

Manfred Eisenach

Entscheidungsorientierte Steuerplanung

Schriftenreihe „Besteuerung der Unternehmung“

Herausgeber: Prof. Dr. Gerd Rose

o. Professor der Betriebswirtschaftslehre an der Universität zu Köln

— Band 5 —

Dr. Manfred Eisenach

Entscheidungsorientierte Steuerplanung

**Grundlagen, Instrumente und Konzept zur Planung
der Steuerbelastung der Unternehmung mittels
dynamischer Teilsteuerrechnung**



Betriebswirtschaftlicher Verlag Dr. Th. Gabler · Wiesbaden

ISBN 978-3-409-50041-8 ISBN 978-3-322-87996-7 (eBook)
DOI 10.1007/978-3-322-87996-7

Copyright by Betriebswirtschaftlicher Verlag Dr. Th. Gabler, Wiesbaden 1974

Vorwort

Ursprünglich verfolgte diese Arbeit nur die Absicht, die in meinem 1973 als Band 1 dieser Schriftenreihe veröffentlichten Buch „Die Steuerbelastung der Unternehmung“ in ihren Grundzügen dargelegte Teilsteuerverrechnung zu dynamisieren und dadurch ihren Anwendungsbereich auf mehrperiodige Kalküle auszudehnen. Im Laufe der Untersuchungen zeigte sich jedoch bald, daß die dabei auftretenden rechnerischen Grundsatzprobleme einer theoretischen Basis bedurften, um zu abgesicherten Ergebnissen zu gelangen. Aus diesem Grunde hat Manfred Eisenach seine Darlegungen in den Rahmen eines Beitrages zur entscheidungsorientierten Steuerplanung gestellt. Die Analyse des Beziehungszusammenhangs zwischen dynamischer Steuerbelastungsverrechnung und steuerlicher Planung ergab, daß eine als Entscheidungshilfe konzipierte prospektiv-dynamische Teilsteuerverrechnung mit (quantifizierender) Steuerplanung identisch ist; die damit gegebenen Möglichkeiten sind ganz offensichtlich von großer praktischer Relevanz.

Die Zukunftsbezogenheit der Planung bedingt ein weites theoretisches Untersuchungsfeld mit einer Vielfalt von Verankerungspunkten. In erster Linie dadurch erklärt sich der Umfang des Buches. Die Ausführungen konnten sich nur teilweise auf Voruntersuchungen stützen; wegen des neuartigen Untersuchungsansatzes mußten viele Probleme auch von Grund auf neu analysiert werden.

Ein besonderes Anliegen des Verfassers wird bei der Lektüre deutlich: Verständnisschwierigkeiten sollen möglichst ausgeschlossen werden. Deshalb sind die Grundlagen des Modellansatzes eingehend verbal erklärt. Deshalb auch hat sich der Autor bei Konflikten zwischen den Zielen einer kurzen und knappen oder einer längeren, dafür aber besser lesbaren Darstellung stets zugunsten der besseren Lesbarkeit entschieden. Seine umfassende fachwissenschaftliche Bildung und seine große Fähigkeit, sich präzise und dennoch anschaulich auszudrücken, haben ihm dabei geholfen. Der Leser wird die eindrucksvolle Führung besonders dort dankbar vermerken, wo es um „Anleihen“ aus Wissenschaftsgebieten geht, die dem reinen Steuerfachmann nicht so geläufig sind.

Diesen meines Erachtens wissenschaftlich wie praktisch gleichermaßen sehr wertvollen Beitrag zur Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre nehme ich gern als Band 5 in meine Schriftenreihe auf.

GERD ROSE

Zusammengefaßte Inhaltsübersicht

	Seite
Vorwort	V
Inhaltsverzeichnis	IX

Erstes Kapitel

Die Steuerbelastung in der betrieblichen Planung

Erster Abschnitt:

<i>Zur Notwendigkeit einer integrierten Steuerplanung</i>	13
---	----

Zweiter Abschnitt:

<i>Problemstellung, Untersuchungsplan und -ziel</i>	45
---	----

Zweites Kapitel

Grundzüge eines Systems entscheidungsorientierter Steuerplanung

Erster Abschnitt:

<i>Grundlagen der Steuerplanung</i>	69
A. Betriebswirtschaftlich-systematische Grundlagen	69
B. Steuerrechtlich-materielle Grundlagen	96

Zweiter Abschnitt:

<i>Recheninstrumente einer entscheidungsorientierten Steuerplanung</i>	134
A. Übersicht	134
B. Grundzüge der statischen Teilsteuerverrechnung	136
C. Besonderheiten der dynamischen Teilsteuerverrechnung	171

Dritter Abschnitt:

<i>Planungskonzept</i>	187
A. Ermittlungsrechnung	187
B. Prognoserechnung	190
C. Entscheidungsrechnung	244

Drittes Kapitel

Anwendungsbeispiel zur steuerlichen Planung

	Seite
Erster Abschnitt:	
Grundlagen	315
A. Gestaltungsalternativen	315
B. Konsistenzprüfung des steuerlichen Instrumentalbereichs	316
Zweiter Abschnitt:	
Planung	318
A. Ermittlungsrechnung	318
B. Prognoserechnung	318
C. Entscheidungsrechnung	328
D. Schlußbemerkung	341
Ergebnisse der Untersuchung	343
Literaturverzeichnis usw.	352
Abkürzungsverzeichnis	374
Symbolverzeichnis	378
Sachregister	382

Inhaltsverzeichnis

Erstes Kapitel

Die Steuerbelastung in der betrieblichen Planung

	Seite
<i>Erster Abschnitt:</i>	
<i>Zur Notwendigkeit einer integrierten Steuerplanung</i>	13
A. Der Zwang zur Planung in der Unternehmung	13
B. Unternehmerische Steuerplanung als betriebswirtschaftlicher Planungstatbestand	18
I. Prämissenstruktur	18
1. Definitionsversuche in der Literatur	18
2. Eigene Definitionsmerkmale	20
a) Betriebswirtschaftliche Begriffsmerkmale	20
a1) Zielvorstellung	20
a2) Merkmal: Entscheidung	21
a3) Merkmal: Rechnung	23
b) Steuerliche Begriffsmerkmale	24
b1) Steuerspezifisches Entscheidungsfeld	24
b2) Begrenzung der Steuerarten	24
b3) Terminologische Abgrenzung	26
II. Grundkonzeptionen zur Steuerplanung in der deutschsprachigen Literatur	27
1. Erklärungsmodelle	29
a) Verbale Erklärungsmodelle	29
a1) Wehmeyer	29
a2) Bareis	31
a3) Junger	32
a4) Schockenhoff	34
b) Quantifizierende Erklärungsmodelle	35
b1) Haberstock	35
b2) Steuerberücksichtigende Investitionsmodelle	36
2. Ansätze zu Entscheidungsmodellen	39
a) Marettek	39
b) Heigl	42

	Seite
Zweiter Abschnitt:	
<i>Problemstellung, Untersuchungsplan und -ziel</i>	45
A. Das Problem entscheidungsorientierter Steuerplanung	45
I. Zur Entscheidungsrelevanz der Grundkonzeptionen des Schrifttums	47
1. Erkenntnistheoretische Grundlagen	47
2. Charakteristika der entscheidungsorientierten Steuerplanungskonzepte	48
a) Materielle Grundlagen: Schwerpunkt „Steuerbilanzpolitik“	49
b) Rechenmethode: Kapitalwertverfahren	51
c) Modellmäßiger Abstraktionsgrad	52
II. Zur Eignung des Instrumentariums zur Steuerbelastungsrechnung	55
1. Integrierte Steuerplanung und Planungsinstrumente	55
2. Mangelnde Systemkonformität der steuerartorientierten Belastungsrechnung	56
3. Teilsteuerverrechnung als systemkonformes Instrumentarium	60
III. Notwendigkeit einer synthetischen Neuformulierung des Planungskonzepts	62
B. Untersuchungsplan und -ziel	63
I. Untersuchungsplan	63
II. Untersuchungsziel	66

Zweites Kapitel

Grundzüge eines Systems entscheidungsorientierter Steuerplanung

Erster Abschnitt:

<i>Grundlagen der Steuerplanung</i>	69
A. Betriebswirtschaftlich-systematische Grundlagen	69
I. Planungszusammenhang	69
II. Planungsumfang und -tiefe	74
III. Elastizität	76
IV. Planungszeitraum	80
V. Planungssubjekt	83
VI. Planungsphasen	86
1. Allgemeines	86
2. Planungsphasen des steuerlichen Entscheidungsmodells	88

	Seite
a) Nach- oder Ermittlungsrechnung	89
b) Prognoserechnungen	90
c) Entscheidungsrechnungen	92
B. Steuerrechtlich-materielle Grundlagen	96
I. Der partielle Instrumentalcharakter der Steuerbelastung der Unternehmung	97
1. Steuerliche Wahlrechte	99
a) Steuerbilanzpolitik	99
b) Sonstige steuerpolitische Wahlrechte	100
2. Steuerlich orientierte Sachverhaltsgestaltungen	101
a) Steuerpolitische Grundsatzentscheidungen	102
b) Steuerpolitische Einzelentscheidungen	104
b1) Sachverhaltsgestaltungen ohne Verknüpfung mit einem anschließenden steuerlichen Wahlrecht	104
b2) Sachverhaltsgestaltungen im Hinblick auf die Ausübung eines steuerlichen Wahlrechts	106
3. Zur Problematik der Untersuchung	107
II. Grenzen des steuerlichen Instrumentalbereichs	108
1. Unternehmenspolitisch gebotene Grenze	110
2. Subsumtions- bzw. Auslegungsgrenze	113
a) Verwirklichung günstiger Steuertatbestände	114
b) Vermeidung steuerlich ungünstiger Tatbestände	115
3. Grenze der steuerlichen Rechtmäßigkeit der Gestaltung	119
a) Scheingeschäfte	122
b) Steuerumgehung	125
c) Steuervergehen und Steuerordnungswidrigkeiten	129
4. Zusammenfassung	133
 <i>Zweiter Abschnitt:</i>	
<i>Recheninstrumente einer entscheidungsorientierten Steuerplanung</i>	<i>134</i>
A. Übersicht	134
B. Grundzüge der statischen Teilsteuerverrechnung	136
I. Betriebswirtschaftliche Analyse der Steuerbemessungs- grundlagen	137
II. Analyse der Steuerartinterdependenzen	147
III. Teilsteuerverrechnung als Synthese von Teilsteuerverrechnung- grundlagen und Multifaktor	153

	Seite
1. Teilsteuersätze zur Berechnung der Steuerbelastung bei Personengesellschaften	154
2. Teilsteuersätze zur Berechnung der Steuerbelastung von Kapitalgesellschaften ohne Berücksichtigung der Gesellschafterbelastung	156
3. Teilsteuersätze zur Berechnung der Steuerbelastung von Kapitalgesellschaften mit Berücksichtigung der Gesellschafterbelastung	158
IV. Probleme der Teilsteuerrechnung, insbesondere im Hinblick auf eine Dynamisierung	161
1. Offene Probleme und Lösungsansätze	161
2. Beispiele zur Differenzierung der Teilsteuer-Bemessungsgrundlagen	163
C. Besonderheiten der dynamischen Teilsteuerrechnung	171
I. Terminologische Besonderheiten	171
II. Dynamische Steuerbelastungsrechnung	176
1. Das Grundprinzip	176
a) Mehrperiodige Steuerbelastung als Summenfunktion	176
b) Barwertkonzept	177
c) Berücksichtigung von Interdependenzwirkungen	179
2. Rechentechnische Vereinfachungen	182
a) Bei der Barwertberechnung	182
b) Bei der Teilsteuerermittlung	183
b1) Konstante Bemessungsgrundlagen	184
b2) Variable Bemessungsgrundlagen	185
 <i>Dritter Abschnitt:</i>	
<i>Planungskonzept</i>	187
A. Ermittlungsrechnung	187
B. Prognoserechnung	190
I. Zum Problem der Ungewißheit	190
1. Grundsätzliches	191
a) Verzichtbarkeit auf Planung angesichts der Ungewißheit?	191
b) Untersuchungsbeschränkung auf arteigene steuerliche Prognoseprobleme	192
c) Terminologische Grundlagen	193
c1) Information, Wissen, Erwartung	193
c2) Informationslagen	194
c3) Ungewißheit, Unsicherheit, Risiko	195

	Seite
2. Ungewißheitsgrade und Steuerplanung	196
a) Gebräuchliche Ungewißheitsgrade	196
b) Kritische Würdigung	198
b1) Realitätsbezogenheit	198
b2) Entscheidungsrelevante Ungewißheitskriterien	201
II. Erwartungsbildung bei Teilsteu-Bemessungsgrundlagen	202
1. Informationsstruktur in der Steuerplanung	202
a) Zukunftsbezogene Informationen	203
a1) Unternehmungsinterne Quellen	203
a2) Unternehmungsexterne Quellen	204
b) Vergangenheitsbezogene Informationen	205
b1) Unternehmungsinterne Quellen	205
b2) Unternehmungsexterne Quellen	206
2. Auswertung vergangenheitsbezogener Informationen	206
a) Zur Notwendigkeit einer Prognoserechnung	206
b) Prognoserechnung bei Teilsteu-Bemessungsgrundlagen	208
b1) Regressionsrechnung als allgemeines Prognose- instrument	209
b2) Prognosemethoden auf der Basis spezieller Regressionsansätze	212
b21) Trendmethode	213
b22) Analogiemethode	216
b23) Assoziationsmethode	224
b3) Andere Prognosemethoden	226
III. Prognose der Teilsteu-Bemessungsgrundlagenentwicklung	228
1. Zu berücksichtigende Informationen	228
2. Ungewißheit und Prognose bei Teilsteu- Bemessungsgrundlagen	229
a) Einwertige Erwartungen	229
a1) Voraussetzungen	229
a2) Prognosebeispiele	231
b) Mehrwertige Erwartungen	233
b1) Grundsätzliche Möglichkeiten ihrer Berücksichtigung	233
b2) Prognose bei mehrwertigen Erwartungen als vorgelagertes Entscheidungsproblem	235
b21) Prognosegrundlagen	236
b22) Prognose als Vorentscheidung	238
b221) Einzelerwartungswert im Extremfall	239
b222) Mathematischer Erwartungswert im Normalfall	241

	Seite
C. Entscheidungsrechnung	244
I. Untersuchungsgegenstand und Modellansatz	244
II. Entscheidungsorientierte Methodik der Steuerlastermittlung	245
1. Das Investitionskonzept von Heigl	246
2. Alternativplanung	248
3. Das Marginalprinzip	250
III. Probleme des steuerlichen Kapitalwertmodells	254
1. Auswahlkriterium	254
2. Zurechnungs- und Ungewißheitsprobleme	256
3. Probleme der Zielbildung	258
a) Nettogewinnmaximierung oder Steuerbarwert- minimierung?	258
b) Steuerbarwertminimierung als geeignete Zielfunktion steuerlicher Kapitalwertmodelle	260
b1) Entscheidungsalternativen mit gleichen Brutto-Ausgangsdaten	260
b2) Entscheidungsalternativen mit unterschiedlichen Brutto-Ausgangsdaten	263
4. Das Problem des Kalkulationszinsfußes	266
a) Grundsätzliches zur Diskontierung	267
a1) Wirkungen der Abzinsung	267
a2) Grundsätzliche Anforderungen an den Kalkulations- zinsfuß	269
b) Ermittlung des Brutto-Kalkulationszinsfußes	271
b1) Zur Problematik der Zinsfußermittlung im Partialmodell	272
b2) Mögliche Ansätze des Brutto-Kalkulationszinsfußes und ihre Verwendbarkeit in der steuerlichen Entscheidungsrechnung	274
b21) Kapitalkostenmaßstab	274
b22) Opportunitätskostensatz und seine Abwandlung	277
b23) Grenz-, Durchschnitts- und Normalzins	280
b24) Zukunftsbezogene und subjektive Zinsansätze	283
b25) Zusammenfassung	286
c) Ermittlung des Netto-Kalkulationszinsfußes	287
c1) Ansatzpunkte für die Einbeziehung der Steuer- belastung in das Kapitalwertmodell	287
c2) Gleichbleibender Kalkulationszinsfuß	290
c3) Erhöhter Kalkulationszinsfuß	291
c4) Verminderter Kalkulationszinsfuß	293
c41) Allgemeines	293

	Seite
c42) Ermittlung des Zins-Korrekturfaktors	295
c421) Steuerbelastung der Reinvestition	295
c422) Steuerbelastung der Reinvestitions- verzinsung	298
c43) Ansatz des Netto-Kalkulationszinsfußes (Zusammenfassung)	301
IV. Das Problem der Teilsteuermessungsgrundlagen-	
Interdependenz	304
1. Überblick	305
2. Die analytischen Grundformen der Teilsteuermessungsgrundlagen-Interdependenz	307
a) Zum Erkenntnisobjekt	307
b) Zeitlich-horizontale und zeitlich-vertikale Interdependenzen	309
c) Konkurrierende und komplementäre Interdependenzen	311
d) Kompensatorische und wirkungsverstärkende Inter- dependenzen	312
3. Die komplexen Erscheinungsformen der Teilsteuermessungsgrundlagen-Interdependenz	313

Drittes Kapitel

Anwendungsbeispiel zur steuerlichen Planung

Erster Abschnitt:

Grundlagen	315
A. Gestaltungsalternativen	315
B. Konsistenzprüfung des steuerlichen Instrumentalbereichs	316

Zweiter Abschnitt:

Planung	318
A. Ermittlungsrechnung	318
B. Prognoserechnung	318
I. Die planungsrelevanten Teilsteuermessungsgrundlagen	318
II. Prognose der Teilsteuermessungsgrundlagen	320
1. Prognose aufgrund mehrwertiger Erwartungen	320
a) Erwartungsbildung	320
a1) Vergangenheitsbezogene Informationsauswertung	320
a2) Originäre zukunftsbezogene Informationen	323

	Seite
b) Prognose der Teilsteuer-Bemessungsgrundlagen- entwicklung	324
2. Prognose aufgrund einwertiger Erwartungen	325
a) Leistungsvergütungen	325
b) Dauerschulden und Dauerschuldzinsen	326
c) Betriebsvermögen	326
C. Entscheidungsrechnung	328
I. Grundsatzfragen	328
1. Zur Methodik	328
2. Ermittlung des Kalkulationszinsfußes	329
3. Berücksichtigung von Interdependenzen	331
II. Berechnung der alternativenabhängigen Steuerbelastungs- unterschiede	331
1. Teilsteuer-Bemessungsgrundlagen: $\Delta L^{(i)}$, $\Delta M_{ge}^{(i)}$, $\Delta B_i^{(i)}$	331
2. Teilsteuer-Bemessungsgrundlage: $\Delta M_{gk}^{(i)}$	332
3. Teilsteuer-Bemessungsgrundlage: $\Delta A^{(i)}$	333
4. Teilsteuer-Bemessungsgrundlage: $\Delta B_u^{(i)}$, $\Delta M_{bu}^{(i)}$	334
5. Die alternativenbedingte Gesamtsteuerbelastungsdifferenz	339
D. Schlußbemerkung	341
Ergebnisse der Untersuchung	343
<i>Literaturverzeichnis</i>	352
<i>Urteilsregister</i>	369
<i>Verwaltungserlasse und -verfügungen</i>	371
<i>Gesetze, Richtlinien, Durchführungsverordnungen</i>	372
<i>Abkürzungsverzeichnis</i>	374
<i>Symbolverzeichnis</i>	378
<i>Sachregister</i>	382