

Lutz Richter
Stephan Meyering
Karina Sopp (Hrsg.)

Anwendungsorientierte steuerliche Betriebswirtschaftslehre

Rechnungswesen – Steuerarten –
Unternehmensstruktur

Festschrift
zum 65. Geburtstag von
Heinz Kußmaul

Anwendungsorientierte steuerliche Betriebswirtschaftslehre

Rechnungswesen – Steuerarten – Unternehmensstruktur

*Festschrift zum 65. Geburtstag
von Heinz Kußmaul*

Herausgegeben von
Prof. Dr. Lutz Richter
Prof. Dr. Stephan Meyering
Prof. Dr. Karina Sopp

Mit Beiträgen von
Prof. Dr. Michael Anton, Prof. Dr. Alexander Baumeister,
Prof. Dr. Hubertus Baumhoff, Dr. Bela Berens, Prof. Dr. Hartmut Bieg,
Dr. Andreas Bolik, Prof. Dr. Gerrit Brösel, Prof. Dr. Hans Corsten,
Prof. Dr. Martina Corsten, Dr. Christian Delarber, Prof. Dr. Xaver Ditz,
Tobias Ditzler, Dr. Julian M. Egelhof, Prof. Dr. Thomas Egner,
Philipp Engel, Prof. Dr. Dr. h.c. Rudolf Federmann,
Dr. h.c. Hans-Jürgen A. Feyerabend, Prof. Dr. Guido Förster,
Prof. Dr. Christoph Freichel, Prof. Dr. Gudrun Fritz-Schmied,
Manuel Gottfreund, Prof. Dr. Christoph Gröpl, Dr. Ellen Hausteiner,
Prof. Dr. Frank Hechtner, Prof. Dr. Maximilian Herberger,
Prof. Dr. Thomas Hering, Prof. Dr. Klaus Hirschler, Prof. Dr. Reinhold Hölscher,
Dr. Eric Huwer, Prof. Dr. Andy Junker, Prof. Dr. Sabine Kanduth-Kristen,
Prof. Dr. Wolfgang Kessler, Prof. Dr. Axel Kihm, Jérôme Klauck,
Dr. Florian Kloster, Prof. Dr. Alois Paul Knobloch, Prof. Dr. Gerhard Kraft,
Dr. Daniel Licht, Prof. Dr. Peter C. Lorson, Dr. Karsten Lukas,
Prof. Dr. Franz-Jürgen Marx, Prof. Dr. Stephan Meyering,
Prof. Dr. Torsten Mindermann, Dr. Sebastian Mirbach, Dr. Oliver Mock,
Dr. Florian Müller, Prof. Dr. Stefan Müller, Dr. Chantal Naumann,
Prof. Dr. Claudia Neugebauer, Dr. Christoph Niehren, Melanie Nothof,
Prof. Dr. Michael Olbrich, Dr. Carina Ollinger, Prof. Dr. Peter Oser,
Dr. Tim Palm, Dr. h.c. Armin Pfirmann, Prof. Dr. David J. Rapp,
Prof. Dr. Lutz Richter, Dr. Tobias Rühlmann, Patrick Saile,
Prof. Dr. René Schäfer, Marcel Schmeer, Dr. Arne Schnitger, Anna Schumann,
Dr. Christian Schwarz, Prof. Dr. Karina Sopp, Prof. Dr. Andreas Stute,
Prof. Dr. Vassil Tcherveniachki, Dr. Christian Toll, Prof. Dr. Sabine Urnik,
Prof. Dr. Patrick Velte, Dr. Stephan Walochnik, Prof. Dr. Gerd Waschbusch,
Prof. Dr. Wolfgang Wegener, Prof. Dr. Rudolf Wendt, Prof. Dr. Stephan Weth,
Dr. Michael Zabel, Prof. Dr. Christian Zwirner

ERICH SCHMIDT VERLAG

Bibliografische Information der Deutschen Nationalbibliothek

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

Weitere Informationen zu diesem Titel finden Sie im Internet unter

<https://ESV.info/978-3-503-20587-5>

ISBN 978-3-503-20587-5

eBook: ISBN 978-3-503-20588-2

Alle Rechte vorbehalten

© Erich Schmidt Verlag GmbH & Co. KG, Berlin 2022

www.ESV.info

Druck: Hubert & Co., Göttingen



Prof. Dr. Heinz Kußmaul

Vorwort

HEINZ KUBMAUL, einer der großen Steuer-Leute der Betriebswirtschaftslehre, begeht am 1. Januar 2022 seinen 65. Geburtstag. Mit dieser Festschrift gratulieren ihm Kolleginnen und Kollegen, Schülerinnen und Schüler sowie weitere Weggefährten zu diesem Festtag.

HEINZ KUBMAUL wurde am 1. Januar 1957 in Herrenberg geboren, einer schwäbischen Kleinstadt in der Nähe von Stuttgart. Dort besuchte er ein Gymnasium mit einem mathematisch-naturwissenschaftlichen Zweig bis zum Abitur im Jahr 1975. Direkt im Anschluss begann er an der Universität des Saarlandes ein Studium der Betriebswirtschaftslehre und schloss dies im Jahr 1979 ab. Darauf folgte ab 1980 eine Beschäftigung als wissenschaftlicher Assistent bei Günter Wöhe. Bereits 1982, also mit 25 Jahren, wurde er zum Thema Unternehmerkinder promoviert. Im Jahr 1987 habilitierte sich HEINZ KUBMAUL schließlich mit einer Schrift zum Thema Bilanzierung von Nutzungsrechten an Grundstücken.

An diese schon dichtgedrängte Qualifikationsphase schlossen sich sechs ebenfalls aufregende Jahre an: Schon im Jahr seiner Habilitation, mit gerade mal 30 Jahren, erhielt HEINZ KUBMAUL einen Ruf ins Ostwestfälische an die Universität Bielefeld. Dort übernahm er den Lehrstuhl für Betriebswirtschaftslehre, insbesondere Betriebliche Steuerlehre. Im Jahr 1989 wechselte er auf den thematisch etwas breiter gefassten Lehrstuhl für Betriebswirtschaftslehre, insbesondere Finanzierung und Investition/Betriebswirtschaftliche Steuerlehre an der Technischen Universität Kaiserslautern.

Zufrieden war HEINZ KUBMAUL damit aber noch nicht: Dafür brauchte es den Ruf auf den Lehrstuhl für Betriebswirtschaftslehre, insbesondere Betriebswirtschaftliche Steuerlehre an der Universität des Saarlandes, also auf den Lehrstuhl seines akademischen Lehrers Günter Wöhe. Diesen Lehrstuhl hat HEINZ KUBMAUL seit 1993 inne. Nicht unerwähnt bleiben soll ein Ruf an die Universität Mainz, den er kurz vor dem Ruf nach Saarbrücken erhielt, aber ablehnte. Während seiner Zeit in Saarbrücken erhielt er im Jahr 2002 noch einen Ruf an die Heinrich-Heine-Universität Düsseldorf, den er ebenfalls ablehnte.

Verdient gemacht hat sich HEINZ KUBMAUL auch in der universitären Selbstverwaltung. Zu nennen sind hier insbesondere seine Tätigkeiten als Prodekan der Fachrichtung Wirtschaftswissenschaft der Rechts- und Wirtschaftswissenschaftlichen Fakultät (1996 bis 1998) sowie als Vizepräsident für Planung und Strategie (2003 bis 2005). Auch den Belangen der Studierenden räumt HEINZ KUBMAUL stets einen hohen Stellenwert ein. Dies kommt bspw. durch den Vorstandsvorsitz des Studentenwerks des Saarlandes zum Ausdruck (2009 bis 2012). Es lässt sich aber auch daran erkennen, dass er bereits seit 1994 Direktor der betriebswirtschaftlichen und seit 2001 der wirtschaftswissenschaftlichen Seminarbibliothek ist und sie zu dem schönen Lernort gemacht hat, den die Studierenden heute so schätzen.

Gerade im persönlichen Gespräch mit ihm wird immer wieder deutlich, wie viel Kraft HEINZ KUBMAUL aus der langjährigen Beziehung zu seiner Frau Ulrike zieht. Er lernte sie während seiner Assistententätigkeit in Saarbrücken kennen, geheiratet wurde im Jahr 1985. Seither ist sie, die selbst als Steuerberaterin aktiv ist, ihm seine wichtigste Stütze.

Angezeigt wäre in einer Festschrift ein Abdruck der Veröffentlichungsliste des Jubilars. Hier- von scheint HEINZ KUBMAUL jedoch kein großer Freund zu sein. Jedenfalls hat er mit unvergleichlichem Engagement zu einer Veröffentlichungsliste beigetragen, die sich über so viele Seiten erstrecken würde (mehr als 100...), dass ein Abdruck in diesem ohnehin umfangreichen Werk nicht in Frage kommt. Das muss man erst mal schaffen.

Die bisherige Leistungsbilanz weist 1.279 Veröffentlichungen auf (Stand: 1. Januar 2021). Diese erfolgten in allen einschlägigen Fachzeitschriften im Bereich der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre und angrenzender Bereiche wie dem Externen und dem Internen Rechnungswesen sowie der Finanzwirtschaft; darüber hinaus auch im Bereich Existenzgründung. Insofern setzt HEINZ KUBMAUL das schon früh von ihm geprägte Verständnis der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre als steuerliche Betriebswirtschaftslehre* konsequent um. Entgegen dem bedauernswerten Trend zur Beschränkung auf Veröffentlichungen in Fachzeitschriften wählte HEINZ KUBMAUL auch andere für Publikationen in Frage kommende Veröffentlichungswege, bspw. Kommentare und Sammelbände, und trägt so zum Transfer wissenschaftlicher Erkenntnisse in die Praxis bei.

Unzählige Studierendengenerationen sind HEINZ KUBMAUL für seine vielen Lehrbücher zu Dank verpflichtet. Gleichwohl dies im Kontext der Forschungsleistungsbewertung schon länger kritisch diskutiert wird und mit jedem Werk und mit jeder Neuauflage ein riesiger Berg Arbeit verbunden ist (dessen Höhe sich nur bei eigener Veröffentlichung eines Lehrbuchs so richtig ermessen lässt), verfasste HEINZ KUBMAUL zahlreiche Lehrbücher, die teilweise schon in der 10. Auflage erschienen sind. Besondere Erwähnung verdient hier, als Flaggschiff der Lehrbücher und schon zu Lebzeiten unbestrittener Klassiker, die „Betriebswirtschaftliche Steuerlehre“ (dazu später mehr). Weitere Klassiker sind die „Betriebswirtschaftslehre für Existenzgründer“ (welche nunmehr als „Betriebswirtschaftslehre: eine Einführung für Einsteiger und Existenzgründer“ firmiert und aktuell in der 8. Auflage erhältlich ist) sowie das gemeinsam mit Günter Wöhe, seinem akademischen Lehrer, aus der Taufe gehobene Werk „Buchführung und Bilanztechnik“ (aktuell in der 10. Auflage).

Viele derjenigen, die dieses Vorwort lesen, wissen aus eigener Erfahrung um ein weiteres Betätigungsfeld von HEINZ KUBMAUL im Bereich der Veröffentlichungen von beachtlichem Ausmaß: Er ist Mitherausgeber des „Handbuchs der Bilanzierung“ sowie Herausgeber wissenschaftlicher Reihen, bspw. der Reihe „Bilanz-, Prüfungs- und Steuerwesen“ (gemeinsam

* Vgl. KUBMAUL, HEINZ: Die Betriebswirtschaftliche Steuerlehre als steuerliche Betriebswirtschaftslehre?, *StuW* 1995, S. 3–14.

mit Claus-Peter Weber und zu Anfang auch noch mit dem zu früh verstorbenen Karlheinz Küting), in der bereits 58 Dissertationen veröffentlicht wurden.

Thematisch könnten Historiker die Publikationen von HEINZ KUBMAUL gut für sich nutzbar machen, um die Entwicklungen in der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre nachzuzeichnen. Er lässt keine dieser Entwicklungen aus und trägt mit seiner Expertise zu den jeweiligen Diskussionen bei. HEINZ KUBMAUL scheut auch nicht davor zurück, gegen den Zeitgeist zu veröffentlichen. Sinnbildlich sei hier die Saarbrücker Initiative gegen den Fair Value genannt, die maßgeblichen Einfluss auf gesetzgeberische Maßnahmen im Bereich der Bilanzierung hatte.*

Seine Veröffentlichungen werden in der Fachwelt geschätzt und vielfach zitiert. Sein Wirken reicht darüber hinaus bis in die Rechtsprechung. So finden seine Veröffentlichungen Eingang in die Rechtsprechung der Finanzgerichte (bspw. FG Hamburg, Gerichtsbescheid vom 6. April 2017, 1 K 87/15) und des Bundesfinanzhofs (bspw. BFH-Urteil vom 18. Dezember 2019, I R 29/17). Einfluss haben seine Veröffentlichungen sogar auf die Rechtsprechung des EuGH (bspw. EuGH-Urteil vom 28. Juni 2018, C-209/16).

Die Veröffentlichungen von HEINZ KUBMAUL suchen ihres Gleichen – in ihrer Zahl, in ihrer Aktualität und in ihrer thematischen Breite. Sein Erfolgsrezept: Ein hohes berufliches Ethos gepaart mit großem Fleiß, hoher Leistungsfähigkeit und Hingabe zur Wissenschaft. Es ist nicht zu erwarten, dass HEINZ KUBMAUL nach seiner Emeritierung kürzertreten wird; ein Ende seiner Schaffenskraft ist also nicht abzusehen. Insofern werden jetzt schon Wetten angenommen, ob er die magische Zahl der 2.000 bei den Publikationen erreichen wird. Es sei ihm auf jeden Fall vergönnt!

Oben wurde bereits das Bestreben von HEINZ KUBMAUL erwähnt, Erkenntnisse auch in die Praxis zu transferieren. Dies betrifft auch die Anwendungsorientierung der Inhalte seiner Publikationen. Aus betriebswirtschaftlicher Sicht könnte diese als der Markenkern seiner Arbeit bezeichnet werden. Welche Bedeutung HEINZ KUBMAUL der Anwendungsorientierung beimisst, zeigt sich neben den Veröffentlichungen auch in vielen anderen Bereichen. Einer, der primär die Lehre betrifft, ist die Existenzgründung. Neben der oben bereits erwähnten „Betriebswirtschaftslehre für Existenzgründer“ schlagen hier unzählige sog. Existenzgründer-Seminare und speziell für Existenzgründerinnen und Existenzgründer konzipierte Vorlesungen zu Buche. Da passt es ins Bild, dass HEINZ KUBMAUL seit 1998 auch Direktor des Instituts für Existenzgründung/Mittelstand und seit 2002 Direktor des Betriebswirtschaftlichen Instituts für Steuerlehre und Entrepreneurship ist.

Im Bereich der Forschung zeigt sich die Anwendungsorientierung neben der erwähnten inhaltlichen Ausrichtung der Publikationen auch an der Mitgründung und der Mitgliedschaft in der „Forschungsgruppe anwendungsorientierte Steuerlehre“ (FAST). Ein weiterer Bereich,

* Vgl. BIEG, HARTMUT/BOFINGER, PETER/KÜTING, KARLHEINZ/KUBMAUL, HEINZ/WASCHBUSCH, GERD/WEBER, CLAUS-PETER: Die Saarbrücker Initiative gegen den Fair Value, DB 2008, S. 2549–2552.

der der Universität des Saarlandes regelmäßig große Strahlkraft verschafft, ist der der Vernetzung dienende Unternehmertag, den HEINZ KUBMAUL schon fünfzehnmal ausgerichtet – immer mit viel Liebe bis ins letzte Detail und mit (zu Recht) großer Resonanz. Vor diesem Hintergrund war es naheliegend, die vorliegende Festschrift mit genau dieser von HEINZ KUBMAUL so wertgeschätzten Anwendungsorientierung zu überschreiben.

HEINZ KUBMAUL hat in seinem langen Wirken an der Universität des Saarlandes ein attraktives Lehrangebot geschaffen, das die Betriebswirtschaftliche Steuerlehre sowohl in der Breite als auch in der Tiefe umfassend abdeckt. Die Inhalte der von ihm angebotenen Lehrveranstaltungen sind durch eine hohe Aktualität und Praxisnähe gekennzeichnet. Nicht nur deswegen sind „seine“ Absolventinnen und Absolventen bei zukünftigen Arbeitgebern stark nachgefragt. Auch die Studierenden selbst schätzen HEINZ KUBMAUL für seinen Einsatz in der Lehre. Wenngleich – oder gerade weil – HEINZ KUBMAUL an die Leistungen seiner Studierenden hohe Anforderungen stellt, sind die von ihm angebotenen Lehrveranstaltungen immer sehr gut besucht. Und auch die innerhalb der Betriebswirtschaftslehre spezifische Ausrichtung des Faches bezogen auf das Berufsbild steht der (absolut und relativ gesehen) großen Hörerschaft nicht entgegen. Seine außergewöhnlichen rhetorischen Fähigkeiten spielen dabei sicher auch eine Rolle. Das große Bekenntnis der Studierenden zu ihrem Hochschullehrer bezeugt ein von den Studierenden der Universität des Saarlandes initiiertes Fackelzug, um die Annahme des besagten Rufes an die Heinrich-Heine-Universität Düsseldorf durch HEINZ KUBMAUL zu verhindern.

Eine noch intensivere Verbundenheit und Loyalität zeigen sich auf Ebene des wissenschaftlichen Nachwuchses. HEINZ KUBMAUL promovierte zwischenzeitlich 36 wissenschaftliche Mitarbeiterinnen und Mitarbeiter. Drei seiner Alumni sind habilitiert und haben eine Universitätsprofessur für Betriebswirtschaftliche Steuerlehre inne. Zudem befinden sich viele Honorarprofessoren und Professoren an Fachhochschulen unter den Alumni. Zahlreiche Alumni bekleiden hochrangige Positionen in der Unternehmenspraxis und Beratung und bleiben in bzw. neben ihrer praktischen Tätigkeit dennoch wissenschaftlich tätig. All dies zeugt von dem Vermögen HEINZ KUBMAULS, nicht nur die fachlichen und persönlichen Kompetenzen für eine wissenschaftliche Tätigkeit zu vermitteln, sondern darüber hinaus davon, die Leidenschaft für die wissenschaftliche Auseinandersetzung mit diesem Fach zu säen.

Über die fachlichen Leistungen seines Nachwuchses hinaus ist Folgendes besonders erwähnenswert: HEINZ KUBMAUL gelingt es in außerordentlichem Maße, die Verbundenheit innerhalb des wissenschaftlichen Nachwuchses zu stärken. Beispielhaft dafür stehen die von ihm initiierten Alumni-Wochenenden, die im Abstand von zwei Jahren veranstaltet werden und sehr gut besucht sind, sowie die vielen Kooperationen und engen Freundschaften, die zwischen ehemaligen und aktuellen Mitarbeiterinnen und Mitarbeitern entstanden sind.

Wie oben ausgeführt, veröffentlichte HEINZ KUBMAUL fast schon unzählige Beiträge in diversen Publikationsmedien. Zu einer seiner großen wissenschaftlichen Errungenschaften zählt

zweifelsohne seine bereits erwähnte „Betriebswirtschaftliche Steuerlehre“, die erstmals und seinerzeit noch als Arbeitsbuch betitelt im Jahr 1998 erschien und sich mittlerweile in der 8. Auflage (2020) befindet. Dieses Standardlehrbuch, welches sich im Laufe der Zeit thematisch eindrucksvoll stets weiterentwickelte, kennzeichnet im Besonderen den unbändigen Fleiß und Willen sowie die akribische Genauigkeit von HEINZ KUBMAUL, ein umfassendes Werk in Zeiten einer zunehmenden Spezialisierung auch in der Steuerdisziplin zu schaffen.

Aber auch quantitativ wuchs dieses zahlreichen Studierendengenerationen dienende Lehrbuch. Während die 1. Auflage 539 Seiten umfasste, kann sich der geneigte Leser in der derzeit aktuellen Auflage auf insgesamt 670 Seiten steuerlich umfassend informieren. Allerdings hinkt dieser Zahlenvergleich, da der Teil „Steuerarten und Unternehmensbesteuerung“ mit dem Übergang von der 6. Auflage (814 Seiten) zur 7. Auflage in ein gesondertes und speziell für Bachelorstudierende geeignetes Buch „Steuern“ ausgegliedert wurde. Jenes erstmalig im Jahr 2013 publizierte Werk befindet sich aktuell in der 4. Auflage (2020) und wuchs von seinerzeit 270 Seiten auf 326 Seiten an. Insgesamt stehen somit knapp 1.000 Seiten aktuellstes steuerliches Wissen zur Disposition. In Würdigung dieses über 20 Jahre kontinuierlich fortgeführten Lebenswerks von HEINZ KUBMAUL spiegelt sich dessen Inhaltsstruktur in dieser Festschrift wider. Zu diesem Anlass wurden beide zwischenzeitlich separierten Werke einer (gedanklichen) Synthese zugeführt.

Ohne Autorinnen und Autoren, Kapitalgeber sowie zahlreichende helfende Hände hätte die vorliegende Festschrift nicht realisiert werden können, denn ein solch umfangreiches Werk lässt sich nur gemeinsam meistern. Deshalb gebührt unser besonderer Dank zuvorderst allen 78 Autorinnen und Autoren, die in 40 Beiträgen maßgeblich zum Gelingen dieser Festschrift beitrugen. Nicht minder bedanken wir uns zudem herzlich bei den Herren Prof. Dr. Wolfgang Wegener (Co-CEO der Becker Mining Systems AG), StB/FBIntStR Prof. Dr. René Schäfer (Geschäftsführender Gesellschafter der PRS International Steuerberatungsgesellschaft mbH) und StB Prof. Dr. Vassil Tcherveniachki (Partner bei Flick Gocke Schaumburg Partnerschaft mbH), ohne deren überaus großzügige finanzielle Unterstützung diese Festschrift nicht in dieser Weise hätte erscheinen können. Darüber hinaus sind wir Frau StBin Dr. Chantal Naumann und Herrn StB Dr. Bela Berens zu großem Dank verpflichtet, die als wichtiges Saarbrücker Bindeglied fungierten, sich bewundernswert um die Formalia kümmerten und unsere sehr kompetenten und engagierten Ansprechpartner für Fragen rund um die Organisation waren. Ebenfalls bedanken wir uns bei den Damen Heike Mang, Anna Schumann sowie bei den Herren StB Dr. Daniel Licht, Marcel Schmeer, Jérôme Klauck, Manuel Gottfreund, Philipp Engel und Orkun Ekinci für ihre tatkräftige Unterstützung. Letztlich sind wir Frau Claudia Splittgerber und Frau Ulrike Weiss vom Erich Schmidt Verlag für die überaus harmonische Zusammenarbeit sehr verbunden.

Trier, Hagen, Freiberg im Juni 2021

Univ.-Prof. Dr. Lutz Richter
Univ.-Prof. Dr. Stephan Meyering
Univ.-Prof. Dr. Karina Sopp

Autorinnen und Autoren

- Apl. Prof. Dr. Michael Anton, RA*
Univ.-Prof. Dr. Alexander Baumeister
Prof. Dr. Hubertus Baumhoff, WP/StB
Dr. Bela Berens, StB
Univ.-Prof. Dr. Hartmut Bieg
Dr. Andreas Bolik, StB
Univ.-Prof. Dr. Gerrit Brösel
Univ.-Prof. Dr. Hans Corsten
Prof. Dr. Martina Corsten, StBin
Dr. Christian Delarber, StB
Prof. Dr. Xaver Ditz, StB
Tobias Ditzler
Dr. Julian M. Egelhof
Univ.-Prof. Dr. Thomas Egner, StB
Philipp Engel
Univ.-Prof. Dr. Dr. h.c. Rudolf Federmann
Dr. h.c. Hans-Jürgen A. Feyerabend, RA/StB
Univ.-Prof. Dr. Guido Förster, StB
Prof. Dr. Christoph Freichel, WP/StB/FBIntStR
Ao. Univ.-Prof. Dr. Gudrun Fritz-Schmied
Manuel Gottfreund
Univ.-Prof. Dr. Christoph Gröpl
Dr. Ellen Haustein
Univ.-Prof. Dr. Frank Hechtner
Univ.-Prof. Dr. Maximilian Herberger
Univ.-Prof. Dr. Thomas Hering
Univ.-Prof. MMag. Dr. Klaus Hirschler, StB
Univ.-Prof. Dr. Reinhold Hölscher
Dr. Eric Huwer
Prof. Dr. Andy Junker
Univ.-Prof. Dr. Sabine Kanduth-Kristen
Univ.-Prof. Dr. Wolfgang Kessler, StB
Prof. Dr. Axel Kihm, CPA/CVA
Jérôme Klauck
Dr. Florian Kloster, StB
Univ.-Prof. Dr. Alois Paul Knobloch
Univ.-Prof. Dr. Gerhard Kraft, WP/StB
Dr. Daniel Licht, StB
Univ.-Prof. Dr. Peter C. Lorson
- Dr. Karsten Lukas*
Univ.-Prof. Dr. Franz Jürgen Marx, StB
Univ.-Prof. Dr. Stephan Meyering
Univ.-Prof. Dr. Torsten Mindermann, StB
Dr. Sebastian Mirbach, StB/FBIntStR
Dr. Oliver Mock
Dr. Florian Müller, StB
Univ.-Prof. Dr. Stefan Müller
Dr. Chantal Naumann, StBin
Apl. Prof. Dr. Claudia Neugebauer, StBin
Dr. Christoph Niehren, StB
Melanie Nothof
Univ.-Prof. Dr. Michael Olbrich
Dr. Carina Ollinger, StBin
Prof. Dr. Peter Oser, WP/StB
Dr. Tim Palm, StB/FBIntStR
Dr. h.c. Armin Pfirrmann, StB
Prof. Dr. David J. Rapp
Univ.-Prof. Dr. Lutz Richter
Dr. Tobias Rühlmann
Patrick Saile
Prof. Dr. René Schäfer, StB/FBIntStR
Marcel Schmeer
Dr. Arne Schnitger, StB/CPA
Anna Schumann
Dr. Christian Schwarz
Univ.-Prof. Dr. Karina Sopp
Prof. Dr. Andreas Stute, StB
Prof. Dr. Vassil Tcherveniachki, StB
AOR PD Dr. Christian Toll
Univ.-Prof. Dr. Sabine Urnik
Univ.-Prof. Dr. Patrick Velte
Dr. Stephan Walochnik
Univ.-Prof. Dr. Gerd Waschbusch
Prof. Dr. Wolfgang Wegener
Univ.-Prof. Dr. Rudolf Wendt
Univ.-Prof. Dr. Stephan Weth
Dr. Michael Zabel, WP/StB
Prof. Dr. Christian Zwirner, WP/StB

Inhaltsverzeichnis

Erster Teil:

Rechnungswesen und Unternehmensbesteuerung

1. Abschnitt:

Einführung

Thomas Egner

Die Betriebswirtschaftliche Steuerlehre als Teil der Allgemeinen
Betriebswirtschaftslehre 21

Chantal Naumann/Bela Berens/Manuel Gottfreund

„Steuercompliancelehre“ als neue Aufgabe der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre? 35

Rudolf Federmann

Digitalisierung und künstliche Intelligenz als Herausforderungen einer angewandten
steuerlichen Betriebswirtschaftslehre 51

2. Abschnitt:

Externes Rechnungswesen und Unternehmensbesteuerung

Wolfgang Kessler/Sebastian Mirbach/Julian M. Egelhof

Substanzaufwand ohne Substanzbesteuerung 85

Michael Zabel/Carina Ollinger/Florian Müller

Negative Zinsen und deren Abbildung im handelsrechtlichen Jahresabschluss 103

Hartmut Bieg/Gerd Waschbusch

Aktive latente Steuern im Bankenaufsichtsrecht 119

Guido Förster

Rangrücktritte für Gesellschafterdarlehen 139

Peter Oser/Andreas Bolik

Bilanzierung einer Umtauschanleihe in Handels- und Steuerbilanz beim Emittenten 159

Hubertus Baumhoff/Xaver Ditz/Vassil Tcherveniachki

Steuerrechtliche Behandlung von Genussrechten nach Maßgabe der aktuellen
Rechtsprechung 175

*Stephan Meyering/Lutz Richter/Karina Sopp/ Gudrun Fritz-Schmied/Sabine Kanduth-
Kristen/Sabine Urnik*

Die Durchbrechung der Maßgeblichkeit bei Immobilien des Anlagevermögens 193

Christian Zwirner

Eigenständige Steuerbilanzpolitik 263

Stefan Müller/Patrick Saile/Andreas Stute

Gestaltungspotenzial im Kontext der Berichterstattung über Steuern in der
Rechnungslegung 287

<i>Gerrit Brösel/Tobias Rühlmann/Christoph Freichel</i> Nachhaltigkeitsberichterstattung im Spannungsfeld der betriebswirtschaftlichen Modelltheorie	301
<i>Michael Olbrich/David J. Rapp</i> Heinz Kußmaul und der Umgang mit Steuern in IFRS 13.....	315
<i>Peter C. Lorson/Ellen Haustein</i> Steuern im Abschluss öffentlicher Einheiten nach IPSAS.....	327

3. Abschnitt:

Internes Rechnungswesen und Unternehmensbesteuerung

<i>Torsten Mindermann/Karsten Lukas</i> Die Umsatzsteuer in der Investitionsrechnung – Das Umsatzsteuerparadoxon	345
<i>Thomas Hering/Stephan Walochnik/Christian Toll</i> Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer im Zustands-Grenzpreismodell	357
<i>Axel Kihm/Andy Junker/Wolfgang Wegener</i> Unternehmensbewertung in der (Corona-)Krise?.....	379

Zweiter Teil:

Steuerarten und Unternehmensbesteuerung

1. Abschnitt:

Steuerrechtliche Grundlagen und Überblick über das deutsche Steuersystem

<i>Christoph Gröpl</i> Das Nominalwertprinzip im Steuerrecht	411
---	-----

2. Abschnitt:

Systematische Darstellung der wichtigsten Steuerarten

<i>Frank Hechtner/Reinhold Hölscher</i> Der bürgerfreundliche Einkommensteuerbescheid	431
<i>Rudolf Wendt</i> Teilabschaffung des Solidaritätszuschlags und Verfassung	447
<i>Hans-Jürgen A. Feyerabend</i> Sicherungsbeziehungen im Kontext des § 8b Abs. 2 KStG	463
<i>Martina Corsten/Hans Corsten</i> Das Verwaltungsvermögen in der Erbschaftsteuer	479
<i>Christoph Niehren/Christian Schwarz</i> Zum Vorsteuerabzug von Holdinggesellschaften.....	503

3. Abschnitt:**Der Einfluss der Besteuerung auf unternehmerische Entscheidungen**

<i>Franz Jürgen Marx</i>	
Der erste Januar und die betriebliche Steuerplanung	519
<i>Alois Paul Knobloch</i>	
Gestaltungen bei Aktientransaktionen von Kapitalgesellschaften um den Dividendentermin.....	535
<i>Armin Pfirmann</i>	
Unternehmerkinder und Schenkung von KG-Anteilen unter Vorbehaltsnießbrauch	567

Dritter Teil:**Unternehmensstruktur und Unternehmensbesteuerung****1. Abschnitt:****Rechtsformwahl und Rechtsformbesteuerung**

<i>Claudia Neugebauer</i>	
Die Komplementär-GmbH als Thesaurierungsmodell	591
<i>Gerhard Kraft</i>	
Die Familienstiftung als Erkenntnisobjekt der Betriebswirtschaftslehre.....	605
<i>Christian Delarber/Jérôme Klauck/Anna Schumann</i>	
Die Familienstiftung als Instrument der Unternehmensnachfolge	617

2. Abschnitt:**Wahl der Zusammenschlussform und Rechtsstrukturbesteuerung**

<i>Michael Anton/Stephan Weth</i>	
Aus dem Startup-Giftschrank: Die Scheinselbstständigkeit	635
<i>Maximilian Herberger</i>	
Exkurs: Juristische Irrungen und Wirrungen in Fernsehkrimis	649

3. Abschnitt:**Wechsel der Rechtsform und der Rechtsstruktur und seine Besteuerung**

<i>Klaus Hirschler</i>	
Zuschreibung nach Umgründungen – Zur Neuregelung des § 6 Z 13 öESTG –	661

4. Abschnitt: Standortwahl und Standortbesteuerung

<i>Alexander Baumeister</i>	
Plädoyer für den Einsatz von Simulationsrechnungen für die Verrechnungspreisermittlung nach der Gewinnaufteilungsmethode bei innovativen Erlösmodellen hybrider Wertschöpfung.....	681
<i>Patrick Velte/Oliver Mock</i>	
Auswirkungen des GKB-Projekts auf die steuerliche Gewinnermittlung in Deutschland....	701
<i>Arne Schnitger</i>	
Zeitzone im Internationalen Steuerrecht.....	719
<i>Florian Kloster/Daniel Licht/Philipp Engel</i>	
Deutsche Unternehmensbesteuerung im Stillstand	731
<i>Eric Huwer/Tim Palm/Marcel Schmeer</i>	
Zur Besteuerung von Leihen bzw. Transfers sowie der Zahlung sog. Handgelder an professionelle Fußballspieler im Spannungsfeld des Internationalen Steuerrechts.....	751
<i>René Schäfer</i>	
Aktuelle Fragestellungen bei der Besteuerung von Grenzgängern nach dem DBA-Frankreich.....	773
<i>Tobias Ditzler/Melanie Nothof</i>	
Ertragsteuer- und Sozialversicherungsrecht in Deutschland und Luxemburg	791
Stichwortverzeichnis	815

Erster Teil:

Rechnungswesen und Unternehmensbesteuerung

1. Abschnitt:

Einführung

Thomas Egner*

Die Betriebswirtschaftliche Steuerlehre als Teil der Allgemeinen Betriebswirtschaftslehre

Inhaltsverzeichnis

1	Zum Verständnis der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre.....	22
1.1	Einordnung des Faches	22
1.2	Betriebswirtschaftliche Steuerlehre als Teil der ABWL	23
1.3	Ausprägungen der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre.....	25
2	Die Betriebswirtschaftliche Steuerlehre in den Lehrbüchern der Allgemeinen Betriebswirtschaftslehre	26
2.1	Auswertung der Lehrbücher	26
2.2	Ergebnisse.....	30
2.3	Analyse der Ergebnisse.....	31
3	Fazit.....	32

* Prof. Dr. THOMAS EGNER (StB) ist seit Oktober 2009 Inhaber des Lehrstuhls für Betriebswirtschaftslehre, insb. Betriebliche Steuerlehre an der Otto-Friedrich-Universität Bamberg. Er ist Mitglied der Forschungsgruppe Anwendungsorientierte Steuerlehre (FAST).

1 Zum Verständnis der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre

Die Betriebswirtschaftliche Steuerlehre im deutschsprachigen Raum feierte im Jahr 2019 ihren 100. Geburtstag. Weitgehend unumstritten ist, dass es sich dabei um ein Fach der Allgemeinen Betriebswirtschaftslehre (ABWL) handelt.¹ In Frage steht dabei, ob sich diese Auffassung auch in den Lehrbüchern der Allgemeinen Betriebswirtschaftslehre niederschlägt oder nur im Fachkollegium der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre so gesehen wird.

Daneben ist von Interesse, wie sich die inhaltliche Wahrnehmung des Faches in der Allgemeinen Betriebswirtschaftslehre darstellt. Dies ist auch vor dem Hintergrund zu sehen, dass sich die Betriebswirtschaftliche Steuerlehre im Zeitablauf inhaltlich stark ausdifferenziert hat. Der nachfolgende Beitrag soll aufzeigen, ob und wie die Betriebswirtschaftliche Steuerlehre in die Allgemeine Betriebswirtschaftslehre integriert ist. Dies wird anhand einer Lehrbuchanalyse vorgenommen.

Von besonderer Bedeutung ist dabei das Wirken von Prof. Dr. HEINZ KUBMAUL, der sowohl ein Lehrbuch zur Allgemeinen Betriebswirtschaftslehre² als auch zur Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre³ herausgegeben und sich auch ansonsten intensiv mit dieser Fragestellung beschäftigt hat.

1.1 Einordnung des Faches

Die Frage nach der Einordnung eines Faches in die (Allgemeine) Betriebswirtschaftslehre ist nicht neu. Auch für ein Fach wie Marketing hat sich ALFRED KUB in der von DÖRING und KUBMAUL herausgegebenen Festschrift für Wöhe mit der „*Einbindung des Marketing in die (Allgemeine) Betriebswirtschaftslehre*“ beschäftigt.⁴ In derselben Festschrift hat sich KUBMAUL der Einordnung der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre angenommen und ist zu dem Ergebnis gekommen, dass es sich um einen Teil der Allgemeinen Betriebswirtschaftslehre handelt.⁵ Dem ist ebenso zuzustimmen wie der Ablehnung einer Gleichsetzung zu einer Steuerberaterlehre – dies wäre eine wirtschaftszweigbezogene spezielle Betriebswirtschaftslehre⁶ –, da zwar Studierende häufig das Berufsziel des Steuerberaters anstreben, dieser Berufsstand seine Existenz aber vor allem den betriebswirtschaftlichen Wirkungen der Besteuerung verdankt. SCHNEIDER spricht auch von einer „*steuerlichen Betriebswirtschaftslehre*“⁷. Teilweise findet sich in der Literatur zudem die – nicht der herrschenden Meinung entsprechende – Ein-

¹ Vgl. FÖRSTER, GUIDO, *StuW* 2019, S. 317 (318).

² KUBMAUL, HEINZ, *Betriebswirtschaftslehre*, 8. Aufl. 2016.

³ KUBMAUL, HEINZ, *Betriebswirtschaftliche Steuerlehre*, 8. Aufl. 2020.

⁴ Vgl. KUB, ALFRED, in: Festschrift für Günter Wöhe 2004, S. 265 (269).

⁵ Vgl. KUBMAUL, HEINZ, in: Festschrift für Günter Wöhe 2004, S. 489 (498).

⁶ Siehe dazu auch KUBMAUL, HEINZ, *StuW* 1995, S. 3 (10).

⁷ SCHNEIDER, DIETER, in: Festschrift zum 80. Geburtstag von Peter Scherpf 1983, S. 21 (28). Auch KUBMAUL benutzt diese Bezeichnung; vgl. KUBMAUL, HEINZ, *Betriebswirtschaftliche Steuerlehre*, 8. Aufl. 2020, S. 1.

ordnung als Spezielle Betriebswirtschaftslehre, wobei die Abgrenzung auch von der Definition des „Speziellen“ abhängt.⁸

Unabhängig von der konkreten Einordnung kann festgehalten werden, dass in der Literatur die „Einbettung des Faches Betriebswirtschaftliche Steuerlehre in die allgemeine betriebswirtschaftliche Theorie“ als erfolgt gesehen wird.⁹

1.2 Betriebswirtschaftliche Steuerlehre als Teil der ABWL

Die Betriebswirtschaftslehre beschäftigt sich als Einzelwirtschaftslehre mit den Prozessen innerhalb des Unternehmens und den Prozessen zwischen Unternehmen und deren Umwelt.¹⁰ Dementsprechend hat die Betriebswirtschaftslehre die Zielsetzung zum einen Erklärungsmodelle aufzustellen, um Ursache-Wirkungsbeziehungen aufzuzeigen, und zum anderen Entscheidungsmodelle zu entwickeln, die Lösungsansätze für betriebliche Entscheidungsprobleme aufzeigen. Die beiden Zielsetzungen sind dabei nicht getrennt voneinander zu sehen, sondern bauen aufeinander auf.¹¹

Welche Rolle spielt nun die Betriebswirtschaftliche Steuerlehre im Rahmen dieser Zielsetzungen? Steuern spielen sowohl in Erklärungs- als auch Entscheidungsmodellen eine Rolle, da das Handeln der Stakeholder eines Unternehmens in vielfältiger Weise Steuerwirkungen (monetär und nicht-monetär) auslöst. Insofern stellen Steuern einen Einflussfaktor auf die Entscheidungsfindung und das Handeln der Stakeholder dar. Dies gilt zumindest dann, wenn Steuern nicht entscheidungsneutral wirken, also sämtliche zur Verfügung stehenden Handlungsalternativen zu relativ identischen steuerlichen Lasten führen. Die fehlende Steuerneutralität ist allgemein anerkannt und kann sowohl auf bewusste Lenkungswirkungen als auch unbeabsichtigt ausgelöste Verzerrungswirkungen zurückzuführen sein. Die Neutralitätsverletzungen können dabei nicht nur innerhalb des Unternehmens (Handlungsalternativen) auftreten, sondern auch in Form von Wettbewerbsverzerrungen durch Besteuerungsunterschiede zwischen den Marktteilnehmern. Über die unmittelbaren Steuerwirkungen hinaus sind auch die Wechselwirkungen mit anderen Zielsetzungen zu beachten, auch wenn diese nicht immer sofort offensichtlich sind. So hat sich erst jüngst WAGNER ausführlich mit der Frage beschäftigt, ob Steuervermeidungsstrategien von Unternehmen und Corporate Social Responsibility einen Widerspruch darstellen und kam zu dem Ergebnis, dass dem nicht so ist.¹² Auch die Diskussion um den „Tax Standard“ der Global Reporting Initiative (GRI 207), der einen fairen Steueranteil der Unternehmen fordert, unterstreicht die Bedeutung der Thematik.¹³

⁸ Für eine Übersicht siehe DENK, CHRISTOPH, in: Festschrift für Josef Schlager zum 65. Geburtstag 2012, S. 127 (133 f.); FÖRSTER, GUIDO, *StuW* 2019, S. 317 (318).

⁹ Vgl. HUNDSDOERFER, JOCHEN/KIESEWETTER, DIRK/SURETH, CAREN, *ZfB* 2008, S. 61 (139).

¹⁰ Vgl. KUBMAUL, HEINZ, *Betriebswirtschaftslehre*, 8. Aufl. 2016, S. 4.

¹¹ Vgl. SIGLOCH, JOCHEN/EGNER, THOMAS/WILDNER, STEFAN, *Einführung in die Betriebswirtschaftslehre*, 5. Aufl. 2015, S. 25.

¹² Vgl. WAGNER, FRANZ W., *ZfB* 2019, S. 347.

¹³ Vgl. SOPP, KARINA/BAUMÜLLER, JOSEF, *WPg* 2020, S. 439 ff.

Für die ABWL kann gefolgert werden, dass immer dann, wenn die Besteuerung die Zielfunktion des Unternehmens bzw. der Stakeholder betrifft, deren Berücksichtigung in den betriebswirtschaftlichen Entscheidungsmodellen gegeben sein muss. KUBMAUL sieht die Aufgabe der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre insofern in der Berücksichtigung der steuerlichen Auswirkungen auf betriebswirtschaftliche Entscheidungen und Prozesse.¹⁴ Zielsetzung ist es somit, „*Handlungsempfehlungen für den Entscheidungsträger*“¹⁵ abzuleiten.

Die steuerliche Zielsetzung wird dabei häufig als Steuerminimierung oder Nettoeinkommensmaximierung beschrieben. Diese Zielsetzungen sind aber ohne hinreichende Beschreibung des Entscheidungskontexts ungenau. Eine Steuerminimierung ist nur bei gegebenem Handlungsprogramm möglich, die Nettoeinkommensmaximierung ist demgegenüber weitergehend.

Wird von einem funktionalen Managementbegriff ausgegangen, ist die Besteuerung eine Managementaufgabe und somit Teil der Managementfunktion. Hierbei zeigt sich auch die Besonderheit der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre, da die Besteuerung keine selbständige Funktion im Wertschöpfungsprozess darstellt, aber an jeder Stelle dieses Prozesses mehr oder weniger Einfluss auf die einzelnen betrieblichen Funktionen und Prozesse nimmt.

Die im Managementprozess zu berücksichtigenden Steuerwirkungen umfassen nicht nur die durch die Besteuerung ausgelösten positiven und negativen Zahlungswirkungen, sondern auch nicht-monetäre Folgen – bei KUBMAUL auch als „*immaterielle Risiken*“¹⁶ bezeichnet – wie zum Beispiel Reputationsschäden bei Compliance-Verstößen. Bereits SCHNEIDER hat in diesem Zusammenhang die Entscheidungswirkungen auf die Liquidität, das Risiko und die Rentabilität unterschieden.¹⁷

Im Ergebnis stellt sich die Managementaufgabe „Besteuerung“ (neudeutsch „tax management“) als prozessorientiert dar. Zum einen betrifft dies den zeitlichen Ablauf des Besteuerungsprozesses von der Steuerplanung bis zur Betriebsprüfung.¹⁸ Die Besteuerung stellt insofern einen „normalen“ Managementprozess im Sinne von Planung, Durchführung und Kontrolle dar. Gerade die Instabilität des Steuerrechts, nicht zuletzt durch die zunehmenden Einflüsse der internationalen Entwicklung (EU, OECD), machen die ständige Überprüfung und ggf. Anpassung getroffener Entscheidungen unabdingbar. Zum anderen beinhaltet dies auch die operative Umsetzung der einzelnen Prozessschritte im Besteuerungsprozess, die sich wiederum als betriebliche Prozesse darstellen, die sich häufig durch die Interaktion mit Dritten, der Finanzverwaltung und Steuerberatern, auszeichnen.

¹⁴ Vgl. KUBMAUL, HEINZ, Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, 8. Aufl. 2020, S. 1.

¹⁵ KUBMAUL, HEINZ/LICHT, DANIEL, Ubg 2017, S. 471 (471).

¹⁶ KUBMAUL, HEINZ/SCHMEER, MARCEL, Ubg 2019, S. 689.

¹⁷ Vgl. SCHNEIDER, DIETER, Betriebswirtschaftslehre Bd. 3 1997, S. 596.

¹⁸ Vgl. EGNER, THOMAS, in: Becker/Ulrich (Hrsg.), Handbuch Controlling 2016, S. 303 (306, 311 ff.).

Dabei wird die Besteuerung aus der Sicht der Stakeholder meist nicht als Erfolgsfaktor gesehen.¹⁹ Allerdings werden die Risiken der Besteuerung als durchaus erheblich eingeschätzt, sodass zumindest das steuerliche Risikomanagement zunehmend an Bedeutung gewinnt.²⁰

1.3 Ausprägungen der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre

Die deutschsprachige Betriebswirtschaftliche Steuerlehre hat sich in ihrer 100-jährigen Geschichte erheblich ausdifferenziert, wobei darauf hinzuweisen ist, dass die fachliche Auseinandersetzung mit den (einzelwirtschaftlichen) Auswirkungen der Besteuerung natürlich eine deutlich längere Historie aufweisen kann.²¹ Von der langen Tradition der Besteuerung, gerade vom Steuerwiderstand, lässt sich in den Geschichtsbüchern immer wieder lesen.²²

Neben der beschriebenen Managementorientierung – auch als entscheidungsorientierte Betriebswirtschaftliche Steuerlehre bezeichnet²³ – hat vor allem die erklärungsansatzorientierte Politikberatung an Bedeutung gewonnen. Nicht zuletzt von SCHNEIDER als ökonomische Analyse des Rechts in den Mittelpunkt gestellt, auch um den Vorrang des Steuerrechts in diesem Bereich zu durchbrechen,²⁴ wird in neuerer Zeit häufig mit empirischen Methoden das Verhalten der Steuerpflichtigen beobachtet und auf aggregierter Ebene Steuerwirkungen identifiziert. Diese Ergebnisse sind insbesondere für den Gesetzgeber von Interesse, um zum Beispiel die Wirksamkeit von Lenkungsmaßnahmen zu beurteilen oder ungewollte Steuerwirkungen aufzuzeigen. Es wurde aber auch bereits früh darauf hingewiesen, dass die Ergebnisse der entscheidungsorientierten Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre einer empirischen Überprüfung bedürfen.²⁵ Daneben finden zunehmend auch verhaltenswissenschaftliche Erkenntnisse Eingang in die Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, weil Steuerpflichtige ihre Steuerbelastung nicht im Sinne rationaler Entscheidungsfindung wahrnehmen. BLAUFUS bezeichnet dies als „*Steuerillusion*“²⁶. Die praktische Umsetzung erfolgt zum Beispiel in der experimentellen Forschung, indem sichtbares Verhalten der Probanden zu erklären versucht wird.

Gemeinsam ist den unterschiedlichen Ausprägungen, dass jeweils die Zielsetzung besteht, den Einfluss der Besteuerung auf Handlungen von Steuerpflichtigen zu analysieren. Alle Ausrichtungen der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre können somit der Allgemeinen Betriebswirtschaftslehre zugerechnet werden, auch wenn die Abgrenzung zu anderen steuerlichen Fach-

¹⁹ Vgl. EGNER, THOMAS, Die Rolle kaufmännischer Daten für die Unternehmenssteuerung im Mittelstand 2016, S. 31, abrufbar unter https://www.uni-bamberg.de/fileadmin/bwl-bsl/Abschlussbericht_DATEV.pdf; FREY-MUTH, JULIA, Der Steuerberater als Partner des KMU im digitalen Zeitalter 2019, S. 147.

²⁰ Vgl. EGNER, THOMAS/HENSELMANN, KLAUS, in: Gleißner/Romeike (Hrsg.), Praxishandbuch Risikomanagement 2015, S. 457 ff.

²¹ Vgl. TREISCH, CORINNA, StuW 2006, S. 255 ff.

²² Man nehme nur den Untertitel „5000 Jahre Steuern – ein langer Leidensweg der Menschheit“ des Buches von SAHM, REINER, Zum Teufel mit der Steuer 2012.

²³ Vgl. FISCHER, LUTZ/SCHNEELOCH, DIETER/SIGLOCH, JOCHEN, DStR 1980, S. 699 (700).

²⁴ Vgl. SCHNEIDER, DIETER, in: Festschrift zum 80. Geburtstag von Peter Scherpf 1983, S. 21 (30 ff.).

²⁵ Vgl. FISCHER, LUTZ/SCHNEELOCH, DIETER/SIGLOCH, JOCHEN, DStR 1980, S. 699 (701).

²⁶ BLAUFUS, KAY, in: Festschrift für H.-Michael Korth zum 70. Geburtstag 2016, S. 63 (63).

richtungen wie dem Steuerrecht und den Finanzwissenschaften im Einzelfall schwierig sein kann. Gerade die Abgrenzung zu den Finanzwissenschaften schwimmt im Rahmen der empirischen Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre partiell.²⁷ Konsens scheint inzwischen dahingehend zu bestehen, dass nicht nur betriebliche Steuerwirkungen zum Betrachtungsgegenstand der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre gehören, sondern grundsätzlich auch private Haushalte erfasst werden.²⁸

2 Die Betriebswirtschaftliche Steuerlehre in den Lehrbüchern der Allgemeinen Betriebswirtschaftslehre

Vor diesem Hintergrund stellt sich die Frage, ob in den Lehrbüchern der Allgemeinen Betriebswirtschaftslehre die Besteuerung entsprechend berücksichtigt wird. Dabei wird insbesondere die Wahrnehmung der Besteuerung als Managementaufgabe einer näheren Betrachtung unterzogen.

2.1 Auswertung der Lehrbücher

Dazu wurden Lehrbücher der Allgemeinen Betriebswirtschaftslehre ausgewertet, die in den letzten 10 Jahren (2011–2020) neu aufgelegt wurden. Reprints wurden dabei nicht berücksichtigt. Soweit Autoren mehrere Lehrbücher in unterschiedlichen Ausprägungen bzw. Auflagen zur Allgemeinen Betriebswirtschaftslehre in diesem Zeitraum herausgegeben haben, wurde nur ein Werk berücksichtigt. Dies schließt aber nicht aus, dass einzelne Autoren an mehreren Lehrbüchern beteiligt waren. Im Ergebnis wurden 32 Lehrbücher ausgewertet.

Im Rahmen der Auswertung wurden für eine erste Beurteilung drei Kategorien gebildet:

- Die Besteuerung wird als eigenes Kapitel berücksichtigt (1).
- Es liegt kein eigenes Kapitel/Teilkapitel vor, im Stichwortverzeichnis sind jedoch „Steuerbegriffe“ enthalten, die auf steuerliche Ausführungen Bezug nehmen (2).
- Es fehlt an einem steuerlichen Kapitel und steuerlichen Stichwörtern, aber es finden sich im Lehrbuch Hinweise auf die Besteuerung (3).

Dieser erste Überblick zeigt bereits, dass die Besteuerung in allen untersuchten Lehrbüchern zumindest Erwähnung findet, wenn auch in einem unterschiedlichen Umfang, in einem Fall sogar nur durch einen Satz.

Nr.	Autoren/ Herausgeber	Titel	Aufl.	Jahr	Kat.
1	BALDERJAHN/ SPECHT	Einführung in die Betriebswirtschaftslehre	8.	2020	(2)

²⁷ Vgl. WAGNER, FRANZ W., *StuW* 2014, S. 201 (213).

²⁸ Vgl. HUNDSDOERFER, JOCHEN/KIESEWETTER, DIRK/SURETH, CAREN, *ZfB* 2008, S. 61 (66).

2	BEA/SCHWEITZER	Allgemeine Betriebswirtschaftslehre (3 Bände)	10.	2011	(1)
3	CAMPHAUSEN/VOLLMER/JANDT/ LEVIN/EICHLER	Grundlagen der Betriebswirtschaftslehre	3.	2014	(3)
4	CORSTEN/CORSTEN	Betriebswirtschaftslehre	2.	2019	(2)
5	EGGER/SCHAUER	Einführung in die allgemeine Betriebswirtschaftslehre	27.	2016	(1)
6	ERDMANN/KRUPP	Betriebswirtschaftslehre	1.	2018	(1)
7	FRIEDL	Allgemeine Betriebswirtschaftslehre	3.	2020	(3)
8	HUTZSCHENREUTER	Allgemeine Betriebswirtschaftslehre: Grundlagen mit zahlreichen Praxisbeispielen	6.	2015	(1)
9	JÄGER/HEUPEL	Management Basics: Grundlagen der Betriebswirtschaftslehre	1.	2020	(1)
10	JUNG	Allgemeine Betriebswirtschaftslehre	13.	2016	(1)
11	VON KÄNEL	Allgemeine Betriebswirtschaftslehre: Eine Einführung	1.	2018	(2)
12	KOCIAN-DIRR	Betriebswirtschaftslehre – Schnell erfasst	1.	2019	(3)
13	KUBMAUL	Betriebswirtschaftslehre: Eine Einführung für Einsteiger und Existenzgründer	8.	2016	(1)
14	LANGE	Grundlagen der Betriebswirtschaftslehre	1.	2018	(3)
15	LORBERG/MÜLDER	Grundlagen der Betriebswirtschaftslehre	2.	2019	(1)
16	NEUS	Einführung in die Betriebswirtschaftslehre aus institutionenökonomischer Sicht	10.	2018	(1)
17	OLFERT/RAHN	Einführung in die Betriebswirtschaftslehre	12.	2017	(1)
18	OPRESNIK/RENNHAK	Allgemeine Betriebswirtschaftslehre: Grundlagen unternehmerischer Funktionen	2.	2015	(3)
19	PAUL	Praxisorientierte Einführung in die Allgemeine Betriebswirtschaftslehre	3.	2015	(2)
20	PEPELS	Allgemeine Betriebswirtschaftslehre (2 Teilbände)	5.	2015	(2)
21	REHKUGLER	Betriebswirtschaftslehre	1.	2016	(1)

22	SCHAUER	Betriebswirtschaftslehre: Grundlagen	6.	2019	(1)
23	SCHIERENBECK/WÖHLE	Grundzüge der Betriebswirtschaftslehre	19.	2016	(2)
24	SCHMALEN/PECHTL	Grundlagen und Probleme der Betriebswirtschaftslehre	16.	2019	(1)
25	SCHWEITZER/BAUMEISTER	Allgemeine Betriebswirtschaftslehre: Theorie und Politik des Wirtschaftens in Unternehmen	11.	2015	(1)
26	SPINDLER	Basiswissen Allgemeine Betriebswirtschaftslehre	1.	2017	(2)
27	STRAUB	Einführung in die allgemeine Betriebswirtschaftslehre	3.	2020	(3)
28	THOMMEN/ACHLEITNER/GILBERT/ HACHMEISTER/JARCHOW/KAISER	Allgemeine Betriebswirtschaftslehre	9.	2020	(1)
29	VAHS/SCHÄFER-KUNZ	Einführung in die Betriebswirtschaftslehre	7.	2015	(1)
30	WEBER/KABST/BAUM	Einführung in die Betriebswirtschaftslehre	10.	2018	(1)
31	WETTENGL	Einführung in die Betriebswirtschaftslehre	1.	2018	(2)
32	WÖHE/DÖRING/BRÖSEL	Einführung in die allgemeine Betriebswirtschaftslehre	26.	2016	(1)

Tabelle 1: Ausgewertete Lehrbücher zur Allgemeinen Betriebswirtschaftslehre

In 18 von 32 Lehrbüchern wird der Besteuerung ein eigenes Kapitel oder zumindest ein eigener Gliederungspunkt gewidmet. In weiteren 8 Lehrbüchern sind steuerliche Inhalte zumindest über das Stichwortverzeichnis nachzuweisen. In den restlichen 6 Lehrbüchern ist die Besteuerung immerhin erwähnt.

Der Umfang der steuerlichen Ausführungen ist aber in den einzelnen Lehrbüchern sehr unterschiedlich. Soweit jedoch keine eigenen Kapitel/Gliederungspunkte vorliegen, sind die Ausführungen nur sehr knapp gehalten. Insbesondere bei Lehrbüchern ohne Kapitel/Gliederungspunkte und ohne Erwähnung im Stichwortverzeichnis (Kategorie 3) finden sich regelmäßig nur kurze Einschübe (i.d.R. < 1/2 Seite), ggf. aber an verschiedenen Stellen. In einem Lehrbuch wird die Besteuerung nur an einer Stelle erwähnt, aber nicht weiter erläutert. Auch bei den Lehrbüchern, die auf die Besteuerung im Stichwortverzeichnis hinweisen, sind die damit verbundenen Ausführungen i.d.R. kurz, in einem Fall erfolgt nur ein Verweis (Steuerbilanz) mit Erläuterungen von weniger als einer halben Seite. Aber auch in den Lehrbüchern mit eigenen Gliederungspunkten stellt sich der Umfang sehr unterschiedlich dar und reicht von einigen Absätzen bis zu 70 Seiten.

Von besonderem Interesse ist die Frage, welche Inhalte in der Allgemeinen Betriebswirtschaftslehre mit der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre verbunden werden. Dabei ist zu un-

terscheiden, ob die Besteuerung selbst dargestellt wird (Steuersystem als Teil des Wirtschaftssystems, Steuerarten) oder die Besteuerung im Kontext zu anderen betriebswirtschaftlichen Funktionen betrachtet wird.

Neben den Ausführungen zum Steuersystem als externen durch den Gesetzgeber vorgegebenen Parameter findet sich die Besteuerung häufig im Rahmen der konstitutiven Entscheidungen (Rechtsformen- und Standortwahl). Ebenso lassen sich Steuern in vielen Lehrbüchern im Zusammenhang mit dem Rechnungswesen nachweisen, wie zum Beispiel die Aufzeichnungs- und Aufbewahrungspflichten oder der Zusammenhang von Handels- und Steuerbilanz. Dies gilt in gleicher Weise für die drei oben gebildeten Kategorien von Lehrbüchern.

Soweit der Besteuerung in den Lehrbüchern eigene Gliederungspunkte gewidmet werden, ist die Art der thematischen Darstellung und Bezugnahme sehr unterschiedlich.

Thema	Anzahl	Thema	Anzahl
Konstitutive Entscheidungen	10	Steuerarten	6
Finanzierung/Investition	8	Rechnungswesen	4
Steuersystem	6	Internationale Steuern	2

Tabelle 2: Steuerliche Themenschwerpunkte in Lehrbüchern der Kategorie 1 (Gliederung)

In die Tabelle wurden jeweils diejenigen Aspekte aufgenommen, die im Vordergrund der Ausführungen standen. Es dominiert ein rechtsformenorientierter Ansatz, der zumindest die Berücksichtigung der Ertragsteuern nach sich zieht. Daneben findet sich häufig ein steuertypenorientierter Ansatz, sodass in mehreren Unterüberschriften die verschiedenen Steuerarten behandelt werden. In funktionaler Hinsicht dominiert der Bereich Finanzierung und Investition deutlich, wobei die Vorgehensweise im Einzelnen unterschiedlich ist. Im Lehrbuch von WEBER/KABST/BAUM, welches lediglich kurze Ausführungen zum Steuersystem beinhaltet, wird zumindest durch eine Zwischenüberschrift hervorgehoben, dass „*Steuern in Bezug auf betriebliche Entscheidungen*“ zu sehen sind, auch wenn anschließend nur auf die Rechtsformenwahl näher eingegangen wird (S. 53–57). Bei WÖHE/DÖRING/BRÖSEL (S. 814) findet sich zumindest der Hinweis, dass Steuern „*in enger Beziehung zum Oberziel des Unternehmens*“ (im Sinne von langfristiger Gewinnmaximierung nach Steuern) stehen, auch wenn etwas ungenau von „*Steuerminimierung*“ gesprochen wird. Es finden sich aber im Einzelfall auch sehr spezifische Beispiele. Obwohl Steuern bei THOMMEN/ACHLEITNER/GILBERT/HACHMEISTER/JARCHOW/KAISER ansonsten keine besondere Bedeutung aufweisen, findet sich ein eigener Gliederungspunkt zur „*steuerlichen Behandlung von Leasinggegenständen*“ (S. 360). Sehr ausführlich werden Steuern demgegenüber bei SCHIERENBECK/WÖHLE behandelt. Dies gilt neben der Steuerartendarstellung (S. 382 ff.) insbesondere für die Einbeziehung von Steuern in die Investitionskalküle (S. 432 ff.). Darüber hinaus wird auch auf das Ziel der Steuerlastminimierung eingegangen und die beiden Ausprägungen der (zeitlichen) Steuerverschiebung und der Steuerersparnis erläutert (S. 763). Das Lehrbuch von KUBMAUL zeichnet sich dadurch aus, dass zum einen der Besteuerung ein sehr umfangreiches Kapitel (ca. 70 Seiten) gewidmet wird, zum anderen, dass die Betriebswirtschaftliche Steuerlehre in den Kontext der Allgemei-

nen Betriebswirtschaftslehre eingeordnet wird (S. 4). Zudem widmet er sich ausführlich dem Einfluss der Besteuerung auf spezifische betriebliche Entscheidungen, zum Beispiel im Rahmen der Rechtsformenwahl (S. 127 ff.). Auch der Berücksichtigung der Besteuerung in der Investitionsrechnung wird ein eigener Abschnitt gewidmet (S. 283 ff.).

In den Lehrbüchern, in denen der steuerliche Kontext über das Stichwortverzeichnis zu finden ist, dominiert deutlich die Fragestellung der Rechtsformenwahl, wobei meist nur auf die unterschiedliche Besteuerung von Personenunternehmen und Kapitalgesellschaften eingegangen wird. In funktionaler Hinsicht werden vor allem der Einfluss der Besteuerung auf die Finanzierung und auf Investitionskalküle aufgegriffen. Im Einzelnen finden sich folgende Bezüge:

Thema	Anzahl	Thema	Anzahl
Rechnungswesen	8	Personal	3
Konstitutive Entscheidungen	5	Controlling	2
Finanzierung/Investition	5	7 weitere Themen	je 1

Tabelle 3: Themenschwerpunkte in Lehrbüchern der Kategorie 2 (Stichwortverzeichnis)

Hervorzuheben ist in diesem Kontext das Lehrbuch von VON KÄNEL. Zum einen werden Steuern im Kontext zu den verschiedensten Themen aufgegriffen, wobei dies nur in wenigen Fällen tatsächlich im Stichwortverzeichnis zu finden ist, zum anderen aber wird der Besteuerung ein Einfluss auf den gesamten Unternehmensprozess zugestanden (S. 348).

In den Lehrbüchern, die zwar Steuern einbeziehen, dies aber weder im Stichwortverzeichnis aufnehmen, noch einen eigenen Gliederungspunkt widmen, ergibt sich ein vergleichbares Bild:

Thema	Anzahl	Thema	Anzahl
Konstitutive Entscheidungen	6	Finanzierung/Investition	2
Rechnungswesen	4	Unternehmensziele	2

Tabelle 4: Themenschwerpunkte in Lehrbüchern der Kategorie 3

Der Kontext zu den Unternehmenszielen darf dabei nicht überbewertet werden, da hier nur der Hinweis auf Steuergesetze als externer Rahmenparameter erfolgt.

2.2 Ergebnisse

Im Ergebnis zeigt sich, dass die Betriebswirtschaftliche Steuerlehre durchaus ihren Niederschlag in den Lehrbüchern der Allgemeinen Betriebswirtschaftslehre gefunden hat, die Berücksichtigung aber aus Sicht des Faches inhaltlich nicht hinreichend sein kann. Dies betrifft zum einen die nur punktuelle Berücksichtigung der Steuern als Einflussfaktor – insb. im Bereich der konstitutiven Entscheidungen und der Finanzierung bzw. den Investitionskalkülen –, zum anderen aber auch den Umfang der steuerlichen Darstellung.

Dem inhaltlichen Aspekt ist dabei die größere Bedeutung beizumessen, zeigt die Auswertung doch, dass Steuern meist nur als Kostenfaktor Erwähnung finden und nicht als Teil der Managementfunktion gesehen werden. Wird dem im ersten Teil entwickelten Verständnis des Faches gefolgt, dann erscheint es wichtig, die Besteuerung als Managementaufgabe zu verstehen, da alle wesentlichen Bereiche des Unternehmens betroffen sind. Kaum Beachtung findet auch der prozessuale Charakter der Besteuerung. Dies führt zu einem falschen Verständnis der Besteuerung als lediglich zeitpunktdiskretem Entscheidungsparameter. In einer sich stets verändernden, durch Unsicherheit geprägten Umwelt, wird dies dem Charakter der Besteuerung nicht gerecht. Die häufigen Steuerrechtsänderungen und die zum Teil nur schwer abschätzbare Interpretation des Steuerrechts durch die Rechtsprechung und die Finanzverwaltung bedingen eine stete Überprüfung und ggf. Korrektur getroffener Entscheidungen. Die Besteuerung sollte als Managementprozess verstanden und dargestellt werden, sodass Themen wie steuerliches Risikomanagement oder Steuer-Controlling auch in Verbindung zur Unternehmensführung zu sehen sind.

Die in den Lehrbüchern festzustellenden Unternehmensbereiche, die mit der Besteuerung in Verbindung gebracht werden, orientieren sich stark an der historischen Entwicklung der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre und sind weitgehend in der entscheidungsorientierten Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre verhaftet. Dies ist zunächst nicht negativ zu bewerten, da dies der Zielsetzung der Allgemeinen Betriebswirtschaftslehre entspricht und die anwendungsorientierte Bedeutung dieser Ausprägung des Faches zeigt. Allerdings wird dadurch nicht der umfassende Einfluss der Besteuerung auf die betrieblichen Prozesse erfasst. Die Entwicklungen zur international geprägten Steuerlehre werden ebenso weitgehend vernachlässigt bzw. auf die Standortfrage verengt. Dies betrifft insbesondere die internationale Mitarbeiterentsendung sowie die Globalisierung und Immaterialisierung der Betriebswirtschaftslehre. Auch der Einfluss der Besteuerung auf weitere betriebliche Prozesse, zum Teil erst durch die wachsende Bedeutung der Umsatzsteuer verursacht – als Beispiel sei hier nur auf das Supply Chain Management verwiesen (Umsatzsteuer, Zoll) –, wird negiert. Dieser Einfluss führt zu einer stärkeren Verbindung der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre zu den funktionalen Betriebswirtschaftslehren. Als dritter wesentlicher Punkt muss auf die Digitalisierung verwiesen werden. Dies betrifft insbesondere wieder den prozessualen Charakter der Besteuerung.

Deutliche Ausweitung sollte die Besteuerung als Teil des Zielsystems der Unternehmung erfahren. Dies umfasst nicht nur die Zahlungswirkungen, sondern auch nicht-monetäre Folgen der Besteuerung.

2.3 Analyse der Ergebnisse

Inwieweit stellen diese Ergebnisse nun aber ein Problem dar? Hierzu kann auf die Überlegungen von HAUSCHILDT und WACKER²⁹ zurückgegriffen werden, die sich bereits 1974 mit dem

²⁹ Vgl. HAUSCHILDT, JÜRGEN/WACKER, WILHELM, *StuW* 1974, S. 252 (252).

unangemessenen Gewicht steuerlicher Gesichtspunkte in unternehmenspolitischen Entscheidungsprozessen beschäftigt haben. Sie stellten die These auf, dass steuerliche Belange entweder unterrepräsentiert sind oder aber überbewertet werden. Dies begründet sich dadurch, dass Entscheidungsträgern häufig steuerliche Kompetenzen fehlen. In Folge dessen werden Steuern entweder nicht berücksichtigt oder aber durch Delegation auf Kompetenzträger immer dann überbewertet, wenn aus steuerlichen Gründen einzelne Handlungsalternativen von vornherein ausgeschlossen werden und somit in den unternehmerischen Entscheidungsprozess nicht mehr einfließen. Einen Lösungsansatz für diese unbefriedigenden Entscheidungssituationen können fundierte steuerliche Grundkenntnisse der häufig betriebswirtschaftlich ausgebildeten Entscheidungsträger bieten. Damit sind nicht steuerliche Detailkenntnisse gemeint, sondern Kenntnisse über die Wirkungseinflüsse der Besteuerung. Derartige Kenntnisse können auch nicht vollständig delegiert werden. Wie sich jüngst in den steuerlichen Cum-ex-Skandalen gezeigt hat, kann sich der Entscheidungsträger nicht durch Gutachten von Rechtsanwälten und Steuerberatern exkulpieren. Auch das IDW führt im IDW Prüfhinweis 1/2016 aus, dass die Tätigkeitsergebnisse von extern beauftragten Steuerberatern einer Plausibilitätsprüfung im Rahmen eines Tax Compliance Managementsystems zu unterziehen sind. Daneben ist eine angemessene Überwachung des Beauftragten zu gewährleisten.³⁰ Steuerliche Grundkenntnisse sind vor diesem Hintergrund für die Unternehmensleitung somit unabdingbar.

Dementsprechend sind die Ausführungen zu den Steuerarten und ausgewählten Entscheidungsproblemen wie die Rechtsformenwahl oder die Unternehmensfinanzierung in den Lehrbüchern der Allgemeinen Betriebswirtschaftslehre positiv zu bewerten. Defizite zeigen sich jedoch beim allgemeinen Verständnis der Steuerwirkungslehre. Hierauf wird in den wenigsten Fällen eingegangen. So wird bei SCHAUER (S. 112) zumindest der Begriff der Steuerwirkungslehre genannt, bei SCHIERENBECK/WÖHLE (S. 436), WÖHE/DÖRING/BRÖSEL (S. 498), NEUS (S. 336) und HUTZSCHENREUTER (S. 149) finden sich immerhin kurze Ausführungen zum Steuerparadoxon, also dem spezifischen Problem verzerrender Wirkungen der Besteuerung.

3 Fazit

Es zeigt sich erfreulicherweise, dass die Betriebswirtschaftliche Steuerlehre als Teil der Allgemeinen Betriebswirtschaftslehre wahrgenommen wird und in den entsprechenden Lehrbüchern ihren Niederschlag findet. Die inhaltliche Berücksichtigung erscheint jedoch eher ein-dimensional als zeitdiskreter Kostenfaktor zu erfolgen. Zu bemängeln ist insbesondere die fehlende Verbindung zu den funktionalen Betriebswirtschaftslehren. Nur durch diesen Bezug kann die Anwendungsorientierung der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre gezeigt werden. Die Eingrenzung auf wenige Gebiete (Rechtsformenwahl, Finanzierung) erscheint zu eng.

³⁰ Vgl. IDW Praxishinweis 1/2016, Tz. 56.

Weniger positiv ist zu sehen, dass dem Fach keine Managementfunktion zugesprochen wird und nicht als Managementprozess identifiziert wird. Dies wird jedoch einem modernen Verständnis des Faches nicht gerecht. Hier stellt sich den Vertretern des Faches die Aufgabe, auf diesen Aspekt einen (noch) stärkeren Fokus zu legen. KUBMAUL hat sich dieser Themen in der Vergangenheit immer wieder angenommen und sich der Einbindung der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre in die Allgemeine Betriebswirtschaftslehre gewidmet. Er wird dies hoffentlich auch in Zukunft weiterhin tun.

„Steuercompliancelehre“ als neue Aufgabe der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre?

Inhaltsverzeichnis

1	Einleitung	36
2	Neue Verhaltensmaßstäbe für die Steuerehrlichkeit	36
2.1	Legale Steuergestaltung als langjährige Maxime	36
2.2	Kriminalisierung legaler Gestaltungen fordert neue Maßstäbe	38
3	Ausgewählte Kontrollmaßnahmen zur Sicherstellung der Steuerehrlichkeit	39
3.1	Erweiterung der Anzeigepflichten	39
3.2	Forcierung der Einführung von innerbetrieblichen Kontrollsystemen	42
3.3	Zertifizierung der Steuerpflichtigen im Umsatzsteuerrecht	45
4	Abkehr vom Prinzip des ehrbaren Kaufmanns?	49

* Dr. CHANTAL NAUMANN und Dr. BELA BERENS promovierten 2018 bzw. 2019 am BLI und sind nun als Steuerberater bei der DORNBACH GmbH tätig. MANUEL GOTTFREUND, M.Sc. ist wissenschaftlicher Mitarbeiter am BLI (Betriebswirtschaftliches Institut für Steuerlehre und Entrepreneurship, Lehrstuhl für Betriebswirtschaftslehre, insb. Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, Institut für Existenzgründung/Mittelstand) an der Universität des Saarlandes. Vgl. dazu auch <http://www.bli.uni-saarland.de>.

1 Einleitung

„Die zunehmende Lust des Staates, seinen Lasten mit der Belastung und wirtschaftspolitischen Steuerung durch Steuern gerecht zu werden, hat nicht nur zu einer zunehmenden Belästigung der Steuerpflichtigen geführt, sondern auch notwendigerweise deren Lust gefördert, sich dieser Last durch steuerliche Steuerungsmaßnahmen zu entziehen.“¹ Mit diesen, die „Betriebswirtschaftliche Steuerlehre“ einleitenden Worten beschreibt der hier gefeierte und von uns hochgeschätzte Jubilar HEINZ KUBMAUL eindrucksvoll eine altbekannte Thematik. Seit es Steuern gibt, versuchen Steuerpflichtige immer wieder, angetrieben durch unterschiedliche Beweggründe, ihre Abgabenlast möglichst gering zu halten.² Aus betriebswirtschaftlicher Sichtweise ist dieses Verhalten – solange sich die Steuergestaltungsbemühungen im gesetzlichen Rahmen bewegen – keinesfalls verwerflich, sondern sogar zum ordnungsgemäßen Wirtschaften geboten.³ Schließlich umfasst das Aufgabengebiet der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre neben der Steuerrechtsnormendarstellung und der Steuerrechtsgestaltungslehre auch die Steuerwirkungs- und Steuergestaltungslehre.⁴ Dabei ist die Grenze zwischen raffinierter legaler Steuergestaltung und illegaler Steuerumgehung durch die Steuergesetze vorgegeben.⁵ In den letzten Jahren hat sich jedoch auf finanzpolitischer Ebene eine Entwicklung abgezeichnet, die aufgrund ihrer Reichweite und Bedeutung kritisch gewürdigt werden sollte. Gesetzgeber und Steuerverwaltung trumpfen mit neuartigen Regelungen auf,⁶ die Neigungen aufweisen, alle unternehmerischen Maßnahmen a priori einer Überwachung zu unterziehen, was als Reaktion auf das stetig sinkende gesellschaftliche Ansehen von legalen Steuergestaltungsmodellen interpretiert werden könnte.⁷ Dabei ist eine Tendenz des Fiskus, rechtlich legale, jedoch gesellschaftlich unerwünschte Steuergestaltung zu kriminalisieren, wahrnehmbar. Dies führt in letzter Konsequenz zu der Frage, ob das Aufkommen der neuen Regelungen eine Verschiebung oder Änderung der Aufgaben der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre impliziert.

2 Neue Verhaltensmaßstäbe für die Steuerehrlichkeit

2.1 Legale Steuergestaltung als langjährige Maxime

In seiner Rechtsprechung hat der BFH kontinuierlich betont, dass es grundsätzlich der Steuerpflichtigen gutes Recht sei, ihre steuerlichen Verhältnisse so zu gestalten, dass daraus letzt-

¹ KUBMAUL, HEINZ, Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, 8. Aufl. 2020, S. 1.

² Vgl. TIPKE, KLAUS, Die Steuerrechtsordnung, 2. Aufl. 2012, S. 1719, der beispielsweise Steuerpflichtige aufführt, die aus Gerechtigkeitsgründen eine als zu hoch empfundene Steuer nicht zahlen.

³ Mit dieser Thematik befasst sich auch die Steuergestaltungslehre als Aufgabe der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre. Vgl. KUBMAUL, HEINZ, Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, 8. Aufl. 2020, S. 2.

⁴ Vgl. KUBMAUL, HEINZ, Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, 8. Aufl. 2020, S. 1 f.

⁵ Vgl. BERENS, BELA, Multilaterales Instrument im Kontext der Einkünftezielung hybrider Gesellschaften 2020, S. 44.

⁶ Siehe dazu Kapitel 3.

⁷ Vgl. ausführlich belegend NAUMANN, CHANTAL, Harmonisiertes Mehrwertsteuersystem 2019, S. 120.

endlich eine möglichst geringe Steuerbelastung resultiert.⁸ Lediglich Gestaltungen, die gesetzliche Grenzen überschreiten – also im Ergebnis unangemessen sind, da sie ausschließlich der Minimierung der Steuerlast dienen und nicht mit wirtschaftlichen oder sonstigen beachtlichen nichtsteuerlichen Gründen zu rechtfertigen sind – klammert der BFH seit jeher von diesem Grundsatz aus.⁹ Auch das BVerfG hat in einem frühen Beschluss deutlich gemacht, dass es „grundsätzlich jedem Steuerpflichtigen freisteht, seine Angelegenheiten so einzurichten, daß er möglichst wenig Steuern zu zahlen braucht“¹⁰. Aus der angeführten Rechtsprechung geht hervor, dass die Gerichtsbarkeit eine scharfe Trennung zwischen legalen und illegalen Tatbeständen, gemessen an rechtlichen Kriterien, vornimmt.¹¹ Im Umkehrschluss spielen subjektive Faktoren wie moralische Bewertungen ausdrücklich keine Rolle und müssen demzufolge bei der Urteilsfindung unberücksichtigt bleiben.¹²

In der Literatur wird die Basis für eine derartige Auslegung in Art. 2 Abs. 1 GG – betreffend die allgemeine persönliche Handlungsfreiheit – gesehen; es wird gar von einem „Grundrecht auf Steuervermeidung und Steuerminimierung“¹³ gesprochen.¹⁴

Diesem Grundsatz folgen auch die zur Gesetzesentwicklung beitragende Steuerrechtsgestaltungslehre und die damit in Zusammenhang stehende unternehmerische Steuergestaltungslehre als Aufgabenbereiche der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre.¹⁵ Eine zweckmäßige Gestaltung des Steuersystems ist nur dann möglich, wenn die Beurteilung der zu untersuchenden Maßnahme frei von ethischen bzw. moralischen Wertvorstellungen erfolgt und die zu treffende Aussage daher auf rein pragmatischen Beobachtungen beruht.¹⁶ Rationales Handeln im gesetzlichen Rahmen mit der Absicht, die Steuerlast zu minimieren, darf nicht aufgrund moralischer Wertungen steuerlich sanktioniert werden.¹⁷ Besonders die steuerberatenden Berufe

⁸ Vgl. stellvertretend BFH-Beschluss vom 29.11.1982, GrS 1/81, BStBl. II 1983, S. 277; BFH-Urteil vom 12.09.1995, IX R 54/93, BStBl. II 1996, S. 159.

⁹ Vgl. dazu bereits BFH-Urteil vom 30.11.1960, II 154/59 U, BStBl. III 1961, S. 22. Vgl. dementsprechend BFH-Urteil vom 14.10.1964, II 175/61 U, BStBl. III 1964, S. 669; BFH-Urteil vom 12.07.1988, IX R 149/83, BStBl. II 1988, S. 943; BFH-Urteil vom 12.09.1995, IX R 54/93, BStBl. II 1996, S. 159.

¹⁰ BVerfG-Beschluss vom 14.04.1959, 1 BvL 23/57, BVerfGE 9, S. 250.

¹¹ Vgl. BERENS, BELA, Multilaterales Instrument im Kontext der Einkünfteerzielung hybrider Gesellschaften 2020, S. 44.

¹² Vgl. BFH-Urteil vom 13.02.1980, II R 18/75, BStBl. II 1980, S. 365; NAUMANN, CHANTAL, Harmonisiertes Mehrwertsteuersystem 2019, S. 121 f.

¹³ FELIX, GÜNTHER, Stbg 1996, S. 200 (202).

¹⁴ Vgl. FLÄMIG, CHRISTIAN, Beihefter zu Heft 44 DStR 2007, S. 2 (6); STÖBER, MICHAEL, BB 2018, S. 1559 (1562).

¹⁵ Vgl. zu den Aufgaben der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre KUBMAUL, HEINZ, Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, 8. Aufl. 2020, S. 1 f. Vgl. auch KUBMAUL, HEINZ, in: Döring/KuBmaul (Hrsg.), Festschrift für Günter Wöhe 2004, S. 493 f.

¹⁶ Vgl. KUBMAUL, HEINZ, Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, 8. Aufl. 2020, S. 2. Auch das Verständnis der praktisch-normativen Betriebswirtschaftslehre nach WÖHE lässt ethische Einflussfaktoren bei der Entscheidungsfindung unberücksichtigt. Vgl. WÖHE, GÜNTER/DÖRING, ULRICH/BRÖSEL, GERRIT, Einführung in die Allgemeine Betriebswirtschaftslehre, 27. Aufl. 2020, S. 11. Vgl. dazu auch grundlegend KUBMAUL, HEINZ, StuW 1995, S. 3 (9).

¹⁷ Vgl. BERENS, BELA, Multilaterales Instrument im Kontext der Einkünfteerzielung hybrider Gesellschaften 2020, S. 45.

haben dieser Maxime entsprechend lange Zeit über einen breiten Handlungsspielraum verfügt und konnten durch clevere Gestaltungsberatung ein hohes Ansehen erreichen,¹⁸ wobei der Gesetzgeber diesbezüglich durch gesetzlich verankerte Wahlrechte seinerseits zusätzliche Anreize gesetzt hat.¹⁹ Die allgemeine Vorstellung über die Steuerbürger entsprach dem Leitbild des ehrbaren Kaufmanns, auf dessen vorbehaltlose Ehrlichkeit und Gesetzestreue jederzeit vertraut werden durfte.²⁰

2.2 Kriminalisierung legaler Gestaltungen fordert neue Maßstäbe

Angesichts jüngerer Entwicklungen lässt sich jedoch eine Abkehr von dieser langjährigen Maxime feststellen, nach der klar und pragmatisch zwischen legalen und illegalen steuerlichen Gestaltungsmaßnahmen getrennt wurde. Einerseits werden – auch in der medialen Berichterstattung – zunehmend wertende Begrifflichkeiten verwendet, was die gesellschaftliche Wahrnehmung beeinflussen dürfte.²¹ Andererseits trumps der Steuergesetzgeber – getrieben vom Druck der Öffentlichkeit – mit neuartigen Regelungen auf, die stigmatisierend eine Vielzahl von Maßnahmen der Steuerpflichtigen unter den Verdacht der Unzulässigkeit stellen.²² Im Ergebnis scheint sich der rein steuerliche, vor allem von der Rechtsprechung geprägte Disput, dessen Gegenstand lediglich die Frage rechtlicher Zulässigkeit war, zu einer unter gesellschaftlichen Einflüssen stehenden, emotionalen Debatte über Legitimität bzw. Illegitimität von Steuergestaltungen zu wandeln.²³

Diese Verschiebung hätte weitreichende Auswirkungen. Einerseits würde die Praxis einen Wandel erfahren, da sie sich aufgrund der zunehmend negativen Resonanz auf ihre Kerndisziplin – der Steuergestaltungen – mit immer restriktiver ausgestalteten Regelungen auseinandersetzen müsste.²⁴ Andererseits würde diese neuartige Maxime insb. die Bedeutung der Steuerrechtsgestaltungslehre als Teilbereich der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre mindern,

¹⁸ Clevere Gestaltungsberatung galt als Privileg und wurde in der Gesellschaft auch dementsprechend gewürdigt. Vgl. dazu NAUMANN, CHANTAL, Harmonisiertes Mehrwertsteuersystem 2019, S. 120; RÖHM, ULI, Schwarzgeld im Visier 1996, S. 19 f.

¹⁹ Vgl. FLÄMIG, CHRISTIAN, Beihefter zu Heft 44 DStR 2007, S. 2 (6). Vgl. zudem ausführlich RÖDDER, THOMAS, Beihefter zu Heft 19 BB 1988, S. 1 (6), der neben den Wahlrechten auch auf vom Gesetzgeber unpräzise gewählte Formulierungen – treffend als „Spielräume“ bezeichnet – hinweist, die ebenfalls zur steuerpolitischen Gestaltung motivieren.

²⁰ Vgl. FANDEL, GÜNTER/SCHWALBACH, JOACHIM, ZfB 2007/1, S. VII.

²¹ Schlagworte wie „schädlich“ oder „aggressiv“, die im Zusammenhang mit der steuerlichen Gestaltungspraxis erstmalig durch EU und OECD verwendet wurden, sind eindeutig negativ behaftet und bezwecken mediale Aufmerksamkeit. Vgl. dazu ausführlich BERENS, BELA, Multilaterales Instrument im Kontext der Einkünftezielung hybrider Gesellschaften 2020, S. 38 ff., dort besonders S. 44.

²² Vgl. dazu Kapitel 3.

²³ Vgl. BERENS, BELA, Multilaterales Instrument im Kontext der Einkünftezielung hybrider Gesellschaften 2020, S. 45; NAUMANN, CHANTAL, Harmonisiertes Mehrwertsteuersystem 2019, S. 119 ff.

²⁴ Vgl. diese Tendenzen feststellend ISMER, ROLAND/GRADL, CHRISTOPH, MwStR 2016, S. 324. Vgl. auch NAUMANN, CHANTAL, Harmonisiertes Mehrwertsteuersystem 2019, S. 120, 122.

da diese auf eine zweckmäßige Gestaltung des Steuersystems – explizit ohne Berücksichtigung moralischer Wertungen – abzielt.²⁵

Obwohl das BMF im Anwendungserlass schreibt: „Das Finanzamt braucht den Steuererklärungen nicht mit Misstrauen zu begegnen; sondern darf regelmäßig von deren Richtigkeit und Vollständigkeit ausgehen“²⁶, drängt sich zunehmend der Verdacht auf, dass den Steuerpflichtigen bereits a priori kriminelles Handeln unterstellt wird. Dies würde eine Abkehr vom Leitbild des ehrbaren Kaufmanns hin zu einer generellen Kriminalisierung aller Steuerpflichtigen bedeuten. Im folgenden Kapitel wird diesem Verdacht anhand ausgewählter Beispiele nachgegangen.

3 Ausgewählte Kontrollmaßnahmen zur Sicherstellung der Steuerehrlichkeit

3.1 Erweiterung der Anzeigepflichten

Besonders im Bereich der verfahrensrechtlichen Anzeigepflichten war der Steuergesetzgeber in den letzten Jahren überdurchschnittlich aktiv. Bereits seit Inkrafttreten der AO im Jahr 1977 befanden sich im Vierten Teil betreffend die Durchführung der Besteuerung die an die Steuerpflichtigen gerichteten Verpflichtungen, bestimmte Sachverhalte anzuzeigen. Der Unterabschnitt zu den Anzeigepflichten bestand lediglich aus den drei §§ 137, 138 und 139 AO 1977. Im Wesentlichen verordneten diese Regelungen, die übrigens auch heute noch – jedoch teilweise in erweitertem Umfang – existent sind, Anzeigepflichten für bestimmte Gründungen, Anteilerwerbe, Rechtsformwechsel, Ortsverlagerungen oder Auflösungen.²⁷ Im Jahr 2007 erfolgte erstmals ein Vorstoß des BMF in Form eines konkreten Gesetzesentwurfs zur Anzeigepflicht von Steuergestaltungen sowie daraufhin durch die Ausschüsse des Bundesrats, die sich im Zuge der Beratungen zum Jahressteuergesetz 2008 ebenfalls für eine dahingehende Erweiterung der bestehenden Regelungen aussprachen.²⁸ Die inhaltlich weitestgehend ähnlichen Vorschläge enthielten einen Katalog an Tatbeständen, deren Pflicht zur Anzeige bereits bei der Vermarktung durch den Beratenden eingetreten wäre.²⁹ Letztendlich wurden die vorgeschlagenen Regelungen wieder fallengelassen, denn der Gegenwind aus Fachliteratur und Beratungspraxis war beträchtlich.³⁰ Die erste tatsächliche Ausweitung der Anzeigepflichten

²⁵ Vgl. KUBMAUL, HEINZ, Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, 8. Aufl. 2020, S. 2.

²⁶ AEO zu § 173 AO, Rn. 4.1.

²⁷ Vgl. dazu ausführlicher ZIPFEL, LARS, Anzeigepflicht, in: Alber u.a. (Hrsg.), Beck'sches Steuer- und Bilanzrechtslexikon, 54. Edition, Rn. 1–13.

²⁸ Vgl. zum Gesetzentwurf der Fin.-Verw. Schreiben vom 25.06.2007. Vgl. auch BR-Drs. 544/1/07 vom 11.09.2007, S. 64 ff.

²⁹ Vgl. LICHTINGHAGEN, ULRICH/VERPOORTEN, ANDREA CHRISTINA, StuB 2007, S. 734 (738).

³⁰ Vgl. FLÄMIG, CHRISTIAN, Beihefter zu Heft 44 DStR 2007, S. 2 (12); KESSLER, WOLFGANG/EIKE, ROLF, BB 2007, S. 2370 (2379). Vgl. auch BEUCHERT, TOBIAS/OSTERLOH-KONRAD, CHRISTINE, IStR 2014, S. 643 (644) mit umfangreicher Zusammenfassung kritischer Stimmen. Siehe auch Deutscher Steuerberaterverband e.V. vom 28.08.2007, der schon damals zurecht vor der Kriminalisierung von rechtlich legalen Gestaltungen

erfolgte schließlich im Jahr 2016 mit der Einführung des sog. Country-by-Country-Reportings in § 138a AO, das seither multinational agierenden Konzernen die Erstellung eines länderbezogenen Berichtes über ihre Geschäftstätigkeiten anordnet.³¹ Besonders aktiv war der Gesetzgeber in den Jahren 2017 und 2019³² mit weiteren Mitteilungspflichten bezüglich grenzüberschreitender Steuergestaltungen, die u.a. in den §§ 138d–138k AO kodifiziert wurden. Mit der Mehrheit der getroffenen Regelungen ist der Gesetzgeber in der Literatur auf wenig Gegenliebe gestoßen;³³ RÄTKE spricht hier sogar von einem „Tiefpunkt in der Steuergesetzgebung“.³⁴ Allerdings stehen die Regelungen unter dem Deckmantel des EU-Rechts, weshalb sich die konkreten Verpflichtungen zur Umsetzung aus supranationalem Recht ergeben und die Umsetzung in nationales Recht – was auch im Gesetzgebungsverfahren betont wurde – alternativlos ist.³⁵ Im Ergebnis fällt auf, dass seit Inkrafttreten der Abgabenordnung bis zur heutigen Fassung der Teilbereich der Anzeigepflichten um elf Regelungen erweitert wurde, wovon ganze acht im Jahr 2019 erlassen wurden. Zudem könnten in Zukunft noch weitere Regelungen folgen, denn der Gesetzgeber scheint durchaus nicht abgeneigt, eine Anzeigepflicht sogar für nationale Steuergestaltungen voranzutreiben.³⁶

Der Verdacht einer Kriminalisierungstendenz im Bereich der Anzeigepflichten erhärtet sich bei genauerer Untersuchung, wo diese neuartigen Regelungen ihren Ursprung haben und mit

warnte und überdies erinnerte, dass es Aufgabe der Behörden sei, eine Steuergestaltung als solche zu definieren und zu verstehen. Es könne nicht der Beraterschaft auferlegt werden, aufgrund mangelnder Sachkenntnis der Finanzbeamten hinsichtlich der Auslegung der eigenen Gesetze umfangreiche Erklärungen zu liefern. Vgl. Pressemitteilung des Deutschen Steuerberaterverbands e.V. vom 28.08.2007.

³¹ Vgl. BT-Drs. 18/9536 vom 05.09.2016, S. 37 f.; DITZ, XAVER/ENGELN, CHRISTIAN, DStR 2019, S. 352 (353). Siehe auch Gesetz zur Umsetzung der Änderungen der EU-Amtshilferichtlinie und von weiteren Maßnahmen gegen Gewinnkürzungen und -verlagerungen vom 20.12.2016, BGBl. I 2016, S. 3000 (3001 f.).

³² Vgl. Gesetz zur Bekämpfung der Steuerumgehung und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften vom 23.06.2017, BGBl. I 2017, S. 1682 (1683 f.); Gesetz zur Einführung einer Pflicht zur Mitteilung grenzüberschreitender Steuergestaltungen vom 21.12.2019, BGBl. I 2019, S. 2875 ff.

³³ Vgl. mit umfangreicher Kritik, insb. bezüglich der unvollständigen Definition vieler Begrifflichkeiten und der insgesamt schlechten Eingängigkeit der Regelungen RÄTKE, BERND, Kommentierung § 138d AO, in: Klein/Orlopp (Begr.), Abgabenordnung Kommentar, 15. Aufl. 2020, Rn. 15. Vgl. mit weiterer Kritik DITZ, XAVER/BÄRSCH, SVEN-ERIC/ENGELN, CHRISTIAN, DStR 2019, S. 815 (824). Überdies scheint die Neuregelung verfassungsrechtlich bedenklich zu sein. Vgl. RÄTKE, BERND, Kommentierung § 138d AO, in: Klein/Orlopp (Begr.), Abgabenordnung Kommentar, 15. Aufl. 2020, Rn. 5 ff., der hinsichtlich der §§ 138d ff. AO gleich mehrere Verfassungswidrigkeiten aufführt. So verstoßen die Regelungen zum Beispiel aufgrund ihrer wirren bzw. kaum überschaubaren Ausgestaltung gegen den Grundsatz der Normenklarheit.

³⁴ RÄTKE, BERND, Kommentierung § 138d AO, in: Klein/Orlopp (Begr.), Abgabenordnung Kommentar, 15. Aufl. 2020, Rn. 15.

³⁵ Vgl. beispielweise zur Einführung der §§ 138d ff. AO BR-Drs. 489/19 vom 10.10.2019, S. 2, 18 f. Vgl. tiefergehend zur Verbindlichkeit von EU-Verordnungen und EU-Richtlinien sowie zur Sanktionierung bei mangelnder Umsetzung NAUMANN, CHANTAL, Harmonisiertes Mehrwertsteuersystem 2019, S. 11 f.

³⁶ Vgl. dazu beispielsweise den Finanzausschuss der Länder, der sich bereits im Rahmen der Einführung der Anzeigepflichten für grenzüberschreitende Steuergestaltungen für die Notwendigkeit ausgesprochen hat, zügig auch eine Anzeigepflicht für nationale Gestaltungen zu schaffen. Vgl. BR-Drs. 649/1/19 vom 13.12.2019, S. 2. Überdies haben die Länderfinanzministerinnen und Länderfinanzminister, dirigiert von den Ministerien von Schleswig-Holstein und Rheinland-Pfalz, im Jahr 2018 unter Einsatz einer länderübergreifenden Arbeitsgruppe ebenfalls eine Initiative gestartet, indem sie einen Gesetzesentwurf zur Anzeigepflicht rein nationaler Steuergestaltungen ausgearbeitet haben. Vgl. dazu tiefgreifend HAMMINGER, ALEXANDER, NWB 2018, S. 2267 ff.; STÖBER, MICHAEL, BB 2018, S. 2464 (2465).

welchem Hintergrund deren dortige Implementierung erfolgte. Vor allem im angloamerikanischen Raum sind Anzeigepflichten in Bezug auf Steuergestaltungen seit geraumer Zeit fester Bestandteil des Steuersystems.³⁷ Beispielweise in den USA muss der Steuerpflichtige seine Steuerlast selbst berechnen – es herrscht das Prinzip der Selbstveranlagung – und eine manuelle Prüfung des Sachverhalts erfolgt nur in Einzelfällen, wenn die aufgrund der Anzeigepflicht mitgeteilte Gestaltung ungewöhnlich respektive verdächtig erscheint.³⁸ In einem derartigen Regime ist daher eine Pflicht zur Anzeige prüfungswürdiger Sachverhalte systemgerecht.³⁹ In Deutschland nimmt hingegen die Finanzbehörde basierend auf der eingereichten Steuererklärung die Ertragsteuerveranlagung vor; aufgrund der herrschenden verfahrensrechtlichen Auskunft- und Mitwirkungspflichten der Beteiligten erhält die Behörde jedwede Information, die sie zur Begutachtung des Sachverhalts benötigt.⁴⁰ Die nahezu schlagartige Ausweitung der Anzeigepflichten in Deutschland lässt sich vor dem Hintergrund der verfahrensrechtlichen Ausgestaltung des deutschen Steuersystems, das derartiger Regelungen somit systembedingt nicht bedarf,⁴¹ kaum anders begründen als mit einem gesteigerten Kontrollinteresse des Staates. Dieses führt im Ergebnis dazu, dass eine der „*ureigenen Verwaltungsaufgabe[n]*; d. Verf.“⁴² – die „*Kontrolle des Steuervollzugs sowie der Sicherstellung einer gleichmäßigen Besteuerung*“⁴³ – von den Finanzbehörden auf die Steuerpflichtigen ausgelagert wird. Die Leidtragenden sind sowohl die Angehörigen der steuerberatenden Berufe, welche sich mit unübersichtlichen Regelungen und zusätzlicher Arbeit abfinden müssen, als auch die Steuerpflichtigen, die in Folge dessen entweder selbst diese Hürde bewältigen oder mit steigenden Beratungskosten rechnen müssen.⁴⁴

U.E. deutet diese Entwicklung darauf hin, dass das ehemals existierende Vertrauensverhältnis zwischen Fiskus und Steuerpflichtigem mittlerweile belastet ist. Dass prinzipiell allen Steuerpflichtigen per se unrechtmäßiges Verhalten unterstellt wird und sie somit unter Generalverdacht stehen, läuft der Intention des BMF, den Steuerpflichtigen grundsätzlich „*nicht mit Misstrauen zu begegnen*“⁴⁵, entgegen. Selbst Steuerpflichtige, die sich bisher durchweg vorbildlich verhalten haben, unterliegen einer Anzeigepflicht hinsichtlich ihrer (legalen) Steuergestaltungen, was als Ausdruck systematischer Kriminalisierung durch den Steuergesetzgeber gewertet werden kann. Auch dass die Finanzbehörde über Gesetzeslücken informiert werden

³⁷ Die USA haben die Pflicht zur Anzeige von Steuergestaltungen bereits 1984 eingeführt, Kanada folgte 1989. Vgl. BEUCHERT, TOBIAS, Anzeigepflichten bei Steuergestaltungen 2012, S. 5, 61.

³⁸ Vgl. zum US-amerikanischen Selbstveranlagungssystem tiefgreifend BEUCHERT, TOBIAS, Anzeigepflichten bei Steuergestaltungen 2012, S. 232 f.

³⁹ Vgl. BEUCHERT, TOBIAS, Anzeigepflichten bei Steuergestaltungen 2012, S. 233.

⁴⁰ Vgl. BEUCHERT, TOBIAS, Anzeigepflichten bei Steuergestaltungen 2012, S. 234, 259; DEBUS, JACQUELINE, DStR 2017, S. 2520 (2521).

⁴¹ Vgl. mit gleichem Ergebnis DEBUS, JACQUELINE, DStR 2017, S. 2520 (2521).

⁴² CLOER, ADRIAN/HAGEMANN, TOBIAS/VAN LÜCK, NICOLA, BB 2019, S. 2583 (2584).

⁴³ CLOER, ADRIAN/HAGEMANN, TOBIAS/VAN LÜCK, NICOLA, BB 2019, S. 2583 (2584).

⁴⁴ Vgl. RÄTKE, BERND, Kommentierung § 138d AO, in: Klein/Orlopp (Begr.), Abgabenordnung Kommentar, 15. Aufl. 2020, Rn. 15.

⁴⁵ AEAO zu § 173 AO, Rn. 4.1.

soll, um unerwünschten Gestaltungen überhaupt „zeitnah“⁴⁶ begegnen zu können, kann u.E. nicht als Rechtfertigung dienen. Vielmehr ist zu beklagen, dass der Fiskus wohl aufgrund mangelnder Fachkenntnisse der Finanzbeamten bezüglich der Gesetze seinen eigenen Aufgaben nicht mehr nachkommen kann und diese auf die Steuerberater auslagern muss – manch einer würde von einem Armutszeugnis sprechen.

3.2 Forcierung der Einführung von innerbetrieblichen Kontrollsystemen

Im Rahmen der mittlerweile im unternehmerischen Kontext omnipräsenten Thematik der sog. Compliance, fokussiert der Teilbereich der Tax Compliance alle steuerlichen Fragestellungen unternehmerischer Vorgänge.⁴⁷ Der ursprünglich aus dem Englischen stammende Begriff „Compliance“ ist im deutschen Sprachgebrauch mehrfach belegt; eine direkte Übersetzung lässt keine wirklich präzise Aussage zu.⁴⁸ So kann Compliance einerseits als „Gesetzestreue“ und andererseits als angewandte „Gesetzesbefolgung“ verstanden werden.⁴⁹ Unter Berücksichtigung dieses Verständnisses lässt sich der Hintergrund von Compliance-Maßnahmen, insb. auch der Zweck eines Tax CMS, genauer definieren. Ein Compliance Management System (CMS) dient dem Unternehmen im Kern zur Sicherstellung der Berücksichtigung von auferlegten Regeln und Pflichten.⁵⁰ Im Umkehrschluss handelt es sich hier um eine präventive Maßnahme, die zur Verhinderung von Regelverstößen und damit eventuell verbundenen Sanktionierungen ergriffen wird.⁵¹ Ein Tax CMS folgt im Grunde dieser Dogmatik, beschränkt sich jedoch auf die Würdigung rein steuerlicher Sachverhalte; die Einführung eines Tax CMS bedarf zudem keiner Implementierung eines unternehmensweiten CMS, sondern kann auch isoliert umgesetzt werden.⁵² Neben der Minimierung von steuerrechtlichen Risiken, beispielsweise durch Hinweise auf drohende Fristversäumnisse oder der Erinnerung an verfahrensrechtliche Mitwirkungspflichten, können sachgerecht eingerichtete Tax CMS auch Handlungsanweisungen geben, falls doch ein Regelverstoß festgestellt und der Schaden möglichst relativiert werden soll.⁵³ Außerdem strahlt der Einsatz derartiger Systeme Sicherheit

⁴⁶ Vgl. BT-Drs. 19/14685 vom 04.11.2019, S. 21.

⁴⁷ Vgl. grundlegend STRECK, MICHAEL/BINNEWIES, BURKHARD, DSStR 2009, S. 229 ff.

⁴⁸ Compliance lässt sich z.B. laut dem Pons Online-Wörterbuch mit „Übereinstimmung“ oder „Einhaltung“ übersetzen. Vgl. dazu auch TALASKA, PETER, Kapitel 1, in: Streck/Mack/Schwedhelm (Hrsg.), Tax Compliance, 3. Aufl. 2019, Rn. 1.1, der auf die schwierige Definierbarkeit der Begrifflichkeit hinweist und die damit verbundene „Lust“ verschiedenartiger Auslegung kritisiert.

⁴⁹ Vgl. TALASKA, PETER, Kapitel 1, in: Streck/Mack/Schwedhelm (Hrsg.), Tax Compliance, 3. Aufl. 2019, Rn. 1.1. Vgl. diesem Verständnis folgend GEUENICH, MARCUS/KIESEL, HANNO, BB 2012, S. 155; KUBMAUL, HEINZ/SCHMEER, MARCEL, Ubg 2019, S. 613.

⁵⁰ Vgl. IDW PS 980 vom 11.03.2011, IDW-Fachnachrichten 2011, S. 205, Rn. 6.

⁵¹ Vgl. IDW PS 980 vom 11.03.2011, IDW-Fachnachrichten 2011, S. 205, Rn. 6.

⁵² Vgl. TERNES, DANIEL, 4. Kapitel, in: Rübenthal/Idler (Hrsg.), Tax Compliance 2018, Rn. 103, 124. Vgl. auch IDW Praxishinweis 1/2016 zu IDW PS 980 (Stand: 31.05.2017), IDW Life 2017, S. 837, Rn. 8.

⁵³ Vgl. BESCH, CHRISTOPH/STARCK, ARNULF, § 33. Tax Compliance, in: Hauschka/Moosmayer/Lösler (Hrsg.), Corporate Compliance, 3. Aufl. 2016, Rn. 16 ff. Neben den angesprochenen steuerrechtlichen Risiken vermeidet ein gut ausgestattetes Tax CMS auch steuerstrafrechtliche, ordnungswidrigkeitenrechtliche sowie

und Vertrauenswürdigkeit gegenüber Unternehmensexternen aus, weshalb in diesem Zusammenhang von der „Marketingfunktion“⁵⁴ des Tax CMS gesprochen werden kann. Die Umsetzung entsprechender Systeme bietet jedoch nicht nur Vorteile, sondern ist auch mit einigen Herausforderungen verbunden. Zum Beispiel darf nicht aus den Augen verloren werden, dass Einrichtung und Pflege eines Tax CMS alleine nicht ausreichend sind, sondern das ganze Unternehmen den Compliance-Gedanken – Gesetzestreue und Gesetzesbefolgung – teilen und im Alltag leben muss.⁵⁵ Daher sollte im Unternehmen eine sog. Compliance-Kultur manifestiert werden, die von den Führungskräften vorgelebt wird und in der Folge auf das gesamte Personal abfärbt.⁵⁶ Zugleich ist der Einsatz auch mit erheblichen Kosten verbunden, da häufig neue Mitarbeiter, zusätzliche Schulungen bzw. Zertifizierungen sowie entsprechende Software-Lösungen erforderlich sind.⁵⁷ Eine gesetzliche Regelung, die den Einsatz eines Tax CMS explizit anordnet, existiert derzeit (noch) nicht.⁵⁸ Daher ist festzuhalten, dass es grundsätzlich eine freiwillige Entscheidung des Unternehmens ist, auf derartige Systeme zurückzugreifen, was unter Berücksichtigung der oben vorgestellten Zwecksetzung und dem damit verbundenen Aufwand, der im Rahmen der Implementierung und Instandhaltung anfällt, abgewägt werden sollte.

Eine Regelung, die ein Tax-CMS zwar nicht vorschreibt, jedoch für die Einrichtung spricht, wurde im Jahr 2016 in den Anwendungserlass zur Abgabenordnung betreffend § 153 AO – die Anzeige- und Berichtigungspflicht von Erklärungen – ergänzt. Seither wird in AEAO zu § 153 AO, Rn. 2.5 festgehalten, dass ein Fehler, der aufgrund der Anzeige- und Berichtigungspflicht nach § 153 AO mitteilungs pflichtig ist, nur straf- bzw. bußgeldrechtlich weiterverfolgt wird, wenn die Handlung vorsätzlich respektive fahrlässig war. Die Prüfung, ob eine Handlung vorsätzlich oder fahrlässig war, soll unterdessen durch die Finanzbehörde durchgeführt werden.⁵⁹ Im Rahmen dieser Ermessensentscheidung hat die Behörde ausweislich AEAO zu § 153 AO, Rn. 2.6 die Umstände des Sachverhalts im Einzelfall zu prüfen und kann

immaterielle Risiken. Vgl. dazu mit tiefgreifender Kommentierung KUBMAUL, HEINZ/SCHMEER, MARCEL, Ubg 2019, S. 613; KUBMAUL, HEINZ/SCHMEER, MARCEL, Ubg 2019, S. 683.

⁵⁴ BESCH, CHRISTOPH/STARCK, ARNULF, § 33. Tax Compliance, in: Hauschka/Moosmayer/Lösler (Hrsg.), Corporate Compliance, 3. Aufl. 2016, Rn. 21.

⁵⁵ Vgl. TALASKA, PETER, Kapitel 1, in: Streck/Mack/Schwedhelm (Hrsg.), Tax Compliance, 3. Aufl. 2019, Rn. 1.9.

⁵⁶ Vgl. zur Compliance-Kultur tiefgreifend SCHULZ, MARTIN, BB 2018, S. 1283 (1285 ff.). Des Weiteren müssen entsprechend der Handlungsempfehlung des IDW die Ziele, die Organisation, die Risiken, das Programm, die Kommunikationswege sowie die Überwachung des Tax CMS definiert respektive organisiert werden. Vgl. IDW Praxishinweis 1/2016 zu IDW PS 980 (Stand: 31.05.2017), IDW Life 2017, S. 839, Rn. 22 ff. Vgl. zudem die einzelnen Begrifflichkeiten umfangreich beschreibend MANNER, STEFAN/BEXA, KRISTINA, CCZ 2019, S. 129 (131 ff.).

⁵⁷ Vgl. TALASKA, PETER, Kapitel 1, in: Streck/Mack/Schwedhelm (Hrsg.), Tax Compliance, 3. Aufl. 2019, Rn. 1.19 ff. Siehe auch mit einem Überblick über verschiedenen Zertifizierungsmöglichkeiten für Compliance-Systeme und -Verantwortliche FILA, DAVID/PÜSCHEL, CAROLINE, Newsdienst Compliance 2019, Nr. 210017.

⁵⁸ Vgl. TALASKA, PETER, Kapitel 1, in: Streck/Mack/Schwedhelm (Hrsg.), Tax Compliance, 3. Aufl. 2019, Rn. 1.25.

⁵⁹ Vgl. AEAO zu § 153 AO, Rn. 2.5 f.

ggf. von einer Straftat absehen, wenn der Steuerpflichtige entsprechende Maßnahmen zur Erfüllung steuerlicher Pflichten getroffen hat.⁶⁰ Explizit heißt es: *„Hat der Steuerpflichtige ein innerbetriebliches Kontrollsystem eingerichtet, das der Erfüllung der steuerlichen Pflichten dient, kann dies ggf. ein Indiz darstellen, das gegen das Vorliegen eines Vorsatzes oder der Leichtfertigkeit sprechen kann, jedoch befreit dies nicht von einer Prüfung des jeweiligen Einzelfalls.“*⁶¹

Durch diese Ergänzung ist die Diskussion über Tax Compliance schlagartig angeheizt worden; die Behörde hat folglich ein internes Kontrollsystem (= Tax CMS) als Indiz gegen den Verdacht einer straf- bzw. ordnungswidrigkeitenrechtlichen Handlung des Steuerpflichtigen zu werten.⁶² Obwohl aus rechtlicher Sicht nach wie vor keine Verpflichtung zur Einrichtung eines Tax CMS besteht, wird dadurch eine faktische Notwendigkeit begründet: der Einsatz eines Tax CMS kann im Fall der Fälle exkulpierend wirken.⁶³ Während Großunternehmen regelmäßig schon über interne Kontrollsysteme verfügten, wurde bis dato in kleinen bzw. mittelgroßen Unternehmen mehrheitlich von einer Implementierung abgesehen.⁶⁴

Aus diesem Schreiben folgen zwei wesentliche Probleme. Das BMF nennt in Rn. 2.6 zwar das innerbetriebliche Kontrollsystem, lässt jedoch offen, welche Anforderungen von besagtem System zu erfüllen sind respektive ab welchem Grad der Implementierung letztendlich von einem Anfangsverdacht abgesehen werden soll.⁶⁵ Auf der einen Seite ist dies Konsequenz daraus, dass das Tax CMS individuell an das jeweilige Unternehmen angepasst werden muss.⁶⁶ Dies lässt sich damit begründen, dass kleine und mittlere Unternehmen mit anderen Systemen als multinational agierende Konzerne arbeiten.⁶⁷ Durch die offene Formulierung wird den Steuerpflichtigen daher ein breiter Handlungsspielraum eröffnet.⁶⁸ Auf der anderen Seite schürt die dürftige Ausgestaltung Unsicherheit in der Praxis und kann zu außerplanmäßigen Zahlungen führen, wenn die Verwaltung das eingerichtete System nicht als ausreichend anerkennt und unverhofft von einem straf- oder bußgeldrechtlich vorwerfbareren Verhalten ausgeht.⁶⁹ Als Orientierung, welche wesentlichen Elemente ein Tax CMS enthalten sollte,

⁶⁰ Vgl. auch ERDBRÜGGER, ANDREAS/JEHKE, CHRISTIAN, BB 2016, S. 2455 (2459).

⁶¹ AEO zu § 153 AO, Rn. 2.6.

⁶² Vgl. LUDWIG, STEPHAN/BREIMANN, HENDRIK/KUSCH, SABINE, DSr 2016, S. 2240; MENNER, STEFAN/BEXA, KRISTINA, CCZ 2019, S. 129 (130).

⁶³ Vgl. MENNER, STEFAN/BEXA, KRISTINA, CCZ 2019, S. 129 (130). Vgl. auch KROMER, CHRISTOPH/HENSCHL, KATHARINA, § 1, in: Kessler/Kröner/Köhler (Hrsg.), Konzernsteuerrecht, 3. Aufl. 2018, Rn. 98.

⁶⁴ Vgl. FISCHER, CAROLA/SCHWAB, HARTMUT, DSr 2018, S. 2040.

⁶⁵ Vgl. LUDWIG, STEPHAN/BREIMANN, HENDRIK/KUSCH, SABINE, DSr 2016, S. 2240 (2241); MENNER, STEFAN/BEXA, KRISTINA, CCZ 2019, S. 129 (130).

⁶⁶ Vgl. ERDBRÜGGER, ANDREAS/JEHKE, CHRISTIAN, BB 2016, S. 2455 (2458 f.).

⁶⁷ Vgl. NEULING, CHRISTIAN-ALEXANDER, DSr 2016, S. 1652 (1657); STEINHAUFF, DIETER, AO-StB 2017, S. 130 (131).

⁶⁸ Vgl. NEULING, CHRISTIAN-ALEXANDER, DSr 2016, S. 1652 (1657).

⁶⁹ Vgl. ERDBRÜGGER, ANDREAS/JEHKE, CHRISTIAN, BB 2016, S. 2455 (2459 f.).

dient jedenfalls der IDW Praxishinweis zu PS 980.⁷⁰ U.E. wäre zumindest eine kurze Information, welche Elemente aus Verwaltungssicht unverzichtbar sind und somit als Mindeststandard angesehen werden, eine hilfreiche Ergänzung und würde aus praktischer Sicht für mehr Sicherheit beim Implementierungsvorhaben sorgen.

Festzuhalten bleibt, dass das BMF mit seiner unklaren Formulierung und den allgegenwärtig über den Steuerpflichtigen schwebenden straf- bzw. ordnungswidrigkeitenrechtlichen Konsequenzen Unsicherheit schürt und damit indirekt ein weiteres Problem herbeiführt. Die Mehrheit der Betroffenen wird aufgrund des Anwendungserlasses wohl versuchen, vorsorglich überdurchschnittliche Absicherungen gegen derartige Risiken zu treffen.⁷¹ Fraglich und besorgniserregend ist, wie der Rest der Steuerpflichtigen bewertet wird, der kein umfangreiches Tax CMS einrichtet, sondern wie gewohnt verfahren möchte oder kapazitätsbedingt auf die Einrichtung verzichten muss.

Wenn das BMF ein eingerichtetes internes Kontrollsystem als Indikator gegen eine vorsätzliche oder leichtfertige Handlung wertet, hieße das im Umkehrschluss, dass Steuerpflichtigen ohne Tax CMS ein derartiger Tatbestand tendenziell eher unterstellt wird.⁷² Jedenfalls lässt sich der Vertrauensverlust gegenüber den Betroffenen, die durch die Einrichtung des Tax CMS ihre guten Absichten belegen müssen, nicht abstreiten; folglich zeigt der Erlass des BMF eine Tendenz dem Steuerpflichtigen ohne dessen aktives Tun kriminelle Absichten schneller zu unterstellen.

3.3 Zertifizierung der Steuerpflichtigen im Umsatzsteuerrecht

Bei der hier betrachteten Zertifizierung handelt es sich um ein Konzept, das ursprünglich dem Zollrecht entstammt und dort insb. der Eindämmung von Sicherheitsrisiken bei der Zollabwicklung dient.⁷³ Den zollrechtlichen Status des sog. „zugelassenen Wirtschaftsbeteiligten“ können ausweislich Art. 38 UZK im Zollgebiet ansässige Wirtschaftsbeteiligte bei Erfüllung besonderer Kriterien erhalten.⁷⁴ Ausweislich Art. 39 UZK erweisen sich nur Steuerpflichtige als zertifizierungswürdig, die unter anderem keine schwerwiegenden oder wiederholten Verstöße gegen die zoll- sowie steuerrechtlichen Vorschriften und auch keine anderweitigen schweren Straftaten begangen haben, die ihre Tätigkeiten und Warenbewegungen nachweisen können und die auch entsprechend zahlungskräftig sind. Es muss sich also um Steuerpflichti-

⁷⁰ Vgl. IDW Praxishinweis 1/2016 zu IDW PS 980 (Stand: 31.05.2017), IDW Life 2017, S. 837 ff. Vgl. auch LUDWIG, STEPHAN/BREIMANN, HENDRIK/KUSCH, SABINE, DStR 2016, S. 2240 (2241).

⁷¹ Vgl. KROMER, CHRISTOPH/HENSCHHEL, KATHARINA, § 1, in: Kessler/Kröner/Köhler (Hrsg.), Konzernsteuerrecht, 3. Aufl. 2018, Rn. 98.

⁷² Vgl. mit ähnlichem Verdacht KROMER, CHRISTOPH/HENSCHHEL, KATHARINA, § 1, in: Kessler/Kröner/Köhler (Hrsg.), Konzernsteuerrecht, 3. Aufl. 2018, Rn. 98.

⁷³ Vgl. WITTE, PETER, Kommentierung Vor Art. 38–41 UZK, in: Witte (Hrsg.), Zollkodex der Union, 7. Aufl. 2018, Rn. 1.

⁷⁴ Das Konzept wurde von der EG als Reaktion auf die Anschläge des 11.09.2001 implementiert. Es handelt sich jedoch nicht um eine rein europäische Lösung, sondern vielmehr um eine Idee, die auf internationalen Standards der WZO basiert und von vielen Staaten weltweit umgesetzt wurde. Vgl. WITTE, PETER, Kommentierung Vor Art. 38–41 UZK, in: Witte (Hrsg.), Zollkodex der Union, 7. Aufl. 2018, Rn. 1 f.

ge handeln, die aufgrund ihres vorbildlichen Verhaltens in der Vergangenheit vertrauenswürdig erscheinen und deshalb gewissermaßen privilegiert werden. Die Privilegierung besteht in einer Vereinfachung des Zollverfahrens; zugelassene Wirtschaftsbeteiligte müssen z.B. im Falle eines Zahlungsaufschubes einer Zollschuld weniger Sicherheiten als andere Beteiligte leisten und werden überdies seltener kontrolliert.⁷⁵

Nachdem das Modell des zugelassenen Wirtschaftsbeteiligten erfolgreich im Zollrecht eingeführt wurde,⁷⁶ trumpfte die EU-Kommission im Jahr 2017 unter Veröffentlichung eines „Follow-up zum Aktionsplan im Bereich der Mehrwertsteuer“ erstmals mit der Idee auf, ein ähnliches Konzept im Rahmen der kurzfristigen Verbesserungen in das Mehrwertsteuersystem einzuführen.⁷⁷ Danach sollte der sog. „zertifizierte Steuerpflichtige“ eine Art „Schlüsselfigur“⁷⁸ darstellen, der im Rahmen betrugsanfälliger Sachverhalte Vereinfachungsregelungen gewährt würden.⁷⁹ Das Modell sollte aufgrund seines Richtliniencharakters in allen Mitgliedstaaten umgesetzt werden und somit den innergemeinschaftlichen Handel sowie die diesbezügliche Sicherstellung des Steueraufkommens verbessern.⁸⁰ Da eine Einigung aufgrund der noch ungeklärten Detailfragen sowie des mit der Einführung verbundenen Verwaltungsaufwands nicht zeitnah erreichbar schien, scheiterte die Implementierung des zertifizierten Steuerpflichtigen zunächst vor dem Europäischen Rat.⁸¹ Vor dem Hintergrund, dass die Kommission neben den im Jahr 2020 eingeführten kurzfristigen Verbesserungen im Jahr 2018 auch einen Richtlinienentwurf für ein endgültiges Mehrwertsteuersystem veröffentlichte, welcher die Anwendung verschiedener Normen erneut mit dem Status des zertifizierten Steuerpflichtigen verknüpft, ist an dieser Stelle auf die Folgen einer derartigen Privilegierung hinzuweisen.⁸²

Mit Art. 13a MwStSystRL-Entwurf hat die Kommission ihre Vorstellung hinsichtlich der Voraussetzungen und Pflichten der Steuerpflichtigen, die einen derartigen Status begehren, kundgetan.⁸³ Wie bereits festgehalten, orientieren sich die Regelungen im Wesentlichen am

⁷⁵ Vgl. Art. 38 Abs. 6 UZK. Vgl. zudem mit umfangreicher Auflistung der verschiedenen Privilegien eines zugelassenen Wirtschaftsbeteiligten WITTE, PETER, Kommentierung Art. 38 UZK, in: Witte (Hrsg.), Zollkodex der Union, 7. Aufl. 2018, Rn. 70 ff.

⁷⁶ Da der Status die Zollabwicklung mit Drittstaaten, die ebenfalls die Regelung umgesetzt haben, wesentlich vereinfacht, ist für international agierende Unternehmen eine Zertifizierung kaum zu umgehen. Vgl. WITTE, PETER, Kommentierung Vor Art. 38–41 UZK, in: Witte (Hrsg.), Zollkodex der Union, 7. Aufl. 2018, Rn. 10. In Deutschland gibt es Stand 2020 circa 6500 zugelassene Wirtschaftsbeteiligte. Vgl. mit aktueller Statistik Datenbank der Europäischen Kommission, o.S.

⁷⁷ Vgl. Europäische Kommission (COM(2017) 566 final), S. 8 f. Vgl. zudem Europäische Kommission (COM(2017) 567 final), S. 2.

⁷⁸ HARKSEN, NATHALIE/HÖINK, CARSTEN/WITTE, PETER, MwStR 2018, S. 57.

⁷⁹ Vgl. Europäische Kommission (COM(2017) 566 final), S. 8 f. Vgl. auch BRILL, MIRKO WOLFGANG, UR 2018, S. 625 (627); NAUMANN, CHANTAL, Harmonisiertes Mehrwertsteuersystem 2019, S. 303.

⁸⁰ Vgl. ZIMMERMANN, ANNA, UR 2017, S. 580 (587).

⁸¹ Die Abstimmungen über den zertifizierten Steuerpflichtigen gestalteten sich schwieriger als angedacht, eine Einigung blieb aus. Der Dringlichkeit der „quick fixes“ geschuldet, wurde das Projekt letztendlich ausgesetzt. Vgl. HÖINK, CARSTEN, BB 2019, S. 23 (24).

⁸² Vgl. Europäische Kommission (COM(2018) 329 final), S. 20 ff.

⁸³ Vgl. Europäische Kommission (COM(2018) 329 final), S. 20 ff.

Zollrecht. In den erlesenen Kreis sollen nur Steuerpflichtige aufgenommen werden, die sich im steuer- sowie zollrechtlichen Sinne vorbildlich verhalten haben, die ihre Tätigkeiten offenlegen und die ihre Zahlungsfähigkeit bescheinigen können.⁸⁴ Besonders interessant ist, dass Art. 13a Abs. 2 Buchst. b MwStSystRL-Entwurf als erfüllt gilt, wenn – und diese Möglichkeit geht über den Wortlaut des UZK hinaus – ein zuverlässiger oder bescheinigter interner Prüfpfad die Ordnungsmäßigkeit der Tätigkeiten und Warenbewegungen nachweist.⁸⁵ Als derartiger Prüfpfad könnte ein Tax CMS in Betracht kommen.⁸⁶ Leider enthält der Richtlinienentwurf keine genauere Definition oder Anforderungen an ein derartiges System, was die im vorangehenden Kapitel behandelte Problematik auch in diesen Bereich transportiert. Die vorangegangenen Feststellungen machen jedoch deutlich, an wen sich der europäische Gesetzgeber mit der neuen Regelung richten möchte: Lediglich Steuerpflichtige, die sich in der Vergangenheit regelkonform verhalten haben und vor allem auch bereit sind, ausreichend Geld in die Zertifizierung zu investieren – Stichwort: interner Prüfpfad bzw. Tax CMS –, dürfen mit der Privilegierung rechnen.

Übertragen auf die hier untersuchte Thematik, ergeben sich im Wesentlichen zwei aufeinander aufbauende Fragestellungen:

- Beschränken sich die Vorteile der Zertifizierung auf steuerliche Folgen oder hat der Status möglicherweise einen indirekten Einfluss auf die wirtschaftlichen Aktivitäten der Betroffenen?
- Kommt es indirekt zu einer Diskriminierung der Steuerpflichtigen, die sich freiwillig oder kapazitätsbedingt nicht zertifizieren lassen?

Der aktuelle Richtlinienentwurf bezüglich des ersten Schrittes hin zum endgültigen Mehrwertsteuersystem verknüpft den Status des zertifizierten Steuerpflichtigen mit materiellrechtlichen Folgen hinsichtlich Konsignationslagersachverhalten (Art. 17a MwStSystRL-Entwurf), der Lieferung von Elektrizität, Wärme oder Kälte (Art. 38 und 39 MwStSystRL-Entwurf) sowie der neu vorgeschlagenen Lieferung innerhalb der Union (Art. 14 Abs. 4 Nr. 3 MwStSystRL-Entwurf). Im Falle einer zukünftigen Implementierung dürften die Betroffenen sowie deren Vertragspartner jedenfalls mit erheblichen Vereinfachungen rechnen.⁸⁷ Dadurch ergäben sich neben diesen steuerrechtlichen Vorzügen auch wirtschaftliche Vorteile, die den Status des zertifizierten Steuerpflichtigen interessant machen würden.⁸⁸ Diese Vorteile ergehen zwar so nicht direkt aus dem Richtlinienentwurf, folgen jedoch daraus, dass mit zertifizierten Vertragspartnern sowohl aufgrund der steuerlichen Vorteile als auch der dadurch

⁸⁴ Vgl. umfassender mit einem tabellarischen Vergleich zwischen Richtlinienentwurf und UZK NAUMANN, CHANTAL, Harmonisiertes Mehrwertsteuersystem 2019, S. 309.

⁸⁵ Vgl. Europäische Kommission (COM(2018) 329 final), S. 21.

⁸⁶ Vgl. ALZUHN, STEPHANIE/KOBER, MARLIES/VOSS, PHILIP, DB 2018, S. 794 (797); NAUMANN, CHANTAL, Harmonisiertes Mehrwertsteuersystem 2019, S. 316 f.

⁸⁷ Vgl. BRILL, MIRKO WOLFGANG, UR 2018, S. 625 (627).

⁸⁸ Vgl. BRILL, MIRKO WOLFGANG, UR 2018, S. 625 (627).

belegten Vertrauenswürdigkeit bevorzugt Verträge geschlossen würden.⁸⁹ Verwaltungsseitig ist die Einführung des Modells besonders attraktiv, da zertifizierte Steuerpflichtige vorab herausgefiltert und einer abgeschwächten Prüfung unterzogen werden könnten.⁹⁰ Das würde letztendlich zu personeller Entlastung und einer möglichen Kapazitätsbündelung in risikobehafteteren Bereichen führen.⁹¹

Aufgrund der zahlreichen Voraussetzungen an den Status des zertifizierten Steuerpflichtigen stellt sich die Frage, was mit den Steuerpflichtigen passiert, denen entweder die Zertifizierung versagt wird oder die die Privilegierung aus anderen Gründen nicht anstreben.⁹² Da jeder Steuerpflichtige, der nicht zertifiziert ist, wohl stigmatisierend verdächtigt würde, betrügerische Aktivitäten zu betreiben,⁹³ würden sich die durch die Einführung freigewordenen Kapazitäten der Finanzbehörden wohl auf die Kontrolle von nicht zertifizierten Steuerpflichtigen konzentrieren. In der Literatur ist daher die Rede von Steuerpflichtigen „zweiter Klasse“⁹⁴, während die zertifizierten Steuerpflichtigen als Steuerpflichtige „de luxe“⁹⁵ tituliert werden.⁹⁶ Neben der Versagung der Verfahrenserleichterungen, die nur für zertifizierte Steuerpflichtige infrage kämen, würden sich besonders die indirekten wirtschaftlichen Nachteile auswirken. Rufschädigung, Nachteile im internationalen Wettbewerb, Vertrauensverlust von Kunden und ständige Kontrollen wären eine zusätzliche Härte, die jedoch aus obig festgestellter Differenzierung erwachsen könnte.⁹⁷ Besonders KMU, welche die finanziellen und/oder personellen Mittel nicht aufbringen können oder die Liquiditätsvoraussetzung nicht erfüllen, dürften – trotz keinerlei krimineller Absichten – die hauptsächlich Leidtragenden sein.⁹⁸

An der beabsichtigten Regelung lassen sich u.E. erneut Kriminalisierungstendenzen der Behörden gegenüber den Steuerpflichtigen aufzeigen. Die ursprünglich angedachte Ausgestaltung fördert die Ungleichbehandlung der Steuerpflichtigen und privilegiert bestimmte Akteure. Es ist nicht hinnehmbar, dass Steuerpflichtige, die sich nie etwas zuschulden kommen gelassen haben, aufgrund fehlender Zertifizierung steuerrechtliche und wirtschaftliche Nachteile befürchten müssen. Aufgrund der für die Zertifizierung erforderlichen umfangreichen Nachweispflichten ist die Implementierung zusätzlicher Überwachungssysteme nahezu unumgäng-

⁸⁹ Vgl. zu den steuerlichen Vorteilen BRILL, MIRKO WOLFGANG, UR 2018, S. 625 (627).

⁹⁰ Vgl. NAUMANN, CHANTAL, Harmonisiertes Mehrwertsteuersystem 2019, S. 330; ZIMMERMANN, ANNA, UR 2017, S. 580 (588).

⁹¹ Vgl. NAUMANN, CHANTAL, Harmonisiertes Mehrwertsteuersystem 2019, S. 330; ZIMMERMANN, ANNA, UR 2017, S. 580 (587).

⁹² Unter anderen Gründen wäre beispielsweise zu verstehen, dass die Zertifizierung rein rational gesehen aus betriebswirtschaftlicher Sichtweise unrentabel wäre, da die damit verbundenen Kosten höher als der erwartete Nutzen wären.

⁹³ Vgl. NAUMANN, CHANTAL, Harmonisiertes Mehrwertsteuersystem 2019, S. 331.

⁹⁴ BURGHARDT, PATRICK/GROß, STEFAN, Künftig Steuerpflichtige zweiter Klasse? 2017, o.S.

⁹⁵ WIDMANN, WERNER, UR 2018, S. 10 (11).

⁹⁶ Vgl. NAUMANN, CHANTAL, Harmonisiertes Mehrwertsteuersystem 2019, S. 331.

⁹⁷ Vgl. NAUMANN, CHANTAL, Harmonisiertes Mehrwertsteuersystem 2019, S. 331. Vgl. auch Stellungnahme des Deutschen Steuerberaterverbands e.V. vom 16.02.2018, S. 6.

⁹⁸ Vgl. Positionspapier des IHK-Finanz- und Steuerausschusses vom 10.04.2018, S. 4; Stellungnahme des Deutschen Steuerberaterverbands e.V. vom 16.02.2018, S. 5.

lich, was auf das gestörte Vertrauensverhältnis zwischen Behörden und Steuerpflichtigen hindeutet.

Während der Europäische Rat die Einführung im Rahmen der kurzfristigen Verbesserungen ablehnte, steht der Kommissionsvorschlag für die Implementierung im Rahmen des ersten Schrittes hin zum endgültigen Mehrwertsteuersystem weiterhin im Raum. Im Zuge dieser Verhandlungen wäre es zumindest sinnvoll, Hemmnisse der Zertifizierung für kleinere Unternehmen abzubauen und einem wirklich breiten Spektrum an Steuerpflichtigen das Erlangen des Status zu ermöglichen.⁹⁹ Wünschenswert wären zudem beispielsweise Informationen hinsichtlich der erforderlichen Ausgestaltung des internen Prüfpfads sowie genauere Anforderungen an die erforderliche Zahlungsfähigkeit der Steuerpflichtigen.¹⁰⁰ Abschließend bleibt festzuhalten, dass die Zertifizierung entsprechend dem zollrechtlichen Vorbild, dem zugelassenen Wirtschaftsbeteiligten, lediglich an formelle Verfahrenserleichterungen anknüpfen sollte. Gerade die Anknüpfung an materielle Rechtsfolgen, die Steuerpflichtigen ohne Zertifizierung verwehrt blieben, würden die Zertifizierung faktisch zum Zwang machen und begünstigen die Ungleichbehandlung von Steuerpflichtigen.¹⁰¹

4 Abkehr vom Prinzip des ehrbaren Kaufmanns?

Die vorangegangenen Beispiele bezeugen einen zunehmenden Vertrauensverlust des Fiskus gegenüber den Steuerpflichtigen. Sowohl der nationale als auch der europäische Gesetzgeber befeuern die Einführung von Regelungen, die unserem Steuerrecht in dieser Art bisher nicht bekannt waren. Verpflichtende Anzeigen im Steuerverfahren, faktisch verpflichtende innerbetriebliche Kontrollsysteme sowie drohende neue Zertifizierungsverfahren schränken die Beteiligten in ihrer Handlungsfreiheit ein und stellen legales Verhalten unter Generalverdacht. U.E. ist in dieser Entwicklung eine Abkehr vom Prinzip des ehrbaren Kaufmanns als dem seit Jahrhunderten geltenden Leitbild für Unternehmer zu erkennen. Der neue Ansatz begegnet Steuerpflichtigen grundsätzlich mit Misstrauen und versucht, systematisch zwischen „guten“ und „schlechten“ Steuerpflichtigen zu unterscheiden. Dabei spielt es keine Rolle, ob die jeweilige steuerliche Maßnahme legal oder illegal ist, was sich insb. an den zunehmenden Anzeigepflichten zeigt; auch rechtskonforme Sachverhalte werden explizit von derartigen Regelungen erfasst.

Dass diese – u.E. bedenkliche – Entwicklung weitreichende Auswirkungen auf Theorie und Praxis hat, lässt sich eindrucksvoll anhand der anerkannten Aufgaben der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre veranschaulichen. Wie bereits dargestellt, verliert zum einen der Aufgabenbereich der Steuerrechtsgestaltungslehre durch gesellschaftliche, moralische Einflüsse an Bedeutung. Da bei der Entscheidungsfindung letztendlich normativ-ethische Einflüsse den

⁹⁹ Vgl. Positionspapier des IHK-Finanz- und Steuerausschusses vom 10.04.2018, S. 5.

¹⁰⁰ Vgl. mit ähnlicher Empfehlung ebenfalls Stellungnahme des Deutschen Steuerberaterverbandes e.V. vom 16.02.2018, S. 9.

¹⁰¹ Vgl. in diesem Sinne NAUMANN, CHANTAL, Harmonisiertes Mehrwertsteuersystem 2019, S. 331 f.

Ausschlag geben, tritt die zweckadäquate Politikberatung sozusagen in den Hintergrund. Zudem ist auch der Aufgabenbereich der Steuergestaltungslehre gefährdet. Neuregelungen wie die Anzeigepflichten oder die Implementierung von innerbetrieblichen Kontrollsystemen zwingen zur Mitteilung über getroffene steuerliche Maßnahmen, sodass der Fiskus hierauf bereits zeitnah reagieren kann. Die gezielte Planung von steuerlichen Maßnahmen respektive das zeit- und kostenintensive Erforschen von komplexen, legalen Gestaltungsalternativen werden vor dem Hintergrund der frühzeitig drohenden Versagung an Attraktivität einbüßen.

Perspektivisch scheint es zu einer Verschiebung bzw. Erweiterung der Aufgaben der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre zu kommen: Während die Steuerrechtsgestaltung von normativ-ethischen Einflüssen und die raffinierte Steuergestaltung von präventiven Maßnahmen stark eingeschränkt werden,¹⁰² erfordert die ordnungsgemäße Umsetzung neuartiger Regelungen hohe Kapazitäten.¹⁰³ Daraus könnte sich u.E. sogar ein neuer Aufgabenbereich der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre entwickeln, der sich nunmehr primär der Gesetzestreue und -befolgung sowie deren Nachweis widmet: die Steuercompliancelehre.

Zielsetzung dieses neuen Aufgabenbereichs wäre die Erfüllung sowie Optimierung der für steuerliche Zwecke erforderlichen Compliance-Maßnahmen im Unternehmen. Dazu ließen sich die folgenden Funktionen unterscheiden:¹⁰⁴

- Festlegung des Hintergrunds der Implementierung: Beispielsweise grundsätzliche Minimierung steuerrechtlicher Risiken oder Erfüllung bestimmter steuerrechtlicher Anforderungen.
- Entscheidung über Umfang der Compliance-Maßnahme: Optimierung des Kosten-Nutzen-Verhältnisses unter Einbeziehung betriebswirtschaftlicher Kennzahlen.
- Implementierung eines Compliance-Systems: Einführung von Maßnahmen, die steuerlichen Risiken entgegenwirken.
- Kontinuierliche Prüfung des bestehenden Systems sowie Erueierung sinnvoller Ergänzungs- und Wartungsmaßnahmen: Orientierung am Erfolg des bestehenden Systems sowie der nach betriebswirtschaftlicher Analyse noch zur Verfügung stehenden Mittel.

¹⁰² Vgl. in diesem Sinne NAUMANN, CHANTAL, Harmonisiertes Mehrwertsteuersystem 2019, S. 121. Siehe auch bereits Kapitel 2.2.

¹⁰³ Vgl. KUMMERT, IRINA, FR 2018, S. 425 (427).

¹⁰⁴ Die hier vorgestellten Funktionen orientieren sich grob an den Grundelementen eines Tax CMS nach dem Verständnis des IDW. Vgl. dazu tiefgreifend IDW Praxishinweis 1/2016 zu IDW PS 980 (Stand: 31.05.2017), IDW Life 2017, S. 837 ff.

Digitalisierung und künstliche Intelligenz als Herausforderungen einer angewandten steuerlichen Betriebswirtschaftslehre

Inhaltsverzeichnis

1	Gegenwärtiges Wissenschaftsprofil der angewandten steuerlichen Betriebswirtschaftslehre (Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre)	52
1.1	Metadisziplinäre Festlegungen	52
1.1.1	Bezeichnungsprobleme.....	52
1.1.2	Erkenntnis- und Erfahrungsobjekt.....	53
1.1.3	Verortung der Disziplin.....	54
1.2	Inhaltliche Ausprägungen der Disziplin	54
1.2.1	Grundelemente.....	54
1.2.2	Kernaussageziele	54
1.3	Forschungsmethoden	56
1.4	Forschungsrichtungen.....	57
1.5	Entwicklungsrichtungen	57
1.6	Lehre	58
2	Digitalisierung und künstliche Intelligenz als Herausforderungen der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre als Forschungsdisziplin	60
2.1	Digitalisierung und künstliche Intelligenz.....	60
2.2	Metadisziplinäre Herausforderungen.....	62
2.3	Wissenschaftsinstrumentale Herausforderungen.....	62
2.4	Herausforderungen im Kernbereich (Steuerwirkungs- und Gestaltungslehre)	63
2.4.1	Steuerrelevante, von der Digitalisierung betroffene Sachverhalte	63
2.4.2	Besteuerung digitalgeprägter Strukturgestaltungen	63
2.4.3	Besteuerung digitalgeprägter Unternehmensprozesse.....	65
2.5	Herausforderungen für die normative Betriebswirtschaftliche Steuerlehre	68
2.6	Herausforderung einer „Steuerfunktionslehre“	70
3	Digitalisierung und künstliche Intelligenz als Herausforderungen der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre als Lehrdisziplin.....	76
3.1	Ausbildungsmodell- und Zielgruppenabhängigkeit der Vermittlung von steuerlichem Digitalwissen.....	76
3.2	Herausforderungen bei den Lehrinhalten	79
3.3	Herausforderungen bei den Lehrtechniken.....	79
4	Fazit.....	80

* Univ.-Prof. em. Dr. Dr. h.c. RUDOLF FEDERMANN ist Professor Emeritus des Instituts für Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre an der Helmut-Schmidt-Universität, Universität der Bundeswehr Hamburg.

1 Gegenwärtiges Wissenschaftsprofil der angewandten steuerlichen Betriebswirtschaftslehre (Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre)

Im 100-jährigen Bestehen der Wissenschaftsdisziplin haben sich verschiedenartigste Vorstellungen über die Merkmale des Wissenschaftsprofils der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre herausgebildet. Die neu entstandenen Herausforderungen der Digitalisierung sollen anhand der vielfältigen und kombiniert auftretenden Ausprägungen, die größtenteils noch heute fortbestehen, analysiert werden.

1.1 Metadisziplinäre Festlegungen

1.1.1 Bezeichnungsprobleme

Obwohl die Wissenschaftsdisziplin „Betriebswirtschaftliche Steuerlehre“ (künftig abgekürzt: BwStL) an deutschsprachigen Hochschulen ganz überwiegend und wie selbstverständlich so bezeichnet wird, gibt es auch Bedenken über die richtige Wortwahl und die damit implizierten Fragen der Einordnung und Ausrichtung des Fachgebietes.¹

Zum einen könnte man schon den Wortbestandteil „Lehre“ als unzureichend ansehen, bezeichnet er doch nur einen Zweig einer Wissenschaft, nämlich die hochwertige **Weitergabe von Erkenntnissen/Wissen** im Ggs. zur einfachen „Kunde“. Der bedeutende Wissenschaftszweig der **Generierung von Wissen**, die „Forschung“, bleibt jedenfalls terminologisch ausgeschlossen. Dieser sprachliche Differenzierungsmangel führt mitunter zu einer Vermengung von Forschungs- und Lehraufgaben. Außerdem werden nicht nur sprachliche Disharmonien verursacht, wenn man die „Lehre“-Disziplin – ebenso wie z.B. die Finanz**wissenschaft**, die Steuerrecht**wissenschaft** – zu den multidisziplinären „**Steuerwissenschaften**“ zählt.²

Zum zweiten lässt sich die Bezeichnung der Disziplin durchaus so interpretieren, als würde das Umweltdatum „Steuern“ betriebswirtschaftlich analysiert. Aus dieser Mehrdeutigkeit stammt der in den 90er Jahren ausgetragene Disput des Jubilars mit DIETER SCHNEIDER über eine

- a) „*steuerliche Betriebswirtschaftslehre* [...als; d.Verf.] *Betriebswirtschaftslehre mit besonderer Berücksichtigung des Umweltdatums Steuerrecht*“³

und der von DIETER SCHNEIDER präferierten

¹ Siehe z.B. die Diskussion über die Vorstellungen von KUBMAUL, HEINZ, *StuW* 1995, S. 3 (6) und SCHNEIDER, DIETER, in: *Festschrift für Peter Scherpf* 1983, S. 21 (28).

² Verursacht ist dies schon durch die Bezeichnung der Betriebswirtschafts*lehre*, die ihren „Wissenschafts“-Bestandteil bei der Entwicklung aus dem Vorgänger, den „Handlungs- bzw. Handelswissenschaften“ mit der Aufnahme an die zunächst vorwiegend pädagogisch geprägten Handelshochschulen verloren hat. Der Mangel ist heute nicht mehr zu heilen weil die eigentlich zutreffende Bezeichnung „Betriebswissenschaft“ als Randgebiet der Ingenieurwissenschaften und der Arbeitswissenschaft belegt ist.

³ KUBMAUL, HEINZ, *StuW* 1995, S. 3 (6).

b) „Unternehmensbesteuerung“ als „Lehre von den Wechselbeziehungen zwischen Steuerrecht und Unternehmung“⁴.

Heilen lassen sich die verbalen Schwächen der inzwischen mehr als 100 Jahre alten Disziplin nach der weiten Verbreitung als „BwStL“ im deutschen Sprachraum nicht mehr. Auch der Jubilar möchte sie wohl nicht zur „Steuerlichen Betriebswirtschaftslehre“ umbenannt sehen, sondern wendet die letztgenannte Bezeichnung nur zur Charakterisierung („als“) einer bestimmten Sichtweise der BwStL an, nämlich, dass die BwStL – auf GÜNTER WÖHE zurückgehend – ein Teil der Allgemeinen Betriebswirtschaftslehre ist, der aus Zweckmäßigungsgründen (Wissenskomplexität) verselbständigt wurde.⁵

1.1.2 Erkenntnis- und Erfahrungsobjekt

Der Erkenntnisbereich der BwStL liegt in der Schnittmenge von Steuern und Betrieben. Der Erklärungs-, Wirkungs-, Gestaltungs- und Regelungsbereich „**Steuern**“ (St) oder „**Besteuerung**“ (StSV, StW, StR)⁶ umfasst originär alle Steuern als Abgabenart, wozu auch Einfuhr- und Ausfuhrabgaben („Zölle“) gehören, sowie derivativ auch steuerliche Nebenleistungen.⁷

Zum anderen muss sich die BwStL am Erkenntnisobjekt der Betriebswirtschaftslehre (**Betrieb, Unternehmen, Unternehmensverbindungen**) orientieren, insb. wenn sie sich als Ergänzungsdisziplin zur BWL versteht, die die Erkenntnisse der BWL komplettiert. Versteht sich die Disziplin als Bestandteil der *Allgemeinen* BWL⁸ so bezieht sie logischerweise nur jene steuerökonomischen Probleme ein, die allen Betrieben (unabhängig vom Unternehmensgegenstand) gemeinsam sind. DIETER RÜCKLE schlug – zurückgehend auf ERICH LOITLSBERGERS Auffassung zur Wirtschaftsprüfung⁹ ein doppeltes, ein funktionelles und institutionelles Erkenntnisobjekt vor.¹⁰ Für die BwStL würde die sich bisher nicht durchgesetzte Auffassung bedeuten, dass neben dem (funktionalen) Kernbereich der Steuerwirkungen und -gestaltungen auch die institutionellen Besonderheiten der Steuerberatungsbetriebe und ggf. der Steuerabteilungen mit zum Erkenntnisbereich zählen.

⁴ SCHNEIDER, DIETER, in: Festschrift für Peter Scherpf 1983, S. 21 (28).

⁵ Vgl. KUBMAUL, HEINZ, *StuW* 1995, S. 3 (10). Eine Umbenennung der BwStL in „Steuerliche Betriebswirtschaftslehre“ wäre allerdings auch sprachlich und inhaltlich unglücklich, kann doch die Zufügung des Adjektivs „steuerliche“ auf das Vorhandensein mehrerer Varianten der BWL (z.B. auch einer „juristischen BWL“) missdeutet werden. Der Begründer der BwStL, FRANZ FINDEISEN, rang offensichtlich auch um eine zutreffende Bezeichnung wenn er dem Untertitel „Steuerbetriebslehre“ seines Buches den Haupttitel „Unternehmung und Steuer“ voranstellte; vgl. FINDEISEN, FRANZ, *Unternehmung und Steuer – Steuerbetriebslehre*, Stuttgart 1923, Langzeitarchivierung abrufbar unter: <http://nbn-resolving.org/urn:nbn:de:zbw-retromon-59914>.

⁶ Zur Erklärung der Abkürzungen siehe unten im Text (Kapitel 1.2.1).

⁷ § 3 Abs. 1 bzw. 3 bzw. 4 AO.

⁸ Wie insb. GÜNTER WÖHE und HEINZ KUBMAUL. Siehe KUBMAUL, HEINZ, *StuW* 1995, S. 3 (4 bzw. 6 m.w.N.).

⁹ Vgl. LOITLSBERGER, ERICH, *Treuhand- und Revisionswesen*, 2. Aufl. 1966, S. 20.

¹⁰ Vgl. RÜCKLE, DIETER, *BFuP* 1967, S. 36, a.A. KUBMAUL, HEINZ, *StuW* 1995, S. 3 (10).

1.1.3 Verortung der Disziplin

Mit der Charakterisierung als „*steuerliche Betriebswirtschaftslehre*“ ist nach HEINZ KUBMAUL, der GÜNTER WÖHE folgt, eine Einordnung des Forschungs- und Lehrgebiets der BwStL als steuerliches Supplement (und damit als Teildisziplin) der **Allgemeinen BWL** bestimmt. Die Einordnung der BwStL selbst erfolgt dann nur aus prüfungstechnischen Gründen als „Spezielle BWL“, nicht weil es sich um eine besondere betriebliche Funktion oder einen bestimmten Wirtschaftszweig handelt, sondern weil die Besteuerungsprobleme so schwierig sind.

Übergeordnet wird die BwStL den *Steuerwissenschaften*¹¹ zugeordnet, zu denen nach der Grundkonzeption des interdisziplinären Wissenschaftskonglomerats¹² insb. die Disziplinen Finanzwissenschaft, Steuerrechtswissenschaft und die BwStL gehören sollten.

1.2 Inhaltliche Ausprägungen der Disziplin

1.2.1 Grundelemente

Die Konstrukte der Erkenntnisse der BwStL bestehen im Kern aus den Aussagen einer Kombination der Grundelemente

- Betriebswirtschaftliche Struktur- und Prozessgestaltungen (als Sachverhalte, bSV),
- Betriebswirtschaftliche Ziele, Prinzipien, insb. Steuerziele (bZ, bP, StZ),
- Steuernormen/-regelungen (Gesetze, Urteile, Verwaltungsanweisungen) (StR) und
- Steuerfolgen (finanziell, informatorisch, konfektorisch) (St).

1.2.2 Kernaussageziele¹³

(1) Zum Erkenntnisbereich der BwStL gehören vorab einstweilige **Festlegungen über die Disziplin** (wissenschaftlicher Standort, Aufgaben und Gehalt der zu produzierenden Aussagen, Forschungsmethoden, Entwicklungstendenzen bzw. Ausbildungsziele, Lehrmethoden etc.)¹⁴ Derartige wissenschaftstheoretische Festlegungen sind nicht unabänderliche Wahrheiten, sondern stehen unter dem Gesichtspunkt der Fruchtbarkeit und Effizienz der Erkenntnis- und Lehrbemühungen.

¹¹ Vgl. KUBMAUL, HEINZ, *StuW* 1995, S. 3; ROSE, GERD, *DSz A* 1976, S. 174 ff.

¹² In den 70er Jahren geplant als Sonderforschungsbereich an der Universität zu Köln.

¹³ Zu Einzelheiten der gesamten aussagenlogischen Darstellung vgl. FEDERMANN, RUDOLF, *ZfB-Schriftenreihe*, Bd. 7, 1977 m.w.N.

¹⁴ Typische Beispiele sind die Beiträge des Jubilars KUBMAUL, HEINZ, *StuW* 1995, S. 3 und des Verfassers FEDERMANN, RUDOLF, *ZfB-Schriftenreihe*, Bd. 7, 1977. Zum Gesamtkomplex m.w.N. siehe SCHMIDT, BÄRBEL, *Wissenschaftstheoretische Analyse der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre*, 2008.

(2) Erkenntnistechnische Hilfsmittel sind

(a) Wissensbeiträge aus Hilfsdisziplinen (z.B. Finanz- und Steuerrechtswissenschaften, Statistik, Wirtschaftsinformatik).¹⁵ Außerdem wird für die BwStL auf das einschlägige Wissen der („steuerlosen“) Mutterdisziplin ABWL als Forschungs- und Lehrinput zugegriffen.

(b) Als Hilfsmittel i.e.S. zur intersubjektiven Begriffsübereinkunft und zur systematischen Ordnung und Vereinfachung gelten auch für die betriebswirtschaftliche Steuerforschung fachspezifische Definitionen (z.B. „latente Steuern“ „Teilsteuermultiplikator“), Klassifikationen (z.B. „Ertragsteuern“) und Typisierungen (z.B. „Betriebsaufspaltung“).

(3) Seit den Anfängen der BwStL standen die erhobenen oder theoretisch generierten Feststellungs-, Erklärungs- und Prognoseaussagen über das Zustandekommen von betrieblich relevanten Besteuerungseffekten als **Steuerwirkungslehre** im Mittelpunkt der Forschungsbemühungen. **Empirisch erhoben** oder **theoretisch behauptet** (These) wird dabei, dass

- bestimmte Steuerwirkungen/Steuergestaltungen/besteuerungsrelevante Sachverhaltsgestaltungen (STW, StG, StSV)
- bei bestimmten steuerlichen Regeln (StR)

eingetreten, plausibel und/oder nachweisbar sind.

Der daraus behauptete **Erklärungszusammenhang** weist folgende Struktur aus:

- bestimmte steuerliche Wirkung (StW) traten/treten ein,
- weil bestimmte steuerrechtliche Regeln (StR) galten/gelten
- und ein bestimmter steuerrelevanter Sachverhalt (StSV) realisiert wurde.

Die Aussagen der Steuererklärungsanalyse lassen sich leicht in prognostische umkehren, denn vom logischen Standpunkt betrachtet stellt die **Prognosededuktion** lediglich eine Umkehrung des fundamentalen Erklärungsschemas dar:

- Wenn ein bestimmter steuerrelevanter Sachverhalt (StSV) realisiert wird
- und bestimmte steuerliche Regeln (StR) gelten,
- wird eine bestimmte steuerliche Wirkung (StW) eintreten.

Diese Aussagen über Steuerwirkungen (**Betriebswirtschaftliche Steuerwirkungslehre** [21]) können qualitativ und/oder quantitativ ausgerichtet sein und stellen den Kernbereich der BwStL dar.

(4) **Betriebswirtschaftliche Gestaltungsempfehlungen** betreffen steueroptimales Verhalten und haben als „*Betriebswirtschaftliche Steuerpolitik*“ (soweit steuerliche Optionsmöglichkeiten ausgeübt werden) oder als „*steuerbewusste*“ bis „*steuergetriebene*“ Unternehmenspolitik (soweit betriebliche Gestaltungsmöglichkeiten wahrgenommen werden) ebenfalls Tradition in

¹⁵ Für die BwStL als Lehrdisziplin hat sich z.B. eine (propädeutische) Vermittlung der Grundzüge des unternehmensrelevanten Steuerrechts als unabdingbar erwiesen: z.B. die fünfbandige Lehrbuchreihe „Betrieb und Steuer“ von GERD ROSE und ein Standardwerk des Jubilars: KUBMAUL, HEINZ, Steuern, 4. Aufl. 2020.

der Forschung der BwStL¹⁶ Dabei werden unter Verwendung der prognostischen Funktion erklärender Aussagen bei Angabe der gewünschten Endzustände (abgeleitet aus Zielen und Restriktionen) die Anfangsbedingungen (Sachverhaltsgestaltungen) gesucht:

- Wenn bestimmte betriebliche Ziele oder Restriktionswahrungen (bZ, bR) angestrebt werden
- und bestimmte steuerliche Regeln (StR) gelten,
- empfiehlt es sich, eine bestimmte betriebliche Sachverhaltsgestaltung (StSV) zu realisieren.

(5) Ein weiterer – seit Jahrzehnten umstrittener¹⁷ Forschungsbereich ist die sog. **normative BwStL** (auch: **Steuerrechtsgestaltungslehre**¹⁸). Hierzu gehören normenkritische Aussagen vom Typ

- eine bestimmte steuerrechtliche Regelung (StR) ist
- in Bezug auf ein bestimmtes betriebswirtschaftliches Prinzip (BP)
- positiv oder negativ zu beurteilen (**rechtskritische BwStL**)

oder in der präskriptiven (normenempfehlende) Variante (**politikberatende BwStL**):

- Eine bestimmte steuerliche Regelung (StR) ist
- aus betriebswirtschaftlicher Sicht (bZ, bR)
- in bestimmter Weise zu gestalten (StR).

Praktische Bedürfnisse einer betriebswirtschaftlichen Politikberatung kollidieren unter Umständen mit dem auf MAX WEBER¹⁹ zurückgehenden Werturteilsfreiheitsprinzip. Eine Mittelmeinung akzeptiert die Forschungsrichtung unter bestimmte Bedingungen (z.B. Benennung der (betriebswirtschaftlichen) Bewertungsgrundlagen, nur Beurteilung bei von Normengeber vorgegebenen wirtschaftlichen Zielen, Auslegung betriebswirtschaftlicher Termini).

1.3 Forschungsmethoden

Nach den verwendeten Methoden der Erkenntnisgewinnung lassen auch bei der BwStL jene unterscheiden, die eine Behauptung induktiv aus der Empirie ableiten (**empirische BwStL** [31]) von jenen, die durch Nachdenken deduktiv zu Forschungsergebnissen gelangen (**analytische BwStL** [32]). Dominant ist bisher – vermeintlich wegen des im Detail durch das Steuergeheimnis verursachten empirischen Datenmangels – die letztgenannte Forschungsmethode.

¹⁶ Der Jubilar verwendet dafür die Bezeichnung „*Steuergestaltungslehre*“, KUBMAUL, HEINZ *StuW* 1995, S. 3 (9).

¹⁷ Vgl. KUBMAUL, HEINZ/BIEG, HARTMUT/WEBER, CLAUS-PETER u.a., *DB* 2017, S. 1337; KÜTING, KARLHEINZ/KUBMAUL, HEINZ/BIEG, HARTMUT u.a., *DB* 2013, S. 2097; SCHMIEL, ÜTE, *Rechtskritik als Aufgabe der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre* 2005 m.w.N.; SCHNEIDER, DIETER/BAREIS, PETER/SIEGEL, THEODOR, *DSStR* 2013, S. 1145; WÖHE, GÜNTER, in: *Festschrift für Peter Scherpf* 1983, S. 5; zuletzt: MEYERING, STEPHAN/MÜLLER-THOMCZIK, SANDRA, *StuW* 2020, S. 263.

¹⁸ KUBMAUL, HEINZ, *StuW* 1995, S. 3 (9).

¹⁹ WEBER, MAX, *Die „Objektivität“ sozialwissenschaftlicher und sozialpolitischer Erkenntnis*, *Archiv für Sozialwissenschaften und Sozialpolitik*, Bd. XIX, 1904, S. 22.

Die empirische Forschung gewinnt jedoch, insb. bei den dynamischen Entwicklungen in letzter Zeit, mit ihren Beobachtungs- oder Befragungsmethoden sowie sekundärstatistischen Erhebungen selbständig und auch für eine analytische Forschung, die sich als anwendungsnah versteht, an Bedeutung.

1.4 Forschungsrichtungen

Nach dem unmittelbaren Bezug der Forschungsbemühungen zur Bewältigung realer Herausforderungen werden üblicherweise (theoretische) **Grundlagenforschung** [41] und (praxisbezogene) **angewandte Forschung** [42] unterschieden. Obwohl es eine starke Bewegung zur anwendungsnahen Forschung gibt, wozu auch der Jubilar beiträgt,²⁰ gelingt die innovative Schöpfung von Anwenderwissen oft nicht ohne fundamentale theoretische Vorleistungen. Der BwStL muss daher auch einen Bereich der Schöpfung nicht unmittelbar anwendungsbezogenen, „theoretischen“ Wissens um grundsätzliche Besteuerungseinflüsse und -gestaltbarkeiten, sowie deren Kalkülierung zugestanden werden.²¹

1.5 Entwicklungsrichtungen

In der hundertjährigen Geschichte der BwStL durchlief die Disziplin – teilweise mit der Mutterdisziplin BWL – verschiedene zeitgenössische Ausrichtungen, die vielfach noch fortwirken. Sie lassen sich nach dem jeweiligen Schwerpunkt als Entwicklungsrichtungen typisieren in:²²

- verbalanalytische,
- praxisbezogene,
- quantitative,
- entscheidungsorientierte,
- internationale,
- managementorientierte,
- normative und
- empirische BwStL.

²⁰ HEINZ KUBMAUL als Mitglied der Forschungsgruppe anwendungsorientierter Steuerlehre FAST, Stand: 10.10.2020, abrufbar unter <https://www.fernuni-hagen.de/fast/>.

²¹ Beispiele aus der BWL sind dynamische Bilanztheorie für die Steuerbilanz, Entscheidungstheorie für die Steuergestaltungslehre; aus der BwStL die Teilsteuerechnung oder Taxonomien für Simulationsrechnungen, Gedankenexperimente für Steuerreformen.

²² Teilweise in Anlehnung an FÖRSTER, GUIDO, StuW 2019, S. 317 (318 ff.).

1.6 Lehre

Unter der Geltung des in Europa klassischen Prinzips der Einheit von Forschung und Lehre wird die adressatenbestimmte Weitergabe des generierten Wissens (Lehre) durch die didaktischen Elemente

- Interessen der Adressaten,
- Lehrziele,
- Lehrinhalte und
- Lehrmethoden/-techniken

bestimmt.²³

Damit ergibt sich für die Feststellung von neuen Herausforderungen der Digitalisierung und künstlichen Intelligenz das in der nachfolgenden Tabelle zusammengefasste gegenwärtige **Profil der BwStL als Prüfschema**.

Profil der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre (BwStL)					
0	Meta- disziplinäre Festlegungen	01	Disziplinbezeichnung	Betriebswirtschaftliche Steuerlehre Steuerliche Betriebswirtschaftslehre	
		02	Erkenntnis-/Erfahrungsobjekt	021	Betriebe allgemein
				022	Spezielle Betriebe
				023	Insb. Steuerberatungsbetriebe
				024	Steuern
		03	Verortung der Disziplin	031	Teildisziplin Allgemeine BWL
				032	Teildisziplin BWL
				033	Spezielle BWL
				034	Teildisziplin Steuerwissenschaften
		1	Grundelemente	10	Extradisziplinäre Instrumente: Hilfswissenschaften: Steuerrechtswissenschaft
11	Intradisziplinäre Instrumente: Definitionen, Typisierungen, Klassifikationen				
12	Betriebswirtschaftliche Sachverhalte (bSV), Struktur-/Prozessgestaltungen				
13	Betriebswirtschaftliche Ziele, insb. Steuerziele, Prinzipien (bZ, StZ, bP)				
14	Steuernormen/Regelungen (Gesetz, Urteile, Anweisungen) (R)				
15	Steuerfolgen (finanzielle, informatorisch, konfektorisch) (St)				

²³ Zu Einzelheiten, die den aktuellen Stand der Lehre wiedergeben, siehe das führende Lehrbuch des Jubilars: KUBMAUL, HEINZ, Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, 8. Aufl. 2020. Zu älteren Darstellungen des Lehrangebots z.B. KUBMAUL, HEINZ, StuW 1995, S. 3 (11 ff.) und FEDERMANN, RUDOLF, ZfB-Schriftenreihe, Bd. 7, 1977, S. 80 ff.

2	Kernaussageziele	21	Betriebswirtschaftliche Steuerwirkungslehre	Wenn bSV und R, dann St	
		22	Betriebswirtschaftliche Steuergestaltungslehre	Wenn bZ, StZ und R, dann bSVempfehlenswert	
		23	Normative BwStL (Steuerrechtsgestaltungslehre)	Ablehnung wegen Werturteilsfreiheitsprinzip	
				Akzeptanz, auch bedingt	<p>Normenkritik aus betriebswirtschaftlicher Sicht (bZ, StZ, bP): R = positiv/negativ</p> <p>Reformvorschläge und Normenauslegung (R) aus betriebswirtschaftlicher Sicht: R! weil bZ, StZ, bP</p>
3	Ausrichtungen der Disziplin	31	Empirische BwStL		
		32	Analytische BwStL		
4	Forschungsrichtung	41	BwStL-Grundlagenforschung		
		42	Angewandte BwStL-Forschung		
5	Entwicklungsrichtungen der BwStL	51	Verbalanalytische BwStL		
		52	Praxisbezogene BwStL		
		53	Quantitative BwStL		
		54	Entscheidungsorientierte BwStL		
		55	Internationale BwStL		
		56	Managementorientierte BwStL		
		57	Normative BwStL		
		58	Empirische BwStL		
6	BwStL-Lehre	61	Lehradressaten		
		62	Lehrziele		
		63	Lehrinhalte		
		64	Lehrtechniken		

2 Digitalisierung und künstliche Intelligenz als Herausforderungen der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre als Forschungsdisziplin

2.1 Digitalisierung und künstliche Intelligenz

Das heute hypeartig verwendete Wort „**Digitalisierung**“ ist ein „Wieselwort“, ein Wort mit einem vage und unscharfen Begriffsverständnis:²⁴ Während ursprünglich damit die Umwandlung von Daten aus einem analogen in ein digitales (binäres) Format verstanden wurde, befreift man heute hierunter – als spezielle Form der Automatisierung (vom Menschen unmittelbar unabhängige Funktionserfüllung) – die Übernahme der von Menschen erledigten Aufgaben durch spezielle Informationstechnologie (IT); im weiten Sinne sieht man hierunter einen gegenwärtigen „Megatrend“ der aktiven Veränderungen durch die Verwendung digitaler Technologien als Treiber einer alle gesellschaftliche Bereiche erfassenden „*digitalen Transformation*“.²⁵

Künstliche Intelligenz (AI, Artificial Intelligence) wird ein spezieller Anwendungsbereich der Digitalisierung genannt, der sich mit der Entwicklung technischer Systeme befasst, die in der Lage sind, Probleme zu bewältigen, für deren Lösung ein Mensch (insb. kognitive) Intelligenz benötigt.²⁶ Im Einzelnen handelt es sich um eine Vielzahl seit den sechziger Jahren auf vielen Gebieten entwickelten Verfahren, von denen die sog. *Expertensysteme* und zuletzt datenbearbeitende lernende und robotergestützte Systeme eine größere Bedeutung gewonnen haben.²⁷

Es bestehen hinreichend empirische und analytische Untersuchungen, die nachweisen, dass Digitalisierung im Allgemeinen und Künstliche Intelligenz im Besonderen im Bereich „Steuern“ (Steuerpflichtige, Steuerabteilungen, Steuerberatung und Finanzverwaltung) mit steigender Tendenz Anwendung finden.²⁸ Getrieben wird die Entwicklung auch von der fortschrei-

²⁴ Ähnlich: BRAVIDOR, MARCUS/LÖSSE, LEONHARD J., *StuB* 2018, S. 783.

²⁵ HESS, THOMAS, Digitalisierung, in: Enzyklopädie der Wirtschaftsinformatik, GITO, Berlin, Stand: 14.07.2020, abrufbar unter: <https://www.enzyklopaedie-der-wirtschaftsinformatik.de/wi-enzyklopaedie/lexikon/technologien-methoden/Informatik-Grundlagen/digitalisierung/index.html/?searchterm= Digitalisierung>; POUSTTCHI, KEY, Digitale Transformation, in: Enzyklopädie der Wirtschaftsinformatik, GITO, Berlin 2017, Stand: 14.07.2020, abrufbar unter: <http://www.enzyklopaedie-der-wirtschaftsinformatik.de/lexikon/technologien-methoden/Informatik-Grundlagen/digitalisierung/digitale-transformation>.

²⁶ In Anlehnung an FETTKÉ, PETER, *RET* 2019, S. 12 (14).

²⁷ Zum aktuellen Stand der Forschungsbereiche des Deutschen Forschungszentrums für Künstliche Intelligenz: <https://www.dfki.de/web/>.

²⁸ Zur Digitalisierung z.B. FETTKÉ, PETER/NIESEN, TIM/SCHIED, MARTIN, Getting Ready for the Future of the Tax Function – Global Survey on Digital Tax Maturity and AI Readiness, WTS/DFKI study, Stand: 20.09.2020, abrufbar unter: <http://hbfm.link/6585>; JUST, VANESSA/MASORSKY, KAY/NIESEN, TIM, Digitalisierung & KI in den Bereichen Steuern und Zoll, *RET* 2020, S. 4 (12); MERLA, SEBASTIAN, *beck.digitax* 2020, S. 83; URNIK, SABINE/KIRCHMAYR, SABINE/STEINHAUSER, ELISABETH (Hrsg.), Besteuerung und Wirtschaftsprüfung im Kontext der Digitalisierung, 2020; WEBER, SOPHIA, *RET* 2020, S. 31. Zur KI z.B. BUSCHBACHER, FLORIAN, *RET* 2020, S. 28; FETTKÉ, PETER u.a., Künstliche Intelligenz im Steuerbereich, *Innovati-*

tenden Digitalisierung in der Finanzverwaltung²⁹, der Datenverarbeitungsgenossenschaft der steuerberatenden Berufe DATEV³⁰ und hochspezialisierten Softwareanbietern (TaxTechs)³¹.

Die Abkürzung **TaxTech** (Tax Technology) bezeichnet – in Anlehnung an „LegalTech“³² – moderne, computergestützte, digitale Technologien, die einsetzbar sind, um steuerliche und steuerberatende Tätigkeiten innovativ zu automatisieren, zu vereinfachen und – so die Hoffnung – effizienter zu gestalten. TaxTech ist – ähnlich wie LegalTech – die eher praxisbezogene, von den TaxTechs verwendete Bezeichnung. Wissenschaftlich ist die Informatik-Teildisziplin Wirtschaftsinformatik für die Steuertechnologie zuständig.

Für die BWL und die BwStL ist die Verwendung digitaler Technologien an sich nichts Neues. Die starke Orientierung der **theoretisch-analytischen** und **quantitativen BwStL** [32, 53], die diese im Anschluss an die quantitative Entwicklungslinie der BWL genommen hat, verlangte schon lange – ebenso wie die Tax-Tools der **managementorientierten BwStL** [56] – IT-gestützte Verfahren (z.B. LP-Modelle, Steuersimulationen, Belastungsrechnungen mit Tabellenkalkulationsprogrammen, marginalanalytische und finanzmathematische Steuerkalküle).³³

Herausgefordert ist die BwStL jedoch durch die Notwendigkeit, die älteren Steuerbelastungs- und Steueroptimierungstools zu aktualisieren und neuen Techniken zugänglich zu machen.

Neu ist zum einen, dass die Digitalisierung bisher vom Sachverhalt her nie dagewesene **digitale Geschäftsmodelle** entstehen lässt und zum anderen die besteuierungsinduzierten manuellen und kognitiven Tätigkeiten (sog. **Steuerfunktion**, siehe unten Kapitel 2.6) auch über die Steuerberechnungen hinausgehenden, automatisierenden IT-Methoden unterzogen werden.

Unabhängig davon, dass in der Praxis ein sich aufbauender Angebotsdruck der TaxTechs und einer interessierten Wirtschaftsinformatik einem zurückhaltenden und kritischen Verwendereinteresse gegenüberzustehen scheint, muss für eine der Angewandten Forschung [42] und praxisnaher Ausbildung verpflichtete BwStL untersucht werden, an welchen Stellen die Digitale Transformation zu Änderungen herausfordert. Wie bei disruptiven Ereignissen üblich kommen dabei auch grundsätzliche Fragen auf, die zu einem Überdenken der bisherigen metadisziplinären Profilmerkmale [02–03] der BwStL führen.

onsstudie zur Digitalisierung und zu den Potentialen Künstlicher Intelligenz im Bereich Steuer, Hrsg.: WTS Group AG, Deutsches Forschungszentrum für Künstliche Intelligenz 2017; FETKE, PETER, RET 2019, S. 12; JANOWSKI, NICOLE/KRAPP, GERHARD, RET 2019, S. 10; SCHNEIDER, ANDREAS/GROB, STEFAN, RET 2019, S. 16; SILBERER, FABIAN, KI in der Steuerkanzlei – ein Überblick, Stand: 01.10.2020, abrufbar unter: <https://www.stb-web.de/news/article.php/id/24161>.

²⁹ Vgl. HUMMEL, LARS, *beck.digitax* 2020, S. 60; KOWALLIK, ANDREAS, *beck.digitax* 2020, S. 154.

³⁰ N.N., *Digitales Upgrade*, in DATEV MAGAZIN, Stand: 10.10.2020, abrufbar unter: <https://www.datev-magazin.de/praxis/steuerberatung/digitales-upgrade-24980>.

³¹ Vgl. GROB, STEFAN (PSP München), *Tax Technology, Marktüberblick*, Version 1.6, Stand: 10.10.2020; abrufbar unter: <https://www.psp.eu/artikel/607/tax-technology/>.

³² BREIDENBACH, STEPHAN, REL 2018, S. 6; HARTUNG, MARKUS/BUES, MICHA-MANUEL/HALBLEIB, GERNOT, *Legal Tech* 2018, S. 7.

³³ Im Einzelnen FEDERMANN, RUDOLF, in: *Festschrift für Gerhard Mann* 1993, S. 255.

2.2 Metadisziplinäre Herausforderungen

Die Digitalisierung betrifft auch die BWL und damit nach vorherrschendem Verständnis [031] auch die BwStL. Die für die Digitalisierung zuständige Wissenschaftsdisziplin Informatik überlagert mit ihrem IT-Zweig Wirtschaftsinformatik die Wirtschaftswissenschaft und damit auch die BWL. Als Teil der BWL hat deshalb auch die BwStL eine Schnittmenge mit dem steuertechnologisch spezialisierten Teil der Wirtschaftsinformatik, der in seiner populären Zweig TaxTech genannt wird. Ähnlich wie LegalTech zur Rechtsinformatik und diese zu den Rechtswissenschaften steht wäre es geboten, die Wirtschaftsinformatik mit ihrem Spezialgebiet der Steuertechnologie als Partnerdisziplin in den Kreis der **Steuerwissenschaften** [034] aufzunehmen, um interdisziplinäre Zusammenarbeit zu ermöglichen.³⁴

Wenn sich die BwStL als Ergänzung zur **Allgemeinen BWL** versteht [031], würde das auch die Beschäftigung mit Steuerfragen spezieller Unternehmenstypen (wie Digitalunternehmen und Steuerberatungsbetriebe) ausschließen, weil sich die ABWL definitionsgemäß nur mit den *allen* Betrieben gleichen Problemen befasst. Die Digitalisierung ist konstitutiv für die besondere Betriebsform der sog. **Digitalunternehmen**, für die eigentlich eine spezielle BWL zuständig wäre. Sie fallen damit bei strenger Sicht aus dem Fokus der BwStL. Gleiches gilt für Betriebe der Branche *Steuerberatung*, deren TaxTech-Probleme weitgehend jenen der Betriebe, für die sie tätig sind, entsprechen. Zumindest aus forschungsökonomischer Sicht ist es daher überdenkenswert, die BwStL als Ergänzungslehre zur **gesamten BWL** anzusehen [032].

Die digitale Transformation lässt damit auch die alte Frage³⁵ wieder aufkommen, auch die **Steuerberatungsbetriebe** zum Erkenntnis- und Erfahrungsobjekt der BwStL zu erklären [021–023]. Im Kernbereich der Steuerwirkungs- und -gestaltungslern [21 bzw. 22] und bei den Adressaten in der Lehre [61] bestehen ohnehin schon Schnittmengen. Eine **Steuerberatungslehre**³⁶, die sich als weitere Aufgabe der BwStL den betriebswirtschaftlichen Besonderheiten der Steuerberatung widmet, wäre eine Herausforderung.

2.3 Wissenschaftsinstrumentale Herausforderungen

Wie heute schon grundsätzliches Wissen aus den Steuerrechtswissenschaften in den Forschungs- und Lehrbereich aufgenommen ist, fordert die Digitalisierung das Gleiche für den Steuertechnologie-Teil der Wirtschaftsinformatik – gewissermaßen als Hilfswissenschaft.

Beschränkt man sich auf neue digitalisierungsbedingte Sachverhalte und dafür einschlägige Rechtsnormen, so bedarf es für den klassischen Kernbereich der BwStL [10] der Einführung einiger weniger zusätzlicher Begriffsverständnisse, wie etwa BEPS-Projekt, Digitalsteuer,

³⁴ Für TaxTech fordert und begründet das auch FETTKE, PETER, DB Sonderausgabe Nr. 1/2018, S. 19.

³⁵ Für viele: WACKER, WILHELM H., in: Festschrift für Gerd Rose 1991, S. 111 m.w.N.

³⁶ Seinerzeit so bezeichnet, aber ablehnend: KUBMAUL, HEINZ, StuW 1995, S. 3 (11).

Digitalunternehmen, E-Commerce, Token, Kryptowährung etc. – was keine größere Herausforderung darstellt.

2.4 Herausforderungen im Kernbereich (Steuerwirkungs- und Gestaltungslehre)

2.4.1 Steuerrelevante, von der Digitalisierung betroffene Sachverhalte

Als Ergänzungsdisziplin zur (A)BWL orientieren sich die zu untersuchenden Gestaltungen an den von der (A)BWL behandelten Führungs-, Struktur- und Prozessgestaltungen. Aus dem **General Management** sollten z.B. Zielsetzungs-, Risikomanagement-, Compliance- und Governmental-Fragen, Planungs-, Innovations-, Durchsetzungs-, Informations-, Konflikt-, Überwachungs-Management aus steuerlicher Sicht thematisiert werden. Als **strukturelle Gestaltungen** kommen insb. die Entscheidungen über die Strukturelemente Geschäftsmodell, Standort, Rechtsform, Verfassung, Träger und Aufbauorganisation bei Gründung, Umstrukturierung (Umwandlung, Standortverlegung, Verbindung, Spaltung, Reorganisation) und Beendigung in Betracht. Als **Prozessgestaltungen** ist das Management von Personal-, Finanz-, Anlagen-, Beschaffungs-, Leistungs-, Logistik- und Marketingprozessen auf steuerliche Zusammenhänge zu untersuchen. Dieses breite Spektrum ist fast durchgehend vom Digitalisierungstrend betroffen.³⁷ Steuerrelevant und damit eine Herausforderung für die Steuerwirkungslehre begründend ist allerdings – vorbehaltlich einer vertieften Prüfung – nur ein geringer Teil.

2.4.2 Besteuerung digitalgeprägter Strukturgestaltungen

Bei den betrieblichen **Strukturgestaltungen** dürfte die steuerlich relevante digitale Transformation hauptsächlich die Wahl eines „digitalen Geschäftsmodells“³⁸ und die Strukturierung der *Steuerabteilung* sowie deren Einbindung in die Unternehmensorganisation betreffen.

Die Besteuerung der **Digitalunternehmen** de lege lata und de lege ferenda hat das Potential, die BwStL in vielfältiger Weise zur Wissensverbesserung herauszufordern. Sie ist vornehmlich eine Herausforderung für die **internationale BwStL** [55] und wurde – zumindest im Grundsätzlichen – in der Steuerwirkungslehre [21] theoretisch analysiert.³⁹

³⁷ Siehe z.B. BARTON, THOMAS/MÜLLER, CHRISTIAN/SEEL, CHRISTIAN (Hrsg.), Digitalisierung in Unternehmen 2018; KRAUSE, STEFAN/PELLENS, BERNHARD (Hrsg.), Betriebswirtschaftliche Implikationen der digitalen Transformation, ZFBFS Vol. 72/2017; PERNSTEINER, HELMUT/SCHÖNING, STEFAN/SÜMER GÖGUS, HANDAN, Festschrift für Haluk Sumer 2020.

³⁸ Siehe im Einzelnen: MÜLLER, SIMON C. u.a., Geschäftsmodelle in der digitalen Wirtschaft. Studien zum deutschen Innovationssystem 13-2016, Expertenkommission Forschung und Innovation (EFI) 2016. Nach den Verfassern kann ein Geschäftsmodell als digital verstanden werden, wenn die Wertschöpfung des Unternehmens in starkem Maße von Informations- und Kommunikationstechnologien abhängig ist (S. 7).

³⁹ Hierzu z.B. RADEN, ANJA, Digitalisierung und Internationales Steuerrecht, Ertrags- und Umsatzbesteuerung grenzüberschreitender, internetbasierter Dienstleistungen 2018.

Feinanalysen und unternehmerische Gestaltungsempfehlungen stehen noch aus und könnten für vorhandene Digitalunternehmen und Digital-Startups in Deutschland Bedeutung haben, vielleicht aber wegen der unsicheren Rechtslage nur für kurze Zeit.

Auch die **empirische Richtung der BwStL** [58] ist schon **bei geltender Rechtslage** herausgefordert, die Steuerbelastung von Unternehmen mit digitalem Geschäftsmodell und deren Gestaltungen zur Steuerreduzierung zu erheben. Zur Kenntnis über die reale Besteuerung der Digitalwirtschaft kann die empirische BwStL vor allem die tatsächlichen Verhältnisse der Verteilung der Steuerbelastung auf die involvierten Staaten erheben und feststellen, welche steuergetriebenen Gestaltungen die Digitalunternehmen verwenden. Derartige Untersuchungen, die auf Steuerstatistiken und journalistischen Recherchen basieren, sind zwar vorhanden und stellen auch einen politischen Treiber zur gesetzlichen Neuregelung der Besteuerung dar, einzelbetrieblich basierte Untersuchungen, die gut auf Rechnungslegungsdaten des Country-by-Country Reporting, den Steuerausweisen in Jahresabschlüssen und in (Konzern)Anhängen basieren können, sind jedoch rar. Für die weiterführende analytische Steuerforschung und für die gesellschaftlichen Normensetzer wäre das ein nützliches Wissen. Besonders geboten wären empirische Untersuchungen der internationalen empirischen BwStL [55/58] über Steuerwirkungen und unternehmerische Ausweichreaktionen in den Staaten, die bereits eine Digitalsteuer praktizieren.⁴⁰

Obwohl für steuerökonomische Simulationen und für die staatlichen Normensetzer wichtiges Wissen über die Steuerbelastung und die möglichen bzw. zu erwartenden Ausweichgestaltungen im Rahmen der Kernaussageziele [21, 22] der BwStL gewonnen werden könnten, indem man an die Stelle der geltenden Rechtslage (R) die möglichen künftigen Rechtsgestaltungen (R+) setzt, wird das Problem einer möglicherweise künftig geltenden Digitalsteuer eher unter dem normenkritischen oder auffordernden Aspekt der **Steuerrechtsgestaltungslehre** [23] behandelt.⁴¹

Werden innerhalb eines klassischen (analogen) Geschäftsmodells (z.B. stationärer Handel, Versandhandel) digitale Vertriebskanäle genutzt, so bietet sich die Analyse im Rahmen der Besteuerung der Funktion Marketing (Online-Vertriebskanal, siehe Kapitel 2.4.3) an.

Mit der aufbauorganisatorischen Eingliederung der **Steuerabteilung** in Großunternehmen und Konzernen und mit deren Aufgaben hat sich die BwStL vorwiegend mit empirischen Erhebungen [31] befasst.⁴² Aufgrund der schnellen Entwicklung von TaxTech und deren bevor-

⁴⁰ Ansatzweise siehe z.B. zum Digitalsteuergesetz Österreichs aus steuerrechtlicher Sicht: KIRCHMAYR, SABINE/STURMA, BERNHARD, in: Urnik/Kirchmayr/Steinhauser (Hrsg.), Besteuerung und Wirtschaftsprüfung im Kontext der Digitalisierung 2020, S. 101.

⁴¹ Siehe unter Kapitel 2.5.

⁴² Z.B. HEBIG, MICHAEL, Steuerabteilung und Steuerberatung in der Großunternehmung – eine empirische Untersuchung 1984; VERA, ANTONIO, Organisation von Steuerabteilungen und Einsatz externer Steuerberatung in deutschen Großunternehmen – Eine empirische Analyse 2001.

zugem Einsatz in Steuerabteilungen sind empirische Untersuchungen über die gegenwärtigen Verhältnisse hinaus⁴³ dauernd erforderlich.

Die Steuerabteilungen stehen im Fokus der TaxTechs und entsprechender Dienstleistungsangebote von großen Steuerberatungs- und Wirtschaftsprüfungsgesellschaften. Für die BwStL als Wissenschaft ist die Beobachtung des digitalen Entwicklungsstandes und -fortschritts auch erforderlich, weil sie diesem nach dem Wissenschaftsverständnis einer Grundlagenforschung [41] voraus sein sollte.

Letztlich wäre es daher eine Herausforderung für die BwStL, stimuliert durch empirisches Wissen auch unter dem Einfluss der digitalen Transformation, eine passende Einbindung der Steuerabteilung in die Unternehmensorganisation, insb. auch in das betriebliche Informations- und Kommunikationssystem theoretisch zu fundieren.

Weiterhin wäre vor allem beim Übergang vom KMU zum Großunternehmen bei Einsatz der neuen TaxTech-IT die neu zu kalkulierende **Make or buy-Thematik** der Vorziesenswürdigkeit von externer Steuerberatung oder eigener Bewältigung der Steuerprobleme (**Steuer-gestaltungstheorie** [22]) ein Thema, das über die konventionelle Ermittlung der Steuerverwaltungskosten⁴⁴ hinausgeht.

2.4.3 Besteuerung digitalgeprägter Unternehmensprozesse

Viele Unternehmensabläufe unterliegen der digitalen Transformation, jedoch sind die neu auftretenden Digitalisierungsprobleme zum Teil Durchsetzungs-/Umsetzungsfragen, die das schon bisher generierte Wissen über die Besteuerung der Unternehmensprozesse [21, 22] nicht verändern.

Allerdings trifft ein Schwerpunkt der Digitalen Transformation bei den betrieblichen Abläufen auf eine bisherige Vernachlässigung der BwStL bei der Analyse der Steuerwirkungen und steuerinduziert optimierten Gestaltungen im Bereich der **Unternehmensfunktionen** (Beschaffung, Produktion, Absatz (Marketing), Finanzierung, Investition, Personalwirtschaft, Logistik). Deshalb besteht ein Untersuchungsbedarf, ob der digitale Wandel neues oder erweitertes Wissen über die Besteuerung von Unternehmensprozessen braucht. Dazu beitragen kann zunächst die **empirische BwStL** [31] durch Erhebung des Digitalisierungsstandes im Bereich des Ablaufs von Unternehmensfunktionen. Gefordert ist auch die **verbalanalytische BwStL** [32, 51]) mit ihrer steuerrechtlichen Expertise um die Besteuerung veränderter Unternehmensprozessgestaltungen zu untersuchen und ggf. steuerinduzierte Anpassungsgestaltungen vorzuschlagen.

Überschlägig können vertiefende wissenschaftliche Untersuchungen in folgenden Bereichen geboten sein:

⁴³ Vgl. FELLER, ANNA/HUBER, STEFAN/SCHANZ, DEBORAH, DStR 2017, S. 1617 ff. und DStR 2017, S. 1673 ff., zugleich: arqus Discussion Paper, No. 213.

⁴⁴ Siehe z.B. FRANKE, WINFRIED, Zur Fixkostenstruktur betrieblicher Steuerverwaltungskosten 1980.

Beschaffung, Absatz und Logistik bzgl. der Umsatzbesteuerung und der Zölle, besonders bei globaler Geschäftstätigkeit, insb. weil die dort auftretenden massenhaften Daten ein besonderes Einsatzgebiet für Steuertechnologie (Big Data) darstellen.⁴⁵

Personalwirtschaft, wobei die Digitalisierung inzwischen auch zu einem beachtlichen Treiber neuer personalwirtschaftlicher Prozessgestaltungen geworden ist, die eine Bedeutung für die betriebliche Lohnsteuerabzugspflicht und Haftung, sowie zum Teil auch für die Ertragsteuern haben. Beispielsweise müssen sog. New-Work-Konzepte (z.B. Home Office, crowd-working) und weitere IT-gestützte Automatisierungen im HR-Bereich (z.B. Ort der Willensbildung bei Online-Meetings) auf ihre steuerlichen Wirkungen und induzierten Gestaltungsmöglichkeiten noch untersucht werden.

Im **Finance-Bereich** (Investition und Finanzierung) treten einige neue digitalisierungsbedingte Finanzsachverhalte in den Fokus der BwStL. Dabei ist die Rolle der Steuern bei der **Finanzierung der digitalen Transformation** mit Bankdarlehen, Förderdarlehen, IT-Leasing oder über FinTechs diskussionswürdig. Ebenso neu ist die ertrag- und umsatzsteuerliche Behandlung und Gestaltung von sog. **Token**, einer Art von Gutscheinen oder geldersetzenden Wertmarken, die blockchain-basiert – monistisch oder gemischt – insb. Beteiligungs- oder Gläubigerrechte (Investment-Token), Produkt- oder Dienstleistungsversprechen (Utility-Token) oder eine Zahlungsmittelfunktion (currency-Token) beinhalten.⁴⁶ Neue Steuerprobleme wirft auch ein weiteres „Kind der Digitalisierung“, die Verwendung von **Kryptowährungen** auf. Das sind digitale Zahlungsmittel in einem dezentralen Zahlungssystem auf der Basis der blockchain-Technologie. Auch hierzu sind erste Untersuchungen und sogar eine Verwaltungsanweisung zur Umsatzbesteuerung vorhanden,⁴⁷ weiterreichende steuerökonomische Untersuchungen aus betriebswirtschaftlicher Sicht sind erforderlich.

Der Bereich der **Leistungsverwertung (Absatz, Marketing)** ist in besonderem Maße von der Digitalisierung betroffen (z.B. e-Commerce, Online-Marketing). Zwar lässt sich für die Zeit vor dem Digitalisierungstrend eine gewisse Vernachlässigung bei der Behandlung der Steuerwirkungen von Marketingaktivitäten konstatieren.⁴⁸ Mit der umsatz- und ertragsteuerlichen Behandlung der zur Jahrtausendwende auftretenden Geschäftsabwicklungen im Internet – sei es ausschließlich oder zusätzlich zum stationären Handel oder klassischen Versandhandel (Multichannel-Strategie) – wurde sich jedoch schon ausführlich beschäftigt.⁴⁹ Herausfordernd

⁴⁵ Vgl. AIGNER, DIETMAR u.a. in: Felten u.a., (Hrsg.), *Digitale Transformation im Wirtschafts- & Steuerrecht* 2019, S. 353; JUST, VANESSA/MASORSKY, KAY/NIESEN, TIM, RET 2020, S. 4.

⁴⁶ Vgl. Hinweise des BMF im Monatsbericht 2019, Stand: 10.10.2020, abrufbar unter <https://www.bundesfinanzministerium.de/Monatsberichte/2019/06/Inhalte/Kapitel-3-Analysen/3-1-kryptoken.html>. Zu ersten Untersuchungen s. SIXT, MICHAEL, DStR 2019, S. 1766 und DStR 2020, S. 1871.

⁴⁷ Vgl. AIGNER, DIETMAR u.a., in: Felten u.a. (Hrsg.), *Digitale Transformation im Wirtschafts- & Steuerrecht* 2019, S. 321; SIXT, MICHAEL, RET 2020, S. 50; VON OERTZEN, CHRISTIAN/GROSSE, HENDRIK, DStR 2020, S. 1651 sowie BMF-Schreiben vom 27.2.2018, III C 3-S 7160-b/13/10001, BStBl. I 2018, S. 316.

⁴⁸ Abfrage Gemeinsamer Verbundkatalog GVK vom 20.09.2020: Monographien von FEUERLEIN (1981), OBLAU (2000/2002), TISCHER (1974), jeweils m.w.N.

⁴⁹ Abfrage Gemeinsamer Verbundkatalog GVK vom 20.09.2020: z.B. Monographien von FISCHER (1998), HAAS/BACHER/SCHUEUR (2005), HENSCHEL (2005), HUBBERT (2007), KIRSCHNER (2002), KNÖDLER (2004),

ist für die BwStL noch, dass möglicherweise steuerrelevante Veränderungen des eCommerce (und des eMarketing) in diesem äußerst dynamischen Geschäftsbereich auftreten oder sich erwartungsgemäß die (internationalen) Rechtsregeln ändern.⁵⁰

Auch im Bereich **Controlling/Internes Kontrollsystem/Compliance** wurde für die BwStL genügend Grundlagenarbeit geleistet.⁵¹ Neue digitalisierungsnahe Entwicklungen, wie z.B. elektronische Berichtsformate und Tax Compliance Management Systeme, fordern jedoch die BwStL heraus.⁵²

Auch die im Bereich der **Unternehmensrechnung** durch die Digitalisierung verursachten Steuerprobleme sind im Zusammenhang mit E-Rechnung, E-Buchführung, E-Inventur, E-Bilanz und GoBD bereits hinreichend erörtert.⁵³

Ebenso ist ein durch die Digitalisierung stark betroffener Problembereich, die handels- und steuerrechtliche **Bilanzierung von immateriellen Vermögensgegenständen** bzw. **Wirtschaftsgütern**, gut bearbeitet.⁵⁴ Ein noch zu erschließender Erkenntnisbereich ist jedoch die handels- und steuerbilanzielle Bewertung von **weiterverwertbaren (personenbezogenen) Daten**, die als ansonsten unentgeltliche Gegenleistung von den Usern digitaler Dienstleistungen entgegengenommen werden und deren umsatzsteuerliche Behandlung beim Datenhandel.

Bei der steuerlichen Erschließung des betrieblichen **Informations- und Kommunikationssystemen** hat die BwStL zwar einige Vorleistungen erbracht,⁵⁵ die gesetzgeberisch neu hinzukommenden Dokumentationsanforderungen beim EDV-Einsatz, bei Verrechnungspreisen und ausländischen Steuergestaltungen etc. harren jedoch teilweise noch einer steuerökonomischen Erschließung, was wegen der neuen Bewältigungsmöglichkeiten durch Steuertechnologien besonders herausfordert.⁵⁶

MEINKE (2012), TRIEB (2017), VOLCKENS (2000/2001), WEHNER (2003), jeweils m.w.N. Selbst Einzelheiten zum inländischen eCommerce wurden behandelt, z.B. SCHEFFLER, WOLFRAM, in: Festschrift für Dieter Kempf 2016, S. 413.

⁵⁰ Zu gegenwärtigen Änderungsanforderungen: BALL, ANDREAS/SCHRÖDER, LEIF, RET 2020, S. 32.

⁵¹ Abfrage Gemeinsamer Verbundkatalog GVK vom 25.09.2020: EGNER (2016), ENDERT (2018), FREIDANK (2013), HAESELER (2013), HERZIG (1998), HINDERSMANN (2019), KEMP (2011), MACHTINGER (2012), RISSE (2010, 2015), SCHIFFERS (1997, 2005), WATRIN (2017), ZIMMERMANN (1997).

⁵² Vgl. KUBMAUL, HEINZ/SCHMEER MARCEL, Ubg 2019, S. 613.

⁵³ Vgl. z.B. FREICHEL, CHRISTOPH u.a., Informationstechnik: Hardware, Software und Internet in der Rechnungslegung, in: Kußmaul/Müller (Hrsg.) Handbuch der Bilanzierung, 1963 ff. Stand: 87. ErgLief. 2016; KUBMAUL, HEINZ/OLLINGER, CARINA/WEILER, DENNIS, StuW 2012, S. 131; SOPP, KARINA/BAUMÜLLER, JOSEF, WPg 2020, S. 439.

⁵⁴ Hierzu z.B. FELLINGER, MICHAELA, in: Umik/Kirchmayr/Steinhauser (Hrsg.), Besteuerung und Wirtschaftsprüfung im Kontext der Digitalisierung 2020, S. 177; FREICHEL, CHRISTOPH u.a., Informationstechnik: Hardware, Software und Internet in der Rechnungslegung, in: Kußmaul/Müller (Hrsg.) Handbuch der Bilanzierung, 1963 ff. Stand: 87. ErgLief. 2016; KUBMAUL, HEINZ, Immaterielles Vermögen nach HGB, EstG und IFRS, in: Kußmaul/Müller (Hrsg.), Handbuch der Bilanzierung, 1960 ff., Stand: April 2016.

⁵⁵ Vgl. KUBMAUL, HEINZ, ZCG 2007, S. 179; KUBMAUL, HEINZ/MÜLLER, FLORIAN, StB 2013, S. 432; ROLLIG, WOLFGANG, Betriebswirtschaftliche Steuerpolitik und unvollkommene Information 1980.

⁵⁶ Vgl. BRAEGELMANN, TOM/BEHNES, RAIMUND, Beck Digitax 2020, S. 162; BRAUN, MICHEL/KÖPPE, JENNY, RET 2019, S. 35; HOLLENBACH, VOLKER, Verrechnungspreise beim E-Business – ein Beispiel für die Ein-

2.5 Herausforderungen für die normative Betriebswirtschaftliche Steuerlehre

Die Digitalisierung hat mit der Digitalwirtschaft einen ganz neuen Wirtschaftszweig hervorgebracht, der aufgrund seiner spezifischen Steuerprobleme auch von der BwStL untersucht werden muss. Wieder zeigt sich wissenschaftstheoretisch, dass die Beschränkung auf die **Allgemeine** BWL zu eng ist und auch eine **Spezielle** BWL der Datendienstleister zur steuerlichen Ergänzung fehlt. Andererseits fordert der lange und umstrittene Normensetzungsprozess einer sog. Digitalsteuer die **normative BwStL (Steuerrechtsgestaltungslehre, [23])** geradezu zur kritischen Begleitung heraus.

Die definitorische Abgrenzung der zur Digitalwirtschaft (digital economy) gehörenden **Digitalunternehmen** ist schwierig, weil die digitalen Geschäftsaktivitäten äußerst vielgestaltig sind.⁵⁷ Die amtliche Branchenabgrenzung ordnet den Wirtschaftszweig der Informations- und Kommunikationstechnik (IKT) zu, wobei Hersteller und Dienstleister unterschieden werden. Nach dem Entwurf einer EU-Richtlinie sind digitale Unternehmen „dadurch gekennzeichnet, dass ihre Geschäftstätigkeit eng mit dem Internet verknüpft ist. Insbesondere basieren digitale Geschäftsmodelle in hohem Maße auf der Fähigkeit,

- Tätigkeiten aus der Ferne und mit beschränkter oder ganz ohne physische oder steuerpflichtige Präsenz im jeweiligen Land auszuüben,
- auf dem Beitrag der Endnutzer zur Wertschöpfung und
- auf der Bedeutung immaterieller Vermögenswerte.“⁵⁸

Steuerliche Beachtung haben die Digitalunternehmen durch die politischen Bestrebungen erhalten, die als unbefriedigend empfundene (Nicht-/Wenig-)Besteuerung – insb. der GAFA-Konzerne – im Ansässigkeitsstaat des (Mutter-)Unternehmens statt in den ausländischen Kundenmärkten, supranational mittels einer **Digitalsteuer** zu regeln. Zwei EU-Richtlinien-Entwürfe der EU-Kommission aus den Jahren 2018 und der Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zum gemeinsamen System einer Digitalsteuer auf Erträge aus der Erbringung bestimmter digitaler Dienstleistungen verfehlten in 2019 die Zustimmung der EU-Finanzminister. Einige EU-Staaten führten dennoch auf Basis der mit dem 2. EU-Entwurf angestrebten sog. Equalisation Tax eine sog. **digital advertising tax** (werbeumsatzbasierte Besteuerung von Geschäften mit Kundendaten) für große Onlinewerbeleister als Digitalsteuer ein, setzten diese

künfteabgrenzung bei konzernweiter Nutzung der Informationstechnologie 2005; RAUTENSTRAUCH, GABRIELE, Beck Digitax 2020, S. 184.

⁵⁷ Vgl. MÜLLER, SIMON C. u.a., Geschäftsmodelle in der digitalen Wirtschaft, Studien zum deutschen Innovationssystem 13-2016, Expertenkommission Forschung und Innovation (EFI) 2016, S. 8–62.

⁵⁸ Legislative Entschließung des Europäischen Parlaments vom 13.12.2018 zu dem Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zum gemeinsamen System einer Digitalsteuer auf Erträge aus der Erbringung bestimmter digitaler Dienstleistungen (COM(2018)0148 – C8-0137/2018 – 2018/0073(CNS)), Abänderung 1. Stand: 25.09.2020, abrufbar unter: https://www.europarl.europa.eu/doceo/document/TA-8-2018-0523_DE.html?Redirect; siehe hierzu auch: SCHANZ, DEBORAH, DStR 2018, S. 1985 und mit normenzweckabhängigem Begriffsverständnis MEYERING, STEPHAN/HINTZEN, CHRISTOPH, BFuP 2017, S. 451.

aber (Österreich ausgenommen) bis 2020 noch nicht in Kraft. Nach dem Scheitern der EU-Bemühungen wird eine Lösung des Digitalsteuerproblems über den OECD-Ansatz einer Gemeinsamen (Konsolidierten) Körperschaftsteuerliche Bemessungsgrundlage (GKB/GKKB) angestrebt („Virtuelle Betriebsstätte“).⁵⁹

Diese jahrelange und noch nicht abgeschlossene Rechtsentwicklung zu einer sog. Digitalsteuer auf EU- und OECD-Ebene wurde bereits im Rahmen der **internationalen normativen BwStL** [55, 57] mit der **Steuerrechtsgestaltungslehre** [23] kommentierend verfolgt.⁶⁰ Dass sich manche BwStL-Wissenschaftler im Rahmen der **normativen BwStL** [23] nicht gern an der Einführung einer neuen Steuer, der sog. Digitalsteuer, beteiligen, scheint die Wirkung von MAX WEBERS Gebot der Werturteilsfreiheit⁶¹ zu bestätigen. Denn aus betriebswirtschaftlicher Sicht müsste eine die betrieblichen Gewinnziele beeinträchtigende neue Steuer rundum abgelehnt werden und für ein Leitbild einer globalen Steuergerechtigkeit fehlt es schlicht an betriebswirtschaftlichen Erfolgsmaßstäben.

Dennoch ist die **internationale normative BwStL** [55, 57, 23] – ohne sich als industrieller Lobbyist zu positionieren – herausgefordert, einen Förderbeitrag zur Normenentwicklung der Digitalsteuer zu erbringen, insb. bei

- der Findung und Auslegung der vom Normengeber (EU, OECD, nationaler Gesetzgeber, Rechtsprechung, Finanzverwaltung) verwendeten Rechtsbegriffe/-konstrukte mit betriebswirtschaftlichem Gehalt (z.B. Verständnis von Digitalunternehmen, relative Umschwelle, virtuelle Betriebsstätte, Ort der Wertschöpfung, Bewertung von Daten),
- der Vorab-Überprüfung der vom Normengeber vorgegebenen wirtschaftlichen Ziele (Wettbewerbsneutralität, Bürokratieminderung bei der Gewinnallokation u.a.),
- der Eruierung der mit den geplanten Regelungen eintretenden und tatsächlich eingetretenen Wirkungen bei Unternehmen außerhalb der Datendienstleister und
- der Generierung von Wissen über die wahrscheinlichen und – bei erfolgter Einführung – tatsächlichen Ausweichgestaltungen der Digitalunternehmen.

In diesem Sinne kann eine kritische Begleitung des Normensetzungsprozesses einer Digitalsteuer und ihrer Anwendung in Bezug auf das Gewinnziel neutral auch sogar außerhalb der **normativen BwStL** im betriebswirtschaftlichen Wirkungs- und Gestaltungsbereich [21, 22]

⁵⁹ Statement by the OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS on the Two-Pillar Approach to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy As approved by the OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS on 29-30 January 2020, Stand: 25.09.2020, abrufbar unter: <https://www.oecd.org/tax/beps/statement-by-the-oecd-g20-inclusive-framework-on-beps.htm>.

⁶⁰ Vgl. ARBEITSKREIS STEUERN DER SCHMALENBACH-GESELLSCHAFT FÜR BETRIEBSWIRTSCHAFT E.V., Digitalisierung und Besteuerung, in: Krause, Stefan/Pellens, Bernhard (Hrsg.), Betriebswirtschaftliche Implikationen der digitalen Transformation, ZFBFS VOL 72/2017, S. 123; BAUER, GEORG/JI, FRITZ/SCHANZ, DEBORAH/SIXT, MICHAEL, DSfR 2019, S. 887; BECKER, JOHANNES/ENGLISCH, JOACHIM/SCHANZ, DEBORAH, Tax Notes, 2019, S. 309; EGNER, THOMAS, in: Festschrift für Wolfgang Becker 2019, S. 561; KEUPER, DANIEL, beck.digital 2020, S. 148 und 211; OESTREICHER, ANDREAS, ifo Schnelldienst 3/2020 vom 11.03.2020, S. 18; SCHANZ, DEBORAH, ifo Schnelldienst 3/2020 vom 11.03.2020, S. 14.

⁶¹ Vgl. WEBER, MAX, Die „Objektivität“ sozialwissenschaftlicher und sozialpolitischer Erkenntnis, Archiv für Sozialwissenschaften und Sozialpolitik, Bd. XIX, 1904, S. 22.

sowie von der **empirischen BwStL** [58] – in den Staaten, in denen eine Digitalsteuer bereits erhoben wird – als eine Herausforderung angesehen werden. Das zu generierende Wissen könnte noch effektiver eingesetzt werden, wenn es interdisziplinär mit den Erkenntnissen aus den Steuerrechts- und Finanzwissenschaften in die Metadisziplin **Steuerwissenschaften** (034) eingebracht und mit den Partnerdisziplinen abgestimmt werden könnte.⁶²

2.6 Herausforderung einer „Steuerfunktionslehre“

Das Verständnis einer „**Steuerfunktion**“ war der BwStL bisher fremd und wurde über das TaxTech-Schrifttum und die TaxTech-Anbieter insb. für automatisierte Tätigkeiten und Abläufe in Steuerabteilungen eingeführt. Inzwischen findet die Bezeichnung auch bei Vertretern der BwStL Verwendung und zwar über die Steuerabteilungen hinaus auch für die Wahrnehmung steuerlicher Aufgaben in Unternehmen ohne Steuerabteilung.⁶³

Obwohl die BWL unter dem Terminus „Funktion(en)“ schon seit langem ein gefestigtes Verständnis hat (Verrichtungsgesamtheit gleichen Zweckgepräges),⁶⁴ hat sich die Auffassung, die BwStL habe ein funktionales Erkenntnisobjekt,⁶⁵ seinerzeit nicht durchgesetzt, weil – anders verstanden – bestritten wurde, dass „Steuerzahlen“ eine betriebliche Funktion sei.⁶⁶ Wenn man heute im HASENACKschen Funktionsverständnis unter „**Steuerfunktion**“ alle Verrichtungen versteht, die durch eine ziel- und zweckgerechte Bewältigung und Gestaltung der den Unternehmen auferlegten Steuerpflichten geprägt sind, so muss man feststellen, dass die BwStL der Ausführung dieser Tätigkeiten nur am Rande Bedeutung beigemessen hat. Im Kernbereich der Forschungen stand zweifellos die Ermittlung von Steuerkonsequenzen komplexer betriebswirtschaftlicher Sachverhalte und deren zielgerechte Gestaltungen [21, 22].

Nur im Rahmen der **entscheidungsorientierten BwStL** [54] wurden Teilprozesse der Entscheidung (Planung, Entscheidung, Kontrolle) in die Betrachtung einbezogen, wobei insbesondere die **Steuerplanung** und die steuerlichen **Entscheidungen** im Fokus der Forschung standen.⁶⁷

Der über den entscheidungstheoretischen Ansatz mit seiner Orientierung an Entscheidungsdurchsetzung und Prozessgestaltung weiter reichende Managementansatz fand als „**Steuer-**

⁶² Aus den Steuerrechtswissenschaften z.B. LÜCK, KOLJA VAN, Steuerrecht und Digital Economy, Lösungsansätze sachgerechter Besteuerung multinationaler Unternehmen der digitalisierten Wirtschaft 2018 und von den Finanzwissenschaften z.B. IFO INSTITUT/FUEST, CLEMENS U.A., Die Besteuerung der Digitalwirtschaft, zu den ökonomischen und fiskalischen Auswirkungen der EU-Digitalsteuer 2018.

⁶³ Vgl. SCHANZ, DEBORAH/SIXT, MICHAEL, DB 2018, S. 1097. Zu den hierunter subsumierten hauptsächlichen Tätigkeiten vgl. FELLER, ANNA/HUBER, STEFAN/SCHANZ, DEBORAH, DStR 2017, S. 1617 (1619).

⁶⁴ Vgl. HASENACK, WILHELM, Funktionslehre, betriebswirtschaftliche, HWB, Bd. II, 3. Aufl. 1958, Sp. 2096.

⁶⁵ Vgl. RÜCKLE, DIETER, BFuP 1967, S. 36.

⁶⁶ So auch KUBMAUL, HEINZ, StuW 1995, S. 3 (10).

⁶⁷ Vgl. z.B. DÖRING, ULRICH, Steuerplanung, in: EdBWL; Bd. 3: HWU, 4. Aufl. 2002, Sp. 1838; EISENACH, MANFRED, Entscheidungsorientierte Steuerplanung 1974; HEINHOLD, MICHAEL, Betriebliche Steuerplanung mit quantitativen Methoden 1979; PAULUS, HANS-JÜRGEN, Ziele, Phasen und organisatorische Probleme steuerlicher Entscheidungen in der Unternehmung 1978; WAGNER, FRANZ, W./DIRRIGL, H., Die Steuerplanung der Unternehmung 1980.

management⁶⁸ [56] kein breites Interesse. Auch ABWL-Entwicklungen bei der Ablauf- und Prozessorganisation⁶⁹ gerieten nicht in den Fokus der BwStL. Eine Lücke, die bei konsequenter Verfolgung des Verständnisses des Jubilars von der BwStL als „steuerliche BWL“ und seiner Betonung der Bedeutung der ABWL⁷⁰ hätte vermieden werden können.

Auch die Verrichtungen (Funktionen/Prozesse) in **Steuerberatungsbetrieben**, die zum Teil jenen in Steuerabteilungen gleichen, sich teilweise aber dienstleistungsspezifisch unterscheiden, blieben wegen ungesicherter oder fehlender Annahme des Steuerberatungsbetriebs als Erkenntnis- und Erfahrungsobjekt [023] von der BwStL unbearbeitet.

Aus alledem ergibt sich heute eine Herausforderung für die BwStL, die insb. in der Praxis der Steuerabteilungen und in den Steuerberatungsbetrieben vorhandenen und von den Tax-Techs und sonstigen Dienstleistern im Rahmen des digitalen Wandels vorangetriebenen Entwicklungen bei der „Steuerfunktion“ wissenschaftlich kritisch zu unterlegen und innovativ zu erweitern. Dabei ist auch die **empirische BwStL** [31] gefordert, die in der Realität vorfindbaren prozessbezogenen Anwendungen von Steuertechnologie zu erheben und die Effizienz der Prozessgestaltungen und des Instrumenteneinsatzes zu evaluieren.⁷¹

Da sich die Prozessgestaltung und instrumentale Prozessunterstützung auf einer anderen Ebene befinden als die klassische Steuerwirkungslehre und die darauf aufbauende Steuergestaltungslehre, erscheint für die BwStL dafür die Schaffung eines eigenständigen Forschungsbereichs im Kernaussagebereich (neu: [24]) geboten. Statt ihn mit der missverständlichen Bezeichnung „Steuerprozesslehre“ zu bezeichnen, bietet sich in Anlehnung an die schon gebräuchliche „Steuerfunktion“ die Bezeichnung „**Steuerfunktionslehre**“ an.

Neben diesen und ähnlichen terminologischen Festlegungen baut die Steuerfunktionslehre auch auf eigenen Klassifikationen und Typenbildungen (z.B. FETTKES TaxTech-Würfel und TaxTech-Haus) auf.⁷²

Die eigentliche Steuerfunktionslehre wird sich mit der Beschreibung, Kombination, Evaluierung und Optimierung der folgenden **Elemente** befassen müssen:

a) Steuerfunktionale Ziele, Zwecke und Restriktionen, wie z.B.:

⁶⁸ FEDERMANN, RUDOLF, *StuW* 1996, S. 237; FEDERMANN, RUDOLF, in: *Festschrift für Gerhard Mann* 1993, S. 255.

⁶⁹ Vgl. GAITANIDES, MICHAEL, *Prozeßorganisation – Entwicklung, Ansätze und Programm prozeßorientierter Organisationsgestaltung* 1983; KOSIOL, ERICH, *Ablauforganisation, Grundprobleme der*, in: Grochla, Erwin (Hrsg.) *HWO*, 2. Aufl. 1980, Sp.1.

⁷⁰ Vgl. KUBMAUL, HEINZ, *StuW* 1995, S. 3 (10).

⁷¹ Daran arbeiten bereits insb. Universitäts-Praxis-Verbünde wie z.B. Centre of competence for Tax Technology (<https://taxtech.dfki.de/#/index/landing>) und der Arbeitskreis Quantitative Steuerlehre (https://www.steuern.bwl.uni-muenchen.de/forschung/arqus_meldung/index.html). Gehaltvoll ist dazu die empirische Untersuchung durch FELLER, ANNA/HUBER, STEFAN/SCHANZ, DEBORAH, *DStR* 2017, S. 1617 ff. und S. 1673 ff, zugleich: *arqus Discussion Paper No. 213*.

⁷² Vgl. FETTKE, PETER, TLE-004-2020 vom 12.02.2020, <https://www.tax-legal-excellence.com/taxtech-wuerfel-taxtech-haus-digitale-transformation-der-steuerfunktion/>, Stand: 20.09.2020.

- Erfolgsziele: Erfolgsbeitrag (z.B. Steuerbelastung, Konzernsteuerquote, Administrationskosten, Risiken),
 - Sachziele: Qualität, Flexibilität, Datensicherheit,
 - Restriktionen: Regelkonformität (Tax Compliance).
- b) Steuerfunktionale Verrichtungen (Beispiele):
- Steuerplanung (z.B. Steuerwirkungsprognosen bei Sachverhaltsgestaltungen, Simulation bei Rechtsänderungen),
 - Erfassung von Sachverhaltsdaten (z.B. Eingangs-, Ausgangsrechnungen, eBuchführung, Vertragsdaten, Übernahmen aus ERP-Systemen),
 - Ermittlung der geltenden Rechtsregeln (Gesetze, Rechtsprechung, Verwaltungsanweisungen, Schrifttum),
 - Rechtsanwendung zur Steuerfindung (einschl. Gewinnermittlung, Steuerberechnung),
 - Steuerreporting zur Rechnungslegung (z.B. Steuern im JA, latente Steuern),
 - Steuerdeklaration und Datenübermittlung,
 - Erfüllung sonstiger steuerlicher Informationspflichten,
 - Bescheidkontrolle,
 - internes Kontrollsystem (Tax Compliance System, Steuerrisikomanagement),
 - Begleitung Außenprüfungen,
 - Rechtsdurchsetzung (Verhandlung, Rechtsbehelf, Rechtsmittel),
 - steuerlicher Zahlungsverkehr,
 - Dokumentenarchivierung und -zugriff,
 - Steuercontrolling und -reporting.
- c) Umfeld der Steuerfunktion, insb. Digitalanforderungen von Schnittstellen:
- Schnittstellen zur Finanzverwaltung (E-Bilanz, ELSTER, GoBD, INSIKA),
 - Unternehmens-/konzerninterne Schnittstellen (z.B. zu Rechnungslegung und Kostenrechnung, Funktionsbereichen, Mitarbeitern, Konzern- und Beteiligungsunternehmen),
 - ggf. Schnittstelle zu externen Beratern,
 - bei Steuerberatungsbetrieben: Schnittstellen zu DATEV und Mandanten.
- d) Ressourcen zur Aufgabenbewältigung:
- Kompetenz, Ort und Zeit der Beschäftigung von eigenen Mitarbeitern,
 - Beschäftigung von Fremddienstleistern,
 - Outsourcing,
 - Hardware-Infrastruktur, Cloud,
 - Software-Kauf, -Leasing und sonstige Verfügung.
- e) Instrumente der Steuerfunktion (Toolbox):
- Instrumente zur ziel- und zweckgerechten Auswahl von Tools,
 - klassische Instrumente des Steuermanagements,

- neue TaxTech-Instrumente (z.B. Datenbankensysteme, Big Data Analysis, Prozessmining, Robotic Prozess Automation, KI-Anwendungen).

Als zentraler Bestandteil gehört zum Problembereich eine „**Toolbox**“ der bei der Bewältigung der steuerlichen Leistungsprozesse einsetzbaren Instrumente. Dazu existiert bereits ein breites Spektrum von bekannten funktionsübergreifend und funktionspezifisch (zur Steuerzielsetzung, Steuerinnovation, Belastungs- und Bruttobedarfsermittlung, Steueroptimierung, Steuerinformation und -kommunikation, Steuerrechtsdurchsetzung, Personalentwicklung, Konfliktlösung, Risikoermittlung und Steuerkontrolle) einsetzbaren Verfahren.⁷³ Die vorhandenen und bewährten Verfahren sollten auf ihre Eignung zur Digitalisierung und automatischen Anwendung untersucht werden.

Vor allem aber ist es jetzt eine Herausforderung für die BwStL im Zusammenhang mit Tax-Tech diese Toolbox systematisch um neue, für die Digitalisierung und KI entwickelte Verfahren zu erweitern. Nach gegenwärtigem Stand sind in Deutschland fast 200 TaxTech-Produkte für die Bewältigung einzelner Prozesse auf den Gebieten der Umsatz-, Ertrag-, Lohn-, Kapitalertrag-, Grund-, Grunderwerbsteuer und der Zölle sowie für übergreifende Steuerprozesse im Angebot der TaxTechs.⁷⁴

Noch visionär sind Einsatzmöglichkeit der **Blockchain-Technologie** (in der Rechnungslegung, als Buchführungsersatz, bei Verzollung, Verrechnungspreisen, KEST-Erstattung bei Dividenden, Umsatz-/Vorsteuersteuer aus Rechnungen).⁷⁵ Im Schrifttum⁷⁶ werden auch Gegenwartsstand und Perspektiven für den Einsatz von **Verfahren der künstlichen Intelligenz** für die Steuerfunktion genannt:

- Text Analysis/Text-Mining/Mustererkennen aus unstrukturierten Dokumenten,
- Informationsextraktion aus konsolidierten Lohnsteuerbescheinigungen, Zolldokumenten, Steuerbescheiden,
- Big Data-Analysen,
- Wissensmanagement mit Datenbanken,
- Anomalieerkennung bei Umsatzsteuerdaten aus Bestellungen, Ein- und Ausgangsrechnungen, Zollerklärungen, Kontierung und Buchungstexten,

⁷³ Vgl. FEDERMANN, RUDOLF, in: Festschrift für Gerhard Mann 1993, S. 267; HEINHOLD, MICHAEL, Betriebliche Steuerplanung mit quantitativen Methoden 1979.

⁷⁴ Vgl. GROB, STEFAN (PSP München), Tax Technology, Marktüberblick, Version 1.6, Stand: 01.10.2020, abrufbar unter <https://www.psp.eu/artikel/607/tax-technology/>.

⁷⁵ Vgl. FÜLBIER, ROLF UWE/SEITZ, JAN/FRIDGEN, GILBERT, RET 3/2019, S. 22; FÜLBIER, ROLF UWE/SEITZ, JAN/FRIDGEN, GILBERT, DB 2019 S. 1337; RAJEWSKI, PHILIPP, RET 2020, S. 24.

⁷⁶ Vgl. BUSCHBACHER, FLORIAN, RET 1/2020, S. 28; FETTKE, PETER u.a., Künstliche Intelligenz im Steuerbereich: Innovationsstudie zur Digitalisierung und zu den Potentialen Künstlicher Intelligenz im Bereich Steuer, Hrsg.: WTS Group AG, Deutsches Forschungszentrum für Künstliche Intelligenz 2017; FETTKE, PETER, RET 2019, S. 12; JUST, VANESSA/MASORSKY, KAY/NIESEN, TIM, RET 2/2020, S. 4; SCHNEIDER, ANDREAS/GROB, STEFAN, RET 2019, S. 16; SILBERER, FABIAN, KI in der Steuerkanzlei – ein Überblick, Stand: 01.10.2020, abrufbar unter: <https://www.stb-web.de/news/article.php/id/24161>.

- Prozess Mining zur Visualisierung von steuerlichen Prozessabläufen für Tax Compliance,
- maschinelles Lernen bei Buchungen von Belegen und Bewertung von Sachverhalten,
- maschinelle Sprach-, Schrift- und Bildverarbeitung, Dokumentenübersetzung,
- vorausschauende Prozessüberwachung zur Prognose von Steuerauswirkungen, Steueroptimierung, Festlegung von Verrechnungspreisen und Prozessfolgen,
- Virtual Agents (chatbots) zur Betreuung von Auslandsmitarbeitern und Routineanfragen,
- Dialog- und Assistenzsysteme zur steuerlichen Interaktion mit dem Benutzer, z.B. mit Spracherkennung,
- Simulationsanalysen für „was wäre wenn“ an Szenarien (Gesetzesänderungen),
- KI-Anwendungen für Recherchetätigkeiten in Gesetzen, Rechtsprechung, Verwaltungsanweisungen und Schrifttum,
- natürliche Sprachverarbeitung zur Analyse und Generierung steuerfachlicher Texte,
- robotergestützte Prozessautomatisierung (RPA) für manuelle Routine-Tätigkeiten (Datenerfassung) und Schnittstellenüberbrückung und
- wissensbasierte Systeme (XPS Expertensysteme) zur Lösung qualitativer Probleme, z.B. Subsumtion, Entscheidungsassistenz (Steuerplanung) und z.B. Zoll-/umsatzsteuerliche Klassifikation von Lieferungen und Leistungen.

Einen wesentlichen Bereich der Forschung zur Künstlichen Intelligenz stellt die Entwicklung von sog. **Expertensystemen** (XPS, ES, auch: Wissensbasierte Systeme, Knowledge Based Systems) dar. Es handelt sich dabei um computergestützte Softwaresysteme, die über das Wissen (Knowledge) von Experten in einem bestimmten (abgegrenzten) Problembereich (Wissensdomäne) verfügen und fähig sind, dieses Wissen zur Lösung von Problemen anzuwenden.⁷⁷

Strukturell besteht ein Expertensystem aus einer fachspezifisch geprägten Wissensbasis (aus Fakten und Regeln) und einer informationstechnisch geprägten XPS-Shell aus Wissenserwerbs-, Problemlösungs-, Dialog- und Erklärungskomponenten. Dies ermöglicht bei der Entwicklung von Steuer-XPS eine klare Verantwortungstrennung zwischen Wissensbasisgenerierung durch die BwStL und durch TaxTech-Entwickler für die übrigen Komponenten.

Da (regelbasierte⁷⁸) Expertensysteme über einen computergestützten interaktiven Dialog Problemlösungen über Schlussfolgerungen aus gespeichertem Wissen und Regeln (Wenn-Dann-Verbindungen) nach Art der intelligenten Arbeit von Steuerexperten generieren können und auch in der Lage sind, diese zu erklären, eignen sie sich offensichtlich als Assistenzsystem für den Kern der Sacharbeit von Steuerexperten, der Steuerwirkungs- und Gestaltungsfindung. Nachdem schon in den letzten Jahrzehnten des vergangenen Jahrhunderts von der

⁷⁷ In Anlehnung an GABRIEL, ROLAND, Expertensystem, in: Enzyklopaedie der Wirtschaftsinformatik, Stand: 13.09.2020, abrufbar unter <https://www.enzyklopaedie-der-wirtschaftsinformatik.de/wi-enzyklopaedie/lexikon/technologien-methoden/Expertensystem/index.html?searchterm=Expertensystem>.

⁷⁸ Der fallbasierte XPS-Typ, der seine Lösungen aus Ähnlichkeitsüberprüfungen zu früheren in einer Datenbank gespeicherten Fällen ableitet, erscheint – zumindest für die Steuerfindung – weniger geeignet, möglicherweise aber z.B. für Problemlösungen unter Konzerngesellschaften.

Informatik die wesentlichen Grundlagen gelegt waren, haben die BWL⁷⁹ und auch die steuerberatungs- und managementorientierte BwStL⁸⁰ für einige Anwendungsfälle Expertensysteme erforscht. Nach einer gewissen Ernüchterung über die erkannten Schwächen⁸¹ scheinen Expertensysteme bei den gegenwärtigen LegalTech- und TaxTech-Impulsen vor einer Renaissance zu stehen.⁸²

Wenn man sich auf eng abgegrenzte, rudimentäre wissensbasierte Assistenzsysteme beschränkt – was wegen der momentanen Aussichtslosigkeit einer totalen Erfassung aller Besteuerungssachverhalte und aller optimierten Gestaltungen, auch der Steuerfunktion, geboten ist –, so besteht eine zukunftsorientierte Herausforderung für die BwStL, sachverständige Vorleistungen für TaxTech-Programmentwickler zu erbringen. Diese können – wie teilweise schon geschehen⁸³ – in einer **zusätzlich**⁸⁴ zur üblichen verbalanalytischen Erschließung von Steuerwirkungen und steuerinduzierten Gestaltungen erstellten standardisierten Repräsentationsform als **Entscheidungsbaum** (DIN EN ISO 22000), **Entscheidungstabelle** (DIN 66241) oder anderen digitalisierbaren Visualisierungen erfolgen.

Dabei kann die BwStL auf einen umfangreichen Wissensfundus aus einem Jahrhundert⁸⁵ und weiterer dynamischer Fortentwicklung zurückgreifen. Allerdings müssten ausgewählte, eng abgegrenzte Wissensdomänen auf Geltung der Regelbasis ((R) Gesetze, Rechtsprechung, Finanzanweisungen) überprüft, angepasst und in eine digitalisierbare Form gebracht werden, die dann als Sach- und Erfahrungskomponenten in die Entwicklung von anwendbaren Expertensystemen durch TaxTech-Experten einfließen können.

⁷⁹ Siehe z.B. HAUSKNECHT, JÖRG /ZÜNDORF, HORST, Expertensysteme im Finanz- und Rechnungswesen 1989 oder MERTENS, PETER/BORKOWSKI, VOLKER/GEIS, WOLFGANG, Betriebliche Expertensystem-Anwendungen, 3. Aufl. 1993.

⁸⁰ Vgl. z.B. BUCHWALD, CARSTEN, Expertensysteme für das Steuermanagement im internationalen Konzern 2007; DANNENBERG, GUIDO, DB 1989, S. 689; FEDERMANN, RUDOLF, in: Festschrift für Anton Heigl 1995, S. 261; HERZIG, NORBERT, in: Festschrift für Gerd Rose 1991, S. 23; SONNTAG, NILS, Wissensbasierte Konzernsteuerrechnung, ein modulares Instrument des Steuermanagements für EU-Konzerne 2001.

⁸¹ Umfangreiche, stets von Experten zu aktualisierende Datenbasen, Repräsentation von Auslegungen bei unbestimmten Regeln, Transparenzanforderungen, Gestaltungsinnovationshemmung, schwierige Anwenderakzeptanz, Lösungsverantwortung u.a.

⁸² Vgl. HAMBURG, JAKOB, RET 2019, S. 23; MATTHES, FLORIAN, REL 2019, S. 28.

⁸³ Z.B. Taxonomien zur Konzernbesteuerung: SONNTAG, NILS, Wissensbasierte Konzernsteuerrechnung, ein modulares Instrument des Steuermanagements für EU-Konzerne 2001; Prüfungsablaufschemata zur Dokumentationspflicht von Verrechnungspreisen im internationalen Konzern: BUCHWALD, CARSTEN, Expertensysteme für das Steuermanagement im internationalen Konzern 2007; als Entscheidungstabelle zur Betriebsstättenqualifikation und zur Bestimmung relevanter Module: FEDERMANN, RUDOLF, Wissensbasierte Besteuerungssimulation als Instrument des Standortmanagements von Betriebsstätten, in: Festschrift für Anton Heigl 1995, S. 261, oder als Entscheidungsbäume für die finanzgerichtliche Rechtsbehelfsführung: NEUMANN, NORBERT H., Finanzgerichtliche Rechtsbehelfspolitik der Unternehmung 1989.

⁸⁴ Die Wirkungsbeziehungen werden als XPS-Erklärungskomponenten benötigt, um den Lösungsweg transparent zu halten.

⁸⁵ Für die ersten 80 Jahre siehe FEDERMANN, RUDOLF, Bibliographie zur Unternehmensbesteuerung 1983; zum 90. Geburtstag: MARX, FRANZ JÜRGEN, SteuerStud 2009, S. 521; zum 100. Geburtstag: FÖRSTER, GUIDO, StuW 2019, S. 317; MEYERING, STEPHAN/MÜLLER-THOMCZIK, SANDRA, StuW 2020, S. 263.

In der zentralen Frage der **automatisierten Steuerfolgenmittlung durch Subsumtion**, bei der Digitalisierung der Rechtsregeln selbst und bei der Integration von verschiedenen Auslegungsalternativen ist die parallele Entwicklung der Rechtsinformatik (LegalTech) zu berücksichtigen.

Es ist eine für die betriebswirtschaftliche Sicht und damit für die BwStL einschlägige Herausforderung, für die um die TaxTech-Verfahren erweiterte Vielzahl der einsetzbaren Steuer-Tools IT-gestützte **Auswahlverfahren** (z.B. als XPS) zu entwickeln, die dem Anwender im konkreten Fall eine ziel- und zweckgerechte Verfahrensauswahl ermöglichen.⁸⁶

Ein Großteil des Wissens, das von der auf Prozesse und Instrumenteneinsätze in Steuerabteilungen ausgerichteten „Steuerfunktionslehre“ gewonnen wird, lässt sich – bei Einbeziehung der **Steuerberatungsbetriebe** in den Forschungsbereich – mit einigen Abwandlungen und Ergänzungen auch für diese anwenden.⁸⁷

3 Digitalisierung und künstliche Intelligenz als Herausforderungen der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre als Lehrdisziplin

3.1 Ausbildungsmodell- und Zielgruppenabhängigkeit der Vermittlung von steuerlichem Digitalwissen

Sowohl unter dem akademischen Prinzip der Einheit von Forschung und Lehre als auch von den Praxisforderungen nach Digitalkompetenz der Berufsanfänger⁸⁸ her ist es geboten, den festgestellten digitalisierungsbedingten Änderungsbedarf auch bei den Lehrinhalten der BwStL zu berücksichtigen. Außerdem ist die Lehre selbst vom Digitalisierungstrend bei ihren Lehrmethoden betroffen.

Grundsätzlich bieten sich für die Integration von TaxTech-Wissen in die betriebswirtschaftliche Ausbildung die folgenden Konzeptionen:⁸⁹

- Integration in die BwStL als Hauptfach des BWL-Masterstudiums,
- Spezialisierung in einem nachgelagerten (Weiterbildungs-)Magister-Studium (LL.M.),
- Spezialisierung in einem interdisziplinären Studiengang (Tax Engineer) und
- Einbezug in einen umfassenden Studiengang Steuerwissenschaften.

⁸⁶ Zur Kosten/Nutzen-Abwägung siehe z.B. STENDER, CHRISTIAN/LUDWIG, STEPHAN/EILERS, HOLGER, RET 2019, S. 66. Zu einem Kriterienkatalog, der zur Auswahl der im Anwendungsfall geeigneten Verfahren führt, vgl. FEDERMANN, RUDOLF, in: Festschrift für Gerhard Mann 1993, S. 261 ff.

⁸⁷ Zu einem eindrucksvollen Praxisbeispiel der Digitalisierung mit tiefgehender Verrichtungsdifferenzierung siehe MERLA, SEBASTIAN, beck.digitaltax 2020, S. 83; siehe auch StB-Umfrage 2018 zur Digitalisierung: SCHRÖDER, CHRISTIAN/NIELEN, SEBASTIAN, DStR-Beih. 37/2019, S. 25.

⁸⁸ Vgl. z.B. FÖRSTER, GUIDO, RET 2020, S. 52; RISSE, ROBERT, RET 2019, S. 60.

⁸⁹ Ähnlich ANZINGER, HERIBERT M., RET 2020, S. 66 für die steuerjuristische Ausbildung.

Bei **Einbezug in das Studienfach BwStL** ist zu differenzieren, ob es sich um ein eher wissenschaftsorientiertes Universitätsstudium oder ein mehr anwendungsbezogenes Studium an einer Fachhochschule handelt. Da es sich bei TaxTech letztlich um eine anwendungsnahe Durchführungstechnik handelt, wäre es konsequent, dem an FHS durch mehr Bedeutung für die Tiefe der Technologieanwendung Rechnung zu tragen und an den Universitäten eher überschlägiges theoretisches und systemisches Verständniswissen über Prozesse, Daten und Methoden zu vermitteln. Eine **anwendungsorientierte BwStL** [42], wie sie der Jubilar vertritt,⁹⁰ könnte als Mittelweg auf Basis wissenschaftlicher (insb. steuerwissenschaftlicher, informationstheoretischer und prozessorganisatorischer) Grundlagen mit einer exemplarischen praktischen Vertiefung von TaxTech-Anwendungen und Praxiseinblicken ein Optimum an Ausbildungseffizienz erreichen.

In allen Fällen der Hochschullehre wird man weiterhin adressatenbezogen zu unterscheiden haben, ob das Studium der BwStL

- nur zur „Verankerung eines steuerlichen Problem- und Störgefühls“⁹¹ bei später nicht steuerlich spezialisierten Betriebswirten (z.B. Geschäftsführern, Direktionsassistenten) oder
- zur Fundierung einer späteren Tätigkeit als selbständige oder angestellte Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Unternehmensberater oder
- der Ausbildung zum Steuerexperten in Steuerabteilungen in einem Unternehmen oder Konzern

dient. Da in dieser Studiensituation die Zusammensetzung der späteren Berufsfelder der Studierenden regelmäßig weder den Lehrenden noch oft den Studierenden selbst bekannt ist, wird sich die Lehre auf die Gemeinsamkeiten des steuerlichen Prozessdenkens und der instrumentalen Bewältigungsmöglichkeiten beschränken müssen. Außerdem wird seitens der BwStL von anderen Studienfächern gefordert werden müssen, grundlegende Kenntnisse der Statistik, Informationstechnik, Datenverarbeitung und Prozessorganisation im Grund-/Bachelorstudium zu vermitteln (z.B. Informationsmanagement im Rahmen der ABWL; e-Buchführung im Rahmen des Rechnungswesens).

Für die Vermittlung von steuerlicher Digitalkompetenz im Rahmen des Studiums der BwStL stehen deshalb wohl nur Studienvertiefungen im Masterstudium in den Vorlesungen zur BwStL, durch Themen im Hauptseminar, Gastvorträge von Praktikern und TaxTech-Anbietern, besondere Praxis-/Projektangebote oder die Themawahl der Masterarbeit zur Verfügung.

Andere Ausbildungskonzepte zur vertieften Vermittlung von steuerlicher Digitalkompetenz sind parallele oder nachgelagerte **Ergänzungsstudiengänge** (Master of Digitalization & Tax

⁹⁰ HEINZ KUBMAUL ist Mitglied der Forschungsgruppe anwendungsorientierte Steuerlehre FAST, Stand: 10.10.2020, abrufbar unter <https://www.femuni-hagen.de/fast/>.

⁹¹ FEDERMANN, RUDOLF, ZfB-Schriftenreihe, Bd. 7, 1977, S. 83.

Law),⁹² ein (angedachter) Spezialstudiengang eines Tax Engineers⁹³ oder der ebenfalls nur angedachte Königsweg eines interdisziplinären Studiengangs „**Steuerwissenschaften**“ (ergänzt um TaxTech).⁹⁴

Die **empirische BwStL** [31] hat sich aus gutem Grund schon in der Vergangenheit mit den nach Zielgruppen unterschiedlichen, im Kern aber identischen **Berufsfeldanforderungen** befasst. Diese Untersuchungen sind zu aktualisieren, damit sie den gegenwärtigen, durch die Digitalisierung veränderten Anforderungsstand wiedergeben. Dann könnten auch die Prüfungsanforderungen der staatlichen Berufsprüfungen um Kenntnisse der Steuertechnologie ergänzt werden. Auch die „Orientierungshilfe der Bundessteuerberaterkammer für Masterstudiengänge (Wirtschaftswissenschaften) für Studierende der BwStL für einen Master of Arts (Taxation)“⁹⁵ müsste die digitale Transformation des Besteuerungsprozesses noch berücksichtigen.⁹⁶ Auch schon vorher sollten Lehrende der BwStL mindestens im (optionalen) Hauptseminar zur BwStL im Modul VIIIc Themen der Steuereigitalisierung in ein zukunftstaugliches berufsständisches Ausbildungskonzept einbringen.

Auch für das künftige Berufsfeld der Steuerexperten/innen in **Steuerabteilungen** ist die neben der Fachexpertise geforderte Digitalkompetenz („Skills“) durch Untersuchungen und Praxisforderungen bekannt. Durchweg⁹⁷ werden neben der klassischen steuerökonomisch/rechtlichen Expertise als Praxis-Anforderungen von Berufsanfängern in Steuerabteilungen und großen Steuerberatungsgesellschaften Kenntnisse verlangt aus den Gebieten

- Informationsmanagement: Verständnis von Daten und Prozessen bei differenzierter Sicht auf Steuern und Zölle,
- steuerliches Prozessmanagement: digitale Werkzeuge zur Verbesserung der Steuerprozesse einsetzen,
- Innovationsmanagement: neue Fragen zur Verwendbarkeit von Tax Technologie stellen,
- IT-Methodenverständnis, z.B. von Datenanalyse-Tools,
- Fähigkeiten zum Change-Management und
- zur vielseitigen Kommunikation.

⁹² Vgl. RISSE, ROBERT, RET 2020, S. 75; z.B. WU Wien, Stand: 10.10.2020, abrufbar unter: <https://executive.academy.at/de/programme/master-of-laws/llm-digitalization-tax-law>.

⁹³ Vgl. GROß, STEFAN, Vom Steuerberater zum Tax Engineer – Wie die digitale Transformation das Berufsbild des Steuerberaters verändert, Stand: 10.09.2020, abrufbar unter: <https://hbfm.link/6942>.

⁹⁴ Vgl. ROSE, GERD, DSIZ A 1976, S. 174 ff. Zur Einbeziehung von TaxTech: FETTKE, PETER, DB Sonderausgabe Nr. 1/2018, S. 19. Die Magisterstudiengänge „Steuerwissenschaften“ an den Universitäten Münster, Osnabrück, Freiburg haben Steuertechnologie noch nicht einbezogen.

⁹⁵ Stand: 20.09.2020, abrufbar unter: <https://www.bstbk.de/de/berufsbild-steuerberater/der-steuerberater>.

⁹⁶ Ebenso: MÖLLER, MARIUS/MATTHIAS, JENS/HAUSER, ARABELLA, Beck Digitax 2020, S. 112.

⁹⁷ Vgl. z.B. ANZINGER, HERIBERT M., RET 2020, S. 66; FÖRSTER, GUIDO, RET 2020, S. 52; RISSE, ROBERT, RET 1919, S. 60.

3.2 Herausforderungen bei den Lehrinhalten

Die Bedeutung des Anteiles des im Rahmen eines klassischen BWL-Studiums in der BwStL zu vermittelnden Digitalwissens sollte nicht überschätzt werden. Die innerhalb der Steuerwirkungs- und -gestaltungslehre zu besprechenden digitalgeprägten Sachverhalte (z.B. Digitalunternehmen, Kryptowährungen, eCommerce) nehmen nur einen kleinen Teil des klassischen Lehrprogramms⁹⁸ ein. Völlig zu Recht wird gefordert, dass „die Fähigkeit, steuerlich relevante Sachverhalte systematisch und inhaltlich zutreffend würdigen zu können, – auch im Zeitalter der Digitalisierung – unabdingbare Voraussetzung für die Tätigkeit von Steuerexperten (bleibt)“⁹⁹.

Die hauptsächliche digitalisierungsinduzierte Herausforderung für die Wissensvermittlung ist die Integration der hier (Kapitel 2.5) separiert dargestellten **Steuerfunktionslehre**. Sie umfasst

- zunächst einen systematischen Überblick der beim Steuerpflichtigen (insb. in Steuerabteilungen) und – bei Einbezug der Steuerberatungsbetriebe – auch die dort ablaufenden *Prozesse (Tätigkeiten)* in idealtypischer Form. Das reicht von der Steuerplanung über die Steuerdeklaration bis zur etwaigen BFH-Revisionsführung;
- eine Darstellung der dabei einsetzbaren *Techniken (Toolbox)*, reichend von konventionellen Verfahren, wie der tabellenkalkulationsgestützten Steuerbelastungsrechnung über Veranlagungssimulationen bis zu modernen TaxTech-Verfahren;
- die Vermittlung des Wissens über die ziel- und zweckgerechte *Verfahrensauswahl* für bestimmte Verrichtungen in bestimmten Situationen;
- die exemplarische Anwendung von *steuerrechtlichen Verfahren* (z.B. Expertensystem für eine steuerliche Subsumtion eines betriebswirtschaftlichen Sachverhalts).

Die übrigen von der Praxis gewünschten Fähigkeiten wie Innovationsinteresse für neue TaxTech-Anwendungen und Leadership bei der digitalen Transformation lassen sich wohl nur durch eine begeisternde Lehre vermitteln.

3.3 Herausforderungen bei den Lehrtechniken

Die allgemeinen Erwägungen zur Digitalisierung in der akademischen Lehre und die vielfältigen, insb. in der Covid-19-Pandemie zutage geförderten neuen Lehrtechniken¹⁰⁰ gelten auch für die BwStL als Lehrdisziplin und sind zugleich eine digitalisierungsbedingte Herausforderung für Lehrende und Studierende auf diesem Gebiet.

⁹⁸ Siehe z.B. FEDERMANN, RUDOLF, ZfB-Schriftenreihe, Band 7, 1977, S. 88 ff.; KUBMAUL, HEINZ, StuW 1995, S. 3 (11) m.w.N.; KUBMAUL, HEINZ, Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, 8. Aufl. 2020.

⁹⁹ FÖRSTER, GUIDO, RET 2020, S. 52.

¹⁰⁰ Siehe z.B. DE WITT, CLAUDIA, FuL 2019, S. 814 und nach Stand: 20.09.2020 abrufbar: <https://www.wissenschaftsmanagement-online.de/beitrag/digitalisierung-der-lehre-potenziale-und-deren-umsetzung-10403>.

Welche technologiebasierten Lehr- und Lernformate aus dem breiten Spektrum von z.B. Mobile Learning, Blended Learning, mobile Audience-Response, Inverted Classroom, Pod- und Videocasts, Lernplattformen mit/ohne intelligenten Assistenten, Game-based Learning, Online-Kursen (einschließlich Massive Open Online Courses), Webinaren, Social Writing and Learning, Online-Peer-Lernen oder Lernformaten mit Augmented und Virtual Reality in Kombination, neben oder statt der analogen Lehrformate wie Vorlesungen, Seminare, Übungen, Workshops und Lehrbuchlektüre im Bachelor-, Masterstudium oder im ergänzenden LL.M-Studium oder in der berufsbegleitenden Weiterbildung effektiv anzuwenden sind, liegt außerhalb des Erkenntnisbereichs der BwStL. Obwohl es schon eine ältere theoretische Untersuchung über eLearning in der BwStL gibt¹⁰¹ und Erfahrungsberichte über die Vermittlung von TaxTech-Skills vorliegen,¹⁰² sowie DATEV-Seminare sich seit Jahren an Universitäten bewährt haben, erscheint es für eine effektive und verantwortungsvolle Digital-Lehre geboten, die Expertise der dafür zuständigen digitalen Pädagogik, ggf. mit ihrer zuständigen Fachdisziplin **Wirtschaftspädagogik**, (vielleicht sogar als Partner der Steuerwissenschaften) einzubeziehen. Digitale Lehre ist auch für die BwStL eine Herausforderung, weil die bloße Verwendung analoger Lehrinhalte in digitalen Kanälen nicht nur wegen einiger störender Nebenwirkungen digitaler Lehre, sondern auch wegen gänzlich anderen didaktischen Anforderungen nicht besonders effektiv sein kann.

4 Fazit

Die Untersuchung hat gezeigt, dass mit den aufgedeckten fachspezifischen Herausforderungen der BwStL durch den Digitalisierungstrend auch Impulse einhergehen, einige **metadisziplinäre Positionen der BwStL** zu überdenken: Soll sich die BwStL nicht nur als steuerliche Ergänzungslehre zur **Allgemeinen** BWL, sondern zur **gesamten** BWL verstehen? Machen Lücken bei der Aufarbeitung von Entwicklungen in der (A)BWL (z.B. Managementansatz, Informationstheorie, Prozessmanagement) nicht deutlich, dass sich die BwStL für die Zukunft mehr an den Erkenntnisfortschritten der Mutterdisziplin orientieren muss? Zeigen die hauptsächlich von der Wirtschaftsinformatik, den Anbietern von TaxTech-Produkten und von der Praxis in Steuerabteilungen ausgehenden Impulse zur digitalen Transformation nicht, dass die BwStL ihre vorausdenkende **Grundlagenforschung** vernachlässigt hat? Fehlt es nicht für die BwStL als wissenschaftliche Disziplin an einem **allgemein akzeptierten Ordnungschema des Wissens** und einer **Bestandsaufnahme** des bisher generierten Wissens, wodurch sowohl Wissenslücken entdeckt würden als auch die steuerwissenschaftlichen Partnerdisziplinen leichter auf Erkenntnisbestände der BwStL zugreifen könnten? Gewinnt nicht die häufig umstrittene **empirische** BwStL größere Bedeutung, wenn die Praxis der wissenschaftlichen Problembehandlung voraus ist? Ist es bei weitgehend gleich gelagerten (digitalen) Wissens-

¹⁰¹ Vgl. ALBRECHT, MICHAEL, eLearning in der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre. Mediendidaktische Konzeption und technische Realisation webbasierter multimedialer Lernmodule 2003.

¹⁰² Z.B. über ein praxisunterstütztes Hackathon der Universität Bayreuth zur Konfiguration eines umsatzsteuerlichen Expertensystems in Lerngruppen: GROß, STEFAN, RET 2019, S. 64.

bedarfen und identischen Lehradressaten nicht sinnvoll, auch die **Steuerberatungsbetriebe** als Gegenstand der Erkenntnis- und Ausbildungsbemühungen zu bestimmen? Sollten nicht zur interdisziplinären Bewältigung der Digitalisierung der TaxTech-Zweig der Wirtschaftsinformatik und die (digital) einschlägigen Teile der Wirtschaftspädagogik als neue Partner der **Steuerwissenschaften** aufgenommen werden?

Die Untersuchung zeigte auch, dass die Digitalisierung im klassischen Kernbereich der BwStL nur an wenigen Stellen **Ergänzungsnotwendigkeiten** verursacht, nämlich dort, wo durch Digitalisierung neue Sachverhaltsphänomene entstanden sind und sich neue Rechtsentwicklungen ergeben. Damit das vorhandene und das neu zu generierende analoge Expertenwissen der BwStL künftig für Steuertechnologien (insb. KI) verwertbar ist, sollte es in digitalisierungsgeeigneten Formaten (z.B. Entscheidungstabellen, Entscheidungsbäume für Expertensysteme) aufbereitet und den TaxTech-Entwicklern geboten werden.

Als eine systematische Schwäche, die erst in letzter Zeit aufgedeckt und bisher nur ansatzweise korrigiert wurde, erwies sich die bisher nur partielle Sicht (Steuerplanung, -entscheidung, -kontrolle) auf die **gesamten** steuerinduzierten Verrichtungen der Steuerpflichtigen und deren Berater in ihrer prozessualen Verwobenheit. Hierfür erscheint eine Ergänzung des Kernbereichs der BwStL um einen weiteren Aufgabenkomplex „**Steuerfunktionslehre**“ geboten. Zu ihm sollte auch eine **Steuerinstrumentenbank** (tool-box) gehören, die neben den altbekannten Instrumenten insb. die vielen neu hinzugekommenen TaxTech-Verfahren und deren visionäre Entwicklungen umfasst.

Digitalisierungsbedingte Herausforderungen für die **Lehrinhalte** folgen nach dem Prinzip der Einheit von Forschung und Lehre den Digitalisierungseinflüssen auf die Forschung. Hinsichtlich der Effizienz neuer digitaler **Lehrtechniken** sollte sich die BwStL auf die Erkenntnisse des auf die Steuerlehre spezialisierten Zweigs der Wirtschaftspädagogik verlassen.

Letztlich erscheint die vom Jubilar vertretene Wissenschaftskonzeption¹⁰³ einer **methodisch breiten BwStL als angewandte steuerliche Betriebswirtschaftslehre** als ein aussichtsreicher Weg, die Herausforderungen der digitalen Transformation zu bewältigen: Sie ist – wie der Digitalisierungstrend – inhaltlich breit angelegt, methodisch nicht verengt – wie es die theoretische Aufarbeitung eines empirischen Vorgangs und die Beteiligung an neuen Besteuerungsregeln erfordern – und ist anwendungsnah – wie die digitale Transformation als reales Problem der Steuerpraxis. Wenn die durch die disruptive Digitalisierungsbewegung aufgedeckten möglichen metadisziplinären Neupositionierungen manche seiner vor über zwanzig Jahren zu Papier gebrachten Auffassungen in Frage stellen, so kann man sicher sein, dass der Jubilar aufgrund seiner geistige Flexibilität und jederzeitigen Kritikbereitschaft hierin für sich keine größere Herausforderung erkennen wird. Ad multos annos!

¹⁰³ Vgl. KUBMAUL, HEINZ/BIEG, HARTMUT/WEBER, CLAUS-PETER u.a., DB 2017, S. 1337; KUBMAUL, HEINZ/LICHT, DANIEL, Ubg 2017, S. 471; KÜTING, KARLHEINZ/KUBMAUL, HEINZ/BIEG, HARTMUT/WEBER, u.a., DB 2013, S. 2097.

