NIELS/ SCHANZ, SEBASTIAN/ KNIRSCH, DEBORAH (2008):** Die Abgeltungsteuer 2009, in: Finanz Betrieb 2008, S. 448-451.
- MAITERTH, RALF (2001):** Wettbewerbsneutralität der Besteuerung, Bielefeld 2001.
- MAITERTH, RALF (2003):** Beurteilung unterschiedlicher Reformvorschläge für die Gewerbesteuer aus betriebswirtschaftlicher Sicht, in: Die Betriebswirtschaft 2003, S. 479-496.
- MAITERTH, RALF (2004):** Verteilungswirkungen alternativer Konzepte zur Familienförderung – Eine empirische Analyse auf Grundlage der Einkommensteuerstatistik des Statistischen Bundesamtes, in: Jahrbücher für Nationalökonomie und Statistik 2004, S. 696-730.
- MAITERTH, RALF/ AND ZWICK, MARKUS (2006):** A Local Income and Corporation Tax as an Alternative to the German Local Business Tax, in: Journal of Economics and Statistics 2006, S. 285-307.
- MAITERTH, RALF/ HOUBEN, HENRIETTE /BROEKELSCHEN, WIEBKE/ MÜLLER, JENS/ SURETH, CAREN (2009):** Mikroanalytische Begleitung der Steuerpolitik am Beispiel der Erbschaftsteuerreform, in: Habla, Heike, Houben, Henriette (Hrsg.), Forschung mit Daten der amtlichen Statistik in Niedersachsen (FoDaSt), Statistik und Wissenschaft 2009, S. 163-183.
- MAITERTH, RALF/ MÜLLER, HEIKO (2005):** Beurteilung der Verteilungswirkungen der „rot-grünen“ Einkommensteuerpolitik – Eine Frage des Maßstabes –, arqus Diskussionsbeiträge zur Quantitativen Steuerlehre, Diskussionsbeitrag Nr. 10, abrufbar unter [http://www.arqus.info/paper/arqus\\_10.pdf](http://www.arqus.info/paper/arqus_10.pdf).
- MAITERTH, RALF/ MÜLLER, HEIKO (2009):** Beurteilung der Verteilungswirkungen der „rot-grünen“ Einkommensteuerpolitik – Eine Frage des Maßstabes, in: Schmollers Jahrbuch 2009, S. 375-390.
- MANN, FRITZ KARL (1937):** Steuerpolitische Ideale, Jena 1937.
- MARTIN JACOB/ RAINER NIEMANN/ MARTIN WEISS (2008):** The Rich Demystified – A Reply to Bach, Corneo, and Steiner (2008), arqus Diskussionsbeiträge zur Quantitativen Steuerlehre, Diskussionsbeitrag Nr. 58, abrufbar unter [http://www.arqus.info/paper/arqus\\_58.pdf](http://www.arqus.info/paper/arqus_58.pdf).
- MARX, FRANZ JÜRGEN (2009):** Entwicklungen in der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre – Zum 90. Geburtstag der betriebswirtschaftlichen Teildisziplin, in: Steuer und Studium 2009, S. 521-525.
- MARX, JÜRGEN/ HETEBRÜGGE, DIRK (2007):** Unternehmensteuerreform 2008 im Spiegel der Teilsteuerverrechnung, in: Der Betrieb 2007, S. 2381-2385.

- MAYDEW, EDWARD (2001):** Empirical tax research in accounting: A discussion, in: Journal of Accounting and Economics 2001, S. 389-403.
- MÜLLER, HEIKO (2004):** Das Aufkommen der Steuern vom Einkommen in Deutschland, Wiesbaden 2004.
- MÜLLER, HEIKO (2007):** Ausmaß der einkommensteuerlichen Verlustverrechnung – Eine empirische Analyse der Aufkommens- und Verteilungswirkungen, in: Die Betriebswirtschaft 2007, S. 179-200.
- MÜLLER, HEIKO/ HOUBEN, HENRIETTE (2008):** Zum steuerlichen Nachteil der Fremdfinanzierung von Beteiligungen an Kapitalgesellschaften nach dem Unternehmensteuerreformgesetz 2008, in: Finanz Betrieb 2008, S. 237-247.
- MUSGRAVE, RICHARD ABEL (1985):** A brief History of fiscal Doctrine, in: Auerbach, Alan/ Feldstein, Marin (Hrsg.), Handbook of Public Economics, Volume I, Amsterdam 1985, S. 1-59.
- MUSGRAVE, RICHARD ABEL/ MUSGRAVE, PEGGY BOSWELL (1989):** Public Finance in Theory and Practice, 5. Auflage, New York 1989.
- MUSGRAVE, RICHARD ABEL/ THIN, TUN (1948):** Income Tax Progression, in: The Journal of Political Economy 1948, S. 498-514.
- NIEMANN, RAINER (2004):** Tax Rate Uncertainty, Investment Decisions, and Tax Neutrality, in: International Tax and Public Finance 2004, S.265-281.
- NIEMANN, RAINER/ BACHMANN, MARK/ KNIRSCH, DEBORAH (2003):** Was leisten die Effektivsteuersätze des European Tax Analyzer?, in: Die Betriebswirtschaft 2003, S. 123-137.
- NIEMANN, RAINER/ KASTNER, CHRISTOPF (2009):** Wie streitanfällig ist das österreichische Steuerrecht? – Eine empirische Untersuchung der Urteile des österreichischen Verwaltungsgerichtshofs nach Bemessungsgrundlagen-, Zeit- und Tarifeffekten, in: Steuer und Wirtschaft 2009, S. 128-138.
- NIEMANN, RAINER/ SURETH, CAREN (2004):** Tax neutrality under irreversibility and risk aversion, in: Economic Letters 2004, S. 43-47.
- NOLTING, ANDREAS (2009):** Steuerliche Analyse der Einbringung eines Unternehmens in eine Doppelstiftung vor und nach der Unternehmen- und Erbschaftsteuerreform, Hamburg 2009.
- OECHSLE, KLAUS (1999):** Das System des Steuerrechts – Die rechtswissenschaftliche Steuerlehre von Hermann-Wilfried Bayer – Zugleich einige Anmerkungen zum Verhältnis von rechtswissenschaftlicher und finanzwissenschaftlicher Steuerlehre, in: Steuer und Wirtschaft 1999, S. 120-130.
- OESTREICHER, ANDREAS/ KLETT, MELANIE/ KOCH, REINALD (2008):** Empirisch basierte Analyse von Auswirkungen der Unternehmensteuerreform 2008 mit Hilfe unternehmensbezogener Mikrodaten, in: Steuer und Wirtschaft 2008, S. 15-26.
- OVERSCH, MICHAEL (2009):** The Effects of Multinationals' Profit Shifting Activities on Real Investments, in: National Tax Journal 2009, S. 5-23.

- PATEK, GUIDO (2007):** Auswirkungen der Unternehmensteuerreform 2008 auf ausgewählte Entscheidungsfelder der betrieblichen Steuerpolitik, in: Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis 2007, S. 443-463.
- PAUSCH, ALFONS (1986):** Steuern in der Bibel, Köln 1986.
- PEICHL, ANDREAS/ SCHAEFER, THILO (2009):** Wie progressiv ist Deutschland? Das Steuer- und Transfersystem im europäischen Vergleich, SOEPPapers on Multidisciplinary Panel Data Research, SOEPPaper 102, abrufbar unter [http://www.diw.de/documents/publikationen/73/diw\\_01.c.82531.de/diw\\_sp0102.pdf](http://www.diw.de/documents/publikationen/73/diw_01.c.82531.de/diw_sp0102.pdf).
- PHÄLER, WILHELM/LAMBERT, PETER (1992):** Die Messung von Progressionswirkungen, in: Finanzarchiv 1992, S. 281-374.
- POLLAK, HELGA (1980):** Steuertarife, in: Neumark, Firtz (Hrsg.) Handbuch der Finanzwissenschaft, Band II, 3. Auflage 1980, S. 239-266.
- RAUPACH, ARNDT (2007):** Die Betriebswirtschaftliche Steuerlehre aus der Sicht eines Steuerrechtlers, in: Wehrheim, Michael/ Heurung, Rainer (Hrsg.), Steuerbelastung – Steuerwirkung – Steuergestaltung, Festschrift zum 65. Geburtstag von Winfried Mellwig, Wiesbaden 2007, S. 367-386.
- RECKTENWALD, HORST CLAUS (1969):** Die Finanzwissenschaft in der Gegenwart, in: Kyklos 1969, S. 1-29.
- REISTER, TIMO (2009):** Steuerwirkungsanalysen unter Verwendung von unternehmensbezogenen Mikrosimulationsmodellen, Wiesbaden 2009.
- ROSE, GERD (1970):** Steuerberatung und Wissenschaft, in: Thoma, Gerhard/ Zacharias, O./ Niemann, Ursula (Hrsg.), Steuerberater-Jahrbuch 1969/70, Köln 1970, S. 31-70.
- ROSE, GERD (1974):** Was heißt und zu welchem Ende studiert man Steuerwissenschaften, in: Deutsche Steuer-Zeitung, Ausgabe A 1974, S. 174-181.
- ROSE, GERD (1985):** Überlegungen zur Steuergerechtigkeit aus betriebswirtschaftlicher Sicht, in: Steuer und Wirtschaft 1988, S. 330-344.
- ROSE, GERND (1977):** Die Betriebswirtschaftliche Steuerlehre als Steuerberatungswissenschaft, in: Bundessteuerberaterkammer (Hrsg.), Steuerberaterkongressreport 1977, S. 191-211.
- RUF, MARTIN (2007):** Steuerwettbewerb, Empirie und die Definition von Effektivsteuersätzen, Wiesbaden 2007.
- RUMPF, DOMINIK (2009):** Finanzierungsneutrale Integration der Abgeltungsteuer durch eine „Zinsbereinigung des Grundkapitals“, in: Steuer und Wirtschaft 2009, S. 333-345.
- SALANIE, BERNARD (2003):** The Economics of Taxation, Cambridge 2003.
- SATZGER, GERHARD (1999):** Leasing, Steuern und Intermediäre, in: Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung 1999, S. 325-349.

- SCHANZ, SEBASTIAN/ KOLLRUSS, THOMAS (2009):** Zur Vorteilhaftigkeit der Thesaurierungsbegünstigung für Personenunternehmen: Stand der Diskussion und Beispiele, in: Deutsches Steuerrecht 2009, S. 1702-1706.
- SCHEFFLER, WOLFRAM (2004):** Abgeltungssteuer als Lösung?, in: Deutsches wissenschaftliches Institut der Steuerberater e.V. (Hrsg.), Besteuerung von Kapitaleinkünften und Unternehmensbesteuerung - Praxisfragen -, DWS-Symposium 2004, Berlin 2004.
- SCHEFFLER, WOLFRAM/ ZINSER, BETTINA (2005):** Internationale Doppelbesteuerungen bei der Erbschaftsteuer, in: Steuer und Wirtschaft 2005, S. 216-233.
- SCHENKE, RALF (2007):** Die Rechtsfindung im Steuerrecht – Konstitutionalisierung, Europäisierung, Methodengesetzgebung, Tübingen 2007.
- SCHMIEL, UTE (2005):** Rechtskritik als Aufgabe der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre, Berlin 2005.
- SCHMIEL, UTE (2005):** Werturteilsfreiheit als Postulat für die Betriebswirtschaftliche Steuerlehre?, in: Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung 2005, S. 525-545.
- SCHMIEL, UTE (2009):** Forschungsziele der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre in der Kritik, in: Zeitschrift für Betriebswirtschaft 2009, S. 1193-1214.
- SCHNEIDER, DIETER (1983):** Betriebswirtschaftliche Steuerlehre als Steuerplanungslehre oder als ökonomische Analyse des Steuerrechts?, in: Fischer, Lutz (Hrsg.), Unternehmung und Steuer – Festschrift zur Vollendung des 80. Lebensjahres von Peter Scherpf, Wiesbaden 1983, S. 21-37.
- SCHNEIDER, DIETER (1985):** Steuergerechtigkeit durch Regelungen gegen Steuervermeidung –ein „Gefangenendilemma“ des Steuerrechts, in: Steuer und Wirtschaft 1985, S. 345-355.
- SCHNEIDER, DIETER (1992):** Investition, Finanzierung und Besteuerung, 9. Auflage, Wiesbaden 1992.
- SCHNEIDER, DIETER (1994):** Allgemeine Betriebswirtschaftslehre, 3. Auflage, München 1994.
- SCHNEIDER, DIETER (1995):** Betriebswirtschaftslehre, Band 1: Grundlagen, 2. Auflage, München 1995
- SCHNEIDER, DIETER (2001A):** Betriebswirtschaftslehre, Band 4: Geschichte und Methoden der Wirtschaftswissenschaft, München 2001.
- SCHNEIDER, DIETER (2001B):** Peter Bareis, Theodor Siegel, 60 Jahre – und kein bißchen weise für eine interdisziplinäre Steuerwissenschaft?, in: Steuer und Wirtschaft 2001, S. 84-86.
- SCHNEIDER, DIETER (2002):** Steuerlast und Steuerwirkung – Einführung in die steuerliche Betriebswirtschaftslehre, München 2002.
- SCHNEIDER, DIETER (2009):** „Finanzierungsneutralität der Besteuerung“ als politischer Wunsch und als Widersprüchlichkeit in der erklärenden Theorie, oder: Quo vadis, Arqus?, in: Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung 2009, S. 126-137.

- SCHOLES, MYRON/ WOLFSON, MARK (1991):** Taxes and Business Strategy: A Planning Approach, New Jersey 1991.
- SCHOLES, MYRON/ WOLFSON, MARK/ ERICKSON, MERLE/ MAYDEW, EDWARD/ SHEVLIN, TERRY (2008):** Taxes and Business Strategy – A Planning Approach, 4. Auflage, New Jersey 2008.
- SCHREIBER, ULRICH/ RUF, MARTIN (2004):** Die Messung der effektiven Steuerbelastung – Ein Vergleich verschiedener effektiver Steuersätze, in: Dirrigl, Hans/ Wellisch, Dietmar/ Wenger, Ekkehard (Hrsg.), Steuern, Rechnungslegung und Kapitalmarkt – Festschrift für Franz W. Wagner zum 60. Geburtstag, Wiesbaden 2004, S. 177-192.
- SCHREIBER, ULRICH/ RUF, MARTIN (2007):** Reform der Unternehmensbesteuerung: ökonomische Auswirkungen bei Unternehmen mit inländischer Geschäftstätigkeit, in: Betriebs-Berater 2007, S. 1099-1105.
- SCHULT, EBERHARD (2002):** Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, 4. Auflage, München 2002.
- SCHULTZ, UWE (1992):** Mit dem Zehnten fing es an – Eine Kulturgeschichte der Steuer, München 1992.
- SEEL, BARBARA (2007):** Ehegattensplitting und Familienpolitik, Wiesbaden 2007.
- SEER, ROMAN (1995):** Steuergerechtigkeit durch Steuervereinfachung – Symposion der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e. V. vom 18. Februar 1995, in: Steuer und Wirtschaft 1995, S. 184-193.
- SEIBOLD, SABINE (2002):** Steuerliche Betriebswirtschaftslehre in nationaler und transnationaler Sicht, Berlin 2002.
- SHACKELFORD, DOUGLAS/ SHEVLIN, TERRY (2001):** Empirical tax research in accounting, in: Journal of Accounting and Economics 2001, S. 321-387.
- SIEGEL, THEODOR (1980):** Differenzsteuersätze und Grenzsteuersätze in ihrer Bedeutung für die Steuerplanung, in: Die Wirtschaftsprüfung 1980, S. 266-271.
- SIEGEL, THEODOR (1982):** Steuerwirkungen und Steuerpolitik in der Unternehmung, Würzburg 1982, Wien.
- SIEGEL, THEODOR (2001):** Plädoyer für eine systemkonforme Reform der Gewerbesteueranrechnung nach § 35 EStG, in: Betriebs-Berater 2001, S. 701-703.
- SIEGEL, THEODOR (2001):** Splitting: Notwendiger Effekt oder fragwürdiger Vorteil?, in: Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis 2001, S. 271-280.
- SIEGEL, THEODOR (2007A):** Steuern, Ethik und Ökonomie, in: Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis 2007, S. 625-646.
- SIEGEL, THEODOR (2007B):** Zur Konstruktion eines verfassungsgemäßen § 34 EStG, in: Deutsches Steuerrecht 2007, S. 978-982.
- SIEGEL, THEODOR (2009):** Zum Aufeinandertreffen von § 34 Abs. 1 und § 32b EStG: Fünffacher Ansatz der Progressionsvorbehaltseinkünfte?, in: Zeitschrift für Steuern und Recht 2009, S. 255-260.

- SIEGEL, THEODOR/ DILLER, MARKUS (2008):** Fünftelregelung und Progressionsvorbehalt: Eine Stellungnahme, in: Deutsches Steuerrecht 2008, S. 178-182.
- SIEGEL, THEODOR/ KIRCHNER, CHRISTIAN/ ELSCHEN, RAINER/ KÜPPER, HANS-ULRICH/ RÜCKLE, DIETER (2007):** Juristen und Ökonomen: Kooperation oder Mauerbau, in: Steuer und Wirtschaft 2000, S. 257-260.
- SIEGEL, THEODOR/ KOREZKIJ, LEONID (2005):** Zur Beziehung zwischen Fünftelregelung und Progressionsvorbehalt - Zufallsprinzip oder Relevanz der Wirkung bei Lückenfüllung im Steuerrecht?, in: Deutsches Steuerrecht 2005, S. 577-581.
- SIEGEL, THEODOR/ SCHNEIDER, DIETER (1994):** Existenzminimum und Familienlastenausgleich: Ein Problem der Reform des Einkommensteuerrechts, in: Deutsches Steuerrecht 1994, S. 597-604.
- SIEGMUND, OLAF (2006):** Unternehmensbesteuerung im Halbeinkünfteverfahren – Eine betriebswirtschaftliche Analyse unter besonderer Berücksichtigung der Kapitallebensversicherung, Hamburg 2006.
- SLEMROD, JOEL (1994):** Tax progressivity and income equality, Cambridge 1994.
- SMEKAL, CHRISTIAN/ SENDLHOFER, RUPERT/ WINNER, HANNES (1998):** Einkommen versus Konsum – Ansatzpunkte zur Steuerreformdiskussion, Heidelberg 1998.
- SPENGLER, CHRISTOPH/ ERNST, CHRISTOF (2008):** Private Kapitalanlagen vor und nach der Einführung der Abgeltungsteuer - eine steuerplanerische Analyse, in: Deutsches Steuerrecht 2008, S. 835-841.
- SPENGLER, CHRISTOPH/ LAMMERTSEN, LOTHAR (2001):** Methoden zur Messung und zum Vergleich von internationalen Steuerbelastungen, in: Steuer und Wirtschaft 2001, S. 222-238.
- SPITALER, ARMIN (1967):** Das Doppelbesteuerungsproblem bei den direkten Steuern, 2. Auflage, Köln 1967.
- STEIN, LORENZ VON (1884):** Zur Geschichte der deutschen Finanzwissenschaft im 17. Jahrhundert, in: FinanzArchiv 1884, S. 1-44.
- STEINER, VIKTOR/ WROHLICH, KATHARINA (2008):** Introducing Family Tax Splitting in Germany: How Would It Affect the Income Distribution, Work Incentives, and Household Welfare?, in: FinanzArchiv 2008, S. 115-142.
- SURETH, CAREN/ MAITERTH, RALF (2008):** The impact of minimum taxation by an imputable wealth tax on capital budgeting and business strategy of German companies, in: Review of Managerial Science 2008, S. 81-110.
- THEISEN, MANUEL RENE (1988):** Die Gewinnerzielungsabsicht als Besteuerungsmerkmal unternehmerischen Handelns, in: Steuer und Wirtschaft 1988, S. 39-45.
- TIPKE, KLAUS (1981):** Steuergerechtigkeit in Theorie und Praxis – vom politischen Schlagwort zum Rechtsbegriff und zur praktischen Anwendung, Köln, 1981.
- TIPKE, KLAUS (2000):** Die Steuerrechtsordnung, Band 1, 2. Auflage, Köln 2000.

- TIPKE, KLAUS (2007):** Steuergerechtigkeit unter besonderer Berücksichtigung des Folgerichtigkeitsgebots, in: Steuer und Wirtschaft 2001, S. 201-220.
- TIPKE, KLAUS, (1980):** Über Steuergerechtigkeit in Steuergesetzgebung, Steuerverwaltung und Steuergerichtsbarkeit – Vom politischen Schlagwort zum Rechtsbegriff und zur praktischen Anwendung, in: Steuer und Wirtschaft 1980, S. 281-297.
- TIPKE, KLAUS/LANG, JOACHIM (2008):** Steuerrecht, 19. Auflage, Köln 2008.
- TISCHER, FRANK (1993):** Anrechnungsüberhänge bei ausländischen Einkünften und das Steuerrecht in Deutschland und den USA, in: Die Betriebswirtschaft 1993, S. 209-219.
- TREISCH, CORINNA (2001):** Einkommensmessung und Steuerbelastung bei Renditen oberhalb des Kapitalmarktzinssatzes, in: Die Betriebswirtschaft 2001, S. 306-318.
- TREISCH, CORINNA (2006):** Zum Entstehen einer Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre, in: Steuer und Wirtschaft 2006, S. 255-265.
- TREISCH, CORINNA/ JORDAN, SILVIA (2008):** Eine Frage der Perspektive? – Die Wahrnehmung von Steuern bei Anlageentscheidungen zur privaten Altersvorsorge, arqus Diskussionsbeiträge zur Quantitativen Steuerlehre, Diskussionsbeitrag Nr. 60, abrufbar unter [http://www.arqus.info/paper/arqus\\_60.pdf](http://www.arqus.info/paper/arqus_60.pdf).
- VOGEL, KLAUS (1991):** Der offene Finanz- und Steuerstaat, Heidelberg 1991.
- VOß, REIMER (1995):** Steuern im Dritten Reich, München 1995.
- WAGNER, ADOLPH (1883):** Finanzwissenschaft, erster Theil, 3. Auflage, Leipzig 1883.
- WAGNER, ADOLPH (1910):** Finanzwissenschaft, dritter Teil, 2. Auflage, Leipzig 1910.
- WAGNER, FRANZ (1974):** Zum gegenwärtigen Forschungsprogramm der betriebswirtschaftlichen Steuerlehre, in: Der Betrieb 1974, S. 393-398.
- WAGNER, FRANZ (1984):** Grundfragen und Entwicklungstendenzen der betriebswirtschaftlichen Steuerplanung, in: Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis 1984, S. 201-221.
- WAGNER, FRANZ (1995):** Leitlinien steuerlicher Rechtskritik als Spiegel betriebswirtschaftlicher Theoriegeschichte, in: Elschen, Rainer/ Siegel, Theodor / Wagner, Franz (Hrsg.), Unternehmenstheorie und Besteuerung – Festschrift zum 60. Geburtstag von Dieter Schneider, Wiesbaden 1995, S. 724-746.
- WAGNER, FRANZ (2004A):** Steuervereinfachung und Entscheidungsneutralität – konkurrierende oder komplementäre Leitbilder für Steuerreformen?, in: Steuer und Wirtschaft 2004, S. 93-108.
- WAGNER, FRANZ (2004B):** Gegenstand und Methoden betriebswirtschaftlicher Steuerforschung, in: Steuer und Wirtschaft 2004, S. 237-250.
- WAGNER, FRANZ (2005):** F.1. Besteuerung, in: Bitz, Michael/ Domsch, Michael/ Ewert, Ralf/ Wagner, Franz (Hrsg.), Vahlens Kompendium der Betriebswirtschaftslehre, Band 2, 5. Auflage, München 2005, S. 407-477.

**WAGNER, FRANZ (2008):** Steuerforschung: Welche Probleme finden Ökonomen interessant, und welche sind relevant?, in: Steuer und Wirtschaft 2008, S. 97-116.

**WAGNER, FRANZ/ SCHWENK, ANJA (2003):** Empirische Steuerwirkungen als Grundlage einer Reform der Gewinnbesteuerung – Ergebnisse aus den DAX 100-Unternehmen, in: Schwaiger, Manfred und Harhoff, Dietmar (Hrsg.): Empirie und Betriebswirtschaft, Entwicklungen und Perspektiven, Stuttgart 2003, S. 373-398.

**WAGNER, FRANZ/ DIRRIGL, HANS (1980):** Die Steuerplanung der Unternehmung, Stuttgart 1980.

**WEBER-GRELLET, HEINRICH (2001):** Steuern im modernen Verfassungsstaat – Funktionen, Prinzipien und Strukturen des Steuerstaats und des Steuerrechts, Köln 2001.

**WEICHENRIEDER, ALFONS (1995):** Besteuerung und Direktinvestition, Tübingen 1995.

**WESSELBAUM-NEUGEBAUER, CLAUDIA (2001):** Unternehmenssteuerreform 2001: Auswirkungen der pauschalierten Gewerbesteueranrechnung auf Einzel- und Mitunternehmer in Abhängigkeit von Einkunftsart und anzuwendendem Gewerbesteuer-Hebesatz, in: Deutsches Steuerrecht 2001, S. 180-188.

**WINKELJOHANN, NORBERT/ FUHRMANN, SVEN (2007):** Renaissance der Personengesellschaften in der betriebswirtschaftlichen Rechtsformwahl?, in: Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis 2007, S. 464-481.

**WÖHE, GÜNTER, (1988):** Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, Band I, 1. Halbband, München 1988.

**WÖHE, GÜNTHER (1983):** Die Aufgaben der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre und das Postulat der Wertfreiheit, in: Fischer, Lutz (Hrsg.), Unternehmung und Steuer – Festschrift zur Vollendung des 80. Lebensjahres von Peter Scherpf, Wiesbaden 1983, S. 5-20.

**WOTSCHOFSKY, STEFAN (1998):** Der Progressionsvorbehalt, Hamburg 1998.

**WOTSCHOFSKY, STEFAN/ PASCH, HELMUT (2001):** Zur quantitativen Wirkung des Progressionsvorbehaltes, in: Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis, 2001, S. 77-93.

## **Lebenslauf**

Der Lebenslauf ist in der Online-Version aus Gründen des Datenschutzes nicht enthalten.



## Publikationsverzeichnis

**HECHTNER, FRANK; HUNSDOERFER, JOCHEN; SIEGMUND, OLAF:** Wann wird sich die elektronische Einkommensteuererklärung durchsetzen? - Zum Sicherheits- und Entwicklungsstand von ELSTER, Arbeitspapier Nr. 6 des Instituts für Sicherheit im E-Business.

**HECHTNER, FRANK; HUNSDOERFER, JOCHEN; SIEGMUND, OLAF:** Der Entwicklungs- und Sicherheitsstand der elektronischen Einkommensteuererklärung (ELSTER), in: Die Wirtschaftsprüfung 2004, Heft 24, S. 1461-1470.

**DRÜEN, KLAUS-DIETER; HECHTNER, FRANK:** Rechts- und Sicherheitsfragen der elektronischen Umsatzsteuer-Voranmeldung im Projekt 'ELSTER', in: Deutsches Steuerrecht 2006, Heft 19-20, S. 821-828.

**HECHTNER, FRANK; HUNSDOERFER, JOCHEN:** Die einkommensteuerliche Neuregelung der Kinderbetreuungskosten: Darstellung, Verteilungsfolgen, Gestaltungen, in: Zeitschrift für Steuern & Recht 2006, Heft 13, S. 308-314.

**HECHTNER, FRANK; HUNSDOERFER, JOCHEN:** Unbeabsichtigte Reichensteuer auf Gewinneinkünfte: Belastungswirkungen und Gestaltungsspielräume, in: Betriebs-Berater 2006, Heft 39, S. 2123-2130.

**HECHTNER, FRANK; HUNSDOERFER, JOCHEN:** Reichensteuer und Progressionsvorbehalt: Ökonomische Auswirkungen der Nachbesserungen im Jahressteuergesetz 2007, in: Betriebs-Berater 2007, Heft 4, S. 206-209.

**HECHTNER, FRANK; HUNSDOERFER, JOCHEN:** Der G-REIT als transparent besteuerte Kapitalgesellschaft – steuerliche Umsetzung und Vorteilhaftigkeitsvergleich, in: Die Wirtschaftsprüfung 2007, Heft 15, S. 647-660.

**MUSIL, ANDREAS; BURCHARD, DANIEL; HECHTNER, FRANK:** Verfahrensrechtliche Fragen der elektronischen Steuererklärung im Rahmen des Projektes ELSTER, in: Deutsches Steuerrecht 2007, Heft 50-51, S. 2290.

**BLAUFUS, KAY; HECHTNER, FRANK; HUNSDOERFER, JOCHEN:** Die Gewerbesteuerkompensation nach § 35 EStG im Jahressteuergesetz 2008- Was will uns der Gesetzgeber mit der Neufassung sagen?, in: Betriebs-Berater 2008, Heft 3, S. 80-88.

**HECHTNER, FRANK; HUNSDOERFER JOCHEN:** Die missverständliche Änderung der Gewerbesteueranrechnung nach § 35 EStG durch das Jahressteuergesetz 2008 - Auswirkungen für die Steuerpflichtigen und für das Steueraufkommen -, arqus-Diskussionspapier 38/2008.

**HECHTNER, FRANK; HUNSDOERFER JOCHEN:** Steuerbelastung privater Kapitaleinkünfte nach Einführung der Abgeltungsteuer unter besonderer Berücksichtigung der Günstigerprüfung: Unsystematische Grenzbelastungen und neue Gestaltungsmöglichkeiten, arqus-Diskussionspapier 52/2008

**HECHTNER, FRANK; HUNSDOERFER JOCHEN:** Unbeabsichtigte Verdoppelung des Abzugshöchstbetrages für haushaltsnahe Dienstleistungen bereits für 2008 als weiteres unfreiwilliges Konjunkturpaket?, in: Zeitschrift für Steuern & Recht 2008, Heft 25, S. 457-459.

**HECHTNER, FRANK:** Die Anrechnung ausländischer Steuern im System der Schedule nach den Änderungen durch das JStG 2009, in: Betriebs-Berater 2009, Heft 3, S. 76-83.

**HECHTNER, FRANK:** Das neue Zusammenspiel von besonderer Verlustverrechnungsbeschränkung nach § 2a EStG und Progressionsvorbehalt durch das JStG 2009: Der Progressionsvorbehalt nur noch für steuerfreie Sozialleistungen und Immobilienfondsanleger, in: Deutsche Steuer-Zeitung 2009, Heft 1-2, S. 47-51.

**HECHTNER, FRANK; HUNSDOERFER, JOCHEN; SIELAFF, CHRISTIAN:** Belastungsverschiebungen durch das Familienleistungsgesetz - Kindergelderhöhung sowie Änderungen bei Kinderbetreuungskosten und haushaltsnahen Dienstleistungen, in: Finanz-Rundschau 2009, S. 55-65.

**HECHTNER, FRANK; HUNSDOERFER, JOCHEN:** Schedulenbesteuerung von Kapitaleinkünften mit der Abgeltungsteuer: Belastungswirkungen und neue Problemfelder, in: Steuer und Wirtschaft 2009, Heft 1, S. 23-41.

**HECHTNER, FRANK:** Neuregelung des § 35b EStG durch das ErbStRG - Ermittlung der Steuerermäßigung und ökonomische Belastungsanalyse, in: Betriebs-Berater 2009, Heft 10, S. 486-490.

**HECHTNER, FRANK:** Die Änderung der Einkommensteuertarife 2009/2010 durch das zweite Konjunkturpaket – weitere unsystematische Belastungswirkungen und fehlende Abstimmung mit bisherigen (Tarif-) Normen, in: Deutsche Steuer-Zeitung 2009, Heft 7, S. 233-242.

**HECHTNER, FRANK; SIELAFF, CHRISTIAN:** Die Günstigerprüfung des Familienleistungsausgleichs nach dem zweiten Konjunkturpaket, in: Finanz-Rundschau 2009, Heft 12, S. 573-578.

**HECHTNER, FRANK:** Kritische Anmerkungen zum BMF-Schreiben - Steuerermäßigung bei Einkünften aus Gewerbebetrieb gemäß § 35 EStG - Gesetzesänderung per Verwaltungsanweisung?, in: Betriebs-Berater 2009, Heft 30, S. 1556-1553.

**HUNSDOERFER, JOCHEN; HECHTNER, FRANK:** Gemeinsame Wirkungen von steuerlicher Gewinnermittlung und Verlustverrechnung – ein Simulationsmodell, *erscheint* in: Baumhoff, Hubertus; Dücker, Reinhard; Köhler, Stefan (Hrsg.), Besteuerung, Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen – Festschrift Norbert Krawitz, Wiesbaden 2010, S. 185-204.

Anmerkung: Die grau hinterlegten Fachbeiträge sind Teil der Dissertation.

## ÜBERBLICK DER FACHARTIKEL

Themenkomplex	Titel	Co-Autor (Anteil des Co-Autors)	Zeitschrift, Fundstelle	Veröffent- lichung
synthetische Einkommensteuer- tarifformen	Unbeabsichtigte Reichensteuer auf Gewinneinkünfte: Belastungswirkungen und Gestaltungsspielräume	Hundsdoerfer, Jochen (50%)	Betriebs-Berater, S. 2123-2130	25.09.2006
	Der Wolf im Schafspelz - Eine theoretische und empirische Analyse des Progressionsvorbehalts	-	Zeitschrift für Betriebswirtschaft (eingereicht)	-
Abgeltungs- steuer	Schedulenbesteuerung von Kapitaleinkünften mit der Abgeltungssteuer: Belastungswirkungen und neue Problemfelder	Hundsdoerfer, Jochen (50%)	Steuer und Wirtschaft, S. 23-41	15.02.2009
Möglichkeiten und Grenzen der Vermeidung nationaler und internationaler Doppelbesteuerung	Die Anrechnung ausländischer Steuern im System der Schedule nach den Änderungen durch das JStG 2009	-	Betriebs-Berater, S. 76-83	12.01.2009
	Neuregelung des § 35b EStG durch das ErbStRG - Ermittlung der Steuerermäßigung und ökonomische Belastungsanalyse	-	Betriebs-Berater, S. 486-490	02.03.2009
	Kritische Anmerkungen zum BMF-Schreiben – Steuerermäßigung bei Einkünften aus Gewerbebetrieb nach § 35 EStG – Gesetzesänderung per Verwaltungsanweisung?	-	Betriebs-Berater, S. 1556-1563	27.07.2009

## **T H E M E N K O M P L E X 1**

### **Analyse ausgewählter synthetischer Einkommensteuertariffornen**

- Unbeabsichtigte Reichensteuer auf Gewinneinkünfte: Belastungswirkungen und Gestaltungsspielräume, in: Betriebs-Berater 2006, S. 2123-2130 (zusammen mit Jochen Hundsdoerfer).
- Der Wolf im Schafspelz - Eine theoretische und empirische Analyse des Progressionsvorbehalts, *eingereicht* in: Zeitschrift für Betriebswirtschaft (Begutachtungsprozess).

**HECHTNER, FRANK; HUNSDOERFER, JOCHEN (2006):** Unbeabsichtigte Reichensteuer auf Gewinneinkünfte: Belastungswirkungen und Gestaltungsspielräume, in: Betriebs-Berater 2006, S. 2123-2130

**HECHTNER, FRANK:** Der Wolf im Schafspelz - Eine theoretische und empirische Analyse des Progressionsvorbehalts, *eingereicht* in: Zeitschrift für Betriebswirtschaft (Begutachtungsprozess).

## **T H E M E N K O M P L E X 2**

### **Ökonomische Auswirkungen der Schedulisierung am Beispiel einer Abgeltungsteuer auf private Kapitaleinkünfte**

- **Schedulenbesteuerung von Kapitaleinkünften mit der Abgeltungsteuer: Belastungswirkungen und neue Problemfelder, in: Steuer und Wirtschaft 2009, S. 23-41 (zusammen mit Jochen Hundsdorfer)**

**HECHTNER, FRANK; HUNSDOERFER, JOCHEN (2009):** Schedulensteuerung von Kapitaleinkünften mit der Abgeltungsteuer: Belastungswirkungen und neue Problemfelder, in: Steuer und Wirtschaft 2009, S. 23-41

## **T H E M E N K O M P L E X 3**

### **Möglichkeiten und Grenzen der Vermeidung nationaler und internationaler Doppelbesteuerung durch Steuerermäßigungsvorschriften**

- Die Anrechnung ausländischer Steuern im System der Schedule nach den Änderungen durch das JStG 2009, in: Betriebs-Berater 2009, S. 76-83.
- Neuregelung des § 35b EStG durch das ErbStRG - Ermittlung der Steuerermäßigung und ökonomische Belastungsanalyse, in: Betriebs-Berater 2009, S. 486-490.
- Kritische Anmerkungen zum BMF-Schreiben – Steuerermäßigung bei Einkünften aus Gewerbebetrieb nach § 35 EStG – Gesetzesänderung per Verwaltungsanweisung?, in: Betriebs-Berater 2009, S. 1556-1563.

**HECHTNER, FRANK (2009):** Die Anrechnung ausländischer Steuern im System der Schedule nach den Änderungen durch das JStG 2009, in: Betriebs-Berater 2009, S. 76-83.

**HECHTNER, FRANK (2009):** Neuregelung des § 35b EStG durch das ErbStRG - Ermittlung der Steuerermäßigung und ökonomische Belastungsanalyse, in: Betriebs-Berater 2009, S. 486-490.

**HECHTNER, FRANK (2009):** Kritische Anmerkungen zum BMF-Schreiben – Steuerermäßigung bei Einkünften aus Gewerbebetrieb nach § 35 EStG – Gesetzesänderung per Verwaltungsanweisung?, in: Betriebs-Berater 2009, S. 1556-1563.