

2 Abgrenzung des relevanten Steuerwirkungsbegriffs

Ziel der vorliegenden Untersuchung ist es, die vorherrschenden Methoden zur Erklärung des Einflusses der Besteuerung auf (individuelle) Finanzierungsentscheidungen unter methodologischen Gesichtspunkten kritisch zu analysieren. Um den Untersuchungsgegenstand abzugrenzen, muss zunächst präzisiert werden, was genau unter dem Einfluss der Besteuerung auf Finanzierungsentscheidungen verstanden wird.

Ausgehend von Veröffentlichungen zu den Aufgaben bzw. Forschungszielen der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre wird deutlich, dass divergierende, teilweise auch wenig konkretisierte Positionen zu dem eng mit dem Einfluss der Besteuerung verbundenen Begriff der Steuerwirkungen eingenommen werden.⁴³ Eine vollständige Systematisierung der vertretenden Verständnisse des Steuerwirkungsbegriffs erscheint aufgrund der heterogenen Interpretationen schwierig, ist im Rahmen der hier vorzunehmenden Ausführungen jedoch auch nicht geboten. Im Hinblick auf das hier verfolgte Untersuchungsziel, die vorherrschenden Methoden zur Erklärung des Einfluss der Besteuerung auf individuelles Entscheidungsverhalten zu analysieren, ergibt sich, dass in erster Linie *Entscheidungswirkungen der Besteuerung*, also die durch die Besteuerung ausgelöste Anpassung des Handelns von Wirtschaftssubjekten, von Relevanz für das verfolgte Untersuchungsziel sind.⁴⁴ Um das hier vertretene Verständnis des Steuerwirkungsbegriffs deutlich zu machen, werden im Folgenden zunächst Verteilungs- und Wettbewerbswirkungen der Besteuerung sowie die sog. dispositionsbezogenen Steuerwirkungen von den hier im Fokus stehenden Entscheidungswirkungen der Besteuerung abgegrenzt. Daraufhin wird der Begriff der Entscheidungswirkungen der Besteuerung genauer definiert. Im weiteren Verlauf der Untersuchung wird deutlich, dass das Verständnis des zugrunde gelegten

⁴³ Vgl. z. B. *Fischer* (1974), S. 6-10, *Federmann* (1977), S. 29-31, *Schlager* (1979), S. 43-45, *Rose* (1982), 221-227, *Wöhe* (1983), S. 8, *Schneider* (1983), S. 30-34, *König* (2004), S. 260, *Hundsdoerfer et al.* (2008), S. 63-66, *Schmiel* (2009b), S. 1194-1199 und 1206-1207.

⁴⁴ Vgl. zur Definition der Entscheidungswirkungen der Besteuerung z. B. *Schneider* (2002), S. 19-20.

Steuerwirkungsbegriffs elementar für die Beantwortung der hier aufgeworfenen Forschungsfrage ist. Denn das primäre Ziel der vorliegenden Forschungsarbeit besteht darin, die in der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre üblicherweise verwandten Methoden zur Erklärung des Einflusses auf individuelle Handlungen, insbesondere im Hinblick auf Finanzierungsentscheidungen, aus methodologischer Sicht zu analysieren. Der hier zugrunde gelegte und im Folgenden abzugrenzende und zu konkretisierende Steuerwirkungsbegriff setzt damit eine *Ex-ante-Betrachtung* im Planungszeitpunkt voraus und ist somit unmittelbar abhängig von Theorien über das Handeln von Wirtschaftssubjekten.

Im Rahmen von Untersuchungen zu Verteilungswirkungen (oder: Verteilungsfolgen) der Besteuerung wird die Steuerbelastung eines Wirtschaftssubjektes ins Verhältnis zu einem quantitativen Maß des Wohlstandes gesetzt.⁴⁵ Dieses Vorgehen resultiert aus folgender Überlegung: Unter vereinfachenden Annahmen mindert die Steuerbelastung den Wohlstand des Wirtschaftssubjektes. Erfolgt die Minderung des Wohlstandes nicht „gleichmäßig“ über alle Wirtschaftssubjekte, resultiert aus der Besteuerung eine Umverteilung zwischen den Wirtschaftssubjekten.⁴⁶ Im einfachsten Fall wird diese Umverteilung deutlich, wenn eine Situation *vor* und *nach* Einführung einer Steuer betrachtet wird. Weicht der Anteil des Wohlstandes eines Wirtschaftssubjektes an dem über alle Wirtschaftssubjekte aggregierten Gesamtwohlstand vor der Einführung einer Steuer von dem entsprechenden Anteil nach Einführung einer Steuer ab, ist eine Umverteilung durch die Besteuerung eingetreten. Verteilungswirkungen betreffen also die Frage nach der Verteilung der Steuerbelastung auf die Wirtschaftssubjekte.⁴⁷ Von Interesse ist, welche Wirtschaftssubjekte mit der aus bestimmten Steuerrechtsnormen resultierenden Steuer belastet werden bzw. genauer, wel-

⁴⁵ Vgl. *Schneider* (1994), S. 20-21. Eine Konkretisierung des Begriffes der *Steuerbelastung* erfolgt im weiteren Verlauf. Für einen Überblick über den Begriff der Wohlfahrt und mögliche Definitionen vgl. *Fitzpatrick* (2001), S. 1-20, insbesondere S. 5-11.

⁴⁶ Vgl. *Lammersen* (2005), S. 29-30. Auf einen Bewertungsmaßstab für die Beurteilung der Verteilungswirkungen wird im weiteren Verlauf kurz eingegangen.

⁴⁷ Vgl. *Schneider* (2002), S. 21.

chen Einfluss diese Steuerrechtsnormen auf eine zuvor festgelegte Größe haben.⁴⁸

Fraglich ist nun, welche Art der Steuerbelastung relevant ist und welches Maß für den Wohlstand der Wirtschaftssubjekte herangezogen wird. Nach *Schneider* hat sich als Allgemeinbegriff für den Wohlstand von Wirtschaftssubjekten der Begriff der steuerlichen Leistungsfähigkeit durchgesetzt.⁴⁹ Als Indikatoren für die steuerliche Leistungsfähigkeit können dabei der Konsum, das Einkommen oder das Vermögen der Wirtschaftssubjekte gesehen werden, wobei die Eignung des Indikators Vermögen umstritten ist.⁵⁰ Wird, wie im geltenden deutschen Einkommensteuerrecht, das Einkommen als Maß steuerlicher Leistungsfähigkeit angesehen, fällt die Wahl der Bezugsgröße beispielsweise auf die (ggf. modifizierte) Größe des zu versteuernden Einkommens.⁵¹ Im Hinblick auf die relevante Steuerbelastung ist zu berücksichtigen, dass ausschließlich die Steuerbelastung in die Betrachtung einbezogen wird, die aus der gewählten Maßgröße resultiert.⁵² Um die aus der Besteuerung resultierende Umverteilung zu bestimmen, ist also eine *Durchschnittssteuerbelastung* von Interesse, denn sofern das Einkommen als Maßgröße gewählt wird, wird die das Einkommen belastende Steuerzahlung in das Verhältnis zum Einkommen vor dieser Steuer gesetzt.⁵³ Dabei ist weiterhin zu berücksichtigen, dass es sich bei Untersuchungen zu Verteilungswirkungen um eine *Ex-post-Betrachtung* handelt. Von Relevanz sind sich nach Ablauf eines bestimmten Zeitabschnittes ergebende Umverteilungen

⁴⁸ Vgl. *Schmiel* (2009a), S. 160-161.

⁴⁹ Vgl. *Schneider* (1992), S. 177, *Schneider* (1994), S. 20 und *Schneider* (2002), S. 21.

⁵⁰ Vgl. *Schwinger* (1992), S. 2 mit weiteren Nachweisen zur Kritik am Indikator des „Vermögens“ hinsichtlich der Beurteilung der steuerlichen Leistungsfähigkeit. Siehe zur Abwägung zwischen den Größen „Einkommen“ und „Konsum“ als geeignete Bemessungsgrundlage *Schwinger* (1994). Umfassend zu alternativen Maßgrößen steuerlicher Leistungsfähigkeit auch *Schneider* (2002), S. 239-254.

⁵¹ Vgl. z. B. *Houben et al.* (2011), S. 282.

⁵² Vgl. *Schneider* (2002), S. 19-22. *Houben et al.* wählen im Rahmen der oben bereits erwähnten Untersuchung die tarifliche Einkommensteuer als relevante Steuerbelastung, vgl. *Houben et al.* (2011), S. 282.

⁵³ Vgl. *Schneider* (2002), S. 21. Vgl. zur Relevanz des Durchschnittssteuersatzes auch *Hundsdoerfer et al.* (2008), S. 63.

infolge der Besteuerung.⁵⁴ Eine Beurteilung von Verteilungswirkungen erfolgt also anhand bereits realisierter Größen. Im Gegensatz zu den Entscheidungswirkungen der Besteuerung, welche eine *Ex-Ante-Betrachtung* erfordern, ist es demnach nicht nötig, zukünftig geplante Handlungen der Wirtschaftssubjekte zu berücksichtigen. Aufgrund dieser Eigenschaften können Untersuchungen hinsichtlich der Verteilungswirkungen der Besteuerung unabhängig von Handlungstheorien und nahezu ausschließlich in Abhängigkeit von statistischen Messtheorien durchgeführt werden.⁵⁵

Die üblichen Methoden zur Analyse von Verteilungswirkungen der Besteuerung sind Gruppen- oder Mikrosimulationsmodelle.⁵⁶ Mikrosimulationsansätze basieren auf Einzeldaten und erfassen individuelle steuerrelevante Merkmale der Wirtschaftssubjekte. Aufgrund dessen besteht die Möglichkeit die steuerliche Bemessungsgrundlage und damit die Höhe der Steuerzahlung genau zu modellieren. Im Gegensatz dazu verwenden Gruppensimulationsmodelle in der Regel klassierte Daten. Aufgrund der eingeschränkten Verfügbarkeit steuerlicher Einzeldaten, z. B. aus der Einkommensteuerstatistik, und aus Kostengründen wird jedoch, trotz der Vorteile von Mikrosimulationsansätzen, weiterhin auf Gruppensimulationsmodelle zurückgegriffen.⁵⁷ Dabei ist festzuhalten, dass die Ergebnisse aus der Anwendung von Gruppensimulationsmodellen häufig nur geringfügig von den Ergebnissen aus der Verwendung von Mikrosimulationsmodellen abweichen.⁵⁸ Auch hinsichtlich der Untersuchung von Verteilungswirkungen im Bereich der Unternehmensbesteuerung werden Mikrosimulationsmodelle angewandt.⁵⁹ Hier stellt sich jedoch die Frage, inwiefern Unternehmen

⁵⁴ Vgl. *Schneider* (2002), S. 19.

⁵⁵ Vgl. *Schmiel* (2009a), S. 161.

⁵⁶ Vgl. *Müller/Maiterth* (2011), S. 29-30. Für einen umfassenden Vergleich zwischen Mikro- und Gruppensimulationsmodellen vgl. *Müller/Sureth* (2009), S. 32-48 und *Spahn et al.* (1992), S. 24-32.

⁵⁷ Vgl. *Müller/Maiterth* (2011), S. 29.

⁵⁸ Siehe dazu im Detail *Müller/Sureth* (2009), S. 46.

⁵⁹ Siehe dazu *Reister* (2009), insbesondere S. 11-14.

und nicht die dahinterstehenden Wirtschaftssubjekte durch die Besteuerung belastet werden können.⁶⁰

Die oben angemerkte Unabhängigkeit von Handlungstheorien trifft jedoch nur auf die erläuterten (zahlungsbedingten) Verteilungswirkungen zu. *Lammersen* beschreibt neben diesen auch sog. allokatonsbedingte Verteilungsfolgen. Diese ergeben sich aus einer Veränderung des Einkommens vor Steuern, ausgelöst durch Entscheidungs- und Wettbewerbswirkungen der Besteuerung.⁶¹ Es handelt sich somit nicht um eine isolierte Betrachtung der oben erläuterten „reinen“ Verteilungswirkungen, sondern es wird unterstellt, dass sich aufgrund der *ex post* Verteilungswirkungen auslösenden Besteuerung bereits *ex ante* Entscheidungs- bzw. Wettbewerbswirkungen ergeben haben und somit unter Umständen ein verändertes Einkommen vor Steuern durch die Wirtschaftssubjekte realisiert wurde. Inwiefern eine Messung solcher allokatonsbedingter Verteilungswirkungen erfolgen kann, bleibt dabei offen. Empirische Untersuchungen zu Verteilungswirkungen der Besteuerung klammern die Berücksichtigung dieser Verhaltensanpassungen häufig explizit aus.⁶²

Soll beurteilt werden, ob von einer Steuerrechtsänderung keine Umverteilungsaspekte ausgehen, wird auf den Referenzmaßstab der Verteilungsneutralität abgestellt. Dabei ist strittig, ob die Verteilungsneutralität anhand der Nettoeinkommensverteilung oder der Steuerlastverteilung zu beurteilen ist. Es ergeben sich insbesondere Schwierigkeiten bei progressiven Einkommensteuertarifen, denn die Wirkungsrichtung des Steuerlast- und des Einkommensumverteilungseffektes ist unter der Annahme einer aufkommensneutralen Steuerrechtsänderung gleich, denn eine verschärfte Steuerprogression bewirkt neben einer verstärkten Steuerlastumverteilung zudem eine Umverteilung des Einkommens zu

⁶⁰ Diese Frage kann nur unter Rückgriff auf das eingennommene Unternehmensverständnis beantwortet werden und soll an dieser Stelle offen bleiben. Kritisch dazu *Schneider* (2002), S. 237.

⁶¹ Vgl. im Detail *Lammersen* (2005), S. 30.

⁶² Vgl. z. B. *Haan/Steiner* (2005), S. 41, *Houben et al.* (2011), S. 282 und *Reister* (2009), S. 12, welcher jedoch anmerkt, dass, sofern eine Identifikation von Verteilungswirkungen auf lange Sicht ausgelegt ist, angestrebt werden sollte, Verhaltensanpassungen in die Modelle zu integrieren. Vgl. in diese Zusammenhang auch *Spahn et al.* (1992), S. 112-114.

Lasten einkommensstarker Individuen. Bei aufkommenswirksamen Steuerrechtsänderungen gilt dies jedoch nicht. Eine Beurteilung der Verteilungsneutralität ist somit im Fall gegenläufiger Effekte nicht mehr unabhängig von der Auswahl des heranzuziehenden Referenzmaßstabs möglich.⁶³

Letztendlich lässt sich festhalten, dass es sich bei Untersuchungen zu Verteilungswirkungen um Ex-post-Betrachtungen handelt, welche anhand von Durchschnittssteuerbelastungen Aussagen über eine realisierte Steuerlastverteilung zulassen. Diese sind unabhängig von Handlungstheorien der Wirtschaftssubjekte, da Entscheidungswirkungen der Besteuerung explizit ausgeblendet werden und lassen sich somit anhand der genannten Kriterien eindeutig von dem im Rahmen dieser Untersuchung relevanten Einfluss der Besteuerung auf das (individuelle) Entscheidungsverhalten abgrenzen.

Im Gegensatz zu den im weiteren Verlauf näher zu erörternden Entscheidungswirkungen der Besteuerung, kann sich die Analyse von Wettbewerbswirkungen der Besteuerung nicht auf ein einzelnes Wirtschaftssubjekt beschränken. In die Betrachtung sind mindestens zwei konkurrierende Wettbewerber, z. B. Unternehmen, einzubeziehen. Von einer steuerbedingten Wettbewerbswirkung wird ausgegangen, wenn ein Wirtschaftssubjekt, das vor Berücksichtigung der Besteuerung genauso wettbewerbsfähig wie das zu vergleichende Wirtschaftssubjekt ist, nach der Berücksichtigung der Besteuerung weniger wettbewerbsfähig ist als das Vergleichsobjekt.⁶⁴

Fraglich ist nach dieser allgemeinen Definition, was konkret unter einer steuerbedingten Einschränkung der Wettbewerbsfähigkeit verstanden wird. Als Kriterien für die Wettbewerbsfähigkeit von Unternehmen kommen verschiedene Parameter in Betracht. Wichtigster Wettbewerbsparameter ist dabei der Ab-

⁶³ Vgl. zu dieser Problematik im Detail *Maiterth/Müller* (2009), insbesondere S. 377-381 und S. 385-388.

⁶⁴ Vgl. *Lammersen* (2005), S. 28.

satzmarktpreis der vom Unternehmen angebotenen Produkte.⁶⁵ *Schreiber* konkretisiert den Begriff der Wettbewerbswirkung der Besteuerung daher als eine abweichende wirtschaftliche Steuerbelastung der Grenzinvestition konkurrierender Unternehmen, die vergleichbare Investitionen durchführen. Denn eine geringere Besteuerung der Grenzinvestition führt über daraus resultierende geringere Mindestrenditen zur Möglichkeit, Absatzpreise unter die Preisuntergrenze des konkurrierenden Unternehmens zu senken und dieses somit aus dem Markt zu drängen.⁶⁶ *Maiterth* definiert Wettbewerbsneutralität der Besteuerung als „steuerlich gleichmäßige Belastung auf einem relevanten Markt angebotener Dienstleistungen und Güter“ und damit als Nichtbeeinflussung der relativen (Absatzmarkt-)Preise gegenüber einer Welt ohne Besteuerung.⁶⁷ Wettbewerbswirkungen der Besteuerung führen daher vice versa zu einer Veränderung der relativen (Absatzmarkt-)Preise gegenüber einer Welt ohne Besteuerung. Im Rahmen der Analyse von Wettbewerbswirkungen der Besteuerung bleiben vom Gütermarkt ausgehende Preisverzerrungen, z. B. ausgelöst durch Verbrauchsteuendifferenzen, in der Regel unbeachtet. Die als Wettbewerbswirkung verstandene Beeinflussung der relativen Preise ergibt sich aus Rentabilitäts- oder Liquiditätswirkungen der Besteuerung. Werden beispielsweise einzelne Finanzierungsarten steuerlich diskriminiert und sind einige Unternehmen in besonderer Weise auf diese Finanzierungsarten angewiesen, ergibt sich daraus gegebenenfalls die Notwendigkeit einer Erhöhung der Absatzmarktpreise. Somit läge eine Wettbewerbswirkung der Besteuerung vor.⁶⁸

Sowohl *Schreiber* als auch *Maiterth* stellen im Rahmen der Wettbewerbswirkungen ausschließlich auf den Einfluss der Besteuerung auf konkurrierende Unternehmen ab.⁶⁹ Eine Wettbewerbsbeziehung wird anhand des Angebots gleichartiger Güter oder Dienstleistungen und dem Tätigwerden auf demselben,

⁶⁵ Vgl. umfassend und unter Angabe weiterer Belege zu den relevanten Wettbewerbsparametern *Maiterth* (2001), S. 49-65.

⁶⁶ Vgl. *Schreiber* (2012), S. 645.

⁶⁷ *Maiterth* (2001), S. 103.

⁶⁸ Vgl. *Lammersen* (2005), S. 28.

⁶⁹ Vgl. *Maiterth* (2001), S. 98-99 und *Schreiber* (2012), S. 645.

sogenannten relevanten Markt festgemacht.⁷⁰ *Schneider* hingegen fasst den Begriff der Wettbewerbswirkungen der Besteuerung weiter und bezieht auch Verzerrungen zwischen verschiedenen Branchen ein.⁷¹

Zusammenfassend lässt sich festhalten, dass im Rahmen der Analyse von Wettbewerbswirkungen der Besteuerung im Gegensatz zu den Entscheidungswirkungen der Besteuerung mindestens zwei konkurrierende Wirtschaftssubjekte betrachtet werden. Des Weiteren bezieht sich die Analyse der Wettbewerbswirkungen auf steuerinduzierte Auswirkungen auf Vorsteuergrößen. Von Interesse ist die Wettbewerbsfähigkeit des Unternehmens, welche durch den Gewinn vor Ertragsteuern ausgedrückt wird, nicht die Nettoeinkommensposition der dahinter stehenden natürlichen Personen.⁷² Im Rahmen der vorliegenden Untersuchung steht im Gegensatz dazu die Erklärung der steuerbedingten Verhaltensanpassungen und damit, unter Zugrundelegung des üblichen Verständnis, der Einfluss der Besteuerung auf eine Zielgröße nach Steuern im Vordergrund.

Rose stellt auf ein (grundsätzlich) an der Steuerbelastung ausgerichtetes Steuerwirkungskonzept ab.⁷³ Dieser *dispositionsbezogene* Steuerwirkungsbegriff wird mit folgender Fragestellung charakterisiert: „Welche steuerlichen Konsequenzen treten bei bestimmten betriebswirtschaftlichen Sachverhalten bzw. Sachverhaltsänderungen ein?“⁷⁴ Dabei wird eine Unterscheidung in Liquiditäts-, Vermögens- und Organisationswirkungen vorgenommen. Als Liquiditätswirkungen werden die durch Steuerzahlungen bedingten Liquiditätsabflüsse verstanden.⁷⁵ Vermögenswirkungen ergeben sich aus der in § 3 Abs. 1 AO formulierten Definition von Steuern, nämlich, dass Steuern eine Geldleistung ohne besondere Gegenleistung darstellen. Daraus folgert *Rose*, dass dem Steuerschuldner kein

⁷⁰ Vgl. *Maiterth* (2001), S. 98.

⁷¹ Vgl. *Schneider* (1992), S. 202-203. Zur Gleichsetzung der Begriffe des *relevanten Marktes* und der *Branche* siehe *Maiterth* (2001), S. 98 mit weiteren Nachweisen.

⁷² Vgl. *Maiterth* (2001), S. 107-108.

⁷³ Vgl. *Rose* (1973), S. 34, 229-233, 235-237, *Rose* (1982), S. 221-245 und *Rose* (1992), S. 15-18.

⁷⁴ *Rose* (1992), S. 225.

⁷⁵ Vgl. *Rose* (1992), S. 15-16.

(direkt zurechenbarer) Vermögensvorteil in Form eines Wirtschaftsgutes aufgrund der Steuerzahlung zugeht und es somit durch die Steuerzahlung zu einer Verminderung des Reinvermögens kommt.⁷⁶ Unter den Begriff „Organisationswirkungen“ werden diejenigen Steuerwirkungen subsumiert, welche „aus den umfangreichen Hilfeleistungspflichten gegenüber der Finanzbehörde resultieren“.⁷⁷ Allerdings werden auch die Organisationsbeeinflussungen, welche „den Informationsbedarf der betrieblichen Entscheidungsträger hinsichtlich der steuerlichen Wirkungen ins Auge gefasster Vorhaben“ betreffen, zu den Organisationswirkungen gezählt.⁷⁸ Dabei stehen die charakterisierten Steuerwirkungen nicht unverbunden nebeneinander, sondern treten häufig in Kombination auf. Liquiditätswirkungen gehen häufig mit Reinvermögensänderungen einher. Es kann jedoch auch unterstellt werden, dass Organisationswirkungen ebenfalls (zumindest mittelbar) zu einer (finanziellen) Belastung und damit zu Liquiditäts- und/oder Vermögenswirkungen führen.⁷⁹ Ein vergleichbares Verständnis von Steuerwirkungen ist ebenfalls bei diversen weiteren Autoren vorzufinden.⁸⁰ Auch *Siegel* bezeichnet die (Zahlungs-)Wirkungen der Besteuerung auf betriebliche Dispositionen als Steuerwirkungen. Dieser stellt jedoch einen engen Zusammenhang zur „Steuerpolitik der Unternehmung“ (i. S. v. Steuerplanung) her und steht einer isolierten Betrachtung von dispositionsbezogenen Steuerwirkungen, im Gegensatz zu *Rose*, eher kritisch gegenüber.⁸¹

Zusammenfassend kann festgehalten werden, dass nach dem (grundsätzlich) steuerbelastungsorientierten Konzept bereits in einer Steuerzahlung eine Steu-

⁷⁶ Vgl. *Rose* (1982), S. 225-226 und *Rose* (1992), S. 16.

⁷⁷ *Rose* (1992), S. 16.

⁷⁸ *Rose* (1992), S. 16.

⁷⁹ Vgl. *Rose* (1982), S. 226-227.

⁸⁰ Vgl. z. B. *Fischer* (1974), S. 8), *Schlager* (1979), S. 44-46, *Fischer et al.* (1980), S. 700, implizit wohl auch *Wöhe* (1983), S. 8 sowie *Schneeloch* (2005), S. 253-254. *Federmann* (1977), S. 29-31 differenziert in seinen Ausführungen nicht explizit zwischen den verschiedenen Verständnissen der Steuerwirkungslehre und führt die Positionen *Roses* und *Schneiders* nebeneinander an. Auf die Position *Schneiders* wird im weiteren Verlauf konkret eingegangen.

⁸¹ Vgl. *Siegel* (1982), S. 15-16, 18 und 34-35. Zur Existenzberechtigung einer so verstandenen Steuerwirkungslehre neben einer Steuergestaltungslehre vgl. *Rose* (1982), S. 223.

erwirkung gesehen wird.⁸² *Schneider* kritisiert dieses „Grundgerüst einer theoretischen betriebswirtschaftlichen Steuerwirkungslehre“, aufgebaut auf „betriebswirtschaftlich wesentlichen Eigenschaften des Steuersystems“, wobei als Haupteigenschaft auf die Höhe der Steuerbelastung rekurriert wird.⁸³ Wenn man dem Steuerwirkungsverständnis nach *Rose* zustimmt, sind Fragestellungen, wann ein Steuerrechtssachverhalt auf bestimmte Entscheidungen nicht verzerrend wirkt, obwohl der Entscheidende durch die Steuer belastet wird oder der Entscheidende durch die Besteuerung eine gegenüber der Vorsteuerentscheidung abweichende Entscheidung trifft, nicht Untersuchungsgegenstand. *Rose* klammert die Frage nach den Einflüssen der (dispositionsbezogenen) Steuerwirkungen auf die Entschlüsse des Entscheidungsträgers sogar explizit aus.⁸⁴ Somit besteht für eine so verstandene Steuerwirkungslehre keine Abhängigkeit von Theorien über das Handeln von Wirtschaftssubjekten. Die Fragestellungen zum Einfluss der Besteuerung auf Entscheidungen zählt *Schneider* hingegen zu den wichtigsten Aufgaben der Steuerwirkungslehre.⁸⁵ Damit wird deutlich, dass das Forschungsziel der Steuerwirkungslehre stark abweichend interpretiert wird. *Rose* sieht den Sinn einer betriebswirtschaftlichen Steuerwirkungslehre darin, „aussagefähige Steuerinformationen für ökonomische Entscheidungen bereitzustellen“ und damit (auch) als Vorstufe für eine Steuergestaltungslehre.⁸⁶ Damit handelt es sich nach *Schneider* nur um eine Messtheorie bzw. „angewandte Steuerrechtslehre“, welche an sich noch keine empirisch überprüfbaren Hypothesen erzeugt.⁸⁷

⁸² So wohl auch *Haberstock/Breithecker* (2013), S. 1.

⁸³ Vgl. *Schneider* (1994), S. 78-79 mit Bezug auf *Rose* (1982), S. 221-245 und *Rose* (1992), S. 3-16; für das direkte Zitat siehe *Rose* (1982), S. 229.

⁸⁴ Vgl. *Rose* (1982), S. 225.

⁸⁵ Vgl. *Schneider* (1994), S. 79.

⁸⁶ *Rose* (1992), S. 239.

⁸⁷ Vgl. *Schneider* (1994), S. 79, *Schneider* (1995), S. 204-211, ähnlich wohl auch *Hundsdoerfer et al.* (2008), S. 63. Auch *Rose* (1982), S. 223 macht deutlich, dass Untersuchungen zu dispositionsbezogenen Steuerwirkungen nicht beabsichtigen „empirische Aussagen über das Geschehen in der Realität und die dort eintretenden Wirkungen zu machen“.

Der Einfluss der Besteuerung auf
Finanzierungsentscheidungen
Eine methodologische Untersuchung
Wagenknecht, M.

2016, XXI, 411 S. 4 Abb. in Farbe., Softcover
ISBN: 978-3-658-12764-0