



Ilmenauer Schriften zur
Betriebswirtschaftslehre
2/2007

Zur Problematik einer theoretisch
fundierten steuerlichen
Gewinnermittlung

Ute Schmiel

Institut für Betriebswirtschaftslehre der Fakultät für
Wirtschaftswissenschaften der Technischen Universität Ilmenau
www.tu-ilmenau.de/is-ww
ISSN 2192-4643
URN urn:nbn:de:gbv:ilm1-2011200411

Dieses Werk ist urheberrechtlich geschützt.

Alle Rechte, auch die der Übertragung, des Nachdrucks und der Vervielfältigung des Buches oder Teilen daraus, bleiben vorbehalten. Kein Teil des Werkes darf ohne schriftliche Genehmigung des Verlages in irgendeiner Form reproduziert oder unter Verwendung elektronischer Systeme verarbeitet, vervielfältigt oder verbreitet werden.

© VERLAG proWiWi e. V., Ilmenau, 2007

Ilmenauer Schriften zur Betriebswirtschaftslehre
www.tu-ilmenau.de/is-ww

Herausgeber:

Univ.-Prof. Dr. sc. oec. Rolf Dintner, Univ.-Prof. Dr. rer. pol. habil. Katja Gelbrich,
Prof. Dr. rer. pol. David Müller, Univ.-Prof. Dr. rer. oec. habil. Ute Schmiel,
Univ.-Prof. Dr. rer. pol. habil. Rainer Souren

ISSN 1866-2145 (Druckausgabe)

ISSN 2192-4643 (Online)

ISBN 978-3-940882-01-1 (Druckausgabe)

URN urn:nbn:de:gbv:ilm1-2011200411

Ilmenauer Schriften zur
Betriebswirtschaftslehre
2/2007

Zur Problematik einer theoretisch fundierten steuerlichen
Gewinnermittlung

Ute Schmiel¹

¹Univ.-Prof. Dr. rer. oec. habil. Ute Schmiel,
Leiterin des Fachgebiets Steuerlehre/Prüfungswesen an der TU Ilmenau

Abstract

IAS/IFRS referred to as „starting point“ characterizes the proposition to outline discrete tax accounting principles. As far as possible and reasonable this concept should refer to IAS/IFRS. In relation to this suggestion the form of the determination of taxable profits is being recently again discussed. The question of the form of the determination of taxable income is only answerable in context with selected goals. These goals derive from a superior notion of economics. The goals of the determination of taxable income stated in literature are critically analysed and rejected in this article. Besides the necessary but not sufficient goal of objectiveness other guidelines of taxation can be stated if a notion of evolutionary economics is assumed. These guidelines are the “relevance of solvency problems”, the “profitability of market decisions” and the “possibilities of variation and their support”. As a result fundamental tax accounting principles can be obtained.

1. Einleitung

Die Frage nach einer „betriebswirtschaftlich adäquaten“ steuerlichen Gewinnermittlung ist nicht neu, sie hat aber in jüngerer Zeit im wissenschaftlichen Diskurs verstärkt Beachtung gefunden. Ursächlich hierfür ist der Vorschlag, International Accounting Standards/International Financial Reporting Standards (IAS/IFRS) als „Starting Point“ für die steuerliche Gewinnermittlung zu wählen. Diese Idee wird in der Europäischen Kommission (KOM, 2003, 726, S. 18-24) diskutiert. Im deutschen Schrifttum sprechen sich hierfür beispielsweise *Norbert Herzig* und *Christoph Spengel* aus. IAS/IFRS als Ausgangspunkt bedeutet jedoch nicht, das Maßgeblichkeitsprinzip nach § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG auf IAS/IFRS zu applizieren. Wenn von IAS/IFRS als „Starting Point“ die Rede ist, heißt dies vielmehr, ein eigenständiges Steuerbilanzrecht zu entwickeln, das sich, soweit dies möglich ist, an IAS/IFRS orientiert (Herzig, 2004, S. 34 f., Spengel, 2004, S. 139, Spengel, 2006, S. 682).

Nach dem hier zugrunde gelegten Verständnis ist die steuerliche Gewinnermittlung theoretisch fundiert, wenn sie zuvor angegebenen Zielen entspricht, die mit der steuerlichen Gewinnermittlung erreicht werden sollen.¹ Ziele der Besteuerung sind aus dem zugrunde gelegten Wirtschaftsordnungsverständnis abzuleiten. Ein solches Wirtschaftsordnungsverständnis impliziert erfahrungswissenschaftliche Aussagen und darauf aufbauend das Verfolgen von Zielen, die eine ideale Wirtschaftsordnung kennzeichnen. Die *Leitfrage* dieses Beitrags besteht nun darin, aus welchen Zielen steuerlicher Gewinnermittlung und damit aus welchem Wirtschaftsordnungsverständnis steuerliche Gewinnermittlungsvorschriften abgeleitet werden sollten.

Die *Entscheidung* eines Wissenschaftlers, die steuerliche Gewinnermittlung an solchen Zielen auszurichten, ist in kritisch-rationalistischer Perspektive ein zulässiges Werturteil des Metabereichs. Gleichwohl ist die Zielauswahl keine *willkürliche* oder gar *irrationale* Entscheidung. Vielmehr verlangt das kritisch-rationalistische Methodologieverständnis die kritische Diskussion solcher Ziele und die Angabe von Gründen, warum bestimmte Ziele abgelehnt und andere gewählt werden (Albert, 1991, S. 44-50). Deshalb werden in Kapitel 2 die im Schrifttum vertretenen Ziele steuerlicher Gewinnermittlung und das jeweils dahinter stehende Wirtschaftsordnungsverständnis kritisch analysiert. Die Untersuchung beschränkt sich dabei auf Ziele, die in jüngerer Zeit im Zusammenhang mit der Frage nach der Eignung von IAS/IFRS für die steuerliche Gewinnermittlung vorgetragen werden. Des Weiteren ist die Analyse auf Zielsetzungen begrenzt, aus denen materielle Gewinnermittlungsvorschriften hergeleitet werden. Formell-

rechtliche Fragen, beispielsweise ob es sich bei IAS/IFRS um Rechtsnormen handelt, werden demzufolge nicht thematisiert.

Nach der hier vertretenen Auffassung sprechen gegen die in der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre angeführten Ziele steuerlicher Gewinnermittlung gewichtige Argumente. Auf der Grundlage der kritischen Analyse in Kapitel 2 werden deshalb in Kapitel 3 Ziele steuerlicher Gewinnermittlung aus einem Wirtschaftsordnungsverständnis hergeleitet, das als modifizierte Weiterentwicklung des Wirtschaftsordnungsverständnisses von *Dieter Schneider* verstanden werden kann. Hieran schließt sich die Frage an, wie sich diese Ziele auf die steuerliche Gewinnermittlung auswirken. Deshalb werden ausgehend von diesen Zielen in Kapitel 4 grundlegende Prinzipien der steuerlichen Gewinnermittlung aufgezeigt. Kapitel 5 fasst die Ergebnisse zusammen.

2. Kritische Analyse der in der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre vorgetragenen Ziele für die steuerliche Gewinnermittlung

2.1. Zielbündel nach Herzig

Bereits in der Einleitung wurde deutlich, dass *Herzig* für IAS/IFRS als „Starting Point“ eintritt. *Herzig* (*Herzig*, 2004, S. 15-24) analysiert im Rahmen eines für das Bundesministerium der Finanzen angefertigten Gutachtens sämtliche für den Ansatz und die Bewertung relevanten IAS/IFRS-Vorschriften im Hinblick auf deren Eignung für die steuerliche Gewinnermittlung. Als Leitlinien legt er neben dem „Rechtsstaatsprinzip“ die „Eigentumsgarantie“, den „Gleichheitsgrundsatz“ sowie „Allokationseffizienz“ zugrunde. Letztere konkretisiert *Herzig* als Rechtsform-, Finanzierungs-, Investitions- und Konsumneutralität. Gegen dieses Zielbündel lässt sich einwenden, dass aus der Leitlinie Investitionsneutralität, definiert als Rangfolgeinvarianz, eine Cash-Flow-Steuer oder eine zinskorrigierte Einkommensteuer (*Wenger*, 1983, S. 227-230) folgt. Wird Investitionsneutralität als Niveaueinvarianz – und damit als eine besondere Form der Rangfolgeinvarianz (*König* 1997, S. 133 f.) – definiert, würde hieraus die Besteuerung des ökonomischen Gewinns resultieren (*König/Wosnitza*, 2004, S. 154-184). *Herzig* (*Herzig*, 2004, S. 14 f., 22 f.) beschränkt sich aber auf eine Neuordnung der steuerlichen Gewinnermittlung im Rahmen des geltenden Ertragsteuerrechts. Demzufolge berücksichtigt er weder eine Cash-Flow-Steuer noch eine zinskorrigierte Einkommensteuer. Da er sich zugleich gegen die Praktikabilität des ökonomischen Gewinns ausspricht, stellt sich die Frage nach der Bedeutung der Zielsetzung Investitionsneutralität.² Und so verwundert es nicht, dass Investitionsneutralität ebenso wie die weiteren Neutralitätsziele in der Analyse *Herzigs* unberücksichtigt bleiben. Die in der Zielsetzung Allokationseffizienz und in ihren Konkretisierungen zum Ausdruck kommenden Vorstellungen über die Wirtschaftsordnung, denen die Besteuerung genügen müsste, haben für die weitere Untersuchung *Herzigs* keine Bedeutung. Dies spricht nach der hier vertretenen Auffassung gegen das von *Herzig* vorgetragene Zielbündel, so dass auf eine Detailkritik – beispielsweise die Inkonsistenz der Ziele „möglichst sicherer Gewinn“ und „Investitionsneutralität“ – verzichtet wird.

2.2. Investitionsneutralität

Investitionsneutralität als Zielsetzung für die steuerliche Gewinnermittlung impliziert, auf ein neoklassisches Wirtschaftsordnungsverständnis zu rekurren. Investitionsneutralität wird aus der allgemeineren Leitlinie Pareto-Effizienz abgeleitet. Demzufolge würde Investitionsneutralität einen Zustand gesamtwirtschaftlicher maximaler Wohlfahrt reflektieren, bei dem kein Indi-

viduum mehr besser gestellt werden kann, ohne ein anderes schlechter zu stellen. Dem Eintreten für Investitionsneutralität liegt die Annahme zugrunde, eine marktwirtschaftliche Ordnung ohne staatlichen Eingriff maximiere die gesamtwirtschaftliche Wohlfahrt. Würde eine nun einzuführende Besteuerung Individuen zu Anpassungshandlungen motivieren, resultierten hieraus Wohlfahrtsverluste. Deshalb solle die Besteuerung (investitions-)neutral sein (Wagner, 1989, S. 265 f., Wagner, 1992, S. 4, Wagner, 1995, S. 741). Rangfolgeinvarianz, so wurde bereits deutlich, wird durch eine Cash-Flow-Steuer oder eine zinskorrigierte Einkommensteuer, Niveauinvarianz durch die Besteuerung des ökonomischen Gewinns erreicht. Weil es sich bei einer Cash-Flow-Steuer um eine zahlungsorientierte Rechnung handelt, lassen sich hieraus keine Aussagen darüber treffen, welche IAS/IFRS-Vorschriften für die steuerliche Gewinnermittlung geeignet sind. Denn bei der Gewinnermittlung nach IAS/IFRS handelt es sich ebenso wie bei der Steuerbilanzkonzeption des geltenden Rechts um eine Rechnung periodisierter Zahlungen. Falsch wäre es, bereits eine stärkere Zahlungsorientierung als Annäherung an eine investitionsneutrale Bemessungsgrundlage zu qualifizieren. Eine Cash-Flow-Steuer zeichnet sich nicht allein durch die zahlungsorientierte Bemessungsgrundlage, sondern des Weiteren durch die Steuerfreiheit von Zinsen, also den Wechsel zu einer Konsumsteuer aus. Ebenso wenig hilft eine zinskorrigierte Einkommensteuer bei der Beantwortung der Frage, welche IAS/IFRS für die steuerliche Gewinnermittlung geeignet sind. So besteht die Grundüberlegung dieser Variante der Konsumbesteuerung genau darin, dass die Art der steuerlichen Gewinnermittlung irrelevant ist, sofern eine Korrektur der steuerlichen Bemessungsgrundlagen um eine Eigenkapitalverzinsung erfolgt (Wenger, 1983, S. 230).

Ferner gibt auch die Konzeption des ökonomischen Gewinns keine Anhaltspunkte dahingehend, welche IAS/IFRS-Vorschriften für die steuerliche Gewinnermittlung ausgewählt werden sollten. Der ökonomische Gewinn basiert auf einer Gesamtbewertungskonzeption. Hieraus lassen sich keine Hinweise für eine adäquate Ausgestaltung von Vorschriften entnehmen, die wie die IAS/IFRS und die Steuerbilanzkonzeption des geltenden Rechts auf einer Einzelbewertungskonzeption beruhen (Wagner, 1999, S. 31, Wagner, 2000a, S. 191, Kahle, 2002, S. 184, Wagner, 2004, S. 243). Nach *Franz W. Wagner* (Wagner, 2005a, S. 539-541, Wagner, 2005b, S. 106) bietet die Konzeption des ökonomischen Gewinns zwar keine Hinweise bezüglich der Adäquanz *einzelner* Bilanzierungs- und Bewertungsvorschriften. Die Konzeption des ökonomischen Gewinns liefere aber eine Begründung für die Adäquanz der IAS/IFRS für die steuerliche Gewinnermittlung *insgesamt*: IAS/IFRS seien im Vergleich zum ökonomischen Gewinn zwar nur

partiell prospektiv, in Relation zur geltenden steuerlichen Gewinnermittlung jedoch prospektiver ausgestaltet. Eine steuerliche Gewinnermittlung auf der Grundlage von IAS/IFRS sei deshalb eine Approximation an eine entscheidungsneutrale Besteuerung.³

Selbst diese „allgemeine Approximationsthese“, die keinerlei Anhaltspunkte für einzelne Bilanzierungs- und Bewertungsvorschriften liefert, ist nach der hier vertretenen Auffassung abzulehnen: Investitionsneutralität ist keine geeignete Zielsetzung für die steuerliche Gewinnermittlung. *Erstens* führt der Wechsel von einer investitionsverzerrenden hin zu einer investitionsneutralen Besteuerung nicht zwingend zu Pareto-Effizienz. Der Nutzen eines Steuerpflichtigen ist bei einer investitionsverzerrenden niedrigen Steuer größer als bei einer investitionsneutralen höheren Steuer. Geht man davon aus, dass ein Wechsel zu einer investitionsneutralen Steuer zumindest für einige Steuerpflichtige dazu führt, dass die Steuer höher ist als die investitionsverzerrende Steuer, würden somit diese Steuerpflichtigen schlechter gestellt.⁴ Für den Austausch einer investitionsverzerrenden durch eine investitionsneutrale Besteuerung lässt sich somit das Pareto-Kriterium nicht als Begründung anführen. Dieser Kritik könnte man entgegenhalten, dass statt des Pareto-Kriteriums das Kaldor-Hicks-Kriterium zur Anwendung kommen sollte (König, 1996, S. 7 f.). Hiermit verbunden wäre jedoch ein interpersoneller Nutzenvergleich, der mit dem Pareto-Kriterium gerade umgangen werden soll. Anders als bei dem Kaldor-Hicks-Kriterium ist im Rahmen des Pareto-Kriteriums der quantitativ nicht zu erfassende Vergleich der Nutzeneinbuße des einen Individuums mit dem Nutzengewinn des anderen Individuums nicht vorgesehen (Nutzinger, 1999, S. 472-476). Des Weiteren könnte man gegen die hier vorgetragene Kritik einwenden, dass sich Pareto-Effizienz nicht auf die Reform steuerlicher Regeln bezieht. Ungeachtet dessen, dass dann die Frage nach der Begründung für eine derartige Reform unbeantwortet bliebe, würde dieser Einwand voraussetzen, dass bereits eine investitionsneutrale Besteuerung vorläge. Im Vergleich hierzu würde eine investitionsverzerrende Besteuerung Wohlfahrtsverluste hervorrufen. Auf Pareto-Effizienz als Begründung für eine investitionsneutrale Steuer zu rekurrieren, implizierte demnach eine bereits *realisierte* investitionsneutrale Besteuerung. Betrachtet man jedoch die Voraussetzungen einer investitionsneutralen Besteuerung, so lässt sich *zweitens* einwenden, dass die Bedingungen für Investitionsneutralität nicht realisierbar sind: Investitionsneutralität ist an einen vollkommenen Kapitalmarkt gebunden. Letzterer setzt Sicherheit beziehungsweise eine eingeschränkte Form stochastischer Unsicherheit voraus, bei der der Entscheidende die Menge potentieller Zukunftslagen kennt (Schneider, 2001, S. 370-372). Qualifiziert man jedoch die Möglichkeit, dass auch nicht in das

Entscheidungskalkül einbezogene Zustände eintreten können, als elementares Charakteristikum „realer“ Entscheidungssituationen, bildet stochastische Unsicherheit diese nur unzureichend ab.⁵ Des Weiteren sprechen Erfahrungstatbestände wie (ökonomische) Illiquidität und daraus resultierende Institutionen – beispielsweise insolvenzrechtliche Regelungen – gegen einen bereits bestehenden vollkommenen und vollständigen Kapitalmarkt. Denn in diesem sind Liquiditätsprobleme definitorisch ausgeblendet (R. H. Schmidt, 1980, S. 104-109, Schneider, 1997b, S. 271, Zisowski, 2001, S. 53-59). Diese Einwände führen nicht nur dazu, das *Vorliegen* eines vollkommenen und vollständigen Kapitalmarktes zu verneinen. Vielmehr lassen sie auch dessen *Realisierbarkeit* überaus fraglich erscheinen. Dieser Einwand ist durch einen *dritten* Kritikpunkt dahingehend zu ergänzen, dass die allgemeine Gleichgewichtstheorie nur den Existenzbeweis für ein allgemeines Konkurrenzgleichgewicht aufstellt. Sie lässt jedoch offen, wie sich aus einem Ungleichgewicht ein Gleichgewicht entwickeln kann (Tietzel, 1985, S. 124-126, Schneider, 1987, S. 467-474, 510-517, Schneider, 2001, S. 370-378).

Aufgrund dieser Einwände ist Investitionsneutralität nach der hier vertretenen Auffassung weder existent noch zu erreichen. Investitionsneutralität ist als Leitlinie ungeeignet. Demzufolge ist die von *Wagner* vorgetragene These, mit einer steuerlichen Gewinnermittlung auf der Grundlage von IAS/IFRS werde eine entscheidungsneutrale Besteuerung approximiert, nicht begründet.

2.3. *Erwünschte Investitionswirkung*

In der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre wird Investitionsneutralität nicht nur als Leitlinie der Besteuerung vorgetragen. Im Sinne einer positiven Steuerwirkungsanalyse dient Investitionsneutralität auch als Eichstrich, um Abweichungen von dieser Investitionsneutralität zu messen. Diese Abweichungen werden als Steuerwirkungen bezeichnet (Schneider, 2002, S. 19-24, König/Wosnitza, 2004, S. 1-6, Wagner, 2004, S. 239-245). Auch in diesem Fall wird auf ein neoklassisches Wirtschaftsordnungsverständnis rekurriert.⁶ Nach *Wagner* sind solche Steuerwirkungen nur begründet, wenn sie von Steuerpflichtigen auch als solche wahrgenommen werden, das heißt wenn Steuerpflichtige Gewinnermittlungsvorschriften, die Steuerwirkungen auslösen, in ihrem Kalkül berücksichtigen. Beispielsweise müssten Steuerpflichtige Rückstellungen und Teilwertabschreibungen in das Kapitalwertmodell integrieren, um die Vorteilhaftigkeit einer Investition zu ermitteln. Geschehe dies nicht, handele es sich bei diesen Vorschriften um eine „fiskalische Verschwendung“, weil sie keine Investitionsanreize auslösen würden. Eine empirische Untersuchung zeige jedoch, dass Rückstellungen und Teilwertabschreibungen von Steuerpflichtigen in Planungsrechnungen unbeachtet blieben. Demzufolge rufen Rückstellungen und Teil-

wertabschreibungen zwar modelltheoretische Steuerwirkungen hervor, die aber empirisch nicht bestätigt würden. Die Ergebnisse der empirischen Steuerwirkungsanalyse sprechen nach *Wagner* (Wagner, 2000a, S. 192-201, Wagner, 2002, S. 1887-1892, Wagner/ Schwenk, 2003, S. 378 f., S. 388-395) dafür, im Rahmen der steuerlichen Gewinnermittlung das Imparitätsprinzip einzugrenzen und an eine weniger vorsichtige Gewinnermittlung anzugleichen.

Im Folgenden soll nicht weiter vertieft werden, ob es sich bei den IAS/IFRS im Vergleich zum geltenden Recht wirklich im Detail um eine weniger imparitatische Gewinnkonzeption handelt.⁷ Denn hier wird bereits die Vorgehensweise der Steuerwirkungsanalyse in Frage gestellt. Entsprechend einem korrespondenztheoretischen Wahrheitsverständnis müssten die Annahmen des Kapitalwertmodells empirisch überprüft und bestätigt werden, um modelltheoretische Steuerwirkungen empirischen Steuerwirkungen gleichzusetzen. *Wagner* unterzieht hingegen nicht diese Prämissen einer empirischen Kontrolle, sondern untersucht vielmehr mithilfe statistischer Methoden, ob Steuerpflichtige die von der Betriebswirtschaftslehre eingeführten Planungstechniken anwenden (Wagner/Schwenk, 2003, S. 386-393, Wagner, 2004, S. 243-245, kritisch Schmiel, 2005, S. 81-84). Würde man hingegen im Sinne eines korrespondenztheoretischen Wahrheitsverständnisses die Prämissen des Kapitalwertmodells prüfen, müsste das Kapitalwertmodell ein adäquates Abbild der Wirklichkeit sein.⁸ Genau das ist jedoch nach der hier vertretenen Auffassung nicht erfüllt. Denn es wurde bereits deutlich, dass die Annahmen über Sicherheit beziehungsweise stochastische Unsicherheit in realen Entscheidungssituationen nicht zutreffen. Ebenso wenig lässt sich mithilfe eines vollkommenen und vollständigen Kapitalmarktes Illiquidität erklären.⁹

Selbst wenn man dem von *Wagner* vorgetragenen Verständnis empirischer Steuerwirkungen folgen und empirische Steuerwirkungen in dem Sinne definieren würde, dass Steuerpflichtige von der Betriebswirtschaftslehre eingeführte Planungstechniken anwenden, spricht das von *Wagner* angeführte Ergebnis nicht für eine Eingrenzung des Imparitätsprinzips. Denn dass Rückstellungen und Teilwertabschreibungen von Steuerpflichtigen in Planungsrechnungen nicht beachtet werden, hat seine Ursache darin, dass das typischerweise in der betriebswirtschaftlichen (Lehrbuch-)Literatur zu findende „Kapitalwert-Standardmodell“ sich auf planmäßige Abschreibungen beschränkt und Rückstellungen sowie Teilwertabschreibungen unberücksichtigt lässt.¹⁰ Mit anderen Worten: Empirische Steuerwirkungen im Sinne *Wagners* können hinsichtlich Rückstellungen und Teilwertabschreibungen mangels fehlender Empfehlungen der Betriebswirtschaftslehre überhaupt nicht entstehen.

Aus diesen angeführten Gründen wird Investitionsneutralität deshalb zur Messung von Steuerwirkungen als nicht geeignet angesehen. Erwünschte Investitionswirkungen werden somit als Zielsetzung für die steuerliche Gewinnermittlung und als Begründung für eine stärkere Orientierung an IAS/IFRS abgelehnt.

2.4. *Abgeschwächte Entscheidungsneutralität*

Im Zusammenhang mit der Beurteilung von IAS/IFRS für die steuerliche Gewinnermittlung wird des Weiteren – zumindest implizit – auf die Zielsetzung „abgeschwächte Entscheidungsneutralität“ abgestellt. So vertritt *Spengel* (*Spengel, 2004, S. 135, Spengel, 2006, S. 682*), die Position, das Leistungsfähigkeitsprinzip fordere eine Gleichbehandlung der Einkunftsarten. Der Gesetzgeber habe eine Wertentscheidung zu treffen, ob er einen Vermögensvergleich oder eine Einnahmenüberschussrechnung als adäquate einheitliche Einkünfteermittlungsmethode für alle Steuerpflichtigen ansehe. Da ein Vermögensvergleich für alle Steuerpflichtigen aus Gründen der Einfachheit und Praktikabilität nicht realisierbar sei, zur Erhaltung des Anfangsvermögens auf eine Periodisierung nicht vollständig verzichtet werden könne, könnte eine Annäherung der Einkünfteermittlungsmethoden in einem stärker an Zahlungen orientierten Vermögensvergleich beziehungsweise einer modifizierten Einnahmenüberschussrechnung bestehen. Beispielsweise spricht sich *Spengel* (*Spengel, 2004, S. 136 f.*) für ein Prinzip der Barrealisation aus, demzufolge ein Ertrag erst mit dem Zahlungseingang realisiert ist. *Spengel* (*Spengel, 2004, S. 138 f., Spengel 2006, S. 683*) stellt explizit heraus, im Vergleich zur Steuerbilanz nach geltendem Recht führe eine IAS/IFRS-basierte Besteuerung weder zu einer verbesserten Messung steuerlicher Leistungsfähigkeit noch zu erhöhter Neutralität. Vielmehr liege der Vorzug einer IAS/IFRS-Orientierung darin, dass eine einheitliche europäische Steuerbasis geschaffen werden könne. Allerdings beschränkt sich *Spengel* (*Spengel, 2004, S. 135 f.*) nicht auf diese Zielsetzung, denn er rekurriert hinsichtlich der „Notwendigkeit der Erhaltung eines Anfangsvermögens“ sowie der „Barrealisation“ auf die Gewinnermittlungskonzeption von *Schneider*. Dabei ist jedoch zu berücksichtigen, dass *Schneider* diese Gewinnermittlungskonzeption aus der Zielsetzung „abgeschwächte Entscheidungsneutralität“ ableitet. Diese Zielsetzung übernimmt *Spengel* damit zumindest implizit. Hingegen knüpft *Rolf Uwe Fülbier* (*Fülbier, 2006, S. 233*) bei seinem mehrdimensionalen Beurteilungsrahmen explizit an die Deutung der Investitionsneutralität im Sinne *Schneiders* an, wenn er ausführt: „Auf der Grundlage der hier im Vordergrund stehenden Einkommensbesteuerung soll sich die Investitionsneutralität am kapitaltheoretischen Gewinn als

Bezugsmodell ... in einer realitätsnäheren, im modelltheoretischen Anspruchsgehalt deutlich reduzierten, eher heuristischen Deutung orientieren“.

Schneider spricht sich gegen Entscheidungsneutralität zur Erreichung von Allokationseffizienz im Sinne der allgemeinen Gleichgewichtstheorie und damit gegen ein neoklassisch fundiertes Wirtschaftsordnungsverständnis aus. Vielmehr vertritt *Schneider* (Schneider, 1995, S. 1-24, Schneider, 1997a, S. 42-46, Schneider, 2001, S. 323 f., 370-378, 452-465, Schneider, 2002, S. 102 f., 255-274) ein evolutorisches Wirtschaftsordnungsverständnis. Gleichwohl strebt auch *Schneider* Entscheidungsneutralität an. Entscheidungsneutralität komme aber als Zielsetzung nur abgeschwächt in der Form zum Tragen, dass nachweisbare, durch einzelne Steuerrechtssetzungen hervorgerufene Entscheidungsverzerrungen zu vermeiden seien. Übergeordnete Zielsetzung der Besteuerung sei die Gerechtigkeit der Besteuerung in Form einer auf natürliche Personen bezogenen horizontalen und vertikalen Gerechtigkeit. Diese gehe der (abgeschwächten) Entscheidungsneutralität vor: „Wenn mehrere Gestaltungen der Bemessungsgrundlagen im Hinblick auf ethische Normen für die Verteilungsfolgen der Besteuerung gleich geeignet erscheinen, ist jene Regelung vorzuziehen, die bei vernünftigen Steuerpflichtigen geringere Entscheidungswirkungen auslöst“ (Schneider, 2003, S. 657, Schneider, 1997b, S. 239, 287, 333 f., Schneider, 2002, S. 103, 231-239).

Betrachtet man diese Zielsetzung *Schneiders* stellt sich die Frage, wie die Verringerung von Entscheidungswirkungen festgestellt werden soll. Denn die Ermittlung von Entscheidungswirkungen erfordert einen Maßstab Entscheidungsneutralität. Dieser Maßstab ist jedoch, so wurde anhand des Eichstrichs Investitionsneutralität deutlich, problematisch. Investitionsneutralität beziehungsweise Entscheidungsneutralität der Besteuerung allgemein ist an die Annahmen über die Sicherheit beziehungsweise stochastische Unsicherheit gebunden, die in realen Entscheidungssituationen nicht zutreffen. Ebenso wenig lässt sich mithilfe eines vollkommenen und vollständigen Kapitalmarktes Illiquidität erklären. *Schneider* stellt selbst heraus, dass ein Gleichgewicht in der realen Welt aufgrund einer realistischeren Form der Unsicherheit, das heißt einer über stochastische Unsicherheit hinausgehenden Unsicherheit, nicht erreichbar ist. Überdies verneint *Schneider* auch eine Tendenz zum Gleichgewicht, so wie sie von *Friedrich A. von Hayek* (von Hayek, 1969, S. 166-170) vorgetragen wurde. Obwohl nach *Schneider* (Schneider, 2001, S. 450-467) die Hoffnung besteht, dass die Aufdeckung der mittels Wettbewerb verwirklichten Gewinne und Verluste Ungleichverteilung des Wissens verringere, werde hierdurch keine Tendenz zum allgemeinen Gleichgewicht bewirkt.¹¹

Deshalb ist das Eintreten *Schneiders* für die Verringerung von Entscheidungswirkungen nicht begründet. Vordergründig auf ein evolutorisches Wirtschaftsordnungsverständnis rekurrierend, greift *Schneider* implizit auch auf ein neoklassisches Wirtschaftsverständnis zurück. *Schneider* (Schneider, 2006, S. 273 f.) selbst distanziert sich in jüngeren Veröffentlichungen von dieser Leitlinie. Demzufolge fehlt aber auch dem impliziten Rückgriff *Spengels* und dem expliziten Bezug *Fülbiers* auf die Konzeption *Schneiders* die theoretische Fundierung.

3. Vorschlag hinsichtlich theoretisch fundierter Ziele für die steuerliche Gewinnermittlung

Nach der hier vertretenen Auffassung wird das von *Herzig* vorgetragene Zielbündel ebenso abgelehnt wie die Leitlinien „Investitionsneutralität“, „erwünschte Steuerwirkungen“ und „abgeschwächte Entscheidungsneutralität“. Dann stellt sich allerdings die Frage, welche theoretisch fundierten Ziele Anwendung finden könnten beziehungsweise pointiert formuliert, die Frage, ob überhaupt eine entsprechende Zielsetzung existiert.¹²

Eine *conditio sine qua non* steuerlicher Gewinnermittlung ist eine objektivierte Gewinnermittlungskonzeption. Allerdings lässt sich allein aus der Leitlinie „Objektivierung“ keine steuerliche Gewinnkonzeption herleiten. Beispielsweise handelt es sich sowohl bei der Steuerbilanz nach § 5 Abs. 1 EStG als auch der Einnahmenüberschussrechnung nach § 4 Abs. 3 EStG um objektivierte Bemessungsgrundlagen. Objektivierung hat also lediglich den Charakter einer notwendigen, allerdings nicht hinreichenden Voraussetzung. Ebenso wenig ist die Zielsetzung Gleichmäßigkeit der Besteuerung hinreichend. Grundsätzlich lässt sich das Argument vortragen, dass die unterschiedlichen Einkunftsarten Gleiches reflektieren und deshalb möglichst eine gleiche Einkünfteermittlungsmethode anzuwenden sei. Allerdings ergeben sich hieraus keine Anhaltspunkte dafür, wie diese Einkünfteermittlung inhaltlich auszugestalten ist.

Im Folgenden werden Argumente für drei Leitlinien vorgetragen, die nach der hier vertretenen Auffassung gemeinsam Anwendung finden sollten. Diese Ziele werden aus übergeordneten Vorstellungen über eine anzustrebende Wirtschaftsordnung¹³ hergeleitet. Das hier vertretene Wirtschaftsordnungsverständnis beinhaltet in Anlehnung an *Schneider* – anders als in der allgemeinen Gleichgewichtstheorie – als vorläufig bewährte erfahrungswissenschaftliche Aussage eine realistischere Form der Unsicherheit, bei der auch nicht in das Entscheidungskalkül einbezogene Zustände eintreten können. Des Weiteren wird Ungleichverteilung des Wissens als eine weitere vorläufig bewährte Tatsachenbehauptung zugrunde gelegt. Bei dem hier vertretenen

Wirtschaftsordnungsverständnis handelt es sich somit um ein evolutorisches Wirtschaftsordnungsverständnis. Auch wenn sich die evolutorische Ökonomik durch Heterogenität auszeichnet, verbindet ihre Vertreter die Kritik an der allgemeinen Gleichgewichtstheorie (Bünstorf, 2002, S. 17-24).¹⁴ Des Weiteren werden – wie auch bei einem neoklassischen Wirtschaftsordnungsverständnis – Unternehmen in einer individualistischen Sichtweise betrachtet. Danach ist die Unternehmenspolitik abhängig von den Zielen der hinter dem Unternehmen stehenden (potentiellen) Eigenkapitalgeber. Eine individualistische Sichtweise des Unternehmens ist keine Tatsachenbehauptung, sondern eine methodologische Entscheidung. Im Sinne eines methodologischen Individualismus wird unterstellt, dass sich Unternehmen als soziale Erscheinungen nicht unmittelbar, sondern erst über das Handeln einzelner Personen oder Personengruppen erklären lassen.¹⁵

Die *erste* Leitlinie „Berücksichtigung der Relevanz von Liquiditätsproblemen“ resultiert aus der Abgrenzung von Erfahrungstatbeständen zu einem vollkommenen und vollständigen Kapitalmarkt. Unterstellt man eine vor Steuern allokatationseffiziente Gesamtwirtschaft einschließlich vollkommener und vollständiger Kapitalmärkte, haben Liquiditätsprobleme, die bis zur Illiquidität reichen können, keine Bedeutung. In der Modellwelt des vollkommenen und vollständigen Kapitalmarktes ist es beispielsweise unerheblich, ob der steuerliche Unternehmensgewinn mit einem Liquiditätszufluss einhergeht. Jenseits eines vollkommenen und vollständigen Kapitalmarktes ist jedoch nicht mehr gewährleistet, dass ein Unternehmen in Höhe des jeweiligen Unternehmenswertes liquide ist. Zum einen existiert in der realen Welt kein objektiver Unternehmenswert, sondern es bestehen nur – regelmäßig unterschiedliche – subjektive Einschätzungen über den Wert eines Unternehmens. Zum anderen ist ökonomische Illiquidität erst dadurch möglich, dass anders als im vollkommenen und vollständigen Kapitalmarkt dieser bewertungsabhängige Unternehmenswert negativ werden kann. Denn anders als in einem vollkommenen und vollständigen Kapitalmarkt können Gläubiger nicht nur den Marktwert ihrer Gläubigerposition, sondern regelmäßig deren Nominalwert einfordern (R. H. Schmidt, 1980, S. 104-109, Zisowski, 2001, S. 53-59). Dies spricht nach der hier vertretenen Auffassung dafür, dass eine steuerliche Gewinnermittlung Liquiditätsaspekte berücksichtigen sollte.¹⁶ In einer Welt mit unvollkommenen Kapitalmärkten ist es aufgrund möglicher Liquiditätsschwierigkeiten von Bedeutung, wenn die aus einem Unternehmensgewinn resultierende Steuer nicht aus einem entsprechenden Liquiditätszufluss gezahlt werden kann.

Als *zweite* Zielsetzung wird hier in modifizierter Anlehnung an *Schneider* die „Vorteilhaftigkeit von Marktentscheidungen“ angeführt. Dass *Schneider* zu den Kritikern der allgemeinen Gleichgewichtstheorie zählt und ein evolutorisches Wirtschaftsordnungsverständnis vertritt, wurde bereits in Kapitel 2.4 deutlich. „Vorteilhaftigkeit von Marktentscheidungen“ bildet bei *Schneider* (Schneider, 1995, S. 6 f., Schneider, 2001, S. 323 f.) eine Konkretisierung des von ihm favorisierten sozialetischen Subsidiaritätsprinzips: Eine Gesellschaft soll ihren Mitgliedern alles zur selbstverantwortlichen Erledigung überlassen, wozu diese aus eigener Kraft imstande sind. Diese Verpflichtung der Gesellschaft, dem Einzelnen Entscheidungsfreiheit – auch hinsichtlich des Erwerbs und der Verwendung von Einkommen – einzuräumen, ist mit der Verpflichtung des Einzelnen verknüpft, für sich selbst zu sorgen, sofern er dazu in der Lage ist. Für diese Zielsetzung wird hier noch ein weiteres Argument angeführt: Weil kein gesamtwirtschaftlicher Zustand gegenüber einem anderen wohlfahrtsökonomisch dadurch ausgezeichnet ist, dass ein Maximum gesamtwirtschaftlicher Wohlfahrt erreicht wird, ist auf die Qualifizierung bestimmter *gesamtwirtschaftlicher Zustände* als Pareto-effizient zu verzichten (Tietzel, 1985, S. 133-136, *Elschen*, 1989, S. 232 f.). Wenn sich aber die Effizienz gesamtwirtschaftlicher Zustände objektiv nicht feststellen lässt, ist es sinnvoll, Entscheidungen den Wirtschaftssubjekten zu überlassen, die von diesen Entscheidungen betroffen sind. Konkretisiert für die Besteuerung heißt dies, dass die Besteuerung einer solchen Entscheidung durch die Betroffenen nicht entgegenwirken sollte. Die Besteuerung sollte also nicht dazu führen, dass andere als die betroffenen Wirtschaftssubjekte entscheiden. Vielmehr sollten dies die betroffenen Wirtschaftssubjekte tun, denn grundsätzlich können nur sie die subjektive Vorteilhaftigkeit ihrer Wahl bestimmen. Überdies ist davon auszugehen, dass sich von der Entscheidung nicht betroffene Entscheidungsträger weniger an der Zielsetzung der Betroffenen, als vielmehr, soweit im Rahmen ihres diskretionären Spielraums möglich, an ihrer eigenen Zielsetzung orientieren. Solche Principal-Agent-Beziehungen und daraus resultierende Konflikte (Jensen/Meckling, 1976, 312-330) sollen durch die Besteuerung weder hervorgerufen noch verschärft werden.

„Vorteilhaftigkeit von Marktentscheidungen“ meint damit also nicht, dass die Entscheidung eines Individuums vor Steuern durch die Besteuerung nicht verzerrt werden sollte. Dies wäre der Fall, wenn ein Wirtschaftssubjekt nach Steuern eine andere Entscheidung als vor Steuern treffen würde.¹⁷ Die Problematik einer solchen Interpretation der „Vorteilhaftigkeit von Marktentscheidungen“ besteht darin, dass *die objektiv vorteilhafte und damit rationale Entscheidung* in einer Welt mit realistischerer Form der Unsicherheit nicht existiert¹⁸: „Nur in stark vereinfachen-

den Modellen des neoklassischen Typs ist das vom repräsentativen Akteur abweichende Individualverhalten als ein Ausdruck für ökonomisch nicht-rationales Verhalten der Wirtschaftssubjekte interpretierbar.“ In evolutionstheoretischer Perspektive begründet die Verhaltensheterogenität hingegen „eine entscheidende Triebfeder für die wirtschaftliche Entwicklung: Homogenes Verhalten im Sinne des optimal handelnden repräsentativen Akteurs ist in dieser Sicht überhaupt nicht so vorteilhaft, wie dies die neoklassische Theorie vom Pareto-effizienten Allokationsoptimum glauben läßt.“ (Erdmann, 1993, S. 122). Deshalb wird hier unter „Vorteilhaftigkeit von Marktentscheidungen“ verstanden, dass das Treffen von Entscheidungen durch den betroffenen Einzelnen (durch den Markt) gefördert und das Entstehen oder Verschärfen von Principal-Agent-Beziehungen durch die Besteuerung verhindert werden soll. Der Unterschied zwischen diesen beiden Explikationen „Vorteilhaftigkeit von Marktentscheidungen“ zeigt sich beispielsweise bei einer im Vergleich zur Gewinnausschüttung bzw. Entnahme niedrigeren Thesaurierungsbesteuerung: In einer neoklassischen Perspektive ist es möglich, dass die im Vergleich zur Ausschüttungsbesteuerung niedrigere Thesaurierungsbesteuerung die objektiv vorteilhafte Ausschüttungsentscheidung im Vor-Steuerfall in eine Thesaurierungsentscheidung im Nach-Steuerfall verzerrt (Schreiber, 2006, S. 17 f.). In der Perspektive der angestrebten Zielsetzung „Vorteilhaftigkeit von Marktentscheidungen“ wäre ein niedriger Thesaurierungssatz erst problematisch, wenn sich Unternehmenseigner aufgrund der Besteuerung für eine Thesaurierung entscheiden und wenn andere Unternehmenseigner von dieser Entscheidung mitbetroffen sind. Dies wäre gegeben, wenn die Thesaurierungsentscheidung einzelner Unternehmenseigner – so wie es bei entsprechenden Mehrheitsverhältnissen bei Kapitalgesellschaften möglich ist – auch für andere Unternehmenseigner verbindlich wäre.

Als *dritte* Leitlinie „Förderung der Variationsfähigkeit“ wird hier ein Kriterium übernommen, das in der evolutorischen Ökonomik diskutiert wird. Ein wesentlicher kritischer Einwand der evolutorischen Ökonomik gegenüber der neoklassischen Gleichgewichtstheorie lautet, dass diese nicht in der Lage ist, technologischen Wandel durch Innovationen endogen zu erklären (Witt, 1987, S. 9-13, Nowak, 1999, S. 192, Bünstorf, 2002, S. 18). Im Konkurrenzgleichgewicht hat kein Anbieter den Anreiz, Ausgaben für Forschung und Entwicklung zu tätigen, weil keine Möglichkeit besteht, innovative Vorsprungsgewinne abzuschöpfen (Voßkamp, 2002, S. 438). Die evolutorische Ökonomik ist primär eine positive Analyse (Voßkamp, 2002, S. 448). Die Ausgestaltung einer anzustrebenden Wirtschaftsordnung findet weniger Beachtung. Allerdings bringt *Rainer Voßkamp* (Voßkamp, 2002, S. 449 f., 453) als Wohlfahrtskriterium der evolutorischen Ökonomik die

„Förderung der Variationsfähigkeit“ in die Diskussion ein. Begründet wird dieses Wohlfahrtskriterium folgendermaßen: Es wird angenommen, das Überleben der Menschheit erfordere die Evolution von Produkten und Institutionen. Denn der gegenwärtige Ressourcenverbrauch und der dabei entstehende Abfall gewährleiste dies nicht. Evolution bestehe aus Variation und Selektion. Mithin sei Variation notwendig. Dies bedeutet nicht, dass jede Neuerung mit Fortschritt verbunden ist. Eine solche Behauptung ist allein schon deshalb unangemessen, weil in einer evolutorischen Welt ein Kriterium zur Fortschrittsmessung fehlt. Vielmehr wird die Förderung der Variationsfähigkeit an sich als anzustrebende Leitlinie verstanden.¹⁹ Die Besteuerung würde einer solchen Zielsetzung genügen, wenn sie ebenfalls Anreize zu Forschung und Entwicklung setzt oder zumindest diesen nicht entgegen steht. Dabei ist es denkbar, dass diese Förderung in Konflikt mit der Leitlinie „Vorteilhaftigkeit von Marktentscheidungen“ treten kann.

4. Grundzüge einer zieladäquaten steuerlichen Gewinnermittlung

In Kapitel 3 wurden Argumente für die Leitlinien „Relevanz von Liquiditätsproblemen“, „Vorteilhaftigkeit von Marktentscheidungen“ und „Förderung der Variationsfähigkeit“ vorgetragen. Hierbei handelt es sich um Elemente einer evolutorischen Wirtschaftsordnung, denen die Besteuerung nach der hier vertretenen Auffassung genügen sollte. Im Anschluss stellt sich nun die Frage, welche Konsequenzen sich aus diesen Zielsetzungen für die steuerliche Gewinnermittlung ergeben. Zunächst ist zu berücksichtigen, dass sich aus den vorgelegten Zielen – anders als aus der Leitlinie Investitionsneutralität – keine Gewinnermittlungskonzeption im strengen Sinne deduzieren lässt. Es werden lediglich Argumente angeführt, die für oder gegen die Vereinbarkeit ausgewählter IAS/IFRS bzw. ausgewählter Vorschriften der geltenden Steuerbilanzkonzeption des deutschen Einkommensteuerrechts mit diesen Leitlinien sprechen.

Die Zielsetzung „Relevanz von Liquiditätsproblemen“ spricht für eine liquiditätsnahe steuerliche Gewinnermittlung. Allerdings lässt sich aus dieser Zielsetzung nicht ableiten, dass das Realisationsprinzip besser als Barrealisationsprinzip formuliert werden sollte.²⁰ Ebenso wäre eine umsatzbasierte Realisation, so wie sie in IAS 18.14 und in der steuerlichen Gewinnkonzeption des geltenden Rechts (Weber-Grellet, 2007, § 5, Rz. 79) – mit Unterschieden im Detail – verankert ist, möglich. Eine umsatzbasierte Realisation impliziert zwar keinen unmittelbaren Zahlungsmittelzufluss, grundsätzlich sind Forderungen jedoch liquidisierbar, „und zwar im allgemeinen entschieden leichter als die Liquidisierung der im Zuge des Forderungszugangs abgehenden Vermögensgegenstände“ (Moxter, 2003, S. 41). Offensichtlich ist jedoch, dass eine nicht ausschließlich umsatzbasierte Gewinnermittlung, so wie sie beispielsweise IAS 39.46, 48

mit der Fair Value-Bewertung für bestimmte Finanzinstrumente vorsieht, dieser Leitlinie widerspricht. Aus der Berücksichtigung der Relevanz von Liquiditätsproblemen können des Weiteren Argumente für eine imparitätische Gewinnermittlung angeführt werden. In der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre wird häufig die Auffassung vertreten, der Verzicht auf das Imparitätsprinzip sei möglich, sofern ein unbeschränkter Verlustausgleich oder zumindest ein verzinslicher Verlustrück- und -vortrag vorgesehen sei (Schneider, 1997b, S. 282-284, Spengel, 2004, S. 136 f.) Selbst wenn ein unbeschränkter Verlustausgleich in dem Sinne existierte, dass eine negative Bemessungsgrundlage unabhängig vom vorhandenen Verlustverrechnungspotential zu Steuereinzahlungen führen würde, nimmt diese Sichtweise implizit eine auf die Rentabilität beschränkte – also eine Liquiditätsaspekte außer Acht lassende – Perspektive vor dem Hintergrund eines vollkommenen und vollständigen Kapitalmarktes ein: Der Zeitpunkt der Steuerzahlung ist dann irrelevant, weil keine Zinseffekte entstehen. Der Zeitpunkt der Steuerzahlungen ist auch dann irrelevant, wenn zwar kein unbeschränkter Verlustausgleich, aber ein verzinslicher Verlustrück- und -vortrag kodifiziert und soweit gewährleistet ist, dass Verluste ausgeglichen werden. Jenseits eines vollkommenen und vollständigen Kapitalmarktes ist der Zeitpunkt der Steuerzahlung hingegen unter Liquiditätsaspekten relevant.²¹ Es ist nicht gewährleistet, dass der Steuerpflichtige in Höhe seiner Steuerzahlung liquide ist: Steuerwirksame Verluste lägen erst bei einer Auszahlung vor. Beziehen Gläubiger des Steuerpflichtigen jedoch noch nicht als Auszahlung realisierte, aber zu erwartende Verluste bereits in die Entscheidung über eine Kreditvergabe oder -prolongation ein, kann die Steuerzahlung zu Liquiditätsproblemen führen. Eine Ausnahme bestünde lediglich dann, wenn die steuerliche Gewinnermittlung insgesamt als Zahlungsrechnung ausgestaltet wäre. Dies würde voraussetzen, dass das Realisationsprinzip als Barrealisationsprinzip formuliert und jede Anschaffungsauszahlung sofort steuerwirksam verrechnet würde. Im Folgenden wird jedoch deutlich werden, dass eine solche Sofortabschreibung gegen die zweite Leitlinie „Vorteilhaftigkeit von Marktentscheidungen“ verstößt. Die Argumente für eine imparitätische Gewinnermittlungskonzeption lassen allerdings noch keine Aussage darüber zu, wann Verluste entstanden und somit steuerwirksam sind. Es wird aber deutlich, dass die Passivierungspflicht bestimmter Drohverlustrückstellungen nach IAS 37.66-68 der Zielsetzung „Relevanz von Liquiditätsproblemen“ eher entspricht als das Passivierungsverbot für Drohverlustrückstellungen nach § 5 Abs. 4a EStG.

Aus der Zielsetzung „Vorteilhaftigkeit von Marktentscheidungen“ resultiert für die steuerliche Gewinnermittlung, dass Principal-Agent-Konflikte durch die Besteuerung weder hervorgerufen

noch verschärft werden sollen. Denkbar sind hier zum einen Konflikte zwischen Anteilseignern und Managern sowie zwischen Anteilseignern und Managern einerseits und Gläubigern andererseits. Zum anderen sind Konflikte zwischen dem betrachteten Unternehmen und anderen Steuerpflichtigen möglich. Aus der Zielsetzung „Vorteilhaftigkeit von Marktentscheidungen“ lassen sich Argumente für die Periodisierung von Anschaffungsauszahlungen anführen: Eine Sofortabschreibung von Anschaffungsauszahlungen könnte Eigner/Gläubiger-Konflikte verschärfen und Konflikte zu anderen Steuerpflichtigen entstehen lassen. Dies gilt zumindest dann, wenn der zusätzliche Gewinn in Höhe des ersparten Steueraufwands unmittelbar oder mittelbar an natürliche Personen ausgeschüttet beziehungsweise von diesen entnommen würde, die für die Verbindlichkeiten der Gesellschaft nicht unbeschränkt haften. Denn dann bestünde das Risiko, dass die zukünftige Steuerzahlung entweder die Werthaltigkeit der Gläubigerposition beeinträchtigt oder aufgrund eines Steuerausfalls andere Steuerpflichtige schädigt. Eine solche Ausschüttung wäre nur möglich, sofern diese nicht durch passive latente Steuern gesperrt wäre. Ist hingegen eine solche Ausschüttungssperre vorgesehen, können sowohl Manager/Eigner- als auch Eigner/Gläubiger-Konflikte entstehen: Die durch den ersparten Steueraufwand in Verbindung mit einer Ausschüttungssperre entstandene zusätzliche Liquidität gibt den Managern/Eignern die Möglichkeit zu Investitionen, denen Gläubiger aufgrund des Risikos nicht zugestimmt hätten. Ebenso ist es denkbar, dass Manager Investitionsentscheidungen treffen, die nicht im Interesse der Anteilseigner sind. Diesen wurde durch die Ausschüttungssperre die Entscheidung zwischen der Wiederanlage des Gewinns in die Gesellschaft und einer Alternativanlage entzogen.²² Die Zielsetzung „Vorteilhaftigkeit von Marktentscheidungen“ spricht damit gegen eine Kassenrechnung und für die Periodisierung von Anschaffungsauszahlungen, so wie sie nach dem Framework 47 der IAS und auch nach der Steuerbilanzkonzeption des geltenden Rechts gemäß § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG in Verbindung mit § 247 Abs. 1 HGB vorgesehen ist.

Aus der Zielsetzung „Vorteilhaftigkeit von Marktentscheidungen“ resultiert des Weiteren eine Eingrenzung des Imparitätsprinzips. So setzt eine uneingeschränkte Steuerwirksamkeit von Verlusten möglicherweise Anreize, Verluste bewusst – beispielsweise in Form überhöhter Anschaffungskosten oder in Form kalkulierter Verlustprodukte – in Kauf zu nehmen, weil sie zumindest partiell von anderen Steuerpflichtigen mitgetragen werden. Anders als die IAS/IFRS sieht hier die geltende Steuerbilanzkonzeption Einschränkungen für die Steuerwirksamkeit solcher Verluste vor (Glanegger, 2007, § 6, Rz. 237). Aus der Leitlinie „Vorteilhaftigkeit von Marktentscheidungen“ lässt sich als weitere Eingrenzung des Imparitätsprinzips eine restriktive

Handhabung bestimmter Umweltschutzrückstellungen, insbesondere von Entsorgungsrückstellungen, begründen. Nur restriktive Passivierungsvoraussetzungen, die wie IAS 37.10, 37.17, 37.21 und das geltende Steuerbilanzrecht (Weber-Grellet, 2007, § 5, Rz. 550 „Umweltschutz und Umweltschäden“) an eine Sanktionsbewehrung des Gesetzes beziehungsweise wie IAS 37.21 an eine öffentliche Erklärung des Unternehmens hinsichtlich der Entsorgung oder wie das geltende Steuerrecht an einen Verwaltungsakt oder eine Verfügung der Behörde anknüpfen, verhindern, dass der Anreiz gesetzt wird, die Entsorgungsmaßnahme zu Lasten anderer Steuerpflichtiger hinauszuschieben.²³

Aus der Leitlinie „Förderung der Variationsfähigkeit“ folgt, dass die Besteuerung Forschung und Entwicklung zumindest nicht behindern soll. Räumt man solchen Neuerungen den Stellenwert ein, wie das Vertreter der evolutorischen Ökonomik tun, wird man für eine uneingeschränkte Sofortabzugsfähigkeit von Forschungs- und Entwicklungsaufwendungen eintreten und sich gegen ihre Aktivierung in den Herstellungskosten aussprechen.²⁴ Und zwar selbst dann, wenn man gleichwohl die Gefahr erkennt, dass durch eine Sofortabzugsfähigkeit unter Umständen die beschriebenen Konflikte entstehen können, insbesondere auch die bewusste Inkaufnahme von Verlusten gefördert wird. Eine Differenzierung – wie sie IAS 38.52-59 vorsieht – zwischen einer grundsätzlichen Aktivierungspflicht für originäre immaterielle Vermögenswerte in der Entwicklungsphase und einem Aktivierungsverbot für originäre immaterielle Vermögenswerte, die der Forschungsphase zuzuordnen sind, widerspricht dieser Leitlinie.

Geht man von einem evolutorischen Wirtschaftsordnungsverständnis und daraus hergeleiteten Zielen der Besteuerung aus, lassen sich somit für einige der ausgewählten IAS/IFRS, insbesondere aber für die Steuerbilanzkonzeption des geltenden deutschen Rechts in ihren Grundzügen Argumente anführen.

5. Ergebnis

Die Frage nach einer „betriebswirtschaftlich adäquaten“ steuerlichen Gewinnermittlung wird in jüngerer Zeit im Zusammenhang mit dem Vorschlag, IAS/IFRS als „Starting Point“ für die steuerliche Gewinnermittlung zu wählen, erneut umfassend diskutiert. IAS/IFRS als „Starting Point“ für die steuerliche Gewinnermittlung bedeutet, die Entwicklung eines eigenständigen Steuerbilanzrechts, das sich – soweit dies möglich und sinnvoll ist – an IAS/IFRS orientiert. Die Frage, welche Vorschriften für die steuerliche Gewinnermittlung geeignet sind, kann nur in Relation zu

ausgewählten Zielen der Besteuerung beantwortet werden. Diese Ziele der Besteuerung werden aus dem zugrunde gelegten Wirtschaftsordnungsverständnis abgeleitet.

In diesem Beitrag wurden Argumente sowohl gegen das von *Herzig* vorgetragene Zielbündel, das die Ziele „Rechtsstaatsprinzip“, „Eigentumsgarantie“, „Gleichheitsgrundsatz“ und „Allokationseffizienz“ impliziert als auch gegen die Leitlinien „Investitionsneutralität“, „erwünschte Investitionswirkung“ und „abgeschwächte Entscheidungsneutralität“ und das dabei vorherrschende neoklassische Wirtschaftsordnungsverständnis vorgetragen. Vielmehr wird ein evolutorisches Wirtschaftsordnungsverständnis vertreten. Dieses Wirtschaftsordnungsverständnis legt als erfahrungswissenschaftliche Aussage eine über stochastische Unsicherheit hinausgehende Form der Unsicherheit, bei der auch nicht in das Entscheidungskalkül einbezogene Zustände eintreten können, zugrunde. Überdies wird Ungleichverteilung des Wissens als vorläufig bewährter Erfahrungstatbestand unterstellt. Aus diesem Wirtschaftsordnungsverständnis und in Verbindung mit einem individualistischen Unternehmensverständnis werden neben der notwendigen, aber nicht hinreichenden Zielsetzung „Objektivierung“ als Leitlinien der Besteuerung „Relevanz von Liquiditätsproblemen“, „Vorteilhaftigkeit von Marktentscheidungen“ und „Förderung der Variationsfähigkeit“ vorgeschlagen.

Eine diesen Zielen genügende steuerliche Gewinnermittlung ist durch folgende grundlegende Vorschriften charakterisiert: Die Gewinnrealisation sollte liquiditätsnah, also zumindest umsatzbasiert ausgestaltet sein. Eine Fair Value-Bewertung würde der Zielsetzung „Relevanz von Liquiditätsproblemen“ widersprechen. Des Weiteren sprechen Argumente für eine imparitätische Gewinnermittlung und zwar selbst dann, wenn ein unbeschränkter Verlustausgleich oder ein verzinslicher Verlustvor- und -rücktrag vorgesehen wäre. Allerdings sollte das Imparitätsprinzip dahingehend eingeschränkt werden, dass Anreize, Verluste bewusst in Kauf zu nehmen, vermieden werden. Ebenso sprechen Argumente für eine restriktive Handhabung bestimmter Umweltschutzrückstellungen. Schließlich sollten Anschaffungsauszahlungen nicht sofort abgeschrieben, sondern periodisiert werden. Allerdings gilt bezüglich der Aktivierungspflicht von Vermögensgegenständen die Einschränkung, dass Forschungs- und Entwicklungskosten abzugsfähig sein sollten.

Es wird deutlich, dass sowohl einige der ausgewählten IAS/IFRS, insbesondere aber die geltende steuerliche Gewinnermittlung in ihren Grundzügen den aus einem evolutorischem Wirtschaftsordnungsverständnis hergeleiteten Zielen entsprechen. Die Ableitung einer theoretisch fundierten

detaillierten steuerlichen Gewinnermittlungskonzeption würde in einem nächsten Schritt erfordern, sämtliche in verschiedenen Konzeptionen – beispielsweise in den IAS/IFRS oder in der steuerlichen Gewinnermittlung verschiedener Rechtsordnungen – existierende Bilanzierungs- und Bewertungsvorschriften im Hinblick auf ihre (größere) Zieladäquanz zu überprüfen.

Anmerkungen

- ¹ Siehe zur Angabe von Zwecken als Voraussetzung für die Entwicklung eines Rechnungslegungskonzepts auch Streim/Bieker/Leippe, 2001, S. 178.
- ² Herzig, 2004, S. 23, führt aus, das ökonomische Neutralitätsprinzip könne nicht als „alleinige Deduktionsbasis“ herangezogen werden.
- ³ *Wagner* vertritt diese These in Anlehnung an Kahle, 2002, S. 183 f., der sich allerdings genau gegen diese Deutung ausspricht.
- ⁴ Implizit räumt das auch *Wagner*, 1995, S. 736, ein.
- ⁵ Siehe zur Herausstellung dieser Unsicherheitsproblematik *Schneider*, 1995, S. 1, *Schneider*, 1997a, S. 42-46, *Schneider*, 2001, S. 370-378, 469, 490, 1030, *Schneider*, 2006, S. 268 f., und bereits *Schneider*, 1987, S. 1-6, 467-474, 496-517, siehe auch *Watkins*, 1978, S. 29-87, insbesondere S. 64 f., *Tietzel*, 1985, insbesondere S. 172-177, und – wenn auch mit anderen Konsequenzen – *Schreyögg*, 1991, S. 266-268.
- ⁶ Im Schrifttum der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre wird Entscheidungsneutralität als geeigneter Eichstrich angesehen, ohne dass Entscheidungsneutralität unbedingt postuliert wird (*König/Wosnitza*, 2004, S. 2, 141 f.). Diese Eichstrich-Idee geht zurück auf *Schneider* (siehe beispielsweise *Schneider*, 2002, S. 97-121, siehe aber kritisch *Schneider*, 2006, S. 273 f.
- ⁷ *Wagner*, 2002, S. 1885 f., spricht aber bezogen auf internationale Rechnungslegungsvorschriften von einer weniger vorsichtigen Gewinnermittlung.
- ⁸ Siehe zur Problematik der Theoriebeladenheit *Schmiel*, 2005, S. 143-145.
- ⁹ Siehe bereits Kapitel 2.2.
- ¹⁰ Siehe beispielsweise *König/Wosnitza*, 2004, S. 46. Siehe explizit zur fehlenden modelltheoretischen Berücksichtigung *Schwenk*, 2003, S. 16.
- ¹¹ Siehe zur Kritik an dieser Gleichgewichtstendenz auch *Tietzel*, 1985, S. 132-137.
- ¹² Dies verneint *Wagner*, 2005c, S. 624 f.
- ¹³ Siehe noch einmal oben S. 3, und noch einmal *Streim/Bieker/Leippe*, 2001, S. 178.
- ¹⁴ Siehe zu einer Darstellung des Forschungsprogramms *Witt*, 1987, S. 9-30, *Nowak*, 1999, S. 191-232, siehe aber *Erdmann*, 1993, S. 4-7, der auf eine Erweiterung, nicht auf eine Ersetzung des neoklassischen Gleichgewichtsprinzips abzielt.
- ¹⁵ Siehe zum Unternehmensverständnis in der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre, *Wagner*, 2000b, S. 112 f., *Schneider*, 2006, S. 264-267. Siehe zum methodologischen Individualismus von *Hayek*, 1976, S. 15 f., und *Popper*, 1992, S. 108.

- ¹⁶ Siehe zu diesem Postulat bereits Schneider, 1997b, S. 280.
- ¹⁷ Diese Auffassung vertritt beispielsweise in marktprozessorientierter Perspektive Elschen 1989, S. 217-220, 232-243, 280-285, 310-312.
- ¹⁸ Siehe auch Watkins, 1978, S. 30, 35, 44, 64 f.
- ¹⁹ Siehe auch Nowak, 1999, S. 222 f. Siehe zu einer differenzierteren Betrachtung einer innovationsorientierten Politik Erdmann, 1993, S. 217-219. Siehe zu einem Effizienzverständnis, das ebenfalls die Bereitschaft zu Innovationen umfasst, North, 1992, S. 96.
- ²⁰ So aber Schneider, 1997b, S. 279-281, und ihm folgend Spengel, 2004, S. 136.
- ²¹ Insoweit ist es inkonsistent, wenn *Schneider* einerseits für ein Barrealisationsprinzip eintritt, andererseits aber im Hinblick auf das Imparitätsprinzip Liquiditätsaspekte vernachlässigt.
- ²² Siehe kritisch zu Ausschüttungssperren Schneider, 1997b, S. 587-589.
- ²³ Siehe zu dieser Problematik bereits Elschen/Wolf, 1997, S. 132-136.
- ²⁴ Siehe aber Erdmann, 1993, S. 218, nach dessen Auffassung innovative Akteure zwar den Schutz einer Risikovorsorge genießen sollten, ohne aber jegliche Verantwortung ihres Tuns auf die Allgemeinheit abwälzen zu können.

Literaturverzeichnis

- Albert, Hans* (1991): Traktat über kritische Vernunft, 5. Aufl., Tübingen.
- Bünstorf, Guido* (2002): Perspektiven des Wandels und Perspektiven evolutorischer Ökonomik, in: Perspektiven des Wandels, *Lehmann-Waffenschmidt, Marco* (Hrsg.), Marburg, S. 17-36.
- Elschen, Rainer* (1989): Institutionale oder personale Besteuerung von Unternehmensgewinnen?, Hamburg.
- Elschen, Rainer/Wolf, Roland* (1997): Subvention umweltschützender Vorsorgemaßnahmen zum Ausgleich bilanzieller Nachsorgebegünstigungen?, in: Umweltmanagement, *Weber, Jürgen* (Hrsg.), Stuttgart, S. 125-157.
- Erdmann, Georg* (1993): Elemente einer evolutorischen Innovationstheorie, Tübingen.
- Fülbier, Rolf Uwe* (2006): Systemtauglichkeit der International Financial Reporting Standards für Zwecke der steuerlichen Gewinnermittlung, in: Steuer und Wirtschaft 2006 (83. Jg.), S. 228-242.
- Glanegger, Peter* (2007): § 6 EStG, in: Einkommensteuergesetz, *Schmidt, Ludwig* (Hrsg.), 25. Aufl., München.
- Hayek, Friedrich A. von* (1969): Rechtsordnung und Handelsordnung, in: Freiburger Studien, Tübingen, S. 161-198.
- Hayek, Friedrich A. von* (1976): Wahrer und falscher Individualismus, in: Individualismus und wirtschaftliche Ordnung, 2. Aufl., Salzburg, S. 9-48.
- Herzig, Norbert* (2004): IAS/IFRS und steuerliche Gewinnermittlung, Düsseldorf.

- Jensen, Michael C./Meckling, William H.* (1976): Theory of the firm: Managerial behavior, agency costs and ownership structure, in: *Journal of Financial Economics* (Vol. 3), S. 305-360.
- Kahle, Holger* (2002): Maßgeblichkeitsgrundsatz auf Basis der IAS?, in: *Die Wirtschaftsprüfung* (55. Jg.), S. 178-188.
- König, Rolf* (1997): *Wirtschaftliche Effizienz und Steuerreformen*, Heidelberg 1997.
- König, Rolf/Wosnitza, Michael* (2004): *Betriebswirtschaftliche Steuerplanungs- und Steuerwirkungslehre*, Heidelberg.
- Moxter, Adolf* (2003): *Grundsätze ordnungsgemäßer Rechnungslegung*, Düsseldorf.
- North, Douglass C.* (1992): *Institutionen, institutioneller Wandel und Wirtschaftsleistung*, Tübingen.
- Nowak, Klaus* (1999): *Ökonomik, Erkenntnisfortschritt und theoretische Integration*, Köln .
- Nutzinger, Hans G.* (1999): Theoriebildungen im 20. Jahrhundert. In: *Handbuch der Wirtschaftsethik Band I*, *Korff, Wilhelm* (Hrsg.), Gütersloh, S. 461-482
- Popper, Karl R.* (1992): *Die offene Gesellschaft und ihre Feinde II*, 7. Aufl., Tübingen.
- Schmidt, Reinhard H.* (1980): *Ökonomische Analyse des Insolvenzrechts*, Wiesbaden.
- Schmiel, Ute* (2005): *Rechtskritik als Aufgabe der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre*, Berlin.
- Schneider, Dieter* (1987): *Allgemeine Betriebswirtschaftslehre*, 3. Aufl., München.
- Schneider, Dieter* (1995): *Betriebswirtschaftslehre Band 1, Grundlagen*, 2. Aufl., München.
- Schneider, Dieter* (1997a): *Betriebswirtschaftslehre Band 3, Theorie der Unternehmung*, München.
- Schneider, Dieter* (1997b): *Betriebswirtschaftslehre Band 2, Rechnungswesen*, 2. Aufl., München.
- Schneider, Dieter* (2001): *Betriebswirtschaftslehre Band 4, Geschichte und Methoden der Wirtschaftswissenschaft*, München.
- Schneider, Dieter* (2002): *Steuerlast und Steuerwirkung*, München.
- Schneider, Dieter* (2003): Problemfelder und Methoden des Rechnungswesens allgemein und einer Konzernrechnungslegung als internationale Gewinnsteuerbemessungsgrundlage im besonderen, in: *Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis* (55. Jg.), S. 652-669.
- Schneider, Dieter* (2006): Reform der Unternehmensbesteuerung: Niedrigere Steuersätze für zurückbehaltene Gewinne oder höhere Finanzierung aus Abschreibungen?, in: *Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis* (58. Jg.), S. 262-274.
- Schreiber, Ulrich* (2006): *Allgemeine Unternehmenssteuer oder Duale Einkommensteuer?*, unveröffentlichtes Manuskript zur Frühjahrstagung der Wissenschaftlichen Kommission Betriebswirtschaftliche Steuerlehre im Verband der Hochschullehrer, Frankfurt a. M.
- Schreyögg, Georg* (1991): Der Managementprozeß – neu gesehen, in: *Managementforschung* 1, *Staehe, Wolfgang H./Sydow, Jörg* (Hrsg.), Berlin, S. 255-289.
- Schwenk, Anja* (2003): *Die Wirkungen impliziter Steuervorteile des Bilanzrechts*, Wiesbaden.

Spengel, Christoph (2004): Rechnungslegung nach IFRS – Konsequenzen für die Besteuerung, in: Zeitschrift für Controlling und Management, Sonderheft 2, S. 130-140.

Spengel, Christoph (2006): IFRS als Ausgangspunkt der steuerlichen Gewinnermittlung in der Europäischen Union – Steuerbelastungskonsequenzen im Länder- und Branchenvergleich, in: Der Betrieb (59. Jg.), S. 681-687.

Streim, Hannes/Bieker, Marcus/Leippe, Britta (2001): Anmerkungen zur theoretischen Fundierung der Rechnungslegung nach International Accounting Standards, in: Wolfgang Stützel – Moderne Konzepte für Finanzmärkte, Beschäftigung und Wirtschaftsverfassung, *Schmidt, Hartmut/Ketzel, Eberhart/Prigge, Stefan* (Hrsg.), Tübingen, S. 177-206.

Tietzel, Manfred (1985): Wirtschaftstheorie und Unwissen, Tübingen.

Voßkamp, Rainer (2002): Evolutorische Finanzwissenschaft: Problemstellungen und Lösungsansätze, in: Perspektiven des Wandels, *Lehmann-Waffenschmidt, Marco* (Hrsg.), Marburg, S. 427-456.

Wagner, Franz W. (1989): Die zeitliche Erfassung steuerlicher Leistungsfähigkeit, in: Zeitaspekte in betriebswirtschaftlicher Theorie und Praxis, *Hax, Herbert/Kern, Werner/Schröder, Hans-Horst* (Hrsg.), Stuttgart, S. 261-277.

Wagner, Franz W. (1992): Neutralität und Gleichmäßigkeit als ökonomische und rechtliche Kriterien steuerlicher Normkritik, in: Steuer und Wirtschaft 1992 (69. Jg.), S. 2-13.

Wagner, Franz W. (1995): Leitlinien steuerlicher Rechtskritik als Spiegel betriebswirtschaftlicher Theoriegeschichte, in: Unternehmenstheorie und Besteuerung, Festschrift für Dieter Schneider, *Elschen, Rainer/Siegel, Theodor/Wagner, Franz W.* (Hrsg.), Wiesbaden, S. 724-746.

Wagner, Franz W. (1999): Eine Einkommensteuer muß eine konsumorientierte Steuer sein, in: Einkommen versus Konsum, *Smekal, Christian/Sendlhofer, Rupert/Winner, Hannes* (Hrsg.), Heidelberg, S. 15-35.

Wagner, Franz W. (2000a): Welche Kriterien bestimmen die internationale Wettbewerbsfähigkeit der Methoden steuerlicher Gewinnermittlung?, in: Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis (52. Jg.), S. 183-203.

Wagner, Franz W. (2000b): Unternehmenssteuerreform und Corporate Governance, in: Steuer und Wirtschaft (77. Jg.), S. 109-120.

Wagner, Franz W. (2002): Welche Kriterien sollten die Neuordnung der steuerlichen Gewinnermittlung bestimmen?, in: Betriebs-Berater (57. Jg.), S. 1885-1892.

Wagner, Franz W. (2004): Gegenstand und Methoden betriebswirtschaftlicher Steuerforschung, in: Steuer und Wirtschaft (81. Jg.), S. 237-250.

Wagner, Franz W. (2005a): Kann die Besteuerung vereinfacht werden, wenn die Rechnungslegung komplexer wird?, in: Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis (57. Jg.), S. 528-545.

Wagner, Franz W. (2005b): Steuervereinfachung und Entscheidungsneutralität – konkurrierende oder komplementäre Leitbilder für Steuerreformen?, in: Steuer und Wirtschaft (82. Jg.), S. 93-108.

Wagner, Franz W. (2005c): Zu Meriten und Defiziten der Rechtskritik durch die Steuerwissenschaften, in: Kritisches zur Rechnungslegung und Unternehmensbesteuerung, *Schneider, Dieter/Rückle, Dieter/Küpper, Hans-Ulrich/Wagner, Franz W.* (Hrsg.), Berlin, S. 611-631.

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

Watkins, John W. N. (1978): *Freiheit und Entscheidung*, Tübingen.

Weber-Grellet, Heinrich (2007): § 5 EStG, in: *Einkommensteuergesetz*, *Schmidt, Ludwig* (Hrsg.), 25. Aufl., München.

Wenger, Ekkehard (1983): Gleichmäßigkeit der Besteuerung von Arbeits- und Vermögenseinkünften, in: *Finanzarchiv* (Bd. 41), S. 207-252.

Witt, Ulrich (1987): *Individualistische Grundlagen der evolutorischen Ökonomik*, Tübingen.

Zisowski, Ute (2001): *Grundsätze ordnungsgemäßer Überschuldungsrechnung*, Bielefeld.