

FOM-Edition

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

Betriebswirtschaftliche Fragen zu Steuern, Finanzierung, Banken und Management



Springer Gabler

FOM-Edition

FOM Hochschule für Oekonomie & Management

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

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

Betriebswirtschaftliche Fragen zu Steuern, Finanzierung, Banken und Management

Prof. Dr. Rainer Elschen zum 66. Geburtstag



Springer Gabler



Herausgeber

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

Harald Beschorner
FOM Hochschule für
Oekonomie & Management
Essen, Deutschland

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

Bernd Rolfes
zeb
Münster, Deutschland

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

FOM-Edition

ISBN 978-3-658-16729-5

DOI 10.1007/978-3-658-16730-1

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

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

Springer Gabler

© Springer Fachmedien Wiesbaden GmbH 2017

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

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

Lektorat: Angela Meffert

Gedruckt auf säurefreiem und chlorfrei gebleichtem Papier.

Springer Gabler ist Teil von Springer Nature

Die eingetragene Gesellschaft ist Springer Fachmedien Wiesbaden GmbH

Die Anschrift der Gesellschaft ist: Abraham-Lincoln-Str. 46, 65189 Wiesbaden, Germany



Univ.-Prof. Dr. Rainer Elschen

Grußwort

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Essen, im Frühjahr 2017

Klaus Dieter Braun
Vorsitzender des Stiftungsrats
Gemeinnützige Stiftung BildungsCentrum der Wirtschaft

Vorwort

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Maria Rain
Essen
Münster

im Frühjahr 2017

Inhaltsverzeichnis

Grußwort	VII
Vorwort	XI
Verzeichnis der Beitragsautoren	XVII

Teil I: Betriebswirtschaftliche Steuern 1

1 Für normative Steuerforschung im Bürgerinteresse	3
<i>Theodor Siegel</i>	
2 Zur Problematik der Besteuerung von Veräußerungsgewinnen aus Streubesitzanteilen bei Kapitalgesellschaften	25
<i>Norbert Krawitz</i>	
3 Die Achillesferse des Benford's Law: KMUs	39
<i>Ludwig Mochty</i>	
4 Die Personengesellschaft im Steuerrecht – ein exotisches Wesen	57
<i>Volker Breithecker und Daniela Schomaker</i>	
5 Tricks in der Einkommensbesteuerung?	73
<i>Jochen Sigloch</i>	
6 Ignoranz ökonomischer Wirkungszusammenhänge im Steuerrecht.....	101
<i>Frank Trompeter</i>	
7 Neue Varianten zur institutionalen vs. personalen Besteuerung durch das InvStRefG.....	113
<i>Ralf Klapdor</i>	

Teil II: Finanzierung 129

8 Wachsendes Eigenkapital stärkt Stabilität des deutschen Unternehmenssektors	131
<i>Helmut Rödl und Benjamin Mohr</i>	
9 Industriespezifische Rechnungslegung am Beispiel der Energiewirtschaft	145
<i>Norbert Schwieters</i>	
10 Vergleich von Wertsicherungsstrategien im Kontext innovativer Lebensversicherungsprodukte	157
<i>Antje Mahayni und Rüdiger Kiesel</i>	

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

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

Verzeichnis der Beitragsautoren

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

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

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

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

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

Jorge Becerra The Boston Consulting Group, Santiago, Chile

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

Arindam Bhattacharya The Boston Consulting Group, Gurgaon, Indien

Dr. Michael Borgmann PricewaterhouseCoopers, Hannover, Deutschland

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

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

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

Mailin Dalk Bankhaus Lampe KG, Düsseldorf, Deutschland

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

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

Jonas Dorlöchter Universität Duisburg-Essen, Essen, Deutschland

Lisa Elschen Essen, Deutschland

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

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

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

Dr. Andreas Hammerschmidt Mainz, Deutschland

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

Dr. Claus Kaluza Kaluza Unternehmensberatung, München, Deutschland

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

Christian Manfred Kellner Universität Duisburg-Essen, Essen, Deutschland

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Dr. Benjamin Mohr Creditreform Rating AG, Neuss, Deutschland

Dr. Inga Molenda Universität Münster, Münster, Deutschland

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

Marcel Munsch european center for financial services, Duisburg, Deutschland

Dr. Michael Munsch Creditreform Rating AG, Neuss, Deutschland

Dr. Rajan Nataraajan Anburn University, Anburn, USA

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

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

Daniela Schomaker Mercator School of Management, Duisburg, Deutschland

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

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

Dr. Norbert Schwieters PricewaterhouseCoopers, Düsseldorf, Deutschland

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

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

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

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

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

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

Dr. Sarah Wolff München, Deutschland

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

Teil I

Betriebswirtschaftliche Steuern

Theodor Siegel

Inhaltsverzeichnis

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

1.1 Ein Blick auf die normative Steuerforschung bei Rainer Elschen

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

¹ So die Habilitationsschrift (Elschen 1989).

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

1.2 Ausgangswertungen

1.2.1 Persönliche Leistungsfähigkeit als Basis der Besteuerung

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

1.2.2 Ein Blick auf die betriebswirtschaftliche Rechnungslegungsforschung

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

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

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

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

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

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

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

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

1.3 Defizite der Besteuerung

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

1.3.1 Persönliche Leistungsfähigkeit

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

1.3.2 Leistungsfähigkeitsprinzip vs. Sozialstaatsprinzip

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

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

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

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

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

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

²⁷ Dies entspricht Art. 3 Abs. 1 GG.

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

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

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

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

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

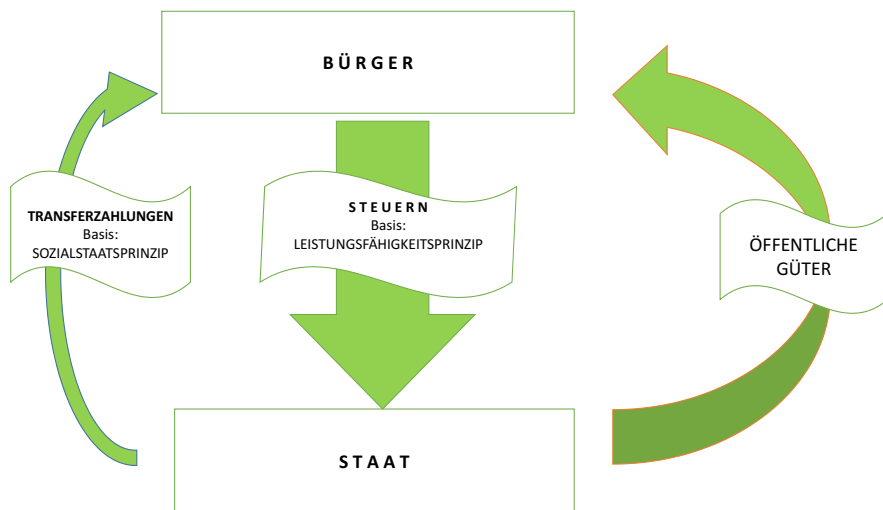


Abb. 1.1 Leistungsfähigkeitsprinzip und Sozialstaatsprinzip in der Beziehung zwischen Bürger und Staat

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

1.3.3 Erbschaftsbesteuerung

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

1.4 Eine staatliche steuerwissenschaftliche Institution als Alternative

1.4.1 Begründung für eine staatliche Institution

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

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

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

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

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

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

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