Forschungsergebnisse aus dem
Revisionswesen und der betriebswirtschaftlichen Steuerlehre

Band 17

Subjektive Steuerwirkungen und ihre Implikationen für die Betriebswirtschaftliche Steuerlehre

Ein interdisziplinärer Ansatz

Von

Silke Hüsing

Duncker & Humblot · Berlin

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

SILKE HÜSING

Subjektive Steuerwirkungen und ihre Implikationen für die Betriebswirtschaftliche Steuerlehre

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

Forschungsergebnisse aus dem
Revisionswesen und der betriebswirtschaftlichen Steuerlehre

Herausgegeben von Prof. Dr. h.c. Erich Loitlsberger, Prof. Dr. Dieter Rückle,
Prof. Dr. h.c. Jörg Baetge und Prof. Dr. Reinhold Hömberg

Band 17

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

Subjektive Steuerwirkungen und ihre Implikationen für die Betriebswirtschaftliche Steuerlehre

Ein interdisziplinärer Ansatz

Von

Silke Hüsing

Duncker & Humblot · Berlin

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

Die Deutsche Bibliothek – CIP-Einheitsaufnahme

Hüsing, Silke:
Subjektive Steuerwirkungen und ihre Implikationen für die Betriebswirtschaftliche Steuerlehre : ein interdisziplinärer Ansatz / von Silke Hüsing. – Berlin : Duncker und Humblot, 1999
(Forschungsergebnisse aus dem Revisionswesen und der betriebswirtschaftlichen Steuerlehre ; Bd. 17)
Zugl.: Augsburg, Univ., Diss., 1998
ISBN 3-428-0775-0

Alle Rechte vorbehalten
© 1999 Duncker & Humblot GmbH, Berlin
Fotoprint: Berliner Buchdruckerei Union GmbH, Berlin
Printed in Germany

ISSN 0720-6909
ISBN 3-428-09775-0

Gedruckt auf alterungsbeständigem (säurefreiem) Papier
entsprechend ISO 9706 ♾

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

Geleitwort

Nichts wurde in der politischen Landschaft in der jüngeren Vergangenheit so ausgiebig, vehement und emotional diskutiert wie das Thema „Steuerreformen". Zwar werden von der betriebswirtschaftlichen Literatur die erwarteten Wirkungen geplanter und umgesetzter Steuerrechtsänderungen diskutiert. Die tatsächlichen Auswirkungen, die Steuervergünstigungen, Veränderungen der Möglichkeiten zur Manipulation der Steuerbemessungsgrundlage und Steuersatzänderungen auf die Steuerpflichtigen haben, sind jedoch nur selten Gegenstand betriebswirtschaftlicher Forschung. Man arbeitet in der Regel mit dem Modell eines rationalen Entscheidungsträgers.

Schon in den siebziger Jahren wurde in der Literatur zur Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre beklagt, daß Entscheidungsträger gerade steuerliche Aspekte sehr häufig überbewerten oder ganz vernachlässigen. Eine tiefgehende Analyse dieses Phänomens würde ein besseres Verständnis schaffen für die Hindernisse, die einer Übertragung wissenschaftlicher Erkenntnisse auf praktische Fragestellungen entgegenstehen. Auch würde dies eine Berücksichtigung solcher Effekte schon in der Forschung ermöglichen.

In der vorliegenden Arbeit nimmt die Verfasserin eine solche Analyse vor. Der Ansatz berücksichtigt sowohl die Überbewertung steuerlicher Aspekte, bei der rationale Erwägungen völlig oder weitgehend ausgeklammert werden, als auch die vollständige Vernachlässigung steuerlicher Aspekte in betrieblichen Planungen. Der Erklärungsansatz widmet sich insbesondere der Frage der Nicht-Anwendung betriebswirtschaftlicher Methoden bzw. der Anwendung ungeeigneter betriebswirtschaftlicher Methoden. Damit legt die Verfasserin einen Ansatz vor, der insbesondere die Anwendungsbedingungen für Methoden der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre betont.

Das Buch stellt einen Meilenstein in der Entwicklung der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre dar, da es erstmals ausführlich subjektive Verhaltenskomponenten in die bislang objektiv-rational argumentierende Disziplin einbezieht. Ich wünsche dem Buch große wissenschaftliche Beachtung und — soweit dies bei wissenschaftlichen Werken überhaupt möglich ist — einen guten Markterfolg.

Augsburg, im Juni 1998 *Michael Heinhold*

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

Vorwort

Die vorliegende Arbeit entstand während meiner Tätigkeit als wissenschaftliche Mitarbeiterin von Herrn Prof. Dr. Michael Heinhold an den Lehrstühlen für Betriebswirtschaftslehre, insbesondere Betriebswirtschaftliche Steuerlehre an den Universitäten Marburg und Augsburg. Sie wurde im Mai 1998 als Dissertation an der Universität Augsburg angenommen.

Mein Thema hat mich bis zum Abschluß fasziniert. Mein hoch geschätzter Doktorvater, Herr Prof. Dr. Michael Heinhold, hat die Arbeit nicht nur angeregt, sondern auch mit wachem Interesse und stetiger Gesprächsbereitschaft begleitet, während er mir weitgehende wissenschaftliche Freiheit ließ. Ihm gilt mein besonderer, dankbarer Respekt. Für die Übernahme und zügige Durchführung des Koreferates freue ich mich, Herrn Prof. Dr. Dr. h. c. Adolf G. Coenenberg meinen Dank aussprechen zu dürfen.

Zur empirischen Fixierung der Forschungsansätze trugen etliche Mitglieder des Bundes der Wirtschaftsjunioren aus drei Bundesländern bei. Ihnen sei an dieser Stelle herzlich gedankt.

Meinen ehemaligen und derzeitigen Kollegen, Frau Gabriele Greisinger, Herrn Dipl.-Kfm. Reiner Kappler, Herrn Dr. Thomas Scheipers, Herrn Dr. Helmut Pasch, Herrn Dipl.-oec. Michael Lang, Herrn Dr. Volker Obermann, die nicht nur kritische Geister, sondern auch moralische Brücken über wissenschaftliche Krisen waren und mir in der Abschlußphase den Rücken freihielten, danke ich herzlich für ihre Unterstützung.

Ähnliches gilt für meine Freunde und Bekannten, die mir trotz sträflicher Vernachlässigung und geographischer Distanz die Treue hielten und halten. Insbesondere denen, die weder von meinem wissenschaftlichen Enthusiasmus noch von akademischer Agonie verschont blieben, danke ich für ihre geduldige Aufmerksamkeit.

Schließlich gilt mein Dank meiner Familie.

Augsburg, im Juni 1998 *Silke Hüsing*

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

Inhaltsübersicht

Teil I

Problemstellung, Gang der Untersuchung und Stand der Forschung

A. Problemstellung 39
B. Zum Stand der Forschung der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre 46

Teil II

Empirische Untersuchungen zum steuerlichen Informationsverarbeitungs- und Entscheidungsprozeß in Unternehmen

Kapitel 1

Theoretischer Anspruch betrieblicher Steuerpolitk und bisherige empirische Befunde

A. Steuerliche Zielsysteme 55
B. Steuerliche Alternativengenerierung 60
C. Erwartungsbildung und Prognoseproblem 64
D. Alternativenbewertung 70
E. Umsetzung der Steuerplanung in Unternehmen mit und ohne eigene Steuerabteilungen 71
F. Notwendigkeit einer erneuten empirischen Untersuchung 73

Kapitel 2

Konzeption

A. Einordnung der empirischen Untersuchung 75

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

B. Zentrale Begriffe 76
C. Aufbau 80

Kapitel 3

Auswertung

A. Unternehmensdaten 85
B. Betroffene unternehmerische Entscheidungen 91
C. Entscheidungswirkungen von Steuern 108
D. Steuern in der Entscheidungsvorbereitung 153
E. Verhältnis des Entscheidungsträgers zur Besteuerung 192
F. Einfluß von Steuerspezialisten 241
G. Ergebnis der empirischen Untersuchung 260

Teil III

Ausgewählte Ansätze zur menschlichen Informationsverarbeitung

A. Begriffe 278
B. Entscheidungstheorie und Entscheidungsanomalien 289
C. Der Entscheidungsprozeß als Informationsverarbeitungsprozeß 304

Teil IV

Entwicklung eines Modells der subjektiven Steuerwirkungen

A. Begriffe 348
B. Stufenmodell der subjektiven Steuerwirkung 358
C. Modell einer steuerlichen Meta-Entscheidung 387
D. Gesamtdarstellung des Modells der subjektiven Steuerwirkungen 416
E. Empirische Anhaltspunkte für die Erklärungskraft der Modelle 421

Teil V

Subjektive Steuerwirkungen in der betrieblichen Steuerpolitik

A. Kognitiver Aufwand bei steuerlichen Entscheidungen 425

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

B. Analyse einer ausgewählten kurzfristigen steuerlichen Entscheidung 438
C. Analyse der Steuerbilanzpolitik als Bündel mittelfristiger steuerlicher Entscheidungen 467
D. Analyse einer ausgewählten, langfristigen Investitionsentscheidung 507

Teil VI

Zusammenfassung und Ausblick

A. Zusammenfassung 525
B. Ausblick 531

Anhang 535

Literaturverzeichnis 621

Quellen- und Rechtsprechungsverzeichnis 642

Sachwortverzeichnis 645

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

Inhaltsverzeichnis

Teil I

Problemstellung, Gang der Untersuchung und Stand der Forschung

A. Problemstellung 39
I. Ausgangslage: Steuerrecht — Steuerpolitik — steuerliche Entscheidung 39
II. Zielsetzung der Arbeit 42
III. Gang der Untersuchung 43
B. Zum Stand der Forschung der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre 46
I. Aufgaben 46
II. Überblick über die Erkenntnisfortschritte im Laufe der Entwicklung 47

Teil II

Empirische Untersuchungen zum steuerlichen Informationsverarbeitungs- und Entscheidungsprozeß in Unternehmen

Kapitel 1

Theoretischer Anspruch betrieblicher Steuerpolitk und bisherige empirische Befunde

A. Steuerliche Zielsysteme 55
I. Teilautonome Steuerpolitik: Steuerbilanzpolitik 58
II. Dependente Steuerpolitik 59
B. Steuerliche Alternativengenerierung 60
I. Theoretische Forderungen 60
II. Empirische Ergebnisse 63
C. Erwartungsbildung und Prognoseproblem 64
I. Informationsbeschaffung 64

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

1. Beschaffung steuerlich relevanter Sachverhaltsinformationen und Informationsweitergabe 64
2. Beschaffung steuerrechtlicher Informationen 65
II. Verarbeitung von steuerrechtlichen und nicht-steuerlichen Sachverhaltsinformationen 67
III. Steuerliches Informationssystem 68
D. Alternativenbewertung 70
E. Umsetzung der Steuerplanung in Unternehmen mit und ohne eigene Steuerabteilungen 71
F. Notwendigkeit einer erneuten empirischen Untersuchung 73

Kapitel 2

Konzeption

A. Einordnung der empirischen Untersuchung 75
B. Zentrale Begriffe 76
I. Steuerwirkung 76
II. Unternehmerische Entscheidung 79
C. Aufbau 80
I. Forschungsform und Untersuchungseinheiten 80
II. Grundgesamtheit und Stichprobe 81
III. Technik der Datensammlung 81
IV. Frageform 82
V. Inhalt des Fragebogens 83

Kapitel 3

Auswertung

A. Unternehmensdaten 85
I. Branchenzugehörigkeit und Unternehmensgröße 85
II. Verwaltungsanteil 87
III. Rechtsform 88
IV. Position des Auskunfterteilenden 90
B. Betroffene unternehmerische Entscheidungen 91
I. Ausgewählte Entscheidungstypen 91
II. Bedeutung von Entscheidungen für die Unternehmen 92
1. Merkmale bedeutsamer Entscheidungen 93
2. Die Bedeutung von Investitionen 94

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

III. Entscheidungsbeteiligte 98
1. Möglichkeiten der Einflußnahme aufgrund der Aufgaben im Entscheidungsprozeß 98
2. Einfluß auf Investitionsentscheidungen 103
IV. Zwischenergebnis 107
C. Entscheidungswirkungen von Steuern 108
I. Ursachen für Budgetabweichungen im Rahmen der Investitionsplanung 109
II. Wahrgenommener Einfluß der Besteuerung 112
1. Unternehmerische Entscheidungen im allgemeinen 112
2. Vorteilhaftigkeit von Investitionen 113
III. Berücksichtigung steuerlicher Gesichtspunkte 117
1. Entscheidungen im allgemeinen 117
a) Besonders wichtige steuerliche Gesichtspunkte 118
b) Unterschiede nach dem Entscheidungstyp 121
2. Investitionsrechnung 123
a) Relevante Steuerarten 123
b) Steuerliche Begünstigungen als Investitionsursachen 126
IV. Steuerrechtsänderungen 130
1. Auswirkungen einzelner Steueränderungsgesetze 132
2. Würdigung 138
V. Vergleich 141
1. Zusammenhänge 141
2. Ergebnisse 146
VI. Entscheidungswirkungen von Steuern und Merkmale bedeutsamer Entscheidungen 148
1. Einfluß des Merkmals Rentabilität auf die Entscheidungswirkung der Besteuerung 148
2. Weitere Zusammenhänge 150
VII. Zwischenergebnis 151
D. Steuern in der Entscheidungsvorbereitung 153
I. Kosten der Besteuerung 153
II. Dauer der Entscheidungsprozesse 155
III. Einsatz entscheidungsunterstützender Instrumente 156
1. Darstellung 156
a) Verfahren zur Qualifizierung und Quantifizierung der Konsequenzen unternehmerischer Entscheidungen 156
b) Investitionsrechenverfahren 162
c) Verfahren zur Schätzung der künftigen Steuerbelastung 164
d) Verfahren zur Quantifizierung der Auswirkungen von Steuerrechtsänderungen 167
2. Vergleiche 169
a) Verfahren zur Berücksichtigung besonders wichtiger steuerlicher Aspekte und Investitionsrechenverfahren 169

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

b) Verfahren zur Berücksichtigung besonders wichtiger steuerlicher Aspekte und zur Schätzung der künftigen Steuerbelastung 171
c) Verfahren zur Quantifizierung der Auswirkungen von Steuerrechtsänderungen und zur Schätzung künftiger Steuerbelastungen 174
d) Zwischenergebnis 174
IV. Einsatz entscheidungsunterstützender Instrumente und Größe der Unternehmen 175
V. Einsatz entscheidungsunterstützender Instrumente und wahrgenommener Einfluß der Besteuerung 176
1. Verfahren zur Berücksichtigung der Besteuerung im Entscheidungsprozeß 176
2. Einsatz von Investitionsrechenverfahren 180
3. Verfahren zur Schätzung der künftigen Steuerbelastung 183
a) Wahrgenommener Einfluß der Besteuerung 183
b) Einfluß von Steuerrechtsänderungen 185
c) Zwischenergebnis 188
4. Verfahren zur Ermittlung der Auswirkungen von Steuerrechtsänderungen 188
5. Ermittlung der Kosten der Besteuerung und wahrgenommener Einfluß der Besteuerung 189
6. Zwischenergebnis 190
E. Verhältnis des Entscheidungsträgers zur Besteuerung 192
I. Verbindung der persönlichen Folgen für die Entscheidungsträger mit den unternehmerischen steuerlichen Entscheidungen 192
1. Zusammenhang mit dem wahrgenommenen Einfluß der Besteuerung auf unternehmerische Entscheidungen 193
2. Zusammenhang mit den wahrgenommenen Wirkungen der Einbeziehung von Steuern in Investitionskalküle auf die Vorteilhaftigkeit der Investition 194
II. Darstellung von Grundhaltungen der Entscheidungsträger gegenüber der Besteuerung 195
1. Orientierungspunkte für den Umgang mit Fragen der Besteuerung 196
a) Erfordernisse des Unternehmensimages 197
b) Bewährte Unternehmenspraktiken oder -richtlinien 198
c) Persönliche Grundsätze 199
d) Persönliche Erfahrungen 200
e) Ergebnis 202
2. Kriterien der Risikobereitschaft 204
III. Darstellung von Verhaltensänderungen durch Erfahrungen 209
1. Negativ verlaufene Betriebsprüfung 210
2. Gewonnener und verlorener Rechtsstreit 213
3. Steuerrechtsänderungen 214
IV. Vergleich von Grundhaltungen und Verhaltensänderungen 216
1. Orientierungspunkte im Umgang mit Fragen der Besteuerung und Verhaltensänderungen 216

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

a) Erfahrungstatbestand „gewonnener/verlorener Rechtsstreit“ 219
b) Erfahrungstatbestände „ständige Änderungen der Steuergesetze“ und „Ausbleiben angekündigter Änderungen“ 219
2. Kriterien der Risikobereitschaft und Verhaltensänderungen 220
a) Negativ verlaufene Betriebsprüfungen und Ausgang von Rechtsstreitigkeiten 220
b) Reaktionen auf häufige Änderungen der Steuergesetze 221
3. Wahrgenommene Möglichkeiten der Einflußnahme auf die Steuergesetzgebung und Verhaltensänderungen 222
V. Verhaltensänderungen und Verwendung entscheidungsunterstützender Verfahren 223
1. Berücksichtigung von Steuern in Investitionsrechenverfahren und Verhaltensänderungen aufgrund von Erfahrungen 223
2. Verhaltenswirkungen von Steuerrechtsänderungen und Nutzen steuerlicher Investitionsanreize 225
3. Verhaltenswirkungen ständiger Steuergesetzänderungen und Verfahren zur Schätzung ihrer Auswirkungen 229
VI. Grundhaltungen und persönliches steuerliches Involvement 230
VII. Zwischenergebnis 236
1. Persönliche Grundeinstellungen und äußere Vorgaben 236
2. Bestimmung der situativen Risikoneigung 237
3. Erfahrungen 238
4. Grundhaltungen, Erfahrungen und Wahrnehmung der Besteuerung 238
5. Thesen 239
F. Einfluß von Steuerspezialisten 241
I. Aufgaben von Steuerspezialisten im Entscheidungsprozeß 242
1. Steuerberater oder andere externe Berater 244
2. Eigene Steuerabteilung 246
3. Steuerbehörden 248
II. Steuerspezialisten als Informationsquelle 249
1. Informationen über Änderungen im Steuerrecht 249
2. Konsultation des Steuerberaters oder der Finanzbehörden als Folge von Erfahrungen 250
III. Einfluß externer Berater auf die Investitionsentscheidung 252
IV. Rückgriff auf einen Steuerberater, eine Steuerbehörde oder eine unternehmenseigene Steuerabteilung 253
V. Zwischenergebnis 259
G. Ergebnis der empirischen Untersuchung 260
I. Kurzzusammenfassung der Ergebnisse 260
II. Zusammenfassung der aus der Untersuchung gewonnenen Thesen 265
III. Zusammenstellung der wichtigsten Zusammenhänge in formaler funktionaler Darstellung 269

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

Teil III

Ausgewählte Ansätze zur menschlichen Informationsverarbeitung

A. Begriffe ... 278
I. Wissen ... 278
II. Information und Informationsverhalten ... 280
III. Entscheidung ... 282
IV. Entscheidungsprozeß ... 284
V. Entscheidungsstrategie ... 285
VI. Entscheidungs- und Handlungsspielraum ... 287
B. Entscheidungstheorie und Entscheidungsanomalien ... 289
I. Präskriptive Entscheidungstheorie ... 290
II. Ausgewählte Entscheidungsanomalien ... 294
1. Umkehreffekt ... 294
2. Framing-Effekt ... 294
3. Besitztumseffekt und Status-Quo-Bias ... 295
4. Verzerrungen der Zielgewichtung bei multiattributiven Entscheidungen unter Sicherheit ... 296
5. Verzerrungen der Beurteilung und Schätzung von Wahrscheinlichkeiten . 297
6. Fehleinschätzungen bei Zusammenhangsvermutungen ... 299
III. Image Theory als integrativer Ansatz der deskriptiven Entscheidungstheorie 299
IV. Betriebswirtschaftliche Theorie der Entscheidungsprozesse nach Kirsch ... 302
C. Der Entscheidungsprozeß als Informationsverarbeitungsprozeß ... 304
I. Grundmodell der menschlichen Informationsverarbeitung ... 304
II. Wahrnehmungstheorien und Gedächtnismodelle ... 306
1. Wahrnehmung als Orientierungsverhalten ... 307
2. Wahrnehmung als Organisation von Sinnesempfindungen ... 308
3. Aufmerksamkeit als Filterwirkung der Wahrnehmung ... 308
4. Wahrnehmung und Gedächtnis ... 310
5. Zwischenergebnis: Hypothesen zur Wahrnehmung steuerlicher Informationen ... 312
III. Empirische Forschungsergebnisse zur Informationsverarbeitung ... 318
1. Informationssuche ... 319
a) Auslöser der Informationssuche ... 319
b) Form der Informationsnachfrage und Abbruchkriterien ... 321
c) Persönliche Eigenschaften als Einflußfaktoren bei der Informationssuche ... 322
d) Art der beschafften Informationen ... 326
2. Informationsverarbeitung als Bewertung, Verdichtung und Verknüpfung von Informationen ... 328
a) Hypothesengeleitete Informationsbewertung ... 329
b) Hypothesentests und Anpassung der Informationsbewertung ... 331

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

c) Persönliche Eigenschaften und die Art der Information als Einflußfaktoren bei der Informationsverarbeitung ... 333
d) Zeitdruck ... 336
IV. Informationsverarbeitungsansatz in der betriebswirtschaftlichen Theorie der Entscheidungsprozesse nach Kirsch ... 338
V. Informationsverarbeitungsansatz im Modell dualer Verhaltensregulierung nach Gehm ... 342
1. Der Mikroprozeß als Grundelement des Modells ... 343
2. Emotionale Verhaltensregulierung ... 343
3. Zielorientierte Verhaltensregulierung ... 344
4. Steuerung des Wechsels zwischen emotionaler und zielorientierter Verhaltensregulierung ... 344
5. Modellimplikationen und Eignung für die Modellierung subjektiver Steuerwirkungen ... 345

Teil IV

Entwicklung eines Modells der subjektiven Steuerwirkungen

A. Begriffe ... 348
I. Steuerliches Wissen und langfristige steuerliche Dispositionen ... 349
II. Steuerliche Information ... 350
III. Steuerliche Entscheidung und Entscheidungsstrategie ... 351
IV. Steuerlicher Entscheidungsträger ... 354
V. Subjektive Steuerwirkung ... 356
B. Stufenmodell der subjektiven Steuerwirkung ... 358
I. Grundstruktur des Stufenmodells ... 358
II. Verarbeitung von Feedback ... 360
1. Wissenserwerb als Analyse von Feedback und Modifikation von Hypothesen ... 361
2. Individuelle Auswertungsroutinen bei der Informationsverarbeitung ... 369
III. Wahrnehmung einer steuerlichen Information ... 371
1. Erwerb von Wissen über die Steuerumwelt ... 371
a) Erwerb von Wissen über die Steuerumwelt durch Konfrontation ... 371
b) Erwerb von Wissen über die Steuerumwelt durch Kommunikation ... 374
2. Bewertung des erworbenen Wissens über die Steuerumwelt ... 376
3. Wirkung einer wahrgenommenen steuerlichen Information ... 377
IV. Entwicklung von Anpassungsstrategien ... 378
1. Entscheidungen als Teil von Anpassungsstrategien ... 381
2. Latente Planung als dauerhafte Anpassungsbereitschaft ... 383
V. Zwischenergebnis ... 383
C. Modell einer steuerlichen Meta-Entscheidung ... 387

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

I. Grundzüge des Modells ... 387
II. Entscheidungssituation mit steuerlichem Bezug ... 391
1. Extraktion der Situationsmerkmale anhand subjektiver Differenzierungskriterien ... 391
2. Merkmale des Entscheidungsproblems ... 397
3. Merkmale der Entscheidungsumgebung ... 400
III. Personenmerkmale ... 403
IV. Meta-Entscheidung über die steuerliche Entscheidungsstrategie ... 404
1. Einflüsse der Entscheidungssituation ... 405
2. Einflüsse von Personenmerkmalen ... 408
a) Grundmotivationen ... 408
b) Kognitive Komplexität und kognitiver Stil ... 408
3. Abfrage und Verarbeitung von Informationen ... 409
D. Gesamtdarstellung des Modells der subjektiven Steuerwirkungen ... 416
E. Empirische Anhaltspunkte für die Erklärungskraft der Modelle ... 421

Teil V

Subjektive Steuerwirkungen in der betrieblichen Steuerpolitik

A. Kognitiver Aufwand bei steuerlichen Entscheidungen ... 425
I. Merkmale steuerlicher Entscheidungen ... 425
II. Kurzfristige steuerliche Entscheidungen ... 430
1. Beispiele für subjektiv kurzfristige steuerliche Entscheidungen ... 431
2. Beispiele für objektiv kurzfristige steuerliche Entscheidungen ... 431
3. Kurzfristige, innovative steuerliche Entscheidungen ... 431
4. Kurzfristige steuerliche Routine- und adaptive Entscheidungen ... 434
III. Mittelfristige steuerliche Entscheidungen ... 435
1. Beispiele für mittelfristige steuerliche Entscheidungen ... 436
2. Determiniertheit mittelfristiger steuerlicher Entscheidungen ... 436
IV. Langfristige steuerliche Entscheidungen ... 436
1. Beispiele für langfristige steuerliche Entscheidungen ... 437
2. Determiniertheit langfristiger steuerlicher Entscheidungen ... 437
V. Mittel- und langfristige steuerliche Entscheidungen als Bestandteile langfristiger Anpassungsstrategien ... 438
B. Analyse einer ausgewählten kurzfristigen steuerlichen Entscheidung ... 438
I. Wahrnehmung einer steuerlichen Information ... 438
II. Einsatz von Anpassungsmaßnahmen ... 439
1. Folgen unterschiedlichen steuerlichen Wissens ... 439
a) Steuerpflichtiger mit geringem steuerlichem Wissen und kurzfristiger Planung ... 439

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

b) Steuerpflichtiger mit fortgeschrittenem steuerlichem Wissen und längerfristiger Planung ... 440
c) Steuerpflichtiger mit großem steuerlichem Wissen und langfristiger Planung ... 445
d) Ressourcenverzehr der Entscheidungsstrategien ... 456
2. Meta-Entscheidung über die steuerliche Entscheidungsstrategie ... 458
a) Merkmale des Entscheidungsproblems ... 458
b) Merkmale der Entscheidungsumgebung ... 459
c) Merkmale des Entscheidungsträgers ... 460
d) Erforderliche Erfolgswahrscheinlichkeit der einzusetzenden Strategie .. 461
e) Einzelne Elemente der Entscheidungsstrategie ... 462
III. Verarbeitung der Rückwirkung ... 462
1. Steuerpflichtiger mit geringem steuerlichem Wissen ... 462
2. Steuerpflichtiger mit fortgeschrittenem steuerlichem Wissen ... 464
3. Steuerpflichtiger mit großem steuerlichem Wissen ... 465
IV. Zwischenergebnis ... 466
V. Folgerungen für die Betriebswirtschaftliche Steuerlehre ... 467
C. Analyse der Steuerbilanzpolitik als Bündel mittelfristiger steuerlicher Entscheidungen ... 467
I. Wahrnehmung einer steuerlichen Information ... 468
1. Objektiv gegebenes Problem ... 468
2. Fehler in der Problemwahrnehmung ... 469
a) Fehler bei der Aggregation ... 469
b) Fehler bei Einzelmaßnahmen ... 470
3. Definition der Entscheidungssituation ... 472
4. Empirische Anhaltspunkte ... 473
II. Einsatz von Anpassungsmaßnahmen ... 474
1. Theoretischer Anspruch der Steuerbilanzpolitik ... 474
2. Steuerbarwertnachteile durch potentielle Fehler ... 475
a) Fehlentscheidungen aufgrund der Modellbildung ... 475
b) Fehler beim Einsatz von Einzelmaßnahmen ... 489
c) Ressourcenverzehr der Entscheidungsstrategien ... 489
3. Steuerliche Meta-Entscheidung ... 490
a) Merkmale des Entscheidungsproblems ... 490
b) Merkmale der Entscheidungsumgebung ... 493
c) Merkmale des Entscheidungsträgers ... 495
d) Erforderliche Erfolgswahrscheinlichkeit der einzusetzenden Strategie .. 496
e) Einzelne Elemente der Entscheidungsstrategie ... 497
III. Verarbeitung der Rückwirkung ... 498
1. Steuerliches Wissen als Ausgangsgröße ... 498
2. Aggregatwirkung der steuerbilanzpolitischen Anpassungsmaßnahmen ... 499
3. Feedback auf Einzelmaßnahmen ... 502

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

4. Ausstrahlungen veränderter Entscheidungskontexte in den langfristigen Dispositionen des Entscheidungsträgers auf die übrigen Steuerteilpolitiken ... 504
IV. Zwischenergebnis ... 505
V. Folgerungen für die Betriebswirtschaftliche Steuerlehre ... 507
D. Analyse einer ausgewählten, langfristigen Investitionsentscheidung ... 507
I. Wahrnehmung der Entscheidungssituation ... 507
1. Unternehmenspolitischer Entscheidungskontext ... 508
2. Steuerbilanzpolitischer Entscheidungskontext ... 508
3. Aufruf eines Entscheidungskontextes durch steuerliche Informationen ... 509
4. Empirische Anhaltspunkte ... 510
II. Einsatz einer Anpassungsmaßnahme ... 511
1. Fehlentscheidungen in einer Beispielsituation und Ausschluß durch rationale Investitionskalküle ... 511
2. Steuerliche Meta-Entscheidung ... 514
a) Merkmale des Entscheidungsproblems ... 514
b) Merkmale der Entscheidungsumgebung ... 515
c) Merkmale der Person ... 516
d) Erforderliche Erfolgswahrscheinlichkeit der einzusetzenden Strategie und zur Berücksichtigung von Steuern geeignete Investitionsrechenverfahren ... 517
e) Ressourcenverzehr dynamischer Investitionsrechenverfahren unter Steuerberücksichtigung ... 518
f) Einzelne Elemente der Entscheidungsstrategie ... 519
g) Empirische Anhaltspunkte ... 521
III. Verarbeitung der Rückwirkung ... 522
IV. Zwischenergebnis ... 522
V. Folgerungen für die Betriebswirtschaftliche Steuerlehre ... 524

Teil VI

Zusammenfassung und Ausblick

A. Zusammenfassung ... 525
B. Ausblick ... 531

Anhang ... 535

Literaturverzeichnis ... 621

Quellen- und Rechtsprechungsverzeichnis ... 642

Sachwortverzeichnis ... 645

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

Tabellenverzeichnis

Tabelle 1 Entscheidungstypen und Beispiele 92

Tabelle 2 Faktoren, die einer unternehmerischen Entscheidung Bedeutung verleihen 94

Tabelle 3 Gründe für eine mindestens hohe Bedeutung der Investitionen der letzten 5 Jahre 96

Tabelle 4 Einfluß von Personen und Institutionen auf Investitionsentscheidungen.. 106

Tabelle 5 Abweichungen von Investitionsbudgets 110

Tabelle 6 Gründe für Abweichungen von Investitionsbudgets 111

Tabelle 7 Einschätzung der Auswirkungen einer Steuerberücksichtigung auf das Ergebnis von Investitionsüberlegungen 115

Tabelle 8 Einfluß von Steuern auf Entscheidungen und die Berücksichtigung von Steuern in Investitionskalkülen 118

Tabelle 9 Besonders bedeutsame Steuerarten bei langfristig wirksamen seltenen Entscheidungen 119

Tabelle 10 Besonders bedeutsame Steuerarten bei Investitions- und Distributionsentscheidungen 120

Tabelle 11 Angaben zur Berücksichtigung besonders wichtiger steuerlicher Aspekte in unternehmerischen Entscheidungen 122

Tabelle 12 In Investitionskalküle einfließende Steuerarten 125

Tabelle 13 Steuerliche Begünstigungen als Investitionsursache 129

Tabelle 14 Angaben zum Einfluß von Steuerrechtsänderungen 130

Tabelle 15 Einfluß der Steueränderungsgesetze auf die Entscheidungen von Unternehmern 131

Tabelle 16 Meistgenannte, durch das Standortsicherungsgesetz beeinflußte Entscheidungen 133

Tabelle 17 Häufigste entscheidungswirksame Regelungen des Standortsicherungsgesetzes 133

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

Tabelle 18 Häufigste Entscheidungswirkungen des Standortsicherungsgesetzes 134

Tabelle 19 Reaktionen auf Steuerrechtsänderungen und Einsatz von Investitionsrechenverfahren unter Steuerberücksichtigung 140

Tabelle 20 Reaktionen auf Steuerrechtsänderungen und Einsatz von Investitionsrechenverfahren unter Steuerberücksichtigung 142

Tabelle 21 Steuerberücksichtigung im allgemeinen, bei Steuerrechtsänderungen und Investitionsentscheidungen 143

Tabelle 22 Kosten der Besteuerung nach der Anzahl der in der Verwaltung eingesetzten Mitarbeiter 154

Tabelle 23 Kosten der Besteuerung nach der Größenklasse 154

Tabelle 24 Komplexitätsgrad der zur Steuerberücksichtigung eingesetzten Verfahren 158

Tabelle 25 Zur Steuerberücksichtigung eingesetzte Verfahren 159

Tabelle 26 In Abhängigkeit vom Investitionsvolumen eingesetzte Investitionsrechenverfahren 163

Tabelle 27 Methoden zur Schätzung der künftigen Steuerbelastung 165

Tabelle 28 Komplexitätsgrad der Verfahren zur Schätzung künftiger Steuerbelastungen nach dem Entscheidungstyp 167

Tabelle 29 Verfahren zur Schätzung der künftigen Steuerbelastung 168

Tabelle 30 Eingesetzte Verfahren zur Steuerberücksichtigung und Einsatz von Investitionsrechenverfahren 170

Tabelle 31 Einsatz entscheidungsunterstützender Instrumente bei einmaligen Entscheidungen mit langfristiger Wirkung 172

Tabelle 32 Einsatz entscheidungsunterstützender Instrumente bei unregelmäßig wiederkehrenden Entscheidungen mit mittelfristiger Wirkung 173

Tabelle 33 Eingesetzte Verfahren zur Steuerberücksichtigung und wahrgenommener Einfluß der Besteuerung 178

Tabelle 34 Wahrgenommener Einfluß der Besteuerung und Berücksichtigung von Steuern bei unternehmerischen Entscheidungen 178

Tabelle 35 Wahrgenommener Einfluß der Besteuerung im allgemeinen und Auswirkungen von Steuerrechtsänderungen 180

Tabelle 36 Einfluß von Steuerrechtsänderungen und Komplexitätsgrad der Schätzverfahren 186

Tabelle 37 Einfluß von Steuerrechtsänderungen und Methoden zur Schätzung der künftigen Steuerbelastung 187

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

Tabelle 38 Ermittlung der Besteuerungskosten und wahrgenommener Einfluß der Besteuerung auf unternehmerische Entscheidungen 190

Tabelle 39 Einfluß der persönlichen Besteuerung und des wahrgenommenen Einflusses der Besteuerung auf die unternehmerischen Entscheidungen 194

Tabelle 40 Wahrgenommene Wirkung der Steuerberücksichtigung auf die Vorteilhaftigkeit von Investitionen und Einfluß der persönlichen Besteuerung auf die unternehmerischen Entscheidungen 195

Tabelle 41 Verhaltenskriterien im Hinblick auf die steuerlichen Folgen 196

Tabelle 42 Erfordernisse des Unternehmensimages als Kriterium des Verhaltens gegenüber der Besteuerung 197

Tabelle 43 Bewährte Unternehmenspraktiken oder -richtlinien als Kriterien des Verhaltens gegenüber der Besteuerung 199

Tabelle 44 Persönliche Grundsätze als Kriterien des Verhaltens gegenüber der Besteuerung 200

Tabelle 45 Persönliche Erfahrungen als Kriterien des Verhaltens gegenüber der Besteuerung 201

Tabelle 46 Sonstige Kriterien des Verhaltens gegenüber der Besteuerung 201

Tabelle 47 Kriterien der Risikobereitschaft 205

Tabelle 48 Kombinationen von Kriterien der Risikobereitschaft 206

Tabelle 49 Erfahrungen im Zusammenhang mit der Besteuerung 209

Tabelle 50 Reaktionen auf negativ verlaufene Betriebsprüfungen 211

Tabelle 51 Häufige Reaktionen auf Rechtsstreitigkeiten 213

Tabelle 52 Häufige Reaktionen auf Steuerrechtsänderungen 215

Tabelle 53 Erfahrungen und Entscheidungskriterien im Zusammenhang mit der Besteuerung 216

Tabelle 54 Kriterien des steuerlichen Verhaltens der Unternehmen ohne Verhaltensänderungen aufgrund von Erfahrungen 217

Tabelle 55 Kreuztabelle Erfahrungen und Orientierungspunkte im Umgang mit Fragen der Besteuerung 218

Tabelle 56 Erfahrungen im Bereich der Besteuerung und Steuerberücksichtigung in Investitionskalkülen 224

Tabelle 57 Reaktionen auf häufige Steuerrechtsänderungen und Steuern als Investitionsursache 226

Tabelle 58 Einfluß der persönlichen Besteuerung auf die unternehmerischen Entscheidungen und ausgewählte persönliche Grundsätze 231

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

Tabelle 59 „Unter Berücksichtigung des Risikos kalkulierter Vorteil der einzelnen Maßnahme" als Kriterium der Risikobereitschaft und Einfluß der persönlichen Besteuerung des Entscheidungsträgers auf die Unternehmensentscheidungen 232

Tabelle 60 „Bisheriges Verhältnis zur Finanzverwaltung" als Kriterium der Risikobereitschaft und Einfluß der persönlichen Besteuerung auf die Unternehmensentscheidungen 233

Tabelle 61 „Persönliche Akzeptanz der derzeitigen Handhabung durch die Finanzbehörden" als Kriterium der Risikobereitschaft und Einfluß der persönlichen Besteuerung auf die Unternehmensentscheidungen 234

Tabelle 62 „Ausmaß des Risikos" als Kriterium der Risikobereitschaft und Einfluß der persönlichen Besteuerung auf die Unternehmensentscheidungen 234

Tabelle 63 Nach dem Grad der zugrunde liegenden Situationsanalyse klassifizierte Kombinationen von Kriterien der Risikobereitschaft und Einfluß der persönlichen Steuerfolgen der Entscheidungsträger auf die Unternehmensentscheidungen 235

Tabelle 64 Aufgaben des Steuerberaters oder anderer externer Berater im Entscheidungsprozeß 245

Tabelle 65 Aufgaben der eigenen Steuerabteilung im Entscheidungsprozeß 247

Tabelle 66 Aufgaben der Steuerbehörden im Entscheidungsprozeß 248

Tabelle 67 Beschaffung von Informationen bei den verschiedenen steuerlichen Spezialisten 249

Tabelle 68 Einfluß externer Berater bei Investitionsentscheidungen 252

Tabelle 69 Konsultation steuerlicher Spezialisten im Überblick 254

Tabelle 70 Thesenzusammenstellung nach Gruppen 266

Tabelle 71 Dimensionen von Entscheidungen 283

Tabelle 72 Unmittelbar durch die Besteuerung ausgelöste Aktionen 379

Tabelle 73 Matrix der Merkmale steuerlicher Entscheidungen 429

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

Abbildungsverzeichnis

Abb. 1: Aufbau der Arbeit 43

Abb. 2: Phasen des Besteuerungsvorgangs 61

Abb. 3: Steuerwirkung 78

Abb. 4: Mögliche Bestimmungsfaktoren für den Entscheidungsprozeß 83

Abb. 5: Größenklassen der Unternehmen anhand der Arbeitnehmerzahl 85

Abb. 6: Größenklassen anhand der Arbeitnehmerzahl in ungleichmäßigen Intervallen 86

Abb. 7: Verwaltungsanteil nach Größenklassen 87

Abb. 8: Rechtsformen 88

Abb. 9: Rechtsformen und Rechtsformen der Familienunternehmen 89

Abb. 10: Position des Auskunfterteilenden 90

Abb. 11: Bedeutung der Investitionen der vergangenen 5 Jahre 95

Abb. 12: Volumina für die Unternehmen „entscheidender" Investitionen 97

Abb. 13: Aufgabe „Entscheidung" 99

Abb. 14: Aufgabe „Vorentscheidung" 99

Abb. 15: Aufgabe „Anregung von Entscheidungen" 100

Abb. 16: Aufgabe „Informationsbeschaffung" 102

Abb. 17: Aufgabe „Vorteilhaftigkeitsrechnung" 103

Abb. 18: Entscheidungsbeteiligung bei Investitionsentscheidungen 104

Abb. 19: Beratende Funktion bei Investitionsentscheidungen 105

Abb. 20: Wahrgenommener Einfluß der Besteuerung auf unternehmerische Entscheidungen, kategorisiert 112

Abb. 21: Einschätzung der Rangfolgewirkung der Besteuerung, Verwendung von Investitionsrechenverfahren und Steuerberücksichtigung 113

Abb. 22: Wirkung der Steuerberücksichtigung auf die Vorteilhaftigkeit von Investitionen beim Einsatz von Investitionsrechenverfahren 116

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

Abb. 23: Verteilung der Angaben zu Steuereinflüssen auf die verschiedenen Entscheidungstypen in Abhängigkeit von der Vollständigkeit der Angaben .. 123

Abb. 24: Angaben zum Einsatz von Investitionsrechenverfahren 124

Abb. 25: Investitionsursachen 127

Abb. 26: Investitionsursachen, gruppiert 128

Abb. 27: Reaktionen auf Steuerrechtsänderungen, Berücksichtigung von Steuern im Investitionskalkül und Einsatz von Investitionsrechenverfahren 139

Abb. 28: Angaben zu Steuerwirkungen bei Berücksichtigung von Steuern im Investitionskalkül 145

Abb. 29: Angaben zu Steuerwirkungen bei steuerlichen Begünstigungen als Investitionsursache 146

Abb. 30: Zeitlicher Aufwand für Entscheidungen 156

Abb. 31: Haufendiagramme zum Komplexitätsgrad der Verfahren zur Steuerberücksichtigung im allgemeinen 158

Abb. 32: Komplexitätsgrad der Verfahren zur Schätzung der künftigen Steuerbelastung 169

Abb. 33: Von Unternehmen mit und ohne Einsatz allgemeiner Verfahren zur Steuerberücksichtigung wahrgenommener Einfluß der Besteuerung 177

Abb. 34: Stellenwert der Ergebnisse von Investitionsrechenverfahren 181

Abb. 35: Wahrgenommener Einfluß der Besteuerung unter Berücksichtigung der Verfahren zur Schätzung der künftigen Steuerbelastung 184

Abb. 36: Methoden zur Schätzung der künftigen Steuerbelastung nach den Angaben zu den Auswirkungen von Steuerrechtsänderungen 186

Abb. 37: Verbindungen zwischen unternehmerischer und persönlicher Steuerbelastung der Entscheidungsträger 193

Abb. 38: Reaktionen auf negativ verlaufene Betriebsprüfungen 212

Abb. 39: Möglichkeiten der Einflußnahme auf die Gestaltung von Steuergesetzen. 222

Abb. 40: Aufgaben der Steuerexperten 242

Abb. 41: Aufgaben des Steuerberaters im Entscheidungsprozeß der Unternehmen 243

Abb. 42: Aufgaben der Steuerbehörden im Entscheidungsprozeß der Unternehmen 243

Abb. 43: Aufgaben der eigenen Steuerabteilung im Entscheidungsprozeß der Unternehmen 244

Abb. 44: Informationsbeschaffung über Steuerrechtsänderungen bei Steuerexperten 250

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

Abb. 45: Konsultation von Steuerexperten als Reaktion auf die Erfahrung negativ verlaufener Betriebsprüfungen 251

Abb. 46: Konsultation von Steuerexperten als Reaktion auf die Erfahrung häufiger Steuerrechtsänderungen 251

Abb. 47: Einfluß externer Berater auf Investitionsentscheidungen 253

Abb. 48: Inanspruchnahme steuerlicher Experten, Übersicht 258

Abb. 49: Erscheinungsformen subjektiven Wissens 279

Abb. 50: Elemente von Entscheidungsstrategien 285

Abb. 51: Beispiele für Restriktionen des Entscheidungsspielraums 288

Abb. 52: Image Theory nach *Beach* 301

Abb. 53: Modell des Suchverhaltens in Entscheidungsprozessen nach *Kirsch* 303

Abb. 54: Grundmodell des Informationsverarbeitungsprozesses 305

Abb. 55: Schwellenwerte als Determinanten der Wahrnehmung 313

Abb. 56: Auffälligkeit von Reizstärken 314

Abb. 57: Wahrnehmung steuerlicher Informationen 315

Abb. 58: Beispiel zur Wahrnehmung steuerlicher Informationen anhand des § 7g Abs. 3 EStG 316

Abb. 59: Einflüsse der Person auf das Informationsverhalten 323

Abb. 60: Einfluß der Verarbeitung zugehender Information auf den Hypothesenbestand 332

Abb. 61: Informationsverarbeitungsmodell nach *Kirsch* 339

Abb. 62: Ausgewählte Teilmengen des steuerlichen Wissens 349

Abb. 63: Informationsbeschaffungselement in steuerlichen Entscheidungsstrategien 352

Abb. 64: Wechselwirkungen in Entscheidungsstrategien 353

Abb. 65: Verhältnis der Funktion, steuerliche Entscheidungen zu treffen, zu anderen Aufgaben eines Entscheidungsträgers 354

Abb. 66: Funktionsinhaber 355

Abb. 67: Ausgewählte Unterschiede zwischen Managern und Eigentümern in bezug auf steuerliche Entscheidungssituationen 355

Abb. 68: Modell der subjektiven Steuerwirkung 359

Abb. 69: Auswirkungen des Feedbacks auf die Hypothesen 362

Abb. 70: Schichten des steuerlichen Wissenserwerbs 384

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

Abb. 71: Vorstellung der Hypothesenmengen des Steuerpflichtigen 385

Abb. 72: Modell der steuerlichen Meta-Entscheidung über die Entscheidungsstrategie 389

Abb. 73: Wahrnehmung von Situationen mittels Differenzierungskriterien 392

Abb. 74: Mögliche Positionen steuerlicher Ziele im Kontext steuerlicher Entscheidungen 396

Abb. 75: Wirkung von Zeitlimits im Kontingenzmodell 407

Abb. 76: Steuerliche Informationsbeschaffung und -verarbeitung 410

Abb. 77: Ressourcenzuweisung und steuerliche Informationsbeschaffung 413

Abb. 78: Ablauf der Sachentscheidung unter Berücksichtigung der Entscheidungsstrategie 414

Abb. 79: Integriertes Gesamtmodell der subjektiven Steuerwirkungen 420

Abb. 80: Erwartete Anzahl innovativer Entscheidungen 427

Abb. 81: Erwartete Entwicklung der Anzahl von Routineentscheidungen 427

Abb. 82: Erwartete Entwicklung des Bestands an adaptiven Entscheidungen 428

Abb. 83: Kognitiver Aufwand in Abhängigkeit von zeitlicher Reichweite und Determiniertheit der steuerlichen Entscheidung 429

Abb. 84: Entscheidung des Steuerpflichtigen, der bei einem Überschreiten der anfallenden Sollzinsen um mindestens das Doppelte durch die Steuerersparnis in jedem Fall die Steuerersparnis in Jahr 1 realisiert 442

Abb. 85: Entwicklung der Differenz der Summe der Steuerlast aus Jahr 1 und Jahr 2 sowie dem doppelten Sollzins auf den Rechnungsbetrag bei Zahlung im Jahr 1 bei Variation der Gewinnabweichung des Jahres 2 443

Abb. 86: Vergleich der Vorverlagerung einer Zahlung in Höhe von 10.000 DM im rationalen und subjektiven Modell bei einer Unterschreitung des Vorjahresgewinns um 20% im Folgejahr 450

Abb. 87: Vergleich der Vorverlagerung einer Zahlung in Höhe von 10.000 DM im rationalen und subjektiven Modell bei einer Unterschreitung des Vorjahresgewinns um 10% im Folgejahr 450

Abb. 88: Vergleich der Vorverlagerung einer Zahlung in Höhe von 10.000 DM im rationalen und subjektiven Modell bei einer Unterschreitung des Vorjahresgewinns um 2% im Folgejahr 451

Abb. 89: Gegenüberstellung der Vorteilhaftigkeitswechsel bei gleichbleibendem Gewinn im rationalen und im subjektiven Modell 451

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

Abb. 90: Vergleich der Vorverlagerung einer Zahlung in Höhe von 10.000 DM im rationalen und subjektiven Modell bei einer Überschreitung des Vorjahresgewinns um 2% im Folgejahr 452

Abb. 91: Vergleich der Vorverlagerung einer Zahlung in Höhe von 10.000 DM im rationalen und subjektiven Modell bei einer Überschreitung des Vorjahresgewinns um 5% im Folgejahr 452

Abb. 92: Vergleich der Vorverlagerung einer Zahlung in Höhe von 10.000 DM im rationalen und subjektiven Modell bei einer Überschreitung des Vorjahresgewinns um 8% im Folgejahr 453

Abb. 93: Vergleich der Vorverlagerung einer Zahlung in Höhe von 10.000 DM im rationalen und subjektiven Modell bei einer Überschreitung des Vorjahresgewinns um 10% im Folgejahr 453

Abb. 94: Vergleich der Vorverlagerung einer Zahlung in Höhe von 10.000 DM im rationalen und subjektiven Modell bei einer Überschreitung des Vorjahresgewinns um 20% im Folgejahr 454

Abb. 95: Zeitlicher Aufwand 457

Abb. 96: Steuerbarwertdifferenzen bei einem Bruttokalkulationszinssatz von i=10% 481

Abb. 97: Steuerbarwertdifferenzen bei einem Bruttokalkulationszinssatz von i=15% 482

Abb. 98: Steuerbarwertdifferenzen bei einem Bruttokalkulationszinssatz von i=10% 483

Abb. 99: Steuerbarwertdifferenzen bei einem Bruttokalkulationszinssatz von i=15% 483

Abb. 100: Steuerbarwertdifferenzen bei einem Bruttokalkulationszinssatz von i=10% 484

Abb. 101: Steuerbarwertdifferenzen bei einem Bruttokalkulationszinssatz von i=15% 485

Abb. 102: Abweichungen der Steuerbarwerte bei maximaler Aufwandsvorverlagerung vom Steuerbarwert der steuerbarwertminimalen Gewinnausweisreihe für unterschiedlich verschiebbare Gewinne bei einem Bruttokalkulationszinssatz von i=10% 486

Abb. 103: Abweichungen der Steuerbarwerte bei Gewinnglättung vom Steuerbarwert der steuerbarwertminimalen Gewinnausweisreihe für unterschiedlich verschiebbare Gewinne bei einem Bruttokalkulationszinssatz von i=10% 486

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

Abb. 104: Abweichungen der Steuerbarwerte bei maximaler Aufwandsvorverlagerung vom Steuerbarwert der steuerbarwertminimalen Gewinnausweisreihe für unterschiedlich verschiebbare Gewinne bei einem Bruttokalkulationszinssatz von i=15% 487

Abb. 105: Abweichungen der Steuerbarwerte bei Gewinnglättung vom Steuerbarwert der steuerbarwertminimlaen Gewinausweisreihe für unterschiedlich verschiebbare Gewinne bei einem Bruttokalkulationszinssatz von i=15% 487

Abb. 106: Entwicklung des Kapitalwertes einer investitionszulagen-begünstigten, betrieblichen Immobilieninvestition in Abhängigkeit vom gewählten Kalkulationszinssatz 512

Abb. 107: Entwicklung des Kapitalwertes einer investitionszulagenbegünstigten Immobilieninvestition in Abhängigkeit von den im Planungszeitraum konstanten Netto-Einzahlungsüberschüssen..... 513

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

Abkürzungsverzeichnis

AfA	Absetzung für Abnutzung
Aufl.	Auflage
Baugew.	Baugewerbe
BB	Betriebs-Berater (Zeitschrift)
BFH	Bundesfinanzhof
BFHE	Entscheidungen des Bundesfinanzhofes (Zeitschrift)
BFH/NV	Sammlung nicht veröffentlichter Entscheidungen des Bundesfinanzhofes (Zeitschrift)
BfuP	Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis (Zeitschrift)
BGBl.	Bundesgesetzblatt
BR-Drs.	Bundesrats-Drucksache
BStBl.	Bundessteuerblatt
BVerfG	Bundesverfassungsgericht
bwl.	betriebswirtschaftlich/e/er/es
bzw.	beziehungsweise
DB	Der Betrieb (Zeitschrift)
DBW	Die Betriebswirtschaft (Zeitschrift)
DFÜ	Datenfernübertragung
Diss.	Dissertation
DStR	Deutsches Steuerrecht (Zeitschrift)
DStZ	Deutsche Steuer-Zeitung (Zeitschrift)
EStG	Einkommensteuergesetz
EuGH	Europäischer Gerichtshof
evtl.	eventuell
FG	Finanzgericht
FN	Fußnote
FR	Finanz-Rundschau (Zeitschrift)
FS	Finanz und Steuer (Zeitschrift)
Genußm.	Genußmittel

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

GF	Geschäftsführer
ggf.	gegebenenfalls
GoBS	Grundsätze ordnungsmäßiger DV-gestützter Buchführungssysteme
GoB	Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung
Groß-Kd.	Großkunde
HWO	Handwörterbuch der Organisation
i.d.R.	in der Regel
i.e.S.	im engeren Sinne
INF	Die Information über Steuer und Wirtschaft (Zeitschrift)
Ing.	Ingenieur
insbes.	insbesondere
Invest.	Investition/en
i.w.S.	im weiteren Sinne
JfB	Journal für Betriebswirtschaft (Zeitschrift)
k.A.	keine Angabe
KMU	Kleine- und mittelständische Unternehmen
Konzernber.	Konzernberater
KZS	Kalkulationszinssatz
Liefer.	Lieferant
Mitarb.	Mitarbeiter
m.w.N.	mit weiteren Nachweisen
No.	Number
red.	reduziert/e
Rev.	Revision
Repr.	Reprint
Rz.	Randziffer
S.	Seite
s.	siehe
Sonderabschr.	Sonderabschreibung(en)
StB	Der Steuerberater (Zeitschrift), Steuerberater
StbJb	Steuerberaterjahrbuch
StbKonRep	Steuerberaterkongreß-Report (Jahrbuch)
Steuerabt.	Steuerabteilung
Steuerbeh.	Steuerbehörden
StP-Modell	Steuerplanungsmodell
StuW	Steuer und Wirtschaft (Zeitschrift)
SteuerStud	Steuer und Studium (Zeitschrift)

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

u.	und
Univ.	Universität
Unt.	Unternehmen
untern.	unternehmerisch/e/er/en
u.U.	unter Umständen
Verf.	Verfasser
vgl.	vergleiche
Vol.	Volume
vs.	versus
WISt	Wirtschaftswissenschaftliches Studium (Zeitschrift)
WISU	Das Wirtschaftsstudium (Zeitschrift)
WP	Wirtschaftsprüfer
zeitl.	zeitlich
ZfB	Zeitschrift für Betriebswirtschaft (Zeitschrift)
zfbf	Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung (Zeitschrift)
zugl.	zugleich
z.T.	zum Teil

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

Symbolverzeichnis

A	Aufmerksamkeit
B	Kapitalbedarf
$\overline{B}$	durchschnittlicher Kapitalbedarf
b	Konstante
χ^2	statistische Größe Chi-Quadrat
C	Handlungsspielraum (Clearance) in den zukünftigen Perioden t
c	Konstante
C_0	Entscheidungsspielraum in t = 0
c_i	Konstante i
Con	(Concern) persönliche Betroffenheit von den unternehmerischen Entscheidungen
D	Bedeutung einer Entscheidung (Decision)
$\mathbf{E}_t$	Anzahl der versperrten Entscheidungspfade in t
Exp^+	positive (Experience) Erfahrungen mit der Besteuerung (Erfolg)
Exp^-	negative (Experience) Erfahrungen mit der Besteuerung (Mißerfolg)
Exp	Erfahrung im Umgang mit gegebenen Entscheidungsstrategien
$ExpK$	(expert knowledge) steuerrechtliches Fachwissen des Entscheidungsträgers
f_i	Funktion i
F_S	Änderungsrate des Steuerrechts
g	Geldeinsatz
G_I	Glaubwürdigkeit einer Information
G_q	Glaubwürdigkeit einer Informationsquelle q
h	Hebesatz der Gewerbesteuer
I	Intensität der steuerlichen Information
i	Kalkulationszinssatz vor Steuern, Brutto-KZS

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

I_{eigen} eigene Informationsbeschaffung und -verarbeitung

I_{FA} Informationsbeschaffung über die Finanzbehörden zur Reduktion von Unsicherheit

Int_B Integration externer, steuerlicher Berater in die unternehmerischen Entscheidungsprozesse

i_s Kalkulationszinssatz nach Steuern, Netto-KZS

j Wiederholungen des Entscheidungstypus pro Periode

K Kontingenzkoeffizient

K* normierter Kontingenzkoeffizient

ke Einsatz kognitiver Energie

K_{EStrat} Komplexitätsgrad einer Entscheidungsstrategie; Ressourcenverzehr einer Entscheidungsstrategie

K_{euV} Komplexitätsgrad eines entscheidungsunterstützenden Verfahrens

K_{prog} Komplexitätsgrad eines Prognoseverfahrens

L (Limitation) Begrenzung des künftigen Handlungsspielraumes durch eine Entscheidung

λ statistisches Richtungsmaß Lambda

l Wert für Lageorientierung

M Grundmotivation Handlungs- oder Lageorientierung

m Meßzahl der Gewerbesteuer

P_+ Wahrscheinlichkeit, mit der der Einsatz einer Entscheidungsstrategie zu einer guten Entscheidung führt

q_s Zinsfaktor nach Steuern

R Reaktion auf Steuerrechtsänderungen

$^{|}R_+$ Menge der positiven reellen Zahlen

Resp (Responsibility) Verantwortlichkeit für die Entscheidungen

s_{er} Grenzertragsteuersatz

s^{er}_{t+1} Grenzertragsteuersatz des Jahres t+1

s_{ge} Grenzsatz der Gewerbeertragsteuer

T zeitliche Gebundenheit an und durch die Entscheidung

U_- Nutzenentgang durch den Einsatz einer Entscheidungsstrategie

U^*_{net} Nettonutzen eines Strategieeinsatzes

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

U_+ Nutzenzuwachs durch eine Entscheidungsverbesserung

V_{Prog} Verwendungshäufigkeit eines Prognoseverfahrens

V_x Wert für analytische Vorgehensweise

W_S situationsbezogenes steuerliches Wissen

x Gewinn nach Gewerbesteuer

X_{kog} kognitive Komplexität

Y_{kog} kognitiver Stil (Style)

z Zeiteinsatz

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

Teil I

Problemstellung, Gang der Untersuchung und Stand der Forschung

A. Problemstellung

I. Ausgangslage: Steuerrecht — Steuerpolitik — steuerliche Entscheidung

In der jüngsten Zeit häufen sich die Forderungen nach Vereinfachungen des Steuerrechts.[1] Gleichzeitig wird eine sinkende Gesetzgebungsqualität beklagt.[2] Hierdurch werden schnelle Änderungen bereits erlassener und teilweise bereits in kraft getretener Gesetze hervorgerufen.[3] Die zunehmende Kasuistik wird durch Intervention einzelner betroffener Branchen verschärft. Insgesamt sind bei der Einführung und Änderung der Steuergesetze starke ordnungspolitische Einflüsse zu vermerken, wie sich z.B. bei der Begründung des Standortsicherungsgesetzes zeigt.[4]

---

[1] Vgl. z.B. *Dann*, Steuerchaos, 1993, S. 244—247; *Tulloch*, Anwendungsschreiben, 1994, S. 1492, spricht von einem „Aufräumen" der Gesetze durch Verwaltungsakte und fordert eine größere Einbeziehung der betroffenen Praktiker in die Gesetzgebung zur Vermeidung von Folgeproblemen unausgegorener Regelungen (S. 1493); *Miessl/Wengert*, Betriebsaufspaltung, 1995, S. 115, fordern eine gesetzliche Normierung der widersprüchlichen Rechtsprechung zur Betriebsaufspaltung.

[2] *Friele*, Investitionszulagengesetzgebung, 1995, S. 242f.; *Merkert*, Gastkommentar, 1994, S. I; *Helsper*, Chaotisierung, 1995, S. 22, führt die Erstellung komplexer, einzelfallbezogener Normen auf der Sachbearbeiterebene an, die von der Gesetzgebung ungeprüft übernommen wird.

[3] Z.B. die Verlängerung der degressiven Gebäude-AfA des § 7 Abs. 5 S.1 Nr. 2 EStG um ein Jahr durch Art. 1 Nr. 2 GrenzpendlerG, die per StandOG abgeschafft worden war.

[4] Vgl. stellvertretend Bundesratsdrucksache 1/93, S. 25: die mit dem StandOG verfolgten Ziele sind unter anderem die Förderung des gesamtwirtschaftlichen Wachstums durch eine Stärkung der Investitionstätigkeit, sowie die „Anregung der Innovationskraft und der unternehmerischen Risikobereitschaft".

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

Der Zwang, steigende Finanzbedarfe bzw. ein vorhandenes Defizit im Staatshaushalt zu decken,[5] trifft mit dem politischen Druck, eine höhere Steuergerechtigkeit und soziale Verträglichkeit zu schaffen, zusammen. Zusätzlich sieht sich der Gesetzgeber mit der Forderung konfrontiert, im Namen der Standorterhaltung Steuersenkungen durchzuführen.[6] Dabei bleibt zunächst ungeprüft, ob die Steuerentlastung der Unternehmen zu einer erhöhten Investitionstätigkeit führen kann.[7] Zudem muß hinterfragt werden, inwieweit die Steuerlastquote tatsächlich in Standortentscheidungen von Unternehmen einbezogen und wie sie ermittelt wird. Besonderes Augenmerk muß auf den Vergleich mit der Steuerlastquote in den konkurrierenden internationalen Standorten gerichtet werden: Ein purer Vergleich der Steuersätze und der zugreifenden Steuerarten führt zu keinem sinnvollen Ergebnis.[8]

Die hohe Änderungsgeschwindigkeit, die zunehmende Kasuistik und die ausufernde ordnungspolitische Orientierung des deutschen Steuerrechts machen es mehr denn je erforderlich, das reale (empirische) Entscheidungsverhalten von Steuerpflichtigen einer wissenschaftlichen Analyse zu unterziehen.

Anhand der betriebswirtschaftlichen Instrumentarien wie z.B. Investitionsentscheidungs- und bilanzpolitischen Optimierungsmodellen kann die potentielle Wirkung einer Steueränderung auf Entscheidungen in der Einzelwirtschaft festgestellt werden — allerdings nur auf der Basis der diesen Modellen immanenten Prämissen, insbesondere der Prämisse eines ökonomisch rational handelnden, an quantitativen Zielen orientierten Entscheidungsträgers. Mit Hilfe von Fallunterscheidungen läßt sich dann eingrenzen, bei welchen Unternehmen und unter welchen Bedingungen die Steueränderung zu einem die ordnungspolitischen Ziele unterstützenden Verhalten führen kann. Für die Einschätzung möglicher Verhaltensänderungen müssen aber die tatsächlich von den Steuerpflichtigen verwendeten Methoden zur Steuerberücksichtigung herangezogen werden.[9] Die wissenschaftliche Entwicklung von Methoden und

---

[5] Vgl. z.B. o.V., „Neuverschuldung strikt verbieten", in: FAZ v. 17.5.1997, S. 2.

[6] Vgl. z.B. o.V., „Scharping fordert Steuerentlastung", in: FAZ v. 15.9.97, S. 2; o.V., „Steuersätze senken", in: FAZ v. 25.8.1997, S. 12.

[7] Vgl. *Kruschwitz/Schäfer/Jeromin*, Abschreibungsregime und Steuern, 1995, S. 1013, sprechen aufgrund ihrer Ergebnisse die Empfehlung aus, sich nicht auf „janusköpfige Steuersatzsenkungen" zu konzentrieren.

[8] Vgl. z.B. *Schneider*, Wider leichtfertige Steuerbelastungsvergleiche, 1988, S. 289; *Schneider*, Unternehmenssteuerbelastung, 1990, S. 536f.

[9] Bereits 1980 wurde von *Wagner/Dirrigl*, Steuerplanung, 1980, S. 2, festgestellt: „Den Finanzpolitiker interessieren nicht die leistungsfähigsten Rechenverfahren, die von der Betriebswirtschaftslehre angeboten werden, sondern die von den Steuerpflichtigen angewendeten, weil er Informationen über das *empirische* Verhalten benötigt; nur so erfährt er, wie Steuern tatsächlich wirken."

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

Möglichkeiten der Steuerplanung sowie die laufende Kritik[10] an komplexen Planungsverfahren zeigen, daß durchaus nicht von einem oder einigen typischerweise verwendeten Verfahren ausgegangen werden kann.

Insbesondere ist zu prüfen, ob eine mängelbehaftete und mit kurzfristigen Nachbesserungen versehene Gesetzesänderung[11] sogar kontraproduktiv wirkt. So könnte der Verlust der Planungssicherheit[12] dazu führen, daß Instrumente insbesondere der mehrperiodigen Steuerplanung nicht mehr eingesetzt werden.

Die umfangreichen Steuergesetzänderungen der neunziger Jahre, die zum Teil eine gegenseitige Aufhebung oder Modifikation beinhalten,[13] rückten Fragen der Besteuerung verstärkt in die öffentliche Diskussion und damit ins Interesse der Betroffenen. Die Beiträge der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre zur Integration der Besteuerung in die unternehmerische Planung beruhen auf Entscheidungsmodellen, denen die Vorstellung des rationalen homo oeconomicus zugrunde liegt. Schon früh wurde jedoch in der betriebswirtschaftlichen Literatur darauf hingewiesen, daß die Bedeutung steuerlicher Aspekte für die Zielsetzung unternehmenspolitischer Entscheidungsprozesse entweder nicht erkannt oder nicht richtig eingeschätzt und berücksichtigt werde.[14]

So sind die Einbettung steuerlicher Einflußfaktoren in die Entscheidungsprozesse der Unternehmung und mögliche Störgrößen in der Steuerplanung Gegenstand der vorliegenden Arbeit. Während bis in die 80er Jahre hinein die Durchführung von Totalplanungen befürwortet wurde,[15] muß die Anwendbar-

---

[10] Vgl. z.B. Heinhold, Simultane Unternehmensplanungsmodelle, 1989, S. 692—701; Bäuerle, Entscheidungsmodelle, 1989, S. 180f.

[11] Z.B. Streichung und Fristverlängerung der degressiven AfA; JStG und JStErgG 1996.

[12] Zu Hinweisen auf Gegenmaßnahmen bzw. Verhaltensgrundsätzen vgl. Wacker, Steuerplanung, 1979, S. 186—189; zur Änderungsgeschwindigkeit vgl. *Wacker*, Änderungsgeschwindigkeit, 1987, S. 14.

[13] So z.B. die bereits oben angeführte Änderung des § 7 Abs. 5 EStG oder den bei der Änderung des § 34 EStG durch das Steuerreformgesetz 1990, verabschiedet am 25.7.1988, geplanten Übergang vom zunächst diskutierten und gesetzlich verankerten Drei-Zonen-Modell zum dann durchgeführten Zwei-Zonen-Modell, das durch das Steuerreformänderungsgesetz eingeführt wurde.

[14] Vgl. z.B. *Gutenberg*, Investitionsentscheidungen, 1959, S. 221; *Hauschildt/Wacker*, Gesichtspunkte, 1974, S. 252; *Heigl/Melcher*, Ertragsteuerplanung, 1974, Vorwort, S. V: „Das unvermeidliche Übel steuerlicher Fragen wird [...] verdrängt.", auch: *Lutz*, Steuerplanung, 1975, S. 13. Die „Über- oder Unterbewertung steuerlicher Gesichtspunkte" wird noch 1995 von *Blohm/Lüder*, Investitionsrechnung, 1995, S. 35 f., als Schwachstelle im Investitionsbereich identifiziert.

[15] Vgl. *Hauschildt/Wacker*, Gesichtspunkte, 1974, S. 254, These 6; so auch *Wagner*, Entwicklungstendenzen, 1984, S. 205, Simultanplanung sei „grundsätzlich wünschenswert".

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

keit modellbasierter Verfahren der Steuerplanung diskutiert werden. Insbesondere vor dem Hintergrund sich schnell ändernder steuerrechtlicher Rahmenbedingungen ist der Nutzen besonders der dynamischen, zeitraumbezogenen Verfahren zu hinterfragen.[16] Die Folge muß eine intensivere Auseinandersetzung mit dem Problem der optimalen Komplexitätsreduktion im Rahmen der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre sein.

II. Zielsetzung der Arbeit

Ziel der vorliegenden Arbeit ist es, die tatsächliche Berücksichtigung der Besteuerung in den unternehmerischen Entscheidungsprozessen und im Verhalten der Steuerpflichtigen, insbesondere der Unternehmer, zu dokumentieren, zu analysieren und das unternehmerische Verhalten in Situationen mit steuerlichem Bezug unter Zuhilfenahme interdisziplinärer, insbesondere verhaltenswissenschaftlicher Erkenntnisse zu modellieren.

Die Modellierung soll Rückschlüsse auf die Ursachen nicht-optimalen unternehmerischen Verhaltens ermöglichen. Potentielle Ursachen sind grundsätzlich nicht-rationales Verhalten, das sich auf Unwissenheit gründet, Restriktionen durch Zeit und verfügbare Informationen sowie rationale Meta-Entscheidungsprozesse.

Während der ersten Ursachengruppe durch Ausbildung beizukommen ist und die zweite Gruppe durch den Einsatz schnellerer Informations- und Kommunikationstechnologien verkleinert werden kann, stellen Ursachen der dritten Gruppe den Nutzen nicht nur der Weiterentwicklung von Modellen der betriebswirtschaftlichen Steuerlehre in Frage, sondern auch der Vermittlung solcher allgemeiner Modelle in der Ausbildung. Dies gilt allerdings nur dann, wenn die Meta-Entscheidung aufgrund der Nutzen-Komponente gegen den Einsatz komplexerer Modelle getroffen wird. Wird eine negative Meta-Entscheidung aufgrund der Kosten-Komponente gefällt, so muß die Verringerung dieser Kosten Ziel der weiteren Forschungsarbeit sein.

[16] Vgl. hierzu auch die aufschlußreichen Überlegungen von *Heinhold*, Simultane Unternehmensplanungsmodelle, 1989, insbes. S. 696—701.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

III. Gang der Untersuchung

Der Aufbau der Arbeit folgt dem in Abb. 1 dargestellten Ablauf.

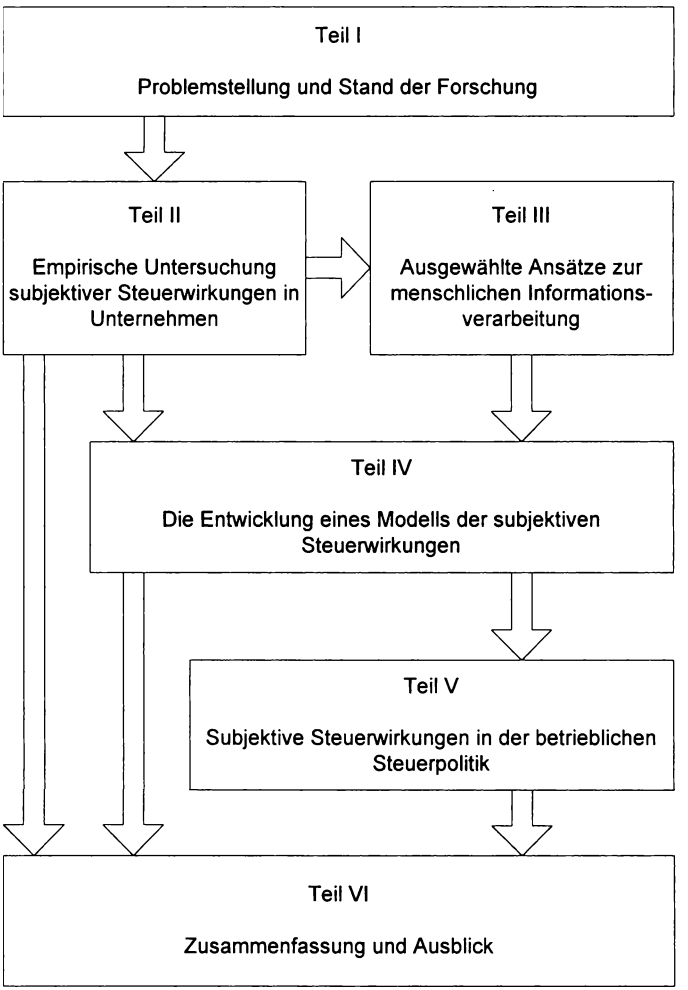


Abb. 1: Aufbau der Arbeit

Einer kurzen Darstellung der Aufgaben, der Entwicklung und des Forschungsstandes der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre in Teil I, die deren theoretischen Anspruch hervorhebt, wird in Teil II die Dokumentation der Berücksichtigung steuerlicher Aspekte in vorwiegend mittelständischen Unter-

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

nehmen gegenübergestellt. Da die zunächst auf Abweichungen des Verhaltens vom theoretischen Anspruch betrieblicher Steuerpolitik hin untersuchten empirischen Untersuchungen im Bereich steuerlicher Entscheidungsprozesse auf Daten aus dem Jahre 1980 beruhen und darüber hinaus keine Anhaltspunkte für die Ursachen steuerlicher Subjektivismen bieten, wurde eine empirische Untersuchung durchgeführt, in deren Verlauf Hypothesen über Bestimmungsfaktoren des steuerlichen Verhaltens entwickelt werden. Die Ergebnisse aus Teil II zeigen die Bedeutung auf, die die subjektive Beurteilung steuerlicher Einflüsse auf Entscheidungen auf ihre Berücksichtigung in unternehmerischen Entscheidungen hat.

Die empirischen Ergebnisse aus Teil II zeigen weiterhin, daß die Theorie der rationalen Entscheidungen an der Wirklichkeit des mittelständischen Unternehmers als Steuerpflichtigem vorbeigeht. Die Bedeutung, die der subjektiven Wahrnehmung zukommt, führt zur Verfolgung eines Ansatzes, der auf die individuellen Informationsverarbeitungsprozesse der Entscheidungsträger eingeht. Um ihn in den Rahmen der Entscheidungsforschung einzubetten, werden in Teil III systematische Verletzungen der Axiome der praktisch-normativen Entscheidungstheorie, deren Grundzüge vorweg dargestellt werden, und ausgewählte Ansätze zur ihrer theoretischen Verarbeitung vorgestellt. Ausgeführt werden die Grundzüge der psychologisch orientierten Image Theory nach *Beach* (1990)[17] und der betriebswirtschaftlich orientierten Theorie der Entscheidungsprozesse nach *Kirsch* (1971/1977)[18]. Es zeigt sich, daß beide Theorien zwar brauchbare Ansätze zur Bearbeitung der hier aufgeworfenen Fragestellungen bieten, letztlich aber nicht ohne größere Modifikationen auf die Problemstellung übertragbar sind. Im Rahmen der betriebswirtschaftlich ausgerichteten Theorie der Entscheidungsprozesse ist der Informationsverarbeitungsansatz hervorzuheben, der sich aber aufgrund der Vernachlässigung intuitiver Vorgehensweisen beim menschlichen Problemlösen nicht für den Zweck der vorliegenden Arbeit eignet.

Diese Ergebnisse fordern eine auf die Problemstellung eigens zugeschnittene Lösung, so daß in Teil III weitere psychologische und betriebswirtschaftliche Erkenntnisse zur menschlichen Informationsverarbeitung untersucht werden. Aufgrund der empirischen Ergebnisse des Teils II wird dem wahrnehmungspsychologischen Teil der menschlichen Informationsverarbeitung besondere Aufmerksamkeit gewidmet. Aus diesen Erkenntnissen werden Hypothesen zur Aufnahme steuerlicher Informationen gewonnen, die unter Zuhilfenahme der bisherigen Ergebnisse empirischer Entscheidungsforschung

---

[17] Vgl. Teil III B.III., S. 299ff.

[18] Vgl. Teil III B.IV., S. 302f. und Teil III C.IV., S. 338ff.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

sowohl im Rahmen der Betriebswirtschaftslehre als auch im Rahmen der Psychologie aufgearbeitet werden. Sie lassen sich unter ein psychologisches Modell dualer Verhaltenssteuerung subsumieren, das das Defizit des betriebswirtschaftlich ausgerichteten Informationsverarbeitungsansatzes, keine intuitiven, nicht erkennbar rationalen Einflüsse auf Entscheidungen berücksichtigen zu können, vermeidet. Es eignet sich besonders dafür, das Zustandekommens der empirisch nachgewiesenen Subjektivismen zu erklären, und wird den Überlegungen des Teils IV zugrunde gelegt.

Die Entwicklung des Modells der subjektiven Steuerwirkung in Teil IV fußt auf den in Teil III geschaffenen Voraussetzungen für das Verständnis subjektiver Wahrnehmung von Steuerwirkungen durch die Entscheidungsträger. Die subjektive Steuerwirkung wird in drei Stufen modelliert, der Wahrnehmung steuerlicher Informationen, der Durchführung einer Anpassungsmaßnahme und der Verarbeitung des Feedbacks. Jede dieser drei Stufen umfaßt Wechselwirkungen mit dem Wissen des Entscheidungsträgers. Unter Rückgriff auf die Erkenntnisse der Teile II und III werden Modelle der Prozesse in den einzelnen Stufen entwickelt. Die Modellierung der letzten Stufe, der Verarbeitung des Feedbacks, wird der Abbildung der übrigen Stufen vorangestellt, da sie das Wissen des Entscheidungsträgers und damit einen zentralen Bestandteil der Stufen Wahrnehmung und Anpassungsmaßnahme beeinflußt. Während das Modell der Wahrnehmung einer steuerlichen Information unmittelbar auf den Erkenntnissen des Teils III aufbaut und insbesondere auf die Möglichkeiten des steuerlichen Wissenserwerbs eingeht, werden für die Analyse der Anpassungsmaßnahmen besonders die Einflüsse von Personenmerkmalen aus den Ergebnissen des Teils III extrahiert. Dies führt zur Entwicklung eines Modells der steuerlichen Meta-Entscheidung über Kriterien und Methoden der Sachentscheidung. Dieses Modell ermöglicht die Berücksichtigung von Personenmerkmalen und subjektiven, individuellen Beurteilungen der Entscheidungssituation.

Da die Eingangsdaten des Modells aus diesem Grund nicht kardinalskalierbar sind, können aus dem Modell nur Tendenzaussagen abgeleitet werden, die aber, wie Teil V zeigt, zu verwertbaren Ergebnissen führen. In diesem Teil V werden aus der Anwendung des Modells auf zwei ausgewählte Steuerteilpolitiken — die teil-autonome Steuerbilanzpolitik und die dependente, steuerliche Investitionsplanung — Tendenzen für die Anwendung entscheidungsunterstützender (Rechen-)Verfahren der betrieblichen Steuerpolitik abgeleitet.

Am Schluß dieser Arbeit stehen Überlegungen, ob und inwieweit die Ergebnisse dieser Untersuchung zu einer Verschiebung der Forschungsschwerpunkte der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre führen könnten bzw. sollten.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

B. Zum Stand der Forschung der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre

Betriebswirtschaftslehre ist eine „Kulturwissenschaft“[19], d.h., sie setzt sich mit dem Verhalten der Menschen und den von ihnen geschaffenen Institutionen auseinander.[20] Auf dieser Grundaussage aufbauend führt das Streben nach Erkenntnisfortschritt zu immer tiefer gehender Spezialisierung und Differenzierung der Forschungsgegenstände in Teildisziplinen, deren eine die Betriebswirtschaftliche Steuerlehre ist.

I. Aufgaben

Die Arbeitsgebiete der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre sind die Steuerwirkungslehre, die Steuergestaltungslehre und die normative betriebswirtschaftliche Steuerlehre. Die Steuerwirkungslehre kann weiter in Steuernormenlehre und Steuerwirkungslehre im engeren Sinne unterteilt werden. Erstere vermittelt die Kenntnis der Steuerrechtsnormen, letztere die Kenntnis von deren Auswirkungen auf das unternehmerische Geschehen. Die Steuergestaltungslehre beschäftigt sich mit der Einflußnahme auf die Steuerbelastung, und im Rahmen der normativen Steuerlehre werden Vorschläge zur Verbesserung der Rechtssetzung erarbeitet.[21]

Adressaten der verschiedenen Hauptaufgaben sind Steuerfachleute in Steuerkanzleien, Unternehmungen, Rechtsetzung, Rechtsprechung und Rechtsanwendung. Da eine erfolgreiche Steuergestaltung Entscheidungen erfordert, die auch die nicht-steuerlichen Bereiche der Unternehmung betreffen, sind von ihr neben dem Steuerfachmann die Träger der Unternehmenspolitik angesprochen, die im Regelfall nicht gleichzeitig Steuerspezialisten sind, sondern eher über einen nur mäßig guten Einblick in die steuerlichen Wirkungszusammenhänge verfügen.

---

[19] *Zelewski*, Grundlagen, 1994, S. 7; *Wöhe*, Allgemeine Betriebswirtschaftslehre, 1990, S. 25; *Kryst*, Wissenschaftsverständnis, 1983, S. 115f.

[20] Vgl. *Wöhe*, Allgemeine Betriebswirtschaftslehre, 1990, S. 27.

[21] Eine sehr gute Einführung anhand eines Beispiels findet sich bei *Grotherr*, Hauptaufgaben, 1995, S. 101f.; allerdings weichen die von ihm verwendeten Begriffe „Steuernormenlehre“, „Steuerwirkungslehre“, „Steueroptimierungslehre“ und „Steuerrechtsgestaltungslehre“ etwas von der üblichen, z.B. von *Rose*, Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, 1992, S. 16—20, verwendeten Terminologie ab, die mit der oben angeführten Dreiteilung arbeitet.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

Die Betriebswirtschaftliche Steuerlehre ist somit in zwei Richtungen auf die Optimierung von Handlungen ausgerichtet: Zum einen ist die Steuergestaltungslehre auf die Verbesserung der Anpassungsleistungen der Unternehmungen an gegebene Steuersysteme ausgerichtet, zum anderen dient die normative betriebswirtschaftliche Steuerlehre der Verbesserung dieser Systeme selbst.

Im ersten Fall hätte die Betriebswirtschaftliche Steuerlehre ihr Ziel erreicht, wenn die Unternehmen die Erkenntnisse und Empfehlungen dieser Disziplin nutzen, um Steuerplanung in optimaler Form zu betreiben.

Ein kurzer Überblick über die Entwicklung und weitere Spezialisierung der Forschung unter betriebswirtschaftlich ausgerichteten, steuerbezogenen Fragestellungen zeigt die ursprüngliche Weite und Gestalt des Forschungsgegenstands auf.

II. Überblick über die Erkenntnisfortschritte im Laufe der Entwicklung

Wegen der Kompliziertheit des Steuerrechts wurde die Forderung nach einer eigenen Ausbildung für Steuersachkundige im Jahre 1919 von *Franz Findeisen* erhoben. Sein 1923 erschienenes Werk „Unternehmung und Steuer (Steuerbetriebslehre)" befaßt sich als erstes privatwirtschaftlich orientiertes Werk mit den verrechnungstechnischen und deklaratorischen Fragen der Besteuerung. Obgleich schon eine in einer 1931 veröffentlichten Festrede *Großmanns* angeführte Gliederung der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre ein Kapitel mit dem Titel „Betriebliche Steuerpolitik" enthält,[22] begann erst ca. 1960 eine Phase, in der sich die Forschung auf eine dispositionsbezogene Analyse des Steuerrechts konzentrierte:[23] Während bis dahin Steuern nur im Rahmen ohnehin entscheidungsorientierter, betriebswirtschaftlicher Fragestellungen der Kostenrechnung, Kalkulation und Unternehmensbewertung entscheidungsrelevant waren,[24] finden sich ab Beginn der 60er Jahre Untersuchungen zur Einbeziehung steuerlicher Überlegungen in die allgemeine betriebswirtschaftliche Planung,[25] die sich entscheidungslogisch mit der Definition steuerlicher Zielsetzungen und den Mitteln zu ihrer Erreichung befassen.

---

[22] Vgl. *Großmann*, Wirtschaft und Wissenschaft, 1931, S. 916.

[23] Vgl. *Rose*, Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, 1992, S. VI.

[24] Vgl. *Wagner/Dirrigl*, Steuerplanung, 1980, S. 6.

[25] Vgl. z.B. *Scherpf*, betriebswirtschaftliche Steuerlehre, 1958, S. 99; *Siegfried*, Verhaltensweisen, 1963, S. 142, S. 144.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

Mit dem Einzug der normativen Entscheidungstheorie in die Betriebswirtschaftslehre gewann auch die Wahrnehmung der Steuern als gestaltbarer Komponente des Unternehmensgewinns an Bedeutung. Im Zuge einer Ausdehnung des zeitlichen Horizonts der Unternehmensdispositionen auf die Zukunft folgte sie weitgehend den Anforderungen der präskriptiven Entscheidungstheorie. Im Rahmen der Gesamtunternehmensplanung erfuhr der steuerliche Aspekt insbesondere 1967 durch *Jochen Wehmeyer* ausdrückliche Beachtung.[26] Er sichtet die existierenden Begriffsbildungen der steuerlichen Planung und kommt zu einer ausführlichen Definition, die sechs Charakteristika enthält: die Legalität als Grundprämisse, den Prozeßcharakter, der durch die Zukunftsbezogenheit bedingt ist, Wirtschaftlichkeit und Organisiertheit der Steuerplanung, was sich aus der Prozeßeigenschaft ergibt, sowie das Koordinationserfordernis mit den übrigen Unternehmensteilplanungen.[27]

Wehmeyer wendet das entscheidungslogische Konzept auf die Steuerplanung der Unternehmung an, indem er ausführlich auf die Gewinnung von Erwartungen, auf die Erarbeitung von Handlungsalternativen und deren Wirkungen, auf die Berücksichtigung von Ungewißheit und auf die steuerliche Entscheidung entsprechend der Zielfunktion eingeht. Auch die ansonsten wenig beachteten Annahmen über die Risikopräferenz der Entscheidungsträger findet bei ihm durch die Betonung des steuerpolitischen Vorsichtsprinzips Berücksichtigung.[28] Auch spricht er im Anschluß bereits die Frage nach organisatorischen und internationalen Aspekten an.

Die von *Wehmeyer* angerissenen Probleme sind bis in die Gegenwart der steuerplanerischen Forschung immer wieder ausgearbeitet und zur Grundlage aktualisierter Betrachtungen gemacht worden.[29]

In diese Phase fällt auch die Diskussion um die „Wissenschaftlichkeit" der Betriebswirtschaftslehre im allgemeinen. So betrachtet *Bareis* — noch im Zuge der sich entwickelnden Zukunftsorientierung der Betriebswirtschaftslehre — die methodologisch einwandfreie Ermittlung von Entscheidungsmodellen

---

[26] Vgl. *Wehmeyer*, Planung, 1967, Geleitwort von *H. Greiffenhagen*, Vorwort S. 1.

[27] *Wehmeyer*, Planung, 1967, S. 15; diese Forderungen finden sich bei *Rollig*, Steuerpolitik, 1980, S. 49—53, unter Zuordnung zu den Teilmengen des Entscheidungsraums wieder.

[28] Vgl. *Wehmeyer*, Planung, 1967, S 117.

[29] Vgl. dazu *Rollig*, Steuerpolitik, 1980, S. 218—237, der die Risikoneigung der Träger der Steuerpolitik untersucht und bei dem die Elastizität der steuerlichen Teilpläne in Form von Reversibilität und Flexibilität in die Strategienvorschläge einfließt. Beides wird auch von *Voß*, Ungewißheit, 1992, insbes. S. 116—169, als Möglichkeit zum Umgang mit eingrenzbaren, aber auch uneingrenzbaren Ungewißheiten im Steuerrecht aufgegriffen. Organisatorische Aspekte werden im wesentlichen von *Paulus*, steuerliche Entscheidungen, 1978, z.B. S. 164—235, behandelt. Die Abstandnahme von dynamischen, mehrperiodigen steuerlichen Zielsetzungen wird insbesondere von *Rödder*, Gestaltungssuche, 1991, S. 43f., wieder aufgegriffen.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

der betriebswirtschaftlichen Steuerlehre als „Exempel“[30] für ein methodologisch einwandfreies, d.h. den Anforderungen an „Wissenschaftlichkeit“ genügendes Vorgehen. *Bareis* beschäftigt sich intensiv mit dem Prognoseproblem als Problem der Erwartungsbildung. Dies wird im wesentlichen durch die steuerliche Ungewißheit hervorgerufen, die bereits durch *von Greiffenhagen* im Geleitwort zu *Wehmeyer* aufgegriffen wird. Nach Ansicht von *Bareis* wird die steuerliche Ungewißheit maßgebend durch die in § 2 RAO 1919 eingeführte Möglichkeit verursacht, daß der Fiskalzweck der Steuererhebung auch Nebenzweck sein könne.[31] Dieses Argument kann angesichts der Zielsetzungen heutiger Steuerrechtsänderungen nicht von der Hand gewiesen werden.

Trotz der grundsätzlichen Überzeugung, die Entwicklung rationaler Entscheidungsmodelle begründe den wissenschaftlichen Anspruch der Betriebswirtschaftslehre, kommt *Bareis* zu dem Ergebnis, daß eine theoretische Herleitung steuer-betriebswirtschaftlicher Erkenntnisse nur auf Basis allzu abstrahierender Annahmen möglich sei.[32] Er stellt fest, daß aus „isolierender Abstraktion“ für das reale Ergebnis wesentliche „Nebensächlichkeiten“ ausgeschlossen werden, und die so aufgestellten „Hypothesen“ somit der Überprüfbarkeit entbehren. Durch den Aufbau eines Systems betrieblicher Entscheidungen im Zusammenhang mit den resultierenden (steuerlichen) Zahlungsströmen seien durch die Erhellung der systematischen Zusammenhänge für den Einzelfall sinnvolle „Aussagen über 'Steuerwirkungen'“ zu treffen.[33]

Die Einbettung der Steuerplanung, d.h. die „Umsetzung von Grundsätzen der Steuerpolitik in Zahlungspläne“,[34] in die Unternehmensgesamtplanung bleibt unbestritten. Auch beim Begründer der Steuerbarwertminimierung als steuerlicher Subzielfunktion, *Marettek*, bleibt die Untersuchung des Zusammenhangs mit den anderen Teilplänen der Unternehmung, wie z.B. der Finanzpolitik oder „Teilpolitiken des Operativbereichs“[35] Gegenstand.[36] Er betrachtet die Problematik des schwer faßbaren Gesamtzusammenhangs der un-

---

[30] Vgl. *Bareis*, Planung, 1969, S. 14.

[31] Vgl. *Bareis*, Planung, 1969, S. 4.

[32] Vgl. *Bareis*, Planung, 1969, S. 149—154; die Frage nach einer praxisgerechten betriebswirtschaftlichen Steuerlehre wird in der Folgezeit von verschiedenen Autoren aufgeworfen; vgl. exemplarisch *Bäuerle*, Entscheidungsmodelle, 1989, S. 177—181; *Heinhold*, Simultane Unternehmensplanungsmodelle, 1989, insbes. S 696—701.

[33] Vgl. *Bareis*, Planung, 1969, S. 155.

[34] Vgl. *Haberstock*, Planung, 1976, S. 9.

[35] Vgl. *Marettek*, Steuerbilanz, 1971, S. 154.

[36] Vgl. *Marettek*, Steuerbilanz, 1971, Kapitel „V Verknüpfung der Steuerbilanzpolitik mit anderen betrieblichen Teilpolitiken“, S. 143—165.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

ternehmerischen Dispositionen aus der Perspektive des systemtheoretischen Ansatzes in der Betriebswirtschaftslehre.

Drei Jahre später, 1974, beklagen *Heigl/Melcher* die hinter den Fortschritten der betriebswirtschaftlichen Theorie zurückgebliebene Zukunftsorientierung der Entscheidungsträger.[37] Sie bemängeln, das steuerliche Subziel werde von den aktuellen Fragen verdrängt und sprechen dabei implizit die mögliche Ursache an: Die Abhängigkeit der Einschätzung steuerlicher Wirkungen vom fachlichen Rat des Spezialisten.[38]

Neben dieser Planungsantipathie der Entscheidungsträger, deren mögliche Gründe von *Wehmeyer* bereits 1967 umrissen worden waren,[39] beklagen sie, daß sich die Wissenschaft von den Anwendern fortbewege und in praxi nicht mehr anwendbare Instrumente geschaffen habe. *Heigl/Melcher* entwickeln unter dem Gedanken, daß die Steuerplanung Teil der Gesamtunternehmensplanung sei und daß diese Gesamtplanung der Zielsetzung von Personen- oder Personengruppen zu unterwerfen sei,[40] das Konzept der Nettokapitalwertmaximierung — allerdings ist eine größere Anwendungsnähe dieses Konzepts nicht erkennbar.

1980 wird von *Marettek* noch einmal die Bedeutung der Prognose, also der Zukunftsorientierung, für die Steuerplanung hervorgehoben.[41] Mit der Begründung, daß Änderungen der Eingangsgrößen nur geringen Einfluß auf die Modellergebnisse hätten, klammert er das Problem der Unsicherheit bewußt aus.[42] Dieses Argument kann jedoch nur bezüglich der Unsicherheit in der Prognose der wirtschaftlichen Größen greifen, nicht aber für die Veränderlichkeit der Rechtslage.

Ausgangspunkt der neuerlichen Überlegungen *Maretteks* ist die Erkenntnis, daß die Prämissen, die den wissenschaftlichen Überlegungen zugrundeliegen, nur allzu selten in der Praxis vorzufinden sind. Sein Ziel besteht daher explizit in der Erarbeitung einer „Faustregel" als möglichst guter Näherung für eine optimale Steuerbilanzpolitik.[43]

---

[37] Vgl. *Heigl/Melcher*, Ertragsteuerplanung, 1974, S. IV Vorwort.

[38] Vgl. *Heigl/Melcher*, Ertragsteuerplanung, 1974, S. 1—4.

[39] Vgl. *Wehmeyer*, Planung, 1967, S. 115—120.

[40] Vgl. *Heigl/Melcher*, Ertragsteuerplanung, 1974, S. 8—13.

[41] Vgl. *Marettek*, Steuerbilanzplanung, 1980, S.11.

[42] Vgl. *Marettek*, Steuerbilanzplanung, 1980, S. 13.

[43] *Marettek*, Steuerbilanzplanung, 1980, S. 7.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

Zu diesem Zeitpunkt findet eine Differenzierung der Steuerplanung statt: die bereits von *Wehmeyer*[44] und von *Bareis* festgestellte unterschiedliche Bedeutung des steuerlichen Subziels in der Zielhierarchie der Unternehmung wird zur Gliederung der Steuerplanung in verschiedene Teilbereiche (autonom/nicht autonom) herangezogen.[45] 1980 beschreiben *Wagner/Dirrigl* auf der Basis eines als gegeben angenommenen Zielsystems die Integration von Steuern in die Gesamtplanung der Unternehmung.[46]

Rollig analysiert zur gleichen Zeit die Probleme der Steuerpolitik mit Hilfe der praktisch-normativen Entscheidungstheorie bei unvollkommener Information. Er zeigt sowohl Strategien für die Metaentscheidung über die Informationsbeschaffung als auch für die steuerpolitischen Sachentscheidungen auf. Grundlegend unterscheidet er dabei nach der Art des Informationsflusses, seiner Richtung und den beteiligten Personen in primäre und sekundäre Steuerpolitik.[47] Der Begriff „Steuerpolitik" bezieht in Erweiterung des Steuerplanungsbegriffs auch die Zielfunktion der steuerlich relevanten Aktionen in die Gestaltung mit ein.

Bedeutsam ist hier die explizite Einbindung des (externen) Beraters als eigenständiger Einflußgröße im Rahmen der Steuerpolitik, der durch Anregungsinformationen gestaltend eingreift. Um dem durch stete Wechselwirkungen mit den übrigen Unternehmensteilen zum Ausdruck kommenden Systemcharakter der Steuerplanung gerecht werden zu können, befürwortet *Rollig* theoretisch die Simultanplanung. Wegen der mangelnden Durchführbarkeit gibt er dieses Prinzip jedoch zugunsten sukzessiver Abstimmungsprozesse auf.[48]

An diesem Ansatz wird die Problematik des Informationsflusses und der Kommunikationsfähigkeit bzw. Verarbeitungskapazität der am Planungsprozeß beteiligten Systemelemente bzw. Personen deutlich.[49]

1987 wird die Definition des Begriffs der „Steuerplanung" durch *Pühringer* auf die Definition von steuerlichen Problemen und die systematische Entwicklung entscheidungsreifer Lösungen erweitert.[50]

---

[44] *Wehmeyer*, steuerliche Planung, 1967, S. 114.

[45] Vgl. *Marettek*, Steuerbilanzplanung, 1980, S. 13—19.

[46] Vgl. *Wagner/Dirrigl*, Steuerplanung, 1980, insbes. S. 5—20.

[47] Vgl. *Rollig*, Steuerpolitik, 1980, S. 49.

[48] Vgl. *Rollig*, Steuerpolitik, 1980, S. 49f.

[49] Eine Problematik, die auch in anderen betriebswirtschaftlichen Disziplinen thematisiert wird; vgl. *Disselkamp*, Steueroptimierung, 1995, S. 314.

[50] Vgl. *Pühringer*, Steuerpolitik, 1987, S. 15.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

Die Forschung im Bereich betrieblicher Steuerpolitik[51] entwickelt sich seit Mitte der 70er Jahre in zwei Richtungen: zum einen werden mit Hilfe der normativen Entscheidungstheorie immer komplexere Entscheidungsmodelle unter Berücksichtigung von immer mehr Parametern entwickelt[52], die eine Simultanplanung möglichst weitgehend ermöglichen sollen, zum anderen wird über eine Analyse der in praxi vorfindbaren Steuerpolitik nach real umsetzbaren Lösungsmöglichkeiten geforscht.[53]

Neben der unmittelbaren Anwendung prä- oder deskriptiver Entscheidungstheorie auf Probleme der betrieblichen Steuerpolitik ist die Aufbereitung der steuer-juristischen Wertung wirtschaftlicher Sachverhalte für betriebswirtschaftliche Fragestellungen Gegenstand der steuerorientierten betriebswirtschaftlichen Forschung. In diesen Bemühungen zeichnen sich die in der von *Gerd Rose* als dem herausragenden Vertreter dieser Auffassung von den Aufgaben der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre herausgegebenen Reihe „Besteuerung der Unternehmung" erschienenen Werke insbesondere von *Eisenach* und *Michels*, *Voss* und *Rödder* aus. Während sich die zwei erstgenannten auf die Steuerwirkungen im Sinne der Transparenz steuer-juristischer Beurteilung wirtschaftlicher Sachverhalte für die Entscheidungsträger konzentrieren[54], setzen sich die beiden letztgenannten mit Meta-Problemen auseinander: der Bewältigung von Ungewißheit im Steuerrecht,[55] dem Informationsproblem, und der Suche nach Gestaltungsmöglichkeiten, dem Problem der Alternativengenerierung.[56]

Wie sich hier abzeichnet, führen fortschreitende Unbeständigkeit und Komplexität der steuerlichen Rahmenbedingungen zu einer zunehmenden Abkehr der Forschung von allgemeingültigen Entscheidungsmodellen unter Steuereinfluß, die wohl vom Ansatz her als vollständig erforscht angesehen werden können. Dies zeigt sich insbesondere bei aperiodisch auftretenden Entscheidungen, wie etwa der Regelung der Vermögensnachfolge[57] oder bei grund-

---

[51] Vgl. die Übersicht bei *Rödder*, Gestaltungssuche, 1991, S. 6—8.

[52] Vgl. als wohl einschlägiges, umfassendes Werk *Rollig*, Steuerpolitik, 1980, insbes. S. 238—247; zur Steuerbilanzpolitik unter Unsicherheit vgl. auch *Dedner/Günther/Rünger*, Ertragsteuerplanung, 1980, S. B 241—B 248; *Kunkel*, Steuerbilanzpolitik unter Unsicherheit, 1992, S. 61—63; *Gaillinger*, Modelle, 1992, insbes. S. 175—182; *Eigenstetter*, Entscheidungsmodelle, 1997, z.B. S. 645—677; etc.

[53] *Paulus*, steuerliche Entscheidungen, 1978, insbes. S. 211—235.

[54] Dynamisierung der Teilsteuerrechnung als Grundlage mehrperiodischer Steuerplanung (*Eisenach*) und Darstellung und Systematisierung steuerlicher Wahlrecht als Auflistung von Handlungsalternativen (*Michels*).

[55] *Voss*, Ungewißheit im Steuerrecht, 1992, insbes. S. 116—169.

[56] *Rödder*, Gestaltungssuche im Ertragsteuerrecht, 1991, insbes. S. 206f.

[57] Vgl. *Brückmann*, Optimierungsstrategien, 1991, S. 253—260.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

sätzlichen Überlegungen zur Berücksichtigung von Steuern bei der Unternehmensbewertung. Lediglich die Integration der Rechtsänderungen in die konkreten Modelle verlangt den Wissenschaftlern etliche Fleißarbeiten ab.[58] Durch die Rechtsänderungen der letzten Jahre haben sich für die laufende Steuerplanung der Unternehmungen zwar einige systematische Änderungen ergeben. Die wesentlichen sind die Einführung der verlängerten Maßgeblichkeit, die Linearisierung des Steuerprogressionsverlaufs, die Einführung des Solidaritätszuschlags und der Tarifkappung des § 32c EStG, die Änderung des § 50c EStG, die Einführung der §§ 8a und 8b KStG, die Rechtsprechungsänderung bzw. -unklarheit zum Thema korrespondierender und phasengleicher Bilanzierung[59] etc. Diese systematischen Änderungen wurden jedoch im Anschluß an die Gesetzesänderung in die vorhandenen Entscheidungsmodelle integriert.[60]

Die von den Fachvertretern wahrgenommenen Aufgaben der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre sind durchaus nicht einheitlich. Im wesentlichen lassen sich wohl zwei Richtungen unterscheiden: die Steuergestaltungslehre als Hauptaufgabe, die insbesondere von *Gerd Rose* zu Bedeutung und Blüte gebracht wurde und in einer Steuerberatungswissenschaft[61] mündet, und die eher auf die normative Aufgabe der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre ausgerichtete Ökonomische Analyse des Steuerrechts, die das Dilemma der Planungsunsicherheit durch die Umkehrung der Perspektive des steuerpflichtigen Unternehmers, der nach dem bestmöglichen Umgang mit dem Steuerrecht sucht, hin zur Perspektive des Steuerrecht-Setzers, der sich die Wirkung seiner Rechtsetzung auf den Steuerpflichtigen vergegenwärtigen will, zu umgehen sucht.[62] Sie basiert auf der präzis logischen Analyse ökonomischer Begriffs- und Wirksysteme *Dieter Schneiders* und findet insbesondere durch die Umsetzung *Rainer Elschens* in Überlegungen zur Frage „Institutionaler versus personaler Besteuerung" weitere Ausbreitung.[63]

---

[58] Vgl. dazu den Kommentar von *Elschen*, Besteuerung von Unternehmungsgewinnen, 1994, S. 372.

[59] Vgl. BFH v. 8.3.89, BStBl. II 1989, S. 714, EuGH v. 27.6.1996, EGHE 1996, S. 3133.

[60] Vgl. z.B. zur Tarifanpassung: *Kunkel*, Steuerbilanzpolitik unter Unsicherheit, 1992, insbes. S. 61; *Heinhold*, verlängerte Maßgeblichkeit, 1993, insbes. S. 332f.; *Grefe*, Solidaritätszuschlag, 1995, insbes. S. 1449f. Ein Gegenbeispiel für diese Auffassung liefert *Eigenstetter*, Entscheidungsmodelle, 1997, S. 645—678; der sich intensiv mit der Steuerpolitik auseinandersetzt und die Vorteilhaftigkeit der Mitunternehmer-GmbH im Verhältnis zu einfachen Rechtsformen modelliert.

[61] Vgl. *Rose*, Steuerberatung als Wissenschaft, 1969/70, S. 42—62; *Rose*, Steuerberatungswissenschaft, 1977, S. 198—201, *Rose*, Steuerwirkungslehre, 1982, S. 239.

[62] Vgl. *Schneider*, ökonomische Analyse des Steuerrechts, 1983, S. 30—37.

[63] Vgl. *Elschen*, Besteuerung, 1994, S. 373.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

Die sich in den 90er Jahren rapide erhöhende Änderungsgeschwindigkeit sowohl des durch Gesetz als auch durch Gerichtsentscheidungen entstandenen Steuerrechts und der Verfall der Besteuerungssystematik führen die drei skizzierten Forschungsansätze vermittels der Analyse der Meta-Entscheidungen über Informationsgewinnung und Alternativengenerierung wieder zusammen: Man arbeitet verstärkt an prozeßrationalen Konzepten zur Eingrenzung und Abbildung der Zukunftsungewißheit.[64]

Die bisherigen Ansätze zur expliziten Berücksichtigung der Ungewißheit innerhalb der Entscheidungsmodelle haben die Übernahme rationaler Instrumente in die betriebliche Praxis wohl eher behindert als gefördert.[65] So ist bislang die Frage offen geblieben, ob die Klage der ersten „Steuerplaner" über die mangelnde Weitsichtigkeit und Zukunftsorientierung der Träger der Unternehmens- und der betrieblichen Steuerpolitik inzwischen behoben ist, oder immer noch ein reales Problem darstellt.

Der Beantwortung dieser Frage dient unter anderem die in Teil II dokumentierte empirische Erfassung der betrieblichen Steuerpolitik von 76 Unternehmen aus drei Bundesländern.

Die Untersuchung zeigt, daß die Steuerplanung bei dem überwiegenden Teil der befragten 76 Unternehmen keineswegs vollständig bzw. überhaupt in die Unternehmenspolitik integriert ist, obwohl die betriebswirtschaftliche Forschung sowohl Entscheidungsprobleme modelliert als auch Transformationsarbeit geleistet hat. Die Untersuchung erhärtet den Verdacht, daß Ursachen solch mangelnder Integration in den verschiedenen Beschränkungen der Wahrnehmung, Informationsaufnahme und -verarbeitung, den Motivationen und Werten der Entscheidungsträger zu suchen sind, sowie in den Entscheidungsanomalien, die sie im Vergleich zu einem idealen, rational handelnden Entscheidungsträger aufweisen.[66]

---

[64] Vgl. *Beranek*, Rechtsform, 1993, S. 176—195. Die Prozeßorientierung wird besonders deutlich bei *Rödder*, Gestaltungssuche, 1991, S. 8—9, der seine Auffassung der Steuergestaltung als Prozeß hervorhebt.

[65] Vgl. *Bäuerle*, Entscheidungsmodelle, 1989, S. 177—181.

[66] Zu einer eingehenden Untersuchung der Bedeutung von Entscheidungsanomalien für die Ökonomie vgl. *Klose*, Entscheidungsanomalien, 1994, insbes. S. 110—155.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

Teil II

Empirische Untersuchungen zum steuerlichen Informationsverarbeitungs- und Entscheidungsprozeß in Unternehmen

Kapitel 1

Theoretischer Anspruch betrieblicher Steuerpolitik und bisherige empirische Befunde

Wie Teil I B. gezeigt hat, beruht die Betriebswirtschaftliche Steuerlehre auf der praktisch-normativen Entscheidungstheorie. Dem theoretischen Anspruch der betrieblichen Steuerpolitik werden die bisherigen empirischen Erkenntnisse gegenübergestellt, die allerdings die Frage nach den Ursachen von Subjektivismen nicht beantworten können. Die beiden wichtigsten empirischen Erhebungen zur betrieblichen Steuerpolitik liegen von *Hebig* (1984) und *Wittmann* (1986) vor. *Wittmann* (1986) befragte im Jahre 1980 103 Unternehmungen zur ihren Reaktionen auf fiskalpolitische Lenkungsmaßnahmen. *Hebig* untersuchte im Jahre 1981 72 Unternehmungen, die über Steuerabteilungen verfügen.

A. Steuerliche Zielsysteme

Die Festlegung des für ein Entscheidungsproblem relevanten Zielsystems ist Grundlage seiner rationalen Lösung.[1] Sie ist eine Meta-Entscheidung, die aufgrund der Wechselwirkungen zwischen den einzelnen Elementen des Entscheidungsfeldes komplex sein kann. Die Bestimmung der Zielgröße ist für die Steuerpolitik unproblematisch: sie bezieht sich auf finanzielle Größen.[2]

---

[1] Vgl. Teil III B.I., insbes. S. 290.

[2] Vgl. stellvertretend *Kröner*, steuerliche Partialplanungen, 1984, S. 1411.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

Artpräferenzen bestimmen sich in Abhängigkeit vom Autonomiegrad. Dies ist gleichbedeutend mit der Anzahl der Entscheidungskriterien. Während Höhenpräferenzen gleichmäßig als linear unterstellt werden,[3] können Zeitpräferenzen unterschiedlich wahrgenommen werden. Die Meta-Entscheidung über das Zielsystem der Steuerpolitik oder der Steuerteilpolitiken kann eine Individual- oder Kollektiventscheidung sein.[4] Sie wird den Trägern der Steuerpolitik zugewiesen,[5] die mit den Trägern der Unternehmenspolitik identisch sein können.

Die Literaturmeinung geht davon aus, daß die Zielsysteme der Steuerteilpolitiken aus dem Gesamtzielsystem der Unternehmung und hier insbesondere aus dem finanziellen Zielsystem abgeleitet werden können,[6] da die Steuerpolitik eine Teilpolitik der Unternehmenspolitik ist.[7]

Die Zielsysteme der von *Wittmann* untersuchten Unternehmungen weisen der Priorität nach geordnet Rentabilität bzw. Gewinn- und Sicherheitsstreben bezüglich des Bestands der Unternehmung aus. Allerdings sieht weniger als ein Drittel der von ihm befragten Unternehmungen die Gewinnmaximierung als Ziel übergeordneter Priorität an. Nur ein äußerst geringer Anteil berücksichtigt Steuern überhaupt in der Zieldefinition.[8]

Die Zielsysteme der von *Hebig* befragten Unternehmungen werden von den Entscheidungsträgern der Steuerabteilung festgelegt. Zur Stellung der steuerlichen Ziele im Vergleich zu anderen Unternehmungszielen stellte *Hebig* fest, daß die meisten Unternehmen sie gleich hoch bewerten, 13 aber höher als die anderen Unternehmungsziele. Dabei ist sein Ergebnis hervorzuheben, daß

---

[3] Vgl. *Wehmeyer*, steuerliche Planung, 1967, S. 21, der bezüglich der Höhenpräferenz die Richtung der Extremierung diskutiert.

[4] Grundlegend zu dieser Problematik vgl. *Gratz*, kollektive Steuerplanung, 1982, S. 103—206; *Holzapfel*, Grundprobleme kollektiver Steuerplanung, 1994, insbes. S. 17—34, thematisiert die kollektive, steuerbilanzpolitische Zielentscheidung von Personengesellschaftern.

[5] Vgl. *Rollig*, Steuerpolitik, 1980, S. 30f.; die von *Hebig* durchgeführte Untersuchung führt zu dem Ergebnis, daß in Großunternehmen mit eigenen Steuerabteilungen die Zielsetzung in den Händen der Leiter der Steuerabteilungen liegt, vgl. *Hebig*, Steuerabteilung, 1984, S. 88—92.

[6] So verfährt z.B. *Bogen*, Steuerliche Zielvorstellungen, 1996, S. 35. Kritisch wurde schon früh festgestellt, daß die Ableitung von Zielen für die Entscheidungstheorie „eher normativ als deskriptiv" erfolgt, *Heinhold*, Steuerplanung, 1979, S. 41, FN 78; vgl. auch *Fischer*, Steuerlehre, 1974, S. 14; *Eigenstetter*, Entscheidungsmodelle, 1997, S. 18f. m.w.N.

[7] Vgl. für die Steuerplanung z.B. *Heinhold*, Steuerplanung, 1979, S. 41. Ohnehin werden auch bei typisierender Betrachtungsweise hier Unterscheidungen in personenbezogene und nichtpersonenbezogene Gesellschaften bzw. eigentümer- und managerdominierte Unternehmen angestellt; vgl. *Rollig*, Steuerpolitik, 1980, S. 34; *Schneider*, Bd.1, 1993, S. 39f., *Eigenstetter*, Entscheidungsmodelle, 1997, Teil C, S. 78 ff.

[8] Vgl. *Wittmann*, Investitionsentscheidungen, 1986, S. 250, S. 252, S. 254—256.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

Betriebswirte die Steuerwirkungen höher bewerten als Juristen. Als Begründungen hebt *Hebig* hervor: hohe Steuerbelastungen, Anweisungen der Muttergesellschaften, besondere steuerliche Kenntnisse der obersten Leitung und Betriebsprüfungen, die sich auf das Steuerbewußtsein ausgewirkt haben.[9] *Wittmann* dagegen stellt eine Abhängigkeit der Einbeziehung von Steuern in Investitionsentscheidungen von der Unternehmungsgröße und der Art der Unternehmungsleitung fest: bei managerdominierten Unternehmungen läßt sich ein höherer Einbeziehungs- und Genauigkeitsgrad feststellen als bei eigentümerdominierten Unternehmungen.[10] Gegenüber einer von Experten entwikkelten Ideal-Steuerabteilung nehmen die Entwicklung des Subzielsystems und strategische Überlegungen bei den von *Hebig* untersuchten Unternehmungen einen zu geringen Raum ein.[11]

Vor dem Hintergrund unterschiedlicher Positionen der Steuerteilpolitiken im Unternehmungssystem erübrigt sich jedoch auch theoretisch die Frage nach einer allgemeinen, steuerpolitischen Zielsetzung, die als langfristige, relative Steuerminimierung unter Ergänzung durch qualitative Ziele bezeichnet wird[12] und sich aus dem Wohlstandsstreben ableitet.[13] Vielmehr hängt auch die Existenz rein steuerlicher Ziele vom Autonomiegrad der Steuerteilpolitik ab.[14] Die diesbezügliche Diskussion in der Literatur führt zur Verneinung eines formalen Oberziels.[15] Statt dessen wird grob in Steuerplanung mit und ohne Optimierungsziel differenziert.[16] Fehlt es an einem Optimierungsziel, ist die Steuerplanung auf das folgende Sachziel auszurichten:

> „Quantifizierung der steuerlichen Konsequenzen von betriebswirtschaftlichen Entscheidungen und Aufbereitung der ermittelten Zahlenunterlagen zu einer brauchbaren Information für den Entscheidungsträger."[17]

---

[9] Vgl. *Hebig*, Steuerabteilung, 1984, S. 115.

[10] Vgl. *Wittmann*, Investitionsentscheidungen, 1986, S. 322, S. 208f.

[11] Vgl. *Hebig*, Steuerabteilung, 1984, S. 223.

[12] Vgl. *Wehmeyer*, steuerliche Planung, 1967, S. 17—22; *Paulus*, steuerliche Entscheidungen, 1978, S. 13—100, insbesondere S. 33, S. 40; *Schult*, Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, 1996, S. 9f.

[13] Vgl. *Schneeloch*, Betriebliche Steuerpolitik, 1994, S. 39—46; auch zur Vereinfachung der Ziele in Bezug auf Vorteilhaftigkeitsvergleiche.

[14] Vgl. *Bogen*, Steuerliche Zielvorstellungen, 1996, S. 61.

[15] Vgl. *Heinhold*, Steuerplanung, 1979, S. 37; *Bogen*, Steuerliche Zielvorstellungen, 1996, S. 83, S. 102.

[16] Vgl. *Heinhold*, Steuerplanung, 1979, S. 36f.; die steuerlichen Ziele sollten also den Charakter von Instrumental- bzw. Unterzielen haben, vgl. *Eisenführ/Weber*, Rationales Entscheiden, 1994, S. 60—64.

[17] Vgl. *Heinhold*, Steuerplanung, 1979, S. 45.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

Während die steuerlichen Informationen bei dependenter Steuerpolitik in die Alternativenbewertung unter nicht-steuerlichen Kriterien eingehen, können in den Partialmodellen teilautonomer Steuerpolitik typisierend verschiedene mögliche Ziele angenommen werden.[18] So werden „Steuerdifferenzierungsziele" erarbeitet,[19] anhand derer Optimierungen vorgenommen werden können. Absolute Steuerdifferenzierungsziele, bei denen die übrigen nicht-steuerlichen Ziele als Nebenbedingung erfaßt werden, werden aber nur als sinnvoll für die kurzfristige Steuerplanung erachtet.[20] In den übrigen Fällen muß Steuerplanung ohne Optimierungsziel vorliegen. Diesen Überlegungen widersprechen die empirischen Ergebnisse nicht.

I. Teilautonome Steuerpolitik: Steuerbilanzpolitik

Quintessenz der theoretischen Überlegungen zum steuerlichen Zielsystem teilautonomer Steuerpolitik ist die Steuerbarwertminimierung.[21] Aufgrund hoher Änderungsgeschwindigkeit der Steuergesetze wird auch die Aufwandsminimierung als brauchbares Subziel angesehen.[22] Zur Risikopräferenz wird außer dem allgemeinen Postulat der steuerlichen Vorsicht keine Aussage getroffen.

Die von *Hebig* befragten Unternehmungen arbeiten mit einem Bündel steuerlicher Subziele, deren bedeutendste die Steuerbarwertminimierung und die Zulagenmaximierung sind, bei denen aber auch die internationale Steuerpolitik, insbesondere in bezug auf die Auswirkungen auf Kapitalim- und -exporte

---

[18] Die Betrachtung von Partialmodellen der Steuerpolitik ist von *Deppe* als „Steuerzusatz" bezeichnet worden, *Lück*, Lexikon, 1990, Stichwort „Betriebswirtschaftliche Steuerlehre", S. 160. Der von *Rödder*, Gestaltungssuche, 1991, S. 5, verwendete Begriff agierender Steuerplanung erscheint jedoch treffender. Solche Partial-Entscheidungsmodelle existieren unabhängig vom Autonomiegrad der jeweiligen Steuerteilpolitik. Der Begriff „Steuereinbau" soll die Verwertung fixierter steuerlicher Informationen in Entscheidungsmodellen nicht-steuerlicher Teilpolitiken bezeichnen. In der Terminologie *Rödders* entspricht dies der reagierenden Steuerplanung.

[19] Vgl. stellvertretend die Arbeit von *Bogen*, Steuerliche Zielvorstellungen, 1996, insbes.S. 199f., die sich schwerpunktmäßig mit diesem Thema auseinandersetzt.

[20] Vgl. *Müller-Kröncke*, Steuerbilanzpolitik, 1974, S. 89; *Heinhold*, Steuerplanung, 1979, S. 38.

[21] Vgl. *Schneeloch*, Betriebliche Steuerpolitik, 1994, S. 41f.; *Schult*, Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, 1996, S. 389f.; *Eigenstetter*, Entscheidungsmodelle, 1997, S. 78.

[22] Vgl. *Bogen*, Steuerliche Zielvorstellungen, 1996, S. 126; die Steueraufwandminimierung wird auch vielfach als komplementär zur Steuerbarwertminimierung beurteilt, vgl. *Rödder*, Gestaltungssuche, 1991, S. 53, m.w.N.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

eine Rolle spielt.[23] Dabei ist zu berücksichtigen, daß wenigstens im Verlustfall die Handelsbilanzpolitik Vorrang vor der Steuerbilanzpolitik genießt, obwohl bei den meisten der von *Hebig* befragten Unternehmungen steuerbilanzielle Motive die Handelsbilanz zu dominieren scheinen. Ausschüttungsorientierte Überlegungen dagegen waren bei dieser Untersuchung von untergeordneter Bedeutung. Das steuerliche Risiko findet bei der Vorgehensweise der Steuerabteilungen Beachtung. Kurzfristige steuerliche Subziele sind höherrangig als langfristige.[24]

II. Dependente Steuerpolitik

Das steuerliche Subziel bei dependenter Steuerpolitik ist eine Optimierung der durchschnittlichen Gesamt-Steuerbelastung der Unternehmung oder des Konzerns.[25] Es ist ein neben nicht-steuerlichen Kriterien gleichrangig oder nachgeordnet bestehendes Entscheidungskriterium. Im ersten Fall soll im folgenden von interdependenter, im zweiten Fall von strikt dependenter Steuerpolitik gesprochen werden. Das steuerliche Subziel, die durchschnittliche Gesamt-Steuerbelastung zu optimieren, gilt sowohl bei Entscheidungen, die eine relativ eigenständige Präsentation der Steuerwirkungen in der Ergebnismatrix erfordern, als auch bei Planungsbereichen, die mit einer Integration der steuerlichen Wirkungen in die betriebswirtschaftlichen Berechnungen arbeiten und die Steuerwirkungen damit nicht mehr explizit als Entscheidungskriterium auftauchen.

Bei Unternehmungen mit eigenem internem Spezialwissen besteht bezüglich der Standortplanung dieses steuerliche Subziel, die Gesamtbelastung der Unternehmung zu minimieren. Dabei werden insbesondere im internationalen Bereich auch externe Spezialisten eingesetzt. Im nationalen Bereich erfolgt eine Steuerplanung unter besonderer Berücksichtigung von Zulagen. Hier existiert ein steuerliches Subziel „Zulagenmaximierung". Das gilt auch für die Investitionsplanung, denn in den Ergebnissen von *Wittmann* zeigt sich, daß Investitionszulagen eine weit häufigere Berücksichtigung in den Investitionsrechenverfahren finden als z.B. Abschreibungen.[26] Daraus läßt sich folgern, daß die Zulagenmaximierung als steuerliches Subziel von den befragten Unternehmungen wohl nicht explizit benannt wird, aber intuitiv eine gewisse Be-

---

[23] Vgl. *Hebig*, Steuerabteilung, 1984, S. 336f., S. 62, S. 83, S. 85.

[24] Vgl. *Hebig*, Steuerabteilung, 1984, S. 81, S. 251, S. 336f., S. 62, S. 259.

[25] Vgl. schon früh *Erichsen*, Steuerplanung, 1968, S. 384.

[26] Vgl. *Wittmann*, Investitionsentscheidungen, 1986, S. 215.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

deutung zu haben scheint. Es zeigt sich jedoch, daß bei zwei Dritteln steuerliche Aspekte außerhalb der Investitionsrechnung keinerlei Beachtung finden.[27] Steuerrechtsänderungen dagegen, insbesondere Investitionserleichterungen, werden von dem verbleibenden Drittel beachtet.

Bei etlichen Unternehmungen allerdings erfolgt keine explizite Definition steuerlicher Subziele. Auch bei Unternehmungen mit eigenen Steuerabteilungen wird ein zu geringer Anteil des Überdenkens und der Definition steuerlicher Subziele bemängelt. Oft scheinen Steuern nur intuitiv, d.h. nicht systematisch, oder nur von Fall zu Fall in die Planung der Unternehmungen Eingang zu finden.

Die Stellung, die die steuerlichen Subziele im Verhältnis zu den übrigen Unternehmungszielen einnehmen, scheint von verschiedenen persönlichen Faktoren abhängig zu sein: z.B. von der Ausbildung der Entscheidungsträger oder von der Unabhängigkeit und Kontrolle oder von der persönlichen Betroffenheit.

B. Steuerliche Alternativengenerierung

I. Theoretische Forderungen

Die größte Notwendigkeit zu steuerlich orientierter Alternativengenerierung im Bereich der Sachverhaltsgestaltungen weisen die interdependenten Steuerteilpolitiken[28] auf.[29] Das Steuerrecht ist bei der Entwicklung von Gestaltungsalternativen nicht als Umwelt*datum*, sondern in vielen Fällen als ungewiß anzusehen.[30] Es bedarf aufgrund seiner Komplexität und Ungewißheit einer eingehenden Analyse, in die Prognosen über zukünftige Entwicklung aufzunehmen sind.[31]

Ausgelöst wird die Alternativengenerierung in einer Phase der Problemerkennung, die mit der Formulierung eines Zielplans endet. An eine detaillierte

---

[27] Vgl. *Wittmann*, Investitionsentscheidungen, 1986, S. 217, S. 240; dies zeigt sich auch in dem Ergebnis, die Verteilung steuerlicher Kenntnisse bei wichtigeren Investitionsentscheidungen sei eher zufällig.

[28] Interdependente Steuerteilpolitiken fallen unter die Steuerpolitik im weiteren Sinne; vgl. *Schult*, Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, 1996, S. 11f.

[29] Zur gesamten Problematik der Alternativengenerierung vgl. die Arbeit von *Rödder*, Gestaltungssuche, 1991, insbes. S. 10.

[30] Vgl. *Schlager*, Risikopolitik, 1979, S. 330.

[31] Vgl. *Schlager*, Risikopolitik, 1979, S. 361—365.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

Problemanalyse, die zu einem Gestaltungsauftrag führt,[32] schließt sich die aus Ideenfindung und Ideenvorselektion bestehende Suchphase an.[33] .

Die Ermittlung von Steuerbelastungsmodulen[34] und die Durchführung von Sensitivitätsanalysen, die Aufschluß darüber geben, welche steuerlichen Ergebnisveränderungen noch tolerierbare Abweichungen von den nichtsteuerlichen, ceteris paribus festgehaltenen Entscheidungsprämissen erbringen würden, können zu einer systematischen Ideenfindung beitragen. Diese setzt am Besteuerungsvorgang an, der sich in fünf Phasen zerlegen läßt, wie Abb. 2 verdeutlicht.

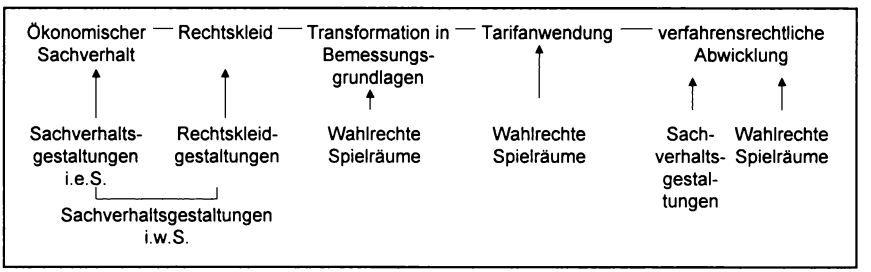


Abb. 2: Phasen des Besteuerungsvorgangs
(Quelle: *Rödder*, steuerliche Gestaltungsfindung, 1988, S. 6)

Die Nutzbarmachung der Eigenschaften und Regelungslücken des Steuersystems zur Auffindung konkreter Gestaltungsalternativen setzt am Einsatz heuristischer Verfahren, der Nutzung tiefgreifender Kenntnisse eines gegebenen Rechtszustands und der Einarbeitung gegebener und der Vorwegnahme möglicher, steuerrechtlicher Änderungen in der laufenden Planung an. Erforderlich ist die Fähigkeit, steuerrechtliche Regelungen untereinander und mit dem Sachverhalt bzw. mit denkbaren Sachverhalten, die dasselbe Ziel erreichen, schnellstmöglich verknüpfen und neue Informationen schnell in dieses „Netzwerk" integrieren zu können.[35] Um dies stärker zu systematisieren,

---

[32] Vgl. *Rödder*, Gestaltungssuche, 1991, S. 10, S. 169; dazu benötigt man erstens einen „Impuls aus dem ökonomischen oder steuerlichen Planungsbereich" und einen „materiellen Gestaltungsanreiz", d.h. eine Lösungsmöglichkeit.

[33] Vgl. *Rödder*, steuerliche Gestaltungsfindung, 1988, S. 8.

[34] Vgl. den Ansatz bei *Kröner*, steuerliche Partialplanungen, 1984, S. 1409; das Vorgehen könnte der von *Rödder*, Gestaltungssuche, 1991, S. 121, vorgeschlagenen Aufspaltung des Problems in Teilprobleme entsprechen.

[35] Ähnlich *Schlager*, Risikopolitik, 1979, S. 366f.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

wurden in jüngerer Zeit verschiedene Ansätze zum Einsatz von Expertensystemen für die Steuerberatung/Steuerplanung vorgestellt.[36]

Eine Analyse der Gestaltungsmittel anhand der Steuerwirkungen, des Autonomie-, Sicherheits- und Flexibilitätsgrades[37] ermöglicht es, die Alternativengenerierung weitestgehend an die nicht-steuerlichen Zielsetzungen und die Risikoneigung der Entscheidungsträger anzupassen. Die Risikoneigung bezieht sich insbesondere auf den Sicherheitsgrad der Gestaltung. Hiermit kann die eingrenzbare, steuerliche Ungewißheit eingestuft werden, die sich aus einer unklaren Rechtslage ergibt.[38]

Die Reversibilität nimmt Rücksicht auf die Existenz nicht-eingrenzbarer Ungewißheiten, die aus plötzlichen Änderungen der Rechtsprechung oder aus Gesetzesänderungen resultieren. Die weitgehende Verwendung reversibler Gestaltungsmittel entspricht dem Konzept elastischer Planung. Durch die Berücksichtigung in der Zukunft zugehender, zusätzlicher Informationen schon in der Ausgangssituation wird eine flexible Planung realisiert.[39] Solche Informationen können z.B. ein neu ergangenes BFH-Urteils oder die Verabschiedung eines Gesetzes sein, die je nach Ausfall zu unterschiedlichen weiteren Entscheidungen führen. Eine flexible Planung ist jedoch durch die Erfüllung der obigen Anforderungen an die Gestaltungsmittel allein noch nicht gewährleistet.

Die Alternativengenerierung soll daher die Möglichkeit zu flexibler und elastischer Planung weitestgehend eröffnen.[40] Dazu sind Strategien zur Beschaf-

---

[36] Vgl. *Schramm*, Ungewißheitsanalyse, 1989, S. 319—362; *Herzig*, Expertensysteme, 1991, S. 49—54.

[37] Vgl. *Rödder*, Gestaltungssuche, 1991, S. 66—83 zur geeigneten Darstellungsform, S. 83—86 zum Autonomiegrad, S. 86—91 zum Sicherheitsgrad, S. 91—94 zum Flexibilitätsgrad.

[38] Vgl. *Schlager*, Risikopolitik, 1979, S. 341; damit ist statische, quantifizierbare sowie extensional eingrenzbare Ungewißheit im Sinne von *Voß*, Ungewißheit, 1992, S. 51, S. 53, angesprochen; vgl. auch *Schramm*, Ungewißheitsanalyse, 1989, S. 107-108; allerdings fällt die von ihm angesprochene Auswirkung betriebswirtschaftlicher Ungewißheiten auf die Steuerbelastung nicht hierunter.

[39] Flexible Planung meint die simultane Entscheidung über gegenwärtige und zukünftige Aktionen unter Berücksichtigung von „Eventualentscheidungen für alle möglichen Umweltentwicklungen", betrifft also nur das Planungsverfahren. Elastische Planung dagegen bezeichnet ein Aktionsprogramm, das bei Eintritt bestimmter Umweltsituationen noch angepaßt werden kann"; vgl. *Hax/Laux*, Flexible Planung, 1972, S. 319f., S. 322—324; zur elastischen Planung vgl. auch *Eisenach*, Steuerplanung, 1974, S. 76—80.

[40] Von Interesse für die Steuerpolitik sollte das von *Schneeweiß/Kühn*, Flexibilität, 1990, S. 384f., dargestellte Flexibilitätsmaß für Planungen sein. Die bisher angeführten Beiträge arbeiten jedoch nicht damit. Vielmehr werden mögliche Strategien konkret beschrieben und verbal beurteilt. Die Anwendung eines mathematisch exakt definierten Gütemaßes für eine Planung scheitert ebenso wie der von *Rollig*, Steuerpolitik, 1980, S. 297—303, vorgeschlagene Weg zur Ermittlung

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

fung zusätzlicher Informationen in der Gegenwart oder in der möglichst nahen Zukunft erforderlich.[41] Das den erarbeiteten Alternativen innewohnende Risiko sollte den Entscheidungsträgern bei der Vorlage der Alternativen in Höhe und Eintrittswahrscheinlichkeit offengelegt werden.[42]

Die theoretischen Forderungen im Bereich der steuerlichen Alternativengenerierung beziehen sich auf die Vorgehensweise. Sie erfordern das Vorliegen von Expertenwissen und die Nutzbarmachung mit Hilfe von Kreativitätstechniken sowie ein angepaßtes Informationssystem.

II. Empirische Ergebnisse

Auf die Ressourcen, die für die Alternativengenerierung zur Verfügung stehen, kann aus der von *Hebig* durchgeführten Untersuchung nur indirekt geschlossen werden: Er stellt fest, daß die Unternehmungen der Vorbereitung von Betriebsprüfungen die höchste Priorität einräumen.[43]

Es läßt sich insgesamt eine Tendenz verzeichnen, zur Informationsbeschaffung in nicht aus eigenem Wissen beherrschten Feldern auf externe Spezialisten zurückzugreifen. Zudem scheint der internen, informellen Kommunikation eine gewisse Bedeutung zuzukommen. Die aus dem innerhalb der Unternehmungen bestehenden Beratungsbedarf resultierenden Aufgaben von Steuerabteilungen fordern von den steuerlichen Entscheidungsträgern ein innovatives Verhalten.[44] Auf die systematische Anwendung von Kreativitätstechniken oder auch nur auf ein Bewußtsein zur Generierung innovativer steuerlicher Handlungsalternativen läßt dies allerdings nicht schließen.

---

des Werts einer Informationsbeschaffung über den Vergleich der Entscheidungsmatrizen vor und nach Informationsnutzen und Informationskosten an dem massiven Bewertungsproblem. Während dies bei Strategien zur Reduktion eingrenzbarer Ungewißheit eine wenn auch aufwendige, so doch durchführbare Möglichkeit der Nutzen- und Qualitätsbeurteilung ist, so müssen die Verfahren bei uneingrenzbaren Ungewißheiten am Bewertungsproblem scheitern.

[41] Vgl. *Schlager*, Risikopolitik, 1979, S. 347.

[42] Vgl. *Schlager*, Risikopolitik, 1979, S. 342, S. 346; entgegen anderer Meinungen, z.B. *Rollig*, Steuerpolitik, 1980, S. 238—247, der den Erfolg oder Mißerfolg steuerlicher Strategien als Risiko der Träger der Steuerpolitik betrachtet und implizit nur die Vorlage von kompakten Lösungsvorschlägen zur Entscheidung befürwortet, da er mit Entscheidungsmodellen für die Steuerpolitik arbeitet.

[43] Vgl. *Hebig*, Steuerabteilung, 1984, S. 340.

[44] Vgl. *Hebig*, Steuerabteilung, 1984, S. 203.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

C. Erwartungsbildung und Prognoseproblem

Der Gewinnung, Selektion und Umsetzung steuerlicher Informationen wird im Rahmen der Aufgaben der Steuerabteilungen der von *Hebig* untersuchten Unternehmungen eine hohe Bedeutung beigemessen.[45]

Der Planungshorizont erstreckt sich schwerpunktmäßig auf 1, 2 oder 5 Jahre,[46] Komplexität und Änderungsgeschwindigkeit des Steuerrechts führen jedoch zu einer Verkürzung des Planungshorizontes.[47]

I. Informationsbeschaffung

Zukunftsungewißheiten können in steuerrechtlichen oder ökonomischen Veränderungen bestehen. Es sind also sowohl steuerlich relevante Informationen über Sachverhalte als auch steuerrechtliche Informationen zu beschaffen.

1. Beschaffung steuerlich relevanter Sachverhaltsinformationen und Informationsweitergabe

Die nicht-steuerliche Dimension der Ungewißheit versucht man mittels verschiedener Vorschläge zur organisatorischen Einbettung der Steuerplanung und zur Ausgestaltung des innerbetrieblichen Informationssystems einzugrenzen.[48]

Interne Informationsbeschaffung erfolgt nach den empirischen Ergebnisse am besten in persönlichen Gesprächen, aus Gesprächsprotokollen, Vertragsentwürfen und Geschäftsführungsbeschlüssen. Betriebswirtschaftliche Auswertungen werden weit weniger häufig herangezogen.[49] *Wittmann* dagegen stellt Unterschiede in der Verwendung von Investitionsrechenverfahren zwischen manager- und eigentümerdominierten Unternehmungen fest[50] und konstatiert

---

[45] Vgl. *Hebig*, Steuerabteilung, 1984, S. 228.

[46] Vgl. *Hebig*, Steuerabteilung, 1984, S. 341; zum theoretischen Anspruch an den Planungshorizont vgl. z.B. *Eisenach*, Steuerplanung, 1974, S. 80—82.

[47] Vgl. *Hebig*, Steuerabteilung, 1984, S. 259.

[48] Vgl. *Rollig*, Steuerpolitik, 1980, S. 288—290; auch *Disselkamp*, Steueroptimierung, 1995, S. 312.

[49] Vgl. *Hebig*, Steuerabteilung, 1984, S. 229, S. 236.

[50] Vgl. *Wittmann*, Investitionsentscheidungen, 1986, S. 322, S. 205, S. 208f.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

ein Erfordernis zur Verdichtung von Informationen.[51] Er ermittelt einen Vollständigkeitsgrad der Informationsübermittlung, der sich an der organisatorischen Verankerung eines wechselseitigen Informationsaustauschs orientiert und stellt fest, daß weniger als 5% der von ihm befragten Unternehmungen über ein vollständiges Informationssystem verfügen, über die Hälfte dagegen einen nur geringen Vollständigkeitsgrad ihres Informationssystems aufweisen. Die Unternehmungen mittlerer Größe zeigen dabei die größte Abweichung von der Gesamtverteilung.[52]

Die Weitergabe steuerlicher Informationen erfordert nach den Angaben der von *Hebig* befragten Unternehmungen eine spezifische Aufbereitung. Sie erfolgt am besten im Gespräch, das die besten Voraussetzungen zum Ausspielen faktischer Macht und Fachkompetenz bietet.[53]

2. Beschaffung steuerrechtlicher Informationen

Die Unsicherheit der steuerlichen Behandlung von Gestaltungen kann durch Prognosen eingegrenzt werden.[54] Eine einfache Berücksichtigung der Zukunftsungewißheit kann durch Sicherheitszu- und -abschläge auf einfache Schätzungen erfolgen.[55] Durch ein steuerliches Informationssystem, das zu einer Veränderung der Eintrittswahrscheinlichkeiten von Steuerwirkungen beiträgt, können die Prognosen aber auch an veränderte Eintrittswahrscheinlichkeiten alternativer steuerlicher Rechtssetzung und -anwendung angepaßt werden.[56] Die Wahrscheinlichkeitsbildung kann auf der Basis steuerrechtlicher Analysen erfolgen, die ggf. durch die Beiziehung von Expertisen noch verfeinert werden können.[57]

---

[51] Vgl. *Wittmann*, Investitionsentscheidungen, 1986, S. 193.

[52] Vgl. *Wittmann*, Investitionsentscheidungen, 1986, S. 168—181.

[53] Vgl. *Hebig*, Steuerabteilung, 1984, S. 232, 237.

[54] Vgl. *Schlager*, Risikopolitik, 1979, S. 353—365; *Rose*, Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, 1992, S. 281f.

[55] Vgl. *Rose*, Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, 1992, S. 382.

[56] Damit handelt es sich um ein unvollkommenes Informationssystem im Sinne der präskriptiven Entscheidungstheorie. *Rollig* hat gezeigt, daß die Träger der Steuerpolitik in der Regel über ein solches verfügen; vgl. *Rollig*, Steuerpolitik, 1980, S. 59—118.

[57] Zur Bedeutung der Erfahrung von Experten für die Erstellung von Prognosen und für die Nutzung verfügbarer Informationen vgl. *Schlager*, Risikopolitik, 1979, S. 337—340, S. 361; vgl. weiter *Rollig*, Steuerpolitik, 1980, S. 254f.; *Rose*, Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, 1992, S. 382.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

Die genaueste Methode ist jedoch die Erstellung ganzer Szenarios, die qualitative und quantitative Aspekte beinhalten.[58]

Eine Absicherung der Planung durch eindeutige Prognosen[59] kann durch Einholung von Auskünften bei der Finanzverwaltung erreicht werden.[60] Sie fallen ebenso in den Aufgabenkomplex steuerlich motivierter Außenbeziehungen,[61] wie einzelne Elemente von Frühwarnsystemen, wie etwa dem Konzept schwacher Signale. Dies soll eine möglichst frühzeitige Berücksichtigung möglicher künftiger Steuerrechtsänderungen ermöglichen.[62] In diesem Zusammenhang wird die Informationsbeschaffung über Zeitschriften, insbesondere über Artikel bedeutsamer Meinungsbildner wie BFH-Richtern oder Professoren[63], über Bundestags- und Bundesratsdrucksachen, über die Verfolgung der politischen Meinungsbildung und über die Verbände sowie die Nutzung persönlicher Kontakte zu Politikern und Finanzverwaltung angeführt.[64]

Letzterer versucht man durch Mitarbeit in Verbänden und Ausschüssen, Vortragstätigkeiten und Kontakte zu Hochschulen gerecht zu werden.[65] Externe Beratung wird nur in Spezialfällen in Anspruch genommen.[66] Die Untersuchung von *Wittmann* ergab, daß externe Beratung insbesondere von Eigentümer- und kleineren Unternehmungen eingesetzt wird.[67] Allerdings trifft diese Feststellung nicht auf die Informationsbeschaffung für Investitionsentscheidungen zu. *Wittmann* sieht in der Arbeitsauslastung der steuerberatenden Berufe mit Deklarations- und Buchhaltungsarbeiten eine Begründung hierfür.[68]

---

[58] Vgl. *Rose*, Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, 1992, S. 382, *Voß*, Ungewißheit, 1992, S. 152f.

[59] Dies entspricht vollständiger Information im Sinne entscheidungstheoretischer Begriffsbildung.

[60] Dabei handelt es sich um Auskünfte und insbesondere um Verbindliche Zusagen, die Rechtsbindung entfalten; vgl. *Voß*, Ungewißheit, 1992, S. 131—143; *Rollig*, Steuerpolitik, 1980, S. 262—280.

[61] *Geertman*, Steuerpolitik, 1958, S. 32.

[62] Vgl. *Voß*, Ungewißheit, 1992, S. 151f.; *Schramm*, Ungewißheitsanalyse, 1989, S. 200—214.

[63] Vgl. *Schramm*, Ungewißheitsanalyse, 1989, S. 201—204.

[64] Vgl. *Schlager*, Risikopolitik, 1979, S. 353f.; *Rollig*, Steuerpolitik, 1980, S. 281—285.

[65] Vgl. *Hebig*, Steuerabteilung, 1984, S. 205, S. 234.

[66] Vgl. *Hebig*, Steuerabteilung, 1984, S. 247, S. 274, S. 342f.

[67] Vgl. *Wittmann*, Investitionsentscheidungen, 1986, S. 321, S. 157—159.

[68] Vgl. *Wittmann*, Investitionsentscheidungen, 1986, S. 159—161.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

Während *Hebig* konstatieren kann, daß Anregungsinformationen von den Steuerabteilungen zu Entscheidungen führen,[69] stellt *Wittmann* fest, daß auf die aus steuerlichen Gründen angeregten Entscheidungen nur ein äußerst geringer Teil entfällt. Weiterhin ergibt sich in seiner Untersuchung, daß Anregungsinformationen kaum von externen Beratern kommen.[70]

II. Verarbeitung von steuerrechtlichen und nicht-steuerlichen Sachverhaltsinformationen

Im Bereich der Steuerbilanzpolitik soll mit Optimierungsmodellen, denen das Ziel der Steuerbarwertminimierung zugrunde liegt, gearbeitet werden.

Bei dependenten Steuerteilpolitiken sollen die steuerlichen Faktoren so aufbereitet werden, daß sie schnell und übersichtlich im Zusammenhang mit den übrigen, nicht-steuerlichen Entscheidungskriterien vom steuerunkundigen Entscheidungsträger weiterverarbeitet werden können. Möglichst genaue Quantifizierungen der Steuerwirkungen, etwa mit Hilfe von Teilsteuersätzen oder taxographischen Darstellungen, sind dabei wünschenswert.[71]

Für die Investitionsplanung, die mit einer Integration der steuerlichen Wirkungen in die betriebswirtschaftlichen Berechnungen arbeitet, werden nur das Kapitalwert- oder Endwertmodell oder der vollständige Finanzplan zur Berücksichtigung von Steuern als geeignet betrachtet.[72]

Inwieweit Optimierungsmodelle mit einer steuerbarwertminimierenden Zielfunktion Verwendung finden, geht aus den vorliegenden empirischen Ergebnissen nicht hervor. Da die Steuerbarwertminimierung lediglich von großen Unternehmungen mit eigenen Steuerabteilungen als steuerliches Subziel angeführt wird, kann wohl davon ausgegangen werden, daß solche Modelle nur in den seltensten Fällen zum Einsatz kommen.

Die von *Hebig* untersuchten Unternehmungen arbeiten zu 90% mit verbaler Steuerrechtsnormenselektion, außerdem mit veranlagungskonformen, rechtsformbezogenen Steuerbelastungsvergleichen, also Veranlagungssimulationen und Faustregeln. Grobe Schätzungen und Faustregeln machen auch bei den in der eigenen Erhebung befragten Unternehmungen den weitaus größten Teil der Verfahren zur Steuerberücksichtigung aus. Bei der Teilsteuerrechnung be-

---

[69] Vgl. *Hebig*, Steuerabteilung, 1984, S. 125.

[70] Vgl. *Wittmann*, Investitionsentscheidungen, 1986, S. 182—191, insbes. S. 188.

[71] Vgl. oben, Teil II, Kapitel 1 A., S. 55.

[72] Vgl. *Heinhold*, Unternehmensbesteuerung Bd. 3, 1996, S. 25f.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

steht bei den von *Hebig* untersuchten Unternehmungen ein Problem der Nachvollziehbarkeit. Sie wird fast nicht angewandt.[73] Dasselbe gilt in den von *Wittmann* untersuchten Unternehmungen.[74] Als mögliche Gründe für die fehlende oder seltene Anwendung exakt quantifizierender Verfahren führt *Hebig* das Sicherheitsstreben der steuerlichen Entscheidungsträger und das Bedürfnis nach schneller Information an. Weiterhin vermutet er im Ausbildungsstand der Befragten eine Ursache für die Nichtanwendung modernerer Verfahren. Im Vergleich zu einer von Experten erarbeiteten Ideal-Steuerabteilung ist die steuerökonomische Analyse in den von *Hebig* untersuchten Unternehmungen unterrepräsentiert.[75]

Die Untersuchung von *Wittmann* befaßte sich explizit mit Investitionsentscheidungen. Damit stand natürlich die steuerökonomische Analyse im Vordergrund. Er kommt zu der Feststellung, daß zwischen manager- und eigentümerdominierten Unternehmungen signifikante Unterschiede in der Verwendung dynamischer Investitionsrechenverfahren und der Berücksichtigung exakter Abschreibungen in Investitionsrechenverfahren existieren.[76]

III. Steuerliches Informationssystem

Das steuerliche Informationssystem soll im Bereich der Informationsgewinnung die steuerliche Ungewißheit nach Möglichkeit beseitigen. Dazu wird der Einsatz von Frühwarnsystemen empfohlen, der Kontakt zu oder die Mitarbeit in Verbänden und Ausschüssen sowie der Politik, die Verfolgung der Meinungsäußerungen wichtiger Persönlichkeiten wie z.B. BFH-Richtern, in steuerlichen Fachzeitschriften.[77] Von großen Unternehmungen, die insbesondere über eigene Steuerabteilungen verfügen, werden diese Mittel eingesetzt. Insbesondere die Mitarbeit in Verbänden und Ausschüssen dient der Information — und auch des größtmöglichen Einflusses auf die steuerliche Rechtsentwicklung. Kleineren Unternehmungen sind diese Mittel versperrt. Sie verlassen sich häufig auf den steuerlichen Berater und die Lektüre von Fachzeitschriften.[78]

---

[73] Vgl. *Hebig*, Steuerabteilung, 1984, S. 337, S. 240—243.

[74] Vgl. *Wittmann*, Investitionsentscheidungen, 1986, S. 212.

[75] Vgl. *Hebig*, Steuerabteilung, 1984, S. 241f., S. 243, S. 225.

[76] Vgl. *Wittmann*, Investitionsentscheidungen, 1986, S. 322, S. 205, S. 208f.

[77] Vgl. oben, S. 66.

[78] Vgl. *Hebig*, Steuerabteilung, 1984, S. 233f.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

Die Intensität und Genauigkeit von Informationsbeschaffung und Prognose ist ein Vorentscheidungsproblem, in dessen Zielsystem die Risikopräferenz der Träger der Steuerpolitik einfließt.[79] Inwieweit der zur Beschaffung von Informationen notwendige Aufwand gerechtfertigt ist, ist allerdings schwer zu bestimmen. Der Vorschlag, den Wert einer Informationsbeschaffung über den Vergleich der Entscheidungsmatrizen der Sachprobleme vor und nach Informationsnutzen und -kosten zu ermitteln,[80] weist verschiedene Probleme auf: Erstens ist nicht jedes steuerpolitische Problem ein vollständiges Entscheidungsproblem. Zweitens ist die Abgrenzung des betrachteten Problems und seiner Wirkungen schwierig, denn korrekterweise sind auch Auswirkungen auf andere Teilpolitiken einzubeziehen.[81]

Einfluß auf die Informationsbeschaffung haben bei den von *Hebig* befragten Unternehmungen insbesondere das Gewicht einer Einzelentscheidung für die Unternehmung, die Dringlichkeit der Entscheidung und die Kosten der Informationserhebung. Bei der Beurteilung und Ausrichtung des Informationssystems stehen die Schnelligkeit der Informationsgewinnung, die aufgabenorientierte und kurzfristige Problemlösung[82] eindeutig im Vordergrund. Die Untersuchung von *Wittmann* zeigt hier eine Orientierung der steuerlichen Informationsbeschaffung an den Personen, die sie durchführen, da seiner Erhebung nicht ausschließlich über Steuerabteilungen verfügende Unternehmungen zugrunde liegen. Die bedeutendste Rolle bei der steuerlichen Informationsbeschaffung spielt bei den von ihm untersuchten Unternehmungen die Unternehmungsleitung, d.h. das Middle und Top Management. Steuerliche Spezialisten werden seltener eingesetzt, und auch die Delegation steuerlicher Informationsbeschaffung ist bei den managerdominierten Unternehmungen ausgeprägter als bei den eigentümerdominierten. *Wittmann* stellt fest, daß der Vollständigkeitsgrad der steuerlichen Informationsbeschaffung mit der Unternehmungsgröße zunimmt und sich signifikant zwischen Eigentümer- und Managerunternehmen unterscheidet.[83]

---

[79] Vgl. *Rollig*, Steuerpolitik, 1980, S. 227—237.

[80] Vgl. *Rollig*, Steuerpolitik, 1980, S. 295—303.

[81] Z.B. in Form von Nebenkosten, Liquiditäts- und Zinswirkungen; vgl. *Schlager*, Risikopolitik, 1979, S. 342.

[82] Vgl. *Hebig*, Steuerabteilung, 1984, S. 231, S. 337, S. 61.

[83] Vgl. *Wittmann*, Investitionsentscheidungen, 1986, S. 139—142, S. 149f.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

D. Alternativenbewertung

Die Bewertung der Alternativen soll anhand des definierten Zielsystems der Unternehmung erfolgen. Die Steuerabteilungen der von *Hebig* befragten Unternehmungen sehen das steuerliche Argument bei der Alternativenbewertung ausreichend vertreten. Sie konstatieren einen mittleren, zufriedenstellenden Einfluß in den Planungsbereichen Organisation, Finanzplanung und Investition. Keine oder nur geringe Einwirkungen hat die Steuerplanung dagegen auf die Beschaffungs-, Produktions-, Absatz-, Personal- und F+E-Planung. Es wird konstatiert, „steuerliche Entscheidungen knüpfen meist an einer Gewichtung von Sachverhalten an".[84]

Wittmann stellt fest, daß es bei mehr als einem Drittel der von ihm untersuchten Unternehmungen keinerlei organisatorische Vorkehrungen gibt, Steuern in der Beurteilungsphase von Investitionsentscheidungen zu berücksichtigen.[85] Hervorzuheben ist die Feststellung, Steuern würden argumentativ eingesetzt, also nicht allein entsprechend ihrer tatsächlichen Sachwirkung im Kontext der übrigen Unternehmungsziele. Weiterhin konstatiert er, daß ein „Deckungsbeitragsdenken" der Einbeziehung von Steuern in unternehmerische Entscheidungen entgegenstehen kann.[86]

Nach den empirischen Untersuchungen ist ein argumentativer Einsatz der Steuerwirkungen zur Interessendurchsetzung zu verzeichnen. Expertenmacht scheint gegenüber steuerunkundigen Entscheidungsträgern zu einer Überbetonung steuerlicher Apekte zu führen.

Eine Neubewertung von Alternativen, die in einer Revision der Entscheidung mündet, wird bei den von *Hebig* untersuchten Unternehmungen aufgrund steuerlicher Änderungen nur bei gravierenden Auswirkungen durchgeführt, meistens dann, wenn Änderungen in Förderbereichen eintreten (wie z.B. Investitionszulagen oder Abschreibungsmodalitäten).[87]

---

[84] Vgl. *Hebig*, Steuerabteilung, 1984, S. 338, S. 101, S. 107, S. 108, S. 251.

[85] Vgl. *Wittmann*, Investitionsentscheidungen, 1986, S. 220.

[86] Vgl. *Hebig*, Steuerabteilung, 1984, S. 116, S. 118.

[87] Vgl. *Hebig*, Steuerabteilung, 1984, S. 118f.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

E. Umsetzung der Steuerplanung in Unternehmen mit und ohne eigene Steuerabteilungen

Besteht keine Identität der Träger der Steuerpolitik mit den Trägern der Unternehmungspolitik, so liegen mehrere für die Steuerpolitik relevante Zielsysteme vor: Die persönlichen Ziele der Träger der Steuerpolitik können auf die verfolgten steuerpolitischen Ziele abfärben, es kann Unklarheit über die Ziele der Träger der Unternehmungspolitik bestehen, aus denen unter Heranziehung der persönlichen Erwartungen der Träger der Steuerpolitik steuerpolitische Ziele abgeleitet werden.[88] Es zeigt sich empirisch, daß steuerliche Aspekte als Argumente zur Durchsetzung anderer Zwecke eingesetzt, also nicht immer in Abhängigkeit von ihrer tatsächlichen Bedeutung für den Gesamtzusammenhang gewürdigt werden.[89]

Intensität, Genauigkeit der Beschaffung und Aufbereitung steuerlicher Informationen ist von der zeitlichen Kapazität, aber auch vom Kenntnisstand der Träger der Steuerpolitik abhängig.[90] *Hebig* greift den Fakt auf, daß in der Stellung der Steuerabteilungen in Unternehmungen Expertenmacht liegt, die ggf. zum Einsatz kommt.[91] Auch *Wittmann* sieht aufgrund seiner Untersuchung die Gefahr einer Überbetonung steuerlicher Fakten durch die Entwicklung von Expertenmacht, wenn der Entscheidungsträger selbst über kein steuerliches Spezialwissen verfügt. Er vermutet, daß Unterschiede in der Berücksichtigung von fiskal- und lenkungspolitischen Maßnahmen auf die Einstellung gegenüber diesen Maßnahmen zurückzuführen seien.[92]

Für die optimale Einbindung der steuerlichen Erkenntnisse in die unternehmerischen Entscheidungs- und Planungsprozesse ist nach *Hebig* ein permanenter Informationsfluß zwischen Steuerabteilung und den übrigen Unternehmungsbereichen erforderlich, der jedoch überwiegend durch die Ausübung faktischer Macht und durch informelle Kenntnisse aufrechterhalten wird.[93] *Wittmann* mißt den steuerlichen Informationsgrad und stellt fest, daß dieser bei Einzelentscheidungen sehr viel schlechter ausfällt als bei Gruppenent-

---

[88] Zu dem Verhältnis der Zielsysteme vgl. *Rollig*, Steuerpolitik, 1980, S. 29—37, S. 314—316; *Hebig*, Steuerabteilung, 1984, S. 101.

[89] Vgl. *Hebig*, Steuerabteilung, 1984, S. 116.

[90] Vgl. *Schlager*, Risikopolitik, 1979, S. 333f., S. 337—340, S. 361.

[91] Vgl. *Hebig*, Steuerabteilung, 1984, S. 112f.

[92] Vgl. *Wittmann*, Investitionsentscheidungen, 1986, S. 233, S. 223.

[93] Vgl. *Hebig*, Steuerabteilung, 1984, S. 121.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

scheidungen, und bei Entscheidungen, die auf mehreren Ebenen getroffen werden, am besten ausfällt.[94]

Auch die Eigeninitiative der Steuerabteilung der von *Hebig* untersuchten Unternehmungen fördert den Informationsfluß, insbesondere bezüglich der Bereitstellung von Anregungsinformationen, da die Steuerabteilungen im Regelfall nur bei bedeutsamen „wirtschaftlichen und rechtlichen Vorgängen"[95] beigezogen werden. Die Integration der Steuerplanung in die Gesamtplanung wird nach den Ergebnissen von *Hebig* jedoch überwiegend durch emotionale und organisatorische Gründe, sowie das Vorherrschen eines an Deckungsbeiträgen orientierten Denkens behindert, obwohl Anfragen bei der Steuerabteilung auf der anderen Seite als Risiko reduzierende Maßnahmen begriffen werden. *Hebig* nennt einige konkrete Faktoren, die die Einbindung steuerlichen Spezialwissens in die Planung erschweren: so herrscht in den von *Hebig* befragten Unternehmungen aufgrund der Steuerungs- und Anreizsysteme ein kurzfristiges Denken bei den nicht-steuerlichen Entscheidungsträgern vor; weiterhin stellen steuerliche Aspekte einen zusätzlichen Faktor in einem ohnehin zwischen vielen Faktoren und Interessen zu bildenden Kompromiß dar. Darüber hinaus wird die Steuerabteilung als Trägerin des steuerlichen Spezialwissens mit einem Negativfaktor, nämlich der Steuerbelastung gleichgesetzt.[96] Bei den von *Hebig* befragten Unternehmungen wird die auf hoher organisatorischer Ebene angesiedelte Steuerabteilung als Teil eines Frühwarnsystems angesehen, obwohl der weit größte Teil ihrer Aufgaben betriebsprüfungsbezogen und daher vergangenheitsorientiert ist.[97] Auf derartige Faktoren geht die Untersuchung von *Wittmann* nicht ein. Er stellt lediglich fest, daß die Chance, daß steuerliche Aspekte in Investitionsentscheidungen berücksichtigt werden, in großen Unternehmungen höher ist als in mittleren und kleinen Unternehmungen.[98]

Wittmann macht eine frappierende, wichtige Feststellung: Die empirischen und theoretischen Befunde mit Hilfe des Kapitalwertmodells zur Wirkungsweise fiskalpolitischer Lenkungsmaßnahmen decken sich, obwohl das Modell von den untersuchten Unternehmungen kaum verwendet wird. Die Reaktionen auf fiskalpolitische Maßnahmen sind völlig unabhängig von der Berücksichtigung von Steuern in der Investitionsrechnung. Sie werden in erster Linie

---

[94] Vgl. *Wittmann*, Investitionsentscheidungen, 1986, S. 236, S. 238f, S. 242.

[95] Vgl. *Hebig*, Steuerabteilung, 1984, S. 122.

[96] Vgl. *Hebig*, Steuerabteilung, 1984, S. 125, S. 118, S. 127f., S. 129.

[97] Vgl. *Hebig*, Steuerabteilung, 1984, S. 131—149; S. 158, S. 217.

[98] Vgl. *Wittmann*, Investitionsentscheidungen, 1986, S. 244.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

durch den Dispositionsspielraum, die Branche und die Unternehmungsgröße bestimmt.[99]

Wo eigene Steuerabteilungen vorhanden sind, finden sich die von der Theorie empfohlene Stab-/Linien-Organisation und der Einsatz von Promotorenmodellen[100] in der Praxis wieder. Die Existenz einer Steuerabteilung ist jedoch von der Unternehmungsgröße abhängig, so daß nur wenige Unternehmungen über hauseigene, steuerliche Fachkompetenz verfügen. Die übrigen Unternehmungen greifen ausschließlich auf externe Berater zurück. Der Informationsfluß zwischen Unternehmung und externem Berater ist naturgemäß weniger intensiv als zwischen den internen Steuerabteilungen und den Fachabteilungen von großen Unternehmungen.

F. Notwendigkeit einer erneuten empirischen Untersuchung

Die Untersuchungen von *Wittmann* und *Hebig* zeigten verschiedene Abweichungen zwischen Anspruch und Realität der betrieblichen Steuerpolitik auf. Hervorzuheben ist die bedeutende Rolle steuerlicher Expertenmacht sowie informeller Kommunikation. Das steuerliche Argument wird zur Durchsetzung individueller Interessen eingesetzt, und steuerliche Informationen werden zur Absicherung von Entscheidungen eingeholt. Die Ergebnisse von *Wittmann*, daß Lenkungsmaßnahmen die erwarteten Anpassungshandlungen erzielen, obwohl sie in den Unternehmungen nicht mit Hilfe der rationalen, entscheidungsunterstützenden Instrumente ermittelt und bewertet werden, zeigen, daß Subjektivismen die steuerlichen Entscheidungen in den Unternehmungen offensichtlich erheblich beeinflussen.

Beide Untersuchungen basieren auf Primärerhebungen von 1980. *Hebig* untersucht ausschließlich Großunternehmen und geht dabei auf den Einsatz von Steuerabteilungen und von externer Steuerberatung ein. Wie die unternehmerischen Entscheidungsträger Steuern berücksichtigen, ist eine Randerscheinung seiner Erhebung. *Wittmann* wiederum untersucht ausschließlich Investitionsentscheidungen, und zwar in Unternehmungen mit mindestens 200 Beschäftigten.[101] Die Frage, wie Steuern in mittelständischen Unternehmungen

---

[99] Vgl. *Wittmann*, Investitionsentscheidungen, 1986, S. 281, S. 304, S. 312f.

[100] Vgl. dazu *Paulus*, steuerliche Entscheidungen, 1978, S. 236—294; *Rollig*, Steuerpolitik, 1980, S. 288—291; *Kröner*, steuerliche Partialplanungen, 1984, S. 1414f.; *Hebig*, Steuerabteilung, 1984, S. 137—149, gelangt nach einer Auswertung der Überlegungen insbesondere von *Paulus* zu entsprechenden Ergebnissen.

[101] Vgl. *Wittmann*, Investitionsentscheidungen, 1986, S. 78.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

berücksichtigt werden und insbesondere die Frage, wie Fehlentscheidungen zustande kommen bzw. wie trotz fehlender oder unzureichender Implementation steuerlicher Informationssysteme gute Entscheidungen getroffen werden, kann weder die Untersuchung von *Hebig* noch die Untersuchung von *Wittmann* beantworten.

Zwei Gesichtspunkte machen also die Durchführung einer neuerlichen Datenerhebung erforderlich:

1. ist zu klären, ob im Zeitraum zwischen 1980 und dem Beginn der Datenerhebung 1994 Fortschritte im steuerlich orientierten Ausbildungsstand in den Unternehmungen erzielt werden konnten.
2. ist nach Ansatzpunkten für die Erklärung unzureichenden oder übermäßigen Einsatzes steuerlicher Information in unternehmerischen Entscheidungen zu forschen, wobei insbesondere auf mittelständische Unternehmungen einzugehen ist, die aufgrund des progressiven Einkommensteuertarifs für ihre Inhaber oder Gesellschafter besonders viel Anreiz zur Steuergestaltung bieten.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

Kapitel 2

Konzeption

A. Einordnung der empirischen Untersuchung

Die vorliegende Erhebung dient zunächst der vorurteilsfreien Gewinnung aktueller, realistischer Daten über das tatsächliche Verhalten von Unternehme(r)n im Zusammenhang mit der Besteuerung. Es handelt sich damit um eine systematische Sammlung von Erfahrungswissen. Ihre Aufgabe ist die Gewinnung von Informationen über die Häufigkeit und Systematik der Berücksichtigung steuerlicher Argumente in unternehmerischen Entscheidungen sowie ihrer Koordination mit anderen Einflußfaktoren. Die Erhebung und Systematisierung dieser Daten steht in einem Entdeckungszusammenhang und dient der Hypothesengenerierung.

Da die Organisation von Entscheidungsprozessen[1] auch im steuerlichen Bereich schon mehrfach untersucht wurde,[2] richtet sich das Interesse dieser Untersuchung auf das System „individueller Entscheidungsträger".[3] Die Einflußfaktoren auf die Teile des Entscheidungsprozesses, die innerhalb dieses Systems stattfinden, sind nach außen nicht unmittelbar zu erkennen. Daher dienen die hier gewonnenen Daten vorwiegend der Generierung von Hypothesen über das Entstehen von Subjektivismen der Entscheidungsträger bei der Berücksichtigung steuerlicher Aspekte und über deren Einflüsse auf den Entscheidungsprozeß.

---

[1] Z.B. Ablauf und Beteiligte, Standardisierungsgrad; vgl. im Überblick *Rose*, Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, 1992, S. 283f.; insbesondere aber *Paulus*, steuerliche Entscheidungen, 1978, S. 236—294.

[2] Theoretisch z.B. von *Paulus*, steuerliche Entscheidungen, 1978, insbes. S. 236—294; empirisch von *Hebig*, Steuerabteilung, 1984, insbes. S. 131—202.

[3] Dazu führen *Blohm/Lüder*, Investitionsrechnung, 1995, S. 36, aus: „Die wichtigste Ursache *[für eine Über- oder Unterbewertung steuerlicher Gesichtspunkte, Anm. d. Verf.]* ist in einer Fehlhaltung der für Investitionsentscheidungen Verantwortlichen zu suchen, die mit Emotionen und Vorurteilen an Steuerfragen herangehen. Eine solche Fehlhaltung ist besonders dann schädlich, wenn sie mit mangelnder Sachkenntnis der Betreffenden und ihrer Mitarbeiter gepaart ist. Auch die mangelnde Koordinierung der Steuerfragen bearbeitenden Stellen bzw. Personen mit dem Investitionsbereich kann Ursache der Schwachstelle sein."

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

Bereits 1974 wurde die These aufgestellt, Störungen rationalen Handelns unternehmerischer Entscheidungsträger könnten auf motivationale Aspekte, Engpässe in der Verfügbarkeit steuerlichen Fachwissens, der Information, der Aufmerksamkeit und der Zeit zurückgeführt werden.[4] Die vorliegende Untersuchung richtet sich auf derartige Störungen der Rationalität in Entscheidungsprozessen und deren mögliche Ursachen. Es soll sich im Verlauf der Untersuchung zeigen, inwieweit damit Probleme der Komplexitätsreduktion angesprochen sind. Die Frage nach Subjektivismen als Störfaktoren der Entscheidungsrationalität zwingt zur Betrachtung des subjektiven anstelle des objektiven Nutzens formal-rational ausgerichteter, entscheidungsunterstützender Instrumente. Die Untersuchung hat daher zur Klärung der Fragen beizutragen, ob Steuerwirkungen a) überhaupt, b) richtig[5] in die Entscheidungen einbezogen werden, und welche Faktoren hierauf Einfluß nehmen.

Auf der Basis dieser Zielsetzung ist vorab zu definieren, was unter einer Steuerwirkung und unter einer unternehmerischen Entscheidung zu verstehen ist.

B. Zentrale Begriffe

I. Steuerwirkung

Für die Untersuchung sind alle steuerlichen Aspekte relevant, die geeignet sind, unternehmerische Entscheidungen zu beeinflussen[6] oder dies aufgrund von Subjektivismen der Entscheidungsträger tatsächlich tun. Unter der gegebenen Zielsetzung sind dies neben den objektiv nicht entscheidungsneutralen[7] auch diejenigen steuerlichen Aspekte, die unangemessene (Über-)Reaktionen der Entscheidungsträger auslösen.

Die Betriebswirtschaftliche Steuerlehre beschäftigt sich unter zwei entgegengesetzen Perspektiven mit dem Begriff der Steuerwirkung. Die insbeson-

---

[4] Vgl. in der Reihenfolge der Aufzählung: *Hauschildt/Wacker*, Gesichtspunkte, 1974, S. 252, Thesen 5,6; These 3, Thesen 2,4; These 1.

[5] Hier wird bewußt der Begriff „richtig" verwendet, obwohl „unter Verwendung wissenschaftlicher Methoden" gemeint ist. Zwischen beiden Formulierungen kann ein Unterschied bestehen, der aus der Diskussion der Meta-Entscheidung in Teil IV, insbes. C.IV., S. 404—416, hervorgeht.

[6] Vgl. *Schneider*, Grundzüge, 1994, S. 79.

[7] Zum Begriff der Entscheidungsneutralität von Steuern vgl. *Schneider*, Grundzüge, 1994, S. 79.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

dere von *Gerd Rose* vertretene Auffassung betrachtet die Steuerwirkung, z.B. in Form der Steuerzahlung, als die steuerliche Folge unternehmerischer Dispositionen.[8] Die entgegengesetzte Perspektive, den Einfluß von Steuern auf die „Verwirklichung bestimmter wirtschaftlicher Sachverhalte" als Steuerwirkung aufzufassen, erfährt in der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre weitestgehende Übereinkunft.[9] Sie geht auf *Franz Findeisen*[10] zurück und wird insbesondere von *Dieter Schneider* verfochten.[11]

Unter der Steuerwirkung wird neben der monetären Be- oder Entlastung, die durch eine steuerliche Vorschrift in absoluten oder relativen Zahlen entsteht, aber durchaus entscheidungsneutral sein kann, auch die Beeinflussung des Ergebnisses betriebswirtschaftlicher Vorteilhaftigkeitskalküle, d.h. die durch die Steuerlast erforderlich gewordenen Anpassungshandlungen, verstanden. Zu den Vorteilhaftigkeitskalkülen, die der Verringerung der Steuerbelastung dienen, zählen z.B. Investitionsrechenverfahren oder Modelle zum optimalen Manövriermasseneinsatz im Rahmen der Steuerbilanzpolitik.

Die die Ein- und Auszahlungsebene berührende Wirkung des Steuerrechts soll im folgenden als *Steuerzahlungswirkung* bezeichnet werden. *Entscheidungswirkung* der Besteuerung sollen alle Einflüsse steuerlicher Vorschriften auf Vorteilhaftigkeitsüberlegungen genannt werden. Beide sind nicht überschneidungsfrei.

Zur Abgrenzung der subjektiven und objektiven Bestandteile von Steuerwirkungen wird zusätzlich der Begriff der Rangfolgewirkung der Besteuerung eingeführt, so daß sich die folgenden Definitionen ergeben:

Definitionen:

Eine *Steuerzahlungswirkung* ist die durch die Realisierung eines Sachverhalts ausgelöste Steuerschuld.

---

[8] Vgl. *Rose*, Grundgerüst, 1983, S. 224, S. 239.

[9] Vgl. z.B. *Wacker*, Lexikon, 1994, Stichwort „Steuerwirkung"; weitere Autoren dieser Auffassung sind *Bareis*, Planung, 1969, S. 14 und *Marettek*, Steuerbilanz, 1971, S. 12, der die steuerliche Planung als „Vorbereitung steuerlich relevanter Entscheidungen" definiert und die „Quantifizierung der steuerlichen Konsequenzen von Alternativen durch Berechnungen" als notwendig zugehörig auffaßt.

[10] *Findeisen*, Steuerbetriebslehre, 1923, S. III.

[11] Vgl. *Schneider*, Grundzüge, 1994, S. 79f., Vorwort S. V: Steuerwirkungen sind die aus der einzelwirtschafltichen Steuerlast folgenden Anpassungshandlungen; *Rose* zählt die Behandlung der Einwirkung der Steuern auf die unternehmerischen Entscheidungen als Umkehrschluß aus der Steuerwirkungslehre zu den Aufgaben der Steuergestaltungslehre, die Zielfunktionen der Unternehmen und Steuerplanungstechniken entwickeln soll; vgl. *Rose*, Grundgerüst, 1983, S. 225, S. 239.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

Eine *Rangfolgewirkung* der Besteuerung bezeichnet den Einfluß der Besteuerung auf die relative Vorteilhaftigkeit von Handlungsalternativen.

Eine *Entscheidungswirkung* der Besteuerung ist eine Handlung zur Steueroptimierung oder Inanspruchnahme von Steuervergünstigungen.

Steuerwirkung ist der Oberbegriff für Steuerzahlungs-, Rangfolge- und Entscheidungswirkungen.

Definition:

Steuerliche Aspekte werden dann richtig in unternehmerischen Entscheidungen berücksichtigt, wenn die Entscheidungswirkung der Rangfolgewirkung entspricht.

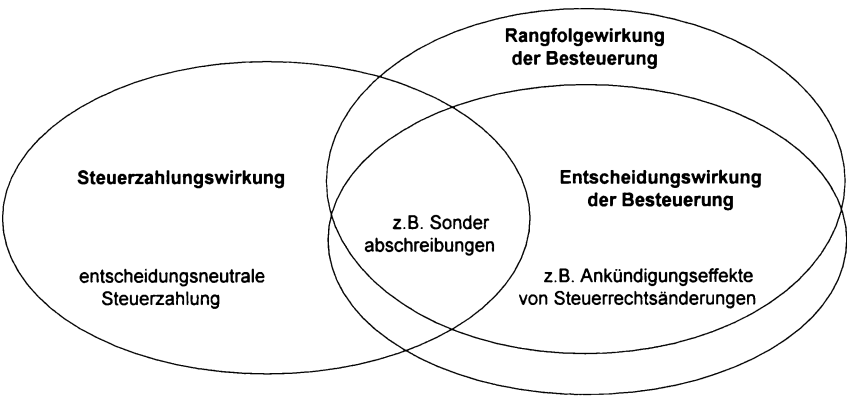


Abb. 3: Steuerwirkung

Die Messung von tatsächlichen Steuerwirkungen im Rahmen dieser empirischen Untersuchung ist insofern problematisch, als sowohl die Steuerzahlungs- als auch die Rangfolgewirkung nur bei Kenntnis der Ausgangsdaten der jeweiligen Untersuchungseinheit — etwa der gewerbesteuerlichen Hinzurechnungen und Kürzungen, des Kalkulationszinssatzes und des Grenz- bzw. Differenzsteuersatzes — ermittelt werden können. Diese Daten werden aber erstens als interne Unternehmensdaten nicht zur Verfügung gestellt, zweitens wäre diese Ermittlung bei einer höheren Anzahl von Untersuchungseinheiten bei den vorhandenen Kapazitäten nicht zu leisten.

In jedem Fall erfordert die Ermittlung von Steuerwirkungen aufgrund von in der Vergangenheit getroffenen Entscheidungen bzw. aufgrund von Planungen eine direkte Zusammenarbeit zwischen den Untersuchungseinheiten und dem Durchführenden.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

Direkt können also die Steuerzahlungs- und Rangfolgewirkungen, die in unternehmerische Entscheidungen einfließen sollten, nicht erhoben werden. Die Entscheidungswirkung kann schließlich nur durch einen Vergleich des Verhaltens vor und nach Steuerrechtsänderungen erfolgen.[12]

II. Unternehmerische Entscheidung

Definition:

Eine *unternehmerische Entscheidung*[13] ist die Auswahl einer Handlung oder einer geplanten Abfolge von Handlungen (Plan) aus einem jeweils zu findenden Set alternativer Handlungen oder geplanter Abfolgen von Handlungen (Pläne), die eine Organisation betreffen, die mit dem Ziele der Einkommens- bzw. Gewinnerzielung auf Märkten agiert.

Entscheidungstypen werden hier nach der Häufigkeit und dem Zeitraum, für den die Entscheidung das Unternehmensgeschehen beeinflußt bzw. die Unternehmung bindet, unterschieden und differenziert in:

- selten zu treffende Entscheidungen mit langfristiger Bindung.
- in häufiger zu treffende Entscheidungen mit mittelfristiger Bindung.
- laufend zu treffende Entscheidungen mit kurzfristiger Bindung.

Diese Einteilung wurde der Erhebung zugrunde gelegt. Die verschiedenen Entscheidungstypen wurden mit Beispielen versehen als Teilfragen oder Antwortkategorien vorgegeben.

Der unternehmerischen Entscheidung sind Meta-Entscheidungen über das Zielsystem und die Informationsbeschaffung vorgeschaltet.[14] Neben der Bestimmung und Gewichtung der Zielkriterien, dem Zielbildungsprozeß, müssen die Instrumente bestimmt werden, mit deren Hilfe die zielrelevanten Merkmale der Alternativen ermittelt werden sollen. Diese Entscheidung wird im folgenden als Methodenwahl bezeichnet.

Die Betrachtung der Meta-Probleme ermöglicht eine Differenzierung der von der Untersuchung zu beantwortenden Fragen nach der Steuerberücksich-

---

[12] Vgl. *Coenenberg/Möller*, Entscheidungswirkungen, 1979, S. 439.

[13] Vgl. z.B. *Schneider*, Investition, 1992, S. 3—7.

[14] Vgl. *Odening*, Komplexitätsreduktion, 1994, S. 96; zum Zustandekommen eines Entscheidungsmodells vgl. *Lenz*, Entscheidungsmodell, 1987, S. 282f., der Abbildungsvorgang ist ein mehrstufiger Selektionsprozeß.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

tigung in unternehmerischen Entscheidungen und den Störfaktoren in rationalen Entscheidungsprozessen: Zu erheben ist, ob steuerliche Aspekte

a) eine Entscheidung initiieren,

b) als Zielkriterium aus dem Zielbildungsprozeß hervorgehen und

c) ob die Methodenwahl Verfahren zur Anwendung kommen läßt, die sich für eine angemessene Steuerberücksichtigung eignen.

C. Aufbau

I. Forschungsform und Untersuchungseinheiten

Aus den mehr oder minder erfolgreich funktionierenden Systemen der Praxis sollen Erkenntnisse über die tatsächliche Berücksichtigung steuerlicher Gesichtspunkte in unternehmerischen Entscheidungen gewonnen werden, insbesondere auch über die Bildung von Aufmerksamkeitsschwerpunkten in Entscheidungen und den Einsatz entscheidungsunterstützender betriebswirtschaftlicher Instrumente. Da vermutet wird, daß verschiedene Unternehmen der Besteuerung unterschiedliche Bedeutung beimessen,[15] kam eine Fallstudie nicht in Betracht.

In der Erhebung wird auf einen Zeitraum von mehreren Jahren (1989 — 1993) eingegangen, in dem eine große Anzahl gravierender steuerlicher Änderungen stattgefunden hat. Es handelt sich somit um die Betrachtung eines Querschnitts, bei dem Entwicklungen über einen mehrjährigen Zeitraum erfaßt werden sollen.

Die *Untersuchungseinheiten* sind einzelne Unternehmen, unabhängig von Größe und Rechtsform.

[15] Damit sollen subjektive, nicht objektive Steuerwirkungen erfaßt werden; dies ist eine der Psychologie eigene Betrachtungsweise; vgl. *Stroebe/Frey*, Economic Man, 1979, S. 2, S. 9, S. 14, insbes. S. 17, S 20.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

II. Grundgesamtheit und Stichprobe

Erhoben werden sollen „Steuerwirkungen im betrieblichen Entscheidungsprozeß". Die relevante Grundgesamtheit sind somit alle Unternehmen bzw. Unternehmungen.[16]

Da tatsächliche, individuelle Steuerwirkungen erfragt werden, werden solche Unternehmungen aus der Grundgesamtheit ausgegrenzt, die sich berufsmäßig mit steuerlichen Sachverhalten und Investitionsfragen beschäftigen und in diesen Fragen für Dritte beratend tätig werden, wie Steuerberater, Rechtsanwälte, Wirtschaftsprüfer, Unternehmensberater, aber auch Immobilienmakler und Banken.

Die Stichprobe umfaßte 76 Mitglieds-Unternehmen des Bundes der Wirtschaftsjunioren (WJD) aus Baden-Württemberg, Nordrhein-Westfalen und Bayern. Da sich nicht alle Unternehmen zu allen Fragen geäußert haben, sind starke Unterschiede in den reduzierten Basen der einzelnen Auswertungen festzustellen. Signifikanztests können daher teilweise nicht oder nur hilfsweise durchgeführt werden, um Anhaltspunkte für reale Verhaltensmuster zu erlangen.[17]

III. Technik der Datensammlung

Das Ziel, Hypothesen, die zwangsweise als Induktionsschluß von einigen einzelnen Ereignissen und Zusammenhängen ausgehend entwickelt werden,[18] auf einer möglichst breiten Datenbasis aufzubauen, wirft die Frage nach der geeigneten Datensammlungstechnik auf. Objektive Ergebnisse ergäbe die Analyse von Dokumentationen vergangener und die Beobachtung aktueller Entscheidungsprozesse.

Dies setzt jedoch die Verfügbarkeit und die Zugänglichkeit entsprechender Protokolle bzw. die Möglichkeit zur Beobachtung von Entscheidungsprozessen voraus. Beides findet seine Grenzen in der Bereitschaft zur Zusammenar-

---

[16] Die wissenschaftliche Diskussion um die Begriffe Betrieb, Unternehmung und Unternehmen wird in dieser Arbeit nicht aufgegriffen. Der Transformationsprozesse durchführende Organismus wird als Unternehmung, die rechtliche Einheit, die in der Untersuchung befragt wurde, als Unternehmen bezeichnet.

[17] Vgl. z.B. Tabelle 7, S. 115, Tabelle 8, S. 118, Tabelle 39, S. 194, Tabelle 40, S. 195, Tabelle 63, S. 235.

[18] Vgl. *Schnell/Hill/Esser*, Methoden, 1992, S. 50.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

beit seitens der Untersuchungseinheiten. Eine Beobachtung scheidet aus praktischen Erwägungen aus, da es ebenso unrealisierbar ist, die Entscheidungsprozesse einer Vielzahl von Unternehmungen zu beobachten, wie eine Analyse der jeweiligen Planungsunterlagen durchzuführen. Denn erstens sind letztere nicht in jeder Unternehmung vorhanden und zweitens sind weder die wirtschaftlichen noch die jeweiligen persönlichen Umstände der Entscheidungsträger bekannt. Aufgrund dieser Probleme bei direkter Erhebung wurde die Befragung als geeignete Datensammlungstechnik ausgewählt.[19]

Der Untersuchungsgegenstand berührt mehrere funktionale Bereiche der Unternehmungen. Daraus resultierte die Schwierigkeit, in jedem Unternehmen einen einzelnen, kompetenten Ansprechpartner zu finden. In diesem Stadium der Gewinnung eines ersten, gesamtunternehmensbezogenen Eindrucks kam eine Aufsplittung des Untersuchungskomplexes auf die einzelnen betroffenen Bereiche jedoch (noch) nicht in Frage. Aufgrund dieser Konzeption muß die Position der zu befragenden Person auf der Ebene der Unternehmensleitung angesiedelt sein. Die schriftliche Befragung ermöglichte es, den Unternehmen bei der Auswahl dieser Person größtmögliche Freiheit zu lassen. Ihre Position wurde explizit erfragt.

IV. Frageform

Da bei dieser Erhebung Anhaltspunkte über Art und Ausmaß der tatsächlichen Berücksichtigung steuerlicher Aspekte bei der Entscheidungsfindung gewonnen werden sollen, ist es nicht sinnvoll, Antwortalternativen vorzugeben. Daher wurde mit offenen Fragen gearbeitet. Aufgrund der Möglichkeit, sich bei dieser Frageform zusammenhängend zu einem Themenkomplex zu äußern, wird ein hoher Informationsgehalt erwartet. Das Ergebnis werden überwiegend deskriptive Aussagen sein, die dem Ziel der Hypothesengenerierung dienen.

Wie oben bereits dargestellt, interessieren die für die Entscheidungsträger besonders bedeutsamen Daten. Da bei einer offenen Frage die Erinnerung an einzelne Sachverhalte gefordert wird,[20] dem Befragten also eine höhere Leistungsabgabe abverlangt wird als durch das reine Wiedererkennen von Sachverhalten bei geschlossenen Fragen, wird eine größere Auseinandersetzung

---

[19] Die Befragung ist zwar eine indirekte Erhebung; da die direkte Datenerfassung jedoch vor die oben aufgeführten Probleme stößt, erscheint ihre Verwendung angemessen. Vgl. *Mayntz/Holm/Hübner,* Methoden, 1969, S. 103.

[20] Vgl. *Mayntz/Holm/Hübner,* Methoden, 1969, S. 108.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

der antwortenden Person mit der Fragestellung vorausgesetzt. Es wird erwartet, dabei Daten von größerem Gewicht für die Unternehmung und höherem „Wahrheitsgehalt" zu erheben. Mit Hilfe offener Fragen ist es eher möglich, die Gegenwärtigkeit und Abrufbarkeit von Wissen sowie eine spontane Rangordnung zu erhalten. Diese Möglichkeit bietet unter der Zielsetzung, die Berücksichtigung und den Stellenwert, insbesondere aber auch die Wahrnehmung steuerlicher Aspekte sowie zur Quantifizierung der Steuerwirkung verwendete entscheidungsunterstützende Instrumente zu erfragen, erhebliche Vorteile gegenüber einer Vorgabe. Verbalisierungsschwierigkeiten können beim Kreis der Befragten ausgeschlossen werden.

Diese Vorgehensweise führt zu einer Begrenzung der verarbeitungsfähigen Zahl der Befragten.

V. Inhalt des Fragebogens

Abb. 4 verdeutlicht den Bezugsrahmen der Informationsgewinnung. Skizziert werden mögliche Einflußfaktoren auf die Einbeziehung steuerlicher Aspekte in unternehmerische Entscheidungsprozesse.

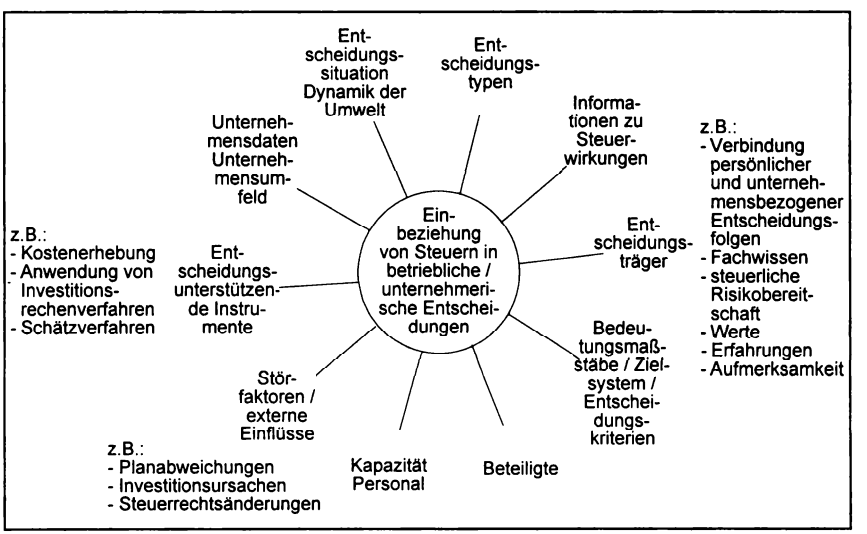


Abb. 4: Mögliche Bestimmungsfaktoren für den Entscheidungsprozeß

Die Entscheidungssituationen werden durch die Unternehmens- und Umweltdaten bestimmt. Die mittel- bis langfristig gleichbleibenden dieser Daten

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

werden mit den Fragen 1—9[21] erhoben. Durch Veränderungen im Verhältnis Umwelt-Umwelt oder Umwelt-Unternehmung werden Entscheidungsprobleme geschaffen. Eine solche Veränderung kann z.B. in einer Innovation liegen oder es kann sich ein Zwang zur Anpassung technischer Standards ergeben. Mögliche Auslöser für Entscheidungen werden für den Spezialfall der Investitionsentscheidung mit den Fragen 9, 21 und 22[22] erhoben.

Welche Gruppen oder Einzelpersonen Einfluß auf Entscheidungen nehmen, ist Gegenstand der Fragen 11 und 36[23].

Zur Problemlösung benötigte Informationen liegen entweder vor oder werden vom Entscheidungsträger aktiv gesucht, wobei die Suche auch delegiert werden kann. Die Informationsquellen werden in Frage 13 angesprochen. Die Verarbeitung der Informationen wird über Frage 19[24] ermittelt. Der Personalbestand wird mit der Frage 5[25] erhoben.

Auf den Entscheidungsträger und dessen spezifische Eigenschaften wie Aufmerksamkeit, Wertesystem, Bereitschaft, steuerliche Risiken einzugehen, und die Verbindung der persönlichen, steuerlichen Folgen mit den unternehmerischen Entscheidungen beziehen sich die Fragen 10[26], 16[27], 17, 18[28] und 37 bis 39[29].

Externe Störfaktoren wie u.a. Steuerrechtsänderungen werden mit den Fragen 9[30] und 19[31] erhoben.

Welche Personen an den Entscheidungsprozessen beteiligt sind, wird mit Hilfe der Fragen 11[32] und 33[33] erfragt, über welche Medien sich die Entscheidungsträger informieren mit Hilfe der Frage 13[34].

---

[21] Vgl. Anhang 3, S. 540—542.

[22] S. Anhang 3, S. 550.

[23] S. Anhang 3, S. 543 und S. 554.

[24] S. Anhang 3, S. 548.

[25] S. Anhang 3, S. 541.

[26] S. Anhang 3, S. 542,

[27] S. Anhang 3, S. 546.

[28] S. Anhang 3, S. 547.

[29] S. Anhang 3, S. 555.

[30] S. Anhang 3, S. 542.

[31] S. Anhang 3, S. 548.

[32] S. Anhang 3, S. 543.

[33] S. Anhang 3, S. 553.

[34] S. Anhang 3, S. 545.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

Kapitel 3

Auswertung

A. Unternehmensdaten

I. Branchenzugehörigkeit und Unternehmensgröße

Die 76 Unternehmen, die an der Untersuchung teilnahmen, sind in unterschiedlichen Branchen[1] tätig, die ein sehr breites Spektrum des Wirtschaftslebens abdecken. Diese gemischte Zusammensetzung schließt den Einfluß branchenspezifischer Besonderheiten weitestgehend aus.

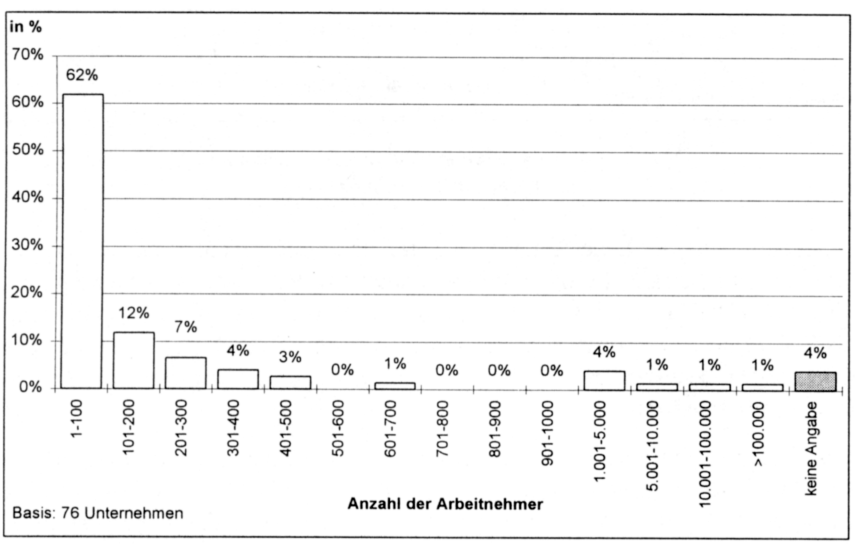


Abb. 5: Größenklassen der Unternehmen anhand der Arbeitnehmerzahl

[1] Die Zuordnung der Angaben der Unternehmen zu den einzelnen, hier aufgeführten Branchen findet sich im Anhang 4, S. 556ff.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

Die Unternehmensgröße wurde anhand der Zahl der Arbeitnehmer gemessen. Die Angaben wurden zu Klassen zusammengefaßt und in Abb. 5 wiedergegeben.

Eine weitere Aufgliederung der ersten Klasse und eine Zusammenfassung der übrigen Klassen zeigt den großen Anteil sehr kleiner Unternehmen:

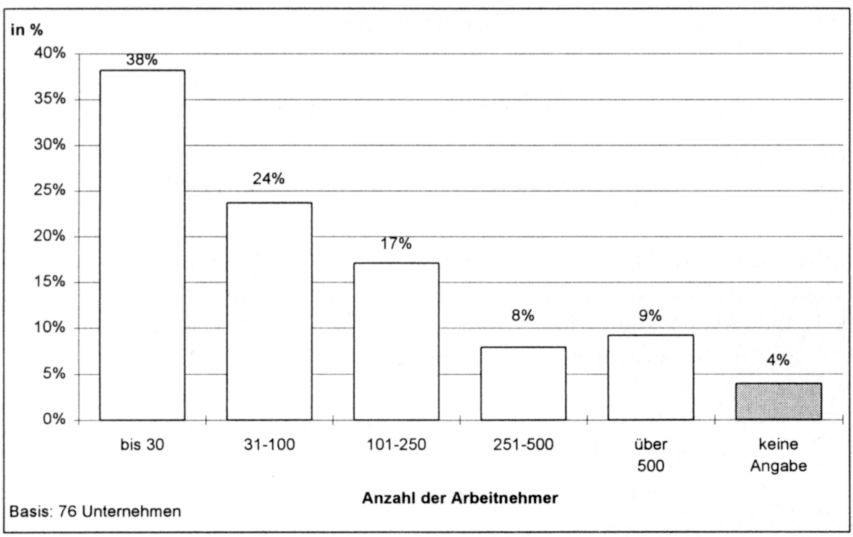


Abb. 6: Größenklassen anhand der Arbeitnehmerzahl in ungleichmäßigen Intervallen

Beachtlich ist der hohe Anteil von Unternehmen mit nicht mehr als 30 Mitarbeitern. Er beträgt, bezogen auf die Reduzierte Basis von 73 Unternehmen, 40%. 19% haben mehr als 250 Mitarbeiter, davon nennen 50% sogar mehr als 750 Mitarbeiter. Insgesamt zeigt sich, daß der überwiegende Teil der den Fragebogen beantwortenden Unternehmen eine geringe Anzahl von Arbeitnehmern beschäftigt.

So beschäftigen 90% der 73 Unternehmen, die Größenangaben machen, bis zu 500 Mitarbeiter, 64% bis zu 100 und 40% nur bis zu 30 Mitarbeiter. Die Zusammenfassung zu diesen drei Klassen wird den folgenden Untersuchungen zugrunde gelegt.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

II. Verwaltungsanteil

Der Anteil der in der Verwaltung eingesetzten Mitarbeiter liegt bei den kleinen Unternehmen mit bis zu 30 Arbeitnehmern im Durchschnitt über 20%. Damit haben sie den höchsten Verwaltungsanteil. Allerdings ist bei diesen Unternehmen auch die Spannweite und die Abweichung vom Mittelwert am größten. Median und Mittelwert liegen bei allen Größenklassen sehr nah bei einander. Die Abb. 7 verdeutlicht noch einmal die Unterschiede zwischen den Größenklassen.

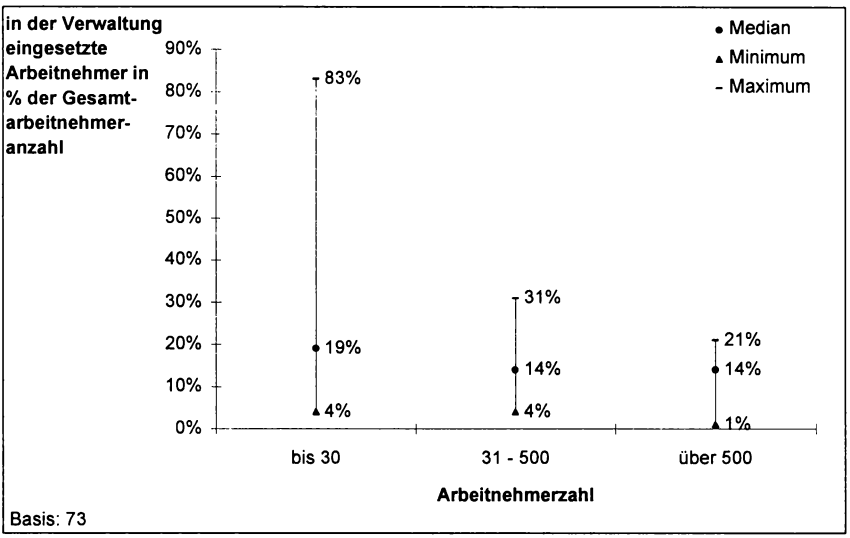


Abb. 7: Verwaltungsanteil nach Größenklassen

Es zeigt sich hier, daß der maximale Verwaltungspersonalanteil mit zunehmender Unternehmensgröße sinkt, während der Median bei den Unternehmen über 30 Mitarbeiter einheitlich bei 14% liegt, der minimale Verwaltungsanteil dagegen bei den Unternehmen bis 500 Arbeitnehmern dagegen gleich hoch, aber höher als das Minimum bei den Unternehmen mit über 500 Arbeitnehmern ist.

Zieht man die Absolutzahlen als Indikator der Verwaltungskapazität heran, so steigt diese mit wachsender Arbeitnehmerzahl an. Die Möglichkeit der Spezialisierung bei steigender Personenzahl erhöht den Vorsprung der größeren Unternehmen gegenüber den kleinen Unternehmen an Verwaltungs- und Steuerplanungskapazität.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

III. Rechtsform

75 Unternehmen gaben ihre Rechtsform an. 49% sind Kapitalgesellschaften, 86% davon haben die Rechtsform der GmbH, 3% die der Kommanditgesellschaft auf Aktien (KGaA), und 14% der Kapitalgesellschaften sind Aktiengesellschaften (AG). Als GmbH & Co. KG werden 33%[2] der Unternehmen betrieben. 4% werden als Betriebsaufspaltung geführt. 8% sind Einzelunternehmen, 1% ist Offene Handelsgesellschaft (OHG), 1% Kommanditgesellschaft (KG) und ein weiteres Prozent ist eine sonstige Personengesellschaft.

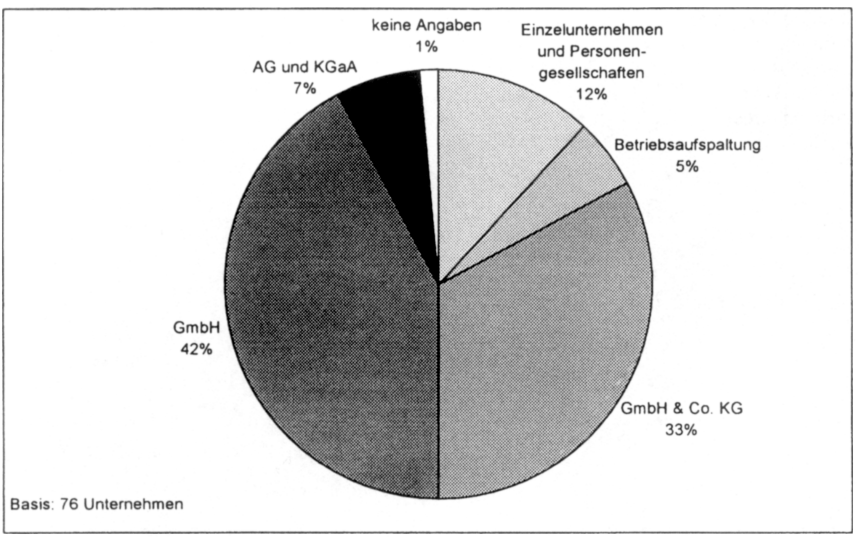


Abb. 8: Rechtsformen

Auf die GmbH, GmbH & Co. KG und Betriebsaufspaltung entfällt somit ein Anteil von 80%. Einzelunternehmen und Personengesellschaften können 12% auf sich vereinigen. Auf die AG und KGaA entfallen 7%.

Auf einem Signifikanzniveau von 5% ergab der Kontingenztest[3], daß zwischen der Unternehmensgröße und der Rechtsform ein Zusammenhang besteht. Aufgrund der geringen Zellenbesetzungen kann die Aussage nicht verallgemeinert werden. Keines der größeren Unternehmen mit mehr als 100 Arbeitnehmern wird als Personenunternehmen betrieben. Weiterhin ist der sehr hohe Anteil der GmbH bei den kleinen Unternehmen mit weniger als 30 Ar-

[2] Angabe auf der reduzierten Basis berechnet.

[3] Vgl. Anhang 5 a), S. 561.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

beitnehmern beachtenswert. Das in der Rechtsform der AG betriebene Unternehmen mit bis zu 30 Mitarbeitern beschäftigt sich mit Lagerei und Hafenumschlag.

25% der befragten Unternehmen geben eine *Konzernbindung* an: jeweils zur Hälfte als Mutter- und als Tochterunternehmen. 44% der Mutterunternehmen sind GmbH & Co. KG, 22% GmbH und 33% AG. Von den Tochterunternehmen sind 80% GmbH und jeweils 10% GmbH & Co. KG und KGaA. 17% der Familien-GmbH bezeichnen sich als Tochterunternehmen, während 8% der Familien-GmbH und 18% der Familien-GmbH & Co. KG angeben, Mutterunternehmen zu sein.

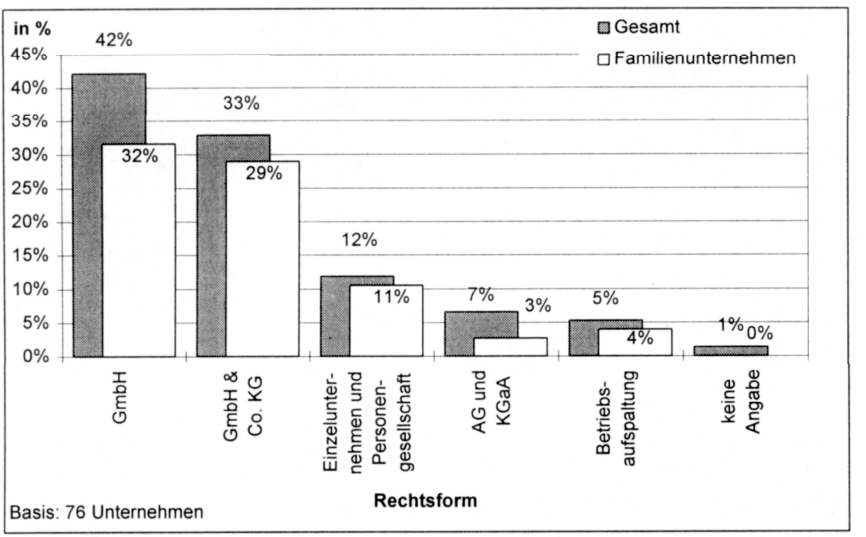


Abb. 9: Rechtsformen und Rechtsformen der Familienunternehmen

79% der reduzierten Basis (59 Unternehmen) werden als *Familienunternehmen* betrieben. Davon haben 41% (24) die Rechtsform der GmbH, 37% (22) die der GmbH & Co. KG, nur 10% (6) sind Einzelunternehmen, 5% (3) Betriebsaufspaltungen und je 1% OHG und KG.

Die Rechtsform hängt mit der familiären Verbundenheit innerhalb eines Unternehmens zusammen.[4]

[4] Vgl. Anhang 5 b), S. 561.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

IV. Position des Auskunfterteilenden

Der Fragebogen wurde bei 92%[5] der Unternehmen von Personen in leitender Position beantwortet.

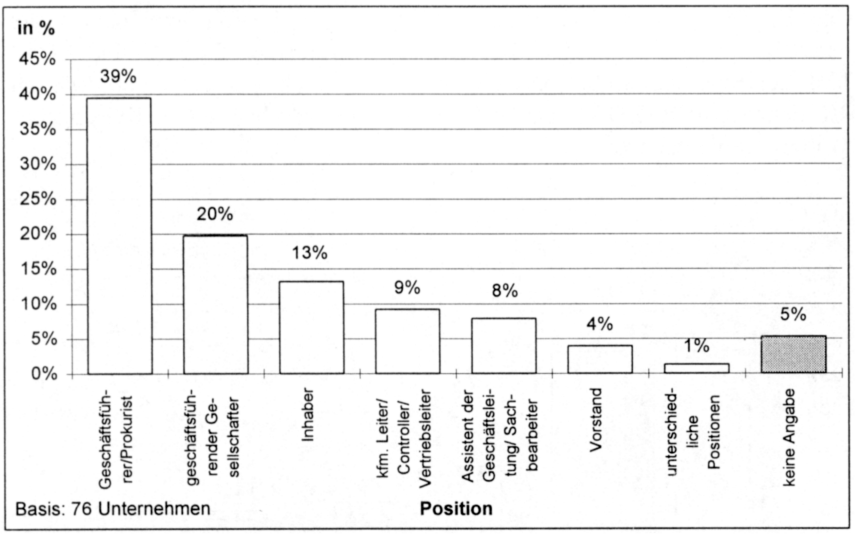


Abb. 10: Position des Auskunfterteilenden

Lediglich bei einem Unternehmen mit mehr als 750 Mitarbeitern gab die Auskunft erteilende Person die Position „Sachbearbeiter" an, und bei einem weiteren dieser Größenordnung (dem größten teilnehmenden Unternehmen) wurde der Fragebogen von verschiedenen Personen beantwortet. Viermal, davon zweimal bei Unternehmen mit über 750 Mitarbeitern, wurde „Assistent der Geschäftsleitung" angegeben. Die übrigen waren Inhaber, geschäftsführende Gesellschafter, Geschäftsführer, Prokuristen, Vorstandsmitglieder und kaufmännische Leiter. 5% machten keine Angaben zur Position des Auskunfterteilenden.

Zwischenergebnis

Die Zusammensetzung der Stichprobe bildet einen bestimmten Rahmen für die Ergebnisse der Untersuchung. Hervorzuheben ist, daß die befragten Unternehmen fast ausschließlich dem Mittelstand zugehören bzw. als Kleinunternehmen zu bezeichnen sind, die die Besonderheiten von Familienunternehmen

[5] Angabe auf reduzierter Basis berechnet.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

aufweisen. Dies führt zu einem tendenziell höheren Konfliktpotential gegenüber den Finanzbehörden bei der Anerkennung von Verträgen mit Familienangehörigen. Ein hohes Konfliktpotential bei der Anerkennung vertraglicher Vereinbarungen läßt sich auch aufgrund der Tatsache vermuten, daß viele kleine Unternehmen die Rechtsform der GmbH haben, und 33% der Auskunfterteilenden Inhaber oder geschäftsführende Gesellschafter sind.

Festzuhalten ist, daß der Anteil der in der Verwaltung beschäftigten Arbeitnehmer mit zunehmender Unternehmensgröße sinkt.

Konzernbindungen werden nur von 25% genannt. Unternehmen mit einer höheren Arbeitnehmerzahl sind sämtlich Kapitalgesellschaften. Die Unternehmen weisen zu 95% keine erkennbaren internationalen Konkurrenzbeziehungen auf.[6] Daher sind Aussagen zur internationalen Konkurrenzfähigkeit — sofern sie getroffen werden — besonders zu gewichten.

B. Betroffene unternehmerische Entscheidungen

I. Ausgewählte Entscheidungstypen

Im Fragebogen wurden die Entscheidungen nach ihrer Häufigkeit und dem Zeitraum, für den sie das Unternehmen binden, in drei Kategorien unterschieden:

1. selten zu treffende Entscheidungen mit langfristiger Bindung.
2. häufiger zu treffende Entscheidungen mit mittelfristiger Bindung.
3. laufend zu treffende Entscheidungen mit kurzfristiger Bindung.

Welche Entscheidungen der einzelnen Unternehmen diesen Kategorien zuzuordnen sind, kann nicht allgemeingültig entschieden werden. Es können lediglich Beispiele für jede Kategorie angeführt werden. Die Unternehmen konnten ihre Entscheidungen den drei Kategorien aufgrund der offenen Fragestellung frei zuordnen. Es waren folgende Beispiele angegeben worden:

[6] Vgl. Anhang 6 c), S. 564.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

Tabelle 1
Entscheidungstypen und Beispiele

selten zu treffende Entscheidungen mit langfristiger Bindung	häufiger zu treffende Entscheidungen mit mittelfristiger Bindung	laufend zu treffende Entscheidungen mit kurzfristiger Bindung
• rechtliche Gestaltungen, etwa der Unternehmensform • Ausgliederung einzelner betrieblicher Funktionen, wie z.B. der Forschung • Standortentscheidungen	• Investitionen in Sachanlagen • Änderung von Geschäftsbeziehungen • Lieferanten • Produktionsverfahren • Distributionsentscheidungen • Finanzierungsentscheidungen; Leasing vs. Kauf; Fremdkapitalaufnahme, Eigenkapitalzuführung • Organisation • Personal	• Beschaffungszeitpunkte • kurzfristige Produktionsplanung • Absatzpreisentscheidungen • Wahl der Werbe- und Akquisitionsmaßnahmen

Im Rahmen der vorliegenden Untersuchung wurde Investitionsentscheidungen besondere Beachtung geschenkt, da die Vorteilhaftigkeitskalküle durch die Einbeziehung von Steuern mitunter erheblich beeinflußt werden.[7]

II. Bedeutung von Entscheidungen für die Unternehmen

Die Aussagen zur Bedeutung und zur Berücksichtigung von Steuern in Entscheidungsprozessen können nur hinreichend gewürdigt werden, wenn bekannt ist, wann Entscheidungen selbst in den Unternehmen Bedeutung erlangen. Da die Kriterien, anhand derer einer Entscheidung besonderes Gewicht beigemessen wird, vielschichtig sein können, wurde den Unternehmen auch hier die Möglichkeit eröffnet, sich frei zu der Frage 10 „Wann erlangt eine Entscheidung in Ihrem Unternehmen besondere Bedeutung ?" zu äußern. Die

[7] Einen Extremfall stellt das sog. Steuerparadoxon dar, bei dem eine Investition erst durch die Einbeziehung von Steuern in das Kalkül einen positiven Kapitalwert erzielt und damit vorteilhaft wird; vgl. ausführlich hierzu *Heinhold*, Unternehmensbesteuerung Bd. 3, 1996, S. 136—158; vgl. auch z.B. *Buhl/Erhard*, Leasing, 1991, S. 1370—1373.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

Bedeutung von Investitionsentscheidungen wurde mit Frage 6 „Bitte schätzen Sie mit einem oder einigen wenigen Worten ein, wie bedeutend die Investitionen der letzten 5 Jahre für Ihr Unternehmen waren", gesondert erfragt.

1. Merkmale bedeutsamer Entscheidungen

83% zählten die ihnen besonders wichtigen Kriterien auf. Aus den frei formulierten Antworten[8] konnten die folgenden Aspekte extrahiert werden:

1. Renditeorientierungen, z.B. durch Ertragserwartungen, Kosten-Nutzen-Abwägungen oder die Nutzung von Förderprogrammen.
2. Entfaltung eigener Initiative zur Erlangung von Wettbewerbsvorteilen, z.B. durch Erweiterungen in Form neuer oder abgewandelter Produkte oder Tätigkeitsfelder.
3. die Begrenzung des Handlungsspielraums in Abhängigkeit von der Bindungsdauer (von Kapital und Alternativenwahl) und in Abhängigkeit von den finanziellen Mitteln, sowie durch Anpassungsleistungen innerhalb des Betriebes.
4. Notwendigkeit, z.B. als Ersatznotwendigkeit oder aufgrund des Konkurrenzdrucks.

Dann ergibt sich das folgende Bild (Tabelle 2):

Während fast drei Viertel (73%) der sich äußernden Unternehmen die mögliche Begrenzung ihres Handlungsspielraums als Faktor angeben, der ihren Entscheidungen Bedeutung verleiht, entfällt nur die Hälfte aller Antworten auf diesen Punkt. Die Einschränkung der Handlungsfreiheit für die Zukunft ist also allgemein von hoher Bedeutung. Es zeigt sich, daß Unternehmen ihre Entscheidungen etwa eineinhalb mal[9] so oft zur aktiven Erweiterung ihrer Chancen treffen wie aufgrund eines Handlungszwanges. Viermal waren beide Kriterien alternativ für verschiedene Bedingungen angegeben worden. Das Verhältnis fällt nach Bereinigung um diese 4 Unternehmen allerdings noch deutlicher (18:11 = 1,64) zugunsten der Entfaltung von Eigeninitiative aus.

Nur 11% der Unternehmen geben irgendeine Form von Renditeüberlegungen an.

---

[8] Vgl. Anhang 7, S. 566ff.

[9] Im Verhältnis 22:15 = 1,47.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

4% nehmen direkt auf den Einfluß der Besteuerung Bezug: je 1% äußert, steuerliche Aspekte spielten eine gewichtige oder nur eine untergeordnete Rolle und 1% bezieht sich auf die Bedeutung von Förderprogrammen.

Tabelle 2
Faktoren, die einer unternehmerischen Entscheidung Bedeutung verleihen

Wichtiger Faktor	Anzahl	in % der Angaben (Basis: 90)	in % der Unternehmen (reduzierte Basis: 63)
Renditeorientierungen	7	8%	11%
Entfaltung eigener Initiative	22	24%	35%
Begrenzung des Handlungsspielraums	46	51%	73%
Notwendigkeit	15	17%	24%
Summen[a)]	90	100%	

a) Aufgrund von Rundungsfehlern können Abweichungen von +/- 1% auftreten.
Stichprobenumfang: 76 Unternehmen
Reduzierte Basis: 63 Unternehmen

Unterstellt man, daß die Gesichtspunkte Renditeorientierung und Entfaltung eigener Initiative auf einen relativ großen Entscheidungsspielraum hindeuten, die Wichtigkeit von Entscheidungen, die den Handlungsspielraum für die Zukunft eingrenzen, dem Bestreben entspringt, einen gegebenen Entscheidungsspielraum möglichst zu erhalten, und die Notwendigkeit einer Entscheidung als Ausdruck von Handlungszwängen angesehen werden kann, so sind die hier gefundenen Angaben Indikatoren für den Entscheidungsspielraum der Unternehmen.

2. Die Bedeutung von Investitionen

Die Befragten waren gebeten worden, die Bedeutung ihrer in den vergangenen 5 Jahren getätigten Investitionen für ihr Unternehmen mit ihren eigenen Worten einzuschätzen. 11% (8) der befragten Unternehmen machten hierzu keine Angabe. Die Einschätzungen der übrigen 89% reichten von existentieller Bedeutung über zukunftsweisende oder ertragssichernde Wirkungen bis zu geringer Bedeutung.

Die Antworten wurden einer Ordinalskala mit den Ausprägungen „existentiell", „sehr bedeutend", „bedeutend", „gering", „sehr gering" zugeordnet. Abb. 11 veranschaulicht die Verteilung der so klassifizierten Einschätzungen.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

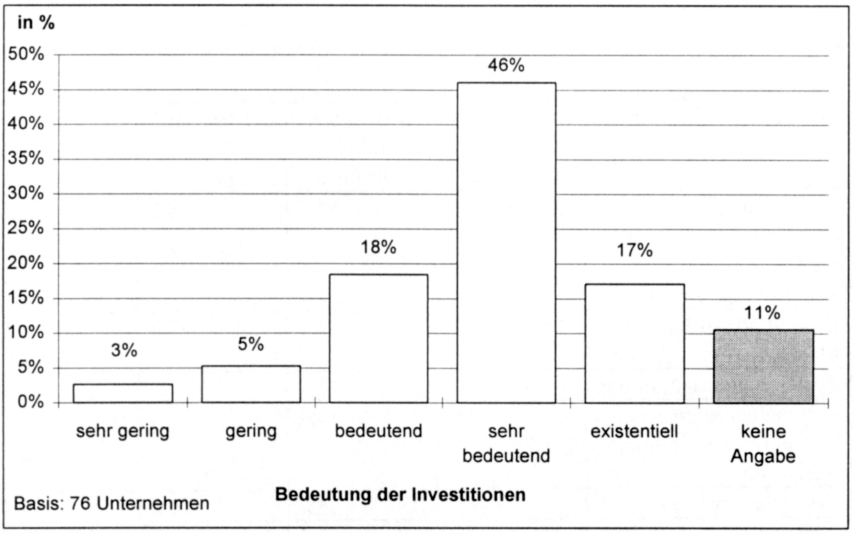


Abb. 11: Bedeutung der Investitionen der vergangenen 5 Jahre (Klassifizierte Antworten auf Frage 6[10])

40%[11] kennzeichneten die Bedeutung mit einem oder einigen wenigen Worten. Hervorzuheben ist, daß dabei in 33% der Angaben die Worte „Überleben", „überlebensnotwendig", „überlebenswichtig" oder „existentiell" verwendet wurden. Die übrigen 60% gaben — zum Teil bis zu drei verschiedene — Begründungen für die Bedeutsamkeit ihrer Investitionen an.[12] Tabelle 3 gibt einen Überblick.

Existentielle Bedeutung von Investitionen resultierte aus dem Aufholen von Nachteilen, aus einem Rationalisierungsdruck, aus Konkurrenzabwehr, Technologieanpassung und Marktneueinführungen von Produkten. Diese Gründe waren auch ausschlaggebend, wenn einer Investition eine hohe Bedeutung zugemessen wurde: Hier kamen aber Erweiterungsinvestitionen aufgrund unternehmerischer Aktivitäten — also keine reinen Kapazitätserweiterungen — und Forschungs- bzw. Technologieorientierung als sehr bedeutsamer Grund hinzu. Die Erhaltung der Marktposition wurde ebenfalls angegeben. Ein oft genannter Grund waren Bemühungen zum Erhalt von Produktivität und Leistungsfähigkeit und zur Kostensenkung durch Rationalisierungen. 3% gaben ausdrücklich an, daß dadurch Arbeitsplätze eingespart werden konnten.

[10] Vgl. Anhang 3, S. 541.

[11] Angabe auf reduzierter Basis berechnet.

[12] Eine Auflistung der Angaben findet sich im Anhang 8 a), S. 571f.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

Tabelle 3

Gründe für eine mindestens hohe Bedeutung der Investitionen der letzten 5 Jahre

Grund	Bedeutung der Investitionen der letzten 5 Jahre						Summe	
	existentiell		sehr hoch		hoch			
Erweiterung aufgrund unternehmerischer Aktivitäten (Neuorientierungen)	2	15%	15	43%	2	14%	18	29%
Erhalt und Ausbau der Marktposition	2	15%	5	14%	3	21%	10	16%
Technologieorientierung	1	8%	5	14%	1	7%	7	11%
Rationalisierung/ Produktivitätserhaltung/ -steigerung	2	15%	5	14%	3	21%	10	16%
Ersatzinvestitionen			1	3%	3	21%	4	6%
Sonstige			1	3%	1	7%	2	3%
keine Gründe angegeben	6	46%	3	9%	1	7%	10	16%
Nennungen insgesamt[a)]	13	100%	35	100%	14	100%	62	100%

a) Zur Häufigkeitsverteilung vgl. Anhang 8 b), S. 577.
Stichprobenumfang: 76 Unternehmen
Reduzierte Basis: 68 Unternehmen
Prozentangaben in bezug auf die jeweilige Spaltensumme.
Aufgrund von Rundungsfehlern können Abweichungen von ± 1% auftreten.

91% aller befragten Unternehmen hielten ihre Investitionen der letzten 5 Jahre für mindestens bedeutsam. Bei einem großen Anteil ist dies auf unternehmerische Aktivitäten zurückzuführen oder auf einen wachsenden Druck, aktiv am Markt präsent zu sein. Hervorzuheben ist, daß etliche Unternehmen ihre Investitionstätigkeit als existenznotwendig bezeichnet haben. Es erfolgte keine Einstufung nach dem Investitionsvolumen. Die Größenordnung der Investitionen ist also insgesamt weniger bedeutsam als die strategischen Gesichtspunkte.

Für die Frage nach der Bedeutung, die die Besteuerung bei der Investitionsentscheidung einnimmt, kann also davon ausgegangen werden, daß zumindest die Bedeutung der Entscheidung nicht ausschlaggebend für eine möglicherweise unterschiedliche Berücksichtigung steuerlicher Aspekte sein kann. Denn den Investitionsentscheidungen — wenn auch aus unterschiedlichen Gründen, die aber nicht Gegenstand der systematischen Fragestellung waren — wird durchgängig eine hohe Bedeutung beigemessen.

Die Unternehmen wurden gebeten, ihre Investitionsentscheidungen nach ihrer Bedeutung für das Unternehmen zu klassifizieren in solche mit für das

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

Unternehmen geringem, wesentlichem und entscheidendem Investitionsvolumen. 80% (61 Unternehmen) kamen dieser Aufforderung nach. Sie gaben individuelle Größenordnungen an, die sich jedoch nach der Höhe des entscheidenden Investitionsvolumens gut klassifizieren ließen. Das Ergebnis zeigt Abb. 12, die wie folgt zu interpretieren ist: für 11% der befragten Unternehmen sind die Volumina von Investitionen, die unter 50.000 DM liegen, für das Unternehmen entscheidende Beträge.

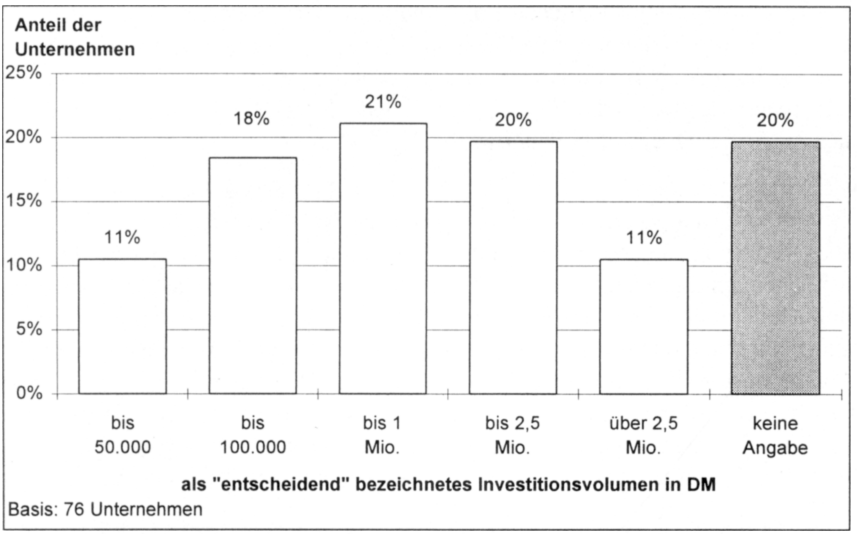


Abb. 12: Volumina für die Unternehmen „entscheidender" Investitionen

Zu erkennen ist, daß die Investitionsvolumina, ab denen die Investitionen bei den meisten befragten Unternehmen eine „entscheidende" Größenordnung annehmen, zwischen 50.000 DM und 2,5 Mio. DM liegen. Zwischen der Höhe des entscheidenden Investitionsvolumens und der Arbeitnehmerzahl der Unternehmen besteht ein signifikanter Zusammenhang.[13]

[13] Vgl. Anhang 9, S. 578ff. Aufgrund der geringen Zellenbesetzungen kann die Aussage nicht verallgemeinert werden.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

III. Entscheidungsbeteiligte

1. Möglichkeiten der Einflußnahme aufgrund der Aufgaben im Entscheidungsprozeß

Bei Frage 11[14] konnten die Unternehmen 11 verschiedenen, vorgegebenen Instanzen Aufgaben im Entscheidungsprozeß zuweisen. Es wurde dabei nach den drei Kategorien möglicher Entscheidungstypen[15] unterschieden. Als Aufgaben im Entscheidungsprozeß wurden Anregung, Informationsbeschaffung, steuerliche Prüfung, Vorteilhaftigkeitsrechnung, Vorentscheidung und Entscheidung angeboten, die Eintragung war jedoch freigestellt. Insgesamt hatten sich zu Frage 11 97% (75 Unternehmen) geäußert.

Es kann festgestellt werden, daß alle 11 aufgeführten Instanzen mit Ausnahme der Mitarbeiter der internen Revision des Konzerns an den Entscheidungsprozessen der befragten Unternehmen beteiligt sind. Die verschiedenen Aufgaben im Entscheidungsprozeß sind mit einer unterschiedlich hohen Einflußnahmemöglichkeit der sie durchführenden Personen verbunden. Anregung, Informationsbeschaffung, Vorentscheidung und Entscheidung sind die Aufgaben, die die Entscheidung am weitestgehenden beeinflussen und der sie ausführenden Person auch den weitesten Spielraum geben. Steuerliche Prüfung und Vorteilhaftigkeitsrechnung sind eher „technische" Aufgaben, die bei korrekter Durchführung keinen Einfluß der Person oder der Stelle zulassen.

Die größte Einflußnahmemöglichkeit ist bei den Aufgaben „Entscheidung" und „Vorentscheidung" (Selektion) zu sehen. Diese Aufgaben werden nicht ausschließlich von unternehmensinternen Stellen, insbesondere nicht ausschließlich von der Geschäftsführung bzw. dem Vorstand, wahrgenommen.[16]

Abb. 13 zeigt, daß *Entscheidungen* mit zunehmender Häufigkeit ihres Auftretens und sinkender Bindungswirkung von der Geschäftsführung zu den Mitarbeitern in den einzelnen Fachabteilungen delegiert werden.

Dasselbe gilt für *Vorentscheidungen* (Abb. 14).[17] Beachtlich ist hier lediglich, daß endgültige Entscheidungen auch durchaus zum Aufgabenbereich des Steuerberaters und — bei Ausnahmen — auch der Steuerbehörden gerechnet werden.

---

[14] S. auch Anhang 3, S. 543.

[15] Vgl. Tabelle 1, S. 92.

[16] Vgl. Anhang 10 a), S. 579.

[17] Vgl. Abb. 14, S. 99.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

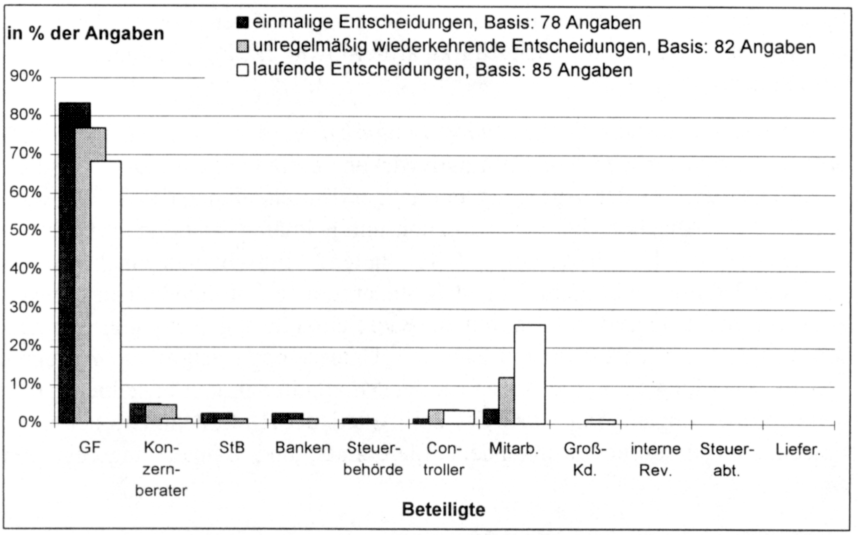


Abb. 13: Aufgabe „Entscheidung"

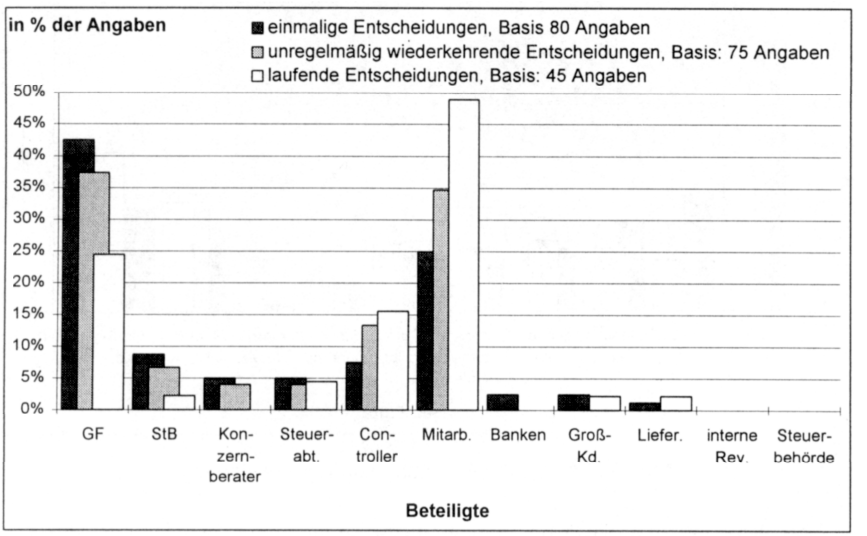


Abb. 14: Aufgabe „Vorentscheidung"

Während interne Steuerspezialisten bei allen drei Entscheidungstypen in etwa gleich oft Vorentscheidungen treffen, nimmt die Zuweisung dieser Aufgabe zum (externen) Steuerberater in ähnlich starkem Maße ab, wie bei der Geschäftsführung selbst. Insgesamt entspricht dieses Ergebnis den Erwartungen.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

Es ist aber hervorzuheben, daß sowohl Steuerspezialisten Vorentscheidungen zugewiesen werden, als auch Marktpartnern wie Banken, Lieferanten und Großkunden.

Von welcher Instanz *Entscheidungen angeregt* werden, kann ein Indiz dafür sein, ob der steuerliche Aspekt Initiativwirkung entfalten kann. Der Anteil der Steuerexperten bei der Anregung einmaliger Entscheidungen liegt insgesamt bei 20% der Angaben, bei der Anregung unregelmäßig wiederkehrender Entscheidungen bei 17% bzw. bei 13% für laufende Entscheidungen.[18] Maximal 23% der Unternehmen geben an, daß Steuerberater Entscheidungen anregen. Dies geschieht überwiegend durch die Geschäftsführung bzw. den Vorstand selbst. Bei der nächst höchsten Zahl der Unternehmen gehört die Anregung von Entscheidungen zu den Aufgaben der Mitarbeiter in den einzelnen Unternehmensabteilungen. Sehr hoch ist der Anteil der Unternehmen, bei denen Entscheidungen durch Großkunden, Lieferanten und Banken angeregt werden.[19]

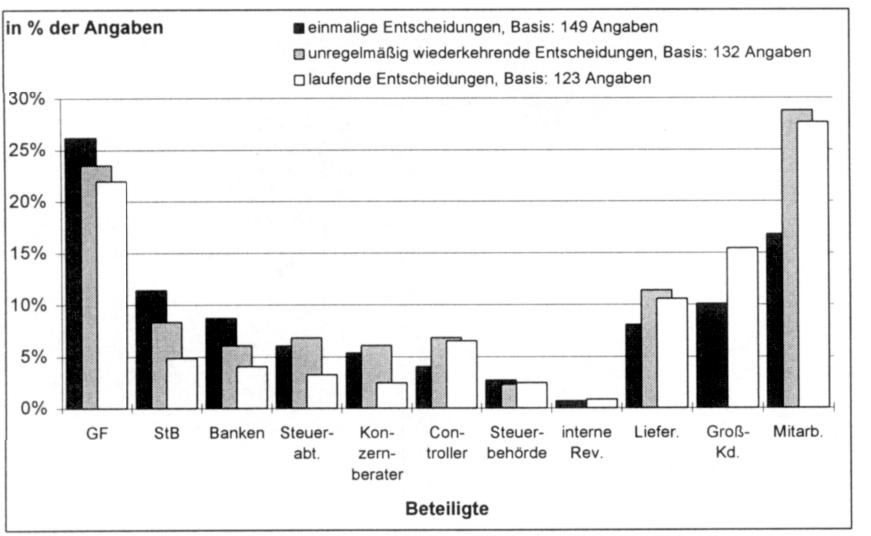


Abb. 15: Aufgabe „Anregung von Entscheidungen"

Abb. 15 läßt eine auffällige Parallele zwischen den Abstufungen, die sich bei der Geschäftsführung, dem externen Steuerberater und den Banken nach

[18] Vgl. Anhang 10 a), S. 579.

[19] Detailliertere Angaben finden sich im Anhang 10 a), S. 579.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

abnehmender Häufigkeit und zunehmender Bindungswirkung der Entscheidungen ergeben, erkennen.

Während Abb. 13 bis Abb. 17 die prozentuale Verteilung aller Angaben auf die am Entscheidungsprozeß Beteiligten darstellen, beziehen sich die Ausführungen im Text auf die Unternehmen. Während zwar nur ca. 8% aller Angaben zur Anregung einmaliger Entscheidungen auf Banken entfallen, gehen diese Angaben aber auf 17% der Unternehmen zurück. Diese Unterschiede resultieren daraus, daß die Unternehmen z.B. angeben konnten, daß einmalige Entscheidungen von der Geschäftsführung, dem Controller und den Banken angeregt werden. Banken veranlassen also 17% der Unternehmen zu (einmaligen) Entscheidungen. Sie spielen auch bei der Informationsbeschaffung, die eine wesentliche Möglichkeit der Einflußnahme bietet, eine wichtige Rolle. Sie werden neben den Lieferanten bei einmaligen und unregelmäßig wiederkehrenden Entscheidungen am häufigsten nach der Geschäftsführung, d.h. von 30% (23) bzw. 32% (24 Unternehmen) genannt.[20]

Lieferanten sind über die Informationsbeschaffung insbesondere bei einmaligen Entscheidungen am Entscheidungsprozeß beteiligt. Während 35% (26 Unternehmen) die Informationsbeschaffung als Aufgabe der Mitarbeiter ansehen, geben 27% (23) dies als Aufgabe der Banken an und 21% (16) als Aufgabe des Steuerberaters. Bei unregelmäßig wiederkehrenden Entscheidungen steigt der Anteil bei den Mitarbeitern auf 47% (35 Unternehmen) an, während er bei den Banken auf 21% (16 Unternehmen) und beim Steuerberater auf 13% (10 Unternehmen) sinkt. Dieser Trend setzt sich bei den laufenden Entscheidungen fort. Allerdings sinkt der Anteil, der auf die Mitarbeiter entfällt, dort wieder auf 36% (27 Unternehmen) ab. Auch Controller und Berater der Konzernzentrale sind mit der Informationsbeschaffung betraut.

Vor dem Hintergrund, daß steuerliche Aspekte bei der Informationsbeschaffung im Finanzierungsbereich, zu deren Zweck in der Regel die Banken konsultiert werden, eine gravierende Rolle spielen sollten, ist hier ein hohes Maß an Beeinflussung des unternehmerischen Verhaltens in bezug auf die Besteuerung festzustellen. Banken werden hier von 10% der Unternehmen (7) mehr konsultiert als der Steuerberater als Spezialist in bezug auf die steuerlichen Gestaltungen. Daneben ist zu bedenken, daß auch Lieferanten und teilweise Großkunden je nach Ausgestaltung der geschäftlichen Beziehungen häufig auch im Finanzierungsbereich beraten und informieren. Auch hier bietet sich ein Angriffspunkt für eine Beeinflussung in bezug auf steuerlich relevante Gestaltungen.

[20] Vgl. Anhang 10 c), S. 580.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

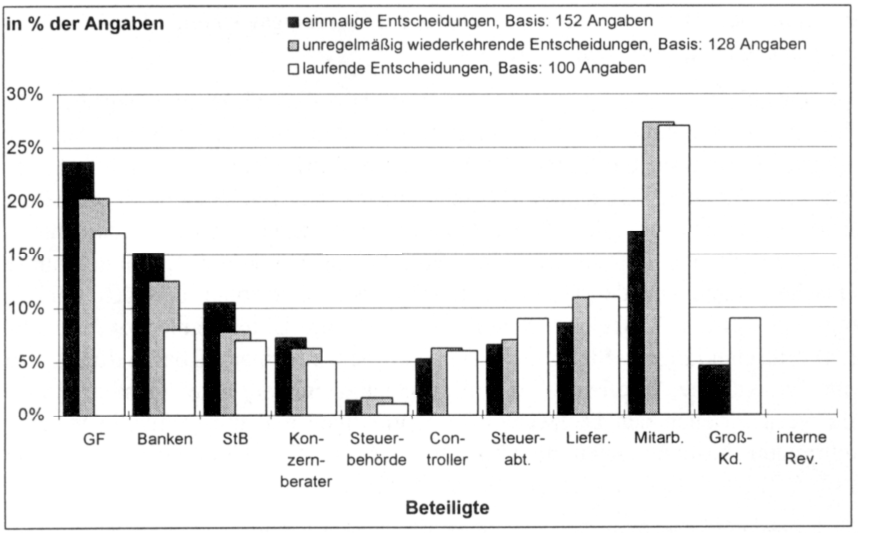


Abb. 16: Aufgabe „Informationsbeschaffung"

Insgesamt gilt auch hier die für die Anregung schon festgestellte Parallelität bei Geschäftsführung, Steuerberater und Banken. Für die Informationsbeschaffung ist hervorzuheben, daß sich die Häufigkeit der Konsultation interner Steuerspezialisten bezüglich der Entscheidungstypen umgekehrt zur Konsultation externer Berater verhält.

Die *Vorteilhaftigkeitsrechnung*[21] zählen bei einmaligen Entscheidungen 19% (14 Unternehmen) zu den Aufgaben des Controllers, bei unregelmäßig wiederkehrenden und laufenden Entscheidungen zu denen der Mitarbeiter in den einzelnen Unternehmensabteilungen (20% bzw. 21%). Der Steuerberater nimmt häufig bei einmaligen (16%) und unregelmäßig wiederkehrenden Entscheidungen (15%) die Aufgabe der Vorteilhaftigkeitsrechnung wahr.

Festzuhalten ist, daß die Banken bei 11% (8 Unternehmen) die Vorteilhaftigkeitsrechnung bei einmaligen Entscheidungen durchführen. Auch die Lieferanten werden von 3% der Unternehmen (2) an dieser Stelle in den Entscheidungsprozeß einbezogen.

[21] Vgl. Anhang 10 d), S. 581.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

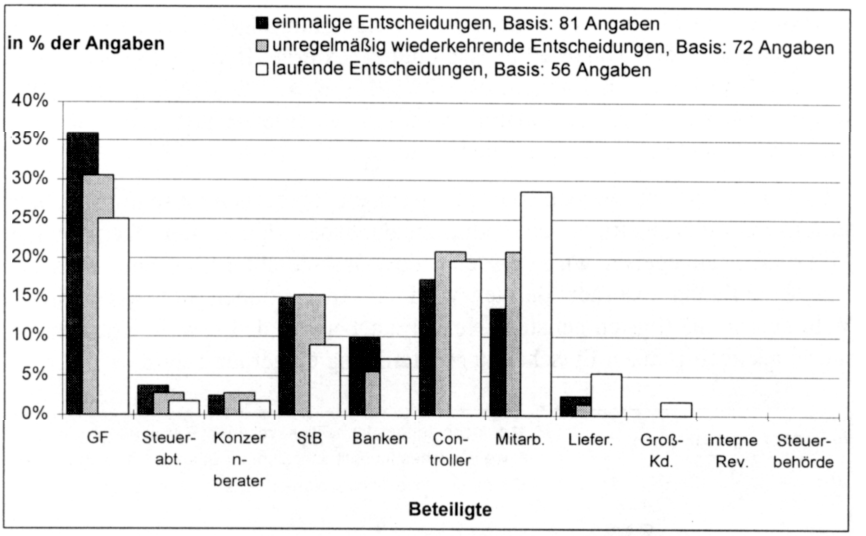


Abb. 17: Aufgabe „Vorteilhaftigkeitsrechnung"

Zur *steuerlichen Prüfung*[22] ihrer Entscheidungsvorlagen greifen die meisten Unternehmen auf den Steuerberater zu (61% bei einmaligen, 40% bei unregelmäßig wiederkehrenden, 21% bei laufenden Entscheidungen). Aber auch alle anderen Beteiligten mit Ausnahme der internen Revision, Lieferanten und Großkunden werden an dieser Stelle in den Entscheidungsprozeß einbezogen.

2. Einfluß auf Investitionsentscheidungen

Investitionen waren von den Unternehmen anhand ihres Volumens in solche mit geringem, für das Unternehmen wesentlichem und für das Unternehmen entscheidendem Volumen eingeteilt worden.[23] Anhand dieser Einteilung sollte angegeben werden, ob einige der schon in Frage 11[24] aufgeführten Instanzen über Beratung oder direkte Entscheidungsbeteiligung Einfluß auf Investitionen nehmen. Zu dieser Frage äußerten sich insgesamt 95% (72) der befragten Unternehmen. Abb. 18 und Abb. 19 skizzieren die Verteilung der Antworten auf die verschiedenen Instanzen.

---

[22] Vgl. Anhang 10 e), S. 581.

[23] Vgl. oben, Abb. 12, S. 97.

[24] S. Anhang 3, S. 543.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

Diese waren Berater des Konzerns, Geschäftsführung/Vorstand, fachkundige Mitarbeiter der Unternehmensabteilung, externe Berater (Steuerberater/ Wirtschaftsprüfer) und Banken. Die 2%, 1% bzw. 3% der jeweiligen Antworten, die auf Einflüsse anderer Instanzen wie Lieferanten und Abnehmer entfielen, machten 7% (5) der Unternehmen.[25]

Es kann vermerkt werden, daß bei geringen, aber auch wesentlichen Investitionsvolumina häufiger eine Entscheidungsbeteiligung der fachkundigen Mitarbeiter angegeben wird, als eine der Geschäftsführung. Eine Entscheidungsbeteiligung externer Berater wird bei Investitionen mit wesentlichem Volumen am häufigsten genannt. Hervorzuheben ist, daß sowohl externen Beratern als auch Banken Entscheidungsbeteiligung eingeräumt wird.

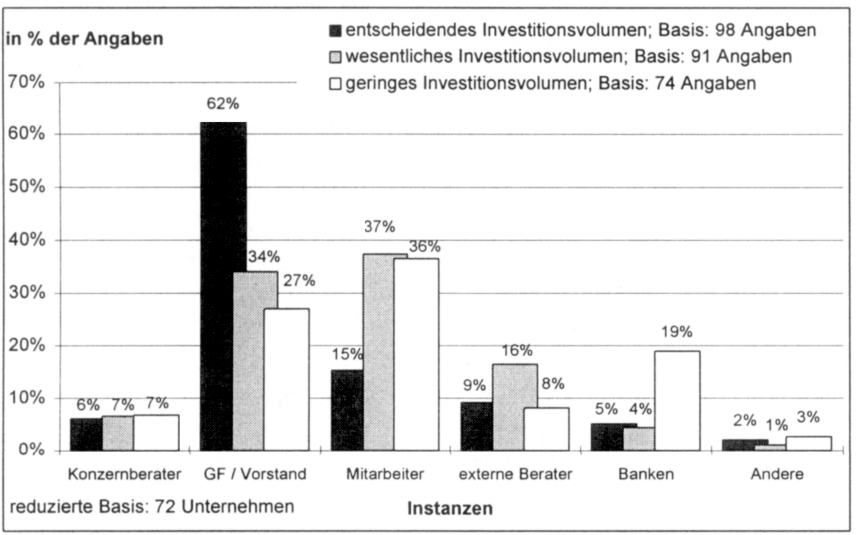


Abb. 18: Entscheidungsbeteiligung bei Investitionsentscheidungen

Beratungsleistungen externer Berater werden bei entscheidenden Investitionsvolumina im Verhältnis zu den übrigen Instanzen seltener angegeben als bei geringeren Volumina. Umgekehrt verhält es sich jedoch bei der Inanspruchnahme von Beratern der Konzernzentrale. Hervorzuheben ist der mit abnehmendem Investitionsvolumen steigende Anteil der Banken an der Beratungsleistung, aber auch an der Entscheidungsbeteiligung.

Genaueren Aufschluß über die Angaben der Unternehmen zum Einfluß der Beteiligten auf ihre Investitionsentscheidungen gibt Tabelle 4 in der sich die

[25] Angabe auf reduzierter Basis. Vgl. auch Anhang 11, S. 582.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

Prozentangaben anders als in den Abb. 18 und Abb. 19 auf die Anzahl der die Frage 36[26] beantwortenden Unternehmen (72) beziehen.[27]

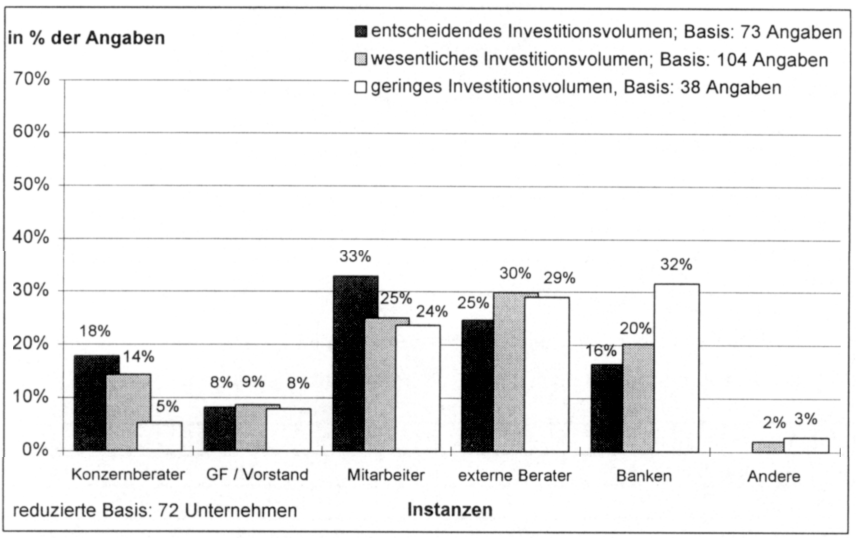


Abb. 19: Beratende Funktion bei Investitionsentscheidungen

36% (27 Unternehmen) gestanden einem Berater eines Konzerns einen Einfluß auf ihre Investitionsentscheidungen zu. Es gaben allerdings nur 12% (9) der befragten Unternehmen an, Mutterunternehmen und 13% (10), Tochterunternehmen zu sein. Die übrigen Unternehmen machten keine Angabe zu ihrer Konzernbindung.

[26] S. Anhang 3, S. 554.

[27] Auf die Frage haben 72 Unternehmen reagiert. Haben sie sich zu einem der Teilbereiche nicht geäußert, so kann die fehlende Antwort solcher Unternehmen zum Zweck der Übersichtlichkeit der Rubrik „kein Einfluß" zugeordnet werden. Die Berechnung der validen Prozentwerte pro einzelner Variable ergibt keine gravierenden Abweichungen in der Tendenz der Aussagen. Sie ist in Anhang 11, S. 582, abgedruckt. Abweichungen ergeben sich bei der Betrachtung der Konzernberater dadurch, daß nur sehr wenige Unternehmen hier Angaben machten, was aufgrund der Stichprobenzusammensetzung auf fehlende Konzernbindungen zurückzuführen ist. Die Vorgehensweise ist daher berechtigt.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

Tabelle 4

Einfluß von Personen und Institutionen auf Investitionsentscheidungen

Berater des Konzerns:
Einen Einfluß bei einer Entscheidungsart vermerkten 26 Unternehmen (36% von 72).

Art der Einflußnahme	**Investitionsvolumen**					
	gering		wesentlich		entscheidend	
Beratende Funktion	2	3%	15	21%	13	18%
Entscheidungsbeteiligung	5	7%	6	8%	6	8%
Summe:[a)]	7	10%	21	29%	19	26%
kein Einfluß	26	36%	9	13%	6	8%
keine Angabe	43	60%	46	64%	51	71%

Externe Berater:
Einen Einfluß bei einer Entscheidungsart vermerkten 68 Unternehmen (94% von 72).

Art der Einflußnahme	**Investitionsvolumen**					
	gering		wesentlich		entscheidend	
Beratende Funktion	11	15%	31	43%	18	25%
Entscheidungsbeteiligung	6	8%	15	21%	9	13%
Summe:	17	23%	46	64%	27	38%
kein Einfluß	27	38%	13	18%	12	17%
keine Angabe	34	47%	17	24%	37	51%

Banken:
Einen Einfluß bei einer Entscheidungsart vermerkten 67 Unternehmen (93% von 72).

Art der Einflußnahme	**Investitionsvolumen**					
	gering		wesentlich		entscheidend	
Beratende Funktion	12	17%	21	29%	12	17%
Entscheidungsbeteiligung	14	19%	4	6%	5	7%
Summe:	26	36%	25	35%	17	24%
kein Einfluß	32	44%	24	33%	19	26%
keine Angabe	18	25%	27	38%	40	56%

Fachkundige Mitarbeiter der Unternehmensabteilungen:
Einen Einfluß bei einer Entscheidungsart vermerkten 68 Unternehmen (94% von 72).

Art der Einflußnahme	**Investitionsvolumen**					
	gering		wesentlich		entscheidend	
Beratende Funktion	9	13%	26	36%	24	33%
Entscheidungsbeteiligung	27	38%	34	47%	15	21%
Summe:	36	51%	60	83%	39	54%
kein Einfluß	1	1%	0	0%	2	3%
keine Angabe	39	54%	16	22%	35	49%

a) Aufgrund von Rundungsfehlern können Abweichungen von ± 1% auftreten.
Stichprobenumfang: 76 Unternehmen
Anzahl der Unternehmen, die zu der Frage 36 Stellung genommen haben: 72
Prozentangaben auf Basis 72

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

Auffällig ist der hohe Einfluß von Banken und externen Beratern auf Investitionsentscheidungen. Bei geringen Volumina geben 19% der Unternehmen eine Entscheidungsbeteiligung der Banken und 8% der externen Berater an. 17% nennen eine Beratung durch die Banken und 15% durch externe Berater. Bei wesentlichen Investitionsvolumina lassen sich 29% der Unternehmen von den Banken und 43% von externen Beratern beraten, an der Entscheidung beteiligen 6% die Banken und 21% externe Berater. 17% lassen sich bei entscheidenden Investitionsvolumina von den Banken beraten und 25% von externen Beratern. An der Entscheidung beteiligt sind die Banken in diesen Fällen bei 7%, externe Berater bei 13% der Unternehmen.

IV. Zwischenergebnis

Entscheidungen erlangen dann besondere Bedeutung im Unternehmen, wenn sie den Handlungsspielraum eingrenzen oder der Entfaltung eigener, unternehmerischer Initiative dienen. Die Rentabilität einer unternehmerischen Aktion spielt nur eine untergeordnete Rolle.

Dieselbe Aussage läßt sich aus den Angaben zur Bedeutung der Investitionen der vergangenen 5 Jahre ableiten: 81% der befragten Unternehmen hielten diese Investitionen für bedeutend bis existentiell wichtig. 29% der Gründe hierfür entfielen auf Erweiterungen aufgrund unternehmerischer Neuorientierungen, nur 16% betrafen Rationalisierungsmaßnahmen.

Die Bedeutung einer Entscheidung steigt mit abnehmender Häufigkeit und zunehmender Bindungswirkung[28] ebenso wie die Bedeutung einer Investitionsentscheidung mit zunehmendem Volumen. Insbesondere bei bedeutsamen Entscheidungen haben externe Berater einen hohen Einfluß, während mit abnehmender Bedeutung eine zunehmende Delegation an die Mitarbeiter sowohl von Investitions- als auch von anderen unternehmerischen Entscheidungen erfolgt. Gerade bei Investitionsentscheidungen kann die Besteuerung jedoch theoretisch besonders hohe Wirkungen entfalten. Bei Entscheidungen mittlerer Bedeutung ist der Einfluß von Mitarbeitern, externen Beratern und Banken über ihre Beratungsleistungen bzw. die Informationsbeschaffung in etwa gleich hoch.

Bis zu 20% der Entscheidungsinitiativen gehen auf Steuerspezialisten zurück, so daß hier eine Initialwirkung steuerlicher Aspekte nahe liegt. Da auch

[28] Ein Ansteigen läßt sich aus der herausragenden Bedeutung (51%) entnehmen, die die Begrenzung des Handlungsspielraums durch unternehmerische Entscheidungen für deren Wichtigkeit hat, vgl. oben, Tabelle 2, S. 94.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

die Banken einen Anteil von bis zu 9% an den Entscheidungsinitiativen haben — hiervon sind maximal 17% der Unternehmen betroffen — stellt sich die Frage, ob hierfür allein wirtschaftliche Gründe oder auch den steuerlichen Bereich tangierende Beratungsleistungen der Banken verantwortlich sind.

Diese Ergebnisse zeigen, daß bei den befragten Unternehmen schon durch die Berücksichtigung der Spezialisten verschiedene mögliche „Zugänge" und Filter für steuerliche Informationen bestehen. Zu betonen ist dabei der Unterschied in der Einbindung externer und interner Steuerspezialisten in die Entscheidungsprozesse. Die auffallende Parallelität in der Veränderung der Häufigkeit einzelner Aufgaben mit abnehmender Entscheidungsbedeutung bei Geschäftsführung, Steuerberatern und Banken legt einen direkten Einfluß dieser Stellen auf die übergeordneten Träger betrieblicher Entscheidungen nahe. Dies ist aufgrund der Tatsache, daß 68% der befragten Unternehmen maximal 250 Arbeitnehmer haben und zu 78% Familienunternehmen sind, nicht auffällig. Die Einbindung interner Steuerspezialisten ist von diesem Zusammenhang nicht betroffen.

Festzuhalten ist also, daß Filter für die Verarbeitung des steuerlichen Arguments bestehen. Bei der Einbindung externer Berater liegt dieser Filter

- in der Person des Entscheidungsträgers, der die steuerlichen Informationen selbst verarbeiten muß,
- in der Zugeschnittenheit der Beratung auf das Unternehmen,
- und in den Bedingungen, die überhaupt zur Einbindung des Beraters führen.

Der Berater selbst ist insofern ein Filter, als er über die Weitergabe von Initiativinformationen entscheidet.

C. Entscheidungswirkungen von Steuern

Hauptgegenstand der Untersuchung ist die tatsächliche Berücksichtigung steuerlicher Parameter in unternehmerischen Entscheidungen. Daher werden alle Aussagen zusammengefaßt, mit denen die Unternehmen auf diesen Punkt eingingen.

Zu beantworten sind die Fragen,

1. welchen Einfluß der Besteuerung auf Entscheidungen in den Unternehmen wahrgenommen wird,
2. welche steuerlichen Aspekte Berücksichtigung finden,

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

3. bei welchen Entscheidungstypen sie Berücksichtigung finden und

4. wie sie berücksichtigt werden.

Letzteres wurde für Entscheidungen im allgemeinen, speziell für Investitionsentscheidungen und unter dem Einfluß von Steuerrechtsänderungen erhoben. Steuerliche Überlegungen erfahren eine sehr intensive Berücksichtigung, wenn steuerliche Begünstigungen Investitionen auslösen. Für den Fall, daß Investitionsrechenverfahren verwendet werden, wurde nach den dort einbezogenen Steuerarten gefragt. Einen Anhaltspunkt für das Ausmaß, in dem Steuern Bestandteil der unternehmerischen Entscheidungen sind, bieten außerdem die Reaktionen, die durch Steuerrechtsänderungen hervorgerufen werden. Zunächst wird anhand der Abweichungen von Investitionsbudgets nach Anhaltspunkten für den Einfluß steuerlicher Faktoren auf bereits bestehende Planungen gesucht.

I. Ursachen für Budgetabweichungen im Rahmen der Investitionsplanung

46% (35) der befragten Unternehmen arbeiten mit Investitionsbudgets (Frage 8[29]), 51% (39 Unternehmen) nicht, 3% machten keine Angabe. 91% der mit Investitionsbudgets arbeitenden Unternehmen machten Angaben zu den Abweichungen von ihren Budgets in den Jahren 1989—1993. Begründet wurden bestehende Abweichungen von 60% dieser Unternehmen (21).

Es wurden Abweichungen im Rahmen der Toleranzgrenzen, Abweichungen nach oben und nach unten festgestellt. Abweichungen im Rahmen der Toleranzgrenzen wurden mit der Zeitspanne zwischen Planung und Ausführung begründet sowie mit strikter Investitionskontrolle. Unterschreitungen des Budgets wurden von 17% (6 Unternehmen) begründet.

[29] Anhang 3, S. 542.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

Tabelle 5
Abweichungen von Investitionsbudgets

Jahr	Angaben zu Abweichungen vom geplanten Investitionsvolumen ("+" für Istvolumen > Planvolumen "-" für Planvolumen > Istvolumen)									
	+		-		± 0		gesamt		keine Angabe	
1989	8	23%	1	3%	15	43%	24	69%	11	31%
1990	10	29%	3	9%	12	34%	25	71%	10	29%
1991	10	29%	3	9%	12	34%	25	71%	10	29%
1992	13	37%	5	14%	11	31%	9	83%	6	17%
1993	13	37%	3	9%	13	37%	29	83%	6	17%
Σ	54		15		63		132			

Jahr	Angaben zum Grund der jeweiligen Abweichung									
	+		-		± 0		gesamt		keine Angabe	
1989	5	14%	1	3%	2	6%	8	23%	27	77%
1990	8	23%	2	6%	2	6%	12	34%	23	66%
1991	8	23%	2	6%	3	9%	13	37%	22	63%
1992	9	26%	0	0%	3	9%	12	34%	23	66%
1993	10	29%	3	9%	3	9%	16	46%	19	54%
Σ	40		8		13		61			

Stichprobenumfang: 76 Unternehmen
Zahl der mit Investitionsbudgets arbeitenden Unternehmen: 35
Basis der Prozentangaben: 35 Unternehmen
Aufgrund von Rundungsfehlern können Abweichungen von ± 1% auftreten.

Der häufigste Grund für das Überschreiten von Investitionsbudgets lag in Anpassungshandlungen an den Markt. Tabelle 6 zeigt eine Zusammenfassung der von 60% der mit Budgets arbeitenden Unternehmen für die Jahre 1989—1993 angegebenen Gründe für Budgetabweichungen.

Die von den Unternehmen frei formulierten Gründe für die Budgetabweichungen lassen keinen Schluß darauf zu, daß steuerliche, externe Faktoren in den Planungsablauf eingegriffen haben. Dies könnte höchstens als „ungeplante Kostenentwicklung" geschehen sein, ist aber so explizit nicht angegeben worden. Lediglich der Punkt „Vorziehen von Investitionen" könnte eine Folge steuerlicher Überlegungen sein. Aber lediglich bei einem (Groß-)Unternehmen finden sich bei Frage 12[30] entsprechende Eintragungen bezüglich der Re-

[30] S. Anhang 3, S. 544.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

aktionen auf das Standortsicherungsgesetz und das Steuerreformgesetz 1990. Bei keinem dieser Unternehmen wurden steuerliche Begünstigungen als Verursacher von Investitionen angegeben.

Tabelle 6
Gründe für Abweichungen von Investitionsbudgets

Ursache für Budgetabweichung	Abweichungen im Rahmen der Toleranzgrenzen		Überschreiten des Investitionsbudgets		Unterschreiten des Investitionsbudgets		Summe	
externe Ursachen nachfrageinduziert	0	0%	11	27%	11	20%	0	0%
zusätzliche Auflagen	0	0%	1	2%	1	2%	0	0%
Terminverzug	0	0%	5	12%	7	13%	2	29%
ungeplante Kostenentwicklung	0	0%	8	20%	11	20%	3	43%
Σ externe Ursachen	0	0%	25	61%	30	54%	5	71%
interne Ursachen notwendiger Ersatz	0	0%	2	5%	3	5%	1	14%
zeitliche Verlagerung (Vorziehen von Investitionen)	1	13%	1	2%	3	5%	1	14%
geändertes Anforderungsprofil	1	13%	1	2%	2	4%	0	0%
ungeplante Verwaltungsinvestition	0	0%	1	2%	1	2%	0	0%
zusätzliche freie Mittel	0	0%	7	17%	7	13%	0	0%
zu hohe Planbudgets	1	13%	4	10%	5	9%	0	0%
lange Zeitspanne zwischen Planung und Durchführung	5	63%	0	0%	5	9%	0	0%
Σ interne Ursachen	8	100%	16	39%	26	46%	2	29%
Anzahl der begründeten Planabweichungen	8	100%	41	100%	56	100%	7	100%

Stichprobenumfang: 76 Unternehmen
Anzahl der mit Investitionsbudgets arbeitenden Unternehmen: 35
Basis der Prozentangaben: Anzahl der begründeten Planabweichungen je Spalte
Aufgrund von Rundungsfehlern können Abweichungen von +/- 1% auftreten.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

II. Wahrgenommener Einfluß der Besteuerung

1. Unternehmerische Entscheidungen im allgemeinen

Der wahrgenommene Einfluß der Besteuerung wurde mittels der Frage 38 „Für wie gravierend halten Sie den Einfluß der Besteuerung auf Ihre unternehmerischen Entscheidungen?" direkt erhoben. Die Unternehmen konnten sich frei zu dieser Frage äußern. 13% der befragten Unternehmen äußerten sich nicht. Die übrigen 87% beantworteten die Frage z.T. sehr ausführlich und begründet. Die Antworten wurden in vier Kategorien eingeteilt.[31] Daraus ergab sich das folgende Bild:

Es zeigt sich, daß immerhin über ein Viertel der Unternehmen der Besteuerung nur einen geringen Einfluß zugesteht. Etwa ein Drittel dagegen empfindet den Einfluß der Besteuerung als hoch. Einige der Aussagen sollten im Detail betrachtet werden: manche zielen auf die demotivierende Wirkung der derzeitigen Besteuerung ab, andere verknüpfen dies mit Überlegungen über die Eignung des Standortes Deutschland.[32]

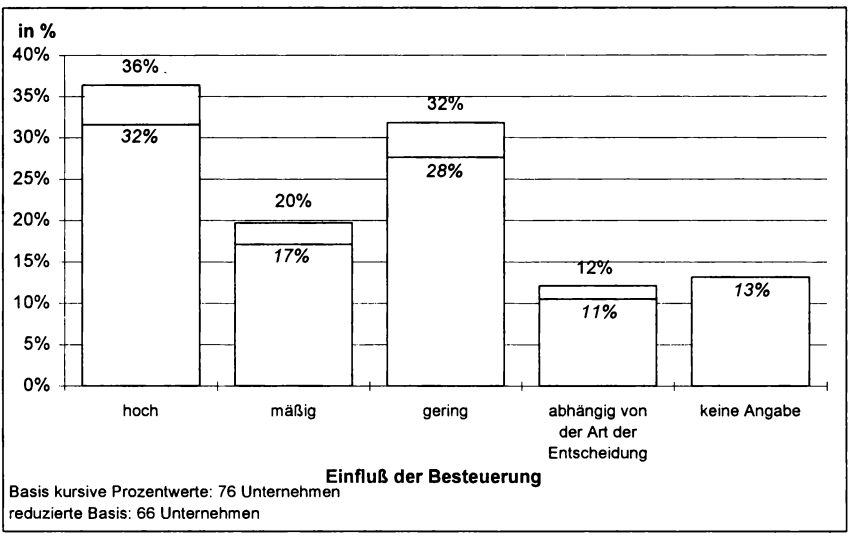


Abb. 20: Wahrgenommener Einfluß der Besteuerung auf unternehmerische Entscheidungen, kategorisiert

[31] Die Antwortliste und die Zuordnung zu den Kategorien finden sich im Anhang 12, S. 583ff.

[32] Vgl. die Wiedergabe der Originalangaben in Anhang 12, S. 583ff.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

2. *Vorteilhaftigkeit von Investitionen*

63% (48 Unternehmen) schätzen die Wirkung ein, die die Einbeziehung von Steuern in ihre Investitionskalküle auf das Ergebnis hat, das die Vorteilhaftigkeit der Alternativen angibt (Frage 34[33]). 10% dieser Unternehmen verwenden keine Investitionsrechenverfahren (Frage 23[34]), also keine quantitativen entscheidungsunterstützenden Instrumente. Abb. 21 zeigt Auszüge aus der Verteilung.

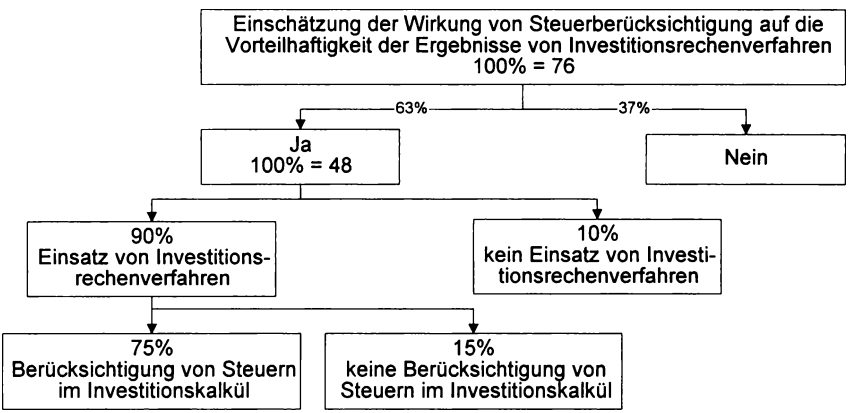


Abb. 21: Einschätzung der Rangfolgewirkung der Besteuerung, Verwendung von Investitionsrechenverfahren und Steuerberücksichtigung

7% der befragten Unternehmen insgesamt nehmen also Steuerwirkungen im Hinblick auf ihre Investitionsüberlegungen wahr, ohne Investitionsrechenverfahren zu verwenden. 20% dieser Unternehmen verlassen sich dabei auf die Beratung des Steuerberaters, je 40% halten die Wirkung für sehr hoch und für gering.

35% der Unternehmen, die angeben, Investitionsrechenverfahren unter bestimmten Bedingungen zu verwenden (Frage 23[35]) und Steuern im Investitionskalkül nicht zu berücksichtigen (Frage 30)[36], begründen dies mit einem nur geringen, nachrangigen oder nur in Einzelfällen beachtlichen Einfluß der Besteuerung auf die Vorteilhaftigkeit der Investitionsobjekte. D.h., bei diesen

[33] S. Anhang 3, S. 554.

[34] S. Anhang 3, S. 551.

[35] S. Anhang 3, S. 552.

[36] Zur Verteilung der Antworten auf Frage 30 sowie zu der Kombination der Antworten auf Frage 23 und Frage 30 vgl. Anhang 15 d), S. 589, e), S. 590 und f), S. 591.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

15% der Unternehmen, die eine Wirkung der Berücksichtigung von Steuern auf ihre Investitionsüberlegungen angeben (Frage 34[37]), führt die intuitive Einschätzung des Steuereinflusses zur Vernachlässigung der Steuern in den Berechnungen.

Es zeigt sich also, daß die angegebene Wirkung der Besteuerung auf die Vorteilhaftigkeit der Investitionen nur bei 47% der befragten Unternehmen auf Investitionsrechenverfahren unter Berücksichtigung des Steuereinflusses zurückgehen kann.

81% der Unternehmen, die Investitionsrechenverfahren immer verwenden (Frage 23[38]), berücksichtigen Steuern im Investitionskalkül (Frage 30[39]). Sie alle machen Angaben zur Wirkung der Steuerberücksichtigung. Nur 22% von ihnen halten die Wirkung der Steuerberücksichtigung für gering; 11% von ihnen beklagen dabei, daß durch die Steuerberücksichtigung zwar wenige zusätzliche Erkenntnisse erlangt werden, aber viel zusätzliche Unsicherheit. Im Übrigen ist die Amortisationsdauer der Investition ausschlaggebend.

19% der Unternehmen, die unter bestimmten Bedingungen Investitionsrechenverfahren verwenden (Frage 23), machen keine Angaben darüber, ob sie Steuern im Investitionskalkül berücksichtigen, 70% von diesen geben jedoch die Folgen der Steuerberücksichtigung an, die sie als hoch (19%) oder mittelmäßig (71%) einschätzen. Genannt werden hier die Unsicherheiten durch Steuerrechtsänderungen, die Abhängigkeit von der Förderungsbindung (hier im Wohnungsbau und im Fördergebiet) sowie die Liquididätswirkungen der Besteuerung.

9% der verbleibenden Unternehmen, die Steuern im Investitionskalkül berücksichtigen (Frage 30), wobei sie unter bestimmten Bedingungen Investitionsrechenverfahren einsetzen (Frage 23), machen keine Angaben zur Wirkung der Steuern auf die Vorteilhaftigkeit der Projekte (Frage 34[40]). Einschätzungen der Steuerwirkung als hoch und gering sind in etwa gleichem Maße vertreten. Von je 9% wird sie als zweitrangig und als einzelfallabhängig eingestuft.

---

[37] S. Anhang 3, S. 554.

[38] S. Anhang 3, S. 551.

[39] S. Anhang 3, S. 552.

[40] S. Anhang 3, S. 554.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

Tabelle 7 gibt einen Überblick über die Einschätzung der Auswirkungen einer Steuerberücksichtigung auf das Ergebnis von Investitionsüberlegungen.

Tabelle 7
Einschätzung der Auswirkungen einer Steuerberücksichtigung auf das Ergebnis von Investitionsüberlegungen

Verwendung von Investitionsrechenverfahren unter Steuerberücksichtigung Fragen 23 und 30	**Frage 34: Wirkung der Steuerberücksichtigung im Investitionskalkül**					**Summe**
	sehr gering — gering	mittel	hoch — sehr hoch	einzelfallabhängig	keine Einträge	
Verwendung von Investitionsrechenverfahren unter Steuereinbezug	10 29% 64%	3 10% 30%	13 10% 56%	3 10% 50%	2 6% 7%	31 100% 41%
Verwendung von Investitionsrechenverfahren ohne Steuereinbezug	4 13% 29%	7 22% 70%	2 6% 11%	1 3% 17%	18 56% 64%	32 100% 42%
Steuerberücksichtigung, aber kein Investitionsrechenverfahren	1 17% 7%		2 33% 11%	1 17% 17%	2 33% 7%	6 100% 8%
weder Investitionsrechenverfahren noch Steuerberücksichtigung				1 14% 17%	6 86% 21%	7 100% 9%
Summe Zeilenprozente Spaltenprozente	15 18% 100%	10 13% 100%	17 24% 100%	6 8% 100%	28 37% 100%	76 100% 100%

Stichprobenumfang: 76 Unternehmen
Rechtsbündige Prozentangaben auf Basis der Zeilensummen
Linksbündige Prozentangaben auf Basis der Spaltensummen
Aufgrund von Rundungsfehlern können Abweichungen von ± 1% auftreten.
Normierter Kontingenzkoeffizient: $K^* = 0{,}662$
Lambda: $\lambda = 0{,}326$ symmetrisch; $\lambda = 0{,}432$ mit der Verwendung von Investitionsrechenverfahren als abhängige Variable

In der detaillierten Betrachtung zeigt sich, daß diejenigen, die immer Investitionsrechenverfahren einsetzen, und die fast alle auch Steuern dabei berücksichtigen, die Wirkung der Einbeziehung von Steuern auf die Ergebnisse ihrer Investitionsrechenverfahren durchgängig als „hoch" einschätzen. Von denen, die nur unter bestimmten Bedingungen Investitionsrechenverfahren einsetzen,

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

schätzt immerhin die Hälfte die Wirkung der Steuerberücksichtigung auf die Vorteilhaftigkeit als gering ein.

Es läßt sich auch ein Zusammenhang zwischen den genannten Variablen nachweisen, wie der aus der Tabelle 7 ermittelte Kontingenzkoeffizient zeigt. Unterzieht man die Unabhängigkeitshypothese einem Signifikanztest[41], wobei hier der Kontingenztest verwendet wird, dann ergibt sich ein auf 5%-Niveau signifikanter Zusammenhang.

Lambda deutet einen asymmetrischen Zusammenhang an: danach entscheidet die subjektive Einschätzung der Wirkung, die die Steuerberücksichtigung auf das Ergebnis von Investitionskalkülen ausübt, teilweise im Vorhinein darüber, ob Steuern überhaupt in die Investitionskalküle einbezogen werden. Hierfür spricht insbesondere die Feststellung, daß einige Unternehmen geringe Wirkungen angeben, aber keine Investitionsrechenverfahren durchführen; weiterhin, daß die Unternehmen, die Investitionsrechenverfahren nur unter bestimmten Bedingungen und mit Steuerberücksichtigung anwenden, auch weniger oft hohe Wirkungen der Steuerberücksichtigung anführen als die, die Investitionsrechenverfahren immer und unter Einbezug der Steuern anwenden.

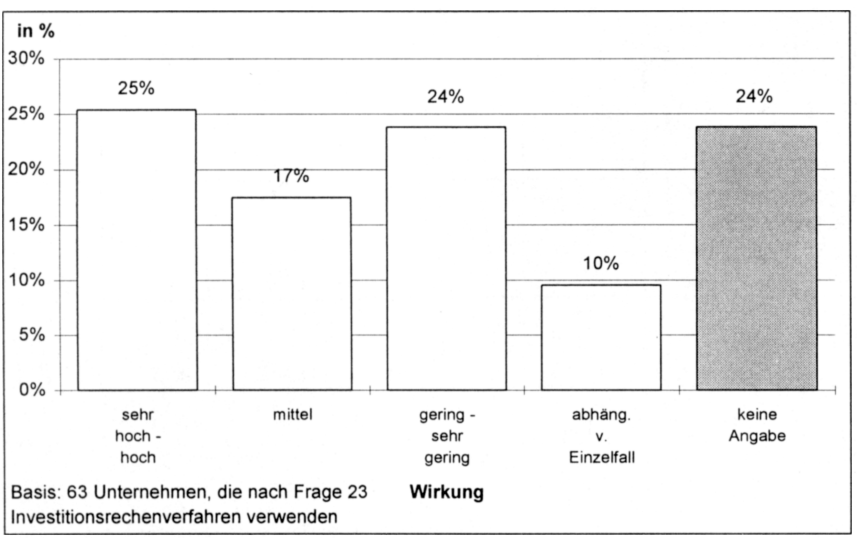


Abb. 22: Wirkung der Steuerberücksichtigung auf die Vorteilhaftigkeit von Investitionen beim Einsatz von Investitionsrechenverfahren

[41] Dies ist aufgrund der geringen Zellenbesetzung problematisch, vgl. *Bamberg/Baur*, Statistik, 1996, S. 173, soll aber hilfsweise durchgeführt werden, um Anhaltspunkte zu erlangen.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

Abb. 22 zeigt eine Übersicht über die prozentuale Verteilung der wahrgenommenen Wirkung der Steuerberücksichtigung auf die Rangfolge von Investitionsalternativen, bezogen auf alle Unternehmen, die überhaupt Investitionsrechenverfahren verwenden (Frage 23[42]).

Es zeigt sich, daß jeweils etwa ein Fünftel der Unternehmen, die Investitionsrechenverfahren überhaupt benutzen, die Wirkung, die die Einbeziehung von Steuern in den Kalkül hat, als hoch bzw. gering einschätzen bzw. keine Angaben machen. Lediglich 8% machen diese Beurteilung vom Einzelfall abhängig.

III. Berücksichtigung steuerlicher Gesichtspunkte

1. Entscheidungen im allgemeinen

Auf die Frage 19[43], welche Steuern bei verschiedenen Entscheidungstypen Eingang in den Entscheidungsprozeß finden, sind 68% (52 Unternehmen) eingegangen. 64% (49 Unternehmen) äußerten sich zu einzelnen Entscheidungstypen. 4% (3 Unternehmen) gaben ausdrücklich an, steuerliche Aspekte seien ohne, 3% (2), sie seien nur von nachrangiger Bedeutung bei ihren Entscheidungen. 42% (10) der Unternehmen, die die Frage 19 nicht beantwortet haben, berücksichtigen Steuern in ihren Investitionskalkülen.

Zwischen den Angaben zur allgemeinen Bedeutung von Steuern in Entscheidungen und zu ihrer Berücksichtigung in Investitionskalkülen besteht ein auf 5%-Niveau signifikanter Zusammenhang, wie die Auswertung der Tabelle 8 zeigt. Lambda deutet eine Abhängigkeit der Berücksichtigung von Steuern in Investitionskalkülen von der Berücksichtigung von Steuern im allgemeinen an.

---

[42] S. Anhang 3, S. 551.

[43] Vgl. Anhang 3, S. 548, sowie die Auswertungen in Anhang 16, S. 592.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

Tabelle 8

Einfluß von Steuern auf Entscheidungen und die Berücksichtigung von Steuern in Investitionskalkülen

Einfluß von Steuern auf Entscheidungen (Frage 19)	Berücksichtigung von Steuern in Investitionskalkülen			Summe
	ja	nein	keine Angabe	
Steuerliche Aspekte haben generell keinen Einfluß		2 67% 8%	1 33% 7%	3 100% 4%
Es wurden keine Angaben gemacht	7 29% 19%	10 42% 42%	7 29% 47%	24 100% 32%
Es wurden einzelne Angaben gemacht	30 61% 81%	12 24% 50%	7 14% 47%	49 99% 64%
Summe Zeilenprozente Spaltenprozente	37 49% 100%	24 32% 100%	15 20% 101%	76 101% 100%

Stichprobenumfang: 76 Unternehmen
Rechtsbündige Prozentangaben auf Basis der Zeilensummen
Linksbündige Prozentangaben auf Basis der Spaltensummen
Aufgrund von Rundungsfehlern können Abweichungen von ± 1% auftreten.

Chi-Quadrat $\chi^2 = 9{,}74$
Kontingenzkoeffizient $K = 0{,}38$
$K_{max} = 0{,}82$
normierter Kontingenzkoeffizient $K^* = 0{,}41$
Verwerfungsbereich bei 5-%-Niveau und 4 Freiheitsgraden $B = \{9{,}49;\infty\}$
Testgröße innerhalb des Verwerfungsbereichs: keine Unabhängigkeit.
$\lambda = 0{,}128$ für „Berücksichtigung von Steuern in Investitionskalkülen" als abhängige Variable

a) Besonders wichtige steuerliche Gesichtspunkte

Bei der Frage 19[44] konnte der jeweils bei den verschiedenen Entscheidungstypen wichtige steuerliche Aspekt angegeben werden. Demnach ergab sich für die einzelnen Entscheidungsarten das folgende Bild.

[44] Vgl. Anhang 3, S. 548.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

Langfristig wirksame seltene Entscheidungen

Tabelle 9
Besonders bedeutsame Steuerarten bei langfristig wirksamen seltenen Entscheidungen

Kategorie der Steuerart	Anzahl	in % der Gesamtnennungen
Substanzsteuern	6	17%
Ertragsteuern	28	78%
Sonstige Steuern (USt, ErbSt)	2	5%
Summe	36	100%

Stichprobenumfang: 76 Unternehmen
Anzahl der sich zu dieser Teilfrage äußernden Unternehmen: 30

Steuerliche Aspekte wurden von 39% der befragten Unternehmen angegeben; die Angaben sind unterschiedlich präzise. Ein Unternehmen gab an, „alle" steuerlichen Aspekte zu berücksichtigen. Eines nannte „Förderprogramme" als bedeutsam für Erweiterungen. Die Aussagen wurden in die Berücksichtigung von einerseits Substanz- und andererseits Ertragsteuern aufgeteilt, so daß insgesamt 39 Angaben zu steuerlichen Aspekten resultierten.

3 dieser Angaben stellten lediglich Präzisierungen dar, so daß bei langfristig wirksamen Entscheidungen 36 mal verschiedene steuerliche Aspekte als bedeutsam genannt wurden. Bei 44% der Angaben wurde nur die Gattung der Steuer angegeben, nämlich in 17% der Angaben Substanzsteuern und in 28% Ertragssteuern. Auf einzelne Steuerarten entfielen 42% der Angaben, davon je 3% auf die Erbschaftsteuer und die Umsatzsteuer, 17% auf die Gewerbesteuer und 19% auf die Einkommensteuer. 3% der sich hier äußernden Unternehmen präzisierten die Angaben zur Einkommensteuer durch die AfA als besonders bedeutsamen Aspekt. 6% sahen die Bedeutung der Gewerbesteuer insbesondere im Zusammenhang mit Sonderabschreibungen. Die AfA wurde ohne weitere Zuordnung noch von 3%, die Sonderabschreibung von 6% angegeben. Je 3% nannten Verlustvortragsmöglichkeiten und die Abzugsfähigkeit von Geschäftsführerbezügen der Gesellschafter. Damit entfielen auf Substanzsteuern 17%, auf Ertragssteuern 78% und auf Sonstige Steuern 5% der Angaben.

Leistungserstellung, insbesondere Investitions- und Distributionsentscheidungen

Zu diesem Entscheidungstyp mittelfristig wirksamer, häufiger zu treffender Entscheidungen gaben 43% der befragten Unternehmen steuerliche Aspekte an. Bei Investitions- und Distributionsentscheidungen äußerten sich 91% da-

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

von. Es resultierten in diesem Bereich 35 Angaben, 3 davon stellten Präzisierungen dar, so daß 32 mal unterschiedliche Aspekte angegeben wurden.

Tabelle 10
Besonders bedeutsame Steuerarten bei Investitions- und Distributionsentscheidungen

Kategorie der Steuerart	Anzahl	in % der Gesamtnennungen
Sonderabschreibungen	4	13%
AfA	9	28%
Investitionszulagen/Subventionen	3	9%
Ertragsteuern allgemein	14	44%
Sonstige Steuern (USt, VSt)	2	6%
Summe	32	100%

Stichprobenumfang: 76 Unternehmen
Anzahl der sich zu dieser Teilfrage äußernden Unternehmen: 30

Auf Vermögensteuer und Umsatzsteuer als Steuerart entfielen je 3% der Angaben, auf die Gewerbesteuer 6% und Einkommen-/Körperschaftsteuer 28%. Die Angabe „Gewerbesteuer" präzisierten 3% der Unternehmen mit der besonderen Bedeutung der AfA. Zur Einkommen-/Körperschaftsteuer gaben jeweils 3% der Unternehmen an, AfA bzw. Sonderabschreibungen seien ein besonders wichtiger Aspekt. Auf die AfA entfielen weitere 22% der Angaben (also insgesamt 28%), auf die Sonderabschreibungen zusätzliche 9% der Angaben (insgesamt 13%). In 3% der Fälle war die Angabe von Sonderabschreibungen mit der Nennung von Investitionszulagen verknüpft, auf die insgesamt 6% der Angaben entfielen. Zusätzlich wurde einmal der Begriff „Subventionen" verwendet.

Finanzierungs- und organisatorische oder personalpolitische Entscheidungen

17% der befragten Unternehmen gaben 15 mal steuerliche Aspekte an, die für ihre Finanzierungsentscheidungen besonders bedeutsam sind. 13% davon entfielen auf die Vermögensteuer, 20% auf die Einkommen-/Körperschaftsteuer und 13% auf Ertragssteuern im allgemeinen. In Bezug auf Überlegungen „Leasing oder Kauf?" machte die AfA 27% aus. 87% der Angaben entfielen somit auf Ertragssteuern.

12% der befragten Unternehmen machten 12 Angaben zum Bereich Organisation/Personal. 25% dieser Angaben entfielen auf die Möglichkeit der Lohnsteuerpauschalierung und 8% auf die der Pensionsrückstellungsbildung. Weitere 8% entfielen je auf die Kraftfahrzeug- und Mineralölsteuer, und 17% ent-

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

fielen auf die Einkommensteuer. Welche Möglichkeit der Lohnsteuerpauschalierung genau gemeint war, ob für Direktversicherung, geldwerte Vorteile oder Aushilfslöhne, wurde nicht angegeben. Je 8% entfielen weiterhin auf Umsatz-, Vermögen- und Körperschaftsteuer sowie Investitionszulagen, 25% auf Abschreibungen und 8% auf GWG.

Insgesamt 75% der Angaben entfielen auf den Bereich der Ertragsteuern.

b) Unterschiede nach dem Entscheidungstyp

Eine Abhängigkeit der Einbeziehung von Steuern in die Entscheidungsprozesse von der Art der Entscheidungen bzw. von den Entscheidungstypen kann auf der Basis der Frage 12[45] nicht festgestellt werden, da deren Beantwortung von den jeweiligen Änderungen der Steuergesetze abhängt. Diese betreffen schon von ihrer Ausgestaltung her jeweils nur bestimmte Entscheidungstypen. Die Fragen 21, 30 und 31[46] beziehen sich ausschließlich auf Investitionsentscheidungen, so daß auch hieraus keine Aussage zu diesem Zusammenhang entnommen werden kann. Damit bleibt lediglich die Frage 19[47] als potentielle Quelle einer solchen Erkenntnis.

Bei Frage 19 zeigt sich deutlich ein Unterschied der Bedeutung steuerlicher Einflüsse entsprechend der Art der Entscheidungen: Bei seltenen Entscheidungen mit langfristiger Wirkung äußerten sich 25% (19) der befragten Unternehmen, indem sie entweder nur Beispiele zu den Entscheidungsfeldern nannten (1 Unternehmen), ihre Angaben auf die steuerlichen Aspekte oder auf die Verfahren zur Steuerberücksichtigung beschränkten. Das Unternehmen, das ausschließlich Beispiele angab, wird im folgenden nicht berücksichtigt.

Vollständige Angaben über besonders wichtige steuerliche Aspekte und die Art ihrer Berücksichtigung bei der Entscheidungsfindung liegen bei strategischen Entscheidungen von 22% der Unternehmen (17) vor. Bei Entscheidungen im Bereich der Leistungserstellung machten 25% (19 Unternehmen) vollständige Angaben, bei Finanzierungsentscheidungen 12% (9 Unternehmen), bei Entscheidungen bezüglich der Organisation und der Personalpolitik 11% (8), bei Sonstigen mittelfristigen Entscheidungen 1% (1 Unternehmen) und bei operativen Entscheidungen 8% (6 Unternehmen).

---

[45] S. Anhang 3, S. 544.

[46] Vgl. Anhang 3, S. 550, S. 552.

[47] S. Anhang 3, S. 548.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

Tabelle 11

Angaben zur Berücksichtigung besonders wichtiger steuerlicher Aspekte in unternehmerischen Entscheidungen

Art/Bereich der Entscheidung	**Unternehmen**				**weitere Angaben**		Σ	Σ
	vollständige Angaben	nur besonders wichtige steuerliche Aspekte	nur Verfahren zur Steuerberücksichtigung	Σ	zu Aspekten	zu Verfahren	**besonders wichtige Aspekte insgesamt**	**Verfahren insgesamt**
selten mit langfristiger Wirkung	17 22%	14 18%	4 5%	35 46%	17	2	48 38%	23 29%
Leistungserstellung	19 25%	14 18%	1 1%	34 45%	10	1	43 34%	21 27%
Finanzierung	9 12%	4 5%	4 5%	17 22%	5	2	18 14%	15 19%
Organisation/ Personal	8 11%		1 1%	9 12%	2		10 8%	9 12%
sonstige	1 1%			1 1%			1 1%	1 1%
laufend mit kurzfristiger Wirkung	6 8%	2 3%	2 3%	10 13%			8 6%	8 10%
Summe	60	34	12		34	6	128 100%	78 100%

Stichprobenumfang: 76 Unternehmen
Basis der Prozentangaben in den Spalten 2 bis 5: 76 Unternehmen
Basis der Prozentangaben in den Spalten 8 und 9: Spaltensummen
Aufgrund von Rundungsfehlern können Abweichungen von ± 1% auftreten.
Reduzierte Basis: 52 Unternehmen, die auf die Frage geantwortet haben

Die Unternehmen, die nur besonders wichtige steuerliche Aspekte anführen, ohne Angaben über die Art ihrer Berücksichtigung zu machen und auch keine Anpassungsmaßnahmen benennen, tun dies fast ausschließlich bei den seltenen und den ebenfalls sehr wichtigen Investitions- und Distributionsentscheidungen.

Die Entscheidungen mit mittelfristiger Wirkung sind am häufigsten durch die Besteuerung betroffen, gefolgt von den seltenen Entscheidungen mit langfristiger Wirkung. Dies ist in Relation zur in der Definition festgelegten Häufigkeit dieser Entscheidungstypen zu sehen. Gleich viele Unternehmen geben Beeinflussungen bei einmaligen Entscheidungen an wie bei mittelfristig wirk-

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

samen bezüglich der Leistungserstellung. Bei denjenigen, die nur die Art, wie sie Steuern berücksichtigen, angeben, ohne den betroffenen Aspekt zu nennen, ist diese Konzentration nicht gegeben. Vielmehr ist hier eine Verschiebung von Investitions-/Distributionsentscheidungen hin zu Finanzierungsentscheidungen festzustellen.

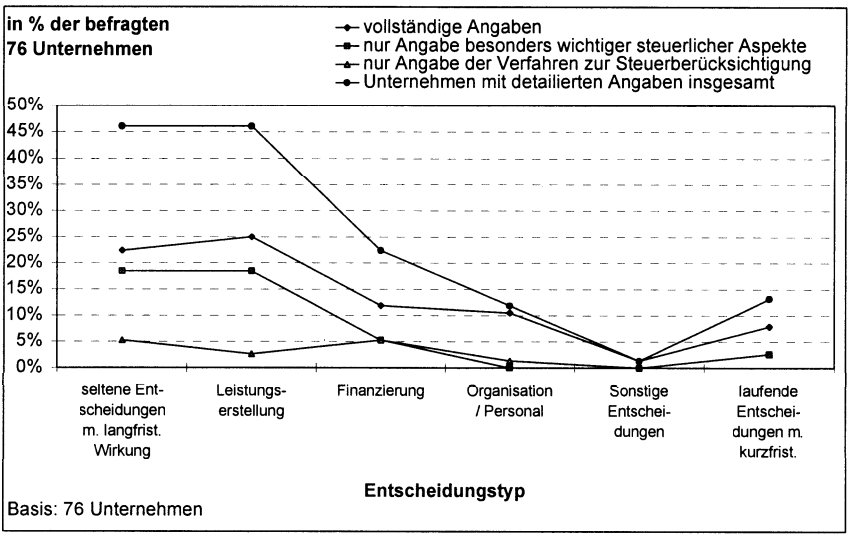


Abb. 23: Verteilung der Angaben zu Steuereinflüssen auf die verschiedenen Entscheidungstypen in Abhängigkeit von der Vollständigkeit der Angaben

Das Gewicht von Entscheidungen begünstigt demnach die Berücksichtigung von Steuern in den Entscheidungsprozessen. Präzisere Angaben zur Art dieser Berücksichtigung gehen mit einer konsequenteren Steuerberücksichtigung in allen Entscheidungstypen einher.

2. Investitionsrechnung

a) Relevante Steuerarten

Die im allgemeinen angegebene Berücksichtigung steuerlicher Aspekte bei Frage 19[48] ist für Investitionsentscheidungen zu präzisieren. So wurde die Investitionsrechnung als Mittel zur Berücksichtigung von Steuern nur von 12%

[48] S. Anhang 3, S. 548.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

der auf Frage 19 reagierenden Unternehmen (6 von 52) angegeben. Von den 10 Angaben, die sie machten, entfielen 50% auf Entscheidungen im Bereich der Leistungserstellung, d.h. Investition und Distribution, 30% auf Entscheidungen im Bereich Finanzierung und 20% auf strategische Entscheidungen. 33% dieser Unternehmen hatten angegeben, Investitionsrechenverfahren immer einzusetzen, die anderen 67%, dies nur unter bestimmten Bedingungen zu tun. Von den übrigen 81% der Unternehmen, die ebenfalls angegeben hatten, Investitionsrechenverfahren „immer" zu verwenden, hatte keines die Investitionsentscheidungen bei Frage 19 angeführt.

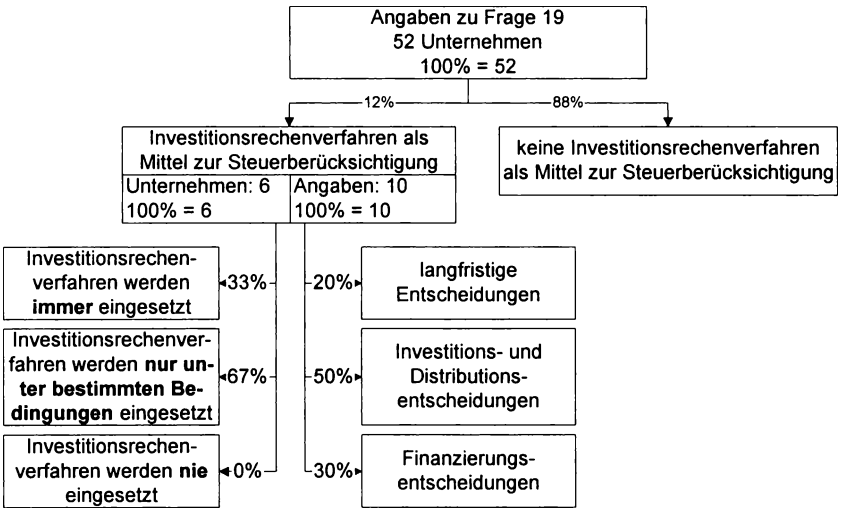


Abb. 24: Angaben zum Einsatz von Investitionsrechenverfahren

In diesem Zusammenhang ist bedeutsam, welche Investitionsrechenverfahren die Unternehmen verwenden. 74% der Unternehmen (56) machen Angaben zu den von ihnen verwendeten Investitionsrechenverfahren. Die meisten geben mehrere Verfahren gleichzeitig bzw. bei unterschiedlicher Anwendung an. Statische Verfahren werden von 95% dieser Unternehmen (53) genannt, dynamische von nur 41% (23 Unternehmen). Nur diese Verfahren sind aber geeignet, Steuern angemessen zu berücksichtigen. Die angegebenen dynamischen Verfahren werden stets in Verbindung mit anderen Verfahren angewandt. Lediglich der vollständige Finanzplan wird von 4% als alleiniges Instrument der Investitionsplanung genannt. Bei den statischen Verfahren wird die Amortisationsrechnung von 7% als alleiniges Instrument eingesetzt, von 2% die Rentabilitätsrechnung.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

49% (37 Unternehmen) gaben an, Steuern in ihren Investitionskalkülen zu berücksichtigen (Frage 30[49]). Das entspricht 59% der 63 Unternehmen, die angeben, Investitionsrechenverfahren zu verwenden (Frage 23[50]). Von den Unternehmen, die angaben, Investitionsrechenverfahren nie zu verwenden, nennen 31% (4) einzelne Steuerarten, die in ihre Investitionskalküle einfließen. 27% (3) der Unternehmen, die Investitionsrechenverfahren immer verwenden, geben keine Steuern an. Tabelle 12 zeigt die angegebenen Steuerarten (36 Unternehmen).

Tabelle 12
In Investitionskalküle einfließende Steuerarten

Steuerart	Anzahl	in % der Unternehmen (reduzierte Basis)	in % der Angaben	davon Unternehmen, die Investitionsrechenverfahren anwenden		
				in % v. „Anzahl" (Sp. 2)	dynamische Investitionsrechenverfahren	statische Investitionsrechenverfahren
ESt	28	78%	23%	75%	13	8 (ohne KVR)
KSt	20	56%	16%	70%	6	8 (ohne KVR)
GewESt	28	78%	23%	75%	12	9 (ohne KVR)
GewKSt	19	53%	16%	89%	9	8 (mit KVR)
VSt	14	39%	11%	93%	10	3
MinÖlSt	3	8%	2%	67%	1	1 (Amortisationsrechnung)
VersSt	5	14%	4%	100%	3	2
KfzSt	1	3%	1%	100%	0	1
GrESt	4	11%	3%	100%	3	1
Summe[a)]	122		100%			

a) Aufgrund von Rundungsfehlern können Abweichungen von ± 1% auftreten.
Stichprobenumfang: 76 Unternehmen
Reduzierte Basis: 36 Unternehmen
KVR := Kostenvergleichsrecnung

Festzuhalten ist, daß im Durchschnitt 59% der Unternehmen, die angeben, Ertragssteuern im Investitionskalkül zu berücksichtigen, keine oder keine zur Berücksichtigung dieser Steuern geeigneten Investitionsrechenverfahren verwenden. Bei den Substanz- und Verbrauchsteuern ist die Quote dagegen sehr

[49] S. Anhang 3, S. 552.

[50] S. Anhang 3, S. 551.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

viel günstiger. Bei 40% der Unternehmen, die bei Frage 19[51] steuerliche Aspekte bei Entscheidungen im Bereich der Leistungserstellung anführten, ergaben sich Abweichungen bei Frage 31, indem sie dort keine Steuern angaben bzw. die mit den Aussagen in Frage 19 bezeichneten Aspekte in Frage 31[52] nicht nannten (17%). 75% haben keine konkreten Verfahren bei Frage 19 angegeben, sondern nur den steuerlichen Aspekt. Darüber hinaus verwenden sie Investitionsrechenverfahren, die eine theoretisch korrekte Berücksichtigung der von ihnen genannten steuerlichen Aspekte nicht gestatten. Die Frage, wie diese 12% der befragten Unternehmen die ihnen wichtigen steuerlichen Aspekte berücksichtigen, bleibt ungeklärt.

22% (8) der Unternehmen, die Frage 31 beantwortet haben, gaben teilweise mehrere Gründe dafür an, daß sie bestimmte Steuerarten nicht in ihr Investitionskalkül einbeziehen. 17% (6 Unternehmen) gaben an, die Steuerwirkung sei vernachlässigbar (4) oder die Steuer sei für sie nicht relevant (2). 6% (2) gaben an, die Steuerwirkung trete hinter der Planungsunsicherheit zurück. 3% beklagten die mangelnde Wirkungstransparenz und die schwierige Zuordenbarkeit. Von 11% wurde die Unausweichlichkeit einer Steuer als Grund ihrer Nicht-Berücksichtigung angegeben. Dies betraf die Grunderwerbsteuer, die Mineralölsteuer, die Versicherungssteuer sowie bei 3% alle anfallenden Steuern.

In allen Fällen zeigt sich, daß dann, wenn ein positives Nutzen-Kosten-Verhältnis nicht erkannt wird, die einfacheren Verfahren ohne Steuerberücksichtigung gewählt werden. Nur 1% der befragten Unternehmen verwendet ausführliche, genaue Verfahren, obwohl es die Steuerwirkung als nachrangig einschätzt.

b) Steuerliche Begünstigungen als Investitionsursachen

Steuerliche Aspekte waren ein Teilbereich der Frage 21 „Welche Ursachen haben in der Vergangenheit zu Investitionen geführt?". Die Verteilung der Angaben auf die möglichen Investitionsursachen ist in Abb. 25 dargestellt.

---

[51] S. Anhang 3, S. 548.

[52] S. Anhang 3, S. 552.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

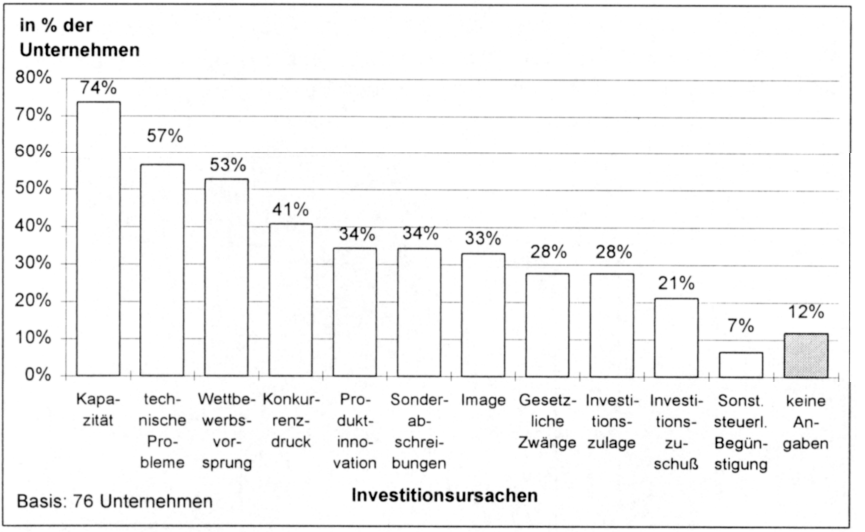


Abb. 25: Investitionsursachen

Die Frage wurde von 88% der befragten Unternehmen (67) beantwortet, von denen 43% (29) steuerliche Aspekte angaben. 28% der befragten Unternehmen (19) nannten Investitionszulagen, 21% (14) Investitionszuschüsse, 34% (23) Sonderabschreibungen und 7% (3) sonstige steuerliche Begünstigungen. Abb. 26 verdeutlicht noch einmal den Stellenwert steuerlicher Vergünstigungen als Ursache von Investitionen, bezogen auf alle 310 Angaben zu Investitionsursachen.

Aus den Anmerkungen der Unternehmen ging allerdings bei 3% der sich hier äußernden Unternehmen hervor, daß die steuerlichen Begünstigungen nur Zusatzeffekte, nicht aber Auslöser ihrer Investitionen waren, einmal, daß sie nur eine zeitliche Verlagerung der Investition hervorgerufen haben und bei 1%, daß sie als „nur geringfügig" in ihrer Wirkung angesehen wurden.

Als steuerliche Verursacher von Investitionen können also nur die Angaben von 34% der befragten Unternehmen[53] gewertet werden, so daß sich die in Abb. 26 dargestellte Verteilung ergibt. Der Vergleich dieser Aussagen mit den zu Frage 19[54] getroffenen zeigt Diskrepanzen auf. Nur 4% dieser Unternehmen geben Investitionszulagen und 0% Investitionszuschüsse als besonders

[53] 29 Unternehmen, die steuerliche Aspekte als Investitionsursachen angeben abzüglich der 2 Unternehmen, die in der steuerlichen Begünstigung nur Zusatzeffekte sehen und des einen, das die Wirkung als nur geringfügig wertet.

[54] S. Anhang 3, S. 548.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

wichtigen, steuerlichen Aspekt bei Frage 19 an. Diese 4% gestehen steuerlichen Investitionsursachen auch bei Frage 21[55] nur eine geringe Wirkung zu. Lediglich weitere 4% führen bei Frage 19 den Begriff „Subventionen" an.

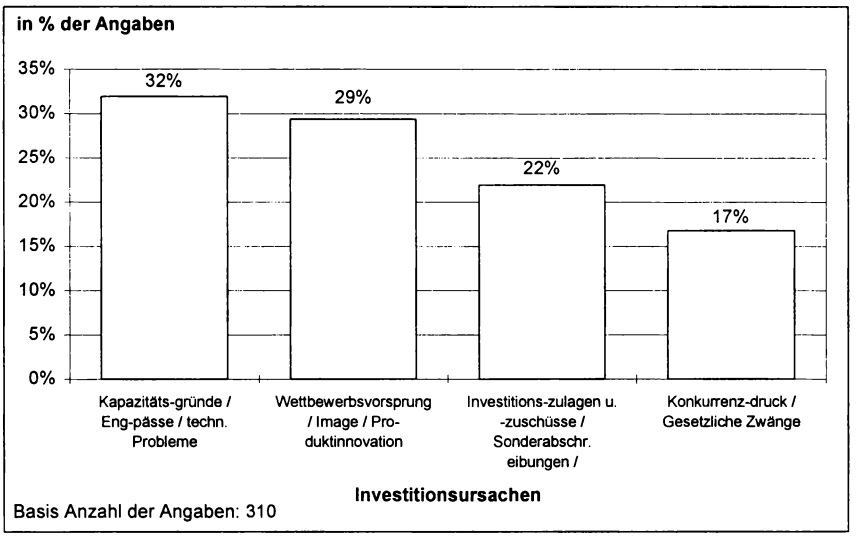


Abb. 26: Investitionsursachen, gruppiert

Dies ist dadurch erklärbar, daß Investitionszuschüsse nur bezüglich des Aktivierungswahlrechts „steuerlicher Natur" sind, ihrem Wesen nach jedoch nicht zu den Steuern zählen. Investitionszulagen sind Steuervergünstigungen, d.h. sie sind zwar in den Steuergesetzen verankert,[56] können aber von ihrer subjektiven Wahrnehmung wohl ebenfalls als nichtsteuerlich aufgefaßt werden: ihre steuerliche Besonderheit liegt eben in der Steuerfreiheit bei gleichzeitiger Belassung des Abschreibungsvolumens, nicht aber in der Herkunft oder dem Anlaß der Gewährung. Von den 19 Unternehmen, die Sonderabschreibungen bei Frage 21 als Investitionsursachen kennzeichnen, geben nur 16% (3) Sonderabschreibungen bei Frage 19 an, 21% (4) nennen allerdings AfA als wichtigen Aspekt. 47% (9) der Unternehmen, die Sonderabschreibungen als Ursache von Investitionen angeben, machten bei Frage 19 keine Angaben zu Investitionen. 11% (2 Unternehmen) bedeuten bei Frage 19, die Wirkung von Steuern sei nachrangig.

[55] S. Anhang 3, S. 550.

[56] Vgl. *Wacker*, Lexikon, 1994, Stichworte Steuervergünstigungen, S. 696, Investitionszulage, S. 367.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

Tabelle 13
Steuerliche Begünstigungen als Investitionsursache

Steuerliche Begünstigung	Anzahl	in % der reduzierten Basis	in % der befragten Unternehmen
Investitionszulagen	17	25%	22%
Investitionszuschüsse	13	19%	17%
Sonderabschreibungen	19	28%	25%

Stichprobenumfang: 76 Unternehmen
Reduzierte Basis: 67 Unternehmen

Das Unternehmen, das die Wirkung der steuerlichen Begünstigung als Investitionsursache als geringfügig einstuft, nennt als allgemein besonders wichtigen steuerlichen Aspekt Sonderabschreibungen und Investitionszulagen. Damit gibt es am genauesten von allen die Steuerwirkungen wieder. Das Unternehmen, das angab, Investitionszulagen, Investitionszuschüsse und Sonderabschreibungen seien nur ursächlich für zeitliche Verschiebungen, nennt als allgemein besonders wichtigen steuerlichen Aspekt die Gewerbesteuer und Abschreibungsmöglichkeiten im allgemeinen; das Unternehmen, das die steuerlichen Begünstigungen als Zusatzeffekt bezeichnet, nennt Abschreibungsmöglichkeiten.

38% der Unternehmen, die Investitionszuschüsse angeben (einschließlich derer, die gleichzeitig auch Sonderabschreibungen (oben enthalten) angeben), nennen Abschreibungsmöglichkeiten als besonders wichtigen steuerlichen Aspekt. Davon entfallen 15% (2) auf Unternehmen, die Sonderabschreibungen nicht angeben.

Auffallend ist jedoch, daß 38% (10) der Unternehmen, die steuerliche Begünstigungen als (Mit-)Ursache von Investitionen angeben, keine Angaben bei der Frage nach besonders wichtigen steuerlichen Aspekten zu Entscheidungen im Bereich der Leistungserstellung machen. Bezieht man die Unternehmen, die den auslösenden Effekt der steuerlichen Begünstigung eingrenzen, mit ein, beläuft sich dieser Anteil auf 34% (10 von 29).

Er beträgt also in jedem Fall mehr als ein Drittel. Immerhin 63% der Unternehmen, die besonders wichtige steuerliche Aspekte bei Investitionsentscheidungen angeben, einschließlich der Unternehmen mit einschränkenden Aussagen (19), betrachten also die steuerlichen Begünstigungen als Auslöser von Investitionen.

Bei der Einschätzung der Wirkung der Einbeziehung von Steuern ins Investitionskalkül auf die Vorteilhaftigkeit von Investitionen machten 31% (8) der Unternehmen, die steuerliche Begünstigungen als Investitionsursache angaben,

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

keine Angaben. Dies sind mit je einer Ausnahme Unternehmen, die erstens Investitionsrechenverfahren nur unter bestimmten Bedingungen verwenden oder keine Angaben machen und zweitens Steuern dabei nicht berücksichtigen oder hierzu keine Angaben machen; mit Ausnahme eines Unternehmens, das angegeben hatte, Investitionsrechenverfahren immer zu verwenden. 8% (2) geben an, Investitionsrechenverfahren nie zu verwenden. Bei der Hälfte davon, die zur Abschätzung der Steuerwirkung den Steuerberater konsultiert, sind Sonderabschreibungen ursächlich für Investitionen; bei der anderen Investitionszuschüsse.

IV. Steuerrechtsänderungen

Vorgegeben waren 9 verschiedene Steueränderungsgesetze.[57] Die Unternehmen wurden gebeten, Entscheidungen anzugeben, die von dem jeweiligen Gesetzespaket berührt wurden. Außerdem sollten sie die relevante Steueränderung nennen und angeben, welchen Einfluß die Steueränderung auf die Entscheidung hatte.

Tabelle 14
Angaben zum Einfluß von Steuerrechtsänderungen

Kategorie	Anzahl der Angaben	in % der Fälle
die Frage blieb unbeantwortet	14	18%
es wurde explizit angegeben, Steuerrechtsänderungen hätten keinen Einfluß auf unternehmerische Entscheidungen oder die Felder wurden ausgestrichen	21	28%
die Frage wurde in Einzelheiten beantwortet	41	54%
Summe:	76	100%

Stichprobenumfang: 76 Unternehmen

18% der Unternehmen äußerten sich zu keinem der angegebenen Steueränderungsgesetze. 28% gaben ausdrücklich an, daß Steuerrechtsänderungen keinerlei Einfluß auf ihre Entscheidungen haben bzw. strichen die Felder aus. 54% machten genauere Angaben zu den beeinflußten Entscheidungen. Eines

[57] Vgl. Anhang 3, Frage 12, S. 544.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

der Unternehmen gibt jedoch bei einzelnen Änderungsgesetzen lediglich eine Erhöhung der Verwaltungskosten als Folge des Gesetzes an. Eine Übersicht gibt Tabelle 14.

Tabelle 15
Einfluß der Steueränderungsgesetze auf die Entscheidungen von Unternehmern (Mehrfachangaben möglich)

Steueränderungsgesetz	Anzahl Unternehmen	in %	in % der reduzierten Basis	in % d. Basis 41	Angaben	in % aller Angaben
Standortsicherungsgesetz (StandOG)	25	33%	40%	61%	37	26%
Gesetz zur Umsetzung des Föderalen Konsolidierungsprogramms (FKPG)	11	14%	18%	27%	12	9%
Gesetz gegen den Mißbrauch und zur Bereinigung der Steuergesetze (StMBG)	6	8%	10%	15%	6	4%
Steueränderungsgesetz (StÄndG) 1992	8	11%	13%	20%	9	6%
Steueränderungsgesetz (StÄndG) 1991	12	16%	19%	29%	19	14%
Steuerreformgesetz (StRefG) 1990	12	16%	19%	29%	15	11%
Solidaritätsgesetz (SolG)	10	13%	16%	24%	15	11%
Fördergebietsgesetz	12	16%	19%	29%	18	13%
Umsatzsteuerbinnenmarktgesetz	6	8%	10%	15%	9	6%
keinerlei Einflüsse	21	28%	34%			
keine Angaben	14	18%				
Summe[a)]					140	100%

a) Aufgrund von Rundungsfehlern können Abweichungen von ± 1% auftreten.
Stichprobenumfang: 76 Unternehmen
Reduzierte Basis: 62
Unternehmen mit detaillierten Angaben: 41
Angaben über alle Änderungsgesetze: 140

Von den 41 Unternehmen, die detaillierte Angaben machten, nannten 59% eine Beeinflussung durch das Standortsicherungsgesetz. 1% gab als Folge des Gesetzes eine Erhöhung der Verwaltungskosten an. 29% dieser Unternehmen (12) fühlten sich durch das Steueränderungsgesetz 1991 in ihren Entscheidun-

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

gen betroffen, ebenso viele durch das Fördergebietsgesetz. Auf das Steuerreformgesetz 1990 ragierten 27% dieser Unternehmen (11), 2% gaben zusätzlich eine Erhöhung des Verwaltungsaufwands als Folge an; ebenso beim Föderalen Konsolidierungsprogramm, das sonst 24% (10) der Unternehmen angaben, die sich detailliert zu Steuerrechtsänderungen geäußert hatten; beim Solidaritätsgesetz, das weitere 22% (9 Unternehmen) anführten, beim Steueränderungsgesetz 1992, das daneben von 17% (7 Unternehmen) genannt war, beim Mißbrauchsbekämpfungsgesetz (weitere 12%) ebenso wie beim Umsatzsteuerbinnenmarktgesetz (ebenfalls weitere 12%). Das Unternehmen, das eine Erhöhung des Verwaltungsaufwandes als Folge der Änderungsgesetze angab, ist in den Zahlen der Tabelle 15 enthalten. Tabelle 15 zeigt nicht die Tendenz, daß etwa die neuesten Änderungen die meiste Beachtung finden. Vielmehr entfallen die meisten Nennungen auch auf die umfangreicheren Steueränderungspakete.

1. Auswirkungen einzelner Steueränderungsgesetze

Standortsicherungsgesetz (StandOG)

Vorwiegend wirkte sich das Standortsicherungsgesetz nach den Angaben der Unternehmen auf Investitionen, Standortentscheidungen und Gewinnausschüttungen aus. Besonders auffallend ist, daß das Gesetz nur in seiner Gesamtheit gewürdigt wird: genauere Angaben zu den einzelnen Regelungen, die die Entscheidungen beeinflußt haben, machen nur 64% (16) der Unternehmen, die überhaupt Auswirkungen des Standortsicherungsgesetzes vermerkt haben. Im Vordergrund stehen dabei die Steuersatzsenkungen bei Einkommen- und Körperschaftsteuer sowie die Streichung der degressiven AfA-Möglichkeiten für Betriebsgebäude.

In welcher Weise ihre Entscheidungen durch Steuerrechtsänderungen geändert wurden, geben insgesamt (26/41=) 63% an. Bei 50% von ihnen (13) führt das Standortsicherungsgesetz zu einer zeitlichen Verlagerung der betroffenen Entscheidungen, bei 19% zu einer sachlichen Änderung und 4% wurden durch das Standortsicherungsgesetz zu einer Investitions- und Standortentscheidung angeregt. Der Grund lag hier in der Verlängerung der Sonderabschreibungsmöglichkeiten durch das Standortsicherungsgesetz[58]. Bei 8% der befragten Unternehmen führte die Streichung der degressiven AfA nach

[58] Die Angabe wurde nicht genauer spezifiziert, es kann sich aber nur um eine Änderung des Fördergebietsgesetzes handeln, d.h. wahrscheinlich um die Verlängerung des Begünstigungszeitraums für Investitionen im betrieblichen Anlagevermögen bis zum Jahr 1997 (§ 8 Abs. 1 Fördergebietsgesetz).

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

§ 7 Abs.5 EStG für neue Gebäude zu einer zeitlichen Verlagerung von Investitionen. Bei 4% hatte diese Gesetzesänderung Einfluß auf Standortentscheidungen und bei 1% führte sie zur Aufhebung einer Investitionsentscheidung.

Tabelle 16
Meistgenannte, durch das Standortsicherungsgesetz beeinflußte Entscheidungen

Beeinflußte Entscheidung	Anzahl der Unternehmen	in %	in % der reduzierten Basis	in % der Basis 25
Investitionen	18	24%	29%	72%
Standortentscheidungen	5	7%	8%	20%
Gewinnausschüttungen	5	7%	8%	20%

Stichprobenumfang: 76 Unternehmen
Reduzierte Basis: 62
Unternehmen mit detaillierten Angaben: 41
Unternehmen mit Angaben zum Standortsicherungsgesetz: 25
Angaben zum Standortsicherungsgesetz: 37
Angaben über alle Änderungsgesetze: 140

11% (8 Unternehmen) erklärten, das Standortsicherungsgesetz habe Einfluß auf Gewinnausschüttungsbeschlüsse, Standort- und Investitionsentscheidungen, rechtliche Gestaltungen, Finanzierungsentscheidungen, die Ausgliederung betrieblicher Funktionen, einen Unternehmenskauf sowie die Produktionsplanung gehabt, ohne jedoch die konkreten, verantwortlichen Änderungen genau anzugeben.

Tabelle 17
Häufigste entscheidungswirksame Regelungen des Standortsicherungsgesetzes

Beeinflußte Entscheidung	Anzahl der Unternehmen	in %	in % der reduzierten Basis	in % der Basis 25
Steuersatzsenkungen bei Einkommen- und Körperschaftsteuer	5	7%	8%	20%
Streichung der degressiven AfA-Möglichkeiten für Betriebsgebäude	8	11%	13%	32%

Stichprobenumfang: 76 Unternehmen
Reduzierte Basis: 62
Unternehmen mit detaillierten Angaben: 41
Unternehmen mit Angaben zum Standortsicherungsgesetz: 25
Angaben zum Standortsicherungsgesetz: 37
Angaben über alle Änderungsgesetze: 140

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

Durch die Steuersatzsenkungen bei Einkommen- und Körperschaftsteuer wurden Gewinnausschüttungsbeschlüsse (3%), Kapitalanlageüberlegungen (3%), aber auch Investitionen (3%[59]) sachlichen Änderungen unterworfen und/oder zeitlich verlagert.

Die Einführung des Erbschaftsteuerfreibetrages bei Übergang von Betriebsvermögen regte in einem Fall eine rechtliche Umgestaltung an bzw. führte zu einer zeitlichen Verlagerung (des Unternehmensübergangs).

Tabelle 18
Häufigste Entscheidungswirkungen des Standortsicherungsgesetzes

Beeinflußte Entscheidung	Anzahl der Unternehmen	in %	in % der red. Basis	in % der Basis 25
zeitliche Verlagerung	13	17%	21%	52%
sachliche Änderung	5	7%	8%	20%
Anregung von Investitions- und Standortentscheidung	1	1%	2%	4%

Stichprobenumfang: 76 Unternehmen
Reduzierte Basis: 62
Unternehmen mit detaillierten Angaben: 41
Unternehmen mit Angaben zum Standortsicherungsgesetz: 25
Angaben zum Standortsicherungsgesetz: 37
Angaben über alle Änderungsgesetze: 140

Weder die Ansparabschreibung für kleinere Betriebe noch die Verlängerung der Aussetzung von Vermögen- und Gewerbekapitalsteuer in den Neuen Bundesländern wurden genannt. Allerdings ist dem Fragebogen auch nicht zu entnehmen, ob die antwortenden Unternehmen die Größenmerkmale des § 7g EStG erfüllen. Zudem wurde die Erhebung nicht in den Neuen Bundesländern durchgeführt. Dennoch geben einige Unternehmen Investitionen in den neuen Bundesländern an, nennen die Aussetzung der Vermögen- und Gewerbekapitalsteuer jedoch nicht als steuerlichen Vorteil. Mögliche Gründe dafür könnten darin liegen, daß die doch nach der Mitarbeiterzahl gemessen eher kleinen Unternehmen die Freibeträge dieser Steuerarten nicht überschreiten, oder daß die Belastung mit diesen Steuern als sehr gering empfunden wird.

Es zeigt sich, daß eine Streichung bisheriger Steuervorteile (Abschreibungsmöglichkeiten) in insgesamt 11% der befragen Unternehmen (8 Fälle) zu gravierenden Auswirkungen geführt hat, indem sie nämlich bei Standortüberle-

[59] Angaben auf der reduzierten Basis berechnet.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

gungen (4%) und Investitionsentscheidungen (9%) beeinflußt hat. Dabei wurde einmal eine Investitionsentscheidung, bei der gleichzeitig über den Standort entschieden wurde, sachlich geändert und einmal eine Investitionsentscheidung aufgehoben.

Föderales Konsolidierungsprogramm (FKPG)

Das Föderale Konsolidierungsprogramm führte bei 14% der befragten Unternehmen (11) zu Verhaltensänderungen. 3% (2) machten sich aufgrund der steuerlichen Situation Gedanken über eine Standortverlagerung (ins Ausland). 5% davon nannten die Wiedereinführung des Solidaritätszuschlages als Grund hierfür.

Neben dem Solidaritätszuschlag, der von 5% (4) der Unternehmen am häufigsten als konkrete Rechtsänderung angegeben wurde, spielte die Erhöhung der Versicherungssteuer eine Rolle (4%, 3 Unternehmen). Sie führte zu sachlichen Änderungen und auch zu einer Aufhebung von Anlageentscheidungen.

Die Änderungen im Bereich der Vermögensteuer (Freibetragsanhebung, Spaltung des Vermögensteuersatzes für natürliche Personen etc.) führten bei 1% zu einer zeitlichen Verlagerung bei den Anlagen[60].

Bei 1% wurde angegeben, daß die Produktionsplanung durch das Föderale Konsolidierungsprogramm betroffen sei. Weitere Auswirkungen des Gesetzes im allgemeinen waren ein Einfluß auf den Erwerb einer Tochtergesellschaft, die Erhöhung der Verwaltungskosten, die Bilanzpolitik und sachliche Änderungen im Rahmen einer Standortentscheidung.

Gesetz gegen den Mißbrauch und für die Bereinigung der Steuergesetze (StMBG)

Insgesamt vermerkten 8% (6 Unternehmen) Einflüsse des Mißbrauchsbekämpfungsgesetzes auf ihre Entscheidungen. Zwei Unternehmen gaben Auswirkungen auf ihre Produktionsplanung an, eines auf die Personalpolitik. In einem Fall wurde ein negativer Einfluß des Mißbrauchsbekämpfungsgesetzes auf den Verkauf eines Tochterunternehmens registriert. Die Änderung bei der Kraftfahrzeugsteuer führte in einem Fall zu einem Überdenken einer Investitionsentscheidung, in einem anderen Fall beeinflußte sie die Distribution. Das Mißbrauchsbekämpfungsgesetz führte daneben zu einem Anstieg der Verwaltungskosten, was ebenfalls von einem Unternehmen angegeben wurde.

[60] Vermutlich handelt es sich hier um Kapitalanlagen im Betriebs- und Privatvermögen, genauere Angaben wurden nicht gemacht.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

Die mannigfachen Änderungen des Mißbrauchsbekämpfungsgesetzes im Bereich des Übergangs, der Übertragung, Vererbung, Veräußerung von Betriebsvermögen und Vermögensgegenständen[61] blieben von den Unternehmen unbeachtet.

Steueränderungsgesetz 1992

Einflüsse durch das Steueränderungsgesetz 1992 führten nur 11% der befragten Unternehmen (8) an. Für 2 Unternehmen waren die Änderungen des Bewertungsgesetzes Anlaß für rechtliche Umgestaltungen, für eines verursachten sie einen Wechsel des Finanzplatzes. Die Einführung des Zinsabschlages hatte bei einem Unternehmer eine sachliche Änderung seiner Anlagepolitik zur Folge. In zwei weiteren Fällen führte die Einschränkung der vorteilhaften Verwendbarkeit von Lebensversicherungen als Kreditsicherungsinstrument zu Änderungen der Finanzierungsentscheidungen.

Einfluß hatte das Steueränderungsgesetz 1992 außerdem auf die Verwaltungskosten sowie auf Produktions- und Personalplanung. Letzteres dürfte wohl auf die Anhebung der Lohnsteuerpauschalierungsgrenze zurückzuführen sein.

Die Änderung von § 17 EStG, wonach auch die verdeckte Einlage von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft zu einer Gewinnrealisierung bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb führt, sowie die Ausschaltung der steuerlichen Vorteile doppelstöckiger Personengesellschaften durch die Ausdehnung der Mitunternehmereigenschaft auf mittelbar beteiligte Gesellschafter im § 15 EStG wurden nicht berücksichtigt.

Steueränderungsgesetz 1991

Von den 16% der befragten Unternehmen (12 Unternehmen), die angaben, durch das Steueränderungsgesetz 1991 in ihren Entscheidungen beeinflußt worden zu sein, wurden überwiegend Investitions- und Standortentscheidungen genannt. Auch Entscheidungen bezüglich der Ausgliederung einzelner betrieblicher Funktionen, der Produktionsplanung, der Distribution und der Personalpolitik waren betroffen. Nur 12% der Unternehmen (9) machten Angaben zu der Art der Auswirkung, die das Gesetz auf ihre Entscheidungen

[61] Z.B. §§ 16, 34 EStG, 24 UmwStG, §§ 17, 23 EStG, d.h. die Erschwerung von Aufstokkungsmodellen zur Nutzung der Steuervergünstigungen und der Gleichstellung der Veräußerung von Beteiligungen an Personengesellschaften mit Spekulationsgeschäften; §§ 5, 10, 12 ErbStG zur rückwirkenden Vereinbarung von Zugewinngemeinschaft, zur Abzugsfähigkeit von Schulden und Lasten in Zusammenhang mit dem neuen Freibetrag des § 13 Abs. 1a ErbStG, zur Verhinderung des „Einlagenmodells"; die Regelung der Nichtsteuerbarkeit von Geschäftsveräußerungen im Rahmen der Umsatzsteuer; die Änderungen im Bereich der Anrechnung ausländischer Steuern.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

hatte: 8% (6) gaben an, eine Entscheidung sei durch das Steueränderungsgesetz 1991 angeregt worden. Diese Anregung betraf in allen Fällen Standort- und Investitionsentscheidungen und beruhte in einem Fall auf der Einführung von Sonderabschreibungen im Beitrittsgebiet. Diese führten zudem bei 1% zur zeitlichen Verlagerung einer Investition, in bei 3% zu sachlichen Änderungen von Standortentscheidungen. Von 1% wurden sie in Zusammenhang mit der Aussetzung der Gewerbekapitalsteuer in den Neuen Bundesländern als Einflußfaktor auf Standort- und Investitionsentscheidungen in Verbindung mit der Ausgliederung betrieblicher Funktionen angegeben.

Insgesamt läßt sich sagen, daß die wesentlichen Einflüsse des Steueränderungsgesetzes 1991 durch die Förderung der Neuen Bundesländer über die Einführung von Sonderabschreibungen und das Aussetzen von Vermögen- und Gewerbekapitalsteuer hervorgerufen wurden.

Steuerreformgesetz 1990

Zum Steuerreformgesetz 1990 äußerten sich ebenso viele Unternehmen wie zum Steueränderungsgesetz 1991, nämlich 16% (12). Ohne Angabe der konkreten Änderungsvorschrift wurde, jeweils von einem Unternehmen, die zeitliche Verschiebung von Gewinnausschüttungen, die Personalpolitik, die Produtionsplanung und die Erhöhung der Verwaltungskosten angeführt.

Von 5% der befragten Unternehmen (4 mal) wurde die Tarifänderung als Einflußfaktor angegeben. Die betroffene Entscheidung war in je einem Fall eine Finanzierungs-, eine Gewinnausschüttungs- und eine Investitionsentscheidung. In einem Fall wurde durch die Tarifänderung eine Änderung der Rechtsform angeregt.

Besonders bedeutsam war der Wegfall der Investitionszulage: Er löste bei 5% der befragten Unternehmen (4) Standort- und Investitionsentscheidungen aus; bei 50% davon in Form einer zeitlichen Verschiebung, und bei 1% führte er zur Aufhebung einer Investitionsentscheidung.

Solidaritätsgesetz

Insgesamt fühlten sich 13% der befragten Unternehmen (10) durch das Solidaritätsgesetz beeinflußt. 1% verlagerte aufgrund der Einführung des Solidaritätszuschlages seine Gewinnausschüttungen. Bei 1% hatten der Solidaritätszuschlag und die Erhöhung der Mineralöl- und der Versicherungssteuer Einfluß auf die Wahl der Lieferanten, die Produktionsplanung, Gewinnausschüttungen, Preisentscheidungen und Investitionen. Die Kombination aus Solidaritätszuschlagseinführung und Mineralölsteuererhöhung hatte in 1% der Fälle Änderungen in der Distribution und bei den Preisentscheidungen zur Folge.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

Investitionen und Beschaffungsentscheidungen wurden bei 4% (3) durch die Erhöhung der Mineralölsteuer beeinflußt. Bei 1% hatten die Mineralöl- und Versicherungsteuererhöhung Einfluß auf die Wahl der Lieferanten und auf Preisentscheidungen. Die Personalpolitik wurde bei 3% (2 Unternehmen) von den Änderungen des Solidaritätsgesetzes betroffen. Bei 50% davon wurde sie durch die Einführung des Solidaritätszuschlags und die Änderung von Lohn- und Mineralölsteuer beeinflußt. Investitionen wurden in 1% der Fälle durch die Tarifänderungen einer zeitlichen Verschiebung unterworfen und in 1% einer Änderung aufgrund der Mineralölsteuererhöhung. Bei weiteren 3% waren Gewinnausschüttungen von den Tarifänderungen betroffen.

Fördergebietsgesetz

Das Fördergebietsgesetz beeinflußte zu 83% (von 12 Fällen) Investitions- und Desinvestitionsentscheidungen. Bei 1% war die Anregung einer Investition durch die Einführung von Investitionszuschüssen mit einer rechtlichen Gestaltung verknüpft. Bei einem weiteren Prozent lag eine Standortentscheidung in Zusammenhang mit einer rechtlichen Gestaltung vor. Bei 3% führten die Zulagen und Sonderabschreibungsmöglichkeiten des Fördergebietsgesetzes zur Anregung von Investitionen.

Die Aufhebung der Zonenrandförderung führte bei 4%zur zeitlichen Verschiebung von Investitionen. Ohne genaue Angabe der relevanten Regelung gaben 5% (4 Unternehmen) den Einfluß auf Investitionen an. Dabei wurde von je 1% eine Anregung, sachliche Änderung und zeitliche Verlagerung genannt. Mit der Anregung der Investition war in 1% der Fälle eine Standortentscheidung verknüpft. 1% fühlte sich in der Produktion beeinflußt.

Umsatzsteuerbinnenmarktgesetz

Zum Umsatzsteuerbinnenmarktgesetz äußerten sich 8% (6 Unternehmen), von denen 33% (2) angaben, daß dieses Gesetz die Wahl ihrer Lieferanten beeinflußt habe. Bei jeweils 1% wirkten sich die Neuregelungen auf eine Standortentscheidung, das Rechnungswesen, die Verwaltungskosten im allgemeinen, die Distribution in Verbindung mit dem Verwaltungsaufwand und Preisentscheidungen im Zusammenhang mit der Wahl der Werbe- und Akquisitionsmaßnahmen aus.

2. Würdigung

Auffallend ist, daß über 20% der 76 befragten Unternehmen ausdrücklich darauf hinweisen, daß Steuerrechtsänderungen bzw. in einigen Fällen sogar

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

Steuern allgemein keinerlei Einfluß auf ihre Entscheidungen nehmen, da diese nach anderen Gesichtspunkten getroffen werden, und weitere 8% die Felder ausstreichen. Rechnet man diejenigen dazu, die zu der Frage nicht Stellung genommen haben, so ist die Wirkung von Steuerrechtsänderungen für fast die Hälfte der Befragten (46%) nicht relevant. Selbst von denjenigen, die die Frage ausführlich beantworteten, geben nur wenige genaue Auskunft über die einzelnen Änderungen, die ihre Entscheidungen beeinflußt haben.

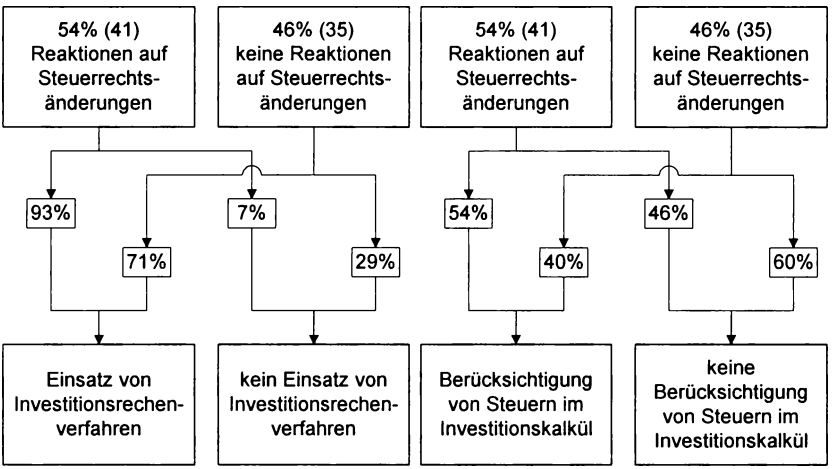


Abb. 27: Reaktionen auf Steuerrechtsänderungen, Berücksichtigung von Steuern im Investitionskalkül und Einsatz von Investitionsrechenverfahren

Über die Hälfte der Unternehmen (54%) machte Angaben zu von Steuerrechtsänderungen beeinflußten Entscheidungen. Die Art der Beeinflussung wurde von 34% der befragten Unternehmen) benannt. Steuerrechtsänderungen führten im wesentlichen zu zeitlichen Verlagerungen. Häufig wurden auch Entscheidungen angeregt oder sachlich geändert. Nur von 3% wurde eine Erhöhung des Verwaltungsaufwands bei der Entscheidungsvorbereitung bzw. insgesamt bei der Planung beklagt.

Der Ablauf der Einbeziehung von Steuern in Entscheidungsprozesse läßt sich hieraus nicht ableiten. Es werden lediglich Entscheidungswirkungen von Steuerrechtsänderungen festgehalten. Diese Folgen — nämlich die Veränderung von Entscheidungen durch die Besteuerung — sind aber ein Indiz für die Einbeziehung von Steuern in Entscheidungen. Ob diese sachgerecht ist, läßt sich nicht ablesen.

93% der 54% (41 Unternehmen), die Reaktionen auf Steuerrechtsänderungen angeben, verwenden Investitionsrechenverfahren, 7% (3) nicht oder sie

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

machen keine Angabe. 54% (22) dieser Unternehmen geben an, Steuern im Investitionskalkül zu berücksichtigen, 46% (19), dies nicht zu tun. Von den 46% (35 Unternehmen), die keine Reaktionen zeigen, benutzen 71% Investitionsrechenverfahren (25), 29% (10) nicht. 40% (14) berücksichtigen dabei Steuern, 60% (21) nicht.

Tabelle 19 zeigt den Zusammenhang zwischen den Reaktionen auf Steuerrechtsänderungen und der Verwendung von Investitionsrechenverfahren unter Steuereinfluß auf.

Tabelle 19

Reaktionen auf Steuerrechtsänderungen und Einsatz von Investitionsrechenverfahren unter Steuerberücksichtigung

Verwendung von Investitionsrechenverfahren u. Steuerberücksichtigung	**Reaktionen auf Steuerrechtsänderungen** detaillierte Angaben	Streichung, keine Angabe oder Angabe „kein Einfluß"	**Summe**
Verwendung von Investitionsrechenverfahren unter Steuereinbezug	22 73% 54%	8 27% 23%	30 100% 39%
Verwendung von Investitionsrechenverfahren ohne Steuereinbezug	16 48% 39%	17 52% 49%	33 100% 43%
Steuerberücksichtigung, aber kein Investitionsrechenverfahren	1 14% 2%	6 86% 17%	7 100% 9%
weder Investitionsrechenverfahren noch Steuerberücksichtigung	2 33% 5%	4 67% 11%	6 100% 8%
Summe Zeilenprozente Spaltenprozente	41 54% 100%	35 46% 99%	76 100% 99%

Stichprobenumfang: 76 Unternehmen
Rechtsbündige Prozentangaben auf Basis der Zeilensummen
Linksbündige Prozentangaben auf Basis der Spaltensummen
Aufgrund von Rundungsfehlern können Abweichungen von ± 1% auftreten.

Der normierte Kontingenzkoeffizient liegt bei $K^* = 0{,}4905$ und deutet einen positiven Zusammenhang an. Der Kontingenztest ergab bei einem Signifikanzniveau von 5% einen Verwerfungsbereich von $B=\{7{,}81; \infty\}$ und einen darin liegenden Testwert $\chi^2 = 10{,}3928$. Damit kann von einem signifikanten Zusammenhang zwischen den Reaktionen auf Steuerrechtsänderungen und den Investitionsrechenverfahren der Unternehmen gesprochen werden.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

Als Ergebnis ist also zunächst festzuhalten:

1. Bei über der Hälfte (54%) der befragten Unternehmen haben Steueränderungen Einfluß auf verschiedene Entscheidungen, bei mehr als einem Viertel (28%) definitiv nicht.
2. Steuern haben Entscheidungen qualitativ beeinflußt und Lenkungswirkungen entfaltet. Einzelne Verhaltenseinflüsse von Steuerrechtsänderungen wurden von ca. 34% der Unternehmen angegeben.
3. Fast alle dieser Unternehmen verwenden Investitionsrechenverfahren, aber nur etwas mehr als die Hälfte berücksichtigt in diesen Investitionsrechenverfahren Steuern. Der Anteil derer, die Investitionsrechenverfahren verwenden an denjenigen, die keine Reaktionen auf Steuerrechtsänderungen angeben, ist zwar mit 71% auch noch hoch, aber deutlich geringer. Es besteht ein Zusammenhang zwischen der Verwendung von Investitionsrechenverfahren und der Angabe von Reaktionen auf Steuerrechtsänderungen.

V. Vergleich

Da die Wirkung von Steuerrechtsänderungen als Indiz für die generelle Berücksichtigung im Entscheidungsprozeß dient, aber z.B. auch auf die Diskussionsintensität im Gesetzgebungsprozeß zurückgehen kann, erfolgt ein Vergleich mit den Angaben zu der Berücksichtigung als besonders wichtig empfundener steuerlicher Aspekte im allgemeinen.

1. Zusammenhänge

Inwiefern sich die allgemeinen Tendenzen, Steuern mehr oder weniger Bedeutung beizumessen, mit ihrer Behandlung im konkreten Anwendungsfall der Investitionsentscheidung decken, zeigt die nachfolgende Tabelle 20.

Sowohl bei der Frage nach den Auswirkungen von Steuerrechtsänderungen (Frage 12[62]), als auch bei der Frage nach besonders wichtigen steuerlichen Gesichtspunkten in verschiedenen Entscheidungssituationen (Frage 19) gaben Unternehmen explizit an, daß Steuern keinerlei Einfluß hätten.

[62] S. Anhang 3, S. 544.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

Die Beantwortung beider Blöcke läßt sich also in drei Kategorien aufteilen:

- keine Angabe,
- Bedeutungslosigkeit steuerlicher Aspekte und Streichungen,
- detaillierte Angaben.

Tabelle 20

Reaktionen auf Steuerrechtsänderungen und Einsatz von Investitionsrechenverfahren unter Steuerberücksichtigung

Frage 12 — Steuerrechtsänderungen	**Frage 19 — allgemeine unternehmerische Entscheidungen**			**Summe**
	keine Angabe	steuerliche Aspekte sind bedeutungslos oder von nachrangiger Bedeutung	detaillierte Angaben	
keine Angabe	6 40% 25%	0	9 60% 18%	15 100% 20%
steuerliche Aspekte sind bedeutungslos	2 18% 8%	3 27% 100%	6 55% 12%	11 100% 14%
Streichungen	6 75% 25%	0	2 25% 4%	8 100% 11%
detaillierte Angaben	10 24% 42%	0	32 76% 65%	42 100% 95%
Summe Zeilenprozente Spaltenprozente	24 32% 100%	3 4% 100%	49 5% 99%	76 101% 100%

Stichprobenumfang: 76 Unternehmen
Rechtsbündige Prozentangaben auf Basis der Zeilensummen
Linksbündige Prozentangaben auf Basis der Spaltensummen
Aufgrund von Rundungsfehlern können Abweichungen von ± 1% auftreten.

Tabelle 20 zeigt, ob die Berücksichtigung von Steuern im allgemeinen und die Wahrnehmung von Folgen bei Rechtsänderungen bei den Unternehmen übereinstimmen. Der normierte Kontingenzkoeffizient $K^* = 0{,}6297$ zeigt einen ausgeprägten Zusammenhang an. Der Kontingenztest ergab auf dem 5%-Signifikanzniveau α einen Zusammenhang zwischen der Berücksichtigung von

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

Steuern in unternehmerischen Entscheidungen und dem Einfluß von Steuerrechtsänderungen.[63]

Tabelle 21
Steuerberücksichtigung im allgemeinen, bei Steuerrechtsänderungen und Investitionsentscheidungen

Einfluß von Steuerrechtsänderungen auf unternehmerische Entscheidungen (Frage 12) *Spalte 1*	**Eingang besonders wichtiger steuerlicher Aspekte in den Entscheidungsprozeß (Frage 19)** *Spalte 2*	**Kombination Spalte 1 und 2** *Spalte 3*		**Zusätzlich: Steuerliche Begünstigungen als Investitionsursache (Frage 21)** *Spalte 4*		**Zusätzlich: Steuerarten im Investitionsrechenverfahren (Fragen 30 und 31)** *Spalte 5*	
1 keine Angabe	keine Angabe	6	8%			1	1%
2	Bedeutungslosigkeit steuerlicher Aspekte						
3	detaillierte Angaben	9	12%	2	3%	7	9%
4	keine Angabe	2	3%				
5 Bedeutungslosigkeit steuerlicher Aspekte	Bedeutungslosigkeit steuerlicher Aspekte	3	4%			1	1%
6	detaillierte Angaben	6	8%	2	3%	3	4%
7	keine Angabe	6	8%	1	1%	4	5%
8 Streichungen	Bedeutungslosigkeit steuerlicher Aspekte						
9	detaillierte Angaben	2	3%			1	1%
10	keine Angabe	10	13%	3	4%	4	5%
11	Bedeutungslosigkeit steuerlicher Aspekte						
12 detaillierte Angaben	detaillierte Angaben	32	42%	21	28%	25	33%
Summen:		76	100%	29	38%	46	61%

Stichprobenumfang: 76 Unternehmen
Prozentangaben auf Basis: 76
Aufgrund von Rundungsfehlern können Abweichungen von ± 1% auftreten.

[63] 4 Freiheitsgrade; B = {12,59; ∞}; χ^2 = 27,31; der Kontingenztest kann nur hilfsweise verwendet werden, vgl. auch S. 116.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

Zusätzlich wird die von den Unternehmen mit den gezeigten Kombinationen angegebene Steuerberücksichtigung im Investitionsbereich in Tabelle 21 abgebildet. Dabei bezieht sich die Frage 21[64] auf steuerliche Begünstigungen als Investitionsursachen und die Frage 31[65] auf die in Investitionsrechenverfahren einbezogenen Steuerarten.

Tabelle 21 ist so zu lesen, daß die Unternehmen, die die aufgeführte Antwortkombination der Fragen 12 und 19[66] aufweisen, gleichzeitig auch die Frage 21 bzw. die Fragen 30/31 beantwortet haben. Es ist nicht notwendig, daß sie dann sowohl Frage 21 als auch Frage 31 beantwortet haben.[67]

54% (41 Unternehmen) nannten im Rahmen der Frage 12 detailliert einzelne Auswirkungen von Steuerrechtsänderungen auf unternehmerische Entscheidungen. Eine Bedeutung verschiedener steuerlicher Aspekte für unternehmerische Entscheidungen (Frage 19) nahmen 64% (49 Unternehmen) wahr. 38% (29 Unternehmen) gaben an, daß steuerliche Aspekte in der Vergangenheit zu Investitionen geführt haben (Frage 21, Zeile 10, Spalte 4). Bei Frage 31[68] nannten 47% (36 Unternehmen) einzelne Steuerarten, die sie in ihr Investitionskalkül einbeziehen (Zeile 10, Spalte 5). 13% der befragten Unternehmen gaben zwar an, Steuern im Investitionsrechenverfahren zu berücksichtigen, machten aber keine detaillierten Angaben bei Frage 31. Dafür tat dies eines, das angab, Steuern nicht zu berücksichtigen, und 11% (8), die keine Angaben zu Frage 30[69] machten. Insgesamt lassen sich damit 61% (46 Unternehmen) feststellen, die Steuern in ihrem Investitionskalkül berücksichtigen. Das Verhältnis zu den Fragen nach den Entscheidungswirkungen von Steuerrechtsänderungen und den Steuerwirkungen im allgemeinen zeigt Abb. 28. Der Abbildung läßt sich entnehmen, daß über die Hälfte der Unternehmen, die Steuern in ihren Investitionskalkülen berücksichtigen, beide Fragen nach den Entscheidungswirkungen von Steuern oder steuerlichen Änderungen en detail beantworten. Weitere 24% machen gleichzeitig Angaben zu den allgemeinen Fragen nach Steuerwirkungen und nur 9% ausschließlich zu Steuerrechtsänderungen.

Von den Unternehmen, die steuerliche Aspekte bei Rechtsänderungen für bedeutungslos halten, berücksichtigen 82% (9 von 11) Steuern im Investiti-

---

[64] S. Anhang 3, S. 550.

[65] S. Anhang 3, S. 552.

[66] S. Anhang 3, S. 544, S. 548.

[67] Vgl. Anhang 3, S. 552, zur Frageformulierung; vgl. auch Anhang 19 b), S. 607, Anhang 15 f), S. 591.

[68] S. Anhang 3, S. 552.

[69] S. ebenda.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

onskalkül; bezüglich der Bedeutungslosigkeit steuerlicher Aspekte im allgemeinen tut dies ein Drittel. Bei den Unternehmen, die keine Angaben zu Frage 19 machten, berücksichtigen 50% (9 von 18) Steuern im Investitionskalkül, von denen, die keine Angaben bei Frage 12 machten, 53% (8 von 15). Demnach berücksichtigen etwa ein Drittel der Unternehmen Steuern im Investitionskalkül; nur bei denen, die keine Angaben machen, tut dies die Hälfte.

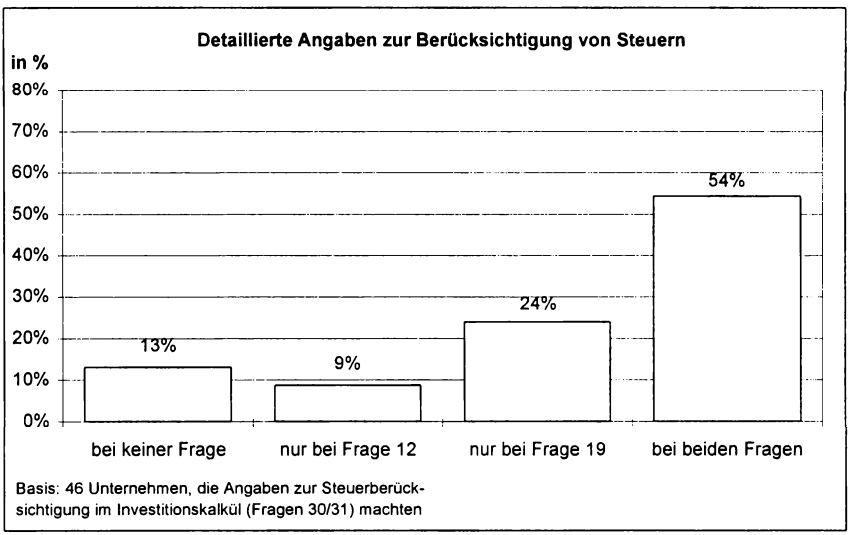


Abb. 28: Angaben zu Steuerwirkungen bei Berücksichtigung von Steuern im Investitionskalkül

Auffällig hoch ist der Anteil derjenigen, die Steuern im Investitionskalkül berücksichtigen, aber Steuerrechtsänderungen keine Bedeutung beimessen. Weiterhin fällt ins Auge, daß die Unternehmen, die steuerliche Begünstigungen als Investitionsursache nennen, bis auf eines mindestens bei einer der beiden allgemeinen Fragen detaillierte Angaben machen. 72% äußern sich in beiden Fällen detailliert. Auffallend ist die Verteilung der Unternehmen, die angeben, steuerliche Aspekte hätten ihre Investitionen ursächlich beeinflußt. Abb. 29 zeigt die Verteilung ihrer Angaben zu Steuerrechtsänderungen (Frage 12[70]) und allgemeinen Steuerwirkungen (Frage 19[71]).

Während die Berücksichtigung von Steuern im Investitionskalkül noch häufig von Unternehmen angeführt wird, die zu keiner der beiden Steuerwir-

[70] S. Anhang 3, S. 544.

[71] S. Anhang 3, S. 548.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

kungsfragen ausführliche Angaben machen, ist dies bei denen, die Steuern als investitionsbegünstigend wahrnehmen, ein verschwindend geringer Teil von 3%. Auch ist der Unterschied in den Anteilen, die auf die ausschließliche Beantwortung einer der beiden Fragen entfallen, mit 4%-Punkten längst nicht so groß wie bei der Einbeziehung von Steuern ins Investitionskalkül mit 15%-Punkten. Während dort nur 54% der Unternehmen bei beiden Steuerwirkungsfragen ausführliche Angaben machen, beträgt der Anteil hier 72%.

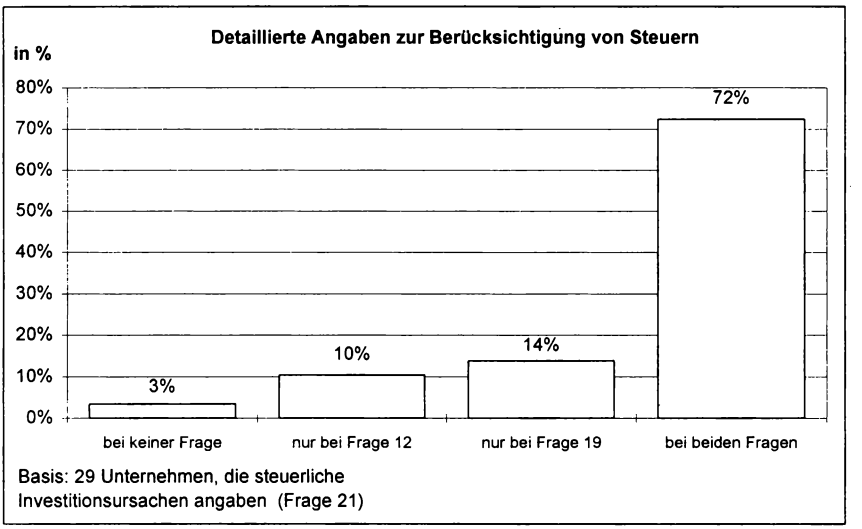


Abb. 29: Angaben zu Steuerwirkungen bei steuerlichen Begünstigungen als Investitionsursache

2. Ergebnisse

Zunächst ist festzuhalten, daß 54% (41) der befragten Unternehmen die beiden Fragen nach den allgemeinen Wirkungen von Steuern und Steuerrechtsänderungen übereinstimmend beantworten: 8% (6 Unternehmen) machen zu beiden Fragen keinerlei Angaben, 4% (3 Unternehmen) urteilen, daß weder Steuerrechtsänderungen noch Steuern im allgemeinen einen Einfluß auf ihre Entscheidungen haben und 40% (32 Unternehmen) nennen in beiden Fällen verschiedene steuerliche Einflüsse.

Die eben getroffenen Aussagen legen die Vermutung nahe, daß bei den Unternehmen, die Steuern bei ihren Investitionsentscheidungen berücksichtigen, insgesamt ein höheres Steuerbewußtsein oder zumindest ein besserer Über-

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

blick über die Wirkungen der Besteuerung vorherrsche. Dies gilt insbesondere dann, wenn Steuern ausschlaggebend oder mitveranlassend für die Durchführung von Investitionen gewesen sind.

Von den zwar nur 12% (9 Unternehmen), die Angaben zu besonders wichtigen steuerlichen Aspekten machen, obwohl sie bezüglich der Bedeutung von Steuerrechtsänderungen für ihre Entscheidungen keine Aussagen treffen, geben 78% (7 Unternehmen) auch an, welche Steuern sie in ihren Investitionskalkülen berücksichtigen. In einem Fall sind dabei die Einkommen- und Vermögensteuer relevant, in allen anderen Einkommen- bzw. Körperschaft- und Gewerbesteuer. Die detaillierten Angaben zu Frage 19[72] sind hiermit dekkungsgleich: von den Unternehmen, die keine Angaben zu den Wirkungen von Steuerrechtsänderungen, aber detaillierte Angaben zu den besonders wichtigen steuerlichen Aspekten bei ihren Entscheidungen machen, nennen 57% (4 von 7) die Einkommen- oder Körperschaftsteuer, 29% (2) führen Abschreibungsmöglichkeiten an und 1% gibt nur eine rechtliche Umgestaltung als von der Steuer beeinflußte Entscheidung ohne weitere Angaben an. 29% (2 Unternehmen) führen die Gewerbesteuer als besonders bedeutenden Steueraspekt an, obwohl alle 7 Unternehmen sie in ihrem Investitionskalkül berücksichtigen. Zudem fällt auf, daß diese Unternehmen bedeutsame steuerliche Aspekte ausschließlich bei einmaligen Entscheidungen mit langfristiger Wirkung und bei Investitionsentscheidungen anführen.

Nur 4% (3 Unternehmen) gaben sowohl bei der Frage nach der Wirkung von Steuerrechtsänderungen als auch bei der generellen Bedeutung steuerlicher Aspekte an, Steuern seien insgesamt bedeutungslos. Dagegen formulierten diese Ansicht in bezug auf die Steuerrechtsänderungen 8% (6 Unternehmen), die durchaus für ihre Entscheidungen bedeutsame Steuern angaben. Der umgekehrte Fall lag bei keinem Unternehmen vor, während 13% (10 Unternehmen) keine Angaben zur allgemeinen Bedeutung von Steuern machten, aber gleichzeitig detaillierte Angaben zu der Wirkung von Steuerrechtsänderungen.

Interessant ist, daß immerhin 55% (6) von den Unternehmen, die Steuerrechtsänderungen keinen Einfluß zugestehen (11), nicht nur detaillierte Angaben zur Berücksichtigung von Steuern in Entscheidungsprozessen machen, sondern Steuern auch als Investitionsursachen angeben und/oder in ihre Investitionsrechenverfahren einbeziehen.

Von den 42% (32 Unternehmen), die sowohl Auswirkungen von Steuerrechtsänderungen angegeben, als auch besonders wichtige steuerliche Aspekte

[72] S. Anhang 3, S. 548.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

aufgeführt haben, gaben 66% an, Steuern seien auch Investitionsursachen[73]. Nur 76% von diesen wiederum, d.h. 50% von 32, beziehen Steuern in ihre Investitionsrechenverfahren ein. (!)

Der im vorangegangenen Kapitel angestellte Vergleich diente der Überprüfung, ob die „Einbeziehung von Steuern in Entscheidungsprozesse" unter verschiedenen Blickwinkeln in gleichem Maße erfolgt. Offensichtlich bestehen jedoch Unterschiede in Abhängigkeit von der Fragestellung, so daß die einzelnen Aspekte getrennt zu betrachten und getrennt auf etwaige Beziehungen mit allgemeinen Merkmalen zu untersuchen sind.

Aufgrund der statistischen Basis können lediglich Einzelergebnisse festgestellt werden, die keinen Anspruch auf Allgemeingültigkeit erheben. Was diese Ergebnisse aber leisten, ist die Erarbeitung von Tendenzen, wie die durchaus interpretierbaren Ergebnisse zeigen. Nicht deutbare Widersprüche zwischen einzelnen Fällen sind nicht aufgetreten. Insbesondere die festgestellten Auswirkungen von Steuerrechtsänderungen scheinen von dem Grad der Systematisierung der Steuerberücksichtigung unabhängig zu sein.

VI. Entscheidungswirkungen von Steuern und Merkmale bedeutsamer Entscheidungen

1. Einfluß des Merkmals Rentabilität auf die Entscheidungswirkung der Besteuerung

9% (7 Unternehmen) gaben bei Frage 10 „Wann erlangt eine Entscheidung in Ihrem Unternehmen besondere Bedeutung?" ertragsorientierte Gesichtspunkte an. Sie werden einzeln analysiert. Eines dieser Unternehmen, das die Bedeutung von Entscheidungen neben der finanziellen Größenordnung des Projekts an ihrem Einfluß auf das Ergebnis mißt, gibt an, Steuern flössen zwar in die Wirtschaftlichkeitsberechnungen (Frage 34[74]) ein, hätten aber sonst nur eine untergeordnete Bedeutung. Dabei sind die Ergebnisse der Investitionsrechenverfahren bei Erhaltungsinvestitionen sehr wichtig, bei Rationalisierungsinvestitionen wichtig und bei Erweiterungsinvestitionen unwichtig.

---

[73] 14% (3) dieser Unternehmen sehen die steuerlichen Aspekte dabei nicht als Investitions*ursache* an, sondern geben eine zeitliche Verlagerung bereits getroffener Entscheidungen durch den steuerlichen Einfluß an.

[74] S. Anhang 3, S. 554.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

Diese Staffelung zeigt sich bei einem weiteren Unternehmen, bei dem Renditeerwartungen und eine besonders hohe Bindung von Kapazitäten einer Entscheidung Bedeutung verleihen. Der Einfluß der Besteuerung auf Investitionsentscheidungen wird hier als „in Zukunft größer" bezeichnet. Es verwendet Investitionsrechenverfahren unter bestimmten Bedingungen, bezieht Steuern aber in die Investitionskalküle nicht ein.

Das Unternehmen, für das Entscheidungen u.a. dann von Bedeutung sind, wenn sie zu einer Ertragsverbesserung führen, betrachtet Steuern als kaum entscheidungsrelevant und berücksichtigt sie auch nicht in den in Abhängigkeit vom Investitionstyp bzw. -anlaß verwendeten Investitionsrechenverfahren (Kosten- und Gewinnvergleichs- sowie Rentabilitätsrechnung), die sich allerdings auch kaum zur angemessenen Steuerberücksichtigung eignen. Dementsprechend sind diesem Unternehmen die Ergebnisse von Investitionsrechenverfahren nicht wichtig und es erachtet die Wirkung der Besteuerung auf die Vorteilhaftigkeit von Investitionskalkülen als sehr gering.

Ein Unternehmen, das das Kosten-/Nutzen-Verhältnis neben der Auftragslage als bedeutend für Investitionsentscheidungen ansieht, hält den Einfluß von Steuern auf die Ergebnisse von Investitionsrechenverfahren für sehr groß. Es berücksichtigt sie auch in seinen Investitionskalkülen. Die Ergebnisse von Investitionsrechenverfahren sind bei Erhaltungs- und Rationalisierungsinvestitionen sehr wichtig und bei Erweiterungsinvestitionen wichtig.

Ein weiteres Unternehmen hält Investitionen im Verwaltungsbereich auch aufgrund steuerlicher Gründe (niedrige Gebäudeabschreibung) für generell unrentabel. Daneben ist die Notwendigkeit der Investition ausschlaggebend. Es gibt an, in seinen in Abhängigkeit vom Volumen eingesetzten Investitionsrechenverfahren (es gibt an, alle angeführten Verfahren zu verwenden) Steuern zu berücksichtigen. Weitere Angaben zur Wirkung von Steuern auf die Vorteilhaftigkeit von Investitionen macht dieses Unternehmen nicht.

Ein weiteres Unternehmen betont das Auslaufen von Förderprogrammen als einen wichtigen Faktor, der einer Entscheidung zu besonderer Bedeutung verhilft. Es verwendet immer Investitionsrechenverfahren unter Berücksichtigung von Steuern, mißt den Ergebnissen von Investitionsrechenverfahren ebenso wie das zuvor genannte Unternehmen einen hohen Stellenwert bei der Entscheidungsfindung bei und betrachtet die Bedeutung der Besteuerung als sehr wichtig.

Das letzte Unternehmen, das nur die Erwartung hoher Renditen in den Vordergrund stellt, nennt eine höchstmögliche Steuervermeidung als einzigen Einfluß der Besteuerung auf die unternehmerischen Entscheidungen. Es gibt zwar an, Investitionsrechenverfahren unter bestimmten Bedingungen zu verwenden, nennt aber weder die Verfahren noch die Anwendungskriterien. Zur Bedeu-

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

tung der Ergebnisse von Investitionsrechenverfahren für die Investitionsentscheidung macht es ebenfalls keine Angaben. Die Wirkung der Besteuerung auf die Vorteilhaftigkeit von Investitionsrechenverfahren wird allerdings als erheblich und mit entscheidend eingestuft, denn es sieht die Voraussetzungen, unter denen bestimmte steuerlich vorteilhafte Regelungen Anwendung finden (Branche: Wohnungsbau) als zu starken regulativen Eingriff in die unternehmerische Handlungsfreiheit.

2. Weitere Zusammenhänge

Ein Vergleich der Kriterien für die Bedeutung von Entscheidungen mit der Größe der Unternehmen, gemessen anhand der Mitarbeiterzahl, zeigt lediglich, daß bei drei Unternehmen in der Größenklasse bis 30 Mitarbeiter die Werbe- und Einkaufsplanung, sowie technische Neuerungen eine besondere Rolle spielen.

Zwischen dem wahrgenommenen Einfluß der Besteuerung auf unternehmerische Entscheidungen und der Berücksichtigung von Steuern in den Investitionskalkülen besteht ein positiver Zusammenhang auf einem Signifikanzniveau von 5%.[75] Die Unternehmen, die Steuern in ihren Investitionskalkülen berücksichtigen, nehmen auch tendenziell einen höheren Einfluß der Besteuerung im allgemeinen wahr.

Bei den Unternehmen, die hier einen hohen Einfluß der Besteuerung angeben, zeigen sich überdurchschnittlich hohe Anteile bei der Notwendigkeit und der Renditeorientierung als wichtigen Faktoren einer Investition sowie unterdurchschnittlich niedrige Anteile bei eigenen Aktivitäten als Bedeutungsfaktor.

Wird die Entfaltung eigener Initiative als wichtiger Faktor für Investitionsentscheidungen angegeben, so ergibt sich gegenüber der Gesamtverteilung der Antworten auf Frage 38[76] eine Umverteilung zu Lasten eines hohen Einflusses hin zu einem mäßigen oder einzelfallabhängigen Einfluß der Besteuerung.

Vergleicht man die Antworten zum Einfluß der Besteuerung im allgemeinen mit dem Stellenwert, den die Ergebnisse von Investitionsrechenverfahren bei

[75] Vgl. Anhang 15 d), S. 589.

[76] Zur Fragestellung s. Anhang 3, S. 555, zu den Antworten s. Anhang 12, S. 583.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

Erhaltungsinvestitionen einnehmen, so scheint sich eine Tendenz abzuzeichnen, daß die Unternehmen, die Steuerwirkungen insgesamt nur als geringfügig einstufen, auch den Ergebnissen von Investitionsrechenverfahren nur einen geringen Stellenwert einräumen, während diejenigen, die eine höhere Bedeutung von Steuern wahrnehmen, auch die Ergebnisse von Investitionsrechenverfahren für wichtiger halten. Diese Tendenzen sind jedoch nicht signifikant.

Ähnliches gilt, allerdings noch weniger signifikant, für Rationalisierungsinvestitionen: diejenigen, denen die Ergebnisse von Investitionsrechenverfahren wichtig sind, scheinen einen hohen Einfluß der Besteuerung im allgemeinen wahrzunehmen; bei denen, denen die Ergebnisse der Investitionsrechenverfahren unwichtig sind, verschiebt sich die Antwortverteilung zu Frage 38 in Richtung des geringen Einflusses.

Für Erweiterungsinvestitionen lassen sich allerdings noch nicht einmal mehr leichte Tendenzen feststellen. Hier besteht keinerlei Vermutung für einen Zusammenhang.

Ein Vergleich der Faktoren, die zur besonderen Bedeutung einer Entscheidung für die Unternehmen beitragen, und dem wahrgenommenen Einfluß zeigte keine signifikanten Zusammenhänge. Allerdings läßt sich eine Tendenz feststellen, daß bei den Unternehmen, die einen nur geringen Einfluß der Besteuerung auf ihre unternehmerischen Entscheidungen im allgemeinen feststellen, der Faktor der Begrenzung des Handlungsspielraums in Form finanzieller Gründe, zeitlicher Bindung durch die Investition oder Eingriffe in den Betriebsablauf überdurchschnittlich häufig genannt wurde. Auch ergibt sich bei den Unternehmen, die diesen Faktor nennen, eine Umverteilung der Antworten zum Einfluß der Besteuerung hin zu einem geringeren Einfluß gegenüber der Gesamtverteilung dieser Frage.

VII. Zwischenergebnis

Jeweils ca. ein Drittel der Unternehmen empfindet den Einfluß der Besteuerung auf die unternehmerischen Entscheidungen als hoch, gering und mäßig oder abhängig vom Einzelfall. 7% der Befragten nehmen Wirkungen von Steuern auf die Vorteilhaftigkeit ihrer Investitionskalküle wahr, obwohl sie keine Investitionsrechenverfahren verwenden. Bei 9% führt die Einschätzung eines geringen Einflusses der Steuern zu deren Vernachlässigung in den Investitionskalkülen. Der Einfluß der Einschätzung der Steuerwirkung auf die Verwendung von Investitionsrechenverfahren unter Steuerberücksichtigung konnte auf einem Signifikanzniveau von 5% nachgewiesen werden. Dies gilt ebenfalls für die Berücksichtigung von Steuern in unternehmerischen Ent-

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

scheidungen im allgemeinen und ihre Berücksichtigung in Investitionskalkülen.

59% der Unternehmen verwenden keine zur Berücksichtigung der von ihnen angegebenen Steuerarten geeigneten Investitionsrechenverfahren.

Eine hohe Bedeutung von Entscheidungen begünstigt die Berücksichtigung steuerlicher Aspekte. Präzisere Angaben zur Berücksichtigung von Steuern gehen mit einer konsequenteren Steuerberücksichtigung auch bei allen anderen Entscheidungstypen einher.

38% der Unternehmen, die steuerliche Aspekte als Auslöser von Investitionen angeben, benennen keinen besonders wichtigen steuerlichen Aspekte bei unternehmerischen (Investitions-)Entscheidungen im allgemeinen.

54% der befragten Unternehmen vermerkten einzelne Reaktionen auf bestimmte Steuerrechtsänderungen. Die Detailuntersuchung der Reaktionen ergab, daß Unternehmen insbesondere auch auf den Wegfall steuerlicher Vergünstigungen reagieren — nicht nur auf deren Einführung. Zwischen den Reaktionen auf Steuerrechtsänderungen und der Verwendung von Investitionsrechenverfahren unter Steuerberücksichtigung besteht ein auf 5%-Niveau signifikanter Zusammenhang. Des weiteren besteht ein Zusammenhang zwischen der Berücksichtigung von Steuern im allgemeinen und den Reaktionen auf Steuerrechtsänderungen. Die Unternehmen, bei denen steuerliche Aspekte Investitionen ausgelöst haben, vermerken überdurchschnittlich oft Reaktionen auf Steuerrechtsänderungen und berücksichtigen überdurchschnittlich oft Steuern in ihren unternehmerischen Entscheidungen im allgemeinen, obwohl nur 50% von ihnen Steuern in ihre Investitionskalküle einbeziehen.

Selbst die 9% der befragten Unternehmen, bei denen Rentabilitätsgesichtspunkte einer Entscheidung erhöhte Bedeutung verleihen, weisen keine eindeutig höhere Einschätzung der Auswirkungen von Steuern auf die Entscheidungen auf. Je etwa die Hälfte hält den Einfluß von Steuern für hoch oder für vernachlässigbar bzw. untergeordnet.

Zwischen der Berücksichtigung von Steuern in Investitionskalkülen und dem wahrgenommenen Einfluß der Besteuerung besteht ein signifikanter Zusammenhang. Zudem zeichnet sich die nicht signifikante Tendenz ab, daß Unternehmen, die die Entfaltung eigener Initiative und die Begrenzung des Handlungsspielraumes als Merkmale besonders bedeutsamer Entscheidungen betrachten, einen eher geringen Einfluß der Besteuerung auf ihre Entscheidungen vermerken. Eine ebenfalls nicht signifikante Tendenz läßt sich feststellen, daß die Unternehmen, die der Besteuerung einen höheren Einfluß zugestehen, auch den Ergebnissen von Investitionsrechenverfahren bei Rationalisierungsinvestitionen einen höheren Stellenwert beimessen.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

Hieraus resultiert die folgende These:

T 1: Die Entwicklung eines ausgeprägten Steuerbewußtseins ist unabhängig vom Einsatz zur Steuerberücksichtigung geeigneter Verfahren. Ein sachliches Steuerbewußtsein ist vielmehr Indikator für eine analytische Vorgehensweise.

Bei einem großen Teil der befragten Unternehmen sind Steuern zwar durchaus Bestandteil der entscheidungsvorbereitenden Überlegungen. Die Steuerwirkungen treten aber gegenüber den primären wirtschaftlichen Erwartungen in den Hintergrund. Sie werden auch nur in wenigen Fällen quantifiziert.

Aufgrund der Größenordnung der Unternehmen, die den Fragebogen zurückgesandt haben, und der Position der antwortenden Person läßt sich schließen, daß die leitenden Personen in diesen Unternehmen in allen Teilbereichen des Unternehmens informiert sind und auch in nahezu allen Fragen letztlich selbst entscheiden. Verwaltungskapazität und Spezialisierung sind begrenzt.

D. Steuern in der Entscheidungsvorbereitung

I. Kosten der Besteuerung

Die durch die Besteuerung entstehenden Belastungen der Unternehmungen bestehen nicht nur in der reinen Zahlungswirkung der erhobenen Steuern, sondern auch in den Kosten, die der Unternehmung durch die Verwaltungstätigkeiten entstehen.[77] Dieser Bestandteil der Steuerlast wird oft vernachlässigt. Sind diese Kosten[78] jedoch bekannt bzw. werden sie ermittelt, so sind sie ein Indiz für das Bewußtsein, mit dem die Bedeutung der Besteuerung wahrgenommen wird.

Die Unternehmen, die diese Kosten noch nie ermittelt hatten, wurden um eine Schätzung gebeten. 28% der Unternehmen (21) haben die Kosten der Besteuerung schon einmal ermittelt. 1% hatte die Kosten anläßlich eines Rechtsstreits ermittelt, 22% (17) im Rahmen der Gemeinkostenmanagements bzw. des Controllings, 3% (2) anhand der Rechnungen von Steuerberatern.

---

[77] Vgl. *Schneider*, Investition, 1992, S. 4ff.

[78] Literatur hierzu sind beispielsweise *Franke*, Steuerverwaltungskosten, 1980, insbes. S. 96–249; *Täuber*, Folgekosten, 1986, insbes. S. 147.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

Tabelle 22
Kosten der Besteuerung nach der Anzahl der in der Verwaltung eingesetzten Mitarbeiter

Mitarbeiter in der Verwaltung	Kostenhöhe (geschätzt)		Kostenhöhe		Kosten pro in der Verwaltung eingesetztem Mitarbeiter	
	Minimum	Maximum	arithmetisches Mittel	Median	arithmetisches Mittel	Median
1—10	4.000	50.000	21.182	17.500	8.139	5.000
11—25	35.000	200.000	84.167	65.000	5.038	3.824
26—50	80.000	100.000	93.333	100.000	2.540	2.286
60—100	20.000	30.000	26.667	30.000	400	500
101—600	25.000	50.000	37.500	37.500	259	259
über 600	500.000	500.000	500.000	500.000	500	500

Stichprobenumfang: 76 Unternehmen
Reduzierte Basis: 41 Unternehmen

Tabelle 23
Kosten der Besteuerung nach der Größenklasse

Unternehmensgröße (Mitarbeiterzahl)	Anzahl	Kosten der Besteuerung (Schätzwerte in DM) insgesamt		pro in der Verwaltung eingesetztem Mitarbeiter	
		arithmetisches Mittel	Median	arithmetisches Mittel	Median
bis 30	15	18.467	15.000	9.615	6.667
31—100	11	19.912	10.000	4.934	3.471
bis 100	*26*	*19.078*	*150500*	*7.580*	*5.000*
101—250	7	95.000	100.000	5.494	4.706
251—500	5	40.000	30.000	1.197	500
501—1200	2	37.500	37.500	259	259
über 1200	1	500.000	500.000	500	500

Stichprobenumfang: 76 Unternehmen
Reduzierte Basis: 41 Unternehmen

Angaben zur Höhe der Kosten machten insgesamt 68% (52 Unternehmen). 8% (4) von diesen hatten ihre Kosten schon einmal ermittelt, 92% (48) gaben Schätzungen ab, die als Absolutbeträge, Umsatzanteile und Anteile an den Verwaltungskosten angegeben wurden. Die Angaben in Prozent der Verwaltungskosten sind nicht aussagekräftig. Sie decken einen Bereich von 0,5% bis 100% ab. Ausgedrückt in Prozent des Umsatzes liegen die (überwiegend ge-

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

schätzten) Kosten der Besteuerung bei zwei Dritteln der 27 Unternehmen, die diese Angabe machten, unter 1% und bei einem Drittel zwischen 1,5% und 8%.

Angaben in Absolutbeträgen machten 53% (41) der Unternehmen. Diese Beträge wurden zu der Anzahl der in der Verwaltung beschäftigten Mitarbeiter in Beziehung gesetzt, um sie vergleichbar zu machen. Ordnet man die Kostenhöhe nach der Anzahl der Mitarbeiter in der Verwaltung, so zeigt sich, daß der Mittelwert der so gebildeten Klassen stetig abnimmt: Die geschätzten Kosten der Besteuerung pro Mitarbeiter in der Verwaltung sinken mit zunehmender Anzahl der in der Verwaltung eingesetzten Mitarbeiter.

Für die unter Teil II Kapitel 3 A.I. verwendeten Größenklassen der Unternehmen nach der Zahl der Mitarbeiter ergibt sich das in Tabelle 23 dargestellte Bild.

Es zeigt sich deutlich, daß die Kosten pro in der Verwaltung eingesetztem Mitarbeiter mit zunehmender Unternehmensgröße tendenziell sinken. Die gesamten durch die Besteuerung verursachten, mittleren (geschätzten) Kosten steigen mit der Mitarbeiterzahl an bis zu einer Unternehmensgröße von 250 Mitarbeitern, um dann wieder abzufallen. Das Unternehmen mit mehr als 1.200 Mitarbeitern stellte eine Ausnahme dar. Besonders fällt der sehr hohe Wert in der Größenordnung 101—250 Mitarbeiter auf. Er beruht nicht auf einem einzelnen Ausreißer, was wegen der geringen Fallzahlen bei allen Aussagen berücksichtigt werden muß, sondern auf den in etwa gleich hohen Angaben (35.000; 50.000; 80.000, dreimal 100.000; 200.000) von 17% der ihre Kosten angebenden Unternehmen (7).

Zu berücksichtigen bleibt nach wie vor, daß es sich bei den angegebenen Daten um reine Schätzungen handelt. Inwieweit Verzerrungen durch die Wahrnehmung der Besteuerungskosten bei den Beantwortern der Fragebögen entstanden sind, kann nicht beurteilt werden.

II. Dauer der Entscheidungsprozesse

Die Unternehmen waren gebeten worden, die Aufgabenverteilung bei Entscheidungen mit verschiedener Fristigkeit und den insgesamt zur Entscheidung benötigten Zeitaufwand anzugeben. Die überwiegende Mehrzahl der befragten Unternehmen (75%) sah sich nicht in der Lage, den zeitlichen Aufwand abzuschätzen. Aus den Angaben der übrigen, die in der Abb. 30 veranschaulicht sind, läßt sich jedoch entnehmen, daß der Aufwand proportional zur zeitlichen Reichweite der Entscheidungen zugewiesen wird.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

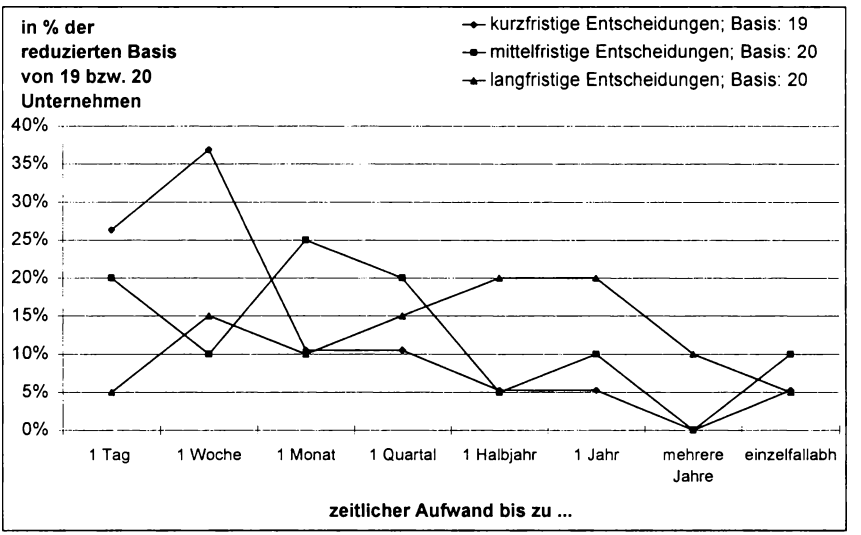


Abb. 30: Zeitlicher Aufwand für Entscheidungen

Dementsprechend entspricht die Zeitspanne, die für die einzelnen Entscheidungen regelmäßig bereitsteht, im Verhältnis kurz:mittel:lang in etwa der zeitlichen Bindungswirkung der Entscheidung. Hieraus läßt sich kein Zeitdruck bei Entscheidungen ableiten.

III. Einsatz entscheidungsunterstützender Instrumente

1. Darstellung

a) Verfahren zur Qualifizierung und Quantifizierung der Konsequenzen unternehmerischer Entscheidungen

Klassifikation entscheidungsunterstützender Verfahren nach ihrer Komplexität

Nach der bisherigen Dokumentation, welche steuerlichen Aspekte bei welchen Entscheidungen berücksichtigt werden, werden nun die dabei verwendeten Verfahren beschrieben. Es bietet sich an, diese Verfahren nach Kriterien zu klassifizieren, die zu einer möglichst „richtigen" Steuerberücksichtigung[79]

[79] Steuerliche Aspekte werden „richtig" berücksichtigt, wenn die Entscheidungswirkung der Rangfolgewirkung entspricht; vgl. oben, Teil II, Kapitel 2, S. 78, zur Definition der richtigen

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

führen. Im Rahmen praktisch-normativer Theorien entwickelte Verfahren sollen rationales Handeln unterstützen. „Der Rationalitätsgrad von Handlungen steigt, je mehr Planungsaktivitäten unternommen werden und dabei auch die jeweiligen Ziele selbst einem Planungs- und Kontrollprozeß unterworfen werden." [80] Je genauer also die Konsequenzen von Entscheidungen erfaßt und unter Berücksichtigung der Zielsetzungen des Entscheidenden in Planungen umgesetzt werden,[81] desto höher ist der Rationalitätsgrad. Je besser die den Planungs- und Prognosemethoden zugrundeliegenden Modelle die problemrelevanten Strukturen der Realität abbilden, je größer dabei ihr Gültigkeitsbereich ist und je genauer die Ergebnisse sind, d.h., je eher sie zu eindeutigen Handlungsempfehlungen führen, desto höher ist der Rationalitätsgrad der unter ihrem Einsatz zustande gekommenen Handlungen. Rationalität ist demnach an die Komplexität eines Verfahrens geknüpft.

Der Komplexitätsgrad der von den Unternehmen angegebenen, entscheidungsunterstützenden Verfahren wird anhand der Kriterien

- Mehrwertigkeit: Möglichkeit, mehrere Umweltzustände zu berücksichtigen
- Aufwand für Datenbeschaffung und Berechnung
- Ergebnisbeschaffenheit: eindeutige Handlungsempfehlungen, quantifizierter Vorteil der zu wählenden Alternative
- Formalisierung des Verfahrens und erwartete Güte der Durchführung
- integrierte Zielüberprüfung

bestimmt. Für jedes Kriterium wurde aus den verbalen Aussagen der Unternehmen ein Wert zwischen 0 (niedrig) und 3 (hoch) abgeleitet, so daß sich durch Addition maximal der Wert 15 ergeben konnte. Lag diese Summe für das jeweilige Verfahren zwischen 0 und 4, wurde dem Verfahren ein geringer Komplexitätsgrad zugewiesen, zwischen 5 und 9 ein mittlerer und ab 10 ein hoher.[82] Es zeigte sich, daß Verfahren, die der Kategorie „Steuerbilanzpolitik" zugeordnet wurden, aus dem Kontext der Gesamtaussage heraus nur sehr geringe Werte für den Komplexitätsgrad erzielten, obwohl eine korrekte Steuerbilanzpolitik wegen fehlender Mehrwertigkeit und mangelnder Zielüberprüfung bei hohen Ausprägungen in den übrigen Merkmalen zu den mä-

---

Berücksichtigung steuerlicher Aspekte in unternehmerischen Entscheidungen, vgl. zum Begriff auch FN 5 auf S. 76.

[80] *Raffée*, Grundprobleme, 1974, S. 100.

[81] Investitonsrechenverfahren z.B. eignen sich zur Entscheidungsunterstützung bei renditeorientierten Investitionen; vgl. *Kruschwitz*, Investitionsrechnung, 1993, S. 1.

[82] Vgl. Anhang 17, S. 593ff.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

ßig komplexen Verfahren gehört. Auf die verschiedenen Verfahren entfallen nach der Zuordnung die in Tabelle 24 angegebenen Verwendungshäufigkeiten.

Tabelle 24

Komplexitätsgrad der zur Steuerberücksichtigung eingesetzten Verfahren

Komplexitäts-grad des Ver-fahrens	langfristig wirksame Ent-scheidungen		mittelfristig wirksame Ent-scheidungen		kurzfristig wirksame Ent-scheidungen		insgesamt	
gering	7	30%	26	55%	4	50%	37	47%
mäßig	9	39%	11	23%	4	50%	24	31%
hoch	7	30%	10	21%			17	22%
Summe[a)]	23	100%	47	100%	8	100%	78	100%

a) Aufgrund von Rundungsfehlern können Abweichungen von ± 1% auftreten.
Stichprobenumfang: 76 Unternehmen
Anzahl der Unternehmen, die Verfahren angaben: 30
Reduzierte Basis zu Frage 19: 52
Prozentangaben basieren auf der Spaltensumme

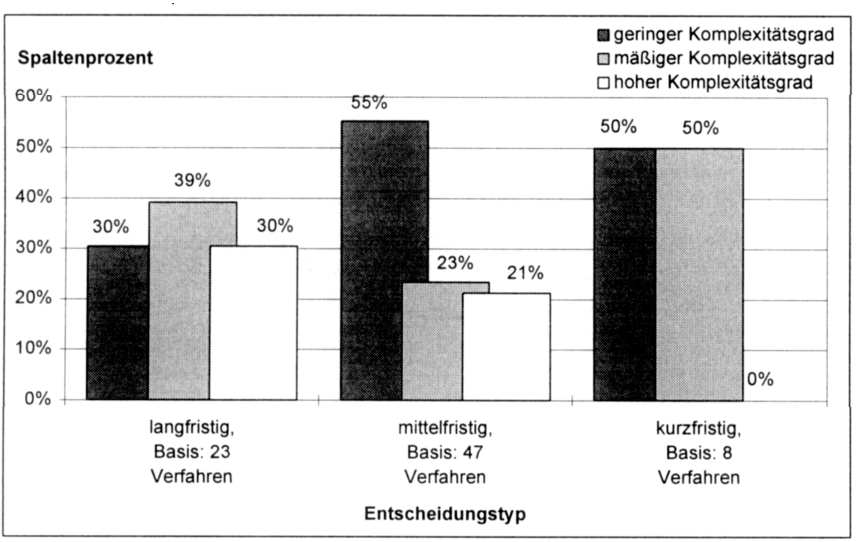


Abb. 31: Haufendiagramme zum Komplexitätsgrad der Verfahren zur Steuerberücksichtigung im allgemeinen

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

Mit sinkendem Komplexitätsgrad der Verfahren steigt ihre Verwendungshäufigkeit. Während bei den seltenen Entscheidungen mit langfristiger Wirkung die Verfahren von geringer, mäßiger und hoher Komplexität etwa gleich verteilt sind, wobei die mäßig komplexen Verfahren etwas häufiger vertreten sind als die gering und hoch komplexen, ist bei mittelfristig wirksamen Entscheidungen eine deutlich sinkende Tendenz von gering über mäßig zu hoch komplexen Verfahren festzustellen. Abb. 31 verdeutlicht diese Unterschiede.

Tabelle 25
Zur Steuerberücksichtigung eingesetzte Verfahren

Verwendetes Verfahren	Zahl der Antworten	in % der Antworten	in % der antwortenden Unternehmen
Prüfung durch Steuerberater oder Wirtschaftsprüfer	18	23%	60%
routinemäßige, grobe Schätzung	15	19%	50%
Einarbeitung in Investitionsrechenverfahren	10	13%	33%
Steuerbilanzpolitik	10	13%	33%
Prüfung durch die Steuerabteilung	8	10%	27%
Faustregel	6	8%	20%
Kostenrechnung/Kalkulation	4	5%	13%
Abwägung v. Steuervorteilen mit anderen Kriterien	3	4%	10%
Kapitaldienstfähigkeit	1	1%	3%
Budgetierung	1	1%	3%
vorherige Prüfung durch die Finanzbehörde	1	1%	3%
Veranlagungssimulation	1	1%	3%
Summe[a)]	78	99%	

a) Aufgrund von Rundungsfehlern können Abweichungen von ± 1% auftreten.
Stichprobenumfang: 76 Unternehmen
Unternehmen, die Angaben zu Verfahren der Steuerberücksichtigung machten: 30
Reduzierte Basis: 52

Bei laufenden Entscheidungen kommen keine Verfahren mit hohem Komplexitätsgrad zum Einsatz. Dies ist insofern erstaunlich, als man annehmen könnte, daß laufende Entscheidungen überwiegend „rationalisiert" sind, d.h. über festgeschriebene Routinen ablaufen, die überwiegend auf der Basis von Berechnungen bzw. Optimierungsmodellen (z.B. im Bereich der Bestelloptimierung) arbeiten. Dies mag darauf zurückzuführen sein, daß solche routinisierten Entscheidungen von den Entscheidungsträgern gar nicht mehr als einzelne, zu treffende Entscheidungen wahrgenommen werden.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

Um einen Überblick über die von den Unternehmen verwendeten Verfahren zu gewinnen, wurden die verbalen Äußerungen der Unternehmen bei der Kodierung aus diesen Äußerungen abgeleiteten Kategorien zugeordnet. Über alle Entscheidungstypen zusammengefaßt nannten 39% der Unternehmen die in Tabelle 25 zusammengestellten Verfahren.

Die Angaben zu den Verfahren verteilen sich wie folgt auf die einzelnen Entscheidungstypen.[83]

Seltene Entscheidungen mit langfristiger Wirkung

Die Verwendung entscheidungsunterstützender Verfahren zur Berücksichtigung von Steuern in unternehmerischen Entscheidungen im allgemeinen steht in Zusammenhang mit der Unternehmensgröße.[84] Während kleinere Unternehmen überwiegend Verfahren mittleren Komplexitätsgrades verwenden, bevorzugen größere Unternehmen dagegen eher solche höheren Komplexitätsgrades. Veranlagungssimulationen werden nur von Unternehmen mit mehr als 500 Mitarbeitern durchgeführt, während eine Fremdvergabe an den Wirtschaftsprüfer oder Steuerberater (38% der angegebenen Verfahren) zu 75% von Unternehmen mit bis zu 30 Mitarbeitern vorgenommen wird. Ähnliches (75% von Unternehmen mit bis zu 100 Mitarbeitern) gilt für die routinemäßigen Schätzungen.

Eine regelmäßige Verwendung einzelner Berücksichtigungsmethoden bei bestimmten steuerlichen Aspekten läßt sich bei seltenen Entscheidungen mit langfristiger Wirkung nicht feststellen. Neben einer Verlagerung von Prüfungsvorgängen an interne oder externe Spezialisten werden Berechnungsmethoden von hohem Komplexitätsgrad ebenso angewendet wie einfache Tendenzschätzungen.

Entscheidungen mit mittelfristiger Wirkung

Bei Entscheidungen mit mittelfristiger Wirkung im Bereich der Leistungserstellung, wie z.B. Investitionen, Lieferantenwahl und Produktionsverfahren, werden dagegen zu einem hohen Anteil die Verwendung von Faustregeln und routinemäßigen, groben Schätzungen der Steuerwirkung genannt. Schätzungen betreffen überwiegend die Wirkungen von Abschreibungsmöglichkeiten und einkommen- bzw. körperschaftsteuerlichen Effekten. Faustregeln werden zusätzlich auf die Wirkungen von Förderprogrammen und Sonderabschreibun-

---

[83] Ein Überblick findet sich im Anhang 17, S. 593ff.

[84] Der normierte Kontingenzkoeffzient beläuft sich auf 0,7850; der Kontingenztest führt aber nur auf 10%-Niveau zu einem signifikanten Zusammenhang; vgl. Anhang 13, S. 586. Hierbei ist die geringe Zellenbesetzung zu beachten, die allgemeingültige Aussagen der Tests verbietet.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

gen angewendet. Über den Ausweis in der Steuerbilanz werden Einkommen-, Körperschaft- und Gewerbesteuer berücksichtigt. Dies ist eine Aussage, die nur dann greift, wenn mit Planbilanzen gearbeitet wird. Sie wird hier von 33% (10) der Unternehmen getroffen, die Verfahren zur Steuerberücksichtigung angegeben haben. In Investitionsrechenverfahren werden Ertragsteuern (Einkommen-, Körperschaft-, Gewerbesteuer) und Abschreibungen eingearbeitet. Eine Prüfung durch die eigene Steuerabteilung erfolgt bei einkommen- und gewerbesteuerlichen Aspekten. Bei 7% der Unternehmen, die Verfahren zur Steuerberücksichtigung angaben, zwei Fällen werden ertragsteuerliche Effekte durch den Steuerberater bzw. Wirtschaftsprüfer überprüft. Bei 3% stellen Sonderabschreibungen und einkommensteuerliche Wirkungen nur einen positiven Nebeneffekt dar, werden also nicht im vorhinein ausführlich als Einflußfaktor gewürdigt.

Bei Entscheidungen mit mittelfristiger Wirkung im Bereich der Leistungserstellung läßt sich keine einheitliche Tendenz ausmachen, ob einzelne steuerliche Effekte eine bestimmte Berücksichtigungsweise erfahren. Es fällt jedoch der erhöhte Anteil der Schätzverfahren und der Verwendung von Faustregeln auf.

Dies gilt auch für Entscheidungen mit mittelfristiger Wirkung im Bereich der Finanzierung. Hier werden einzelne Berücksichtigungsarten ohne die Nennung der betroffenen steuerlichen Regelung angeführt. Die Einbeziehungsmethoden reichen von routinemäßigen, groben Schätzungen über eine Orientierung am Ausweis in der Steuerbilanz, die Einarbeitung in Investitionsrechenverfahren bis zur Prüfung durch Steuerabteilung, Steuerberater oder Wirtschaftsprüfer und zur Veranlagungssimulation. Einheitliche Tendenzen lassen sich auch hier nicht beobachten.

Bei Entscheidungen mit mittelfristiger Wirkung im Bereich von Organisation und Personalplanung werden die Effekte der Lohnsteuerpauschalierungsmöglichkeiten entweder in der Kalkulation oder mittels routinemäßiger Schätzungen berücksichtigt. In einem Fall werden auch hier die Effekte von Einkommen- und Verbrauchsteuern durch die eigene Steuerabteilung überprüft.

Laufende Entscheidungen mit kurzfristiger Wirkung

Bei laufenden Entscheidungen mit kurzfristiger Wirkung wird von 4% der befragten Unternehmen (drei Fälle) eine Berücksichtigung von Ertragsteuern, geringwertigen Wirtschaftsgütern und Abschreibungen über den Ausweis in der Steuerbilanz angegeben. D.h. nur 4% (3 Unternehmen) scheinen steuerbilanzpolitische Entscheidungen zu den laufenden zu zählen und sich auch bezüglich einiger sachverhaltsgestaltender Maßnahmen an der Einfügung in die Steuerbilanzpolitik zu orientieren.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

Fazit: Steuerart und verwendete Methode

Es lassen sich keine Zusammenhänge zwischen den verwendeten Methoden der Berücksichtigung steuerlicher Effekte mit der Art der jeweiligen Steuern beobachten. Die Berücksichtigung reicht von der Verwendung relativ genauer Methoden wie Veranlagungssimulationen und der Einarbeitung in Investitionsrechenverfahren über die Auslagerung an externe oder interne Spezialisten bis zu einfachen Schätzungen und der Verwendung von Faustregeln. Allerdings besteht bei den befragten Unternehmen eine Abhängigkeit der gewählten Methode bei langfristigen, seltenen Entscheidungen von der Unternehmensgröße: Kleinere Unternehmen schalten in weit höherem Maße den Steuerberater ein und verwenden weitaus weniger genaue Planungsverfahren. Zudem erhöht sich die Anzahl der komplexeren Verfahren mit zunehmender Bindungswirkung der Entscheidungstypen.

b) Investitionsrechenverfahren

92% (70) der befragten Unternehmen gaben an, ob sie bei ihrer Investitionsplanung und -kontrolle Investitionsrechenverfahren verwenden. 15% (11 Unternehmen) verwenden Investitionsrechenverfahren immer, 11% (8 Unternehmen) nie, 8% (6 Unternehmen) machen keine Angaben und zwei Drittel verwenden sie nur unter bestimmten Bedingungen. Diese Bedingungen sollten mit den Fragen 24 und 25 näher untersucht werden. Es ergaben sich die folgenden Ergebnisse:

Bei 45% (34 Unternehmen) richtet sich die Verwendung von Investitionsrechenverfahren nach dem Investitionsvolumen, bei 24% (8) von diesen zusätzlich auch nach dem Anlaß der Investition. Diese Unternehmen verwenden jedoch i.d.R. nicht ausschließlich ein einziges Investitionsrechenverfahren, sondern eine Kombination mehrerer. Die Übersicht in Tabelle 26 zeigt die Häufigkeit der verschiedenen Investitionsrechenverfahren.

Die erste Spalte der Tabelle 26 gibt an, wie oft die einzelnen Verfahren genannt wurden. Die zweite Spalte enthält die Anzahl der Unternehmen, die das jeweilige Verfahren gleichzeitig mit anderen Verfahren genannt haben und die dritte Spalte gibt die Anzahl der Unternehmen an, die nur das jeweilige Verfahren verwenden. Am häufigsten verwendet werden statische Verfahren, gefolgt von vollständigen Finanzplänen. Die Verwendung dynamischer Verfahren erfolgt ausschließlich in Kombination mit anderen Verfahren.

42% der 60 Unternehmen, die Angaben zu den von ihnen verwendeten Investitionsrechenverfahren machen, verwenden sie in Abhängigkeit vom Anlaß

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

der Investition. In nur 28% (7) dieser 25 Fälle sind steuerliche Aspekte gleichzeitig bei Frage 21[85] als Anlaß einer Investition angegeben worden. 40% der Unternehmen (12 von 30), die steuerliche Aspekte als Investitionsursache genannt haben, geben gleichzeitig das Investitionsvolumen als Kriterium für die Anwendung von Investitionsrechenverfahren an. Ein Drittel dieser Unternehmen beantwortete die Frage nach den Kriterien für die Anwendung von Investitionsrechenverfahren nicht. Die übrigen 37% (11) der Unternehmen, bei denen steuerliche Aspekte in der Vergangenheit zu Investitionen geführt haben, nennen die Kriterien für die Anwendung von Investitionsrechenverfahren ebenfalls nicht.

Hieraus läßt sich in keiner Weise ersehen, ob die Initiativwirkung von Steuern für Investitionen zur verstärkten Anwendung von Investitionsrechenverfahren beiträgt oder umgekehrt. Es besteht auch kein nachweisbarer Zusammenhang (K* = 0,182).

Tabelle 26
In Abhängigkeit vom Investitionsvolumen eingesetzte Investitionsrechenverfahren

Investitionsrechenverfahren	Anzahl		davon in Kombination mit anderen Verfahren		alleinige Anwendung	
Kostenvergleichsrechnung	31	26%	24	20%	7	6%
Rentabilitätsrechnung	23	19%	21	17%	2	2%
Gewinnvergleichsrechnung	14	12%	13	11%	1	1%
Σ statische Verfahren	68	56%	58	48%	10	8%
vollständige Finanzpläne	11	9%	8	7%	3	2%
Kapitalwertmethode	8	7%	8	7%		
Annuitätenmethode	7	6%	7	6%		
Interne Zinsfußmethode	5	4%	5	4%		
Endwertmethode	1	1%	1	1%		
Σ dynamische Verfahren	32	26%	29	24%	3	2%
Amortisationsrechnung	21	17%	17	14%	4	3%
Summe[a])	121	100%	104	86%	17	14%

a) Aufgrund von Rundungsfehlern können Abweichungen von ± 1% auftreten.
Stichprobenumfang: 76 Unternehmen
Reduzierte Basis: 60 Unternehmen
Basis der Prozentangaben: 121 Angaben

[85] S. Anhang 3, S. 550.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

c) Verfahren zur Schätzung der künftigen Steuerbelastung

61% der befragten Unternehmen (46) geben bei 3 Entscheidungstypen insgesamt 153 mal Verfahren an, mit denen sie ihre künftigen steuerlichen Belastungen schätzen. Von diesen wenden 85% (39) diese Verfahren bei Entscheidungen mit mittelfristiger Bindungswirkung an, wie z.B. Investitionen in Sachanlagen, Änderung von Geschäftsbeziehungen, Produktionsumstellungen etc. 80% (37 Unternehmen) verwenden solche Verfahren bei einmaligen Entscheidungen wie z.B. Umwandlungen, Standortentscheidungen, betriebliche Umstrukturierungen etc. 49% der Unternehmen (22) verwenden Schätzverfahren in bezug auf kurzfristig wirksame Entscheidungen.

Den wichtigsten Teil der Schätzverfahren machen die persönlichen Erwartungen aus, d.h., man kann davon ausgehen, daß künftige steuerliche Belastungen nicht oder nur tendenziell quantifiziert werden. Am zweithäufigsten werden Prognosen in Form von Schätzverfahren mit Sicherheitszu- oder -abschlägen verwendet. Dies entspricht immerhin einer Quantifizierung, die das Bewußtsein einer Bandbreite möglicher Entwicklungen widerspiegelt.

Fast ebenso häufig werden steuerrechtliche Analysen genannt, die durch Expertengutachten gestützt sind. Allerdings ist zu vermuten, daß die Konsultation des Steuerberaters unter diesen Punkt subsumiert wird. Damit würde das Problem der Komplexitätsbewältigung nach außen verlagert. Bei einem entsprechenden Vertrauen in die jeweiligen Fremdressourcen entspricht die Auslagerung jedoch einem gewissen Rationalitätsniveau. Selten werden dagegen Verfahren verwendet, die durch die Berücksichtigung mehrerer konkreter, möglicher Umweltzustände einen hohen Planungsaufwand erforderlich machen.

Eine Zusammenstellung der Angaben findet sich in Tabelle 27. Die aufgeführten Verfahren sind so geordnet, daß der erforderliche Aufwand zur Informationsbeschaffung, Planung und Berechnung von oben nach unten — mit Ausnahme der derzeit bekannten Vorschriften und der Hinweise des Steuerberaters — zunimmt. Gleichzeitig steigt auch die quantitative Genauigkeit der Ergebnisse. Somit steigt der Komplexitätsgrad der aufgeführten Prognose- bzw. Schätzverfahren mit der Reihenfolge der Aufzählung.

Die persönlichen Erwartungen sind zwar sicherlich stets Grundlage der Überlegungen. Werden sie jedoch nicht durch rechnerische Verfahren konkretisiert, ist ihr rational begründeter Gehalt aufgrund ihrer Subjektivität sehr gering. Dies gilt auch für den Komplexitätsgrad: die in Geld bewerteten Belastungsfolgen möglicher, zukünftiger Umweltzustände werden nicht durch Rechenverfahren, wie z.B. Teilsteuerrechnung oder Veranlagungssimulation, quantifiziert.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

Tabelle 27
Methoden zur Schätzung der künftigen Steuerbelastung

Schätzverfahren	Komplexitätsgrad[a]	Fristigkeit der Entscheidungen						Summe
		langfristig		mittelfristig		kurzfristig		
Persönliche Erwartungen (bezüglich der wirtschaftlichen Entwicklung und bezüglich der Entwicklungen im Steuerrecht)	gering	27	59%	27	59%	18	39%	72
Prognosen (Schätzverfahren mit Sicherheitszu- bzw. abschlag)	mäßig	12	26%	15	33%	7	15%	34
Durch Expertengutachten gestützte, steuerrechtliche Analysen	mäßig	11	24%	10	22%	2	4%	23
Zwei- bzw. Drei-Werte-Methode (Ermittlung von Ober- und Untergrenzen, und des wahrscheinlichsten Werts der Steuerwirkung)	hoch			1	2%			1
Qualitative und quantitative Szenarien	hoch	5	11%	4	9%			9
Portfolio mehrerer Alternativen für den Fall ungünstiger steuerlicher Entwicklungen bei längerfristigen Planungen	hoch	4	9%	3	7%			7
— derzeit bekannte Vorschriften	gering							1
— Hinweise des Steuerberaters	gering							4
Summe[b]		59	128%	60	130%	27	59%	151
Anzahl der antwortenden Unternehmen:		37	80%	39	85%	22	48%	46 100%

a) Die Zuordnung erfolgte mit Hilfe von Wertzuweisungen zu 4 einzelnen Merkmalskategorien und deren Aggregation zu einem Gesamtwert für Komplexität. Vgl. Anhang 18a), S. 604.
b) Aufgrund von Rundungsfehlern können Abweichungen von ± 1% auftreten.
Stichprobenumfang: 76 Unternehmen
Reduzierte Basis: 46 Unternehmen

Bei den übrigen Verfahren werden jeweils mehrere mögliche Umweltzustände berücksichtigt und deren Folgen quantifiziert. Die am weitesten ausge-

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

reifte Methode stellt die Entwicklung eines Portfolios mehrerer Alternativen für den Fall ungünstiger steuerlicher Entwicklungen bei längerfristigen Planungen dar. Die derzeit bekannten Vorschriften und Hinweise des Steuerberaters als weitere Verfahren könnten auf dieser Skala hinter den persönlichen Erwartungen eingeordnet werden. Von mittlerem Komplexitätsgrad sind entsprechend oben angestellter Begründungen Prognosen und durch Expertengutachten gestützte, steuerrechtliche Analysen. Da nur 9% (7) der befragten Unternehmen mehr als 500 Mitarbeiter beschäftigen, und insgesamt nur 13% (10 Unternehmen) sich Informationen über ihre eigene Steuerabteilung beschaffen,[86] kann man davon ausgehen, daß nur wenige Unternehmen für die Steuerplanung auf eigene Kapazitäten zurückgreifen. Zudem gaben 85% (64) an, sich in Einzelfällen über den Steuerberater zu informieren. Daher liegt die Vermutung nahe, daß mindestens 80% der Unternehmen — höchstens 22% (10) der Schätzverfahren angebenden 46 Unternehmen haben eine eigene Steuerabteilung — eine Beratung durch externe Stellen unter dem Punkt „durch Expertengutachten gestützte, steuerrechtliche Analysen" erfaßt haben. Aus dieser Perspektive heraus ist dieser Punkt im Rahmen der oben dargestellten Ordnung nach den „anderen" Verfahren hinter den persönlichen Erwartungen einzustufen. Denn eine Verlagerung an externe Stellen erfordert ein noch relativ geringes Maß an eigener Informationsbeschaffung, Planung und Berechnung.

Die Tatsache, daß persönliche Erwartungen eine so bedeutende Rolle spielen, kann insofern nicht verwundern, als sie bezüglich der wirtschaftlichen Entwicklung die Grundlage für die Schätzung von Ein- und Auszahlungen sowie von Erträgen und Aufwendungen sind.

Legt man die eingangs dargestellte Ordnung der einzelnen Verfahren nach dem Aufwand für Informationsbeschaffung, Planung und Berechnung sowie nach der Genauigkeit des Ergebnisses zugrunde, zeigt sich, daß die Verfahren mit zunehmender Komplexität immer seltener angewandt werden. Dies gilt unabhängig von der Art der Entscheidung, wie aus Tabelle 28 zu entnehmen ist. Die Vermutung, daß seltene Entscheidungen grundsätzlich einen höheren Planungsaufwand und eine genauere Erfassung der möglichen Konsequenzen nach sich ziehen, kann nicht gehalten werden.

[86] Vgl. Tabelle 67, S. 249, Tabelle 69, S. 254.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

Tabelle 28
Komplexitätsgrad der Verfahren zur Schätzung künftiger Steuerbelastungen nach dem Entscheidungstyp

Komplexitätsgrad der angewandten Schätzverfahren	Art der Entscheidung: selten und langfristig wirksam	unregelmäßig wiederkehrend und mittelfristig wirksam	häufig und kurzfristig wirksam	Summe
gering (ohne „Andere")	27 38% 46%	27 38% 45%	18 25% 67%	72 101% 49%
mäßig	23 40% 39%	25 44% 42%	9 16% 33%	57 100% 39%
hoch	9 53% 15%	8 47% 13%	0	17 100% 12%
Summe Zeilenprozente Spaltenprozente	59 40% 100%	60 41% 100%	27 18% 100%	146 99% 100%

Stichprobenumfang: 76 Unternehmen
rechtsbündige Prozentangaben auf Basis der Zeilensummen
linksbündige Prozentangaben auf Basis der Spaltensummen
Aufgrund von Rundungsfehlern können Abweichungen von +/- 1% auftreten.

d) Verfahren zur Quantifizierung der Auswirkungen von Steuerrechtsänderungen

91% der Unternehmen (69) nannten insgesamt 120 Verfahren,[87] die sie zur Schätzung der Auswirkungen von Steuerrechtsänderungen verwenden. Tabelle 29 zeigt die Verteilung der von den Unternehmen angegebenen Schätzmethoden.

1% der Unternehmen gab an, die Auswirkungen von Steuerrechtsänderungen nicht zu ermitteln. Exakte Steuerberechnungen oder die Teilsteuerrechnung führen 28% der befragten Unternehmen (21) durch. 66% (50 Unternehmen) ziehen Berechnungen ihres Steuerberaters und 22% (17) Veröffentlichungen über die Auswirkungen von Steuerrechtsänderungen zu Rate. 42% (32 Unternehmen) dagegen schätzen die Wirkungen der Rechtsänderungen aufgrund von Erfahrungswerten. Es war möglich, mehrere Verfahren zu nen-

[87] Die Antworten waren hier weitestgehend vorgegeben; vgl. Anhang 3, S. 545.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

nen, und so gaben 21% (16 Unternehmen) an, zur Ermittlung künftiger Steuerbelastungen aufgrund von Rechtsänderungen sowohl Erfahrungswerte als auch Berechnungen des Steuerberaters zugrunde zu legen. 11% (8 Unternehmen) schätzen die künftigen Steuerbelastungen aufgrund von Erfahrungswerten und orientieren sich an den Veröffentlichungen über die Auswirkungen von Steuerrechtsänderungen. Von diesen berufen sich zwei außerdem auf Berechnungen des Steuerberaters. 12% (9 weitere Unternehmen) ermitteln ihre künftigen Belastungen anhand exakter Steuerberechnungen und anhand von Berechnungen des Steuerberaters. Von diesen ziehen 67% die Veröffentlichungen über die Folgen von Steuerrechtsänderungen hinzu.

Tabelle 29
Verfahren zur Schätzung der künftigen Steuerbelastung

Methoden zur Ermittlung der Auswirkungen von Steuerrechtsänderungen auf den Nettogewinn (Frage 14)	Anzahl	in % der Angaben	in % der befragten Unternehmen	in% der reduzierten Basis (69)
Berechnungen des Steuerberaters	50	42%	66%	72%
Schätzung aufgrund von Erfahrungswerten	32	27%	42%	46%
exakte Berechnungen	17	14%	22%	25%
Veröffentlichung	17	14%	22%	25%
Teilsteuerrechnung	4	3%	5%	6%
Summe	120	100%		

Stichprobenumfang: 76 Unternehmen
Mehrfachangaben möglich

Die meist verwendete Methode ist also die Befragung des Steuerberaters. Genauso häufig werden die Berechnungen des Steuerberaters mit persönlichen Schätzungen kombiniert.

Den Verfahren zur Schätzung der Auswirkungen von Steuerrechtsänderungen läßt sich ebenfalls ein Grad an Komplexität zuweisen.[88] So sind exakte Steuerberechnungen und die Teilsteuerrechnung aufgrund des Rechenaufwandes und des benötigten Wissens hoch komplex. Weil sich in der Verwendung von Berechnungen des Steuerberaters und der Zugrundelegung von Veröffentlichungen über die Folgen von Steuerrechtsänderungen ein Verlaß auf externe Spezialisten widerspiegelt, der eigene Berechnungen ersetzt, sollte diesen Verfahren ein mittlerer Komplexitätsgrad zuerkannt werden. Schätzungen

[88] Dies geschah anhand des bei Frage 33 auch verwendeten Punkteverfahrens, vgl. Anhang 18 b), S. 605f.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

aufgrund von Erfahrungswerten sind dagegen auf die spezifische Situation am geringsten abgestimmt und liefern recht ungenaue, quantitative Daten. Sie weisen daher einen geringen Komplexitätsgrad auf.

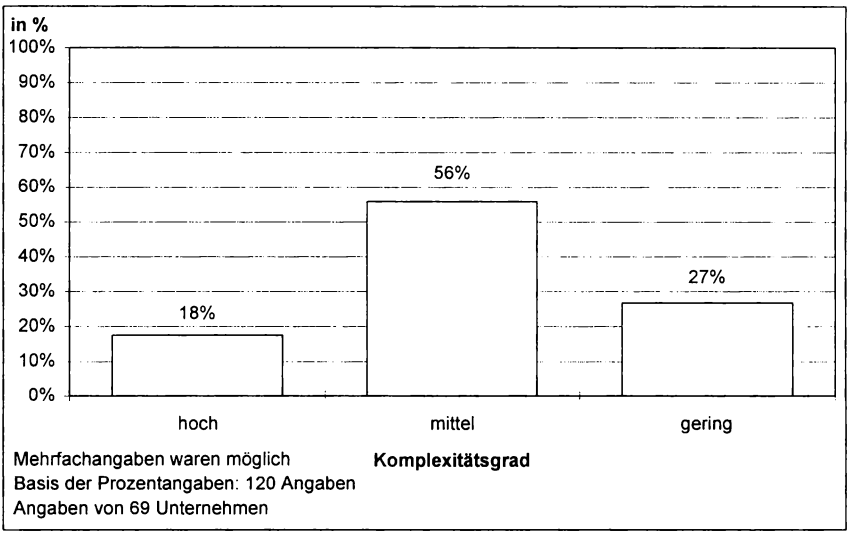


Abb. 32: Komplexitätsgrad der Verfahren zur Schätzung der künftigen Steuerbelastung

Abb. 32 verdeutlicht die Verwendungshäufigkeit unterschiedlich komplexer Verfahren zur Ermittlung der Steuerbelastung auf den netto verfügbaren Unternehmensgewinn.

2. Vergleiche

a) Verfahren zur Berücksichtigung besonders wichtiger steuerlicher Aspekte und Investitionsrechenverfahren

Bei Frage 19[89] gaben 39% der Unternehmen (30) 78 mal Verfahren an, mit deren Hilfe sie die Auswirkung von Steuern für ihre Entscheidungen feststellen. Alle diese Unternehmen machten auch Angaben dazu, ob sie Investitionsrechenverfahren anwenden. Den zu Frage 19 angegebenen Verfahren zur Berücksichtigung der Steuerwirkungen in unternehmerischen Entscheidungen

[89] S. Anhang 3, S. 548.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

war jeweils ein Komplexitätsgrad zugewiesen worden. Diese Einteilung liegt den folgenden Vergleichen mit der Verwendung von Investitionsrechenverfahren und den Methoden zur Schätzung der Steuerlast zugrunde. In Tabelle 30 sind die jeweiligen Ergebnisse dargestellt.

43% der Unternehmen, die Angaben zur Verwendung von Investitionsrechenverfahren (Frage 23[90]) machten, benannten Verfahren zur Berücksichtigung steuerlicher Aspekte im allgemeinen.

Tabelle 30
Eingesetzte Verfahren zur Steuerberücksichtigung und Einsatz von Investitionsrechenverfahren

Verfahren zur Berücksichtigung steuerlicher Aspekte in unternehmerischen Entscheidungen (Frage 19)	**Einsatz von Investitionsrechenverfahren (Frage 23)**			**Summe**
	immer	unter bestimmten Bedingungen	nie	
hoher Komplexitätsgrad	6 35% 60%	11 65% 17%		17 100% 22%
mäßiger Komplexitätsgrad	1 4% 10%	22 92% 33%	1 4% 50%	24 100% 31%
geringer Komplexitätsgrad	3 8% 30%	33 89% 50%	1 3% 50%	37 100% 47%
Σ Angaben Zeilenprozente Spaltenprozente	10 13% 100%	66 85% 100%	2 3% 100%	78 101% 100%
Σ Unternehmen gemeinsame Verteilung	5 17%	24 80%	1 3%	30 100%

Stichprobenumfang: 76 Unternehmen
Rechtsbündige Prozentangaben auf Basis der Zeilensummen
Linksbündige Prozentangaben auf Basis der Spaltensummen
Aufgrund von Rundungsfehlern können Abweichungen von ± 1% auftreten.
Die Prozentzahlen beziehen sich auf die Antworten der 30 antwortenden Unternehmen, soweit nichts anderes angegeben ist; bei Frage 19 waren Mehrfachantworten möglich.

Es zeigte sich, daß die von den Unternehmen, die Investitionsrechenverfahren nur unter bestimmten Bedingungen verwenden, im Rahmen von Frage 19 genannten Verfahren (66) zu 83% (55) einen mittleren oder geringen Kom-

[90] S. Anhang 3, S. 551.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

plexitätsgrad aufwiesen. 80% der Unternehmen, die beide Fragen beantwortet haben, verwenden Investitionsrechenverfahren nur unter bestimmten Bedingungen. Bei diesen Unternehmen ist die Tendenz zu erkennen, daß ein umgekehrt proportionales Verhältnis zwischen dem Komplexitätsgrad der angewandten Verfahren und der Häufigkeit ihrer Verwendung besteht.

45% der Unternehmen, die angaben, Investitionsrechenverfahren immer zu verwenden, benannten Methoden zur Steuerberücksichtigung bei Frage 19. Von denen, die Investitionsrechenverfahren unter bestimmten Bedingungen anwenden, taten dies 46%. Für Unternehmen, die Investitionsrechenverfahren nur unter bestimmten Bedingungen anwenden, gilt, daß Verfahren umso seltener verwendet werden, je höher ihr Komplexitätsgrad ist.

Nie Investitionsrechenverfahren zu verwenden, geben ausschließlich Unternehmen an, die Verfahren mit mittlerem oder geringem Komplexitätsgrad verwenden oder gar keine angeben. Nur 11% (1 von 9) der Unternehmen, die angeben, Investitionsrechenverfahren nie zu verwenden, haben bei Frage 19 überhaupt Verfahren zur Berücksichtigung von Steuern in unternehmerischen Entscheidungen angegeben. Diese Verfahren waren von mittlerem oder geringem Komplexitätsgrad.

Daraus läßt sich nicht schließen, daß eine regelmäßige Verwendung entscheidungsunterstützender Instrumente im allgemeinen zu einer höheren Wahrnehmung steuerlicher Probleme führt. Eine bewußte Anpassung der Anwendung entscheidungsunterstützender Verfahren an einzelne Situationen im Rahmen von Investitionsentscheidungen korrespondiert bei den befragten Unternehmen auch allgemein mit einer ausgeprägteren Wahrnehmung steuerlicher Einflüsse.

b) Verfahren zur Berücksichtigung besonders wichtiger steuerlicher Aspekte und zur Schätzung der künftigen Steuerbelastung

Einmalige Entscheidungen

28% (21 Unternehmen) hatten bei der Frage 19 nach der Art der Berücksichtigung steuerlicher Aspekte in der unternehmerischen Entscheidungsfindung verschiedene Verfahren benannt. Von diesen gaben 71% (15) auch Verfahren an, mit deren Hilfe sie die künftige Steuerbelastung bei einmaligen Entscheidungen ermitteln. Dies entspricht 41% der 37 Unternehmen, die Angaben zu solchen Schätzverfahren machten.

Bei Unternehmen, die gleichzeitig mit der Angabe bestimmter Verfahren zur Berücksichtigung von Steuerwirkungen Verfahren zur Schätzung ihrer

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

künftigen Steuerbelastung angegeben haben, ist eine Verlagerung von den Verfahren mit hohem Komplexitätsgrad hin zu den Verfahren mit mittlerem Komplexitätsgrad festzustellen. Die Rationalität, die in der Planung zu Tage kommt, spiegelt sich somit anscheinend in den benannten Verfahren der Steuerberücksichtigung in den unternehmerischen Entscheidungen nicht wider.

Tabelle 31
Einsatz entscheidungsunterstützender Instrumente bei einmaligen Entscheidungen mit langfristiger Wirkung

Unternehmen, die Verfahren zur Schätzung der künftigen Steuerbelastung angegeben hatten	**Verfahren zur Berücksichtigung steuerlicher Aspekte (Frage 19)**			**Angaben zu Spalte 1 insgesamt**
	mit hohem Komplexitätsgrad	mit mittlerem Komplexitätsgrad	mit niedrigem Komplexitätsgrad	
Bedingte Verteilung Frage 19	11%	71%	18%	100%
Einfache Häufigkeitsverteilung von Frage 19 bei langfristigen Entscheidungen	25%	58%	17%	100%

Stichprobenumfang: 76 Unternehmen
Prozentangaben in bezug auf Spalte 5

Entscheidungen mit mittelfristiger Wirkung

Bei den Entscheidungen mit mittelfristiger Wirkung treten in Verbindung mit Verfahren zur Berücksichtigung steuerlicher Aspekte nur persönliche Erwartungen, Schätzverfahren mit Sicherheitszuschlag und die Ausrichtung an derzeit bekannten Vorschriften auf. Die Schätzung künftiger Steuerbelastungen aufgrund persönlicher Erwartungen nimmt mit abnehmendem Komplexitätsgrad der verwendeten Berücksichtigungsverfahren zu. Die Schätzverfahren mit Sicherheitszuschlag sind im Verhältnis zur ihrem absoluten Auftreten bei der Verwendung von Berücksichtigungsverfahren mit hohem Komplexitätsgrad doppelt so stark vertreten wie die persönlichen Erwartungen. Sie werden gleich häufig in Verbindung mit Verfahren von hohem und mittlerem Komplexitätsgrad verwendet, treten jedoch am stärksten zusammen mit Verfahren von geringem Komplexitätsgrad auf.[91]

[91] Vgl. Anhang 19 b), S. 607.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

Tabelle 32

Einsatz entscheidungsunterstützender Instrumente bei unregelmäßig wiederkehrenden Entscheidungen mit mittelfristiger Wirkung

Unternehmen, die Verfahren zur Schätzung der künftigen Steuerbelastung angegeben hatten	Verfahren zur Berücksichtigung steuerlicher Aspekte (Frage 19)			Summe
	mit hohem Komplexitätsgrad	mit mittlerem Komplexitätsgrad	mit niedrigem Komplexitätsgrad	
Bedingte Verteilung Frage 19	32%	26%	43%	101%
Einfache Häufigkeitsverteilung von Frage 19 bei mittelfristigen Entscheidungen	21%	23%	55%	99% (47)

Stichprobenumfang: 76 Unternehmen
Aufgrund von Rundungsfehlern können Abweichungen von ± 1% auftreten.

Tabelle 32 zeigt die Verteilung der Angaben zu den Verfahren zur Steuerberücksichtigung bei unternehmerischen Entscheidungen im allgemeinen (Frage 19) im Vergleich mit der durch die Angaben zu Verfahren zur Schätzung der künftigen Steuerbelastung bedingten Verteilung dieser Angaben. Bei den Unternehmen, die bei mittelfristig wirksamen Entscheidungen auch Verfahren zur Schätzung ihrer künftigen Steuerbelastung verwenden, ist eine deutlich höhere Verwendung komplexerer Verfahren im allgemeinen zu verzeichnen.

Laufende Entscheidungen mit kurzfristiger Wirkung

Bei laufenden Entscheidungen mit kurzfristiger Wirkung werden nur Persönliche Erwartungen, Schätzverfahren mit Sicherheitszuschlag und steuerrechtliche Analysen genannt. Erstere treten ausschließlich in Verbindung mit der Verwendung von Berücksichtigungsverfahren mit geringem Komplexitätsgrad auf, letztere nur in Verbindung mit solchen mäßigen Komplexitätsgrades. Schätzverfahren werden auch von Unternehmen genannt, die im allgemeinen sowohl gering als auch mäßig komplexe Verfahren benennen.

Gesamteindruck

In der Gesamtübersicht zeichnet sich kein eindeutiges Bild ab. Es fällt lediglich ins Auge, daß Portfolios mehrerer Alternativen, also ein Verfahren mit hohem Planungsaufwand und recht genauem Ergebnis, nicht in Verbindung mit Verfahren von hohem Komplexitätsgrad bei der Berücksichtigung von Steuern in der Planung auftritt, sondern nur in Verbindung mit Verfahren von mittlerem bis auch geringem Komplexitätsgrad. Alle Schätzverfahren mit

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

Ausnahme persönlicher Erwartungen, die am häufigsten in Verbindung mit allgemeinen entscheidungsunterstützenden Verfahren von geringem Komplexitätsgrad auftreten, werden überwiegend in Verbindung mit allgemeinen Verfahren mittleren Komplexitätsgrades verwendet.

c) Verfahren zur Quantifizierung der Auswirkungen von Steuerrechtsänderungen und zur Schätzung künftiger Steuerbelastungen

Die Frage 14[92] wurde von 91% (69) der Unternehmen beantwortet, die Frage 33[93] von 61% (46). 58% (44 Unternehmen) beantworteten beide Fragen. Der Vergleich der von ihnen jeweils angegebenen Verfahren zeigt lediglich eine erhöhte Übereinstimmung bei der Anwendung von Schätzungen aufgrund von Erfahrungswerten zur Ermittlung der Auswirkungen von Steuerrechtsänderungen und der Verwendung persönlicher Erwartungen zur Schätzung der künftigen Steuerbelastung.

d) Zwischenergebnis

Den allgemeinen Verfahren zur Berücksichtigung besonders wichtiger, steuerlicher Aspekte in unternehmerischen Entscheidungsprozessen wurde anhand von 5 Kriterien ein geringer, mäßiger oder hoher Komplexitätsgrad zugeordnet. Bei seltenen Entscheidungen mit langfristiger Wirkung waren Verfahren mit geringem und hohem Komplexitätsgrad etwa gleich häufig vertreten, während mäßig komplexe Verfahren etwas häufiger genannt wurden. Bei unregelmäßig zu treffenden Entscheidungen mit mittelfristiger Wirkung dagegen überwogen die Verfahren von geringem Komplexitätsgrad. Kleinere Unternehmen konsultieren in erster Linie den externen Berater und verlassen sich eher auf eigene Grobschätzungen als größere Unternehmen. Diese beiden „Verfahren" der Steuerberücksichtigung werden auch am häufigsten genannt.

Verfahren zur Schätzung künftiger Steuerbelastungen werden umso seltener angeführt, je höher der ihnen nach der oben genannten Methode zugewiesene Komplexitätsgrad ist. Das meist verwandte Verfahren ist die Konsultation des Steuerberaters.

---

[92] S. Anhang 3, S. 545.

[93] S. Anhang 3, S. 553.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

Investitionsrechenverfahren werden von 66% der Unternehmen in Abhängigkeit vom Investitionsvolumen oder vom Anlaß der Investition durchgeführt. Dynamische Investitionsrechenverfahren werden erstens weitaus seltener verwendet als statische und zweitens nur in Kombination mit einem weiteren Verfahren. Zwischen der Initiativwirkung steuerlicher Aspekte und der Verwendung von Investitionsrechenverfahren besteht kein nachweisbarer Zusammenhang.

Die durch die Besteuerung verursachten Kosten wurden nur von 28% der Unternehmen schon einmal ermittelt. Die Schätzungen der Kosten zeigen, daß die durchschnittlichen Kosten von Unternehmen mit 100 bis 250 Mitarbeitern deutlich am höchsten sind, was auf die durchschnittliche Anzahl der Mitarbeiter in der Verwaltung zurückzuführen ist. Denn die Kosten pro in der Verwaltung eingesetztem Mitarbeiter sinken kontinuierlich mit zunehmender Mitarbeiterzahl.

Ein Vergleich der Aussagen zu Verfahren zur Schätzung der künftigen Steuerbelastung mit den Verfahren zur Berücksichtigung von Steuern in unternehmerischen Entscheidungen im allgemeinen zeigt eine Umschichtung zu Lasten der hoch komplexen und zugunsten der mäßig komplexen Verfahren in der bedingten Verteilung der Komplexitätsgrade zu letzteren Verfahren. Bei mittelfristig wirksamen Entscheidungen erfolgt dagegen eine Verschiebung zugunsten der mäßig und hoch komplexen Verfahren zu Lasten der gering komplexen Verfahren.

Insgesamt kommen überwiegend Verfahren mit einem geringen bis mittleren Aufwand für Informationsbeschaffung, Planung und Berechnung zur Anwendung. Auch bei seltenen oder einmaligen Entscheidungen ändert sich dies nicht. Persönliche Erwartungen und Erfahrungswerte spielen eine wesentliche Rolle bei der Beurteilung steuerlicher Sachverhalte und der Einschätzung steuerlicher Änderungen. Auch die Auslagerung steuerlicher Probleme an externe Spezialisten ist ein wichtiges Hilfsmittel bei der Beurteilung steuerlicher Sachverhalte.

IV. Einsatz entscheidungsunterstützender Instrumente und Größe der Unternehmen

Vergleicht man die Verfahren zur Berücksichtigung von Steuerwirkungen mit der Größe der Unternehmen, zeigt sich, daß Verfahren von hohem Komplexitätsgrad überwiegend von Unternehmen mit über 750 Mitarbeitern verwendet werden. Verfahren mit geringem und mittlerem Komplexitätsgrad werden überwiegend von Unternehmen mit bis zu 100 Mitarbeitern verwen-

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

det. Am häufigsten sind Verfahren mit geringem Komplexitätsgrad vertreten.[94]

Die zur Schätzung künftiger steuerlicher Belastungen verwendeten Methoden (Frage 33[95]) zeigen eine schwerpunktmäßige Verwendung der persönlichen Erwartungen bei allen Unternehmen. Die übrigen Verfahren werden von den Unternehmen mit bis zu 30 Mitarbeitern fast gleichmäßig stark verwendet. Die Prognosen mit Sicherheitszu-/abschlägen werden verstärkt von den Unternehmen mit mehr als 750 Arbeitnehmern verwendet.

Von den Verfahren zur Schätzung der Auswirkungen von Steuerrechtsänderungen auf den netto verwendbaren Unternehmensgewinn (Frage 14[96]) werden exakte Steuerberechnungen vermehrt von den Unternehmen mit über 750 Arbeitnehmern verwendet. Schätzungen aufgrund von Erfahrungswerten führen überwiegend die Unternehmen mit bis zu 100 Mitarbeitern durch, während die Lektüre von Veröffentlichungen durch die Unternehmensgröße unbeeinflußt zu sein scheint.

V. Einsatz entscheidungsunterstützender Instrumente und wahrgenommener Einfluß der Besteuerung

1. Verfahren zur Berücksichtigung der Besteuerung im Entscheidungsprozeß

37% der befragten Unternehmen (28) gaben sowohl Verfahren zur Steuerberücksichtigung im allgemeinen an, als auch einen Einfluß der Besteuerung auf die unternehmerischen Entscheidungen. 7% (2) der 30 Unternehmen, die solche Verfahren benannten, gaben also keinen Einfluß der Besteuerung auf ihre Entscheidungen an.

Während die Antworten auf Frage 38[97] so verteilt sind, daß der geringste Anteil der Angaben auf einen mäßigen Einfluß der Besteuerung entfällt und ein hoher Einfluß am häufigsten genannt wird, so ändert sich diese Verteilung bei den Unternehmen, die bei Frage 19[98] Verfahren angeben, mit denen sie Steuern in ihre Entscheidungsprozesse einbeziehen.

---

[94] Vgl. Anhang 20, S. 608.

[95] S. Anhang 3, S. 553.

[96] S. Anhang 3, S. 545.

[97] S. Anhang 3, S. 555.

[98] S. Anhang 3, S. 548.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

Abb. 33 verdeutlicht, daß die Unternehmen, die Verfahren zur Steuerberücksichtigung angaben, einen hohen Einfluß der Besteuerung öfter wahrnehmen als einen mäßigen und diesen häufiger als einen nur geringen Einfluß der Besteuerung. Dabei ist zu bedenken, daß die Unternehmen auf die Frage 19 mehrere Antworten geben konnten.[99]

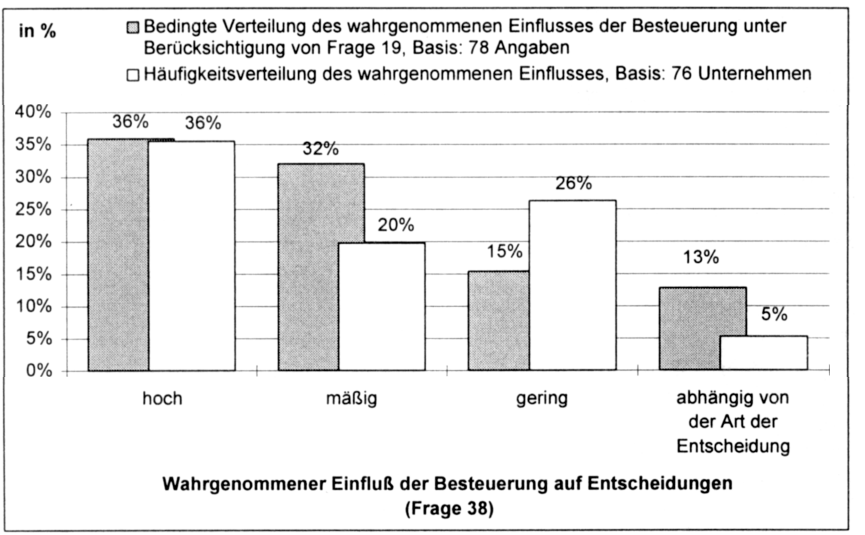


Abb. 33: Von Unternehmen mit und ohne Einsatz allgemeiner Verfahren zur Steuerberücksichtigung wahrgenommener Einfluß der Besteuerung

Wenn Unternehmen einen hohen Einfluß der Besteuerung auf ihre Entscheidungen wahrnehmen, so stimmt dies damit überein, daß diese Unternehmen zur Berücksichtigung der Steuerwirkungen eine größere Anzahl von Verfahren mit höherem Komplexitätsgrad einsetzen. Aufgrund der geringen Datenbasis kann man jedoch nur konstatieren, daß sie mehr Verfahren zur Steuerberücksichtigung angeben. Da 87% der befragten Unternehmen Angaben zum wahrgenommenen Einfluß der Besteuerung machten (Frage 38), aber nur 39% bei Frage 19 angaben, auf welche Art sie Steuern in ihren Entscheidungen berücksichtigen, liegt die Vermutung nahe, daß die Unternehmen, die nur einen geringen Einfluß der Besteuerung wahrnehmen, auch keine Berechnungsmethoden verwenden. Tabelle 33 unterstützt diese Annahme.

[99] Aus diesem Grunde liegen den beiden Datenreihen in der Abb. 33, S. 177, zwei unterschiedliche Basen zugrunde: Von den Unternehmen, die auf Frage 38 und Frage 19 geantwortet haben, wurden 78 mal Verfahren zur Berücksichtigung von Steuerwirkungen genannt.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

Tabelle 33
Eingesetzte Verfahren zur Steuerberücksichtigung und wahrgenommener Einfluß der Besteuerung

Angaben zu Verfahren der Steuerberücksichtigung bei Frage 19	Wahrgenommener Einfluß der Besteuerung (Frage 38)					Σ
	abhängig von der Art der Entscheidung	hoch	mäßig	gering	keine Angabe	
Keine Angaben zu Frage 19 — Verfahren	25%	59%	47%	70%	80%	61%
Angabe von Verfahren	75%	41%	53%	30%	20%	39%
Summe	100%	100%	100%	100%	100%	100%

Stichprobenumfang: 76 Unternehmen

Tabelle 34
Wahrgenommener Einfluß der Besteuerung und Berücksichtigung von Steuern bei unternehmerischen Entscheidungen

Wahrgenommener Einfluß der Besteuerung (Frage 38)	Angaben zu besonders wichtigen steuerlichen Aspekten (Frage 19)			Summe
	steuerliche Aspekte haben keinen Einfluß	es wurden insgesamt keine Angaben gemacht	Einträge vorhanden	
hoch	1 4% 33%	5 19% 31%	21 78% 45%	27 101% 41%
mäßig		3 20% 19%	12 80% 26%	15 100% 23%
gering	2 10% 67%	8 40% 50%	10 50% 21%	20 100% 30%
abhängig von derArt der Entscheidung			4 100% 9%	4 100% 6%
Summe Zeilenprozente Spaltenprozente	3 5% 100%	16 24% 100%	47 71% 101%	66 100% 100%

Stichprobenumfang: 76 Unternehmen
Rechtsbündig angeordnete Prozentangaben auf Basis der Zeilensummen
Linksbündig angeordnete Prozentangaben auf Basis der Spaltensummen
Aufgrund von Rundungsfehlern können Abweichungen von ± 1% auftreten.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

So ist der Anteil derer, die keine Angaben zu den Verfahren der Steuerberücksichtigung bei Frage 19 machen, bei denen sehr hoch, die zum wahrgenommenen Einfluß der Besteuerung auf ihre unternehmerischen Entscheidungen ebenfalls keine Angaben machen und bei denen, die einen nur geringen Einfluß vermerken. Sehr niedrig ist der Anteil bei denen, die den Einfluß differenziert nach der Art der Entscheidung wahrnehmen und bei denen, die einen mäßigen Einfluß verzeichnen. Dies wäre auch eine durchaus logische Schlußfolgerung: Wer der Besteuerung von vornherein keinen Einfluß zutraut, wird die Mühe, ihn zu messen, für überflüssig halten. Umgekehrt kann jemand, der einen Einfluß nicht mißt, nicht wissen, wie hoch er ist.

Bezieht man die Angaben zu besonders wichtigen steuerlichen Aspekten der Unternehmen in den Vergleich mit ein, die die Art von deren Berücksichtigung nicht angegeben hatten, so ergibt sich aus Tabelle 34 ein normierter Kontingenzkoeffizient von $K^* = 0{,}560$.

Auf einem Signifikanzniveau von 10% läßt sich ein Zusammenhang feststellen.[100] Der Wert von Lambda ist für die Beantwortung der Frage 19 als abhängige Variable weit höher als für die Frage 38 als abhängige Variable. Aus dieser Feststellung läßt sich die These ableiten, daß der wahrgenommene Einfluß der Besteuerung — d.h. die Bedeutung, die der Besteuerung beigemessen wird — die Verwendung von Verfahren zu ihrer Berücksichtigung beeinflußt.

Deutlicher ist das Verhältnis zu der Frage nach den Wirkungen von Steuerrechtsänderungen: Die Hälfte der Unternehmen, die einen geringen Einfluß der Besteuerung auf ihre unternehmerischen Entscheidungen wahrnehmen, gibt an, daß Steuerrechtsänderungen keinen Einfluß hätten, während 63% (17) derer, die einen hohen Einfluß der Besteuerung wahrnehmen (27), auf die Frage 12[101] antworten.

Der normierte Kontingenzkoeffizient nimmt den Wert $K^* = 0{,}521$ an. Auf einem Signifikanzniveau von 5% besteht ein Zusammenhang zwischen der Wahrnehmung des Einflusses von Steuern auf unternehmerische Entscheidungen im allgemeinen und dem Einfluß, der von Steuerrechtsänderungen ausgeht (Tabelle 35).[102]

---

[100] Die Durchführung des Signifikanztests ermöglicht aufgrund der geringen Zellenbesetzung jeweils lediglich die Ableitung von Tendenzaussagen, nicht aber von allgemeingültigen Aussagen.

[101] S. Anhang 3, S. 544.

[102] Bei 6 Freiheitsgraden ergibt sich für den Kontingenztest ein Verwerfungsbereich von $B = \{12{,}59; \infty\}$, innerhalb desselben der Testwert $\chi^2 = 16{,}51$ liegt. Die Signifikanzaussage ist aufgrund der geringen Zellenbesetzung nicht valide. Sie wird als Tendenzaussage betrachtet.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

Tabelle 35
Wahrgenommener Einfluß der Besteuerung im allgemeinen und Auswirkungen von Steuerrechtsänderungen

Wahrgenommener Einfluß der Besteuerung (Frage 38)	**Einfluß von Steuerrechtsänderungen (Frage 12)**			Σ
	insgesamt keine Einträge	Steuerrechtsänderungen haben keinen Einfluß	Einträge vorhanden	
hoch	8 30% 50%	2 7% 14%	17 63% 47%	27 100% 41%
mäßig	4 27% 25%	1 7% 7%	10 67% 28%	15 101% 23%
gering	4 20% 25%	10 50% 71%	6 30% 17%	20 100% 30%
abhängig von derArt der Entscheidung	0 0% 0%	1 25% 7%	3 75% 8%	4 100% 6%
Summe Zeilenprozente Spaltenprozente	16 24% 100%	14 21% 99%	36 55% 100%	66 100% 100%

Stichprobenumfang: 76 Unternehmen
Rechtsbündig angeordnete Prozentangaben auf Basis der Zeilensummen
Linksbündig angeordnete Prozentangaben auf Basis der Spaltensummen
Aufgrund von Rundungsfehlern können Abweichungen von ± 1% auftreten.

2. Einsatz von Investitionsrechenverfahren

Betrachtet werden zunächst nur die Unternehmen, die die Frage 34 "Wie schätzen Sie die Wirkung ein, die die Einbeziehung von Steuern und steuerlichen Begünstigungen in das Investitionskalkül auf die Vorteilhaftigkeit der Investition hat?" beantwortet haben. Deren Antworten auf die Frage 38 „Für wie gravierend halten Sie den Einfluß der Besteuerung auf Ihre unternehmerischen Entscheidungen?" und auf die Frage 22[103] nach dem Stellenwert der Ergebnisse von Investitionsrechenverfahren werden gegenübergestellt. Dabei

[103] S. Anhang 3, S. 550.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

werden bei Frage 22 lediglich die Antworten berücksichtigt, die sich auf die Rationalisierungsinvestitionen beziehen. Denn die Ergebnisse von Investitionsrechenverfahren nehmen bei Rationalisierungsinvestitionen den höchsten und bei Erhaltungsinvestitionen den niedrigsten Stellenwert ein (Abb. 34).

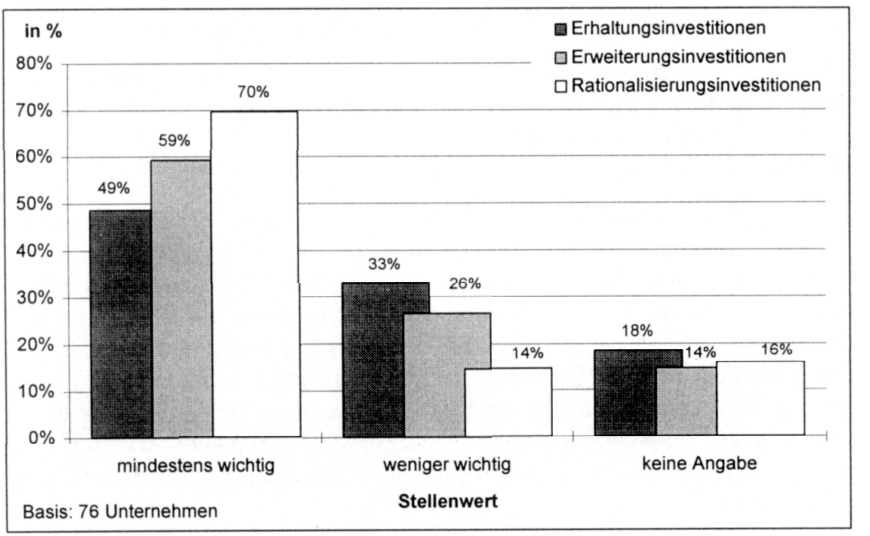


Abb. 34: Stellenwert der Ergebnisse von Investitionsrechenverfahren

Unwichtig und weniger wichtig sind die Ergebnisse von Investitionsrechenverfahren bei Rationalisierungsinvestitionen für 14% der Unternehmen, bei Erweiterungsinvestitionen für 26% und bei Erhaltungsinvestitionen für 33%. Am bedeutsamsten scheinen die Ergebnisse von Investitionsrechenverfahren somit für Rationalisierungsinvestitionen zu sein.

Vergleicht man die Antworten auf die Frage 38 „Für wie gravierend halten Sie den Einfluß der Besteuerung auf Ihre unternehmerischen Entscheidungen?" mit den Aussagen zu Frage 22 „Bitte kreuzen Sie auf der Skala an, welchen Stellenwert die Ergebnisse aus Investitionsrechenverfahren bei den verschiedenen Investitionstypen in Ihrem Unternehmen haben.", so zeigt sich, daß 11% (3) der Unternehmen, die den allgemeinen Einfluß der Besteuerung auf Ihre unternehmerischen Entscheidungen als sehr groß bzw. gravierend bezeichnen, die Ergebnisse von Investitionsrechenverfahren dagegen als unwichtig für ihre Investitionsentscheidungen einstufen.

Dabei ist aber zu beachten, daß die Ergebnisse von Investitionsrechenverfahren in erster Linie nicht-steuerliche Daten liefern. Ein Widerspruch ist hierin somit nicht zu sehen. So erachten 25% (13) der Unternehmen, die die Ergebnisse von Investitionsrechenverfahren für Rationalisierungsinvestitionen

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

(Frage 22) für mindestens wichtig halten, den Einfluß der Besteuerung auf die Vorteilhaftigkeitskalküle (Frage 34[104]) für gering bis sehr gering. Bei 11% der befragten Unternehmen (8) korrespondiert der Eindruck, die Besteuerung habe einen geringen Einfluß auf unternehmerische Entscheidungen mit einem sehr hohen und bei weiteren 7% (5) mit einem hohen Stellenwert der Ergebnisse von Investitionsrechenverfahren für Investitionsentscheidungen.

52% der Unternehmen, die einen hohen Einfluß der Besteuerung auf ihre unternehmerischen Entscheidungen im allgemeinen feststellen, halten auch die Ergebnisse von Investitionsrechenverfahren für Rationalisierungsinvestitionen für sehr wichtig.

Im übrigen zeigt der Vergleich keine Besonderheiten. Der normierte Kontingenzkoeffizient liegt zwar bei 0,505; signifikante Zusammenhänge lassen sich aber nicht nachweisen. Auch das symmetrische Lambda ist mit 0,105 als niedrig anzusehen. Zwar sind unter den Unternehmen, die keinen wesentlichen Einfluß der Besteuerung auf das Ergebnis der Investitionsrechenverfahren feststellen, mehr Unternehmen vertreten, die auch insgesamt einen geringen Einfluß der Besteuerung auf ihre unternehmerischen Entscheidungen wahrnehmen. Es wird aber kein eindeutiger Trend erkennbar, da auch eine Anzahl dieser Unternehmen der Besteuerung insgesamt einen nicht unerheblichen Einfluß zuerkennt.

Von den Unternehmen, die zur Wirkung der Einbeziehung von Steuern in die Investitionsrechenverfahren auf die Vorteilhaftigkeit der Investition keine Angaben machen, betrachtet zwar der überwiegende Teil (84%) die Ergebnisse der Investitionsrechenverfahren als mindestens wichtig. Dies ist jedoch gleichermaßen über den unterschiedlich wahrgenommenen Einfluß der Besteuerung auf unternehmerische Entscheidungen verteilt. Es lassen sich keine Beziehungen feststellen. Dennoch fällt auf, daß keines der Unternehmen, die der Besteuerung einen hohen Einfluß zuerkennen, den Stellenwert von Investitionsrechenverfahren für nicht sehr wichtig oder unwichtig hält.

Wird nur ein geringer Einfluß der Einbeziehung von Steuern in die Investitionsrechenverfahren auf deren Ergebnis angegeben, so besteht die Tendenz eines Zusammenhangs: 91% der Unternehmen, die auf alle drei Fragen geantwortet haben und einen geringen Einfluß der Einbeziehung von Steuern auf die Ergebnisse von Investitionsrechenverfahren angeben, halten die Ergebnisse von Investitionsrechenverfahren für mindestens wichtig, 48% sogar für sehr wichtig. Jeweils ein Drittel hält den Einfluß der Besteuerung auf unternehmerische Entscheidungen im allgemeinen für hoch oder mäßig hoch, nur

[104] S. Anhang 3, S. 553.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

19% halten ihn für gering. Die Unternehmen, die den Ergebnissen von Investitionsrechenverfahren nur einen geringen Stellenwert beimessen und einen geringen Einfluß der Einbeziehung von Steuern ins Investitionskalkül auf die Vorteilhaftigkeit des Ergebnisses wahrnehmen, halten auch den Einfluß der Besteuerung auf ihre unternehmerischen Entscheidungen für gering.

Werden die Auswirkungen der Einbeziehung von Steuern in Investitionsrechenverfahren auf deren Ergebnisse als sehr gering oder irrelevant eingestuft, so ergibt sich aufgrund der geringen Fallzahl kein eindeutiges Bild. Festzustellen ist aber, daß die Hälfte dieser Unternehmen auch im allgemeinen der Besteuerung nur einen geringen Einfluß auf die unternehmerischen Entscheidungen zuerkennt.

Bei einem mäßigen Einfluß der Besteuerung auf die Ergebnisse von Investitionsrechenverfahren ergibt sich ein Lambda von $\lambda = 0{,}500$ für den Stellenwert dieser Ergebnisse als abhängiger und den wahrgenommenen Einfluß der Besteuerung im allgemeinen als unabhängiger Variabler. Das symmetrische Lambda beträgt $\lambda = 0{,}364$. Der normierte Kontingenzkoeffizient $K^* = 0{,}835$ ist ebenfalls als hoch anzusehen. Ein signifikanter Zusammenhang liegt jedoch nicht vor. Bei einem hohen bis sehr hohen Einfluß der Besteuerung auf die Ergebnisse von Investitionsrechenverfahren beläuft sich der erstgenannte Wert auf $\lambda = 0{,}375$, das symmetrische Lambda auf $\lambda = 0{,}278$. Der normierte Kontingenzkoeffizient beträgt $K^* = 0{,}776$.

Diese Einzelbetrachtung unterstützt tendenziell das Vorliegen eines Zusammenhangs. Es kann allerdings kein signifikanter Zusammenhang nachgewiesen werden. Der wahrgenommene Einfluß der Besteuerung im allgemeinen harmoniert mit ihrem wahrgenommenen Einfluß auf die Ergebnisse von Investitionsrechenverfahren. Die Auswertungen für Erweiterungs- und Erhaltungsinvestitionen ergaben noch geringere Werte für Lambda und K_*.

3. Verfahren zur Schätzung der künftigen Steuerbelastung

a) Wahrgenommener Einfluß der Besteuerung

Der Vergleich führt zu einem ähnlichen Ergebnis wie der vorangegangene. Gegenüber der Verteilung, die bei Frage 38 insgesamt besteht, hebt sich die Verteilung bei den Unternehmen, die Verfahren zur Schätzung der künftigen Steuerbelastung angeben, folgendermaßen ab (Abb. 35): Der Anteil der Unternehmen, die einen hohen Einfluß der Besteuerung wahrnehmen, steigt, der Anteil der Unternehmen, die einen nur geringen Einfluß der Besteuerung

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

wahrnehmen, sinkt, und der Anteil derer, die einen mäßigen Einfluß wahrnehmen, bleibt in etwa konstant.

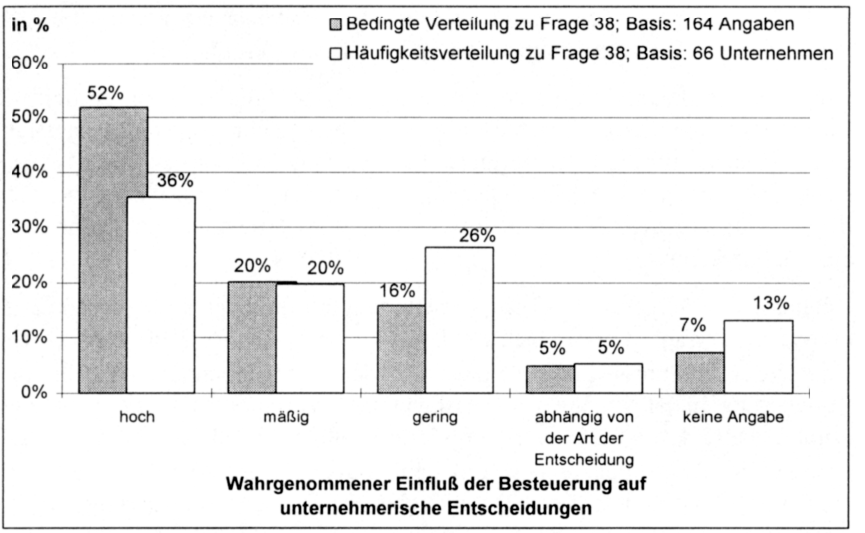


Abb. 35: Wahrgenommener Einfluß der Besteuerung unter Berücksichtigung der Verfahren zur Schätzung der künftigen Steuerbelastung

Die dem Vergleich zugrundegelegten Werte sind Prozentangaben, in deren Nenner jeweils die Zahl der gleichzeitig zu Frage 33 und 38[105] gemachten Angaben steht. Im Zähler steht die Anzahl der auf die Ausprägungen des wahrgenommenen Einflusses entfallenden Angaben. Bei der Verteilung der Angaben zu Frage 38 ohne Berücksichtigung der Frage 33 entspricht die Zahl der Antworten jeweils der Zahl der Unternehmen. Für den Vergleich ist weiterhin folgendes zu beachten: bei Frage 38 antworteten 87% (66), bei der Kombination „einmalige Entscheidungen" bei Frage 33 und Frage 38 47% (36), bei der Kombination „unregelmäßig wiederkehrende Entscheidungen mit mittelfristiger Wirkung" bei Frage 33 und Frage 38 49% (37). Insgesamt hatten die Frage 33 in Verbindung mit der Frage 38 57% (43) der befragten Unternehmen beantwortet.

[105] S. Anhang 3, S. 553 und S. 555.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

b) Einfluß von Steuerrechtsänderungen

Die Schätzung der künftigen Steuerbelastung und der Einfluß von Steuerrechtsänderungen sind zukunftsorientiert und müssen gemeinsam betrachtet werden. Eine entsprechende Übersicht findet sich in Tabelle 36. Vergleicht man die Antworten auf Frage 33 (Schätzverfahren) mit der Beantwortung der Frage 12 (Rechtsänderungen), so lassen sich eindeutige Tendenzen feststellen.

Unterschieden wurde nach Unternehmen, die auf die Frage 12[106] gar nicht geantwortet haben, solchen, die explizit angaben, Steuerrechtsänderungen hätten keinen Einfluß auf ihre unternehmerischen Entscheidungen, und solchen, die die Frage 12 zumindest in Teilbereichen beantwortet haben. In der groben Betrachtung ergab sich eine eindeutige Abstufung anhand dieser Unterteilung: jeweils über 60% der Unternehmen, die Schätzverfahren bei einmaligen, unregelmäßig wiederkehrenden oder kurzfristigen Entscheidungen anwenden, äußerten sich auch zu der Frage 12, d.h. nahmen Einflüsse von Steuerrechtsänderungen auf ihre unternehmerischen Entscheidungen wahr.

Abb. 36 stellt die Verteilung der angegebenen Verfahren für die drei verschiedenen Angaben zu den Auswirkungen von Steuerrechtsänderungen gegenüber. Jeweils etwa ein Viertel stellte bei Frage 12 explizit fest, daß Steuerrechtsänderungen keinerlei Einfluß auf ihre Entscheidungen hätten und jeweils nur etwa 10% machte gar keine Angaben zu Frage 12.

Aus Tabelle 37 läßt sich erkennen, daß bei den Unternehmen, die angeben, Steuerrechtsänderungen hätten keinen Einfluß auf ihre unternehmerischen Entscheidungen, der Anteil der persönlichen Erwartungen zugunsten der komplexeren Verfahren deutlich zurückgeht. Bei denen, die keine Angaben zu den Wirkungen von Steuerrechtsänderungen machen, fällt auf, daß sowohl Hinweise des Steuerberaters als auch sämtliche mehrwertigen Schätzverfahren nicht angewandt werden.

Bei einmaligen Entscheidungen werden die Verfahren, die einen höheren Komplexitätsgrad aufweisen, überwiegend von den Unternehmen durchgeführt, die bestimmte Einflüsse von Steuerrechtsänderungen auf ihre Entscheidungen festgestellt haben. Bei unregelmäßig wiederkehrenden Entscheidungen stellt sich ein ähnliches Bild dar, allerdings zeigt sich hier eine deutliche Abstufung nach der Beantwortung von Frage 12: werden detaillierte Angaben zu den Wirkungen von Steuerrechtsänderungen gemacht, ist auch der Anteil der Verwendung komplexerer Verfahren zur Schätzung der künftigen Steuerbelastung hoch, er sinkt etwas ab, wenn die Unternehmen definitiv keine Auswir-

[106] S. Anhang 3, S. 544.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

Tabelle 36

Einfluß von Steuerrechtsänderungen und Komplexitätsgrad der Schätzverfahren

Komplexitätsgrad der Methoden zur Schätzung der künftigen Steuerbelastung (Frage 33)	**Einfluß von Steuerrechtsänderungen (Frage 12)**						**Σ**	
	Einträge vorhanden		Steuerrechtsänderungen haben keinen Einfluß		insgesamt keine Angaben		Antworten	
hoch	13%	14	13%	4			11%	18
mittel	35%	38	40%	12	41%	7	36%	57
niedrig	53%	58	47%	14	59%	10	52%	82
Summe Antworten	101%	110	100%	30	100%	17	99%	157
Summe Unternehmen		30		11		5		46
bedingte Verteilung		65%		24%		11%		100%
Häufigkeitsverteilung der Frage 12 (Basis: 76)		53%		22%		25%		

Stichprobenumfang: 76 Unternehmen
Frage 33 beantwortende Unternehmen, Reduzierte Basis: 46
rechtsbündig angeordnete Prozentangaben auf der (reduzierten) Basis der Fragen 33 bzw. 12
linksbündig angeordnete Prozentangaben auf Basis der Spaltensummen
Aufgrund von Rundungsfehlern können Abweichungen von ± 1% auftreten.

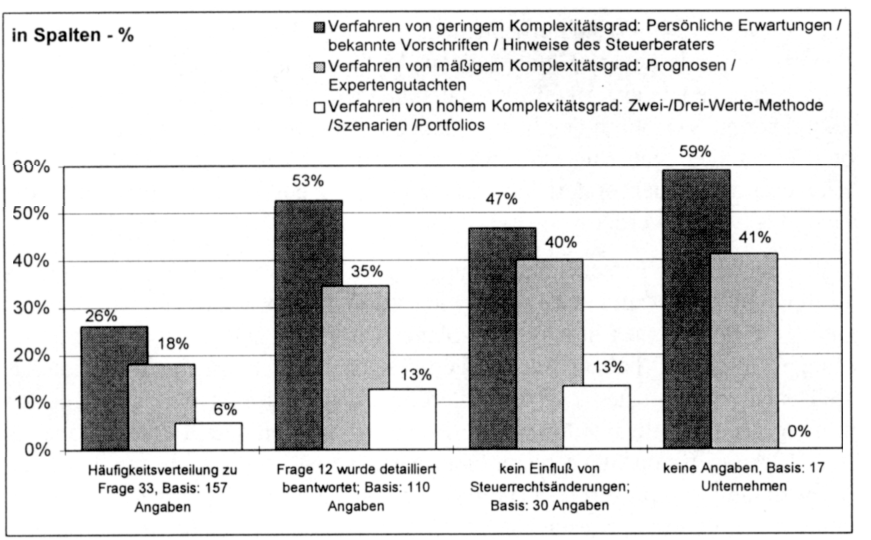


Abb. 36: Methoden zur Schätzung der künftigen Steuerbelastung nach den Angaben zu den Auswirkungen von Steuerrechtsänderungen

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

kungen von Steuerrechtsänderungen auf ihre Entscheidungen feststellen, und wird extrem niedrig, wenn keine Beantwortung von Frage 12 vorliegt. Für die kurzfristigen Entscheidungen läßt sich keine sinnvolle Aussage treffen.

Tabelle 37
Einfluß von Steuerrechtsänderungen und Methoden zur Schätzung der künftigen Steuerbelastung

Methoden zur Schätzung der künftigen Steuerbelastung (Frage 33; Angaben zum Komplexitätsgrad in Klammern)	**Einfluß von Steuerrechtsänderungen (Frage 12)**			**Summe der Angaben**
	Einträge vorhanden	Steuerrechtsänderungen haben keinen Einfluß	insgesamt keine Angaben	
Persönliche Erwartungen (gering)	49 45%	14 47%	10 59%	73 46%
derzeit bekannte Vorschriften (gering)	7 6%			7 4%
Hinweise des Steuerberaters (gering)	2 2%			2 1%
Prognosen (mäßig)	24 22%	5 17%	5 29%	34 22%
steuerrechtliche Analysen (mäßig)	14 13%	7 23%	2 12%	23 15%
Qualitative u. quantitative Szenarien (hoch)	8 7%	2 7%		10 6%
Portfolio mehrer Alternativen (hoch)	6 5%	1 3%		7 4%
Zwei-/Drei-Werte-Methode (hoch)		1 3%		1 1%
Summe Antworten	110 100%	30 100%	17 100%	157 99%
Summe Unternehmen	30	11	5	46
bedingte Verteilung	65%	24%	11%	100%
Häufigkeitsverteilung der Frage 12 (Basis: 76)	53%	22%	25%	

Stichprobenumfang: 76 Unternehmen
Frage 33 beantwortende Unternehmen, Reduzierte Basis: 46
Rechtsbündig angeordnete Prozentangaben auf der (reduzierten) Basis der Fragen 33 bzw. 12
Linksbündig angeordnete Prozentangaben auf Basis der Spaltensummen
Aufgrund von Rundungsfehlern können Abweichungen von ± 1% auftreten.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

c) Zwischenergebnis

Im *Ergebnis* läßt sich folgendes festhalten:

Die Unternehmen, die angaben, daß der Einfluß der Besteuerung auf ihre unternehmerischen Entscheidungen von der Art der Entscheidung abhängig sei, nannten ausschließlich persönliche Erwartungen und Prognosen (Schätzverfahren mit Sicherheitszuschlag) als Methoden zur Schätzung der künftigen Steuerlast.

Derzeit bekannte Vorschriften wurden der Schätzung der künftigen Steuerbelastung nur von solchen Unternehmen zugrunde gelegt, die einen hohen (71% von 7) oder einen mäßigen (29% von 7) Einfluß der Besteuerung wahrnehmen.

Alle Verfahren werden überwiegend von den Unternehmen durchgeführt, die einen hohen Einfluß der Besteuerung wahrnehmen. Eine weitere Abstufung ist nicht eindeutig.

Es zeigt sich, daß dieselbe Tendenz für den Einfluß von Steuerrechtsänderungen gilt: diejenigen, die die künftige Steuerbelastung schätzen, nehmen auch überwiegend einen Einfluß von Rechtsänderungen wahr. Hinzu kommt die Tendenz, daß die Unternehmen, die zu Steuerrechtsänderungen keine Angaben machen, scheinbar auch weniger fundierte Schätzungen für ihre künftige Steuerbelastung durchführen.

4. Verfahren zur Ermittlung der Auswirkungen von Steuerrechtsänderungen

Es kann erwartet werden, daß keine Zusammenhänge bestehen, da die Frage 14[107] Verfahren zur Ermittlung von Abweichungen vom status quo, nämlich die Wirkungen von Steuerrechts*änderungen*, betraf. Es kann höchstens erwartet werden, daß Unternehmen, die die Wirkung von Steuerrechtsänderungen exakt berechnen, auch die laufende Steuerbelastung genau kennen. Ein solches Unternehmen wird andeuten, daß der Einfluß der Besteuerung auf die Entscheidung von der Art der Entscheidung abhängt.

Auf die Frage 14 hatten 91% (69 Unternehmen), auf die Frage 38 hatten 87% (66 Unternehmen) geantwortet. 82% (62 Unternehmen) hatten sowohl die Frage 14 als auch die Frage 38 beantwortet.

---

[107] S. Anhang 3, S. 545.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

Grundsätzlich ist festzustellen, daß der wahrgenommene Einfluß der Besteuerung umso höher war, je mehr Verfahren zur Steuerschätzung genannt wurden. Eine Ausnahme ist nur bei exakter Steuerberechnung zu vermerken, die etwas häufiger mit einem geringen als mit einem mäßigen wahrgenommenen Einfluß der Besteuerung auf die unternehmerischen Entscheidungen einherging.

Die Verteilung der Antworten auf die einzelnen Merkmalsausprägungen wird durch den Einfluß der jeweils anderen Variablen nicht beeinträchtigt, d.h., die Gesamtverteilung entspricht der Verteilung, die bei jeder der beiden Fragen für sich genommen auch vorliegt.

5. Ermittlung der Kosten der Besteuerung und wahrgenommener Einfluß der Besteuerung

Grundlage eines rationalen Umgangs mit den Fragen der Besteuerung stellt das Wissen um die im Unternehmen durch die Besteuerung entstehenden Kosten dar.

Der Vergleich der Daten ergab, daß 86% (63) der 73 Unternehmen, die die Frage 15[108] nach der Erhebung der Kosten beantwortet haben, auch Angaben über den Einfluß der Besteuerung machten. 69% der Unternehmen, die keine Angaben zum Einfluß der Besteuerung machten, beantworteten die Frage nach der Ermittlung der Kosten mit „nein" oder machten dazu keine Angaben (1 Unternehmen). Die Verteilung der Antworten auf die verschiedenen Ausprägungen der wahrgenommenen Bedeutung der Besteuerung ändert sich nicht in Abhängigkeit von den Ausprägungen der Frage nach der Kostenermittlung.

Tabelle 38 läßt sich allerdings entnehmen, daß die Verteilung der Unternehmen auf Kostenermittler und solche, die die Kosten noch nie ermittelt haben, je nachdem wie hoch die wahrgenommene Bedeutung der Besteuerung ist, variiert.

Besonders auffallend ist jedoch, daß 75% der Unternehmen, die den Einfluß der Besteuerung nach der jeweiligen Art der Entscheidung differenziert wahrnehmen, die Kosten der Besteuerung schon einmal ermittelt haben. Bei den Unternehmen, die die Kosten der Besteuerung schon einmal ermittelt haben,

[108] S. Anhang 3, S. 545.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

verschiebt sich die Verteilung des wahrgenommenen Einflusses der Besteuerung zu Lasten des geringen Einflusses hin zu höherem Einfluß. Der normierte Kontingenzkoeffizient beträgt K* = 0,414; es kann aber kein signifikanter Zusammenhang nachgewiesen werden.

Tabelle 38

Ermittlung der Besteuerungskosten und wahrgenommener Einfluß der Besteuerung auf unternehmerische Entscheidungen

Ermittlung der Kosten der Besteuerung	**Einfluß der Besteuerung auf unternehmerische Entscheidungen**					Σ
	hoch	mäßig	gering	abhängig von der Art der Entscheidung	keine Angabe	
ja	8 38% 30%	5 24% 33%	4 19% 20%	3 14% 75%	1 5% 10%	21 28% 100%
nein	18 35% 67%	10 19% 67%	14 27% 70%	1 2% 25%	9 17% 90%	52 68% 100%
keine Angabe	1 33% 4%		2 67% 10%			3 4% 100%
Summe Zeilenprozente Spaltenprozente	27 36% 100%	15 20% 100%	20 26% 100%	4 5% 100%	10 13% 100%	76 100% 100%

Stichprobenumfang: 76 Unternehmen
Rechtsbündig angeordnete Prozentangaben auf Basis der Zeilensummen
Linksbündig angeordnete Prozentangaben auf Basis der Spaltensummen
Aufgrund von Rundungsfehlern können Abweichungen von ± 1% auftreten.

Unterdurchschnittlich wenige der Unternehmen, die einen geringen Einfluß der Besteuerung auf ihre Entscheidungen feststellen, geben an, ihre Kosten schon einmal ermittelt zu haben. Die Verteilungen derer, die dem Einfluß der Besteuerung eine hohe oder mäßige Bedeutung beimessen, entspricht in etwa dem Durchschnittswert.

6. Zwischenergebnis

Die wahrgenommene Bedeutung der Besteuerung beeinflußt die Anwendung entscheidungsunterstützender Verfahren. Es bestehen auch Zusammenhänge

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

zwischen dem wahrgenommenen Einfluß der Besteuerung im allgemeinen, der Einschätzung der Auswirkungen der Berücksichtigung von Steuern in Investitionsrechenverfahren auf deren Ergebnisse und dem vermerkten Einfluß von Steuerrechtsänderungen. Bei der Einschätzung von Steuerrechtsänderungen zeigt sich, daß bei den Unternehmen, die keine Einflüsse von Rechtsänderungen bezeichnen, die relative Verwendung persönlicher Erwartungen als Methode zur Schätzung künftiger Belastungen zurückgeht.

Es zeigt sich weiterhin, daß der Anteil komplexerer Verfahren zur Steuerberücksichtigung mit zunehmender Unternehmensgröße ebenfalls zunimmt.

Aus den bisherigen Ergebnissen resultieren die folgenden Thesen:

T 2: Bei der Schätzung zukünftiger, insbesondere steuerlich bedingter Zahlungsströme steigt der Grenznutzen komplexerer Schätzverfahren weniger stark an als ihre Grenzkosten. Zum selben Ergebnis führt der Vergleich der erwarteten Fehlentscheidungskosten bei Einsatz weniger komplexer Verfahren mit den Grenzkosten des Verfahrenseinsatzes.

T 3: Bei Entscheidungen von hoher Bedeutung oder von hohem Wert steigt der Grenznutzen komplexerer Verfahren stärker als die Grenzkosten ihres Einsatzes.

T 4: Der Grenznutzen komplexerer Verfahren steigt, wenn die Entscheidung den Handlungsspielraum der Unternehmung beschneiden wird, d.h., wenn die Fehlentscheidungskosten steigen.

T 5: Der Grenznutzen komplexerer Verfahren steigt, je kleiner die Alternativenmenge in einer Entscheidungssituation ist. Dies entspricht einem Ansteigen des Handlungszwanges bzw. einer Verringerung des Entscheidungsspielraums.

T 6: Die Grenzkosten des Einsatzes komplexerer Verfahren zur Steuerberücksichtigung sinken mit zunehmender Unternehmensgröße.

T 7: Die Inanspruchnahme steuerlicher Vergünstigungen wird als zusätzliches steuerliches Zielkriterium „Zulagenmaximierung" in Entscheidungsprozesse aufgenommen. Die explizite Berücksichtigung dieses Zielkriteriums kompensiert das Ergebnis komplexerer, entscheidungsunterstützender Verfahren, wie etwa einer Berechnung des Kapitalwerts einer Investition unter Berücksichtigung der steuerlichen Vergünstigungen und der entstehenden Steuerzahlungswirkung.

T 8: Je differenzierter der Einfluß der Besteuerung auf unternehmerische Entscheidungen wahrgenommen wird, umso mehr werden entscheidungsunterstützende Verfahren eingesetzt.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

T 9: Die Aufmerksamkeit gegenüber der Besteuerung beeinflußt den Nutzen der Berücksichtigung steuerlicher Aspekte.

T 10: Die Bestimmung des Nutzens ist der Entscheidung über die Methodenwahl vorgeschaltet.

T 11: Die Aufmerksamkeit gegenüber Steuerrechtsänderungen ist eine Funktion der wahrgenommenen Betroffenheit von solchen Änderungen. (Persönliche Erwartungen zur Schätzung künftiger Steuerbelastungen nehmen relativ ab, wenn keine Reaktionen auf Steuerrechtsänderungen angegeben werden.)

E. Verhältnis des Entscheidungsträgers zur Besteuerung

Entscheidungen werden — unabhängig davon, ob im Gremium oder allein — von natürlichen Personen getroffen. Die Unternehmen wurden danach befragt, ob die persönliche Besteuerung einen Einfluß auf die Entscheidungen dieser natürlichen Personen hat.

I. Verbindung der persönlichen Folgen für die Entscheidungsträger mit den unternehmerischen steuerlichen Entscheidungen

Zur Beschreibung des Entscheidungsträgers wurde auch die Verbindung der persönlichen mit den unternehmerischen steuerlichen Konsequenzen von Entscheidungen abgefragt. Abb. 37 zeigt, daß eine solche Verbindung bei 74% der befragten Unternehmen bzw. 77% der reduzierten Basis besteht.

22% der Beantworter des Fragebogens äußerten die Vermutung, daß persönliche Steuerfolgen der Entscheidungsträger keinen Einfluß auf die Unternehmensentscheidungen haben. Weitere 11% glauben, daß ein solcher Einfluß zwar vorhanden, aber vernachlässigbar gering ist. Fast zwei Drittel (63%) waren der Ansicht, daß die persönlichen Steuerfolgen der Entscheidungsträger einen maßvollen (26%), erheblichen (22%) oder direkten (15%) Einfluß auf die Unternehmensentscheidungen haben. 4% machten keine Angaben. Da fast alle Auskunfterteilenden in den meisten Fällen selbst an den Entscheidungen beteiligt sind, da sie eine leitende Position innehaben,[109] können diese Angaben als sehr verläßlich angesehen werden.

[109] Vgl. oben, Teil II, Kapitel 3 A.IV., S. 90.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

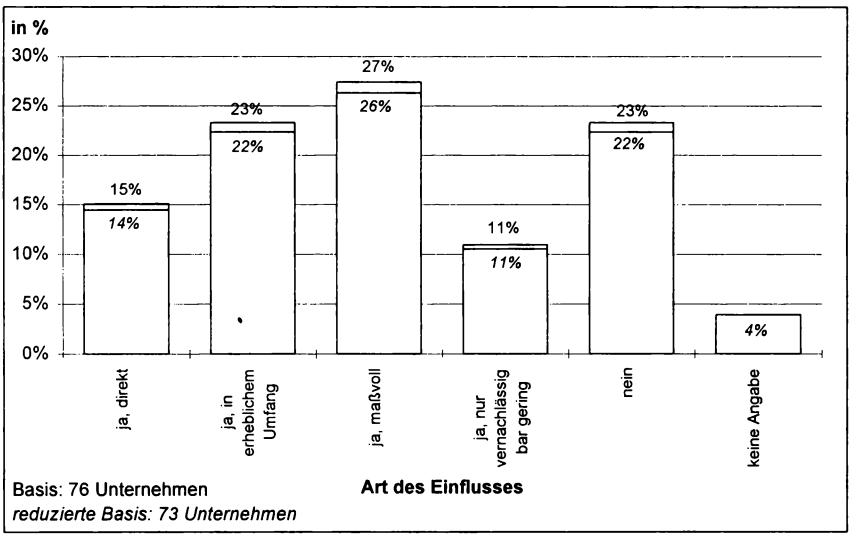


Abb. 37: Verbindungen zwischen unternehmerischer und persönlicher Steuerbelastung der Entscheidungsträger

1. Zusammenhang mit dem wahrgenommenen Einfluß der Besteuerung auf unternehmerische Entscheidungen

Der wahrgenommene Einfluß der Besteuerung auf die unternehmerischen Entscheidungen ist von dem Einfluß abhängig, den die persönliche Besteuerung des Entscheidungsträgers auf die unternehmerischen Entscheidungen ausübt.

Bei einem mindestens maßvollen Einfluß der persönlichen Besteuerung nehmen die Entscheidungsträger einen signifikant[110] höheren Einfluß der Besteuerung im allgemeinen wahr. Tabelle 39 zeigt die gemeinsame Verteilung.[111]

[110] Die Signifikanzaussage ist aufgrund der geringen Zellenbesetzung nicht valide. Sie wird als Tendenzaussage betrachtet.

[111] Die gemeinsame Verteilung für die nicht zusammengefaßten Aussagen zu Frage 39 findet sich im Anhang 21. Ein signifikanter Zusammenhang läßt sich auch dabei finden, allerdings ist der Anteil der unterbesetzten Zellen dort noch höher.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

Tabelle 39

Einfluß der persönlichen Besteuerung und des wahrgenommenen Einflusses der Besteuerung auf die unternehmerischen Entscheidungen

Wahrgenommener Einfluß der Besteuerung auf die unternehmerischen Entscheidungen (Frage 38)	Einfluß der persönlichen Besteuerung des Entscheidungsträgers auf die Unternehmensentscheidungen (Frage 39)						Summe	
	mindestens maßvoll			höchstens sehr gering				
hoch	47%	20	74%	30%	7	26%	41%	27 100%
mäßig	26%	11	73%	17%	4	27%	23%	15 100%
gering	19%	8	40%	52%	12	60%	30%	20 100%
abhängig von der Art der Entscheidung	9%	4	100%				6%	4 100%
Summe	100%	43	65%	99%	23	35%		66

Stichprobenumfang: 76 Unternehmen
Rechtsbündig angeordnete Prozentangaben auf Basis der Zeilensummen
Linksbündig angeordnete Prozentangaben auf Basis der Spaltensummen
Aufgrund von Rundungsfehlern können Abweichungen von ± 1% auftreten.
Normierter Kontingenzkoeffizient: K* = 0,492
Signifikanzniveau: 2,8%; erwartete Zellenhäufigkeit nach Chi-Quadrat kleiner 5 bei 25% der Zellen

2. Zusammenhang mit den wahrgenommenen Wirkungen der Einbeziehung von Steuern in Investitionskalküle auf die Vorteilhaftigkeit der Investition

Diese Aussage kann für den Einfluß der Steuerberücksichtigung auf die Vorteilhaftigkeit von Investitionen nicht getroffen werden. Diese Einschätzung ist offensichtlich unabhängig von der persönlichen Besteuerung.

Tabelle 40 zeigt die gemeinsame Verteilung der beiden Variablen an.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

Tabelle 40

Wahrgenommene Wirkung der Steuerberücksichtigung auf die Vorteilhaftigkeit von Investitionen und Einfluß der persönlichen Besteuerung auf die unternehmerischen Entscheidungen

Wirkung der Einbeziehung von Steuern ins Investitionskalkül auf die Vorteilhaftigkeit der Investition	Einfluß der persönlichen Besteuerung des Entscheidungsträgers auf die Unternehmensentscheidungen (Frage 39)						Summe	
	mindestens maßvoll			höchstens vernachlässigbar gering				
sehr gering — gering	13			7			20	
	41%		65%	44%		35%	42%	100%
mäßig	10			3			13	
	31%		77%	19%		23%	27%	100%
hoch — sehr hoch	9			6			15	
	28%		60%	38%		40%	31%	100%
Summe	100%	32	67%	101%	16	33%	48	

Stichprobenumfang: 76 Unternehmen
Rechtsbündig angeordnete Prozentangaben auf Basis der Zeilensummen
Linksbündig angeordnete Prozentangaben auf Basis der Spaltensummen
Aufgrund von Rundungsfehlern können Abweichungen von ± 1% auftreten.
normierter Kontingenzkoeffizient: K* = 0,197

II. Darstellung von Grundhaltungen der Entscheidungsträger gegenüber der Besteuerung

Die Frage 17[112] ist auf die Erhebung von Anhaltspunkten für Bestimmungsfaktoren der verfolgten Steuerbilanzpolitik einerseits, der der Steuerplanung und -gestaltung gewidmeten Kapazität (Zeit, Geld, Personal) und des Verhältnisses zu den Finanzbehörden andererseits gerichtet. Frage 16[113] stellte auf die im Zusammenhang mit der Besteuerung gemachten Erfahrungen und daraus folgenden Verhaltensänderungen ab. Mit Frage 18[114] wurde erfragt, woran die Entscheidungsträger ihre Risikobereitschaft bei der Ausübung von Wahlrechten und der Behandlung nicht eindeutig geklärter Sachverhalte orientieren. Das „Risiko" besteht in diesem Fall darin, eine eigene Auslegung steuerlicher Regelungen gegenüber einer abweichenden Auffassung der Finanzbehörden

[112] S. Anhang 3, S. 547.

[113] S. Anhang 3, S. 546.

[114] S. Anhang 3, S. 547.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

(nicht) durchsetzen zu können und Steuernachzahlungen und/oder -mehrbelastungen zu realisieren.

1. Orientierungspunkte für den Umgang mit Fragen der Besteuerung

Tabelle 41
Verhaltenskriterien im Hinblick auf die steuerlichen Folgen

Kategorie	Unternehmen	in %	in % der reduzierten Basis	Angaben
Erfordernisse des Unternehmensimages bzw. der Unternehmensverfassung	25	33%	40%	25
Bewährte Unternehmenspraktiken oder -richtlinien	28	37%	44%	28
Persönliche Grundsätze	53	70%	84%	76
Persönliche Erfahrungen	13	17%	21%	14
Sonstige	3	4%	5%	3

Stichprobenumfang: 76 Unternehmen
Reduzierte Basis: 63 Unternehmen
Mehrfachangaben möglich

Um zu erfahren, welchen Stellenwert die Optimierung des steuerlichen Faktors hat, und welche Bedingungen bei der Verfolgung dieses Ziels zu beachten sind, wurden im Rahmen von Frage 17 „Gibt es noch andere Kriterien, an denen Sie Ihr Verhalten im Hinblick auf die steuerlichen Folgen ausrichten?" vier Rahmenelemente vorgegeben, die die Unternehmen mit konkreten Inhalten füllen konnten. Diese Möglichkeit wurde von 83% der Unternehmen (63) wahrgenommen.

Ihre Angaben verteilten sich, wie in Tabelle 41 dargestellt, auf die vorgegebenen Kategorien.

Die konkreten Angaben, die neben den Beispielen, die bei den einzelnen Kategorien angegeben waren, frei formuliert wurden, sind — zu Kategorien zusammengefaßt — in den folgenden Übersichten zusammengestellt.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

a) Erfordernisse des Unternehmensimages

Tabelle 42
Erfordernisse des Unternehmensimages als Kriterium des Verhaltens gegenüber der Besteuerung

Erfordernisse des Unternehmensimages	Anzahl	in % der red. Basis
1 Erfordernisse des Unternehmensimages sind generell ein Kriterium (ohne genauere Angabe)	3	5%
2 Steuerminimierung durch „Anpassung" der Gewinnausweise	7	11%
3 Kontinuität beim Gewinnausweis	3	5%
4 Vorrang von Mindestgewinnausweisen vor Steuerersparnissen	7	11%
5 Vorrang des Betriebsergebnisses vor Steuerersparnissen	2	3%
6 Vorrang der Ausschüttungspolititk vor Steuerersparnissen	1	2%
7 Vorrang unternehmerischer Erfordernisse vor Steuerersparnissen	1	2%
8 Vorrang des Konzernergebnisses vor Steuerersparnissen	1	2%
Erfordernisse des Unternehmensimages wurden nicht angegeben (von den Frage 17 beantwortenden Unternehmen)	38	60%

Stichprobenumfang: 76 Unternehmen
Anzahl der auf die Frage 17 insgesamt antwortenden Unternehmen: 63 (reduzierte Basis)

33% der Unternehmen (25) gaben verschiedene Erfordernisse des Unternehmensimages als Kriterium ihres Verhaltens gegenüber der Besteuerung an. In Tabelle 42 sind ihre Aussagen zusammengestellt. Die Angaben 3 bis 8 lassen sich zusammenfassen zu der Aussage, daß der Zielkonflikt zwischen Handels- und Steuerbilanz zugunsten der handelsbilanziellen Ziele, nämlich der positiven Darstellung gegenüber Gläubigern gelöst wurde. Ob diese Priorität dazu führt, daß auch steuerliche Sonderabschreibungen nicht wahrgenommen werden, bleibt offen. Die Unternehmen, die Steuerminimierung über die Bilanz betreiben, haben alle weniger als 750 Mitarbeiter. Über die Ertragslage der Unternehmen, und darüber, ob sie getrennte Handels- und Steuerbilanzen aufstellen, läßt sich allerdings keine Aussage treffen.

71% (5) der Unternehmen, die einen Vorrang von Mindestgewinnausweisen angeben, vermerken eine Aufgabe externer Stellen (Berater des Konzerns, Banken, Lieferanten, Großkunden) in ihren Entscheidungsprozessen. 14% weitere Unternehmen, die das Erfordernis des Unternehmensimages als Orientierungspunkt bei der Steuerberücksichtigung nennen, geben keine Aufgaben externer Stellen im Entscheidungsprozeß an. 18% (3) der Unternehmen,

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

die irgendein Erfordernis, das sich auf den Erfolgsausweis bezieht, vor das Ziel der Steuerminimierung setzen, geben keine externen Beteiligten im Entscheidungsprozeß an. Also müssen 82% ihre Entscheidungen mit externen Stellen koordinieren. Der Umkehrschluß gilt jedoch nicht: nur 26% (14) der Unternehmen, die externen Stellen Aufgaben in ihren Entscheidungsprozessen zuerkennen (53), geben solche Erfordernisse des Unternehmensimages als Kriterium der Steuerberücksichtigung an.

Der Einfluß der Banken, Lieferanten und Großkunden beschränkt sich jedoch fast ausschließlich auf Anregung und Informationsbeschaffung. 7% der Angaben zu den Aufgaben von Banken, Lieferanten und Großkunden, die von den Unternehmen gemacht wurden, die Erfordernisse des Unternehmensimages angaben, entfallen noch auf die Durchführung von Vorteilhaftigkeitsrechnungen und 4% auf Vorentscheidungen. Der Einfluß von Beratern der Konzernzentralen scheint dagegen etwas höher zu sein: Hier entfallen auf die Aufgaben „Entscheidung" und „Vorentscheidung" im Zusammenhang mit den obigen „Erfordernissen des Unternehmensimages" noch 13% bzw. 8%.

b) Bewährte Unternehmenspraktiken oder -richtlinien

Daß bewährte Unternehmenspraktiken oder -richtlinien die Berücksichtigung steuerlicher Aspekte bei der Bilanzpolitik oder bei Investitionsentscheidungen beeinflussen, führen insgesamt 44% der Unternehmen (28) an. Sie machten die in Tabelle 43 klassifiziert dargestellten Angaben.

Man kann feststellen, daß die genannten Unternehmenspraktiken von einer hohen Selbständigkeit in steuerlichen Fragen (Zeilen 1—6; nur 9 Angaben, insgesamt 32% aller Angaben) über einen gewissen Bedarf an beratender Unterstützung durch Steuerexperten bei der Entscheidung bis zu einer sehr hohen Anpassung an die Vorgaben der Finanzbehörden reicht. Zu vermerken sind insbesondere die hohe Nachfrage nach Expertenwissen (Zeilen 7—9, 57% (16) der Angaben) und das Streben nach Sicherheit (Zeilen 8—11, 61% (17) der Angaben).

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

Tabelle 43
Bewährte Unternehmenspraktiken oder -richtlinien als Kriterien des Verhaltens gegenüber der Besteuerung

Bewährte Unternehmenspraktiken oder -richtlinien	Anzahl	% red. Basis
1 Steuerminimierung	3	5%
2 Durchsetzung eigener Auffassung mit d. Risiko eines Rechtsstreits	1	2%
3 Nutzung persönlicher Kontakte zur Finanzverwaltung	2	3%
4 Selbstinformation	1	2%
5 Abstimmung mit der Muttergesellschaft	1	2%
6 Alternativenbetrachtung	1	2%
7 Planberechnungen durch den Steuerberater bei Investitionsalternativen	2	3%
8 Rückversicherung beim Steuerberater	4	6%
9 Rückversicherung bei der Finanzverwaltung in allen unklaren Fällen	11	18%
10 konsequente Durchsetzung der Bewertungsgrundsätze	1	2%
11 Vermeidung von Streitigkeiten durch Verzicht auf die Nutzung potentieller Gesetzeslücken	1	2%
Bewährte Unternehmenspraktiken oder -richtlinien wurden nicht angegeben (von den Frage 17 beantwortenden Unternehmen)	35	56%
Summe der Antworten	28	

Stichprobenumfang: 76 Unternehmen
Anzahl der auf die Frage 17 insgesamt antwortenden Unternehmen: 63 (reduzierte Basis)

c) Persönliche Grundsätze

Zu diesem Punkt äußerten sich 70% der Unternehmen (53). Von einzelnen Unternehmen wurden bis zu drei der in Tabelle 44 aufgeführten Angaben gemacht.

Die Angaben lassen kaum einen Unterschied zu den angegebenen Unternehmenspraktiken zu. Da drei Viertel der Unternehmen Familienunternehmen sind[115] und die Fragebogen nur von leitenden Personen beantwortet wurden,[116] ist diese Einheit von persönlichen und unternehmensbezogenen Leitsätzen

[115] Vgl. Teil II, Kapitel 3 A.III., S. 88.

[116] Vgl. Teil II, Kapitel 3 A.IV., S. 90.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

nicht bemerkenswert. Ein Zusammenhang mit der Unternehmensgröße, gemessen anhand der Mitarbeiterzahl, besteht nicht.

Tabelle 44
Persönliche Grundsätze als Kriterien des Verhaltens gegenüber der Besteuerung

Persönliche Grundsätze		Anzahl	in % der red. Basis
1	Steuerehrlichkeit	29	46%
2	Erhöhung der Eigenkapitalbasis	2	3%
3	Streben nach Steuerminimierung	39	62%
4	Ausschöpfen der Abschreibungsmöglichkeiten als Vorsorgemaßnahme	1	2%
5	selbstbewußte Durchsetzung der eigenen Auffassung	1	2%
6	Kooperation mit Finanzamt	3	5%
7	Risikominimierung	1	2%
	Persönliche Grundsätze wurden von den Frage 17 beantwortenden Unternehmen nicht angegeben	10	16%
	Summe der Antworten	76	

Stichprobenumfang: 76 Unternehmen
Anzahl der auf Frage 17 antwortenden Unternehmen: 63 (reduzierte Basis)

d) Persönliche Erfahrungen

17% der Unternehmen (13) nannten die in Tabelle 45 aufgeführten persönlichen Erfahrungen, die das Verhalten im Blick auf steuerliche Folgen prägen.

Die persönlichen Erfahrungen beziehen sich mit einer Ausnahme auf den Umgang mit dem Finanzamt. Dabei lassen sich positive wie negative Erfahrungen gleichermaßen feststellen. In welchen konkreten Situationen diese Erfahrungen zu einer bestimmten Verhaltensänderung führen oder inwieweit sie Richtlinien für das Verhalten gegenüber der Besteuerung setzen, geht aus den Angaben der Unternehmen allerdings nicht hervor.

Solche Verhaltenswirkungen könnten etwa sein, daß ein Gehalt für einen Gesellschafter-Geschäftsführer aus Angst vor der Nicht-Anerkennung durch das Finanzamt nicht in der steuerminimalen Höhe bemessen wird, oder daß Verträge mit Familienangehörigen nicht steueroptimal ausgestaltet werden. Zusätzlich wurden von 4% (3 Unternehmen) die in Tabelle 46 angegebenen Kriterien genannt.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

Tabelle 45

Persönliche Erfahrungen als Kriterien des Verhaltens gegenüber der Besteuerung

Persönliche Erfahrungen	Anzahl	in % der red. Basis
1 Verschwendung öffentlicher Gelder	1	2%
2 langwierige, für das Unternehmen zu aufwendige Betriebsprüfung	1	2%
3 Trägheit der Finanzbehörden	2	3%
4 Unsicherheiten des Finanzamts bei Anfragen	1	2%
5 Unstimmigkeiten mit dem persönlichen Sachbearbeiter beim Finanzamt	3	5%
6 kooperationsfreudiges Finanzamt	2	3%
7 Kenntnisse der örtlichen Finanzamtspraktiken	1	2%
8 erleichterte Kooperation mit dem Finanzamt durch Einhaltung bestimmter Ordnungsprinzipien im Finanz- und Belegwesen	3	5%
Persönliche Erfahrungen wurden nicht angegeben (von den Frage 17 beantwortenden Unternehmen)	50	79%
Summe der Anworten	14	

Stichprobenumfang: 76 Unternehmen
Anzahl der die Frage 17 beantwortenden Unternehmen: 63 (reduzierte Basis)

Tabelle 46

Sonstige Kriterien des Verhaltens gegenüber der Besteuerung

Sonstiges	Anzahl
Sicherung der Unternehmensstabilität	1
Autonomiestreben	1
Ein ausreichender Gewinn ist der Gewinnmaximierung vorzuziehen	1
Empfehlungen durch den Wirtschaftsprüfer	1
Summe der Antworten	4

Stichprobenumfang: 76 Unternehmen

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

e) Ergebnis

Zwar geben 67% der Unternehmen Steuerminimierung als Unternehmenserfordernis oder persönlichen Grundsatz an. Dies muß aber vor dem Hintergrund gewürdigt werden, daß Verfahren zur Schätzung künftiger Steuerbelastungen kaum planmäßig und vorausschauend eingesetzt werden: nur 28% ziehen zur Schätzung künftiger Steuerbelastungen exakte Berechnungen und die Teilsteuerrechnung heran, 66% wenden sich an den Steuerberater und 42% schätzen die Belastungen aufgrund von eigenen Erfahrungswerten.[117] Ähnliches gilt auch für die Methoden der Steuerberücksichtigung im allgemeinen: Zwar gaben nur 20% der Unternehmen Faustregeln und 50% routinemäßige Grobschätzungen an, während je 33% Steuerwirkungen in Investitionsrechenverfahren oder in die Steuerbilanzpolitik einzuarbeiten angaben und 63% eine Prüfung durch Steuerberater, Wirtschaftsprüfer oder Finanzbehörde.[118] Allerdings ist es ein als geringer Anteil einzustufendes Ergebnis, wenn nur ein Drittel der 58%[119], die überhaupt Verfahren der Steuerberücksichtigung angeben, Investitionsrechnung oder Steuerbilanzpolitik als Mittel der Steuerberücksichtigung nennt. Darüber hinaus ergab die Analyse der Originalangaben, daß die Durchführung der Steuerbilanzpolitik häufig nicht dem wissenschaftlichen Anspruch gerecht wird.[120] Investitionsrechenverfahren unter Steuerberücksichtigung werden nur von 39% der Unternehmen durchgeführt,[121] wobei nur 26% aller angeführten Investitionsrechenverfahren zur Steuerberücksichtigung geeignet waren.[122]

Als Ergebnis der Frage nach den „Verhaltenskriterien" ist daher festzuhalten, daß

- insgesamt davon auszugehen ist, daß die Mehrheit der befragten Unternehmen keine Steuerplanung im Sinne der betriebswirtschaftlichen Steuerlehre betreibt,

---

[117] Vgl. Tabelle 29 und Text S. 168f.

[118] Vgl. Tabelle 25, S. 159.

[119] Bezogen auf die reduzierte Basis derer, die sich zur Steuerberücksichtigung im allgemeinen äußerten — ihrerseits nur 68% der Befragten — bezogen auf die Anzahl der Befragten also 39%.

[120] Vgl. S. 157.

[121] Vgl. Tabelle 19, S. 140.

[122] Vgl. Tabelle 26, S. 163.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

- der Zielkonflikt zwischen Handels- und Steuerbilanz von den befragten Unternehmen überwiegend zugunsten einer gezielten Information der besonders wichtigen Geschäftspartner entschieden wird,[123]
- der überwiegende Teil der Befragten Konflikte mit den Steuerbehörden möglichst zu vermeiden sucht,[124]
- ein hoher Bedarf an externem Expertenwissen besteht.[125]

Die Feststellung, daß sich Unternehmens- und persönliche Grundsätze der Befragten weitgehend decken und die Beachtung der genannten persönlichen Erfahrungen mit dem Finanzamt legen die Vermutung nahe, daß die Befragten stark persönlich in das Unternehmensgeschick involviert sind. Daraus folgt, daß auch die Steuerplanung für das Unternehmen nicht von der privaten Steuerplanung der Betroffenen zu trennen ist. Je mehr Wechselwirkungen zwischen der Unternehmens- und Privatsphäre bestehen, umso größer ist die Zahl der Gestaltungsmöglichkeiten und umso komplexer wird der Beratungsbedarf.

Daraus werden die folgenden Thesen entwickelt:

T 12: Die Bereitschaft, in der Unternehmung Steuerplanung zu betreiben und die Bereitschaft, auch Konflikte mit der Finanzverwaltung in Kauf zu nehmen, um den Zielbeitrag der Besteuerung zu verbessern, hängt von der persönlichen Sicherheit des Entscheidungsträgers in Fragen der Besteuerung ab.

T 13: Diese Sicherheit wird durch Fachwissen und Erfahrungen bestimmt.

Je größer die persönliche bzw. die unternehmensimmanente Sachkenntnis oder die Beratungsqualität des Steuerberaters und das in sie gesetzte Vertrauen sind, desto besser die Steuerplanung. Aus den bisherigen Erkenntnissen leiten sich die folgenden Thesen zur Erklärung der geringen Durchführung von Steuerplanung ab:

T 14: Die Vorteile der Steuerplanung werden nicht erkannt.

T 15: Der wahrgenommene Nutzen der Steuerplanung ist gering.

---

[123] Vgl. Tabelle 41, S. 196, Tabelle 44, S. 198: 40% der Unternehmen gaben Erfordernisse des Unternehmensimages an.

[124] Vgl. Tabelle 43, S. 199: Die Zeilen 9, 3,11 zeigen dies an; sie ergeben 23%; Tabelle 44, S. 200: Zeilen 6, 7 ergeben 7%, zzgl. 46%, also 52%, wenn man die Steuerehrlichkeit hier mit hinzurechnet.

[125] Vgl. Tabelle 43, S. 199, Zeilen 7 bis 9: 27%; Tabelle 25, S. 159: 60% veranlassen eine Prüfung durch den Steuerberater, Tabelle 29, S. 168, 72 % konsultieren den Steuerberater zu den Auswirkungen von Steuerrechtsänderungen.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

T 16: Die Kosten der Steuerplanung sind aufgrund des Beschaffungsaufwands für steuerliche und nicht-steuerliche Informationen und aufgrund des bei Ungeübten erhöhten Arbeitsaufwandes hoch.

Aufgrund der bisherigen Feststellungen lassen sich über die Ursachen folgende Thesen aufstellen:

T 17: Kleine Unternehmen verfügen intern nur über geringe, steuerliche Sachkenntnis. Es besteht nur ein geringes Wissen um Gestaltungsmöglichkeiten.

T 18: In kleinen Unternehmen besteht nur ein geringes Vertrauen in eigene Ansichten.

T 19: Die Ursache hierfür liegt in der mangelnden Fähigkeit zur Einschätzung der Fehlerwahrscheinlichkeit (oder der Erfolgsaussichten im Fall eines Rechtsstreits).

T 20: Extern zuführbare Information wird wegen aufgrund von These T14 mangelnder Nachfrage nur in geringem Umfang eingesetzt.

Beratung muß angeboten werden.

T 21: Aus der zwischen Finanzbeamten und Steuerpflichtigen bestehenden asymmetrischen Wissensverteilung resultiert eine asymmetrischen Machtverteilung.

T 22: Diese asymmetrische Machtverteilung ist die Ursache unreflektierter Akzeptanz und antizipativer Anpassung sowie unreflektierten Widerspruchs zur Auffassung des Finanzamtes.

Diese Asymmetrien zugunsten des Steuerpflichtigen zu beseitigen ist Aufgabe des externen Beraters. Dieser allerdings bringt ein eigenes Interesse in die Beziehung Staat — Steuerpflichtiger ein.

Zu untersuchen ist demnach die Frage, mit Hilfe welcher Mechanismen die Ziele von Steuerpflichtigem und Berater gleichgerichtet werden können.

2. Kriterien der Risikobereitschaft

Die Frage 18 lautete „An welchen Kriterien würden Sie Ihre Bereitschaft ausrichten, steuerliche Risiken einzugehen, (z.B. bei Nichtanerkennung steuerlicher Gestaltungsvarianten durch die Finanzverwaltung)?". Die Unternehmen konnten jeweils mehrere Alternativen ankreuzen. 83% beantworteten diese Frage, wobei sich die in Tabelle 47 aufgeführten Faktoren ergaben, die

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

das Verhalten der Entscheidungsträger gegenüber steuerlichen Risiken beeinflussen.

Die hier aufgeführten Kriterien lassen sich nach dem Grad, in dem ihnen eine Analyse der Situation zugrunde liegt, in eine Rangfolge bringen. Die situationsbezogene Kalkulation des Vorteils einer einzelnen Maßnahme bedarf einer qualitativen und quantitativen Analyse der gegebenen Situation. Die Einschätzung der Wahrscheinlichkeit, mit der eine (negative) Folge eintritt (Ausmaß des Risikos), verlangt lediglich nach einer qualitativen Situationsanalyse. Die quantitative Umsetzung in bewertete Handlungskonsequenzen entfällt hierbei. Den Empfehlungen externer Berater zu folgen, verringert die eigene Planungsaktivität und verlagert die Situationsanalyse einschließlich der Bewertung für die gegebene Situation auf einen Experten. Die eigene Situationsanalyse entfällt zwar, die Orientierung an der gegebenen Situation bleibt jedoch bestehen.

Tabelle 47
Kriterien der Risikobereitschaft

Kriterien der Risikobereitschaft in ihrer Rangfolge nach der zugrunde liegenden Situationsanalyse	**Anzahl**	**in % der Angaben**	**in % der reduzierten Basis**
1 unter Berücksichtigung des Risikos kalkulierter Vorteil der einzelnen Maßnahme	35	31%	56%
2 Ausmaß des Risikos	32	28%	51%
3 Empfehlungen durch den Wirtschaftsprüfer/Steuerberater	2	2%	3%
4 Abstimmung auf die bisherige Praxis/Kontinuität des Verhaltens	1	1%	2%
5 bisheriges Verhältnis zur Finanzverwaltung	19	17%	30%
6 persönliche Akzeptanz der derzeitigen Handhabung durch die Finanzbehörden	25	22%	40%
keine Angaben	14		
Summen[a)]	114	101%	

a) Aufgrund von Rundungsfehlern können Abweichungen von ± 1% auftreten.
Stichprobenumfang: 76 Unternehmen
Reduzierte Basis: 63 Unternehmen

Die Abstimmung des aktuellen Verhaltens auf die bisherige Vorgehensweise verzichtet auf ein der einzelnen Situation angepaßtes Verhalten. Die Analyse der einzelnen Stuation beschränkt sich hier auf den Vergleich mit bisherigen, ähnlichen Situationen und dem dortigen Vorgehen.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

Tabelle 48

Kombinationen von Kriterien der Risikobereitschaft

Rang-zahl der Kombi-nation	**Ränge aus Tabel-le 47**	**Kriterien**						**An-zahl**	**in % der redu-zierten Basis**
		unter Berücksich-tigung des Risikos kalkulierter Vor-teil der einzelnen Maßnahme	Ausmaß des Risikos	Empfehlungen durch den Wirtschafts-prüfer/Steuer-berater	Abstim-mung auf die bishe-rige Praxis	bisheriges Verhältnis zur Finanz-verwaltung	persönliche Ak-zeptanz der der-zeitigen Hand-habung durch die Finanzbehörden		
		1	2	3	4	5	6		
1,0	1	X						12	19%
1,5	1+2	X	X					12	19%
2,0	2		X					3	5%
Zwischensumme analytisches Vorgehen								*27*	*43%*
2,7	1+2+5	X	X			X		2	3%
3,0	1+6+2	X	X				X	1	2%
3,0	3			X				2	3%
Zwischensumme analytisches Vorgehen mit Filter-Entscheidung								*5*	*8%*
3,5	1+2+5+6	X	X			X	X	4	6%
3,5	1+6	X					X	3	5%
3,5	5+2		X			X		3	5%
Zwischensumme eher analytisches Vorgehen								*10*	*16%*

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

Tabelle 48 (Fortsetzung)

Rang-zahl der Kombi-nation	Ränge aus Tabel-le 47	Kriterien						An-zahl	in % der redu-zierten Basis
		unter Berücksich-tigung des Risikos kalkulierter Vor-teil der einzelnen Maßnahme	Ausmaß des Risikos	Empfehlungen durch den Wirtschafts-prüfer/Steuer-berater	Abstim-mung auf die bishe-rige Praxis	bisheriges Verhältnis zur Finanz-verwaltung	persönliche Ak-zeptanz der der-zeitigen Hand-habung durch die Finanzbehörden		
4,0	1+6+5	X				X	X	1	2%
4,0	6+2		X				X	4	6%
4,0	6+2+4		X		X		X	1	2%
4,3	5+6+2		X			X	X	2	3%
Zwischensumme eher intuitives Vorgehen								*8*	*13%*
5,0	5					X		4	6%
5,5	5+6					X	X	3	5%
6,0	6						X	6	10%
Zwischensumme intuitives Vorgehen[a)]								*13*	*21%*

a) Aufgrund von Rundungsfehlern können Abweichungen von ± 1% auftreten.
Stichprobenumfang: 76 Unternehmen
reduzierte Basis: 63 Unternehmen

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

Eine Ausrichtung am bisherigen Verhältnis zur Finanzverwaltung und an der persönlichen Akzeptanz von deren Auffassung stellen der eigentlichen, auf die Steuerwirkung ausgerichteten Analyse der gegebenen Situation einen generellen Test voran, der eine Filterwirkung für die Analysetätigkeit hat. Insofern stellen beide Vorgehensweisen eine weitere Vereinfachung der Situationsanalyse dar. Nach der ihnen zugrunde liegenden Analyse der Situation ergibt sich die oben angeführte Rangfolge der Kriterien.

Da Mehrfachantworten möglich waren, gaben die befragten Unternehmen überwiegend eine Kombination mehrerer Kriterien an. Setzt man für jedes genanntes Kriterium seine Rangzahl an und dividiert die Summe der Rangzahlen pro Unternehmen durch die Anzahl der angegebenen Kriterien, so ergibt sich die in Tabelle 48 aufgeführte Rangfolge der Kombinationen.

Die nach der ihnen zugrunde liegenden Situationsanalyse angeordneten Kombinationen von Kriterien der Risikobereitschaft lassen sich zu Klassen zusammenfassen. Die Extrema entsprechen einem sehr analytischen bzw. einem sehr wenig analytischen, d.h. einem intuitiven Vorgehen. Der Bereich zwischen den Extrema kann in eher intuitiv und eher analytisch aufgeteilt werden. Ein zusätzlicher Bereich, der nah an dem analytischen Extremum liegt, fällt dadurch auf, daß hier gleichermaßen eigene Analyse betrieben wird und ein zusätzliches, auf das Umsystem bezogenes Kriterium hinzugezogen wird, das als Filter fungiert und dem daher als einzelnem Kriterium nur ein geringer Analysewert zugerechnet wurde. Tritt ein Filter-Kriterium aber in Verbindung mit einem analytischen Kriterium auf, so erhöht es prinzipiell dessen analytischen Wert. Variiert man die Berechnung der Kombinationsrangzahlen derart, daß für Kombinationen mit den Merkmalen 3, 5 und 6 dann 33% der Kombinationsrangzahl angesetzt werden, wenn die Anzahl der Kriterien mit einem Rang von höchstens 2 die Anzahl der anderen Kriterien in der Kombination übersteigt, so ergeben sich für die besagten zwei Kombinationen Werte von 0,9 und 1,0. Dies rückte die analytischen Kombinationen mit Filterentscheidung in der Rangfolge vor die nur analytischen Kombinationen.

67% der Unternehmen verwenden mindestens eher analytische Kriterien, an denen sie ihre Bereitschaft, ein steuerliches Risiko einzugehen, orientieren. Dennoch zeigen die Kriterien auf, welche hohe Bedeutung dem Verhältnis zum Finanzamt, aber auch persönlichen Wertungen der Entscheidungsträger zukommt.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

III. Darstellung von Verhaltensänderungen durch Erfahrungen

Die Besteuerung betrifft nicht nur die Unternehmensplanung, vielmehr schafft sie auch konkrete neue Aufgaben für die Unternehmung, wie z.B. die Erstellung von Steuererklärungen, die zusätzliche Beachtung steuerlicher Anforderungen in der Buchführung (für beschränkt abzugsfähige Betriebsausgaben z.B.), den Umgang und die Auseinandersetzung mit Betriebsprüfern. Ob und welche Auswirkungen einzelne Erfahrungen auf die Bewältigung dieser Aufgaben und im weiteren auf die Steuerplanung haben, wurde mit der Frage 16 "Inwieweit beeinflussen Erfahrungen der Vergangenheit im Bereich der Besteuerung Ihr Verhalten?" erhoben. Es wurden verschiedene Kategorien von externen Einflüssen vorgegeben, zu denen sich die Unternehmen äußern konnten. Insgesamt gaben 84% der befragten Unternehmen 199 Verhaltensänderungen an.

Es wurden 4 mögliche Erfahrungstatbestände vorgegeben, zu denen beispielhaft mögliche Reaktionen aufgeführt waren. Es bestand die Möglichkeit, mehrere Reaktionen anzukreuzen und auch, weitere Reaktionen anzugeben. Tabelle 49 zeigt, wie sich die befragten Unternehmen zu den verschiedenen Erfahrungstatbeständen äußerten.

Tabelle 49
Erfahrungen im Zusammenhang mit der Besteuerung

Erfahrungstatbestand	Zahl der antwortenden Unternehmen		Angaben	
negativ verlaufene Betriebsprüfung	45	59%	53	27%
gewonnener Rechtsstreit	12	16%	15	7%
verlorener Rechtsstreit	16	21%	18	9%
ständige Änderungen der Steuergesetze	55	72%	77	39%
Ausbleiben angekündigter Steueränderungen	27	36	29	15%
Sonstige	5	7%	7	3%
Basis:		76	199	100%

Stichprobenumfang: 76 Unternehmen
Aufgrund von Rundungsfehlern können Abweichungen von ± 1% auftreten.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

1. Negativ verlaufene Betriebsprüfung

59% (45 Unternehmen) benannten insgesamt 53 Verhaltensänderungen aufgrund negativ verlaufener Betriebsprüfungen. 9% dieser Unternehmen reagieren gar nicht auf negativ verlaufene Betriebsprüfungen; 91% mit einer verstärkten Informationsnachfrage, die sich in Aktivitäten mit (73%) und ohne (18%) Bezug zur Finanzverwaltung niederschlägt. 7% reagieren mit organisatorischen Maßnahmen und 9% schränken aufgrund einer negativen Erfahrung mit Betriebsprüfungen ihre Kooperationsbereitschaft gegenüber den Finanzbehörden ein.

Während sich 69% nach einer negativ verlaufenen Betriebsprüfung in Zweifelsfällen regelmäßig bei den Finanzbehörden rückversichern, führt dies nur bei 16% (7 Unternehmen) zu einer engeren Zusammenarbeit mit dem Steuerberater. Tabelle 50 gibt Aufschluß über die Ergebnisse im Einzelnen.

83% aller Angaben beschreiben eine Anpassung an die Ergebnisse der Betriebsprüfung, um künftige negative Erfahrungen zu vermeiden. Die genannten Informationsaktivitäten und organisatorischen Maßnahmen sind zur Re duktion von Unsicherheiten geeignet. Der hohe Anteil an Rückversicherung beim Finanzamt bringt ein erhebliches Sicherheitsstreben der befragten Unternehmen zum Ausdruck. Dies ist bei 2%[126] gepaart mit der Konsultation mehrerer Steuerberater, bei 3% mit einer engeren Zusammenarbeit mit dem Steuerberater und bei weiteren 3% mit einer ablehnenden Haltung gegenüber Betriebsprüfern. Bringt man die angeführten Verhaltensänderungen anhand des so erreichten Sicherheitsniveaus und seiner „Nutzung" in eine Reihenfolge, bietet sich das in Abb. 38 dargestellte Bild.

Demnach strebt die Mehrzahl der befragten Unternehmen danach, Auseinandersetzungen mit dem Außenprüfer möglichst zu vermeiden. Die Unternehmen, die die Erfahrung einer negativ verlaufenen Betriebsprüfung gemacht haben, benennen überwiegend Reaktionen, die zur Beseitigung eines Mangels an eigener Fachkompetenz bzw. zur Schaffung von Planungssicherheit geeignet sind.

[126] Auf reduzierter Basis 64 berechnet.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

Tabelle 50

Reaktionen auf negativ verlaufene Betriebsprüfungen

	Aktivitäten ohne Bezug zur Finanzverwaltung			Aktivitäten mit Bezug zur Finanzverwaltung			Summe	
	Angabe	Anzahl	% red. Basis	Angabe	Anzahl	% red. Basis	Anzahl	% Angaben
Verstärkte Informationssuche	breitere Informations- und Meinungsabfrage bei mehreren Steuerberatern	1	2%	regelmäßige Rückversicherung bei den Finanzbehörden in Zweifelsfällen	31	69%		
	engere Zusammenarbeit mit d. Steuerberater	7	16%	genaue Befolgung der steuerlichen Regelungen	2	4%		
Summen		8	18%		33	73%	**41**	**77%**
Organisatorische Maßnahmen	bessere Vorbereitung der nächsten Betriebsprüfung	2	4%					
	strikte interne Anweisungen zur steuerlichen Gestaltung	1	2%					
Summen:		3	7%				**3**	**6%**
Einschränkung der Kooperationsbereitschaft				weniger kooperatives Verhalten gegenüber Betriebsprüfern	3	7%		
				Aufbau von „Fallen" für den Betriebsprüfer	1	2%		
Summen					4	9%	**4**	**8%**
Keine Reaktion							**5**	**9%**
Summen	21% der Angaben	11	22%	70% der Angaben	37	84%	**53**	**100%**

Stichprobenumfang: 76 Unternehmen
Prozentangaben in Klammern beruhen auf der reduzierten Basis
Reduzierte Basis Frage 16: 64 Unternehmen
Summe der Angaben Frage 16: 196
Erfahrung „negativ verlaufene Betriebsprüfung": 45 reagierende Unternehmen
53 Angaben, davon 5 mal „keine Reaktion"
Aufgrund von Rundungsfehlern können Abweichungen von +/- 1% auftreten.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

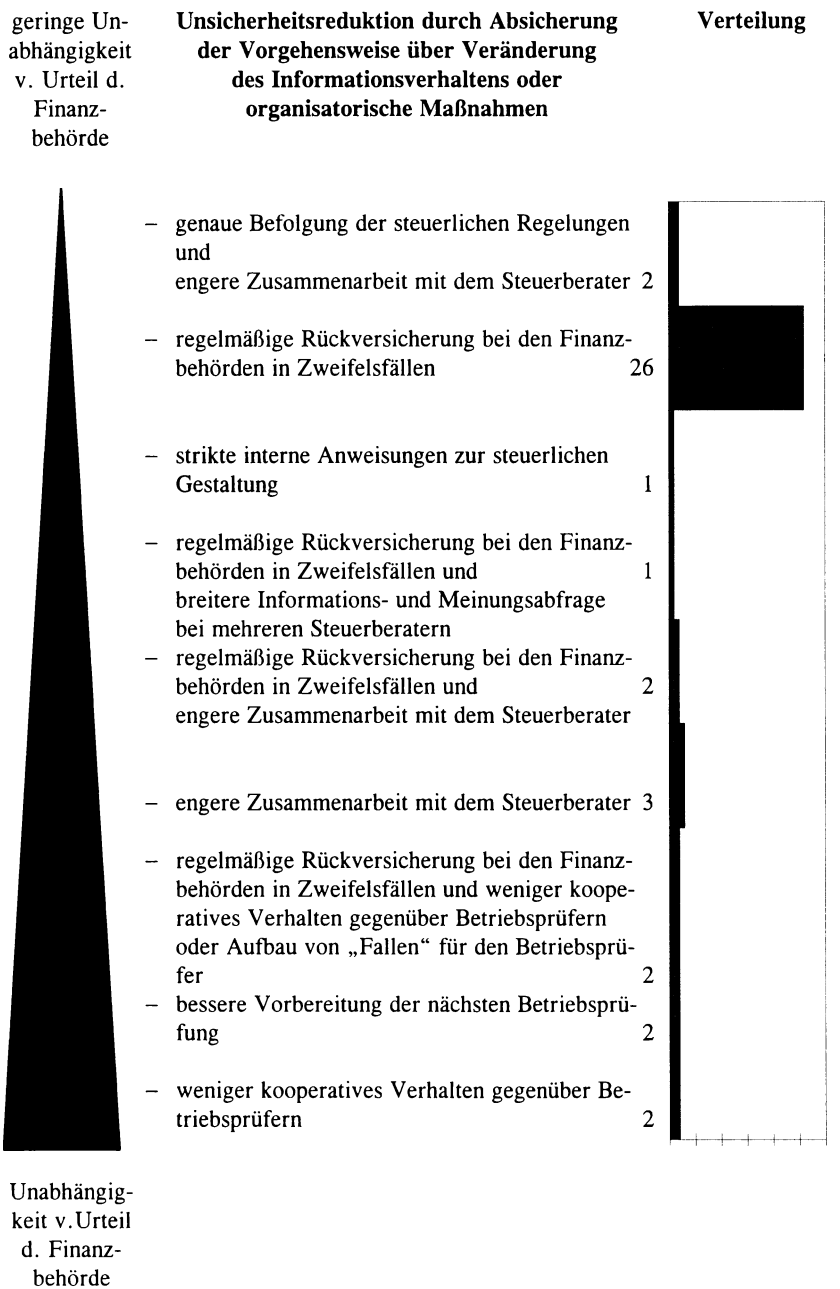


Abb. 38: Reaktionen auf negativ verlaufene Betriebsprüfungen

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

2. Gewonnener und verlorener Rechtsstreit

Insgesamt 39%[127] (25) machten die Erfahrung eines Rechtsstreits. Davon entfielen 48% (12) auf einen gewonnenen und 64% (16) auf einen verlorenen Rechtsstreit, d.h., 12% hatten beide Erfahrungen. 8% dieser Unternehmen (2) vermerkten, daß der Ausgang eines Rechtsstreits ihre Dispositionen nicht beeinflusse, sondern in jedem Fall die Sachlage entscheidend sei. Tabelle 51 zeigt, daß insbesondere drei unterschiedliche Reaktionen auf Rechtsstreitigkeiten vermerkt wurden, wobei der hohe Anteil der Unternehmen hervorzuheben ist, bei denen der Ausgang eines Rechtsstreits die Bereitschaft, erneut Rechtsmittel einzulegen, beeinflußt.

40% gaben vorsichtigere steuerliche Sachverhaltskonstruktionen als Reaktionen auf einen Rechtsstreit an. Davon entfielen 80% (8) auf einen verlorenen und 20% (2) auf einen gewonnenen Rechtsstreit. Bei 52% der auf einen Rechtsstreit reagierenden Unternehmen hat dessen Ausgang Einfluß auf die Bereitschaft, Rechtsmittel einzulegen: eine Steigerung ergab sich bei 28% (7) durch einen gewonnenen Rechtsstreit, eine Verringerung bei 24% (6) durch einen verlorenen Rechtsstreit. Insgesamt 16% (4) nennen eine größere Risikobereitschaft als Folge eines gewonnenen Rechtsstreits. Bei der Hälfte hiervon geht dies mit einer höheren Bereitschaft, Rechtsmittel nach einem gewonnenen Rechtsstreit einzulegen, einher.

Bei 4% ist die Folge einer geringeren Bereitschaft, Rechtsmittel einzulegen mit einer Resignation aufgrund einer wahrgenommenen, einseitigen Rechtsauslegung verbunden. Bei weiteren 4% führte ein verlorener Rechtsstreit zu einer erhöhten Eigeninitiative und Selbstinformation.

Tabelle 51
Häufige Reaktionen auf Rechtsstreitigkeiten

Reaktion	gewonnener Rechtsstreit	verlorener Rechtsstreit	Summe
vorsichtigere Sachverhaltskonstruktionen	8%	32%	40%
Bereitschaft, Rechtsmittel einzulegen	28%	24%	52%
Erhöhung der Risikobereitschaft	16%		16%

Stichprobenumfang: 76 Unternehmen
Reduzierte Basis: 64 Unternehmen
auf Rechtsstreitigkeiten reagierende Unternehmen: 25
Anzahl der angegebenen Reaktionen: 33

[127] Auf reduzierter Basis berechnet.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

Kein Unternehmen gab an, daß die Erfahrung eines Rechtsstreits dazu führte, mögliche Diskrepanzen mit den Auffassungen der Steuerbehörden bei künftigen, problembehafteten Gestaltungen in alternative Planungen umzusetzen.

Implikationen für die weitere Forschung

Hier bietet sich eine Typenbildung für Entscheidungsträger nach ihren Strategien zur Verwertung von Erfahrungen an, etwa danach, ob ein Entscheidungsträger die Gründe für seinen Erfolg oder Mißerfolg analysiert und seine Handlungsweise in der Folge anpaßt, oder ob er die Erfahrungen „Erfolg" oder „Mißerfolg" unmittelbar in grobe Kategorien einordnet und daraus z.B. eine generelle Über- oder Unterlegenheit gegenüber der „Gegenseite" ableitet. Zu untersuchen bliebe, ob es sich hierbei um für den jeweiligen Entscheidungsträger typische oder situationsabhängige Verhaltensweisen handelt. Im ersten Fall ließen sich ggf. Rückschlüsse auf die Reaktionszeit auf Steueränderungen oder andere Umfeldänderungen anwenden. Im zweiten Fall wäre es denkbar, Schwellenwerte zu finden, bei denen das Interesse an steuerlichen Gestaltungen so hoch ist, daß Lenkungsabsichten erfolgreich sind.

3. Steuerrechtsänderungen

Frage 16[128] spricht in 2 Punkten die Wirkungen von Steuerrechtsänderungen auf das Verhalten der Unternehmen an: Zum einen wurde erfragt, welche Verhaltensänderungen durch ständige Änderungen der Steuergesetze hervorgerufen werden, zum anderen, welche Wirkungen ein Ausbleiben angekündigter Änderungen und damit eine nachträgliche Veränderung der Planungsbasis hat.

Daß überhaupt eine Verhaltensänderung hervorgerufen wird, gaben im ersten Fall 72% (55) der Unternehmen an, im zweiten Fall 36% (27 Unternehmen). Es war möglich, mehrere Wirkungen auf das Verhalten anzugeben, so daß insgesamt 106 Angaben gemacht wurden.

Tabelle 52 zeigt, daß der Beratungsbedarf bzw. der Bedarf an externem Spezialwissen aufgrund der Rechtsänderungen steigt.

[128] S. Anhang 3, S. 546.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

Tabelle 52
Häufige Reaktionen auf Steuerrechtsänderungen

Reaktion	Ständige Änderung der Steuergesetze	Ausbleiben angekündigter Änderungen
verstärkte Anfragen bei der Finanzverwaltung	42%	
Vernachlässigung der Steuerplanung	27%	
verstärkte Rücksprache mit dem Steuerberater	20%	
Ausnutzen von Unsicherheiten in den Finanzämtern	26%	
Berücksichtigung von mehr Alternativen in der Planung		85%
Ignorieren weiterer Änderungsankündigungen		7%
erhöhter Beratungsbedarf		7%
auf Steuerrechtsänderungen reagierende Unternehmen	55: 100%	27: 100%

Stichprobenumfang: 76 Unternehmen
Anzahl der angegebenen Reaktionen: 106

Auffallend ist dabei jedoch auch die „positive" Reaktion der Steuerpflichtigen: Bei ebenfalls einem Viertel (26%) führen die häufigen Änderungen zu einem Ausnutzen von bei den Finanzämtern selbst bestehenden Unsicherheiten. Dieses Verhalten tritt bei 8% der reagierenden Unternehmen (4) zugleich mit der Vernachlässigung der Steuerplanung auf. Die jeweiligen Gegebenheiten werden bestmöglich genutzt und die Planung ob der nicht mehr einschätzbaren Entwicklungsmöglichkeiten des Steuerrechts auf ein notwendiges Minimum beschränkt. Bei 2% tritt dieses Verhalten gemeinsam mit einem Streben nach größtmöglicher Berücksichtigung der Änderungen und schnellstmöglicher Nutzung vorhandener Steuerminimierungsmöglichkeiten auf. Bei anderen 2% korrespondiert es mit einer verstärkten Nachfragetätigkeit bei den Behörden selbst, bei weiteren 2% mit einer verstärkten Rücksprache beim Steuerberater — d.h. hier werden Vorteile möglicherweise erheblicher externer Spezialisierung direkt ausgespielt.

Ganz überwiegend führt das Ausbleiben angekündigter Änderungen steuerlicher Regelungen zu einer größeren Alternativenzahl in der Planung. Dies gaben 85% der auf das Ausbleiben angekündigter Änderungen reagierenden Unternehmen (23) an. 9% davon reagieren dann jedoch erst bei klarer Steuerlage. Nur 7% (2) gaben an, sie würden weitere Änderungsankündigungen ignorieren, bei weiteren 7% führt es zu einem Beratungsbedarf, entweder bei einem Steuerberater oder bei kooperierenden Konzernen, ersteres gleichzeitig mit einer Berücksichtigung mehrerer Alternativen bei der Planung.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

IV. Vergleich von Grundhaltungen und Verhaltensänderungen

1. Orientierungspunkte im Umgang mit Fragen der Besteuerung und Verhaltensänderungen

Verhaltensänderungen durch einschlägige Erfahrungen wurden von insgesamt 84% (64) der befragten Unternehmen angegeben, Kriterien der Entscheidungsfindung von 83% (63). 8% (6 Unternehmen) beantworteten weder die Frage 16 noch die Frage 17. D.h. 11% (7) der auf die Frage 16 antwortenden Unternehmen gaben keine Kriterien der Entscheidungsfindung an, und 10% (6) der die Frage 17 beantwortenden Unternehmen nannten keine einschlägigen Erfahrungen.

Tabelle 53
Erfahrungen und Entscheidungskriterien im Zusammenhang mit der Besteuerung

Frage 16: Verhaltensänderungen aufgrund von Erfahrungen	**Frage 17: Kriterien des steuerlichen Verhaltens**				**Summe**	
	Kriterien benannt		keine Kriterien benannt			
Erfahrungen benannt	57	75%	7	9%	64	84%
keine Erfahrungen benannt	6	8%	6	8%	12	16%
Summe	63	83%	13	17%	76	100%

Stichprobenumfang: 76 Unternehmen

33% der Unternehmen, die keine Verhaltensänderungen durch Erfahrungen mit der Besteuerung angaben, nannten ausschließlich das Streben nach Steuerminimierung als bewährte Unternehmenspraxis bzw. als persönlichen Grundsatz, 17% lediglich Steuerehrlichkeit als persönlichen Grundsatz. Die weiteren Angaben sind Tabelle 54 zu entnehmen.

Bei den Unternehmen, die Erfahrungen nicht zu Verhaltensänderungen veranlaßten, stehen Erfordernisse des Unternehmensimages und die Vermeidung von Konfrontationen mit der Finanzbehörde — was Zeit und Aufregung sowie Kosten und Störungen des Tagesgeschäfts bei Betriebsprüfungen erspart — im Vordergrund. Dies deutet darauf hin, daß sie die Besteuerung nicht als gestaltbaren Teil ihres Unternehmensgewinns betrachten.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

Tabelle 54
Kriterien des steuerlichen Verhaltens der Unternehmen ohne Verhaltensänderungen aufgrund von Erfahrungen

Kriterien des steuerlichen Verhaltens	in %
Vorrang des Betriebsergebnisses vor steuerlichen Erwägungen	17%
Vorrang des Ausweises von Mindestgewinnen vor steuerlichen Erwägungen	17%
Kontinuität beim Gewinnausweis	17%
Summe Erfordernisse des Unternehmensimages	50%
Rückversicherung beim Finanzamt in allen unklaren Fällen	17%
Vermeidung von Streitigkeiten mit dem Finanzamt	17%
Risikominimierung	17%
Summe Vermeidung von Konfrontationen mit der Finanzbehörde	50%
Steuerehrlichkeit	50%
Steuerminimierung	33%

Stichprobenumfang: 76 Unternehmen
Basis: 8 Unternehmen
Aufgrund von Rundungsfehlern können Abweichungen von ± 1% auftreten.

Alle Unternehmen, die Erfahrungen mit der Besteuerung angaben, aber bei Frage 17[129] keine Verhaltenskriterien beschrieben (9%), hatten entweder eine negativ verlaufene Betriebsprüfung (Außenprüfung) oder einen Rechtsstreit hinter sich. Bei 86% führte dies zu regelmäßiger Rückversicherung bzw. verstärkten Anfragen beim Finanzamt. 43% nannten vorsichtigere Sachverhaltskonstruktionen bzw. eine vorsichtigere Steuerplanung als Verhaltensänderung.[130]

Tabelle 55 zeigt die übereinstimmenden Angaben bezüglich der Erfahrungen und der unternehmensindividuellen Verhaltenskriterien. Aus der Kreuztabelle lassen sich keine Zusammenhänge zwischen der Beantwortung der beiden Fragen ableiten. Hervorzuheben sind allerdings zwei Abweichungen der bedingten Verteilungen von den einfachen Verteilungen:

Zum einen erfolgt bei den Unternehmen, die persönliche Erfahrungen als Orientierungspunkte für ihr Verhalten gegenüber steuerlichen Fragestellungen heranziehen, ein gegenüber dem Durchschnitt geringerer Anteil der ausgebliebenen Steuerrechtsänderungen und ein erhöhter Anteil der negativ verlaufenen Betriebsprüfungen als einschlägigen Erfahrungen.

---

[129] S. Anhang 3, S. 547.

[130] Zu der Gegenüberstellung en detail vgl. Anhang 21, S. 609.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

Tabelle 55
Kreuztabelle Erfahrungen und Orientierungspunkte im Umgang mit Fragen der Besteuerung

Frage 16: Einfluß von Erfahrungen auf das Verhalten	**Frage 17: Unternehmensindividuelle Verhaltenskriterien**				Σ
	Erfordernisse des Unternehmensimages	Bewährte Unternehmenspraktiken	Persönliche Grundsätze	Persönliche Erfahrungen	
negativ verlaufene Betriebsprüfung	15 19% 26%	19 23% 29%	37 46% 31%	10 12% 36%	81 100% 30%
gewonnener Rechtsstreit	5 26% 9%	6 32% 9%	6 32% 5%	2 11% 7%	19 100% 7%
verlorener Rechtsstreit	5 20% 9%	6 24% 9%	11 44% 9%	3 12% 11%	25 100% 9%
ständige Änderungen	19 21% 33%	21 23% 32%	42 46% 35%	9 10% 32%	91 100% 34%
Ausbleiben angekündigter Änderungen	13 24% 23%	14 26% 21%	23 43% 19%	4 7% 14%	54 100% 20%
Summe Zeilenprozente Spaltenprozente	57 21% 100%	66 24% 100%	119 44% 100%	28 10% 100%	270 100%

Stichprobenumfang: 76 Unternehmen
Rechtsbündig angeordnete Prozentangaben auf Basis der Zeilensummen
Linksbündig angeordnete Prozentangaben auf Basis der Spaltensummen
Aufgrund von Rundungsfehlern können Abweichungen von ± 1% auftreten.

Zum anderen zeigt sich bei den Unternehmen, die einen gewonnenen Rechtsstreit verzeichnen konnten, eine Verlagerung der Orientierungspunkte zugunsten der Aspekte des Unternehmensimages und bewährter Unternehmenspraktiken zulasten der persönlichen Grundsätze. Dies gibt Anlaß, bei starkem persönlichem Engagement einen weniger sachgerechten Umgang mit Fragen der Besteuerung zu prognostizieren. Die Punkte, an denen die bedingten Verteilungen von der gemeinsamen Verteilung abweichen, werden näher betrachtet.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

a) Erfahrungstatbestand „gewonnener/verlorener Rechtsstreit"

44% (11) der Unternehmen, die Auswirkungen eines Rechtsstreits berichten, verfügen über bewährte Unternehmenspraktiken in bezug auf ihre steuerlichen Entscheidungen. 42% (5) der Unternehmen, die einen Rechtsstreit gewonnen haben, rückversichern sich in unklaren Fällen bei der Finanzverwaltung. Bei denen, die einen Rechtsstreit verloren haben, ist dies nur bei 13% (2) bewährte Unternehmenspraxis. 19% pflegen sich bei ihrem Steuerberater rückzuversichern.

60% der Unternehmen (15), die Auswirkungen eines Rechtsstreits berichten, geben persönliche Grundsätze an, die ihre steuerlichen Entscheidungen beeinflussen.

50% (6) der Unternehmen, die einen Rechtsstreit gewonnen haben und 63% (10) der Unternehmen, die einen verloren haben, nennen das Streben nach Steuerminimierung als einen persönlichen Grundsatz. Trotz der niedrigen Absolutzahlen ist zu vermerken, daß ein geringerer Anteil derjenigen, die einen Rechtsstreit gewonnen haben, ausdrücklich nach Steuerminimierung strebt als von denen, die einen Rechtsstreit verloren haben. Der Anteil der ausdrücklich steuerehrlichen Unternehmen an denen mit der Erfahrung eines gewonnen Rechtsstreits ist um 4%-Punkte höher als an denen mit der Erfahrung eines verlorenen Rechtsstreits.

b) Erfahrungstatbestände „ständige Änderungen der Steuergesetze" und „Ausbleiben angekündigter Änderungen"

89% (49) der Unternehmen, die im Rahmen der Frage 16 „Inwieweit beeinflussen Erfahrungen der Vergangenheit im Bereich der Besteuerung Ihr Verhalten?" ständige Änderungen der Steuergesetze als verhaltensändernde Erfahrung angaben, beantworteten die Frage 17 „Gibt es noch andere Kriterien, an denen Sie Ihr Verhalten im Hinblick auf die steuerlichen Folgen ausrichten?". 93% (25) der Unternehmen, bei denen das Ausbleiben angekündigter Änderungen Verhaltensänderungen hervorriefen, beantworteten auch die Frage 17.

Der Vergleich der einzelnen Aussagen ergibt, daß 60% (9) der Unternehmen, die angeben, ihre Steuerplanung aufgrund sich häufig ändernder Steuergesetze zu vernachlässigen, grundsätzlich Steuerminimierung anstreben. Das sind 33% aller Unternehmen, die Steuerminimierung als Kriterium angeben (39 insgesamt). Obwohl also durchaus das Bestreben existiert, steuerliche Ge-

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

staltungsmöglichkeiten zu nutzen und steuerliche Fördermaßnahmen gezielt einzusetzen, scheint der wahrgenommene Vorteil der Steuerplanung mit zunehmender Änderungsintensität — d.h. auch gleichzeitig zunehmender Planungsunsicherheit — von den wahrgenommenen, geschätzten oder realen Kosten der Planung überkompensiert zu werden.

2. Kriterien der Risikobereitschaft und Verhaltensänderungen

a) Negativ verlaufene Betriebsprüfungen und Ausgang von Rechtsstreitigkeiten

Ein Vergleich der Antworten zur Teilfrage „durch negativ verlaufene Betriebsprüfungen hervorgerufene Verhaltensänderung" (Frage 16) mit den Kriterien der Risikobereitschaft ergibt:[131] Die Unternehmen, die gegenüber dem Finanzamt weniger kooperationsbereit sind, bemessen ihre Risikobereitschaft zum Teil ausschließlich nach dem unter Berücksichtigung des Risikos kalkulierten Vorteil einer Maßnahme und dem Ausmaß des Risikos bzw. achten zusätzlich zu diesen Kriterien auf das bisherige Verhältnis zur Finanzverwaltung und auf die persönliche Akzeptanz der Handhabung zweifelhafter Gestaltungen.

Die Unternehmen, die durch Einschränkung der Kooperationsbereitschaft auf negativ verlaufene Betriebsprüfungen reagieren, verwenden analytische Kriterien der Risikobereitschaft und solche mit zusätzlicher Filterentscheidung.

Ein Vergleich mit den Reaktionen auf den Ausgang von Rechtsstreitigkeiten zeigt: alle Unternehmen, die mit einer verminderten Kooperationsbereitschaft gegenüber der Finanzverwaltung auf negativ verlaufene Betriebsprüfungen reagieren, haben bereits die Erfahrung eines Rechtsstreits gemacht. Die anderen Unternehmen haben alle einen Rechtsstreit verloren. Sie reagieren alle mit einer geringeren Bereitschaft, Rechtsmittel einzulegen. Als persönlichen Grundsatz im Umgang mit Fragen der Besteuerung geben diese Unternehmen lediglich das Streben nach Steuerminimierung an.

Als Kriterien der Risikobereitschaft geben sie die Vorteilhaftigkeit der Gestaltungsmaßnahme und das Risikoausmaß, also analytische Kriterien, an. Generell zeigt der Vergleich der Reaktionen auf Rechtsstreitigkeiten mit den

[131] Vgl. Anhang 25, S. 614.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

angegebenen Kombinationen von Kriterien der Risikobereitschaft keine Abweichung von deren Verteilung über alle Unternehmen auf. Lediglich bei Reaktionen auf gewonnene Rechtsstreitigkeiten läßt sich eine Verschiebung von 12%-Punkten zu Lasten der eher analytischen und zugunsten der eher intuitiven Kombinationen feststellen. Während die Verteilung der Kombination von Kriterien der Risikobereitschaft bei den Unternehmen, die mit einer regelmäßigen Rückversicherung beim Finanzamt in unklaren Fällen, mit geringerer Kooperation oder mit besserer Vorbereitung der nächsten Betriebsprüfung auf eine negativ verlaufene Außenprüfung reagieren, nicht von der bei allen Unternehmen abweicht, werden alle anderen Reaktionen, bis auf die einer breiteren Informations- und Meinungsabfrage bei mehreren Steuerberatern zu 100% in Verbindung mit eher rationalen Kombinationen von Kriterien der Risikobereitschaft genannt.

b) Reaktionen auf häufige Änderungen der Steuergesetze

25% der Verhaltensänderungen aufgrund häufiger Änderungen der Steuergesetze werden von Unternehmen angegeben, die eher intuitive Kombinationen von Kriterien der Risikobereitschaft gegenüber der Gefahr der Nicht-Anerkennung steuerlicher Gestaltungen benennen. 75% entfallen auf Unternehmen, die eher analytische Kriterienkombinationen angeben.

Der Vergleich der bedingten Verteilungen zeigt, daß insbesondere die Unternehmen, die auf Rechtsänderungen mit einer Vernachlässigung der Steuerplanung reagieren und die, die Unsicherheiten des Finanzamtes ausnutzen, zu je 92% — und damit um 17 Prozentpunkte mehr als die gemeinsame Verteilung vermuten läßt — eher analytische Kombinationen von Kriterien der Risikobereitschaft benannten. Gegenteiliges gilt für die Unternehmen, die Rechtsänderungen weitestmöglich in ihrer betrieblichen Planung berücksichtigen. Nur für diese Reaktion besteht ein auf 5-%-Niveau signifikanter Zusammenhang mit den Kriterien der Risikobereitschaft.[132]

64% der Reaktionen auf das Ausbleiben angekündigter Änderungen wurden von Unternehmen benannt, die eher analytische Kombinationen von Kriterien der Risikobereitschaft angaben. Dies weicht nicht wesentlich von der einfachen Verteilung der Kriterienkombinationen ab.

Die Unternehmen, die noch weitere Verhaltensänderungen durch das Steuersystem angaben, richten ihre Risikobereitschaft ausschließlich an den analy-

[132] Vgl. Anhang 25, S. 614. Die Signifikanzaussage ist aufgrund der geringen Zellenbesetzung nicht valide. Sie wird als Tendenzaussage betrachtet.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

tischen Kriterien „unter Berücksichtigung des Risikos kalkulierter Vorteil der einzelnen Maßnahme" und „Ausmaß des Risikos" aus. Sie nannten Standortverlegungen, Internationalisierung, stetes Verfolgen aktueller Entwicklungen und die Beschäftigung gut ausgebildeter Buchhalter als Verhaltensänderungen aufgrund der Besteuerung.

3. Wahrgenommene Möglichkeiten der Einflußnahme auf die Steuergesetzgebung und Verhaltensänderungen

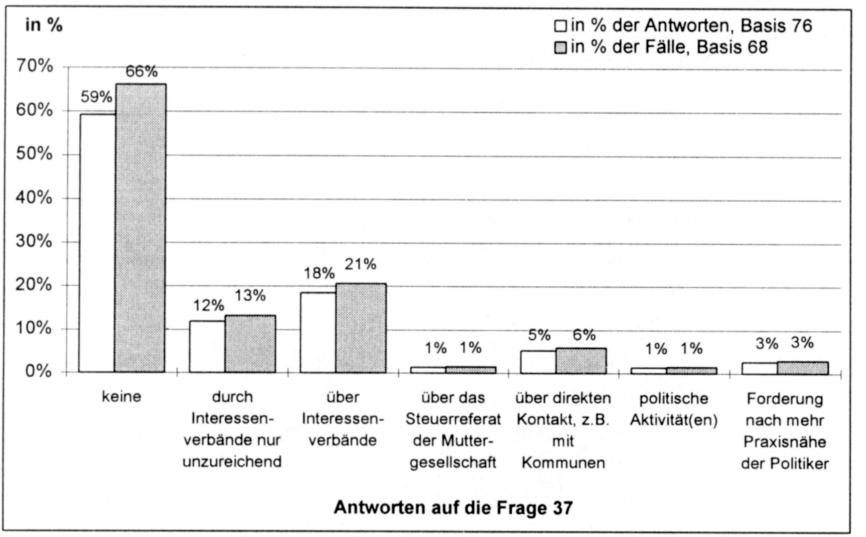


Abb. 39: Möglichkeiten der Einflußnahme auf die Gestaltung von Steuergesetzen

89% der befragten Unternehmen (68) gaben 76 von ihnen gesehene Möglichkeiten an, auf die Steuergesetzgebung Einfluß zu nehmen. Abb. 39 zeigt, daß 79% der Unternehmen, die sich hier äußern, also ein sehr hoher Anteil, keine oder nur eine unzureichende Möglichkeit sehen, Einfluß auf die Steuergesetzgebung zu nehmen. Ein Vergleich mit den verschiedenen Reaktionen der befragten Unternehmen auf Auseinandersetzungen mit der Exekutive führt zu folgendem Ergebnis:

80% der Unternehmen, die einen Rechtsstreit verloren haben, sehen keine Möglichkeit, eigene Interessen bei der Gestaltung von Steuergesetzen geltend zu machen. Bei den Unternehmen, die einen Rechtsstreit gewonnen haben,

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

reduziert sich dieser Satz auf 42%. 58% dieser Unternehmen sehen sich durch Interessenverbände vertreten, von denen allerdings wiederum 57% diese Vertretung für unzureichend halten. Die Diskrepanz zwischen den Unternehmen mit gewonnenen und verlorenen Rechtsstreitigkeiten ist auffällig: Während sich 13% der Unternehmen mit verlorenem Rechtsstreit durch Interessenverbände — wenn auch zur Hälfte unzureichend — vertreten fühlen und 80% keine Möglichkeiten der Einflußnahme sehen, ist die Meinung derer mit gewonnenem Rechtsstreit weniger einheitlich resignierend. Hier wird im Gegenteil noch von 17% derer mit gewonnenem Rechtsstreit, die sich durch Interessenverbände unzureichend vertreten fühlen, die Forderung nach mehr Praxisnähe der Parlamentarier erhoben.

Die von den Unternehmen wahrgenommenen Möglichkeiten, auf die Steuergesetzgebung Einfluß zu nehmen, hängen nicht von der Größe der Unternehmen ab.[133]

V. Verhaltensänderungen und Verwendung entscheidungsunterstützender Verfahren

1. Berücksichtigung von Steuern in Investitionsrechenverfahren und Verhaltensänderungen aufgrund von Erfahrungen

80% (61) der befragten Unternehmen haben die Frage, ob sie Steuern in ihren Investitionskalkülen berücksichtigen, beantwortet. Im Vergleich mit den Verhaltensänderungen aufgrund einschlägiger Erfahrungen zeigt sich, daß jeweils zwischen 81% und 87% derer, die Reaktionen auf eine ausgewählte Erfahrung benannten, Steuern im Investitionskalkül berücksichtigen. Nur bei den Unternehmen, die einen Rechtsstreit verloren haben, beläuft sich dieser Wert auf 100%. Tabelle 56 bietet einen Überblick über die Verteilung der Antworten auf die verschiedenen Erfahrungstatbestände, die die Unternehmen benannten, die zusätzlich angaben, ob sie Steuern in ihre Investitionskalkülen einbeziehen.

Tabelle 56 zeigt Abweichungen der bedingten Verteilungen (Spalten-Prozente) an den schattierten Stellen. Die Verbindung von Unternehmen mit Reaktionen auf einen gewonnen oder verlorenen Rechtsstreit und der Berücksichtigung von Steuern in Investitionskalkülen bedarf einer weiteren Untersuchung. Der normierte Kontingenzkoeffizient für gewonnene Rechtsstreitig-

[133] Vgl. Anhang 14, S. 587.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

keiten und die Berücksichtigung von Steuern beträgt K* = 0,387, der normierte Kontingenzkoeffizient für den Vergleich von Steuerberücksichtigung und verlorenem Rechtsstreit K* = 0,339.[134]

Tabelle 56
Erfahrungen im Bereich der Besteuerung und Steuerberücksichtigung in Investitionskalkülen

Spalte 1 **Erfahrungstatbestand**	Spalte 2 **Anzahl der Unternehmen mit der jeweiligen Erfahrung**	Spalte 3 **Angaben zum Steuerbezug im Investitionskalkül zusätzlich zur Erfahrung**	Spalte 4 **Steuern werden im Investitionskalkül berücksichtigt**	Spalte 5 **Steuern werden im Investitionskalkül nicht berücksichtigt**
negativ verlaufene Betriebsprüfung	45 59%	39 87% von 45 (Spalte 2)	23 59% 28%	16 41% 33%
gewonnener Rechtsstreit	12 16%	10 83% von 12 (Spalte 2)	4 40% 5%	6 60% 12%
verlorener Rechtsstreit	16 21%	16 100% von 16 (Spalte 2)	12 75% 14%	4 25% 8%
ständige Änderungen der Steuergesetze	55 72%	45 82% von 55 (Spalte 2)	29 64% 35%	16 36% 33%
Ausbleiben angekündigter Steueränderg.	27 36%	22 81% von 27 (Spalte 2)	15 68% 18%	7 32% 14%
Summe	100% 155	132 85% von 155	83 100%	49 100%
einfache Häufigkeitverteilung (Basis: 61)		100%	61%	39%

Stichprobenumfang: 76 Unternehmen
Für die Spalten 3 bis 5 gilt: rechtsbündig angeordnete Prozentangaben auf Basis der Zeilensummen;
Für alle Spalten gilt: linksbündig angeordnete Prozentangaben auf Basis der Spaltensummen
Aufgrund von Rundungsfehlern können Abweichungen von ± 1% auftreten.

Keines der Unternehmen, die als Verhaltensänderung aufgrund einer negativ verlaufenen Betriebsprüfung ausdrücklich „keine" angeben, berücksichtigt

[134] Die normierten Kontingenzkoeffizienten wurden auf 2X2-Tabellen mit n = 61 berechnet.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

Steuern im Investitionskalkül. Je 64% der Unternehmen, die mit einem Ausnutzen von Unsicherheiten beim Finanzamt oder mit der Vernachlässigung ihrer Steuerplanung auf ständige Änderungen der Steuergesetze reagieren, berücksichtigen Steuern nicht in den Investitionskalkülen. Dafür tun dies 82% derjenigen, die mit verstärkten Anfragen ans Finanzamt reagieren. Das Ausbleiben angekündigter Änderungen führt bei 82% derjenigen, die gleichzeitig die Frage nach der Steuerberücksichtigung im Investitionskalkül beantwortet haben, zu der Berücksichtigung von mehr Alternativen bei der Planung. Mehr als zwei Drittel (72%) dieser Unternehmen berücksichtigen Steuern in ihren Investitionskalkülen.

2. Verhaltenswirkungen von Steuerrechtsänderungen und Nutzen steuerlicher Investitionsanreize

Ob die Angaben, steuerliche Gründe seien ursächlich für Investitionen gewesen (Frage 21[135]), mit den Reaktionen auf Steuerrechtsänderungen und ausgebliebene Änderungen (Frage 16[136]) in Zusammenhang stehen, soll durch einen Vergleich der jeweiligen Antworten bei den einzelnen Unternehmen festgestellt werden. Insgesamt äußerten sich 75% (57) der Unternehmen zu den Wirkungen von eingetretenen sowie angekündigten, aber ausgebliebenen Steuerrechtsänderungen. 39% (30) nannten steuerliche Gründe als Investitionsursache.[137]

Signifikante Zusammenhänge lassen sich hier nicht nachweisen. Dennoch ist eine deutliche Verschiebung der bedingten Verteilung in die Diagonale zu verzeichnen: Die Reaktionen auf häufige Steuerrechtsänderungen werden deutlich häufiger genannt, wenn Steuern auch Investitionsursache sind. Dagegen sind Steuern deutlich seltener Investitionsursache, wenn auf häufige Steuerrechtsänderungen nicht reagiert wird. Im einzelnen ergibt sich das folgende Bild:

22% (6) der Unternehmen, die steuerliche Faktoren wie Investitionszulagen, -zuschüsse und Sonderabschreibungen als Investitionsursachen angeben, nennen keine Reaktionen auf Steuerrechtsänderungen. Auf den ersten Blick scheint ein Widerspruch zu bestehen, wenn Steuerrechtsänderungen keine

---

[135] S. Anhang 3, S. 550.

[136] S. Anhang 3, S. 546.

[137] Zur Verdeutlichung vgl. Abb. 26, S. 128.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

Verhaltensänderungen hervorrufen, obwohl steuerliche Regelungen Investitionen begründet haben. Dies leuchtet ein, wenn die Steueränderung die investitionsveranlassende Regelung bzw. die Investition selbst nicht oder nicht mehr betrifft. Andernfalls läge eine Vernachlässigung relevanter Sachverhalte und damit ein Widerspruch vor, es sei denn, die Auswirkungen der Steuerrechtsänderungen ließen sich durch eine Verhaltensänderung nicht (mehr) abwenden oder beeinflussen und wären daher für künftige, ähnliche Investitionsentscheidungen irrelevant. Generell treffen diese Überlegungen aber nur zu, wenn eine insgesamt nur mäßige Investitionstätigkeit im Unternehmen vorliegt.

Tabelle 57
Reaktionen auf häufige Steuerrechtsänderungen und Steuern als Investitionsursache

Reaktion auf häufige Steuerrechtsänderungen	**Steuern sind Investitionsursache** ja	nein	**Summe**
ja	21	34	55
	78%	69%	72%
	38%	62%	100%
nein	6	15	21
	22%	31%	28%
	29%	71%	100%
Summe	27	49	76
Zeilenprozente	100%	100%	100%
Spaltenprozente	36%	64%	

Stichprobenumfang: 76 Unternehmen
Rechtsbündig angeordnete Prozentangaben auf Basis der Zeilensummen
Linksbündig angeordnete Prozentangaben auf Basis der Spaltensummen
Aufgrund von Rundungsfehlern können Abweichungen von ± 1% auftreten.

Die fehlende Reaktion auf Rechtsänderungen läßt auf einen geringen Grad an laufender, steuerlicher Planung schließen. Steuerliche Aspekte werden von diesen Unternehmen (8%) nur punktuell berücksichtigt.

Daneben gibt es Unternehmen, die steuerliche Vorteile zwar wahrnehmen und nutzen, die aber angesichts zunehmender Unsicherheit und der damit verbundenen Zunahme an Planungsaufwand und Planungskosten auf eine systematische Berücksichtigung steuerlicher Wirkungen verzichten: So führen bei 5% (4) der befragten Unternehmen häufige Änderungen der Steuerrechtslage zwar dazu, daß sie ihre Steuerplanung vernachlässigen; gleichzeitig geben sie jedoch steuerliche Aspekte, insbesondere Sonderabschreibungen, als Investitionsursache an.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

Insgesamt verzichten demnach 13% der befragten Unternehmen aufgrund erhöhter Planungsunsicherheit und erhöhten Planungsaufwandes auf eine systematische zugunsten einer eher punktuellen Berücksichtigung steuerlicher Aspekte.

Bei 7% (2) der Unternehmen, die Investitionszulagen und Sonderabschreibungen als Investitionsursachen angeben, führt die Änderungshäufigkeit der Steuergesetze zu insgesamt erhöhten Planungsaktivitäten wie einer verstärkten Information, der Berechnung mehrerer Alternativen bzw. der größtmöglichen Berücksichtigung der Steuerrechtsänderungen bei ihrer Planung. Dies trifft auf insgesamt 3% der befragten Unternehmen zu.

Von denen, die aufgrund häufiger Steuerrechtsänderungen verstärkt Anfragen an das Finanzamt richten, gaben 48% (11) steuerliche Aspekte als Investitionsursache an. Die Hälfte dieser Unternehmen wiederum berücksichtigt aufgrund des Ausbleibens bereits angekündigter Änderungen mehr Alternativen bei der Planung. Je 10% dieser Unternehmen beklagen Planungsunsicherheit aufgrund der Gesetzesänderungen, vermerken eine gewisse Zurückhaltung bei Investitionen und stellen aufgrund der Besteuerung die Überlegung einer Standortverlagerung ins Ausland an.

Bei 4% der befragten Unternehmen ist eine hohe Sensibilität gegenüber Unsicherheiten im Umgang mit der Besteuerung zu verzeichnen, die teilweise zu einer Beeinträchtigung und ggf. zu einer Hemmung der unternehmerischen Investitions- und Standortentscheidungen führt.

Bei 50% (7) der Unternehmen, die Unsicherheiten des Finanzamtes aufgrund der häufigen Rechtsänderungen feststellen und nutzen, sind steuerliche Aspekte ursächlich für Investitionsentscheidungen. 43% (3) dieser Unternehmen wiederum berücksichtigen aufgrund des Ausbleibens angekündigter Änderungen mehr Alternativen bei der Planung. 14% versuchen, steuerliche Änderungen schnellstmöglich zu berücksichtigen und steuerliche Vorteile umgehend zu nutzen. Dies spricht für eine systematische Steuerberücksichtigung unter ausgeprägtem Einsatz entscheidungsunterstützender Instrumente.

9% der befragten Unternehmen betreiben damit eine eher systematische Berücksichtigung steuerlicher Aspekte unter Verfolgung ihres maximalen Vorteils.

Von den 20% (11), die als Folge häufiger Steuerrechtsänderungen (insgesamt 55 Unternehmen) ihren Steuerberater häufiger konsultieren und die zu 73% (8) zusätzlich mehr Alternativen bei der Planung berücksichtigen, geben 9% (1 Unternehmen) Investitionszuschüsse als Ursache von Investitionen an.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

78% (24) der Unternehmen, die Steuern in ihre Investitionsüberlegungen einbeziehen, geben Reaktionen auf häufige Steuerrechtsänderungen an, obwohl hierauf in der gesamten Stichprobe nur 72% entfallen. Die Unternehmen, die als Folge der häufigen Steueränderungen eine Vernachlässigung ihrer Steuerplanung angeben, nennen zu 80% keine steuerlichen Aspekte als Auslöser ihrer Investitionsentscheidungen, obwohl dies in der gemeinsamen Verteilung bei 62% und in der ganzen Stichprobe bei 65% der Fall ist. Obwohl diese Zusammenhänge nicht hinreichend signifikant nachgewiesen werden konnten — der Kontingenzkoeffizient beträgt im ersten Fall $K^* = 0{,}126$; im zweiten Fall $K^* = 0{,}225$ —, zeigt sich hier eine Tendenz, die zu folgender These führt:

T 23: Bei Unternehmen, die Steuern in ihre Investitionskalküle einbeziehen, besteht eine erhöhte Aufmerksamkeit für die Besteuerung.

Die Antworten legen die Bildung von 4 Typen von Unternehmen nach der Art der Verfolgung steuerlicher Ziele nahe, die sich in eine Rangfolge bringen lassen. Sie reichen von

1. systematischer Steuerberücksichtigung mit steuerlichem Extremierungsziel (9% der befragten Unternehmen) über
2. systematische Steuerberücksichtigung mit steuerlichem Satisfizierungsziel (3% der befragten Unternehmen),
3. nur punktuelle Steuerberücksichtigung als latentem steuerlichen Ziel (5% der befragten Unternehmen), bis zur
4. Behinderung der Verfolgung anderer Ziele durch erhöhte Sensibilität gegenüber steuerlicher Planungsunsicherheit (4% der befragten Unternehmen).

12% aller befragten Unternehmen, das sind 34% derer, bei denen steuerliche Faktoren Investitionen verursachten, neigen auch unter dem Eindruck häufiger Änderungen des Steuerrechts zu einer systematischen Berücksichtigung steuerlicher Aspekte. Dies entspricht 43% derer, die sowohl auf Steuerrechtsänderungen reagieren als auch steuerliche Investitionsursachen benannt hatten.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

3. Verhaltenswirkungen ständiger Steuergesetzänderungen und Verfahren zur Schätzung ihrer Auswirkungen

Im folgenden wird untersucht, ob Verhaltensänderungen aufgrund von Steuerrechtsänderungen oder aufgrund des Ausbleibens einmal angekündigter Änderungen im Zusammenhang mit den Verfahren zur Schätzung ihrer Auswirkungen stehen. Bei der Betrachtung der Unternehmen, die sowohl auf Steuerrechtsänderungen reagieren als auch die Auswirkungen dieser Änderungen auf den netto verwendbaren Unternehmensgewinn schätzen, ergaben sich Verschiebungen in der prozentualen Verteilung beider Variablen gegenüber der jeweils einzeln betrachteten Verteilung: Der Anteil der Unternehmen, die persönliche Erwartungen zugrunde legen, sank geringfügig zugunsten des Anteils derer, die Prognosen verwenden, Expertengutachten einholen oder auf Basis derzeit bekannter Vorschriften planen. Am stärksten ausgeprägt war diese Verlagerung bei den Unternehmen, die aufgrund der häufigen Steuerrechtsänderungen verstärkt bei der Finanzverwaltung anfragen und die häufiger Rücksprache mit ihrem Steuerberater nehmen.

Anders war es jedoch bei den Unternehmen, die Unsicherheiten des Finanzamtes ausnutzen oder ihre Steuerplanung vernachlässigen: Bei ersteren war eine Zunahme des Anteils persönlicher Erwartungen und der Verwendung von Portfolios zu verzeichnen bei gleichzeitiger Verringerung des Anteils von Prognosen und Expertengutachten. Extrem war die Verringerung des Anteils der Unternehmen, die Prognosen oder Expertengutachten benutzen bei gleichzeitiger Vernachlässigung ihrer Steuerplanung als Reaktion auf häufige Gesetzesänderungen. Dies verschob sich zugunsten persönlicher Erwartungen.

Weiterhin kann festgehalten werden, daß die Unternehmen, die Schätzverfahren verwenden, ein überdurchschnittlich hohes Bedürfnis nach Absicherung ihrer Daten haben: es ist eine Zunahme des Anteils verstärkter Anfragen beim Finanzamt und häufiger Rücksprachen mit dem Steuerberater, des Ausnutzens von Unsicherheiten seitens des Finanzamtes sowie der größtmöglichen Berücksichtigung der Änderungen in der Planung zu verzeichnen. Dagegen nimmt der Anteil derer, die ihre Steuerplanung vernachlässigen, gegenüber der gesamten Stichprobe ab. Je kurzfristiger die Entscheidungen angelegt sind, desto mehr nimmt der Anteil der Anfragen bei der Finanzverwaltung zu.

Die prozentuale Verteilung der Verhaltensänderungen, die durch das Ausbleiben angekündigter Änderungen hervorgerufen werden, ist bei den Unternehmen, die Verfahren zur Schätzung der künftigen Steuerbelastung angegeben haben, nahezu identisch mit der Verteilung in der gesamten Stichprobe.[138]

---

[138] Vgl. dazu Anhang 24 b), S. 613.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

Allerdings ist festzustellen, daß der Anteil der Unternehmen, die Persönliche Erwartungen als Schätzverfahren angeben und insbesondere mehr Alternativen bei der Planung berücksichtigen, gegenüber der gesamten Stichprobe zugunsten der Verwendung von Prognosen gesunken ist. Auch ist bei den Unternehmen, die auf das Ausbleiben angekündigter Steueränderungen reagieren, eine Verlagerung von der Verwendung von Expertengutachten zugunsten der Verwendung von Portfolios und der Planung anhand der derzeit bekannten Vorschriften festzustellen. Insgesamt verwenden die Unternehmen, die ihr Verhalten aufgrund des Ausbleibens angekündigter Steueränderungen verändern, eher exakte Verfahren, die von ihnen selbst durchgeführt werden. Sie verlassen sich weniger allein auf ihre persönlichen Erwartungen und auf „durch Expertengutachten gestützte steuerrechtliche Analysen", wobei hierunter wohl auch die Befragung des Steuerberaters fällt. Zusätzlich fällt auf, daß „passive" Reaktionen wie das Ignorieren weiterer Ankündigungen und eine Reaktion erst bei klarer Steuerlage, ausschließlich von Unternehmen angegeben wurden, die bei einmaligen Entscheidungen ausschließlich persönliche Erwartungen zugrunde legen und bei unregelmäßig wiederkehrenden Entscheidungen ausschließlich Prognosen.

VI. Grundhaltungen und persönliches steuerliches Involvement

Zwischen den Angaben zum Einfluß der persönlichen Besteuerung auf unternehmerische Entscheidungen und der Position des Beantworters des Fragebogens besteht ein signifikanter Zusammenhang auf einem Signifikanzniveau von 5%.[139] Der normierte Kontingenzkoeffizient liegt bei K* = 0,793. Auf einem Niveau von 10% besteht ein signifikanter Zusammenhang zwischen diesem Einfluß und der Rechtsform. Der Zusammenhang mit dem Vorliegen einer Familienunternehmung wird durch K* = 0,416 beschrieben. Es besteht kein signifikanter Zusammenhang. Für die durch das Vorliegen einer Familienunternehmung bedingten Kreuztabellen für den Einfluß der persönlichen Steuerfolgen und die Rechtsform ergeben sich weit höhere Werte für Lambda und die Kontingenzkoeffizienten, wenn kein Familienunternehmen vorliegt.

Stellt man Vergleiche zwischen dem Einfluß der persönlichen Besteuerung der Entscheidungsträger auf ihre unternehmerischen Entscheidungen und den persönlichen Grundsätzen und Erfahrungen an, die als Orientierungspunkte für den Umgang mit Fragen der Besteuerung angeführt werden (Tabelle 58), zeigt sich lediglich, daß 69% der Angaben zu persönlichen Erfahrungen (9)

[139] Die Signifikanzaussage ist aufgrund der geringen Zellenbesetzung nicht valide. Sie wird als Tendenzaussage betrachtet.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

von den Unternehmen, die einen mindestens maßvollen Einfluß der persönlichen Besteuerung auf die unternehmerischen Entscheidungen feststellen, gegeben werden. Das entspricht in etwa dem auf einen mindestens maßvollen Einfluß entfallenden prozentualen Anteil insgesamt. Auch die bedingte Verteilung unter Berücksichtigung der Angaben zu den am häufigsten genannten persönlichen Grundsätzen „Steuerehrlichkeit" und „Steuerminimierung" zeigt keine wesentlichen Abweichungen.

Tabelle 58

Einfluß der persönlichen Besteuerung auf die unternehmerischen Entscheidungen und ausgewählte persönliche Grundsätze

Persönliche Grundsätze	**Einfluß der persönlichen Besteuerung des Entscheidungsträgers auf die Unternehmensentscheidungen**					**Summe**
	mindestens maßvoll			höchstens gering		
	direkt	erheblich	maßvoll	äußerst gering	kein Einfluß	
Steuerehrlichkeit	2	6	9	3	8	28
	7%	21%	32%	11%	29%	100%
	60%			40%		100%
Streben nach Steuerminimierung	7	10	9	5	7	38
	19%	27%	24%	14%	16%	100%
	70%			30%		100%
einfache Häufigkeitsverteilung Frage 39	16%	23%	27%	11%	23%	100%
	66%			34%		

Stichprobenumfang: 76 Unternehmen
Basis der Prozentangaben ist die jeweilige Summe in der letzten Spalte

Betrachtet man nur die Unternehmen, die *Steuerehrlichkeit* explizit als persönlichen Grundsatz angeben, zeigt sich ein unterdurchschnittlich geringer Anteil an Unternehmen mit direktem Einfluß der eigenen Steuerbelastung auf die Unternehmensentscheidungen, während der Anteil der Unternehmen, die einen maßvollen oder keinen Einfluß verzeichnen, leicht nach oben abweicht. Bei den Unternehmen, die ein *Streben nach Steuerminimierung* angeben, kehrt sich diese Tendenz um: Hier geben überdurchschnittlich viele einen Einfluß persönlicher Steuerfolgen an.

Differenziert man die Unternehmen nach den Kriterien des Risikoverhaltens (Tabelle 59), zeigen sich vom Durchschnitt abweichende Angaben zum Einfluß der persönlichen Steuerfolgen für die drei Kriterien der Risikobereitschaft „unter Berücksichtigung des Risikos kalkulierter Vorteil der einzelnen Maß-

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

nahme", „persönliche Akzeptanz der derzeitigen Handhabung durch die Finanzbehörden" und „Ausmaß des Risikos".

Tabelle 59

„Unter Berücksichtigung des Risikos kalkulierter Vorteil der einzelnen Maßnahme" als Kriterium der Risikobereitschaft und Einfluß der persönlichen Besteuerung des Entscheidungsträgers auf die Unternehmensentscheidungen

Kriterium der Risikobereitschaft (Frage 18)	**Einfluß der persönlichen Besteuerung des Entscheidungsträgers auf die Unternehmensentscheidungen (Frage 39)**					**Summe**
	mindestens maßvoll			höchstens gering		
	direkt	erheblich	maßvoll	äußerst gering	kein Einfluß	
unter Berücksichtigung des Risikos kalkulierter Vorteil der einzelnen Maßnahme	2	12	11	6	4	35
	6%	34%	31%	17%	11%	
	71%			28%		
einfache Häufigkeitsverteilung zu Frage 39	16%	23%	27%	11%	23%	100%
	66%			34%		

Stichprobenumfang: 76 Unternehmen
Basis der Zeilen-% ist die jeweilige gesamte Häufigkeit des in der 1. Spalte aufgeführten Merkmals

Die Unternehmen, die den *unter Berücksichtigung des Risikos kalkulierten Vorteil einzelner Maßnahmen* zum Kriterium ihres Risikoverhaltens erheben, geben vergleichsweise selten einen direkten Zusammenhang oder keinen Zusammenhang zwischen persönlicher und unternehmensbezogener Besteuerung an. Überdurchschnittlich oft dagegen wird dieses Risikoverhalten von Unternehmen an den Tag gelegt, bei denen ein erheblicher Zusammenhang besteht. Auch der Anteil der Unternehmen mit einem maßvoll ausgeprägten oder nur vernachlässigbar geringen Zusammenhang zwischen persönlicher und unternehmensbezogener Steuerbelastung ist vergleichsweise hoch.

Bei dem *bisherigen Verhältnis zur Finanzverwaltung* als Kriterium der Risikobereitschaft (Tabelle 60) ist eine relative Erhöhung der Nennungen bei Unternehmen festzustellen, bei denen ein direkter Einfluß der persönlichen Steuerfolgen der Entscheidungsträger auf die Unternehmensentscheidungen angegeben wird. Auch für die Angabe des Risikomaßes *„persönliche Akzeptanz der derzeitigen Handhabung von Sachverhalten durch die Finanzbehörden"* (Tabelle 61) gilt in begrenztem Umfang, daß die dies angebenden Unterneh-

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

men überdurchschnittlich oft einen mindestens maßvollen Einfluß der persönlichen Steuerfolgen auf die Unternehmensentscheidungen feststellen.

Besonders herausstechend ist diese Abweichung bei den Unternehmen, die das Kriterium der Risikobereitschaft „Ausmaß des Risikos" angaben (Tabelle 62): Während insgesamt 66% der Unternehmen einen mindestens maßvollen Einfluß feststellen, sind es von denen, die gleichzeitig angeben, daß sie ihr Risikoverhalten am Ausmaß des Risikos ausrichten, 74%. Dabei ist eine etwa gleich starke relative Erhöhung bei einem direkten Einfluß und bei einem Einfluß in erheblichem Umfang festzustellen.

Tabelle 60

„Bisheriges Verhältnis zur Finanzverwaltung" als Kriterium der Risikobereitschaft und Einfluß der persönlichen Besteuerung auf die Unternehmensentscheidungen

Kriterium der Risikobereitschaft (Frage 18)	**Einfluß der persönlichen Besteuerung des Entscheidungsträgers auf die Unternehmensentscheidungen (Frage 39)**					Σ
	mindestens maßvoll			höchstens gering		
	direkt	erheblich	maßvoll	äußerst gering	kein Einfluß	
bisheriges Verhältnis zur Finanzverwaltung	4 21%	4 21%	5 26%	2 11%	4 21%	19
	68%			32%		
einfache Häufigkeitsverteilung zu Frage 39	16%	23%	27%	11%	23%	100%
	66%			34%		

Stichprobenumfang: 76 Unternehmen
Prozentangaben auf Basis der Zeilensummen
Aufgrund von Rundungsfehlern können Abweichungen von ± 1% auftreten.

Aus dem Vergleich der Kombinationen der Kriterien der Risikobereitschaft mit dem Einfluß der persönlichen Besteuerung auf die unternehmerischen Entscheidungen ergibt sich ein normierter Kontingenzkoeffizient von K* = 0,639. Tabelle 63 zeigt die gemeinsame Verteilung. Ein signifikanter Zusammenhang läßt sich nicht feststellen. Das zugehörige Signifikanzniveau liegt bei 26%. Ein entsprechender Vergleich mit dem Informationsverhalten, das in Frage 13[140] erhoben wurde, zeigt deutliche Verschiebungen.[141]

[140] S. Anhang 3, S. 545.

[141] Vgl. Anhang 27c), S. 618.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

Tabelle 61

„Persönliche Akzeptanz der derzeitigen Handhabung durch die Finanzbehörden" als Kriterium der Risikobereitschaft und Einfluß der persönlichen Besteuerung auf die Unternehmensentscheidungen

Kriterium der Risikobereitschaft (Frage 18)	**Einfluß der persönlichen Besteuerung des Entscheidungsträgers auf die Unternehmensentscheidungen (Frage 39)**					Σ
	mindestens maßvoll			höchstens gering		
	direkt	erheblich	maßvoll	äußerst gering	kein Einfluß	
Persönliche Akzeptanz der derzeitigen Handhabung durch die Finanzbehörden	6	1	10	2	6	25
	24%	4%	40%	8%	24%	
	68%			32%		
einfache Häufigkeitsverteilung zu Frage 39	16%	23%	27%	11%	23%	100%
	66%			34%		

Stichprobenumfang: 76 Unternehmen
Prozentangaben auf Basis der Zeilensummen
Aufgrund von Rundungsfehlern können Abweichungen von ± 1% auftreten.

Tabelle 62

„Ausmaß des Risikos" als Kriterium der Risikobereitschaft und Einfluß der persönlichen Besteuerung auf die Unternehmensentscheidungen

Kriterium der Risikobereitschaft (Frage 18)	**Einfluß der persönlichen Besteuerung des Entscheidungsträgers auf die Unternehmensentscheidungen (Frage 39)**					Σ
	mindestens maßvoll			höchstens gering		
	direkt	erheblich	maßvoll	äußerst gering	kein Einfluß	
Ausmaß des Risikos	6	9	8	2	6	31
	19%	29%	26%	7%	19%	
	74%			26%		
einfache Häufigkeitsverteilung zu Frage 39	16%	23%	27%	11%	23%	100%
	66%			34%		

Stichprobenumfang: 76 Unternehmen
Prozentangaben auf Basis der Zeilensummen
Aufgrund von Rundungsfehlern können Abweichungen von ± 1% auftreten.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

Auffallend ist, daß die laufende Information über persönliche Kontakte, den direkten Kontakt mit den Steuerbehörden, der Befragung externer Berater und der Lektüre steuerlicher oder betriebswirtschaftlicher Fachzeitschriften verstärkt von den Unternehmen vorgenommen wird, bei denen kein bzw. ein nur vernachlässigbar geringer Zusammenhang zwischen der persönlichen Steuerbelastung der Entscheidungsträger und den Unternehmensentscheidungen besteht.

Tabelle 63

Nach dem Grad der zugrunde liegenden Situationsanalyse klassifizierte Kombinationen von Kriterien der Risikobereitschaft und Einfluß der persönlichen Steuerfolgen der Entscheidungsträger auf die Unternehmensentscheidungen

Nach dem Grad der Situationsanalyse klassifizierte Kombinationen von Kriterien der Risikobereitschaft (Frage 18)	Einfluß der persönlichen Besteuerung des Entscheidungsträgers auf die Unternehmensentscheidungen (Frage 39)					Summe
	direkt	erheblich	maßvoll	äußerst gering	kein Einfluß	
analytisches Vorgehen	3 12% 38%	9 35% 75%	6 23% 38%	5 19% 71%	3 12% 27%	26 100% 48%
analytisches Vorgehen mit Filter-Entscheidung		1 50% 8%		1 50% 14%		2 100% 4%
eher analytisches Vorgehen	1 10% 13%	1 10% 8%	5 50% 31%		3 30% 27%	10 100% 19%
eher intuitives Vorgehen	2 33% 25%	0 0% 0%	2 33% 13%	1 17% 14%	1 17% 9%	6 100% 11%
intuitives Vorgehen	2 20% 25%	1 10% 8%	3 30% 19%		4 40% 36%	10 100% 19%
Summe Zeilenprozente Spaltenprozente	8 15% 100%	12 22% 100%	16 30% 100%	7 13% 100%	11 20% 100%	54 100% 100%

Stichprobenumfang: 76 Unternehmen
Rechtsbündig angeordnete Prozentangaben auf Basis der Zeilensummen
Linksbündig angeordnete Prozentangaben auf Basis der Spaltensummen
Aufgrund von Rundungsfehlern können Abweichungen von ± 1% auftreten.
Normierter Kontingenzkoeffizient K* = 0,639

Ein verstärktes Engagement der übrigen ist bei der Lektüre einschlägiger Wochenschriften zu sehen, während die anteiligen Nennungen der Tagespres-

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

se und der Kontaktierung des Steuerberaters als Quelle laufender Information in etwa gleich bleiben. Eine ähnliche Verteilung zeigt sich bei der gezielten Information. Hier ist allerdings die Tendenz noch deutlicher, daß sich die Unternehmen, die nur geringe Zusammenhänge zwischen der persönlichen Steuerlast des Entscheidungsträgers und den unternehmerischen Entscheidungen feststellen, stärker über die jeweiligen Medien informieren. Ausnahmen bestehen hier lediglich bei der Konsultation des Steuerberaters, bei der sich eine erhöhte Inanspruchnahme durch die Unternehmen mit mindestens maßvollem persönlichem Einfluß feststellen läßt. Bei der Lektüre einschlägiger Wochenschriften und dem direkten Kontakt mit den Steuerbehörden besteht unter dem Einfluß der persönlichen Besteuerung keine Verlagerung in die eine oder andere Richtung. Insgesamt ist die Informationstätigkeit der Unternehmen intensiver, die einen nur geringen oder keinen Einfluß der persönlichen Steuerlast des Entscheidungsträgers auf die Unternehmensentscheidungen konstatieren.[142]

VII. Zwischenergebnis

1. Persönliche Grundeinstellungen und äußere Vorgaben

Insgesamt beantworteten 83% (63) der befragten Unternehmen die Frage 17[143] nach „anderen" Kriterien ihres Verhaltens gegenüber der Besteuerung. Das Ziel steuerlicher Optimierung — unter welchem wissenschaftlichen Gesichtspunkt es auch immer ausgestaltet sein mag[144] — spielt bei 54% (41) aller befragten Unternehmen eine Rolle[145]. Von den übrigen 29% (22) der befragten Unternehmen wird es nicht angeführt. Somit muß festgehalten werden, daß in der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre nicht diskutierte Dispositionen

---

[142] In der gemeinsamen Verteilung entfallen auf die Unternehmen, die einen mindestens maßvollen Einfluß angeben, 62% gegenüber 66% in der einfachen Häufigkeitsverteilung und auf die Unternehmen, die einen höchstens vernachlässigbaren Einfluß angeben, entfallen in der gemeinsamen Verteilung 38% gegenüber 34% in der einfachen Verteilung.

[143] S. Anhang 3, S. 547.

[144] Sei es als das wissenschaftlich begründete steuerliche Subziel der Steuerbarwertminimierung, der Nettokapitalwertmaximierung oder der Steuerzahllastminimierung.

[145] „Steuerminimierung" wurde von insgesamt 30% (23) Unternehmen im Rahmen der Frage 17 genannt. 7% (5 Unternehmen) ordneten es den Erfordernissen des Unternehmensimages und den persönlichen Grundsätzen zu, 1% nur den Erfordernissen des Unternehmensimages, 4% (3) den Bewährten Unternehmensrichtlinien, einmal davon zusätzlich zu den persönlichen Grundsätzen und 18% (14) ausschließlich den persönlichen Grundsätzen; vgl. oben, Teil II, Kapitel 3 E.II.1., Tabelle 41, S. 196, bis Tabelle 47, S. 201.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

und Grundeinstellungen der Entscheidungsträger existieren. Durchgängig[146] wurde bei den verschiedenen Kategorien die fruchtbare oder auch schlecht funktionierende Zusammenarbeit mit den Finanzbehörden hervorgehoben. Der Austausch zwischen den an der Steuererhebung direkt Beteiligten ist somit von Bedeutung für die Einbeziehung steuerlicher Überlegungen in die Entscheidungsprozesse der Unternehmen. En detail bleibt festzuhalten, daß steuerliche Zielsetzungen hinter primär wirtschaftlichen Anforderungen, wie z.B. der Sicherung der Unternehmensstabilität, der Ausschüttungspolitik, des Konzernergebnisses oder der Darstellung gegenüber Kreditgebern zurücktreten. Als „bewährte Unternehmenspraxis" kommt das Rückversicherungsbedürfnis der Unternehmen sehr deutlich zum Ausdruck. Es zeigt sich in den Angaben, daß persönliche Kontakte zur Finanzverwaltung genutzt werden, daß eine Abstimmung mit der Muttergesellschaft erfolgt, daß durch den Steuerberater Planberechnungen durchgeführt werden oder man sich bei diesem oder bei der Finanzverwaltung in allen unklaren Fällen rückversichert. Dabei ist festzuhalten, daß die Rückversicherung bei Finanzbehörden und externen Beratern auch eine der am häufigsten genannten Reaktionen auf steuerliche Erfahrungen ist. Auch die meisten Feststellungen, die als „persönliche Erfahrungen" das Verhalten gegenüber der Besteuerung bestimmen, beziehen sich auf den Austausch mit den Finanzbehörden. Dies gilt sowohl in positiver als auch in negativer Hinsicht: Als positiv wird dabei die Kooperationsbereitschaft auf seiten des Finanzamts ebenso wie auf seiten des Unternehmens empfunden. Negativ werden „Trägheit", Unsicherheiten und Unstimmigkeiten bei Betriebsprüfungen und mit dem persönlichen Sachbearbeiter vermerkt.

2. Bestimmung der situativen Risikoneigung

Erhoben wurde hier nicht der Grad der Risikofreude oder Risikoaversion, sondern vielmehr die Kriterien, anhand derer das Risikoverhalten bestimmt wird. Diese Kriterien sind Indizien für die Art, wie die Schätzungen von Erfolgswahrscheinlichkeiten und deren Bewertung vorgenommen werden. Die Unternehmen konnten mehrere der vorgegebenen Antwortalternativen ankreuzen und eigenständig weitere hinzufügen. Die Antwortkombinationen wurden nach dem Maß, in dem Situationsanalyse betrieben wird, zusammengestellt. Es ergab sich daraus, daß die Unternehmen bei risikobehafteten Entscheidun-

[146] Solche Beziehungen wurden in den Kategorien „Bewährte Unternehmenspraxis" von 16% (12mal), „persönliche Grundsätze" von 5% (4mal) und „persönliche Erfahrungen" von 17% (13mal) angeführt. Insgesamt 30% der befragten Unternehmen (23) bezogen sich auf solche Beziehungen.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

gen einen hohen Grad rationaler Beurteilung angeben. Somit ist zumindest das Streben nach rationalem Verhalten zu erkennen.

3. Erfahrungen

Die Reaktionen, die eine negativ verlaufene Betriebsprüfung hervorgerufen hatte, zeugten von dem Bestreben, Unsicherheit durch verbesserte Information oder organisatorische Maßnahmen zu reduzieren, ließen sich zu drei Kategorien zusammenfassen: Reaktionen, die die maßgebliche Ansicht des Finanzamtes zugrunde legen, Reaktionen, die sich gegen den Außenprüfer richten und Reaktionen ohne die Einbeziehung der Finanzbehörden.

Die Reaktionen auf gewonnene und verlorene Rechtsstreitigkeiten legten die Herausbildung dreier Typen von Entscheidungsträgern nahe: solche, die sich durch den Ausgang eines Rechtsstreits nicht in ihrer steuerlichen Meinungsbildung beeinflussen lassen, Entscheidungsträger, die anläßlich eines Rechtsstreits wahrgenommene Schwächen in der eigenen steuerlichen Meinungsbildung und -vertretung zu verringern trachten, und solche, die ihr künftiges Verhalten eher unreflektiert an dem Erfolg oder Mißerfolg eines Rechtsstreits ausrichten.

Ständige Änderungen der Steuergesetze wurden von 72% der Unternehmen als einschlägige Erfahrung im steuerlichen Bereich benannt. Bei 50% der befragten Unternehmen führte die Änderungshäufigkeit zu verstärkter Rückversicherung bei externen Spezialisten — sei es bei der Finanzverwaltung, bei Steuerberatern oder Wirtschaftsprüfern. 20% resignierten aufgrund der Änderungen, indem sie ihre Steuerplanung vernachlässigten, und 18% nutzten die Vorteile bei der Finanzverwaltung aufkommender Unsicherheiten.

Ganz eindeutig erhöhen angekündigte und durchgeführte sowie angekündigte und ausgebliebene Gesetzesänderungen im steuerlichen Bereich den Beratungsbedarf der Unternehmen. Sie können zu extremen Reaktionen führen: auf der einen Seite zu Resignation vor der Unberechenbarkeit der Besteuerung, auf der anderen Seite zur Nutzbarmachung neu entstehender „Nischen".

4. Grundhaltungen, Erfahrungen und Wahrnehmung der Besteuerung

Es ließ sich feststellen, daß die Unternehmen, die einen verlorenen Rechtsstreit als Erfahrungstatbestand angeben, ihre eigenen Einflußmöglichkeiten auf die Gestaltung der Besteuerung eher resignativ betrachten als die Unterneh-

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

men, die einen gewonnenen Rechtsstreit zu den steuerlichen Erfahrungen zählen.

Der Ausgang eines Rechtsstreits scheint sich weiterhin auf die Richtlinien auszuwirken, die dem Verhalten gegenüber der Besteuerung zugrunde gelegt werden: wer einen Rechtsstreit gewinnt, tendiert zu Rückfragen bei der Finanzverwaltung, wer einen Rechtsstreit verliert, tendiert zur Rückversicherung beim Steuerberater. Die Zusammenhänge sind hier allerdings nicht signifikant nachweisbar.

Die positiven oder negativen Erfahrungen in der Zusammenarbeit mit dem Finanzamt stimmen zu einem großen Teil mit dem positiven oder negativen Erfolg eines Rechtsstreits überein und scheinen die Risikobereitschaft bei der Durchsetzung der eigenen steuerlichen Auffassung zu beeinflussen. Auch hier zeigt sich eine nicht signifikante Tendenz.

Zwischen der Reaktion auf Steuerrechtsänderungen und der Nutzung steuerlicher Begünstigungen bei Investitionen deutet sich ein positiver Zusammenhang an, der allerdings ebenfalls nicht signifikant ist. Unternehmen, die Steuern als Investitionsursache sehen, reagieren eher auf Steuerrechtsänderungen. Dagegen liegt ein auf 6%-Niveau signifikanter Zusammenhang zwischen der Anwendung von Investitionsrechenverfahren unter Steuerberücksichtigung und der Reaktion auf häufige Änderungen der Steuergesetze vor. Der normierte Kontingenzkoeffizient liegt hier bei $K^* = 0{,}64194$.[147]

5. Thesen

Aus Teil II, Kapitel 3 D.III. lassen sich die folgenden Thesen ableiten:

T 24: Die Berücksichtigung von Steuern bei unternehmerischen Entscheidungen ist abhängig von dem Einfluß, den der Entscheidungsträger wahrnimmt.

T 25: Der vom Entscheidungsträger wahrgenommene Einfluß der Besteuerung hängt davon ab, ob die persönliche Besteuerung des Entscheidungsträgers Einfluß auf seine unternehmerischen Entscheidungen nimmt.

[147] Die Signifikanzaussage ist aufgrund der geringen Zellenbesetzung nicht valide. Sie wird als Tendenzaussage betrachtet.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

T 26: Zwischen dem Einsatz komplexerer, entscheidungsunterstützender Instrumente und einer sachlichen Einschätzung der Steuerwirkungen durch die Entscheidungsträger besteht ein Zusammenhang.

T 27: Einzelne steuerliche Aspekte lösen unternehmerische Entscheidungen aus, ohne in komplexen, entscheidungsunterstützenden Verfahren verarbeitet worden zu sein.

Kapitel E führt zur Annahme verschiedener Typen von Entscheidungsträgern nach unterschiedlichen Gesichtspunkten:

- Nach den unmittelbar ersichtlichen Eigenschaften der Entscheidungsträger kann nach der persönlichen Betroffenheit durch unternehmerische Entscheidungen und nach dem steuerlichen Fachwissen in Verbindung mit dem Erfahrungsschatz im Umgang mit Fragen der Besteuerung unterschieden werden.
- Die Bewertung in einzelnen steuerlich relevanten Situationen bestehender, steuerlicher Risiken und die Bereitschaft, diese einzugehen, führt zur Unterscheidung nach analytischen versus intuitiven Vorgehensweisen.
- Der Umgang mit Konflikten mit der Finanzverwaltung erlaubt eine Klassifizierung in adaptive versus nicht-adaptive, analytische versus heuristische und kooperative versus singuläre Konfliktreaktionen.
- Letztlich konnten noch 4 unterschiedliche Auswirkungen häufiger Steuerrechtsänderungen und des Ausbleibens angekündigter Änderungen auf die steuerlichen Ziele festgestellt werden.[148]

Weiterhin ließ sich feststellen, daß bei den Unternehmen, die das Streben nach Steuerminimierung als persönlichen Grundsatz angaben, überdurchschnittlich oft ein mindestens maßvoller Einfluß der persönlichen Besteuerung auf die unternehmerischen Entscheidungen besteht, während die Unternehmen, die Steuerehrlichkeit explizit als persönlichen Grundsatz benennen, der Anteil von Unternehmen mit direktem Einfluß persönlicher Besteuerungsfolgen auf die unternehmerischen Entscheidungen unterdurchschnittlich gering ist. Es zeigte sich außerdem ein nicht signifikanter Zusammenhang zwischen dem Analytikwert der Kombinationen von Kriterien der Risikobereitschaft mit einem höchstens vernachlässigbaren Einfluß der persönlichen Besteuerung auf unternehmerische Entscheidungen sowie eine etwas erhöhte Informationstätigkeit dieser Unternehmen.

[148] Vgl. oben, S. 228.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

Aus diesen Feststellungen resultieren die folgenden Thesen:

T 28: Bei Unternehme(r)n, bei denen ein mindestens maßvoller Einfluß der persönlichen Besteuerung auf die unternehmerischen Entscheidungen besteht, liegt eine erhöhte Aufmerksamkeit gegenüber der Besteuerung vor.[149]

T 29: Dennoch gehen solche Unternehmen bei der Steuerplanung weniger analytisch vor als Unternehmen, bei denen ein höchstens vernachlässigbar geringer Einfluß der Besteuerung besteht.

T 30: Die Motivation, die Steuerwirkungen zu optimieren, ist bei persönlich betroffenen Entscheidungsträgern erhöht.

T 31: Die Bereitschaft, steuerliche Risiken einzugehen, wird bei persönlich betroffenen Entscheidungsträgern eher durch quantitative Vorteile bestimmt.

T 32: Die Finanzbehörden stellen insbesondere für die betroffenen Entscheidungsträger eine Kontrollinstanz dar.[150]

T 33: Zwischen dieser Kontrollinstanz und den Entscheidungsträgern besteht eine Machtasymmetrie.

T 34: Diese Asymmetrie beruht auf dem steuerlichen Wissensvorsprung der Finanzbehörden.

T 35: Entscheidungen laufen in zwei Stufen ab: auf der ersten Stufe wird eine Vorentscheidung anhand bestimmter Kriterien darüber getroffen, ob eine detailliertere Analyse der Situation erfolgen soll.

F. Einfluß von Steuerspezialisten

An 17 verschiedenen Stellen war die Möglichkeit gegeben, einen Einfluß des Steuerberaters bzw. an 13 Stellen, einen Einfluß der eigenen Steuerabteilung oder der Steuerbehörden zu vermerken.

Unter Teil II, Kapitel 3 B.III. war anhand der Aufgaben im Entscheidungsprozeß nachvollzogen worden, wer bei den befragten Unternehmen an Entscheidungen beteiligt ist, und welchen Einfluß er hat. Dabei hatte sich gezeigt, daß externen Steuerspezialisten ein eher hoher Einfluß zukommt und daß die

[149] Vgl. These T 9, S. 191.

[150] Vgl. These T 20, S. 204.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

Verteilung ihrer Aufgaben über drei Entscheidungstypen analog zu der der Geschäftsleitung ist.

Teil II, Kapitel 3 D.II.1.a) zeigt auf, daß die befragten Unternehmen die Konsultation externer Steuerspezialisten durchaus als Möglichkeit sehen, Steuern in ihren Entscheidungen zu berücksichtigen.

Wie in Teil II, Kapitel 3 E.III. dargestellt, ist die Konsultation von Steuerspezialisten auch eine Reaktion auf verschiedene Erfahrungen. Das vorliegende Kapitel soll den Blick noch einmal explizit auf Aufgabe und Einfluß der verschiedenen Steuerspezialisten richten.

I. Aufgaben von Steuerspezialisten im Entscheidungsprozeß

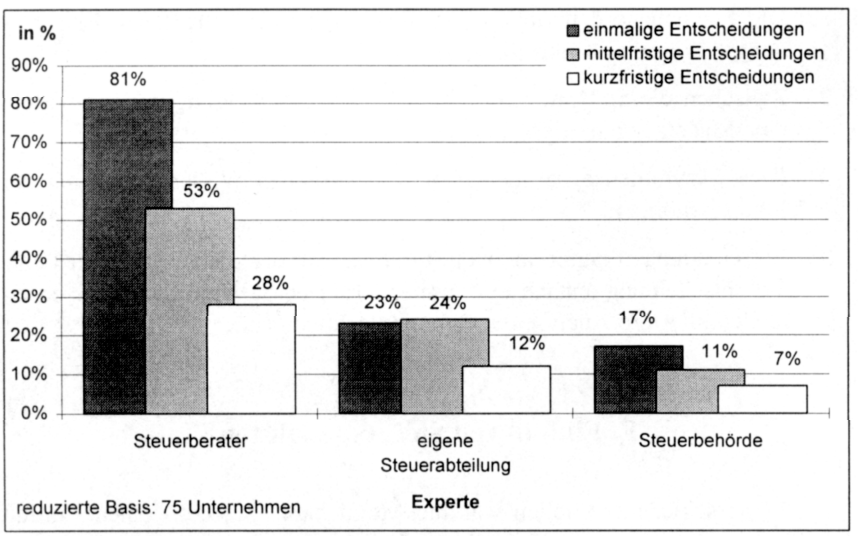


Abb. 40: Aufgaben der Steuerexperten

Unterschieden wurde nach drei unterschiedlichen Steuerspezialisten: dem externen Berater, wie z.B. dem Steuerberater oder Wirtschaftsprüfer, der eigenen Steuerabteilung und den Finanzbehörden.

Die Zusammenstellung ihrer Aufgaben im Entscheidungsprozeß führt zu der Übersicht in Abb. 40, die zeigt, daß nur bei der eigenen Steuerabteilung kein erhöhter Anteil der Aufgabennennung bei einmaligen Entscheidungen festzu-

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

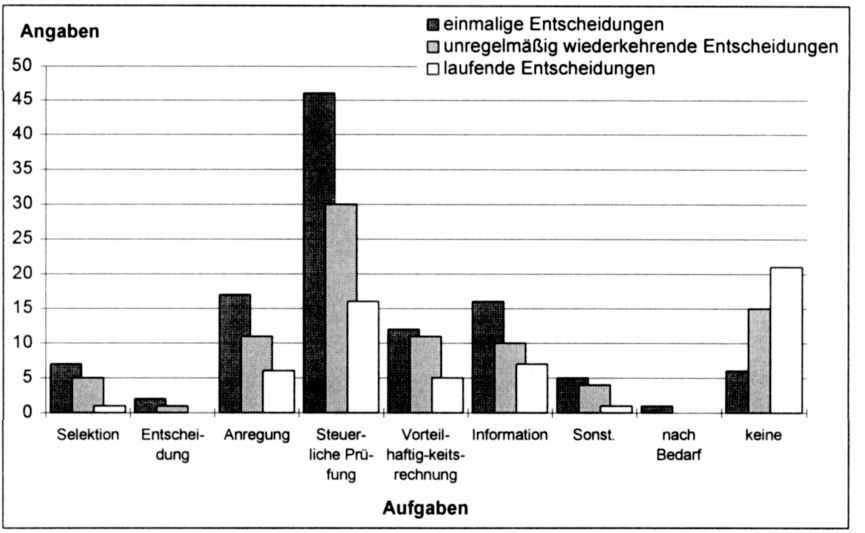


Abb. 41: Aufgaben des Steuerberaters im Entscheidungsprozeß der Unternehmen

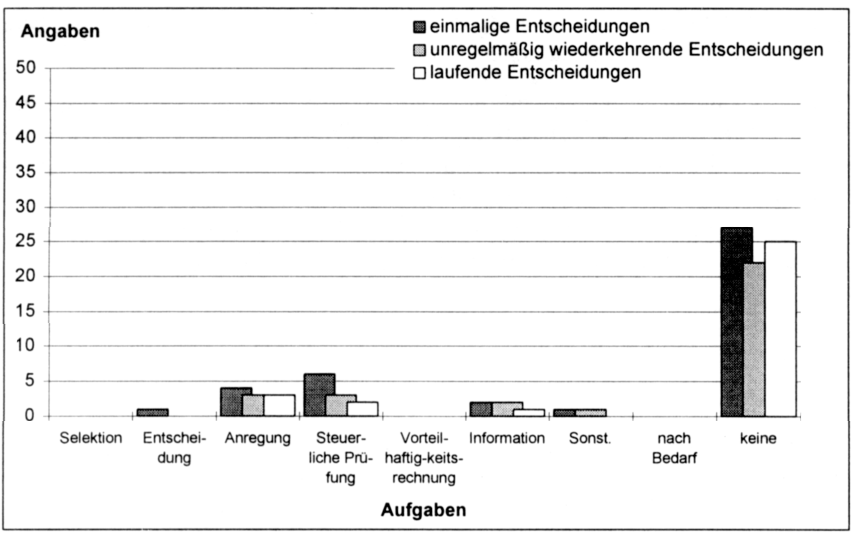


Abb. 42: Aufgaben der Steuerbehörden im Entscheidungsprozeß der Unternehmen

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

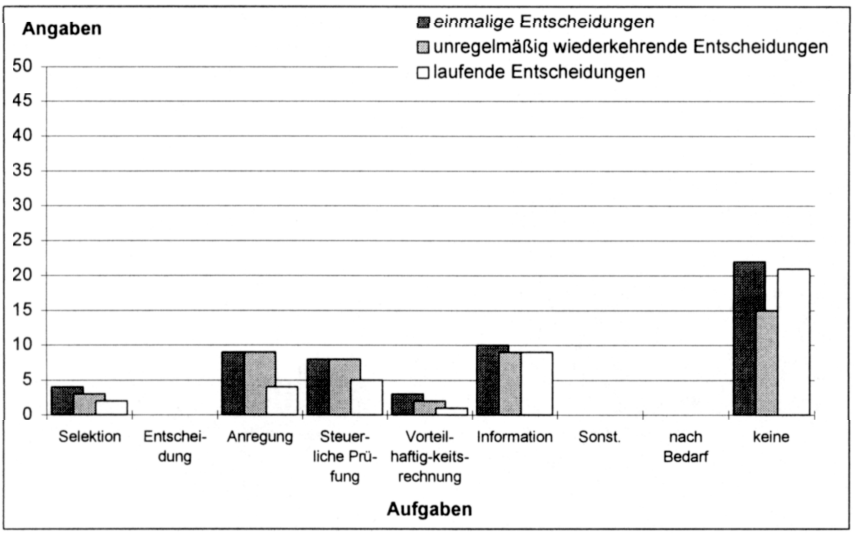


Abb. 43: Aufgaben der eigenen Steuerabteilung im Entscheidungsprozeß der Unternehmen

stellen ist. Welcher Art die den Steuerexperten in Frage 11[151] zugewiesenen Aufgaben sind, und welche Aufgaben bei welchem Experten am häufigsten genannt werden, veranschaulichen Abb. 41 bis Abb. 43.

Hier ist bereits zu sehen, daß die wichtigsten Aufgaben aller drei Instanzen Entscheidungsanregung, steuerliche Prüfung und Informationsbeschaffung sind. Beim Steuerberater dominiert die steuerliche Prüfung, außerdem hat die Vorteilhaftigkeitsrechnung einen ebenso hohen Stellenwert wie Entscheidungsanregung und Informationsbeschaffung. Deutlich ist die für die drei Instanzen unterschiedliche Abstufung nach der Art der Entscheidung.

1. Steuerberater oder andere externe Berater

Von den 75 Unternehmen, die sich zu Frage 11[152] äußerten, geben 81% (61) eine Aufgabe des Steuerberaters im Entscheidungsprozeß bei einmaligen Entscheidungen an. 53% (40) erkennen ihm bei unregelmäßig wiederkehrenden Entscheidungen mit mittelfristiger Wirkung eine Aufgabe zu und 28% (18)

[151] S. Anhang 3, S. 543.

[152] S. Anhang 3, S. 543.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

tun dies bei laufenden Entscheidungen. 7% sprechen dem Steuerberater bei einmaligen Entscheidungen jede Mitwirkung ab, 20% bei mittelfristig und 28% bei kurzfristig wirksamen Entscheidungen. Keine Angabe machten bei einmaligen Entscheidungen 13%, bei mittelfristig wirksamen Entscheidungen 28% und bei kurzfristig wirksamen Entscheidungen 45%. Im Detail werden für den Steuerberater oder andere externe Berater die in Tabelle 64 aufgeführten Aufgaben im Entscheidungsprozeß angegeben.

Tabelle 64
Aufgaben des Steuerberaters oder anderer externer Berater im Entscheidungsprozeß

Aufgabe	Gesamt	seltene Entscheidungen mit langfristiger Wirkung		unregelmäßig wiederkehrende Entscheidungen mit mittelfristiger Wirkung		laufende Entscheidungen mit kurzfristiger Wirkung	
steuerliche Prüfung	92	46	61%	30	40%	16	21%
Anregung	34	17	23%	11	15%	6	8%
Informationsbeschaffung	33	16	21%	10	13%	7	9%
Vorteilhaftigkeitsrechnung	28	12	16%	11	15%	5	7%
Selektion (Vorentscheidung)	13	7	9%	5	7%	1	1%
Sonstige	10	5	7%	4	5%	1	1%
Entscheidung	3	2	3%	1	1%		
Hinzuziehung nach Bedarf	1	1	1%				
keine	41	5	7%	15	20%	21	28%
keine Angabe		10	13%	21	28%	34	45%

Stichprobenumfang: 76 Unternehmen
Reduzierte Basis: 75 Unternehmen

Die wichtigste Aufgabe des Steuerberaters im Entscheidungsprozeß ist die steuerliche Prüfung von Sachverhalten. Dies gilt für alle drei Entscheidungstypen. Allerdings ist festzustellen, daß die Zahl der Unternehmen, die dem Steuerberater diese Aufgabe zuerkennen, relativ zu denen, die dem Steuerberater überhaupt eine Aufgabe zuerkennen, mit abnehmender Bindungsdauer der Entscheidung sinkt. So obliegt dem Steuerberater bei 61% der Unternehmen die steuerliche Prüfung eines Sachverhalts bei einmaligen Entscheidun-

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

gen, bei unregelmäßig wiederkehrenden Entscheidungen mit mittelfristiger Wirkung geben dies 40% der Unternehmen an und bei kurzfristig wirksamen Entscheidungen nur noch 21%.

Die nächst häufig genannte Aufgabe ist bei allen Entscheidungstypen die Anregung einer Entscheidung. Dies nennen bei einmaligen Entscheidungen 23% der Unternehmen, bei mittelfristig wirksamen Entscheidungen 15% und bei kurzfristig wirksamen Entscheidungen 8%.

Während bei einmaligen Entscheidungen und bei kurzfristig wirksamen Entscheidungen die Informationsbeschaffung mit 21% bzw. 9% die nächst häufig genannte Aufgabe des Steuerberaters ist, wird sie bei mittelfristig wirksamen Entscheidungen mit 13% weniger häufig angegeben als die Vorteilhaftigkeitsprüfung (15%). Diese steht bei einmaligen und kurzfristig wirksamen Entscheidungen mit 16% bzw. 7% erst an vierter Stelle des Aufgabenkataloges.

An der Auswahl der Alternativen wird der Steuerberater bei einmaligen Entscheidungen von 12% der Unternehmen beteiligt, bei mittelfristig wirksamen Entscheidungen von 8% und bei kurzfristig wirksamen Entscheidungen von 1%. Dabei entfallen bei einmaligen Entscheidungen auf die Vorentscheidung 9% und auf die endgültige Entscheidung 3%. Bei Entscheidungen mit mittelfristiger Wirkung entfallen 7% auf die Vorentscheidung und 1% auf die endgültige Entscheidung. Bei kurzfristig wirksamen Entscheidungen kann der Steuerberater nur bei 1% eine Vorentscheidung treffen. Endgültige Entscheidungen werden ihm nicht zugestanden.

1% (1) zieht den Steuerberater bei einmaligen Entscheidungen nach Bedarf hinzu. 7% (5) geben die Einbindung des Steuerberaters in einmalige Entscheidungen, 5% in mittelfristig und 1% in kurzfristig wirksame Entscheidungen an, ohne seine Aufgabe näher zu spezifizieren.

2. Eigene Steuerabteilung

Aufgaben der eigenen Steuerabteilung im Entscheidungsprozeß gaben bei einmaligen Entscheidungen 23% der Unternehmen (17) an, bei unregelmäßig wiederkehrenden Entscheidungen mit mittelfristiger Wirkung 24% (18) und bei laufenden Entscheidungen mit kurzfristiger Wirkung 12% (9) der 75 Unternehmen, die Angaben zu Frage 11 machten.

Ihr wurden im Entscheidungsprozeß die in Tabelle 65 dargestellten Aufgaben zuerkannt. Entscheidungen zu treffen, steht der eigenen Steuerabteilung bei keinem der Unternehmen zu. Vorentscheidungen allerdings gehören bei

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

5% der Unternehmen im Rahmen einmaliger Entscheidungen zu den Aufgaben der eigenen Steuerabteilung. Bei mittelfristig wirksamen Entscheidungen ist dies noch bei 4% und bei kurzfristig wirksamen Entscheidungen bei 3% der Fall. Bei allen drei Entscheidungstypen ist diese Aufgabe sogar bedeutsamer als die Durchführung von Vorteilhaftigkeitsberechnungen. Sie wird bei einmaligen Entscheidungen von 4% der Unternehmen genannt, bei mittelfristig wirksamen Entscheidungen von 3% und bei kurzfristig wirksamen von 1%.

Tabelle 65

Aufgaben der eigenen Steuerabteilung im Entscheidungsprozeß

Aufgabe	Gesamt	seltene Entscheidungen mit langfristiger Wirkung		unregelmäßig wiederkehrende Entscheidungen mit mittelfristiger Wirkung		laufende Entscheidungen mit kurzfristiger Wirkung	
Informationsbeschaffung	28	10	13%	9	12%	9	12%
Anregung	22	9	12%	9	12%	4	5%
steuerliche Prüfung	21	8	11%	8	11%	5	7%
Selektion (Vorentscheidung)	9	4	5%	3	4%	2	3%
Vorteilhaftigkeitsrechnung	6	3	4%	2	3%	1	1%
Entscheidung							
Hinzuziehung nach Bedarf							
Sonstige							
keine		22	29%	15	20%	21	28%
keine Angabe		37	49%	43	57%	46	61%

Stichprobenumfang: 76 Unternehmen
Reduzierte Basis: 75 Unternehmen

Die wichtigste Aufgabe der eigenen Steuerabteilung ist jedoch bei allen Entscheidungstypen die Informationsbeschaffung (13%, 12%, 12%), dicht gefolgt von der Anregung von Entscheidungen (12%, 12%, 5%). Die steuerliche Prüfung von Sachverhalten ist jeweils die drittwichtigste Aufgabe. Sie nennen 11%, 11% bzw. 7% der Unternehmen.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

3. Steuerbehörden

Den Steuerbehörden wurde nur von sehr wenigen Unternehmen eine Mitwirkung in ihren Entscheidungsprozessen zuerkannt, wie aus Tabelle 66 zu ersehen ist.

Tabelle 66
Aufgaben der Steuerbehörden im Entscheidungsprozeß

Aufgabe	Gesamt	Einmalige Entscheidungen		unregelmäßig wiederkehrende Entscheidungen mit mittelfristiger Wirkung		laufende Entscheidungen mit kurzfristiger Wirkung	
Anregung	10	4	5%	3	4%	3	4%
Informationsbeschaffung	5	2	1%	2	3%	1	1%
steuerliche Prüfung	11	6	8%	3	4%	2	3%
Vorteilhaftigkeitsrechnung							
Selektion (Vorentscheidung)							
Entscheidung	1	1	1%				
Hinzuziehung nach Bedarf							
Sonstige	2	1	1%	1	1%		
keine		27	36%	22	29%	25	33%
keine Angabe		36	48%	46	61%	46	61%

Stichprobenumfang: 76 Unternehmen
Reduzierte Basis: 75 Unternehmen
Aufgrund von Rundungsfehlern können Abweichungen von ± 1% auftreten.

Bei einmaligen Entscheidungen gaben 17% (13) eine Mitwirkung im Entscheidungsprozeß an, bei Entscheidungen mit mittelfristiger Wirkung 11% (8) und bei laufenden Entscheidungen 7% (5). Die wesentlichen Aufgaben bestehen in diesen Fällen in der Anregung und der steuerlichen Prüfung von Entscheidungen. Dies ist am stärksten bei einmaligen Entscheidungen der Fall. Dort dominiert die steuerliche Prüfung die Anregung. Bei mittelfristig und kurzfristig wirksamen Entscheidungen kehrt sich diese Reihenfolge um: hier rangiert die Anregung von Entscheidungen vor der steuerlichen Prüfung.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

II. Steuerspezialisten als Informationsquelle

1. Informationen über Änderungen im Steuerrecht

99% der Unternehmen (75) machten Angaben zu Frage 13[153]. 99% äußerten sich zur gezielten Informationsbeschaffung, 97% (74) auch zur laufenden. Es konnten jeweils mehrere Möglichkeiten der Informationsbeschaffung angegeben werden. Gezielte Informationen in Einzelfällen beschaffen sich 88% der Unternehmen (66) beim Steuerberater; 80% (59) tun dies laufend. An andere externe Berater wenden sich 17% (13) zu gezielter und 11% (8) zur laufenden Information. 28% (21) suchen in Einzelfällen den direkten Kontakt mit den Steuerbehörden, 19% (14) tun dies zur laufenden Information. Die eigene Steuerabteilung wird von 16% (12) zur laufenden Information herangezogen und von 13% (10) gezielt befragt. Die genaue Verteilung zeigt Tabelle 67.

Tabelle 67
Beschaffung von Informationen bei den verschiedenen steuerlichen Spezialisten

Befragte Stelle	gezielte Information in Einzelfällen		laufende Information	
Steuerberater	66	88%	59	80%
andere externe Berater	13	17%	8	11%
direkter Kontakt mit den Finanzbehörden	21	28%	14	19%
eigene Steuerabteilung	10	13%	12	16%
Anzahl der antwortenden Unternehmen	75	100%	74	100%

Stichprobenumfang: 76 Unternehmen

Deutlich zu sehen ist, daß die Inanspruchnahme eigener Steuerabteilungen eher gering ist. Dies ist angesichts der Größenordnung der befragten Unternehmen auf die mangelnde Verfügbarkeit einer solchen Abteilung zurückzuführen. Hervorzuheben ist der intensive Kontakt mit den Steuerbehörden, den immerhin ein Fünftel der Unternehmen regelmäßig, im laufenden Tagesgeschäft, pflegt. Insgesamt wird die Informationsbeschaffung über externe Spezialisten sowohl in Einzelfällen als auch im laufenden Geschäft sehr oft angegeben.

Zur Ermittlung von Auswirkungen von Steuerrechtsänderungen auf den netto verfügbaren Unternehmensgewinn werden die Berechnungen des Steuer-

[153] S. Anhang 3, S. 545.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

beraters von 66% (50) der befragten Unternehmen herangezogen. Das sind 73% der die Frage 14[154] beantwortenden Unternehmen. Dies ist die weit häufigste Methode, solche Auswirkungen zu schätzen. Nicht alle Unternehmen also, die sich beim Steuerberater über Änderungen im Steuerrecht informieren (87% (66) bzw. 78% (59) der befragten Unternehmen), bitten ihn auch um eine Quantifizierung der Auswirkungen (78%).

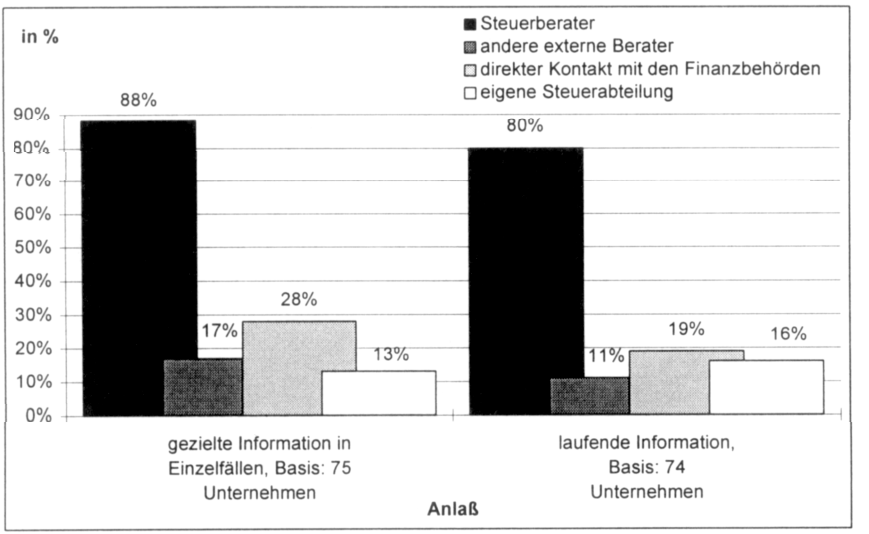


Abb. 44: Informationsbeschaffung über Steuerrechtsänderungen bei Steuerexperten

2. Konsultation des Steuerberaters oder der Finanzbehörden als Folge von Erfahrungen

Eine engere Zusammenarbeit mit dem Steuerberater bzw. eine regelmäßige Rückversicherung bei den Finanzbehörden wird von 9% (7) bzw. 42% (32) der befragten Unternehmen als Folge negativ verlaufener Betriebsprüfungen angegeben. Dies entspricht 16% bzw. 71% der 45 Unternehmen, die negativ verlaufene Betriebsprüfungen zu verzeichnen hatten. Bei einem Unternehmen führte diese Erfahrung zu einer breiteren Informations- und Meinungsabfrage bei mehreren Steuerberatern.

[154] S. Anhang 3, S. 545.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

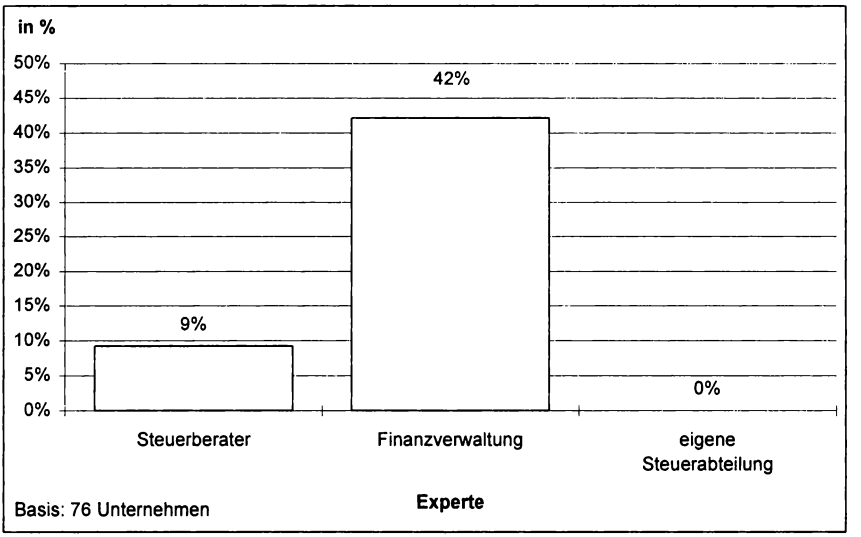


Abb. 45: Konsultation von Steuerexperten als Reaktion auf die Erfahrung negativ verlaufener Betriebsprüfungen

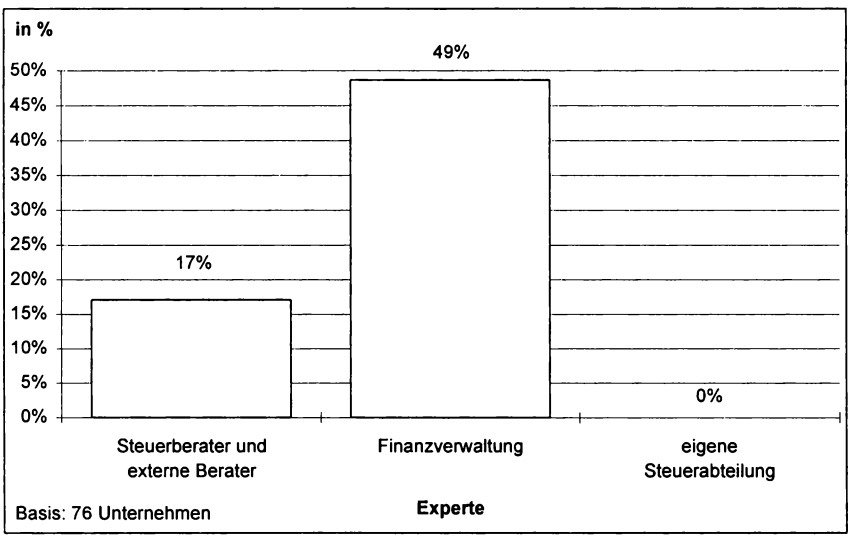


Abb. 46: Konsultation von Steuerexperten als Reaktion auf die Erfahrung häufiger Steuerrechtsänderungen

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

Als Reaktion auf häufige Änderungen der Steuergesetze wurde der Steuerberater von 14% (11) der befragten Unternehmen (20% von 55 Unternehmen mit dieser Erfahrung) verstärkt konsultiert. Von weiteren 4% (2) wurden andere externe Berater vermehrt eingebunden. Mit häufigeren Anfragen bei der Finanzverwaltung reagierten 51% (23) und 31% (14) nutzten beim Finanzamt auftretende Unsicherheiten.

In beiden Fällen ist der sehr hohe Anteil der Konsultation der Finanzverwaltung und der sehr geringe Anteil der Konsultation des Steuerberaters zu vermerken.

Das Ausbleiben angekündigter Änderungen rief nur bei einem Unternehmen die Rückfrage beim Steuerberater hervor. Andere externe Spezialisten wurden aus diesem Grunde nicht beansprucht.

III. Einfluß externer Berater auf die Investitionsentscheidung

Der Einfluß externer Berater sollte bei Entscheidungen über Investitionen von geringem, wesentlichem und entscheidendem Volumen benannt werden.

Tabelle 68
Einfluß externer Berater bei Investitionsentscheidungen

Einfluß externer Berater	Investitionsvolumen					
	gering		wesentlich		entscheidend	
Beratende Funktion	11	14%	31	41%	18	24%
Entscheidungsbeteiligung	6	8%	15	20%	9	12%
Zwischensumme	17	22%	46	61%	27	36%
kein Einfluß	27	36%	13	17%	12	16%
keine Angabe	32	42%	17	22%	37	49%
Zwischensumme	59	78%	30	39%	49	65%
Summe	76	100%	76	100%	76	101%

Stichprobenumfang: 76 Unternehmen
Anzahl der Unternehmen, die zu der Frage 36 Stellung genommen haben: 72
Anzahl der Unternehmen, die zum Einfluß externer Berater Stellung nehmen: 68
Prozentangaben auf Basis 76
Aufgrund von Rundungsfehlern können Abweichungen von ± 1% auftreten.

Am häufigsten wurde ein Einfluß bei Entscheidungen über ein wesentliches Investitionsvolumen angegeben. Bei entscheidendem Investitionsvolumen wurde externen Beratern am zweithäufigsten ein Einfluß zuerkannt. Bei ge-

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

ringem Investitionsvolumen geben nur wenige Unternehmen einen Einfluß externer Berater an. Die Wahrnehmung einer beratenden Funktion wird in allen drei Fällen doppelt so häufig genannt wie eine Entscheidungsbeteiligung des Beraters. Einen Überblick über die genauen Zahlen liefert Tabelle 68.

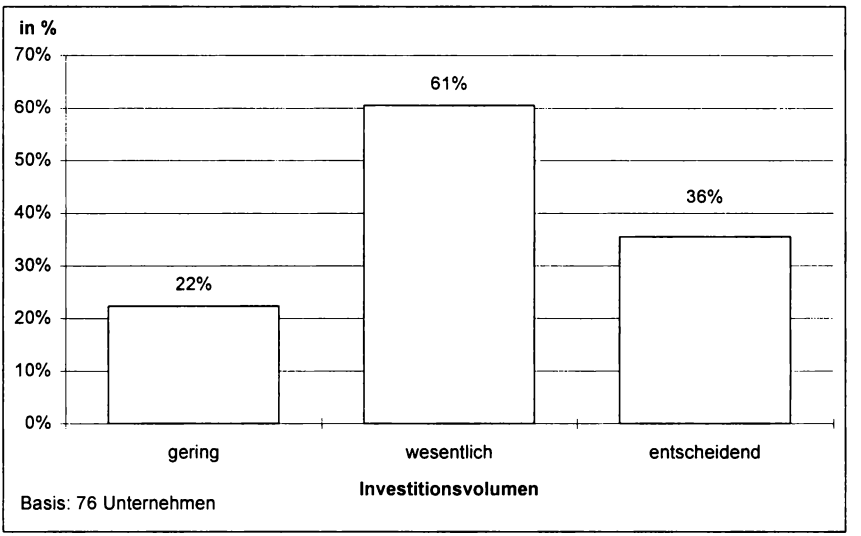


Abb. 47: Einfluß externer Berater auf Investitionsentscheidungen

IV. Rückgriff auf einen Steuerberater, eine Steuerbehörde oder eine unternehmenseigene Steuerabteilung

In Tabelle 69 sind die Angaben zu verschiedenen Fragestellungen zusammengestellt, die die Konsultation oder die Inanspruchnahme steuerlicher Experten zum Ausdruck bringen.

Der *Steuerberater* wird bei Steuerrechtsänderungen, bei Investitionsentscheidungen und nach negativ verlaufenen Betriebsprüfungen herangezogen. Seine Aufgaben sind in erster Linie die steuerliche Prüfung von Sachverhalten, die Bereitstellung von Informationen sowohl im laufenden Tagesgeschäft als auch über die Auswirkungen von Steuerrechtsänderungen. Zu seinen Aufgaben zählen aber auch die Anregung von Entscheidungen und die Vorteilhaftigkeitsrechnung. Die Häufigkeit der Inanspruchnahme des Steuerberaters nimmt mit steigender Bindungswirkung und sinkender Häufigkeit der Entscheidungen zu.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

Die *eigene Steuerabteilung* wird von wenigen Unternehmen bei allen Arten der Entscheidungen zur Berücksichtigung der steuerlichen Wirkungen herangezogen, insbesondere bei Steuerrechtsänderungen. Ihre Aufgaben bestehen vorwiegend in der Informationsbeschaffung, der Anregung von Entscheidun-

Tabelle 69
Konsultation steuerlicher Spezialisten im Überblick

zu Frage 11: Welchen Einfluß haben die nachfolgend genannten Personen/-gruppen auf unternehmerische Entscheidungen?				
Antwortalternative	**Steuerberater/ externe Berater**	**Steuerbehörden**	**eigene Steuerabteilung**	**(red.) Basis**
Anzahl der Unternehmen:	66 87% $^{66}/_{75}$ = 88%	13 17% $^{3}/_{75}$ = 17%	20 26% $^{20}/_{75}$ = 27%	75 Unt.
Angaben zu einmaligen Entscheidungen	61	13	17	
häufigen Entscheidungen	40	8	18	
laufenden Entscheidungen	18	5	9	
Σ der Angaben:	119 $^{119}/_{189}$ = 63%	26 $^{26}/_{189}$=14%	44 $^{44}/_{189}$ = 23%	189 Ang.
zu Frage 13: Wie informieren Sie — bzw. die Entscheidungsträger — sich über Änderungen im Steuerrecht?				
Antwortalternative	**Steuerberater/ externe Berater**	**Steuerbehörden**	**eigene Steuerabteilung**	**(red.) Basis**
Information über Änderungen im Steuerrecht, sowohl gezielt in Einzelfällen als auch laufend	57 75%	10 13%	10 13%	
nur gezielt in Einzelfällen	9 12%	11 14%		
nur laufend	2 3%	4 5%	2 3%	
Anzahl der Unternehmen gesamt:	68 89% $^{68}/_{75}$ = 91%	25 33% $^{25}/_{75}$ = 33%	12 16% $^{12}/_{75}$ = 16%	75/74 Untern. (gez./lfd.)

Prozentangaben zur Basis 76, falls nichts anderes angegeben
Aufgrund von Rundungsfehlern können Abweichungen von ± 1% auftreten.
gez. = gezielt
lfd. = laufend
Ang. = Angaben
Unt. = Unternehmen

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

Tabelle 69 (Fortsetzung)

Antwortalternative	Steuerberater/ externe Berater	Steuerbehörden	eigene Steuerabteilung	(red.) Basis
Zu Frage 14: „Wie ermitteln Sie die Auswirkungen (in DM) von Steuerrechtsänderungen auf den netto verwendbaren Unternehmensgewinn?“				
Berechnungen des Steuerberaters	50 66% $^{50}/_{69}$ = 72%			69 Untern.
Zu Frage 17: „Gibt es noch andere Kriterien, an denen sie Ihr Verhalten im Hinblick auf die steuerlichen Folgen ausrichten?“ 63 Unternehmen führten derartige Kriterien auf. Sie gaben an:				
Bewährte Unternehmenspraxis ist die Kontaktpflege zu	4 5% $^{4}/_{28}$ = 14%	13 17% $^{13}/_{28}$ = 46%		28 Unt. 28 Ang.
Zu den persönlichen Grundsätzen zählt die Kooperation mit		2 3% $^{2}/_{53}$ = 4%		53 Unt. 76 Ang.
Zu Frage 16: „Inwieweit beeinflussen Erfahrungen der Vergangenheit im Bereich der Besteuerung Ihr Verhalten?“ 64 Unternehmen nannten Reaktionen auf Erfahrungen. Sie gaben an:				
Negativ verlaufene Betriebsprüfungen führen zu engerer Zusammenarbeit mit	7 9% $^{7}/_{45}$ = 16%	31 41% $^{31}/_{45}$ = 69%		45 Unt. 53 Ang.
Negativ verlaufene Betriebsprüfungen führen zur Konsultation mehrerer Steuerberater	1 1% 1/45 = 2%			45 Unt. 53 Ang.
Ständige Änderungen der Steuergesetze führen zu verstärkter Konsultation von	11 14% $^{11}/_{55}$ = 20%	24 32% $^{24}/_{55}$ = 44%		55 Unt. 77 Ang.
Das Ausbleiben angekündigter Änderungen führt zu verstärkter Rückfrage bei	1 1% $^{1}/_{27}$ = 4%			27 Unt. 29 Ang.

Prozentangaben zur Basis 76, falls nichts anderes angegeben
Aufgrund von Rundungsfehlern können Abweichungen von ± 1% auftreten.
Ang. = Angaben
Unt. = Unternehmen

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

Tabelle 69 (Fortsetzung)

Zu Frage 19: „Bitte notieren Sie im folgenden, welche steuerlichen Aspekte oder ganze Steuerarten für die aufgelisteten Entscheidungsfelder besonders wichtig sind. Beschreiben Sie bitte kurz, wie diese Gesichtspunkte Eingang in den Planungsprozeß finden."
Von den 44 Unternehmen, die wichtige steuerliche Aspekte angaben, nannten 30 auch die Art ihrer Berücksichtigung:

Antwortalternative	Steuerberater/ externe Berater	Steuerbehörden	eigene Steuerabteilung	(red.) Basis
Berücksichtigung steuerlicher Aspekte über	10 13% $^{10}/_{30} = 33\%$	1 1% $^{1}/_{30} = 3\%$	3 4% $^{3}/_{30} = 10\%$	30 Unt.
davon Angaben zu einmaligen Entscheid.	10 13%	1 1%	2 1%	21 Unt.
häufigen Entscheidungen	5 6%		4 5%	27 Unt.
laufenden Entscheidungen	1 1%		1 1%	6 Unt.

Zu Frage 36: „Welchen Einfluß haben die aufgeführten Personen bei der Investitionsentscheidung?"
Von den 72 sich hierzu äußernden Unternehmen machten Angaben zum Block „externe Berater, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer":

Antwortalternative	Steuerberater/ externe Berater	Steuerbehörden	eigene Steuerabteilung	(red.) Basis
unabhängig vom Investitionsvolumen:	58 76% $^{58}/_{72} = 81\%$			
davon Angaben zu Entscheidungen über geringe Inv.vol.	16			
wesentliche Inv.vol.	46			
entscheidende Inv.vol.	27			
Σ der anläßlich der Fragen 11, 13, 16, 17, und 19 auf die drei Steuerexperten entfallenden Ang.	227 $^{227}/_{412} = 55\%$	122 $^{122}/_{412} = 30\%$	63 $^{63}/_{412} = 15\%$	412 Ang.
zusätzl. entfallen aufgrund v. Frage 14 und 36 auf den „externen Berater"	60			
Summe insgesamt	366	122	63	472 Ang.
pro Angabenmöglichkeit in % von 34,7	20,5 60%	9,4 26%	4,8 13%	34,7 100%

Prozentangaben zur Basis 76, falls nichts anderes angegeben
Aufgrund von Rundungsfehlern können Abweichungen von ± 1% auftreten.
Ang. = Angaben
Unt. = Unternehmen

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

gen und der steuerlichen Prüfung. Die Häufigkeit ihrer Inanspruchnahme weicht nur bei laufenden Entscheidungen mit kurzfristiger Bindung nach unten ab.

Die *Steuerbehörden* werden von den Unternehmen bei Steuerrechtsänderungen und nach negativ verlaufenen Betriebsprüfungen konsultiert. Ihre Kontaktierung hat bei 20% der befragten Unternehmen den Rang einer regelmäßigen, bewährten Unternehmenspraxis bzw. eines persönlichen Grundsatzes. Ihre Aufgaben sind in erster Linie die steuerliche Prüfung, aber auch die Informationsbeschaffung und auch die Anregung von Entscheidungen. Die häufigsten Angaben zur Einbindung der Steuerbehörden finden sich jedoch bei den Erfahrungen negativ verlaufener Betriebsprüfungen und Steuerrechtsänderungen sowie bei den Angaben zu bewährten Unternehmenspraktiken. Hier werden sie häufiger kontaktiert als der Steuerberater.

Der Fragebogen bot an 17 Stellen die Gelegenheit, den Steuerberater als Anlaufstelle anzugeben. An 13 Stellen konnten die Finanzbehörden und die eigene Steuerabteilung benannt werden. Aufsummiert über diese Stellen entfielen auf den Steuerberater bzw. Wirtschaftsprüfer oder andere Externe Berater 55% aller Angaben. Auch die Finanzbehörden werden mit 30% aller Angaben noch häufig von den befragten Unternehmen konsultiert, während nur 15% auf die eigene Steuerabteilung entfallen. Bezieht man die Fragen 14 und 36, bei denen nicht nach dem Einfluß von Finanzbehörden und eigener Steuerabteilung gefragt war, in die Betrachtung mit ein, zeigt sich, daß der Steuerberater 366 mal als Anlaufstelle genannt wird, also 20,5 mal pro Möglichkeit (366/17). Die Steuerbehörden wurden 122 mal, also im Vergleich 9,4 mal pro Möglichkeit (122/13), als Anlaufstelle angegeben und die eigene Steuerabteilung lediglich 63 mal, d.h. 4,8 mal pro Gelegenheit (63/13). Prozentual ergibt sich dabei fast dasselbe Ergebnis (60%, 26%, 13%).

Der geringe Anteil, der auf die Konsultation der eigenen Steuerabteilung entfällt, könnte angesichts der durchschnittlich mittleren Größe der Unternehmen dadurch erklärt werden, daß nur wenige Unternehmen über eine eigene Steuerabteilung verfügen.

Auch bei Änderungen im Steuerrecht ist der Steuerberater der wichtigste Ansprechpartner der befragten Unternehmen. Mit diesem Ergebnis harmoniert die Angabe, daß 66% der befragten Unternehmen (50) die Auswirkungen von Steuerrechtsänderungen auf den netto verfügbaren Unternehmensgewinn anhand von Berechnungen ihres Steuerberaters schätzen. Nur 52% von ihnen (26) nennen gleichzeitig die Informationssuche bei Steuerspezialisten als Reaktion auf häufige Steuerrechtsänderungen. Der Steuerberater ist hier jedoch nicht die am häufigsten genannte Instanz.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

Abweichend von der allgemeinen Verteilung aller Angaben führt die Erfahrung häufiger Steuerrechtsänderungen nur bei 14% (11) der befragten Unternehmen zu verstärkter Rücksprache mit dem Steuerberater; bei 32% (24) — also mehr als dem doppelten Anteil — dagegen zu verstärkten Anfragen beim Finanzamt. Insgesamt bemühen sich nur 42% (32) über einen verstärkten Kontakt zu Experten um eine schnelle und genauere Information. Demnach hat die Änderungsgeschwindigkeit der Steuergesetze nur bedingt eine erhöhte Informationssuche zur Folge.

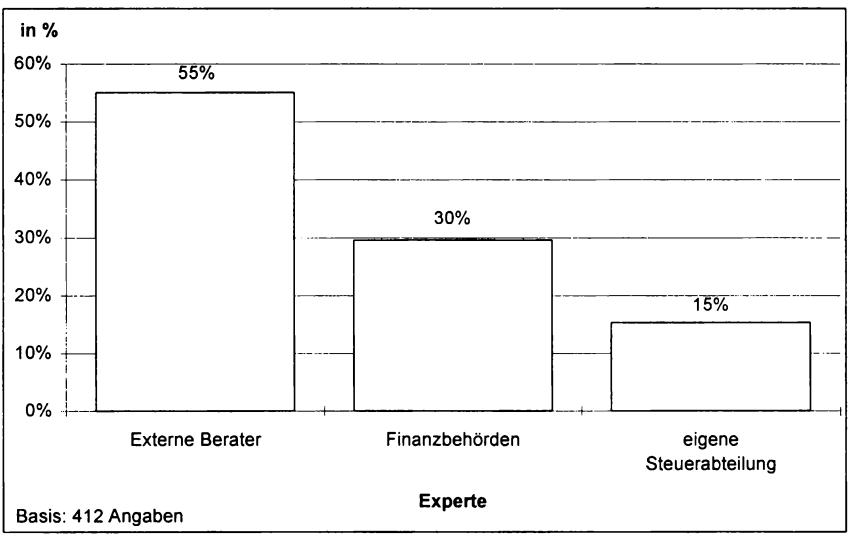


Abb. 48: Inanspruchnahme steuerlicher Experten, Übersicht

Das Ausbleiben angekündigter Änderungen führt nur bei 1% zu einer verstärkten Konsultation des Steuerberaters. Ein möglicher Grund für eine solche Reaktion könnte allenfalls in bereits im Hinblick auf avisierte Änderungen vorgenommenen, ggf. zu revidierenden Sachverhaltsgestaltungen gesehen werden.

Negative Erfahrungen führen demnach zu einem verstärkten Informationsbedürfnis gegenüber den Finanzbehörden. In dem hohen Anteil derjenigen, die sich direkt an die Finanzbehörden wenden, kommt ein erhöhtes Sicherheitsbedürfnis zum Ausdruck. Denn mit (verbindlichen) Auskünften der später den Sachverhalt beurteilenden Stelle wird das Risiko des "Fehlverhaltens", d.h. einer abweichenden Beurteilung des fraglichen Sachverhalts bei späteren Betriebsprüfungen gemindert. Insoweit findet eine Anpassung an die Sichtweise und Auffassung der Finanzbehörden statt. Dies zeigt sich sowohl in der

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

Reaktion auf häufige Steuerrechtsänderungen als auch auf negativ verlaufene Betriebsprüfungen.

Zur Erklärung dieses Phänomens bieten sich die folgenden Thesen an:

T 36: Informationsbedürfnisse in konkreten Fällen beziehen sich auf die Reduktion von Unsicherheiten über Verhaltensweisen.

T 37: Die Konsultation der Finanzbehörden verringert die Unsicherheit über ihr eigenes Verhalten als „Gegenspieler" deutlich besser als die Konsultation des Steuerberaters.

Weiterhin ist festzustellen, daß 46% (13) der Unternehmen, die eine oder mehrere bewährte Unternehmenspraktiken angeben, hierzu die Pflege eines guten Kontaktes zu den Steuerbehörden und ggf. deren Konsultation zählt. Nur 14% (4) nennen in diesem Zusammenhang den regelmäßigen Kontakt mit dem Steuerberater.

3% (2) betrachten die Kontaktpflege mit den Steuerbehörden sogar als einen persönlichen Grundsatz. Eine so geringe Nennung des Steuerberaters in diesem Zusammenhang kann möglicherweise auch daran liegen, daß dieser Kontakt selbstverständlicher Teil des Geschäftsablaufs ist und somit keiner besonderen Erwähnung bedarf.

Hier zeigt sich die besondere Bedeutung, die dem Austausch zwischen den beteiligten „Akteuren" auch für den Umgang mit der durch Gesetze festgeschriebenen Besteuerung in der Praxis beizumessen ist.

V. Zwischenergebnis

Der Steuerberater wird zwar insgesamt am häufigsten konsultiert, sobald negative Erfahrungen mit der Besteuerung vorliegen, ist jedoch ein weit höherer Kontakt zu den Finanzbehörden zu verzeichnen.

Die geringe Kenntnis in steuerlichen Sachfragen führt eine Machtasymmetrie zwischen den Finanzbehörden und dem Entscheidungsträger herbei, da die Finanzbehörden durch die Anordnung von Betriebsprüfungen, resultierenden Steuernachzahlungen, die Möglichkeit der Steuerfahndung in extremen Fällen und die Bewehrung von steuerlichen Ordnungswidrigkeiten und Steuerstraftaten mit Geldbußen und -strafen, Gerichtsverfahren und sogar Freiheitsstrafen[155] eindeutig sanktionsbefugte Kontrollinstanz ist.

[155] Vgl. Achter Teil der Abgabenordnung, §§ 369—412 AO.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

T 38: Die Wahrung des Wohlwollens der Finanzbehörde ist umso bedeutsamer, je geringer die steuerliche Sachkenntnis des Entscheidungsträgers ist.

Das Bestreben, die Unsicherheit über das Verhalten der Kontrollinstanz Finanzbehörde zu reduzieren, steigt mit der Anzahl der negativen Erfahrungen mit der Besteuerung. Anfragen über die Behandlung einzelner zweifelhafter Fälle schaffen Sicherheit über die Sichtweise der Finanzbehörden — dies gilt subjektiv auch dann, wenn keine Verbindliche Auskunft eingeholt wurde.

G. Ergebnis der empirischen Untersuchung

Die Berücksichtigung steuerlicher Aspekte in unternehmerischen Entscheidungen reichte von vollständiger Vernachlässigung bis zu starken Reaktionen auf steuerliche Informationen. Die nur geringen Fallzahlen in einzelnen Fragen ermöglichten nur in Ausnahmefällen die Anwendung statistischer Tests. Aus der Darstellung der Ergebnisse können allerdings Tendenzaussagen abgeleitet werden, anhand derer Hypothesen über Verhaltensweisen und deren Bestimmungsfaktoren aufgestellt werden konnten. Die Ergebnisse und die Thesen werden hier geordnet zusammengefaßt und die wichtigsten Zusammenhänge in formaler funktionaler Darstellung aufbereitet. Diese Aufbereitung ermöglicht eine sehr kurze Darstellung der Aussagen und hebt hervor, welche Einflußfaktoren auf die verschiedenen Verhaltensweisen einwirken. Zudem wird diese Form der Darstellung für die Entwicklung des Modells subjektiver Steuerwirkungen in Teil IV benötigt. Schließlich erleichtert sie die Argumentation bei der Anwendung des Modells auf die Fallbeispiele in Teil V.

I. Kurzzusammenfassung der Ergebnisse

Unternehmensdaten

Befragt wurden überwiegend kleine und mittelständische Familienunternehmen. 49% waren Kapitalgesellschaften und weitere 38% GmbH & Co. KG und Betriebsaufspaltungen. Die Auskünfte erteilten zu 87% Personen in leitender Position, zu 33% Inhaber oder geschäftsführende Gesellschafter.[156]

[156] Vgl. S. 85—90.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

Betroffene Entscheidungen

Bei 73% der befragten Unternehmen führt die Begrenzung des Handlungsspielraums durch eine Entscheidung dazu, daß sie als bedeutsam angesehen wird. Nur bei 11% dagegen liegt die Ursache in Renditeüberlegungen.[157] Rentabilität als steuerlichen Zielen übergeordnetes Ziel spielt für die Bedeutung von Entscheidungen also nur eine untergeordnete Rolle.[158] Diese Feststellung entspricht den Ergebnissen der älteren empirischen Untersuchungen.[159] Steuern werden überdies nicht als unmittelbar rentabilitätsmindernd angesehen.[160] Insbesondere bei sinkendem Planungsaufwand und höherer Routine der Entscheidungen treten steuerliche Aspekte in den Hintergrund.[161]

Die Aufgaben in Entscheidungsprozessen sind so verteilt, daß sich bei der Informationsbeschaffung und bei der Anregung von Entscheidungen eine auffällige Parallelität zwischen Geschäftsführung, Banken und Steuerberater ergibt.[162] Daraus ergibt sich die Vermutung, daß die Geschäftsleitung als Filter steuerlicher Informationen wirkt.[163]

Entscheidungswirkungen der Besteuerung

7% der befragten Unternehmen nehmen Auswirkungen der Steuern auf die Vorteilhaftigkeit von Investitionen wahr, ohne Investitionsrechenverfahren zu verwenden. Nur bei 47% geht der wahrgenommene Einfluß der Besteuerung auf Investitionen auf Investitionskalküle unter Berücksichtigung von Steuern zurück.[164] Zwischen der Verwendung von Investitionsrechenverfahren und dem wahrgenommenen Einfluß der Besteuerung besteht ein Zusammenhang.[165]

Die befragten Unternehmen berücksichtigen insbesondere bei mittelfristigen Entscheidungen, zu denen die Investitionsentscheidungen gerechnet wurden. vor allem Abschreibungs- und Sonderabschreibungsmöglichkeiten.[166] Dabei verwenden aber 59% keine Investitionsrechenverfahren, die zur Berücksichti-

---

[157] Vgl. S. 94.

[158] Vgl. auch S. 148f.

[159] Vgl. S. 56.

[160] Vgl. S. 93, S. 228, S. 237.

[161] Vgl. S. 93.

[162] Vgl. Abb. 15, S. 100 und Abb. 16, S. 102.

[163] Vgl. S. 108.

[164] Vgl. S. 113.

[165] Vgl. S. 116.

[166] Vgl. insbesondere Tabelle 10, S. 120.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

gung von Ertragsteuern geeignet sind.[167] Langfristige, seltene Entscheidungen begünstigen die Berücksichtigung von Steuern.[168] Dennoch entfallen 22% der angegebenene Investitionsursachen auf Steuervergünstigungen.[169] Das entspricht 43% der Unternehmen (auf reduzierter Basis).

54% der befragten Unternehmen gaben Reaktionen auf Steuerrechtsänderungen an.[170] Die befragten Unternehmen reagierten insbesondere auf den Wegfall steuerlicher Vergünstigungen.[171] Die Reaktionen auf Steuerrechtsänderungen erfolgen überwiegend von den Unternehmen, die Investitionsrechenverfahren einsetzen.[172]

Nach den Auswirkungen häufiger Steuerrechtsänderungen auf steuerliche Ziele können nicht nur Unternehmen mit steuerlichem Extremierungsziel, mit steuerlichem Satisfizierungsziel, sondern auch mit punktueller Berücksichtigung von Steuern und mit einer Behinderung anderer Ziele durch erhöhte Sensibilität gegenüber Steuerrechtsänderungen aufgrund erhöhter Planungsunsicherheit unterschieden werden.[173]

Zur Berücksichtigung von Steuern in den Entscheidungen im allgemeinen ließ sich feststellen, daß Steuern zwar überwiegend Bestandteil der Entscheidungen sind, Steuerwirkungen aber gegenüber nicht-steuerlichen Kriterien zurückweichen.

Steuern in der Entscheidungsvorbereitung

Im Entscheidungsprozeß selbst werden Steuerwirkungen nur selten quantifiziert. Der Einsatz quantifizierender Verfahren zur Schätzung betriebswirtschaftlicher Größen und steuerlicher Belastungen nimmt mit zunehmendem Planungshorizont ab, während der Einsatz der Steuerrechtsanalyse als qualitativem Verfahren zunimmt.[174] Generell verwenden die befragten Unternehmen überwiegend Verfahren zur Schätzung künftiger Steuerbelastungen und zur Auswirkung von Steuerrechtsänderungen, die einen geringen bis mittleren Aufwand für Informationsbeschaffung, Planung und Berechnung notwendig

[167] Vgl. S. 125.

[168] Vgl. Abb. 23, S. 123.

[169] Vgl. Abb. 26, S. 128.

[170] Vgl. Tabelle 14, S. 130.

[171] Vgl. S. 137, S. 138.

[172] Vgl. Abb. 27, S. 139.

[173] Vgl. S. 228.

[174] Vgl. S. 174.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

machen.[175] Der Einsatz von Prognoseverfahren sinkt mit zunehmender Verfahrenskomplexität.[176] Allerdings steigt der Einsatz komplexerer mehrwertiger Verfahren mit quantifizierten Ergebnissen mit der Unternehmungsgröße.[177] Ähnliches gilt auch für managerdominierte Unternehmen, bei denen eine stärkere und genauere Berücksichtigung von Steuern festzustellen ist als bei eigentümerdominierten Unternehmen, bei denen ein Einfluß der persönlichen steuerlichen Folgen auf die unternehmerischen Entscheidungen konstatiert wurde. Der Anteil externer Beratung ist sehr hoch. Ihr wird auch bei einem großen Teil der Entscheidungen die Integration steuerlicher Fragestellungen übertragen.

Den Punkten „Steuern in der Entscheidungsvorbereitung", „Verhältnis des Entscheidungsträgers zur Besteuerung" und „Einfluß von Steuerspezialisten" entstammen die Thesen *T 2 — T 38*, so daß auf die dort zusammengefaßten Feststellungen an dieser Stelle nicht weiter einzugehen ist.

Verhältnis des Entscheidungsträgers zur Besteuerung

Bei 74% der befragten Unternehmen besteht ein mindestens geringer, bei 63% ein mindestens maßvoller Einfluß der persönlichen Steuerfolgen des Entscheidungsträgers auf die unternehmerischen Entscheidungen.[178]

Nicht zuletzt hat der wahrgenommene Einfluß der Besteuerung auf unternehmerische Entscheidungen Einfluß auf die Verwendung entscheidungsunterstützender Verfahren.

So bestimmt die Haltung des Entscheidungsträgers gegenüber der Besteuerung einerseits und gegenüber komplexen, entscheidungsunterstützenden Instrumenten andererseits deren Einsatz. Es besteht ein signifikanter Einfluß der Einschätzung von Steuerwirkungen auf den Einsatz von Investitionsrechenverfahren.[179]

Des weiteren begünstigt eine hohe Bedeutung einer Entscheidung die Berücksichtigung steuerlicher Aspekte. So hängen Aufmerksamkeit gegenüber steuerlichen Aspekten und eine insgesamt detailliertere Berücksichtigung steuerlicher Aspekte in den Entscheidungskalkülen zusammen.[180] Persönliche Be-

---

[175] Vgl. S. 169.

[176] Vgl. S. 174.

[177] Vgl. S. 157.

[178] Vgl. Abb. 37, S. 192.

[179] Vgl. S. 179. Die Signifikanzaussage ist aufgrund der geringen Zellenbesetzung nicht valide. Sie wird als Tendenzaussage betrachtet.

[180] Vgl. S. 239, S. 107, S. 145.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

troffenheit des Entscheidungsträgers allerdings führt nicht nur zu erhöhter Aufmerksamkeit gegenüber der Besteuerung, sondern, widersprüchlich, auch zu weniger analytischer Vorgehensweise.[181]

Grundsätzlich unterscheiden sich die Entscheidungsträger nach der persönlichen Betroffenheit, dem steuerlichen Fachwissen, dem persönlichen Erfahrungsschatz im Umgang mit der Besteuerung und ihrer eher analytischen oder eher intuitiv-heuristischen Vorgehensweise.[182] Eine zentrale Rolle spielt das *steuerliche Fachwissen*. Individuelle *Erfahrungen* mit der Besteuerung — sei es im Umgang mit den Finanzbehörden oder den Finanzgerichten — sind auch für die Fähigkeit verantwortlich, Schätzungen abzugeben. Auch bestimmt sich der Machtüberhang der als Kontrollinstanz anzusehenden Finanzbehörden nach Fachwissen und Erfahrungen.[183]

Einfluß von Steuerspezialisten

60% der Inanspruchnahme steuerlicher Fachberatung entfällt auf Steuerberater, 26% auf die Finanzbehörden und 13% auf eigene Steuerabteilungen. Nach negativen Erfahrungen werden die Finanzbehörden am häufigsten konsultiert. Der Umgang mit Konflikten mit der Finanzverwaltung erlaubt die Unterscheidung adaptiver versus nicht-adaptiver, analytischer versus heuristischer und kooperativer versus singulärer Konfliktreaktionen.[184]

Die Abfrage steuerlicher Informationen erfolgt entweder als permanente Beauftragung des Steuerberaters zur Information über steuerrechtliche Neuerungen oder im Einzelauftrag bei speziellen Fragestellungen. Zudem wird der Steuerberater häufig mit der expliziten Überprüfung einzelner Sachverhalte beauftragt. Steuerliche Informationen werden in den meisten Fällen ausschließlich über den steuerlichen Berater und über einschlägige Zeitschriften beschafft.[185] Auch Anregungsinformationen werden vom externen Steuerberater bezogen. So gehen 20% der Entscheidungsinitiativen auf steuerliche, externe Berater zurück. Die bedeutendste Rolle bei der steuerlichen Informationsbeschaffung spielt die Unternehmungsleitung.[186]

Selbst wenn Investitionsrechenverfahren bei Investitionsentscheidungen verwendet werden, sind sie überwiegend nicht zur Steuerberücksichtigung ge-

---

[181] Vgl. S. 218.

[182] Vgl. S. 238, S. 240.

[183] Vgl. S. 237.

[184] Vgl. S. 240.

[185] Vgl. S. 174, S. 249, 254.

[186] Vgl. S. 108.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

eignet. Allerdings besteht ein signifikanter Zusammenhang zwischen der Verwendung von Investitionsrechenverfahren durch Unternehmen, die angaben, Steuern im Investitionskalkül zu berücksichtigen, und den Reaktionen auf Steuerrechtsänderungen.[187] Zusätzlich besteht zwischen der Ermittlung von durch die Besteuerung verursachten Kosten und der Einschätzung der Folgen von Steuerrechtsänderungen ein Zusammenhang. Bei Unternehmen, die keine Reaktionen auf Steuerrechtsänderungen angeben, fällt die Verwendung persönlicher Erwartungen und Erfahrungswerte zur Schätzung künftiger Steuerbelastungen geringer aus, die insgesamt bei der Beurteilung steuerlicher Sachverhalte und steuerrechtlicher Änderungen eine wesentliche Rolle spielen.[188]

II. Zusammenfassung der aus der Untersuchung gewonnenen Thesen

Die Auswertung führte zur Generierung von 38 Einzelthesen[189], die drei große Bereiche der Entscheidung betreffen: die Entscheidungssituation, die Person und die Problemlösung.

Für die Entscheidungssituation sind die folgenden Elemente maßgeblich:

- Spielraum im Zeitpunkt der Entscheidung.
- Veränderung des zukünftigen Handlungsspielraums durch die Entscheidung.
- Bedeutung der Entscheidung.
- Wahrnehmung der Erfordernisse, die die Entscheidungssituation an die betriebliche Steuerpolitik stellt.

Zu der Gruppe Person gehören:

- Fachwissen.
- Personenmerkmale.
- Steuerbewußtsein bzw. Aufmerksamkeit gegenüber der Besteuerung.

Zu der Gruppe Problemlösung gehören:

- Austausch mit steuerlichen Experten, insbesondere mit den Finanzbehörden.
- Erwartungsbildung.
- Einsatz entscheidungsunterstützender Verfahren.

---

[187] Vgl. S. 140.

[188] Vgl. S. 218, S. 188.

[189] Vgl. S. 153, S. 191, S. 203f., S. 228, S. 239–260.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

Tabelle 70 gibt einen Überblick über die hiernach geordneten Thesen. Allerdings sind einige Thesen den Gruppen nicht eindeutig zuordenbar, weil sie Zusammenhänge zwischen ihnen beschreiben. Sie werden einer der möglichen Gruppen zugeschlagen.

Tabelle 70
Thesenzusammenstellung nach Gruppen

Entscheidungssituation	Person	Problemlösung
	Fachwissen	**Erwartungsbildung**
T 3:[190] Bei Entscheidungen von hoher Bedeutung oder von hohem Wert steigt der Grenznutzen komplexerer Verfahren stärker als die Grenzkosten ihres Einsatzes. T 4: Der Grenznutzen komplexerer Verfahren steigt, wenn die Entscheidung den Handlungsspielraum der Unternehmung beschneiden wird, d.h., wenn die Fehlentscheidungskosten steigen.	T 12:[191] Die Bereitschaft, in der Unternehmung Steuerplanung zu betreiben, und die Bereitschaft, auch Konflikte mit der Finanzverwaltung in Kauf zu nehmen, um den Zielbeitrag der Besteuerung zu verbessern, hängt von der persönlichen Sicherheit des Entscheidungsträgers in Fragen der Besteuerung ab. T 13: Diese Sicherheit wird durch Fachwissen und Erfahrungen bestimmt. T 17: Kleine Unternehmen verfügen intern nur über geringe, steuerliche Sachkenntnis. Es besteht nur ein geringes Wissen um Gestaltungsmöglichkeiten. T 18: In kleinen Unternehmen besteht nur ein geringes Vertrauen in eigene Ansichten. T 19: Die Ursache hierfür liegt in der mangelnden Fähigkeit zur Einschätzung der Fehlerwahrscheinlichkeit (oder der Erfolgsaussichten im Fall eines Rechtsstreits).	T 2: Bei der Schätzung zukünftiger, insbesondere steuerlich bedingter Zahlungsströme steigt der Grenznutzen komplexerer Schätzverfahren weniger stark an als ihre Grenzkosten. Zum selben Ergebnis führt der Vergleich der erwarteten Fehlentscheidungskosten bei Einsatz weniger komplexer Verfahren mit den Grenzkosten des Verfahrenseinsatzes. T 10: Die Bestimmung des Nutzens ist der Entscheidung über die Methodenwahl vorgeschaltet. T 15: Der wahrgenommene Nutzen der Steuerplanung ist gering. T 36:[192] Informationsbedürfnisse in konkreten Fällen beziehen sich auf die Reduktion von Unsicherheiten über Verhaltensweisen.

[190] Vgl. zu These T 2 bis T 11, Teil II, Kapitel 3 D.V.6., S. 191f.

[191] Vgl. zu These T 12 bis T 22, Teil II, Kapitel 3 E.II.1.e), S. 203—204.

[192] Zu These T 36 bis T 37 vgl. S. 259.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

Tabelle 70 (Fortsetzung)

Entscheidungs-situation	Person	Problemlösung
T 5: Der Grenznutzen komplexerer Verfahren steigt, je kleiner die Alternativenmenge in einer Entscheidungssituation ist. Dies entspricht einem Ansteigen des Handlungszwanges bzw. einer Verringerung des Entscheidungsspielraums. T 14: Die Vorteile der Steuerplanung werden nicht erkannt.	T 27:[193] Einzelne steuerliche Aspekte lösen unternehmerische Entscheidungen aus, ohne in komplexen, entscheidungsunterstützenden Verfahren verarbeitet worden zu sein. T 34: Diese Asymmetrie beruht auf dem steuerlichen Wissensvorsprung der Finanzbehörden. T 38:[194] Die Wahrung des Wohlwollens der Finanzbehörde ist umso bedeutsamer, je geringer die steuerliche Sachkenntnis des Entscheidungsträgers ist.	
	Aufmerksamkeit gegenüber der Besteuerung T 1: Die Entwicklung eines ausgeprägten Steuerbewußtseins ist unabhängig vom Einsatz zur Steuerberücksichtigung geeigneter Verfahren. Ein sachliches Steuerbewußtsein ist vielmehr Indikator für eine analytische Vorgehensweise.[195] T 8: Je differenzierter der Einfluß der Besteuerung auf unternehmerische Entscheidungen wahrgenommen wird, umso mehr werden entscheidungsunterstützende Verfahren eingesetzt.	**Einsatz entscheidungsunterstützender Verfahren** T 6: Die Grenzkosten des Einsatzes komplexerer Verfahren zur Steuerberücksichtigung sinken mit zunehmender Unternehmensgröße T 7: Die Inanspruchnahme steuerlicher Vergünstigungen wird als zusätzliches steuerliches Zielkriterium „Zulagenmaximierung" in Entscheidungsprozesse aufgenommen.

[193] Vgl. zu These T 24 bis T 35, Teil II, Kapitel 3 E.VII.5., S. 239—241.

[194] Vgl. zu These T 38, S 260.

[195] Vgl. Teil II, Kapitel 3 C.VII., S. 153.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

Tabelle 70 (Fortsetzung)

Entscheidungs-situation	Person	Problemlösung
	T 9: Die Aufmerksamkeit gegenüber der Besteuerung beeinflußt den Nutzen der Berücksichtigung steuerlicher Aspekte. T 11: Die Aufmerksamkeit gegenüber Steuerrechtsänderungen ist eine Funktion der wahrgenommenen Betroffenheit von solchen Änderungen. Persönliche Erwartungen zur Schätzung künftiger Steuerbelastungen nehmen relativ ab, wenn keine Reaktionen auf Steuerrechtsänderungen angegeben werden.) T 23: Bei Unternehmen, die Steuern in ihre Investitionskalküle einbeziehen, besteht eine erhöhte Aufmerksamkeit für die Besteuerung.[196] T 28: Bei Unternehme(r)n, bei denen ein mindestens maßvoller Einfluß der persönlichen Besteuerung auf die unternehmerischen Entscheidungen besteht, liegt eine erhöhte Aufmerksamkeit gegenüber der Besteuerung vor. T 30: Die Motivation, die Steuerwirkungen zu optimieren, ist bei persönlich betroffenen Entscheidungsträgern erhöht.	Die explizite Berücksichtigung dieses Zielkriteriums kompensiert das Ergebnis komplexerer, entscheidungsunterstützender Verfahren, wie etwa einer Berechnung des Kapitalwerts einer Investition unter Berücksichtigung der steuerlichen Vergünstigungen und der entstehenden Steuerzahlungswirkung. T 16: Die Kosten der Steuerplanung sind aufgrund des Beschaffungsaufwands für steuerliche und nichtsteuerliche Informationen und aufgrund des bei Ungeübten erhöhten Arbeitsaufwandes hoch. T 20: Extern zuführbare Information wird wegen aufgrund von These 14 mangelnder Nachfrage nur in geringem Umfang eingesetzt. T 26: Zwischen dem Einsatz komplexerer, entscheidungsunterstützender Instrumente und einer sachlichen Einschätzung der Steuerwirkungen durch die Entscheidungsträger besteht ein Zusammenhang. T 29: Dennoch gehen solche (vgl. T 28) Unternehmungen bei der Steuerplanung weniger analytisch vor als Unternehmungen, bei denen ein höchstens vernachlässigbar geringer Einfluß der Besteuerung besteht. T 35: Entscheidungen laufen in zwei Stufen ab: auf der ersten Stufe wird eine Vorentscheidung anhand bestimmter Kriterien darüber getroffen, ob eine detailliertere Analyse der Situation erfolgen soll.

[196] Vgl. Teil II, Kapitel 3 E.V.2., S. 228.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

Tabelle 70 (Fortsetzung)

Entscheidungs-situation	Person	Problemlösung
	Personenmerkmale T 24: Die Berücksichtigung von Steuern bei unternehmerischen Entscheidungen ist abhängig von dem Einfluß der Besteuerung, den der Entscheidungsträger wahrnimmt. T 25: Der vom Entscheidungsträger wahrgenommene Einfluß der Besteuerung hängt davon ab, ob die persönliche Besteuerung des Entscheidungsträgers Einfluß auf seine unternehmerischen Entscheidungen nimmt. T 31: Die Bereitschaft, steuerliche Risiken einzugehen, wird bei persönlich betroffenen Entscheidungsträgern eher durch quantitative Vorteile bestimmt.	**Austausch mit den Finanzbehörden** T 21: Aus der zwischen Finanzbeamten und Steuerpflichtigen bestehenden asymmetrischen Wissensverteilung resultiert eine asymmetrischen Machtverteilung. T 22: Diese asymmetrische Machtverteilung ist die Ursache unreflektierter Akzeptanz und antizipativer Anpassung sowie unreflektierten Widerspruchs zur Auffassung des Finanzamtes. T 32: Die Finanzbehörden stellen insbesondere für die betroffenen Entscheidungsträger eine Kontrollinstanz dar.[197] T 33: Zwischen dieser Kontrollinstanz und den Entscheidungsträgern besteht eine Machtasymmetrie. T 37: Die Konsultation der Finanzbehörden verringert die Unsicherheit über ihr eigenes Verhalten als „Gegenspieler" deutlich besser als die Konsultation des Steuerberaters.

III. Zusammenstellung der wichtigsten Zusammenhänge in formaler funktionaler Darstellung

Für die Verbesserung steuerlicher Entscheidungen ist die Problemlösung interessant. Daher werden die Thesen im folgenden unter der Zielsetzung zusammengefaßt, Aussagen über die Berücksichtigung steuerlicher Aspekte in unternehmerischen Entscheidungen abzuleiten. Hierunter zählt der Einsatz entscheidungsunterstützender und prognostischer Verfahren. Neben dieser eigenständigen Informationsverarbeitung ist die Konsultation von Experten —

[197] Vgl. S. 241.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

Steuerberater und Finanzbehörden — zu fokussieren. Ein letzter Punkt sind Aussagen über die Reaktionen auf Steuerrechtsänderungen, die, wie die Untersuchung ergeben hat, nicht zwingend mit der Steuerberücksichtigung im allgemeinen erklärt werden können.

1. Die Bedeutung einer Entscheidung für eine Unternehmung ist dann besonders hoch, wenn sie entweder den zukünftigen Handlungsspielraum begrenzt oder wenn sie aus einer Notwendigkeit heraus getroffen wird.[198]

   Die Begrenzung des Handlungsspielraums kann gemessen werden durch die Zahl der durch die Summe der durch die Entscheidungsalternative versperrten Pfade in jedem Entscheidungszeitpunkt im Planungshorizont sowie den relativen Kapitalbedarf der Alternative.[199] Jeder Entscheidungspfad in t wird approximativ durch eine Verhältniszahl angegeben, die gewichtet wird, da jeder Pfad exponentiell viele einzelne Entscheidungssituationen umfaßt. Um eine einfache Formel zu erhalten, wird der progressiven Entwicklung der Anzahl der ausgeschlossenen Alternativen durch einen der digitalen Abschreibungsmethode angelehnten Satz angenähert. Der Kapitalbedarf sollte als Verhältniszahl zum durchschnittlichen Alternativenvolumen in die Definition eingehen. Dieses Verständnis ist dem gegenüber anderen Handlungsalternativen relativen Kapitalmehr- oder -minderbedarf aufgrund der Ankereffekte in der Wahrnehmung[200] vorzuziehen, um die Bedeutung der Entscheidung an sich zu beschreiben.

$$L = \frac{(B - \overline{B})}{\overline{B}} + \sum_{i=1}^{T} \frac{\not{E}_i}{\sum_{t=1}^{T} \not{E}_t} \cdot \frac{T + 1 - i}{\sum_{t=1}^{T} t}$$

   Dabei sind:

   $\overline{B}$:= durchschnittlicher Kapitalbedarf
   B := Kapitalbedarf
   $\not{E}_t$:= Anzahl der versperrten Entscheidungspfade in t
   L := (Limitation) Begrenzung des künftigen Handlungsspielraumes durch eine Entscheidung
   T := zeitliche Gebundenheit an und durch die Entscheidung

---

[198] Extrakt aus T 4, T 5.

[199] Vgl. Anhang 12, S. 583.

[200] Vgl. Teil III C.II.2., S. 308.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

Der zweite Summand liegt stets zwischen 0 und 1. Wegen der Ankereffekte der Wahrnehmung[201] läßt sich ein Erwartungsintervall für den ersten Summanden angeben, bei dessen Überschreiten ein extrem hoher Wert für L angesetzt werden kann. Eine Erwartung könnte z.B. sein, daß der Kapitalbedarf nie mehr als doppelt so hoch ist wie der durchschnittliche Kapitalbedarf. Dann ergibt sich z.B. das Erwartungsintervall [-1; 1], so daß $L \in \{[-1; 2].;c_1\}$, wobei c_1 ein Extremwert für das Verlassen des Erwartungsintervalls ist.

Die Notwendigkeit einer Entscheidung wird dadurch definiert, daß die Unterlassens-Alternative so negative Folgen hat, daß sie nicht in Erwägung gezogen werden kann. Diese Situation besteht entweder, wenn gesetzliche oder wenn wirtschaftliche Handlungszwänge gegeben sind. Die Anzahl der verbleibenden Handlungsalternativen gibt den Entscheidungsspielraum C_0 in $t=0$ an.

Die Bedeutung einer Entscheidung fällt, wenn der Entscheidungsspielraum groß ist.[202] Das kann durch eine monoton fallende Funktion über dem Kehrwert des Entscheidungsspielraums repräsentiert werden.

Die Bedeutung einer Entscheidung kann demnach als Funktion des Entscheidungsspielraums in $t=0$, C_0, und der Begrenzung des Handlungsspielraums durch die Entscheidung, L, formal dargestellt werden. Die Funktion könnte die folgende Form haben:

$$D = 1 + L + \frac{1}{C_0}$$

mit

D := Bedeutung einer Entscheidung (Decision)
C_0 := Entscheidungsspielraum in $t = 0$

Dann gilt $D \in [0;4]$.

Nach dieser Definition sinkt die Bedeutung einer Entscheidung mit abnehmender zeitlicher Gebundenheit durch die Entscheidung.[203]

2. Die Beiziehung externer, steuerlicher Berater steht in Zusammenhang mit der Bedeutung einer Entscheidung.[204]

---

[201] Vgl. Teil III C.II.2., S. 308.

[202] Vgl. T 5, S. 191 bzw. S. 267.

[203] Vgl. oben, S. 107: Die Bedeutung einer Entscheidung steigt mit abnehmender Häufigkeit und zunehmender Bindungswirkung. Vgl. auch Anhang 7, S. 566, insbes. Anhang 7 c), S. 570.

[204] Vgl. oben, S. 107, S. 174.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

Die Integration externer, steuerlicher Berater in die unternehmerischen Entscheidungsprozesse Int_B steigt dann streng monoton über D:

$$Int_B = f_1(D)$$

mit

f_i := Funktion i
Int_B := Integration externer, steuerlicher Berater in die Entscheidungs-Entscheidungsprozesse

3. Der Komplexitätsgrad der verwendeten, entscheidungsunterstützenden Verfahren K_{euV} ist abhängig von der Aufmerksamkeit A des Entscheidungsträgers gegenüber steuerlichen Informationen und der Bedeutung der Entscheidung D.[205]

$$K_{euV} = f_2(A) + f_3(D)$$

mit

A := Aufmerksamkeit des Entscheidungsträgers
K_{euV} := Komplexitätsgrad eines entscheidungsunterstützenden Verfahrens

4. Die Häufigkeit der Verwendung prognostischer Verfahren steht im umgekehrten Verhältnis zu deren Komplexitätsgrad.[206]

$$V_{Prog} = c_2 \frac{1}{K_{Prog}}$$

mit

K_{prog} := Komplexitätsgrad eines Prognoseverfahrens
V_{Prog} := Verwendungshäufigkeit eines Prognoseverfahrens

5. Die Aufmerksamkeit A des Entscheidungsträgers gegenüber steuerlichen Fragen steht in Zusammenhang mit dem steuerlichen Wissen des Entscheidungsträgers ($ExpK; Exp^+; Exp^-$).[207]

   Die Aufmerksamkeit des Entscheidungsträgers gegenüber steuerlichen Fragen ist erhöht, wenn unternehmerische, steuerliche Entscheidungen Folgen für seine eigenen Belange haben, er also persönlich betroffen ist (Con).[208]

---

[205] Vgl. T 3, T 9, T 11, T 23, S. 267ff.

[206] Vgl. T 2, S. 267.

[207] Vgl. T 12, T 19, T 26, S. 267f.

[208] Vgl. T 11, T 30 T 25, S. 267f.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

$$A = f_4(ExpK;Exp^+;Exp^-) + c_1 \cdot Con$$

mit

Con	:=	(*Con*cern) persönliche Betroffenheit von den Entscheidungen
Exp^+	:=	positive Erfahrungen (*Exp*erience) mit der Besteuerung (Erfolg)
Exp^-	:=	negative Erfahrungen (*Exp*erience) mit der Besteuerung (Mißerfolg)
ExpK	:=	(*Exp*ert *K*nowledge) steuerrechtliches Fachwissen des Entschei-Entscheidungsträgers

6. Je größer das steuerliche Fachwissen des Entscheidungsträgers *ExpK* ist, umso analytischer ist seine Vorgehensweise V_x.[209] Allerdings wird ein Degressionseffekt bei Experten vermutet,[210] so daß die Kurve einen umgekehrt parabolischen Verlauf nimmt.

   Die Analytik der Vorgehensweise V_x ist eine Funktion der persönlichen Betroffenheit *Con* durch unternehmerische, steuerliche Entscheidungen, der Verantwortlichkeit *Resp* für dieselben, des steuerlichen Wissens und eines konstanten Persönlichkeitsmerkmals Y_{kog}.[211]

   $$V_x = f_5(ExpK;\ Con;\ Resp;\ Y_{kog})$$

   mit

Resp	:=	(Responsibility) Verantwortlichkeit für die Entscheidungen
V_x	:=	Wert für analytische Vorgehensweise
Y_{kog}	:=	kognitiver Stil (Style)

7. Erfahrungen im Umgang mit der Finanzverwaltung verändern den Austausch mit den Finanzbehörden.[212]

   Aufgrund von Erfahrungen steigt die Informationsbeschaffung über die Finanzämter in Abhängigkeit von Persönlichkeitsmerkmalen des Entscheidungsträgers.[213]

   Die Informationsbeschaffung über die Finanzbehörden steht in Zusammenhang mit dem steuerlichen Fachwissen *ExpK* des Entscheidungsträgers, seiner persönlichen Betroffenheit *Con* und seinen, durch die eigene

---

[209] Vgl. T 1, S. 267.

[210] Vgl. Isenberg, 1984, Senior Managers, S. 85.

[211] Vgl. T 29, T 25, T 31, T 6, T 12 und T 13, S. 267ff.

[212] Vgl. T 22, S. 269.

[213] Vgl. T 37, S. 269.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

Analyse bewerteten Erfahrungen Exp^+ und Exp^- im Umgang mit den Finanzbehörden und dient der Reduktion steuerlicher Ungewißheit.[214]

$$I_{FA} = c_3 \frac{1}{ExpK} + c_4 \cdot Con + c_5 \cdot (Exp^+ + c_6 \cdot Exp^-) \cdot Y_{kog}$$

mit

I_{FA} := Informationsbeschaffung über die Finanzbehörden

8. Die Reaktionen auf Steuerrechtsänderungen R stehen in Zusammenhang mit der Gewichtung der Steuerrechtsänderung durch die Betroffenheit Con und mit dem Ausmaß analytischer Vorgehensweise V_x des Entscheidungsträgers, so daß sich R ergibt zu:[215]

$$R = f_6(I;\ A;\ Y_{kog};\ K_{ProgV})$$

mit

R := Reaktion auf Steuerrechtsänderungen

9. Informationsbeschaffung und -verarbeitung durch eigene Aktivitäten der Situationsanalyse und der Anwendung prognostischer und entscheidungsunterstützender Verfahren I_{eigen} lassen sich aus vorangegangenen Überlegungen[216] entwickeln zu:

$$I_{eigen} = f_9(K_{euV}) + f_{10}(K_{prog}) + f_{11}(V_X)$$

$$= f_9\big(f_2(A) + f_3(D)\big) + f_{10}(K_{prog}) + f_{11}(V_X)$$

$$= f_9\big(f_2\big(f_4(ExpK;\ Exp^+;\ Exp^-) + c_1 \cdot Con\big) + f_3(D)\big) + f_{10}(K_{prog}) + f_{11}(V_X)$$

mit

I_{eigen} := eigene Informationsbeschaffung und -verarbeitung

Die Einholung von problemspezifischen Informationen und Empfehlungen und Prognosen vom Steuerberater ist jeweils ein mögliches Verfahren.

10. Externe Kontrolle des Entscheidungsträgers — sei es eines Managers durch den Kapitalgeber oder eines persönlich für Steuerschulden haftenden Entscheidungsträgers durch das Finanzamt — hat Einfluß auf die

---

[214] Vgl. T 21, T 33, T 37, S. 267ff.

[215] Vgl. T 31, T 2, T 27, T 11, T 23, S. 267ff.

[216] Vgl. T 1 und T 8, T 12, T 26, T 23, T 28, S. 267ff.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

Sorgfalt und Dokumentation des Entscheidungsprozesses.[217] Sie drückt sich in der Anzahl der Personen bzw. Instanzen aus, denen gegenüber der Entscheidungsträger verantwortlich ist. Beim Eigentümer wäre dies der Wert „1" (Finanzbehörde), beim leitenden Angestellten mindestens der Wert „2" (Kapitalgeber und Finanzbehörde).

$Resp \in {}^{|}R_{+}$

11. Die unmittelbaren, persönlichen, steuerlichen Konsequenzen beeinflussen die steuerliche Zielsetzung.[218] Sie sollen als persönliche Betroffenheit *Con* bezeichnet und auf einer Ordinalskala abgebildet werden, die die Werte „1: kein Einfluß", „2: geringer", „3: mäßiger", „4: hoher Einfluß" aufweist[219]:

$Con \in \{1; 2; 3; 4\}$

Es zeigte sich, daß Personenmerkmale der Entscheidungsträger ebenso Einfluß auf die Berücksichtigung steuerlicher Aspekte in den unternehmerischen Entscheidungen haben wie die Verknüpfung ihrer persönlichen Besteuerung mit ihren unternehmerischen Entscheidungen.[220]

Weiterhin ist den Ergebnissen zu entnehmen, daß die Berücksichtigung steuerlicher Aspekte neben subjektiven Faktoren wie dem steuerlichen Fachwissen und dem individuell wahrgenommenen Einfluß der Besteuerung Ergebnis von Meta-Prozessen ist,[221] in denen über die Entscheidungskriterien und die einzusetzenden prognostischen und entscheidungsunterstützenden Verfahren entschieden wird.[222] Als Beispiel ist die Abhängigkeit des Einsatzes von Investitionsrechenverfahren vom Anlaß oder vom Volumen der Entscheidung zu nennen.[223]

Wichtigstes Merkmal der Problemlösung ist neben der Zumessung subjektiver Nutzen anhand der Personenmerkmale und der Entscheidungssituation die zweistufige Vorgehensweise.[224] Zu dieser zählt zum einen der Ersatz komplexer Entscheidungsverfahren bei der Inanspruchnahme steuerlicher Begünsti-

---

[217] Vgl. T 29; T 32, T 36, T 37, T 38, S. 269.

[218] Vgl. T 30, T 32; T 9 und T 11, T 28, S. 269.

[219] Vgl. die Ergebnisse zu Frage 39, S. 222.

[220] Vgl. S. 218, S. 233, S. 238f.

[221] Vgl. T 35, S. 267.

[222] Vgl. T 7, S. 267.

[223] Vgl. S. 162.

[224] Vgl. T 35, S. 267.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

gungen durch das eigenständige Ziel Zulagenmaximierung,[225] zum anderen die Entscheidung, ob ein komplexes Verfahren überhaupt eingesetzt werden soll. Hervorzuheben ist, daß der Einsatz entscheidungsunterstützender Verfahren bei der Problemlösung von den subjektiven Nutzen und Kosten ihres Einsatzes abhängig ist, die sich wiederum über die Personenmerkmale und die Entscheidungssituation bestimmen.[226]

Die Teile III und IV werden sich mit dem Erfahrungsschatz des individuellen Entscheidungsträgers, den aus diesem resultierenden Subjektivismen und den Meta-Entscheidungen über Kriterien und Methoden der Sachentscheidung auseinandersetzen.

Dabei gilt es, die bislang gefundenen Zusammenhänge zu präzisieren und ein erweitertes Hypothesengebäude zu entwickeln.

[225] Vgl. T 7, S. 267.

[226] Vgl. T 2, T 12 bis T 16, T 3, T 20, S. 267ff.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

Teil III

Ausgewählte Ansätze zur menschlichen Informationsverarbeitung

Die Ergebnisse aus Teil II zeigen die Bedeutung auf, die die subjektive Beurteilung steuerlicher Einflüsse auf Entscheidungen auf ihre Berücksichtigung in unternehmerischen Entscheidungen hat. Nach der notwendigen Festlegung einiger in dieser Arbeit verwendeter Begriffe werden die Grundzüge der praktisch-normativen Entscheidungstheorie dargestellt, da sie die Grundlage der Modellbildung innerhalb der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre bildet.[1]

Die empirischen Ergebnisse zeigen, daß die Theorie der rationalen Entscheidungen an der Wirklichkeit des mittelständischen Unternehmers als Steuerpflichtigem vorbeigeht. Die Bedeutung, die der subjektiven Wahrnehmung zukommt, führt zur Verfolgung eines Ansatzes, der auf die individuellen Informationsverarbeitungsprozesse der Entscheidungsträger eingeht. Um ihn in den Rahmen der Entscheidungsforschung einzubetten, werden systematische Verletzungen der Axiome der praktisch-normativen Entscheidungstheorie und ausgewählte Ansätze zur ihrer theoretischen Verarbeitung vorgestellt. Als psychologische Theorie ist die Image Theory nach *Beach* (1990)[2], als betriebswirtschaftliche die Theorie der Entscheidungsprozesse nach *Kirsch* (1971/1977)[3], zu nennen. Beide Theorien bieten zwar brauchbare Ansätze zur Bearbeitung der hier aufgeworfenen Fragestellungen, sind aber letztlich nicht ohne größere Modifikationen übertragbar. Im Rahmen der deskriptiven Entscheidungstheorie ist der Informationsverarbeitungsansatz hervorzuheben, den *Kirsch* in seiner betriebswirtschaftlich ausgerichteten Theorie der Entscheidungsprozesse verwendet, der sich aber aufgrund der Vernachlässigung intuitiver Vorgehensweisen beim menschlichen Problemlösen nicht für den Zweck der vorliegenden Arbeit eignet. Diese Ergebnisse fordern eine auf die Problemstellung eigens zugeschnittene Lösung.

---

[1] Vgl. die Ausführungen in Teil II, Kapitel 1, S. 55—73.

[2] Vgl. Teil III B.III., S. 299ff.

[3] Vgl. Teil III B.IV., S. 302ff.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

Daher werden weitere psychologische und betriebswirtschaftliche Erkenntnisse zur menschlichen Informationsverarbeitung untersucht. Aufgrund der empirischen Ergebnisse wird dem wahrnehmungspsychologischen Teil der menschlichen Informationsverarbeitung besondere Aufmerksamkeit gewidmet. Aus diesen Erkenntnissen werden Hypothesen zur Aufnahme steuerlicher Informationen gewonnen, die unter Zuhilfenahme der bisherigen Ergebnisse empirischer Entscheidungsforschung sowohl im Rahmen der Betriebswirtschaftslehre als auch im Rahmen der Psychologie aufgearbeitet werden. Im Anschluß wird ein psychologisches Modell dualer Verhaltenssteuerung vorgestellt, unter das sich die zuvor aufgearbeiteten Erkenntnisse widerspruchsfrei subsumieren lassen.

Das Defizit des betriebswirtschaftlich ausgerichteten Informationsverarbeitungsansatzes, keine intuitiven, nicht erkennbar rationalen Einflüsse auf Entscheidungen berücksichtigen zu können, wird beim Einsatz des dualen Modells vermieden. Es eignet sich besonders dafür, das Zustandekommen der empirisch nachgewiesenen Subjektivismen zu erklären, und wird den Überlegungen des Teils IV zugrunde gelegt.

A. Begriffe

I. Wissen

Unter dem auch in der Betriebswirtschaftslehre gebräuchlichen Wissensbegriff wird stets mehr oder minder gut zugänglicher Gedächtnisinhalt verstanden. In der psychologischen Forschung wurde daneben der Begriff des „impliziten Wissens" eingeführt.[4] Er bezieht sich auf Strukturen, die zwar die Durchführung bestimmter Verhaltensweisen ermöglichen, nicht aber deren Beschreibung. D.h. ein Wissen ist zwar vorhanden, kann auch angewandt werden, ist aber nicht bewußt und kann daher auch nicht verbal kommuniziert und intersubjektiv nutzbar gemacht werden.[5] Implizites Wissen bezeichnet auch jegliche Form von Wissen, das in einzelnen Situationen zusätzlich zur explizit ausgesprochenen oder zugegangenen Information zur Interpretation

[4] Vgl. *Gehm*, Verhaltensregulierung, 1991, S. 137f., m.w.N.

[5] Die ausschließlich subjektive Verfügbarkeit von Wissen wird, ohne die Bezeichnung „implizites Wissen" zu verwenden oder auf die psychologische Terminologie zurückzugreifen, von *Lechner*, Schätzverhalten, 1994, S. 19, herausgestellt, der Wissen, das intersubjektiv verfügbar ist oder gemacht werden kann, „digital" nennt, während nur subjektiv verfügbares Wissen die Bezeichnung „analog" erhält.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

dieser Information verwendet wird.[6] Damit ist die Organisation des Wissens angesprochen.

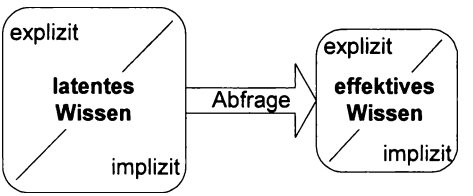


Abb. 49: Erscheinungsformen subjektiven Wissens

Das effektive, für die Entscheidungssituation relevante Wissen kann demnach sowohl explizit als auch implizit sein. Wissen ist subjektiv: es betrifft die beim Entscheidungsträger selbst vorhandenen, explizit oder implizit in Strukturen vorliegenden Erfahrungen.[7] Damit ist es zunächst latent und wird erst bei Entstehen der Entscheidungssituation effektiviert.[8] Es prägt die Festlegung des Entscheidungsfeldes[9], das Informationsverhalten und im Zusammenhang damit die Bewertung jeder Information.[10] Die durch das Wissen ermöglichten Erwartungen führen zu einer Einschätzung der Erfolgswirkung von Informationen.[11] Redundante Informationen können so vermieden werden, aggregierte und komplexere Informationen bekommen einen höheren Stellenwert,[12] weil sie mit Hilfe des Wissens verarbeitet werden können.

---

[6] Vgl. *Schönpflug/Schönpflug*, Psychologie, 1995, S. 73, S. 168—173; insbesondere wird dieses Wissen durch semantische Netze, Schemata, Skripten und mentale Modelle zu fassen versucht.

[7] *Coenenberg*, Kommunikation, 1966, S. 21, bezeichnet Wissen als „denkend erfaßte Realität".

[8] Es handelt sich dann um „effektives" Wissen, d.h. es ist zweck-, also entscheidungsorientiert; vgl. *Lechner*, Schätzverhalten, 1994, S. 17; *Wessling*, Individuum, 1991, S. 27-29.

[9] Vgl. *Lechner*, Schätzverhalten, 1994, S. 84.

[10] Vgl. *Witte*, Informationsverhalten, 1975, Sp. 1917f.; mangelndes Vorwissen führt aufgrund der besonderen Suchstrategien zu suboptimalem Verhalten, vgl. *Landauer*, Entscheidungseffizienz, 1996, S. 119f.; vgl. weiterhin *Witte*, Informations-Verhalten, 1972, S. 71, zum Zusammenhang von Wiederholungen gleicher Entscheidungen mit den Kenntnissen über Informationsbedarf und Informationsverfügbarkeit. Außerdem sind in diesem Zusammenhang Informationsparadoxa zu berücksichtigen, die z.B. durch psychologische Kontingenztheorien wie etwa die der kognitiven Dissonanz nach *Festinger* zu erklären versucht werden, vgl. *Gablers Wirtschaftslexikon*, 1992, Stichwort „Informationsparadoxa", S. 1613; *Richter*, 1972, Informationsverhalten, S. 1—20.

[11] Vgl. *Bettman*, Information Processing Theory, 1979, S. 80—82; vgl. auch zur Abhängigkeit von Kosten und Nutzen der Information vom Vorwissen: *Dichtl/Issing*, Wirtschaftslexikon, 1993, Stichwort „Informationsnutzen", S. 973; *Gablers Wirtschaftslexikon*, 1992, Stichwort „Informationsparadoxa", S. 1613.

[12] Vgl. *Hauschildt*, Informationsverhalten, 1989, S. 388, 390, 393.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

Definitionen:

Wissen bezeichnet alle kommunizierbaren und nicht-kommunizierbaren Abbildungen von Umweltelementen, Interaktionen zwischen diesen und zwischen ihnen und dem System Individuum sowie von Interaktionsmustern.

Subjektives oder *internes Wissen* bezeichnet solche Abbildungen im Gedächtnis eines Individuums.

Die kommunizierbaren Abbildungen von Interaktions*mustern* sollen als *Hypothesen* bezeichnet werden.

Hypothesen auf abstraktem Niveau, die über einen mehrere Aktionen überdauernden Zeitraum konstant sind, sollen im folgenden als *langfristige Dispositionen* bezeichnet werden.

II. Information und Informationsverhalten

Der Informationsbegriff wird auch innerhalb von Teildisziplinen der Betriebswirtschaftslehre nicht einheitlich verwendet.[13] Die weitestverbreitete Definition orientiert sich an der Zweckorientierung von Wissen[14] über Zustände und Ereignisse, wobei Wissen wiederum als Bewußtsein bestimmter Denkprozesse aufgefaßt wird. Information hat Neuigkeitscharakter, sie leistet einen Beitrag zur Problemlösung, indem sie den Unsicherheitsgrad reduziert.[15] Damit ist es vom subjektiven Entscheidungsträger abhängig, ob eine Information vorliegt, oder lediglich eine Nachricht.[16] Eine Nachricht ist eine von einem Sender zu einem Empfänger übermitttelte Zeichenfolge. Folgt man der informationstheoretischen Sichtweise, so bedarf eine Information in jedem Fall eines Zeichens oder einer Zeichenfolge, welche wiederum nicht ohne Zeichen-

[13] Einen Überblick über die in der Betriebswirtschaftslehre verwendeten Definitionen bietet *Bode*, 1997, Informationsbegriff; vgl. auch den Klärungsversuch bei *Kirsch*, Entscheidungsprozesse, 1977, Bd. II, S. 78-83; vgl. weiterhin *Coenenberg*, Kommunikation, 1966, S. 20.

[14] Vgl. *Mag*, 1977, Entscheidung und Information, S. 5.

[15] Vgl. *Gablers Wirtschaftslexikon*, 1992, Stichwort „Information", S. 1609; *Lechner*, Schätzverhalten, 1994, S. 16, erweitert die Definition in Anlehnung an *Mag*, 1977, Entscheidung und Information, S. 5, und *Wittmann*, Information, 1980, Sp. 894, um den Aspekt der Entscheidungsorientierung; *Lück*, Lexikon, 1983, Stichwort „Information", beschränkt den Informationsbegriff auf die Handlungsvorbereitung; *Bode*, Informationsbegriff, 1997, S. 459, knüpft Information an menschliche Sprache — dies ist mit Blick auf den Informationsgehalt von Abbildungen abzulehnen.

[16] Vgl. *Dichtl/Issing*, Wirtschaftslexikon, 1993, Stichwort „Information", S. 964.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

träger (Signal) denkbar sind. Ein Zeichenträger ist eine physikalische Substanz.[17]

Wesentlich am Informationsbegriff ist das Merkmal der *Veränderung* von Wissen.[18] Das Merkmal der Zweckorientierung ist einem möglichst allgemeingültigen Gebrauch des Informationsbegriffs hinderlich, denn die Zweckorientierung drückt sich im Wert einer Wissensveränderung aus: Der Wert einer Information richtet sich nach ihrem Beitrag zum Erfolg einer Handlungsentscheidung.[19] Er resultiert aus der Differenz zwischen dem Informationsnutzen und den Informationskosten.[20] Der Nutzen der Information ist vom subjektiven Entscheidungsträger abhängig.[21] Um einen widerspruchsfreien Gebrauch des Informationsbegriffs zu gewährleisten, wird in der vorliegenden Arbeit das folgende Begriffsverständnis zugrunde gelegt:

Definition:

Eine *Information* ist der Teil einer bedeutungsvollen Zeichenfolge, der geeignet ist, Wissen zu verändern.

Bezogen auf kommunizierbares Wissen ist eine Information das Potential einer Nachricht zur Modifikation von Hypothesen.

Die Formulierung „redundante Information", die in der betriebswirtschaftlichen Literatur zur Entscheidungsforschung verwendet wird und daher auch in die vorliegenden Arbeit eingehen muß, bezieht sich auf die Zweckorientierung. Der Begriff der Redundanz drückt aus, daß die Wissensveränderung nicht dazu geeignet ist, zur Lösung eines gegebenen Problems beizutragen. Die folgenden Kapitel werden zeigen, daß selbst übermittelte Bedeutungen, die mehrfach — ggf. in unterschiedlicher Form — zugehen,[22] Wissensveränderungen bewirken.[23]

---

[17] Vgl. *Kirsch*, Entscheidungsprozesse, 1977, Bd. II, S. 82; *Kramer*, Information, 1965, S. 28f.

[18] Vgl. *Lechner*, Schätzverhalten, 1994, S. 17.

[19] Vgl. *Gablers Wirtschaftslexikon*, 1992, Stichwort „Informationswert", S. 1615. Nach *Mag*, Entscheidung und Information, 1977, S. 48, bestimmt die inhaltliche Qualität der erhaltenen Daten den Wert einer Nachricht.

[20] Vgl. *Dichtl/Issing*, Wirtschaftslexikon, 1993, Stichwort „Informationsbewertung", S. 968.

[21] Vgl. *Gablers Wirtschaftslexikon*, 1992, Stichwort „Informationsparadoxa" Punkt 2. e), S. 1613.

[22] Hier wird an die drei Ebenen der Semiotik angeknüpft: Die Zulässigkeit von Zeichenfolgen entspricht der syntaktischen, die Zuordnung von Bedeutungen zu Zeichenfolgen der semantischen Ebene; vgl. *Kramer*, Information, S. 29f.

[23] Die Begriffserweiterung ist für die Ausführungen zur Veränderung des steuerlichen Wissens in Teil IV relevant.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

Der Informationsbegriff wird in Teil IV eine vertiefende Interpretation erfahren, die an der Definition allerdings nichts ändert.

Definition:

Informationsverhalten bezeichnet menschliche Aktionen, die sich auf den Erwerb, die Verarbeitung, die Speicherung und die Weitergabe von Informationen richten.[24]

Dabei ist auch die Reihenfolge, in der diese Tätigkeiten ausgeführt werden, von Bedeutung.[25]

III. Entscheidung

Für die empirische Erhebung war die unternehmerische Entscheidung als „Auswahl einer Handlung oder einer geplanten Abfolge von Handlungen (Plan) aus einem jeweils zu findenden Set alternativer Handlungen oder geplanter Abfolgen von Handlungen (Pläne)" definiert worden.[26] Differenzierter formuliert umfaßt eine Entscheidung einen mögliche künftige Umweltzustände berücksichtigenden, mehr oder weniger bewußten, kognitiven Prozeß sowie die daraus resultierende Auswahl und Realisierung einer von mindestens zwei möglichen Handlungsalternativen.[27] Der Entscheidung liegt stets ein Entscheidungsproblem zugrunde,[28] sie impliziert bewußtermaßen unvollkommenes Wissen.[29]

Eine Definition, die einen einfacheren Zugang zu den in den folgenden Kapiteln hergestellten Bezug zur Problematik der Modellbildung in realen Entscheidungssituationen ermöglicht, findet sich bei Hunt et al.: Entscheidungen sind insbesondere „cognitive and symbolic processes by which actors ... build and communicate models of their 'realities,' apply them to 'cases,' and use

---

[24] Vgl. *Witte*, Informationsverhalten, 1975, Stichwort „Informationsverhalten", Sp. 1916; *Gablers Wirtschaftslexikon*, 1992, Stichwort „Informationsverhaltensforschung", S. 1615.

[25] Vgl. *Gemünden*, Informationsverhalten, 1992, Sp. 1010.

[26] Vgl. Teil II, Kapitel 2 B.II.

[27] Vgl. *Gablers Wirtschaftslexikon*, 1992, Stichwort „Entscheidung", S. 968; *Dichtl/Issing*, Wirtschaftslexikon, 1993, Stichwort „Entscheidung", S 556. *Laux*, Entscheidungstheorie, 1995, S. 3, fügt hinzu, es handle sich bei einer Entscheidung um eine „mehr oder weniger bewußte Wahl". Anders noch *Coenenberg/Frese*, Lerntheorie, 1976, S. 345, Rz. 1031: „Entscheidungen sind ausgerichtet auf die Vorbereitung und Festlegung nachgelagerter Handlungen."

[28] Vgl. die Gegenüberstellung von Entscheidungs- und Problemlösungsprozeß bei *Landauer*, Entscheidungseffizienz, 1996, S. 44—46.

[29] Vgl. *Wessling*, Individuum, 1991, S. 37.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

them to organize action"[30]. In Anlehnung an diese Definition wird der Begriff in der vorliegenden Arbeit wie folgt verstanden:

Definition:

Eine *Entscheidung* ist

- ein kognitiver Prozeß oder eine Menge von kognitiven Prozessen,
- in dem oder in denen ein Individuum oder eine Gruppe von Individuen
- Modelle der Umwelt unter Berücksichtigung möglicher zukünftiger Zustände entwickelt,

anhand dieser Modelle

- Handlungsalternativen oder Abfolgen von Handlungsalternativen beurteilt,
- eine Handlung oder Handlungsabfolge auswählt
- und sie realisiert.

Zu unterscheiden ist hier nach der Sicherheit der zur Entscheidung herangezogenen Informationen, nach der Anzahl der Ziele, nach der Struktur des Entscheidungsproblems und nach der Zahl der Entscheidungsträger.

Tabelle 71
Dimensionen von Entscheidungen[31]

Kriterium	**Unterscheidung in**
Sicherheit der zur Entscheidung herangezogenen Informationen	Entscheidung unter: Sicherheit/ Risiko/Unsicherheit
Anzahl der Ziele	Entscheidung bei: Einfachzielsetzung/Mehrfachzielsetzung
Struktur des Entscheidungsproblems	wohl-strukturiert/schlecht-strukturiert
Zahl der Entscheidungsträger	Individualentscheidung/Kollektiventscheidung

Bei der Mehrzahl der steuerlichen Entscheidungen handelt es sich um Entscheidungen unter Risiko oder Unsicherheit, wobei sich Unsicherheit mittels subjektiver Wahrscheinlichkeiten regelmäßig auf Risikosituationen zurückfüh-

[30] *Hunt et al.*, Cognitive Style, 1989, S. 437.

[31] In Anlehnung an *Gablers Wirtschaftslexikon*, 1992, Stichwort „Entscheidung", S. 968.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

ren läßt.[32] Weiterhin sind die meisten steuerlichen Entscheidungen als multikriteriell zu bezeichnen, wenn diese Tatsache auch bei Partialbetrachtung entfällt. Selbst die Steuerbilanzpolitik kann mit handelsbilanzpolitischen Zielsetzungen in Konflikt stehen, so daß auch hier häufig ein multikriterielles Problem vorliegt.[33] So liegen auch selten wohl-strukturierte Entscheidungsprobleme vor. Bei steuerlichen Entscheidungen sind regelmässig mehrere Personen beteiligt. Da aber steuerliche Entscheidungen letztlich nur in Ausnahmefällen von Kollektiven — wie etwa der Gesellschafterversammlung einer OHG — tatsächlich gefällt und im übrigen auf Geschäftsführer oder externe (Steuer-)Berater delegiert werden, werden im folgenden nur Individualentscheidungen betrachtet.

IV. Entscheidungsprozeß

Der Begriff „Entscheidungsprozeß" wird in der Literatur analog zur Entscheidung definiert und gelegentlich mit „Problemlösungsprozeß" gleichgesetzt.[34] Daher werden die drei Begriffe Entscheidung, Entscheidungsprozeß und Problemlösungsprozeß im folgenden synonym verwendet.[35]

Informationen haben in der auf dem Informationsverarbeitungsansatz beruhenden Forschung zu Entscheidungsprozessen eine herausragende Bedeutung.[36] Teilweise werden sie als Rohmaterial von Entscheidungen bezeichnet.[37] Auch wird der Informationsprozeß dem Entscheidungsprozeß als Pen-

---

[32] Vgl. *Eisenführ/Weber*, Rationales Entscheiden, 1994, S. 241; die Autoren gehen davon aus, daß in der Realität mindestens subjektive Wahrscheinlichkeiten angegeben werden können.

[33] Zum Problem der Ableitung steuerlicher Ziele aus dem Unternehmungszielsystem vgl. *Eigenstetter*, Entscheidungsmodelle, 1997, S. 85f.

[34] Vgl. *Gablers Wirtschaftslexikon*, 1992, Stichwort „Entscheidungsprozeß", S. 970; *Laux*, Entscheidungstheorie, 1995, S. 7.

[35] Vielfach werden in der betriebswirtschaftlichen und psychologischen Literatur Phasenmodelle des Entscheidungsprozesses verwendet; vgl. z.B. *Klose*, Entscheidungsanomalien, 1994, S. 40, der psychologische und betriebswirtschaftliche Vorstellungen integriert.

[36] Vgl. *Gemünden*, Informationsverhalten, 1993, S. 841, 845f. Der Informationsverarbeitungsansatz wurd von *Kirsch*, Entscheidungsprozesse Bd. II, 1977, S. 23—168, für Zwecke der Betriebswirtschaftslehre aufgearbeitet. Vgl. auch die Übersicht bei *Landauer*, Entscheidungseffizienz, 1996, S. 34—37.

[37] Vgl. *Witte*, Informations-Verhalten, 1972, S. 10f., m.w.N., der die Information als Grundeinheit, Basis jeder Entscheidung und Grundlage der Disposition bezeichnet; vgl. *Landauer*, Entscheidungseffizienz, 1996, S. 21.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

dant gegenübergestellt[38] sowie die Entscheidung als Spezialfall der betrieblichen Informationstransformation aufgefaßt.[39] Die Entscheidung ist damit auch ein Ergebnis der Verarbeitung nachgefragter[40] Informationen.

V. Entscheidungsstrategie

Eine Entscheidungsstrategie bezeichnet die Art und Reihenfolge der nachgefragten Informationen, die Art und Reihenfolge ihrer Verdichtung und die Art und Reihenfolge ihrer Verknüpfung bzw. ihres Vergleichs.

Abb. 50 zeigt die Elemente von Entscheidungsstrategien.

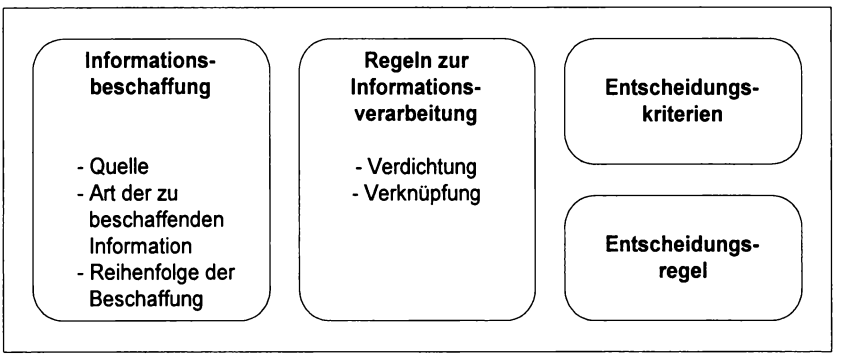


Abb. 50: Elemente von Entscheidungsstrategien

[38] Vgl. *Landauer*, Entscheidungseffizienz, 1996, S. 40; *Abel*, Informationsverhalten, 1977, S. 90f.; nach *Albach*, Entscheidungsprozeß, 1961, S. 356, besteht zumindest eine enge Wechselwirkung.

[39] Vgl. *Abel*, Informationsverhalten, 1977, S. 43; *Dichtl/Issing*, Wirtschaftslexikon, 1993, Stichwort „Information", S. 964, definiert den Begriff der Entscheidung sogar als „Transformation von Informationen in Aktion".

[40] Ob sich der Nachfragebegriff nur auf externe Informationen oder auch auf intern verfügbare Informationen bezieht, wurde von *Abel*, Informationsverhalten, 1977, S. 134, diskutiert. In jedem Fall sind aber nachgefragte Informationen, d.h. nicht der „objektive Informationsbedarf, der in der Praxis ohnehin nicht ermittelt werden kann" (*Abel*, Informationsverhalten, 1977, S. 133), auch nicht das subjektiv empfundene Informationsbedürfnis, sondern nur die aufgrund von Nachfrage verfügbaren Informationen maßgeblich für die Entscheidung. Zur Begriffsabgrenzung vgl. *Abel*, Informationsverhalten, 1977, S. 133f.; *Dichtl/Issing*, Wirtschaftslexikon, 1993, Stichwort „Informationsangebot", S. 965; Stichwort „Informationsbedarf", S. 966.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

Zu den Entscheidungsstrategien gehören sowohl Entscheidungsheuristiken als auch Daumenregeln, Gewohnheiten oder die Verwendung analytischer Entscheidungsmodelle. Eine Entscheidungsstrategie setzt die Existenz eines Zielsystems voraus, aus dem die Entscheidungskriterien abgeleitet werden. Die Ziele sind durch die langfristigen Dispositionen des Entscheidungsträgers gegeben.

Definition

Eine *Entscheidungsstrategie* ist ein zu Beginn einer Entscheidung gewähltes Muster des Prozeßablaufs.

Die grundlegende Unterscheidung von Strategien bei multikriteriellen Entscheidungen erfolgt danach, ob weniger gut ausgeprägte Attribute von Alternativen durch stärker ausgeprägte Attribute ausgeglichen werden können oder nicht. Ersteres nennt man eine kompensatorische, letzteres eine nicht-kompensatorische Strategie. *Beach/ Mitchell* unterscheiden weiterhin in Strategien auf einem Kontinuum zwischen gestützt-analytischen über ungestützt-analytische zu nicht-analytischen Entscheidungsstrategien, wobei in jeder der drei Klassen eine Spanne von formalen bis zu informalen Strategien abgedeckt wird.[41]

Der Bereich der gestützt-analytischen Entscheidungsstrategien enthält alle normativen Entscheidungsmodelle zur Optimierung. Er zeichnet sich durch die Notwendigkeit einer extensiven Informationsbeschaffung, durch die Erforderlichkeit von Hilfsmitteln und durch die Entstehung von Kosten aus. Der Bereich der ungestützt-analytischen Entscheidungsstrategien ist dadurch gekennzeichnet, daß der Grad der systematischen und sorgfältigen Problemzerlegung von den Fähigkeiten und Wünschen des Entscheidungsträgers abhängt. Die Strategien dieser Kategorie erfordern eine ausdauernde, geistige Anstrengung. Nicht-analytische Strategien dagegen erfordern nur die Analyse, ob die Strategie auf die Situation anwendbar ist. Wie diese Analyse ausfällt, hängt von dem vorangegangenen Lernen des Entscheidungsträgers ab.

Hier wird statt dieser Einteilung das oben[42] vorgestellte Maß des Komplexitätsgrades verwendet. Zur besseren Handhabung wird die Entscheidungsstrategie auf diesen Komplexitätsgrad reduziert und inhaltlich nicht näher bestimmt. Jeder Komplexitätsgrad wird auf ein Niveau des Ressourcenverzehrs

[41] Vgl. *Beach/Mitchell*, Contingency Model, 1978, S. 441—444; die Idee des Kontinuums wurde erst bei der Entwicklung der Image Theory aufgegriffen; vgl. *Beach*, Image Theory, 1990, S. 129—131.

[42] Vgl. Teil II, Kapitel 3 D.III.1.a), S. 156.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

abgebildet, so daß sich der Ressourcenverzehr als streng monoton steigende Funktion über der Komplexität der Entscheidungsstrategie ergibt.[43]

Der Komplexitätsgrad entscheidungsunterstützender und prognostischer Verfahren bestimmte sich im Rahmen der empirischen Untersuchung über Mehrwertigkeit, Planungsaufwand, Ergebnisgenauigkeit und Durchführungsgüte des jeweiligen Verfahrens.[44]

Der Komplexitätsgrad einer Entscheidungsstrategie definiert sich für die Verfahren zur Informationsbeschaffung, -verdichtung und -verknüpfung analog und zusätzlich über die Anzahl der Entscheidungskriterien und die Entscheidungsregel.

VI. Entscheidungs- und Handlungsspielraum

Da die hier verwendete Definition der Entscheidung auch die Realisation der gewählten Handlungsalternative umfaßt, und Handlungen andererseits durch planmäßiges Vorgehen von Verhalten unterschieden werden, kann eine materielle Trennung der Begriffe Handlungs- und Entscheidungsspielraum nicht gerechtfertigt werden. Während das inhaltliche Gewicht des Entscheidungsbegriffs jedoch auf dem kognitiven Prozeß ruht, liegt jenes der Handlung auf der Aktion. Der Handlungsspielraum bezeichne daher alle Handlungsmöglichkeiten in der Zukunft, während sich der Entscheidungsspielraum ausschließlich auf die aktuelle Situation in $t=0$ beziehe.[45]

Der Entscheidungsspielraum definiert sich durch die Anzahl der für den Entscheidungsträger frei wähl- und realisierbaren Handlungsalternativen. Begrenzt wird er somit durch eine eingeschränkte Entscheidungsbefugnis. Die sachliche Entscheidungskompetenz variiert mit dem steuerlichen Wissen des Entscheidungsträgers. Soweit der Entscheidungsträger benötigte Informatio-

---

[43] Der kognitive Aufwand jeder Strategie steigt über dem Kontinuum von den nicht-analytischen zu den gestützt-analytischen, d.h. mit zunehmender Komplexität der Strategien an. Vgl. *Beach*, Image Theory, 1990, S. 131.

[44] Vgl. Teil II, Kapitel 3 D.III.1.a), S. 156; sowie Anhang 17 und Anhang 18, S. 593—505.

[45] Analog zur Definition des Handlungsspielraums in der Zukunft und des Entscheidungs- bzw. Handlungsspielraums in $t = 0$ in Teil II, Kapitel 3 G.III., S. 270f. Es finden sich je nach dem Kontext unterschiedliche Definitionen des Entscheidungsspielraums. So ist die Definition in *Dichtl/Issing*, Wirtschaftslexikon, 1993, Stichwort „Entscheidungsspielraum", S. 563, auf die arbeitende Person bezogen. Die Auffassung von *Gemünden*, Entscheidungstyp, 1983, S. 116, ist dagegen sachorientiert: ein Gestaltungsspielraum setzt sich aus drei Komponenten zusammen: der wahrgenommenen Mächtigkeit des Entscheidungsfeldes, den Zielvorstellungen des Entscheidungsträgers und der Beeinflußbarkeit der Entscheidung.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

nen über Experten bezieht, ist deren faktische Macht als weitere Restriktion anzusehen. Dies gilt sowohl für Experten auf dem steuerlichen als auch auf nicht-steuerlichen Gebieten: durch ihren Wissensvorsprung können sie den Entscheidungsprozeß steuern.[46]

Sachzwänge, wie z.B. eine begrenzte Kapazität des Unternehmens, notwendiger Ersatz von Maschinen, Wettbewerbsdruck, limitierte finanzielle Mittel oder die persönliche Leistungsfähigkeit etwa beim Generationenwechsel beschneiden den Handlungsspielraum.

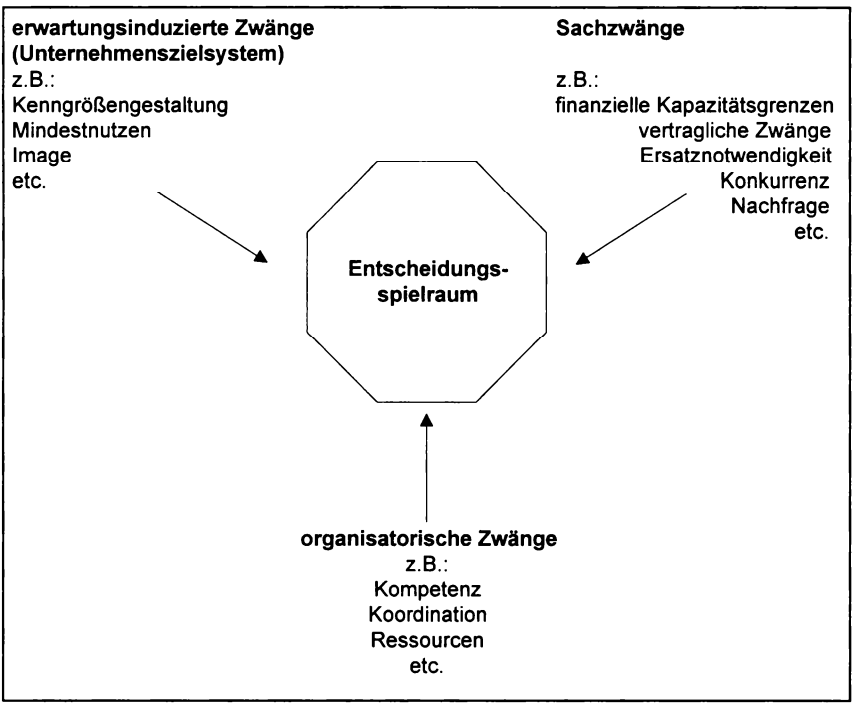


Abb. 51: Beispiele für Restriktionen des Entscheidungsspielraums

Insbesondere für Entscheidungen im Rahmen der betrieblichen Steuerpolitik resultiert eine wesentliche Beschneidung des Handlungsspielraums aus dem Zielsystem der Unternehmung, das z.B. die Berücksichtigung von Erwartungen der Öffentlichkeit oder der Marktpartner umfaßt, wie etwa dem Image, umweltorientiert zu arbeiten, annähernd gleichbleibende Erfolgskennzahlen

[46] Vgl. *Wiswede*, Wirtschaftspsychologie, 1995, S. 243.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

auszuweisen oder den Verwaltungsaufwand — der auch die Kosten der Steuerplanung einschließt — gering zu halten.

Daneben kann es organisatorische Abläufe oder Regelungen geben, die den Entscheidungsspielraum einengen, wie z.B. der Zugriff auf bestimmte Ressourcen oder die Abstimmung mit Entscheidungsträgern anderer Bereiche. Abb. 51 ordnet einige denkbare Restriktionen möglichen Kategorien zu.

B. Entscheidungstheorie und Entscheidungsanomalien

Als angewandte Wissenschaft hat die Betriebswirtschaftslehre den Auftrag, zur Verbesserung des menschlichen Handelns[47] in ihrem Gegenstandsbereich beizutragen.[48] Empfehlungen oder Vorschriften über die zu verfolgenden Ziele zu erarbeiten, ist dagegen nicht ihre Aufgabe.[49] Ziele bzw. in Zielen ausgedrückte Werte von Entscheidungsträgern zählen ebenso wie die relevanten Umweltdaten zu den Prämissen von Entscheidungen.[50] Während die deskriptive Entscheidungstheorie die Frage nach dem Zustandekommen von Entscheidungsprämissen zu beantworten sucht, behandelt die praktisch-normative oder auch präskriptive Entscheidungstheorie die Frage nach dem Zustandekommen „rationaler" Entscheidungen bei gegebenen Prämissen.[51] Ihre Modelle dienen der Ermittlung „richtiger" Entscheidungen, d.h. optimaler Handlungsalternativen.[52]

---

[47] Hier soll keine Unterscheidung zwischen „Handeln" und „Verhalten" vorgenommen werden.

[48] Vgl. *Bamberg/Coenenberg*, Entscheidungslehre, 1994, S. 10.

[49] Dies entspricht dem Postulat der Wertfreiheit; vgl. *Bamberg/Coenenberg*, Entscheidungslehre, 1994, S. 10, so auch *Eisenführ/Weber*, Rationales Entscheiden, 1994, S. 56, die Fundamentalziele als Werturteile und durch Ziel-Mittel-Relationen erarbeitete Instrumentalziele unterscheiden. Sie grenzen jedoch ein, daß Instrumentalziele auch den Charakter von Fundamentalzielen haben können, wenn die zu betrachtende Teilmenge des Entscheidungsfeldes entsprechend gewählt wird (S. 56f.). Dann liegt allerdings nur noch eine mittelbare Abb. eines Werturteils vor. Zur Klarstellung des Begriffs ist anzumerken, daß es sich dabei um ein primäres Werturteil handelt, während die Feststellung einer Ziel-Mittel-Relation eine Finalrelation bzw. ein sekundäres Werturteil ist. Vgl. *Wöhe*, Wertfreiheit, 1983, S. 9.

[50] Vgl. *Bamberg/Coenenberg*, Entscheidungslehre, 1994, S. 14.

[51] Vgl. *Bamberg/Coenenberg*, Entscheidungslehre, 1994, S. 2, S. 11; *Eisenführ/Weber*, Rationales Entscheiden, 1994, S. 2, sehen die deskriptive Entscheidungstheorie eher als Quelle zur Erkenntnis systematischer Fehler bei der Anwendung der präskriptiven Entscheidungstheorie; *Sieben/Schildbach*, Entscheidungstheorie, 1994, S. 3f., erweitern den Anwendungsbereich der deskriptiven Entscheidungstheorie von der Analyse der Zielbildung auf die Bereiche der Informationsbeschaffung und -verarbeitung und der Organisation.

[52] Vgl. *Bamberg/Coenenberg*, Entscheidungslehre, 1994, S. 10; *Eisenführ/Weber*, Rationales Entscheiden, 1994, S. 12f.; sie relativieren den Anspruch der normativen Entscheidungstheorie

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

I. Präskriptive Entscheidungstheorie

Die Grundstruktur eines Entscheidungsmodells setzt sich aus den Entscheidungsprämissen, der Entscheidungsmatrix und der Entscheidungsregel zusammen. Zu den Entscheidungsprämissen gehören das Entscheidungsfeld und das Zielsystem. Die Modellierungen der einzelnen Komponenten beeinflussen sich gegenseitig.[53]

Das *Entscheidungsfeld*[54] besteht aus:

- der Menge aller möglichen, sich gegenseitig ausschließenden Handlungsalternativen (Aktionenraum),
- der Menge der möglichen künftigen Umweltzustände (Zustandsraum),
- ggf. einem vollkommenen oder unvollkommenem Informationssystem,
- einer Ergebnisfunktion.

Das Entscheidungsfeld läßt sich, sofern es nicht zu komplex ist, in einer *Ergebnismatrix* abbilden.

Das *Zielsystem*[55] setzt sich zusammen aus:

- Zielgrößen[56],
- Höhenpräferenz,
- Artpräferenz,
- Zeitpräferenz,
- Risikopräferenz.[57]

---

auf die Erhöhung der Rationalität von Entscheidungen, S.4; ihrer Auffassung nach dient die präskriptive Entscheidungstheorie auch dem Auffinden von Präferenzen, S. 30.

[53] Vgl. *Eisenführ/Weber*, Rationales Entscheiden, 1994, S. 32—34.

[54] Vgl. *Bamberg/Coenenberg*, Entscheidungslehre, 1994, S. 14—25; *Sieben/Schildbach*, Entscheidungstheorie, 1994, S. 16—21.

[55] Die Unterscheidung *Heinens*, Grundlagen, 1976, S. 59, in Zielinhalt, Zielausmaß und zeitlichen Bezug, die z.B. *Bogen*, Zielvorstellungen, 1996, S. 20, seinen Ausführungen zugrunde legt, stufen *Bamberg/Coenenberg*, Entscheidungslehre, 1994, S. 28, als äquivalent zur dargestellten Strukturierung ein, da sie zusätzlicher Entscheidungsregeln bedarf, um praktikabel zu sein. *Sieben/Schildbach*, Entscheidungstheorie, 1994, S. 23, verwenden den Begriff „Zielplan" und verstehen darunter eine Ergebnisdefinition, in die die hier aufgeführten Elemente eingehen.

[56] Vgl. *Bamberg/Coenenberg*, Entscheidungslehre, 1994, S. 26; Zielgrößen werden auch Zielvariablen oder Attribute genannt; sie sind die relevanten Eigenschaften, die die Konsequenzen der Entscheidung kennzeichnen, vgl. *Eisenführ/Weber*, Rationales Entscheiden, 1994, S. 30.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

Es muß den folgenden Forderungen genügen:

- Vollständigkeit der Ziele,
- Redundanzfreiheit der Ziele,
- Meßbarkeit (Operationalität) der Ziele,
- Unabhängigkeit der Ziele,
- Einfachheit,
- Koordinationsfähigkeit der Ziele.[58]

Eine Zielfunktion ist die formale Darstellung einer Entscheidungsregel: sie beinhaltet die Zuordnung von Präferenzwerten durch Präferenzfunktionen sowie Optimierungskriterien.[59] Neben den genau bestimmten Entscheidungsregeln können auch allgemeine Entscheidungsprinzipien zu den Entscheidungskriterien gezählt werden. Ein Entscheidungsprinzip legt nur die Kenngrößen fest, anhand derer zu entscheiden ist, macht jedoch keine Aussage über die Zuordnung von Präferenzwerten bei unterschiedlichen Konstellationen der Kenngrößen.[60]

Angesichts der Komplexität, die eine Entscheidungsregel bzw. ein Entscheidungsmodell abbilden soll, der großen Anzahl möglicher Alternativen und möglicher Umweltzustände und der notwendigen Subjektivität der Zielfunktion kommt die von *Simon*[61] hervorgebrachte und von *Sauermann/Selten*[62] weiterentwickelte Anspruchsanpassungstheorie zum Tragen: Bei der Formulierung des Modells, der Alternativensuche, der Festlegung von Präferenzwerten etc. werden Vereinfachungen vorgenommen, so daß nicht eine optimale, sondern nur eine gute Alternative gewählt wird.[63]

Zentrales Moment der Entscheidungstheorien ist der Rationalitätsbegriff. Die Theorie der rationalen Entscheidung postuliert mindestens intendierte Formalrationalität. Bei Geltung der Rationalitätspostulate Vollständigkeit und Transitivität kann aus einer Entscheidungsregel, z.B. einem Optimalitätskrite-

---

[57] Vgl. *Bamberg/Coenenberg*, Entscheidungslehre, 1994, S. 26—27; *Sieben/Schildbach*, Entscheidungstheorie, 1994, S. 25—27.

[58] Vgl. *Bamberg/Coenenberg*, Entscheidungslehre, 1994, S. 28—30; *Eisenführ/Weber*, Rationales Entscheiden, 1994, S. 58-60.

[59] Vgl. *Laux*, Entscheidungstheorie, 1995, S. 26f.

[60] Vgl. *Laux*, Entscheidungstheorie, 1995, S. 29 f.; *Bamberg/Coenenberg*, 1994, Entscheidungstheorie, S. 89.

[61] *Simon*, Behavioral Model, 1955, S. 244.

[62] *Sauermann/Selten*, Anspruchsanpassungstheorie, 1962, insbes. S. 583, S. 588.

[63] Vgl. *Laux*, Entscheidungstheorie, 1995, S. 51—58.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

rium, eine Nutzenfunktion[64] abgeleitet werden.[65] Vollständigkeit bedeutet, daß je zwei Ergebnisse bezüglich einer Präferenzrelation miteinander verglichen werden können. Transitivität heißt, daß ein Ergebnis, das höher bewertet wird als ein anderes, das seinerseits wieder höher bewertet wird als ein drittes, auch besser bewertet wird als das dritte. Es soll also eine eindeutige Rangordnung bestehen, wobei Gleichordnungen nicht ausgeschlossen sind.

Mit Hilfe einer solchen Nutzenfunktion kann einem Ergebnis ein Nutzenwert zugeordnet werden. Auf diese Weise wird eine Ergebnismatrix in eine Entscheidungsmatrix überführt[66]. Alternativen, die dabei in keinem Kriterium besser, aber in mindestens einem Kriterium schlechter sind als die anderen, werden als ineffiziente Alternativen ausgesondert. Dies entspricht einem weiteren Rationalitätspostulat, dem Dominanzprinzip.

In der Literatur werden verschiedene Anforderungen an die Rationalität von Entscheidungen gestellt. Aus den so gebildeten Axiomensystemen lassen sich rationale Problemlösungen ableiten. Die wichtigsten Elemente solcher Axiomensysteme sind die nachfolgend aufgeführten Rationalitätspostulate: [67]

1. Ordinalitätsprinzip: Es existiert eine vollständige und transitive Ordnung der möglichen Ergebnisse.

2. Stetigkeitsaxiom: Es gibt eine Wahrscheinlichkeitsverteilung für 2 Ergebnisse, die einem sicheren Ergebnis gleichgeschätzt wird.

3. Substitutionsaxiom: Wird eine Wahrscheinlichkeitsverteilung einer anderen vorgezogen, so gilt diese Ordnung auch für ihnen nach dem Stetigkeitsaxiom gleichgeschätzte (zusammengesetzte) Wahrscheinlichkeitsverteilungen.

4. Dominanzprinzip: Wenn zwei Wahrscheinlichkeitsverteilungen, die beide nur zwei mögliche Ergebnisse versprechen, von denen das eine dem anderen vorgezogen wird, existieren, dann wird die Wahrscheinlichkeitsverteilung vorgezogen, die mit höherer Wahrscheinlichkeit zu dem bevorzugten Ergebnis führt.

---

[64] Bei sicheren Erwartungen spricht man von Wertfunktionen, bei Risiko von Nutzenfunktionen, vgl. *Eisenführ/Weber*, Rationales Entscheiden, 1994, S. 32.

[65] Vgl. *Bamberg/Coenenberg*, Entscheidungslehre, 1994, S. 32.

[66] Vgl. *Sieben/Schildbach*, Entscheidungstheorie, 1994, S. 30f.; bei *Eisenführ/Weber*, Rationales Entscheiden, 1994, S. 34—36, gilt die Entscheidungsmatrix als eine unter mehreren möglichen Darstellungsformen des Entscheidungsproblems.

[67] Vgl. *Sieben/Schildbach*, Entscheidungstheorie, 1994, S. 67.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

Ergebnisse der empirischen Entscheidungsforschung zeigen, daß bei der Verarbeitung gegebener Informationen durch den menschlichen Verstand systematische Fehler auftreten. Sie äußern sich entweder in der Verletzung der in den Axiomen festgehaltenen Rationalitätspostulate oder bei der Bildung von Wahrscheinlichkeits- und Häufigkeitsurteilen. Ursachen solcher Entscheidungsanomalien werden fünf großen Bereichen zugeordnet:[68]

- der Selektivität der Informationswahrnehmung
- der nur sequentiellen Verarbeitung von Daten
- der beschränkten rechnerischen Kapazität
- den Beschränkungen der Gedächtnisleistung
- dem hohen Einfluß spezieller Aufgabenmerkmale auf die Urteilsbildung

Eine Prüfung der Übertragbarkeit der Befunde auf die ökonomische Realität durch *Klose* ergab, daß die von Psychologen durchgeführten Laborexperimente zur Verletzung von Rationalitätspostulaten, der intuitiven statistischen Kompetenz und zu Nutzenurteilen (Risikoneigung) typische ökonomisch relevante Umweltbedingungen wie Anreize und Lernmöglichkeiten vernachlässigen. Während die Experimente, die z.B. das Allais-Paradoxon[69] nachweisen, nach *Klose* nur geringe Kosten einer Fehlentscheidung für den Entscheidungsträger beinhalten und nur von geringer Relevanz für ihn sind, sind Framing-, Umkehr- und Konservatismus-Effekte[70] sowie der Einsatz von Heuristiken robuste Anomalien, die auch auf ökonomische Fragestellungen übertragen werden können.[71]

Die für die Gestaltungsaufgabe der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre relevanten Anomalien werden im folgenden umrissen.

---

[68] Vgl. *Klose*, Entscheidungsanomalien, 1994, S. 39f.

[69] Verletzung des Unabhängigkeitsaxioms, z.B. durch Präferenzumkehr, wenn von einem Wettenpaar, dessen eine Wette einen sicheren Gewinn ausweist zu einem Wettpaar gewechselt wird, bei dem bei beiden Wetten nur geringe Gewinnwahrscheinlichkeiten bestehen, obwohl das Verhältnis der verglichenen Gewinnwahrscheinlichkeiten bei beiden Wettpaaren gleich ist; dasselbe gilt, wenn zwei gleichen Wettpaaren eine identische Wette hinzugefügt wird. Vgl. *Klose*, Entscheidungsanomalien, 1994, S. 57—59; *Allais*, l'homme rationnel, 1953, S. 503—546; *Eisenführ/Weber*, Rationales Entscheiden, 1994, S. 328f.

[70] Der Konservatismus-Effekt bezeichnet eine Verletzung des Bayes-Theorems durch das Verharren bei a priori Wahrscheinlichkeiten; vgl. *Edwards*, Conservatism, 1968, S. 20f.

[71] Vgl. *Klose*, Entscheidungsanomalien, 1994, S. 131f.; S. 151.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

II. Ausgewählte Entscheidungsanomalien

Eine Forderung der Rationalität ist die Unabhängigkeit einer Präferenzordnung von der Formulierung des gegebenen Problems. Diese wichtige Forderung wird von Entscheidungsträgern systematisch verletzt.

1. Umkehreffekt

Ein Umkehreffekt[72] liegt dann vor, wenn der Preis, der für eine unter zwei Alternativen präferierte Wette verlangt oder geboten wird, niedriger ist als der Preis für die dominierte Wette. Erklärt wird dieser Effekt durch unterschiedliche Bezugspunkte bei der Präferenzbildung: Für die Festlegung eines Preises werden die absoluten Gewinnhöhen, für die Spielpräferenz die Gewinnwahrscheinlichkeiten herangezogen.[73] In Marktexperimenten wurde der Umkehreffekt abgeschwächt.[74]

2. Framing-Effekt

Unter einem Framing-Effekt[75] ist die Veränderung von Präferenzen in Abhängigkeit von dem Kontext der Aufgabe bzw. von dem dargebotenen Referenzpunkt zu verstehen. So besteht beispielsweise bei einem Gewinnerwartungsspiel eine größere Risikoaversion als bei einem — ansonsten identischen — Verlusterwartungsspiel. Ein Framing-Effekt liegt demnach vor, wenn die Entscheidung mit der Formulierung der Entscheidungsaufgabe variiert.[76] Framing-Effekte konnten auch in realen, ökonomischen Märkten nachgewiesen werden.[77] Auch zeigten Befragungen von Ressortleitern eines Unternehmens

---

[72] Unterschiedliche Bezugspunkte können für die Bereitschaft zur Bezahlung expliziter Beratungsleistungen herangezogen werden; vgl. z.B. Teil V B.II.1.d).

[73] Vgl. *Klose*, Entscheidungsanomalien, 1994, S. 65f. m.w.N.

[74] Vgl. *Chu/Chu*, Preference Reversals, 1990, S. 910f.; *Klose*, Entscheidungsanomalien, 1994, S. 108.

[75] Der Framing-Effekt kann zur Erklärung von Überreaktionen auf Steuerrechtsänderungen herangezogen werden; vgl. Teil IV C.II.1. Vgl. zu Framing-Effekten *Tversky/Kahneman*, Framing of Decisions, 1981, 457f.

[76] Vgl. *Plous*, Judgment, 1993, S. 97f.; *Ganzach/Schul*, Goal Framing, 1995, S. 23.

[77] Vgl. *Klose*, Entscheidungsanomalien, 1994, S. 97.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

zu derselben Aufgabenstellung, daß alle ihrem üblichen Betätigungsfeld gemäße, unterschiedliche Probleme in der gestellten Aufgabe erblickten.[78]

Ganzach/Schul vermuten aufgrund eigener und fremder Untersuchungsergebnisse zu Framing-Effekten, daß eine Umschichtung der Aufmerksamkeit auf die durch die Frames vorgegebenen, positive oder negative Merkmale unterstützenden Informationen erfolgt.[79] Sie stellten fest, daß die Unterschiede zwischen den Entscheidungen bei positivem/negativem Aufgabenkontext zunahmen, wenn die zu verarbeitende Information erhöht wurde. Dabei ergab sich nur bei negativen Frames ein signifikanter Effekt, nicht aber bei positiven Frames.[80] Weiterhin werden negative Informationen stets stärker berücksichtigt als positive Informationen.[81]

3. Besitztumseffekt und Status-Quo-Bias

Der Besitztumseffekt[82] beschreibt die Tendenz, ein Gut im eigenen Besitz nur gegen einen gegenüber dem Preis, zu dem man es erwerben würde, höheren Preis aufzugeben. Dieser Effekt läßt sich auch unter Marktbedingungen, die die Möglichkeit zum Lernen eröffnen, nachweisen.[83]

Ist eine von mehreren zur Wahl stehenden Alternativen der gegebene Status Quo, wird dieser höher geschätzt als in Situationen, in denen diese Alternative eine unter vielen ist, aus denen noch zu wählen ist.[84] Die Vorziehenswürdigkeit der Status-Quo-Alternative steigt sogar noch mit der Anzahl der zur Wahl stehenden Alternativen.[85]

---

[78] Vgl. *Dearborn/Simon*, Selective Perception, 1958, 142f.

[79] Vgl. *Ganzach/Schul*, Goal Framing, 1995, S. 24f, 32.

[80] Vgl. *Ganzach/Schul*, Goal Framing, 1995, S. 29.

[81] Vgl. *Ganzach/Schul*, Goal Framing, 1995, S. 30.

[82] Besitztumseffekte könnten zur Erklärung der Vernachlässigung von Zinseffekten beitragen; vgl. Teil V C.III.2. Ähnlich auch *Weber*, Besitztumseffekte, 1993, S. 488, „Die neuen Theorien bieten auch eine Erklärung für das Verhalten, realisierte Verluste schlechter als entgangene Gewinne [...] anzusehen." Dieselbe Ansicht bei *Smith*, Rational Choice, 1991, S. 891.

[83] Vgl. die Übersicht bei *Kahneman/Knetsch/Thaler*, Endowment Effect, 1991, S. 194—197; vgl. *Plous*, Judgment, 1993, S. 96f.

[84] Der Status Quo Bias entspricht in Ansätzen dem Verharren in lokalen Optima; vgl. Kapitel C.V.2., S. 343f.

[85] Vgl. *Samuelson/Zeckhauser*, Status Quo Bias, 1988, insbes. S. 56—58, und die Übersicht bei *Kahneman/Knetsch/Thaler*, Endowment Effect, 1991, S. 197—199.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

Sowohl Besitztumseffekt als auch Status Quo Bias lassen sich durch eine in Abhängigkeit von einem Referenzpunkt für Gewinne und Verluste[86] unterschiedlich verlaufende Risikofunktion erklären. Auf dieser Überlegung baut die von *Kahneman/Tversky* entwickelte Prospect Theory[87] auf, die die für ökonomische Fragestellungen bedeutendste Weiterentwicklung der Erwartungsnutzentheorie darstellt.[88]

4. Verzerrungen der Zielgewichtung bei multiattributiven Entscheidungen unter Sicherheit

Eine Möglichkeit, die Ergebnisse in multikriteriellen Entscheidungen zu vergleichen, ist die Bestimmung multiattributiver Wertfunktionen, die in einer Zielgewichtung münden.[89] Bei der Bestimmung von Zielgewichten können kognitive Verzerrungen auftreten. Dazu gehören der sogenannte Bandbreiten- und der Splitting-Effekt. Der Bandbreiteneffekt betrifft die Neigung von Entscheidungsträgern, Wichtigkeitsaussagen nicht von der Breite eines Zielausprägungsintervalls abhängig zu machen, über dem sie die Wichtigkeit beurteilen sollen. Die subjektive Einschätzung der Wichtigkeit einzelner Attribute kann also nicht im richtigen Verhältnis auf meßbare Skalen projiziert werden. Davon ist die Anwendung des Direct Ratio Verfahrens zur Zielgewichtung betroffen.[90]

Der Splitting-Effekt ist für die Beurteilung steuerlicher Entscheidungen bedeutsamer: Er besagt, daß die Aufspaltung eines Ziels in mehrere Unterziele zur Bestimmung der Gewichte der Unterziele zu einem insgesamt höheren Gewicht des Oberziels führt. Würde etwa das Ziel der Vermögensendwertmaximierung aufgespalten in die Ziele Maximierung der Einzahlungsendwerte bei gleichbleibenden Auszahlungsendwerten, Minimierung der Kosten bei gleichbleibenden oder steigenden Einzahlungen und Minimierung der Steuerendwerte, so würde der Splitting-Effekt dazu führen, daß die Summe der Gewichte dieser drei Unterziele das Gewicht, das der Vermögensendwertmaximierung ursprünglich zugewiesen wurde, überstiege.

---

[86] Für steuerliche Entscheidungen ist von einer Verlust-Referenz auszugehen; bei Zulagenmaximierung dagegen von einer Gewinnreferenz.

[87] Vgl. *Kahneman/Tversky*, Prospect Theory, 1979, 274—289.

[88] Vgl. *Kahneman/Knetsch/Thaler*, Endowment Effect, 1991, S. 199—203.

[89] Vgl. *Eisenführ/Weber*, Rationales Entscheiden, 1994, Kapitel 6, S. 111—148; *Laux*, Entscheidungstheorie, 1995, S. 94-96.

[90] Zielgewichtungen sind für multikriterielle steuerliche Entscheidungen relevant; etwa für Investitions-, Standort- oder Rechtsformentscheidungen.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

5. Verzerrungen der Beurteilung und Schätzung von Wahrscheinlichkeiten

Zur Bestimmung subjektiver Wahrscheinlichkeiten wird häufig auf ungeeignete Erfahrung zurückgegriffen.[91] Die Heuristiken zur Einschätzung von Wahrscheinlichkeiten sind oft fehleranfällig.

Das gilt z.B. für die Verfügbarkeitsheuristik[92], die besagt, daß die Informationen, die gerade am einfachsten und schnellsten verfügbar sind, die subjektive Einschätzung von Wahrscheinlichkeiten beeinflussen. Hier werden Korrelationen unterstellt, die nicht oder nicht in dem geschätzten Ausmaß vorhanden waren.[93]

Ein weiterer Fehler resultiert daraus, daß aus der Erfahrung oft nur zeitlicher Zusammenhänge auf systematische oder gar kausale Zusammenhänge geschlossen wird (nonregressive prediction).[94]

Die geistige Vorstellung von Ereignissen erhöht die geschätzte Wahrscheinlichkeit ihres Eintretens.[95] Dies findet allerdings seine Grenzen bei extrem negativen Ergebnissen. Sie werden durch die Vorstellung ihres Eintretens vollständig verdrängt, so daß die Eintrittswahrscheinlichkeit auf 0 geschätzt wird (Denial).[96]

Etliche Untersuchungen konnten zeigen, daß die Lebhaftigkeit von Informationen, d.h. die Vorstellbarkeit, die Emotionalität und Konkretheit mehr Einfluß auf Entscheidungsträger haben und von diesen eher aufgenommen und verarbeitet werden als weniger lebhafte, blasse, abstrakte[97] oder statistische Informationen. Der Einfluß lebhafter Informationen auf Wahrscheinlichkeits-

---

[91] Vgl. *Eisenführ/Weber*, Rationales Entscheiden, 1994, S. 172; *Klose*, Entscheidungsanomalien, 1994, S. 72f.; *Plous*, Judgment, 1993, Kapitel 10; insbes. S. 109—112.

[92] Die Verfügbarkeitsheuristik kommt möglicherweise bei der Entwicklung des steuerlichen Wissens zum Tragen; vgl. Teil IV A.I., S. 349ff., Teil IV B.III.1.b), S. 374ff.

[93] Vgl. *Anderson*, Cognitive Theory, 1991, S. 119f.; *Eisenführ/Weber*, Rationales Entscheiden, 1994, S. 172; *Plous*, Judgment, 1993, Kapitel 11, insbes. S. 121—123; *Klose*, Entscheidungsanomalien, 1994, S. 73f.

[94] Vgl. *Busemeyer*, Intutitive Statistical Estimation, 1991, S. 210—212; *Eisenführ/Weber*, Rationales Entscheiden, 1994, S. 172f.

[95] Dieser Effekt erklärt ggf. das Ergebnis der empirischen Untersuchung, daß Entscheidungsträger mit der Erfahrung negativ verlaufener Betriebsprüfungen zu vorsichtigeren Sachverhaltskonstruktionen tendieren, Teil II, Kapitel 3 E.III.1., S. 210—213: Sie schätzen die Wahrscheinlichkeit einer Fehlentscheidung höher ein, weil sie sich negative Konsequenzen besser vorstellen können.

[96] Vgl. *Plous*, Judgment, 1993, S. 123—125.

[97] Steuerliche Informationen und Zinseffekte sind relativ abstrakt.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

urteile und Entscheidung ist jedoch nicht allgemeingültig nachweisbar. Generell werden positive Ereignisse als wahrscheinlicher angesehen als negative Ereignisse. Dieser Effekt wird als „wishful thinking" bezeichnet.[98]

Die Ankerheuristik besagt, daß die Wahrscheinlichkeit, daß zwei Ereignisse gemeinsam auftreten, höher eingeschätzt wird, als die Wahrscheinlichkeit, daß das unwahrscheinlichere Ereignis allein auftritt, aber nicht höher als die Eintrittswahrscheinlichkeit des wahrscheinlicheren Ereignisses.[99] Hiermit wird die Multiplikationsregel verletzt, die natürlich dazu führt, daß das Auftreten der Kombination der Ereignisse weniger wahrscheinlich ist als das alleinige Auftreten. Dagegen wird die Wahrscheinlichkeit, daß mindestens ein Ereignis aus einer Oder-Verknüpfung eintritt, oft unterschätzt.[100] Dieser Effekt wird dadurch zu erklären versucht, daß der Mensch sich Szenarien vorstellt. Je mehr Details er über eine hypothetische Situation erfährt, umso glaubwürdiger und umso wahrscheinlicher erscheint sie ihm. Von einem einmal so gesetzten Anker werden unzureichende Anpassungen vorgenommen, wenn das Ereignis erweitert wird.[101] Ankereffekte sind sehr robust und treten auch bei erhöhtem monetären Anreiz für die richtige Schätzung auf.[102]

Repräsentativität ist die wahrgenommene Übereinstimmung einer Stichprobe mit der Grundgesamtheit, eines Elements mit einer Kategorie oder eines Ergebnisses mit einem Modell.[103] Die Repräsentativitätsheuristik führt zur Vernachlässigung von A-priori-Wahrscheinlichkeiten, auch wenn die dargebotenen Beschreibungen keinen Erklärungsgehalt aufweisen.[104]

---

[98] Vgl. *Plous*, Judgment, 1993, S. 125—129, S. 134f.

[99] Vgl. *Anderson*, Cognitive Theory, 1991, S. 116—119; *Eisenführ/Weber*, Rationales Entscheiden, 1994, S. 174; *Plous*, Judgment, 1993, S. 112; *Tversky/Kahneman*, 1993, Representativeness, S. 98; *Kahneman*, Reference Points, 1992, S. 307—310.

[100] Vgl. *Eisenführ/Weber*, Rationales Entscheiden, 1994, S. 175f. Der Effekt ist ein Indiz für die Unzuverlässigkeit persönlicher Erwartungen als Verfahren zur Schätzung künftiger Steuerbelastungen.

[101] *Klose*, Entscheidungsanomalien, 1994, S. 75 m.w.N.; *Northcraft/Neale*, Experts, Amateurs, and Real Estate, 1987, S. 95f.

[102] Vgl. *Yates*, Decision Making, 1990, S. 197; *Plous*, Judgment, 1993, S. 151f.; *Wright/Anderson*, Anchoring and Adjustment Heuristic, 1990, S. 80f.

[103] Vgl. *Arrow*, Risk Perception, 1982, S. 5f.

[104] Vgl. *Anderson*, Information Integration Theory, 1991, S. 111—116; *Plous*, Judgment, 1993, S. 109—112; *Klose*, Entscheidungsanomalien, 1994, S. 72 m.w.N.; *Eisenführ/Weber*, Rationales Entscheiden, 1994, S. 173. Die Repräsentativitätsheuristik könnte im Austauschverhältnis zwischen Entscheidungsträger und Finanzbehörden bzw. Außenprüfern tragen.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

6. Fehleinschätzungen bei Zusammenhangsvermutungen

In psychologischen Untersuchungen[105] konnte gezeigt werden, daß Probanden frühe Erfolge den eigenen Fähigkeiten zuschrieben, so daß Vertrautheit und bisherige Entscheidungen zur Erwartung weiterer Erfolge führten (Illusion of control). Der Entscheidungsträger unterliegt der Illusion, er könne den Ausgang der Entscheidung beeinflussen oder gar kontrollieren — selbst dann, wenn es sich um Zufallsexperimente handelt.

Ein Fehler in Problemlösungsstrategien ist in dem Bemühen zu sehen, Hypothesen durch zusätzliche Informationen zu bestärken, statt zu versuchen, sie zu widerlegen (Confirmation Bias).[106]

Kurzfristige Konsequenzen wiegen subjektiv weit schwerer als langfristige, in objektiver Betrachtung weit schwererwiegende Konsequenzen. Sie verhindern ein langfristig positives Verhalten oder führen ein langfristig schädliches Verhalten herbei. Die langfristigen Konsequenzen sind den betroffenen Personen zwar bewußt, werden jedoch gegenüber den kurzfristigen Konsequenzen vernachlässigt.[107]

III. Image Theory als integrativer Ansatz der deskriptiven Entscheidungstheorie

Die deskriptive Entscheidungstheorie versucht, die systematischen Fehler der Entscheidungsträger zu modellieren.[108] Die zur Erklärung von Entscheidungsanomalien entwickelten Erweiterungsmodelle zur Erwartungsnutzentheorie wie Disappointment- und Regret-Theorie[109] beziehen sich in erster

---

[105] Vgl. die Übersicht bei *Plous*, Judgment, 1993, S. 170f.

[106] Vgl. *Plous*, Judgment, 1993, S. 232f. Hierin liegt ein Problem für den steuerlichen Wissenserwerb; vgl. Teil IV B.III.1., S. 371ff.

[107] Vgl. *Plous*, Judgment, 1993, S. 242. Hierunter könnte auch die Tendenz zu möglichst frühzeitiger Inanspruchnahme möglichst hoher Abschreibungsbeträge fallen.

[108] Auf die Wiedergabe der in der Betriebswirtschaftslehre eingeführten Theorien von *Kirsch*, Entscheidungsprozesse, 1977, und *Cyert/March*, Behavioral Theory, 1963, sei aufgrund ihres hohen Bekanntheitsgrades an dieser Stelle verzichtet; ein Überblick über beide findet sich z.B. bei *Sieben/Schildbach*, Entscheidungstheorie, 1994, S. 177—194.

[109] Vgl. z.B. *Loomes/Sugden*, Disappointment, 1986, S. 280f. Die Disappointment Theorie geht davon aus, daß das Über- oder Unterschreiten gebildeter Erwartungen zu einer Veränderung des Nutzens führt. Bei den Regret-Theorien resultiert die Nutzenveränderung aus dem Vergleich mit der zweitbesten Alternative; vgl. *Eisenführ/Weber*, Rationales Entscheiden, 1994, S. 346f. Dort findet sich auch eine sehr knappe Darstellung deskriptiver Präferenztheorien, S. 347—351.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

Linie auf das Allais-Paradoxon[110], das als ökonomisch nicht relevante bzw. auf ökonomische Sachverhalte wegen der in den Experimenten vorherrschenden Geringfügigkeit der Fehlentscheidungskosten nicht übertragbare Anomalie begriffen wird. Mit Hilfe der Prospect Theory[111] können auch kognitive Heuristiken und der Umkehreffekt[112] erklärt werden.[113]

Die Attributionstheorie wurde als eine normative Theorie des Judgment eingeführt; dient aber auch als deskriptives Verhaltensmodell.

Es existieren verschiedene attributionstheoretische Ansätze wie etwa die Theorie des „Locus of Controll" oder die Theorie der Leistungsmotivation. *Seewi* stellt ein integratives Modell verschiedener attributionstheoretischer Ansätze vor. Im wesentlichen beschreiben die Attributionstheorien die Zuschreibung von Erfolg oder Mißerfolgen auf personelle Faktoren oder Umweltbedingungen.[114] Diese Erkenntnisse sind für die empirischen Befunde des Teils II zur Verarbeitung der Erfahrungen im Umgang mit der Besteuerung[115] relevant.

Eine integrative, deskriptive Entscheidungstheorie wurde mit der Image Theory vorgelegt.[116] Abb. 52 gibt den Entwurf der Image Theory von *Beach* wieder. In der Image Theory wird das Wissen des Entscheidungsträgers über seine Werte und Ziele und die Wege, sie zu erreichen, in drei Blöcken festgehalten, die als Value, Trajectory und Strategic Image bezeichnet werden. Entscheidungen beziehen sich nur entweder darauf, ob ein „Candidate" zurückgewiesen oder in eines der drei Images aufgenommen werden soll, oder darauf, ob ein betrachteter Plan einen zufriedenstellenden Fortschritt mit Blick auf ein Ziel gewährleistet. Der erste Entscheidungstyp wird als „Adoption Decision", der zweite als „Progress Decision" bezeichnet.

Die Identifikation relevanten Wissens in spezifischen Entscheidungen, d.h. die Einbettung der Entscheidungssituation in einen Kontext, wird als Framing bezeichnet. Der Frame ist die Menge der für die einzelne Entscheidung relevanten Elemente der Images. Wurden in der Vergangenheit Aktionen innerhalb eines identischen Frames erfolgreich durchgeführt, so wird dieser Hand-

---

[110] Vgl. oben, S. 293, FN 69.

[111] Vgl. *Kahneman/Tversky*, 1979, Prospect Theory, S. 263—284.

[112] Vgl. oben, S. 294.

[113] Vgl. *Eisenführ/Weber*, Rationales Entscheiden, 1994, S. 349f.; *Klose*, Entscheidungsanomalien, 1994, S. 168.

[114] Vgl. *Seewi*, Vereinheitlichung attributionstheoretischer Ansätze, 1995, z.B. S. 16; *Plous*, Judgment, 1993, S. 174—176.

[115] Vgl. oben, Teil II, Kapitel 3 E., insbes. S. 214.

[116] Vgl. *Beach*, Image Theory, 1990, S. 5—38.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

lungsablauf als „Policy" bezeichnet und wird in der Zukunft in identischen Kontexten wieder durchgeführt. Nur wenn es keine Policies gibt, müssen neue, geeignete Ziele und Pläne aufgenommen werden.

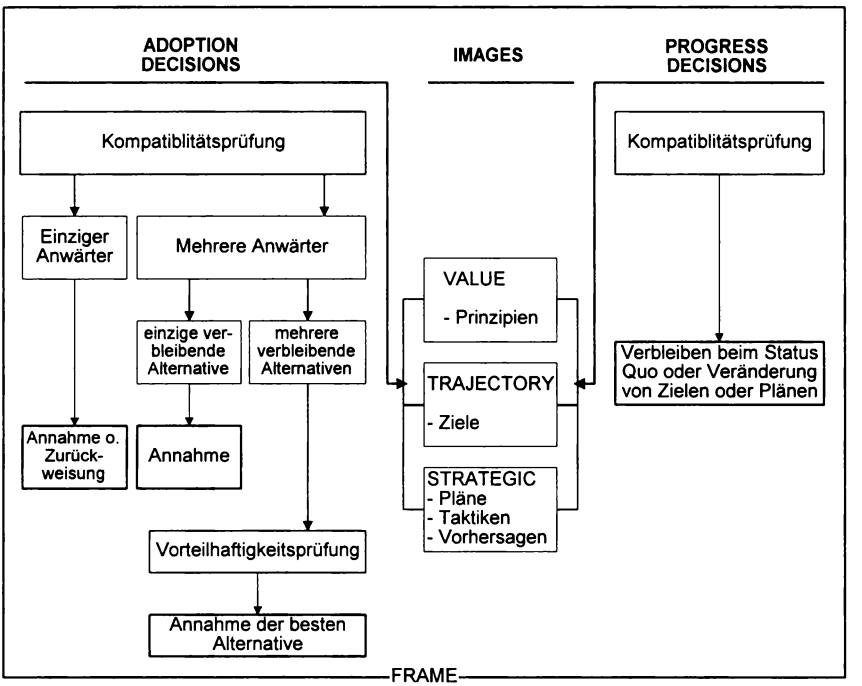


Abb. 52: Image Theory nach *Beach*
(Quelle: *Beach*, Image Theory, 1990, S. 7)

Entscheidungen werden anhand zweier „Tests" getroffen. Der erste ist ein „Compatibility Test", der darüber entscheidet, ob eine Alternative in Widerspruch zu einem relevanten Element der Images steht. Ist dies in einem Ausmaß der Fall, daß die „Zurückweisungsschwelle" überschritten ist, wird die Alternative verworfen, im andern Fall angenommen bzw., wenn mehrere Alternativen den Compatibility Test überstehen, einem „Profitability Test" unterzogen. Ein Profitability Test kommt nur für Annahme-Entscheidungen in Frage. Auf Progress Decisions wird er nicht angewandt. Hier werden vielmehr die Vorhersagen für die Entwicklung aufgrund des gegebenen Plans mit den Zielen aus dem Trajectory Image verglichen. Ergeben sich hier die Toleranzschwelle überschreitende Widersprüche („Violations"), so wird der gegebene Plan verworfen und ein neuer gesucht.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

Für den Gegenstand der vorliegenden Arbeit weisen verschiedene Elemente der Image Theory Erklärungspotential auf: Zur Erklärung des in Teil II gefundenen hohen Einflusses der subjektiven Wahrnehmung von Steuerwirkungen auf die Wahl der Vorteilhaftigkeitskalküle und der Bedeutung der persönlichen Grundsätze[117] bietet sich der Ansatz der Image Theory an, daß zunächst eine Kompatibilitätsprüfung durchgeführt wird, die potentielle Verhaltensänderungen bzw. Entscheidungsalternativen anhand der abgestuften Ziele bewertet, deren oberstes die Werte des Individuums umfaßt. Die in der Image Theory postulierte Zweistufigkeit des Entscheidungsprozesses entspricht den empirischen Ergebnissen aus Teil II.[118]

Der Ansatz der „Progress Decisions", die zu einer Veränderung von Zielen oder Plänen führen, birgt Erklärungspotential für die unterschiedlichen Reaktionen der befragten Unternehmer auf Erfahrungen im Umgang mit der Besteuerung.[119] Dasselbe gilt für das generelle Verharren des Steuerpflichtigen beim Status Quo seines Umgangs mit Fragen der Besteuerung, d.h. bei den „Policies", die bislang erfolgreich waren. Die relevanten Elemente der Image Theory werden im Verlauf der Modellentwicklung in Teil IV unter Bezugnahme auf die ihnen jeweils zugrunde liegenden Forschungsergebnisse aufgegriffen.

IV. Betriebswirtschaftliche Theorie der Entscheidungsprozesse nach Kirsch

Die Erkenntnisse der Verhaltenswissenschaft wurden 1970 von Kirsch[120] aus betriebswirtschaftlicher Sicht aufgearbeitet. Die Theorie von Kirsch fokussiert das Problemlösungsverhalten, das einsetzt, wenn das Individuum über keine passenden Reaktionen auf bestimmte Umweltreize verfügt.[121] Dieses Problemlösungsverhalten entspricht dem Suchverhalten des Individuums vor der Entscheidung.[122] Die Steuerung der Suchprozesse erfolgt durch Entstehen und Lösung dreier möglicher Konflikttypen[123]:

---

[117] Vgl. oben, Teil II, Kapitel 3 E.II.1.c), S. 199ff.

[118] Vgl. oben, Teil II, Kapitel 3 G.III., S. 269, insbes. T 35 auf S. 241.

[119] Vgl. oben, Teil II, Kapitel 3 E.III., S. 209ff., insbes. 214.

[120] Vgl. *Kirsch*, Verhaltenswissenschaftliche Ansätze, 1970 in erster Auflage; Neuauflage 1977.

[121] Vgl. *Kirsch*, Entscheidungsprozesse, Bd. I, 1977, S. 66.

[122] Vgl. *Kirsch*, Entscheidungsprozesse, Bd. I, 1977, S. 74.

[123] Vgl. *Kirsch*, Entscheidungsprozesse, Bd. I, 1977, S. 104—106, m.w.N:

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

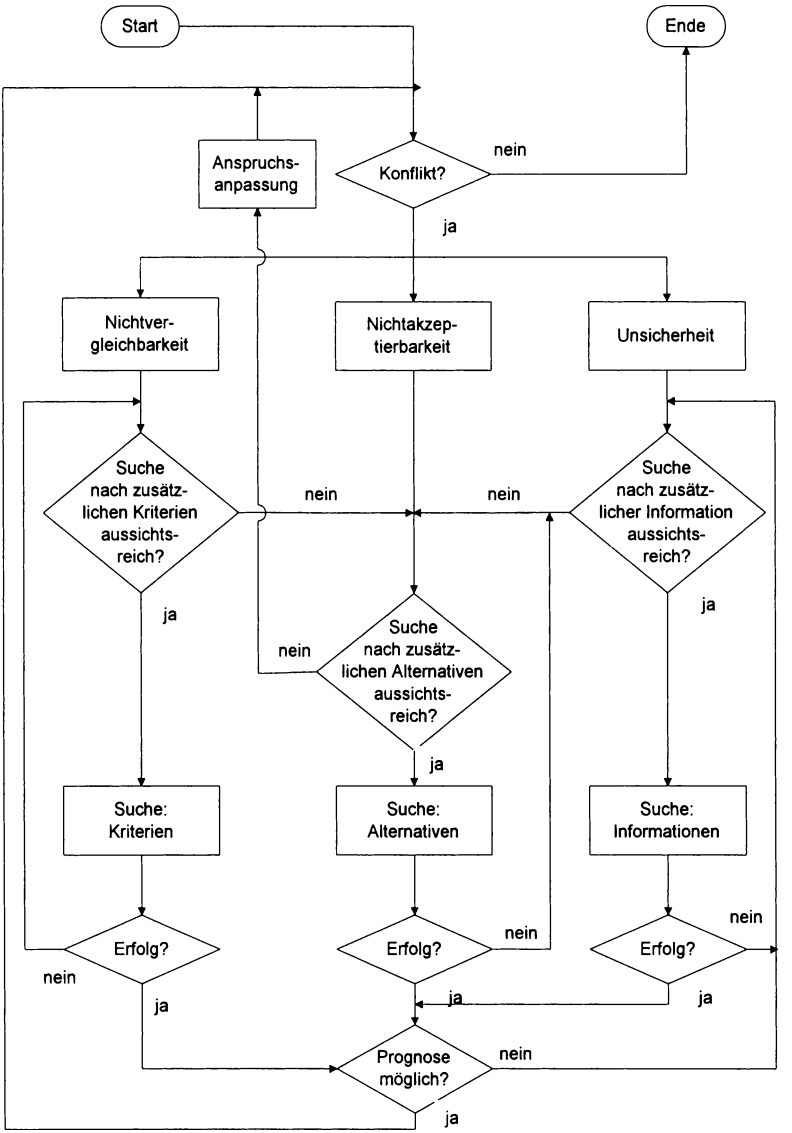


Abb. 53: Modell des Suchverhaltens in Entscheidungsprozessen nach *Kirsch* (Quelle: *Kirsch*, Entscheidungsprozesse, Bd. I, 1977, S. 117)

– Nichtvergleichbarkeit, wenn die beste Alternative trotz bekannter Wahrscheinlichkeitsverteilungen ihrer jeweiligen Konsequenzen nicht identifiziert werden kann.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

- Nichtakzeptierbarkeit, wenn eine bevorzugte Alternative zwar angegeben werden kann, aber unterhalb des Anspruchsniveaus liegt.
- Unsicherheit, wenn die Wahrscheinlichkeitsverteilungen der Konsequenzen der Alternativen unbekannt sind.

Unter Zuhilfenahme der Anspruchsanpassungstheorie wird ein Modell des Suchverhaltens vor der Entscheidung entwickelt,[124] das mit Hilfe eines Ablaufplans dargestellt wird, der in Abb. 53 wiedergegeben ist.

Für die aus Teil II der vorliegenden Arbeit resultierenden Fragestellungen nach dem Zustandekommen subjektiver Steuerwirkungen und nach der Wahrnehmung von Steuerwirkungen, kann das Modell nur begrenzte Aussagen erlauben, denn es setzt erst nach der Wahrnehmung der Information an. Die verwendeten Konfliktypen setzen voraus, daß das Individuum ein steuerliches Problem wahrnimmt. Das Ablaufschema, das zur Lösung dieses Problems durchgeführt wird, läßt allerdings den Aufwand, der durch die Suche entsteht, unberücksichtigt.

C. Der Entscheidungsprozeß als Informationsverarbeitungsprozeß

Die Ausführungen der vorangegangenen beiden Kapitel zeigten die Notwendigkeit auf, sich vertiefter mit der Informationsverarbeitung und der Wahrnehmung des einzelnen Entscheidungsträgers auseinanderzusetzen. Die folgenden Kapitel führen in psychologische und betriebswirtschaftliche Forschungsergebnisse zur menschlichen Informationsverarbeitung ein. Ihre Ergebnisse werden vorweg in Form eines einfachen Grundmodells zusammengefaßt, um die nachfolgend erörterten Details in einen Gesamtzusammenhang einzubetten.

I. Grundmodell der menschlichen Informationsverarbeitung

Ausgangslage ist, daß in der Umwelt zugängliche oder angebotene Informationen durch das Individuum nach zunächst unbekannten Regeln zu einem

[124] Vgl. *Kirsch*, Entscheidungsprozesse, Bd. I, 1977, S. 107—116.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

Output verarbeitet werden.[125] Output ist im vorliegenden Kontext eine Entscheidung über die Art, die Form, den Inhalt einer Informationsweitergabe bzw. eine konkrete Entscheidung über die Durchführung einer Handlung. Abb. 54 zeigt, daß der Output auf die Informationsverarbeitung zurückwirkt und so die nächste Informationsaufnahme beeinflußt, die ihrerseits als aktiver Filter für die angebotenen Informationen fungiert. Dies deuten die von dem Feld „angebotene Informationen" ausgehenden Pfeile an. Die aktive Suche bei der Informationsaufnahme wird durch die doppelseitigen Pfeile zwischen Informationsaufnahme und den angebotenen Informationen angezeigt.

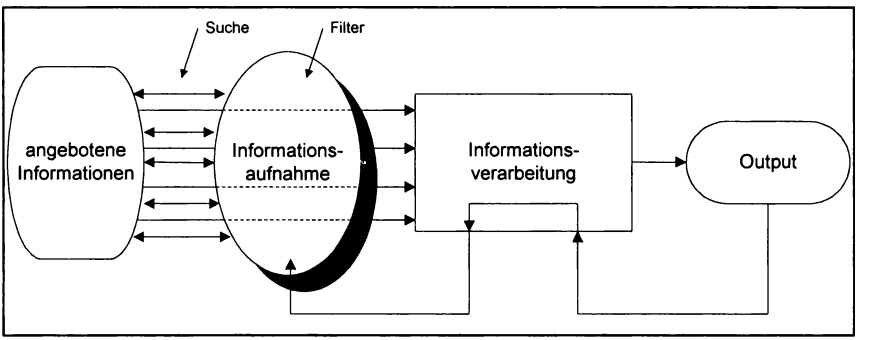


Abb. 54: Grundmodell des Informationsverarbeitungsprozesses[126]

Zwischen Informationsaufnahme und Informationsverarbeitung bestehen wechselseitige Abhängigkeiten.[127] So ist auch die Aufnahme „steuerlicher" Informationen an die aktive Suche, d.h. an die Informationsnachfrage, gekoppelt. Letztere ist als umgesetztes Informationsbedürfnis anzusehen.[128]

Zwischen Informationsaufnahme und Informationsverarbeitung besteht ein untrennbarer Zusammenhang.[129] Um diesen hervorzuheben, werden zunächst Ansätze der psychologischen Wahrnehmungstheorie dargestellt. Die betriebswirtschaftlichen und die entscheidungstheoretischen Überlegungen im allge-

---

[125] Vgl. als kybernetisches Modell *Kirsch*, Entscheidungsprozesse, Bd. II, S. 96; andere vereinfachte Modelle fügen den Faktor „Motivation" als Einflußgröße auf Informationsaufnahme, Informationsverarbeitung und Output ein; vgl. z.B. *Hussy*, Informationsverarbeitung, 1973, S. 21.

[126] Vgl. auch das von *Landauer*, Entscheidungseffizienz, 1996, S. 30, verwendete Modell des Problemlöseverhaltens.

[127] Vgl. hier, Teil III C.II.1., S. 307.

[128] Vgl. *Landauer*, Entscheidungseffizienz, 1996, S. 134—139.

[129] Dies stellen auch betriebswirtschaftliche Untersuchungen zum Problemlösungs- und Entscheidungsverhalten heraus, so daß die thematische Verknüpfung beider Disziplinen hier besonders deutlich wird. Vgl. z.B. *Hauschildt*, Informationsverhalten, 1989, S. 379.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

meinen beziehen sich meist nur auf die Informationsverarbeitung selbst. Welche Chancen Informationen haben, in die Entscheidung einzufließen, wird in diesen Ansätzen weitestgehend vernachlässigt. Sie gehen vielmehr regelmäßig von einer aktiven Informationsnachfrage als einziger Möglichkeit des Informationszugangs aus.[130]

Die folgenden Ausführungen zeigen, warum dieses Vorgehen sinnvoll ist und warum von Zufälligkeit nur bezüglich des objektiven Auftretens einer Information, nicht aber bezüglich ihres Zugangs zur Verarbeitung gesprochen werden kann. Diese Unterscheidung ist für die Beurteilung der Folgen steuerlicher Informationen wichtig: etwa zur Bestimmung der Fragen, ob eine steuerliche Anregungsinformation „zufällig" zugehen oder ob sie, selbst wenn sie objektiv vorhanden ist, nur unter bestimmten Bedingungen Wirkung entfalten kann, und unter welchen Bedingungen objektiv relevante steuerliche Informationen systematisch ignoriert werden.

Bevor Theorien und empirische Ergebnisse über die Informationsverarbeitung im engeren Sinne zur Sprache kommen, werden die wahrnehmungstheoretischen Voraussetzungen beleuchtet.

II. Wahrnehmungstheorien und Gedächtnismodelle

In der Psychologie werden die Begriffe Wahrnehmung und Empfindung unterschieden.[131] Wahrnehmung bedeutet einen kognitiven Prozeß einschließlich dessen Ergebnisses; Empfindung bezeichnet lediglich die Sinneseindrükke.[132] Weiterhin kann sich Wahrnehmung nur auf räumlich-zeitlich nah gelegene Teile der realen Welt beziehen.[133]

Informationen im Sinne der Betriebswirtschaftslehre[134] werden mit Hilfe von Zeichenträgern übermittelt.[135] Diese sind wahrnehmbar, wenn sie sich in

---

[130] Ansatzweise zeigt sich eine Ausnahme in den Ergebnissen von *Glazer/Steckel/Winer*, Locally Rational Decision Making, 1992, S. 223—225. Anders die ältere psychologische Forschung z.B. *Klix*, Informationsbegriff, 1978, S. 908; die Passivität der Informationsaufnahme bestimmt sich dabei nach der Intentionslosigkeit.

[131] Vgl. *Kebeck*, Wahrnehmung, 1994, S. 240.

[132] *Guski*, Wahrnehmung, 1989, S. 2.

[133] Vgl. *Schönpflug/Schönpflug*, Psychologie, 1995, S. 107.

[134] In der Betriebswirtschaftslehre werden sie u.a. als zweckorientiertes Wissen verstanden, vgl. Teil III A.II, S. 280; *Bode*, Informationsbegriff, 1997, S. 459, faßt sie auch als in Form menschlicher Sprache repräsentiertes Wissen auf.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

physikalischer Nähe zum aufnehmenden Individuum befinden. Weiterhin sind sie zwingend Ergebnis kognitiver Prozesse, da ein „Zeichen" bereits eine Abstraktion darstellt.[136] Informationen können somit als Wahrnehmungsgegenstand angesehen werden.[137] Damit sind auch die psychologischen Erkenntnisse zur Wahrnehmung auf die Aufnahme entscheidungsrelevanter, z.B. steuerlicher Informationen anwendbar.[138] Eine Information entsteht damit durch die Zuordnung einer Bedeutung zu einem Zeichen oder einer Gruppe von Zeichen mit der Folge einer ggf. marginalen Veränderung der Gedächtnisstrukturen.

1. Wahrnehmung als Orientierungsverhalten

Wahrnehmung wird in der Psychologie als Orientierungsverhalten aufgefaßt, das durch einen Informationsverarbeitungsprozeß[139] ein inneres Modell der Wahrnehmungsgegenstände schafft.[140] Sie ist nicht nur ein aktiver (Such-) Vorgang, sondern auch ein „aktiver Prozeß der Selektion, Korrektur und Interpretation"[141].

Die psychologischen Theorien zur Erklärung der Wahrnehmung beziehen sich stets auf einzelne Elemente des Prozesses. Zur Erklärung der Ingangsetzung des Suchvorgangs Wahrnehmung sind drei wichtige psychologische

---

[135] Vgl. *Kramer*, Information, 1965, S. 77; *Kramer* verwendet allerdings den Begriff Signal synonym zum Begriff Zeichen als Nachricht und Nachrichtenträger, vgl. *Kramer*, Information, 1965, S. 21.

[136] Und zwar eine „Abstraktionsklasse äquivalenter Signale", vgl. *Kirsch*, Entscheidungsprozesse, 1977, Bd. II, S. 78.

[137] In diesem Fall handelt es sich um „symbolische Wiedergaben", etwa in Form von Zeitungsartikeln oder Rundfunkreportagen; vgl. *Schönpflug/Schönpflug*, Psychologie, 1995, S. 103.

[138] Dies wird in der Literatur auch so behandelt; vgl. z.B. *Schopphoven*, Entscheidungsqualität, 1996, S. 53; *Klix*, Informationsbegriff, 1978, S. 907; *Kirsch*, Entscheidungsprozesse, 1977, Bd. II; S. 96f.

[139] Vgl. *Schönpflug/Schönpflug*, Psychologie, 1995, S. 103, *Guski*, Wahrnehmung, 1989, S. 2; *Cassels/Gerstenmaier*, Kognitionspsychologie, 1995, S. 42; *Hayes/Gerstenmaier*, Kognitionspsychologie, 1995, S. 14, erklären die Wahrnehmung sogar über den Informationsbegriff. Hier zeigt sich das Definitionsproblem bezüglich der „Information": für die Zwecke der Betriebswirtschaftslehre „beginnt" Information erst auf einer viel höheren Abstraktionsebene: sie wird gemeinhin als zweckorientiertes Wissen beschrieben, umfaßt im Sinne der Semiotik also nicht nur die syntaktische Ebene, sondern auch die semantische und pragmatische. Vgl. dazu auch *Kirsch*, Entscheidungsprozesse, 1977, Bd. II, S. 82.

[140] Vgl. *Schönpflug/Schönpflug*, Psychologie, 1995, S. 103.

[141] *Kebeck*, Wahrnehmung, 1994, S. 173.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

Theorien hervorzuheben: die Handlungstheorie, die Annahme eines eigenständigen Erkundungsdranges und die Theorie der optimalen Stimulierung.[142]

2. Wahrnehmung als Organisation von Sinnesempfindungen

Ebenso existieren Theorien zur Organisation der Sinnesempfindungen zu bewußten Wahrnehmungen.[143] Zu nennen ist im Zusammenhang der subjektiven Maßstäbe für Sinnesreize das Grundprinzip des Weber-Fechner'schen Gesetzes, daß das menschliche Unterscheidungsvermögen von Reizen um so ungenauer ist, je stärker die Reize sind.[144] So bilden sich auch subjektive Bezugssysteme zur Beurteilung von Sinnesreizen aus. Hervorzuheben ist die Erkenntnis über die Ausbildung sogenannter Adaptationsniveaus, bei denen innerhalb bestimmter Klassen vorhergehende Reize als Anker für nachfolgende Reize wirken.[145]

3. Aufmerksamkeit als Filterwirkung der Wahrnehmung

Die Selektivität[146] der Wahrnehmung, die sich darin äußert, daß nicht alle Sinnesreizungen zu einem Wahrnehmungsbild verarbeitet werden, wird mit Aufmerksamkeit gleichgesetzt.[147] Sicher ist, daß Unregelmäßigkeiten, Auffälligkeiten, Abweichungen von der Norm die Aufmerksamkeit auf sich zie-

---

[142] Vgl. *Schönpflug/Schönpflug*, Psychologie, 1995, S. 107f.; Zur Wahrnehmung insgesamt existieren eine Vielzahl von Theorien, vgl. *Kebeck*, Wahrnehmung, 1994, S. 17.

[143] Vgl. *Schönpflug/Schönpflug*, Psychologie, 1995,. S. 110;

[144] Vgl. *Schönpflug/Schönpflug*, Psychologie, 1995, S. 115; die Weber'sche Konstante gibt das Verhältnis des eben merklichen Abstands zwischen zwei Reizen zur absoluten Größe eines Standardreizes an; sie ist als k = dR/R angegeben; das Verhältnis der Reizempfindung zur Reizstärke beschreibt das Fechner'sche Gesetz als E = k * logR + C, wobei R für die Reizstärke steht, E für die Empfindungsstärke, C eine Integrationskonstante und k die Weber'sche Konstante bezeichnet. Beides gilt allerdings nur eingeschränkt und im mittleren Bereich der Reizempfindung; vgl. *Dorsch/Häcker/Stapf*, Wörterbuch, Stichwort „Fechner'sches Gesetz", S. 245f. Für Extrema auf der subjektiven Empfindungsskala gilt das Stevens'sche Potenzgesetz; vgl. *Kebeck*, Wahrnehmung, 1994, S. 252—259.

[145] Vgl. *Schönpflug/Schönpflug*, Psychologie, 1995, S. 116—118.

[146] Die Selektivität ist motivationsabhängig, vgl. *Klix*, Informationsbegriff, 1978, S. 927.

[147] Vgl. *Kebeck*, Wahrnehmung, 1994, S. 157; *Schönpflug/Schönpflug*, Psychologie, 1995, S. 103.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

hen.[148] Eine einheitliche Erklärung der Aufmerksamkeitssteuerung liegt allerdings nicht vor.[149]

Ein Erklärungsansatz besagt, daß alle Reize, die nicht für eine zu erledigende Aufgabe verwendet werden können, als irrelevant ausgeblendet werden.[150] Das Auftauchen von Schlüsselreizen führt jedoch wieder zu einer „Zuschaltung" ausgeblendeter Reize.[151] Nach *Berlyne* wird die Aufmerksamkeit durch verstärkende Ereignisse gefördert.[152]

Das Kahneman'sche Modell der Ressourcen-Allokation berücksichtigt den Faktor „Verarbeitungskapazität". Nach diesem Modell werden knappe Kapazitäten entsprechend kurzfristiger Intentionen oder langfristiger Dispositionen auf mehrere Aufgaben bzw. Wahrnehmungsgegenstände verteilt. Es orientiert sich an der Aufgabenschwierigkeit: routinisierte Aufgaben erfordern z.B. eine geringere Kapazität als neue Aufgaben. Das Modell wird durch die neuropsychologisch motivierte Überlegung *Fodors* ergänzt, daß Aufgaben nicht aufgrund ihres Schwierigkeitsgrades Kapazität belegen, sondern aufgrund ihrer Ähnlichkeit oder Unähnlichkeit gleichen oder unterschiedlichen Modulen zugewiesen werden.[153]

---

[148] Vgl. *Schönpflug/Schönpflug*, Psychologie, 1995, S. 132. So existiert die Theorie, daß Wahrnehmung kein Filterungsvorgang, sondern ein Suchvorgang ist, der sich nur auf interessante Wahrnehmungsgegenstände richtet; vgl. *Kebeck*, Wahrnehmung, 1994, 174 -177. Was als „interessant" anzusehen ist, wird allerdings nicht erörtert.

[149] Einfache Modelle, wie die Vorstellung eines Filters, der an der Sinnesperipherie oder erst kurz vor der semantischen Verarbeitung angesetzt ist, tragen nichts zur Erklärung der Aufmerksamkeitssteuerung bei; vgl. *Schönpflug/Schönpflug*, Psychologie, 1995, S 130, *Kebeck*, Wahrnehmung, 1994, S. 158; *Hayes/Gerstenmaier*, Kognitionspsychologie, 1995, S. 23.

[150] Dies ist das Modell der Handlungssteuerung; vgl. *Schönpflug/Schönpflug*, Psychologie, 1995, S. 131-132.

[151] Abschwächungsmodell nach *Treisman*; vgl. *Cassels/Gerstenmaier*, Kognitionspsychologie, 1995, S. 100f. Standardbeispiel ist das sogenannte „Cocktail-Party-Problem": Man nimmt aus dem zunächst nicht beachteten Stimmengewirr plötzlich seinen Namen wahr; vgl. *Kebeck*, Wahrnehmung, 1994, S. 159f.; *Hayes/Gerstenmaier*, Kognitionspsychologie, 1995, S. 23.

[152] Der Begriff des verstärkenden Ereignisses definiert sich über die Förderung der Aufmerksamkeit. Vgl. *Berlyne*, Motivation, 1978, S. 701. Die Aussage gibt einen Hinweis auf den Zusammenhang zwischen der Speicherung und dem Wiederabruf von Informationen bzw. Erinnerungen aus dem Gedächtnis; letzterer gelingt schneller und besser, wenn die Abrufsituation der Speicher-Situation entspricht.

[153] Vgl. *Cassels/Gerstenmaier*, Kognitionspsychologie, 1995, S. 111—114; *Fodor*, Modularity, 1983, S. 122: Es handelt sich um ein Hypothesen testendes System.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

4. Wahrnehmung und Gedächtnis

Wahrnehmung kann aufgrund ihrer oben geschilderten Funktionen Orientierung, Organisation und Selektion nur in Wechselwirkung mit dem Gedächtnis erfolgen. So ist der Ansatz *Fodors*[154] eine Weiterentwicklung von Mehr-Speicher-Modellen des Gedächtnisses. Eines der allgemeinen Modelle nimmt einen sensorischen, einen Kurz- und einen Langzeitspeicher sowie einen Prozessor an. Zwischen dem Langzeitspeicher und dem sensorischen Speicher, der Sinnesreize für eine Zeit von etwa einer Sekunde hält, vermittelt ein Kurzzeitspeicher, der für ca. 20 Sekunden maximal etwa 7 Informationseinheiten (Chunks) aufnehmen kann.[155] In diesem Kurzzeitspeicher finden darüber hinaus verschiedene Operationen der Bewertung und Bearbeitung der Informationen statt.

Der Langzeitspeicher enthält geordnete Information. Mit Hilfe der Verbindungen, die das Kurzzeitgedächtnis zwischen der eingehenden und der im Langzeitgedächtnis gespeicherten Information schafft, werden zugeordnete Speicherungen vorgenommen und gebündelte Informationen abgerufen — etwa aufgrund ihrer Einbettung in Schemata. Die Kodierungs- und Speicherzeit im Langzeitgedächtnis beläuft sich auf ca. 5 Sekunden pro Chunk. Ein Chunk ist eine Informationseinheit, in der beliebig viele Informationen zusammengefaßt sind. Im Kurzzeitgedächtnis wird nur noch der Chunk gespeichert. Der Abruf von Informationen funktioniert umso reibungsloser, je besser Speichersituation und Abrufsituation miteinander übereinstimmen.[156]

Neben den Erkennungsmustern, die im Gedächtnis abgelegt sind, muß dieses auch noch über Prozeßschemata verfügen, die den Wahrnehmungsprozeß individuell unterschiedlich steuern. Diese Prozeßschemata äußern sich in ko-

---

[154] *Fodor*, Modularity, 1983, insbes. S. 38—46.

[155] Vgl. *Lord/Maher*, Information-Processing Models, 1990, S. 11; *Baddeley*, The Magical Number Seven, 1994, S. 353, S. 356; *Shiffrin/Nosofsky*, Capacity Limitations, 1994, S. 359f.

[156] Vgl. *Lord/Maher*, Information-Processing Models, 1990, S. 11; dem entspricht insbesondere das Arbeitsspeicher-Modell nach *Baddeley*, das einen Arbeitsspeicher als kontrollierende und die Informationsverarbeitung steuernde Instanz unterstellt; grundlegend ist hierfür das Drei-Speicher-Modell des Gedächtnisses von *Shiffrin/Atkinson* aus dem Jahre 1969; vgl. den Überblick bei *Schönpflug/Schönpflug*, Psychologie, 1995, S. 242—244; das Drei-Speicher-Modell wurde von *Kirsch*, Entscheidungsprozesse, 1977, Bd. I, S. 76—86, in die betriebswirtschaftliche Entscheidungstheorie eingeführt. Dessen Überlegungen bauen auf Modellen von *Boulding*, Image, 1956, *Cyert/March*, Behavioral Theory, 1963, auf, die Vertreter der verhaltenswissenschaftlichen Theorie der Informationsverarbeitung sind, vgl *Kirsch*, Entscheidungsprozesse, Bd. II, 1977, S. 77—79, S. 88f.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

gnitiven Stilen.[157] Sie betreffen die Feldabhängigkeit, d.h. den Einfluß des Kontextes, in dem der Wahrnehmungsgegenstand steht, auf die Wahrnehmung und sind individuell unterschiedlich. Eine Ausprägung kognitiver Stile ist die Aufmerksamkeitssteuerung.[158]

Mehr-Speicher-Modelle können das Zusammenspiel der kognitiven Prozesse Wahrnehmung, Denken, Planen etc. jedoch weder beschreiben noch erklären. Ausgangspunkt neuerer, umfassenderer Modelle ist die Annahme einheitlicher Funktionsmechanismen, die als Module bezeichnet werden.[159] Man vermutet jedoch, daß diese Module nicht genau einzelnen kognitiven Leistungen wie etwa dem Denken, der Wahrnehmung etc. entsprechen.

Das von *Fodor* entwickelte Modell[160] wird dieser Vermutung gerecht: es trennt zwischen Eingabesystemen als Modulen und Zentralsystemen.[161] Die Module können nur die klassifizierte Erfassung eingehender Reize leisten, während die Zentralsysteme die Ergebnisse der Module miteinander verknüpfen und ihnen auch Bedeutung zuweisen. Dieses Modell wird auch durch die Erkenntnisse der Neuronalen Hirnforschung nicht widerlegt.[162]

Grundlegend für die Wahrnehmung ist ein permanenter Vergleich zwischen den Daten über die Wahrnehmungsgegenstände und Gedächtniseintragungen.[163] Erstere führen zur Auswahl bestimmter Muster im Gedächtnis, woraufhin die Daten auf Merkmale dieser Muster hin überprüft werden. Vereinfachend gesagt ist die Wahrnehmung eine Zuordnungsleistung von Daten bzw. von Datenkonstellationen unter organisierte Gedächtniseinträge, d.h. Schemata oder Muster.[164] Durch ihre zuordnungsgemäße Speicherung im Gedächtnis vertieft, erweitert oder verändert sie ihrerseits diese Muster bzw. Schemata.[165] Der Aufruf von Mustern und Schemata durch Sinnesreize kann dazu führen, daß Sinnesreize „wahrgenommen" werden, die nicht vorhanden sind. Auffälligkeiten und besondere Schlüsselreize werden bevorzugt wahrgenom-

---

[157] Zum kognitiven Stil vgl. *Kebeck*, Wahrnehmung, 1994, S. 182; *Saarni/Kogan*, Kognitive Stile, 1978, S. 460.

[158] Vgl. *Saarni/Kogan*, Kognitive Stile, 1978, S. 460

[159] Vgl. *Schönpflug/Schönpflug*, Psychologie, 1995, S. 77.

[160] Vgl. *Fodor*, Modularity, 1983, insbes. S. 38—46.

[161] Vgl. zur Filterwirkung der Eingabesysteme *Fodor*, Modularity, 1983, S. 70.

[162] Vgl. *Schönpflug/Schönpflug*, Psychologie, 1995, S. 77, S. 88.

[163] Vgl. dazu insbesondere *Schönpflug/Schönpflug*, Psychologie, 1995, S. 107f.

[164] Vgl. *Kebeck*, Wahrnehmung, 1994, S. 262; nach der Schematheorie von *Neisser* (*Neisser*, Cognition, 1976) stellen die Schemata Hypothesen über den Suchgegenstand bei der Wahrnehmung bereit.

[165] Vgl. *Kebeck*, Wahrnehmung, 1994, S. 262: Durch jede Wahrnehmung wird ein Schema ergänzt oder revidiert.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

men. Im übrigen erfolgt die Aufmerksamkeitssteuerung durch aktuelle Aufgaben oder langfristige Dispositionen.

5. Zwischenergebnis: Hypothesen zur Wahrnehmung steuerlicher Informationen

Das Individuum vergleicht permanent seine Sinneseindrücke mit Gedächtnisinhalten. Diese Gedächtnisinhalte können Abbildungen oder Wiedergaben von Reizen und von Reizmustern sein. Verschiedene einzelne Reize können zum Beispiel anhand der Skala, auf die sie abgebildet werden, zu Klassen zusammengefaßt werden: etwa zu den Klassen Farbe, Ton, Härte etc. Ebenso können Reizmuster zu Klassen zusammengefaßt werden, wie z.B. zu der Reizklasse Stühle, Musik, aber auch der Klasse bestimmter Situationen wie beispielsweise dem Erhalt eines Schreibens vom Finanzamt. Die Stärke von Umweltreizen und Umweltreizmustern kann auf Verhältnisskalen abgebildet werden,[166] so daß die Festlegung von Intervallen auf diesen Skalen möglich ist.

Die Wahrnehmung determiniert den Zugang von Informationen zum Bewußtsein. Wird das Ergebnis des Vergleichs Umweltreiz oder Umweltreizmuster zu Gedächtnisinhalt in einem Übereinstimmungsmaß festgehalten, lassen sich für jede flexibel definierbare Klasse von Reizen oder Reizmustern Intervalle (Unauffälligkeitsintervalle) festlegen, außerhalb deren Grenzen ein Reiz oder Reizmuster als auffällig gilt. Auffälligkeiten in der Umgebung führen zur Wahrnehmung.

Zur Modellierung geeignet erscheint folgendes Übereinstimmungsmaß: Ausgangsgröße ist das Verhältnis der Anzahl der übereinstimmenden Merkmale zur Gesamtzahl der Merkmale des Gedächtniseintrags. Wird die Reizintensität[167] gesondert im Verhältnis zur Durchschnittsintensität des Gedächtniseintrags betrachtet, so kann eine Gewichtung der Verhältniszahl aus übereinstimmenden Merkmalen zur Gesamtmerkmalsanzahl mit diesem Reizintensitätsfaktor zu Übereinstimmungsmaßen von über 100% führen. Dies entspräche den Befunden, daß intensive Reize zwar eher wahrgenommen werden, die Unterscheidbarkeit von Reizen nach dem Weber-Fechnerschen Gesetz jedoch

---

[166] So z.B. beim Nachweis des Weber-Fechnerschen Gesetzes und des Stevensschen Potenzgesetzes, vgl. oben, S. 308, FN 144.

[167] Reizstärken und Reizstärken differenzen können gemessen werden, und durch ins Verhältnis Setzen zu Empfindungsurteilen ist eine Schwellenbestimmung möglich; vgl. *Kebeck*, Wahrnehmung, 1994, S. 239.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

mit zunehmender Intensität abnimmt.[168] Die Reizintensität des Gedächtniseintrages kann entsprechend der Befunde zur psychologischen Skalierung[169] ein Mittelwert aus den bisher erfahrenen Reizintensitäten oder die Intensität eines Ankerreizes sein. Der Reizintensitätsfaktor ergibt sich dann aus der Intensität der mit dem Gedächtniseintrag übereinstimmenden Reize.

Die Grenzen der so festgelegten Intervalle, jenseits derer ein Reiz oder Reizmuster als auffällig gilt, sind veränderlich. Sie werden durch die Aufgabe oder langfristige Disposition[170] festgelegt und durch die Aktivierung wird das Intervall verengt.

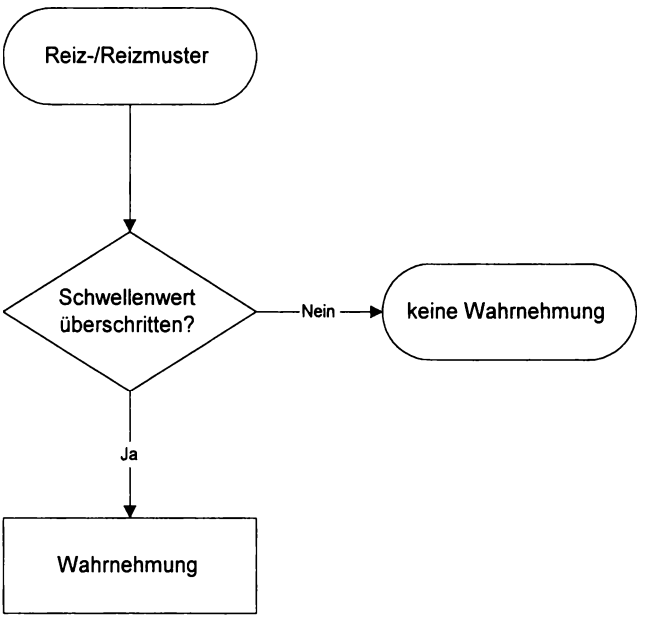


Abb. 55: Schwellenwerte als Determinanten der Wahrnehmung

Definition:

Die die Aufmerksamkeit steuernde Aufgabe oder langfristige Disposition wird im folgenden als *Kontext* bezeichnet.

---

[168] S. oben, S. 308, FN 144.

[169] Vgl. *Kebeck*, Wahrnehmung, 1994, S. 250—253.

[170] Vgl. oben, Definition S. 280.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

Kontexte sind komplex, sie beinhalten mehr als eine Reiz- oder Reizmusterklasse, sondern können ihrerseits wieder als räumliche und/oder zeitliche Muster von Reizmustern bestimmter Ausprägungen verstanden werden. Ein Kontext kann also als Muster verengter Intervalle über den den Kontext konstituierenden Reizklassen aufgefaßt werden, wenn alle Reizklassen dasselbe Basis-Intervall aufweisen. Die letztgenannte Bedingung schließt aus, daß der Aufruf eines Kontextes auf die einzelnen, integrierten Reizklassen unterschiedlich wirkt. Unterschreitet die Stärke eines einzelnen Reizes die Untergrenze des Intervalls, das für die Normalität seines Erscheinens in einem bestimmten Reizmuster gegeben ist, signalisiert dies die Neuheit des Reizes in diesem Reizmusters. Da der Aufruf des Kontextes selbst daher zu keiner Veränderung dieser Grenze führt, kann die Intervalluntergrenze für den hier verfolgten Zweck als starr angesehen werden.

Durch die Kontexte wird dann nur die Obergrenze des Intervalls variiert, außerhalb dessen Reize auffällig sind. Diese Intervallobergrenze sei als Schwellenwert bezeichnet.

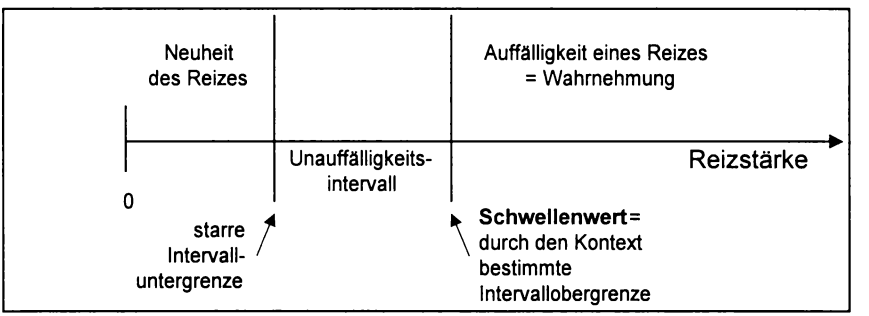


Abb. 56: Auffälligkeit von Reizstärken

Definition:

Die Obergrenze des Unauffälligkeitsintervalls wird als *Schwellenwert* bezeichnet.

Der Aufruf eines Kontextes führt zu einer Absenkung der Schwellenwerte für die im Kontext enthaltenen Reizklassen, so daß auch schwächere Reize wahrgenommen werden. Dies entspricht einem Ansteigen der Aufmerksamkeit für die Reizklassen und Reizmuster, die in einem Kontext enthalten sind.

Neuheit eines Reizmusters im Sinne mangelnder Zuordenbarkeit, die aus dem Unterschreiten der Intervallgrenzen für alle beteiligten Reizklassen resultiert, führt zur Suche nach einer Bedeutung des Reizmusters. Ist eine steuerliche Information nicht zuordenbar, liegt ein Entscheidungsproblem vor, ob

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

weitere Informationen beschafft werden sollen, um eine Zuordnung zu ermöglichen.

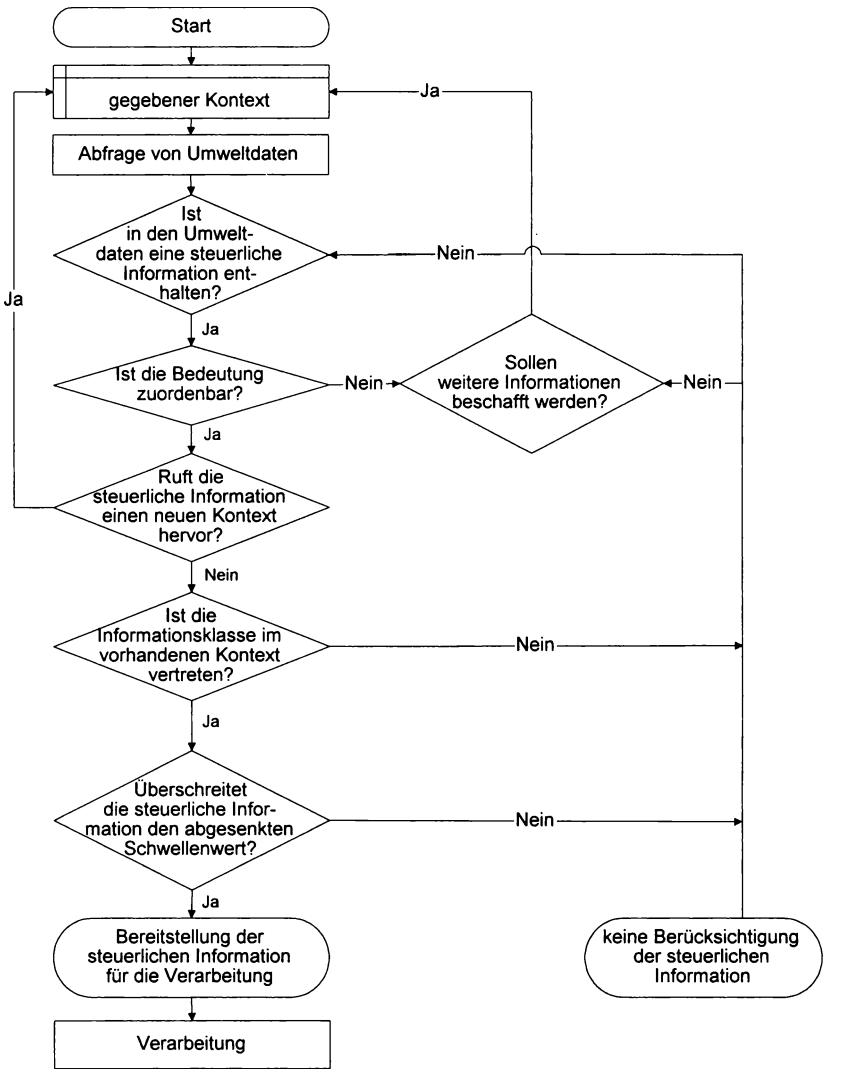


Abb. 57: Wahrnehmung steuerlicher Informationen

Ein Kontext wird durch einen Schlüsselreiz nach unbekanntem Mechanismus hervorgerufen. Ein solcher Mechanismus könnte aber durchaus in der Existenz extrem enger Reizmusterklassen gesehen werden, die Übereinstim-

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

mungsmaße von 100% und mehr und damit ein leichtes Überschreiten des Basis-Schwellenwerts ermöglichen.

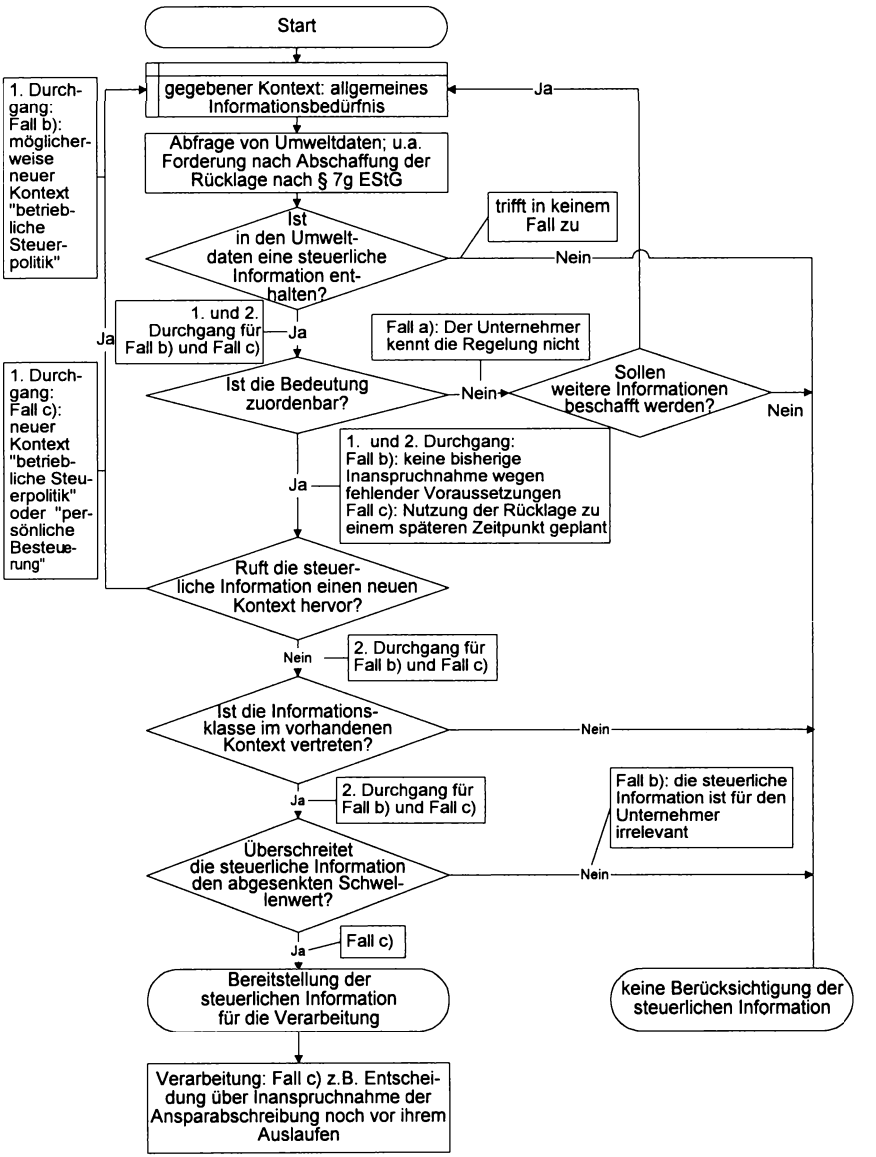


Abb. 58: Beispiel zur Wahrnehmung steuerlicher Informationen anhand des § 7g Abs. 3 EStG

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

Faßt man steuerliche Informationen als Reize auf und faßt sie zu einer Klasse zusammen, können sie als Informationsklasse in Kontexten enthalten sein. Aus diesen Überlegungen wird das in Abb. 57 dargestellte hypothetische Ablaufschema abgeleitet.

Ausgangspunkt ist eine permanente Abfrage von Umweltdaten durch das Individuum vor dem Hintergrund eines gegebenen Kontextes. Eine in den Umweltdaten enthaltene steuerliche Information kann entweder einen neuen Kontext hervorrufen oder ihre Auffälligkeit übersteigt den durch die Kontextzugehörigkeit abgesenkten Schwellenwert, wenn ihre Reizklasse im aktuellen Kontext enthalten ist. Wird ein neuer Kontext hervorgerufen, erfolgt eine neue Abfrage unter veränderten Bedingungen. Liegt die Auffälligkeit der steuerlichen Information noch unterhalb der Schwellenwerte des Kontextes, bleibt sie unberücksichtigt. Übersteigt sie die abgesenkten Schwellenwerte des Kontextes, wird die steuerliche Information wahrgenommen, für die Verarbeitung bereitgestellt und verarbeitet. Ein Beispiel mit drei Fallunterscheidungen soll das Schema verdeutlichen. Es wird in Abb. 58 in das Schema aus Abb. 57 integriert.

Beispiel

Umweltinformation:
In der Diskussion um die Steuerreform 1999 wird auch die Abschaffung der Ansparrücklage nach § 7g Abs. 3 EStG gefordert.

Gegebener Kontext:
Allgemeines Informationsbedürfnis, keine besondere Aufgabenstellung.

Zuordenbarkeit der Bedeutung:

Fall a)
Der Unternehmer kennt die Regelung nicht.

- Die steuerliche Information ist nicht zuordenbar.
- Der Unternehmer steht vor der Entscheidung, ob er sich über die Ansparabschreibung und die Folgen ihrer Abschaffung informieren soll oder nicht.

Fall b)
Der Unternehmer hat die Ansparrücklage bislang nicht in Anspruch genommen, weil er die subjektiven Vorraussetzungen des § 7g Abs. 1 Nr. 1a) EStG nicht erfüllt.

- Die Information ist zuordenbar.
- Kontextaufruf

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

Sie kann ggf. den Kontext betriebliche Steuerpolitik hervorrufen.

– Schwellenwert-Test
Die Schwellenwerte dieses Kontextes kann sie jedoch nicht überschreiten, da sie für den Entscheidungsträger irrelevant ist.

Fall c)
Der Unternehmer hat die Ansparrücklage bislang nicht in Anspruch genommen. Die Regelung ist ihm jedoch bekannt. Er plant, sie zu einem späteren Zeitpunkt zu nutzen.

– Die Information ist zuordenbar.

– Kontextaufruf
Die Information wird den Kontext „betriebliche Steuerpolitik" oder allgemein „persönliche Besteuerung" hervorrufen.

– Schwellenwert-Test
Die steuerliche Information überschreitet den abgesenkten Schwellenwert, wird wahrgenommen und zur weiteren Verarbeitung bereitgestellt. Sie kann dann Auslöser einer steuerlichen Entscheidung sein, z.B. ob die Ansparrücklage noch vor Auslaufen in Anspruch genommen wird.

Im Gedächtnis gespeicherte Informationen sind stets organisiert, indem sie z.B. Teil von Chunks oder in Kontexte eingebettet sind. Damit stehen auch steuerliche Informationen immer in Zusammenhang mit einem Kontext oder mit einer ganzen Kette oder einem Bündel weiterer Informationen.

III. Empirische Forschungsergebnisse zur Informationsverarbeitung

Die nachfolgend dargestellten empirischen Erkenntnisse über das menschliche Informationsverhalten und über die menschliche Informationsverarbeitung wurden in der Forschung zum Entscheidungs- und Problemlösungsverhalten erarbeitet. Informationsverhalten bezeichnet menschliche Aktionen, die sich auf den Erwerb, die Verarbeitung, die Speicherung und die Weitergabe von Informationen richten.[171] Dabei ist auch die Reihenfolge, in der diese Tätigkeiten ausgeführt werden, von Bedeutung.[172]

---

[171] Vgl. *Witte*, Informationsverhalten, 1975, Stichwort „Informationsverhalten", Sp. 1916; *Gablers Wirtschaftslexikon*, 1992, Stichwort „Informationsverhaltensforschung", S. 1615; vgl. auch oben, S. 282.

[172] Vgl. *Gemünden*, Informationsverhalten, 1992, Sp. 1010.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

1. Informationssuche

Bei der vorliegenden Darstellung wird zwischen der Motivation zur Informationssuche, den personellen Faktoren und der Art der nachgefragten bzw. gesuchten Informationen unterschieden.

a) Auslöser der Informationssuche

Die Menge der nachgefragten Informationen steigt mit der Menge der angebotenen Informationen, allerdings nur degressiv, nicht etwa proportional.[173] Die Informationsnachfrage ist eine Funktion des abgewogenen Beschaffungsaufwands und der Verarbeitungskapazität[174].

Die Wahrnehmung von Problemen ist der wichtigste Auslöser einer Informationssuche.[175] Diese können durch von außen zugehende Informationen bewußt werden.[176] Die Aussage impliziert eine unvollständige Deckung des subjektiven Informationsbedarfs. Ein wahrgenommenes Informationsdefizit führt also stets zur Informationssuche.[177]

Unsicherheit entsteht aus dem Mangel an benötigten Informationen — meist über die Zukunft. So steigert das Streben nach Minderung der Ungewißheit die Aktivitäten der Informationssuche. Dasselbe gilt für das Streben nach bes-

---

[173] Vgl. *Gemünden*, Informationsverhalten, 1992, Sp. 1018.

[174] Vgl. *Witte*, Informationsverhalten, 1975, S. 47f.

[175] Vgl. *Irle*, Macht, 1971, S. 59f., *Klix*, Informationsbegriff, 1978, S. 915; *Landauer*, Entscheidungseffizienz, 1996, S. 119; dem entspricht auch die psychologische Auffassung, daß die Informationssuche durch Ermittlung von Widersprüchen mittels Hypothesentests sowie Erkenntnis- bzw. Informationslücken ausgelöst werde; vgl. *Schönpflug/Schönpflug*, Psychologie, 1995, S. 185; vgl. auch die Unterscheidung von extrinsischer und intrinsischer Motivation bei *Berlyne*, Motivation, 1978, S. 705: Intrinsische Motivation wird aus einem Konflikt zwischen symbolischen Reaktionstendenzen abgeleitet, etwa Gedankengängen, konkurrierenden Hypothesen oder Überzeugungen etc.; während extrinsische aus der Umwelt herrührt; es entspricht direkter Exploration.

[176] *Berlyne* unterscheidet zwischen indirekter und direkter Exploration, was in etwa der Unterscheidung nach aktiver und passiver Informationsaufnahme gleichkommt. Neuartigkeit und Überraschung, sowie Reize mit besonderer Bedeutung, emotionalem Effekt oder Schmerz lösen Orientierungsreaktionen aus; vgl. *Berlyne*, Motivation, 1978, S. 702; vgl. auch *Klix*, Informationsbegriff, 1978, S. 908.

[177] Vgl. *Wessling*, Individuum, 1991, S. 50f.; *Witte*, Informationsverhalten, 1975, Sp. 1918; *Witte*, Informationsverhalten, 1975, S. 44 zur Baustein-Erklärung der Informationsnachfrage; vgl. auch *Velsinger*, Entscheidungen, 1971, S. 16, der die Informationssuche an den Gegenstand knüpft, den der Aktor „für wesentlich hält"; den Einfluß der Werte der Entscheidungsträger auf deren Informationsbeschaffung konstatiert auch *Bronner*, Entscheidungsverhalten, 1993, S. 730.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

serer Beherrschung der Umweltkomplexität.[178] Auch redundante Informationen tragen zu einer Verringerung der subjektiven Ungewißheit bei,[179] so daß die Informationssuche sich nicht auf unbedingt benötigte Informationen beschränkt.[180]

Die Informationssuche dient auch dazu, das subjektive Risiko nicht beabsichtiger Entscheidungsfolgen zu reduzieren.[181] So wird auch das Zutrauen in die eigene Entscheidung durch die Ausweitung der Urteilsbasis gefördert.[182] Diese Feststellungen stützen die in der empirischen Untersuchung entwickelten Thesen T36, T37 über die Informationsnachfrage beim Finanzamt.[183]

Der Zwang, Entscheidungen später rechtfertigen zu müssen, wirkt sich sowohl in der Menge als auch in der Art der gesuchten Informationen auf die Informationssuche aus.[184] So richtet sich die Informationsbeschaffung auch nach dem Gestaltungsspielraum[185] des Entscheidungsträgers und nach der Relevanz der Entscheidung.[186] Insbesondere wenn die Entscheidung den Charakter eines Präzedenzfalles hat oder wenn es sich um unternehmenspolitische Richtlinienentscheidungen handelt, wird eine sehr hohe Informationsnachfrage ausgelöst.[187] Das gleiche gilt für Entscheidungen, die günstige Angebote betreffen oder auf Störungen zurückgehen.[188] Also lösen auch von außen zugehende Informationen eine zusätzliche Informationssuche aus — dies geschieht nach den oben dargestellten Erkenntnissen über das Wahrnehmen eines ent-

---

[178] Vgl. *Landauer*, Entscheidungseffizienz, 1996, S. 36. Die Umweltkomplexität ist ein Merkmal der Entscheidungsaufgabe im nachfolgend beschriebenen Modell.

[179] Vgl. *Witte*, Informations-Verhalten, 1972, S. 12; *Landauer*, S. 36; Witte, Informationsverhalten, 1975, Sp. 1918; *Gemünden*, Informationsverhalten, 1993, S. 855. Freilich ist nachgewiesen, daß Experten weniger redundante Informationen nachfragen als Novizen; vgl. *Hauschildt*, Informationsverhalten, 1989, S. 386.

[180] Wegen des fehlenden Neuheitsgrades kann dann nicht mehr von Information, sondern nur noch von Nachricht gesprochen werden. Die Unterscheidung wird jedoch in der Literatur nicht durchgehalten, und so soll auch hier zur einfacheren sprachlichen Ausdrucksweise darauf verzichtet werden.

[181] Vgl. *Landauer*, Entscheidungseffizienz, 1996, S. 36; *Gemünden*, Entscheidungstyp, 1983, S. 114.

[182] Vgl. *Lechner*, Schätzverhalten, 1994, S. 150.

[183] Vgl. Teil II, Kapitel 3 F.IV., S. 259.

[184] Vgl. *Lechner*, Schätzverhalten, 1994, S. 93. Die Verantwortlichkeit ist ein Merkmal der Entscheidungsumgebung im noch zu entwickelnden Modell des steuerlichen Verhaltens.

[185] Vgl. *Gemünden*, Entscheidungstyp, 1983, S. 126.

[186] Vgl. *Gemünden*, Informationsverhalten, 1993, S. 855.

[187] Vgl. *Gemünden*, Entscheidungstyp, 1983, S. 140, S. 133: Ergebnis der Managementforschung.

[188] Vgl. *Gemünden*, Entscheidungstyp, 1983, S. 141: Ergebnis der Konsumentenforschung.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

stehenden oder entstandenen Problems.[189] Das Bestreben, die Unsicherheit zukunftsgerichteter Änderungen zu vermeiden, kann jedoch ebensogut zu Informations- oder Wahrnehmungsbarrieren führen.[190] So erklärte diese Tendenz auch das Ergebnis, daß angesichts häufiger und angekündigter, aber ausgebliebener Steuerrechtsänderungen weitere Ankündigungen ignoriert bzw. auch die Steuerplanung insgesamt vernachlässigt werden.[191]

Auch soziale Erwartungen können die Suche nach Informationen auslösen[192] — dies ist ggf. im Zusammenhang mit der gängigen Auffassung, Steuerhinterziehung sei ein Kavaliersdelikt, relevant.

b) Form der Informationsnachfrage und Abbruchkriterien

Die Informationsnachfrage orientiert sich an externen Verhaltensleitlinien und Erfahrungen,[193] beginnt in der Nachbarschaft von Problemsymptomen und bisherigen Lösungsansätzen.[194] Innere Konflikte, wie z.B. Zweifel, sind abhängig vom früheren Lernen, so daß die Lösungsmöglichkeiten zu Informationssuchstrategien in der Nähe von früheren Erfahrungen führen.[195]

Generell ist die Informationssuche hypothesengeleitet.[196] Die Hypothesen können die Informationsquellen und die Informationsart betreffen. Auf sie gründet sich die subjektive Erwartung eines hohen Erfolgsbeitrages einer Information, die zu deren Beschaffung führt, während eine mangelnde Einsicht in die Erfolgswirkung einer Information davon Abstand nehmen läßt.[197]

---

[189] Vgl. *Witte*, Informations-Verhalten, 1972, S. 80; *Glazer/Steckel/Winer*, Locally Rational Decision Making, 1992, S. 213, S. 225, zum Verhalten von Managern, die verfügbare Informationen in ihren Entscheidungsprozessen überbetonen; *Dichtl/Issing*, Wirtschaftslexikon, 1993, Stichwort „Informationsprozeß", S. 974, zur Informationssuche von Organisationen.

[190] Vgl. *Bronner*, Entscheidungsverhalten, 1993, S. 733.

[191] Vgl. Teil II, Kapitel 2 E.III.3., Tabelle 52.

[192] Vgl. *Witte*, Informationsverhalten, 1975, Sp. 1916.

[193] Vgl. *Lechner*, Schätzverhalten, 1994, S. 92.

[194] Vgl. *Landauer*, Entscheidungseffizienz, 1996, S. 119, *Irle*, Macht, 1971, S. 59f.

[195] Vgl. *Berlyne*, Motivation, 1978, S. 705; *Klix*, Informationsbegriff, 1978, S. 921.

[196] Unter Berücksichtigung des im Rahmen der Ausführungen über das Wissen schon erörterten Zusammenhangs zwischen Informationsverarbeitung und -beschaffung ist auf die Bildung von Hypothesen als Auslöser der Informationssuche hinzuweisen. Vgl. *Hauschildt*, Informationsverhalten, 1989, S. 380; dem entspricht aber auch die Erkenntniserklärung des Beitrages der Informationsnachfrage zur Entscheidungseffizienz nach *Witte*, Informations-Verhalten, 1972, S. 49f.

[197] Vgl. *Witte*, Informationsverhalten, 1975, Sp. 1922; *Landauer*, Entscheidungseffizienz, 1996, S 60.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

Die Nutzen-Kosten-Abwägung ist eines der gängigsten Konzepte zur Erklärung der Informationsnachfrage.[198] So mindert das Bewußtsein der durch die Informationsbeschaffung verursachten Kosten die Suchaktivitäten.[199] Ein Abbruchkriterium der Informationssuche ist das Erreichen des Anspruchsniveaus der Individuen. Sie fragen nur bis zum Erhalt einer positiven, zufriedenstellenden Lösung Informationen nach.[200]

c) Persönliche Eigenschaften als Einflußfaktoren bei der Informationssuche

Abb. 59 zeigt eine Übersicht über die persönlichen Eigenschaften, die das Informationsverhalten möglicherweise beeinflussen.[201] Nicht in allen Untersuchungen zu diesem Themenkomplex konnten signifikante Zusammenhänge zwischen den aufgelisteten Persönlichkeitsmerkmalen und der jeweils untersuchten Entscheidungseffizienz nachgewiesen werden.

Aus den kognitiven Fähigkeiten wird der Zusammenhang der Eigenschaft, eher abstrakt als konkret zu denken, mit erhöhter Informationsbeschaffung hervorgehoben.[202] Ein hohes Abstraktionsniveau bzw. eine hohe Integrationsfähigkeit entspricht kognitiver Komplexität, die sich über die Möglichkeiten der Kombination unterschiedlicher Wahrnehmungs- und Informationsverknüpfungsregeln definiert.[203] Die intensivere Informationsverarbeitung und Ursachenergründung kognitiv stark differenzierter Personen wird auf ein erhöhtes Anspruchsniveau zurückgeführt.[204]

---

[198] Vgl. *Landauer*, Entscheidungseffizienz, 1996, S. 36; *Schopphoven*, Entscheidungsqualität, 1996, S. 64; *Klose*, Entscheidungsanomalien, 1994, S. 123—127; *Beach/Mitchell*, Contingency Model, 1978, S. 445. Die beiden letztgenannten beziehen sich auf die Wahl der Entscheidungsstrategie.

[199] Vgl. *Witte*, Informationsverhalten, 1975, Sp. 1921f; *Gemünden*, Informationsverhalten, 1993, S. 855.

[200] Vgl. *Landauer*, Entscheidungseffizienz, 1996, S. 134, m.w.N.; *Witte*, Informationsverhalten, 1975, Sp. 1917.

[201] Weitere Nachweise finden sich auch bei *Witte*, Informationsverhalten, 1975, Sp. 1921.

[202] Vgl. *Bronner*, Entscheidungsverhalten, 1993, S. 727; *Gemünden*, Informationsverhalten, 1993, S. 859f.: Die Ergebnisse zum Einfluß kognitiver Fähigkeiten auf die Entscheidungseffizienz sind allerdings nicht widerspruchsfrei.

[203] Vgl. *Schroder/Driver/Streufert*, Informationsverarbeitung, 1967/1975, S. 20, S. 45f.; *Wossidlo*, Empirische Entscheidungstheorie, 1975, S. 119.

[204] Vgl. *Gemünden*, Informationsverhalten, 1993, S. 727.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

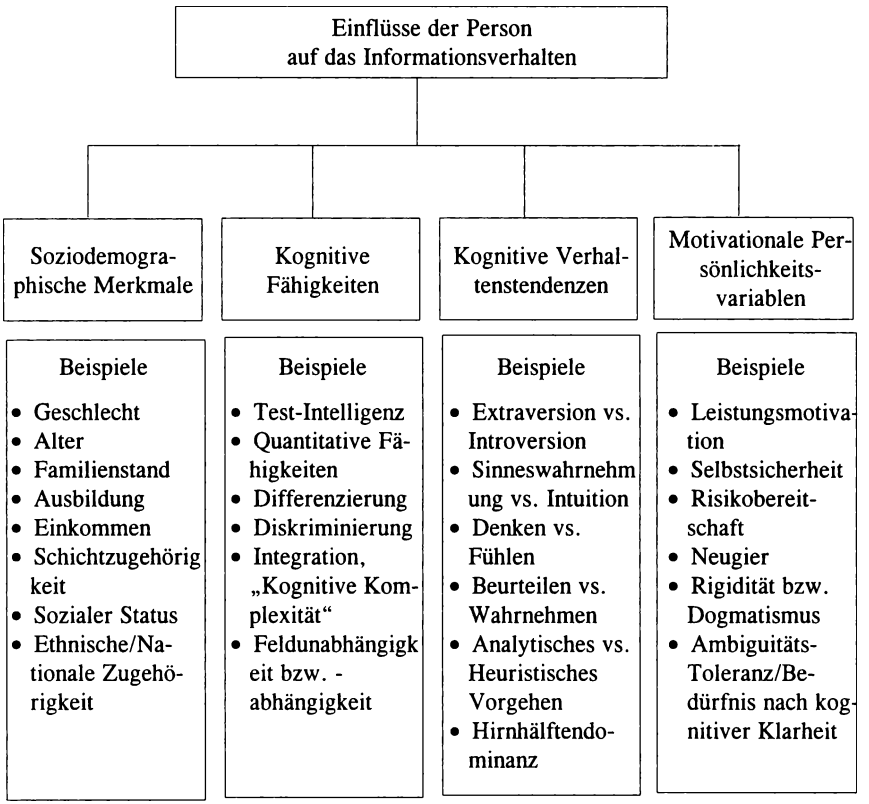


Abb. 59 Einflüsse der Person auf das Informationsverhalten
(Quelle: *Gemünden*, Informationsverhalten, 1992, Sp. 1021f.)

Im Rahmen der kognitiven Verhaltenstendenzen wird die Unterscheidung zwischen analytischer und heuristischer/intuitiver Vorgehensweise der Problemlösung als untersuchungsübergreifend signifikanter Einflußfaktor benannt: „Analytiker" halten an einmal entwickelten Konzepten länger fest, sie beschaffen weniger Informationen als „Heuristiker", sind aber selektiver bei der Auswahl.[205] Analytiker bevorzugen detaillierte Informationen, während intuitive Personen Situationen als integrative Ganzheiten verstehen und sich auf

[205] Vgl. *Hunt et al.*, Cognitive Style, 1989, S. 438—440, S. 451, stützen den Zusammenhang zwischen kognitiven Stilen und der gewählten Entscheidungsstrategie; *Gemünden*, Informationsverhalten, 1993, S. 859; *Gemünden*, Informationsverhalten, 1992, Sp. 1021: Diese Unterscheidung ist die einzige kognitive Verhaltenstendenz, für die durchwegs überzeugende Testergebnisse erzielt wurden. *Landauer*, Entscheidungseffizienz, 1996, S. 233, nimmt diese Erkenntnis zum Anlaß, eine Kompensation des Vorteils von Analytikern in komplexen Situationen durch den Einsatz von Problemlösungsmethoden vorzuschlagen.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

Muster konzentrieren.[206] Letzteres wird auch eher feldabhängigen Personen zugeschrieben, während ersteres den feldunabhängigen Personen naheliegt.[207] Feldabhängigkeit bezieht sich auf die räumliche Wahrnehmung. Sie beschreibt die Unfähigkeit, einzelne Teile unabhängig von dem Zusammenhang mit dem Umfeld wahrzunehmen.

Desweiteren haben Untersuchungen ergeben, daß Analytiker risikoaverser sind als intuitive Personen.[208] Diese Beobachtung legt die Vermutung nahe, daß der Zusammenhang zwischen hoher Informationsnachfrage und analytischem kognitiven Stil auf die Risikoaversion der Analytiker zurückzuführen sein könnte. Weiterhin ist eine Parallelität zu der z.B. von *Kuhl/Beckmann* festgestellten Verhaltenstendenz lageorientierter Personen zu sehen.[209]

Eine weitere Unterscheidung nach kognitiven Stilen ist die in Personen, die Informationen aus der ganzen Bandbreite der verfügbaren Informationen heranziehen und als „Scanner" bezeichnet werden, und solchen Personen, die ihre Aufmerksamkeit nur auf einen ganz bestimmten Teil der verfügbaren Information zentrieren, sog. „Nicht-Scanner".[210] Diese Unterscheidung steht aber nicht in einem nachgewiesenen Zusammenhang mit der Intensität der Informationssuche.

In der Konsumentenforschung wird der Typ des „Informationssuchers" herausgestellt, der zu überdurchschnittlich intensiver Informationssuche neigt.[211] Dies ist das einzige Merkmal, das nach der Bestandsaufnahme *Gemündens* eindeutig mit soziodemographischen Merkmalen der Person korreliert ist, nämlich mit den besser ausgebildeten Schichten mit höherem Einkommen und höherem sozialem Status.[212]

---

[206] Vgl. *Hunt et al.*, Cognitive Style, 1989, S. 438f.

[207] Vgl. *Henderson/Nutt*, Decision Style, 1980, S. 372.

[208] Vgl. *Hunt et al.*, Cognitive Style, 1989, S. 439, *Henderson/Nutt*, Decision Style, 1980, S. 384f.; *Behling/Gifford/Tolliver*, Decision Making Under Risk, 1980, S. 281f.

[209] Vgl. *Kuhl/Beckmann*, Handlungsbereitschaft, 1983, S. 241, S. 243f.; vgl. auch unten, S. 294 f.

[210] Vgl. *Saarni/Kogan*, Kognitive Stile, 1978, S. 460; statt „verfügbare Informationen" sprechen *Saarni/Kogan* vom „Stimulusfeld", da sie allgemein-psychologische Erkenntnisse präsentieren.

[211] Vgl. *Dichtl/Issing*, Wirtschaftslexikon, 1993, Stichwort „Informationssucher", S. 976; *Schopphoven*, Entscheidungsqualität, 1996, S. 65, m.w.N.

[212] Vgl. *Gemünden*, Informationsverhalten, 1992, Sp. 1020.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

Auch ein hohes Selbstbewußtsein, größere Risikobereitschaft, Neugier und eine höhere Ambiguitätstoleranz[213] als motivationale Persönlichkeitsvariablen scheinen nach den Auswertungen des Lohhausen-Experiments Einfluß auf die Informationssuche und die Entscheidungs-Qualität zu haben: Informationen werden gezielter gesucht und führen zu Hypothesentests und -revisionen.[214]

Daneben ist das Ausmaß, in dem sich ein Entscheidungsträger für das Projekt engagiert, ausschlaggebend für Umfang, Richtung und Intensität der Informationssuche.[215] Außerdem ergab die Konsumentenforschung, daß emotionale Prozesse die Richtung des Informationsverhaltens beeinflussen.[216]

Existieren innere Unvereinbarkeiten zwischen durchgeführten Handlungen, Einstellungen oder Überzeugungen und einer neu zugehenden Information, sind diese sogenannten kognitiven Dissonanzen insbesondere nach einer Entscheidung ursächlich für die Informationssuche.[217]

Generell wird der Aktivierung einer Person ein positiver Einfluß auf die Informationsaufnahme und -verarbeitung zugeschrieben, soweit sie ein bestimmtes Niveau nicht übersteigt, ab dem sie beides eher behindert.[218] Unter

---

[213] Ambiguitätstoleranz bezeichnet den Grad, mit dem ein Entscheidungsträger Situationen vermeidet, in denen er die Wahrscheinlichkeiten nicht einschätzen kann, mithin die Toleranz gegenüber unklaren Wahrscheinlichkeiten. Vgl. *Klose*, Entscheidungsanomalien, 1994, S. 61f.

[214] Vgl. *Roth*, Denkstilunterschiede, 1985, S. 188, 190; *Roth*, Bearbeitung komplexer Probleme, 1987, S. 218f.; Einflüsse der motivationalen Persönlichkeitsvariablen auf die Entscheidungseffizienz werden bei keinem der aufgeführten Punkte in Zweifel gezogen; vgl. *Gemünden*, Informationsverhalten, 1992, Sp. 1020—1022. Ein Überblick über die Ergebnisse des Lohhausen-Experiments findet sich unter anderem bei *Schaefer*, Denken, 1985, S. 110—122.

[215] Vgl. *Dichtl/Issing*, Wirtschaftslexikon, 1993, Stichwort „Informationsaufnahme der Konsumenten", S. 966; *Schopphoven*, Entscheidungsqualität, 1996, S. 40f, S. 45.

[216] Vgl. *Schopphoven*, Entscheidungsqualität, 1996, S. 40.

[217] Vgl. *Wiswede*, Wirtschaftspsychologie, 1995, S. 83f: Die Dissonanztheorie geht auf *Festinger*, Cognitive Dissonance, 1957, zurück und ist die in den Wirtschaftswissenschaften bedeutendste Konsistenztheorie neben der Balance-Theorie von *Heider* (*Heider*, Interpersonal Relations, 1958) und der Kongruitätstheorie von *Osgood* (*Osgood*, Measurement of Meaning, 1957). *Schroder/Driver/Streufert*, Informationsverarbeitung, 1967/1975, S. 241, vergleichen ihre Ergebnisse und die diesen zugrunde liegende Theorie mit den Ansätzen der Konstistenztheorien. Sie können sie in ihre Theorie der kognitiven Komplexität einbeziehen; stellen aber eine differenzierte Betrachtung heraus: Sie vermuten einen hohen Vorhersagewert der Festinger'schen Dissonanztheorie für Personen mit konkreter Persönlichkeitsstruktur und Situationen mit extremen Werten für Umweltkomplexität, in denen die Entscheidungsqualitäten abstrakter und konkreter Personen ohnehin nicht voneinander abweichen (S. 103, 113), oder in Situationen mit sehr niedrigen Werten für unangenehme Entscheidungskonsequenzen (Noxity). Personen mit höherer integrativer Komplexität nehmen dagegen generell mehr konfliktäre Einzelinformationen wahr, suchen sie mitunter sogar, so daß kognitive Dissonanzen im Sinne *Festingers* erst viel später oder gar nicht entstehen oder sogar eine Form der Konfliktlösung darstellen.

[218] Vgl. *Berlyne*, Motivation, 1978, S. 701; *Schönpflug/Schönpflug*, Psychologie, 1995, S. 380.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

Aktivierung wird ein psychophysiologischer Erregungszustand verstanden,[219] der u.a. durch subjektive Unsicherheit, unter die auch Unklarheiten über die eigenen Präferenzen zu fassen sind, und durch Konflikte verursacht wird.[220]

Die Theorie der Handlungskontrolle[221] ermöglicht die Unterscheidung der Personenmerkmale Handlungs- vs. Lageorientierung. In verschiedenen Experimenten konnten signifikante Einflüsse dieser Personenmerkmale auf die nachgefragte und verarbeitete Informationsmenge sowie auf die Wahl der Entscheidungsstrategie gezeigt werden.[222] So fragen Handlungsorientierte tendenziell weniger Informationen ab. Sie nehmen ein höheres Risiko einer Fehlentscheidung in Kauf, um schneller handlungsbereit zu sein. Dieses Verhalten läßt sich allerdings nicht mehr nachweisen, wenn die Entscheidung von höherer Wichtigkeit ist. Lageorientierte dagegen sind durch Furcht vor Mißerfolg zu großer Entscheidungsvorbereitung getrieben, um stets maximale Entscheidungssicherheit zu erreichen. Ihre Entscheidungsstrategien sind immer komplex, unabhängig von der verfügbaren Entscheidungszeit und der Wichtigkeit der Entscheidung.[223] Handlungsorienterte drängen auf eine schnelle Durchführung von Handlungen, Lageorientierte sind an einer fehlerfreien Entscheidung interessiert.[224]

Informationsüberlastung wird durch eine Verringerung der betrachteten Handlungsalternativen vermindert; die dann noch betrachteten Alternativen werden aber anhand von mehr Merkmalen verglichen.[225]

d) Art der beschafften Informationen

Die Konsumentenforschung hat die Art der beschafften Informationen in ihrer Reihenfolge aufgedeckt. So werden zunächst Informationen über Beurteilungskriterien gesucht, dann erfolgt die Suche nach Informationen zur diesbezüglichen Bewertung der Alternativen, schließlich werden Informationen über

---

[219] Vgl. *Schönpflug/Schönpflug*, Psychologie, 1995, S. 377.

[220] Vgl. *Berlyne*, Motivation, 1978, S 702.

[221] Ein Überblick über die Lageorientierung findet sich z.B. bei *Kuhl*, Theory, 1994, S. 15.

[222] Vgl. *Niederberger/Engemann/Radtke*, Informationsverarbeitung, 1987, S. 95—96; *Stiensmeier-Pelster et al.*, Informationsverarbeitung1991, S. 109f.; *Kuhl/Beckmann*, Handlungsbereitschaft, 1983, S. 246—249.

[223] Vgl. *Stiensmeier-Pelster et al.*, Informationsverarbeitung, 1991, S. 109f.

[224] Vgl. *Kuhl/Beckmann*, Handlungsbereitschaft, 1983, S. 243.

[225] Vgl. *Stiensmeier-Pelster et al.*, Informationsverarbeitung, 1991, S. 95—97.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

die Verfügbarkeit des Produkts eingeholt.[226] Leider existieren keine gesicherten empirischen Erkenntnisse über die Abfolge der Informationsbeschaffung bei der betrieblichen Steuerplanung.[227]

Die Untersuchungsergebnisse von *Hauschildt* zu innovativen Entscheidungen zeigen, daß nur Personen mit höherer Erfahrung bevorzugt nach verdichteten Informationen suchen, da sie erst aufgrund der Erfahrung die Informationen verarbeiten können. In innovativen Situationen dagegen werden weniger verdichtete Informationen bevorzugt.[228] *Hauschildt* betont die Bevorzugung vertrauter Daten in neuartigen Situationen trotz ihrer geringeren Problemeignung.[229] Auch dies spricht dafür, daß sich die Informationssuche meist an dem geringsten Widerstand gegenüber der Informationsbeschaffung orientiert. Dies ist insbesondere in Organisationen relevant, in denen nicht immer mit ungehinderter Weitergabe unverfälschter Informationen gerechnet werden darf.[230]

Auch Zeitdruck kann zu einer Verringerung der Suchaktivitäten führen.[231] Die individuell verfügbare Arbeitszeit ist ein Bestimmungsfaktor der Verarbeitungskapazität, die ebenfalls die Informationssuche begrenzt.[232] Informationsnachfrage zeigt daher nach *Witte* freie Verarbeitungskapazität an.[233] Diese wird zusätzlich durch individuelle Fähigkeiten sowie den individuellen Willen zur Informationsverarbeitung bestimmt.[234] Zeitdruck führt ganz allgemein zu einer eingeschränkten Menge nachgefragter Informationen.

---

[226] Vgl. *Schopphoven*, Entscheidungsqualität, 1996, S. 66.

[227] Die Ergebnisse einer Untersuchung von *Hebig*, Steuerabteilung, 1984, S. 336f., daß die Entscheidungsträger der Steuerabteilung in Großunternehmen die Ziele der Steuerplanung definieren und die Methoden festlegen, können nicht als Aussage zur Abfolge der Informationsnachfrage gewertet werden, da das Untersuchungsziel ein ganz anderes war, und lediglich Experten befragt wurden. Auch die Tatsache, daß eine aktive Informationsgewinnung betrieben wird, *Hebig*, Steuerabteilung, 1984, S. 203—205, läßt keine Rückschlüsse auf die Abfolge der Informationsgewinnung zu.

[228] Vgl. *Hauschildt*, Informationsverhalten, 1989, S. 388.

[229] Vgl. *Hauschildt*, Informationsverhalten, 1989, S. 393.

[230] Vgl. *Lechner*, Schätzverhalten, 1994, S. 140; vgl. auch *Dichtl/Issing*, Wirtschaftslexikon, 1993, Stichwort „Informationsprozeß", S. 974.

[231] Vgl. *Schürmann*, Zeitdruck, 1995, S. 164; *Bronner*, Entscheidungsverhalten, 1993, S. 118f. Nach *Gemünden*, Entscheidungstyp, 1983, S. 114, kann Zeitdruck, in Abhängigkeit vom Entscheidungstyp, aber auch zu einer Erhöhung der Informationsnachfrage führen.

[232] Eine optimale Informationsversorgung der Person wurde bei einer zugehenden Information pro 3 Minuten festgestellt; vgl. *Wossidlo*, Empirische Entscheidungstheorie, 1975, S. 119.

[233] Vgl. *Witte*, Informations-Verhalten, 1972, S. 47f.

[234] Vgl. *Witte*, Informations-Verhalten, 1972, S. 47—49.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

2. Informationsverarbeitung als Bewertung, Verdichtung und Verknüpfung von Informationen

Untersuchungen der menschlichen Informationsverarbeitung gehen von ganz unterschiedlichen Disziplinen aus. Neben den eher von der Psychologie und weniger von der Betriebswirtschaftslehre betrachteten Gebieten der Wahrnehmung, der Emotion, der Kommunikation, des schlußfolgernden Denkens und des zielgerichteten Verhaltens wird vielfältige Forschung auf dem Gebiet des Entscheidungs- und Problemlösungsverhaltens betrieben. Zwar decken sich die Definitionen beider Bereiche nicht vollständig, sie weisen aber so weitgehende Übereinstimmung auf,[235] daß die diesbezügliche Forschung fast immer die Erforschung von mit Wahlakten verbundenem Problemlöseverhalten ist. Innerhalb der Betriebswirtschaftslehre existieren hier Konsumenten- und Managementforschung. Weiterhin kann nach der Art der Entscheidungssituation, nach der Anzahl der Beteiligten etc. unterschieden werden. Auch wird mit unterschiedlichen Methoden gearbeitet, um Informationsverarbeitungsvorgänge zu erschließen oder nachzuweisen.

Innerhalb des Menschen erfolgende Informationsverarbeitungsvorgänge sind natürlich nur schwer zu messen.[236] In der betriebswirtschaftlichen Untersuchung von *Hauschildt* 1989 werden die Tätigkeiten Ordnen, Verdichten und Verknüpfen von Informationen als Indikatoren für die Informationsverarbeitung herangezogen.[237] Andere Untersuchungen bedienen sich sogenannter „Denke-Laut-Protokolle" bei der Durchführung von Experimenten.[238] Untersuchungen im Bereich der psychologischen Forschung[239] testen Zusammenhänge zwischen einzelnen Verhaltensmerkmalen von Personen und deren Form der Problemlösung. Damit liegen einige empirische Erkenntnisse zur Informationsverarbeitung vor, die im folgenden zusammengefaßt wiedergegeben werden. Zwar kann gegen dieses Vorgehen der Vorwurf der Übergeneralisierung erhoben werden. Doch erzielen die referierten Erkenntnisfortschritte trotz der verschiedenen Forschungsperspektiven und trotz der unterschiedlichen Forschungsmethoden — oder gerade ihretwegen — durchaus kompatible, sich ergänzende, zu einer Theorie synthetisierbare Ergebnisse. Da hier nicht der Anspruch erhoben wird, eine Theorie der Informationsverarbeitung zu

---

[235] Vgl. *Landauer*, Entscheidungseffizienz, 1996, S. 45f.

[236] 1975 wurde die Auffassung vertreten, daß sich Informationsverarbeitungsvorgänge der betriebswirtschaftlichen Untersuchung entziehen; vgl. *Witte*, Informationsverhalten, 1975, S. 1919.

[237] Vgl. *Hauschildt*, Informationsverhalten, 1989, S. 377.

[238] Vgl. *Roth*, Denkstilunterschiede, 1985, S. 178; *Dörner et al.*, Lohhausen, 1987, S. 436.

[239] Z.B. *Schroder/Driver/Streufert*, Informationsverarbeitung, 1967/1975, S. 183—246; *Schürmann*, Zeitdruck, 1995, S. 181—163.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

erarbeiten oder fortzuentwickeln, sondern nur vorhandene Erkenntnisse für die eigenen Zwecke aufzubereiten, erscheint das Vorgehen angemessen, auf eine detaillierte und strukturierte Analyse der jeweiligen Forschungsergebnisse unter Beachtung der Forschungsbedingungen zu verzichten. Auch wird kein Anspruch auf einen vollständigen Überblick über die Forschungsergebnisse erhoben.

a) Hypothesengeleitete Informationsbewertung

Informationsverarbeitung und Informationssuche sind kaum voneinander zu trennen, da sie sich gegenseitig beeinflussen.[240] Die Informationssuche wird maßgeblich durch Hypothesen beeinflußt. Die Bewertung zugehender Informationen erfolgt, dies zeigen die Ergebnisse von *Hauschildt*,[241] ebenfalls hypothesengeleitet. Bei innovativen Entscheidungen fehlen problementsprechende Muster für den Ablauf des Ordnens, Verdichtens und Verknüpfens der Informationen. *Hauschildt* führt die Unfähigkeit, die Bedeutung der Informationen am Anfang richtig einzuschätzen, darauf zurück, daß noch keine Kriterien vorhanden sind, anhand derer die Informationen bewertet werden können.

Auch Analysen des Lohhausen-Experiments[242] zur Erforschung des Entscheidungs- und Problemlösungsverhaltens weisen auf eine Verarbeitung in Form der Aufstellung, des Tests, der Modifikation und Revision von Hypothesen über die in der Problemumwelt gefundenen Zusammenhänge anhand eingehender Informationen hin.[243] Dies entspricht der Entwicklung eines Modells seiner Umwelt durch das Individuum.

Die Reihenfolge der Informationsverarbeitung bzw. der Informationssuche deutet ebenfalls auf diese Art der Verarbeitung hin: Zu Beginn einer innovativen Entscheidungssituation wird nach Informationen über Beurteilungskriterien gesucht.[244] Novizen erarbeiten sich zunächst einen Verarbeitungsmodus, sie

---

[240] So auch *Schroder/Driver/Streufert*, Informationsverarbeitung, 1967/1975, S. 5.

[241] Vgl. *Hauschildt*, Informationsverhalten, 1989, S. 377: Novizen fehlen Muster zum Ordnen, Verdichten und Verknüpfen von Informationen; S. 380: ihnen fehlt es an einem Kriterienkatalog zur Beurteilung der Bedeutung von Informationen; S. 387: Anstieg der Menge der Bewertungen und der Verknüpfungen mit zunehmender Erfahrung; S. 390: Beurteilung anhand von Ursache-Wirkungs-Zusammenhängen.

[242] Vgl. *Dörner et al.*, Lohhausen, 1983, insbes. S. 101—141.

[243] Vgl. *Roth*, Bearbeitung komplexer Probleme, 1987, S. 213; S. 179 zur Bedeutung der Wahrnehmung des Gesamtzusammenhangs, S. 183 zur Verarbeitung störender Informationen durch gute Problemlöser.

[244] Vgl. *Schopphoven*, Entscheidungsqualität, 1996, S. 66.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

sind auf der Suche nach dem optimalen Vorgehen.[245] *Hauschildt* konstatiert, daß die Vorgabe formaler Entscheidungshilfen die Effizienz steigere und das Informationsverhalten verbessere,[246] sobald ein Mindestniveau an Komplexität erreicht sei. *Landauer* kann zwar auch nachweisen, daß die Verwender von Problemlösungsmethoden einen größeren Anteil der nachgefragen Informationen auch nutzen;[247] eine Verbesserung der Entscheidungseffizienz im allgemeinen durch den Einsatz von Problemlösungstechniken kann er jedoch nicht signifikant bestätigen.[248] *Lechner* konstatiert eine Verminderung des kognitiven Aufwandes bei der Abgabe subjektiver Schätzungen durch den Einsatz anerkannter Methoden.[249] Auch die Feststellung, daß die Reihenfolge der zugehenden Informationen oder der zu lösenden Probleme — was nach erfolgreicher Lösung einer internen Information entweder über den Lösungsweg oder über Sachwissen gleichkommt — die Problemlösung beeinflußt,[250] fördert die Vermutung hypothesengeleiteter Informationsauswahl und -bewertung.[251]

Werden Informationen nicht aktiv nachgefragt, so erfolgt die Verarbeitung der Informationen häufig in der Reihenfolge ihrer Präsentation. Der relative Anteil der genützten Informationen nimmt mit zunehmender Komplexität der Aufgabe ab.[252]

Diese Feststellungen verdeutlichen das Problem, das aufgrund eines nur geringen steuerlichen Fachwissens eines Entscheidungsträgers insbesondere dann schon in der Phase der Problemwahrnehmung entsteht, wenn Sachverhaltsgestaltungen durchzuführen wären.

---

[245] Vgl. *Hauschildt*, Informationsverhalten, 1989, S. 392; *Hauschildt/Petersen*: Phasen-Theorem, 1987, S. 1059.

[246] Vgl. *Hauschildt*, Informationsverhalten, 1989, S. 379; *Hauschildt/Petersen*: Phasen-Theorem, 1987, S. 1061.

[247] Vgl. *Landauer*, Entscheidungseffizienz, 1996, S. 220, 230.

[248] Vgl. *Landauer*, Entscheidungseffizienz, 1996, S. 231—233.

[249] Vgl. *Lechner*, Schätzverhalten, 1994, S. 142.

[250] Vgl. *Dörner*, kognitive Organisation, 1974, S. 352f., *Glazer/Steckel/Winer*, Locally Rational Decision Making, 1992, S. 213; *Hauschildt/Petersen*: Phasen-Theorem, 1987, S. 1060.

[251] Man sieht auch hier: Informationssuche und -verarbeitung sind nur schwer oder gar nicht zu trennen.

[252] Vgl. *Niederberger/Engemann/Radtke*, Informationsverarbeitung, 1987, S. 82, m.w.N.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

b) Hypothesentests und Anpassung der Informationsbewertung

Die Strukturierung der Informationen mit Hilfe zu entwickelnder Ordnungsschemata, die Tendenz, mit zunehmender Erfahrung höher aggregierte und höher verdichtete Informationen zu verwenden, aber auch die Beurteilung von Daten anhand von Erfahrungen im Unterschied zum Vergleich mit anderen Datensätzen bei fehlender Erfahrung[253] sprechen für die Bedeutung von getesteten und bewährten Hypothesen über die Zusammenhänge innerhalb des Problemfeldes. Dies zeigt sich auch darin, daß Novizen in der Bilanzanalyse zu weniger Zusammenhangsaussagen kommen und ihre Beurteilungen weniger aufgrund von Verständnis abgeben als Personen, die solche Aufgaben zum wiederholten Male ausführen.[254] Auch Erkenntnisse im Zusammenhang mit subjektiven Schätzungen zeigen, daß Erfahrung zu einem besseren Urteilsvermögen führt.[255]

Erkenntnisse der psychologischen Lerntheorien bekräftigen diese Überlegungen: Nach *Berlyne* wird Lernen als Aufbau und Verstärkung von Assoziationen verstanden.[256] Assoziationen sind Verknüpfungen zwischen gespeicherten Reizen bzw. Empfindungen, Ideen, Begriffen.[257] Begriffe wiederum sind Abbildungen der erfahrenen Umwelt in Klassen. Sie bezeichnen die gemeinsamen Merkmale von Personen, Gegenständen oder Ereignissen.[258] Demnach bezeichnet Lernen im Sinne *Berlynes* den Aufbau und die Verstärkung von Verbindungen zwischen Gemeinsamkeiten (Klassen) von Erfahrungstatbeständen. Das entspricht aber Zusammenhangsvermutungen, also Hypothesen. Wenn man das Konzept auch auf dynamische Prozesse erweitern kann, dann bedeutet Lernen das Aufstellen von Hypothesen über Zusammenhänge zwischen Umweltelementen, aber auch das Verstärken dieser Zusammenhänge — allerdings nur dann, wenn sie eine weitere Bestätigung bzw. keinen Widerspruch erfahren haben. Bei erhöhter Aktivierung erfolgt eine bessere Verarbeitung und Analyse von Informationen, während eine zu hohe Aktivierung zu einer Verschlechterung dieser Funktionen führt.[259]

---

[253] Vgl. *Hauschildt*, Informationsverhalten, 1989, S. 388—391.

[254] Vgl. *Hauschildt*, Informationsverhalten, 1989, S. 390, 392.

[255] Vgl. *Lechner*, Schätzverhalten, 1994, S. 141.

[256] Vgl. *Berlyne*, Motivation, 1978, S. 694.

[257] Vgl. *Schönpflug/Schönpflug*, Psychologie, 1995, S. 166; *Cassels/Green/Gerstenmaier*, Kognitionspsychologie, 1995, S. 79.

[258] Vgl. *Schönpflug/Schönpflug*, Psychologie, 1995, S. 158.

[259] Vgl. *Berlyne*, Motivation, 1978, S. 701; *Schönpflug/Schönpflug*, Psychologie, 1995, S. 380; zum Begriff der Aktivierung s. auch oben, S. 326 und 333.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

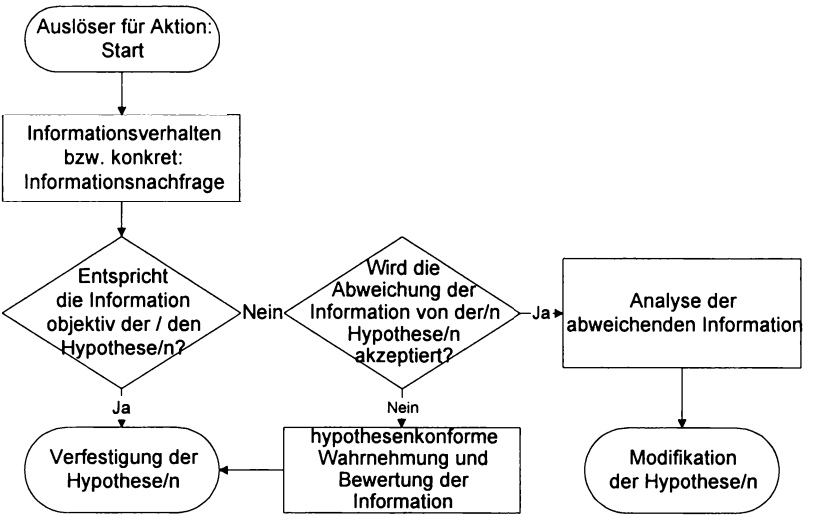


Abb. 60: Einfluß der Verarbeitung zugehender Information auf den Hypothesenbestand

Für den Verarbeitungsablauf

- Verknüpfen von Informationen zu Hypothesen
- Bewertung zugehender Informationen anhand dieser Hypothesen
- mit der Folge des Hypothesentests — also Bestätigung oder Revision der Hypothese — oder
- mit der Folge der Anpassung der Informationsbewertung

spricht weiterhin, daß neu zugehende Informationen die Entscheidungskriterien, d.h. die Zielsetzung, beeinflussen können.[260] Sie können allerdings auch umgekehrt ignoriert, abgewertet oder so verändert werden, daß sie in das Hypothesengebäude integriert werden können, ohne eine Änderung der Hypothesen selbst herbeizuführen.[261] Dieser Effekt wurde mit der Theorie der kognitiven Dissonanz zu erklären versucht.[262] Eine weitere Erklärung für eine Auf-

[260] Vgl. *Glazer/Steckel/Winer*, Locally Rational Decision Making, 1992, S. 213; *Velsinger*, Entscheidungen, 1971, S. 19; *Isermann*, Strukturierung, 1989, S. 6, m.w.N.

[261] Vgl. *Roth*, Bearbeitung komplexer Probleme, 1987, S. 213f., der das Verhalten von guten und schlechten Problemlösern beschreibt: Die schlechten unterscheiden sich von den guten Problemlösern u.a. durch Anpassung von Informationen ans Hypothesengebäude statt der angezeigten Revision desselben.

[262] Vgl. oben, S. 325, FN 217.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

wertung oder Abwertung von Informationen vor der Entscheidung wurde von *Kuhl/Beckmann* in der Erhöhung der Handlungsmotivation durch Handlungsorientierte, die bei Lageorientierten nicht auftritt, gesehen.[263]

Abb. 60 verdeutlicht die Veränderung von Hypothesen durch unterschiedliche Verarbeitung zugehender Informationen bzw. von Feedback auf ein Verhalten.

Faßt man tatsächlich Vorwissen und Erfahrung als bewährte Hypothesen über das Problemfeld auf, so können sich daraus neben positiven Effekten für die erste Orientierung auch negative ergeben. Dann nämlich, wenn die Hypothesen ungeprüft auf neue Situationen übertragen werden, bei denen sich erst später herausstellt, daß sie nicht uneingeschränkt übertragbar waren.[264]

c) Persönliche Eigenschaften und die Art der Information als Einflußfaktoren bei der Informationsverarbeitung

Involvement/Aktivierung

In der betriebswirtschaftlichen Forschung konnte gezeigt werden, daß in Aufgaben involvierte Personen komplexere Lösungsstrategien und solche mit höherer Ergebnisgenauigkeit verfolgen,[265] sowie zu komplexeren Entscheidungsregeln tendieren.[266] Involvement bezeichnet in der Konsumentenforschung einen Zustand der Aktivierung, einen Grad des Interesses oder der persönlichen Wichtigkeit, der eine gedankliche oder emotionale Auseinandersetzung mit dem Handlungsgegenstand herbeiführt.[267] Aktivierung befähigt also zu einer erhöhten Informationsverarbeitung.

Motivation

Beim Prüfen von Hypothesen zeigen sich auch zwei unterschiedliche Personenmerkmale: Manche Entscheider neigen anscheinend aufgrund eines hohen Strukturierungsbedürfnisses zu einer schnellen Verfestigung von Hypothesen,

---

[263] Vgl. *Kuhl/Beckmann*, Handlungsbereitschaft, 1983, S. 248; zur Handlungsorientierung vgl. auch oben, S. 326, S. 333f.

[264] Vgl. *Roth*, Bearbeitung komplexer Probleme, 1987, S. 218f.

[265] Vgl. *Conrad*, Involvement-Forschung, 1988, S. 338.

[266] Vgl. *Schopphoven*, Entscheidungsqualität, 1996, S. 45.

[267] Vgl. *Schopphoven*, Entscheidungsqualität, 1996, S. 41 m.w.N., die verschiedene Konzeptionen des Begriffs zusammenträgt; bei *Schroder/Driver/Streufert*, Informationsverarbeitung, 1967/1975, S. 62, wird unter Involvement der Grad des Engagements oder Interesses verstanden.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

während andere, vermutlich aus Furcht vor Mißerfolgen, zu einer extensiven Überprüfung ihrer Hypothesen tendieren. *Kuhl* und *Beckmann* sehen in Handlungs- und Lageorientierung eine Determinante für diese Unterschiede.[268]

Erfolgszuschreibung

Lernen wird aber auch als Ergebnis der Zuschreibung von Erfolg zu bestimmten Ursachen verstanden.[269] Fußend auf den Attribuierungstheorien unterscheidet die Theorie der Leistungsmotivation zwischen einer Zuschreibung von Erfolg und Mißerfolg zu außerhalb der Person liegenden, externalen vs. in der Person liegenden, internalen Faktoren. In beiden Fällen ist noch einmal in beeinflußbare (Kontrollbereich) und nicht beeinflußbare Faktoren (Stabilität) zu unterscheiden.[270] Leistungsmotivierte Personen schreiben Erfolg den internalen Faktoren Fähigkeit und Anstrengung zu; Mißerfolg sehen sie in mangelnder Anstrengung begründet. Leistungsmotivierte Personen suchen weiter nach Informationen, versuchen eine Problemlösung erneut, während ein schwachmotiviertes Individuum, das Mißerfolg auf seine Fähigkeiten zurückführt, seine Bemühungen schneller einstellt. Das Phänomen des Egotismus[271] impliziert, daß Erfolge generell eher der eigenen Anstrengung und Fähigkeit, Mißerfolge eher externen Ursachen zugeschrieben werden. Während Lageorientierte Erfolge und Mißerfolge eher stabilen Faktoren — also ihrer Fähigkeit oder unkontrollierbaren externen Faktoren — zuordnen, schreiben Handlungsorientierte dies eher variablen Faktoren zu, lassen sich aber insgesamt weniger von vergangenen Ereignissen beeinflussen.[272]

Reflexivität versus Impulsivität

Reflexive Problemlöser verwenden effektivere Strategien und gehen analytischer vor als impulsive Problemlöser. Sie können ihre Aufmerksamkeit selektiv einsetzen, besser deduktiv denken und haben Vorteile gegenüber impulsiven Problemlösern bei zielgerichtetem Lernen. In dem zugrundeliegenden Experiment waren impulsive Problemlöser vor allem deswegen im Nachteil, weil sie das Feedback nicht systematisch verarbeiteten, es nicht gut beurteilen und

---

[268] Vgl. *Kuhl/Beckmann*, Handlungsbereitschaft, 1983, S. 244.

[269] Vgl. *Wiswede*, Wirtschaftspsychologie, 1995, S. 366.

[270] Vgl. *Kun*, Kausalattribution, 1978, S. 433.

[271] Der Egotismus ist eine Neigung, ohne Selbstsucht das eigene Selbst hervorzuheben; *Arnold/Eysenck/Meili*, Lexikon der Psychologie, 1980, S. 412.

[272] Vgl. den Überblick über die Attributionstheorie der Leistungsmotivation von *Weiner*, Theories of Motivation, 1972, bei *Seewi*, Vereinheitlichung attributionstheoretischer Ansätze, 1995, S. 55f.; auch *Weiner*, Human Motivation, 1992, S. 180—202.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

nicht zur Aufstellung von Hypothesen verwerten konnten.[273] Hier zeigen sich Parallelen zu den Feststellungen von Roth über die Unterschiede zwischen „guten" und „schlechten" Problemlösern im Lohhausen-Experiment. Während erstere Hypothesen gezielt am Umfeld testen und widersprüchliche Informationen zur Revision der Hypothesen verwenden, reduzieren letztere die gegebene Komplexität immer stärker, indem sie widersprüchliche Informationen hypothesenkonform umbewerten, bis sie letztendlich den Gesamtzusammenhang aus den Augen verlieren, nur noch Akutmaßnahmen bei drängenden Problemen durchführen und sich stattdessen für den Gesamterfolg weniger wichtigen Themen zuwenden.[274]

Untersuchungen über Feldabhängigkeit ergaben, daß feldabhängige Personen konsensorientiert und leichter beeinflußbar sind. Versuche, bei denen aus je einer feldabhängigen und feldunabhängigen Person gebildete Paare ein Problem lösen sollten, führten stets zu dem von der feldunabhängigen Person angestrebten Ergebnis.[275]

Kognitive Komplexität

Die Unterscheidung nach der kognitiven Komplexität basiert auf der Überlegung, daß Menschen über unterschiedliche Verknüpfungsregeln für Informationen beim Denken verfügen. Die einzelnen Regeln dienen der Integration von Informationen. Erfolgen diese Integrationen anhand von Schemata,[276] so variiert der Komplexitätsgrad des Denkens mit der Anzahl der verfügbaren Schemata, mit den Möglichkeiten zu deren Verknüpfung. Komplexität bezeichnet also nicht nur die Anzahl der möglichen konsistenten Integrationsschemata, sondern auch den „Ausbau" der Vernetzung der Wahrnehmungselemente oder Zuordnungsmuster.[277] Ein hohes Abstraktionsniveau, d.h. hohe Integrationsfähigkeit bzw. hohe kognitive Komplexität, ermöglichen die Entwicklung genereller Prinzipien zur Systematisierung großer und heterogener

---

[273] Die Untersuchung wurde an Kindern durchgeführt; vgl. *Saarni/Kogan*, Kognitive Stile, 1978, S. 452f.

[274] Vgl. oben, S. 329.

[275] Vgl. *Saarni/Kogan*, Kognitive Stile, 1978, S. 447—449.

[276] *Schroder/Driver/Streufert*, Informationsverarbeitung, 1967/1975, S. 39—46, S. 200, S. 288—290, S. 298—300, verwenden in ihrem zur kognitiven Komplexität grundlegenden Werk Schemata als Integrationsmodus; man könnte an deren Stelle aber auch mentale Modelle oder Skripten oder ein anderes Modell angeben, ohne den Sinn der Definition kognitiver Komplexität zu beeinflussen.

[277] Vgl. *Schroder/Driver/Streufert*, Informationsverarbeitung, 1967/1975, S. 13f., S. 20—46, zur näheren Erörterung verschiedener Ebenen der Integrationsfähigkeit bzw. kognitiven Komplexität.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

Informationsmengen,[278] während ein niedriges Abstraktionsniveau zur Generalisierung von Integrationsfunktionen führt, die lediglich abrupte, isolierte Veränderungen zulassen.[279] Die individuellen Unterschiede in der kognitiven Komplexität verändern sich in Abhängigkeit von der Umweltkomplexität. Die Flexibilität der Informationsintegration nimmt mit zunehmender Umweltkomplexität zu, solange bis Informationsüberlastung eintritt. Die Informationsverarbeitung erreicht ihr Maximum bei optimaler Umweltkomplexität.[280] Die Unterschiede zwischen kognitiv komplex und weniger komplex strukturierten Problemlösern zeigen sich nach den Untersuchungen von *Schroder/Driver/Streufert* in den Kurven, die Informationsverarbeitungsaktivität und -qualität in Abhängigkeit von der Umweltkomplexität darstellen. An den Extrema, also bei geringer und sehr hoher Umweltkomplexität, sind die Informationsverarbeitungsleistungen sowohl hoch als auch gering komplex strukturierter Personen gleich. Bei mittlerer Umweltkomplexität allerdings zeigen Personen mit höherer kognitiver Komplexität ein höheres Informationsverarbeitungsniveau und sie erreichen auch das Maximum desselben erst bei höherer Umweltkomplexität als weniger abstrakt strukturierte Personen.[281]

Aussagen zum Einfluß der Informationsart auf die Verarbeitung können nur anhand der Bedeutung von Informationen gemacht werden: Positive Aussagen können besser verarbeitet werden als negative.[282] Auch werden sie länger und leichter behalten sowie weniger schnell vergessen.

d) Zeitdruck

Zeitdruck führt zur Anwendung einer vereinfachten Entscheidungsstrategie oder zu einer beschleunigten Informationsverarbeitung, die die Fehlerwahrscheinlichkeit erhöht.[283] Allgemein konnte festgestellt werden, daß wichtige Informationen unter Zeitdruck früher abgefragt werden, aber kürzere Betrachtungszeiten in Anspruch nehmen als eher unwichtige Informationen. Dieser Effekt wird mit kapazitiven Grenzen erklärt, etwa mit dem Abzweigen von Aufmerksamkeit von der Informationsverarbeitung durch die Beachtung

---

[278] Vgl. *Schroder/Driver/Streufert*, Informationsverarbeitung, 1967/1975, S. 45f.

[279] Vgl. *Schroder/Driver/Streufert*, Informationsverarbeitung, 1967/1975, S. 36f.

[280] Vgl. *Schroder/Driver/Streufert*, Informationsverarbeitung, 1967/1975, S. 74f., S. 103, S. 69.

[281] Vgl. *Schroder/Driver/Streufert*, Informationsverarbeitung, 1967/1975, S. 75.

[282] Vgl. *Hayes/Gerstenmaier*, Kognitionspsychologie, 1995, S. 130.

[283] Vgl. *Benson/Beach*, Prechoice Screening, 1996, S. 222, m.w.N.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

der verbleibenden Entscheidungszeit.[284] In Gruppenentscheidungen sinkt die Menge der nachgefragten Informationen unter Zeitdruck, während die Breite und der Präzisionsgrad der nachgefragten Informationen unbeeinflußt bleiben.[285] Obwohl Zeitdruck generell zu Leistungsminderungen in Gruppenentscheidungen führt, sind Gruppen mit einer höheren Zeitdrucksensitivität erfolgreicher als andere. Dies wird darauf zurückgeführt, daß die Wahrnehmung des Zeitdrucks eine adäquate Streßbewältigung ermöglicht und so die besseren Erfolge herbeiführt.[286]

Unter Zeitdruck wird die Verarbeitung vieler Informationen durch Lageorientierte beschleunigt. Er verursacht keine Verringerung der verarbeiteten Informationen. Dies führt zu einer erhöhten Anzahl von Fehlern und schneller auftretenden Ermüdungserscheinungen.[287]

Weiterhin zeigt sich unter Zeitdruck eine erhöhte Aversion gegenüber Verlusten und eine stärkere Betonung negativer Aspekte der Handlungsalternativen, die zu einem Wechsel der Rangordnung der Alternativen unter Zeitdruck führt.[288] Auch werden mäßig komplexe Entscheidungsstrategien bevorzugt. Bei komplexeren Prozessen sinkt das Vertrauen in die Entscheidung unter Zeitdruck ab.[289]

Wie nun tatsächlich Informationen im Gehirn gespeichert, verknüpft, abgerufen werden, kann nur über Modelle erklärt werden.[290] Von *Dörner*[291] wurde ein Modell vorgeschlagen, das den Anspruch hatte, auf kybernetischer Basis eine gemeinsame „Sprache" für die Integration einer gesamtpsychologischen Theoriebildung zu entwickeln. Es arbeitet in Anlehnung an Netzwerke abstrakter Neuronen und bedient sich zur Simulation sogenannter „Metasteuerungsprozesse" einer Programmiersprache. Metasteuerungsprozesse können etwa so aufgefaßt werden wie die Regeln zur Verknüpfung einfacher Regeln und Schemata im Modell von *Schroder et al.* Es sind übergeordnete Prozesse, die die Reihenfolge und Verknüpfung einfacher, ihrerseits steuernder Abläufe steuern.

---

[284] Vgl. *Schürmann*, Zeitdruck, 1995, S. 173; eine solche Erklärung entspräche dem Kahneman'schen Modell der Ressourcen-Allokation; vgl. Teil III C.II.3., S. 308.

[285] Vgl. *Bronner*, Zeitdruck, 1973, S. 119f.

[286] Vgl. *Bronner*, Zeitdruck, 1973, S. 154f.

[287] Vgl. *Schürmann*, Zeitdruck, 1995, S. 170f.

[288] Vgl. *Svenson/Edland*, Time Pressure, 1987, S. 328.

[289] Vgl. *Svenson/Edland*, Time Pressure, 1987, S. 323, m.w.N.

[290] Auf Ausführungen zur Neuropsychologie und -physiologie muß in dieser Arbeit verzichtet werden.

[291] Vgl. *Dörner*, kognitive Organisation, 1974, S. 333—354.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

IV. Informationsverarbeitungsansatz in der betriebswirtschaftlichen Theorie der Entscheidungsprozesse nach Kirsch

1971 ergänzte *Kirsch* den oben[292] vorgestellten Ansatz um ein modulares Modell der Informationsverarbeitung.[293] Drei Elemente konstituieren das Modell: Entscheidungsprämissen, die als „*Definition der Situation*" bezeichnet werden,[294] die *Persönlichkeit*, die sich aus den lebenslang erfolgten „Eintragungen" im Langzeitgedächtnis bildet, und die *Einstellung*, die eine „Momentaufnahme" der in das Kurzzeitgedächtnis „hervorgerufenen" externen[295] und internen[296] Informationen darstellt.[297]

Vom Kurzzeitgedächtnis gehen die Reaktionen aus, so daß es bei *Kirsch* als Prozessor oder zumindest als Teil des Prozessors zu verstehen ist,[298] der die drei Elemente zu einem Output, also der Entscheidung, verarbeitet.

Die Vorstellung vom Menschen als einem kybernetischen System, das Informationen wahrnimmt, verarbeitet und speichert,[299] erweckt zunächst den Eindruck, das Modell beschreibe eine deterministische Steuerung, die zu nicht-rationalen Ergebnissen nicht fähig sei. Die Einführung der für den Menschen typischen Phänomene wie der Anwendung heuristischer Problemlösungsstrategien,[300] der Folgen beschränkter Verarbeitungskapazitäten, der Entstehung und Beseitigung intraindividueller Konflikte etc. erfolgt über die drei Elemente Einstellung, Definition der Situation und Persönlichkeit. In ihnen

---

[292] S. oben, Teil III B.IV., S. 302f.

[293] Vgl. *Kirsch*, Informationsverarbeitungstheorie, 1971 in erster Auflage; Neuauflage 1977.

[294] In den Ausführungen *Newells* und *Simons* entspricht dies dem subjektiven Problemraum; vgl. *Simon/Newell*, Informationsverarbeitung, 1978, S. 935, S. 937f.

[295] Die Informationen stammen aus der Umwelt.

[296] Die Informationen stammen aus dem Organismus selbst.

[297] Vgl. *Kirsch*, Entscheidungsprozesse, Bd. I, 1977, S. 79f., S. 163.

[298] Vgl. *Kirsch*, Entscheidungsprozesse, Bd. II, 1977, S. 95f. Im Ausgangsmodell *Simons* ist das Kurzzeitgedächtnis nur ein Teil des Prozessors. Es erfüllt dort eine reine Speicherfunktion, während die Ausführungsprogramme eine separate Einheit bilden, deren Sitz nicht genau bestimmt ist, und mittels eines Interpreters aktiviert werden, der anhand der Eintragungen im Kurzzeitgedächtnis die Abfolge dieser Ausführungsprogramme, die als elementare Informationsverarbeitungsprozesse anzusehen sind, bestimmt. Vgl. *Simon/Newell*, Informationsverarbeitung, 1978, S. 932.

[299] Vgl. *Kirsch*, Entscheidungsprozesse, Bd. II, 1977, S. 95.

[300] Vgl. *Kirsch*, Entscheidungsprozesse, Bd. I, 1977, S. 86—95.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

gehen spezifische Aspekte des Informationsverhaltens ebenso auf wie die selektierende und die gestaltende Funktion der Wahrnehmung.[301]

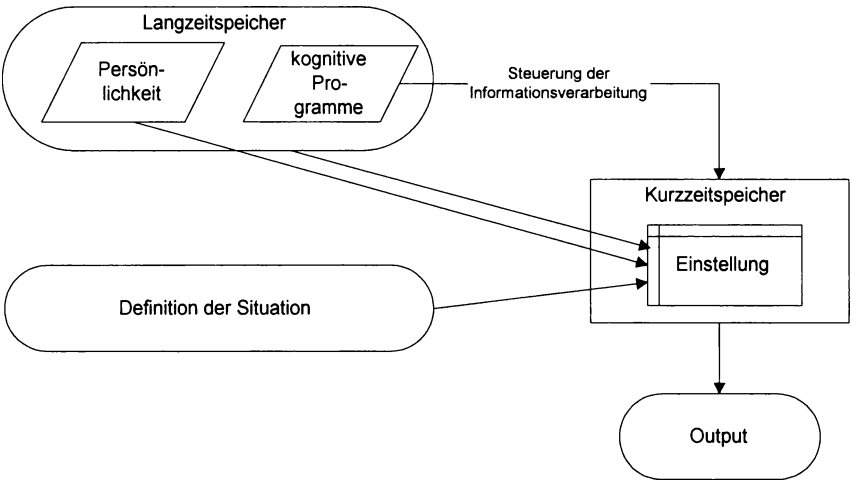


Abb. 61: Informationsverarbeitungsmodell nach *Kirsch*
(in Anlehnung an *Kirsch*, Entscheidungsprozesse, Bd. II, 1977, S. 103—168)

Die *Persönlichkeit* bezeichnet *Kirsch* als „System der vom Menschen im Langgedächtnis gespeicherten Informationen"[302], das nicht nur „statische" Wissenseinheiten umfaßt, sondern auch eine Menge von Verknüpfungen und Verknüpfungsregeln.[303] Diese sind jedoch nicht mit sogenannten kognitiven Programmen zu verwechseln. Letztere stellen imperativische Instruktionen dar, die die Informationsverarbeitung steuern.[304]

---

[301] Vgl. zu Wahrnehmung und Informationsverhalten z.B. *Kirsch*, Entscheidungsprozesse, Bd. I, 1977, S. 81—83, S. 130—133.

[302] *Kirsch*, Entscheidungsprozesse, 1977, Bd. II, S. 104.

[303] *Kirsch* verwendet hier das Quillian'sche Gedächtnismodell, das vom Gedächtnis als einem neuronalen Netz ausgeht, in dem die vorhandenen Daten wird mit Hilfe von Begriffen und Symbolen strukturiert sind. Diese (können) wiederum mit Assoziationen verknüpft werden, wobei zwischen Assoziationen nach der Art der Stellung der durch sie verbundenen Objekte in der Struktur unterschieden wird. Vgl. *Kirsch*, Entscheidungsprozesse, 1977, Bd. II, S. 104—106, 107; die differenzierte Strukturierung in Begriffe, Merkmale und Familien (S. 107—109) dient *Kirsch* zur Übertragung dieses Modells auf ein Rechnermodell; vgl. *Kirsch*, Entscheidungsprozesse, 1977, Bd. II, S. 110—118.

[304] Vgl. *Kirsch*, Entscheidungsprozesse, Bd. II, 1977, S. 128f.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

Die Persönlichkeit umfaßt auch Werte, d.h. Präferenzvorstellungen einer noch nicht bekannten, abbildbaren Art und Herkunft.[305] Sie bilden also einen wenig erforschten Teil der Persönlichkeit, wirken aber aufgrund ihrer Zugehörigkeit zu dieser und aufgrund ihrer Eigenschaft, Maßstäbe zu sein, die in etwa mit dem Zielbegriff der präskriptiven Entscheidungstheorie übereinstimmen, als solcher auf die Entscheidung ein. Persönlichkeit beschreibt also ein System aus strukturiertem Wissen, verschiedenen, mehr oder weniger allgemeinen Maßstäben und Verarbeitungs- und Verbindungsregeln.

Allerdings gelingt im Rahmen des Informationsverarbeitungsansatzes aufgrund der Annahme serieller Informationsverarbeitung keine zufriedenstellende Integration der intuitiven, emotionalen Komponente des menschlichen Verhaltens.[306]

Die vom Individuum angenommenen oder gesetzten Entscheidungsprämissen bezeichnet *Kirsch* als *Definition der Situation*. Sie umfaßt die zur Verfügung stehenden Alternativen, die zu erwartenden Konsequenzen, die relevanten Ziele sowie ein Problemlösungsprogramm.[307] Damit besteht eine große Nähe zum Entscheidungsfeld im Sinne der präskriptiven Entscheidungstheorie, allerdings werden dessen Elemente hier nicht objektiv, sondern subjektiv bestimmt.

Die Ziele und Nebenbedingungen im Entscheidungsfeld sind in der Definition der Situation als Definition des Problems zusammengefaßt, wobei in wohl- und schlecht-definierte Probleme unterschieden wird. In diese Unterscheidung fließt die Bekanntheit eines Problemlösungsprogramms ein, das ebenso gut eine Heuristik wie ein Algorithmus sein kann.[308]

Während die Alternativen in der präskriptiven Entscheidungstheorie als vollständig gegeben angenommen werden, arbeitet das Modell *Kirschs* statt mit Alternativen mit einer Lösungshypothese. Dabei ist davon auszugehen, daß das Individuum nicht mehrere Lösungshypothesen bearbeitet, sondern stets nur eine einzige Lösungshypothese an den Kriterien prüft und bei Verwerfen modifiziert.[309]

---

[305] Vgl. *Kirsch*, Entscheidungsprozesse, Bd. II, 1977, S. 120—128.

[306] Vgl. die eigene Kritik von *Kirsch*, Entscheidungsprozesse, 1977, Bd. II., 1977, S. 220, S. 224f.

[307] Vgl. *Kirsch*, Entscheidungsprozesse, Bd. II, 1977, S. 137.

[308] Vgl. *Kirsch*, Entscheidungsprozesse, Bd. II, 1977, S. 141-143.

[309] Vgl. *Kirsch*, Entscheidungsprozesse, Bd. II, 1977, S. 138. Auf dieser Annahme baut auch die Vorstellung eines Zweistufigen Prozesses der Alternativenselektion in der Image Theory auf. Die Image Theory eröffnet hier abweichend die Wahl zwischen verschiedenen Entscheidungsheuristiken zu denen auch ein attributweiser Alternativenvergleich zählt; vgl. oben, S. 216—301.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

Bedeutungsvoll erscheint die Überlegung, daß die Individuen die Definition der Situation nie in vollem Umfang präsent haben.[310] Weiterhin kann nicht immer davon ausgegangen werden, daß eine Definition der Situation besteht. Vielmehr werden häufig bekannte Situationsmerkmale und die dazugehörigen Lösungsstrategien auf neue, von der übertragenen Situation unterschiedliche Situationen übertragen.[311]

Im Rahmen der Definition der Situation wird in routinemäßige, adaptive und innovative Entscheidungen unterschieden.[312] Das Modell ist grundsätzlich für wohl-definierte Probleme geeignet. Schlecht-definierte Probleme, zu denen insbesondere innovative Probleme zählen, sind von seriellen Modellen der Problemlösung kaum zu bewältigen.[313]

Die *Einstellung* ist der „Inbegriff der in einer konkreten Situation hervorgerufenen Informationen"[314]. Die hervorgerufenen Informationen sind jedoch nicht mit Entscheidungsprämissen gleichzusetzen,[315] die ja durch die Definition der Situation festgelegt werden.[316] Die Einstellung bezeichnet vielmehr die Erwartungen, die das Individuum hegt und die Absichten, die es verfolgt.[317] *Kirsch* konstatiert, daß die Einstellung extrem „flüchtig" ist. Sie unterliegt mannigfachen internen und externen Einflüssen. Letztere entspringen der Umwelt. Erstere können Emotionen oder verschiedene Definitionen unterschiedlicher Situationen sein, die vom Individuum selbst herrühren. Damit wird die Einstellung zu einem stabilisierenden, wenn auch selbst veränderlichen Steuerungssystem in einer hochkomplexen, dynamischen Umwelt.

Wie Emotionen wirken, kann vom Modell jedoch nicht berücksichtigt werden. Damit fehlt dem Modell genau der Erklärungsgehalt, der für die vorliegende Fragestellung erforderlich ist, wie subjektive Einschätzungen im Zusammenhang mit der Besteuerung entstehen und wie sie sich auf konkrete Situationen auswirken.

---

[310] Vgl. *Kirsch*, Entscheidungsprozesse, Bd. II, 1977, S. 140.

[311] Vgl. *Kirsch*, Entscheidungsprozesse, Bd. II, 1977, S. 163; dieser Effekt wird durch das von *Gehm* aufgestellte Modell emotionaler Verhaltenssteuerung erklärt, das entsprechend einem neuronalen Netz aufgebaut ist; vgl. *Gehm*, Verhaltensregulierung, 1991, insbes. Kapitel 5, S. 115—155. Mit dieser Annahme arbeitet auch die Image Theorie, die oben vorgestellt wurde.

[312] S. *Kirsch*, Entscheidungsprozesse, 1977, Bd. II, S. 143—145.

[313] *Kirsch*, Entscheidungsprozesse, 1977, Bd. II, S. 210.

[314] *Kirsch*, Entscheidungsprozesse, 1977, Bd. II, S. 98.

[315] Vgl. *Kirsch*, Entscheidungsprozesse, 1977, Bd. II, S. 98.

[316] Vgl. *Kirsch*, Entscheidungsprozesse, 1977, Bd. II, S. 137.

[317] Vgl. *Kirsch*, Entscheidungsprozesse, 1977, Bd. II, S. 164.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

Insbesondere trifft das Modell auch keine Aussagen über das Zustandekommen der internen Informationen, die die Definition der Situation beeinflussen. Das Zustandekommen von Erwartungen und Absichten der Individuen, die als Informationen in die Einstellung eingehen, ist ebenfalls ungeklärt. In der vorliegenden Arbeit ist aber gerade dieser Bereich, wie Erwartungen über Steuerwirkungen entstehen, Untersuchungsgegenstand.

Das Modell kann die hier verfolgten Zwecke daher nur unzureichend unterstützen: Wesentliche Kritikpunkte sind, daß es erst jenseits der Wahrnehmung von Umweltreizen ansetzt, weil es das Zustandekommen der Definition der Situation einerseits und der Einstellung andererseits nicht abbildet, und daß es den Aufwand, der bei der Informationssuche entsteht, vernachlässigt. Die folgenden Ausführungen widmen sich zur Konkretisierung der *Kirsch*schen Ansätze weiteren Erkenntnissen zur Informationsverarbeitung des Individuums. Die Integration zusätzlicher verhaltenswissenschaftlicher Erkenntnisse und ihre Übertragung auf die aus Teil II hervorgegangenen Fragestellungen macht die Entwicklung von entsprechend auf den Kontext der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre bzw. der betrieblichen Steuerpolitik zugeschnittenen Modellen erforderlich. Auf die Weiterverwendung der von *Kirsch* eingeführten Begriffe wird daher verzichtet, um Mißverständnisse zu vermeiden. Diese könnten auftreten, weil die Begriffsverwendung in unterschiedlichen Disziplinen nicht immer einheitlich ist.

V. Informationsverarbeitungsansatz im Modell dualer Verhaltensregulierung nach Gehm

Das Modell *Gehm*s ist ein formales Modell menschlicher Informationsverarbeitung. Es arbeitet mit der elementaren Grundannahme von Regulierungsschleifen (Mikroprozessen), die durch fortschreitende Erweiterungen zu bewußten Prozessen der Verhaltenssteuerung sowie zu einem Steuersystem zwischen von *Gehm* als emotional bzw. zielorientiert bezeichneten Steuerungsprozessen verknüpft werden können. Es basiert auf durch Feedback und wiederholten Situationskonfrontationen immer weiter verbesserten Speicherungen von differenzierenden Situationsmerkmalen. Mit diesen Merkmalen und mit Kombinationen derselben sind Verhaltensweisen des Individuums unmittelbar verknüpft.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

1. Der Mikroprozeß als Grundelement des Modells

Eine Regulierungsschleife besteht demnach aus drei Schritten: Klassifikation einer Situation, Auslösen eines Verhaltens (Regulierungstätigkeit) und erneute Klassifikation des Feedbacks. Die Klassifikation erfolgt anhand von Auffälligkeiten und subjektiver Bewährung.[318] Das Feedback selbst ist unabhängig von einem Soll-Zustand, es wird wie eine eigene, neue Situation klassifiziert. Die Klassifikation erfolgt durch Subsumption unter das ähnlichste gespeicherte Situationsschema. Bei gänzlich neuen Situationen wird das bislang insgesamt erfolgreichste Verhaltensmuster aufgerufen. Das Grundelement des Mikroprozesses wird zum Aufbau zweier verschiedener Grundformen der Verhaltenssteuerung verwendet: *Gehm* unterscheidet die emotionale und die zielorientierte Verhaltensregulierung.

2. Emotionale Verhaltensregulierung

Die Verarbeitung von Feedbacks in Mikroprozessen führt zu einer marginalen Veränderung der Gedächtnisstruktur. Über die Zeit hinweg bilden sich entsprechend unterschiedliche Gedächtnisstrukturen aus; die über einen längeren Zeitraum andauernde Folge von Mikroprozessen wird von *Gehm* als Makroprozeß bezeichnet, die spezifischen Gedächtnisstrukturen, die dabei entstehen, als Makrostrukturen. Der Rückgriff auf eine solche spezifische Makrostruktur zur Klassifikation von Situationen, zur Identifikation der erfolgreisten Verhaltensweise, die dann durchgeführt wird, und zur Verarbeitung des resultierenden Feedbacks entspricht der emotionalen Verhaltenssteuerung.[319] Eine Situation evoziert auf der Basis der bisherigen Erfahrungen unmittelbar eine Reaktion. Diese erste Phase nennt *Gehm* eine emotionale, gleichsam unbewußte, automatisch ablaufende Verhaltensregulierung.

„Emotion" ist daher nicht im Sinne von „Gefühl" mißzuverstehen. Es ist ein technischer Begriff.

Diese Form der Steuerung führt lediglich zu lokalen Optima der Verhaltensweisen. Die Erreichung von Zielen, bei denen zunächst einmal Mißerfolge oder aber unangenehme Rückmeldungen bei einzelnen Verhaltensteilschritten zu überwinden sind, um zu einem langfristigen Optimum zu kommen, kann mit Hilfe dieses Grundmodells nicht erklärt werden. Es würde zum Abbruch

---

[318] Vgl. *Gehm*, Verhaltensregulierung, 1991, S. 118.

[319] Das Modell von *Gehm* weist hier Parallelen zu der von Minsky entwickelten „Snarc"-Maschine auf; vgl. *Minsky*, Mentopolis, 1985/1990, S. 76.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

solcher Verhaltensweisen führen und unmittelbar solche Verhaltensweisen hervorrufen, die zum unmittelbaren Erreichen positiver Feedbacks führen.

3. Zielorientierte Verhaltensregulierung

Gehm nimmt nun an, daß sich aus den unzähligen Wiederholungen von Klassifikationen aktueller Situationen, Reaktionen darauf und der Verarbeitung von Feedbacks ein Muster ergibt, in dem häufig auftretende Kopplungen zwischen [Situationsklassifikation + Reaktion = Feedback] zu erkennen sind. Diese häufig auftretenden Kopplungen werden abgespeichert. Sie sind dann als eine Speichereinheit abrufbar bzw. zugänglich. Diese Muster wiederum lassen sich, so *Gehm*, in Form logischer Aussagen wiedergeben. Sie bilden also „WENN ..., DANN ...“-, „UND“-, „ODER“-, „NICHT“-Aussagen.

Die Fähigkeit zur Verarbeitung selbst solcher Kopplungen ermöglicht es, daß negative Feedbacks erwartet werden können: Es kann mit kurzzeitigen Mißerfolgen geplant werden. Die Überwindung lokaler Optima zur Erreichung weiterreichender Optimierung ist die Folge.

Das Prinzip bleibt einfach: Es werden die bestmöglichen Differenzierungskriterien in einer Abfolge von Reaktion und Rückmeldung eruiert, also nach dem Prinzip von Versuch und Irrtum. Erfolgreiche Klassifikations-Reaktions-Kopplungen werden gespeichert. Auf diese Kopplungen als solche kann zurückgegriffen werden, und somit können auch mehrere aufeinanderfolgende Situations-Reaktions-Rückmeldungs-Kopplungen klassifiziert werden. Solche Klassifikationen ermöglichen eine differenziertere Analyse von Situationen. Sie ermöglichen das Inkaufnehmen negativer Feedbacks, sie arbeiten mit Erwartungen, kurz: sie sind Planung. *Gehm* bezeichnet diese zielorientierte Verhaltenssteuerung als bewußt.

4. Steuerung des Wechsels zwischen emotionaler und zielorientierter Verhaltensregulierung

Die dritte Entwicklungsphase des Modells ist der Entwurf von Steuerungsfunktionen, die einen Wechsel zwischen der unmittelbaren — emotionalen — und der komplexeren, kognitiv analytischen Form der Verarbeitung ermöglichen. Aufgrund kognitiver Analysen — also im Bereich zielorientierter Verhaltenssteuerung — können wiederum Verknüpfungen zwischen Kopplungen und anderen Kopplungen entstehen. *Gehm* nennt diese Verknüpfungen von

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

Gruppenmerkmalen Verstrebungen. Mit gespeicherten Verstrebungen kann weitergearbeitet werden: auch sie können wieder Bestandteil weiterer Verstrebungen werden, die immer noch alle nach demselben Prinzip aufgebaut sind wie der erste, einfache Klassifizierungsprozeß. Fraglich ist jetzt noch, was gespeichert wird. Offensichtlich nicht alles, also nicht jede einmal durchlaufene Verstrebung. Vielmehr nimmt *Gehm* hier an, daß auch Verstrebungen nur nach mehrfacher Wiederholung ihrer Aktivierung gespeichert werden. Dies entspricht den Annahmen für die einfacheren Prozesse: Jede Stufe funktioniert wie ein Mustererkennungsprozeß, dessen Gegenstand eben Muster von immer weiter abstrahierten Merkmalen oder Gruppierungskennzeichen sind.

Zwischen zielorientierter und emotionaler Verhaltenssteuerung können nunmehr Wechselwirkungen bestehen: Manche Ergebnisse kognitiv höher angesiedelter Prozesse oder manche Muster, die bei solchen Prozessen neu entdeckt werden, mögen emotionale Prozesse in Gang setzen; auch können emotionale Steuerungen auf Datenspeicherungen (Kopplungen) zurückgreifen, die im Verlauf kognitiver Analysen entstanden sind. Dagegen greifen kognitive Analysen ohnehin auf Kopplungen zurück, die im Zuge emotionaler Verhaltensregulierung entstanden sind. Emotionale Verhaltensregulierung kann aber auch als Notfallprogramm „anspringen", wenn die kognitive Analyse — aus welchen Gründen auch immer — einen geringeren Erfolg verspricht.

Solche Gründe können in der fehlenden Notwendigkeit zu aufwendigerer Steuerung liegen, aber auch in einem erhöhten Zeitdruck oder in Streßsituationen, in denen innerhalb kurzer Zeit komplexe Informationen zu verarbeiten sind. Diese Annahmen entsprechen sehr den Ergebnissen von *Schroder/Driver/Streufert*.[320]

5. Modellimplikationen und Eignung für die Modellierung subjektiver Steuerwirkungen

Die Ableitung des gesamten Modells aus einer einfachen, als kybernetischer Regelkreis konzipierten Anpassungstätigkeit hat Folgen: Das Modell kann sich an die Konzeption neuronaler Netze anlehnen, da es im Kern von Mustererkennungsprozessen ausgeht. Wegen seiner reaktiven Konzeption kann die durch die im Modell beschriebenen Funktionen entstandene Abbildung der Welt im Gehirn nicht homomorph sein, d.h., die Struktur der Abbildung entspricht nicht der abgebildeten Struktur, sondern es werden lediglich Häufig-

[320] *Schroder/Driver/Streufert*, Informationsverarbeitung, 1967/1975, S. 153—158.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

keiten, die sich zu differenzierenden Merkmalen von Situationen herausbilden, gespeichert.

Situationen werden vom sie erlebenden Individuum grundsätzlich nicht durchschaut, bevor sie gespeichert und weiterverarbeitet werden, sondern sie werden unmittelbar klassifiziert und mit den bislang erfolgreichsten — d.h. in bereits erfolgten Regulierungsschleifen bewährten — Reaktionen verknüpft. Funktionalbeziehungen innerhalb der objektiven, realen Welt werden nicht als solche erkannt und gespeichert, sondern sie sind implizit abgebildet; nämlich in den Zusammenhängen zwischen Situationsklassifikation und erfolgreicher Reaktion. Die Abbildung der Umwelt ist also kein Bild oder Modell, das auf einem Medium abgelegt wird, sondern auch das Medium (Hirnstruktur) ist Teil des Modells. Dies ändert sich auch bei zielorientierter Verhaltenssteuerung nicht, obgleich durch eine immer feinere Differenzierung von Differenzierungen kognitive Analysen ermöglicht werden, die ein Verstehen von Situationen und Zusammenhängen erlauben. Sie erfolgen aber erst auf einer nachgelagerten Stufe, erfordern einen weit zeit- und energieaufwendigeren Verarbeitungsprozeß und können im Notfall durch emotionale Steuerung ersetzt werden.

Auch bei zielorientierter Verhaltenssteuerung und Durchführung kognitiver Analysen ist das Abbild der Umwelt stets unvollständig und extrem subjektbezogen. Besonders bedeutsam ist, daß Dinge, die nicht differenzierend wirken, weil sie bei allen erlebten Situationen gleich sind, als implizite Voraussetzungen nicht in den Wissensschatz des Individuums eingehen. Werden sie einmal geändert, sind sämtliche Eintragungen im Gedächtnis des Individuums in Frage gestellt oder besser gesagt: unbrauchbar, da sie alle von diesen nicht-differenzierenden Voraussetzungen ausgehen.

Gehm kann mit Hilfe seines Modells einige Phänomene der Psychologie erklären, auf die er regelmäßig am Rande seiner Modellerläuterungen eingeht. Er unterstützt die Gültigkeit seines Modells durch einen Test mit Hilfe eines Simulationsprogramms.[321]

Es erscheint mir als formale Grundlage zur theoretischen Erklärung der in der eigenen empirischen Untersuchung gefundenen Ergebnisse auf der Basis der bisher geschilderten Erkenntnisse der psychologischen und betriebswirtschaftlichen Forschung geeignet.

Das *Gehm*sche Modell umfaßt die wesentliche Erkenntnis der vorgestellten Forschung zum Informationsverhalten, nämlich daß Informationsverarbeitung und -suche hypothesengeleitet sind. Es steht im Einklang mit der Image Theory,

[321] Vgl. *Gehm*, Verhaltensregulierung, 1991, S. 206—252, insbes. S. 249f.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

deren Kontext-Framing-Vorgänge der Situationsklassifikation gleichkommen. Das *Gehm*sche Modell bietet demnach eine geeignete Grundlage für die Modellierung der Informationsverarbeitungsvorgänge steuerlicher Entscheidungsträger. Aufgrund seines formalen Charakters ist es besser für die Modellierung der subjektiven Steuerwirkung geeignet als fachspezifische Theorien.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

Teil IV

Entwicklung eines Modells der subjektiven Steuerwirkungen

Teil III schuf die Voraussetzungen für das Verständnis subjektiver Wahrnehmung von Steuerwirkungen durch die Entscheidungsträger. Im Teil IV werden diese Ergebnisse zu einem Modell der subjektiven Steuerwirkung zusammengeführt. Im Rahmen der Entscheidung über Anpassungsmaßnahmen, der zweiten Stufe im Modell der subjektiven Steuerwirkung, muß auf die Meta-Entscheidung über Kriterien und Methoden der Sachentscheidung eingegangen werden. Sie ist Bestandteil der subjektiven Steuerwirkung. Die dritte Stufe der subjektiven Steuerwirkung, die Verarbeitung von Feedback, ist zentral für das Verständnis der Ausführungen zu den übrigen Stufen des Modells, so daß sie vorangestellt wird. Die nachfolgend dargestellte Wahrnehmung der steuerlichen Information, die erste Stufe des Modells, baut auf den Möglichkeiten des steuerlichen Wissenserwerbs auf. Die Erörterung der zweiten Stufe des Modells der subjektiven Steuerwirkung, der Wahl und Durchführung von Anpassungsmaßnahmen fokussiert die Meta-Entscheidung über Kriterien und Methoden der Sachentscheidung. Das Modell der Meta-Entscheidung ermöglicht die Berücksichtigung von Personenmerkmalen und subjektiven, individuellen Beurteilungen der Entscheidungssituation.

In Teil IV wird ein Erklärungsmodell entwickelt, dessen Eingangsdaten nicht kardinalskalierbar sind. Daher können auch nur Tendenzaussagen aus dem Modell abgeleitet werden, die aber, wie die Anwendung des Modells auf Fallbeispiele in Teil V zeigt, zu verwertbaren Ergebnissen führen.

A. Begriffe

Zunächst sind jedoch die Begriffe, die in Teil III definiert wurden, für die Anwendung auf steuerliche Sachverhalte zu konkretisieren. So umfaßt steuerliches Verhalten alle Interaktionen im Besteuerungsverfahren sowie steuerliche Entscheidungen.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

I. Steuerliches Wissen und langfristige steuerliche Dispositionen

Steuerliches Wissen umfaßt alle Teile des Wissens,[1] die sich auf Steuerwirkungen beziehen, sowie auf Interaktionspartner und Interaktionen im Besteuerungsverfahren. Steuerliches Wissen beinhaltet demnach Hypothesen über Zusammenhänge in und Beziehungen mit der steuerlichen Umwelt. Eine Zusammenstellung von Teilmengen solcher Hypothesen, die sich aus den empirischen Ergebnissen des Teils II[2] ableiten lassen, zeigt Abb. 62.

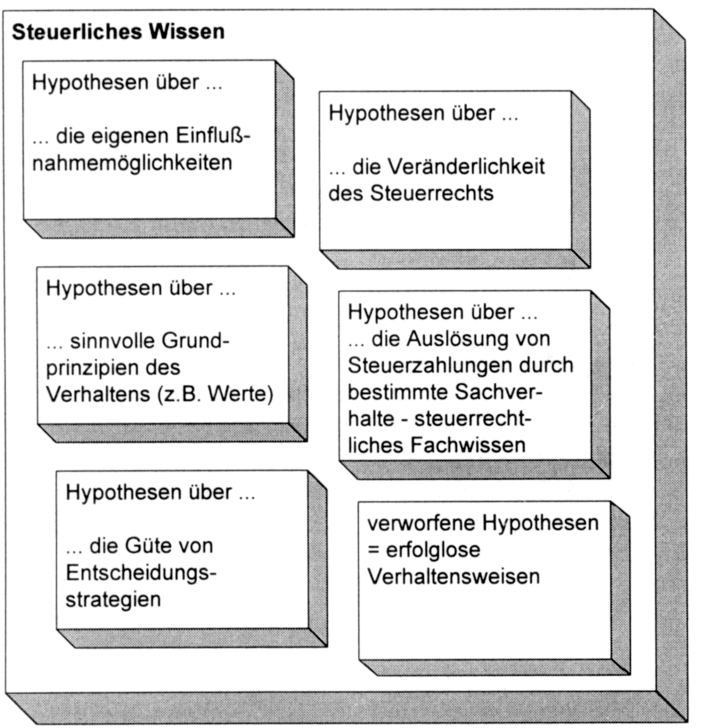


Abb. 62: Ausgewählte Teilmengen des steuerlichen Wissens

Grundsätzlich müssen Hypothesen darüber bestehen, ob und in welchem Umfang die Beziehungen zum Umsystem „Besteuerung" und auch das System selbst durch das Individuum beeinflußt werden können. Hypothesen über

[1] Definition vgl. Teil III A.I., S. 280.

[2] Vgl. Teil II, Kapitel 3 D.V.6., S. 190ff., E.II.1.e), S. 202ff., E.VII.5., S. 239ff.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

sinnvolle Verhaltensleitlinien[3] integrieren den Umgang mit dem Umsystem „Besteuerung" in das Gesamtsystem, in dem sich der Entscheidungsträger bewegt. Hypothesen über „Reaktionen" des Umsystems auf bestimmte Verhaltensweisen des Entscheidungsträgers in Form der Realisation bestimmter Sachverhalte ermöglichen die gezielte Anpassung. Hypothesen über die zeitliche Stabilität des Steuerrechts[4] tragen zur Verbesserung der Anpassungsleistung bei. Effizienzsteigernd wirken sich Hypothesen darüber aus, welche Vereinfachungen[5] bei der Vorbereitung steuerlicher Anpassungsmaßnahmen noch zu befriedigenden Ergebnissen führen.

Erfolglose Verhaltensweisen kommen verworfenen Hypothesen gleich. Sie werden solange gespeichert, bis eine Hypothese gefunden ist, die zu erfolgreichem Verhalten in ähnlichen Situationen führt.

Langfristige Dispositionen[6] sind dann steuerlich, wenn sie Teilmengen des steuerlichen Wissens umfassen.

II. Steuerliche Information

Information ist eine Nachricht mit Neuigkeitscharakter. Bleibt man in dem von *Gehm* entworfenen Modell,[7] daß das Bild, das der Mensch von der Welt hat, zunächst nicht durch das Erkennen von Zusammenhängen entsteht, sondern aus Kopplungen von Situationsklassifikationen und Verhaltensmustern sowie Rückmeldungen auf diese Kombinationen, dann ist auch der Inhalt von Nachrichten entweder selbst ein Feedback, eine Umweltbeschreibung oder eine Abbildung von Reiz-Reaktion-Rückkopplungs-Erfahrungen. Information dieser Bedeutung ist das Potential zur Modifikation von Situationsklassifikationen oder zur Veränderung des zugeordneten optimalen Verhaltensmusters. Eine Information bewirkt also die Veränderung einer Hypothese oder eine derartige Veränderung ihrer eigenen Bewertung, daß sie ihren Neuigkeitsgehalt für das Subjekt verliert und ihre Eignung zur Wissensveränderung in einer Festigung einer vorhandenen Struktur mündet.

Sind steuerrechtliche Regelungen Teil des Modifikationspotentials, entweder im Bereich der Situationsklassifikation, des Verhaltensmusters oder der

---

[3] Vgl. Teil II, Kapitel 3 E.II.1.e), S. 202ff.

[4] Vgl. Teil II, Kapitel 3 E.III.3., S. 214f.

[5] Vgl. Teil II, Kapitel 3 D.V., S. 176ff.

[6] Zur Definition vgl. Teil III A.I, S. 280.

[7] Vgl. Teil III C.V., S. 342ff.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

Rückmeldung (Feedback), dann soll im folgenden von Informationen mit steuerlichem Bezug bzw. verkürzt von *steuerlichen Informationen* gesprochen werden. Sie umfassen die Kenntnisnahme von Steuerzahlungs- und Rangfolgewirkung der Besteuerung, nicht aber die Entscheidungswirkung.[8]

III. Steuerliche Entscheidung und Entscheidungsstrategie

Eine *steuerliche Entscheidung* liegt dann vor, wenn mindestens eines ihrer Elemente eine Steuerwirkung oder eine steuerliche Information ist.

Steuerliche Entscheidungen sind im Regelfall multikriterielle Entscheidungen, in denen steuerliche Informationen eine Gruppe unter endlich vielen relevanten Informationsgruppen sind. Die nicht-steuerlichen Informationen können, aus der Sicht einer steuerlichen Entscheidungsstrategie, zu einer Gruppe zusammengefaßt werden.

Steuerliche Entscheidungsstrategien sind vor allem durch die Informationsbeschaffung als steuerliche gekennzeichnet. Abb. 63 gibt die Zusammenhänge zwischen den Quellen und der Beschaffenheit der steuerlichen Informationen wieder.

Mittels der Entscheidungsstrategie werden die Entscheidungskriterien aus den durch den Entscheidungskontext festgelegten aktualisierten Zielen des Entscheidungsträgers extrahiert. Im Zusammenhang damit werden die zu verwendenden Verfahren der Informationsverknüpfung und -verdichtung bestimmt sowie die zu beschaffenden Informationen und die Entscheidungsregel.

Eine *steuerliche Entscheidungsstrategie* liegt vor, wenn sich die Entscheidungsstrategie auf eine steuerliche Entscheidung bezieht.

Liegt in einer Entscheidungssituation nur ein einziges steuerliches Ziel vor, etwa die Minimierung des Steuerbarwertes in der Steuerbilanzpolitik, so gibt das Ergebnis der entscheidungsunterstützenden Techniken die zu wählende Alternative, in diesem Fall die optimale Gewinnausweisreihe, unmittelbar an. Diese Alternative kann durch eigene Anwendung der Technik ermittelt werden oder durch die Abfrage des Ergebnisses beim Steuerberater. Auch die einzusetzende Technik sowie Güte und Quelle der nachzufragenden Informationen werden durch die Entscheidungsstrategie festgelegt.

---

[8] Vgl. Teil II, Kapitel 2 B.I., S. 78.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

Bei Fragen interdependenter Steuerteilpolitiken[9], etwa bei der Rechtsformwahl, kann der Einsatz einer einzelnen Technik häufig nur Informationen über Partialoptima oder nur über tendenzielle Konsequenzen bereitstellen. Der Entscheidungsträger muß diese Daten im Rahmen seiner Entscheidungsstrategie abrufen und der Anwendung seiner Entscheidungsregel zugrunde legen.

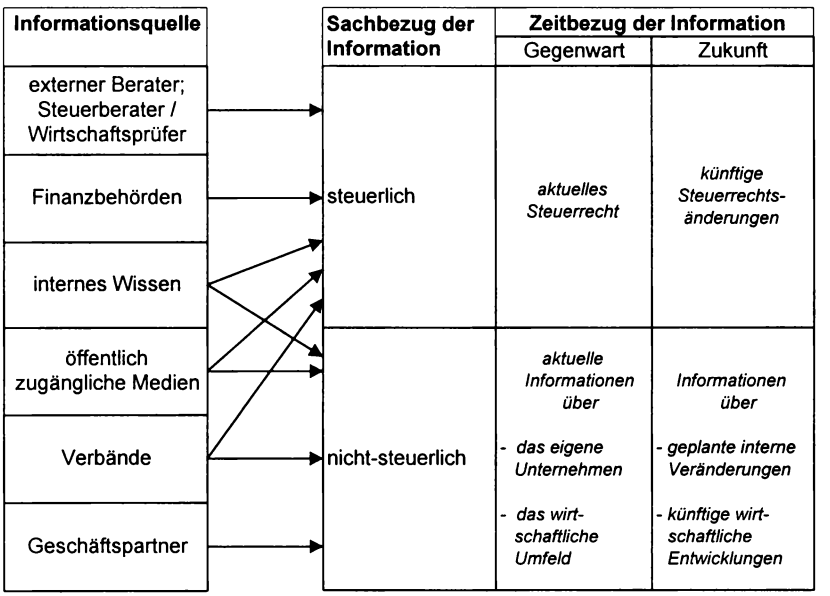


Abb. 63: Informationsbeschaffungselement in steuerlichen Entscheidungsstrategien

Die Erkenntnisse zur Wahrnehmung, Informationsverarbeitung und Problemlösung bei innovativen Entscheidungen zeigen, daß die Festlegung von Entscheidungskriterien, die Bestimmung der Informationsbeschaffung und -verarbeitung sowie die Festlegung der Entscheidungsregel interdependente Prozesse sind. Die endgültige Festlegung erfolgt nach mehreren Iterationen, denen einzelne Schritte im Sachentscheidungsprozeß zwischengelagert sind. Es können also Wechselwirkungen zwischen den Elementen der Entscheidungsstrategie auftreten. Abb. 64 zeigt einen entsprechenden Ablauf.

Eine Entscheidungsstrategie kann vorsehen, daß einzelne oder alle Verarbeitungsschritte übersprungen werden. Dies wäre etwa der Fall, wenn ein buchführungspflichtiger Unternehmer die Erstellung seiner Steuerbilanz ein-

[9] Vgl. S. 391, FN 80.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

schließlich aller steuerbilanzpolitischen Maßnahmen seinem Steuerberater überläßt.

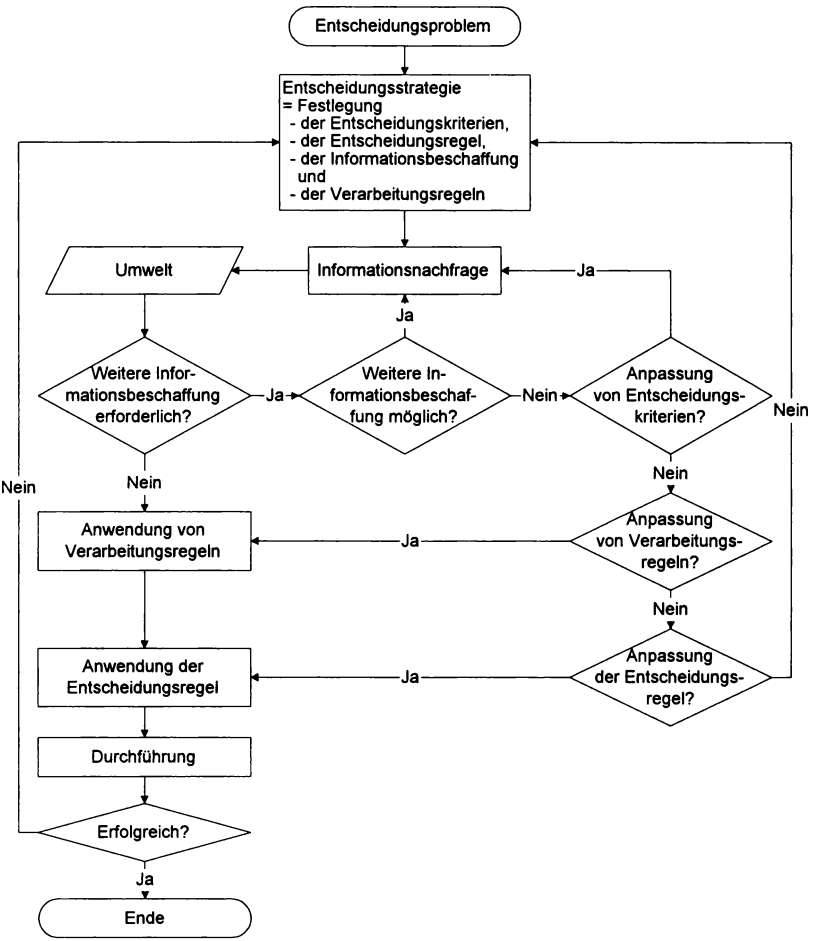


Abb. 64: Wechselwirkungen in Entscheidungsstrategien

Das Modell der subjektiven Steuerwirkung abstrahiert im folgenden von dem dynamischen Prozeß der Feinabstimmung und betrachtet nur die Festlegung der Entscheidungsstrategie in der Ausgangslage, der ein bestimmter Komplexitätsgrad zugeordnet ist. Die Regeln zur Verdichtung und Verknüpfung von Informationen bedingen eine bestimmte Informationsnachfrage. Der Komplexitätsgrad der Entscheidungsstrategie läßt sich daher aus den Verfahren zur Verknüpfung und Verdichtung der Informationen ablesen.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

IV. Steuerlicher Entscheidungsträger

Eine Person, die mit der Lösung eines Entscheidungsproblems befaßt ist, wird als Entscheidungsträger bezeichnet.[10] Als steuerlicher Entscheidungsträger soll eine Person dann bezeichnet werden, wenn sie Subjekt der betrieblichen Steuerpolitik ist.[11]

Anhand der relativen Häufigkeit, mit der eine Person diese Funktion ausübt, lassen sich grob drei Klassen steuerlicher Entscheidungsträger unterscheiden: solche, die sehr häufig Entscheidungen mit Steuerbezug treffen, solche, bei denen diese Tätigkeit in einem ausgewogenen Verhältnis zu anderen Tätigkeiten steht, und solche, die diese Art der Entscheidung selten treffen. Die Funktion, steuerliche Entscheidungen zu treffen, ist bei ersteren also die vorrangige Aufgabe, im zweiten Fall eine gleichrangige Funktion des Entscheidungsträgers neben anderen und bei letzteren eine nachrangige Funktion. Abb. 65 verdeutlicht eine grobe Unterteilung in Vorrangigkeit, Gleichrangigkeit und Nachrangigkeit.

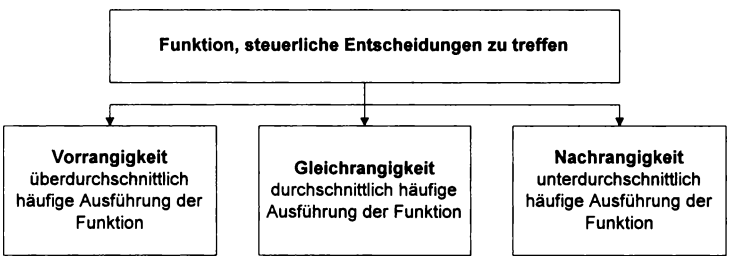


Abb. 65: Verhältnis der Funktion, steuerliche Entscheidungen zu treffen, zu anderen Aufgaben eines Entscheidungsträgers

Inhaber dieser Funktion kann eine einzelne Person, eine (homogene oder inhomogene) Gruppe oder eine Institution sein, wie Abb. 66 verdeutlicht.[12] In der vorliegenden Untersuchung werden nur Einzelpersonen mit einer gleich- oder nachrangigen Bedeutung der Funktion, steuerliche Entscheidungen zu

[10] Vgl. *Gablers Wirtschaftslexikon*, Stichwort „Entscheidungsträger", 1992, S. 978.

[11] Auf die Problematik, einen steuerlichen Entscheidungsträger zu bestimmen, weist z.B. *Paulus*, steuerliche Entscheidungen, 1978, S. 116, hin, der einen Bezug der Steuerplanung zum Entscheidungsträger der Unternehmung wegen des bereichsübergreifenden Charakters der Steuerplanung grundsätzlich für nicht geeignet hält.

[12] Diese Aufteilung entspricht den Forschungsansätzen zum menschlichen Informationsverhalten, vgl. *Witte*, Informationsverhalten, 1975, Sp. 1916.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

treffen, betrachtet[13], die im Rahmen der organisatorischen Grenzen des Entscheidungsspielraums keinen Kompetenzgrenzen unterliegen und somit grundsätzlich uneingeschränkte Entscheidungsgewalt besitzen.

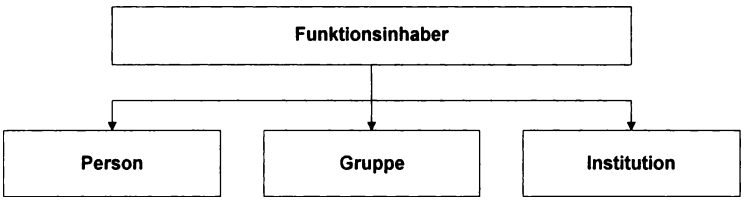


Abb. 66: Funktionsinhaber

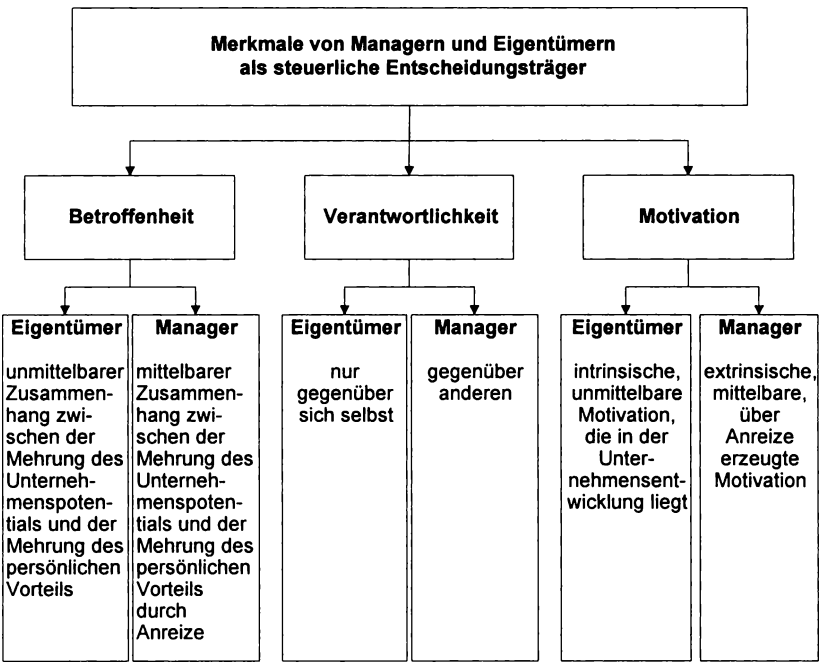


Abb. 67: Ausgewählte Unterschiede zwischen Managern und Eigentümern in bezug auf steuerliche Entscheidungssituationen

[13] Zu Problemen bei Gruppenentscheidungen vgl. z.B. *Holzapfel*, Grundprobleme kollektiver Steuerplanung, 1994, S. 21—34, im Überblick, oder *Gratz*, kollektive Steuerplanung, 1982, S. 103—206.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

Darüber hinaus sind Annahmen über die übrigen Merkmale des Entscheidungsträgers zu treffen. Aufgrund der empirischen Ergebnisse[14] wird nach den Besitzverhältnissen in Manager und Eigentümer unterschieden. Diese Verhältnisse implizieren Annahmen über die persönliche Betroffenheit von unternehmerischen, steuerlichen Entscheidungen, die Verantwortlichkeiten und Motivationen, wie Abb. 67 verdeutlicht.

Betrachtet wird also
- ein Individuum, das
- in unternehmerischem Zusammenhang
- mehr oder weniger häufig
- Entscheidungen mit steuerlichem Bezug
- und mit mittelbarer, unmittelbarer oder ohne Wirkung für sich selbst
- eigenverantwortlich trifft.

V. Subjektive Steuerwirkung

Alle Wahrnehmungen sind von Natur aus subjektiv.[15] Daher läßt sich behaupten, daß auch die Wahrnehmung von Steuerwirkungen subjektiv ist. Wie oben[16] bereits ausgeführt, ist der Begriff der Steuerwirkung mehrdeutig:

Bezeichnet er die Steuerzahlungswirkung, also die unmittelbare Wirkung, die sich durch die Subsumption realisierter Sachverhalte unter gegebene steuerrechtliche Normen im Besteuerungsverfahren als Steuerschuld ergibt (Steuerzahlungswirkung), ist die Steuerwirkung ein objektives Faktum. Bezeichnet der Begriff außerdem die unmittelbare Wirkung der Existenz steuerrechtlicher Normen auf die Vorziehenswürdigkeit mehrerer Alternativen im Vergleich (Rangfolgewirkung der Besteuerung), so ist die Wirkung deswegen objektiv gegeben, weil ein intersubjektiv anerkannter Maßstab der Vorteilhaftigkeit und eine intersubjektiv anerkannte Meßmethode bestehen.

Bezeichnet der Begriff die Anpassungshandlungen der Steuerpflichtigen (Entscheidungswirkung der Besteuerung), ist Objektivität nur dann gegeben, wenn empirisch nachgewiesen werden kann, daß die Handlungen eindeutig auf eine steuerrechtliche Norm zurückzuführen sind. Diese strikt kausale, notwendige Beziehung eröffnet ein Meßproblem, weil die neben steuerlichen

---

[14] Auch von *Wittmann*, Investitionsentscheidungen, 1986, z.B. S. 321; sowie *Coenenberg/Schmidt/ Werhand*, Bilanzpolitische Entscheidungen, 1983, S. 322.

[15] Vgl. Teil III C.II., S. 308.

[16] Vgl. Teil II, Kapitel 2 B.I., S. 76ff.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

Faktoren bestehenden Handlungsbedingungen in der Realität sehr vielfältig sein können und im Einzelfall stark variieren. Sie sind jedoch dann intersubjektiv nachprüfbar, wenn sie empirisch festgestellt werden können. Entscheidungswirkungen sind also immer subjektiv. Folglich sind nicht nur die Wahrnehmungen von Steuerwirkungen, sondern auch die realen Steuerwirkungen selbst, soweit sie nicht reine Steuerzahlungswirkungen sind, subjektiv.

Soweit Steuerwirkungen Ergebnis oder Gegenstand zukunftsbezogener Überlegungen — Planungen — sind, gesellt sich der Subjektivität der Steuerwirkung die Subjektivität der Schätzung hinzu.[17] In welchem Maße diese Steuerwirkungen objektivierbar sind, hängt von der Qualität der Methoden ab, die Schätzung und Entscheidung rationalisierend unterstützen.

Definition:

Eine *subjektive Steuerwirkung* ist die vom Individuum wahrgenommene und realisierte Steuerwirkung. Sie bezeichnet das durch das Erkennen einer steuerlichen Entscheidungssituation ausgelöste Verhalten.

Subjektive Steuerzahlungswirkungen können aufgrund der Wahrnehmung des Steuerpflichtigen von objekten Steuerzahlungswirkungen abweichen, z.B., wenn der Steuerpflichtige nur eine aktuelle Steuererstattung aufgrund einer degressiven Abschreibung wahrnimmt, die notwendig folgende Erhöhung der zukünftigen Steuerzahlungen aber nicht.

Subjektive Rangfolgewirkungen der Besteuerung entstehen ebenfalls aufgrund der Wahrnehmung des Steuerpflichtigen. Beispielsweise nimmt er die Rangfolgewirkung im Falle von Steuerparadoxa nicht wahr,[18] so daß es zu Abweichungen zwischen der objektiven und der subjektiven Rangfolgewirkung kommt.

Die Entscheidungswirkung der Besteuerung ist dagegen grundsätzlich subjektiv und kann nur empirisch objektiviert werden.

Die oben getroffene Definition der subjektiven Steuerwirkung zielt auf das Ende eines Prozesses ab: auf ein Verhalten. Die in der Definition implizierten Schritte, die zu diesem Verhalten führen und es als steuerlich motiviertes Verhalten qualifizieren, bedürfen der weiteren Explikation, um den Austausch, der zwischen Umwelt und Steuerpflichtigem besteht, der Analyse zugänglich zu machen. Um die Wirkungen dieses Austausches auf die Informationsverarbeitung und das weitere Verhalten des Steuerpflichtigen analysieren

---

[17] Vgl. dazu *Lechner*, Schätzverhalten, 1994, S. 84—87.

[18] Vgl. z.B. *Kruschwitz/Schäfer/Jeromin,* Abschreibungsregime und Steuern, 1995, S. 1008 f.; *Buhl*, Software-Vertragsgestaltung, 1993, S. 927, S. 930.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

zu können, greife ich die Schnittstellen zwischen der Steuerumwelt und dem Individuum heraus, die durch die Definition der Steuerwirkung gegeben sind. Es sind dies die drei betriebswirtschaftlichen Signifikanzen „Zahlungsauslösung", „Beeinflussung von Optimierungspotential" und „Auslöser von Anpassungshandlungen". Auf der Basis der Erkenntnisse des Teils III[19] wird analog zu diesen Signifikanzen ein Stufenmodell der subjektiven Steuerwirkung entwickelt.

B. Stufenmodell der subjektiven Steuerwirkung

I. Grundstruktur des Stufenmodells

Die oben ausgeführte Definition der subjektiven Steuerwirkung läßt sich in die folgenden Stufen unterteilen:

1. Wahrnehmung einer steuerlichen Information
2. Einsatz von Anpassungsmaßnahmen
3. Verarbeitung der Rückwirkung

In Stufe 1 erfolgt die Verbindung einer voraussichtlichen Konsequenz für das Individuum bzw. für dessen eigene Belange mit einer steuerlichen Information, die Modifikationspotential enthält. Diese Verbindung löst die Suche nach einer geeigneten Anpassungsmaßnahme und deren Durchführung aus (Stufe 2). In der Stufe 3 erfolgt eine Verknüpfung der durchgeführten Anpassungsmaßnahme und ihres Ergebnisses sowie dessen Beurteilung mit der steuerlichen Information. Die Verarbeitung des Feedbacks führt zu einer Verfestigung oder Veränderung des Wissens.[20]

Es findet also ein Perspektivenwechsel statt vom Analysten und Beobachter eines auf rationales Vorgehen idealisierten Entscheidungsträgers zum Analysten und Beobachter eines auf empirischer Basis modellierten Informationsverarbeitungsprozesses. Die Stufengliederung dient der Übertragung der ergebnisorientierten, statischen Definition[21] auf die Ebene des in Abb. 68 veranschaulichten dynamischen Modells.

---

[19] S. insbes. C.II.5., S. 312ff., C.III.2.b) bis d), S. 331ff., C.V.5., S. 345f.

[20] Vgl. *Klix*, Informationsbegriff, 1978, S. 927: Hiernach entstehen kognitive Strukturen durch die Wechselwirkungen zwischen Umgebung und Organismus.

[21] Vgl. oben, S. 357.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

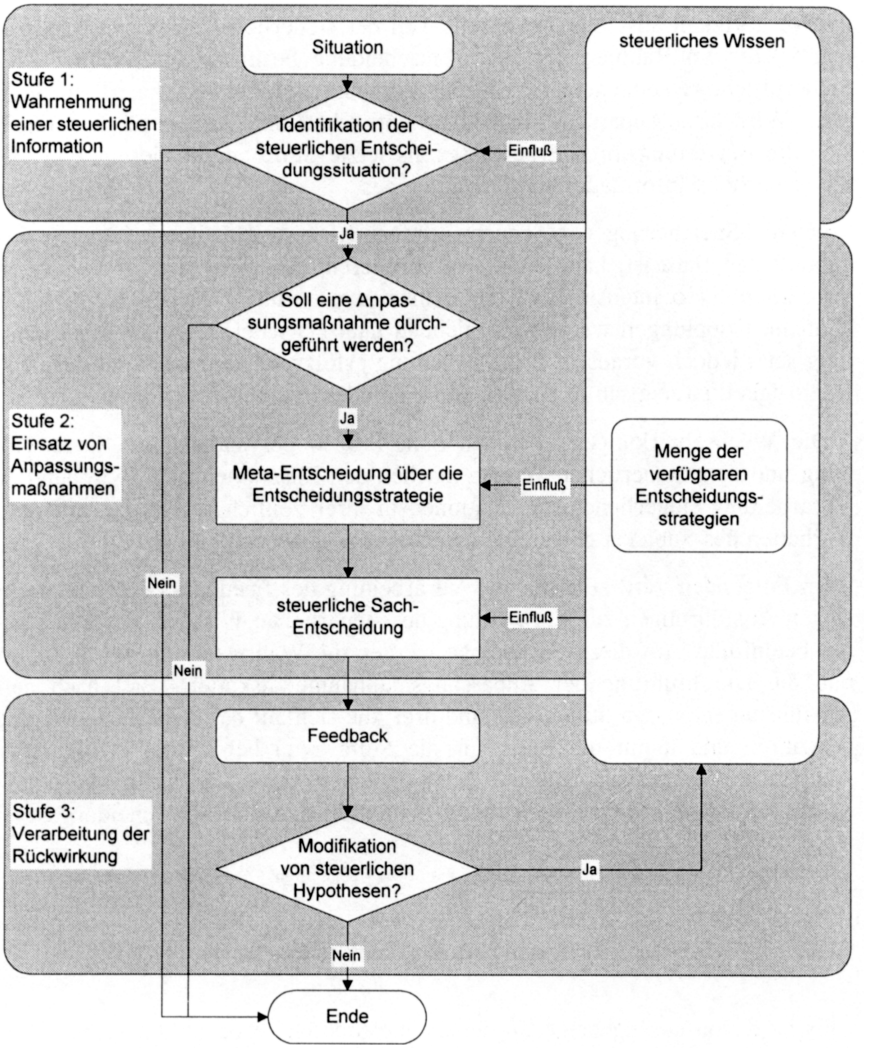


Abb. 68: Modell der subjektiven Steuerwirkung

Die erste Stufe der subjektiven Steuerwirkung kann durchaus die einzige bleiben. Handelt es sich um eine Konsequenz, die man nicht abwenden will oder tatsächlich oder subjektiv nicht abwenden kann, entfallen die Stufen zwei und drei. Die steuerliche Information löst kein Verhalten aus. Verbindet der Steuerpflichtige aber mit der steuerlichen Information eine Konsequenz, die er abwenden, verändern oder herbeiführen möchte, so sucht er nach einer geeigneten Handlungsweise. Die steuerliche Information löst also eine aktive, ko-

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

gnitive Tätigkeit aus. Dies ist bereits Teil der steuerlichen Entscheidungsstrategie[22], die im Rahmen der Meta-Entscheidung bestimmt wird. Findet der Steuerpflichtige keine geeignete Handlungsweise, folgt ein Rückgriff auf Stufe eins. Wird eine Anpassungsmaßnahme entwickelt und durchgeführt, schließt sich die Bewertung ihres Ergebnisses als letzte Stufe an. In diesem Fall löst die steuerliche Information ein Verhalten aus.

Ob die Speicherung der Sequenz „Information — Handlungsweise — Ergebnis" dauerhaft ist, kann nicht von vornherein gesagt werden. Entweder ist das Ergebnis so intensiv, daß die Erinnerungsleistung bestehen bleibt, oder ähnliche Kopplungen werden ausreichend häufig wiederholt. Eine Wiederholung setzt jedoch voraus, daß die Kopplung erfolgreich war oder daß ihre Erfolglosigkeit strategisch in Kauf genommen oder „vergessen" worden ist.[23]

Die Wechselwirkungen zwischen dem Prozeß der subjektiven Steuerwirkung und dem steuerlichen Wissen machen den Zusammenhang zwischen der Verarbeitung steuerlicher Informationen in ihrer zeitlichen Abfolge mit dem Verhalten des Subjekts gegenüber Besteuerungsbelangen deutlich.

Im Folgenden wird zunächst die Verarbeitung des Feedbacks erörtert. Dem folgen Ausführungen zur Entwicklung des steuerlichen Wissens, das alle Phasen beeinflußt. Auf dieser Grundlage werden die Wahrnehmung der Situation und die Durchführung der Anpassungsmaßnahme diskutiert. Erst nach den Ausführungen zu den Stufen eins und drei, die sich auf das steuerliche Wissen auswirken und damit die Basis für die Stufe zwei behandeln, erfolgt eine Analyse der Suche nach und der Auswahl einer Anpassungsmaßnahme unter Modellierung der Meta-Entscheidung über die steuerliche Entscheidungsstrategie.

II. Verarbeitung von Feedback

Es ist davon auszugehen, daß der Steuerpflichtige in bezug auf seinen Umgang mit der Besteuerung eine Entwicklung durchmacht und sich an irgendeiner Stelle in einem Kontinuum zwischen Novizem und Expertem befindet. Der Fortschritt auf diesem Kontinuum wird anhand des Modells dualer Verhaltensregulierung, das in Teil III C.V.[24] vorgestellt wurde, entwickelt, indem aus den bisherigen Ausführungen ein Modell für die Veränderung des Wissens

---

[22] Vgl. oben, S. 353.

[23] Vgl. dazu *Gehm*, Verhaltensregulierung, 1991, S. 160, zur Speicherung von Verstrebungen und Kopplungen.

[24] S. oben, S. 342 -345.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

durch Erfahrungen abgeleitet wird. Um in der Terminologie des Modells von *Gehm* zu bleiben, wird statt des Begriffs „Erfahrung" der Begriff „Feedback" verwendet. Die Entwicklung des steuerlichen Verhaltens und des steuerlichen Wissens wird dementsprechend nur als die Folge rekursiv aufeinander aufbauender Kopplungen von Situationsklassifikationen mit Reaktionsverhalten und den darauf wahrgenommenen Feedbacks beschrieben, d.h. es existiert kein originäres Wissen über steuerliche Zusammenhänge, sondern nur ein Wissen über durchgeführte Aktionen und deren Erfolg oder Mißerfolg. Die Zusammenhänge müssen mithin aus den Folgen von Verhaltensweisen erschlossen werden, indem sie mit den „modellierten" Folgen im Realitätsmodell des Steuerpflichtigen verglichen werden.

1. Wissenserwerb als Analyse von Feedback und Modifikation von Hypothesen

Die über nur lokale Optima hinausgehende Verbesserung des Verhaltens erfordert bei dieser Methode des Wissenserwerbs den möglichst gezielten Einsatz von Versuch-Irrtum-Strategien. Im Modell wird dies durch die Vermeidung wenig erfolgreicher Verhaltensweisen und die Speicherung von Verhaltenssequenzen und ihren in Zwischenstadien geduldeten negativen Feedbacks realisiert, wobei die Situationsmerkmale mit jedem Versuch weiter differenziert werden.[25] Abb. 69 veranschaulicht die Auswirkungen des Feedbacks auf die Hypothesen.

Die Kommunikation mit anderen vereinfacht das Erkennen von Zusammenhängen, indem diese in Form von „Sprachmarken" für bestimmte Situations-Verhaltens-Feedback-Kopplungen und von Kombinationen derselben übermittelt werden. Der Erfolg dieser Methode des Wissenserwerbs ist jedoch von der Informationsnachfrage abhängig.[26] Die Entwicklung eines Bildes von der Steuerumwelt ist also auch beim Wissenserwerb durch Kommunikation rein subjektiv, denn der Mensch kann sein eigenes Bild der Welt nur anhand der

---

[25] Erfahrungen mit einer bestimmten Art von Problemen führen zu einer verbesserten Fähigkeit, wichtige von unwichtigen Informationen zu unterscheiden und sie entsprechend selektiver nachzufragen. Dies entspricht einer verbesserten Differenzierungsleistung; vgl. *Payne/Bettman/Johnson*, Strategy Selection, 1988, S. 551; *Gilliland/Schmitt/Wood*, Cost-Benefit Determinants, 1993, S. 326. Eine Verbesserung der Differenzierungsleistung konnte auch in dynamischen Entscheidungsprozessen nachgewiesen werden; vgl. *Kerstholt*, Strategy Selection, 1996, S. 284: Geübte Versuchspersonen wiesen eine selektivere Verwendung von Informationen auf.

[26] Vgl. dazu die Ausführungen zur Auffassung der Informationsnachfrage als Kapazitätsindikator, S. 327; vgl. auch *Witte*, Informations-Verhalten, 1972, S. 47f.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

der ihm zugänglichen Erfahrenswelt hervorbringen. Eine unmittelbare Beobachtung der die eigene Daseinsebene konstituierenden Faktoren ist nicht denkbar — so wie ein Punkt im Koordinatenkreuz, hätte er kommunikationsfähiges Bewußtsein, keine Aussagen über die Beschaffenheit der die Fläche aufspannenden Achsen treffen kann. Informationen werden nach Entscheidungen entweder zu Kontrollzwecken nachgefragt, oder um kognitive Dissonanzen zu verringern.[27]

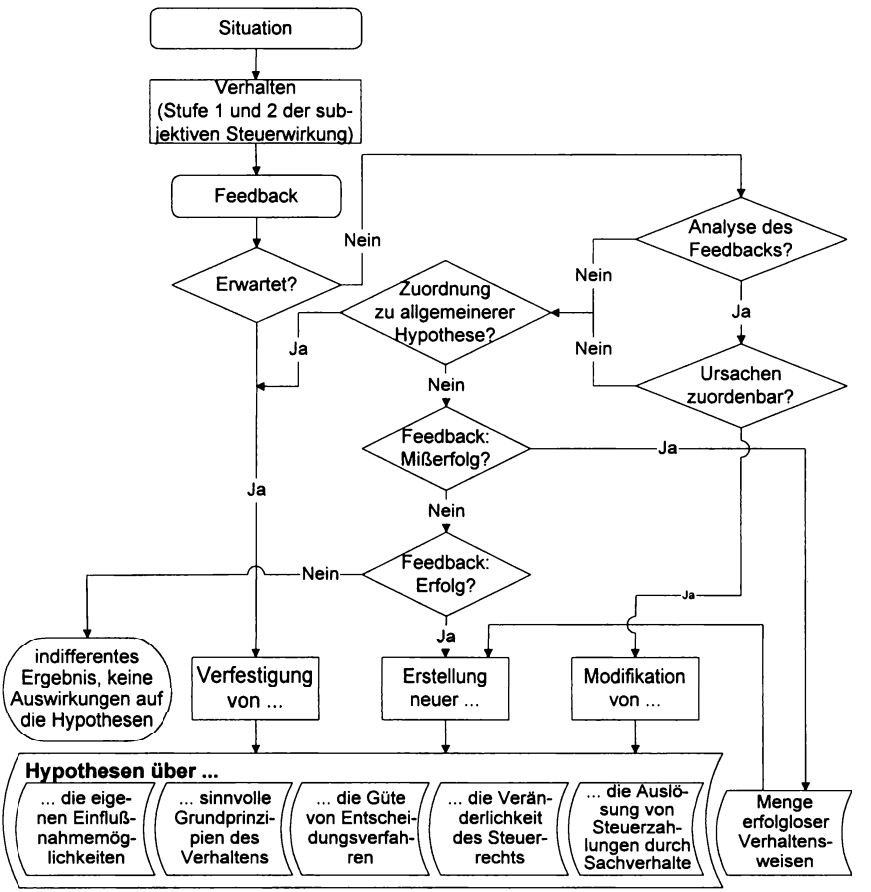


Abb. 69: Auswirkungen des Feedbacks auf die Hypothesen

[27] Vgl. Teil III C.III.1.c), S. 325.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

Aus den empirischen und theoretischen Erkenntnissen der Teile II und III[28] lassen sich Thesen ableiten, wie positive oder negative Feedbacks durch Entscheidungsträger mit unterschiedlichen Personenmerkmalen verarbeitet werden.

T 39: Je genauer die Analyse des Feedbacks ausfällt, umso konkreter sind die durch das Feedback beeinflußten Hypothesen.

Als Beispiel sei das Unterliegen in einem Finanzgerichtsprozeß angeführt. Je genauer der Steuerpflichtige die Ursachen für sein Unterliegen erforscht, umso differenzierter werden seine Schlußfolgerungen für künftiges Verhalten sein: Verliert er den Prozeß z.B. aufgrund eines Verfahrensfehlers, so nimmt ein Steuerpflichtiger, der dieses Feedback intensiv analysiert, eine Modifikation einer Hypothese über richtiges Verhalten in ähnlichen Situationen vor. Künftig kann er sein Verhalten anpassen, ähnliche Fehler vermeiden und so seine Erfolgsaussichten erhöhen. Unterbleibt eine Analyse des Feedbacks, ist ggf. eine Hypothese über die generellen Möglichkeiten einer Einflußnahme betroffen, z.B. könnte die Auffassung entstehen oder gefördert werden, daß man selbst in Finanzgerichtsprozessen grundsätzlich unterliegt.[29]

T 40: Je weniger ein Feedback analysiert wird, umso mehr Vereinfachungen werden in bezug auf den Umgang mit der Besteuerung vorgenommen (Umkehrschluß zu T 39) und umso weniger werden auf die eigene Situation zugeschnittene und quantitative Verfahren zur Entscheidungsunterstützung verwendet.

Beispielsweise kann die Erfahrung, daß sich das Steuerrecht mehrfach ändert, sowohl zu einer Vernachlässigung der Steuerplanung als auch zum Einsatz aufwendigerer Planungsverfahren führen.[30] Szenarien z.B. können ohne die Ermittlung der Tendenz möglicher künftiger Änderungen und ohne eine Analyse, welche genauen rechtlichen Regelungen häufigen Änderungen unterliegen und welche Relevanz diese Änderungen für den Betroffenen besitzen, nicht sinnvoll erstellt werden.

T 41: Eine intensive Analyse von Feedbacks wird begünstigt durch das Personenmerkmal Lageorientierung oder das Personenmerkmal Handlungsorientierung bei gleichzeitigem Vorliegen eines hohen Nutzens richtiger Zuordnung des Feedbacks[31]; bei mittlerer bis erhöhter Kom-

---

[28] Vgl. Teil II, Kapitel 3 E.III., S. 209ff., E.VII.5., S. 239ff., Teil III C.III.1.c), S. 322ff., C.III.2.c), S. 333ff.

[29] Vgl. empirische Folge eines verlorenen Rechtsstreites, S. 213f.

[30] Vgl. Teil II, 3 E.III.3., Ergebnis in Tabelle 52 auf S. 215.

[31] Vgl. zu Handlungs- und Lageorientierung, S. 326, S. 333, S. 334.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

plexität des Feedbacks durch höhere kognitive Komplexität[32] und durch Reflexivität[33] des Entscheidungsträgers.

T 42: Ein Bedürfnis nach schneller Strukturierung und starker Komplexitätsreduktion beeinträchtigt eine eingehende Analyse von Feedbacks. Dasselbe gilt für ein niedriges Abstraktionsniveau und Impulsivität des Entscheidungsträgers. (Umkehrschluß zu T 41)

Im Beispiel zu T 40 wird ein handlungsorientierter Entscheidungsträger dann eine genauere Analyse der Rechtsänderungen vornehmen, wenn der erwartete Vorteil einer Anpassung hoch ist. Ein lageorientierter dagegen wird die Rechtsänderungen immer analysieren. Dasselbe gilt für reflexive Entscheidungsträger, die grundsätzlich überlegter und wenig impulsiv handeln. Erfordert es weitreichende Überlegungen, um die Folgen von Rechtsänderungen für die eigenen Belange richtig einzuschätzen, wie z.B. mit der Abschaffung der Ansparabschreibung des § 7g EStG den Verlust einer Gestaltungsmöglichkeiten zur Inanspruchnahme der Eigenheimzulage zu verbinden, wird ein kognitiv komplexer strukturierter Entscheidungsträger aufgrund seiner besseren Informationsverarbeitungsfähigkeit in mäßig komplexer Umwelt[34] eher zu einer Analyse neigen als ein weniger abstrakt strukturierter.

T 43: Die Zuordnung eines Feedbacks zu bestimmten Hypothesengruppen ist davon abhängig, ob das Feedback positiv oder negativ ist:

a) Positive Feedbacks (Erfolge) werden vorwiegend den Bemühungen des Entscheidungsträgers oder seinen Fähigkeiten im allgemeinen zugeordnet.

b) Negative Feedbacks (Mißerfolge) werden vorwiegend den dauerhaften oder im Einzelfall aktuellen äußeren Umständen zugeordnet.[35]

Im Beispiel zu T 39 würde ein Obsiegen in dem Rechtsstreit auf die gute Vorbereitung durch den Entscheidungsträger zurückgeführt, ein Verlieren dagegen z.B. auf eine Voreingenommenheit des Richters oder darauf, daß gegen die Finanzbehörden generell nicht zu gewinnen sei.

Die Auswirkungen unterschiedlicher Erfolgs- und Mißerfolgszuschreibungen sind erheblich: Je konkreter die Hypothesen sind, die durch ein Feedback entstehen oder modifiziert werden, umso größer ist die Wahrscheinlichkeit für

---

[32] Vgl. oben, S. 335.

[33] Vgl. oben, S. 334.

[34] Vgl. oben, S. 335f.

[35] Vgl. die Ausführungen zum Egotismus, S.334, S. 334.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

ein besser angepaßtes Verhalten in der Zukunft. Werden dagegen nur sehr abstrakte, allgemeine Hypothesen durch ein Feedback berührt, so sinkt die Handlungsfähigkeit des Entscheidungsträgers, weil ihm für eine größere Zahl künftiger Situationen Handlungsleitlinien fehlen. Die aus den sehr abstrakten Hypothesen ableitbaren Handlungsleitlinien sind notwendig sehr grob gerastert und können sich im Extremfall auf Agieren vs. Nicht-Agieren beschränken.

Die Modifikation von Hypothesen durch Analyse von Feedback wird folgendermaßen modelliert:

Definition:

Der *Differenzierungsgrad* einer Hypothese drückt ihre Trennschärfe für einzelne Situationen aus.

Forderung:

Jede Modifikation einer Hypothese sollte eine Differenzierung sein, d.h. sie sollte die Trennschärfe der Hypothese erhöhen.

Die Differenzierung, die sich aus einem Feedback ergibt, geht aus dem Differenzierungspotential, d.h. der objektiven Analysierbarkeit des Feedbacks hervor, die als Verhältnis der isolierbaren Zuordnungen zu einzelnen Hypothesen zur Anzahl der Hypothesen angegeben werden könnte. Die Analysierbarkeit des Feedbacks durch das Individuum wird dadurch modifiziert, daß eine große Abweichung vom erwarteten Feedback, eine hohe Auffälligkeit also, zum einen mit einer schlechteren Unterscheidbarkeit einhergeht. Zum anderen ist bei sehr großen Erwartungsabweichungen mit einer radikalen Änderung der Erwartung zu rechnen, d.h. eine Hypothese wird eher verworfen als verfeinert. Die Verbesserung einer bestehenden Hypothese wird bei geringeren Abweichungen des Feedbacks von der Erwartung also höher ausfallen.

Diese modifizierte Analysierbarkeit des Feedbacks ist zusätzlich mit der persönlichen Analyseneigung des Individuums zu gewichten, um zur Differenzierung des Hypothesenbestands durch das Feedback zu gelangen. Die Differenzierung sei durch folgende funktionale Abbildung beschrieben:

T 44:

$$D_{Hyp}\left(I_f; a_f^b; a_f^{nb}; P_i\right) = \begin{cases} \left(\frac{1}{I_f} \cdot \left(c \cdot a_f^{bP} + a_f^{nbP} + b \cdot (c \cdot a_f^{bU} + a_f^{nbU})\right)\right) \cdot W_P\left(P_i\right) & \text{für } I_f > 0 \\ 0 & \text{für } I_f = 0 \\ \left(-\frac{1}{I_f} \cdot \left(b \cdot (c \cdot a_f^{bP} + a_f^{nbP}) + c \cdot a_f^{bU} + a_f^{nbU}\right)\right) \cdot W_P\left(P_i\right) & \text{für } I_f < 0 \end{cases}$$

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

für Lageorientierte

$$D_{Hyp}\left(I_f;a_f^b;a_f^{nb};P_i\right)=\begin{cases}\left(\frac{1}{I_f}\cdot\left(a_f^{bP}+c\cdot a_f^{nbP}+b\cdot(a_f^{bU}+c\cdot a_f^{nbU})\right)\right)\cdot W_P\left(P_i\right) & \text{für } I_f>0\\ 0 & \text{für } I_f=0\\ \left(-\frac{1}{I_f}\cdot\left(b\cdot(a_f^{bP}+c\cdot a_f^{nbP})+a_f^{bU}+c\cdot a_f^{nbU}\right)\right)\cdot W_P\left(P_i\right) & \text{für } I_f<0\end{cases}$$

für Handlungsorientierte

mit

$D_{Hyp}(I_f;a^{bP}{}_f;a^{nbP}{}_f;\ a^{bU}{}_f;a^{nbU}{}_f;P_i) :=$ Differenzierung der Hypothese in Abhängigkeit von Feedback und Personenmerkmalen

P_i := Personenmerkmal i, mit i = 1, ..., n

I_f := Intensität des Feedbacks

b := Abwertungsfaktor für das Egotismus-Phänomen[36], mit $0 < b < 1$

c := Abwertungsfaktor für die Zuschreibungstendenzen bei Handlungs- vs. Lageorientierung[37], mit $0 < c < 1$

$W_P(P_i)$:= Wertfunktion über alle Personenmerkmale P_i; Analyseneigung des Individuums

$a^{nbP}{}_f$:= Analysierbarkeit des Feedbacks bezüglich der Hypothesen über nicht beeinflußbare Fähigkeiten der Person, $a^{nb}{}_f > 0$

$a^{nbU}{}_f$:= Analysierbarkeit des Feedbacks bezüglich der Hypothesen über nicht beeinflußbare Zusammenhänge in der Umwelt, $a^{nb}{}_f > 0$

$a^{bP}{}_f$:= Analysierbarkeit des Feedbacks bezüglich der Hypothesen über beeinflußbare Faktoren der Person, z.B. Anstrengung, $a^{b}{}_f > 0$

$a^{bU}{}_f$:= Analysierbarkeit des Feedbacks bezüglich der Hypothesen über beeinflußbare Zusammenhänge in der Umwelt, $a^{b}{}_f > 0$

[36] Vgl. oben, S. 334.

[37] Vgl. oben, S. 333—334.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

Definitionen:

$$W_P(P_i) = \frac{\sum_{i=1}^{n} P_i}{\sum_{i=1}^{n} P_i^{max}} \text{ mit } P_i^{max} := \text{Maximalwert der Ordinalskala i}$$

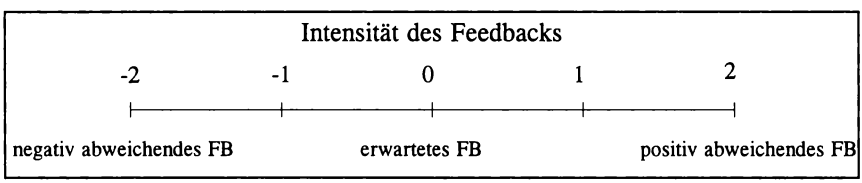
$$a^{nbP}{}_f = \frac{\text{Anzahl der isolierbaren Zuordnungen zu Hypothesen über nicht-beeinflußbare Fähigkeiten der Person}}{\text{Anzahl der Hypothesen über nicht-beeinflußbare Fähigkeiten der Person}}$$

$$a^{nbU}{}_f = \frac{\text{Anzahl der isolierbaren Zuordnungen zu Hypothesen über nicht-beeinflußbare Zusammenhänge in der Umwelt}}{\text{Anzahl der Hypothesen über nicht-beeinflußbare Zusammenhänge in der Umwelt}}$$

$$a^{bP}{}_f = \frac{\text{Anzahl der isolierbaren Zuordnungen zu Hypothesen über beeinflußbare Faktoren der Person}}{\text{Anzahl der Hypothesen über beeinflußbare Faktoren der Person}}$$

$$a^{bU}{}_f = \frac{\text{Anzahl der isolierbaren Zuordnungen zu Hypothesen über beeinflußbare Zusammenhänge in der Umwelt}}{\text{Anzahl der Hypothesen über beeinflußbare Zusammenhänge in der Umwelt}}$$

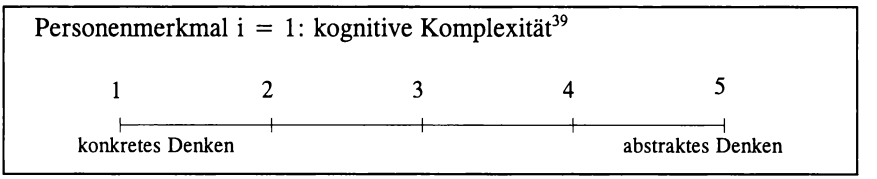
Die Intensität des Feedbacks kann auf einer Ordinalskala gemessen werden. Z.B. mit Werten von -2 bis +2. Der Wert 0 wird vergeben, wenn das Feedback den Erwartungen entspricht. Erfolgen werden Werte > 0 zugeordnet, Mißerfolgen Werte < 0. Statt der Ordinalskala kann auch ein Wert wie bei der Ermittlung der Reizintensität bei der Wahrnehmung[38] verwendet werden. Wichtig ist jedoch die Unterteilung in positive und negative Abweichungen von dem erwarteten Feedback. Eine solche Skala könnte z.B. folgendes Aussehen haben:

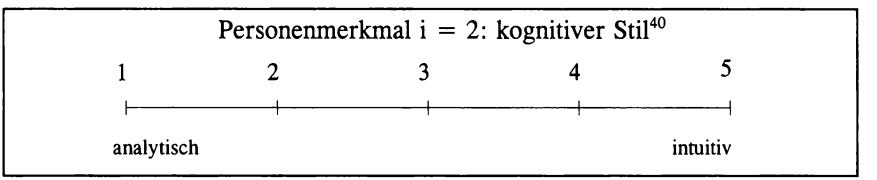


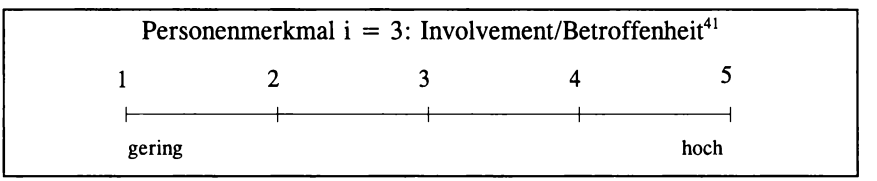
Für die Personenmerkmale werden ebenfalls Werte auf einer Ordinalskala vergeben; z.B. von 1 bis 5; die Skaleneinteilung kann beliebig sein, solange sie innerhalb eines geschlossenen Intervalls bleibt. z.B.:

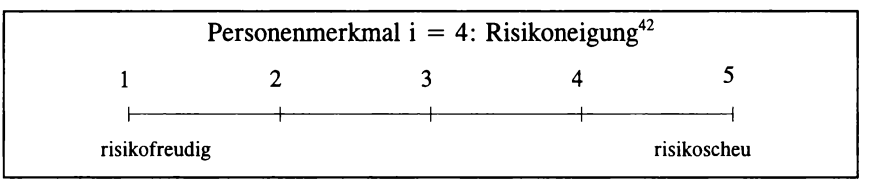
[38] Vgl. Teil III, S. 27.

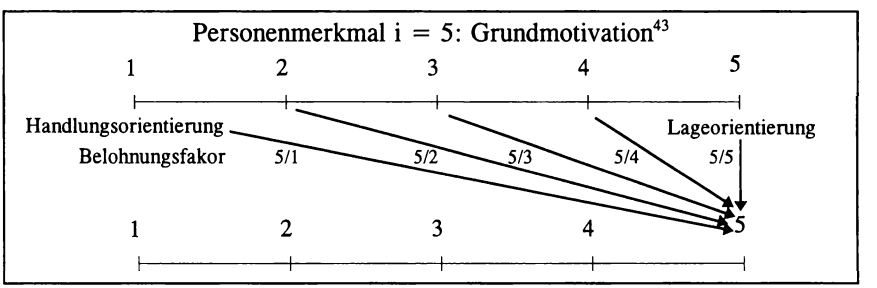
DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH











[39] Vgl. S. 335.

[40] Vgl. S. 323.

[41] Vgl. S. 333.

[42] Vgl. S. 325.

[43] Vgl. S. 326, S. 333, S. 334.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

Um die aus der Grundmotivation resultierende Analyseneigung des Individuums zu bestimmen, muß ein „Belohnungsfaktor" eingeführt werden, da Handlungsorientierte ihre Analyse nach der in Aussicht gestellten Belohnung für eine gute Lösung ausrichten.[44] Wenn Handlungsorientierte ausreichende Erträge einer guten Problemlösung erwarten, sind ihre analytischen Leistungen denen von Lageorientierten gleichzusetzen. Der Belohnungsfaktor transformiert den Wert für Handlungsorientierung entsprechend dem Aufgabenertrag in einen neuen Wert für die Analyseleistung. Der Faktor kann beliebig zwischen 1 und einem Wert > 1 gewählt werden, der maximal so groß ist, daß der Handlungsorientierte den Wert für maximale für Lageorientierung erreicht.

2. Individuelle Auswertungsroutinen bei der Informationsverarbeitung

Die zwei denkbaren Auswertungsroutinen für die Analyse der internen Strukturen sind vertikal und horizontal orientierte Suche. Im ersten Fall werden zuerst die Strukturen in der Tiefe, also die Folgen einer einzelnen Alternative über mehrere Abstraktionsniveaus hinweg, abgefragt, und dann der nächste Pfad abgearbeitet („depth first"-Routine). Im zweiten Fall werden die Verbindungen auf der obersten Abstraktionsebene, also möglichst viele für eine bestimmte Situation vorhandene Alternativen („breadth first"-Routine), zuerst durchlaufen, und dann erst die Verbindungen auf der nächsttieferen Ebene abgefragt. Dieselben Formen der Informationssuche können für die Suche nach externen Informationen ausgemacht werden: Information kann ebenenweise nachgefragt werden und durch ein schnelles in die Tiefe Gehen. Die Durchdringungstiefe und die Anzahl der berücksichtigten Merkmale können unterschiedlich ausgeprägt sein.[45]

Damit gibt es auch prinzipiell nur zwei Bereiche, in denen Informationen gesucht werden können: das interne Wissen und die Reaktionen der externen Umwelt. Die Informationssuche im internen Wissen entspricht der Abfrage der bisherigen Erfahrungen und der bisher ausgearbeiteten Wissensstrukturen sowie der schon gefundenen und mehr oder weniger validen Zusammenhänge. Diese Abfrage kann der Herleitung und der internen Validierung neuer Zusammenhangsvermutungen (Hypothesen) dienen.

Während die Informationensuche in der externen Umwelt als „Testergebnis" wohl zu einer besseren Validität von Hypothesen führt, können hier

---

[44] Vgl. oben, S. 326.

[45] Vgl. *Gehm*, Verhaltensorientierung, 1991, S. 161f.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

keine so analytischen Hypothesen überprüft werden: Es kann passieren, daß Hypothesen-Tests, wenn nicht doppelt, so aber doch für mehrere ähnliche Situationen durchgeführt werden. Ein höheres Abstraktionsniveau kann daher erst nach einer größeren Anzahl externer Tests erreicht werden. Dafür ist es valider, da es auf mehr realen Feedbacks beruht.

Die Verarbeitung internen Feedbacks dagegen ermöglicht es, anhand aller Verknüpfungen der Vergangenheit Hypothesen mit dem Bekannten abzugleichen. Schon hieraus können sich Modifikationen ergeben, indem z.B. ein höheres Abstraktionsniveau erreicht wird, d.h. daß entweder unter Heranziehen der neuen Hypothese aus den bisherigen Verknüpfungen und Verstrebungen neue Muster entstehen, und die neue Hypothese dann erst in den Realitätstest geht. Die Gefahr, die darin besteht, ist allerdings, daß sich keine testenswerten Hypothesen ergeben, oder daß die Differenzierungsmerkmale für die Situationen, die unter die neue Hypothese fallen sollen, so allgemein sind, daß sie sich nicht mehr zu einer tatsächlichen Prüfung der Hypothese eignen. Daher scheinen solche Hypothesen (Antithesen) zur Erklärung der Realität besser geeignet zu sein, die sich auf die Merkmale der nicht unter eine zu validierende Erklärung fallenden Ereignisse beziehen. Mit anderen Worten: Die Realität wird dann am besten erfaßt, wenn Informationen gesucht werden, die einer Hypothese widersprechen.

Bei diesen Überlegungen muß beachtet werden, daß die Differenzierungsgrenzen zum Austausch von Differenzierungskriterien von Individuum zu Individuum unterschiedlich sein können. Je niedriger die Schwellen zur Modifikation von Differenzierungskriterien sind, desto besser können die Kriterien angepaßt werden, umso feiner und „differenzierter" eben sind die Kriterien zu Unterscheidung und Einschätzung von Situationen. Allerdings muß bei Überschreiten eines kritischen Wertes der Austausch- oder Modifikationsrate der Differenzierungskriterien mit einer mangelnden Stabilität der kognitiven Prozesse und damit auch des Verhaltens, der Bewertungen, der Einstellungen gerechnet werden. In diesem Fall können nämlich Zusammenhänge nicht mehr validiert werden, sondern sie werden in kurzen Zeitabständen wieder hinterfragt.

Auch die Fähigkeit, Zusammenhänge zu erkennen, und die Neigung, vermutetete Zusammenhänge zu überprüfen, können variieren. Ist die Neigung hoch, so kann man von einem schnellen Fortschritt des Wissens ausgehen, da die Feedbacks in Form von Erfahrungen, internen und externen Informationen pro Zeiteinheit höher ist.

Die präferierten Formen der Informationsauswertungs- und beschaffungsroutinen (ob intern oder extern, vertikal oder horizontal orientiert) müssen sich in der beobachtbaren Form der Problemlösung, damit auch der Entschei-

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

dung niederschlagen. Sie bestimmen in Verbindung mit den beiden hier als individuenkonstanten Faktoren bezeichneten Grundvoraussetzungen der Differenziertheit und der Validierungsneigung die Problemlösungsfähigkeit.

Je mehr sich die vom Individuum gespeicherten und seinen Entscheidungen zugrunde gelegten Zusammenhänge mit der Realität decken, umso eher muß die daraus hervorgegangene Entscheidung bzw. Verhaltensweise zum Erfolg führen.

III. Wahrnehmung einer steuerlichen Information

1. Erwerb von Wissen über die Steuerumwelt

Ausgehend von einem gedachten Nullpunkt eines Kontinuums vom steuerlichen Novizen zum steuerlichen Experten kann der Erwerb steuerlichen Wissens durch die Auswertung von eigenen, unmittelbaren Erfahrungen einerseits und durch Kommunikation andererseits erfolgen. Wissenserwerb ist demnach kontinuierlich, denn mit jedem neuen Feedback verändert sich die Struktur.

Konkret auf die „Steuerwelt" bezogen, entsteht der erste Kontakt einer gedachten, gewerbetreibenden Person, die aus einer Welt ohne Besteuerung in eine Welt mit Besteuerung (Steuerwelt) eintritt, durch unmittelbare Aufforderungen und Sanktionen seitens der Finanzbehörden, soweit sie nicht durch Kommunikation Vorwissen erlangt hat. Zur „Kommunikation" ist z.B. auch der Kontakt mit der Besteuerung über das bewußte Entrichten von Vorsteuer an einen Lieferanten zu zählen, die auf einer Rechnung ausgewiesen ist und damit offenkundig wird.

a) Erwerb von Wissen über die Steuerumwelt durch Konfrontation

Die Besteuerung „offenbart" sich dem Steuerpflichtigen in erster Linie durch das Besteuerungsverfahren; die materiell-inhaltliche Ausgestaltung des Steuerrechts kann dem Steuerpflichtigen in der unmittelbaren Erfahrung nicht ohne die Tätigkeiten und Kontakte, die im Besteuerungsverfahren erforderlich sind, zugänglich werden.

So obliegen ihm etliche Pflichten, die in der Abgabenordnung und in den Einzelsteuergesetzen kodifiziert sind. Auf einige dieser Pflichten wird der Steuerpflichtige durch Aufforderungen der Finanzbehörden explizit aufmerksam gemacht. Von seinen übrigen Pflichten erfährt er durch Wissensaus-

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

tausch, z.B. durch einen Steuerberater, durch andere Steuerpflichtige, oder durch eigenes Recherchieren in Form von Nachlesen oder Nachfragen bei den Behörden. Diesen Wissensaustausch muß er — soweit er nicht rein zufällig erfolgt — selbst anregen: Der Steuerpflichtige muß also Informationen nachfragen. Zunächst sollen jedoch einige Beispiele des unaufgeforderten, unvermeidbaren Kontakts mit der Besteuerung das Feld unmittelbarer Erfahrungen, also unmittelbarer Einflüsse auf die Verhaltensbildung des Steuerpflichtigen umreißen, die den Kategorien „Aufforderungen des Finanzamts", „Steuerbescheide", „Außenprüfung" und „Sanktionen" zugeordnet werden können. Die Intensität, die der Kontakt und die Folgen des Kontakts mit Maßnahmen dieser Kategorien für den Steuerpflichtigen besitzen, steigt mit der Reihenfolge der Kategorienangabe. Für einzelne Maßnahmen mag diese Reihenfolge variieren.

Aufforderungen zur Pflichterfüllung

- Personenstands- und Betriebsaufnahme durch die Gemeinden für die Finanzbehörden, § 134 AO
- allgemeine Fürsorgepflicht des Finanzamts, § 89 AO, aus der die Anregung der Abgabe und der Berichtigung von Steuererklärungen und des Stellens von Anträgen hervorgeht
- Anforderung von Umsatzsteuervoranmeldungen
- Anforderung von Lohnsteueranmeldungen
- Aufforderung zur Abgabe von Steuererklärungen, § 149 AO, die auch in der Zusendung der Erklärungsvordrucke bestehen kann
- Feststellung über den Beginn der Buchführungspflicht, § 118 AO, verbunden mit entsprechender Aufforderung zur Buchführung
- Anforderung von Auskünften nach § 93 AO
- Verlangen der Vorlage von Urkunden, § 97 AO
- Verlangen der Vorlage von Wertsachen, § 100 AO
- Einnahme des Augenscheins, §§ 98, 99 AO

Steuerbescheide

- Vorauszahlungsbescheide
- Steuerbescheid mit Angabe der Zahlungsfrist bei Steuernachzahlungen

Außenprüfung

- Gewerbetreibende können der Außenprüfung als Steuerpflichtige oder als Arbeitgeber unterliegen, § 193 Abs. 1 und Abs. 2 AO, § 2 Abs. 1 BpO
- schriftliche Prüfungsanordnung, § 196 AO

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

- Ermessensentscheidungen über Anordnung und Festlegung des Prüfungsumfangs durch das Finanzamt[46]
- hohe Belastung des Steuerpflichtigen durch unentgeltliche Bereitstellung von Raum und Arbeitsmitteln sowie vollständige Auskunftsverpflichtung, § 200 AO
- Folge ist meist eine Nachzahlung

Sanktionen

1. Nichterfüllung oder unzureichende Erfüllung der dem Steuerpflichtigen obliegenden Mitwirkungspflichten (§ 33 AO etc.) nach § 328 AO

a) Schätzung der Besteuerungsgrundlagen nach § 162 AO

- Pflicht zur Schätzung bei Nichtabgabe von Erklärungen oder bei Nicht-Ermittelbarkeit der Besteuerungsgrundlagen oder Teilen davon
- keine Erziehungsmaßnahme

b) Verspätungszuschlag nach § 152 AO

- Steuerliche Nebenleistung, erzieherische Maßnahme, nur bei nicht entschuldbarer Verspätung der Abgabe von Steuererklärungen oder bei Nichtabgabe.
- maximal 10% der festgesetzten Steuer bzw. max. 10.000 DM

c) Zwangsmittel, § 328 AO, insbesondere Zwangsgelder nach § 329 AO

- Ermessensentscheidung (§ 5 AO) über den Einsatz von Zwangsmitteln
- Androhung von Zwangsmitteln, § 332 AO
- Festsetzung von Zwangsmitteln, § 333 AO
- Höhe von Zwangsgeldern maximal 5.000 DM
- Androhung von Ersatzzwangshaft im Festsetzungsbescheid des Zwangsgeldes und Anordnung bei Uneinbringlichkeit eines Zwangsgeldes durch das Amtsgericht nach § 334 Abs. 1 AO

d) Strafbare Handlung oder Ordnungswidrigkeit bei vorsätzlicher oder leichtfertiger Steuerverkürzung, §§ 370, 378 AO

- Einleitung eines Straf- oder Bußgeldverfahrens

[46] Vgl. *Sikorski/Wüstenhöfer*, AO, 1996, Tz. 565.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

2. Sanktionen bei verspäteter Zahlung

- Erstattungs- und Nachzahlungszinsen, § 233a AO; Beginn des Zinslaufs 15 Monate nach Ablauf des Kalenderjahrs, in dem die Steuer entstanden ist
- Verrechnung von Steuerguthaben und Steuerrückständen durch die Finanzbehörde, regelmäßig auch ohne Einverständnis des Steuerpflichtigen, §§ 387—396 BGB, § 226 Abs. 1 AO
- Stundungszinsen, § 234 AO
- Aussetzungszinsen, § 237 AO
- Säumniszuschläge in Höhe von 1% pro Monat, fällig am ersten Tag des angefangenen Monats, § 240 Abs. 1 AO
- Steuerhinterziehungszinsen, § 235 AO

Weitere Erfahrens-Gelegenheiten sind dann gegeben, wenn das Finanzamt Sachverhalte nicht erwartungsgemäß beurteilt, z.B. Teile der Steuererklärung nicht anerkennt.

Für die „Resistenz" der Verknüpfungen von Erfahrungen, Situationen und Verhalten gegen Modifikationen und „Vergessen" sind Intensität und Wiederholung der Verknüpfung verantwortlich.

Die Verwertung der einzelnen Erfahrungen durch den Steuerpflichtigen bleibt allerdings noch offen. Sie können zur unmittelbaren Anpassung des Verhaltens „nur" lokal genutzt werden, um die Erfahrung künftig zu vermeiden oder ihren negativen Gehalt zu mindern. Sie können zur Entdeckung weiterreichender Zusammenhänge oder als Bestandteil zielgerichteter Verhaltenssequenzen eingesetzt werden.

Festzuhalten ist, daß die Entwicklung von Zusammenhängen zwischen Verhaltensweisen und der Ausprägung der Rückmeldung, z.B. Steuerzahlung oder Anordnung einer Außenprüfung, über die unmittelbare Erfahrung nur sehr langsam vor sich geht.

b) Erwerb von Wissen über die Steuerumwelt durch Kommunikation

Die Merkmale der „Besteuerungswelt", über die der Steuerpflichtige Wissen erlangen muß, beziehen sich einmal auf die Rechte und Pflichten, die er hat, zum anderen natürlich auf den Inhalt der steuerlichen Regelungen. Auskunft über Rechte und Pflichten zu erteilen, sind die Finanzbehörden gemäß § 89 AO verpflichtet. Bezüglich inhaltlicher Fragen sind Literatur und Steuerkundige heranzuziehen. Steuerkundige, an die sich ein Unternehmer in der überwiegenden Mehrzahl der Fälle und insbesondere bei Fehlen einer kauf-

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

männischen Ausbildung wenden wird, sind Steuerberater, die gegen Entgelt tätig werden.[47]

Die Kommunikation mit Steuerkundigen ermöglicht es dem Steuerpflichtigen, negative, direkte Erfahrungen mit der Steuerumwelt in weitest möglichem Umfang zu vermeiden. Sie ermöglicht ihm weiterhin ein schnelles Erkennen von Zusammenhängen zwischen bestimmten Verhaltensweisen und der resultierenden Veränderung der Steuerwelt.

Allerdings sind die durch Kommunikation erworbenen Kopplungen tendenziell von einheitlicher Intensität, anders als die eigenen, unmittelbaren Erfahrungen, deren Intensität variieren kann. Kopplungen werden aber nur gespeichert, wenn sie intensiv genug sind, oder wenn fehlende Intensität durch ausreichend häufige Wiederholungen kompensiert wird.[48]

Gelegenheiten für steuerliche Kommunikation sind alle Gespräche mit Personen, die über steuerliche Probleme debattieren. Dies können neben nachweislich Fachkundigen auch Personen mit auf wenige Sachverhalte begrenztem Fachwissen oder nur Informationsweitergeber sein. Bleiben die Informationen, die durch Kommunikation mit den letztgenannten Personen übermittelt werden, unreflektiert, so ergibt sich die Gefahr von Fehlschlüssen, falschen Analogien oder schlicht der Überinterpretation. Die Kommunikation mit Fachkundigen ist hier die nachfrageabhängig effizienteste Form.

Die Lektüre von Fachliteratur ist eine weitere, nachfrageabhängig effiziente Form der Informationsaufnahme durch Kommunikation. Doch ist sie weniger zentral zugänglich als die Kontaktaufnahme mit Fachkundigen, denn passende Literatur muß gefunden und beschafft werden. Erleichterungen können durch das Internet entstehen, in dem bereits einige Beiträge zu steuerrechtlichen Fragestellungen zu finden sind.

Die Informationsbeschaffung und Wissenserweiterung durch Kommunikation ist jederzeit — von Verzögerungen aufgrund objektiv nicht verfügbaren, speziellen Fachwissens einmal abgesehen — zugänglich, vorausgesetzt, der Steuerpflichtige wird aktiv und äußert eine gewisse Nachfrage. Die passive

[47] Nach § 5 Abs. 1 StBerG kann der Unternehmer die in § 3 und § 4 StBerG aufgeführten Personen um Hilfeleistung in Steuersachen ersuchen. Darunter fallen im wesentlichen Steuerberater und -beratungsgesellschaften, Rechtsanwälte, Wirtschaftsprüfer und Wirtschaftsprüfungsgesellschaften.

[48] Vgl. *Gehm*, Verhaltensregulierung, 1991, S. 161.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

Aufnahme solcher Informationen kann nur kurzfristig erfolgen,[49] bevor die Information zu einem Schlüsselreiz für die Aufmerksamkeitssteuerung wird. Danach muß ein gewisses Mindest-Interesse bestehen, das die Nachfrage nach weiteren Informationen hervorruft und die Einbettung der Informationen in einen Zusammenhang schon vorhandenen Wissens (der ggf. auch maßgeblich ist für das Maß der Aufmerksamkeit) begünstigt.

Die Methode des Wissenserwerbs durch Konfrontation ist ungleich langwieriger, um einen bestimmten Wissensstand zu erreichen. Die Folge der Speicherung von Verbindungen zwischen Situation, Verhalten und Rückmeldung ist, daß sich ein verläßliches, stabiles Wissen nur allmählich, langsam aufbaut und Zusammenhänge daher erst sehr spät erkannt werden können. Während die direkte Konfrontation nur durch gezielte Ausweichhandlungen umgangen werden kann, ist der Wissenserwerb durch Kommunikation nachfrageabhängig und wird durch die Aufmerksamkeit des Individuums gesteuert. Der Wissenserwerb durch direkte Konfrontation ist ebenfalls von individuellen Faktoren abhängig, denn die Verarbeitungsroutinen, der vorhandene Bestand an Wissen, insbesondere in seiner Struktur, und die Stärke der vorhandenen Verknüpfungen — also die Festigkeit der Struktur — sind ausschlaggebend für die modifizierende Wirkung der Erfahrung.

2. Bewertung des erworbenen Wissens über die Steuerumwelt

Sämtliche Pflichten im Besteuerungsverfahren sind für den gedachten Steuerpflichtigen mit einem unmittelbaren Abfluß von Geld, mit organisatorischem Aufwand und/oder mit dem Erfordernis des Erlernens steuerlicher Inhalte verbunden. Letzteres bedingt ebenso wie die organisatorischen Leistungen einen zum Teil erheblichen Aufwand an Zeit. Für den Aufwand an Geld und Zeit erhält der Steuerpflichtige keine unmittelbare Gegenleistung. Seine Aktionen dienen der Vermeidung negativen Feedbacks in Form von Sanktionen, was als positives Feedback gedeutet werden kann. Die Möglichkeit, daß aus der Menge seiner kognitiven Speicherungen eine positive Rückmeldung resultiert, weil sie etwa das Gefühl einer notwendigen und gerechten Finanzierung des Gemeinwesens, von dem auch der Steuerpflichtige profitiert, mit der steuerlichen Leistungserbringung verknüpft, soll hier zunächst nicht betrachtet werden, da sie eine schon sehr ausgeprägte Vorstellung von der steu-

[49] Vgl. die Ausführungen zur Wahrnehmung, die durch ihre Aktivität gekennzeichnet ist; Teil III C.II., S. 307. Passiv kann die Informationsaufnahme nur in dem Moment sein, in dem sie gleichsam als Schlüsselreiz auf das Subjekt einströmt.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

erlichen Umwelt innerhalb des Gesamtumfeldes impliziert. Dies würde aber der Annahme des Stufenmodells widersprechen.

Spürbar wird für den Steuerpflichtigen die Steuerzahlungswirkung. Da der Steuerpflichtige keinerlei Gegenleistung für den Abfluß dieser liquiden Mittel erhält, stellt die Steuerzahlungswirkung für ihn einen reinen Vermögensschaden, also ein negativ zu beurteilendes Ereignis dar.

Das gleiche gilt für den zusätzlichen Aufwand, den er aufgrund der Besteuerung hat: Er muß Zeit und kognitive Energie zur optimalen Ordnung und Aufbewahrung seiner Belege aufwenden, er muß geeignete Lagerungseinrichtungen beschaffen und unterbringen, und er hat natürlich Zeit für die Kommunikation aufzuwenden, z.B. für Besprechungen mit seinem Steuerberater. Auch die Notwendigkeit eines für ihn unproduktiven Zeitaufwands ist negativ zu beurteilen.

Extrem negativ muß die Beurteilung einer steuerlichen Außenprüfung durch den Steuerpflichtigen ausfallen, da diese eine massive Störung seines gewohnten Tagesablaufes darstellt.[50] Zudem muß er unentgeltlich Raum und Material bereitstellen.

Sowohl die Erfahrungen mit der Besteuerung als auch der Inhalt des durch Kommunikation erworbenen Wissens sind daher als negativ einzuschätzen. Die von der Besteuerung ausgelösten Situationen gilt es daher tendenziell zu vermeiden oder umzugestalten, wie z.B. den Ablauf der Außenprüfung.

3. Wirkung einer wahrgenommenen steuerlichen Information

Bei der Wahrnehmung einer steuerlichen Information[51] wird diese nach ihrer Neuigkeit, ihrer erwarteten Relevanz für den Entscheidungsträger und nach ihrer Glaubwürdigkeit bewertet. Diese Bewertung erfolgt abhängig vom Wissensstand des Entscheidungsträgers. Kann der Entscheidungsträger die Information nicht in seinen bisherigen Wissensstand integrieren, wird er eine Entscheidung über eine weitere Informationsbeschaffung treffen,[52] die ggf. in der Erstellung neuer Hypothesen mündet.[53] Im übrigen wird die Information wie ein Feedback abgearbeitet, indem sie — ggf. nach weitergehender Informationsbeschaffung — Hypothesen verfestigt oder modifiziert. Beides kann zu

---

[50] Vgl. oben, S. 372.

[51] Vgl. dazu Teil III C.II.5.; vgl. dort insbes. S. 315f.

[52] Vgl. Teil III, Abb. 57, S. 315.

[53] Vgl. Teil IV, Abb. 69, S. 362.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

einer Über- oder Unterschätzung der Relevanz der steuerlichen Information führen.

Verfügt der Entscheidungsträger über stark differenzierte, steuerliche Hypothesen, so daß er die steuerliche Information korrekt in einen validen Zusammenhang integrieren kann, wird er nur dann eine Anpassungsmaßnahme erwägen, wenn tatsächlich eine Bedeutung für seine Belange vorliegt.

Dieselbe Abhängigkeit vom steuerlichen Hypothesenbestand des Entscheidungsträgers gilt für die Aufnahme eines steuerlichen Ziels. Je höher der Wissensstand ist, umso besser kann das Ziel konkretisiert und die Wahrscheinlichkeit der Zielerreichung von der gegebenen Situation und der Ressourcenzuweisung ausgehend geschätzt werden.

Die Folgen der Wahrnehmung lassen sich unter dem Blickwinkel der Informationsverarbeitung in folgenden drei Punkten zusammenfassen:

- Die steuerliche Information passiert den Aufmerksamkeitsfilter nicht, weil sie nicht relevant ist oder weil ihre Relevanz nicht erkannt wird, d.h., das Verhalten wird nicht von der Information beeinflußt.
- Die Information passiert den Aufmerksamkeitsfilter, führt zur Erstellung neuer Hypothesen und wird aufgrund fehlender Differenzierung der Hypothese überbewertet.
- Die Information wird in ein bestehendes System von Hypothesen integriert und löst eine rationale und angemessene Handlungsweise aus.

IV. Entwicklung von Anpassungsstrategien

Das steuerliche Verhalten wird prinzipiell durch die Vermeidung von Sanktionen hervorgerufen. Dieses Anpassungsverhalten führt jedoch zu nur lokalen Optima: Zwar werden negative Sanktionen vermieden, dafür aber eine Steuerzahlung „erzielt". Selbst die Erreichung des lokalen Optimums der Sanktionenvermeidung durch Pflichterfüllung ist aufgrund der inhaltlichen und organisatorischen Komplexität und Schwierigkeit derselben — etwa der Führung von Büchern im Sinne der doppelten Buchführung, des Erstellens eines Jahresabschlusses, selbst des Führens der geforderten gesonderten Aufzeichnung bei Gewinnermittlern nach § 4 Abs. 3 EStG oder gar des Erstellens der verschiedenen Steuererklärungen — so problematisch, daß der Steuerpflichtige die Aufgaben kaum selbst erledigen kann, ohne einen hohen Einsatz an Zeit in das Erlernen der korrekten Pflichterfüllung investieren zu müssen. Die nächstliegende Ausweichhandlung für den steuerlichen Entscheidungsträger

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

am Nullpunkt des Kontinuums vom Novizen zum Experten ist also die Übertragung sämtlicher steuerlicher Pflichten mit Ausnahme der Zahlung und der Beibringung seiner Unterlagen gegen Entgelt auf einen Steuerberater. Nimmt er diese Möglichkeit wahr, dann bleiben zwei direkte Kontakte mit der Besteuerung (Tabelle 72).

Der Umfang der Zahlungen ist damit aber noch nicht beeinflußt. Ggf. zeigen sich im Zeitablauf auch Mängel dieser Lösung, etwa, daß der Berater aufgrund mangelnder Kenntnis der Sachverhalte keine geeigneten Zuordnungen in der Buchführung vornimmt, oder daß der Steuerpflichtige durch die Zuarbeit für den Berater mehr Zeit aufwenden muß als bei eigener Bearbeitung. Dem können weitere unmittelbare Anpassungshandlungen folgen. Eine Veränderung der Situation resultiert aber lediglich aus einem wahrgenommenen Mangel, nicht aus einem Wissen um eine möglicherweise bessere Lösung. Bei solchen Verbesserungen handelt es sich also weiterhin um das Erreichen lokaler Optima.

Tabelle 72
Unmittelbar durch die Besteuerung ausgelöste Aktionen

Abfluß liquider Mittel	Zeitlich — organisatorischer Aufwand
• Steuerzahlung • Bezahlung der Leistungen des Beraters • Zahlung von Zinsen und steuerlichen Nebenleistungen aufgrund eigenen Verschuldens oder aufgrund des Verschuldens des Beraters	• Besprechungen mit dem Berater • geordnete Belegsammlung und Datenbereitstellung, ggf. Buchführung • Prüfen der Steuererklärungen • Außenprüfung

In zielorientierten Steuerungsprozessen ist daher nach Verhaltenssequenzen zu suchen, die langfristig günstigere Wirkungen haben als die bisherigen, „optimalen" Verhaltensweisen. Generell kann man zwei unterschiedliche Basisstrategien unmittelbaren Vermeidungsverhaltens unterscheiden. Sie bestehen in der Anpassung des eigenen Verhaltens an die Situation oder in der Anpassung der Situation. Letzteres setzt allerdings die Erfahrung voraus, daß man selbst auf die Situation einwirken kann, und erfordert Kenntnisse über die Zusammenhänge der Umgebungswelt.

Erscheint die zielorientierte Suche nach verbesserten Verhaltenssequenzen erfolglos, weicht sie gegenüber drängenden Verhaltensanforderungen zurück oder kann nicht beendet werden, so erfolgt ein unmittelbarer Rückgriff auf „routinisierte" Verhaltensweisen. Als „routinisiert" können solche Verhaltensweisen betrachtet werden, die durch einen durch viele erfolgreiche Wie-

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

derholungen von Situation-Verhalten-Rückmeldungs-Kopplungen gefestigten „Mechanismus" ausgelöst werden. Routinisierte, also extrem gefestigte Verhaltensweisen sind unmittelbaren, nicht mehr reflektierten Reaktionen auf bestimmte Situations- oder Situationssequenz-Klassifikationen gleichzusetzen.[54]

Neben der Anpassung des eigenen Verhaltens an die Situation, die überwiegend bei unmittelbarem Vermeidungsverhalten auftritt, ist die Gestaltung der Situation eine adäquate Maßnahme zur Vermeidung negativer Feedbacks, in diesem Fall zur Verringerung der Steuerzahlungswirkung. Zur Gestaltung der Situation bedarf es der Entwicklung einer mittel- oder langfristigen Strategie, in der mehrere verschiedene Zukunftssituationen Berücksichtigung finden.

Im hier verwendeten dualen Modell der Verhaltenssteuerung wird Zeitempfinden mit Hilfe eines intern erzeugten Taktwerts, angelehnt an die Erlebnisdichte, als Merkmal von Situationen interpretiert.[55] D.h. je weiter eine Situation von einer anderen in der Zeit entfernt ist, desto höher ist der Repräsentationsaufwand für diese zeitliche Entfernung, um die Verbindung beider Situationen miteinander aufrechtzuerhalten. Je mehr Situationen zwischen zwei zusammenhängenden liegen, umso größer kann die Anzahl der Zuordnungen und Verknüpfungen werden, die sich an die Ursprungssituation hängen. Verbindungen mit zeitlich weiter entfernten Situationen sind mit zunehmender Anzahl von Verknüpfungen immer schwieriger zu isolieren.

Daher sind zeitlich näher an dem Verhalten liegende Rückmeldungen leichter zu verarbeiten, als zeitlich weiter entfernte. Zunächst werden lokale Optima bestimmt, und erst nach mehrfachen Wiederholungen und Verknüpfungen mit anderen Situationen entstehen Strategien, die einen längeren Zeitraum umfassen und zur Überwindung lokaler Optima führen.

Die Mengen potentieller, gewünschter und unerwünschter Zukunftssituationen wird um eine Menge mehr oder minder abstrakter Hypothesen über das beste Verhalten für die Übergänge zwischen gegenwärtigen und in der Zukunft liegenden Situationen ergänzt. Diese Mengen sind langfristige Dispositionen.[56]

---

[54] Vgl. zu Routine-Effekten z.B. *Bronner*, Zeitdruck, 1973, S. 28 m.w.N.

[55] Vgl. *Gehm*, Verhaltensregulierung, 1991, S. 169.

[56] Zur Definition vgl. Teil III A.I., S. 280.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

1. Entscheidungen als Teil von Anpassungsstrategien

Entscheidungen im Kontext des steuerlichen Verhaltens sind Ausdruck der Suche nach Ausweichhandlungen, die zu einem günstigeren Ergebnis führen als die unmittelbaren, durchaus auch erfolgreichen routinisierten Verhaltensweisen. Es bedeutet nicht, daß die optimale Lösung gefunden oder gesucht wird. Es bedeutet aber, daß eine bessere als die vorhandene oder als die erstbeste Lösung gesucht und gefunden wird.[57]

Entscheidungen beziehen sich dem Begriff nach auf bewußte Vorgänge. Das duale Modell ermöglicht eine Integration von „emotionalen", durch Erfahrung statt durch Reflexion entstandenen Situations-Verhaltens-Kopplungen als Eingabegröße in analytische, mit Aussagenlogik statt mit Erfahrungsinduktion arbeitende Prozesse. Entscheidungen können daher auch nicht-analytische, nicht bewiesene, sondern aus Erfahrungen induzierte Aspekte beinhalten. Sie lassen sich aus dem Informationsverarbeitungsprozeß auch nicht ohne weiteres ausschließen, da sie die Verstrebungen konstituieren, die in analytischen Prozessen abgearbeitet werden.[58]

Nur erfahrungsbedingte, emotionale Eingabegrößen werden bei der akademischen Konstruktion von rationalen Entscheidungsmodellen durchaus als subjektive Zielsetzung, d.h. als Nebenbedingung oder als Nutzenwert in der Zielfunktion berücksichtigt.[59]

Die Verwendung rationaler Entscheidungsmodelle ist für den Steuerpflichtigen nur dann sinnvoll, wenn er sie als zuverlässige Verhaltensweise *erfahren* hat. Diese Erfahrung kann real sein, indem sie bereits positive Rückmeldungen ausgelöst hat, oder durch die Prüfung der einzelnen Schritte anhand des eigenen Wissens ersetzt werden. Ist weder das eine noch das andere der Fall, ist die Methode für den Steuerpflichtigen nicht validiert.

Komplexere Anpassungsstrategien erfordern daher einen fortgeschrittenen Wissensstand, der eine ausreichende Anzahl von validen Zusammenhängen umfaßt. Mit Hilfe von Testvariablen, die in die durchzuführende Verhaltenssequenz eingehen, werden die Zusammenhänge auf ihre Gültigkeit geprüft. Mit zunehmender Zahl der berücksichtigten Zeiteinheiten wird die Kontrolle

---

[57] Der Entscheidungsprozeß wird auch als Problemlösungsprozeß aufgefaßt, vgl. Teil III A.IV., S. 284f.; vgl. *Laux*, Entscheidungstheorie, 1995, S. 9.

[58] Siehe dazu auch *Laux*, Entscheidungstheorie, 1995, S. 95, S. 135 zur Bedeutung der Intuition bei der Wahrscheinlichkeitsschätzung, *Hax*, Entscheidungsmodelle, 1974, S. 15f.

[59] Vgl. *Laux*, Entscheidungstheorie, 1995, S. 25.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

dieser Variablen schwieriger, da das Individuum in aller Regel keine kontrollierte Laborsituation errichten kann.

Je größer der Wissensbestand ist, desto gezielter können Testvariablen gewählt und geprüft werden, da sie differenzierter sind und schon in Zusammenhängen stehen, die lediglich weiter ausdifferenziert werden müssen.

Je höher die Anzahl der Testvariablen ist, umso länger ist aber auch der notwendige analytische Prozeß zum Aufbau einer Test-Strategie, die eine Kontrolle der Ergebnisse ermöglicht. Damit steigt auch die Anfälligkeit dieses Prozesses für Störungen.

Da die Schwierigkeit der Erfassung von Zusammenhängen mit zunehmender Anzahl der integrierten Zeiteinheiten steigt, erfordern mehrperiodige Strategien grundsätzlich eine intensivere Auseinandersetzung sowohl mit dem steuerlichen als auch mit dem nicht-steuerlichen Umfeld, zumal die Freiheitsgrade für die Entwicklung der Parameter mit zunehmenden Zeiteinheiten exponentiell ansteigen. Je höher aber der kognitive Aufwand ist, und je länger der Planungsprozeß damit andauert, um so höher wird die Störungswahrscheinlichkeit, mit der die Anzahl der Rückgriffe auf die bewährteste und am häufigsten verwendete Strategie, die jedoch nur zu lokalen Optima führt, ansteigt.

Die Anzahl der Unbekannten in einem Problem hängt neben der Grundkomplexität des Problems von der Vertrautheit mit dem Problem und von der zeitlichen Ausdehnung ab. Im ersten Fall fehlen valide Zusammenhänge, im zweiten Fall erhöht sich die Zahl der potentiellen Entwicklungen im Zeitablauf exponentiell.

Je höher diese Anzahl ist, umso weniger genau kann die folgende Verhaltensweise bestimmt werden. Eine verbesserte Bestimmung erfordert hohen kognitiven Aufwand und Wissenserwerb durch Kommunikation. Scheitert eine solche Strategie, steigt die Wahrscheinlichkeit, daß bislang erfolgreiche Strategien durchgeführt und das Feedback zur Erweiterung des auf diese Situationen bezogenen Wissens verwendet wird. Gibt es noch keine erfolgreichen Strategien in ähnlichen Situationen, so werden Verhaltensweisen gewählt, die in ähnlichen Situationen noch keinen negativen Erfolg hatten.

Die Anzahl unbekannter Parameter erhöht damit die Tendenz, bislang bewährte Verhaltensweisen zur Wissenserweiterung und in Ermangelung eindeutig besserer Verhaltensweisen einzusetzen.

Je häufiger komplexere Planungen erfolgreich durchgeführt werden, desto mehr nähern sie sich dem Stadium des „routinisierten" Vorgehens. Die Folge wäre eine stete Verbesserung des Verhaltens, die aber bedingt durch die sich erhöhende Anzahl der Rückschläge in Form von Rückschritten auf die

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

nächstniedrigere Strategie zur Sicherstellung der Handlungsfähigkeit eine nur degressive Steigung aufweist.

2. Latente Planung als dauerhafte Anpassungsbereitschaft

Schon bei der Behandlung des steuerlichen Wissenserwerbs wurde darauf hingewiesen,[60] daß die Repräsentation der Umwelt im Wissen des Steuerpflichtigen holistisch ist, d.h. daß er das Wissen über die Besteuerung nicht losgelöst von nicht-steuerlichen Erfahrungen und Situationsbestandteilen erwirbt. Diese Feststellung bezieht sich sowohl auf den unmittelbaren Wissenserwerb durch Erfahrungen als auch auf den Wissenserwerb durch Kommunikation. Auch wird nicht die isolierte Steuerzahlungswirkung als gutes oder schlechtes Feedback aufgefaßt, sondern die gesamte, durch die Aktion veränderte Situation wird einer Klassifikation unterworfen.

Ist das Wissen um steuerliche Zusammenhänge soweit gediehen, daß die Verbindungen von analytisch verarbeiteten Steuerwirkungen mit den realen nicht-steuerlichen Situationen hergestellt werden können und den Steuerpflichtigen zur Einschätzung des in jeder Alltagssituation ruhenden steuerlichen Zusammenhangs, im Idealfall steuerlichen Gestaltungspotentials, befähigen, dann soll von latenter Steuerplanung gesprochen werden.

Die steuerlichen Zusammenhänge sind dann als allgemeine, stets präsente Umweltfaktoren in den täglichen Verhaltenskodex übernommen worden, unter deren Berücksichtigung eine bessere Gestaltung der täglichen Entscheidungen möglich ist. Dies stellt die am weitesten ausgereifte Stufe des steuerlichen Verhaltens dar.

V. Zwischenergebnis

Subjektive Steuerwirkungen sind extrem abhängig vom Bestand an steuerlichen Hypothesen. Der Aufbau steuerlicher Hypothesen erfolgt über die Verarbeitung von Verhaltensfeedbacks und kommunizierten steuerlichen Informationen. Die unterschiedlichen Auswertungsroutinen der Entscheidungsträger bei der Verarbeitung von Feedbacks und verbal kommunizierten Informationen sowie die individuelle Historie der Hypothesenbildung führen zu individuellen Strukturen des steuerlichen Wissens.

---

[60] Vgl. Teil IV B.II., S. 360ff.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

In Abhängigkeit von der Anzahl und dem Differenzierungsgrad der steuerlichen Hypothesen sind die Reaktionen auf steuerliche Informationen zunächst als unmittelbares Vermeidungsverhalten einer konkreten Verhaltensfolge konzipiert. Mit zunehmendem Wissen gewinnt das Vermeidungsverhalten an längerfristiger Zielorientierung. Schließlich entstehen über mehrere Zeiteinheiten hinwegreichende Verhaltenssequenzen, die kurzfristige, negative Rückmeldungen — etwa eine nicht minimale Steuerzahlung in der ersten Periode — als notwendig für spätere überkompensatorische, positive Ergebnisse wie z.B. die Vermeidung eines hohen Grenzsteuersatzes in den Folgeperioden integrieren.

Erwartungen über Zukunftszustände sind Teil dieser Anpassungsstrategien, die mit zunehmendem Wissen komplexer ausfallen können. Mit jeder Wiederholung einer Sequenz „Situation — Anpassungsmaßnahme — Feedback" ergibt sich im Zeitablauf eine degressiv steigende Kurve der Verbesserung des unternehmerischen Verhaltens, das nicht nur die Teilmenge des steuerlichen Verhaltens umfaßt.

Sind die Hypothesen über die steuerlichen Zusammenhänge so differenziert, daß sie die Gestaltung aller Verhaltensweisen beeinflussen, ist die höchste Stufe steuerlicher Verhaltensoptimierung erreicht. Da sich die subjektive Steuerwirkung und die steuerlichen Hypothesen auf holistische Situationsvergleiche stützen, ist eine starke Ausdifferenzierung steuerlicher Hypothesen im Sinne der hier verwendeten, nicht steuerrechtlich, sondern betriebswirtschaftlich orientierten Definition ohne eine gleichzeitige Ausdifferenzierung des betriebswirtschaftlichen Methodenwissens nicht denkbar.

Um die Fähigkeit zur Entwicklung steuerlicher Gestaltungsalternativen zu umreißen, sei die Entwicklung des Hypothesenbestandes über das Steuerrecht noch einmal herausgegriffen.

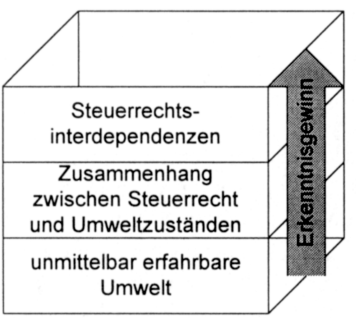


Abb. 70: Schichten des steuerlichen Wissenserwerbs

Der Steuerpflichtige erlebt verschiedene Punkte in der unmittelbar erfahrbaren Umwelt. Von diesen Erfahrungen aus muß er auf die Funktionen im Sy-

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

stem „Steuerrecht" schließen, d.h. er muß die Wirkungen verstehen, die die Anwendung des Steuerrechts auf die Umweltsachverhalte hat. Der nächste Schritt ist das Verstehen der Wechselwirkungen zwischen den einzelnen Regelungen des Steuersystems. Erst das versetzt den Steuerpflichtigen in die Lage, die unterschiedlichen Anknüpfungspunkte des Rechts zu optimierenden Gestaltungen zu nutzen. Der ideale Hypothesenbestand geht jedoch weit über diese Entwicklung hinaus, wie die Abb. 62[61] und die Abb. 70 verdeutlichen.

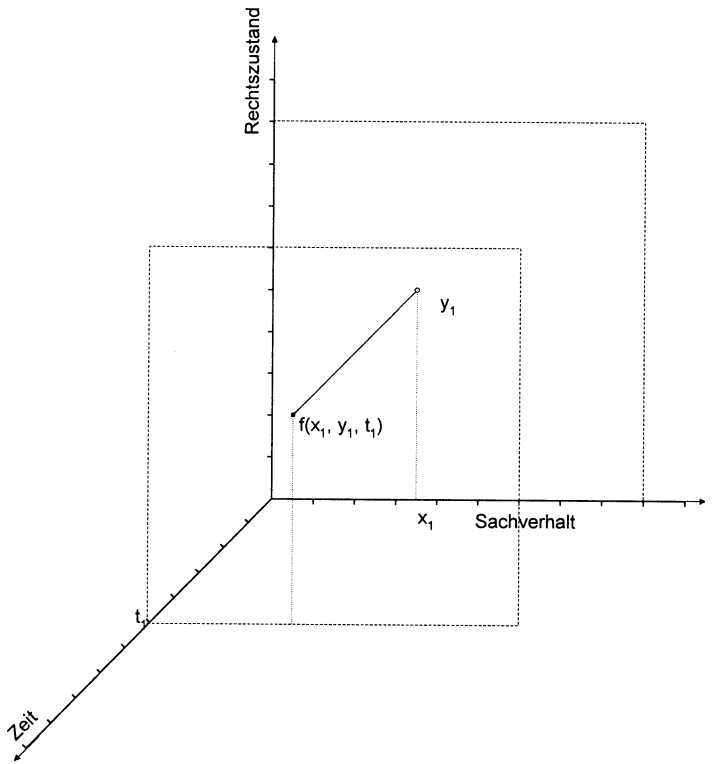


Abb. 71: Vorstellung der Hypothesenmengen des Steuerpflichtigen

Das Wissen des Entscheidungsträgers um die Besteuerung kann als Sammlung von Erfahrungen betrachtet werden. Wählt man als Bild für die Besteuerung einen dreidimensionalen Raum, dessen Höhe und Breite die Fläche der Folge der Subsumptionen y_j von Sachverhalten x_j, die der Steuerpflichtige realisiert, unter den aktuellen Rechtszustand aufspannen, und dessen Tiefe die zeitliche Dimension der Auswirkungen dieser Menge erfüllter Tatbestände auf

[61] Vgl. S. 349.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

den Steuerpflichtigen darstellt,[62] so ist der ideale Hypothesenbestand des Steuerpflichtigen bei in der Zeit konstantem Rechtszustand definiert durch die Menge der Funktionen $f_j(x_j;y_j;t_j)$ mit $j = 1, 2, \ldots, n$. Diese Funktionen beschreiben die Veränderungen in der Fläche, wenn sie um *n* Zeiteinheiten in die Zukunft verschoben wird.

Der Hypothesenbestand des Entscheidungsträgers setzt sich dagegen aus verschiedenen Punkten des Raumes, die mehr oder minder häufig in ähnlichen Mustern wiederkehren, einer Anzahl von Funktionen (Hypothesen), die er aus solchen Mustern abgeleitet hat, und einer Anzahl durch Kommunikation erworbener Funktionen (Hypothesen) zusammen. Je höher die Anzahl der richtigen, bekannten Funktionen ist, umso größer ist das objektive, steuerliche Wissen des Entscheidungsträgers. Das subjektive Wissen umfaßt daneben auch falsche Hypothesen.

Die Bedeutung für die Steuerpolitik liegt auf der Hand: Hat ein Entscheidungsträger aus den Mustern Funktionen (Hypothesen) abgeleitet, so hält er diesen Zusammenhang solange für wahr, wie er nicht durch eine entsprechende Erfahrung oder Information widerlegt wurde. Er wird also mit hoher Wahrscheinlichkeit keine Informationen über Zusammenhänge in diesem Bereich mehr nachfragen und so womöglich Fehleinschätzungen und in der Folge Fehlentscheidungen unterliegen, wenn die falsche Zusammenhangsvermutung nicht entdeckt und bereinigt wird.

Ein Beispiel hierfür wäre die Annahme eines Steuerpflichtigen, daß sich eine Senkung des Gewinnsteuersatzes in jedem Fall günstig für ihn auswirke. Das stimmt aber z.B. dann nicht mehr, wenn er mit dem Ziel, sich durch Forschungsaktivitäten strategische Erfolgsfaktoren zu sichern, alternative Möglichkeiten, sein Geld zu investieren, miteinander vergleicht: Eine Senkung des Steuersatzes vor Durchführung des Vorhabens kann für ihn dazu führen, daß sein Vorhaben im Vergleich mit den Alternativen nunmehr schlechter abschneidet als vor der Steuersatzsenkung.[63] Dasselbe gilt auch für betriebswirtschaftliche Optimierungsmodelle, die auf der Ausnutzung des Steuerparadoxons basieren.[64]

---

[62] Vgl. Abb. 71, S. 385.

[63] Vgl. *Kruschwitz/Schäfer/Jeromin*, Abschreibungsregime und Steuern, 1995, insbes. S. 1013.

[64] Vgl. z.B. *Buhl/Erhard*, Leasing, 1991, S. 1370—1373.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

C. Modell einer steuerlichen Meta-Entscheidung

Während das vorangegangene Kapitel das Zustandekommen von Verhaltenstendenzen erörtert, die Veränderung langfristiger Dispositionen durch spezifische Erfahrungen erklärt und so einen Beitrag zur Prognose des Informationsbedürfnisses des steuerlichen Entscheidungsträgers leistet, bleibt die Meta-Entscheidung über die Verfahrenswahl zu modellieren. Wie in der Einführung zur empirischen Erhebung ausgeführt wurde, sind Fehlentscheidungskosten ebensowenig eindeutig zu ermitteln wie der Nutzen und wie die Verfahrenskosten. Das Modell kann daher nur mit unscharf abgegrenzten Kategorien und auf Ordinalskalenniveau arbeiten.

I. Grundzüge des Modells

In Verbindung mit verschiedenen Personenmerkmalen des Entscheidungsträgers und dem Bestand seines steuerlichen Wissens[65] determinieren die Merkmale der Entscheidungssituation die Problemwahrnehmung des Entscheidungsträgers und die zu wählende Entscheidungsstrategie. Die Wahl der Entscheidungsstrategie, die, wie in Teil III A.V. ausgeführt,[66] durch einen Komplexitätsgrad repräsentiert wird und die Beschaffenheit, Quelle, Beschaffung, Verdichtung und Verknüpfung von Informationen festlegt, ist gleichzeitig eine Entscheidung über die Bereitstellung eines bestimmten Ressourcenkontingents. Ressourcen sind Geld, Zeit und kognitive Energie.

Unter den Annahmen,

- daß sowohl Ressourcenverzehr als auch Erfolgswahrscheinlichkeit einer Entscheidungsstrategie mit steigendem Komplexitätsgrad zunehmen, und
- daß der Entscheidungsträger über eine bestimmtes Repertoire von *n* Entscheidungsstrategien verfügt, deren Erfolgswahrscheinlichkeit, Komplexitätsgrad und Ressourcenverzehr er für jede beliebige Situation einschätzen kann,

können die *n* Entscheidungsstrategien anhand ihres Komplexitätsgrades in eine aufsteigende Rangfolge gebracht werden.

---

[65] Gemäß der Definition unter Teil III A.I., S. 280, als Bestand an unterschiedlich abstrakten Hypothesen über steuerliche und mit der Besteuerung verbundene soziale Zusammenhänge verstanden.

[66] S. 285f.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

Der Ressourcenverzehr der Strategien steigt dann über dieser Rangfolge analog zum Komplexitätsgrad und der Erfolgswahrscheinlichkeit an. Die Entscheidungsstrategie mit dem geringsten Komplexitätsgrad, dem geringsten Ressourcenverzehr, aber auch der geringsten Erfolgswahrscheinlichkeit kann mit der Rangzahl 1 und die Entscheidungsstrategie mit dem höchsten Komplexitätsgrad, dem höchsten Ressourcenverzehr und der höchsten Erfolgswahrscheinlichkeit mit der Rangzahl n bezeichnet werden. Bei der Wahl der geeigneten Entscheidungsstrategie kann der Entscheidungsträger die Entscheidungsstrategien, über die er im Rahmen seines Wissens verfügt, der Reihe nach durchlaufen.

Als Entscheidungskriterium wird der maximale Nettonutzen des Strategieeinsatzes unterstellt, der sich aus der Gleichung $U^*_{net} = P^*_+ \cdot U_+ - U^*_-$ ergibt, wobei U^*_{net} den optimalen Nettonutzen, P^*_+ die Erfolgswahrscheinlichkeit der optimalen Entscheidungsstrategie, U^*_- deren Ressourcenverzehr und U_+ den subjektiven Nutzen einer guten Entscheidung bezeichnen. $P^*_+ \cdot U_+$ ist also der erwartete Bruttonutzen des Strategieeinsatzes.

Die Bestandteile der oben angeführten Gleichung $U^*_{net} = P^*_+ \cdot U_+ - U^*_-$ werden bestimmt durch die Merkmale der Dimensionen Person des Entscheidungsträgers und Entscheidungssituation,[67] die zunächst beschrieben werden sollen.

Die Dimension Person umfaßt neben dem gesamten, steuerlichen Wissen des Entscheidungsträgers auch Personenmerkmale wie den kognitiven Stil Y_{kog}, die kognitive Komplexität X_{kog} und die Grundmotivation des Entscheidungsträgers M. Ein Überblick über einige ausgewählte Teilmengen des steuerlichen Hypothesenbestandes findet sich in Abb. 62.[68] Zur Betrachtung der Meta-Entscheidung sind aus diesen Hypothesenmengen insbesondere die langfristigen, steuerlichen Dispositionen, das steuerliche Fachwissen sowie das Wissen um die Erfolgswahrscheinlichkeit und den Ressourcenverzehr von Entscheidungsstrategien hervorzuheben. Insbesondere die beiden letzteren lassen sich durch die positiven und negativen Erfahrungen Exp^+ und Exp^- im Umgang mit der Besteuerung repräsentieren, wie sie im Teil II erhoben wurden.[69]

---

[67] Vgl. die Ergebnisse aus Teil II, Kapitel 3 G.III., S. 269ff., auch Tabelle 70, S. 266ff.

[68] S. oben, S. 349.

[69] Vgl. insbes. Teil II, Kapitel 3 G.III., S. 269ff.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

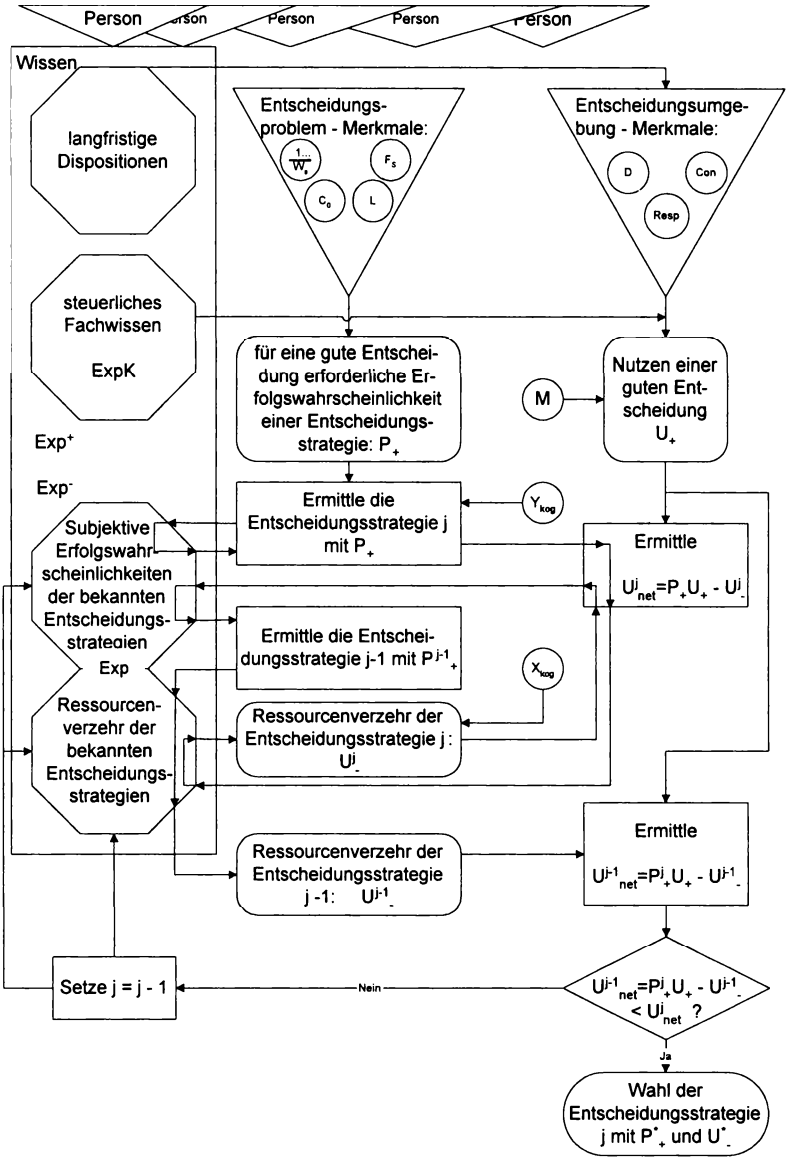


Abb. 72: Modell der steuerlichen Meta-Entscheidung über die Entscheidungsstrategie

Die Merkmale der Entscheidungsumgebung kennzeichnen das Verhältnis des Entscheidungsträgers zu der gegebenen Entscheidungssituation. Sie bestimmen den Nutzen zufriedenstellender Entscheidungen U_+ sowie den Nut-

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

zen nicht-zufriedenstellender Entscheidungen. Die Merkmale der Entscheidungsumgebung sind die Bedeutung der Entscheidung *D*, die Verantwortlichkeit des Entscheidungsträgers *Resp* und die persönliche Betroffenheit *Con*.[70]

Die Dimension Entscheidungssituation weist Merkmale der reinen Sachebene auf und Merkmale, die das Verhältnis des Entscheidungsträgers zu der spezifischen Situation kennzeichnen. Aus den Merkmalen des sachlichen Entscheidungsproblems leiten sich situationsspezifische Anforderungen ab, denen eine Entscheidungsstrategie gerecht werden muß, damit eine zufriedenstellende[71] Lösung ermittelt und gewählt werden kann.

Die Merkmale des Entscheidungsproblems sind der Kehrwert des situationsspezifischen Wissens $\frac{1}{W_S}$, der Entscheidungsspielraum C_0, die Begrenzung des Handlungsspielraums L und die Änderungshäufigkeit des situationsspezifischen Steuerrechts F_S.[72] Sie bestimmen die erforderliche Erfolgswahrscheinlichkeit der einzusetzenden Entscheidungsstrategie. Entscheidungskriterium ist jedoch nicht $P_+ \cdot U_+$, sondern $P_+ \cdot U_+ - U_-$, so daß der Entscheidungsträger nicht zwingend die Strategie wählen wird, die aus den Anforderungen des Entscheidungsproblems resultiert, sondern zunächst noch den durch sie verursachten Nutzenentgang U_- berücksichtigt. Weil P_+ und U_- voneinander abhängig sind, kann der Entscheidungsträger den maximalen Nettonutzen U^*_{net} durch Ausprobieren ermitteln. Abb. 72 veranschaulicht das Modell der steuerlichen Meta-Entscheidung.

Da sowohl Erfolgswahrscheinlichkeit P_+ als auch Ressourcenverzehr U_- entlang der Rangfolge von 1 bis *n* steigen, kann ein Ausprobieren der Reihe nach eingestellt werden, wenn der Nettonutzen bei einer Iteration sinkt. Setzt man also für * den Laufindex j = n, n-1, ..., i+1 bzw. i = 1, 2, ..., j-1, bestimmt U^j_{net} bzw. U^i_{net} in jedem Durchgang, dann ist die optimale Entscheidungsstrategie mit U^*_{net} dann gefunden, wenn $U^j_{net} > U^{j-1}_{net}$ bzw. wenn $U^i_{net} > U^{i+1}_{net}$ eintritt. Solange dies nicht erfüllt ist, wird der Laufindex j um 1 gesenkt bzw. der Laufindex i um 1 erhöht und der Vorgang für die Entscheidungsstrategien j-1 bzw. i+1 erneut durchlaufen.

---

[70] Vgl. hierzu ebenfalls Teil II, Kapitel 3 G.III., S. 269ff.

[71] Entscheidungsträger streben eher das Erreichen von Satisfizierungsniveaus an als zieloptimierte Alternativen; vgl. z.B. *Simon*, Behavioral Model, 1955, S. 247—250; *Sauermann/Selten*, Anspruchsanpassungstheorie, 1962, S. 582f., S. 586f.; vgl. die Abhandlung von *Heinen*, Grundlagen, 1976, z.B. S. 55, *Kirsch*, Entscheidungsprozesse, 1977; S. 51.

[72] Vgl. dazu Teil II, Kapitel 3 G.III., S. 269ff.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

II. Entscheidungssituation mit steuerlichem Bezug

Die Entscheidungssituation wird als die Abbildung der entscheidungsrelevanten Umwelt im Informationssystem des Entscheidungsträgers verstanden. Das Subjekt „extrahiert" seine Entscheidungsprämissen aus der Umwelt.[73] Diese Extraktion steht, wie das Kapitel C.II. über die Wahrnehmung in Teil III nahelegt, als Informationsnachfrage in steter Wechselwirkung mit dem Informationsverarbeitungsprozeß des Entscheidungsträgers.

1. Extraktion der Situationsmerkmale anhand subjektiver Differenzierungskriterien

Die Verdichtung der bislang vorgestellten Erkenntnisse führt zur folgenden, in Abb. 73[74] veranschaulichten Hypothese über den Ablauf der subjektiven Identifikation eines Umweltzustandes als Entscheidungssituation. Das hier dargestellte Ablaufschema ist an die Abb. 57[75] angelehnt. Der Begriff „Kontext" wurde oben als aufmerksamkeitssteuerndes Element in Form einer aktuellen Aufgabe oder einer langfristigen Disposition[76] definiert.[77] Erweitert man den Wahrnehmungsgegenstand auf eine Situation als umfassendes Bündel einzelner Wahrnehmungsgegenstände, so wird diesem Bündel mit Hilfe von Differenzierungskriterien nicht nur eine „Bedeutung" zugeordnet, sondern eine Verknüpfung mit Aktionspfaden und potentiellen Folgesituationen.[78] Eine Steigerung der Genauigkeit der Situationsidentifikation verringert die Anzahl der möglichen Aktionspfade.

Langfristige Dispositionen wurden als kommunizierbare Abbildungen von Interaktionsmustern (Hypothesen) auf abstraktem Niveau, die einen mehrere Aktionen umfassenden Zeitraum überdauern, definiert.[79] Sie enthalten Identifikationsmuster für Entscheidungssituationen in Form bestimmter Konstellationen von Differenzierungskriterien. Beispielsweise könnte eine langfristige Disposition eines GmbH-Gesellschafter-Geschäftsführers die Verbindung von Steuersatzsenkungen mit Ausschüttungsentscheidungen sein.

---

[73] Vgl. *Bamberg/Coenenberg*, Entscheidungslehre, 1994, S. 1f., m.w.N.

[74] Siehe S. 392.

[75] Vgl. S. 315.

[76] S. oben, S. 280.

[77] S. oben, S. 313.

[78] Vgl. Teil III C.V.1. und C.5.2., S. 343f.

[79] Vgl. Definition auf S. 280.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

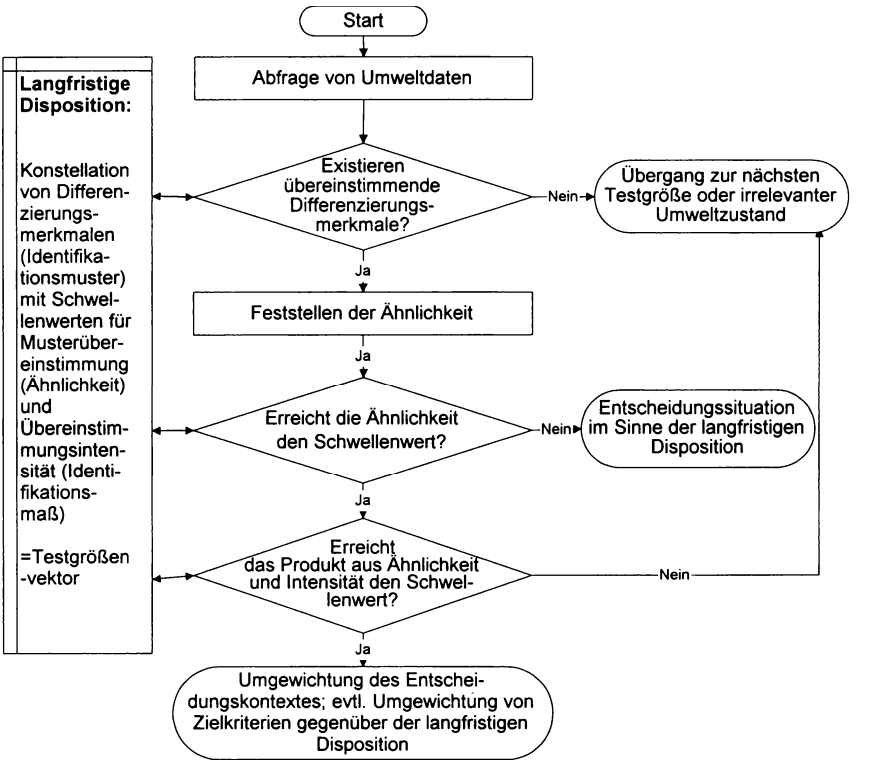


Abb. 73: Wahrnehmung von Situationen mittels Differenzierungskriterien (Fortentwicklung der „Abb. 57: Wahrnehmung steuerlicher Informationen" zur Extraktion von Entscheidungssituationen aus gegebenen Umweltzuständen anhand langfristiger Dispositionen in Teil III)

Die 1997 zugehende Information beispielsweise, daß der Solidaritätszuschlag 1998 von 7,5% auf 5,5% gesenkt werden soll, würde also eine steuerliche Entscheidungssituation herbeiführen. Andererseits könnte eine langfristige Disposition auch die Auffassung sein, daß Investitionsentscheidungen von Steuern nicht beeinflußt werden. Die Veränderung von Abschreibungsregimen würde den Entscheidungsträger eine Investitionsentscheidung dann nicht als steuerliche Entscheidungssituation erkennen lassen. Umgekehrt könnte eine langfristige Disposition auch lauten, steuerliche Förderungen wie etwa Sonderabschreibungen müßten unter allen Umständen genutzt werden. Ein weiteres Beispiel für eine langfristige Disposition wäre die Auffassung, daß der Steuerpflichtige in steuerlichen Rechtsstreitigkeiten grundsätzlich geringe Siegeschancen habe. Dann werden ebenfalls potentielle steuerliche Entscheidungssituationen wie z.B. über die Höhe pauschaler Wertberichtigungen auf Forderungen nicht als solche eingestuft.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

Analog zu den Ausführungen in Teil III C.II.5. ist ein Identifikationsmaß aus der relativen Anzahl der in der Situation vorfindbaren, mit dem Identifikationsmuster übereinstimmenden Differenzierungskriterien (Ähnlichkeit) und der Intensität ihrer Ausprägung zu bilden. Eine multiplikative Verknüpfung von Ähnlichkeit und Intensität ergibt das Identifikationsmaß. Analog zum Ablaufschema bei der Wahrnehmung einzelner Reizbündel führt eine Ähnlichkeit im Rahmen eines Akzeptanzintervalls zu einer Beibehaltung der durch die langfristige Disposition vorgezeichneten Entscheidungssituation, während eine Identifikation aufgrund allein des Intensitätsfaktors eine Variation der Entscheidungssituation oder eine andere Entscheidungssituation hervorrufen kann. Je abstrakter eine langfristige Disposition ist, umso geringer ist die Anzahl der in einem Identifikationsmuster enthaltenen Differenzierungskriterien.

Stimmt ein Umweltzustand in keiner Weise mit einem Identifikationsmuster überein, so liegt keine Entscheidungssituation vor. Enthält er eine ausreichende Anzahl von Differenzierungskriterien, so besteht eine Entscheidungssituation im Sinne der langfristigen Disposition. Ist die Ähnlichkeit nicht ausreichend, kann sie aber durch die Intensität einzelner Differenzierungsmerkmale kompensiert werden, so liegt eine Entscheidungssituation vor, die aufgrund der starken Ausprägung einzelner Differenzierungskriterien von der in der langfristigen Disposition enthaltenen Entscheidungssituation abweichen kann.

Die Identifikation einer Entscheidungssituation geht mit der ersten Einschätzung des zu lösenden Entscheidungsproblems einher.

Sind steuerliche Aspekte Bestandteil des Identifikationsmusters in der langfristigen Disposition, sind sie auch Bestandteil der Entscheidungssituation und des Entscheidungsproblems. Dies kann für Entscheidungen im Rahmen teil- und interdependenter Steuerteilpolitiken[80] zutreffen. Sind sie es nicht, finden

---

[80] Als interdependent werden hier Steuerteilpolitiken bezeichnet, bei denen auch im Hinblick auf das steuerliche Ziel gleichrangig neben nicht-steuerlichen Zielen zu optimieren ist. In der Literatur werden diese Steuerteilpolitiken wie etwa die Rechtsformwahl, die Standortwahl oder die Gestaltung der Unternehmensnachfolge den dependenten Steuerteilpolitiken zugeordnet. Vgl. stellvertretend *Rödder*, Grenzen der Steuerplanung, 1988, S. 356; m.w.N.

Interdependente Steuerpolitik erfolgt in einem iterativen Prozeß, vgl. *Kröner*, steuerliche Partialplanungen, 1984, S. 1412, S. 1414, der die Steuerplanung als zweite Stufe einer „sukzessiven Planung" versteht; ähnlich *Bogen*, Steuerliche Zielvorstellungen, 1996, S. 71, S. 73, S. 85; das iterative Vorgehen kommt der von *Heinhold*, Steuerplanung, 1979, S. 33, veranschaulichten Differenzierung der Steuerplanung nach dem Optimierungspostulat nahe, nach der Steuerplanung ohne Optimierungspostulat in einen Alternativenvergleich mündet.

Zur strikt dependenten Steuerpolitik vgl. *Kröner*, steuerliche Partialplanungen, 1984, S. 1414, *Marettek*, Steuerplanung, 1982, S. 21; *Rödder*, Grenzen der Steuerplanung, 1988, S. 356, definiert die Dependenz über die „gewichtige Abhängigkeit" der steuerlichen von der sonstigen Unternehmensplanung; nach *Bogen*, Steuerliche Zielvorstellungen, 1996, S. 71, entspricht dies ei-

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

sie ggf. durch die Wahl der Entscheidungsstrategie Eingang in die Entscheidung. Dies trifft auf Entscheidungssituationen im Rahmen der strikt dependenten Steuerteilpolitiken zu. Enthält ein Identifikationsmuster überwiegend steuerliche Aspekte oder sind die im Umweltzustand enthaltenen so intensiv, daß eine Variation der Entscheidungssituation in Frage kommt, so ruft es einen Kontext hervor, der als Wahrnehmungsfilter aller weiteren Informationen fungiert.[81]

Beispiele für die gezielte Nutzung solcher Filterwirkungen, die durch den Aufruf eines steuerlichen Kontextes entstehen, bieten als Steuerspargelegenheit ausgewiesene Angebote über geschlossene Immobilien- oder Containerschiff-Fonds, oder auch der erste und zweite Versuch, die Zinsabschlagsteuer einzuführen als besondere, steuerliche Bedrohung, die jeweils eine massive Kapitalflucht auslösten. Eine Filterwirkung des steuerlichen Kontextes wäre festzustellen, wenn durch eine andere Darbietungsform der Information ein anderes Verhalten ausgelöst worden wäre; etwa indem von einer Vereinfachung der Steuererklärungen durch eine simplere Erhebungsform statt von der Einführung einer neuen „Quellensteuer" gesprochen worden wäre.[82] Ein Aufgaben-Framing läge vor, wenn bei einem Ersatz der positiven Aufgabe „Unter welchen Bedingungen wollen Sie Steuern sparen?" durch die Aufgabenformulierung „Unter welchen Bedingungen würden Sie es ablehnen, Steuern zu sparen?" zu einer abweichenden Informationsbeschaffung und -bewertung sowie zu einer anderen Entscheidung führt. Dieser Effekt verstärkt sich bei zunehmendem Umfang der zu verarbeitenden Information.[83]

Da bei Entscheidungen mit steuerlichem Bezug allein aufgrund der komplizierten Subsumption von Sachverhalten unter das Steuerrecht regelmäßig viele Informationen zu verarbeiten sind, sind bei steuerlichen Entscheidungen aus-

---

nem Steuereinbau, bei dem steuerliche Satisfizierungsziele angenommen werden, und die Steuern dann keine weitere Berücksichtigung finden.

[81] Vgl. Teil III C.II., S. 306ff.; vgl. Teil IV, Abb. 57, S. 315.

[82] Ein Framing-Effekt liegt vor, wenn die Darbietung einer Situation, eines Problems oder eines Ziels Einfluß auf den Ausgang der Entscheidung nimmt. Nachgewiesen wurden z.B. die Veränderung der Risikoneigung bei einem Wechsel der Darbietung desselben Spiels von einem Gewinnerwartungs- zu einem Verlusterwartungsspiel und die Betonung negativer Aspekte, wenn eine Entscheidungsaufgabe als Ablehnungsaufgabe formuliert war. Vgl. *Westenberg/Koele*, Response Modes, 1992, S. 180—183. Das bekannteste Beispiel für Framing-Effekte ist die Untersuchung von *Tversky/ Kahneman*, Framing of Decisions, 1981, insbes. S. 457f. Auch zeigten Befragungen von Ressortleitern eines Unternehmens zu derselben Aufgabenstellung, daß alle ihrem üblichen Betätigungsfeld gemäße, unterschiedliche Probleme in der gestellten Aufgabe erblickten; vgl. *Dearborn/Simon*, Selective Perception, 1958, S. 141, S. 143f.

[83] Vgl. *Ganzach/Schul*, Goal Framing, 1995, S. 32f.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

geprägte Framing-Effekte zu erwarten, wenn die Fragestellung „Welche steuerliche Gestaltung würden Sie wählen?" durch „Welche steuerliche Gestaltung würden Sie ablehnen?" ersetzt würde.

Ein Experiment zur Untersuchung steuerlicher Frames könnte etwa folgendermaßen gestaltet sein:[84]

Gewinnerwartungsframe:

A Eine steuerliche Gestaltung, die bei Anerkennung zu einer Steuerersparnis von 10% führt, wird mit Sicherheit in 200 von 600 Fällen von der Finanzverwaltung anerkannt.

B Eine steuerliche Gestaltung, die zu einer Steuerersparnis von 10% führt, wird mit einer Wahrscheinlichkeit von 1/3 in 600 Fällen von der Finanzverwaltung anerkannt und mit einer Wahrscheinlichkeit von 2/3 in keinem Fall anerkannt.

Verlusterwartungsframe:

C Eine steuerliche Gestaltung, die bei Nichtanerkennung zu einer Steuernachzahlung führt, wird mit Sicherheit in 400 von 600 Fällen von der Finanzverwaltung nicht anerkannt.

D Eine steuerliche Gestaltung, die bei Nichtanerkennung zu einer Steuernachzahlung führt, wird mit einer Wahrscheinlichkeit von 2/3 generell nicht von der Finanzverwaltung anerkannt, mit einer Wahrscheinlichkeit von 1/3 aber in allen Fällen anerkannt.

Die Erkenntnisse über die Filterwirkung der Wahrnehmung[85] führen in Verbindung mit der empirischen Feststellung, daß steuerliche Faktoren Investitionen ausgelöst haben, obwohl die betroffenen Unternehmen Steuern nicht in ihre Investitionskalküle einzubeziehen pflegen oder obwohl sie keine zur Berücksichtigung dieser steuerlichen Aspekte geeigneten Verfahren durchführen, zur T 45:

T 45: Wird eine Entscheidung durch eine steuerliche Information angeregt, setzt die steuerliche Information einen steuerlichen Kontext für die Entscheidung.

---

[84] Die Alternativen A und C sind bei korrekter Gleichbehandlung der Steuerpflichtigen durch die Finanzverwaltung nicht realistisch. Ein solches Experiment würde jedoch nur dazu dienen, die subjektiven Entscheidungsanomalien, die in Form unterschiedlicher Wahl in den beiden Frames auftreten, steuerlicher Entscheidungsträger festzustellen.

[85] Auch die Image Theory betont die Bedeutung des individuellen, situationsspezifischen Kontexts einer Entscheidung; vgl. *Beach*, Image Theory, 1990, Kapitel 3, S. 50—70, S. 3—10.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

Der aufgerufene Kontext bestimmt nunmehr, ob auch subjektiv eine steuerliche Entscheidung vorliegt. Sind steuerliche Aspekte Bestandteil des Kontextes, so kann ihr Verhältnis zu anderen Entscheidungskriterien aus diesem Kontext von einem dominanten, steuerlichen Extremierungsziel bis zur Nachrangigkeit gegenüber allen anderen Kriterien reichen.

Ansätze, steuerliche Ziele als Extremierungsziele unter Beachtung von Nebenbedingungen zu verstehen, greifen nur im Rahmen von Partialbetrachtungen mit sehr restriktiven Prämissen.[86] Damit sind sie zur Betrachtung von Gesamtproblemen nur in Ausnahmefällen (z.B. Steuerbilanzpolitik) geeignet.

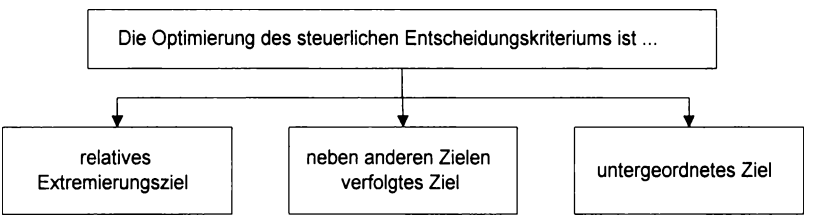


Abb. 74: Mögliche Positionen steuerlicher Ziele im Kontext steuerlicher Entscheidungen

Dagegen bietet sich eine wie in Abb. 74 gezeigte Klassifikation der möglichen Beziehungen zwischen den einzelnen Entscheidungskriterien an, die einer Unterscheidung der Steuerteilpolitiken in teilautonom, interdependent und strikt dependent entspricht[87]: Sind lediglich die Steuerzahlungs- und Rangfolgewirkung der Besteuerung entscheidungsrelevant, liegt ein steuerliches Extremierungsziel vor; im Rahmen interdependenter Steuerteilpolitiken stehen steuerliche Ziele gleichberechtigt neben anderen Entscheidungskriterien, etwa bei den Überlegungen zur Wahl der Rechtsform; bei strikt dependenten Steuerteilpolitiken schließlich weichen die steuerlichen Ziele gegenüber den nichtsteuerlichen Zielsetzungen klar zurück. Dies ist häufig bei strategischen Investitionen der Fall.

Im folgenden werden Merkmale von Entscheidungssituationen zur Bestimmung der anzuwendenden Entscheidungsstrategie herangezogen. Es handelt sich dabei nicht um Differenzierungskriterien im oben beschriebenen Sinne, sondern um in allen Entscheidungssituationen enthaltene Aspekte, deren jeweilige Ausprägungen zu einem Anforderungswert gegenüber der Komplexität der zu wählenden Entscheidungsstrategie aggregiert werden. Da subjektive

---

[86] Vgl. *Bogen*, Steuerliche Zielvorstellungen, 1996, S. 31f., S. 155.

[87] Vgl. S. 391 FN 80.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

Entscheidungsprozesse Erkenntnisobjekt sind, sind grundsätzlich die subjektiven Ausprägungen relevant. In den meisten Fällen werden aber die Abweichungen zwischen subjektiver und objektiver Ausprägung der Merkmale von Entscheidungssituationen vernachlässigbar gering sein, so daß der Sprachgebrauch nicht differenziert.

2. Merkmale des Entscheidungsproblems

Wurde ein Entscheidungsträger mit einem Problem bereits konfrontiert, so kann die Erfahrung zu einer Reduktion der möglichen Entscheidungsstrategien und Alternativen führen, indem sie entweder bislang erfolgreiche Strategien anbietet oder den sofortigen Ausschluß erfolgloser Vorgehensweisen ermöglicht. Die bereits abgespeicherten Situations-Verhaltens-Rückmeldungs-Kopplungen erlauben den Aufbau künftiger Situationen.[88] Die fehlende Vertrautheit mit einem Entscheidungsproblem macht eine intensivere Auseinandersetzung mit dem Problem erforderlich, was den Einsatz komplexerer Entscheidungsstrategien bedingt. Handelt es sich um eine innovative Entscheidung, ist keinerlei Problemvertrautheit gegeben. Diese Situationen erfordern eine neue Modellierung der Umwelt durch den Entscheidungsträger und machen damit einen intensiven Informationsaustausch mit den Umweltbedingungen und einen intensiven Lernprozeß erforderlich.[89] Der Grad, zu dem ein Entscheidungsträger mit einem steuerlichen Entscheidungsproblem vertraut ist, beeinflußt den bei ihm hervorgerufenen Kontext einer steuerlichen Entscheidung.[90] Je stärker die Funktion, steuerliche Entscheidungen zu treffen, bei einem Entscheidungsträger ausgeprägt ist, umso intensiver werden steuerliche Aspekte Bestandteil des Kontextes sein. Dasselbe gilt, wenn unternehmerische Entscheidungen mit erhöhten, persönlichen, steuerlichen Konsequenzen für den Entscheidungsträger verbunden sind.

Der Einsatz komplexerer Strategien der Informationsbeschaffung, -bewertung und Entscheidungsfindung ist auch erforderlich, wenn Alternativen oder Restriktionen unklar oder relevante Informationen ungenau, nicht verläßlich oder unzugänglich sind. Ebenso wie diese Mehrdeutigkeit führt eine sehr gro-

---

[88] Die Image Theory spricht vom Aufruf einer Policy; vgl. *Beach*, Image Theory, 1990, S. 33—35; die den Aufbau mentaler Modelle und das Durchspielen von Szenarien ermöglicht; vgl. *Beach*, Image Theory, 1990, S. 338f.

[89] Vgl. hierzu die Ergebnisse der empirischen Forschung zum Problemlösungsverhalten bei innovativen Entscheidungen insbesondere von *Hauschildt*, Informationsverhalten, 1989, S. 386—394, die oben dargestellt wurden; vgl. Teil III C.III.2.b), S. 331f.

[90] Vgl. *Dearborn/Simon*, Selective Perception, 1958, S. 141, S. 143f.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

ße Menge zu verarbeitender Informationen oder durchzuführender Verknüpfungen, die durch eine hohe Anzahl von Alternativen, Entscheidungskriterien und Informationen sowie eine weitreichende zeitliche Bindung durch die Entscheidung verursacht wird, zu komplexeren Entscheidungsstrategien. Die Komplexität steigt auch, wenn aufgrund instabiler Restriktionen viele mögliche Umweltzustände zu berücksichtigen sind.[91]

Liegt dagegen ein stark begrenzter Entscheidungsspielraum vor, so ist die Zahl der verfügbaren Handlungsalternativen definitionsgemäß sehr gering. Das Absinken der Handlungsalternativenzahl verringert die Anzahl von Informationen, die zu einem Entscheidungskriterium abgefragt und verarbeitet werden müssen. An diesem Punkt treten die Merkmale des Entscheidungsproblems und der Entscheidungsumgebung in Wechselwirkung. Denn nach den Ergebnissen aus Teil II, Kapitel 3 G.[92] ist davon auszugehen, daß der Anreiz des Entscheidungsträgers, eine zufriedenstellende Entscheidung zu treffen, unter der Bedingung eines sehr engen Entscheidungsspielraums steigt, und die Zahl der Entscheidungskriterien erhöht oder die Informationsnachfrage und -verarbeitung intensiviert bzw. beschleunigt werden.[93] Der Entscheidungsaufwand verringert sich also nur bei geringen Anreizen. Von dieser Aufwandsverringerung ist jedoch nicht auf die Wahl einfacherer Strategien zur Bewertung und zum Vergleich der verbliebenen Handlungsalternativen zu schließen.

Ist der Zeitpunkt einer Investition z.B. durch den plötzlich und dringend notwendig gewordenen Ersatz einer Maschine festgelegt, so verbietet sich der Vergleich mit einer Alternativinvestition und deren unterschiedlicher steuerlicher Behandlung zur Auswahl des optimalen Investitionsobjektes. Erstellt ein Unternehmen seinen Jahresabschluß bei schlechter Ertragslage und unter der Prämisse, in Kürze einen umfangreichen Kredit aufnehmen zu müssen, so werden steuerbarwertminimierende Maßnahmen der Steuerbilanzpolitik gegenüber durch die Ziele der Handelsbilanzpolitik geforderten, gegenteiligen Maßnahmen zurückweichen, so daß sich aus den Merkmalen der Entscheidungssituation eine Veränderung der situativen Zielkriterien ergibt, die sich auf die Alternativenzahl auswirken. Aufwandsvorverlagerungen sind dann keine entscheidungsrelevante Handlungsalternative mehr, sondern werden bereits in der Vorentscheidungsphase, in der eine vereinfachte Prüfung der Alternative anhand von Mindestanforderungen angewandt wird, aus dem Ent-

---

[91] Vgl. neben den Ausführungen in Teil IV B.IV.2., S.382f., auch *Beach/Mitchell*, Contingency Model, 1978, S. 444.

[92] S. oben S. 260ff.

[93] Vgl. *Benson/Beach*, Prechoice Screening, 1996, S. 227.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

scheidungsfeld ausgeschieden.[94] Das Ziel der Steuerersparnis weicht hinter anderen Zielen zurück. In solchen Fällen liegt ein multikriterielles Problem vor, bei dem dem steuerlichen Ziel ein extrem geringes Gewicht beigemessen wird.[95]

Auch für Entscheidungen mit steuerlichem Bezug ist in Anbetracht der Vielzahl der für den Erfolg einer Unternehmung relevanten Faktoren insbesondere das Problem der angemessenen Komplexitätsreduktion virulent. Dies gilt etwa für Investitions-, Standort- und Rechtsformentscheidungen, bei denen eine Vielzahl unterschiedlicher Kriterien zu beachten sind, und die die Unternehmung darüberhinaus für einen längeren Zeitraum binden. Derart komplexe Probleme erfordern eine Beschränkung der Modellierung auf nur die erklärungsstärksten Zusammenhänge. Die Fähigkeit, diese zu isolieren, resultiert nach den Ausführungen in Teil III C.III.2. aus verarbeiteten Erfahrungen des Entscheidungsträgers. Sie beruht auf ausreichend differenzierten Hypothesen.

Angesichts jährlicher Gesetzesänderungen und unregelmäßig anfallender Rechtsprechungsänderungen im Steuerrecht sind die Restriktionen steuerlicher Entscheidungen sehr veränderlich. Auch die regelmäßig stark umstrittene, dann meist kurz vor dem letztmöglichen Änderungstermin mit kurzfristiger oder sogar rückwirkender Gültigkeit umgesetzte Änderung steuerlicher Regelungen führt zu extremer Unzuverlässigkeit und Unzugänglichkeit von Informationen über Handlungsbedingungen der Zukunft. Als besonders herausstechendes Beispiel sind hier die Neuregelungen des Erbschaftsteuergesetzes und des Bewertungsgesetzes mit Wirkung für Vorgänge seit dem 1.1.1996 zu nennen, die mit dem Jahressteuergesetz 1997 vom 20.12.1996 verabschiedet wurden. Zweifelsfragen zu den wichtigsten Änderungen, den §§ 13a und 19a ErbStG, wurden erst durch Gleichlautende Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder vom 17. Juni 1997 geklärt, die im Bundessteuerblatt 1997 I, Nr. 13 vom 23. Juli 1997 veröffentlicht wurden.[96] In diesem Fall hatte für die unternehmerischen Entscheidungsträger über ein ganzes Jahr Planungsunsicherheit bestanden. Eine ähnliche Unsicherheit besteht aber auch bei steuerlichen Entscheidungen mit einer geringeren Anzahl von Entscheidungskriterien: Die 1997 geführte politische Debatte um die „große Steuerreform" bedingt

---

[94] Compatibility Test im Sinne der Image Theory, vgl. Teil III B.III., 299f.; die vereinfachte Entscheidungsstrategie in einem solchen Fall ist die Entscheidungsheuristik des Elimination by Aspects.

[95] Vgl. die ausführliche Erörterung möglicher Zielkonflikte bei *Eigenstetter*, Entscheidungsmodelle, 1997, S. 88—94.

[96] Vgl. Gleichlautende Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder zu Zweifelsfragen bei der Anwendung des § 13 a und des § 19 a ErbStG vom 17. Juni 1997, BStBl I 1997, S. 673—693.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

auch Planungsunsicherheit bezüglich Ausschüttungs- und Steuerbilanzpolitik in allernächster Zukunft.

Festzuhalten ist an dieser Stelle, daß die Merkmale steuerlicher Entscheidungsprobleme tendenziell die Verwendung komplexerer Entscheidungsstrategien erfordern. Dies resultiert insbesondere aus der steuerrechtlichen Ungewißheit nicht nur im Bereich teilautonomer, sondern auch oder gerade interdependenter Steuerteilpolitiken. Während monokriterielle Entscheidungen wie die der teilautonomen Steuerteilpolitiken komplexe Verfahren der Informationsbeschaffung und -verarbeitung verlangen, erhöht sich bei Entscheidungen im Rahmen strikt dependenter und interdependenter Steuerteilpolitiken die Anzahl der Entscheidungskriterien. Bei letzterer führen ggf. notwendige iterative Prozesse der Alternativenbewertung und -suche zu einer weiteren Zunahme der Komplexität der Entscheidungsstrategie.

Als Merkmale[97] des Entscheidungsproblems sind mithin hervorzuheben:

- Neuartigkeit des Problems, $\frac{1}{W_s}$.
- Entscheidungsspielraum, C_0.
- Begrenzung des Handlungsspielraums durch die Entscheidung, L.
- Instabilität der Zukunftserwartungen, insbesondere steuerlicher Restriktionen, F_s.

Das problembezogene Wissen wird näherungsweise durch die Häufigkeit repräsentiert, mit der der Entscheidungsträger die Funktion, steuerliche Entscheidungen zu treffen, ausübt. Die Neuartigkeit des Problems kann durch den Kehrwert des problembezogenen Wissens W_S angenähert werden. Der Entscheidungsspielraum C_0 wird durch die Anzahl der möglichen Handlungsalternativen gekennzeichnet. Die Änderungsrate des Steuerrechts F_S kann als Durchschnittswert der Anzahl der auf denselben Problemkreis bezogenen Steuerrechtsänderungen in der Vergangenheit approximiert werden.

3. Merkmale der Entscheidungsumgebung

Die Entscheidungsumgebung beschreibt das situative Verhältnis des Entscheidungsträgers zur Entscheidungssituation. Sie umfaßt die sachliche Be-

[97] Zur Definition der Symbole vgl. auch Teil II, Kapitel 3 G.III., S. 269ff., auch S. 389 sowie Abb. 72, S. 389.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

deutung, die die Entscheidung für den Entscheidungsträger hat, und die sich aus dem aktuellen Entscheidungsspielraum und der Begrenzung des Handlungsspielraums durch die Entscheidung ergibt.[98] Die persönliche Bedeutung der Entscheidung resultiert aus der Verantwortlichkeit des Entscheidungsträgers[99] und den Konsequenzen, die ihm persönlich aus der Entscheidung erwachsen.[100] Diese Faktoren erhöhen die Aufmerksamkeit des Entscheidungsträgers.[101] Hohe Ausprägungen sachlicher und persönlicher Bedeutung führen zu einer besseren Vorbereitung der Entscheidung, mithin zu komplexeren Entscheidungsstrategien.[102]

Steuerliche Entscheidungen sind zwar nicht per se irreversibel, aber einmal verwirklichte Sachverhalte rufen unweigerlich eine bestimmte Steuerzahlungswirkung hervor und setzen, etwa im Bereich der Wahl eines Abschreibungsregimes bei der Steuerbilanzpolitik, durchaus zwingende Vorgaben für zukünftige Handlungen. Manche Entscheidungen sind insoweit irreversibel, als ein Rückgängigmachen nur unter Inkaufnahme erheblicher steuerlicher Nachteile möglich ist. Dies galt bis zur Einführung des neuen Umwandlungssteuerrechts z.B. für die Umwandlung einer Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft, deren Rückumwandlung von einer Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft nach dem UmwStG 1977 nicht steuerneutral erfolgen konnte.[103] Damit sind in Anbetracht der zeitlichen Bindung T der Entscheidung sehr hoch gewichtete[104], weitreichende Entscheidungspfade versperrt. Das deutlichste Beispiel einer für $T \to \infty$ irreversiblen, steuerlichen Entscheidung, die den Handlungsspielraum damit extrem eingrenzt, ist die Errichtung

---

[98] Vgl. die Thesen-Ableitung aus der empirischen Erhebung, vgl. Teil II, Kapitel 3 G. III., S. 269f.

[99] Verantwortlichkeit führt auch zu einer höheren Risiko-Wahrnehmung, ggf. auch zu extrem erhöhter Risikoaversion; vgl. *Kahneman/Knetsch/Thaler*, Endowment Effect, 1991, S. 202, m.w.N.; vgl. auch S. 320.

[100] Vgl. zur Unterscheidung bezüglich dieser Kriterien nach Manager vs. Eigentümer oben, Teil IV A.IV., S. 354; vgl. auch S. 320.

[101] In Teil II, Kapitel 3 G.III, 269ff., wurde die Aufmerksamkeit als Funktion der persönlichen Konsequenzen und des gesamten Wissens dargestellt. Die Aufmerksamkeit ist auch gemäß psychologischer Ergebnisse einer der wesentlichen Faktoren, die das Gewicht einer Entscheidung bestimmen. Vgl. *Ganzach/ Schul*, Goal Framing, 1995, S. 24, m.w.N.

[102] Vgl. *Beach/Mitchell*, Contingency Model, 1978, S. 445; *Beach*, Image Theory, 1990, S. 132f.

[103] Das Umwandlungssteuergesetz wurde als Art. 1 des Gesetzes zur Änderung des Umwandlungssteuerrechts vom 28.10. 994 (BGBl. I S. 3267) verkündet und hat das UmwStG 1977 abgelöst. Der zweite Teil des Gesetzes ermöglicht nunmehr einen steuerneutralen Übergang von einer Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft; vgl. dazu *Haritz/Benkert*, UmwStG, 1996, § 3 Tz. 1—7.

[104] Vgl. Teil II, Kapitel 3 G.III., S. 269ff.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

einer Stiftung. Die Irreversibilität ist hier in den Stiftungsgesetzen der Länder verankert. Derartige Entscheidungen verlangen also eine sehr gute Vorbereitung durch den Entscheidungsträger. Ähnliches gilt auch für den Erwerb eines „Abschreibungsobjektes", etwa einer Immobilie im Fördergebiet oder einer Beteiligung an einer Flugzeug- oder Schiffs-Leasing-KG, die sehr kapitalintensiv sind, deren Weiterveräußerbarkeit und Ertragssicherheit aber regelmäßig nicht gewährleistet sind, so daß auch sie eine hohe zeitliche Bindung entfalten und den Handlungsspielraum stark begrenzen.

Wie signifikant eine Entscheidung für den Entscheidungsträger ist, hängt vom Entscheidungskontext ab. Haben steuerliche Entscheidungen unmittelbare Wirkungen für ihn selbst, sind mehr Variablen zu berücksichtigen als bei einer Entscheidung ohne Ausstrahlung auf die Privatsphäre. Solche Ausstrahlungen finden sich regelmäßig bei Entscheidungen bezüglich der Steuerbilanzpolitik und ggf. der Ausschüttungspolitik von Einzelunternehmern und von beherrschenden GmbH-Gesellschafter-Geschäftsführern.

Beschränkt man den Kreis der hier betrachteten steuerlichen Entscheidungsträger auf Eigentümer und Manager bzw. leitende Angestellte, so sind sie alle in hohem Maße für ihre steuerlichen Entscheidungen verantwortlich. Zu unterscheiden ist nur noch nach der Qualität der Verantwortlichkeit: Während Angestellte gegenüber einem Dritten, dem Kapitalgeber, verantwortlich sind und von diesem auch zur Verantwortung gezogen werden können, ist ein Eigentümer nur gegenüber sich selbst verpflichtet. Die institutionelle Kontrolle entfällt. Bei steuerlichen Entscheidungen gesellt sich der allgemeinen Entscheidungsverantwortung noch die Verantwortlichkeit gegenüber den Finanzbehörden für eine rechtmäßige Abwicklung, Dokumentation und Deklaration steuerlich relevanter Sachverhalte hinzu. Insofern ist die Schwere der Verantwortlichkeit für Entscheidungen mit steuerlichem Bezug davon abhängig, wie groß die Unsicherheit in der steuerlichen Subsumption eines Sachverhaltes ist und wie hoch die steuerlichen Anforderungen an die Dokumentation sind.[105] Ein Beispiel ist in der Bildung umweltschutzbedingter Rückstellungen zu sehen.

[105] Dies geht über die Thesen aus Teil II, Kapitel 3 G.III., S. 269ff., hinaus. Einflüsse auf die Verantwortlichkeit des Entscheidungsträgers konnten nicht gezeigt werden.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

Die hervorstechenden Merkmale der Entscheidungsumgebung sind also:

- Bedeutung der Entscheidung, D, resultierend aus
  - i) Entscheidungsspielraum, C_0, und
  - ii) Begrenzung des Handlungsspielraums durch die Entscheidung (im Extremfall Irreversibilität), L
- Verantwortlichkeit des Entscheidungsträgers, *Resp*
- Betroffenheit des Entscheidungsträgers, *Con*

III. Personenmerkmale

Mit der Kenntnis verschiedener Entscheidungsregeln und Entscheidungsstrategien ist auch die Fähigkeit zur Einschätzung ihrer Eignung für das jeweilige Problem und ihrer Erfolgswahrscheinlichkeit verbunden. Dies entspricht in der hier verwendeten Terminologie den Hypothesen über die Güte von Entscheidungsstrategien. Der Aufwand, der dem Entscheidungsträger zur Durchführung einer komplexeren Entscheidungsstrategie entsteht, hängt von dessen Wissen ab. Die Erfahrung zeigt, welche Entscheidungskriterien hohen Differenzierungsgehalt aufweisen und welches Ausmaß an Informationsbeschaffung und -verarbeitung notwendig ist, um eine zufriedenstellende Entscheidung treffen zu können. Routinisierungseffekte verringern darüber hinaus den Verzehr kognitiver Ressourcen.

Neben dem Wissen des Entscheidungsträgers sind seine persönlichen Informationsverarbeitungsroutinen, kognitive Komplexität und kognitiver Stil, der hier auf analytisches vs. intuitives Denken reduziert wird,[106] sowie seine Grundmotivation als Personenmerkmale zu berücksichtigen.[107]

Zur Unterscheidung nach *Grundmotivationen* von Personen als deren zumindest zeitweise fixem Merkmal bieten sich die Theorien der Leistungsmoti-

---

[106] Der Einfluß solcher Personenmerkmale auf die Wahl einer Entscheidungsstrategie und die Informationsverarbeitung konnte in verschiedenen Experimenten der psychologischen Entscheidungsforschung nachgewiesen werden. Vgl. z.B. *Niederberger/Engemann/Radtke*, Informationsverarbeitung, 1987, S. 95—97; *Kuhl/Beckmann*, Handlungsbereitschaft, 1983, S. 246—249, *Hunt et al.*, Cognitive Style, 1989, S. 449—452.

[107] Die Motivation des Entscheidungsträgers wird in den Ausführungen von *Beach*, Image Theory, 1990, S. 134, auf eine Tendenz, den geringst möglichen Aufwand für die Entscheidung zu betreiben, reduziert. Dies wird neueren Untersuchungen, insbesondere den Erkenntnissen der Theorie der Handlungskontrolle, nicht gerecht. Handlungs- vs. Lageorientierung sind als Ausdruck von Grundmotivationen im Modell zu berücksichtigen.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

vation und der Handlungskontrolle an. Untersuchungen zur Theorie der Handlungskontrolle ermöglichen im Unterschied zur Theorie der Leistungsmotivation, die den Attribuierungstheorien zuzurechnen ist, Aussagen über die Form der Informationsverarbeitung und die Wahl von Entscheidungsstrategien. Aus diesem Grunde wird hier die Theorie der Handlungskontrolle herangezogen.[108]

Sie hebt das Personenmerkmal Handlungs- versus Lageorientierung[109] als Kennzeichen generell vorhandener Grundmotivationen hervor. Während die Grundmotivation Lageorientierter die Furcht vor Mißerfolg ist und sie daher eher risikoscheu sind, besteht die von Handlungsorientierten darin, möglichst schnell zum Ziel zu kommen und möglichst schnell handlungsbereit zu sein.

Untersuchungen zu weiteren Personenmerkmalen, wie etwa dem *kognitiven Stil* oder der *kognitiven Komplexität* beziehen sich explizit auf das Informationsverhalten, das nur Teil der Entscheidungsstrategie ist. Hier sind die Ergebnisse der empirischen Forschung heranzuziehen, die in Teil III C.III.2. dargestellt wurden.

IV. Meta-Entscheidung über die steuerliche Entscheidungsstrategie

Nach den Ergebnissen der Entscheidungsforschung kommen in einem Entscheidungsprozeß mehrere Entscheidungsstrategien zum Tragen. In dem durch psychologische Untersuchungen nahegelegten Zwei-Phasen-Modell wird zunächst eine einfache Auswahlstrategie verfolgt, in deren Verlauf ungeeignete Handlungsalternativen eliminiert werden (Verträglichkeitstest). Danach wird eine andere Entscheidungsstrategie gewählt, um die verbleibenden Alternativen zu beurteilen (Vorteilhaftigkeitstest).[110]

Im Rahmen des Vorteilhaftigkeitstests richtet sich die Wahl der Entscheidungsstrategie nach dem erwarteten Nettonutzen.[111] Modelle, die die Kosten

---

[108] Vgl. *Kuhl*, Theory, 1994, z.B. S. 38.

[109] Vgl. auch S. 326, S. 333, S. 334.

[110] Vgl. die Ausführungen zur Image Theory, Teil III B.III., S. 299f.; des weiteren *Huber*, Cognitive Operations, 1980, S. 194f.; *Niederberger/Engemann/Radtke*, Informationsverarbeitung, 1987, S. 95—97; *Gilliland/Schmitt/Wood*, Cost-Benefit Determinants, 1993, S. 328.

[111] *Gilliland/Schmitt/Wood*, Cost-Benefit Determinants, 1993, insbes. S. 325—329, haben eine Untersuchung durchgeführt, in der die Gültigkeit des Kontingenzmodells im Vergleich zur Gültigkeit einer widersprechenden Hypothese getestet wurde. Ihre Ergebnisse stützen das Kontingenzmodell. Allerdings halten sie auf S. 312 ein Ergebnis von *Payne/Bettman/Johnson*, Strategy Selection, 1988, S. 550, fest, daß attributbasierte, heuristische Strategien unter Zeitdruck zu besseren Ergebnissen führen als komplexe, normative Strategien, die nicht beendet werden können.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

einer Fehlentscheidung mit den Kosten einer aufwendigeren Strategie zuzüglich der Kosten des Strategiewechsels bzw. deren Barwerte bei sich wiederholenden Entscheidungen vergleichen,[112] sind zur Erklärung steuerlicher Entscheidungen nur bedingt geeignet, da erstens die Opportunitätskosten in komplexen Entscheidungssituationen, wie schon in Teil II, Kapitel 1 ausgeführt, nicht oder nur schwer zu ermitteln sind, und zweitens subjektive Nutzenbestandteile keine Berücksichtigung finden können. Weiterhin kann der Einsatz kognitiven Aufwands nur schwer in Geldeinheiten ausgedrückt werden.

1. Einflüsse der Entscheidungssituation

Folgende Annahmen werden getroffen:[113]

1. Jeder Entscheidungsstrategie sei eine subjektive Wahrscheinlichkeit, eine gute Entscheidung zu treffen, zugeordnet. Dem Erwartungswert des Bruttonutzenzuwachses durch den Einsatz einer bestimmten Entscheidungsstrategie[114] wird der dadurch verursachte, subjektive Nutzenentgang (Ressourcenverzehr) U_- entgegengestellt.
2. Der Bruttonutzenzuwachs sei eine Funktion der Entscheidungsumgebung:

   $U_+ = f_{16}(D, Resp, Con)$

Dies steht im Widerspruch zu den nachfolgend beschriebenen Annahmen über den Verlauf der Kostenfunktion — die, wenn diese Ergebnisse stimmen, nicht mehr gegen die Erfolgswahrscheinlichkeit der Strategie abgetragen werden kann bzw. dann nicht mehr streng monoton steigend ist. Diese Überlegung soll aber im folgenden vernachlässigt werden, weil der Effekt unter der Nebenbedingung „Zeitdruck" auftrat, zumal Teil II, Kapitel 2 D.II., keine Rückschlüsse auf Zeitdruck in steuerlichen Entscheidungen zuließ. Eine genauere Modellierung behindert daher eher den Blick auf die zentrale Erklärungskraft des Modells für das Zustandekommen subjektiver Steuerwirkungen.

[112] Vgl. z.B. *Klose*, Entscheidungsanomalien, 1994, S. 121—127; das dort vorgestellte Modell bezieht sich auf genau definierte Entscheidungsaufgaben und braucht daher z.B. nicht auf die Erfolgswahrscheinlichkeit von Entscheidungsstrategien zum Auffinden einer zufriedenstellenden Lösung einzugehen.

[113] In Anlehnung an *Christensen-Szalanski*, Problem-Solving Strategies, 1978, S. 308—313.

[114] Vgl. oben, S. 389.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

3. Die Erfolgswahrscheinlichkeit P_+ einer Entscheidungsstrategie steige über dem Komplexitätsgrad der Entscheidungsstrategie:[115]

   $P_+ = f_{17}(K_{EStrat})$; monoton steigend.

4. Die Erfolgswahrscheinlichkeit einer gegebenen Strategie sei eine fallende Funktion über einem aggregierten Wert für das Entscheidungsproblem:[116]

   $P_+ = f_{17}(K^*_{EStrat}) \cdot f_{18}(\frac{1}{W_s}; C_0; L; F_s)$;

   monoton fallend mit $f_{17}(K^*_{EStrat}) = \text{const.}$

5. Der Nutzenentgang (Ressourcenverzehr) U_- eines Strategieeinsatzes weise einen progressiv steigenden Verlauf über der Komplexität und damit über der Erfolgswahrscheinlichkeit der Strategie auf:[117]

   $U_- = f_{19}(P_+)$; streng monoton steigend.

Steigt der Nutzen einer guten Lösung, so steigen die Informationsnachfrage[118] und der Einsatz der Ressource Zeit. Steigen die Kosten der Informationsnachfrage in Geld, so erfolgt eine Substitution von Geld durch kognitiven Aufwand. Die Güte der Entscheidung steigt jedoch mit der erhöhten Informationsnachfrage und sinkt bei Substitution.[119] Mit steigendem Wert einer guten Entscheidung werden signifikant mehr komplexe Entscheidungsstrategien verwendet.[120]

Zu wählen ist die Entscheidungsstrategie, die einer dem maximalen Nettonutzen

$U^*_{net} = P^*_+ \cdot U^*_+ - U^*_-$

herbeiführenden Erfolgswahrscheinlichkeit P^*_+ entspricht.[121]

---

[115] Diese Annahme muß nicht immer den Tatsachen entsprechen. *Thorngate*, Heuristics, 1980, S. 223f., konnte nachweisen, daß Entscheidungsheuristiken eine durchaus hohe Erfolgswahrscheinlichkeit haben können. Unter Zeitdruck sind weniger komplexe Strategien sogar erfolgreicher als komplexere; vgl. *Payne/Bettman/Johnson*, Strategy Selection, 1988, S. 550.

[116] Vgl. *Beach/Mitchell*, Contingency Model, 1978, S. 447f.

[117] Vgl. *Christensen-Szalanski*, Problem-Solving Strategies, 1978, S. 308f.

[118] Vgl. *Gilliland/Schmitt/Wood*, Cost-Benefit Determinants, 1993, S. 322.

[119] *Gilliland/Schmitt/Wood*, Cost-Benefit Determinants, 1993, S. 316—317.

[120] Vgl. *Gilliland/Schmitt/Wood*, Cost-Benefit Determinants, 1993, S. 321, 324; auch erhöht die Verwendung komplexerer Strategien das Vertrauen des Entscheidungsträgers in die eigene Lösung; vgl. *Christensen-Szalanski*, Problem-Solving Strategies, 1978, S. 318. Dies deckt sich mit dem Befund der empirischen betriebswirtschaftlichen Forschung; vgl. Teil III C.III.1.a).

[121] In Anlehnung an *Christensen-Szalanski*, Problem-Solving Strategies, 1978, S. 308f.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

Ein ggf. bestehendes Zeitlimit kann als maximal erreichbarer Nutzen in das Modell eingeführt werden. Ist das Zeitlimit sehr weit gesetzt, so ändert sich nichts am erreichbaren Nettonutzenmaximum. Ist das Zeitlimit dagegen sehr eng gesetzt, muß eine Entscheidungsstrategie mit geringerer als der nettonutzenmaximalen Erfolgswahrscheinlichkeit angewandt werden.[122]

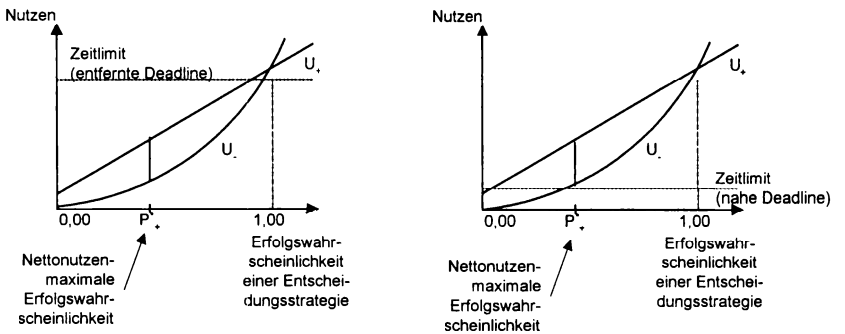


Abb. 75: Wirkung von Zeitlimits im Kontingenzmodell
(in Anlehnung an *Christensen-Szalanski*, Problem-Solving Strategies, 1978, S. 312)

Die auf diese Weise ausgesonderten Strategien sind regelmäßig komplexe Strategien mit hoher Erfolgswahrscheinlichkeit bei vollständiger Durchführung.[123]

---

[122] So erklärt sich auch das abweichende Ergebnis von *Payne/Bettman/Johnson*, Strategy Selection, 1988, S. 550f., daß weniger komplexe Strategien unter Zeitdruck sogar erfolgreicher sind als komplexere: Denn hier wird Erfolgswahrscheinlichkeit als monoton steigende Funktion über dem Komplexitätsgrad definiert. Ersetzt man P_+ durch K_{EStrat}, so kann die nettonutzenmaximale Entscheidungsstrategie auch logisch die erfolgreichste sein, weil die komplexeren Strategien nicht mehr durchgeführt werden können und damit nicht in der Menge der potentiell erfolgreichen Strategien enthalten sind. Komplexere Entscheidungsstrategien können unter Zeitdruck nicht verwendet werden; vgl. *Schürmann*, Zeitdruck, 1995, S. 174f.

[123] Einem Strategiewechsel entspricht auch eine Umgewichtung der Aufmerksamkeit von den weniger wichtigen Entscheidungskriterien zu den wichtigsten Entscheidungskriterien unter Zeitdruck, die von *Svenson/Edland*, Time Pressure, 1987, insbes. S. 323, S. 328, gezeigt werden konnte. Negative Informationen werden dabei verstärkt berücksichtigt (S. 328). Daß Informationen selektiert und beschleunigt betrachtet werden, ergaben auch die Ergebnisse von *Payne/Bettman/Johnson*, Strategy Selection, 1988, S. 550; *Niederberger/Engemann/Radtke*, Informationsverarbeitung, 1987, S. 97; *Schürmann*, Zeitdruck, 1995, S. 173.

Bei der Vorauswahl von Entscheidungsalternativen (Verträglichkeitstest) hat Zeitdruck andere Auswirkungen auf die gewählte Entscheidungsstrategie als beim Vorteilhaftigkeitstest. Statt eines Strategiewechsels erfolgt eine Beschleunigung der Informationsverarbeitung, die zu Inkonsistenzen beim Vergleich der Handlungsalternativen mit den vorgegebenen Anforderungsmerkmalen führen

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

2. Einflüsse von Personenmerkmalen

a) Grundmotivationen

Es ließ sich nachweisen,[124] daß Handlungsorientierte dazu neigen, ihre Entscheidungsstrategien weitestmöglich zu vereinfachen und nur dann komplexere Strategien zu wählen, wenn der erwartete Nutzen ausreichend hoch ist. Handlungsorientierte würden also nach dem oben vorgeschlagenen Modell entscheiden, welche Entscheidungsstrategie sie wählen und wie hoch damit ihr Entscheidungsaufwand ist. Lageorientierte dagegen wählen immer eine komplexere Strategie. Sie verarbeiten tendenziell mehr Informationen als Handlungsorientierte. Für sie müßte die Nutzenzuwachsfunktion auf einem höheren Niveau liegen und weniger steil über dem Wert des Ergebnisses ansteigen als für Handlungsorientierte.

Dies kann durch einen Gewichtungsfaktor für die Grundmotivation M zum Ausdruck kommen:

$$U_+ = M \cdot f_{16}(D, Resp, Con).$$

Für M gelte: $M \in \{1; l\}$. 1 sei dabei der Wert für Handlungsorientierung, l der Wert für Lageorientierung.

b) Kognitive Komplexität und kognitiver Stil

Hunt et al. konnten einen Zusammenhang zwischen dem persönlichen, kognitiven Stil und der gewählten Entscheidungsstrategie nachweisen.[125] Analytiker verwenden Strategien, die eine höhere Dekomposition der Elemente erfordern. Sie gehen systematischer vor und beachten mehr Details als Intuitive, die sich eher an Schemata orientieren und auch eine höhere Risikoneigung aufweisen.

Ein analytischer, kognitiver Stil erhöht demnach den Nettonutzen komplexerer Entscheidungsstrategien. Ein intuitiver, kognitiver Stil setzt ggf. dem Einsatz der Ressource kognitive Energie obere Grenzen. Ein genereller Einfluß des kognitiven Stils auf den Ressourcenverzehr einer gegebenen Entscheidungsstrategie kann nicht abgeleitet werden. Da sich der kognitive Stil nur auf

---

kann. Dies gilt insbesondere, wenn eine wichtige Entscheidung unter Zeitdruck zu treffen ist; vgl. *Benson/Beach*, Prechoice Screening, 1996, S. 227.

[124] Vgl. *Kuhl/Beckmann*, Handlungsbereitschaft, 1983, S. 246—249; *Niederberger/Engemann/Radtke*, Informationsverarbeitung, 1987, S. 95—97; *Stiensmeier-Pelster et al.*, Informationsverarbeitung, 1991, S. 109f.

[125] Vgl. *Hunt et al.*, Cognitive Style, 1989, 449—451.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

die Arbeitsweise des Individuums bezieht, ist ein Einfluß auf den Bruttonutzen einer guten Entscheidung ausgeschlossen. Dagegen muß die Tatsache, daß sich intuitive Personen eher an Schemata orientieren, dazu führen, daß sie weniger komplexen Entscheidungsstrategien höhere Erfolgswahrscheinlichkeiten zuordnen als analytische Personen. Der kognitive Stil Y_{kog} ist daher als ein Faktor zu berücksichtigen, der P_+ beeinflußt:

$$U^*_{net} = Y_{kog} \cdot P^*_+ \cdot U^*_+ - U^*_-$$

Individuen, die über eine höhere Abstraktions- und Integrationsfähigkeit verfügen, mithin eine höhere kognitive Komplexität aufweisen, neigen dazu, mehr Informationen zu verarbeiten und eine intensivere Ursachenergründung durchzuführen. Ihre informationsverarbeitungsoptimale Umweltkomplexität ist höher als bei Personen mit geringerem Abstraktionsniveau.[126] Sie werden daher eher dazu neigen, Entscheidungsstrategien zu verwenden, die den Einsatz von mehr und vielschichtigeren Informationen verlangen und deren Informationsverknüpfung aufwendiger ist.

Wie für den kognitiven Stil gilt also, daß geringe kognitive Komplexität dem Einsatz der Ressource kognitive Energie obere Grenzen setzt. Da es sich hierbei jedoch nicht um eine bevorzugte Vorgehensweise handelt, sondern um physiologische Grundlagen, kann ein Einfluß auf die Erfolgswahrscheinlichkeit nicht abgeleitet werden.

Das steuerliche Wissen, das z.B. durch Ausbildung und Training in der Anwendung komplexerer Entscheidungsstrategien erworben wurde, senkt aufgrund des Trainingseffektes den Nutzenentgang einer Entscheidungsstrategie., so daß

$U_- = f_{19}(P_+)$ erweitert werden muß auf $U_- = f_{19}(W_s; P_+)$.

3. Abfrage und Verarbeitung von Informationen

Teil der Entscheidungsstrategie ist die Festlegung der Güte, Art und Quellen der zu beschaffenden Informationen sowie die Verfahren, mit deren Hilfe die Informationen verarbeitet werden. Abb. 63 wird um die Verarbeitungsregeln erweitert in Abb. 76 aufgegriffen:

Informationen über das aktuelle oder künftige Steuerrecht bzw. steuerliches Fachwissen werden erst durch die Anwendung auf den Sachverhalt oder die potentiellen Zukunftssachverhalte nach Durchführung der Entscheidung ent-

[126] Vgl. Teil III C.III.2.c), S. 335.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

scheidungsrelevant. Diese Verarbeitung kann entweder vom Entscheidungsträger selbst durchgeführt oder aber an die Informationsquelle verlagert werden, indem statt der unverarbeiteten Sachinformation die Ergebnisse von Sachverhaltssubsumptionen und der Entwicklung steuerlicher Gestaltungsalternativen von einer externen Quelle direkt abgefragt werden. Dasselbe gilt für den Einsatz entscheidungsunterstützender Verfahren, etwa für die Durchführung einer Kapitalwertberechnung für ein mögliches Investitionsobjekt: Die Entscheidungsstrategie legt fest, ob Kapitalwerte ein Entscheidungskriterium sind oder indizieren, ob explizit Kapitalwerte oder nur eine Vorteilhaftigkeitsberechnung beliebiger Art von einer externen Quelle abgefragt oder eigenhändige Berechnungen durchgeführt werden.

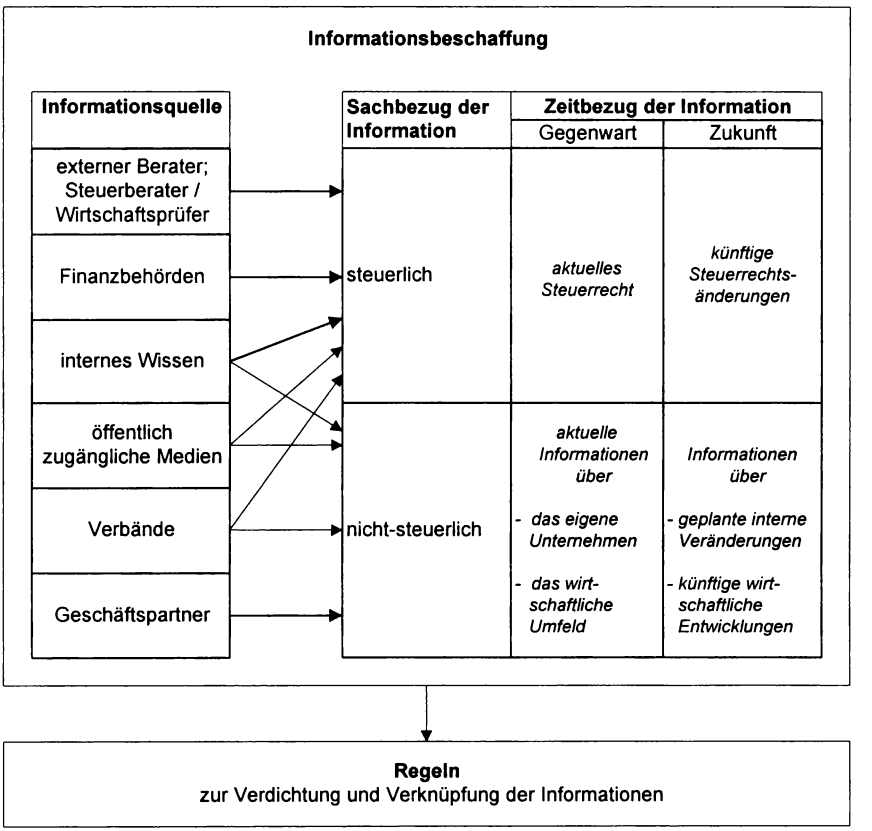


Abb. 76: Steuerliche Informationsbeschaffung und -verarbeitung[127]

[127] In Erweiterung von Abb. 63, S. 352.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

Die Unterscheidung intern oder extern angesiedelter Quellen des Fachwissens und intern oder extern angesiedelter Orte der Verarbeitung führt im Modell zu einer Gewichtung der bezogenen Informationen mit unterschiedlichen Glaubwürdigkeitsziffern in Abhängigkeit von der Informationsquelle.

Während das interne Wissen auf verschiedene Lernprozesse zurückzuführen ist,[128] hängt die Verfügbarkeit externer Informationen nicht allein von der Nachfrage des Entscheidungsträger ab, sondern auch von der Zugänglichkeit und Glaubwürdigkeit der Informationsquelle. Darunter ist auch die Bereitschaft von Informationsträgern wie etwa dem Steuerberater zu fassen, individuell angepaßte Informationen bereitzustellen und abzugeben.

So sind beim Zugriff auf externe Informationen folgende Fälle zu unterscheiden:

Fall 1: Die Informationen werden nur über die Abfrage des Entscheidungsträgers gewonnen. Der Entscheidungsträger erhält die von ihm spezifiziert nachgefragten Informationen.

Fall 2: Die Detail-Spezifikation der nachgefragten Informationen erfolgt durch die Informationsquelle.
Dieser Fall bezieht sich bei der steuerlichen Entscheidung insbesondere auf den Austausch zwischen Entscheidungsträger und Steuerberater. Die Güte der Information ist von der Bereitschaft und Fähigkeit des Informationsträgers (Steuerberater) abhängig, eine aufwendigere Informationsverarbeitung vorzunehmen — wie etwa der rechnerischen Bestimmung der optimalen Gewinnausweisreihe in der Steuerbilanzpolitik statt des Vorschlages eines nur im Durchschnitt günstigen Manövriermasseneinsatzes.
Die Spezifikation der nachgefragten Information führt zu einer Beeinflussung des Entscheidungsprozesses durch den oder die gegenüber dem Entscheidungsträger besser informierten Informationsträger. Die Beeinflussung des Entscheidungsprozesses durch den steuerlichen Experten findet ihren Ausdruck im Modell durch Int_B.

Fall 3: Informationen, die nicht aufgrund einer systematischen Nachfrage zugegangen sind, beeinflussen den Entscheidungsprozeß. Dies entspricht dem Hervorrufen einer steuerlichen Entscheidung durch den Aufruf eines steuerlichen Kontextes. Die Ausführungen zu Fall 2 gelten hier verstärkt. Z.B. wird der Entscheidungsträger auf eine Steuersparmaßnahme wie den Kauf einer Fördergebietsimmobilie hingewiesen.

[128] Vgl. Teil IV B.II.1., S. 361ff.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

Fall 4: Trotz spezifizierter Informationsnachfrage gehen dem Entscheidungsträger von einer Informationsquelle Hinweise auf dem Problem besser angepaßte Informationen zu, die zur Korrektur einer fehlerhaften oder falschen Entscheidungsstrategie führen. Im Modell ist dieser Effekt in der Entwicklung des steuerlichen Wissens und dabei insbesondere im Wissenserwerb durch Kommunikation integriert.

Verdeutlicht sei dies am Beispiel eines Entscheidungsträgers, der zum Vergleich einer Investition mit einer Anlage seiner liquiden Mittel in festverzinslichen Wertpapieren den internen Zinssatz der Investition abfragt und durch seinen Steuerberater darauf hingewiesen wird, daß der Vermögensendwert oder der Kapitalwert eine andere — richtige — Vorteilhaftigkeitsreihenfolge der Entscheidungsalternativen aufzeigen (können).

Unter Beachtung der Annahmen ergibt sich der Ressourcenverzehr als Funktion der Informationsbeschaffung und -verarbeitung zu:

$U_{-} = z + g + ke$

mit

z := Zeiteinsatz

g := Geldeinsatz

ke := Einsatz kognitiver Energie

und

$$z = f_{20}(I_{eigen}) + f_{21}(Int_B) + f_{22}(I_{FA})$$

$$g = f_{23}(I_{eigen}) + f_{24}(Int_B)$$

$$ke = f_{25}(I_{eigen}) + f_{26}(Int_B) + f_{27}(I_{FA})$$

wobei f_{24} sprungfix, proportional zur Zeit des Beraters oder 0 sein kann, wenn sich Int_B auf einen Steuerberater bezieht. Denn nach § 21 StBGebV müssen Gebühren für Beratungen, die sachlich mit anderen gebührenpflichtigen Tätigkeiten zusammenhängen, auf die Gebühr für die Tätigkeit angerechnet werden. Nur wenn keine gebührenpflichtige Tätigkeit folgt, entstehen zusätzliche Kosten für die Einbindung des Steuerberaters in den Entscheidungsprozeß. Zeitgebühren, die zwischen 30,00 und 77,50 DM pro angefangene halbe Stunde liegen, sind nach § 13 Nr. 2 StBGebV nur zu erheben, wenn keine genügenden Anhaltspunkte für die Schätzung eines Gegenstandswerts vorliegen. Lediglich für schriftliche Gutachten (§ 22 StBGebV) und für Besprechungen mit Behörden oder Dritten in abgabenrechtlichen Angelegenheiten (§ 31 StBGebV) fallen zusätzliche Gebühren an. Auch können nach § 14 StBGebV

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

Pauschalvergütungen vereinbart werden, die bestimmte Aufgaben für einen bestimmten Zeitraum von mindestens einem Jahr umfassen. Ist ein Gebührenrahmen vorgesehen, so liegt die jeweilige Gebühr nach § 11 StBGebV weitestgehend im Ermessen des Steuerberaters.

$f_{23}(I_{eigen})$ ergibt sich aus der Kostenrechnung des Unternehmens, sofern es sich nicht um die eingesetzte Zeit des Entscheidungsträgers selbst handelt. Zeitlicher und kognitiver Aufwand steigen jeweils über der Komplexität von Informationsbeschaffung und -verarbeitung.

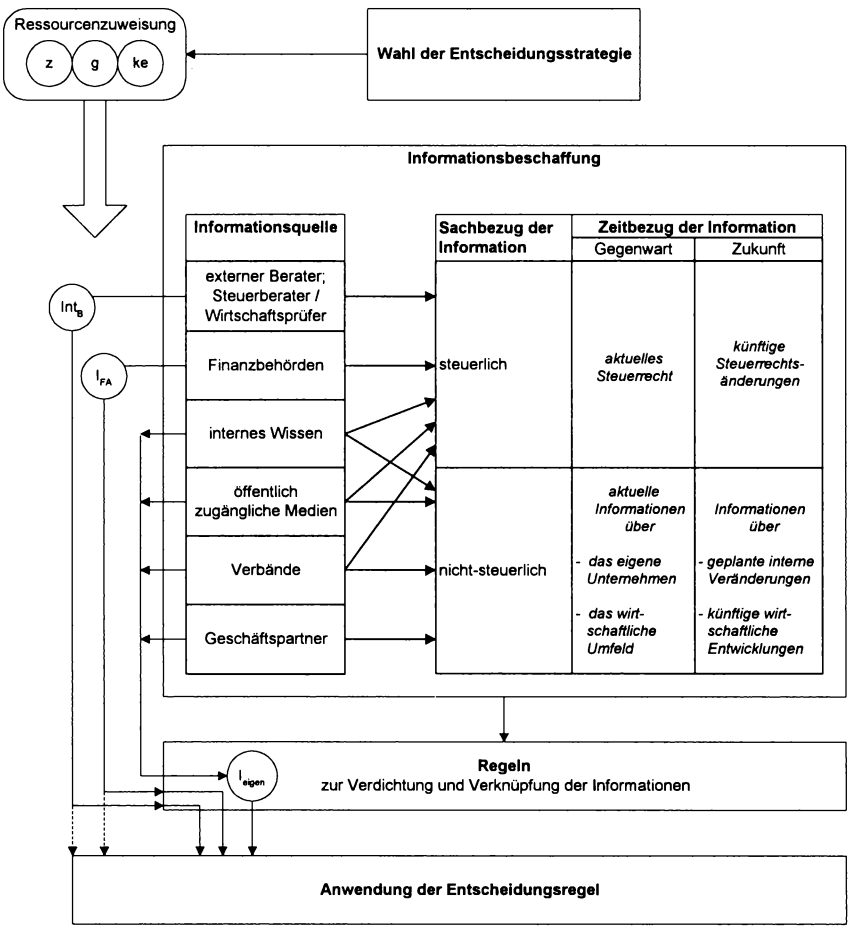


Abb. 77: Ressourcenzuweisung und steuerliche Informationsbeschaffung

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

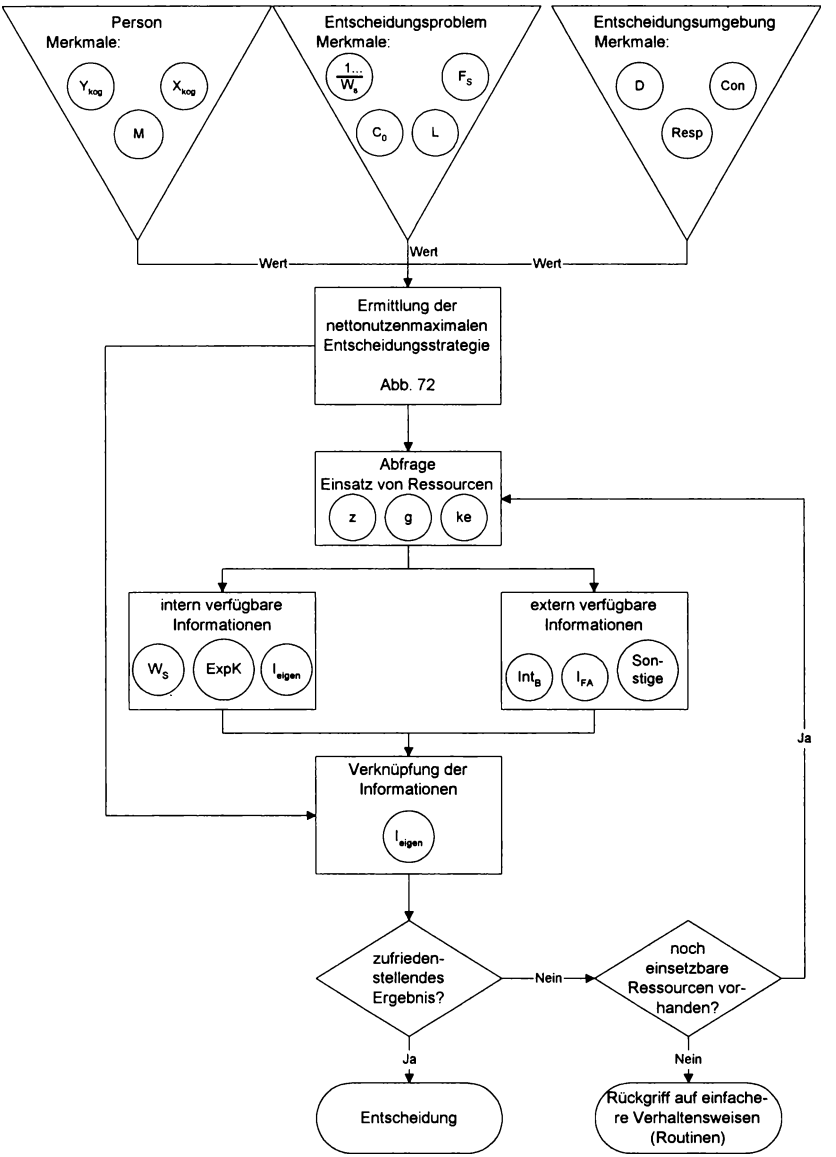


Abb. 78: Ablauf der Sachentscheidung unter Berücksichtigung der Entscheidungsstrategie

Die Menge der einzusetzenden Ressourcen bestimmt sich nach dem Modell der steuerlichen Meta-Entscheidung als progressiv steigende Funktion der Erfolgswahrscheinlichkeit der nettonutzenmaximalen Entscheidungsstrategie, die

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

ihrerseits eine steigende Funktion des Komplexitätsgrades ist. Abb. 77 veranschaulicht die Überlegungen.

Will man die zu wählende Entscheidungsstrategie ermitteln, so sind die vielfältig untereinander verknüpften Zusammenhänge aufzubrechen: Anhand des Bruttonutzens legt der Entscheidungsträger eine geforderte Erfolgswahrscheinlichkeit der Entscheidungsstrategie fest. Ergibt die Ermittlung des Nutzenentgangs der Strategie, daß ein negativer Nettonutzen entsteht, wird das Anspruchsniveau bezüglich der Erfolgswahrscheinlichkeit gesenkt. Zur Ermittlung der einzusetzenden Ressourcen ist damit lediglich die Ermittlung der auf dem Bruttonutzen definierten Mindest-Erfolgswahrscheinlichkeit erforderlich.

Während die aus der empirischen Erhebung gewonnenen,[129] hypothetischen Gleichungen für Int_B und I_{FA} externe Einflüsse und die Informationsbeschaffung zur Ungewißheitsreduktion betreffen, kennzeichnet die Gleichung für I_{eigen} die Informationsverarbeitung beim Entscheidungsträger:

$$Int_B = f_1(D)$$

$$I_{FA} = c_1 \frac{1}{ExpK} + c_2 \cdot Con + c_3 \cdot (Exp^+ + c_4 \cdot Exp^-) \cdot X_{kog}$$

$$\begin{aligned} I_{eigen} &= f_9(K_{euV}) + f_{10}(K_{prog}) + f_{11}(V_X) \\ &= f_9\big(f_2(A) + f_3(D)\big) + f_{10}(K_{prog}) + f_{11}(V_X) \\ &= f_9\Big(f_2\big(f_4(ExpK;\ Exp^+;\ Exp^-) + c \cdot Con\big) + f_3(D)\Big) + f_{10}(K_{prog}) + f_{11}(V_X) \end{aligned}$$

Der Vergleich zeigt, daß Int_B und I_{FA} von entscheidungssituation- und personenkonstanten Merkmalen abhängen, während I_{eigen} durch die Komplexitätsgrade der verschiedenen entscheidungsunterstützenden Verfahren bestimmt wird, die ihrerseits durch die Merkmale von Entscheidungsperson und -situation determiniert sind.

Die steuerliche Sachentscheidung verläuft dann nach dem in Abb. 78 vereinfacht dargestellten Muster. Wird der Entscheidungsträger bei der Sachentscheidung kognitiv überfordert oder gestört, z.B. durch das Bestehen von Zeitdruck,[130] erfolgt ein Rückgriff auf eine einfachere Strategie, im Extremfall auf ein Routineverhalten.[131]

---

[129] Vgl. Teil II, Kapitel 3 G.III., S. 269ff.

[130] Vgl. oben, S. 407.

[131] Vgl. Teil III C.V.3., S. 344.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

Der Analyse der verschiedenen Elemente des Stufenmodells der subjektiven Steuerwirkungen folgt die Integration der Erkenntnisse in ein Gesamtmodell.

D. Gesamtdarstellung des Modells der subjektiven Steuerwirkungen

Das Stufenmodell wird durch die oben erarbeiteten Beziehungen beschrieben. Die entsprechenden Formeln sind nachfolgend zusammengefaßt.

Die subjektive Steuerwirkung dient der Erklärung, warum Methoden der betriebswirtschaftlichen Steuerlehre in Unternehmungen nur geringe Berücksichtigung finden.[132] Aus der empirischen Untersuchung wurden Thesen zur Informationsnachfrage bei externen Beratern Int_B und bei den Finanzbehörden Int_{FA} sowie zur eigenen Situationsanalyse und Informationsverarbeitung abgeleitet. Die Beziehungen wurden wie folgt dargestellt:[133]

$$Int_B = f_1(D)$$

$$I_{FA} = c_1 \frac{1}{ExpK} + c_2 \cdot Con + c_3 \cdot (Exp^+ + c_4 \cdot Exp^-) \cdot X_{kog}$$

$$\begin{aligned} I_{eigen} &= f_9(K_{euV}) + f_{10}(K_{prog}) + f_{11}(V_X) \\ &= f_9\big(f_2(A) + f_3(D)\big) + f_{10}(K_{prog}) + f_{11}(V_X) \\ &= f_9\Big(f_2\big(f_4(ExpK;\ Exp^+;\ Exp^-) + c \cdot Con\big) + f_3(D)\Big) + f_{10}(K_{prog}) + f_{11}(V_X) \end{aligned}$$

Die Abfrage und Verarbeitung von Informationen verzehrt Ressourcen, nämlich kognitive Energie, *ke*, Zeit, *z*, und Geld, *g*, die jeweils mit der Art der Informationsnachfrage und -verarbeitung zusammenhängen:[134]

$$z = f_{20}(I_{eigen}) + f_{21}(Int_B) + f_{22}(I_{FA})$$

$$g = f_{23}(I_{eigen}) + f_{24}(Int_B)$$

$$ke = f_{25}(I_{eigen}) + f_{26}(Int_B) + f_{27}(I_{FA})$$

Somit ermöglichten die Ergebnisse des Teils II eine nähere Bestimmung des Ressourcenverzehrs *U.*, der sich bestimmt als Summe aus dem bewerteten Einsatz von Zeit *z*, Geld *g* und kognitiver Energie *ke*:[135]

---

[132] Vgl. oben, S. 262.

[133] Vgl. oben, S. 269ff., S. 415.

[134] Vgl. oben, S. 412.

[135] Vgl. oben, S. 415f.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

$U_{-} = z + g + ke$.

Für jede bekannte Entscheidungsstrategie kann der Entscheidungsträger somit einen Nutzenentgang aus der Erfahrung ermitteln, der umso höher ausfällt, je höher der Komplexitätsgrad der Strategie ist, mit dem wiederum eine bestimmte Schätzung der Erfolgswahrscheinlichkeit dieser Entscheidungsstrategie verbunden ist. Dies wurde ausgedrückt durch:

$P_{+} = f_{17}(K_{EStrat})$, monoton steigend, für den Zusammenhang zwischen Erfolgswahrscheinlichkeit und Komplexitätsgrad und

$U_{-} = f_{19}(W_s;P_{+})$ für den Ressourcenverzehr.

Die letztgenannte Formel erweitert die einfache Beziehung[136]

$U_{-} = f_{19}(P_{+})$, streng monoton steigend,

um die Komponente des situationsbezogenen steuerlichen Wissens, das z.B. durch Ausbildung und Training in der Anwendung komplexerer Entscheidungsstrategien erworben wurde und den Nutzenentgang einer Entscheidungsstrategie aufgrund des Trainingseffektes senkt.

Das Zustandekommen von Fortschritten und Erweiterungen des Wissens wurde mit Hilfe der Verarbeitung von Feedback auf einmal durchgeführte Anpassungsmaßnahmen erklärt. Welche Veränderungen des Wissens durch ein Feedback herbeigeführt werden können, ist u.a. von verschiedenen Personenmerkmalen der Entscheidungsträger abhängig. Die Veränderung des steuerlichen Wissens, das als Menge unterschiedlich abstrakter Hypothesen über die Steuerumwelt aufgefaßt wird,[137] durch Feedbacks wird in der folgenden Formel über die Differenzierung einer Hypothese D durch ein Feedback f ausgedrückt:[138]

$$D_{Hyp}\left(I_f;a_f^b;a_f^{nb};P_i\right)=\begin{cases}\left(\frac{1}{I_f}\cdot\left(c\cdot a_f^{bP}+a_f^{nbP}+b\cdot(c\cdot a_f^{bU}+a_f^{nbU})\right)\right)\cdot W_P\left(P_i\right) & \text{für } I_f>0\\ 0 & \text{für } I_f=0\\ \left(-\frac{1}{I_f}\cdot\left(b\cdot(c\cdot a_f^{bP}+a_f^{nbP})+c\cdot a_f^{bU}+a_f^{nbU}\right)\right)\cdot W_P\left(P_i\right) & \text{für } I_f<0\end{cases}$$

für Lageorientierte;

---

[136] Vgl. oben, S. 412.

[137] Vgl. oben, Abb. 62, S. 349.

[138] Vgl. oben, S. 365.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

$$D_{Hyp}\left(I_f; a_f^b; a_f^{nb}; P_i\right) = \begin{cases} \left(\frac{1}{I_f} \cdot \left(a_f^{bP} + c \cdot a_f^{nbP} + b \cdot (a_f^{bU} + c \cdot a_f^{nbU})\right)\right) \cdot W_P\left(P_i\right) & \text{für } I_f > 0 \\ 0 & \text{für } I_f = 0 \\ \left(-\frac{1}{I_f} \cdot \left(b \cdot (a_f^{bP} + c \cdot a_f^{nbP}) + a_f^{bU} + c \cdot a_f^{nbU}\right)\right) \cdot W_P\left(P_i\right) & \text{für } I_f < 0 \end{cases}$$

für Handlungsorientierte

mit

$$W_P\left(P_i\right) = \frac{\sum_{i=1}^{n} P_i}{\sum_{i=1}^{n} P_i^{max}} \text{ mit } P_i^{max} := \text{Maximalwert der Ordinalskala i}$$

$$a^{nbP}{}_f = \frac{\text{Anzahl der isolierbaren Zuordnungen zu Hypothesen über nicht-beeinflußbare Fähigkeiten der Person}}{\text{Anzahl der Hypothesen über nicht-beeinflußbare Fähigkeiten der Person}}$$

$$a^{nbU}{}_f = \frac{\text{Anzahl der isolierbaren Zuordnungen zu Hypothesen über nicht-beeinflußbare Zusammenhänge in der Umwelt}}{\text{Anzahl der Hypothesen über nicht-beeinflußbare Zusammenhänge in der Umwelt}}$$

$$a^{bP}{}_f = \frac{\text{Anzahl der isolierbaren Zuordnungen zu Hypothesen über beeinflußbare Faktoren der Person}}{\text{Anzahl der Hypothesen über beeinflußbare Faktoren der Person}}$$

$$a^{bU}{}_f = \frac{\text{Anzahl der isolierbaren Zuordnungen zu Hypothesen über beeinflußbare Zusammenhänge in der Umwelt}}{\text{Anzahl der Hypothesen über beeinflußbare Zusammenhänge in der Umwelt}}$$

Dem Nutzenentgang, der dem Ressourcenverzehr einer Entscheidungsstrategie entspricht, steht der (Brutto-)Nutzenzuwachs durch eine verbesserte Entscheidung gegenüber. Dieser Bruttonutzenzuwachs U_+ bestimmt sich aus den Merkmalen der Entscheidungsumgebung zu:[139]

$U_+ = f_{16}(D, Resp, Con)$.

Die Merkmale des Entscheidungsproblems legten die Erfolgswahrscheinlichkeit einer Entscheidungsstrategie fest, die in der gegebenen Entscheidungssituation erforderlich ist, um zu einer guten Entscheidung zu gelangen:

$$P_+ = f_{17}(K^*_{EStrat}) \cdot f_{18}\left(\frac{1}{W_s}; C_0; L; F_s\right); \text{ monoton fallend mit } f_{17}(K^*_{EStrat}) = \text{const.}$$

[139] Vgl. oben, S. 405.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

Das Entscheidungskriterium für die Wahl der Entscheidungsstrategie ist der Nettonutzen des Strategieeinsatzes:

$$U^*_{net} = P^*_+ \cdot U^*_+ - U^*_-.$$

Durch das situationsbezogene steuerliche Wissen W_S und die Personenmerkmale Grundmotivation M, kognitiver Stil Y_{kog} und kognitive Komplexität X_{kog} ergaben sich folgende Veränderungen der obigen Gleichungen:[140]

$U_+ = M \cdot f_{16}(D, Resp, Con)$, wobei $M \in \{1; l\}$,

und $1 :=$ Wert für Handlungsorientierung, $l :=$ Wert für Lageorientierung.

Während sich die Grundmotivation des Entscheidungsträgers auf den wahrgenommenen Bruttonutzen U_+ einer guten Entscheidung auswirkt, modifiziert der kognitive Stil Y_{kog} die geforderte Erfolgswahrscheinlichkeit P_+, weil Analytiker beispielsweise die Erfolgswahrscheinlichkeit von Heuristiken niedriger einschätzen als Heuristiker.

$$U^*_{net} = Y_{kog} \cdot P^*_+ \cdot U^*_+ - U^*_-$$

Geringe kognitive Komplexität wirkt sich als obere Grenze für den Einsatz der Ressource kognitive Energie aus. Es konnte jedoch kein Einfluß auf die Erfolgswahrscheinlichkeit abgeleitet werden.[141]

Die einzelnen Elemente der Formeln finden sich in den Abbildungen wieder, die das Modell veranschaulichen. Abb. 68[142] stellte die Grundzüge des Stufenmodells der subjektiven Steuerwirkungen dar. Die Stufen sind durch Schattierungen gekennzeichnet. Nach und nach wurden oben die einzelnen Elemente des Stufenmodells einer tiefergehenden Analyse unterzogen, in deren Mittelpunkt die Entwicklung eines Modells der steuerlichen Meta-Entscheidung über die Entscheidungsstrategie stand. Abb. 73 zeigte das Modell der Wahrnehmung steuerlicher Entscheidungssituationen, Abb. 72 das Modell der steuerlichen Meta-Entscheidung, Abb. 77 verdeutlichte die Zuweisung der festgelegten Ressourcen auf die verschiedenen Elemente der Entscheidungsstrategie, entsprechend den Ergebnissen aus Teil II. Die Abb. 78 schließlich veranschaulichte das Modell der steuerlichen Sachentscheidung, in dem letztlich der Rückgriff auf Routinen erfolgt, der durch die Überlegungen zum Wechsel zwischen zielorientierter und emotionaler Verhaltenssteuerung im Modell von *Gehm* in Teil III begründet ist.

---

[140] Vgl. oben, S. 409.

[141] Vgl. oben, S. 409f.

[142] Siehe S. 359.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

Abb. 79 integriert die wesentlichen Elemente in das Stufenmodell der subjektiven Steuerwirkungen.

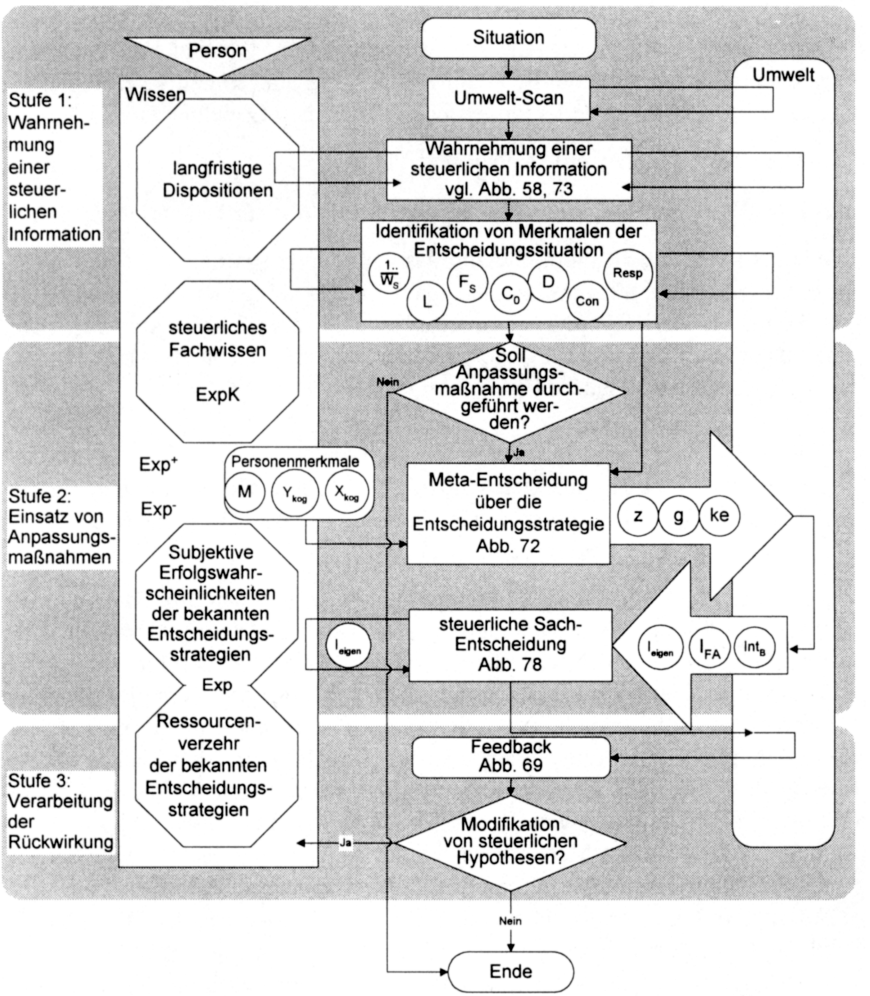


Abb. 79: Integriertes Gesamtmodell der subjektiven Steuerwirkungen

Das Modell der subjektiven Steuerwirkungen zeigt mithin drei Ansatzpunkte für die Erklärung des Verzichts auf den Einsatz betriebswirtschaftlich empfohlener Verfahren der betrieblichen Steuerpolitik auf:

1. die Wahrnehmung von Entscheidungssituationen als steuerliche Entscheidungsprobleme.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

2. die Meta-Entscheidung über die Entscheidungsstrategie, die zur Lösung des Problems eingeschlagen werden soll, und die sowohl durch das objektive Problem als auch durch subjektive, in der Person des Entscheidungsträgers verankerte Faktoren bestimmt wird.

3. das steuerliche Wissen, über das der Entscheidungsträger verfügt, und das sowohl das steuerliche Fachwissen als auch Erfahrungswissen umfaßt.

Es wurde aufgezeigt, wie sich der Wissensstand in Abhängigkeit von Personenmerkmalen und dem Feedback verändert und wie sich die Wissensstruktur selbst sowohl auf die Wahrnehmung des steuerlichen Problems als auch auf die Meta-Entscheidung auswirkt. Teil IV E. belegt den Erklärungsgehalt der Modelle durch ihre Verwurzelung in den empirischen Erkenntnissen.

E. Empirische Anhaltspunkte für die Erklärungskraft der Modelle

Die Personenmerkmale von Entscheidungsträgern wurden in der Teil II zugrunde liegenden Untersuchung nicht erhoben. Es zeigten sich allerdings Unterschiede im Informationsverhalten von Entscheidungsträgern, für die ihre unternehmerischen Entscheidungen mit persönlichen Folgen verbunden waren und solchen, bei denen dies nicht der Fall war. Letztere betreiben eine zielorientierte, stärker auf Fachfragen bezogene Informationsbeschaffung.[143] Hierin kann ein Anhaltspunkt für die These des Einflusses der Verantwortlichkeit des Entscheidungsträgers auf die Entscheidungsstrategie gesehen werden. Die Verantwortlichkeit gegenüber anderen Personen scheint die Verwendung komplexerer Strategien und eine tiefere Informationsbeschaffung zu begünstigen.

Auch innerhalb der Gruppe der befragten Unternehmen können Unterschiede in der Festlegung von Risikomaßstäben identifiziert werden. So wurden die Risikomaßstäbe den beiden Klassen „eher analytisch" und „eher intuitiv" zugeordnet. 42% der Unternehmen bekunden einen als eher intuitiv eingestuften Maßstab ihrer steuerlichen Risikobereitschaft.[144]

Nach dem Kontingenzmodell führt die Erhöhung eines Unsicherheitsfaktors in dem Entscheidungsproblem zu einer größeren Neigung, komplexere Entscheidungsstrategien zu verwenden. Wird das wahrgenommene, steuerliche Risiko intuitiv — d.h. in einem Schema eingebettet, nicht auf Detailanalysen

---

[143] Vgl. Teil II, Kapitel 3 E.I.1., S. 193ff., insbes. Tabelle 39, S. 194, sowie Teil II, Kapitel 3 E.VI, S. 230ff.

[144] Vgl. Tabelle 48, S. 206.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

basierend — bestimmt, so muß auch die Unsicherheit der kurzfristigen Entscheidung intuitiv erfaßt werden. Der Schluß, daß die betreffenden Entscheidungsträger einen intuitiven kognitiven Stil hätten, darf nicht gezogen werden, da keine entsprechende Messung vorliegt. Somit ist es auch nicht möglich, für 42% der Entscheidungsträger eine höhere Risikoneigung zu unterstellen, die mit einem intuitiven kognitiven Stil einhergeht[145]. Eine höhere Risikoneigung müßte die Werte einer mit ihrer subjektiven Eintrittswahrscheinlichkeit, die durch die gewählte Strategie bestimmt wird, gewichteten Nutzenfunktion erhöhen. Die höhere Risikoneigung müßte also eine Verschiebung der zum zweitenmal bewerteten Kurve nach oben bewirken.

Die Erfahrung negativ verlaufener Betriebsprüfungen führte bei den befragten Unternehmen zu einem verstärkten Rückversicherungsverhalten. Nach einer solchen Erfahrung werden tendenziell mehr fachliche Informationen vom potentiellen Sanktionengeber Finanzamt eingeholt.[146]

Das von *Lipshitz/Strauss* entwickelte Modell des Umgangs mit Unsicherheit[147] würde das Verhalten der befragten Unternehmen mit der Erfahrung negativ verlaufener Betriebsprüfungen erklären: Sie nehmen eine Problemsituation wahr und versuchen, die Unsicherheit über den Ausgang der verschiedenen Handlungsalternativen zu reduzieren. Ggf. hat die Erfahrung der negativ verlaufenen Betriebsprüfung, konkret also die Erfahrung einer Steuernachzahlung, dazu geführt, den Entscheidungsträger für Situationen zu sensibilisieren, die das Potential zu einem erneuten Konflikt mit der Finanzbehörde in sich bergen. Dies ließe sich aber mit dem Modell erklären: Der Entscheidungsträger ist mit einer neuen Situation konfrontiert worden, die zur Schaffung neuer Differenzierungskriterien für vorangehende Situationen geführt hat. Diese Differenzierungskriterien können den Handlungsbedarf und das Wissen um ein steuerliches Risiko einschließen.

Auch die Verfahren, mit deren Hilfe die Unternehmen die steuerlichen Belastungen, die durch die kurzfristigen Entscheidungen entstehen, abschätzen, lassen keinen Schluß auf die Verwendung von betriebswirtschaftlichen Modellen zur Entscheidung zu. Ein Anhaltspunkt für eine undifferenzierte, eher intuitive als analytische Vorbereitung von Entscheidungen ist darin zu sehen, daß zwei Drittel der Angaben (18/27), die 29% (22/76) der befragten Unternehmen zu den Methoden, mit deren Hilfe sie die künftige Steuerbelastung bei kurzfristig wirksamen Entscheidungen schätzen, machten, auf persönliche

---

[145] Vgl. *Behling/Gifford/Tolliver*, Decision Making Under Risk, 1980, S. 281f.; *Henderson/Nutt*, Decision Style, 1980, S. 384f.

[146] Vgl. Teil II, Kapitel 3 E.III.1., S. 210f., Tabelle 50, S. 210, Abb. 38, S. 212.

[147] Vgl. *Lipshitz/Strauss*, Coping With Uncertainty, 1997, S. 158—161.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

Erwartungen entfielen. Nur mit einem Drittel ihrer Angaben benannten sie Prognosen mit Sicherheitszu- oder -abschlag sowie Steuerrechtsanalysen.[148]

Steuerrechtsänderungen, insbesondere Tarifänderungen, sind geeignete Anregungsinformationen für kurzfristige Entscheidungen. Allerdings kann eine besondere Sensitivität der Entscheidungsträger für die möglichen betriebswirtschaftlichen Konsequenzen von Steuerrechtsänderungen nicht durch die Erhebung belegt werden. Nur 13% der befragten Unternehmen machten Angaben zum Einfluß einzelner Steuerrechtsänderungen auf laufende Entscheidungen mit kurzfristiger Wirkung. Insbesondere Gewinnausschüttungen wurden als kurzfristige Entscheidungen von Tarifänderungen beeinflußt.[149] Nur drei der befragten Unternehmen betrachten die Steuerbilanzpolitik als laufende Entscheidung mit kurzfristiger Wirkung.[150]

Die empirischen Ergebnisse legen nahe, daß nur wenige der befragten Unternehmen bewußte Steuerplanung betreiben.[151] Außerdem hat die empirische Erhebung die These aufgeworfen, daß der Einsatz rationaler Instrumente — damit sind analytische Entscheidungsstrategien bezeichnet — von der Haltung des Entscheidungsträgers gegenüber der Besteuerung und gegenüber dem Einsatz solcher Instrumente abhängt.[152] Vor dem in den Teilen III und IV gezeichneten Hintergrund des Modells der subjektiven Steuerwirkung kann die Bedingung „Haltung des Entscheidungsträgers gegenüber dem Instrumenteneinsatz" als Problem der Verfügbarkeit bestimmter Instrumente in seinem persönlichen Repertoire, aber auch als Folge von Erfahrungen über den Nutzen des Instrumenteneinsatzes formuliert werden.

Zu der Frage, wie der steuerliche Wissensstand bei den befragten Unternehmen vor der Durchführung kurzfristiger Entscheidungen ist, kann die Erhebung nichts beitragen. Festzuhalten ist lediglich, daß der Steuerberater nur von 21% der befragten Unternehmen zu kurzfristigen Entscheidungen herangezogen wird. Nur bei 8% der Unternehmen regt er kurzfristige Entscheidungen an. Bei der Frage, welche Instanz welche Aufgabe in welchen Entscheidungen wahrnimmt, ergab sich, daß die wichtigste Aufgabe des Steuerberaters die steuerliche Prüfung von Entscheidungen ist, gleichrangig gefolgt von Vorteilhaftigkeitsrechnung, Entscheidungsanregung und Informationsbeschaf-

---

[148] Vgl. Teil II, Kapitel 3 D.III.1.c), S. 164ff., Tabelle 27, S. 165.

[149] Vgl. Tabelle 16, S. 133.

[150] Vgl. S. 161.

[151] Vgl. Teil II, Kapitel 3 E.II.1.e), S. 202ff., Thesen T 12 bis T 20, S. 203f.

[152] Vgl. Teil II, Kapitel 3, Thesen T 24 bis T 27, S. 239.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

fung. Es kann daher nicht angenommen werden, daß das steuerliche Fachwissen bei kurzfristigen Entscheidungen fehlt oder nicht eingeholt wird.[153]

In Teil V werden unter Konstanthaltung von Int_B und I_{FA} die Anforderungen der Entscheidungssituation und die Einflüsse der Personenmerkmale für ausgewählte, steuerliche Entscheidungssituationen skizziert, aus denen anhand des Modells über die wahrscheinlich geforderte Erfolgswahrscheinlichkeit einer Entscheidungsstrategie die mit höchster Wahrscheinlichkeit verwendeten entscheidungsunterstützenden oder prognostischen Verfahren ermittelt werden. Um einen Vergleich mit normativen Entscheidungsstrategien zu ermöglichen, werden für die ausgewählten steuerlichen Entscheidungssituationen anhand von Sensitivitätsanalysen Fehlentscheidungskosten aufgezeigt, die bei Nicht-Verwendung des jeweils von der Wissenschaft vorgeschlagenen steuerteilpolitischen Optimierungsmodells entstehen können.

[153] Vgl. Tabelle 64, S. 245.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

Teil V

Subjektive Steuerwirkungen in der betrieblichen Steuerpolitik

A. Kognitiver Aufwand bei steuerlichen Entscheidungen

Durch die Teile III und IV wurde ein Zugang zur besonders schlecht zu messenden Ressource kognitiver Aufwand geschaffen. Die dort gewonnen Erkenntnisse ermöglichen Tendenzaussagen über den kognitiven Aufwand anhand des Ausmaßes fehlender Verknüpfungen zu einem Problem. Dies betrifft unter den Merkmalen des Entscheidungsproblems besonders die Bekanntheit der möglichen Alternativen (Neuartigkeit) und der Zukunftsfolgen, wobei die Neuartigkeit vom steuerlichen Wissen des Entscheidungsträgers abhängt. Da die Unterscheidung in Routine-, adaptive und innovative Entscheidungen besser zu handhaben ist als eine Unterteilung nach dem Neuigkeitsgrad, wird im folgenden statt des Begriffs „Neuigkeit" der das gegenteilige Ende der Skala bezeichnende Begriff „Determiniertheit" verwendet. Determiniertheit und zeitliche Reichweite von Entscheidungen sind sowohl für den Wissenserwerb als auch für die Komplexität der Entscheidungsstrategie relevant. Für die Entwicklung des steuerlichen Wissens bestimmen beide die Verarbeitung des Feedbacks mit und beeinflussen so die kognitive Fähigkeit des Entscheidungsträgers zur Steuerplanung. Beide sind Merkmale des Entscheidungsproblems, so daß die Komplexität der Entscheidungsstrategie mit abnehmender Determiniertheit und zunehmender zeitlicher Reichweite steigt.

I. Merkmale steuerlicher Entscheidungen

Die Verfügbarkeit problembezogenen, internen steuerlichen Wissens führt zur Unterscheidung dreier Klassen von Entscheidungen:[1] 1.) Kann der Ent-

[1] Entscheidungen liegen grundsätzlichen nur bei unvollkommenem Wissen vor, vgl. *Wessling*, Individuum, 1991, S. 37.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

scheidungsträger die gegebene Situation so einordnen,[2] daß er sofort mit einem bestimmten Verhalten reagiert, so handelt es sich um eine Routine-Entscheidung.[3] 2.) Kann der Entscheidungsträger die Situation zwar einordnen, und weiß er auch, wie er zu einer Lösung kommt (vollkommenes Prozeßwissen),[4] muß dafür aber noch bestimmte Informationen beschaffen und verarbeiten, so handelt es sich um eine adaptive Entscheidung.[5] 3.) Innovativ nennt man Entscheidungen, bei denen der Entscheidungsträger noch nicht über einen Lösungsweg verfügt,[6] oder bei denen die Problemstruktur noch nicht bekannt ist.[7]

Für die meisten steuerlichen Entscheidungen, insbesondere die im Rahmen der interdependenten und strikt dependenten Steuerpolitik, sind innovative, mindestens adaptive Entscheidungssituationen anzunehmen, da bereits die Handlungsalternativen, insbesondere im Rahmen interdependenter Steuerteilpolitik, nicht vollständig bekannt sind.[8] Das notwendige steuerliche Fachwissen ist angesichts der vielbeklagten Regelungsvielfalt und Veränderlichkeit des Steuerrechts ebenfalls nicht unmittelbar verfügbar, doch besteht häufig ein Wissen darüber, wie es zu beschaffen ist.[9]

Jede Entscheidung, die erstmalig getroffen wird, kann als innovativ bezeichnet werden, denn weder die Problemlösung noch die Wege, wie man sie findet, sind bekannt. Solche Entscheidungsprobleme sind also im Extremfall

---

[2] ... also Zielsystem und Entscheidungsfeld sowie auch Lösung sofort bestimmen ...

[3] Er verfügt dann über ein Ausführungsprogramm; die Entscheidungssituation ist wohldefiniert; vgl. *Abel*, Informationsverhalten, 1977, S. 72f., S. 79; *Witte*, Informationsverhalten, 1975, Sp. 1921.

[4] Zielsystem und Entscheidungsfeld sind gegeben und der Entscheidungsträger verfügt über einen Lösungsalgorithmus, vgl. *Abel*, Informationsverhalten, 1977, S. 72f.

[5] Vgl. dazu *Abel*, Informationsverhalten, 1977, S. 73, S. 79f.; dies entspricht in der von *Wessling*, Individuum, 1991, S. 48f., verwendeten Terminologie einem vollständigen Metawissen über die Handlungs- und Problemlöseprozesse, also Rationalität.

[6] Vgl. *Abel*, Informationsverhalten, 1977, S. 73f., S. 80; Dies entspricht der Annahme unvollkommener Rationalität, d.h. einer mangelnden Fähigkeit zur Erreichung vollkommenen Wissens bei *Wessling*, Individuum, 1991, S. 49.

[7] Dann handelt es sich um eine schlecht-definierte Entscheidungssituation. In einer wohldefinierten Entscheidungssituation sind Zielsetzung und Entscheidungsfeld gegeben; in einer schlecht-definierten fehlt mindestens eines dieser Merkmale.

[8] Das Problem der Gestaltungssuche wird von *Rödder*, Gestaltungssuche, 1991, insbes. S. 95—98, S. 170—176, S. 206f., aufgegriffen und bearbeitet.

[9] Aktuelles Recht und Fragen zu Änderungen in naher Zukunft können über Quellen wie z.B. den Steuerberater, öffentlich zugängliche Medien oder Verbände beschafft werden. Zum Problem der Ungewißheit im Steuerrecht vgl. *Voß*, Ungewißheit, 1992, insbes. S. 75—115.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

nicht vertraut, komplex, unsicher und womöglich irreversibel. Innovative Entscheidungen sind also auch alle ersten Entscheidungen während der Phase des ersten Wissenserwerbs. Somit kann unterstellt werden, daß die Zahl der innovativen Entscheidungen zu Beginn des Wissenskontinuums sehr hoch ist und mit einem Fortschritt auf dem Kontinuum abnimmt. Sobald der Steuerpflichtige aber Zusammenhänge im Steuerrecht überschauen und auch nutzen kann, kann er gestaltend tätig werden, so daß ab hier die Zahl der innovativen Entscheidungen wieder ansteigt. Die Zahl der innovativen Entscheidungen kann daher in einer U-Kurve über dem Wissenskontinuum abgetragen werden.

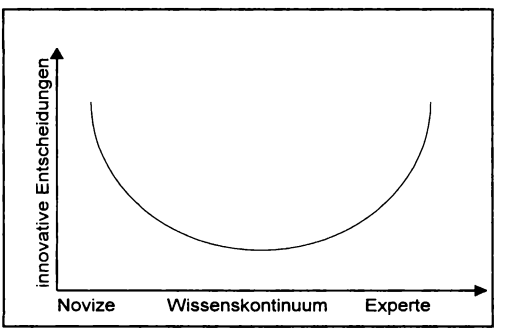


Abb. 80: Erwartete Anzahl innovativer Entscheidungen

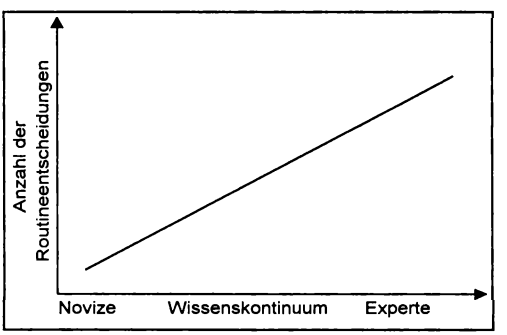


Abb. 81: Erwartete Entwicklung der Anzahl von Routineentscheidungen

Für adaptive und Routineentscheidungen muß ein anderer Verlauf gelten. In der Phase des ersten Wissenserwerbs kann der Steuerpflichtige noch nicht über routinisiertes Verhalten im Umgang mit der Besteuerung verfügen. Die ersten Routinen bilden sich aus in Form der Abgabe von Steuererklärungen und der Zahlung der anfallenden Steuern. Beides ist ein direkt auf die Ver-

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

meidung von Sanktionen gerichtetes Verhalten. Weitere Routinen, bei denen Situationen eindeutig zu bestimmten Verhaltensweisen führen, können erst mit zunehmender Übung entwickelt werden.

Adaptive Entscheidungen sind solche, in denen der Lösungsweg eindeutig bekannt ist und nur noch vorgegebene Informationen zur Lösung beschafft werden müssen. Auf dem Wissenskontinuum abgebildet, muß sich ebenso wie bei den Routineentscheidungen eine Zunahme mit wachsendem Wissensstand zeigen.

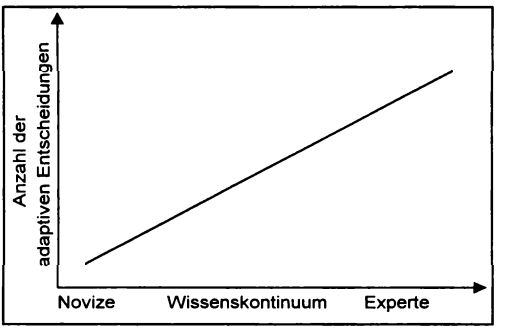


Abb. 82: Erwartete Entwicklung des Bestands an adaptiven Entscheidungen

Für die Untersuchung subjektiver Steuerwirkungen in der betrieblichen Steuerpolitik folgt daraus, daß grundsätzlich jede steuerliche Entscheidung im Rahmen der betrieblichen Steuerpolitik, sei sie kurz-, mittel- oder langfristig, aus der Sicht des Entscheidungsträgers eine innovative Entscheidung sein kann, bei der der kognitive Aufwand wesentlich höher ist als bei programmierten Entscheidungen. Damit sind innovative Entscheidungen aber auch abbruchgefährdeter als programmierte.

Bei der erstmaligen Durchführung steuerlicher Entscheidungen, egal welche zeitliche Reichweite sie haben, liegen innovative Entscheidungen vor. Adaptive und Routine-Entscheidungen sind determiniert, wobei Routineentscheidungen die Möglichkeit unmittelbarer Reaktion auf eine Situation bedeuten. Sie scheinen daher die auf innovative Entscheidungen folgende Stufe zu sein, während bei adaptiven Entscheidungen ein „Programm" entwickelt werden muß, anhand dessen Informationsbeschaffung, Alternativenbewertung, Kriteriengewichtung und Entscheidungsregel festgelegt sind. Somit können adaptive Entscheidungen erst nach innovativen und Routineentscheidungen entwikkelt werden.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

Der kognitive Aufwand hängt neben der Determiniertheit der Entscheidung auch von der Zeitspanne ab, die das Problem, also die Entscheidung, umfaßt.

Die möglichen Entscheidungen eines steuerpflichtigen Unternehmers werden nach ihrer zeitlichen Reichweite in kurz-, mittel- und langfristige Entscheidungen unterteilt. Aus der Matrix

Tabelle 73
Matrix der Merkmale steuerlicher Entscheidungen

zeitliche Reichweite	**Anfallhäufigkeit** häufig	regelmäßig	selten
kurzfristig	X		
mittelfristig		X	
langfristig			X

werden nur die Alternativen, die auf der Diagonale von links oben nach rechts unten liegen, behandelt, da sie als die wahrscheinlichsten Kombinationen betrachtet werden. Damit sind die in Abb. 83 angedeuteten Beziehungen zu erwarten.

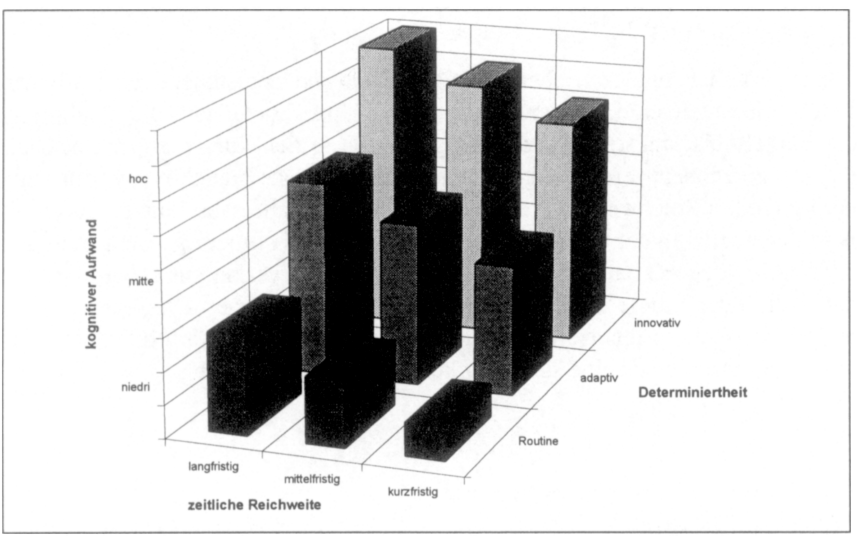


Abb. 83: Kognitiver Aufwand in Abhängigkeit von zeitlicher Reichweite und Determiniertheit der steuerlichen Entscheidung

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

Bei innovativen Entscheidungen ist der kognitive Aufwand höher als bei den anderen Typen; denn es steht zu erwarten, daß die verwendeten Entscheidungsstrategien insbesondere bei zusätzlich irreversiblen Entscheidungen formalisierter und analytischer sind als bei größerer Routinisierung.[10] Je langfristiger die Entscheidung ist, umso größer ist die Unsicherheit, umso größer ist die Anzahl potentieller Zukunftssituationen, und somit ist der kognitive Aufwand bei langfristigen, innovativen Entscheidungen am höchsten. Er nimmt auch für innovative Entscheidungen ab, wenn die zeitliche Reichweite abnimmt. Dasselbe gilt auch für adaptive Entscheidungen, deren Aufwand höher ist als der bei Routineentscheidungen. Langfristig wirksame Entscheidungen werden nur in Ausnahmesituationen als Routineentscheidungen oder als adaptive Entscheidungen ausgestaltet sein können.[11] Dann steigt der kognitive Aufwand mit der zeitlichen Bindung weiter an.

II. Kurzfristige steuerliche Entscheidungen

Der Terminus „kurzfristig" kann sich vom Zeitpunkt der Entscheidung aus grundsätzlich sowohl auf die Vergangenheit als auch auf die Zukunft beziehen: Im letzteren Fall ist die Zeitspanne bis zur letzten, unmittelbar darauf zurückzuführenden steuerlichen und nicht-steuerlichen Auswirkung gemeint, im ersteren die für die Entscheidung zur Verfügung stehende Zeit. Zur Klassifikation wurde hier die Zukunftsorientierung gewählt.

Grundsätzlich muß zwischen der objektiven und der subjektiven zeitlichen Reichweite unterschieden werden. So können Entscheidungen, die objektiv zu den mittel- bis langfristigen zählen, subjektiv zu den kurzfristigen Entscheidungen gerechnet werden. Ein Beispiel für solch eine subjektive Verkürzung der zeitlichen Reichweite wäre die Gestaltung des Jahresabschlusses durch einen Steuerpflichtigen, der mit Blick auf eine möglichst niedrige Steuerzahlung oder eine Steuererstattung maximale Aufwandsvorverlagerung betreibt und dabei die durch diese Politik verursachte Erhöhung seines Grenzsteuersatzes in den Folgejahren ignoriert. Für diesen Steuerpflichtigen wäre die Gestaltung des Jahresabschlusses eine subjektiv kurzfristige Entscheidung.

---

[10] Vgl. Teil II, Kapitel 3 D.III.2.d), S. 174, vgl. auch *Beach/Mitchell*, Contingency Model, 1978, S. 446.

[11] Im verwandten Gebiet der Bilanzanalyse wird versucht, Regeln für die Isolation und Behandlung von Routine-Entscheidungen zu erstellen; vgl. *Coenenberg*, Jahresabschluß, 1997, S. 584f.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

Die subjektive Zuordnung der Entscheidungen zu den Fristigkeiten hängt vom steuerlichen Wissensstand des Entscheidungsträgers ab. Auch die Wahrnehmung steuerlicher Informationen ist eine Folge davon.

Kurzfristig soll eine Entscheidung dann genannt werden, wenn die letzte auf die Entscheidung zurückzuführende Wirkung innerhalb eines Jahres auftritt.

1. Beispiele für subjektiv kurzfristige steuerliche Entscheidungen

- Steuerbilanzpolitik in Sachverhalts- und Abbildungsgestaltung
- Durchführung geförderter Maßnahmen
- Ausübung der Umsatzsteueroption

2. Beispiele für objektiv kurzfristige steuerliche Entscheidungen

- Zeitliche Verschiebung von größeren Einkäufen um den Monatswechsel herum von einem Monat in den anderen zur zeitlichen Variation des Vorsteuerabzugs.
- Bei Gewinnermittlern nach § 4 Abs. 3 EStG auch Gestaltung des Jahresgewinns durch Verschiebung von Zahlungen um den Jahreswechsel.
- Zeitpunkt von Gewinnausschüttungen bei Einführung des Solidaritätszuschlags.
- Umsatzsteuerliche Wirkung von Sachentnahmen bei Einzelunternehmen oder OHG.
- Bestimmung der optimalen Bestellmenge und des Beschaffungszeitpunktes.
- Preispolitische Entscheidungen unter Steuereinfluß.
- Wahl von Werbe- und Acquisitionsmaßnahmen.

3. Kurzfristige, innovative steuerliche Entscheidungen

Ist der Fortschritt auf dem Wissenskontinuum vom Nullpunkt aus noch minimal, so liegt bei jeder Situation mit steuerlichem Bezug eine innovative Ent-

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

scheidung vor.[12] Sie ist dann auch notwendig kurzfristig, denn ausgehend vom Nullpunkt auf dem Wissenskontinuum können keine subjektiv mittel- oder langfristigen steuerlichen Entscheidungen getroffen werden, weil die notwendigen Strukturen zur Beurteilung der mittel- und langfristigen Steuerwirkungen noch nicht entwickelt sind.

Da Wissenserwerb offenbar nur durch die Verarbeitung von Feedback[13] stattfindet, kann allein aus der Tatsache, daß kurzfristige Entscheidungen gemäß der oben getroffenen Einschränkung häufig anfallen,[14] nicht auf einen schnellen Wissenserwerb durch kurzfristige Entscheidungen geschlossen werden. Entscheidend sind Zeitpunkt und Häufigkeit der Rückmeldungen.

Zu unterscheiden ist zwischen steuerlichen und nicht-steuerlichen Rückmeldungen, d.h. zwischen Folge-Situationen mit und ohne Steuerbezug. Unmittelbare steuerliche Rückmeldungen in Form von Steuerzahlungen oder Außenprüfungen fallen nur monatlich, vierteljährlich, jährlich oder in noch größeren Zeitabständen an. Die Wirkung von Aufforderungen kann als grundsätzlicher Anstoß angesehen werden, der keine weiterreichenden Wirkungen hat. Von den Sanktionen dagegen haben lediglich Verspätungs- und Säumniszuschläge regelmäßig Bedeutung.

Zwischen den in den genannten Zeitabständen anfallenden Zahlungen können Rückmeldungen nur durch Kommunikation steuerlicher Informationen zugehen. Die Formen der Kommunikation wurden unter Teil IV B.III.1.b)[15] umrissen, und es zeigt sich, daß sie nachfrageabhängig grundsätzlich jederzeit zur Verfügung stehen oder als Reiz von außen ungeplant und unplanbar zugehen. Nach Entscheidungen werden Informationen entweder zu Kontrollzwekken oder zur Verringerung kognitiver Dissonanzen nachgefragt.[16] Bei kurzfristigen, innovativen steuerlichen Entscheidungen, die auf der Basis eines geringen steuerlichen Wissens getroffen werden, ist die gesteuerte Verfolgung von Kontrollzwecken denkunmöglich. Eine „offene Kontrolle" in Form der Verarbeitung von Rückmeldungen findet aber notwendig statt.

Wenn Informationen nachgefragt werden, um kognitive Dissonanzen zu beseitigen, statt den Erfolg mit dem Zweck der Verbesserung des künftigen Verhaltens zu prüfen, dann ist dieses Verhalten für die Entwicklung des steuerlichen Wissens des Entscheidungsträgers hinderlich und muß sich mithin nachteilig auf die Steuerpolitik des Entscheidungsträgers auswirken. Ein sol-

---

[12] Zur Anwendbarkeit alter Problemlösungen vgl. *Laux*, Entscheidungstheorie, 1995, S. 9.

[13] Vgl. Teil IV B.II., S. 360ff.

[14] Vgl. Tabelle 73, S. 429.

[15] S. 374—376.

[16] Vgl. Teil III C.III.1., S. 319ff., insbes. S. 325.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

ches Verhalten ist jedoch auf der Basis äußerst geringen Wissens als sehr unwahrscheinlich anzusehen. Bei Entscheidungen dagegen, die auf einen Mindestbestand steuerlichen Wissens gegründet sind, können auch kognitive Dissonanzen eine Rolle spielen.

Vor Entscheidungen entstehen kognitive Dissonanzen dann, wenn eine Abweichung zwischen einer Selbsteinschätzung und dem der Entscheidung vorausgehenden, eigenen Verhalten auftritt.[17] Auch sie können damit Auslöser kurzfristiger, innovativer steuerlicher Entscheidungen sein. Dies setzt aber auch einen gewissen Fortschritt auf dem steuerlichen Wissenskontinuum voraus, d.h. der Entscheidungsträger muß schon steuerliches Verhalten gezeigt und eine Vorstellung vom Beziehungsmuster zwischen seiner Person und der Umwelt aufgebaut haben, bevor er eine Abweichung zwischen seinem steuerlichen Verhalten und seiner Selbsteinschätzung wahrnehmen kann. Die Selbsteinschätzung könnte z.B. die Vorstellung von sich selbst als einem souveränen, kritischen Entscheidungsträger sein, dem „niemand etwas vormachen" kann. Hierzu widersprüchliches Verhalten wäre z.B. eine unreflektierte Übernahme aller Verhaltensempfehlungen des Steuerberaters oder die Feststellung, daß der Entscheidungsträger es versäumt hat, Wissenslücken zu schließen, weil er sein Wissen unberechtigt für ausreichend hielt, um die Entscheidung zu treffen. Ein Beispiel für so eine Erkenntnis wäre es, wenn ein Entscheidungsträger mit einer entsprechenden Selbsteinschätzung maximale Aufwandsvorverlagerung betreibt und nicht bedenkt, daß seine Einnahmen in den Folgeperioden wahrscheinlich ansteigen werden oder übersieht, daß z.B. die von ihm euphorisch in Anspruch genommene Ansparabschreibung nach § 7g EStG auch Sanktionen auslösen kann.

Diese Beispiele betreffen subjektiv kurzfristige Entscheidungen, deren letzte steuerliche Rückmeldungen erst nach einer längeren Zeitspanne eintreten und beim Steuerpflichtigen zu einer Wissenserweiterung führen. Die einschlägigen Rückmeldungen auf objektiv kurzfristige Entscheidungen sind aber nicht nachgefragte Informationen, sondern unmittelbare Konfrontationen in Form von Steuerzahlungen. Diese fallen aber, wie oben erwähnt, nur monatlich, vierteljährlich, jährlich oder seltener an.

Rückmeldungen[18] auf kurzfristige Entscheidungen gehen also nicht unmittelbar nach Durchführung des Verhaltens zu, sondern mit einer gewissen Zeitverzögerung. Das heißt auch, daß die Wirkungen mehrerer kurzfristiger Entscheidungen sich in einer Steuerzahlung niederschlagen. Da tatsächlich

---

[17] Vgl. *Plous*, Judgment, 1993, S. 26f.

[18] Vgl. *Kerstholt*, Strategy Selection, 1996, S.285: Verzögerungen im Zugang von Feedbacks können in Kontrollprozessen kaum verarbeitet werden.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

kurzfristige Sachverhalte nur wenige veränderliche Parameter in der Zeitdimension und in der Dimension Sachverhalt — Steuerwirkung umfassen, kann der Steuerpflichtige, gestützt durch Kommunikation, die Steuerwirkung in der Schicht „Zusammenhang zwischen Steuerrecht und Umweltzuständen“[19] schnell erfassen. Die Differenzierungsmerkmal-Konstellation des Sollzustands ist einfach zu konzipieren, was eine leicht durchführ- und verarbeitbare Kontrolle ermöglicht. Man kann also erwarten, daß die Entscheidungs- und Kontrollprozesse bei real kurzfristigen Entscheidungen gesteuert sind.

Damit ist aber ein schneller Wissenszuwachs möglich, und da die Situationen kurzfristiger Entscheidungen ebensowenig wie die Handlungsmöglichkeiten stark variierbar sind, werden innovative Entscheidungen hier schnell routinisiert.

Der kognitive Aufwand bei innovativen kurzfristigen steuerlichen Entscheidung ist als gering bis mäßig anzusehen.

4. Kurzfristige steuerliche Routine- und adaptive Entscheidungen

Die Unterscheidung zwischen adaptiven und Routineentscheidungen scheint hier nur mit Blick auf die Tauglichkeit als Ausweichroutine beim Abbruch langfristiger kognitiver Prozesse interessant zu sein. Da Routineentscheidungen durch einen extrem abgekürzten kognitiven Prozeß gekennzeichnet sind und im Unterschied zu adaptiven Entscheidungen keiner weiteren Informationsaufnahme mehr bedürfen, müssen sie als verfestigtere Situation/Problem-Verhaltens-Kopplung angesehen werden. Sie sind daher die geeignete Ausweichhandlung bei extremen Störungen des abgebrochenen Prozesses. Bei Störungen, die die Durchführung adaptiver Entscheidungsprozesse als Ausweichhandlung noch gestatten, sollten aufgrund ihrer vermutlich höheren Qualität Routine-Entscheidungsprozessen vorgezogen werden.

Zur Entwicklung adaptiver steuerlicher Entscheidungen sind kurzfristige Entscheidungen nur bedingt geeignet, etwa bei der kurzfristigen Beschaffungsplanung.[20] Dies setzt voraus, daß der Entscheidungsprozeß komplexer ist, und bestimmte Informationen beschafft werden müssen. Wie diese Informationen beschafft werden und welcher Art sie sind, hängt vom Wissensstand des Entscheidungsträgers ab. Dies betrifft allerdings nicht nur den steuerlichen, sondern den allgemein betriebswirtschaftlichen Wissensstand. Während

---

[19] Vgl. Teil IV, Abb. 70, S. 384.

[20] Vgl. dazu z.B. *Schult*, Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, 1996, S. 302—304.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

bei den meisten kurzfristigen steuerlichen Entscheidungen eine steuerliche Zielsetzung Auslöser der Entscheidung ist, kann man bei adaptiven kurzfristigen steuerlichen Entscheidungen davon ausgehen, daß steuerliche Aspekte nur eine Information innerhalb eines durch ein nicht-steuerliches Ziel veranlaßten Entscheidungsprozesses sind.

Der kognitive Aufwand sowohl von kurzfristigen Routine- als auch adaptiven Entscheidungen ist gering.

III. Mittelfristige steuerliche Entscheidungen

Wirken sich Entscheidungen auf mehrere Perioden aus, so werden sie hier als mittelfristig bezeichnet. Nach der oben getroffenen Annahme sollen solche mittelfristigen Entscheidungen wiederholt auftreten, so daß ein Entscheidungsträger innerhalb einer Periode oder innerhalb einer geringen Anzahl von Perioden — etwa 5 Jahren — mit mehreren ähnlichen Entscheidungssituationen konfrontiert wird.

Die Abweichungen zwischen nur subjektiv mittelfristigen und objektiv mittelfristigen Entscheidungen sind gering. Abgesehen von den subjektiv kurzfristigen Entscheidungen, bei denen der Entscheidungsträger die mittelfristige Reichweite der Entscheidung nicht richtig einschätzt, kann von Deckungsgleichheit beider Kategorien ausgegangen werden. Zu den mittelfristigen Entscheidungen gehören die betrieblichen Funktionalentscheidungen Investition, Finanzierung, sofern sie nicht kurzfristig sind, und auch Entscheidungen im Bereich des Rechnungswesens, insbesondere im Rahmen der Steuerbilanzpolitik.[21] Grundsätzlich ist eine globale Zuordnung mit dem Problem von Typisierungen behaftet: Im Einzelfall können Entscheidungen in den genannten Bereichen kurz- oder langfristig sein.

[21] Die Literatur zur Betriebswirtschaftichen Steuerlehre bildet hier keine einheitlichen Kategorien. Vgl. z.B. die unterschiedlichen Gliederungen bei *Haberstock/Breithecker*, Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, 1997, S. XII f., *Schult*, Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, 1996, S. VII—VIII, *Rose*, Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, 1992, S. XIII—XXI, *Schneider*, Grundzüge, 1994, S. X—XV, *Wöhe/Bieg*, Grundzüge, 1995, S. XII—XVIII.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

1. Beispiele für mittelfristige steuerliche Entscheidungen

- Änderung von Geschäftsbeziehungen, z.B. Wahl von Lieferanten
- Produktionsverfahren
- Distributionsentscheidungen
- Finanzierungsentscheidungen wie z.B. Leasing vs. Kaufentscheidungen oder Fremdkapitalaufnahme vs. Eigenkapitalzuführung
- Organisationsentscheidungen
- Personalentscheidungen

2. Determiniertheit mittelfristiger steuerlicher Entscheidungen

Innovativ sind mittelfristige Entscheidungen dann, wenn sie erstmalig getroffen werden. Da sie definitionsgemäß häufiger zu treffen sind, liegen wirklich innovative, mittelfristige Entscheidungen nur dann vor, wenn neuartige Gestaltungen durchgeführt werden. Regelmäßig wird ein Entscheidungsträger nach Ablauf weniger Perioden über Erfahrungen mit mittelfristigen Entscheidungen verfügen.

Wissen darüber, wie und welche Informationen zur Entscheidung zu beschaffen sind, und wie diese Informationen zu verknüpfen sind, entwickelt sich aufgrund der Erfahrung oder aufgrund der Ausbildung des Entscheidungsträgers.

Aufgrund der über mehrere Perioden hinwegreichenden Konsequenzen mittelfristiger Entscheidungen können sie jedoch nur schlecht routinisiert werden. Der kognitive Aufwand ist aufgrund der zeitlichen Reichweite generell höher als bei kurzfristigen steuerlichen Entscheidungen, auch wenn keine innovativen Entscheidungen vorliegen.

IV. Langfristige steuerliche Entscheidungen

Langfristige Entscheidungen erstrecken sich über einen mindestens 5 bis 10 Jahre dauernden Planungshorizont. Langfristig sind in diesem Sinne nur die konstitutiven Entscheidungen der Rechtsform- und Standortwahl sowie sämtliche Überlegungen zum Übergang von Unternehmensvermögen wie Unternehmenskauf und -verkauf sowie Vermögensübergang im Sinne der Erbfolge.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

Diese Entscheidungen sind nur selten zu treffen. Auch bei den konstitutiven Entscheidungen ist denkbar, daß sie auf weniger lange Planungszeiträume angelegt sind und daß sie häufiger getroffen und durchgeführt werden. Insbesondere im Rahmen von Konzernumstrukturierungen und im Zuge der zunehmenden Globalisierung werden konstitutive Entscheidungen für die Unternehmensführung zu häufiger zu treffenden Entscheidungen.

1. Beispiele für langfristige steuerliche Entscheidungen

- rechtliche Gestaltungen, etwa der Unternehmensform
- Ausgliederung einzelner betrieblicher Funktionen, wie z.B. der Forschung
- Standortentscheidungen
- Investitionen mit langfristigem Planungshorizont von mindestens 10 Jahren

2. Determiniertheit langfristiger steuerlicher Entscheidungen

Da die langfristigen Entscheidungen definitionsgemäß nur selten auftreten sollen und regelmäßig multikriterielle Probleme darstellen, die zeitlich und sachlich weitreichende Folgen haben, sind sie in fast allen Fällen als innovativ anzusehen, da den meisten Entscheidungsträgern Erfahrungen mit langfristigen Entscheidungen fehlen.

Ausnahmen sind Entscheidungsträger, die etwa im Zusammenhang mit Konzernumstrukturierungen oder Globalisierungsprozessen häufig mit konstitutiven Entscheidungsproblemen befaßt sind. Sie verfügen mit hoher Wahrscheinlichkeit über Schemata, welche Art von Informationen sie benötigen und wie diese Informationen beschafft werden können, so daß hier von adaptiven Entscheidungen auszugehen ist.

Eine Routinisierung langfristiger steuerlicher Entscheidungen ist aber wegen der zu berücksichtigenden Zukunftserwartungen und der Vielzahl der möglichen Entscheidungskriterien ausgeschlossen.

Der kognitive Aufwand ist tendenziell als sehr hoch anzusehen.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

V. Mittel- und langfristige steuerliche Entscheidungen als Bestandteile langfristiger Anpassungsstrategien

In der bisherigen Diktion dient jede Anpassungsmaßnahme einer kurz- oder längerfristigen Verbesserung gegenüber dem Status Quo. So sind einzelne Entscheidungen eingebettet in langfristige Dispositionen und mehr oder minder genau definierter Bestandteil langfristiger Anpassungsstrategien, die z.B. in Unternehmensplanungen niedergelegt sein können. Während kurzfristige Entscheidungen nur marginale Veränderungen hervorrufen und die Durchsetzung langfristiger Planungen daher nur wenig beeinträchtigen können, müssen langfristige Dispositionen auf mittel- und langfristige Entscheidungen stärkeren, richtungsweisenden Einfluß ausüben. Insbesondere determinieren sie die Wahrnehmung der Entscheidungssituation, die Entscheidungskriterien und die einzusetzenden Ressourcen, da sie die Koordination mit anderen, vor- und nachgelagerten sowie zeitgleichen Entscheidungen gewährleisten.

B. Analyse einer ausgewählten kurzfristigen steuerlichen Entscheidung

Die subjektive Steuerwirkung bei kurzfristigen steuerlichen Entscheidungen wird anhand eines Beispiels analysiert. Gegeben sei ein steuerpflichtiger Unternehmer, der seinen Gewinn nach § 4 Abs. 3 EStG ermittelt. Die kurzfristige steuerliche Entscheidungssituation entstehe durch die Frage nach dem optimalen Zahlungszeitpunkt einer Handwerkerrechnung. Die zwei möglichen Alternativen sind ein beliebiger Zahlungszeitpunkt vor oder ein Zahlungszeitpunkt unmittelbar nach Jahresende.

Die folgenden Ausführungen orientieren sich am Modell der subjektiven Steuerwirkung.[22]

I. Wahrnehmung einer steuerlichen Information

Erste Voraussetzung ist die Wahrnehmung einer steuerlichen Information. Im Beispiel des seinen Gewinn nach § 4 Abs. 3 EStG ermittelnden Steuerpflichtigen wäre die steuerliche Information in den Differenzierungsmerkmalen der folgenden Beispiel-Situation enthalten: „Am 10.12. geht eine Rech-

[22] Vgl. Teil IV B.I., S. 358f., insbes. auch Abb. 68, S. 359.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

nung über Malerarbeiten ein. Die Bezahlung ist eine Betriebsausgabe. Sie mindert die Steuerlast." Zunächst ist in dieser Aussage keine Verhaltenswirkung impliziert. Angenommen, der Steuerpflichtige verfügt erst am 2.1. des Folgejahres wieder über einen entsprechenden Betrag, um die Rechnung zu bezahlen. Bestünde sein Wissen nur darin, daß die Bezahlung die Steuerlast mindert, so entstünde keine Verhaltenswirkung der steuerlichen Information. Sie tritt erst auf bei der Frage, wann die Steuerlast gemindert wird.

II. Einsatz von Anpassungsmaßnahmen

Bei einem Wissen im System 2 „Subsumption" ist die Wahrnehmung des Rechnungseingangs mit weiteren Verknüpfungen verbunden: Wird die Rechnung erst am 2.1. bezahlt, so tritt die Minderung der Steuerlast erst mit einem Jahr „Verspätung" ein. Dies kann vom Steuerpflichtigen als Nachteil empfunden werden, so daß er nach einer Anpassungsmaßnahme sucht. Das Wissen um die Periodizität der Ertragsteuern eröffnet dem Steuerpflichtigen die mögliche Ausweichhandlung: Wird die Rechnung noch im laufenden Jahr bezahlt, so mindert sich kurze Zeit danach die Steuerzahlung, bzw. es kann eine Erstattung realisiert werden. Das Bewußtsein, daß es auf den Zeitraum ankommt, in dem die Zahlung erfolgt, führt also dazu, daß eine steuerliche Entscheidung zu treffen ist.

1. Folgen unterschiedlichen steuerlichen Wissens

a) Steuerpflichtiger mit geringem steuerlichem Wissen und kurzfristiger Planung

Nun muß der Steuerpflichtige also sein Verhalten bewußt optimieren. Je nachdem, wie weit sein Wissensstand schon ausgereift ist, wird er die sofortige „Belohnung" Steuererstattung oder Verringerung der Steuerzahlung unreflektiert anstreben. Dann handelt es sich um ein lokales Verhaltensoptimum. Hier fehlt die Einbeziehung zukünftiger Folgesituationen, daß nämlich 1. die Vorauszahlungen, die im Jahr 2 zu leisten sind, nach dem geschätzten Gewinn angepaßt werden können und daß 2. die Steuerersparnis im Jahr 1 im Jahr 2 wieder aufgehoben wird — abhängig davon, in welchem Umfang der Grenzsteuersatz des Jahres 2 von dem des Jahres 1 abweicht.

Ein Steuerpflichtiger, dessen Wissen in der zweiten Schicht „Zusammenhang zwischen Steuerrecht und Umweltzuständen" noch nicht sehr ausgereift

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

ist, wird sich also anders verhalten als ein Steuerpflichtiger, dessen Wissen in dieser Schicht schon einen weiteren zeitlichen Horizont umspannt. Dieses Wissen kann ihm natürlich auch noch während des Entscheidungsprozesses zugehen, in dem er z.B. von einem Steuerfachkundigen auf die weiteren Konsequenzen hingewiesen wird oder diesen gezielt danach befragt.

Ohne dieses Wissen wird der Steuerpflichtige aber in jedem Falle die Zahlung noch im Jahr 1 vornehmen, um die Steuererstattung zu erzielen. Damit besteht die Möglichkeit, daß er gegenüber einem Steuerpflichtigen mit höherem Wissensstand Nachteile erleidet. Wann Nachteile auftreten und wie hoch sie sein können, soll im folgenden an einem Beispiel gezeigt werden.

b) Steuerpflichtiger mit fortgeschrittenem steuerlichem Wissen und längerfristiger Planung

Bei einem Steuerpflichtigen mit einem fortgeschrittenen Wissen in der Schicht „Zusammenhang zwischen Steuerrecht und Umweltzuständen" wird die Situationsdifferenzierung mehr Merkmale aufweisen, entsprechend der größeren Anzahl einbezogener Zukunftssituationen. Sie könnte z.B. folgendermaßen aussehen:

„Malerarbeiten sind zu bezahlen: Zahlung vor Jahresende, überzogenes Konto und Steuerersparnis in diesem Jahr, Erstattung von Vorauszahlungen und Festsetzung niedrigerer Vorauszahlung

versus

Zahlung nach dem 31.12., kein überzogenes Konto, dafür keine Steuererstattung, gleich hohe Vorauszahlungen, aber nächstes Jahr niedrigere Steuern."

Die Situation umfaßt jetzt bereits die ersten möglichen Verhaltensalternativen. Das bedingt natürlich, daß der Steuerpflichtige die genannten Folgen auch mit „Malerarbeiten durchführen lassen" verbindet, also ein über mindestens zwei Zeitperioden ausgedehntes, auf die Situation bezogen vollständiges steuerliches Wissen über Zusammenhänge zwischen Steuerrecht und den Umweltzuständen erstens besitzt und zweitens schon in seine täglichen Verhaltensstrategien integriert hat.[23]

[23] Diese Sichtweise entspricht dem verwendeten Modell, das zu einer holistischen Repräsentation der Umwelt im Wissen des Individuums führt, vgl. Teil III C.V, S. 345. Die „automatische" Integration unterscheidet das über Erfahrungen gewonnene Wissen vom über Kommunikation erworbenen Wissen, das erst noch in der Anwendung verankert werden muß.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

Zur Entscheidung über eine geeignete Anpassungsmaßnahme braucht der Steuerpflichtige Informationen über die Höhe seines Gewinns in Jahr 1 und seinen Grenzsteuersatz in Jahr 1 — beides ist zu einem Zeitpunkt kurz vor dem 31.12. recht sicher — und über die Höhe seines Gewinns in Jahr 2 und seinen Grenzsteuersatz in Jahr 2. Diese Informationen nun sind wesentlicher unsicherer als die vorgenannten. Weiterhin benötigt der Steuerpflichtige zur Entscheidung ein Zielsystem (Entscheidungskriterien) und eine Entscheidungsregel.

Sein Zielsystem soll einmal die beiden Ziele enthalten: Minimierung der Steuerzahlungen in Jahr 1 und 2 zusammen (bis zur Einbeziehung von Steuerbarwerten in seine Überlegungen soll sein Wissensstand noch nicht gediehen sein) und der Vermeidung einer 20-tägigen Kontoüberziehung. Den Vorteil einer Herabsetzung der Vorauszahlungen im Jahr 2 betrachtet er als Waagenzünglein bei der Entscheidungsregel. Die Vermeidung der Kontoüberziehung ist ihm wichtiger als nur die Zinsersparnis: Er ist ein strikter Gegner der Kreditaufnahme, weil er glaubt, daß man ihn für einen schlechten Geschäftsmann hielte, wenn er sein Konto überzöge.

Die absolute Steuerersparnis der Jahre 1 und 2 müßte mindestens doppelt so hoch sein wie die Kontokorrentzinsen, damit die sofortige Zahlung für ihn attraktiv wird. Die Entscheidungsregel lautet also in diesem Fall:

Wähle die sofortige Zahlung, wenn die Differenz aus der Summe der Steuerzahlungen für die Jahre 1 und 2 bei sofortiger Zahlung und der Summe der Steuerzahlungen für die Jahre 1 und 2 bei späterer Zahlung mindestens doppelt so hoch ist wie die Zinsen, die bei sofortiger Zahlung anfallen. Ist beides gleich hoch, dann wähle die sofortige Zahlung, weil sich die Vorauszahlungen mindern.

In Formelschreibweise hat diese Überlegung für den Fall, daß der Gewinn des Jahres 2 bekannt ist, die folgende Form:

Wenn $S_1 + 2 \cdot K < S_2$

$\Leftrightarrow$ $S_1 - S_2 + 2 \cdot K < 0$, dann zahle sofort.

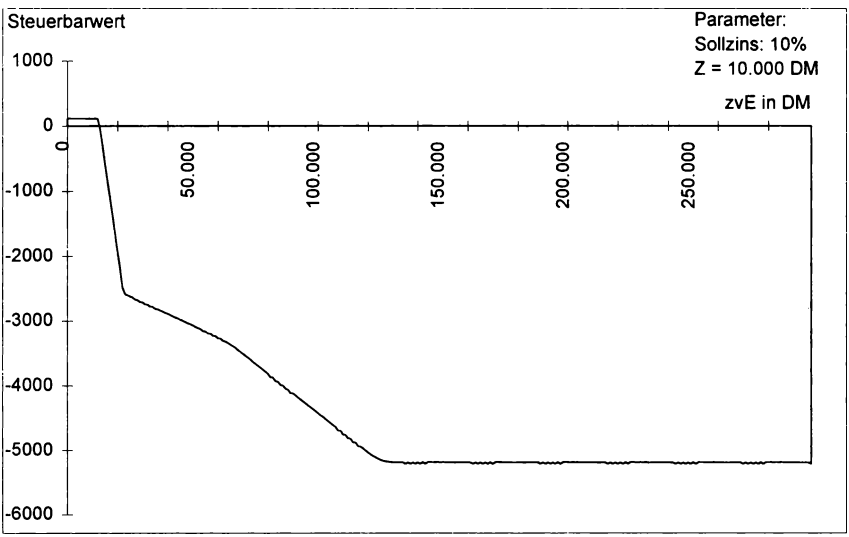
$$S_1 - S_2 + 2 \cdot K = \underbrace{\left[\left(S_{er}(G_1 - Z) - 4 \cdot V_1\right) + S_{er}(G_2)\right]}_{\text{Steuersumme bei Zahlung im Jahr 1}} - \underbrace{\left[\left(S_{er}(G_1) - 4 \cdot V_1\right) + S_{er}(G_2 - Z)\right]}_{\text{Steuersumme bei Zahlung im Jahr 2}} + 2 \cdot Z \cdot \frac{20}{360} \cdot i_{Soll} \cdot \left(1 - s_{er}(G_1 - Z)\right)$$

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

$$= S_{er}(G_1 - Z) - S_{er}(G_1) + S_{er}(G_2) - S_{er}(G_2 - Z) +$$
$$+ 2 \cdot Z \cdot \tfrac{1}{18} \cdot i_{Soll} \cdot \left(1 - s_{er}(G_1 - Z)\right)$$

mit

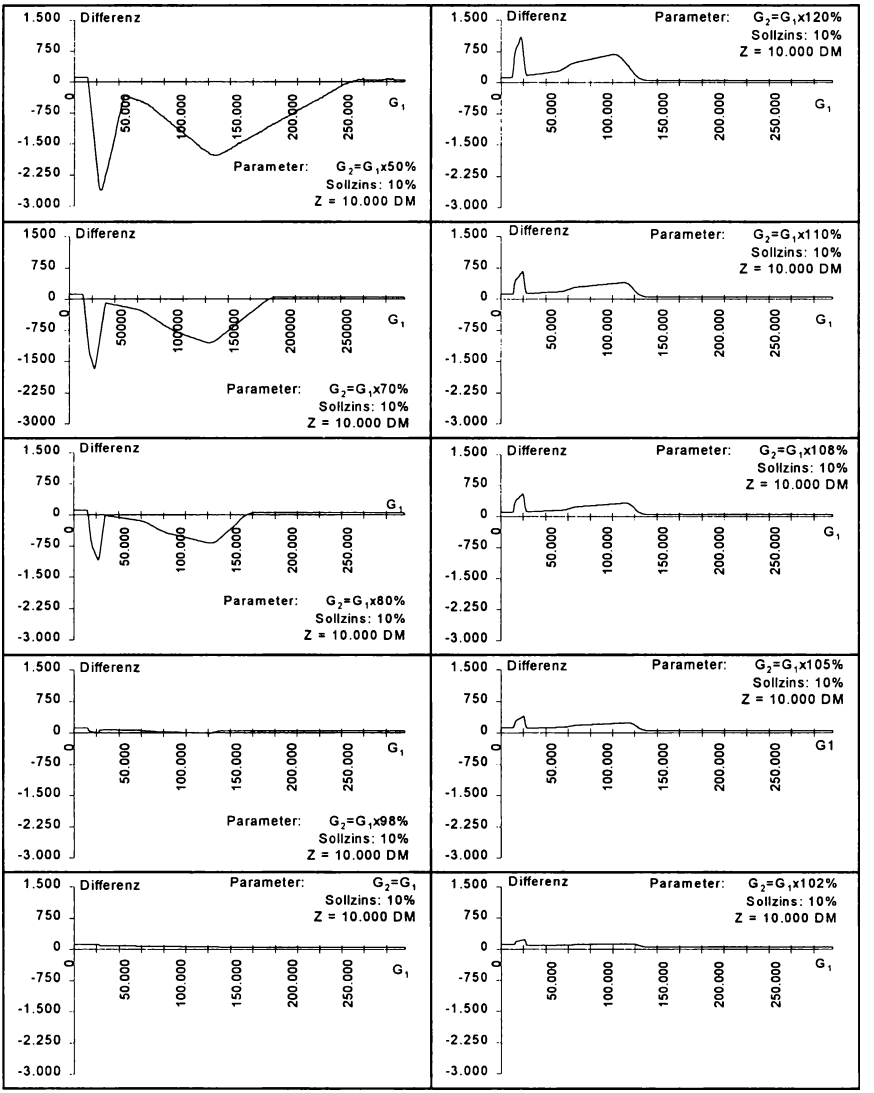
S_1 := Summe der Steuerzahlungen der Jahre 1 und 2 bei Zahlung in Jahr1
S_2 := Summe der Steuerzahlungen der Jahre 1 und 2 bei Zahlung in Jahr2
K := Kontokorrentzinsen nach Steuern
$S_{er}(x)$:= Ertragsteuerlastfunktion
$s_{er}(x)$:= Grenzertragsteuersatzfunktion
G_1 := Gewinn vor Berücksichtigung der Zahlung im Jahr 1
G_2 := Gewinn vor Berücksichtigung der Zahlung im Jahr 2
Z := Zahlung
V_1 := Höhe der vierteljährlichen Vorauszahlung im Jahr 1
i_s := Sollzinssatz



Funktion: 2 x Sollzins x 20/360 Tage x Rechnungsbetrag
abzüglich Differenz der
[Ertragsteuerlast des Jahres 1 von G_1
- Ertragsteuerlast des Jahres 2 von (G_1-Z)]

Abb. 84: Entscheidung des Steuerpflichtigen, der bei einem Überschreiten der anfallenden Sollzinsen um mindestens das Doppelte durch die Steuerersparnis in jedem Fall die Steuerersparnis in Jahr 1 realisiert

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH



Funktion: Summe der [Ertragsteuerlast des Jahres 1 von (G_1-Z)
+ doppelte Sollzinsen auf den Rechnungsbetrag Z
+ Ertragsteuerlast des Jahres 2 von G_2]
abzüglich Summe der [Ertragsteuerlast des Jahres 1 von G_1
+ Ertragsteuerlast des Jahres 2 von (G_2-Z)]

Abb. 85: Entwicklung der Differenz der Summe der Steuerlast aus Jahr 1 und Jahr 2 sowie dem doppelten Sollzins auf den Rechnungsbetrag bei Zahlung im Jahr 1 bei Variation der Gewinnabweichung des Jahres 2

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

Der unter B.II.1.a) beschriebene Steuerpflichtige mit nur begrenztem Wissen über die Zusammenhänge zwischen Steuerrecht und Umweltzuständen, der eine unmittelbare „Belohnung" anstrebt, leistet die Zahlung in jedem Fall im ersten Jahr, wenn die Steuerersparnis dadurch höher ist als die doppelten Zinsen.

Wenn also

$$2 \cdot \tfrac{20}{360} \cdot i_{Soll} \cdot Z - \left(S_{er}(G_1) - S_{er}(G_1 - Z)\right) < 0 ,$$

dann zahlt der Entscheidungsträger in Jahr 1. Dem entsprechen die Punkte, die in der nachfolgenden Abb. 84 unterhalb der Abszisse liegen.

Zum Vergleich sind die Ergebnisse, zu denen das Modell des Steuerpflichtigen mit etwas weiter entwickeltem Wissen führt, unter drei verschiedenen Parameterkonstellationen in den nachfolgenden Graphiken der Abb. 85 gegenübergestellt.

Während der kurzfristig planende Steuerpflichtige stets sofort zahlt, wird der längerfristig planende Steuerpflichtige fast immer erst im zweiten Jahr zahlen. Die sofortige Zahlung unter Kreditaufnahme lohnt sich für ihn nur dann, wenn der Gewinn des zweiten Jahres den Gewinn des ersten Jahres unterschreitet; und selbst dann nur innerhalb bestimmter Gewinnintervalle. Je weiter der Gewinn des 2. Jahres unter dem des 1. Jahres liegt, desto vorteilhafter ist die Vorverlagerung der Betriebsausgabe. Dieses Ergebnis ist nicht überrachend, weil nur der Progressionseffekt genutzt wird. Sobald der Gewinn des 2. Jahres die obere Progressionszone verläßt, wird die Vorverlagerung nachteilig.

Obwohl dieser Steuerpflichtige bereits den Progressionseffekt zu nutzen versteht, ist seine Zielfunktion nicht mit finanziellen Oberzielen[24] vereinbar, die sich in der Vermögensendwertmaximierung manifestieren: Der zeitlich unterschiedliche Anfall der Auszahlungen für Steuern und für den Rechnungsbetrag bleibt unberücksichtigt. Die zeitliche Verschiebung beeinträchtigt den subjektiven Wert der Auszahlungen nicht.

Der Steuerpflichtige verfügt entweder (noch) nicht über das geeignete betriebswirtschaftliche Wissen, um eine rationale Entscheidung zu treffen, oder er hat das Wissen um die geeignete Modellbildung noch nicht in sein Verhalten implementiert. Rational müßte er die Zahlungen auf einen einheitlichen Zeitpunkt transformieren — etwa durch die Annahme, sie am Kapitalmarkt durch Kreditaufnahme oder Geldanlage früher abzurufen oder zu speichern.[25]

---

[24] Vgl. im Überblick: *Eigenstetter*, Entscheidungsmodelle, 1997, S. 45—83, insbes. S. 77.

[25] Vgl. *Eisenführ/Weber*, Rationales Entscheiden, 1994, S. 293—295.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

c) Steuerpflichtiger mit großem steuerlichem Wissen und langfristiger Planung

Die Standardvorgehensweise der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre zur Modellbildung würde zu folgendem Modell führen:

Bei einem rationalen Steuerpflichtigen müßte sich unter der Zielvorstellung der Steuerendwertminimierung, die sich aus der Vermögensendwertmaximierung ableitet, bei der Annahme sicherer Erwartungen folgendes Bild ergeben, wenn als Kalkulationszins ein Habenzins von i_H gewählt wird, ein Sollzins von i_S für die Kontoüberziehung gegeben ist, und die Entscheidungsregel lautet, die Alternative 1 der sofortigen Zahlung zu wählen, wenn die Differenz der Endwerte E_1 - E_2 negativ ist:

Wenn $E_1 < E_2 \Leftrightarrow E_1 - E_2 < 0$

$$E_1 - E_2 = \left(S_{er}(G_1 - Z) - 4 \cdot V_1\right)\left(1 + \tfrac{290}{360} i_H \cdot \left(1 - s_{er}(G_2)\right)\right) +$$

aufgezinste Abschlußzahlung des Jahres 1

$$+ S_{er}(G_2) - 4 \cdot V_2 + V_2 \sum_{t=0}^{3} \left(1 + \tfrac{290 - t \cdot 90}{360} \cdot i_H \cdot \left(1 - s_{er}(G_1 - Z)\right)\right) +$$

Steuerzahlung des Jahres 2

$$+ Z\left(1 + \tfrac{20}{360} i_S \cdot \left(1 - s_{er}(G_1 - Z)\right)\right) \cdot \left(1 + i_H \cdot \left(1 - s_{er}(G_2)\right)\right) -$$

Zahlung im Jahr 1

$$- \left(\left(S_{er}(G_1) - 4 \cdot V_1\right)\left(1 + \tfrac{290}{360} i_H \cdot \left(1 - s_{er}(G_2 - Z)\right)\right) +\right.$$

E_2

$$+ S_{er}(G_2 - Z) - 4 \cdot V_2 + V_2 \sum_{t=0}^{3} \left(1 + \tfrac{290 - t \cdot 90}{360} \cdot i_H \cdot \left(1 - s_{er}(G_1)\right)\right) +$$

$$\left. + Z \cdot \left(1 + i_H \cdot \left(1 - s_{er}(G_2 - Z)\right)\right)\right)$$

$$= S_{er}(G_1 - Z)\left(\tfrac{290}{360} i_H \cdot \left(1 - s_{er}(G_2)\right) + \tfrac{1}{4} \cdot \left(3 + \tfrac{290}{360} \cdot i_h \cdot \left(1 - s_{er}\left(G_1 - Z\right)\right) \cdot \sum_{t=0}^{3} \tfrac{290 - t \cdot 90}{360}\right)\right) -$$

$$- S_{er}(G_1)\left(\tfrac{290}{360} i_H \cdot \left(1 - s_{er}(G_2 - Z)\right) + \tfrac{1}{4} \cdot \left(3 + \tfrac{290}{360} \cdot i_h \cdot \left(1 - s_{er}\left(G_1\right)\right) \cdot \sum_{t=0}^{3} \tfrac{290 - t \cdot 90}{360}\right)\right) +$$

$$+ S_{er}(G_2) - S_{er}\left(G_2 - Z\right) +$$

$$+ Z\left(1 + \tfrac{20}{360} i_S \cdot \left(1 - s_{er}(G_1 - Z)\right)\right) \cdot \left(1 + i_H \cdot \left(1 - s_{er}(G_2)\right)\right) -$$

$$- Z \cdot \left(1 + i_H \cdot \left(1 - s_{er}(G_2 - Z)\right)\right)$$

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

$$+4 \cdot V_1 \cdot \left(\tfrac{290}{360} i_H \cdot \left(s_{er}(G_2) - s_{er}(G_2 - Z) \right) \right) <$$

< 0, dann wähle die Zahlung in Jahr 1.

mit

E_1 := Endwert der Alternative 1
E_2 := Endwert der Alternative 2
V_2 := Höhe der vierteljährlichen Vorauszahlungen im Jahr 2 und
$V_2 = \frac{1}{4} \cdot S_{er}(G_1)$

Voraussetzungen:

1. Die Zahlung erfolgt bei der zweiten Alternative am 2.1. des Jahres 2.
2. Die Zinsen auf Z sind am Jahresende 1 zu zahlen.
3. Die Abschlußzahlung oder Erstattung des Jahres 1 erfolgt zusammen mit der ersten Vorauszahlung im Jahr 2.
4. Die Abschlußzahlung oder Erstattung des Jahres 2 erfolgt am Ende des Jahres 2.
5. Die Vorauszahlungen erfolgen jeweils am 10.3., 10.6., 10.9., 10.12.
6. Alle Vorauszahlungen können aus vorhandenen Mitteln gedeckt werden. Für den Nachsteuerkalkulationszins soll der sich am Ende des jeweiligen Jahres ergebende Grenzertragsteuersatz verwendet werden — dieser soll allerdings ohne Abzug der (entgangenen, also G_2 mindernden, oder aufzuwendenden) Zinsen selbst ermittelt werden. Die Annahme ist zwar systemwidrig, vereinfacht aber die ohnehin schon komplexe Berechnung erheblich. Die Auswirkung auf das Ergebnis ist dabei als gering anzusehen, da der Grenzsteuersatz in der Tarifzone 2 (untere Progressionszone) nur um $1{,}8238 \cdot 10^{-6}$ mit jeder zusätzlichen bzw. minderen DM zu versteuernden Einkommens steigt bzw. sinkt, in der Tarifzone 3 (obere Progressionszone) nur um $3{,}0392 \cdot 10^{-6}$ und in der Tarifzone 4 (obere Proportionalzone) gar nicht mehr.
7. Die Vorauszahlungen des Jahres 1 sind nicht entscheidungsrelevant, daher fließen sie nicht in die Endwertdifferenz ein. Lediglich zur Berechnung der Abschlußzahlung für das Jahr 1 sind sie zu berücksichtigen.
8. Die ausgewiesenen Gewinne entsprechen dem zu versteuernden Einkommen.
9. Die Einkommensteuertarifffunktion des § 32a EStG i.V.m. § 52 Abs. 22b Nr. 1 EStG sei über den vier Abschnitten stetig differenzierbar.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

Zu beachten bleibt, daß der Gewinn des Jahres 2 unsicher ist. Der Steuerpflichtige soll aber subjektive Wahrscheinlichkeiten über das Eintreten des günstigsten, ungünstigsten und eines mittleren Gewinnintervalls abgeben können.

Ist der Steuerpflichtige Gewerbetreibender, so unterliegt er der Gewerbeertragsteuer, deren Grenzsteuersatz mit $s_{ge} = \frac{m \cdot h}{1 + m \cdot h}$ anzusetzen ist. Der Grenzertragsteuersatz s_{er} setzt sich dann aus dem Grenzsteuersatz der Einkommensteuer $s_e(G)$ und dem der Gewerbeertragsteuer $s_{ge}(G)$ zusammen zu $s_{er} = s_e(G - S_{ge}) + s_{ge}(G)$.

Dies ist in zwei Punkten problematisch: Zum einen besteht bei der Gewerbeertragsteuer nach § 11 Abs. 2 Nr. 1 GewStG für natürliche Personen und Personengesellschaften ein Staffeltarif. Die Höhe des Grenzsteuersatzes ist damit vom Gewinn nach Gewerbesteuer abhängig, und kann somit durch den Abzug von Z verändert werden. Dasselbe gilt für den Grenzsatz der Einkommensteuer: Zum einen wird er durch die Gewerbesteuer beeinflußt, zum anderen durch die Wirkung von Z — sowohl durch die direkte Wirkung als auch durch die Variation der Wirkung von Z auf den Grenzsatz der Gewerbeertragsteuer.

Für das vorliegende Problem stellen sich diese Schwierigkeiten aber nicht, da nur zwischen zwei diskreten Lösungen zu entscheiden ist. In jedem Berechnungsschritt wird mit Absolutsteuerbeträgen gerechnet. Grenzsteuersätze kommen nur bei der Berechnung der Nachsteuerzinssätze in Betracht: Da der Nachsteuersollzins dem festliegenden Grenz- bzw. Differenzsteuersatz[26] des Jahres 1 unterliegt, der für G_1 feststeht, und der Nachsteuerhabenzins dem des Jahres 2 unterliegt, der für den gewählten Gewinn G_2 eindeutig definiert ist, entstehen daraus keine Probleme. Damit ist auch die Intensität des Vorteils der einen gegenüber der anderen Alternative nicht relevant, anders als bei Berücksichtigung von Risiko oder Ungewißheit.[27]

Mit Hilfe des Tabellenkalkulationsprogramms MS-Excel 5.0 wurde eine Sensitivitätsanalyse durchgeführt, die unter Beachtung der Abrundungsvorschrift des § 32a Abs. 2 EStG für einen ledigen Steuerpflichtigen die Einkommensteuerschuld und den Grenzsteuersatz pro Einkommensstufe berechnet und die unterschiedlichen Wirkungen der Variation von 5 Parametern

[26] Der Differenzsteuersatz ist dann anzuwenden, wenn die Berücksichtigung der Zinsen ein Ansteigen des Grenzsteuersatzes bewirkt.

[27] Vgl. *Laux*, Entscheidungstheorie, 1995, S. 28.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

aufzeigt: dem Soll-Zins, dem Haben-Zins (Kalkulationszins), der zu verschiebenden Zahlung, dem Gewinn des Jahres 1 und dem Gewinn des Jahres 2, jeweils vor Berücksichtigung der Zahlung. Die Gewerbesteuer wurde vernachlässigt, da wegen der engen Grenzen der originären Buchführungspflicht nach § 141 AO für den Vergleich, der auch die höheren Einkommensbereiche umfaßt, nur nicht-gewerbetreibende Unternehmer als Gewinnermittler nach § 4 Abs. 3 EStG in Frage kommen.

Die drei alternativen Modelle mit unterschiedlichem Wissensstand erhalten im folgenden drei unterschiedliche Bezeichnungen: Das Modell des kurzfristig planenden Steuerpflichtigen soll als kurzfristiges, subjektives Modell bezeichnet werden, das des längerfristig planenden als subjektives Modell und das mit Hilfe betriebswirtschaftlicher Erkenntnisse gewonnene als rationales Modell.

Die nachfolgenden Abbildungen 86 bis 92 zeigen den Wechsel der Vorteilhaftigkeit einer Vor- oder Nachverlagerung der Zahlung im subjektiven und im rationalen Modell bei ausgewählten Parameterkonstellationen.

Im subjektiven Modell wird jeweils die Steuersummendifferenz zuzüglich der doppelten Sollzinsen gegen den Gewinn des Jahres 1 abgetragen; im rationalen Modell mißt die Ordinate die Endwertdifferenz. Variiert werden die Gewinnabweichungen des Jahres 2: dieselbe Höhe wie im Vorjahr, um 20%, 10% und 2% nach unten sowie um 5%, 8%, 10% und 20% nach oben. Hier dargestellt wurde die Analyse für eine Zahlung in Höhe von 10.000 DM bei einem Sollzinssatz von 10%. Für das rationale Modell alterniert der Kalkulationszinsfuß noch zwischen 10% und 15%.

Entsprechend der Entscheidungsregeln ist die Zahlung jeweils dann vorzuverlagern, wenn das Entscheidungskriterium negativ ist. In den Abbildungen entspricht dies den unter der Abszisse liegenden Punkten.

Die stärkere Ausprägung des Vorteils einer Vorverlagerung der Zahlung im rationalen Modell ist durch die Verstärkung des Progressionseffektes durch den Zinseffekt zu erklären. Damit wird auch die starke Abhängigkeit des kritischen Gewinns des Jahres 1 von der Höhe des Kalkulationszinsfußes verständlich.

Sind die Gewinne der Jahre 1 und 2 vor Berücksichtigung der Zahlung identisch, so wirkt sich der Zinseffekt im rationalen Modell in einer nur geringen Verschiebung des kritischen Gewinns nach unten aus.

Im subjektiven Modell dagegen kann von dem Moment an, da der Gewinn des Jahres 2 den des Jahres 1 erreicht oder übersteigt, keine Progressionswirkung durch eine Vorverlagerung mehr erreicht werden, sondern ausschließlich durch eine Nachverlagerung. Für den Fall, daß der Unternehmer nicht mit einem Gewinnrückgang rechnet, ist die Entscheidung für ihn nach dem sub-

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

jektiven Modell damit eindeutig. Das Risiko kann durch die Gewichtung der Eintrittswahrscheinlichkeit für beide Gewinnentwicklungen berücksichtigt werden.

Der Vergleich der Modelle anhand der Sensitivitätsanalyse ergibt Folgendes: Im subjektiven Modell kann eine Zahlung im Jahr 1 nur dann vorteilhaft sein, wenn der Gewinn des Jahres 2 kleiner ist als der des Jahres 1. Die größte Wirkung wird im Bereich der Progressionszonen durch die Ausnutzung des Progressionseffektes erzielt. Dieser Effekt wird durch eine wachsende Differenz in den Gewinnen der Jahre 1 und 2 ebenso verstärkt, wie durch eine Erhöhung des zeitlich zu disponierenden Zahlungsbetrages. Die zusätzliche Berücksichtigung des Zinseffektes im rationalen Modell führt zu einer erheblichen Erweiterung der Situationen, in denen eine Vorverlagerung vorteilhaft ist. Erst, wenn der Gewinn des Jahres 2 um 8% über dem Gewinn des Jahres 1 liegt, wirkt sich der Progressionseffekt wieder so stark aus, daß eine Nachverlagerung innerhalb eines bestimmten Gewinnintervalls im Bereich der oberen Progressionszone vorteilhaft ist.

Unter Vernachlässigung der bestehenden Interdependenzen zwischen den Parametern läßt sich die folgende Aussage treffen: Die Höhe des zeitlich zu disponierenden Betrages bestimmt die obere Grenze des Intervalls. Sie und die Gewinnabweichung determinieren die Intervallbreite, und der Kalkulationszinssatz bestimmt die Höhe des Endwertvorteils.

Anhand der Analyse wird deutlich, daß eine Entscheidung nach dem subjektiven Modell bei der gegebenen Parameter-Konstellation zum Verlust eines Endwertvorteils führt, der in der Mehrzahl der Fälle, in denen die Modelle zu unterschiedlichen Entscheidungen führen, bis zu ca. 4,3% des zu verlagernden Betrages ausmacht. Dies zeigt sich in allen Abbildungen bei einer Zahlung von 10.000 DM und einem Bruttokalkulationszinssatz von 15%. Der Endwertvorteil, der nach dem Übergang des Gewinns des zweiten Jahres in die obere Proportionalzone konstant bleibt, beläuft sich dann auf 434 DM.

Im Bereich kleinerer Gewinne, die innerhalb der Progressionszonen liegen, werden bei Gewinnabweichungen von 10% und 2% nach unten bei Erstjahresgewinnen innerhalb der Progressionszonen Fehlentscheidungen getroffen, die zu Endwertnachteilen zwischen 390 DM (3,9%) und 800 DM (8%) bei 10% Gewinnschmälerung bzw. zwischen 350 DM (3,5%) und 480 DM (4,8%) bei 2% Gewinnabnahme führen.

Berücksichtigt man, daß sich die Gewinne, die hier in den Progressionszonen liegen und zu den erhöhten Endwertnachteilen führen, bei Zusammenveranlagung verdoppeln, so sind es gerade kleine und mittlere Unternehmen, die durch die Anwendung des subjektiven Modells erhebliche Nachteile erleiden.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

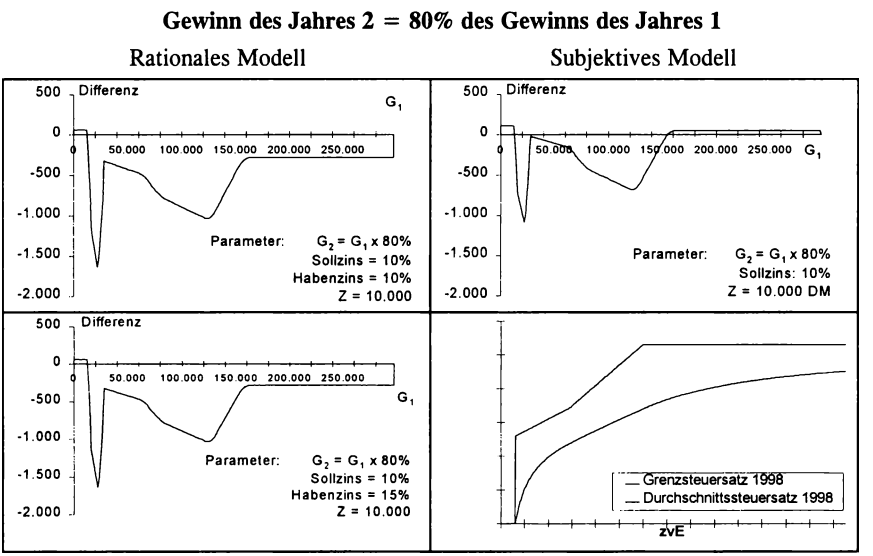


Abb. 86: Vergleich der Vorverlagerung einer Zahlung in Höhe von 10.000 DM im rationalen und subjektiven Modell bei einer Unterschreitung des Vorjahresgewinns um 20% im Folgejahr

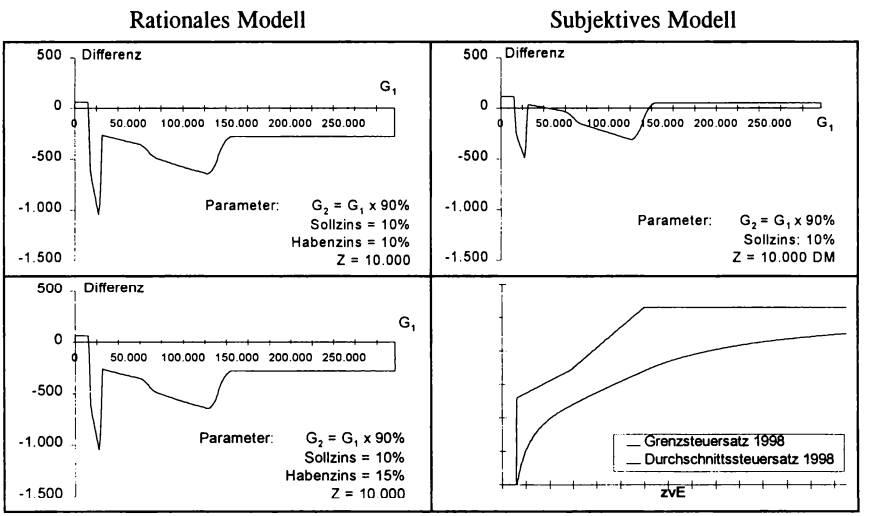


Abb. 87: Vergleich der Vorverlagerung einer Zahlung in Höhe von 10.000 DM im rationalen und subjektiven Modell bei einer Unterschreitung des Vorjahresgewinns um 10% im Folgejahr

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

Gewinn des Jahres 2 = 98% des Gewinns des Jahres 1

Rationales Modell | Subjektives Modell

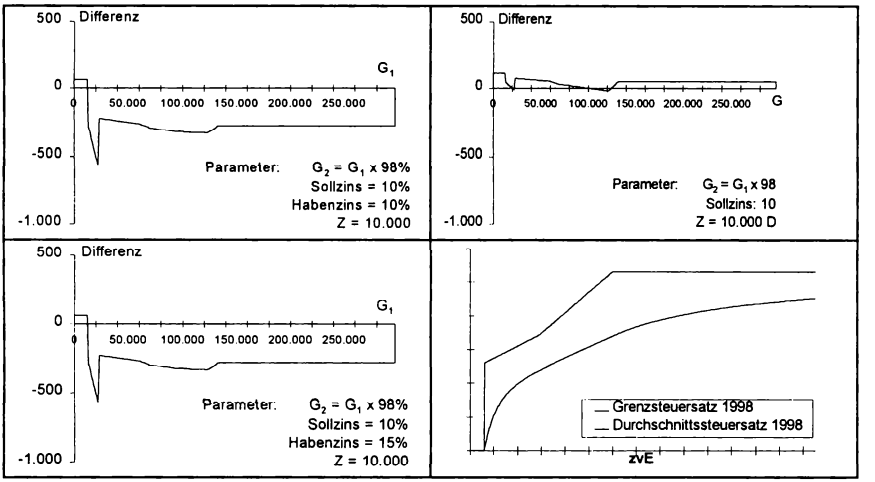


Abb. 88: Vergleich der Vorverlagerung einer Zahlung in Höhe von 10.000 DM im rationalen und subjektiven Modell bei einer Unterschreitung des Vorjahresgewinns um 2% im Folgejahr

Gewinn des Jahres 2 = 100% des Gewinns des Jahres 1

Rationales Modell | Subjektives Modell

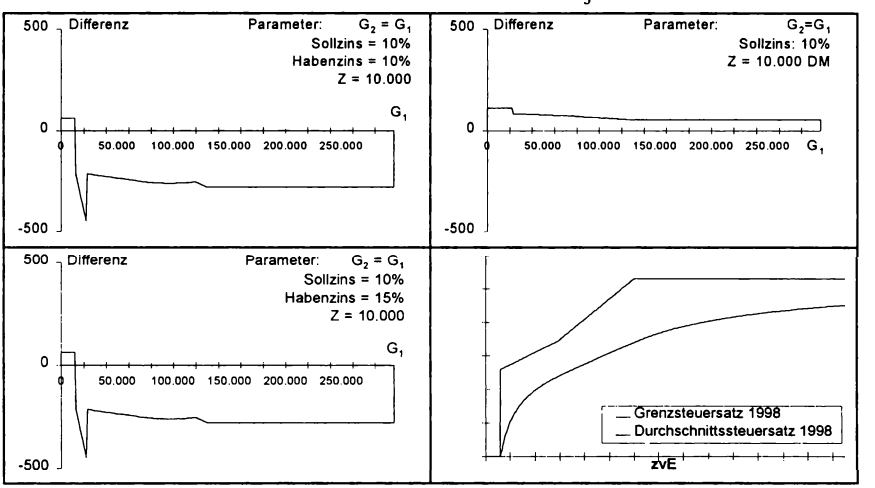


Abb. 89: Gegenüberstellung der Vorteilhaftigkeitswechsel bei gleichbleibendem Gewinn im rationalen und im subjektiven Modell bei gleich hohem Gewinn im Folgejahr

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

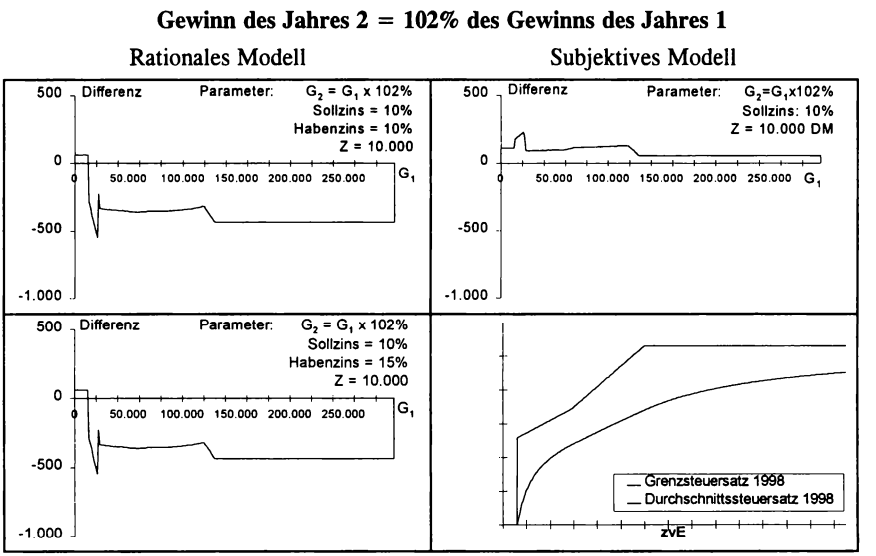


Abb. 90: Vergleich der Vorverlagerung einer Zahlung in Höhe von 10.000 DM im rationalen und subjektiven Modell bei einer Überschreitung des Vorjahresgewinns um 2% im Folgejahr

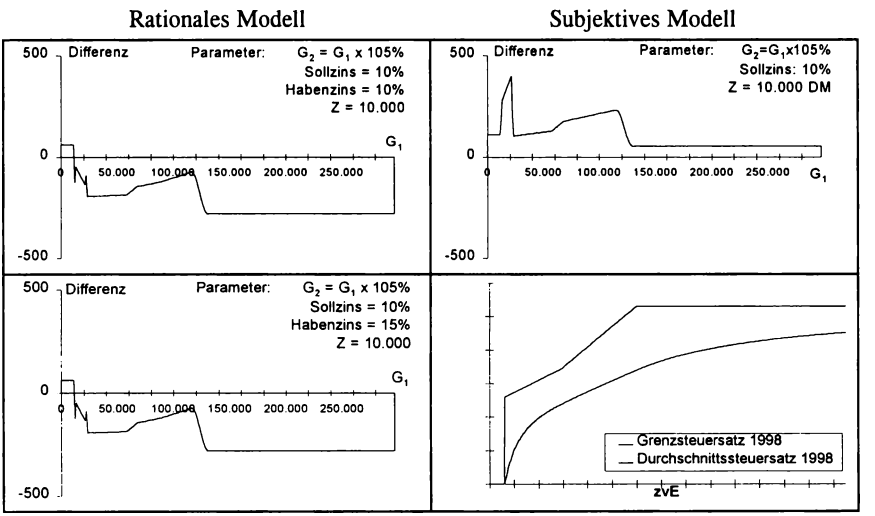


Abb. 91: Vergleich der Vorverlagerung einer Zahlung in Höhe von 10.000 DM im rationalen und subjektiven Modell bei einer Überschreitung des Vorjahresgewinns um 5% im Folgejahr

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

Gewinn des Jahres 2 = 108% des Gewinns des Jahres 1

Rationales Modell | Subjektives Modell

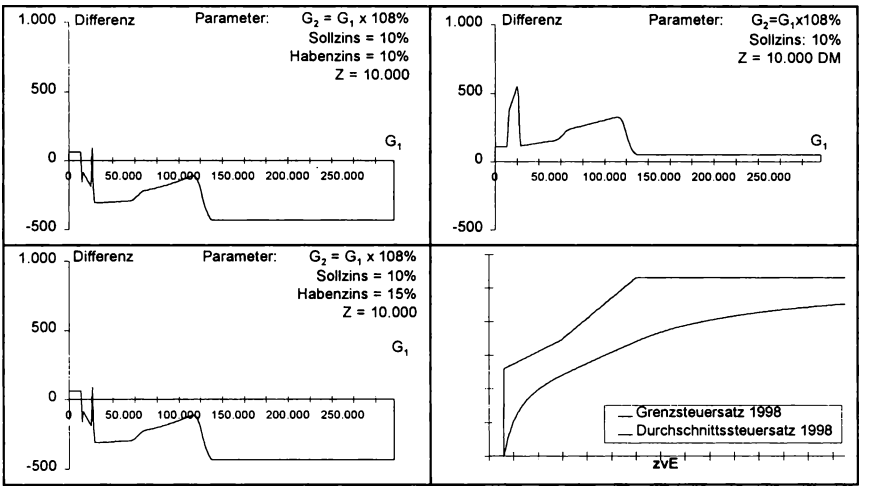


Abb. 92: Vergleich der Vorverlagerung einer Zahlung in Höhe von 10.000 DM im rationalen und subjektiven Modell bei einer Überschreitung des Vorjahresgewinns um 8% im Folgejahr

Gewinn des Jahres 2 = 110% des Gewinns des Jahres 1

Rationales Modell | Subjektives Modell

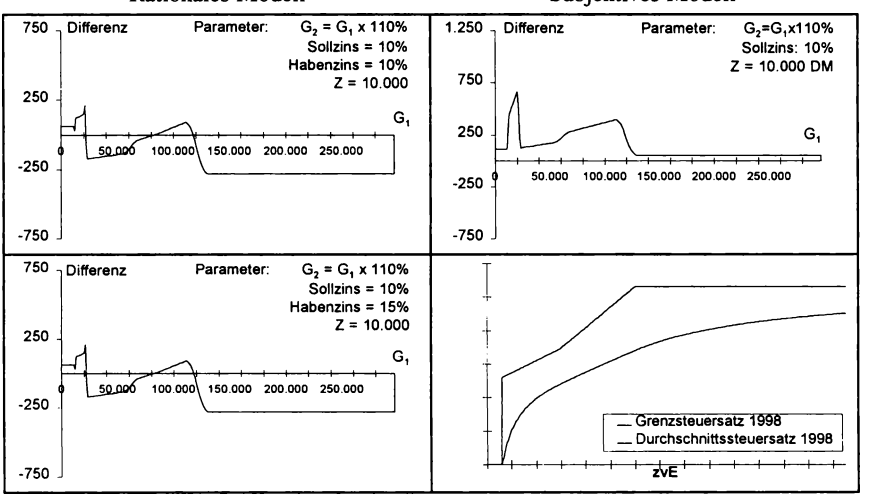


Abb. 93: Vergleich der Vorverlagerung einer Zahlung in Höhe von 10.000 DM im rationalen und subjektiven Modell bei einer Überschreitung des Vorjahresgewinns um 10% im Folgejahr

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

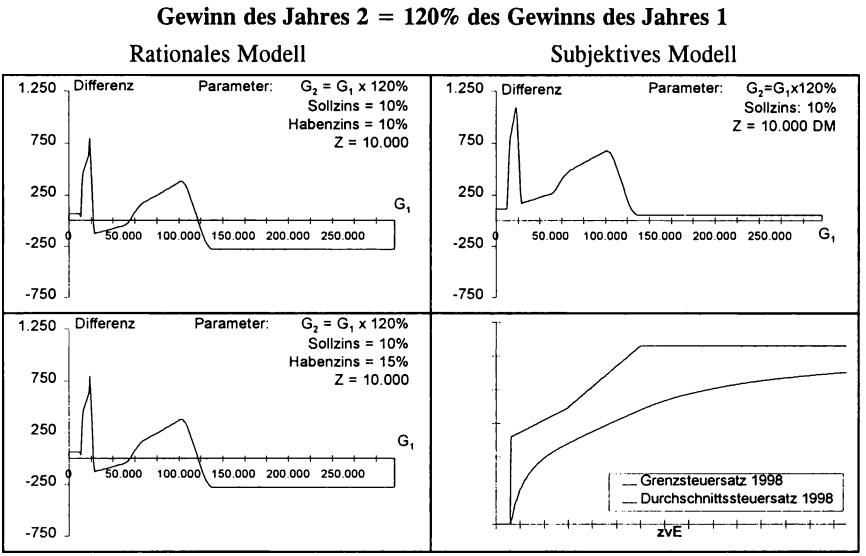


Abb. 94: Vergleich der Vorverlagerung einer Zahlung in Höhe von 10.000 DM im rationalen und subjektiven Modell bei einer Überschreitung des Vorjahresgewinns um 20% im Folgejahr

Nur Unternehmer, die von Gewinnen innerhalb der oberen Progressionszone (also zwischen 58.644 und 120.042 DM) ausgehen und mit Gewinnsteigerungen ab 8% rechnen, sind von den Nachteilen der Verwendung eines subjektiven Modells nicht betroffen, weil beide Modelle für diese Fälle die Nachverlagerung empfehlen. Liegt der Erstjahresgewinn dagegen noch in der unteren Progressionszone, zwischen 12.366 DM und 58.643 DM, werden auch bei Gewinnsteigerungen um 20% Endwertnachteile von etwa 3% erzielt. Bei geringeren Gewinnsteigerungen trifft dies auch bei Erstjahresgewinnen zu, die schon in der oberen Progressionszone liegen.

Die Situation von stärkeren Gewinnsteigerungen nach Erstjahresgewinnen im Rahmen der beiden Progressionszonen trifft insbesondere auf Existenzgründer zu. Diese erfüllen die Prämissen des Modells zwar insoweit vollständig, als sie in den ersten Jahren noch nicht buchführungspflichtig sind, weil sie die Voraussetzungen der §§ 140 und 141 AO noch nicht erfüllen. Damit können sie ihren Gewinn nach § 4 Abs. 3 EStG ermitteln. Gewerbetreibende allerdings unterliegen der Gewerbesteuer und können die Tarifkappung des § 32c EStG geltend machen. Einerseits hat dies die Erhöhung der Grenzsteuersätze zur Folge, weil man aufgrund der hälftigen Hinzurechnung von Dauerschuldentgelten nach § 8 Nr. 1 GewStG oder der vollständigen Hinzurechnung von stillen Gewinnanteilen nach § 8 Nr. 3 GewStG, denen oft nur geringfügi-

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

ge Kürzungen gegenüberstehen, von Gewerbeerträgen ausgehen kann, die den Freibetrag von 48.000 DM übersteigen, so daß Gewerbesteuer entsteht. Die Wachstumsrate der Grenzertragsteuersätze ist davon zwar nicht betroffen. Doch endet sie schon bei einem Gewinn nach Gewerbesteuer (sofern der Gewinn nach Gewerbesteuer dem zu versteuernden Einkommen und der Summe der Einkünfte entspricht) von 100.279 DM. Die Zone, in der ein Existenzgründer dann mit Hilfe des subjektiven Modells noch zu denselben Entscheidungen kommt, wie mit Hilfe des rationalen Modells, schrumpft um 20.000 DM erheblich und verschwindet bei Gewinnsteigerungen bis zu 10% vollkommen. Erfolgreiche, gewerbetreibende Existenzgründer, die ihren Gewinn nach § 4 Abs. 3 EStG mit Hilfe der Einnahme-/Überschußrechnung ermitteln, werden daher in fast allen Fällen Fehlentscheidungen treffen, die im gewählten Beispiel zu Endwertnachteilen von bis zu 8% führen, wie oben gezeigt. Gleichzeitig können aber gerade Existenzgründer gemäß der bisherigen Ausführungen der Teile III und IV noch nicht über ausgereiftes steuerliches und betriebswirtschaftliches Wissen verfügen, wenn sie keine entsprechende Ausbildung genossen haben.

Verfügen die Entscheidungsträger aber über das notwendige Wissen zur Erstellung eines „rationalen" Modells, dann treffen die oben angestellten Überlegungen zu, wenn das rationale Modell die Realität strukturgleich abbildet. Aufgrund der Unterdrückung der eigenständigen Zeitpräferenz durch die Transformation der Zahlungen mit Hilfe des Zinssatzes auf einen bestimmten Zeitpunkt kann hiervon zwar nicht bedingungslos ausgegangen werden. Wird aber von einer strukturgleichen Abbildung durch das rationale Modell ausgegangen, kann noch keine Aussage über den Vorteil der Modellentwicklung und -anwendung getroffen werden, denn die folgenden Aspekte der Meta-Entscheidung wurden noch nicht beleuchtet:[28]

1. *Zeitaufwand:* Je genauer die Modellierung die Realität abbildet, umso höher ist der Zeitaufwand für die Modellierung.
2. *Kognitiver Aufwand*: Die Modellierung erfordert eine Analyse der realen Zusammenhänge. Wie in Kapitel A. dieses Teils V ausgeführt, erfordert dies hohen kognitiven Aufwand. Die Modellierung ist innovativ. Da kein stetiges Optimierungsproblem vorliegt, sondern nur eine Bewertung zweier

[28] Die Notwendigkeit, Modelle auf ihre Anwendbarkeit auf praktische Situationen zu überprüfen, wird in der Literatur zur Entscheidungstheorie betont. Dabei sind die Realitätstreue der Modellprämissen und die Informations- und Planungskosten gegeneinander abzuwägen. Auch die Modellbildung selbst muß sukzessive durch Abstimmung mit den subjektiven Schätzungen und intuitiven Urteilen erfolgen. Das Auffinden geeignet vereinfachter Entscheidungsmodelle stellt ein rational nicht lösbares Meta-Problem der Komplexitätsreduktion dar; vgl. z.B. *Laux*, Entscheidungstheorie, 1995, S. 15, S. 51f., S. 333.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

Alternativen anhand maximal zweier Kriterien, ist eine Risikoanalyse zur Berücksichtigung der Zukunftsunwägbarkeiten ausreichend. Dies mindert den erforderlichen kognitiven Aufwand.

3. *Kosten der Informationsbeschaffung:* Die Beschaffung des steuerlichen Wissens ist im Beispielfall als sehr preiswert anzusehen.[29]

4. *Notwendige Genauigkeit des Ergebnisses*: Mit Ergebnistoleranz wird das Intervall bezeichnet, in dem der Wert der Entscheidungsvariablen schwanken darf. Da hier eine Wahl zwischen zwei Alternativen durchzuführen ist, gibt die Ergebnistoleranz an, ab wann eine Entscheidung zu treffen ist. Liegen die potentiellen Vorteile regelmäßig innerhalb der Toleranz, so wird der Entscheidungsträger hieraus Zukunftswahrscheinlichkeiten ableiten — und das Problem künftig ignorieren.

d) Ressourcenverzehr der Entscheidungsstrategien

Die Ressourcen, die im Entscheidungsprozeß benötigt werden, können in Zeit, kognitive Energie, Informationen und Geld unterteilt werden, mit dessen Hilfe Hilfsmittel[30] wie etwa DV-Anlagen, Schreibgerät, jegliche andere Form externer Speicher und Informationsverarbeitungshilfen eingesetzt und die Informationsbeschaffung finanziert werden können.

Über die tatsächliche Bereitstellung dieser Ressourcen für kurzfristige Entscheidungen liegen keine allgemeingültigen Daten vor, zumal die Ermittlung von Entscheidungskosten Zuordnungsprobleme aufweist.

Zeit

Einen Anhaltspunkt zur Zuweisung der Ressource „Zeit" bieten jedoch die Ergebnisse der empirischen Untersuchung, daß der zeitliche Aufwand proportional zur zeitlichen Reichweite der Entscheidungen zugewiesen wird. Aus der eher kurzen Zeitspanne, die für kurzfristige Entscheidungen regelmäßig bereit steht, läßt sich kein Zeitdruck bei kurzfristigen Entscheidungen ableiten, denn die geringe Vorbereitungs- und Entscheidungszeit läßt sich auch durch die verminderte Zahl der Entscheidungsparameter begründen.

---

[29] Vgl. die Ausführungen zu f_{24} in Teil IV C.IV.3., S. 412f.

[30] Vgl. *Hauschildt*, Informationsverhalten, 1989, S. 380.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

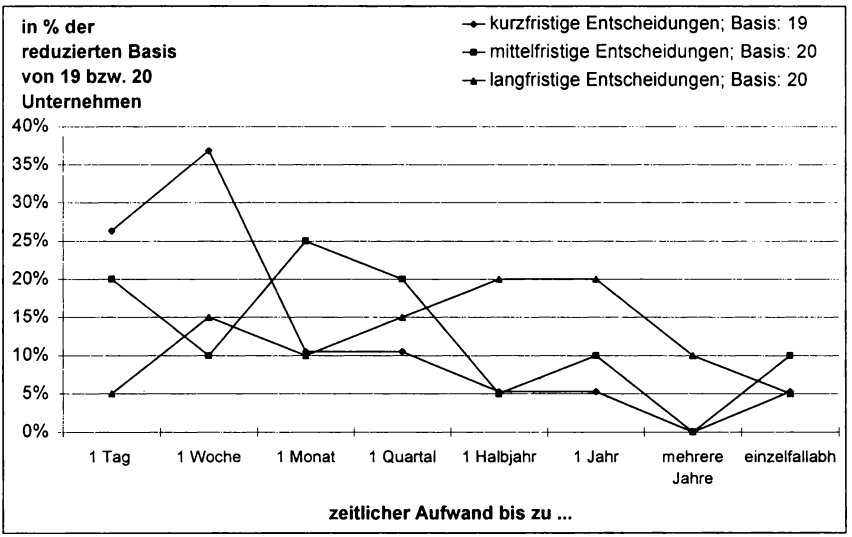


Abb. 95: Zeitlicher Aufwand
(vgl. Teil II, Kapitel 3, Abb. 30, S. 156)

Kosten

Die Kosten bestimmen sich über die aufgewendete Entscheidungszeit, das zur Entscheidung eingesetzte Personal und die Kosten der Informationsbeschaffung und -verarbeitung.

Selbst die Aufwendungen für die externe Beratung durch einen Steuerberater lassen sich anhand der Gebührenordnung nicht allgemeingültig quantifizieren.[31] Die hier als Beispiel herangezogene Entscheidung erfordert ggf. eine externe Beratung im Rahmen der Jahresabschlußerstellung. Es ist davon auszugehen, daß derartige Beratungsleistungen von der überwiegenden Mehrheit der Steuerberater im Rahmen des Jahresabschlusses erbracht und nicht gesondert vergütet werden. Die Minderheit der Berater rechnet für Beratungsleistungen im Rahmen der Jahresabschlußpolitik nach Zeitpauschalen ab.[32] Die Abrechnung ist jedoch selbst in diesem relativ einfachen Fall nicht einheitlich. Rechnet der Berater nur die Erstellung des Jahresabschlusses ab, so sind die auf die einzelne Beratung entfallenden Kosten nicht eindeutig zuzuordnen.

[31] Vgl. Teil IV C.IV.3., S. 412.

[32] Die ist der Feststellung zu entnehmen, daß der Umsatzanteil der Beratungsleistungen von hessischen Steuerberatern sich 1991 auf nur 6,99% belief; vgl. *Klug*, Dienstleistungsproduktion, 1996, Tz. 93, Tz. 154.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

Rechnet er nach Zeitpauschalen ab, so hängen die Kosten natürlich neben der aufgewendeten Zeit auch von dem Satz des Beraters ab.[33] Ob sich die Beratung lohnt, ist wiederum eine Frage der Höhe der potentiellen Steuerersparnis.

Ist die Beratungsleistung in der Rechnung für die Erstellung des Jahresabschlusses enthalten, ist die Wahrscheinlichkeit, daß der Steuerpflichtige sie in Anspruch nimmt, höher als wenn sie einzeln abgerechnet wird. Denn die geschlüsselten Fixkosten pro Beratungsleistung sinken mit der Anzahl der eingeholten Auskünfte.

Kognitiver Aufwand

Ein Modell dient der Komplexitätsreduktion. Es soll ein reales Problem auf seine wesentlichen Merkmale zurückführen, um es so leichter durchschau- und lösbar zu machen.[34] Die Notwendigkeit, Modelle auf ihre Anwendbarkeit auf praktische Situationen zu überprüfen, wird in der Literatur zur Entscheidungstheorie betont. Dabei sind die Realitätstreue der Modellprämissen und die Informations- und Planungskosten gegeneinander abzuwägen. Auch die Modellbildung selbst muß sukzessive durch Abstimmung mit den subjektiven Schätzungen und intuitiven Urteilen erfolgen.[35]

Das Auffinden geeignet vereinfachter Entscheidungsmodelle stellt ein rational nicht lösbares Meta-Problem der Komplexitätsreduktion dar.[36]

2. Meta-Entscheidung über die steuerliche Entscheidungsstrategie

a) Merkmale des Entscheidungsproblems

Die Merkmale des betrachteten kurzfristigen Entscheidungsproblems, Neuartigkeit, Entscheidungsspielraum, Begrenzung des Handlungsspielraums und Instabilität der Zukunftserwartungen sind jeweils nur gering ausgeprägt. In der Diktion des Kapitels C.II. in Teil IV heißt das:

---

[33] Vgl. S. 412, zwischen 30,00 und 77,50 DM je angefangene halbe Stunde nach § 13 StBGebV.

[34] Entscheidungsmodelle sind notwendigerweise vereinfachend; vgl. *Bamberg/Coenenberg*, Entscheidungslehre, 1994, S. 12f.; *Laux*, Entscheidungstheorie, 1995; S. 315; zur Bedeutung einer Modellvereinfachung für die Güte der Entscheidung s. insbesondere S. 318.

[35] Vgl. *Laux*, Entscheidungstheorie, 1995, S. 15, 51f.

[36] Vgl. *Laux*, Entscheidungstheorie, 1995, S. 333.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

$\frac{1}{W_S}$ ist für Fall 1 relativ hoch, für Fall 2 relativ gesehen mäßig hoch und für Fall 3 relativ niedrig, bezogen auf eine insgesamt nur kleine, für die Entscheidung objektiv erforderliche Teilmenge des steuerlichen Wissens.

$C_0 = 2$, da nur 2 Alternativen bestehen.

$\frac{(B - \overline{B})}{\overline{B}} < 0$, da der Kapitalbedarf der Entscheidung weit unter dem Kapitalbedarf durchschnittlicher Entscheidungen anzusiedeln ist.

$T = 2$

$E_1 = 1$

$E_2 = 0$

$$\sum_{i=1}^{T} \frac{E_i}{\sum_{t=1}^{T} E_t} \cdot \frac{T+1-i}{\sum_{t=1}^{T} t} = \frac{1}{3} + \frac{2}{3} = 1$$

$L = \frac{(B - \overline{B})}{\overline{B}} + \sum_{i=1}^{T} \frac{E_i}{\sum_{t=1}^{T} E_t} \cdot \frac{T+1-i}{\sum_{t=1}^{T} t} < 1$ liegt im unteren Drittel des Intervalls und ist damit gering. Dies ist unmittelbar einleuchtend, da subjektiv nur eine kurzfristige Entscheidung vorliegt. Für

F_s gilt dasselbe, da die Wahrscheinlichkeit einer Änderung des relevanten Steuerrechts im Folgejahr gegen 0 geht.

Da alle Merkmale des Entscheidungsproblems nur gering ausgeprägt sind und dies zu einem niedrigen Wert für das Entscheidungsproblem führt, weist die Erfolgswahrscheinlichkeit P_+ jeder gegebenen Strategie einen hohen Wert auf.

b) Merkmale der Entscheidungsumgebung

Die betrachtete kurzfristige Entscheidung ist zwar irreversibel, aber nur von geringer Signifikanz für den Entscheidungsträger, da sie erstens wiederholbar ist und die Ergebnisdifferenzen zweitens im Vergleich zu anderen, auch nichtsteuerlichen Entscheidungen von größerer Wichtigkeit stehen. Der Entschei-

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

dungsträger ist in vollem Umfang für die Entscheidung verantwortlich, wenn auch im betrachteten Fall nur gegenüber sich selbst. Müßte der Entscheidungsträger im Auftrage eines anderen Steuerpflichtigen handeln, der die Folgen seiner Entscheidung unmittelbar trägt, wäre der Wert für die Verantwortlichkeit höher anzusetzen. Damit gilt, daß

$D = 1 + L + \frac{1}{C_0} < 2{,}5$ da $C_0 = 2$ und $L < 1$. Damit liegt D genau auf der Hälfte des Intervalls [0;4].

Resp nimmt den geringsten, in der Diktion von Kapitel C.II. in Teil IV den Wert 1, an, da der Entscheidungsträger nur gegenüber sich selbst und gegenüber dem Finanzamt verantwortlich ist.

Con ist hoch, da sich die Veränderung des Jahresgewinns bei einem Gewinnermittler nach § 4 Abs. 3 EStG in jedem Fall auf dessen persönliches, zu versteuerndes Einkommen auswirkt.

Da zwei der additiv verknüpften Merkmalswerte nur mäßig bzw. gering ausgeprägt sind, ein Wert aber hoch ist, ergibt sich ein mittlerer, aggregierter Wert für die Entscheidungsumgebung, der etwa in der Mitte eines möglichen Intervalls anzusiedeln ist. Der Nutzenzuwachs U_+, der sich aus diesem Wert ergibt, ist daher auch nur mäßig hoch. Die Modifikation, die sich aus der Gewichtung mit der Motivation des Entscheidungsträgers M ergibt, ist noch nicht berücksichtigt.

c) Merkmale des Entscheidungsträgers

Bei einem handlungsorientierten Entscheidungsträger gilt annahmegemäß $M = 1$. Für ihn gilt also der unmodifizierte Wert von U_+. Ist der Entscheidungsträger lageorientiert, so gilt $M > 1$; d.h. U_+ ist erhöht. Handlungsorientierte Steuerpflichtige würden nur einen mäßigen Aufwand an Zeit, Geld und kognitiver Energie in die Entscheidung investieren, da die Erfolgswahrscheinlichkeiten aller denkbaren Entscheidungsstrategien relativ zur maximalen Erfolgswahrscheinlichkeit bei konstantem Komplexitätsgrad hoch sind, U_+ aber nur unterdurchschnittlich oder maximal durchschnittlich hoch.

Da die anzuwendenden Entscheidungsstrategien bei kurzfristigen steuerlichen Entscheidungen wie der hier herangezogenen ohnehin nicht übermäßig komplex sind, kann eine Begrenzung des einsetzbaren kognitiven Aufwandes aufgrund der kognitiven Komplexität nur bei extrem geringer Ausprägung derselben eintreten.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

Ein niedriger Wert für Y_{kog}, der für einen eher intuitiven, kognitiven Stil anzusetzen ist, erhöht die Erfolgswahrscheinlichkeit der erforderlichen Entscheidungsstrategien, so daß vorrangig weniger komplexe Strategien anzuwenden sind.

d) Erforderliche Erfolgswahrscheinlichkeit der einzusetzenden Strategie

Wegen 2.2.1.1 braucht der Komplexitätsgrad der Entscheidungsstrategie nicht mehr erhöht zu werden, da kein maximaler Wert für die Entscheidungsumgebung erzielt wurde. Denn die relative Erfolgswahrscheinlichkeit jeder beliebigen Entscheidungsstrategie ist aufgrund des geringen Werts für das Entscheidungsproblem hoch. Eine sehr hohe Erfolgswahrscheinlichkeit braucht aber aufgrund der geringen Anforderungen aus der Entscheidungsumgebung nicht erreicht zu werden. Die Wahl der Entscheidungsstrategie richtet sich in diesem Fall ausschließlich nach den Personenmerkmalen des Entscheidungsträgers.

Nur ein lageorientierter Entscheidungsträger wird nach den Untersuchungen von *Christensen-Szalanski*[37], *Kuhl/Beckmann*[38], *Niederberger et al.*[39] und *Stiensmeier-Pelster et al.*[40] ein so großes U_+ haben, daß U_{net} bei einer sehr komplexen Entscheidungsstrategie wie der Anwendung des rationalen Modells auf eine kurzfristige Entscheidung wie die oben betrachtete maximal wird.

Auch würde das rationale Modell in der betrachteten kurzfristigen Entscheidungssituation eher von analytischen Entscheidungsträgern angewandt als von intuitiven.

Eine sehr geringe kognitive Differenzierungs- und Integrationsfähigkeit (kognitive Komplexität) eines Entscheidungsträgers spricht prinzipiell gegen die Anwendung des rationalen Modells in der betrachteten kurzfristigen steuerlichen Entscheidungssituation. Sie führt zum Ausschluß komplexerer Entscheidungsstrategien.

---

[37] *Christensen-Szalanski*, Problem-Solving Strategies, 1978, insbes. S. 321f.

[38] *Kuhl/Beckmann*, Handlungsbereitschaft, 1983, insbes. S. 246—249.

[39] *Niederberger/Engemann/Radtke*, Informationsverarbeitung, 1987, insbes. S. 95—97.

[40] *Stiensmeier-Pelster et al.*, Informationsverarbeitung, 1991, insbes. S. 109f.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

e) Einzelne Elemente der Entscheidungsstrategie

Eigene Situationsanalyse und Informationsverarbeitung

Für die eigene Informationsverarbeitung sollte aufgrund der Erhebung gelten:[41]

$$I_{eigen} = f_9\left(f_2\left(f_4(ExpK;\ Exp^+;\ Exp^-)+c\cdot Con\right) + f_3(D)\right) + f_{10}(K_{prog}) + f_{11}(V_X)$$

Prognoseverfahren kommen bei kurzfristigen Entscheidungen nur als einfache Schätzungen, d.h. als Verfahren von sehr geringem Komplexitätsgrad in Frage. Damit ist $f_{10}(K_{prog})$ klein.

In Fall 1 soll das steuerliche Wissen, repräsentiert durch f_4, definitionsgemäß gegen 0 gehen. *Con* dagegen wurde als hoch identifiziert. Die Bedeutung der Entscheidung *D* war höchstens mäßig, so daß sie auch nur mit einem höchstens mäßigen Wert in f_9 eingeht. Aus diesen Überlegungen läßt sich auch nur ein höchstens mäßiger, eher geringer Wert für f_9 ableiten. Wenn der Entscheidungsträger das Personenmerkmal „analytisch" aufweist, so erhöht dieser Wert die eigenen Aktivitäten der Informationsverarbeitung.

Beiziehung des externen Beraters und Konsultation der Finanzbehörden

Die Beiziehung des externen Beraters hängt von der Bedeutung der Entscheidung *D* ab.[42] Da diese höchstens mäßig ist und sich nach dem Wissensstand des Entscheidungsträgers auch verändert, variiert die wahrscheinliche Beiziehung des Berates zu der Entscheidung in Abhängigkeit von dem Wissen des Entscheidungsträgers. Im Fall 1 ist sie wahrscheinlicher als in Fall 2, während sie in Fall 3 gänzlich unwahrscheinlich ist.

Eine Konsultation der Finanzbehörden ist in dem skizzierten Fall ausgeschlossen.

III. Verarbeitung der Rückwirkung

1. Steuerpflichtiger mit geringem steuerlichem Wissen

Nach der Durchführung der Anpassungsmaßnahme, sofort zu zahlen, können zwei zukünftige Situationen mit der Ausgangssituation und dem Verhalten

[41] Vgl. Teil II, Kapitel 3 G.III., S. 274.

[42] Vgl. Teil II, Kapitel 3 G.III., S. 269ff.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

verbunden werden: das Entstehen der Sollzinsen und das Entstehen der geringeren Steuerschuld bzw. die verringerte Steuerzahlung oder die Steuererstattung.

Entsteht eine Verpflichtung zur Leistung einer Steuerabschlußzahlung, so ist die Wahrnehmung dieser Zahlung als ein geschlossenes Ereignis möglich und wahrscheinlich, das für den Steuerpflichtigen prinzipiell negativ ist[43]. Eine Analyse der Zusammensetzung der diese Abschlußzahlung verursachenden Faktoren verursacht einen hohen kognitiven Aufwand. Sie beansprucht Kapazitäten, die ggf. anderweitig ausgelastet sind oder angefordert werden, etwa zur Lösung eines neuen Problems.[44] Somit ist die Wahrnehmung des Erfolgs der einige Zeittakte zuvor durchgeführten Anpassungsmaßnahme bei Entstehen einer Steuernachzahlung weniger wahrscheinlich als bei Entstehen einer Steuererstattung.

Die Suche nach künftig zu vermeidenden Ursachen für eine die Vorauszahlungen übersteigende Steuerlast bei einer Nachzahlung ist daher eine näherliegende Verhaltensfolge als die Suche nach dem Erfolg der Anpassungsmaßnahme, d.h. nach Elementen, die eine noch höhere Nachzahlung ggf. verhindert haben.

Bei einer Steuererstattung dagegen ist der Erfolg von Anpassungsmaßnahmen unmittelbar erfahrbar und muß nicht erst durch kognitive Analyse erarbeitet werden. Dazu bedarf es keiner isolierten Zuordnung von Erfolgsbestandteilen zu Anpassungsmaßnahmen. Dies führt aber auch dazu, daß die tatsächlichen Einflußfaktoren unerkannt bleiben.

Folgt das steuerpflichtige Individuum diesem Verhaltenspfad der kürzesten Wege, so kann erst im Folgejahr bei der erneuten Frage, wie eine Steuernachzahlung zu vermeiden ist, festgestellt werden, daß das Handlungspotential für die aktuelle Entscheidung durch die Entscheidung des vorangegangenen Jahres geschmälert wurde. Bei einer Gewinnsteigerung könnte der Steuerpflichtige beispielsweise feststellen, daß ihm der Einsatz des Gestaltungsmittels in dem neuen Jahr mehr Ersparnis erbracht hätte, als in dem vorangegangenen Jahr damit erzielt wurde.

---

[43] Vgl. Teil IV B.III.2., S. 376.

[44] Man kann nicht axiomatisch unterstellen, daß kognitiver Aufwand generell vermieden wird, oder daß Anstrengung generell vermieden wird. Dem steht entgegen, daß der Organismus nach Reizen sucht, wenn sie ausbleiben. Die Leistungsfähigkeit des Organismus erreicht vielmehr bei optimalem Reizniveau ihr Maximum. Vgl. dazu Teil III C.III.2.c), S. 335f., m.w.N. Man kann aber wohl davon ausgehen, daß die Ressourcen nach einer Aktualitäts- und Dringlichkeitshierarchie den einzelnen Funktionen zugewiesen werden. Vgl. dazu Teil III C.II.3., S. 309, zum Kahneman'schen Modell der Ressourcen-Allokation.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

Der Steuerpflichtige kann die getätigte Entscheidung und mit ihr die Situations-Verhaltens-Kopplung als lokales Optimum identifizieren. Der Verzicht auf eine frühzeitige Steuerersparnis — der an sich ja zu einer negativen Rückmeldung führt — kann als notwendiger Schritt zur Erreichung langfristig besserer Ergebnisse eingestuft werden. Die Berücksichtigung des funktionalen Zusammenhangs der Steuersätze mit dem Gewinn wird möglich.[45] Die unmittelbare Verhaltenstendenz, die sich aus der Erkenntnis dieses Zusammenhanges ableitet, ist das Streben nach Glättung des zu versteuernden Einkommens.

Damit erreicht der Steuerpflichtige den Wissensstand, der im Fall 2 zugrundegelegt wurde.

2. Steuerpflichtiger mit fortgeschrittenem steuerlichem Wissen

Es gibt keine Anhaltspunkte dafür, daß sich die Wahrnehmung des Erfolges durch einen Steuerpflichtigen mit fortgeschrittenem steuerlichen Wissen von der eines Steuerpflichtigen mit einem zuvor geringeren Wissensstand unterscheidet. Die Kontrollaktivität eines Steuerpflichtigen, der die Entscheidung schon auf der Basis des erweiterten Wissensstandes trifft (Gewinnglättung) wird sich also nicht mehr auf die steuerliche Konsequenz richten, sondern darauf, ob er den Gewinn des Folgejahres richtig eingeschätzt hat. Die Kontrollaktivität richtet sich auf das Entdecken neuer Zusammenhänge bzw. auf den Test der Hypothesen über die Zukunftsentwicklung. Die Kontrolle richtet sich also auf die Treffsicherheit der Prognosen.

Denkbare Verhaltensänderungen zur Verbesserung von Prognosen wäre die Aufstellung einer detaillierten Finanzplanung oder die Analyse einer solchen für das abgelaufene Jahr, um Kostenkontrolle zu betreiben oder sonstige Verursacher für Gewinnabweichungen aufzudecken. In diesem Fall wird die Bedeutung des zeitlichen Anfalls der Steuerzahlungen sichtbar, denn sie müssen als Liquiditätsbedarf in die Planung eingehen und sind entweder durch Kreditaufnahmen zu bestreiten oder sie verhindern eine anderweitige Verwendung der liquiden Mittel — und sei es auch nur die äußerst geringe Verzinsung auf einem Girokonto. Damit kann der Steuerpflichtige aber eine Zeitpräferenz für die Steuerzahlungen entwickeln bzw. einen Maßstab zur Transformation der Auszahlungen auf den Endzeitpunkt. Es ist also möglich, die Entwicklung anwendbaren, betriebswirtschaftlichen Wissens mittels kürzester Verhal-

[45] Es ändern sich sowohl Grenz-, als auch Differenz- und auch Durchschnittsteuersätze.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

tenspfade abzuleiten. Eine solche Entwicklung ist nicht zwingend anzunehmen.

Der hier beispielhaft herausgegriffene Verhaltenspfad ist mit hohem kognitiven Aufwand und gezieltem Einsatz der zeitlichen und kognitiven Ressourcen verbunden.

3. Steuerpflichtiger mit großem steuerlichem Wissen

Ein betriebswirtschaftlich und steuerlich theoretisch ideal ausgebildeter Unternehmer, der in der Lage ist, vorhandene, allgemeine Entscheidungsmodelle in konkrete Entscheidungsmodelle zu transformieren, sie nach möglichst rationalen Gesichtspunkten zu vereinfachen und entscheidungsunterstützend anzuwenden, wird sein Wissen nur dann einsetzen, wenn es ihm von Nutzen erscheint. Nutzen schafft ein solches Verhalten nach rationalen Erwägungen in jedem Falle.[46] Demnach sollte der Nutzen dem beschriebenen Entscheidungsträger auch bewußt sein. Er hat sein Wissen aber mit hoher Wahrscheinlichkeit über Kommunikation erworben. Bewußt wird der Nutzen daher nur, wenn er tatsächlich spürbar entsteht — wenn er also aus dem externen und internen Umfeld wahrgenommen wird.

Die Aufmerksamkeit eines geschulten Entscheidungsträgers muß als höher angesehen werden, als die eines ungeschulten. Die verwendeten Nutzenindikatoren und -maßstäbe sind ohnehin subjektiv, werden bei betriebswirtschaftlich geschulten Entscheidungsträgern aber näher an die in den allgemeinen Modellen der Betriebswirtschaftslehre verwendeten angelehnt sein. Auch der zeitliche Horizont, der der Entscheidung zugrunde liegt, muß aufgrund des erweiterten Wissensstandes weiter ausgedehnt sein.

Zu erwarten ist, daß ein Entscheidungsträger mit idealem Wissensstand bessere Entscheidungen fällt als ein Entscheidungsträger mit geringerem Wissensstand. Allerdings räumt selbst die Entscheidungstheorie ein, daß Vereinfachungen häufig willkürlich sein müssen, und lediglich die ausdrückliche, bewußte Anwendung eines Modells eine verbesserte Entscheidung herbeiführt.[47]

Die Notwendigkeit der Anpassung allgemeiner Modelle an konkrete Entscheidungssituationen begründet die Gefahr ihrer Nichteinhaltung: Werden allgemeine Modelle unreflektiert, d.h. ohne Überprüfung der Modellprämis-

---

[46] Vgl. *Laux*, Entscheidungstheorie, 1995, S. 15, S. 316, S. 333.

[47] Vgl. *Laux*, Entscheidungstheorie, 1995, S. 333.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

sen und ohne Nachdenken über die Auswirkungen von Modifikationen auf die Modellergebnisse, auf reale, konkrete Entscheidungssituationen angewandt, verliert das Modell seine Eignung zur Verbesserung der Entscheidung. Ist das verwendete Modell ex ante rational gebildet worden, so ist es für den Entscheidungsträger anhand interner Tests validiert. Das Vorsehen einer Erfolgskontrolle in dem unter Verwendung des Entscheidungsmodells entstandenen Plan ist ein weiterer, eigener Schritt. Wird er nicht durchgeführt, bzw. wird die Erfolgskontrolle nicht durchgeführt, so entfällt der Test, ob das Modell eine realitätsgetreue Hypothese ist. Dies ist aber ein notwendiger Schritt, um kommunizierte Strukturen an der Wirklichkeit zu prüfen — denn nach den Ausführungen in Teil III C.V.[48] sieht das Individuum nicht die Zusammenhänge der Umwelt, sondern nur ihre Folgen. Das Wissen um die Entwicklung von Entscheidungsmodellen ist eine kommunizierte Struktur.[49]

Der Test, ob die verwendeten rationalen Modelle die Struktur der Wirklichkeit korrekt wiedergeben, erfordert einen sehr hohen kognitiven Analyseaufwand. Zudem sind die Wirkungen nicht mehr eindeutig zuordenbar, da die Zahlungstransformation meist nicht mit realen Zinssätzen aus dem Finanzplan, sondern mit einem an einer zu wählenden Überzeugung ausgerichteten Kalkulationszinssatz transformiert werden.

Wie oben schon mehrfach ausgeführt, erfordert ein aufwendiger, analytischer, kognitiver Prozeß viel Energie und viel Zeit. Er wird dadurch sehr störungsanfällig.

IV. Zwischenergebnis

Die Durchführung einer betriebswirtschaftlich richtigen Modellierung der Entscheidung ist aufgrund aller Erklärungsansätze unwahrscheinlich.

Der Erklärungsansatz über den Wissenserwerb durch die Verarbeitung von Feedback läßt die Validierung komplexer Verfahren zweifelhaft erscheinen. Während eine intuitive Berücksichtigung von Progressions- und Zinseffekten erklärbar ist, erscheint eine quantitativ optimierende Problemlösung als ein kognitiver Prozeß, der aufgrund seiner Länge sehr störungsanfällig ist. Dies senkt die Wahrscheinlichkeit des Einsatzes von Optimierungsverfahren.

---

[48] S. 342ff.

[49] Ähnlich wie die Verwendung von gestützt-analytischen Entscheidungsstrategien; vgl. *Beach/Mitchell*, Contingency Model, 1978, S. 445.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

Das Modell der Meta-Entscheidung zeigt, daß auch wenig komplexe Strategien eine ausreichend hohe Erfolgswahrscheinlichkeit aufweisen, da auch der subjektive Nutzen einer guten Entscheidung nur mäßig hoch ist. Dasselbe Ergebnis resultiert aus der Herleitung des Einsatzes einzelner Elemente einer Entscheidungsstrategie — nämlich der Beiziehung externer Berater, der Konsultation der Finanzbehörden und der eigenen Situationsanalyse.

Eine Verwendung komplexerer Verfahren wird nur bei Vorliegen der Personenmerkmale analytischer kognitiver Stil und Lageorientierung begünstigt.

V. Folgerungen für die Betriebswirtschaftliche Steuerlehre

Die Analyse hat gezeigt, daß Unternehmer, die Gewinnsteigerungen erwarten, Nachteile erleiden, wenn sie keine komplexe Modellierung vornehmen. Die Analyse der Bestimmungsfaktoren der subjektiven Steuerwirkung, Wissen und Ergebnis der Meta-Entscheidung, machen die Verwendung komplexer Entscheidungsstrategien generell unwahrscheinlich. Heuristiken sind hier in jedem Falle erfolgreich.

Der Benachteiligung solcher Unternehmer kann die betriebswirtschaftliche Steuerlehre durch die subjektive Vereinfachung komplexer Modellierungen z.B. durch den Einsatz gut anzupassender, ggf. interaktiver Informationstechnologien entgegen wirken, so daß die Erfolgswahrscheinlichkeit auch subjektiv sehr einfacher Strategien hoch ist.

Eine weitergehende (Sensitivitäts-)Analyse von Fehlentscheidungen bei einem Verzicht auf den Einsatz komplexer Verfahren aufgrund des progressiven Einkommensteuertarifs kann unter Berücksichtigung der subjektiv wahrscheinlich zu wählenden Entscheidungsstrategie den Aufgabenkatalog der normativen betriebswirtschaftlichen Steuerlehre ergänzen. Die Ergebnisse deuten an, daß eine am entscheidungslogisch „richtig" entscheidenden Steuerpflichtigen orientierte Rechtsetzung und Tarifgestaltung die weniger Leistungsfähigen relativ benachteiligen könnten.

C. Analyse der Steuerbilanzpolitik als Bündel mittelfristiger steuerlicher Entscheidungen

Als Beispiel für subjektive Steuerwirkungen bei mittelfristigen steuerlichen Entscheidungen wird die Steuerbilanzpolitik herangezogen. Die Steuerbilanzpolitik ist eine teilautonome Steuerteilpolitik, d.h. auch sie ist von den Verän-

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

derungen in allen anderen Planungsbereichen der Unternehmung betroffen. Doch erfolgt die Gestaltung der Gewinnausweisreihe durch die Ausübung von steuerlichen Wahlrechten und Optionen relativ unabhängig von allen anderen Planungsbereichen. Der Steuerbilanzpolitik zuzuordnende Sachverhaltsgestaltungen betreffen überwiegend zeitliche Verlagerungen von Entscheidungen. Originäre Sachverhaltsgestaltungen können der Steuerbilanzpolitik zugerechnet werden, wenn sie durch die anerkannte, theoretische Zielsetzung der Steuerbilanzpolitik, die Minimierung des Steuerbarwerts, veranlaßt sind.

I. Wahrnehmung einer steuerlichen Information

1. Objektiv gegebenes Problem

Hat eine beliebige Entscheidung Einfluß auf die Steuerbilanz, ist zu prüfen, ob die Entscheidungssituation steuerbilanzpolitisches Optimierungspotential bietet. Als anerkanntes Ziel hat sich die Minimierung des Steuerbarwertes gegenüber den Konzepten der Vogtschen Normalline (Gewinnglättung) und der Nettokapitalwertmaximierung durchgesetzt.[50] Sie erlaubt es, den Liquiditätsentzug durch steuerbilanzabhängige Steuerzahlungen durch gleichzeitige Optimierung von Progressions- und Zinseffekt möglichst weitgehend zu mindern.

Bietet eine Entscheidungssituation vor dem Bilanzstichtag die Möglichkeit, in diesem Sinne zu optimieren, liegt ein steuerbilanzpolitisches Entscheidungsproblem über den Einsatz einer Sachverhaltsgestaltung vor.[51] Dies können insbesondere Entscheidungen über die Zeitpunkte von Investitionen sein. Unausweichlich steuerbilanzpolitische Entscheidungssituationen sind im Einsatz abbildungsgestaltender Maßnahmen bei der Erstellung der Steuerbilanz zu sehen.

Während die Zielfunktion bei proportionalen Ertragsteuertarifen, d.h. konstanten Grenzertragsteuersätzen nur den Zinseffekt berücksichtigen muß und daher eine maximale Aufwandsvorverlagerung verlangt, erfordern progressive Ertragsteuertarife eine komplexere Ermittlung der steuerbarwertminimalen Gewinnausweisreihe. Die durch die steuerbilanzpolitischen Maßnahmen erzielbaren Minderungen des Liquiditätsentzuges sind hier wesentlich größer. Die Ausstrahlung der Steuerbilanzpolitik auf die übrigen Teilpolitiken der

---

[50] Zur Diskussion vgl. im Überblick *Haberstock*, Steuerbilanz, 1991, S. 260—263.

[51] Vgl. *Heinhold*, Jahresabschluß, 1996, S. 417.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

Unternehmung ist dabei relativ gering, da sie ihnen gegenüber im Bereich der Sachverhaltsgestaltungen nachrangig sein sollte. Theoretisch ideal wäre allerdings eine simultane Steuerbilanz-, Investitions- und Finanzierungsplanung.[52]

2. Fehler in der Problemwahrnehmung

a) Fehler bei der Aggregation

Der Fehler in der Problemwahrnehmung, der in der mangelnden Aggregation der Wirkungen der Einzelelemente zu einer Gesamtwirkung liegt, ist durch die begrenzte Kapazität menschlicher Informationsverarbeitung mitverursacht. Je weniger das steuerliche Wissen in Chunks[53] gebündelt und abrufbar ist, umso höher sind die notwendige kognitive Anstrengung und die benötigte Informationsverarbeitungszeit, um die Wirkungen der einzelnen Gestaltungselemente zu der relevanten Gesamtwirkung zu aggregieren. Zudem ist es schwierig, Informationen über die optimale Gesamtwirkung zu validieren. Wahrnehmung und Speicherung verbal kommunizierter Informationen sind von der Aufmerksamkeit und der Aktivierung des Entscheidungsträgers abhängig.[54] Informationen, die am schnellsten mit vorhandenen Wissensbeständen verknüpft werden können, d.h., deren Bedeutung sich am schnellsten erschließen läßt, weisen die höchste Wahrscheinlichkeit der Integration, Speicherung und Weiterverarbeitung auf, während Informationen, die vom Entscheidungsträger nicht in vorhandenes Wissen integriert werden können, mit hoher Wahrscheinlichkeit nicht wahrgenommen, nicht gespeichert oder mißinterpretiert werden.[55]

Unmittelbare Verbindungen zu vorhandenem Wissen weisen die Zahlungswirkungen steuerbilanzpolitischer Entscheidungen auf. Diese äußern sich in Steuererstattungen, Steuerabschlußzahlungen und in einer Veränderung der Vorauszahlungen und können vom Berater genau angegeben werden. Insofern werden dem Unternehmer Informationen vermittelt, die er sofort in sein Wissen integrieren kann. Er ist nicht auf Feedback durch Konfrontation angewiesen – es sei denn, es treten im Planungszeitraum unvorhergesehene Rechtsänderungen ein.

---

[52] Hierzu kritisch *Heinhold*, Simultane Unternehmensplanungsmodelle, 1989, insbes. S. 692–700.

[53] Zur Definition s. S. 310.

[54] Vgl. Teil III C.II.3., S. 308 und C.III., S. 326, S. 333.

[55] Vgl. Teil III C.II.1., S. 307, zur Wahrnehmung als Orientierungsleistung.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

Die weiter in der Zukunft liegenden Wirkungen steuerbilanzpolitischer Entscheidungen, etwa die durch die Zweischneidigkeit der Bilanz hervorgerufene Gewinnerhöhung in späteren Jahren bei degressiver Abschreibung oder der Ausnutzung von Sonderabschreibungen oder die Steuerverstrickung stiller Reserven in gewillkürtem Betriebsvermögen, sind weniger unmittelbar und weniger leicht zu vermitteln. Um sie mit einer gegebenen Situation zu verknüpfen, bedarf es eines erhöhten kognitiven Aufwands.

Zudem unterliegen die künftigen Wirkungen einem Abwertungseffekt durch die Zeit: Ihre Bedeutung ist weit geringer als die Bedeutung derselben Wirkung zu einem früheren Zeitpunkt. Zeitlich näher gelegene Entscheidungsfolgen haben demnach einen stärkeren Einfluß auf die Alternativenbewertung. Eine erhöhte kognitive Komplexität des Entscheidungsträgers erleichtert die Integration von Informationen von weiter in der Zukunft liegenden Entscheidungsfolgen aufgrund der erhöhten Integrationsfähigkeit.

Daraus erklären sich Fehler bei der Identifikation der aggregierten Wirkung der Einzelmaßnahmen zu einer zu optimierenden Größe „Manövriermasseneinsatz" als steuerliches Entscheidungsproblem.

b) Fehler bei Einzelmaßnahmen

Fehler in der Problemwahrnehmung resultieren zum einen aus dem Zeitpunkt der Problemwahrnehmung selbst und zum anderen aus der verzerrten Wahrnehmung zukünftiger Handlungskonsequenzen. Ersteres tritt auf, wenn aufgrund mangelnder latenter Planung keine Sachverhaltsgestaltungen vorgenommen werden können. Letzteres tritt auf, wenn der Unternehmer entweder aufgrund mangelnden steuerlichen Fachwissens die zukünftigen steuerlichen Konsequenzen — etwa der Willkürung bestimmter Wirtschaftsgüter zu Betriebsvermögen — nicht kennt oder sie trotz Kommunikation durch einen steuerlichen Berater aufgrund des in der Zukunft liegenden Eintritts dieser Konsequenzen nicht richtig wertet.

Das steuerliche Wissen entwickelt sich entlang des Wissenskontinuums. Der zunächst steuerunkundige, steuerpflichtige Unternehmer wird erstmalig mit der Feststellung der Buchführungspflicht und der Auffordung zur Buchführung nach § 118 AO mit der Notwendigkeit konfrontiert, eine Steuerbilanz erstellen bzw. die Handelsbilanz mit steuerlichen Modifikationen beim Finanzamt einreichen zu müssen.

Verfügt der Unternehmer über kein steuerliches Wissen, so umfaßt seine steuerliche Entscheidung zunächst nur die Alternativen, die Aufgabe der

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

Buchführung und Jahresabschlußerstellung nach außen zu vergeben oder selbst wahrzunehmen. Letzteres erfordert entsprechende Informationsaktivitäten.

Das Wissen über Bilanzierung erwirbt er über Kommunikation, entweder, indem er sich das notwendige Wissen über Lektüre oder Ausbildung aneignet oder indem er bei Besprechungen mit seinem steuerlichen auf Wahlrechte und Optionen sowie deren Bindungswirkung für die Zukunft hingewiesen wird. Im Vordergrund des Wissenserwerbs steht daher die Kenntnis der korrekten Ausübung steuerlicher Wahlrechte und Optionen beim konkreten Sachverhalt.

Vergibt der steuerunkundige Unternehmer die Aufgabe der Buchführung und Jahresabschlußerstellung nach außen, etwa an seinen Steuerberater, kann er aufgrund mangelnden steuerlichen Wissens noch keine Gestaltungsüberlegungen anstellen: Er kann in der Bilanzerstellung keine steuerliche Entscheidungssituation erkennen. Die Konfrontation mit einer steuerlichen Entscheidungssituation erfolgt in einem solchen Fall durch Hinweise des steuerlichen Beraters auf Gestaltungsmöglichkeiten und deren Auswirkungen auf die unmittelbar damit verknüpften Steuerzahlungen, die Reversibilität der Maßnahme und die Einengung zukünftiger Entscheidungsalternativen.

Der Berater kann dem Unternehmer Wissen über unmittelbare Änderungen künftiger Umweltzustände durch die Besteuerung oder schon über den Zusammenhang zwischen Steuerrecht und Umweltzuständen vermitteln. Schlägt der Berater dem Unternehmer nur bestimmte Maßnahmen vor und legt die Wirkung in der Zukunft dar, so entspricht dies einer Vermittlung von Wissen über die unmittelbar erfahrbare Umwelt. Bei den wichtigsten Mitteln der Steuerbilanzpolitik, dem Einsatz unterschiedlicher Abschreibungsmethoden und der Bewertung des Vorratsvermögens, beschränkt sich das Wissen über Zusammenhänge zwischen Steuerrecht und Umweltzuständen auf die Wahlrechte der §§ 6 Abs. 2 und 7 Abs. 2 und 3 EStG, bewegliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens degressiv und geringwertige sofort abzuschreiben, sowie des § 6 Abs. 1 Nr. 2a EStG, der Verbrauchsfolgefiktionen für die Vorratsbewertung erlaubt. Dieses Wissen ist leicht zu typisieren, da es auf sehr viele Sachverhalte anzuwenden ist und den Charakter einer fixen Regel hat. Ähnliches gilt auch für den Ansatz niedrigerer Teilwerte im Sinne von § 6 Abs. 1 Nr. 1 S. 2—4 und Nr. 2 S. 2—3 EStG, der als steuerliches Pendant außerplanmäßiger Abschreibungen an besondere Umstände anknüpft.

Erst wenn z.B. Entnahmen aus dem Betriebsvermögen nach § 6 Abs. 1 Nr. 4 EStG in der Steuerbilanz zu berücksichtigen sind, erlangt die Vermittlung von Wissen über Zusammenhänge zwischen dem Steuerrecht und den zukünftigen Umweltzuständen erhöhte Bedeutung, weil das Verständnis für den Ansatz fiktiver steuerlicher Wertgrößen mit nicht steuerlichem Wissen nicht vereinbar ist. Ähnliches gilt für die Regelungen des § 4 Abs. 5 EStG.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

Die Wahrnehmung steuerlicher Entscheidungssituationen im Rahmen der Steuerbilanzpolitik richtet sich anhand eines so vermittelten Wissens ausschließlich auf die einzelnen Maßnahmen, über deren Einsatz zu entscheiden ist. Die Wahrnehmung über die im Einzelfall erlernten Gestaltungsmöglichkeiten hinausgehender steuerlicher Entscheidungssituationen ist nicht möglich, zumal Kopplungen, die durch Kommunikation entstehen, in ihrer Intensität nicht so stark differenzieren wie durch Konfrontation entstehende Kopplungen.

3. Definition der Entscheidungssituation

Steuerliche Informationen sind bei der Entscheidungssituation „Erstellen des Jahresabschlusses" bzw. „Erstellen der Steuerbilanz" Differenzierungskriterien. Die Wahrnehmung steuerlicher Informationen in dieser Entscheidungssituation ermöglicht jedoch nur die Durchführung von Abbildungsgestaltungen nach dem Bilanzstichtag. Sachverhaltsgestaltungen vor dem Bilanzstichtag können nur dann ausgeführt werden, wenn steuerliche Aspekte in den langfristigen Dispositionen, die entsprechende Entscheidungssituationen definieren, verankert sind und ein steuerlicher Entscheidungskontext aufgerufen wird.[56] Dies ist nur möglich, wenn erstens das steuerliche Wissen um die steuerliche Relevanz bestimmter Entscheidungsalternativen und zweitens eine steuerbilanzpolitische Handlungsdirektive gegeben sind, wie etwa die Erhöhung oder Verringerung des Gewinns durch Aufwands- oder Ertragsverlagerung oder die Vermeidung einer zwangsweisen Auflösung einer Rücklage nach § 6b EStG. Damit ist aber das durch steuerliche Informationen ausgewiesene Differenzierungsmerkmal einer potentiellen Entscheidungssituation bereits definiert.

Die steuerliche Information geht nicht aus der Situation als Differenzierungsmerkmal hervor, sondern ist fixiertes Differenzierungsmerkmal jeder Situation. Wenn dies gegeben ist, ist die höchste Stufe des steuerlichen Verhaltens, die latente Planung, erreicht. Der Stand auf dem Wissenskontinuum, der Sachverhaltsgestaltungen ermöglicht, muß entweder weit fortgeschritten sein oder es sind genaue, stets verfolgbare, eindeutige Handlungsdirektiven gegeben — etwa die Entscheidung für Werbegeschenke unter 75 DM netto wegen § 4 Abs. 5 Nr. 1 EStG oder für den Erwerb geringwertiger Wirtschaftsgüter i.S.v. § 6 Abs. 2 EStG.

Die Wahrnehmung steuerlicher Informationen in Form der Existenz von Möglichkeiten der Abbildungsgestaltung ist demnach unausweichlich für den

[56] Vgl. Teil IV, Abb. 73, S. 392.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

Steuerpflichtigen. Welche dieser Möglichkeiten der Steuerpflichtige wahrnimmt, hängt von seinem steuerlichen Wissen, seiner Informationsbereitschaft und der Informationstätigkeit seines steuerlichen Beraters ab.

Fehler bei mehrperiodig wirksamen Maßnahmen werden durch die erhöhte Wirkung unmittelbarer Erfahrungen erklärt. Die Höhe der Wahrnehmungsschwellen ist individuell unterschiedlich. Sie wird über langfristige Dispositionen des Entscheidungsträgers und über kurzfristige Aufgaben bestimmt.

4. Empirische Anhaltspunkte

Eine am Lehrstuhl für Betriebswirtschaftliche Steuerlehre der Universität Augsburg im Mai 1997 durchgeführte empirische Erhebung ergab, daß insbesondere Einzelunternehmer die Empfehlungen ihrer Steuerberater zu Abbildungsgestaltungen überwiegend unmodifiziert oder nur schwach modifiziert übernehmen.[57] Somit kann davon ausgegangen werden, daß entweder Reversibilität und Zukunftsbindung einer Maßnahme in den Empfehlungen der Berater bereits einwandfrei berücksichtigt sind, auf sie nicht eingegangen wird oder daß diese Informationen nicht weiterverwertet werden. Bilanzbesprechungen zwischen Bilanzstichtag und Bilanzerstellung finden bei fast allen Steuerberatern statt, Besprechungen vor dem Bilanzstichtag aber nur bei der Hälfte der Befragten. Dabei werden Empfehlungen zu Sachverhaltsgestaltungen häufig im letzten Quartal des Berichtsjahres ausgesprochen, bleiben aber insbesondere bei Einzelunternehmen, die auch keine Informationen über Investitionsvorhaben an den Berater weitergeben, meistens unbeachtet.[58] Die Kommunikation rein rechtlichen Wissens wird also nur verdichtet als einfache Empfehlung übernommen, nicht als Wissenserwerb gewertet und hinterfragt. D.h. der Erwerb von Wissen in der zweiten Schicht Subsumption in der Abb. 71[59] scheint erschwert, weil keine Auseinandersetzung mit alternativen Abbildungsgestaltungen erfolgt. Die Übertragung von kommuniziertem Wissen des Steuerberaters über Zusammenhänge zwischen Steuerrecht und künftigen Umweltzuständen auf die Gestaltung der eigenen Wirklichkeit, d.h. auf die Verbesserung des Verhaltens im Sinne des Überwindens nur lokaler Optima scheint erschwert, wenn die Informationen nicht vom Unternehmer nachgefragt werden, sondern ungefragt vom steuerlichen Berater zugehen. Sie über-

---

[57] Vgl. *Buhl*, Steuerbilanzpolitik (Diplomarbeit), 1997, S. 61f. In diese Reichtung weisen auch die eigenen Ergebnisse, daß der Steuerberater Entscheidungen anregt; vgl. Teil II, Kapitel 3, S. 100, S. 108.

[58] Vgl. *Buhl*, Steuerbilanzpolitik (Diplomarbeit), 1997, S. 61f.

[59] S. 385.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

winden dann nicht die Wahrnehmungsschwelle oder Steuern sind kein Entscheidungskriterium.

II. Einsatz von Anpassungsmaßnahmen

Die Klassifizierung der Situation Erstellen des Jahresabschlusses bzw. Erstellen der Steuerbilanz impliziert die Unausweichlichkeit der Gestaltung des Gewinns und damit der Gestaltung der nächsten Steuerzahlung. Die Verpflichtung zur Vornahme dieser Tätigkeit selbst ist unausweichlich.

1. Theoretischer Anspruch der Steuerbilanzpolitik

Wie oben erwähnt, verfolgt die Steuerbilanzpolitik ein Extremierungsziel: Die Minimierung des Steuerbarwertes über einen gegebenen Planungshorizont, der theoretisch die Totalperiode umfassen müßte.

Die Möglichkeiten der Steuerbilanzpolitik bestehen aus Abbildungs-, aber auch aus Sachverhaltsgestaltungen. Die Steuerwirkung setzt sich aus einem Progressionseffekt, der eine tatsächliche Steuerersparnis bewirkt und einem Zinseffekt, der aus einer optimalen zeitlichen Verteilung der Steuerzahlungen durch die adäquate Verteilung der Bemessungsgrundlagen resultiert, zusammen. Reine (originäre) Sachverhaltsgestaltungen, etwa, welche Art von Investitionsobjekt zu wählen sei — z.B. eines mit Sonderabschreibung, eine Finanzanlage oder eine Immobilie oder Mobilie — sind vorwiegend Gegenstand anderer Steuerteilpolitiken. Die im Rahmen der Steuerbilanzpolitik durchzuführenden Sachverhaltsgestaltungen bestehen zum größten Teil aus der Verlagerung von Entscheidungen vor oder hinter den Bilanzstichtag.

Die Anpassungsmaßnahmen, die im Rahmen der Steuerbilanzpolitik durchgeführt werden, strahlen ggf. auf die Darstellung des Unternehmens gegenüber Gläubigern und Anteilseignern sowie anderen Interessierten aus. Dies ist dann der Fall, wenn das Unternehmen zugunsten einer Einheitsbilanz auf eine eigene Handelsbilanzpolitik verzichtet. Selbst wenn dies nicht der Fall ist, bestehen aufgrund der Maßgeblichkeit und der Verlängerten Maßgeblichkeit enge Verknüpfungen zwischen Handels- und Steuerbilanz. Die Investitionsplanung und die Finanzierungsplanung sind ggf. im Rahmen der Sachverhaltsgestaltung betroffen, da die Gestaltung der Gewinnausweisreihe zu zeitlichen Verlagerungen solcher Entscheidungen, aber auch insbesondere zu inhaltlich anderen Finanzierungsentscheidungen führen kann.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

Die theoretisch ideale Simultanplanung der genannten Bereiche ist theoretisch schwierig und praktisch undurchführbar.[60] Die rationale und von der Wissenschaft überwiegend verfolgte Lösung ist ein Partialmodell des Einsatzes der steuerbilanzpolitischen Manövriermasse.

Die Modellierung des Entscheidungsproblems durch den Entscheidungsträger ist im Falle der Steuerbilanzpolitik zunächst eine Frage der Zielfunktion. Die Literatur bietet hier im wesentlichen 4 verschiedene Möglichkeiten an:

1. die zeitnahe Steuerzahlungsminimierung (Steueraufwandsminimierung), die mit maximaler Aufwandsvorverlagerung gleichzusetzen ist.
2. die Gewinnglättung[61], die zu einer Vermeidung von Progressionsnachteilen führt, wenn der Tarif über den Planungshorizont hinweg gleich bleibt.
3. die Steuerbarwertminimierung[62], die die Berücksichtigung von Zins- und Progressionseffekt ermöglicht.
4. die Nettokapitalwertmaximierung[63], die Entnahmeabsichten des Unternehmers berücksichtigt.

2. Steuerbarwertnachteile durch potentielle Fehler

a) Fehlentscheidungen aufgrund der Modellbildung

Bei der Modellbildung durch den subjektiven Entscheidungsträger ist zunächst nach Zielsystem und Bewertung der Handlungsalternativen zu trennen. Die Bestimmung eines geeigneten Subziels ist abhängig von der Problemwahrnehmung:[64] Selbst wenn das steuerliche Ziel einziges Ziel wäre, ist seine

---

[60] Vgl. *Heinhold*, Simultane Unternehmensplanungsmodelle, 1989, insbes. S. 701.

[61] Vgl. *Vogt*, Bilanztaktik, 1963, S. 17; *Scherrer*, Steuerbilanzgewinne, 1981, S. 226; *Okraß*, Steuerbarwertminimierung, 1973, S. 493.

[62] Vgl. *Marettek*, Steuerbilanzpolitik, 1970, S. 22—31; *Seicht*, Steuerlast, 1982, S. 16; äquivalent zur Vermögensendwertmaximierung nach *Haberstock*, Integrierung, 1971, S. 56—63.

[63] Vgl. *Heigl*, Steuerplanung, 1971, S. 130.

[64] Schon früh konnte *Schmidt*, bilanzpolitische Entscheidungen, 1977, S. 122, S. 167, eine nach dem Ansässigkeitsstaat unterschiedliche Tendenz in der Handelsbilanzpolitik feststellen: Während in den USA ein hoher Gewinnausweis erwähltes Ziel ist, ist dies in der Bundesrepublik eher ein niedrigerer Gewinnausweis.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

Ausprägung abhängig vom Wissensstand. Ob die Vermeidung von Steuernachzahlungen, die Minimierung der Steuerlast des gegebenen Jahres oder eine Angleichung oder nur kontinuierliche Steigerung der Steuerzahlungen generelle Zielsetzung des Entscheidungsträgers ist, ist abhängig von seinem Wissen und seinen persönlichen Präferenzen. Vernachlässigt man letzteres, ist die Übertragung der allgemeinen Maxime auf die Durchführung der Einzelmaßnahmen zu betrachten. Die Problemwahrnehmung bezüglich jeder Einzelmaßnahme orientiert sich prinzipiell am übergeordneten Ziel.

Zu hinterfragen ist, wie der Zielbeitrag einer Einzelmaßnahme im Zusammenwirken mit allen anderen Einzelmaßnahmen durch den Entscheidungsträger erfaßt werden kann. Die einfachste Regel ist die Steueraufwandminimierung. Die Berücksichtigung der Unsicherheit in der Steuerbilanzpolitik schlägt sich in einer vorgelagerten Entscheidung über die zu planende Gewinnsumme nieder, führt aber zu keiner Variation der Zielsetzung Steuerbarwertminimierung. Daher soll im folgenden von sicheren Erwartungen ausgegangen werden.

Die folgenden Ausführungen zeigen anhand einiger Beispiele, wie hoch die Steuerbarwertnachteile gegenüber dem Steuerbarwertminimum sind, wenn der Entscheidungsträger stets dieser einfachsten Regel folgt.

Die Nachteile, die sich bei Akzeptanz des Steuerbarwertminimums als Subziel des Unternehmensgesamtziels Vermögensendwertmaximierung aus der Verwendung der beiden anderen Zielfunktionen Gewinnglättung und maximale Aufwandsvorverlagerung für einen einkommensteuerpflichtigen Unternehmer ergeben,[65] werden im folgenden Kapitel anhand einiger Beispielrechnungen quantifiziert.

Abb. 101 bis Abb. 105 zeigen die Abweichungen der Steuerbarwerte der sich aufgrund der genannten Zielfunktionen ergebenden Gewinnausweisreihen in Abhängigkeit von unterschiedlichen Plangewinnsummen vor Steuern anhand einiger beispielhafter Ausgangssituationen auf. Über der Plangewinnsumme sind die Abweichungen des Steuerbarwerts der sich bei maximaler Aufwandsvorverlagerung und bei Gewinnglättung ergebenden Gewinnausweisreihe vom Steuerbarwert der steuerbarwertminimalen Gewinnausweisreihe abgetragen.

[65] Für Kapitalgesellschaften mit konstantem Grenzsteuersatz ist eine maximale Aufwandsvorverlagerung in jedem Falle die vorteilhafteste Lösung, da hier nur Zinseffekte auftreten; vgl. *Okraß*, Steuerbarwertminimierung, 1973, S. 500.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

Folgende Annahmen liegen den Berechnungen zugrunde:

1. Betrachtet wird ein lediger, kinder- und konfessionsloser Einzelunternehmer, dessen nicht gewerbliche Einkünfte gerade seine Sonderausgaben und außergewöhnlichen Belastungen decken. Die §§ 10a, 22, 24a, 13, 10e bis 10i, 52 Abs. 21, S. 4-7 EStG und § 2 AuslInvG, § 15 Abs. 1 AStG und § 7 FördG sollen für ihn nicht anwendbar sein. Das zu versteuernde Einkommen entspreche daher dem Gewinn nach Gewerbesteuer. Die Auswirkungen auf den gewerblichen Anteil sollen vernachlässigt werden.

2. Die positive Differenz der gewerbeertragsteuerlichen Hinzurechnungen und Kürzungen übersteige einen Betrag von 144.000 DM, so daß die höchste Meßzahl des Staffeltarifs nach § 11 Abs. 2 Nr. 1 GewStG zur Anwendung kommt.

3. Im Falle eines Verlustes werden die Gewerbeertragsteuer und der Grenzsteuersatz der Gewerbeertragsteuer 0.

4. Für die Einkommensteuer wird ein maximaler Verlustrücktrag durchgeführt, so daß die resultierende Erstattung der Einkommensteuer am Ende des Verlustjahres zufließt.

5. Der Grenzertragsteuersatz führt in Verlustjahren zu einer Erhöhung des Kalkulationszinssatzes, da der Zins die Steuererstattung mindert. Wegen der Annahme 3., daß der Grenzsteuersatz der Gewerbesteuer in Verlustjahren 0 sein soll, entspricht der Grenzertragsteuersatz dem Einkommensteuergrenzsatz, der sich auf den Gewinn des Vorjahres nach Abzug der GewSt und des Verlustes ergibt:

$$s_{er,t} = \frac{dS\left(G_{t-1} \cdot (1 - s_{gc}) - V_t\right)}{d\left(G_{t-1} \cdot (1 - s_{gc}) - V_t\right)}$$

mit

$s_{er,t}$:= Grenzertragsteuersatzfunktion
G_t := Gewinn des Jahres t vor Gewerbesteuer
s_{ge} := Grenzsteuersatz der Gewerbeertragsteuer
V_t := Verlust des Jahres t

6. Die Tariffunktion der Einkommensteuer sei innerhalb der vier Abschnitte stetig differenzierbar. Von den Sprüngen, die durch die Abrundungsvorschrift des § 32a Abs. 2 EStG ausgehen, wird abstrahiert.

7. Der Gewerbliche Anteil nach § 32c Abs. 3 EStG entspreche dem Gewinn nach Gewerbesteuer; es sollen keine Gewinnteile enthalten sein, die zu ei-

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

nem Abweichen der Gewerblichen Einkünfte nach § 32c Abs. 2 EStG vom Gewinn führen.

8. Die Tarifkappung des § 32c EStG wird in den Formeltarif des § 32a Abs. 1 Nr. 4 EStG i.V.m. § 52 Abs. 22b Nr. 1 EStG integriert, so daß die Tarifformel folgendes Aussehen hat:

$$T(x) = \begin{cases} 0 & \text{für } x \le 12.365 \\ \left(91{,}19 \cdot 10^{-4} \cdot (x - 12.312) + 2.590\right) \cdot (x - 12.312) \cdot 10^{-4} & \text{für } 12.366 \le x < 58.644 \\ \left(151{,}91 \cdot 10^{-4} \cdot (x - 58.590) + 3.434\right) \cdot (x - 58.590) \cdot 10^{-4} + 13.983 & \text{für } 58.644 \le x < 100.278 \\ 0{,}47 \cdot x - 16.236 & \text{für } x \ge 100.278 \end{cases}$$

mit

x := zu versteuerndes Einkommen (nicht abgerundet wegen Annahme 6.)
= Gewinn vor Gewerbesteuer · (1 - s_{ge}) (wegen Annahme 1.)

$T(x)$:= Einkommensteuerbetragsfunktion

9. Daraus ergibt sich für die Grenzsteuersätze der Einkommensteuer:

$$\frac{dT(x)}{d(x)} = \begin{cases} 0 & \text{für } x \le 12.365 \\ 1{,}8230 \cdot 10^{-6} \cdot x + 0{,}236545 & \text{für } 12.366 \le x < 58.644 \\ 3{,}0392 \cdot 10^{-6} \cdot x + 0{,}165333 & \text{für } 58.643 \le x < 100.278 \\ 0{,}47 & \text{für } x \ge 100.278 \end{cases}$$

mit

x = (1-s_{ge})·(Gewinn vor GewSt)

$$s_{ge} = \frac{0{,}05 \cdot h}{1 + 0{,}05 \cdot h}.$$

h := Hebesatz der Gewerbesteuer

10. Die Grenzertragsteuersätze ermitteln sich damit zu:

$$s_{er} = \frac{dT(x)}{dx} \cdot (1\text{-}s_{ge}) + s_{ge}.$$

11. Der Kalkulationszinssatz entspricht der Verzinsung einer alternativen Anlage im Rahmen des betrachteten Betriebsvermögens eines Einzelunternehmers oder einer Personengesellschaft; es handelt sich nicht um einen

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

Sollzinssatz, der als Dauerschuldentgeltminderung die Gewerbeertragsteuer nur um die Hälfte reduziert.

12. Im Fall der maximalen Aufwandsvorverlagerung unterliege der Kalkulationszins dem im betrachteten Jahr geltenden Grenzertragsteuersatz vor Kalkulationszinsen.

13. Im Fall der Gewinnglättung unterliege der Kalkulationszins dem im betrachteten Jahr geltenden Grenzertragsteuersatz vor Kalkulationszinsen.

14. Im Fall der Steuerbarwertminimierung unterliege der Kalkulationszins dem im Vorjahr geltenden Grenzertragsteuersatz vor Kalkulationszinsen, aufgezinst mit dem um den Grenzertragsteuersatz des Vorjahres reduzierten Kalkulationszinssatz:

$$i_s = i \cdot \left(1 - s_{er,t-1} \cdot \left(1 + i\,(1 - s_{er,t-1})\right)\right)$$

10. Steuerzahlungen fallen unmittelbar am Ende des Entstehungsjahres an.

11. Der Planungshorizont umfaßt 3 Perioden, d.h. drei volle Wirtschaftsjahre.

12. Das Wirtschaftsjahr entspricht dem Kalenderjahr.

13. Die Gewerbekapitalsteuer wird vernachlässigt.

14. Die Manövriermasse ist beliebig teilbar.

15. Bei vollständig verlagerbarem Gesamtgewinn sei der in jedem Jahr ausgewiesene Gewinn mindestens so hoch, daß ein positiver Einkommensteuergrenzsatz entsteht.

16. Die steuerbarwertminimale Gewinnausweisreihe wird anhand des Kriteriums[66]

$$s_{er,t+1} = s_{er,t} \cdot q_s$$

ermittelt.

mit

q_s := 1 + Kalkulationszinssatz nach Steuern

17. In den Abbildungen wird zwischen den einzelnen Punkten interpoliert, so daß ein optisch stetiger Graph zu sehen ist.

Die Plangewinnsumme wurde im vorliegenden Beispiel in Schritten von 6.000 DM erhöht. Der Hebesatz der Gewerbesteuer wurde mit h = 450% angesetzt.

---

[66] Vgl. *Heinhold*, verlängerte Maßgeblichkeit, 1993, S. 340, Formel [18], umgeformt und auf beiden Seiten mit s_{ge} erweitert; vgl. auch *Wagner/Dirrigl*, Steuerplanung, 1980, S. 288.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

Abb. 98 und Abb. 99 stellen die Steuerbarwerte von Gewinnausweisreihen gegenüber, zu denen maximale Aufwandsvorverlagerung und Gewinnglättung bei Aufhebung der Annahme vollständig verteilungsfähiger Gewinne führten. Abgetragen sind die Abweichungen, die sich zur steuerbarwertminimalen Gewinnausweisreihe bei Beibehaltung dieser Annahme ergaben. Diesen Abbildungen liegt die Annahme zugrunde, daß 95% der Gesamtgewinnsumme vor Steuern zeitlich nicht verlagerbar sind, sondern gleichmäßig über die drei Jahre verteilt sind.

Abb. 100 und Abb. 101 zeigen die Folgen derselben Konstellation, allerdings bei einer stärker schwankenden Verteilung der nicht verschiebbaren Gewinnteile über den Planungshorizont. Angenommen wurde, daß im ersten Jahr 85% der nicht verlagerbaren Gewinnteile entstehen, im zweiten Jahr ein nicht verlagerbarer Verlust in Höhe von 25% und im dritten Jahr der Rest der nicht verschiebbaren Gewinnteile in Höhe von 40% der Summe der nicht verschiebbaren Gewinnteile. Weiterhin wurde der Bruttokalkulationszinssatz variiert: Den Abbildungen 98, 100, 102 und 103 liegt ein Bruttokalkulationszinssatz von 10%, den Abbildungen 97, 99, 101, 104 und 105 ein Bruttokalkulationszinssatz von 15% zugrunde.

Bis zu einer Plangewinnsumme von 99.000 DM kann mit Hilfe des hier verwendeten Kriteriums $s_{er,t+1} = s_{er,t} \cdot q_s$ bei einem Brutto-Kalkulationszinssatz von $i = 10\%$ keine steuerbarwertminimale Gewinnausweisreihe ermittelt werden, weil die im dritten Jahr verfügbaren Gewinnanteile nicht zu dem erforderlichen Grenzsteuersatz führen. Der hier verwendete Algorithmus zu Ermittlung des Gewinnausweises im 2. Jahr weist daher einen zu hohen Betrag aus. Für die ersten drei Stufen der Gesamtgewinne wurde daher die Gewinnausweisreihe bei maximaler Aufwandsvorverlagerung übernommen, die in diesem Fall steuerbarwertminimal ist. Bei höheren Kalkulationszinssätzen erweitert sich diese Zone.

Vollständig verteilungsfähiger Gewinn

Bei vollständig verteilungsfähigen Gewinnen ergeben sich die in Abb. 96 graphisch veranschaulichten Steuerbarwertdifferenzen:

Es zeigt sich, daß die Gewinnglättung bei durchschnittlichen Jahresgewinnen von bis zu ca. 115.000 DM gegenüber der Steuerbarwertminimierung kaum nachteilig ist. Das entspricht Gewinnen nach Gewerbesteuer pro Jahr, die unterhalb der oberen Proportionalzone des Einkommensteuertarifs unter Berücksichtigung der Tarifkappung des § 32c EStG liegen. Während die steuerbarwertminimale Gewinnausweisreihe auch bei größeren Gewinnsummen in den ersten beiden Jahren Progressionseffekte nutzt, entfällt dies bei der Gewinnglättung.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

Eine maximale Aufwandsvorverlagerung dagegen führt gegenüber der optimalen Gewinnausweisreihe mit Ausnahme einer Dreijahresgewinnzone von etwa 80.000—100.000 DM, in der die Abweichung vom Steuerbarwertminimum nur gering ist, zu erheblichen Erhöhungen des Steuerbarwerts. Allerdings ist einschränkend festzuhalten, daß der Dreijahresgewinn bei maximaler Aufwandsvorverlagerung in diesem Beispiel fast ausschließlich im dritten Jahr anfällt, so daß in den ersten beiden Jahren fast keine, im dritten Jahr dagegen fast die gesamte Steuerlast anfällt. Die Steuerbarwerterhöhungen aus dem Progressionseffekt sind daher erheblich.

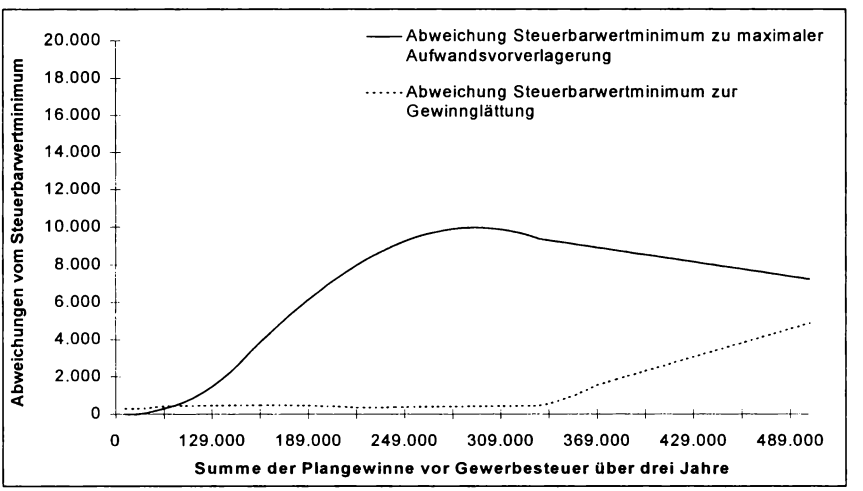


Abb. 96: Steuerbarwertdifferenzen bei einem Bruttokalkulationszinssatz von i=10% (Annahme: bis auf einen jährlichen Sockelbetrag von 15.148 DM[67] frei verschiebbare Manövriermasse)

Die Erhöhung des Bruttokalkulationszinssatzes führt zu einer geringeren Abweichung der Steuerbarwerte bei maximaler Aufwandsvorverlagerung wie Abb. 97 zeigt. Während sich der Zinseffekt über alle Gewinnsummen hinweg gleichmäßig auf die Abweichung der Steuerbarwerte bei Gewinnglättung zum Steuerbarwertminimum auswirkt, sinkt der Steuerbarwert bei maximaler Aufwandsvorverlagerung in Abhängigkeit von der Zinssatzdifferenz, während sich das Steuerbarwertminimum aufgrund der erforderlichen Veränderung der Gewinnausweisreihe weniger stark verändert. Die Erhöhung der Steigung im rechten Bereich der die Steuerbarwertdifferenz bei Gewinnglättung kenn-

[67] Dies ist der Gewinn vor Gewerbesteuer bei einem Hebesatz von h=450%, der gerade einen positiven Einkommensteuergrenzsatz auslöst.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

zeichnenden Interpolation läßt sich durch die veränderte Nutzung des Progressionseffektes bei der Steuerbarwertminimierung aufgrund der Veränderung der gewinnausweisdeterminierenden, aufgezinsten Grenzertragsteuersätze erklären.

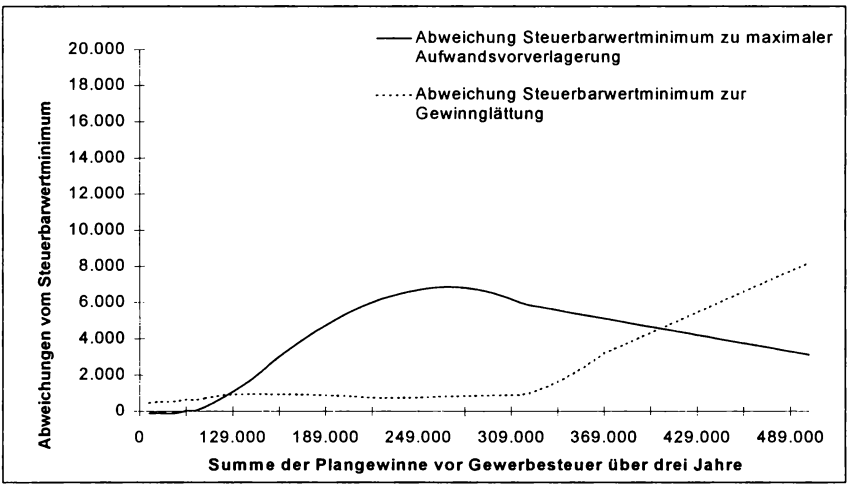


Abb. 97: Steuerbarwertdifferenzen bei einem Bruttokalkulationszinssatz von i=15% (Annahme: bis auf einen jährlichen Sockelbetrag von 15.148 DM[68] frei verschiebbare Manövriermasse)

Nicht vollständig verteilungsfähiger Gewinn

Geht man von der durchaus realistischen Annahme aus, daß die Manövriermasse nur etwa 5% des Vor-Steuer-Gewinns ausmacht, so verändert sich das Bild der sich bei maximaler Aufwandsvorverlagerung und bei Gewinnglättung ergebenden Abweichungen des Steuerbarwerts vom Steuerbarwertminimum bei vollständig verlagerbarem Gewinn.

Abb. 98 und Abb. 99 verdeutlichen, daß bei gleichmäßig verteilten, also der Gewinnglättung entsprechenden, nicht verschiebbaren Gewinnanteilen und einer nur sehr geringen Manövriermasse, die gravierende Abweichungen in den Grenzertragsteuersätzen der einzelnen Perioden nicht ausgleichen oder herbeiführen kann, keine starken Abweichungen vom Steuerbarwertminimum zu verzeichnen sind.

[68] Dies ist der Gewinn vor Gewerbesteuer bei einem Hebesatz von h=450%, der gerade einen positiven Einkommensteuergrenzsatz auslöst.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

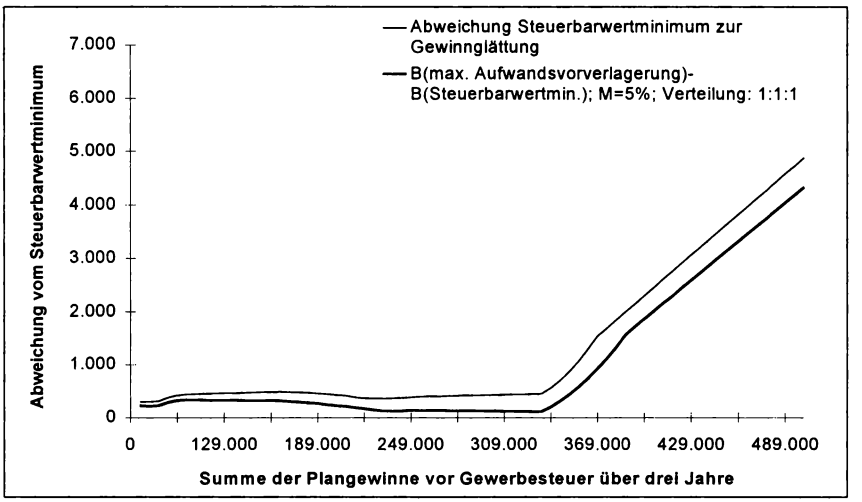


Abb. 98: Steuerbarwertdifferenzen bei einem Bruttokalkulationszinssatz von i=10% (Annahme: gleichmäßige Verteilung nicht verschiebbarer 95% der Plangewinnsumme)

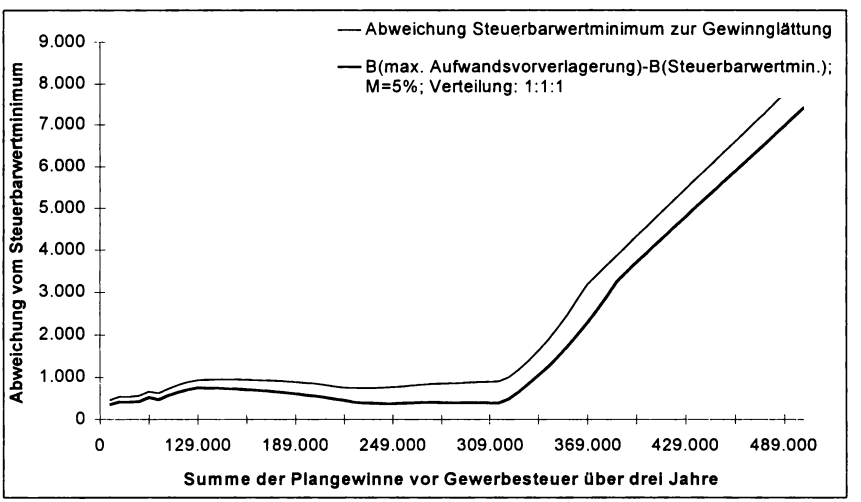


Abb. 99: Steuerbarwertdifferenzen bei einem Bruttokalkulationszinssatz von i=15% (Annahme: gleichmäßige Verteilung nicht verschiebbarer 95% der Plangewinnsumme)

Im Beispiel mit geringem Manövriermassenanteil und ansonsten gleichmäßig verteilten, nicht über die Jahre verlagerbaren Gewinnteilen ist die maximale Aufwandsvorverlagerung gegenüber der Gewinnglättung die bessere

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

Wahl. Es zeigt sich, daß die Erhöhung des Bruttokalkulationszinssatzes den Barwertvorteil der Aufwandsvorverlagerung gegenüber der Gewinnglättung noch erhöht. Leichte Verschiebungen ergeben sich aus dem Umstand, daß die Kalkulationszinssätze nach Steuern bei der Ermittlung der opimalen Gewinnausweisreihe nicht mit optimiert werden.[69]

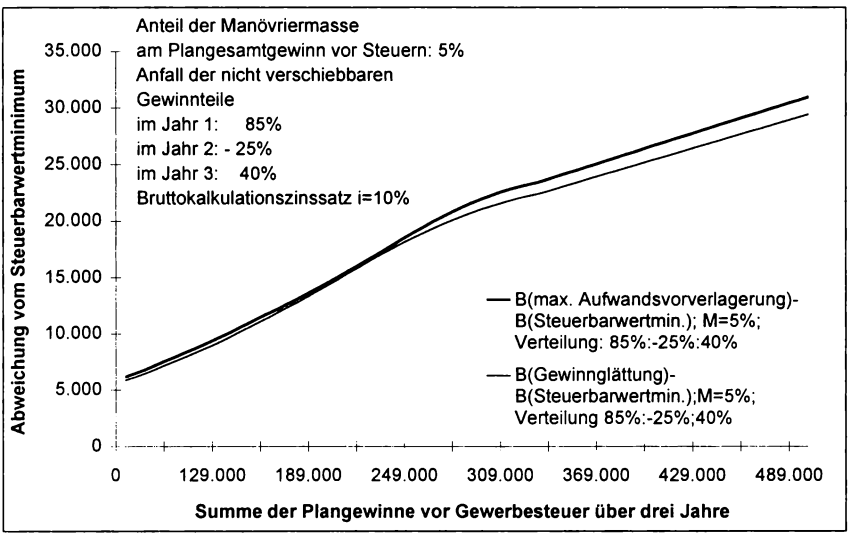


Abb. 100: Steuerbarwertdifferenzen bei einem Bruttokalkulationszinssatz von i = 10% (Annahme: ungleichmäßige Verteilung nicht verschiebbarer 95% der Plangewinnsumme mit Verlustentstehung im zweiten Jahr)

Schwankende Ertragslage

Eine weitere Variation lag in der Annahme schwankender Ertragslagen. Die Steuerbarwertdifferenzen bei einer geringen Manövriermasse, die wie oben nur einen Anteil von 5% an der Plangewinnsumme ausmacht, zeigen Abb. 100 und Abb. 101.

Diesem Beispiel liegt eine Verteilung der nicht verschiebbaren Gewinnteile von 85% : -25% : 40% zugrunde, die im zweiten Jahr einen Verlust ausweist.

[69] Vgl. *Marettek*, Steuerbilanzplanung, 1980, S. 40 m.w.N. (FN 17), S. 45—47.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

Die sich bei Gewinnglättung und bei Aufwandsvorverlagerung ergebenden Steuerbarwertnachteile unterscheiden sich bei einem Bruttokalkulationszinssatz von i=15% im Bereich der Progressionszonen nur geringfügig. Die Gewinnglättung ist der maximalen Aufwandsvorverlagerung bis auf wenige Ausnahmen überlegen.

Beide Verfahren erscheinen jedoch als wesentlich nachteiliger als die steuerbarwertminimierende Gewinnausweisreihe bei vollständig flexiblen Gewinnen. Dazu ist jedoch festzuhalten, daß deren Ermittlung unter Berücksichtigung der Nebenbedingungen zeitlich fixierter, nicht verschiebbarer Gewinnteile, die schwanken und in einzelnen Jahren Verluste ausweisen, schon rechentechnisch nahezu unmöglich ist und hier auch nicht versucht wurde.

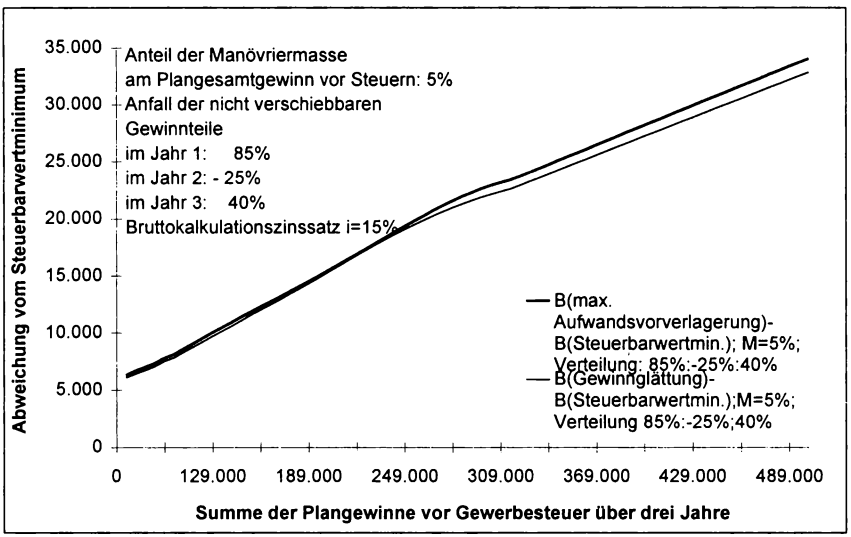


Abb. 101: Steuerbarwertdifferenzen bei einem Bruttokalkulationszinssatz von i=15% (Annahme: ungleichmäßige Verteilung nicht verschiebbarer 95% der Plangewinnsumme mit Verlustentstehung im zweiten Jahr)

Die restriktiven Prämissen der Steuerbarwertminimierung aufzuheben, ist zwar einerseits erforderlich, um ein praktisch sinnvolles Instrument der Steuerbilanzpolitik zu erhalten. Dies ist aber mit so erheblichen theoretischen Problemen verbunden, daß eine befriedigende Lösung bis heute nicht existiert.

Zur Verdeutlichung dieser Probleme seien noch einmal die verschiedenen Abweichungen vom Steuerbarwertminimum unter idealen Bedingungen im Fall der maximalen Aufwandsvorverlagerung und der Gewinnglättung anhand der Abb. 102 bis Abb. 105 aufgezeigt.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

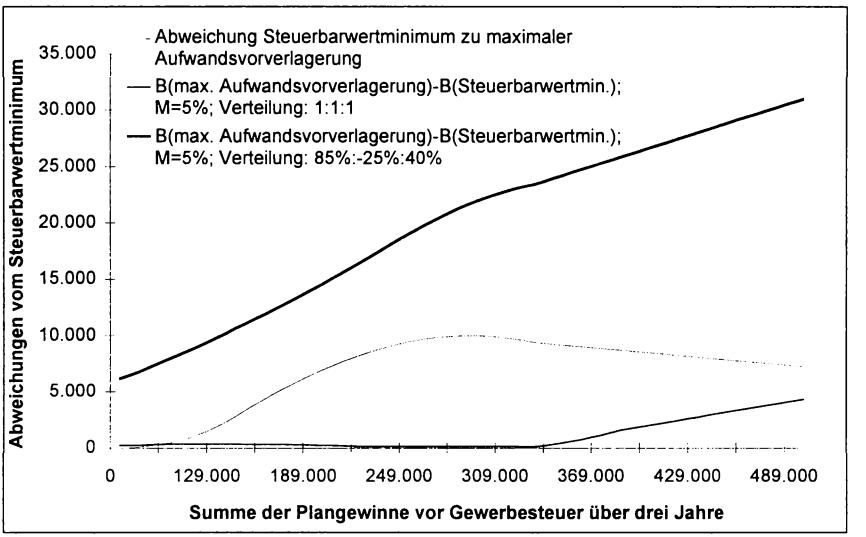


Abb. 102: Abweichungen der Steuerbarwerte bei maximaler Aufwandsvorverlagerung vom Steuerbarwert der steuerbarwertminimalen Gewinnausweisreihe für unterschiedlich verschiebbare Gewinne bei einem Bruttokalkulationszinssatz von i = 10%

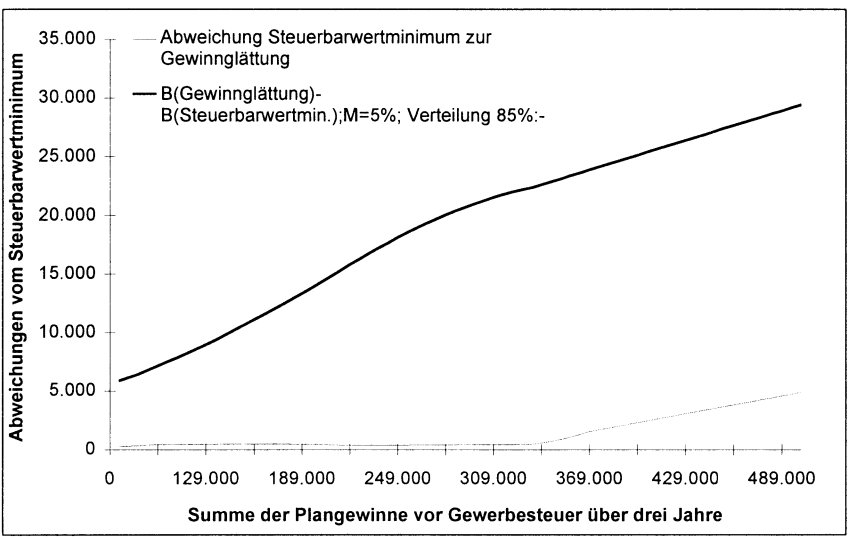


Abb. 103: Abweichungen der Steuerbarwerte bei Gewinnglättung vom Steuerbarwert der steuerbarwertminimalen Gewinnausweisreihe für unterschiedlich verschiebbare Gewinne bei einem Bruttokalkulationszinssatz von i = 10%

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

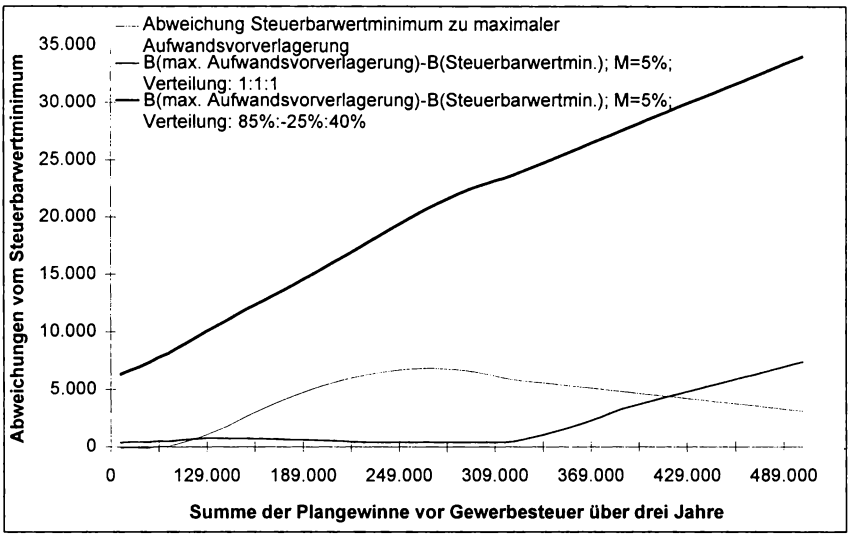


Abb. 104: Abweichungen der Steuerbarwerte bei maximaler Aufwandsvorverlagerung vom Steuerbarwert der steuerbarwertminimalen Gewinnausweisreihe für unterschiedlich verschiebbare Gewinne bei einem Bruttokalkulationszinssatz von i = 15%

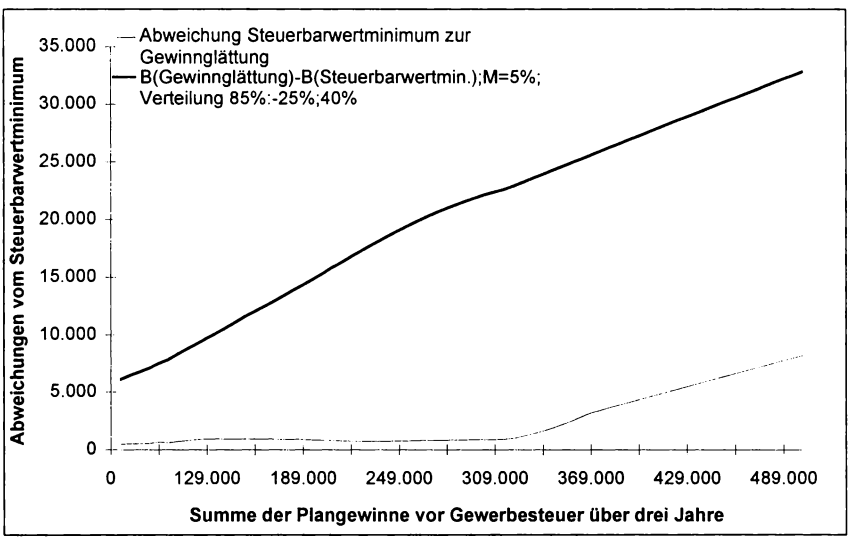


Abb. 105: Abweichungen der Steuerbarwerte bei Gewinnglättung vom Steuerbarwert der steuerbarwertminimalen Gewinnausweisreihe für unterschiedlich verschiebbare Gewinne bei einem Bruttokalkulationszinssatz von i = 15%

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

Der Nachteil, der einem Entscheidungsträger aus der Wahl einer nicht optimalen Entscheidungsstrategie bei der Steuerbilanzpolitik erwächst, ist also stark von den Ausgangsbedingungen abhängig. Während bei idealen Bedingungen große Steuerbarwertnachteile entstehen, wenn maximale Aufwandsvorverlagerung als eine sehr einfache, wenig aufwendige Strategie verfolgt wird, bietet die Gewinnglättung als Strategie mit mittlerem erforderlichem Aufwand auch bei verschiedenen Kalkulationszinssätzen bis zu einem durchschnittlichen jährlichen Gewinn, der den Übergang in die obere Proportionalzone des Einkommensteuertarifs herbeiführt, gute Näherungen an das Steuerbarwertminimum. Bei durchschnittlichen jährlichen Gewinnen, die zu konstanten, maximalen Grenzertragsteuersätzen führen, ergibt sich auch bei Verwendung dieser Methode ein mit dem durchschnittlichen Gewinn zunehmender Steuerbarwertnachteil.

Sind die idealen Bedingungen nicht mehr gegeben, so wird die Steuerbarwertminimierung als Optimierungsmodell nicht mehr rechenbar. Die Gewinnglättung führt in den betrachteten Beispielkonstellationen überwiegend zu höheren Steuerbarwerten als die maximale Aufwandsvorverlagerung. Entscheidungsträger werden demnach bei mittleren Gewinnen Fehlentscheidungen treffen, wenn sie stets Aufwandsvorverlagerung betreiben.

Schwerwiegende, zu hohen Steuerbarwertnachteilen führende Fehler bei der Wahl der Gewinnausweisstrategie lassen sich in den gezeigten Konstellationen unter Berücksichtigung der theoretischen Schwierigkeiten, eine steuerbarwertminimale Gewinnausweisreihe bei Aufhebung der Modellprämisse voll flexibler Manövriermasse zu ermitteln, nicht zeigen. Gute Näherungen bieten Gewinnglättung oder Aufwandsvorverlagerung in den meisten Fällen, wobei die Vorteilhaftigkeit der einen oder anderen Methode vom Ausgangsbetrag der Plangewinnsumme abhängt.

Somit ist die Verwendung solcher Näherungen sinnvoll, nicht zuletzt aufgrund bekannter Probleme der Steuerbilanzpolitik, wie z.B. der Tatsache nicht beliebig teilbarer Manövriermassen und unterschiedlich langen zeitlichen Horizonten von Einzelmaßnahmen durch unterschiedliche Nutzungsdauern der Wirtschaftsgüter, für die AfA vorzunehmen sind. Gerade wenn aber mit vereinfachten Methoden gute Näherungen an die steuerbarwertminimale Gewinnausweisreihe erreicht werden können, ist es vernünftig, den Steuerbarwert von Einzelmaßnahmen zu ermitteln, über die gesondert entschieden wird.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

b) Fehler beim Einsatz von Einzelmaßnahmen

Beispiele für solche Einzelmaßnahmen sind die Ausübung einzelner steuerlicher Wahlrechte, wie z.B. die Inanspruchnahme von Rücklagen nach § 6b EStG, die nicht übertragen werden können und mit Zuschlag nach § 6b Abs. 7 EStG aufzulösen sind, oder die Inanspruchnahme der Ansparabschreibung nach § 7g Abs. 3 EStG, wenn letztlich doch nicht investiert werden kann. In solchen Fällen erfolgt oftmals ein Ersatz der Barwertberechnung durch eine grundsätzliche Vermeidung unsicherer Situationen. Derselbe Effekt ist bei der Nutzung von Bewertungspielräumen, z.B. beim Vorratsvermögen zu vermerken. Etwa bei der Entscheidung über den Einsatz der Lifo-Methode als sie 1992 steuerlich zugelassen wurde.

c) Ressourcenverzehr der Entscheidungsstrategien

Die drei in Frage kommenden Modellierungsmöglichkeiten der Steuerbilanzpolitik, Steueraufwandminimierung, Gewinnglättung und Steuerbarwertminimierung[70] verlangen umso mehr Aufwand, je mehr Aspekte in der Zielfunktion vereinigt sind. Die Kosten für die Informationsbeschaffung sind dabei ebenso zu beurteilen wie im unter Punkt 3 behandelten Beispiel.

Die maximale Aufwandsvorverlagerung entspricht einer eindeutigen Handlungsanweisung, die auf jedes einzelne Gestaltungselement in gleicher Weise anzuwenden ist und keine aggregierte Betrachtung erfordert. Sie birgt allerdings auch das höchste Risiko einer Fehlentscheidung, etwa dann, wenn in den Folgejahren steigende Gewinne zu erwarten sind.

Die Gewinnglättung ist eine bereits aufwendigere Methode, da sie zum einen die Betrachtung der aggregierten Wirkung und zum zweiten die Berücksichtigung mehrerer, zum Teil in der Zukunft liegender und daher mit Unsicherheit behafteter Perioden erfordert. Es bedarf also einer differenzierten Betrachtung der einzelnen Gestaltungselemente, einer Schätzung von Zukunftsdaten, einer Festlegung des Planungshorizonts und ggf. der Verwendung von Szenarien über künftige, im Planungshorizont liegende Rechtsänderungen. Eine einfache Methode zur Verringerung der Unsicherheit ist im Falle der Steuerbilanzpolitik die Verlagerung der Entscheidung auf einen späteren Zeitpunkt, etwa durch Ausnutzen der maximal möglichen Bearbeitungsdauer bis zur Einreichung der Steuerbilanz beim Finanzamt, und die Abkür-

[70] Die Nettokapitalwertmaximierung stößt in der Theorie auf Ablehnung und wird daher vernachlässigt.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

zung des Planungshorizonts auf den Zeitraum von ca. 3 Jahren, von denen aufgrund der Verlagerung des Entscheidungszeitpunktes bis zu etwa 2 Jahre in der Vergangenheit liegen können.

Die Steuerbarwertminimierung macht zusätzlich zu diesen Anforderungen die Bestimmung eines Kalkulationszinssatzes notwendig, der auf Basis der zu entwickelnden Gewinnausweisreihe in einen jährlich unterschiedlichen Nettokalkulationszinssatz umzurechnen ist.[71] Weiterhin ist die Bestimmung der Manövriermasse, ihrer zeitlichen Verteilung und Verteilbarkeit im Planungszeitraum und ihrer der Höhe nach nicht teilbaren Bestandteile notwendig. Schon rechentechnisch weist die Steuerbarwertminimierung erhebliche Schwierigkeiten auf. Das Verfahren, das sich an diese, in der Literatur als die rationale Lösung bevorzugte Zielfunktion knüpft, ist daher vergleichsweise aufwendig.

Zusätzliche Schwierigkeiten bereitet die Berücksichtigung der Unsicherheit in steuerbilanzpolitischen Modellen. Eine Lösung dieses Problems wurde z.B. von *Dedner/Günther/Rünger* und *Kunkel* vorgeschlagen.[72] Die hierzu notwendige Ermittlung subjektiver Wahrscheinlichkeiten für den Eintritt bestimmter Gewinnhöhen ist mit zusätzlichem, erheblichem Aufwand verbunden. Die Rechtsunsicherheit findet auch in diesen Modellen keine Berücksichtigung.

3. Steuerliche Meta-Entscheidung

a) Merkmale des Entscheidungsproblems

Das Entscheidungsproblem der Steuerbilanzpolitik kann, wie oben ausgeführt, in zwei primäre Fälle zerlegt werden: Entscheidungssituationen vor dem Bilanzstichtag, die Sachverhaltsgestaltungen betreffen, und Entscheidungssituationen nach dem Bilanzstichtag, die Abbildungsgestaltungen betreffen.

Sachverhaltsgestaltungen

Die Überlegungen zu Kapitel C.III. zeigten, daß durch steuerbilanzpolitische Optimierungsbestrebungen eine langfristige Disposition entstehen kann, die zu einer erhöhten Aufmerksamkeit des Entscheidungsträgers für Informa-

---

[71] Zur Vereinfachung wird allerdings meist mit konstanten Nettokalkulationszinssätzen gerechnet; vgl. *Marettek*, Steuerbilanzplanung, 1980, S. 38—40 m.w.N.

[72] Vgl. *Dedner/Günther/Rünger*, Ertragsteuerplanung, 1980, S. B 243—B 255; *Kunkel*, Steuerbilanzpolitik unter Unsicherheit, 1992, S. 61—63.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

tionen, die eine Erweiterung der steuerbilanzpolitischen Manövriermasse ermöglichen, führt. Entsteht eine steuerliche Entscheidungssituation, weil sie ein entsprechendes Differenzierungskriterium enthält, z.B. die Möglichkeit vorzeitiger Veräußerung eines nach § 6b EStG begünstigen Wirtschaftsgutes, ist die Entscheidung durch eine interne steuerliche Information angeregt worden, obwohl keine externe steuerliche Information zugegangen ist.

Eine externe steuerliche Anregungsinformation kann z.B. die Ankündigung von Steuersatzsenkungen oder -erhöhungen für die Folgejahre sein. Abhängig vom Wissen des Entscheidungsträgers kann dieser Information die Bedeutung zugeordnet werden, daß sie die Vorteilhaftigkeit von steuerbilanzpolitischen Gestaltungen verändern kann. Bei einem Steuerpflichtigen mit geringerem steuerlichem Wissen wäre auch die Bedeutung „geringere Steuerbelastung ab Folgejahr" ohne weitere Verknüpfung möglich. Ist ersteres der Fall — und davon ist bei einem Steuerbilanzpolitik betreibenden Entscheidungsträger, der mindestens über das Wissen um steuerrechtliche Zusammenhänge mit den künftigen Umweltzuständen verfügt, auszugehen — ruft die Information über diese Bedeutung den Kontext der Steuerbilanzpolitik hervor, in dem sie notwendigerweise wahrgenommen wird.

Nach der These T 45[73] setzt eine intensive steuerliche Information, die als Anregungsinformation bezeichnet werden kann, einen steuerlichen Rahmen für die Entscheidung, unabhängig davon, ob sie intern oder extern ist. Das Gewicht des steuerlichen Entscheidungskriteriums wird gegenüber nichtsteuerlichen Entscheidungskriterien relativ erhöht.

Die steuerliche Information ruft die dem Entscheidungsträger zugänglichen Entscheidungsstrategien der Steuerbilanzpolitik auf. Die Menge dieser Methoden ist wiederum vom Wissen des Entscheidungsträgers abhängig. Letzteres umfaßt insbesondere das steuerliche Fachwissen, das zur Weiterverarbeitung der Anregungsinformation relevant ist, die denkbaren, entscheidungsunterstützenden Methoden und die denkbaren Techniken zur Reduzierung von Ungewißheit.

Ob Interdependenz steuerbilanzpolitischer Sachverhaltsgestaltungen mit der Investitions-, Finanzierungs- und Handelsbilanzpolitik der Unternehmung vom Entscheidungsträger wahrgenommen wird, ist zum einen wiederum eine Frage des Wissens, zum anderen eine Frage der Intensität der Umgewichtung

[73] S. oben, S.395.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

des steuerlichen Entscheidungskriteriums. Objektiv macht diese Interdependenz die Verwendung komplexerer Strategien grundsätzlich erforderlich. Die Verzerrungen, die aufgrund nicht idealen Wissens durch eine Überbewertung steuerlicher Informationen entstehen, werden im folgenden ausgeklammert und stattdessen nur die Entscheidungssituationen betrachtet, die ohne Umgewichtung steuerlicher Entscheidungskriterien durch einen neuen Kontextaufruf entstehen.

Für die mittelfristigen Entscheidungen über Sachverhaltsgestaltungen im Rahmen der Steuerbilanzpolitik gelten dann die folgenden Feststellungen:

T≅5. Für $B - \overline{B}$ kann bei Sachverhaltsgestaltungen keine allgemeingültige Aussage gemacht werden, da sie sich ebensogut auf größere Investitionen beziehen können, wie auf zeitliche Verlagerungen der Anschaffung geringwertiger Wirtschaftsgüter vor oder hinter den Bilanzstichtag. Im letzten Fall ist $B - \overline{B} > 0$ groß. Über L kann daher nur bezüglich der Begrenzung des Handlungsspielraums eine Aussage getroffen werden.

E_t ist relativ hoch einzuschätzen, da Sachverhaltsgestaltungen reale Fakten schaffen und Ressourcen verzehren.

C_0 ist niedrig, da die Alternativenmenge durch die übrigen Unternehmensteilpolitiken begrenzt wird. Daraus resultieren hohe Werte für

$$L = \frac{(B - \overline{B})}{\overline{B}} + \sum_{i=1}^{T} \frac{E_i}{\sum_{t=1}^{T} E_t} \cdot \frac{T + 1 - i}{\sum_{t=1}^{T} t} \quad \text{und} \quad \frac{1}{C_0}.$$

$\frac{1}{W_s}$ ist relativ niedrig, weil ein, bezogen auf eine insgesamt nur kleine, für die Entscheidung objektiv erforderliche Teilmenge des steuerlichen Wissens mindestens mäßiges steuerliches Wissen unterstellt werden muß, damit steuerbilanzpolitisch motivierte Sachverhaltsgestaltungen überhaupt in Erwägung gezogen werden können. F_s ist als relativ hoch anzusehen in einem Zeitraum von 3—5 Jahren.

Für P_+ kann daraus ein eher hoher Wert angesetzt werden, der allerdings durch das Wissen des Entscheidungsträgers noch modifiziert wird: Kann eine gute Zuordnung der Informationen garantiert werden, die eine Verzerrung der wahrgenommenen Entscheidungssituation verhindert, so sind die Anforderungen des Entscheidungsproblems an eine erfolgreiche Entscheidungsstrategie mäßig hoch. Ist das Wissen gering, so steigen unter der Bedingung unverzerrter Entscheidungssituationen die Anforderungen an eine erfolgreiche Strategie, bzw. die Erfolgswahrscheinlichkeit einer gegebenen Strategie sinkt.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

Abbildungsgestaltungen

Für Entscheidungsstrategien über Abbildungsgestaltungen nach dem Bilanzstichtag resultieren aus der Interdependenz zwischen der Steuerbilanzpolitik und den übrigen Teilpolitiken der Unternehmung geringere Anforderungen an eine erfolgreiche Strategie.

Eine Begrenzung des Handlungsspielraums kann die Anwendung steuerbilanzpolitischer Maßnahmen, die auf eine Minderung des steuerinduzierten Liquiditätsentzuges gerichtet sind, ausschließen oder einschränken. In diesem Fall wirkt sich die Beschränkung auf die Gewichtung des steuerlichen Entscheidungskriteriums aus.

$B - \overline{B}$ geht gegen 0, da Abbildungsgestaltungen keines Kapitaleinsatzes bedürfen. Während steuerbilanzpolitische Entscheidungen nur bei Entscheidungsträgern mit sehr niedrigem Wissensstand — also für kleine W_S — neuartig sind, induzieren die Ungewißheit des Steuerrechts und die Problematik des koordinierten Einsatzes der Einzelmaßnahmen hohe Werte für F_S und L. Beides verlangt den Einsatz komplexerer Entscheidungsstrategien. $\frac{1}{C_0}$ bleibt variabel. Für P_+ gilt damit ein höherer Wert, da $\frac{1}{W_s}$ tendenziell klein ist und $\frac{1}{C_0}$ zwar vom jeweiligen Einzelfall abhängig, aufgrund der Vielzahl der möglichen einzelnen Abbildungsgestaltungen aber eher hoch ist. Die Merkmale des Entscheidungsproblems fordern auch für Abbildungsgestaltungen eine Entscheidungsstrategie mit höherer Erfolgswahrscheinlichkeit, die demnach komplexer sein muß. Sie machen mithin die Verwendung von Verfahren zur Ungewißheitsreduktion, eine intensive Informationsbeschaffung sowie eine aufwendige Auswertung der aggregierten Wirkung von Einzelmaßnahmen erforderlich.

Insgesamt bedürfen erfolgreiche, steuerbilanzpolitische Entscheidungen eher komplexerer Strategien.

b) Merkmale der Entscheidungsumgebung

Bei Entscheidungen über Sachverhaltsgestaltungen können insbesondere kurz vor dem Bilanzstichtag durchaus Zeitdrucksituationen entstehen. Eine Integration in aggregierte Steuerwirkungen ist in einem solchen Fall erschwert.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

Für jede Einzelmaßnahme ist C_0 zwar gering (z.B. 3 Abschreibungsmethoden), in der Summe der Einzelmaßnahmen, die zur Entscheidung über den optimalen Manövriermasseneinsatz aggregiert werden müssen, steigt C_0 allerdings auf einen mäßigen bis hohen Wert an.

Aus den Einzelmaßnahmen im Rahmen der Steuerbilanzpolitik resultieren Einschränkungen für die Zukunft, die jedoch für unterschiedliche Zeiträume bindend sind. Daraus folgt ein mittlerer Wert für L.

Verantwortlichkeit und Betroffenheit lassen bei den hier betrachteten Entscheidungsträgern eine niedrige bzw. hohe Ausprägung erwarten, da es sich wegen des Selbstorganschaftsprinzips um einen Personengesellschafter oder Einzelunternehmer handeln muß.[74] Die Verantwortlichkeit gegenüber dem Finanzamt wird von den meisten Entscheidungsträgern allerdings auf den — internen oder externen — steuerlichen Berater verlagert, so daß hier ein geringerer Wert anzusetzen ist. Dies gilt natürlich nur subjektiv, denn objektiv bleibt der Steuerpflichtige selbst für die korrekte Erklärung seiner steuerpflichtigen Einkünfte verantwortlich. Die Signifikanz der Steuerbilanzpolitik für den Entscheidungsträger wird in Abhängigkeit von seinem Wissen wahrgenommen.

Damit gilt also

Resp niedrig, aufgrund der Abwertung durch die Verlagerung an den Steuerberater z.B. 0,5.

Ist nur ein geringes steuerliches Wissen vorhanden, erfolgt auch die Bewertung der Steuerbilanzpolitik nur anhand der unmittelbar spürbaren Steuerzahlungswirkung. Nur Abweichungen dieser Wirkung vom Status Quo[75] wekken die Aufmerksamkeit des Entscheidungsträgers. Auch der Wert für die Signifikanz muß daher gemindert werden. Ist Wissen über die Subsumption von Sachverhalten unter das Steuerrecht vorhanden, sind bei Einzelunternehmen und Personengesellschaften Progressionseffekte relevant, die die Signifikanz für den persönlich betroffenen Entscheidungsträger (Selbstorganschaftsprinzip) erhöhen. Aufgrund des Besitztumseffekts ist dagegen eine Vernachlässigung von Zinseffekten gegenüber Progressionseffekten zu erwarten.

Berücksichtigt man die Einbußen in Verantwortlichkeit und Betroffenheit bei Entscheidungsträgern mit weniger ausgereiftem Wissensstand, so ist zu erwarten, daß ein erhöhter Wert für die Verantwortlichkeit gegenüber Dritten, z.B. gegenüber anderen Personengesellschaftern, zu einem insgesamt höheren Wert der Entscheidungsumgebung führt.

---

[74] Denkbare Ausnahme: Fremdgeschäftsführer einer GmbH & Co. KG.

[75] Vgl. Teil III C.II., S. 311.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

Der Wert der Entscheidungsumgebung ist demnach für Fremdgeschäftsführer höher als für Gesellschafter-Geschäftsführer. Noch niedriger ist der Wert für Alleingesellschafter-Geschäftsführer und Einzelunternehmer. Die Folge wäre ein abgeschwächtes Erfordernis letzterer, großen Aufwand in Informationsbeschaffung und rationale Optimierung zu investieren.

C_0 ist hoch, L mäßig hoch, D damit mäßig hoch; *Resp* ist abgewertet und wie *Con* vom jeweiligen Entscheidungsträger abhängig.

Für U_+ gilt daher ein Wert im mittleren Drittel des möglichen Intervalls, der für Fremdgeschäftsführer höher ist als für Gesellschafter-Geschäftsführer und Einzelunternehmer und bei der Einschaltung eines Steuerberaters tendenziell leicht abnimmt.

Die Merkmale der Entscheidungsumgebung können den Einsatz sehr aufwendiger steuerbilanzpolitischer Modelle nicht begründen. Allerdings sind sie wegen der Werte für Verantwortlichkeit und Betroffenheit auch zu anspruchsvoll, um eine starke Vereinfachung zuzulassen.

c) Merkmale des Entscheidungsträgers

Wie die empirischen Ergebnisse nahelegen, ist der Entscheidungsträger bei der Steuerbilanzpolitik häufig nur formal der Unternehmer. Oft liegen die steuerbilanzpolitischen Entscheidungen vollständig in der Hand des steuerlichen Beraters, da der Unternehmer sie unmodifiziert übernimmt. Daher muß nicht nur die Interessenlage des Unternehmers hier berücksichtigt werden, sondern auch die potentielle Interessenlage des steuerlichen Beraters. Auf eine derartige Erweiterung der Untersuchung muß jedoch verzichtet werden.

Handlungsorientierte und heuristisch/intuitiv vorgehende Entscheidungsträger werden zur Verwendung des einfachsten Verfahrens tendieren, das ihnen einen noch ausreichenden Nutzen gewährleistet. D.h. U_+ steigt wieder um den Faktor M an, der bei Handlungsorientierten 1, bei Lageorientierten > 1 ist. Der Nutzen des Zinseffektes wird aufgrund des Besitztumseffekts geringer sein als der Nutzen eines etwa zu realisierenden Progressionseffektes. Für intuitive Entscheidungsträger steigt die Erfolgswahrscheinlichkeit einfacherer Entscheidungsstrategien an. Für Analytiker dagegen wird sie eher sinken.

Lageorientierte und analytische Entscheidungsträger dagegen werden daher eher zu einer akribischen Analyse der Einzelmaßnahmen tendieren und versuchen, deren Auswirkungen auf den Gesamterfolg einzuschätzen. Sie werden die höchste, ihrem Wissensstand entsprechende Zielfunktion der Steuerbilanzpolitik zu optimieren suchen.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

Kognitive Komplexität befähigt einen Entscheidungsträger zu einer besseren Aggregation der Wirkung von Einzelmaßnahmen und der entsprechenden, mehrere Aspekte, z.B. gleichzeitig den Zins- und Progressionseffekt berücksichtigenden Abstimmung ihres Einsatzes. Sehr geringe kognitive Komplexität setzt dem Einsatz sehr komplexer Entscheidungsstrategien Grenzen.

d) Erforderliche Erfolgswahrscheinlichkeit der einzusetzenden Strategie

Selbst bei ausgereiftem Wissensstand machen die Merkmale der Entscheidungssituation die Verwendung der sehr aufwendigen Steuerbarwertminimierung unwahrscheinlich, weil U_+ nur mäßig hoch und die Erfolgswahrscheinlichkeit auch einfacher Strategien daher ebenfalls mäßig ist. Hierbei ist aber nach den beiden, vom Entscheidungsträger wahrnehmbaren Effekten der Steuerbilanzpolitik (Zins- und Progressionseffekt) zu unterscheiden, die aufgrund des Besitztumseffekts ggf. im umgekehrten Verhältnis zur objektiven Bedeutung gewichtet sein können. Nur bei lageorientierten, analytischen Entscheidungsträgern, die zudem über ein nicht geringes Maß kognitiver Komplexität verfügen, ist eine Annäherung der steuerbilanzpolitischen Maßnahmen an die Steuerbarwertminimierung anzunehmen, weil M und/oder P_+ ansteigen.

Die Durchführung von Sachverhaltsgestaltungen bedarf anderer Voraussetzungen als die Abbildungsgestaltung. Sie setzt erhöhtes Wissen des Entscheidungsträgers voraus, bedarf einer rechtzeitig vorliegenden Maxime für die Ausgestaltung von Einzelmaßnahmen und erfordert eine quasi simultane Abstimmung mit den anderen Teilplänen der Unternehmung. Bei lageorientierten Entscheidungsträgern steigt die Entscheidungszeit für Sachverhaltsgestaltungen damit erheblich an; bei handlungsorientierten und heuristischen Entscheidungsträgern die Fehlerwahrscheinlichkeit. Eine korrekte Vorbereitung sachverhaltsgestaltender Maßnahmen stellt aufgrund der Vielzahl der zu berücksichtigenden Faktoren erhöhte Anforderungen an die kognitive Integrationsfähigkeit des Entscheidungsträgers.

Aufgrund des großen Aufwands bei geringer Treffsicherheit ist es wahrscheinlich, daß sachverhaltsgestaltende Entscheidungen anhand von Heuristiken getroffen werden. Solche Heuristiken können durchaus in generellem Unterlassen oder generellem Durchführen bestehen.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

e) Einzelne Elemente der Entscheidungsstrategie

Beiziehung des externen Beraters und Konsultation der Finanzbehörden

Der dem steuerlichen Berater zugestandene Einfluß auf den Einsatz von Einzelmaßnahmen würde sich bei Anwendbarkeit der empirischen Erkenntnisse auf steuerbilanzpolitische Abbildungsgestaltungen wieder nach der sich aus dem Entscheidungsspielraum und der Begrenzung des künftigen Handlungsspielraums durch die Entscheidung ergebenden Bedeutung der Entscheidung richten, wobei D für jede Einzelmaßnahme zu bestimmen wäre:

$$Int_B = f_1(D)$$

Die Konsultation der Finanzbehörden ist ebenfalls nur bei Einzelmaßnahmen denkbar, sofern Unsicherheit bezüglich der korrekten Anwendung einzelner Wahlrechte und Optionen besteht.

$$I_{FA} = c_1 \frac{1}{ExpK} + c_2 \cdot Con + c_3 \cdot (Exp^+ + c_4 \cdot Exp^-) \cdot Y_{kog}$$

Sind die empirischen Erkenntnisse auf Abbildungsgestaltungen übertragbar, so ist die Konsultation der Finanzbehörden vom Unsicherheitsgrad aufgrund begrenzten Wissens, der persönlichen Betroffenheit und der Verarbeitung von positiven und negativen Erfahrungen abhängig.

Eigene Situationsanalyse und Informationsverarbeitung

Insbesondere die Gestaltung der Aggregatwirkung der steuerbilanzpolitischen Maßnahmen erfordert eigene Situationsanalyse und Informationsverarbeitung. Auch die aus den empirischen Erkenntnissen abgeleitete Überlegung

$$\begin{aligned} I_{SAeigen} &= f_9(K_{euV}) + f_{10}(K_{prog}) + f_{11}(V_X) \\ &= f_9\big(f_2(A) + f_3(D)\big) + f_{10}(K_{prog}) + f_{11}(V_X) \\ &= f_9\big(f_2\big(f_4(ExpK;\ Exp^+;\ Exp^-) + c \cdot Con\big) + f_3(D)\big) + f_{10}(K_{prog}) + \\ &\quad f_{11}(V_X) \end{aligned}$$

zeigt eine deutliche Abhängigkeit komplexerer Informationsverarbeitung von den persönlichen Merkmalen des einzelnen Entscheidungsträgers. Allerdings sprechen ein nur mäßig hohes D und der fallende Verlauf von $f_{10}(K_{prog})$ gegen sehr komplexe Situationsanalysen und Informationsverarbeitungsvorgänge, d.h. gegen die Anwendung sehr komplexer steuerbilanzpolitischer Optimierungsmodelle wie der Steuerbarwertminimierung.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

Reaktionen auf Rechtsänderungen

Rechtsänderungen können sich zum einen auf die Aggregatwirkung beziehen, wie etwa die Änderung von Steuersätzen, oder auf Einzelmaßnahmen, wie etwa die Abschaffung der degressiven Gebäude-AfA, § 7 Abs. 5 EStG.

$$R = f_6(I;\ A;\ ExpK;\ X_{kog};\ K_{Prog\,V})$$

Nach den empirischen Erkenntnissen ist die Reaktion auf solche Änderungen in erster Linie von persönlichen Merkmalen wie Wissen, Aufmerksamkeit und kognitiver Komplexität abhängig, außerdem aber auch von der Intensität der Information über die Änderung. Tendenzaussagen lassen sich nicht treffen.

III. Verarbeitung der Rückwirkung

1. Steuerliches Wissen als Ausgangsgröße

Analog zur Argumentation im Beispiel für kurzfristige Entscheidungen kann bei geringem Wissen im System Subsumtion auch bei der Steuerbilanzpolitik die zeitlich möglichst nahe gelegene Minderung der nächsten Steuerzahlung(en) vordergründig erkennbares Ziel des Einsatzes der Gestaltungsparameter sein. Die Gestaltungsparameter selbst sind aber nicht in vollem Umfang bekannt. Dasselbe gilt für die Zweischneidigkeit der Steuerbilanz. Die Anpassungsmaßnahme des Steuerpflichtigen muß hier in der Erweiterung seines Wissens bestehen. Die kostengünstigste Alternative wird hier in aller Regel die Beauftragung eines steuerlichen Beraters mit der Erstellung des Jahresabschlusses sein. Inwieweit die Steuerbilanzpolitik durch den Berater optimiert wird, ist von dessen Fähigkeiten, Einsatzbereitschaft und letztlich auch vom Auftrag des Unternehmers abhängig.

Das Problem des Unternehmers besteht in der Beurteilung der Leistung des Beraters. Den tatsächlichen Nutzen in Form eines monetären Vorteils, den er aus der Steuerbilanzpolitik des Beraters zieht, kann der Steuerpflichtige nicht einschätzen, da er die Alternativen nicht kennt. Somit wird er bei der Vergabe des Auftrages nur die Kosten berücksichtigen. Ggf. wird er eine Abschätzung seines Nutzens anhand bisheriger Erfahrungen mit anderen steuerlichen Beratern oder anhand der Selbstdarstellung des Beraters vornehmen. Diese Schätzungen sind jedoch subjektiv, d.h. intersubjektiv nicht überprüfbar und nicht quantitativ, wie es ein Vergleich des Steuerbarwerts der vom Berater erstellten und der steuerbarwertminimalen Gewinnausweisreihe wäre.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

Verfügt der Entscheidungsträger über fortgeschrittenes Wissen über Zusammenhänge zwischen Steuerrecht und Umweltzuständen und längerfristiger Planung, so führt das Wissen um die bei Einzelunternehmen und Personengesellschaften Progressionseffekte auslösende Zweischneidigkeit der Steuerbilanz zur angestrebten Vermeidung von überdurchschnittlich hohen Steuersätzen, die einen irreversiblen Verlust von Steuerzahlungen verursachen. Das geeignete Vermeidungsverhalten ist vordergründig die Gewinnglättung nach dem Vogt'schen Gesetz der Normallinie. Die aus der Ungewißheit von Zukunftsschätzungen geborene Notwendigkeit flexibler Planung setzt profunde Kenntnisse der GoB voraus, wie etwa die Beachtung des Gebots der Bilanzkontinuität bei Bewertung von Vorratsvermögen oder die konfliktfreie Bewertung von Rückstellungen.

Bei der Abbildungsgestaltung sind die Wirkungen einmal getroffener Entscheidungen für die Zukunft überschaubar. Zeitliche Verlagerungen von Aufwendungen und Erträgen in relativ zur Größe des entscheidungsbezogenen Planungshorizonts kurzem Zeitraum um den Bilanzstichtag herum sind ebenfalls mit wenig Prognoserisiko behaftet. Eine möglichst gute Gewinnglättung kann aber auch originär sachverhaltsgestaltende Entscheidungen erfordern, wenn die Manövriermasse nicht zur Glättung des Gewinns ausreicht.

2. Aggregatwirkung der steuerbilanzpolitischen Anpassungsmaßnahmen

Eine Kontrolle von Entscheidungen im Rahmen der Steuerbilanzpolitik ist schon aus dem Grund der oben dargestellten, bereits theoretisch auch ohne die Berücksichtigung von Unsicherheit sowohl im Recht als auch in den Plandaten bestehenden Problematik, die optimale Gewinnausweisreihe zu bestimmen, kaum möglich. Möglich wäre dem Entscheidungsträger lediglich der ex-post-Vergleich mit einer genau definierten Alternativentscheidung. Diese Alternativentscheidung wird sich durch abweichenden Einsatz von Einzelmaßnahmen auszeichnen.

Die Kontrolle der Aggregatwirkung gestaltet sich als sehr aufwendig. Der Lernerfolg, der sich in einer Handlungsmaxime oder einer Strategie für zukünftige Entscheidungen in ähnlichen Situationen niederschlägt, ist gering. Kontrolle erfolgt zum einen bei der Planerstellung über die Bildung von Szenarien als geistiger Vorwegnahme der Entscheidungsfolgen im Bewußtsein des Planenden. Eine weitergehende Kontrolle der Pläne anhand der Wirklichkeit kann zur Berücksichtigung der Planungsunsicherheit bezüglich der geschätzten

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

Zahlungsströme im Modell, wie etwa von *Dedner/Günther/Rünger* und *Kunkel* vorgeschlagen[76], erfolgen.

Die Erfahrung, daß die geplanten Konsequenzen der gewählten Alternative aufgrund von Änderungen des Steuerrechts nicht eingetreten sind, wird eine erhöhte Aufmerksamkeit für potentielle, derartige Abweichungen hervorrufen. Die Literatur zum Thema steuerlicher Ungewißheit[77] bietet hier verschiedene Reduktionsstrategien an. Im Rahmen der Steuerbilanzpolitik sind ein Abwarten und Verschieben der Entscheidung sowie ein Verkürzen des Planungshorizonts eine empirisch nachweisbare Strategie.[78] Im Rahmen des Stufenmodells der subjektiven Steuerwirkung muß bei zunehmender Schwierigkeit, zukünftige Entscheidungsfolgen mit einer Handlung zu verknüpfen, auf vorhandene Kopplungen zurückgegriffen werden. Die entsprechend zugängliche Kopplung ist die Verbindung einer Entscheidung mit der nächsten Steuerauszahlung. Aus dieser Überlegung resultiert eine Tendenz zu erhöhter Aufwandsvorverlagerung bei erhöhter Unsicherheit, um Steuerersparnisse möglichst frühzeitig zu erzielen.

Der Zinseffekt möglichst spät anfallender Steuerauszahlungen ist in diesem Falle nicht wesentlicher Grund der Aufwandsvorverlagerung. Die empirischen Ergebnisse legen den Schluß nahe, daß Zinseffekte in der Steuerbilanzpolitik nicht so deutlich wahrgenommen werden wie Steuerzahlungen.[79] Fallen aufgrund einer Steuerauszahlung Kontokorrentzinsen an, so sind diese ein unmittelbar wahrnehmbarer Verlust für den Unternehmer. Kann er Steuerzahlungen jedoch aus vorhandenen Mitteln leisten, entgehen ihm Habenzinsen. Die Erkenntnis, daß durch jede Steuerauszahlung die Verzinsung einer alternativen Anlage des Betrages entfällt, erfordert einen erheblichen kognitiven Aufwand, denn wenn Gewinne nicht entstehen, mangelt es an einer gegebenen Situation, die klassifiziert werden könnte. Vielmehr muß zuerst eine mögliche Situation in der Vorstellung erzeugt werden, bevor diese virtuelle Situation als Referenzpunkt für die Entscheidung über die Vorteilhaftigkeit bzw. das Ausmaß einer Vorteil- oder Nachteilhaftigkeit einer Steuernachzahlung nach Erhalt von steuerstundungsinduzierten Erstattungen von Vorauszahlungen verwendet werden kann.[80]

---

[76] *Dedner/Günther/Rünger*, Ertragsteuerplanung, 1980, S. B 243—B 255; *Kunkel*, Steuerbilanzpolitik unter Unsicherheit, 1992, S. 61—63.

[77] Insbesondere *Voß*, Ungewißheit, 1992, insbesondere S. 116—169.

[78] Vgl. *Buhl*, Steuerbilanzpolitik (Diplomarbeit), 1997, S. 67.

[79] Vgl. *Buhl*, Steuerbilanzpolitik (Diplomarbeit), 1997, S. 72—75.

[80] Vgl. Teil IV B.II., S. 361.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

Dieses Phänomen kommt einem Besitztumseffekt[81] gleich: Der noch nicht erzielte Zins gehört in dem Moment, in dem er duch die Steuerzahlung entgeht, nicht zum Besitz. Der Preis, der für den potentiellen Gewinn dieses Zinses gezahlt würde, wäre bei Vorliegen eines Besitztumseffekts kleiner als der Preis, der für die Aufgabe des für die Steuerzahlung zu verwendenden Betrages verlangt wird.

Neben der bewußten Kontrolle der Entscheidungsfolgen wirken die unmittelbaren, teilweise unausweichlichen Konfrontationen mit der Besteuerung als Feedback.[82] Unmittelbare Erfahrungen sind in erster Linie die auf die Einreichung der Steuererklärungen folgenden Steuer- und Vorauszahlungsbescheide für Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer. Die Beurteilung dieser Bescheide ist von dem erwarteten Betrag abhängig. Bescheide, die Zahlungen verlangen, sind als negative Folge zu würdigen, Bescheide, die zu Steuererstattungen führen oder geringere Vorauszahlungen festsetzen als positiv zu beurteilen. Je nachdem, wie die Steuerbilanzpolitik durchgeführt wurde, können Zahlungsminderungen oder Erstattungen als nur lokales Optimum eingestuft und mit Hinblick auf ein Optimum erhöhte Zahlungen erwartet werden.

Bei wenig entwickelten Routinen zur Überwindung lokaler Optima mittels aufwendiger kognitiver Prozesse können Störungen eher zum Ausrichten des Verhaltens an den unmittelbar spürbaren Folgen führen — so etwa zu Verhalten, das zu schnellen Steuererstattungen führt. Die Regulationswirkung, die in Folgejahren durch die durch das Ende der Stundungswirkung erhöhten Steuernachzahlungen eintritt, wird insgesamt ein Verhalten verfestigen, das auf die Vermeidung extremer Steuernachzahlungen im überschaubaren Planungshorizont zielt. Ein steuerlicher Berater wird bestrebt sein, die Lerneffekte durch erhöhte Steuernachzahlungen, die auf einmal erzielte Ersparnisse folgen, vorwegzunehmen und die unmittelbare Erfahrung durch Wissensvermittlung zu ersetzen.

Diese regelmäßigen Erfahrungen betreffen die aggregierte Wirkung der steuerbilanzpolitischen Einzelmaßnahmen.

---

[81] Vgl. Teil III B.II.3., S. 295.

[82] Vgl. Teil IV B.III.1.a), S. 371ff.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

3. Feedback auf Einzelmaßnahmen

Unregelmäßige Erfahrungen wie Einspruchsentscheide, Außenprüfungen und Finanzgerichtsprozesse bieten Feedbacks auf die Durchführung steuerbilanzpolitischer Einzelmaßnahmen.

Zur Debatte stehen in solchen Fällen nicht die korrekt ausgeübten steuerlichen Wahlrechte. Vielmehr kommt es insbesondere bei der Nutzung von Bewertungsspielräumen zu Divergenzen mit dem Betriebsprüfer, die ggf. zu gerichtlichen Auseinandersetzungen führen können. Betroffen sind meist pauschale Abwertungen von Vorräten, der Ansatz und die Bewertung von Rückstellungen und Entnahmen sowie die Verhältnisse zwischen Gesellschaftern und der Gesellschaft. Diese Konflikte sind weniger auf steuerbilanzpolitische Entscheidungen zurückzuführen, sondern der Bilanzierung im allgemeinen zuzuordnen.[83]

Viele Entscheidungen beziehen sich auf das Vorliegen oder Nicht-Vorliegen der Voraussetzungen für die Inanspruchnahme von Investitionszulagen.[84]

Entsteht ein Konflikt mit den Finanzbehörden, so kann er für den Entscheidungsträger als Steuerpflichtigen positiv oder negativ ausgehen. Das Feedback auf die Entscheidungskette Durchführung der Einzelmaßnahme, erfolgreiche oder erfolglose Auseinandersetzung mit dem Betriebsprüfer und ggf. Einreichung der Klage beim Finanzgericht kann zu einer Modifikation der Verhaltensschemata führen, abhängig davon, worin die Ursachen des Erfolges oder Mißerfolges vom Entscheidungsträger gesehen werden und bis zu welchem Grade er zugehende Informationen analysiert.[85]

Der Konflikt mit den Finanzbehörden wirkt sich als Erfahrung zwangsweise auf das Wissen aus. Sie kann sich niederschlagen in Hypothesen[86] über

1. die eigenen Einflußnahmemöglichkeiten
2. sinnvolle Grundprinzipien des Verhaltens
3. die Güte von Entscheidungsverfahren

---

[83] Vgl. z.B. BFH v. 2.10.1997, BStBl II 1998, S. 137, BFH v. 13.11.1997, BStBl II 1998, S. 109, BFH v. 19.11.1997, BStBl II 1998, S. 59, BFH v. 3.7.1997, BStBl. II 1997, S. 811, BFH v. 23.6.1997, BStBl. II 1997, S. 735.

[84] Vgl. z.B. BFH v. 20.2.1997, BStBl II 1997, S. 360 zur selbständigen Bewertbarkeit; v. 6.10.1995, BStBl II 1996, S. 166 zur Abgrenzung zulagenrechtlicher Einheiten; v. 22.2.1996, BStBl. II 1996, S. 428 zur Verwendung zu eigenbetrieblichen Zwecken.

[85] Vgl. oben, Teil III C.III.2.c), S. 334; Teil IV B.II., S. 365.

[86] Vgl. Teil IV, Abb. 62, S. 349.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

4. die Veränderlichkeit des Steuerrechts

5. die Auslösung von Steuerzahlungen durch bestimmte Sachverhalte, dies entspricht dem steuerrechtlichen Fachwissen

Das steuerrechtliche Fachwissen kann durch ein Grundsatzurteil verändert werden, z.B. Entscheidungen über die Eigenschaft von Bürogebäuden als wesentlicher Betriebsgrundlage. Dabei ist es unerheblich, ob das Urteil dem Steuerpflichtigen einen Erfolg oder Mißerfolg beschert hat. Fraglich ist, ob er aus dem Ausgang des Verfahrens weitere Konsequenzen für künftiges Verhalten ableitet. Handelt es sich um eine Änderung der Rechtsprechung, so kann der Steuerpflichtige daraus die Erfahrung ableiten, daß das Steuerrecht in einzelnen Fällen nicht konstant ist und die Planungsunsicherheit beeinträchtigt.

Hypothesen der Gruppe 3. können in Abhängigkeit von der Analyse des Feedbacks und des Verfahrensablaufs verändert werden. Ggf. kann der Steuerpflichtige Fehler in der eigenen Vorgehensweise, in der sachlichen Vorbereitung oder bei der Abschätzung von Kosten und Nutzen dieser Entscheidung feststellen. Ggf. sind bestimmte Erkenntnisse auch verallgemeinerbar zu Grundprinzipien des Verhaltens, etwa darüber, wie die Kommunikation mit den Finanzbehörden ablaufen sollte, wann und wie steuerrechtliche Unklarheiten auszuräumen sind, ob man sich generell an der Auffassung der Finanzverwaltung orientieren sollte etc. Hypothesen der Gruppe 1. über die generellen Möglichkeiten, auf die eigene Steuerbelastung Einfluß nehmen zu können, sind die am stärksten generalisierten und übergeordneten. Je geringer die Analyse von Feedbacks ausfällt, umso eher wird eine Steuerpflichtiger dazu tendieren, bei Erfolg die eigenen Einflußnahmemöglichkeiten als hoch, bei Mißerfolg als niedrig einzuschätzen.

Abhängig von den Personenmerkmalen des Entscheidungsträgers werden die Erfolge oder Mißerfolge in der Auseinandersetzung mit den Finanzbehörden unterschiedlich konkrete Hypothesen über den Umgang mit der Besteuerung modifizieren, verfestigen oder neu schaffen.

Aus dem Phänomen des Egotismus, d.h. der Neigung, das eigene Selbst ohne Selbstsucht zu zeigen, hervorzuheben,[87] läßt sich ableiten, daß Erfolge überwiegend eigener Anstrengung und Fähigkeit, Mißerfolge externen Ursachen zugeschrieben werden. Während Lageorientierte Erfolge und Mißerfolge eher stabilen Faktoren — also ihrer Fähigkeit oder unkontrollierbaren externen Faktoren zuordnen, schreiben Handlungsorientierte dies eher variablen

[87] Vgl. *Arnold/Eysenck/Meili*, Lexikon der Psychologie, 1980, Stichwort „Egotismus", S. 412; s. auch S. 334.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

Faktoren zu, lassen sich aber insgesamt weniger von vergangenen Ereignissen beeinflussen.[88]

Ein lageorientierter Entscheidungsträger wird den Mißerfolg bei einer Auseinandersetzung mit den Finanzbehörden also eher in seinen eigenen Fähigkeiten im Verhältnis zu den Behörden sehen oder in einer generellen Unbeeinflußbarkeit der Situation durch seine eigenen Bemühungen. Die Folge wäre, daß er künftig Auseinandersetzungen mit den Finanzbehörden möglichst zu vermeiden trachtet, weil er ihnen generell eine nur geringe Erfolgswahrscheinlichkeit zuordnet. Ein Handlungsorientierter dagegen wird künftige Entscheidungen nicht von dem Ausgang einer bisherigen Auseinandersetzung abhängig machen, weil er ihre Ursachen in variablen Faktoren sieht, auf die er in Zukunft wieder Einfluß nehmen kann. Bei einem Mißerfolg wird er ggf. im Wiederholungsfall seine Anstrengungen, einen Erfolg zu erreichen, erhöhen, nicht aber die Situation pauschal vermeiden. Im Falle steuerbilanzpolitischer Einzelentscheidungen wird ein solcher Entscheidungsträger seine Informationsaktivitäten verstärken, um seine Fachkenntnis zu erhöhen und so seine Position gegenüber den Finanzbehörden zu verbessern.

Tatsächlich zeigen die empirischen Befunde Unterschiede in der Reaktion von Entscheidungsträgern auf den Ausgang von Rechtsstreitigkeiten und Betriebsprüfungen.[89] Sie wirken sich insbesondere im Informationsverhalten der Betroffenen aus.

Hervorzuheben ist, daß die Veränderungen der Hypothesen nicht nur das steuerliche Fachwissen einschließlich des Verfahrensrechts betreffen, sondern auch das individuelle Prozeßwissen um Vor- oder Nachteilhaftigkeit einzelner Formen des kommunikativen Austauschs mit den Finanzbehörden und den übrigen Beteiligten.

4. Ausstrahlungen veränderter Entscheidungskontexte in den langfristigen Dispositionen des Entscheidungsträgers auf die übrigen Steuerteilpolitiken

Werden Feedbacks wenig differenziert verarbeitet, beeinflussen sie langfristige Dispositionen, die Schwellenwerte für die Wahrnehmung steuerlicher Anregungsinformationen und steuerlicher Informationen in der Alternativenbewertung sowie ggf. die Risikoneigung des Entscheidungsträgers gegenüber

---

[88] Vgl. Teil III C.III.2.c), S. 334.

[89] Vgl.Teil II, Kapitel 3 E.III.2., S. 213, und E.IV.1.a), S. 219f.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

der Besteuerung bestimmen. Weiterhin beeinflussen langfristige Dispositionen den Katalog der Zielkriterien und die Gewichtung der Zielkriterien.

Damit verändern sich aber die Differenzierungskriterien für Entscheidungssituationen, die prinzipiell auch anderen Steuerteilpolitiken, wie etwa der Investitions- oder Finanzierungspolitik zugerechnet werden: Die aus der steuerbilanzpolitisch motivierten Suche nach Gelegenheiten, etwa im laufenden Jahr noch einen Aufwand zu realisieren oder einen Ertrag in die Zukunft zu verlagern, resultierende langfristige Disposition des Unternehmers erhöht seine Aufmerksamkeit für potentiell steuerlich relevante Entscheidungssituationen. Nach der Modellierung der Aufmerksamkeitssteuerung[90] würde dies zu einem absoluten Absinken des Schwellenwertes für steuerliche Informationen bei konstantem Niveau der Schwellenwerte für nicht-steuerliche Informationen führen. Dies entspricht einem relativen Anstieg der Schwellenwerte für nicht-steuerliche Informationen.

Aus dieser Überlegung ergibt sich die Gefahr einer Übergewichtung des steuerlichen Entscheidungskriteriums gegenüber nicht-steuerlichen Entscheidungskriterien mit der Folge, daß ggf. dem Oberziel der Vermögensmaximierung zuwiderlaufende Entscheidungen getroffen werden, weil Zielkonkurrenzen zwischen nicht-steuerlichen und steuerlichen Entscheidungskriterien bestehen. Beispiele sind die Anschaffung eigentlich nicht benötigter geringwertiger Wirtschaftsgüter kurz vor dem Bilanzstichtag oder eine Investition im Fördergebiet aufgrund der Gewährung von Steuervergünstigungen, die anderen wirtschaftlichen Kriterien widerspricht, etwa einem ausreichenden Zugang zu infrastrukturellen Einrichtungen, dem Abwarten einer für die nähere Zukunft angekündigten technischen Neuerung oder einem zu erwartenden Preisverfall.

IV. Zwischenergebnis

Entscheidungen im Zusammenhang mit der Steuerbilanzpolitik sind in die Bereiche Aggregatwirkung und Einzelmaßnahmen zu unterteilen. In beiden Fällen hängt die Definition der steuerlichen Entscheidungssituation stark vom Wissen des Entscheidungsträgers bzw. von der Beratungsaktivität des steuerlichen Beraters ab. Dies gilt insbesondere für die Einzelmaßnahmen.

Wenn das steuerliche Wissen des Entscheidungsträgers sehr gering ist, ergibt sich eine Tendenz zur Aufwandsvorverlagerung, und bei fortgeschritte-

[90] Vgl. Teil III C.II.5., S. 312ff., Abb. 56, S. 314.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

nem steuerlichem Wissen eine Tendenz zur Gewinnglättung. Insbesondere die Tatsache, daß Abweichungen vom Status Quo der gewohnten durchschnittlichen Höhe von Abschlußzahlungen oder festgesetzten Vorauszahlungen die Aufmerksamkeit des Entscheidungsträgers auf sich ziehen und das Wissen daher intensiv beeinflussen, führt zu einer Tendenz, Gewinnglättung zu betreiben.

Aus dem Modell der steuerlichen Meta-Entscheidung ergibt sich, daß die Anwendung des Steuerbarwertminimierungsmodells nicht wahrscheinlich ist, weil U_+ eine nur mäßige Erfolgswahrscheinlichkeit erforderlich macht, die auch einfachere Strategien gewährleisten. Die Anwendung des Steuerbarwertminimierungsmodells ist nur bei lageorientierten, analytischen Entscheidungsträgern wahrscheinlich, die einen erhöhten Bruttonutzen aufweisen bzw. weniger komplexen Strategien einen geringere Erfolgswahrscheinlichkeit zuordnen.

Die Analyse des Fallbeispiels ergab darüber hinaus, daß die Gewinnglättung für Jahresgewinne im Bereich der Progressionszonen und die maximale Aufwandsvorverlagerung für Jahresgewinne im Bereich der Proportionalzone gute Näherungen zur steuerbarwertminimalen Gewinnausweisreihe liefern.

Voraussetzung für steuerbilanzpolitisch motivierte Sachverhaltsgestaltungen ist eine generelle Verhaltensmaxime. Die wahrscheinliche Strategie ihnen gegenüber ist der Einsatz von Heuristiken wie dem generellen Unterlassen oder Durchführen. Für Entscheidungsträger mit heuristisch/intuitivem kognitivem Stil ließ sich eine hohe Fehlerwahrscheinlichkeit und für Lageorientierte eine hohe Entscheidungszeit ableiten.

Aussagen zu einzelnen Elementen der Entscheidungsstrategie wie der Beiziehung des steuerlichen Beraters oder der Konsultation der Finanzbehörden sind nur auf Einzelmaßnahmen zu beziehen. Für die eigene Situationsanalyse ergab sich entsprechend des Ergebnisses des Modells der steuerlichen Meta-Entscheidung nur eine mäßige Komplexität.

Aufgrund ihrer Zuordenbarkeit verarbeitungsfähige, intensive Rückmeldungen auf steuerbilanzpolitische Maßnahmen beziehen sich auf Einzelmaßnahmen. Rückmeldungen im Sinne von Konflikten mit der Finanzverwaltung und -gerichtsbarkeit können zur Entwicklung von Verhaltenstendenzen führen. Die personenabhängige Verarbeitung von Feedback führt zu potentiellen Über- oder Untergewichtungen steuerlicher Differenzierungskriterien in Entscheidungskontexten. Dies betrifft insbesondere steuerbilanzpolitisch motivierte Sachverhaltsgestaltungen. Sie beeinflußt das Verhalten in gegebenen und vor potentiellen Konfliktsituationen.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

V. Folgerungen für die Betriebswirtschaftliche Steuerlehre

Vor dem Hintergrund der im analysierten Fallbeispiel gefundenen Qualität der durch einfachere Strategien erzielbaren Näherung an das Steuerbarwertminimum und der steuerlichen Rechtsunsicherheit kann eine Forderung nach weiterer Ausarbeitung steuerbilanzpolitischer Modelle und Methoden nicht erhoben werden. Sinnvoll erscheint dagegen eine Validierung der Qualität solcher Näherungen anhand weiterer Sensitivitätsanalysen für weitere Parameterkonstellationen.

Im Zusammenhang damit könnten Instrumente entwickelt werden, die eine schnelle Zugriffszeit auf alternative Planungsreihen und den damit verbundenen Erfolg ermöglichen. Ziel wäre die Bereitstellung schnell zugänglicher Sensitivitätsanalysen bezüglich der variablen Parameter Unternehmensplandaten, Kalkulationszinssatz und absehbarer oder vermutlicher steuerrechtlicher Änderungen, die dem Entscheidungsträger die Spannweite von Fehlentscheidungskosten aufzeigen.

Die steuerliche Rechtsunsicherheit schafft für die Anwendung mehrperiodiger Entscheidungsmodelle das Problem, daß die Formulierung von Zeitpräferenzen nicht mehr durch eine Transformation von Zahlungen auf den Entscheidungszeitpunkt umgangen werden kann. Die Berücksichtigung der steuerlichen Ungewißheit in betriebswirtschaftlichen Planungsmodellen macht demnach die Ermittlung von Zeitpräferenzfunktionen der Entscheidungsträger erforderlich, die sich von den ohnehin bezüglich ihrer Bestimmung umstrittenen Kalkulationszinssätzen unterscheiden.[91] Bei ausreichender Treffsicherheit von Heuristiken würde sich auch dieses Problem erübrigen.

D. Analyse einer ausgewählten, langfristigen Investitionsentscheidung

I. Wahrnehmung der Entscheidungssituation

Kapitel C.II.1. in Teil IV zeigte, daß Umweltzustände dann als Entscheidungssituationen identifiziert werden, wenn sie mit Mustern in langfristigen

[91] Zur Ermittlung von Zeitpräferenzfunktionen vgl. *Eisenführ/Weber*, Rationales Entscheiden, 1994, S. 279—293. Eine Integration dieser Überlegungen in die Investitionsplanung findet sich bei *Moog*, Investitionsplanung, 1993, S. 79—93.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

Dispositionen übereinstimmen. Bei Investitionsentscheidungen sollten dies langfristige Unternehmensziele sein.

1. Unternehmenspolitischer Entscheidungskontext

Auch akute Ereignisse können als Entscheidungssituationen identifiziert werden, wenn sie langfristige Dispositionen als Störfaktoren beeinträchtigen. Mehrere mögliche Fälle der Identifikation einer Entscheidungssituation sind zu unterscheiden:[92]

1. Steuerliche Aspekte sind kein Bestandteil des Identifikationsmusters.
2. Der Umweltzustand ist einem Identifikationsmuster ausreichend ähnlich und steuerliche Aspekte sind im Identifikationsmuster enthalten.
3. Der Umweltzustand entspricht einem Identifikationsmuster, das überwiegend steuerliche Differenzierungskriterien enthält, obwohl eine rationale Entscheidungssituation überwiegend nichtsteuerliche Differenzierungskriterien enthielte.
4. Steuerliche Aspekte sind als Differenzierungskriterium im Identifikationsmuster enthalten und führen aufgrund ihrer Intensität zu einer steuerlichen Umgewichtung der Entscheidungssituation gegenüber dem Identifikationsmuster.

Im ersten und zweiten Fall kann eine objektiv ideale Berücksichtigung der Besteuerung in der Entscheidung durch die Wahl einer geeigneten Entscheidungsstrategie herbeigeführt werden. Steuerliche Informationen werden in diesen Fällen im Rahmen dieser Strategie nachgefragt.

Im dritten und vierten Fall ist die Überbewertung steuerlicher Aspekte gegenüber den Anforderungen der Betriebswirtschaftslehre an rationales Entscheiden zu befürchten. Steuerliche Aspekte sind in diesem Fall als steuerliche Anregungsinformationen zu betrachten.

2. Steuerbilanzpolitischer Entscheidungskontext

Resultiert aus der Steuerbilanzpolitik die Suche nach zusätzlicher Manövriermasse oder sollen steuerliche Vergünstigungen genutzt werden, sind An-

[92] Vgl. Teil IV C.II.1., S. 391ff., Abb. 73, S. 392.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

passungsmaßnahmen oder ganze Anpassungsstrategien zu entwickeln. Zunächst erfolgt ein Zugriff auf vorhandene Lösungsmöglichkeiten, bei mangelnder Eignung bekannter Lösungsansätze sind neue, innovative Lösungen zu finden. Liegt eine steuerbilanzpolitisch motivierte Suche nach Anpassungsmaßnahmen vor, so sind Investitionen eine unter mehreren Möglichkeiten zur Beeinflussung der Manövriermasse. Hat der Entscheidungsträger die Investition als Lösungsalternative des steuerbilanzpolitischen Problems gewählt, so gehört die Investitionsentscheidung selbst zu den adaptiven Entscheidungen. Liegt das Problem in der geeigneten Nutzung steuerlicher Vergünstigungen, so liegen evtl. dann innovative Entscheidungen vor, wenn die Inanspruchnahme der Vergünstigung an Voraussetzungen geknüpft ist, die nicht unmittelbar erfüllt werden, sondern erst noch zu schaffen sind.

3. Aufruf eines Entscheidungskontextes durch steuerliche Informationen

Während des Entscheidungsprozesses können steuerliche Informationen den Wahrnehmungsfilter ebenso überwinden wie bei Auslösung der Entscheidung. Ihre Wirkungsweise hängt dann auch davon ab, ob sie in ein rationales Kalkül integriert werden oder durch den Aufruf neuer Kontexte zu einer Variation der Problemstellung führen. In beiden Fällen kann der Zugang zusätzlicher steuerlicher Informationen während des Entscheidungsprozesses neben der Bewertung von Entscheidungsalternativen auch das Entscheidungsproblem verändern, indem das Zielsystem in seinen Elementen oder in deren Gewichtung beeinflußt wird.[93]

Als Beispiele lassen sich anführen, daß durch die Einführung des Fördergebietsgesetzes neben reine Investitionsentscheidungen die Entscheidung über den Standort dieser Investition getreten sind, oder daß durch eine Entscheidung des BFH oder eines Finanzgerichts zum Vorliegen einer Betriebsaufspaltung bei faktischer Beherrschung einer GmbH durch ihren Gesellschafter-Geschäftsführer[94] Investitionsentscheidungen über den Bau eines Betriebsgebäudes auf einem gekauften oder gepachteten Grundstück beeinflußt werden.

---

[93] Vgl. die Ausführungen zum Einfluß zugehender Information auf die Problemlösungsstrategie und die Informationsnachfrage, Teil III, S. 330.

[94] FG Düsseldorf v. 25.10.1996, EFG 1997, S. 530.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

4. Empirische Anhaltspunkte

Die empirische Erhebung in Teil II Kapitel 3 der Arbeit ergab, daß steuerliche Aspekte bei 22% der befragten Unternehmen Investitionsentscheidungen ausgelöst haben.[95] Damit besteht ausreichend Grund zu der Annahme, daß steuerliche Informationen Anregungsinformationen in der Investitionsplanung sein können. Zu untersuchen ist daher, wie groß die Gefahr ist, daß diese Tatsache durch die Überbewertung des steuerlichen Argumentes zu Fehlentscheidungen führt.

Mögliche Beispiele für steuerliche Anregungsinformationen in der Investitionsplanung sind:

- Investitionszulagen nach dem Investitionszulagengesetz 1999
- Sonderabschreibungen nach dem Fördergebietsgesetz
- Darlehensgewährung für kleine und mittlere Betriebe nach § 7a Fördergebietsgesetz
- Ausländische Verluste bei DBA/steuerfreie Rücklage für Verluste von ausländischen Töchtern nach §§ 2 und 3 AuslInvG

Wie im vorangegangenen Kapitel ausgeführt, hängt die Wahrnehmung von Entscheidungssituationen und somit die Definition von zu lösenden Problemen von den langfristigen Dispositionen des Entscheidungsträgers ab.[96] Schenkt er steuerlichen Aspekten generell eine erhöhte Aufmerksamkeit, so verändert sich die Problemstellung: Das Handlungsziel ist die Nutzung einer steuerlichen Vergünstigung oder Information statt z.B. der Maximierung des Vermögensendwertes. Damit wird ggf. ein Subziel verfolgt, das nicht zur Erreichung eines hierarchisch übergeordneten Zieles beiträgt. In diesem Sinne kann es zu Fehlentscheidungen aufgrund der veränderten Problemdefinition kommen. Dies sei am Beispiel der Einführung steuerlicher Vergünstigungen und im speziellen hier des Investitionszulagengesetzes 1999 ausgeführt.

---

[95] Vgl. S. 129.

[96] Vgl. C.II.1., S. 391—397, vgl. auch Abb. 73, S. 392.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

II. Einsatz einer Anpassungsmaßnahme

1. Fehlentscheidungen in einer Beispielsituation und Ausschluß durch rationale Investitionskalküle

Durch das Investitionszulagengesetz 1999 wird u.a. nach § 2 Abs. 3 Nr. 3 InvZulG 1999 die Anschaffung neuer Gebäude begünstigt, wenn sie mindestens fünf Jahre nach der Anschaffung oder Herstellung in einer Betriebsstätte des Einzelhandels in der Innenstadt verwendet werden. Der Entscheidungsträger betreibe derzeit einen Einzelhandel in gemieteten Räumen in der Innenstadt einer im Fördergebiet gelegenen Stadt. Sein durch die Information hervorgerufenes Ziel sei es, in den Genuß der Vergünstigung zu kommen. Die einzige Handlungsalternative[97], die ihm dafür offen steht, ist der Erwerb eines Betriebsgebäudes. Grundsätzlich ist die Durchführung der Investition dann vorteilhaft, wenn der Barwert der ersparten Zinsen den Barwert der Auszahlungen im Planungshorizont unter Berücksichtigung der Weiterverwendung des Investitionsobjektes übersteigt. Die Gewährung der Investitionszulage mindert den Barwert der Auszahlungen des Investitionsprojektes. Eine Fehlentscheidung könnte nur dann vorliegen, wenn der Barwert des Projektes trotz der Minderung des Auszahlungsbarwertes negativ ist. Der Barwert eines Projektes ist stets stark vom gewählten Kalkulationszinssatz abhängig. Im nachfolgend modellierten Beispiel liegen Fehlentscheidungen bei realistischen Werten vor.

Folgende Annahmen werden getroffen:

1. Planungshorizont: 25 Jahre.
2. Konstante jährliche Einzahlungsüberschüsse.
3. Verwendung des Gebäudes bis über das Ende des Planungszeitraums hinaus, die Aufwendungen sollen im Beispiel bei fortgesetzter Nutzung den ersparten Mietaufwendungen entsprechen.
4. Eigenbetriebliche Nutzung des Gebäudes zu 100%.
5. Konstante Grenzsteuersätze bei der Einkommensteuer i.H.v. 47%.
6. Vernachlässigung von Solidaritätszuschlag und Substanzsteuern
7. Gewerbesteuerhebesatz: h=450%

[97] Die zweite Alternative ist stets die Unterlassensalternative.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

8. In einem Fall soll der Kalkulationszinssatz die Alternativanlage zum Habenzins ausdrücken.

9. In einem anderen Fall die Alternativanlage zur Tilgung von Schulden, die langfristige Sollzinsen (Dauerschuldentgelte im Sinne von § 8 Nr. 1 GewStG) verusachen.

10. Keine Veränderungen der Parameter während des Planungszeitraumes. Die Folgen einer Parameteränderung lassen sich bedingt abschätzen. Wenn der Kapitalwert der Investition in das Gebäude unter Berücksichtigung der Investitionszulage und bei Ansatz der ersparten Mietaufwendungen als fiktive Erträge gerade Null ist, ließe z.B. eine geringfügige Erhöhung des Netto-Kalkulationszinssatzes, wie sie durch eine Absenkung des Solidaritätszuschlages um 2%-Punkte während des Planungszeitraums verursacht werden könnte, den Kapitalwert negativ werden. Dasselbe gälte für einen Anstieg der Finanzierungskosten, etwa des Bruttokalkulationszinssatzes während des Planungszeitraums.

Abb. 106 zeigt die Entwicklung des Kapitalwertes der Immobilieninvestition über dem Brutto-Kakulationszinssatz einmal für einen Soll-Kalkulationszinssatz und einmal für einen Haben-Kalkulationszinssatz auf. Die Daten des Beispiels sind in der Abbildung angegeben.

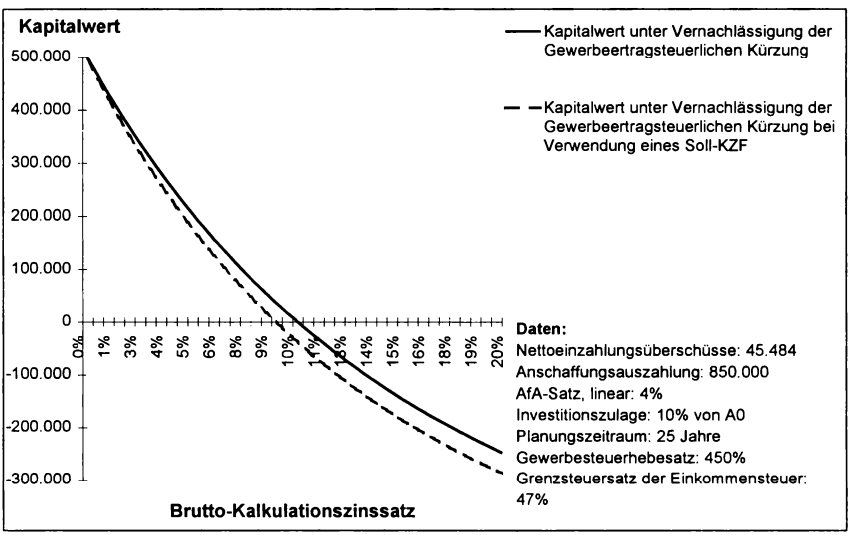


Abb. 106: Entwicklung des Kapitalwertes einer investitionszulagenbegünstigten, betrieblichen Immobilieninvestition in Abhängigkeit vom gewählten Kalkulationszinssatz

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

Im Beispiel trifft ein Entscheidungsträger, der die Investititonszulage auf jeden Fall in Anspruch nehmen will, eine Fehlentscheidung, wenn sein Sollkalkulationszinssatz über ca. 9,25% bzw. sein Habenkalkulationszinssatz über ca. 10,25% liegt. Abb. 107 verdeutlicht die Abhängigkeit der Vorteilhaftigkeit von der Höhe der jährlich konstanten Einzahlungsüberschüsse nach Berücksichtigung der Ertragsteuern.

Auch in hier ist zu erkennen, daß die Inanspruchnahme der Investitionszulage die Vorteilhaftigkeit der Investition zwar wesentlich beeinflußt, aber natürlich nicht in jedem Fall zu vorteilhaften Ergebnissen führt.

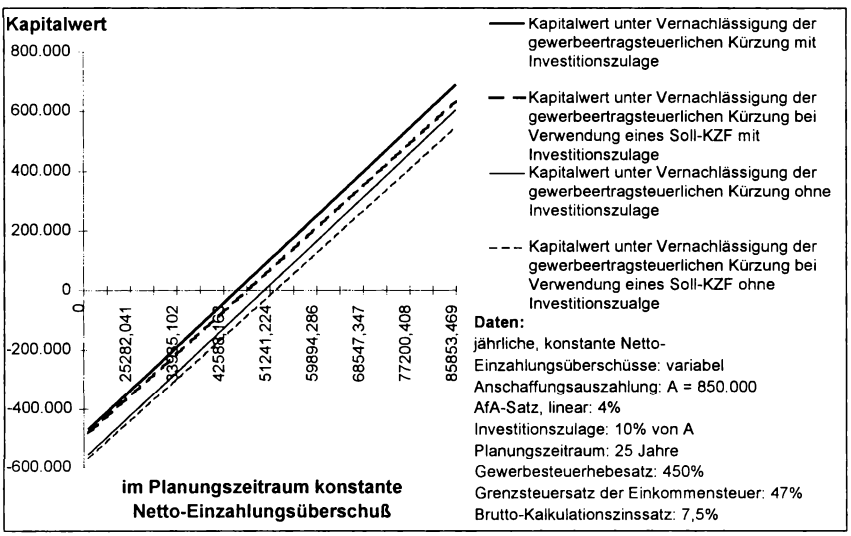


Abb. 107: Entwicklung des Kapitalwertes einer investitionszulagenbegünstigten Immobilieninvestition in Abhängigkeit von den im Planungszeitraum konstanten Netto-Einzahlungsüberschüssen

Führt der Entscheidungsträger dynamische Vorteilhaftigkeitsberechnungen durch, so schließt er eine Fehlentscheidung aufgrund der steuerlichen Komponenete aus. Zu hinterfragen ist, unter welchen Bedingungen und mit welcher grobgeschätzten Wahrscheinlichkeit (hoch — mittel — niedrig) das Kapitalwertkriterium zur Entscheidung herangezogen wird. Die Wahl der Entscheidungsstrategie, die das verwendete Investitionsrechenverfahren determiniert, sollte nicht davon abhängen, ob steuerliche Informationen die Entscheidung angeregt haben. Ausgehend von den zur Berücksichtigung von Steuern allein geeigneten dynamischen Investitionsrechenverfahren werden potentieller, wahrgenommener Nutzen der Steuerberücksichtigung, potentieller Nutzenent-

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

gang durch die Verwendung des Verfahrens und die Erfordernisse potentieller Entscheidungssituationen analysiert. Mit Hilfe des Modells der steuerlichen Meta-Entscheidung[98] wird die Wahrscheinlichkeit des Einsatzes und der Durchführung eines solchen Verfahrens unter Berücksichtigung der aus der Analyse abgeleiteten Störanfälligkeit des kognitiven Prozesses bei Einsatz dynamischer Verfahren geschätzt.

2. Steuerliche Meta-Entscheidung

a) Merkmale des Entscheidungsproblems

Neuartig sollten lediglich strategische Investitionen sein; Ersatzinvestitionen beispielsweise sind häufiger zu treffen und können im Rahmen eines Investitionsprogramms schon im Vorhinein Berücksichtigung finden. Der Wert für $\frac{1}{W_S}$ ist bei strategischen Investitionsentscheidungen damit hoch anzusetzen, bei Ersatzinvestitionen dagegen niedriger.

Über $\frac{B-\overline{B}}{\overline{B}}$ läßt sich keine allgemeingültige Aussage machen. Allerdings ist zu erwarten, daß für langfristige, strategische Investitionsentscheidungen $\frac{B-\overline{B}}{\overline{B}} > 0$ gilt. Das strategische Investitionen das Unternehmen definitionsgemäß für einen langen Zeitraum binden, und dabei Entwicklungsrichtungen aufzeigen sollen, ist auch $\sum_{i=1}^{T} \frac{E_i}{\sum_{t=1}^{T} E_t} \cdot \frac{T+1-i}{\sum_{t=1}^{T} t}$ hoch. Damit gilt ein hoher Wert für

$$L = \frac{(B-\overline{B})}{\overline{B}} + \sum_{i=1}^{T} \frac{E_i}{\sum_{t=1}^{T} E_t} \cdot \frac{T+1-i}{\sum_{t=1}^{T} t}.$$

Für den Entscheidungsspielraum gilt bei diesen Investitionen $\frac{1}{C_0} < 1$.

---

[98] Vgl. Teil IV C., S. 387ff., insbes. C.I., S. 387ff. und D., S. 416f.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

Eine zunehmende Anzahl von Entscheidungskriterien erhöht den Bedarf nach Komplexitätsreduktion in der Modellierung und die Unsicherheit der Zukunftsprognosen. Die Stabilität der Bedingungen ist vom Einzelfall abhängig. Insbesondere bei sehr dynamischen Umgebungen kann sie beeinträchtigt sein. Für Entscheidungen über ein einzelnes Investitionsobjekt sind steuerliche Informationen lediglich bezüglich des anzuwendenden Abschreibungsregimes im Planungszeitraum und bezüglich zu dessen Beginn ggf. zu realisierender steuerlicher Vergünstigungen wie Investitionszulagen oder -zuschüssen sicher. Für andere steuerliche Parameter wie den Tarif der Einkommen- und Körperschaftsteuer, die Höhe von Zuschlagsteuern wie dem Solidaritätszuschlag und die Höhe der Gewerbesteuerhebesätze gilt dies — je nach Länge des Planungszeitraums — nicht. Sie können durch schwankende Grenzertragsteuersätze zu Veränderungen der Vorteilhaftigkeit führen, wenn sie für die Alternativinvestitionen unterschiedlich ausfallen oder wenn sie erhöht werden und den Zinseffekt des gewählten Abschreibungsregimes überkompensieren. Sollen solche Effekte im Planungszeitpunkt berücksichtigt werden, so muß der Entscheidungsträger sich ihrer erstens bewußt sein, zweitens müssen Änderungen, die die Vorteilhaftigkeitsreihenfolge der Investitionsalternativen beeinflussen, ausreichend wahrscheinlich sein, um nicht einer sinnvollen Modellvereinfachung[99] zum Opfer zu fallen, drittens müssen ihre Auswirkungen ausreichend hoch sein, um den erhöhten Aufwand ihrer Berücksichtigung im Modell bzw. in der Planung zu rechtfertigen. F_s muß daher einen mittleren Wert annehmen.

Die Erfolgswahrscheinlichkeit einer gegebenen Entscheidungsstrategie P_+ ist für die bei strategischen, langfristigen Investitionsentscheidungen gegebenen Werte daher eher niedrig. Um trotzdem zu einer guten Entscheidung zu kommen, ist daher eine eher komplexe Entscheidungsstrategie zu wählen, da $P_+(K_{EStrat})$ monoton steigend ist. Der für gute Investitionsentscheidungen erforderliche Ressourceneinsatz ist damit ebenfalls hoch.

b) Merkmale der Entscheidungsumgebung

Aufgrund der regelmäßig erhöhten Finanzmittelbindung durch Investitionen und des meist hohen Integrations- bzw. Implementierungsaufwandes sind Investitionen kurzfristig irreversibel und auf mittlere Sicht nur unter Inkaufnahme von Nachteilen reversibel.

---

[99] Vgl. *Laux*, Entscheidungstheorie, 1995, S. 319.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

Tendenziell weisen Investitionsentscheidungen aufgrund ihrer oft strategischen Bedeutung einen hohen Wert für

$D = 1 + L + \frac{1}{C_0}$ auf, da L sehr hoch ist.

Die Verantwortlichkeit des Entscheidungsträgers steigt mit dem relativen Volumen des durch die Investition gebundenen Kapitals. Managern ist wie in den vorangegangenen Kapiteln ein gegenüber Eigentümern erhöhter Wert für Verantwortlichkeit *Resp* zuzuordnen, während die Betroffenheit *Con* weniger stark ausgeprägt sein sollte.

Aus diesen Merkmalen lassen sich in Abhängigkeit von der jeweiligen Bedeutung der Investitionsentscheidung für den Entscheidungsträger bzw. für das Unternehmen eher erhöhte Anforderungen an die Gründlichkeit und Genauigkeit der Entscheidung ableiten. Der Bruttonutzen bei Verwendung erfolgreicherer Strategien U_+ ist hoch.

c) Merkmale der Person

Das steuerliche Wissen des Entscheidungsträgers bestimmt die verfügbaren Entscheidungsstrategien und Rechenverfahren.

Während Lageorientierte stets dazu neigen, möglichst gründlich fundierte Entscheidungen zu fällen und somit eher zur Verwendung komplexerer, aufwendigerer, rechentechnisch ausgefeilterer Verfahren der Investitionsrechnung tendieren, ist dies bei Handlungsorientierten nur dann der wahrscheinliche Fall, wenn der Anreiz, die beste Entscheidung zu fällen, ausreichend hoch ist. Bei Investitionsentscheidungen muß dies aufgrund der erhöhten Bindungswirkung, der erhöhten Verantwortlichkeit bei Managern oder der erhöhten Signifikanz bei Eigentümern, durchgängig der Fall sein. D.h. die Erhöhung des Werts von U_+ durch M = c ist nur klein.

Auf unterschiedliche Grundmotivationen der Entscheidungsträger lassen sich bei Investitionsentscheidungen daher kaum Unterschiede in der Wahl der Entscheidungsstrategie zurückführen. Anderes gilt dagegen für den kognitiven Stil und die kognitive Komplexität des Entscheidungsträgers: Während letztere ggf. den Bestand bekannter entscheidungsunterstützender Verfahren determiniert oder wegen $U_- = f_{19}(Exp; P_+)$ ggf. dafür verantwortlich ist, daß rechentechnisch anspruchsvollere oder vorbereitungsintensivere Investitionsrechenverfahren durch weniger kognitiv komplexe Entscheidungsträger mit einem höheren Nutzenentgang bewertet werden als durch Entscheidungsträger von

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

höherer kognitiver Komplexität, ist ein analytischer kognitiver Stil eher dazu geeignet, die Verwendung komplexerer Strategien und aufwendigerer Rechenverfahren zu begünstigen als ein heuristischer/intuitiver kognitiver Stil. Denn letzterer erhöht die wahrgenommene Erfolgswahrscheinlichkeit weniger komplexer Entscheidungsstrategien:

$$U^*_{net} = Y_{kog} \cdot P^*_+ \cdot U^*_+ - U^*_-.$$

d) Erforderliche Erfolgswahrscheinlichkeit der einzusetzenden Strategie und zur Berücksichtigung von Steuern geeignete Investitionsrechenverfahren

Ist die Optimierung von Steuerwirkungen nicht vorrangiges Ziel der Investitionsentscheidung — d.h. liegt kein rein steuerbilanzpolitisches Problem vor -, so ist der Integration von Steuerwirkungen in die Entscheidung die Meta-Entscheidung über das geeignete Investitionskalkül vorgelagert.

Da eine analytische Bestimmung des optimalen Komplexitätsgrades einer Entscheidungsstrategie allein anhand dieser Variablen nicht möglich ist, wird die Meta-Entscheidung letztlich durch die Personenmerkmale des Entscheidungsträgers bestimmt, wobei *Resp* und *Con* eine besondere Bedeutung aufweisen, da sie unmittelbar auf U_+ einwirken, ohne U_- zu beeinflussen. *M* dagegen scheint bei hohem U_+ einen nur geringen Wert aufzuweisen. Y_{kog} dagegen beeinflußt wiederum den gewichteten Bruttonutzen und damit U_{net}.

U_+ ist hoch, P_+ ist aufgrund der Anforderungen des Entscheidungsproblems nur bei komplexen Entscheidungsstrategien hoch. Damit ist aber auch U_- tendenziell erhöht. Die Merkmale der Entscheidungssituation schließen bei Investitionsentscheidungen daher sehr einfache Strategien aus, wenn eine gute Entscheidung mit einigermaßen zufriedenstellender Wahrscheinlichkeit getroffen werden soll. Tendenziell muß von der Inkaufnahme eines erhöhten Entscheidungsaufwands ausgegangen werden. Allein aufgrund der Merkmale des Entscheidungsproblems wäre der Einsatz analytischer Entscheidungsstrategien unter Verwendung rechentechnischer Hilfsmittel und möglichst guter Verfahren zur Zukunftsprognose zu erwarten. Auch legt dieser Wert die Verwendung von Nutzwertanalysen und von zielfunktionsoptimierenden Rechenverfahren zur Quantifizierung der monetären Konsequenzen der einzelnen Handlungsalternativen als kompensatorischen Strategien nahe.

Statische Modelle, die nur in geringem Umfang Prognosen künftiger Zahlungsströme und Rahmendatenentwicklungen und geringen kognitiven Aufwand erfordern, sind nur zur Berücksichtigung von Kostensteuern geeignet,

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

deren Höhe sich an durchschnittlich fixierbaren Größen (Mengen und Werte) orientiert.

Erfolgt eine reine Zielgrößenbesteuerung, ist sie dann nicht entscheidungsrelevant, wenn sie alle Alternativen gleichermaßen betrifft.[100] Bei Sachinvestitionen, die häufig mit Finanzinvestitionen verglichen werden, ist dies aber aufgrund der auf den Zinseffekt zielenden Nutzung unterschiedlicher Abschreibungsregime während des mehrjährigen Planungszeitraumes nicht der Fall.

Zur sinnvollen Berücksichtigung von Ertragsteuern in Investitionskalkülen sind damit lediglich dynamische Verfahren wie die Kapitalwertmethode, die Vermögensendwertmethode und der vollständige Finanzplan geeignet.[101] Diese Verfahren arbeiten mit einer Verzinsung, die ihrerseits wieder der Besteuerung unterliegt, so daß bei Kapitalwert- und Endwertmethode mit Kalkulationszinssätzen nach Abzug des Grenz- oder Differenzsteuersatzes zu rechnen ist.

e) Ressourcenverzehr dynamischer Investitionsrechenverfahren unter Steuerberücksichtigung

Für alle dynamischen Verfahren gilt ein erheblicher Aufwand zur Prognose der benötigten Daten, da auch Schwankungen im Planungszeitraum möglichst berücksichtigt werden sollten. Auch die Durchführung von Sensitivitäts- und Risikoanalysen, die für eine gute Entscheidung bei Unsicherheit prinzipiell unerläßlich sind, erfordern weiteren Schätzaufwand. Je nachdem, wie gut die Prognosen fundiert sind, etwa durch Marktstudien, variieren auch die Kosten in Geld. Eigene Schätzungen des Entscheidungsträgers fordern ihm umso höheren kognitiven Aufwand ab, je mehr mögliche Entwicklungen und je mehr Variablen er in die Prognose einbezieht. Die Prognose steuerlicher Entwicklungen ist mit besonderer Unsicherheit und besonderem Aufwand behaftet, der zu einem gewissen Teil im dauerhaften Engagement in Gremien oder Verbänden wurzeln kann.

---

[100] Vgl. *Schneider*, Investition, 1992, S. 206.

[101] Vgl. z.B. *Heinhold*, Unternehmensbesteuerung Bd. 3, 1996, S. 12—14, S. 25f.; *Haberstock/ Breithecker*, Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, 1996, S. 189, bezeichnet die statischen Verfahren sogar als generell unbrauchbar. *Schult*, Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, 1996, S. 263, S. 323 berücksichtigt ausschließlich den Kapitalwert bei der Behandlung von Steuerwirkungen auf Investitionen.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

Die Durchführung dynamischer Investitionsrechenverfahren erfordert aufgrund der Isolierung, Bereitstellung und Aufbereitung der entscheidungsrelevanten Daten einen hohen zeitlichen und kognitiven Aufwand. Mit dem zeitlichen Aufwand der Zusammenstellung der entscheidungsrelevanten Daten — der vom Entscheidungsträger möglicherweise delegiert wird — sind entsprechende Kosten in Geld verbunden.

Die Validierung dynamischer Investitionsrechenmodelle erfordert wegen der Verdichtung von Informationen erstens zu einem Kalkulationszinssatz und zweitens auf einen einzigen Zeitpunkt bei den Kapitalwertmodellen einen erheblichen kognitiven Aufwand. Der kognitive Aufwand zur Integration „fiktiver" Kalkulationszinsen in vollständige Finanzpläne ist dagegen geringer. Die Verwendung von Basisgrößen verlangt dem Entscheidungsträger zwar einen gewissen kognitiven Aufwand ab, ist aber insgesamt noch weniger aufwendig als das Nachvollziehen und die Interpretation der Informationsverdichtung bei den Kapitalwertmodellen, da hier weniger Verstrebungen angesprochen werden, weil die Informationen alle unmittelbar zuordenbare Bedeutungen aufweisen.

Die Berechnung der Kapital- oder Endwerte ist ohne den Einsatz von Rechnern kaum vorstellbar. Werden im Rahmen von vollständigen Finanzplänen Veranlagungssimulationen durchgeführt, so ist der Einsatz von Steuerberechnungsroutinen empfehlenswert. Die dynamischen Investitionsrechenverfahren sind ohne Einschränkung den formalen, gestützt-analytischen, hoch komplexen Entscheidungsstrategien zuzurechnen. Ihre Anpassung an die je aktuelle Entscheidungssituation — etwa durch die richtige Berechnung des Netto-Kalkulationszinssatzes oder die Bestimmung geeigneter Basisbemessungsgrundlagen im vollständigen Finanzplan — erfordert wiederum erheblichen kognitiven und zeitlichen Aufwand.

f) Einzelne Elemente der Entscheidungsstrategie

Eigene Situationsanalyse und Informationsverarbeitung

Der Umfang eigener Situationsanalyse und Informationsverarbeitung richtet sich aufgrund der empirischen Erkenntnisse nach

$$I_{\text{eigen}} = f_9(K_{\text{euV}}) + f_{10}(K_{\text{prog}}) + f_{11}(V_X)$$

$$= f_9\big(f_2(A) + f_3(D)\big) + f_{10}(K_{\text{prog}}) + f_{11}(V_X)$$

$$= f_9\Big(f_2\big(f_4(ExpK;\ Exp^+;\ Exp^-) + c \cdot Con\big) + f_3(D)\Big) + f_{10}(K_{\text{prog}}) + f_{11}(V_X).$$

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

Bei sehr hohem D und mindestens mäßig ausgeprägtem *Con* und *ExpK* kann von einem relativ hohen Wert für f_9 ausgegangen werden. f_{10} dagegen muß einen eher niedrigen Wert annehmen, während f_{11} wegen $V_x = f_5(ExpK;\ Con;\ Resp;\ Y_{kog})$ bei hohem *Con* und *ExpK* ebenfalls tendenziell hoch ist, variiert durch Y_{kog}. Daher kann von einem hohen, nicht aber sehr hohen Wert für I_{eigen} ausgegangen werden, der in Abhängigkeit von den personenbezogenen Faktoren der Erfahrung, der Verantwortlichkeit, der Betroffenheit und dem kognitiven Stil abhängen. Die Begrenzung der Menge der verfügbaren, entscheidungsunterstützenden Verfahren durch *ExpK* bedarf einer Untersuchung mit Hilfe der Überlegungen zum steuerlichen Wissenserwerb.

Beiziehung des externen steuerlichen Beraters

Verfügt der Entscheidungsträger selbst nicht über das prozedurale Wissen oder über die notwendigen Fertigkeiten oder Hilfsmittel, aufwendige Rechenverfahren durchzuführen, die er aber validiert hat, so kann er ggf. extern die Ergebnisse solcher Rechenverfahren abfragen. Nach den empirischen Erkenntnissen erfolgt eine Beiziehung des steuerlichen Beraters zur Entscheidung in Abhängigkeit von der Bedeutung der Entscheidung D:

$$Int_B = f_1(D).$$

Der Aufwand dieser Abfrage — bestehend aus kognitivem Aufwand zur Ermittlung der besten Informationsquelle, Koordinations-, d.h. Zeitaufwand zur Übermittlung der entscheidungsrelevanten Daten und Geldaufwand zur Entgeltung der externen Leistung — hängt von der Verfügbarkeit der externen Information ab. Je knapper die Rechenzeit eines geeigneten Verarbeitungsmoduls bzw. die Arbeitszeit des Steuerberaters mit betriebswirtschaftlichen Kenntnissen ist, umso teurer wird ihr Einsatz. Je aufwendiger das Verfahren ist, umso größer ist der Koordinationsaufwand, umso knapper sind ggf. die geeigneten Verarbeitungsmodule und umso höher ist damit auch der kognitive und zeitliche Aufwand der Vorbereitung der Informationsbeschaffung. Dazu ist die Bereitschaft etwa des Steuerberaters zu berücksichtigen, diesen Aufwand auf seiner Seite auf sich zu nehmen. Betrachtet sei daher der Steuerberater als potentielle Quelle externer Informationen einschließlich einzelfallbezogener Ergebnisse betriebswirtschaftlicher, entscheidungsunterstützender Modelle.

Neben der Fähigkeit des einzelnen Beraters, betriebswirtschaftliche Beratung durchzuführen, ist seine Bereitschaft zu dieser Tätigkeit zu hinterfragen. Ggf. kann er die Beratung nur zu einem Preis anbieten, der die Nachfrage zum Erliegen bringt, weil der Nettonutzen des die Information nachfragenden Entscheidungsträgers durch die hohen Kosten negativ wird. Ist dem Berater eine entsprechende Honorargestaltung verwehrt — etwa aus Konkurrenzgrün-

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

den oder aufgrund fehlender Integrationsfähigkeit in die Steuerberatergebührenverordnung, wird er sich die Beratung entweder möglichst unmerklich in einem überhöhten Preis für eine andere Leistung entgelten lassen (Gebühren für Beratungsleistungen sind nach § 21 Abs. 1 S. 3 StBGebV auf die Gebühr für die durchgeführte Tätigkeit anzurechnen) oder die Beratung gänzlich unterlassen.

In diesem Fall oder in dem Fall, daß die betriebswirtschaftliche Beratung durch den Entscheidungsträger nicht in angemessenem Maße geschätzt wird, wird der Steuerberater keine betriebswirtschaftliche Beratung in Gesprächen anbieten, sondern bestenfalls auf eine ausdrückliche Nachfrage des Entscheidungsträgers reagieren. Einem Entscheidungsträger mit geringem Wissen um den Nutzenvorteil der Verwendung entscheidungsunterstützender Modelle entgeht so die Gelegenheit, die Erfahrung dieses Nutzenvorteils zu machen.

g) Empirische Anhaltspunkte

59% der befragten Unternehmen, die Investitionsrechenverfahren verwenden, gaben in der Untersuchung an, Steuern im Investitionskalkül zu berücksichtigen. Nur 41% verwenden aber dynamische Investitionsrechenverfahren, und von den Unternehmen, die angeben, Ertragsteuern zu berücksichtigen, verwendet etwa ¼ keine oder keine geeigneten Verfahren. Die Erhebung zeigte weiterhin, daß kein einziges Unternehmen der Stichprobe ausschließlich dynamische Investitionsrechenverfahren verwendet.

In Abhängigkeit von der Art der durchzuführenden Sachinvestition wurde den Ergebnissen von Investitionsrechenverfahren von den befragten Unternehmen unterschiedliche Stellenwerte beigemessen. Die empirischen Ergebnisse liefern zwar keine sinnvolle Nutzenfunktion für den Einsatz verschiedener Investitionsrechenverfahren, insbesondere nicht für den Einsatz dynamischer Verfahren im Besonderen. Sie zeigen allerdings, daß auch der subjektive Nutzen des Einsatzes von Investitionsrechenverfahren von der Art bzw. von der Zielsetzung der Investition abhängig ist: Je mehr eine Investition auf die Steigerung der Effizienz ausgerichtet ist, umso eher werden Investitionsrechenverfahren verwendet. Liegt dagegen ein Ersatzzwang vor, werden die Ergebnisse von Investitionsrechenverfahren als weniger wichtig eingeschätzt.

Die Ergebnisse legen nahe, daß die vom Entscheidungsträger geschätzte Erfolgswahrscheinlichkeit einer Entscheidung nicht in allen Fällen durch die Verwendung dynamischer Investitionsrechenverfahren erhöht wird. Das verwendete Verfahren zur Entscheidungsunterstützung ist allerdings nur ein Element der Entscheidungsstrategie bei Mehrfachzielsetzungen. Die Komplexität

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

der Entscheidungsstrategie bestimmt sich daher nicht allein aus der Komplexität des gewählten, entscheidungsunterstützenden Verfahrens, sondern insbesondere aus der Art der Beurteilung der Alternativen bezüglich der verschiedenen Entscheidungskriterien und der Aggregation der Einzelwerte.

III. Verarbeitung der Rückwirkung

Verfügt der Entscheidungsträger über kein steuerliches Wissen, so liegt keine steuerliche Entscheidung vor. Spätestens bei der erstmalig erforderlichen Ermittlung seines Gewinnes wird er damit konfrontiert werden, daß ihm die Immobilieninvestition Abschreibungspotential erbracht hat, das er im Rahmen der Steuerbilanzpolitik, sofern er bilanziert, als Manövriermasse einsetzen kann. Je nachdem welcher Art die durchgeführte Investition war, wird der Entscheidungsträger das Wissen über die unmittelbaren Zusammenhänge zwischen der Investition und der Steuerzahlung, die aus ihr resultiert, spätestens anläßlich der Bilanzierung erfahren.

Die schnellste und einfachste Möglichkeit, das notwendige Wissen zu erwerben, um die Vorteilhaftigkeit der Investition mit Hilfe eines dynamischen Investitionsrechenmodells durchführen zu können, ist der Wissenserwerb durch Kommunikation . Eine eigenständige Entwicklung geeigneter Rechenmodelle erfordert neben einem großen Einsatz von Zeit und kognitiver Energie eine ausreichende kognitive Komplexität. Ist das durch die Steuerbilanzerstellung oder durch gezielte Nachfrage erreichbare Wissen um die Steuerzahlungswirkung einer solchen Investition vorhanden, scheint eine Integration in die Investitionsentscheidung nicht behindert. Ob dynamische Verfahren verwendet werden, ist nicht von dem steuerlichen Wissen abhängig, sondern eine Frage der generellen, betriebswirtschaftlichen Planungsweise.

Der Nutzenzuwachs, den der Entscheidungsträger aufgrund von Erfahrungen in der Verwendung dynamischer Investitionsrechenverfahren erkennt, läßt sich nicht allgemein ableiten. Die empirischen Ergebnisse geben einige Anhaltspunkte für den wahrgenommenen Nutzen der Verwendung dynamischer Investitionsrechenverfahren unter Steuerberücksichtigung.

IV. Zwischenergebnis

Die empirische Erhebung hat gezeigt, daß Investitionsrechenverfahren zum einen nur in beschränktem Umfang angewendet werden, wobei nur in weni-

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

gen Fällen Steuern einbezogen werden; daß komplexe, dynamische Verfahren — insbesondere solche, in die Steuern sinnvoll einbezogen werden können, nur von größeren Unternehmen verwendet werden, und daß unter den befragten Unternehmen diejenigen, die Investitionsrechenverfahren und auch im allgemeinen komplexere Verfahren der Entscheidungsunterstützung verwenden, in die sie Steuern einbeziehen, eine differenziertere Einschätzung der Wirkungen von Steuern haben.

Die Erhebung hat weiterhin aufgezeigt, daß steuerliche Vergünstigungen häufig als Auslöser für Investitionen angesehen wurden, obwohl keine zur Berücksichtigung von Steuern geeigneten Investitionsrechenverfahren verwendet wurden.

Die Ausführungen der vorangegangenen Kapitel führen zu den folgenden Erklärungen:

1. Sowohl die mangelnde Berücksichtigung von Steuern in Investitionskalkülen als auch die Verwendung sehr simpler Investitionsrechenverfahren sind
   - Ergebnis einer Meta-Entscheidung unter besonderer Berücksichtigung der Personenmerkmale,[102]
   - Ergebnis von Störungen aufwendiger analytischer, kognitiver Prozesse, die zum Rückgriff auf gewohntes, routinisiertes Entscheidungsverhalten führen,[103]
   - Ergebnis mangelnden steuerlichen Wissens,[104]
   - Ergebnis bekannter, systematischer Entscheidungsanomalien, insbesondere des Besitztumseffekts.[105]
2. Die intuitive Veranlassung einer Investition durch steuerliche Informationen ohne Verwendung geeigneter Investitionsrechenverfahren ist das Ergebnis von
   - Framingeffekten,[106]
   - langfristigen Dispositionen des Entscheidungsträgers,[107]

---

[102] Vgl. Teil V D.II:2.d), S. 517f.

[103] Vgl. Teil III, S. 345, Teil IV, S. 379.

[104] Vgl. Teil V D.II.2.c), S. 516f.; vgl. auch Teil IV, S. 386.

[105] Vgl. Teil III, S. 295.

[106] Vgl. Teil III, S. 294, Teil IV, S. 395, Teil V D.I.3., S. 509.

[107] Vgl. Teil III, S. 280, Teil V D.I.1., S. 508, D.I.2., S. 508.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

- dem Verharren in lokalen Verhaltensoptima,[108]
- hoher Glaubwürdigkeit und Macht der steuerlichen Experten.[109]

V. Folgerungen für die Betriebswirtschaftliche Steuerlehre

Für die Betriebswirtschaftliche Steuerlehre erheben sich aus den Ausführungen die Forderungen nach einer Vereinfachung der Anwendung ihrer Modelle und Ergebnisse. Selbst dort, wo der kreative Prozeß der Generierung neuartiger, steuerlich optimierter Handlungsalternativen nicht erforderlich ist, bleibt eine Lücke zwischen möglicher und tatsächlicher Optimierung, die durch den noch immer hohen Nutzenentgang und ggf. auch die mangelhafte Validierung komplexer Verfahren beim Entscheidungsträger verursacht ist.

Da die meisten Investitionsentscheidungen als Entscheidungen bei Mehrfachzielsetzung anzusehen sind,[110] ist nach geeigneten Integrationsformen der Auswirkungen von Steuern auf die relative und absolute Vorteilhaftigkeit von Investitionen in multikriterielle oder multiattributive Entscheidungsverfahren zu forschen. Die Steuerwirkungen haben in Abhängigkeit von der Investition höchst unterschiedliche Einflüsse auf den Kapitalwert und teilweise einen subjektiven Eigenwert. Beides könnte ggf. mit Hilfe von Sensitivitätsanalysen in entscheidungstechnologischen Verfahren berücksichtigt werden.

---

[108] Vgl. Teil IV, S. 379.

[109] Vgl. Teil II, Kapitel 3, S. 100, S. 108, zur Anregung von Entscheidungen durch steuerliche Berater in Verbindung mit These T 45, S. 395.

[110] Vgl. z.B. *Götze/Bloech*, Investitionsrechnung, 1993, S. 125; *Moog*, Investitionsplanung, 1993, S. 21—25.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

Teil VI

Zusammenfassung und Ausblick

A. Zusammenfassung

Teil I geht auf den Standort der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre ein und zeigt dabei deren Bestreben auf, praktikable Hilfen für bessere unternehmerische Handlungen bereitzustellen. In den sechziger und siebziger Jahren stellten einige Fachvertreter die mangelnde Bereitschaft der Unternehmer heraus, ausreichend zukunftsbezogen zu planen. Bewußt wurde daher nach einfachen Faustregeln zur Unterstützung der Steuerbilanzpolitik geforscht. Heute bezieht sich die Forschung im Bereich der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre wietestgehend auf praktisch nicht mehr handhabbare Entscheidungsmodelle, auf die Kritik der Steuergesetzgebung oder auf die weitgehende Dokumentation steuerrechtlicher Fakten. Ihre derzeit wichtigste praktische Aufgabe liegt neben der Dokumentation in der Generierung neuer Handlungsalternativen.

In Teil II wurde die tatsächliche Berücksichtigung steuerlicher Aspekte in unternehmerischen Entscheidungen und im Verhalten der Unternehmer dokumentiert und auf Bestimmungsfaktoren hin untersucht. Die Gegenüberstellung der Ergebnisse dieser und älterer Untersuchungen mit den theoretischen Ansprüchen der betrieblichen Steuerpolitik als Manifestation der Steuergestaltungslehre zeigt, daß Abweichungen insbesondere in persönlichen Merkmalen der Entscheidungsträger begründet sind. Die in der Einführung aufgeworfene Frage, welche Methoden die Unternehmungen verwenden, um steuerliche Aspekte in ihren Entscheidungen zu berücksichtigen,[1] führte zu der Feststellung, daß nur ein geringer Anteil wissenschaftlich akkreditierte Verfahren nutzt.[2]

Die Frage, ob mangelhaft durchdachte Gesetzesänderungen kontraproduktiv auf ihre eigenen, ordnungspolitischen Ziele wirken, konnte ansatzweise bejaht

---

[1] Vgl. S. 2, S. 42.

[2] Vgl. Abb. 24, S. 124 und Text S. 123ff. zur Verwendung dynamischer Investitionsrechenverfahren unter Steuereinfluß.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

werden.[3] Es reagierte allerdings nur ein Anteil von 54%[4] der Unternehmen auf Rechtsänderungen.

Keine eindeutige Aussage konnte darüber getroffen werden, ob die durch Rechtsänderungen verursachte Planungsunsicherheit mehrjährige Planungen systematisch verhindere. Angesichts der Tatsache, daß die von den Entscheidungsträgern als besonders bedeutsam eingestuften Merkmale von Entscheidungen zu 92% solche waren, bei deren Vorliegen steuerliche Aspekte in den Entscheidungen kaum berücksichtigt wurden,[5] kann dieses Ergebnis darauf zurückgeführt werden, daß steuerliche Ziele entweder nur gering gewichtet werden oder gar nicht im entscheidungsbezogenen, aktuellen Zielsystem enthalten sind. Auf die Stellung steuerlicher Ziele hat die Änderungshäufigkeit des Steuerrechts jedoch sehr wohl unterschiedliche Einflüsse.[6]

Die im Zuge der Auswertung generierten Thesen konnten unter den Aspekten Entscheidungssituation, Person des Entscheidungsträgers und Problemlösung gruppiert werden. Die empirische Untersuchung ergab systematische Zusammenhänge und Tendenzen, die zu einem System von Aussagen über die Beiziehung externer Fachberatung, die Konsultation der Finanzbehörden und die eigenen Aktivitäten der Situationsanalyse, Informationsbeschaffung und -verarbeitung sowie über Reaktionen auf Steuerrechtsänderungen zusammengefaßt und fortentwickelt wurden.

Die Eingangsfaktoren konnten Merkmalen der Person, der Beziehung der Person zur Entscheidung und den Anforderungen des Entscheidungsproblems an die Problemlösung zugeordnet werden.

Zu den Merkmalen der Person zählten

- steuerliches Fachwissen,
- positive und negative Erfahrungen im Umgang mit der Besteuerung,
- Aufmerksamkeit,
- Tendenz zu analytischer Vorgehensweise (kognitiver Stil).

---

[3] Vgl. S. 219.

[4] Vgl. Tabelle 14, S. 130; allerdings gaben 72% Verhaltensänderungen aufgrund von Steuerrechtsänderungen an, vgl. S. 214.

[5] Vgl. Tabelle 2 auf S. 94, S. 151, S. 270: nur geringer Besteuerungseinfluß z.B. bei der Angabe des Handlungsspielraums als Kriterium für die Bedeutsamkeit von Entscheidungen.

[6] Vgl. S. 228.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

Die Beziehung des Entscheidungsträgers zur Entscheidung manifestierte sich in

- Verantwortlichkeit,
- persönlicher Betroffenheit,
- Bedeutung der Entscheidung.

Zu den Anforderungen des Entscheidungsproblems an die Problemlösung gehörten:

- Komplexität der entscheidungsunterstützenden und prognostischen Verfahren,
- Intensität der steuerlichen (Anregungs-)Information.

Gleichzeitig wurden Ansätze zur Messung der eingehenden Variablen aufgezeigt.

Die Weiterentwicklung und weitergehende Bestimmung der Faktoren und Zusammenhänge machte einen Überblick über die interdisziplinären Erkenntnisse zur Informationsbeschaffung und -verarbeitung von Individuen in Teil III erforderlich. Insbesondere die Erkenntnis, daß Wahrnehmung ein interaktiver, hypothesengeleiteter Prozeß aktiver Informationsbeschaffung ist, der über die Aufmerksamkeitssteuerung eine Filterwirkung ausübt, ermöglichte die Entwicklung eines Modells über die Integration steuerlicher Aspekte bei der Wahrnehmung von Entscheidungssituationen in Teil IV. Aus der Erkenntnis, daß Aufmerksamkeit durch Auffälligkeiten hervorgerufen wird, konnte ein Modell für die Wahrnehmung steuerlicher Informationen entwickelt und der Einfluß langfristiger Dispositionen über Entscheidungskontexte auf die Bestimmung der subjektiven Entscheidungssituation modelliert werden. Die Erkenntnisse zum Hypothesen aufstellenden, testenden und modifizierenden Prozeß menschlicher Informationsverarbeitung, der zudem durch persönliche Merkmale beeinflußt ist, boten Erklärungsansätze für einzelne, empirische Befunde und schufen die Ausgangsbasis für die Modellierung der subjektiven Steuerwirkung. Die Ergebnisse zur Informationsverarbeitung wurden durch das formale Modell der dualen Verhaltensregulierung nach *Gehm* synthetisiert. Es lieferte die Grundlage für die Entwicklung der unterschiedlich abstrakten Hypothesenbestände, die Teilmengen des steuerlichen Wissens bilden.

Die Erkenntnisse über den Einfluß persönlicher Merkmale wie kognitiver Komplexität, kognitivem Stil und Grundmotivationen (Handlungs- versus Lageorientierung) auf die individuelle Informationsverarbeitung ermöglichten die Entwicklung eines an psychologische Entscheidungstheorie, hier an die Image-

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

Theory nach *Beach* angelehnten Modells für Meta-Entscheidungen über steuerliche Entscheidungsstrategien in Teil IV.

Dieses ist einer der Bestandteile des übergeordneten Modells der subjektiven Steuerwirkung, das den Überlegungen in Teil IV vorangestellt ist und die subjektive Steuerwirkung gleichzeitig definiert. Sie wird als mehrstufiger Prozeß angesehen, dessen Stufen das Erkennen der Relevanz einer steuerlichen Information, die Suche und Durchführung einer Anpassungsmaßnahme sowie die Kontrolle des Ergebnisses sind. Letztere führt über die Verarbeitung des Feedbacks zu einer Modifikation der steuerlichen Hypothesenbestände, d.h. des Wissens.

Die Annahme eines Unternehmers, der von einer Welt ohne Steuern in eine Welt mit Steuern eintritt, liegt der Analyse der subjektiven Steuerwirkungen auf der Basis der Entwicklung des steuerlichen Wissens zugrunde. Dem Modell-Unternehmer stehen grundsätzlich zwei Möglichkeiten der Orientierung in der Steuerumwelt offen: die direkte Konfrontation mit dem Besteuerungsverfahren und die Kommunikation mit fachkompetenten Personen.

Mit Hilfe des hier erarbeiteten Ansatzes ist es möglich, potentielle Wege des steuerlichen Wissenserwerbs nachzuzeichnen und Grenzen des steuerlichen Wissens auf einzelnen Stufen des Erfahrungsbestandes zu prognostizieren. Auch ermöglicht dieser Ansatz die Ableitung genereller Verhaltenstendenzen einzelner Entscheidungsträger wie z.B. einer systematischen Vernachlässigung steuerlicher Aspekte bei Investitionsüberlegungen oder einer Überbewertung steuerlicher Informationen bei umworbenen Steuersparmodellen.

In Teil IV B.II.1.[7] wurde anhand der Erkenntnisse aus Teil III ein Modell der Verarbeitung von Erfahrungen wie etwa negativ verlaufenen Betriebsprüfungen entworfen und es wurden Vorschläge zur Messung der Eingangsvariablen gemacht.

Eine Typenzuordnung ihrer Mandantschaft nach dem hier gezeigten Ansatz kann Steuerberater in der individuellen Abstimmung ihrer Beratung unterstützen, indem sie die Argumentationsketten offenlegt, die zur Veränderung der Ebene der abstrakten steuerlichen Hypothesen im Wissen ihrer Mandanten geeignet sind. Angesichts des Ergebnisses, daß der externe Berater durch das Angebot und die Art seiner Beratung steuerliche Information filtert,[8] ist eine Optimierung des Austausches zwischen externem Steuerberater und Unter-

[7] Siehe S. 361ff.

[8] Vgl. S. 108.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

nehmung ein Forschungsgegenstand, der in der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre an Bedeutung gewinnen muß.

Bedeutsam für die weitergehende Modellierung war das Verständnis des Wissens als holistischer, reduktiver Abbildung der Welt, das dem Modell des Wissenserwerbs zugrunde liegt: Es erklärt eine stetige Verbesserung des Gesamtverhaltens, nicht eine Verbesserung des steuerlichen Verhaltens ohne Berücksichtigung weiterreichender Wirkungen ebenso wie die Anfälligkeit analytischer Entscheidungsstrategien gegenüber jeder Art von Störungen — z.B. Zeitdruck, Streß, physische Unpäßlichkeiten etc. Der Ansatz erklärt zunächst den Einfluß, den Gewohnheiten und Unwissenheit auf die Berücksichtigung steuerlicher Aspekte in unternehmerischen Entscheidungen ausüben, so daß ein, auf monetäre Ziele bezogen, nicht rational optimierendes Verhalten entsteht.

Bei der Entwicklung des Meta-Modells wurden die Merkmale der Person auf die Merkmale Grundmotivation, kognitiver Stil und kognitive Komplexität begrenzt, während die Merkmale des Entscheidungsproblems um zwei Unsicherheit konstituierende Faktoren erweitert wurden: Zum einen um die der Veränderlichkeit des Steuerrechts innewohnende Unsicherheit, die durch die Änderungsrate des Steuerrechts repräsentiert wurde, und zum anderen durch die subjektive, fachliche Unsicherheit des Entscheidungsträgers, die aus der relativen Neuartigkeit eines Entscheidungsproblems resultiert. Sie wurde als Kehrwert des steuerlichen Wissens repräsentiert. Durch die erste, grobe Klassifikation steuerlicher Entscheidungsträger in Teil IV A.IV., Abb. 66[9] nach der Häufigkeit ihrer Auseinandersetzung mit steuerlichen Fragestellungen läßt sich unter Berücksichtigung weiterer Faktoren ein ungefährer Standort auf dem Wissenskontinuum generieren, der in den Parameter eingehen kann. Das steuerliche Wissen wurde also aus der Gruppe der Personenmerkmale herausgenommen und indirekt den Merkmalen des Entscheidungsproblems zugeordnet. Die Merkmale der Entscheidungsumgebung, die die sachliche und persönliche Bedeutung einer Entscheidung kennzeichnen, wurden aus den empirischen Ergebnissen in das Meta-Modell übernommen.

Im Modell der steuerlichen Meta-Entscheidung über die einzusetzende Entscheidungsstrategie lassen sich Tendenzaussagen über den subjektiven Nutzen einer guten Entscheidung ableiten, der als hoch, mäßig oder gering eingestuft werden kann. Über die Erfolgswahrscheinlichkeit potentiell einsetzbarer Entscheidungsstrategien, die annahmegemäß von deren Komplexität abhängig ist, läßt sich das Intervall (sehr hoch, hoch, mäßig, gering, sehr gering) des vom

[9] Siehe S. 355.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

Entscheidungsträger akzeptierbaren Ressourcenverzehrs durch eine Entscheidung ermitteln.

Anhand des Modells der subjektiven Steuerwirkung wurden in Teil V die mindestens geforderten Niveaus der Erfolgswahrscheinlichkeit der bei ausgewählten kurzfristigen, mittelfristigen und langfristigen steuerlichen Entscheidungen einzusetzenden Entscheidungsstrategie abgeleitet. Diese Ableitung erfolgte anhand des aus den Merkmalen steuerlicher Entscheidungssituationen abgeleiteten subjektiven Nutzens, der durch Personenmerkmale des Entscheidungsträgers variiert wird. Mit Hilfe des Meta-Modells konnte gezeigt werden, daß generell die Tendenz besteht, keine sehr hohen Erfolgswahrscheinlichkeiten von Strategien zu fordern. Dieses Ergebnis ist jedoch in jedem Falle stark von den Personenmerkmalen des Entscheidungsträgers abhängig. Die Komponenten kognitive Komplexität, kognitiver Stil und die dauerhafte Grundmotivation Handlungs- versus Lageorientierung wurden in das Modell einbezogen.

Die geforderte Erfolgswahrscheinlichkeit der Strategie determiniert den Ressourceneinsatz für eine Entscheidung, dessen Verteilung auf die Beiziehung des Steuerberaters, die Konsultation der Finanzbehörden und die Durchführung eigener Situationsanalysen und Berechnungen anhand der empirisch gewonnenen Hypothesen abgeleitet werden konnte.

Bei der Analyse der Steuerbilanzpolitik als mittelfristiger Entscheidung zeigte die Analyse der Nutzen-Komponente einer Entscheidungsstrategie, daß der Einsatz der hoch komplexen Strategie „Steuerbarwertminimierung" — die ein Extremierungsziel aufweist — nicht wahrscheinlich ist. Zudem zeigte die Analyse des Fallbeispiels eine gute Näherung durch einfachere Strategien wie die Gewinnglättung und die maximale Aufwandsvorverlagerung, so daß auch bei Einsatz von Meta-Modellen, die auf einem Fehlentscheidungskosten-Vergleich beruhen, die Anwendung der Steuerbarwertminimierung nicht wahrscheinlich ist.

Das Erreichen eines mäßigen Wissensstandes in bezug auf die Aggregatwirkung erfolgt schnell, so daß eine Tendenz zur Gewinnglättung zu unterstellen ist.[10] Dies ist in Fällen, in denen die obere Proportionalzone erreicht wird, gegenüber der Aufwandsvorverlagerung nachteilig.

Das Modell der subjektiven Steuerwirkung rückt eine von den Personenmerkmalen abhängige Prognose von Verhaltenstendenzen nach Konflikten mit den Finanzbehörden in den Bereich des Möglichen. Ebenfalls abhängig von

[10] Mäßiger Wissensstand ist erreicht, wenn die steuerrechtlichen Zusammenhänge (Progressionseffekt) abgesehen werden können, die Zeitkomponente in Form des Zinseffektes aber noch unberücksichtigt bleibt.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

Personenmerkmalen ist die Ausbildung abstrakter Verhaltensmaximen gegenüber steuerbilanzpolitisch motivierten Sachverhaltsgestaltungen. Sie begründen Über- und Untergewichtungen steuerlicher Aspekte.

Bei der Analyse des Fallbeispiels zu langfristigen Investitionsentscheidungen wurden die in Teil III aufgezeigten Erklärungsansätze für nicht betriebswirtschaftlich optimierendes, unternehmerisches Verhalten aufbereitet. Der wichtigste Grund für solche Verhaltensweisen ist in ungeeigneten Kontexten zu sehen, die aufgrund einer wenig differenzierenden Verarbeitung bisheriger Erfahrungen im Bereich der Besteuerung zu abstrakten steuerlichen Hypothesen entstehen und aufgerufen werden, und die nach Teil III auch in sozialen Verhaltenskodices begründet sind. Da Fehlentscheidungen aufgrund intuitiver Veranlassung von Investitionen durch die Durchführung von dynamischen Rechenmodellen vermieden werden können, sind deren Einsatzumgebungen zu verbessern. Den Einsatz solcher Instrumente zu fördern ist jedoch mit den Schwierigkeiten einer Einstellungsänderung verbunden, die aufgrund der Notwendigkeit, systematische Untergewichtungen zukünftiger Ereignisse gegenüber in naher Zukunft gelegenen Ereignissen zu korrigieren, nur schwer herbeizuführen ist. Behindert wird dieses Bestreben zudem durch die Unbeständigkeit steuerlicher Regelungen, von denen Investitionsentscheidungen zwar nach ihrer Durchführung regelmäßig nicht mehr betroffen sind,[11] deren subjektive Wahrnehmung jedoch in Abhängigkeit von der Neigung des Entscheidungsträgers zu analytischer Vorgehensweise und seiner Differenzierungsneigung bei der Verarbeitung von Erfahrungen variiert. Die Verarbeitung von Erfahrungen wurde in Teil III modelliert und es wurden Ansätze zur Messung der konstanten und situativen Einflußfaktoren aufgezeigt.

B. Ausblick

Es hat sich gezeigt, daß in kleinen und mittelständischen Unternehmen intern nur ein geringes steuerliches Fachwissen verfügbar ist, und daß die Geschäftsleitung selbst ein Filter für die Beiziehung externer steuerlicher Experten ist.

Da das steuerliche Fachwissen überwiegend über die Geschäftsleitung in die Entscheidungen einfließt, erfolgt dies einerseits nur zu ganz bestimmten Zeiten oder bei besonderen Anlässen, wenn sich die Geschäftsleitung die Zeit zu ausführlicher Beratung nimmt. Will man die Kostenkomponente des Einsatzes

[11] Bei den befragten Unternehmen konnten Investitionsprogrammplanungen nicht nachgewiesen werden.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

steuerlicher Planungsverfahren senken und den subjektiv wahrgenommenen Nutzen gleichzeitig erhöhen, so müssen Prozeßabläufe installiert werden, die latente Steuerplanung herbeiführen. Während die frühe Betriebswirtschaftliche Steuerlehre explizit nach Faustregeln forschte, die die Steuerplanung durch eine möglichst einfache Handhabung erleichtern sollten, zeigten die Ergebnisse, daß selbst Faustregeln wie die Methode der gleichbleibenden, abgezinsten Grenzsteuersätze zur Ermittlung der optimalen Gewinnausweisreihe zu aufwendig sind. Für die Steuerplanung kleiner und mittelständischer Unternehmen kann dies entweder nur in einer Resignation münden, die zu einer nur punktuellen Berücksichtigung steuerlicher Aspekte bei sehr wesentlichen, steuersensiblen Entscheidungen wie Rechtsform- oder Standortwahl führt, oder es muß nach besseren Einsatzumgebungen geforscht werden.

Da steuerlichen Gestaltungen in diesen Unternehmen aufgrund des Progressionseffekts der Einkommensteuer, der entweder über die Ausschüttungs- oder über die Gewinnausweispolitik zum Tragen kommt, eine hohe Bedeutung zukommen sollte, sollte der Anspruch der mittelständisch orientierten Forschung auf die Überwindung lokaler Verhaltensoptima beim Entscheidungsträger, die Verhinderung des Abbruchs komplexer Verarbeitungsprozesse aufgrund zeitlicher und streßbedingter Faktoren und als Folge davon auf das Austauschverhältnis externer Berater — Mandant gerichtet sein.

Der unmittelbare, persönliche Austausch stößt sehr schnell an die Grenzen zeitlicher Koordinierung. Dem Entscheidungsträger sollte aber ein sofortiger, spontaner Zugriff auf aktives, steuerliches Expertenwissen ermöglicht werden. Aktives Wissen meint, daß keine allgemeine Instruktion erfolgt, sondern der Entscheidungsträger zum einen in jeder Phase seines Planungsprozesses auf potentielle steuerliche Relevanz hingewiesen und in die Lage versetzt wird, jederzeit speziell auf seine aktuelle Situation zugeschnittene, steuerliche Informationen zu erhalten. D.h., es sind Prozeßunterstützungen wie z.B. interaktive (PC-)Checklisten für die Investitionsplanung erforderlich, die automatisch die Frage stellen, ob an einem bestimmten Knoten im Planungsprozeß eine steuerliche Gestaltung sinnvoll sein könnte und auf gezielte Nachfrage dann problembezogenes Wissen bereitstellen. Dieses Wissen muß ad hoc zugänglich sein, um den zeitlichen und auch den kognitiven Aufwand zu verringern. Ein persönlicher Austausch mit einem externen steuerlichen Experten scheitert dabei tendenziell an der zeitlichen Koordination. Nach den vorgelegten Ergebnissen fördert eine systematische Konfrontation des Entscheidungsträgers mit steuerlichen Aspekten den Wissenserwerb im Sinne einer allgemeinen Verhaltensverbesserung besser als die gezielte Nachfrage, da die dafür notwendigen, steuerlichen Hypothesen in vielen Fällen (noch) nicht entwickelt sind.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

Aufgrund der Ergebnisse zur Analyse und Zuordnung von Verhaltens-Feedbacks wären solche Simulationsmodelle am besten geeignet, die dem Entscheidungsträger die marginale Steuerwirkung, also die Veränderung seiner Steuerlast am Jahresende durch die jeweilige Verhaltensänderung und bei dynamischen Problemen zugleich die Differenz des Bar- oder Endwertes bei verschiedenen Kalkulationszinssätzen aufzeigen würden. Um die reale Umweltunsicherheit zu berücksichtigen, wäre es sinnvoll, Sensitivitätsanalysen auszugeben, die im Sinne einer Risikoanalyse die Ergebnisse im best und worst case und im wahrscheinlichsten Fall angeben.

Die Betriebswirtschaftliche Steuerlehre sollte es sich zur Aufgabe machen, die betrieblichen *Prozesse* auf Ansatzpunkte steuerlicher Gestaltungen zu prüfen und Systeme zu entwickeln, die eine Prozeßunterstützung gewährleisten — und zwar nicht nur durch die Installation dynamischer Rechenprogramme unter Steuereinfluß, sondern in Form eines interaktiven Informationsaustausches, der auch Gestaltungsalternativen zu entwickeln hilft. Auch wären Hinweise auf potentielle Änderungen aufzunehmen. Dies betrifft insbesondere bei den höchsten Gerichten wie BFH, EuGH und BVerfG anhängige Verfahren zu relevanten Rechtsfragen — z.B. wesentliche Betriebsgrundlagen bei Betriebsaufspaltungen, phasengleiche Dividendenaktivierung oder Pensionsrückstellungen für Gesellschafter-Geschäftsführer. Das Risiko wäre im Idealfall zu beziffern und mit Hilfe von Simulationsmodellen auf den aktuellen Anwendungsfall zu übertragen.

Die Arbeit hat gezeigt, daß die Anwendung von Entscheidungsmodellen sowohl durch die Kosten- als auch durch die Nutzenkomponente eingeschränkt wird. Beide Elemente können aber durch eine gezielte Verbesserung der Entscheidungsprozesse, in die die steuerliche Information aktiv integriert wird, beeinflußt werden. Die Integration an den Prozeßknoten, an denen steuerliche Argumente unmittelbar berücksichtigt werden müßten, senkt insbesondere die Kosten, die aus dem Zeitaufwand und der einzusetzenden kognitiven Energie resultieren, wenn zuerst über den Einsatz eines möglicherweise nur mäßig gut bekannten und beherrschten Rechenmodells entschieden werden muß.

Für die Ausbildung in der betriebswirtschaftlichen Steuerlehre resultiert aus dieser Forderung eine wieder verstärkte Betonung des allgemein betriebswirtschaftlichen Charakters des Faches und eine bessere Integration der steuerrechtlichen Grundlagen in die Fähigkeiten und Fertigkeiten zur Optimierung betriebswirtschaftlicher, in diesem Fall insbesondere der vom dispositiven Faktor durchzuführenden Prozesse.

Das Fach steht jedoch vor dem Problem, einer Fülle von Anforderungen gerecht werden zu müssen: Die zwingend gebotene Unterordnung des Arbeitsfeldes der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre unter die allgemein betriebs-

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

wirtschaftlichen Belange der Unternehmungen einerseits und Komplexität und Vielfalt der steuerrechtlichen Materie und die Notwendigkeit, den Nachwuchs für den Berufsstand der Steuerberater auszubilden andererseits machen es dringend erforderlich, Studien- und Forschungskonzeptionen zu überdenken und integrative Lösungen herbeizuführen. Eine Reduktion des organisatorischen Problems auf funktionen- versus institutionenbezogene Betriebswirtschaftliche Steuerlehre allein wird der Dreidimensionalität des Arbeitsfeldes nicht gerecht.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

Anhang

Anhang 1 Erstes Anschreiben ... 538
Anhang 2 Zweites Anschreiben ... 539
Anhang 3 Fragebogen ... 540
Anhang 4 Branchen ... 556
a) Zusammensetzung der Stichprobe nach Branchen ... 556
b) Antwortliste zu Frage 1 ... 556
Anhang 5 Kreuztabellen zur Rechtsform ... 561
a) Rechtsform und Unternehmensgröße ... 561
b) Rechtsform und Familienunternehmen ... 561
Anhang 6 Marktanteile ... 562
a) Durchschnittliche Marktanteile ... 562
b) Relative Marktanteile ... 563
c) Zusammenfassung zu 5 Klassen ... 564
d) Selbsteinschätzung der Position auf dem eigenen Absatzmarkt ... 565
e) Vergleich des relativen Marktanteils mit der von den Unternehmen angegebenen Marktposition ... 565
Anhang 7 Kriterien für eine besondere Bedeutung von Entscheidungen ... 566
a) Antwortliste zu Frage 10: „Wann erlangt eine Entscheidung in Ihrem Unternehmen besondere Bedeutung?“ ... 566
b) Kriterien für die einer Entscheidung beigemessene Bedeutung: 1. Zusammenfassung ... 570
c) Kriterien für die einer Entscheidung beigemessene Bedeutung: 2. Zusammenfassung ... 570
Anhang 8 Bedeutung von Investitionen ... 571
a) Antwortliste zu Frage 6: „Bitte schätzen Sie mit einem oder einigen wenigen Worten ein, wie bedeutend die Investitionen der letzten 5 Jahre für Ihr Unternehmen waren.“ ... 571
b) Bedeutung der Investitionen der letzten 5 Jahre: Zusammenfassung 577
Anhang 9 Kreuztabellen Unternehmensgröße und Investitionsvolumen ... 578
a) Tabelle für kleine Größenklassen ... 578
b) Tabelle für zusammengefaßte Größenklassen ... 578
Anhang 10 Aufgaben der Entscheidungsbeteiligten ... 579
a) Vorentscheidung und Entscheidung ... 579
b) Anregung von Entscheidungen ... 580
c) Informationsbeschaffung ... 580
d) Vorteilhaftigkeitsberechnungen ... 581
e) Steuerliche Prüfung der Entscheidungsvorlagen ... 581
Anhang 11 Aufgaben der Entscheidungsbeteiligten bei Investitionsentscheidungen 582

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

Anhang 12 Wahrgenommener Einfluß der Besteuerung auf unternehmerische Entscheidungen 583
Anhang 13 Kreuztabelle Einschätzung des Einflusses der Steuern auf unternehmerische Entscheidungen und Unternehmensgröße 586
Anhang 14 Kreuztabelle Einflußnahmemöglichkeiten auf die Steuergesetzgebung und Unternehmensgröße 587
Anhang 15 Investitionsrechenverfahren 588
a) Häufigkeitstabelle für die Berücksichtigung von Steuern im Investitionskalkül 588
b) Häufigkeitstabelle für den Einsatz von Investitionsrechenverfahren 588
c) Häufigkeitstabelle für die Kriterien zur Anwendung von Investitionsrechenverfahren 588
d) Kreuztabelle für den wahrgenommenen Einfluß der Besteuerung auf unternehmerische Entscheidungen und der Berücksichtigung von Steuern im Investitionskalkül 589
e) Kreuztabelle für den wahrgenommenen Einfluß der Besteuerung und Investitionsrechenverfahren unter Steuerberücksichtigung 590
f) Kreuztabelle für den Einsatz von Investitionsrechenverfahren und die Berücksichtigung von Steuern im Investitionskalkül 591
Anhang 16 Steuerliche Gesichtspunkte bei verschiedenen Entscheidungstypen 592
Anhang 17 Zuordnung von Komplexitätsgraden zu allgemeinen Verfahren der Steuerberücksichtigung 593
a) Zuordnungsvorschrift für die Codierung 593
b) Zuordnung von Komplexitätsgraden zu allgemeinen Verfahren der Steuerberücksichtigung 594
Anhang 18 Zuordnung von Komplexitätsgraden zu Prognoseverfahren 604
a) Verfahren zur Schätzung der künftigen Steuerbelastung (Frage 33) 604
b) Verfahren zur Ermittlung der Auswirkungen von Steuerrechtsänderungen auf den netto verfügbaren Unternehmensgewinn (Frage 14) 605
Anhang 19 Schätzverfahren bei Steuerrechtsänderungen 606
a) Häufigkeitstabelle zu Frage 14: „Wie ermitteln Sie die Auswirkungen (in DM) von Steuerrechtsänderungen auf den netto verwendbaren Unternehmensgewinn?“ 606
b) Kreuztabelle Schätzverfahren und allgemeine Verfahren zur Steuerberücksichtigung 607
Anhang 20 Kreuztabelle entscheidungsunterstützende Instrumente und Unternehmensgröße 608
Anhang 21 Reaktionen auf negativ verlaufene Betriebsprüfungen 609
Anhang 22 Kreuztabelle Einfluß der persönlichen Besteuerung und wahrgenommener Einfluß der Besteuerung auf die unternehmerischen Entscheidungen 610
Anhang 23 Reaktionen auf ständige Änderungen der Steuergesetze (Frage 16) und Verfahren zur Ermittlung der künftigen Steuerbelastung (Frage 33) ... 611

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

Anhang 24 Kreuztabellen zu Reaktionen auf Steuergesetzänderungen und Verfahren zur Ermittlung der künftigen Steuerbelastung 612
a) Reaktionen auf ständige Änderungen der Steuergesetze und Verfahren zur Schätzung der künftigen Steuerbelastung..... 612
b) Reaktionen auf das Ausbleiben angekündigter Steuerrechtsänderungen und Verfahren zur Ermittlung der künftigen Steuerbelastung... 613
Anhang 25 Kreuztabelle Verhaltensänderungen durch Erfahrungen und Kriterien der Risikobereitschaft..... 614
Anhang 26 Reaktionen auf Steuerrechtsänderungen, durch die Kombinationen der Kriterien der Risikobereitschaft bedingte Verteilungen 615
Anhang 27 Informationsbeschaffung und Einfluß der persönlichen Besteuerung auf die unternehmerischen Entscheidungen 616
a) Kreuztabelle gezielte Informationsbeschaffung und Einfluß der persönlichen Besteuerung des Entscheidungsträgers auf die Unternehmensentscheidungen..... 616
b) Kreuztabelle laufende Informationsbeschaffung und Einfluß der persönlichen Besteuerung des Entscheidungsträgers auf die Unternehmensentscheidungen 617
c) Abweichungen der bedingten Verteilungen der laufenden und gezielten Information von der einfachen Häufigkeitsverteilung unter dem Merkmal eines mindestens maßvollen bzw. eines nur vernachlässigbaren und nicht gegebenen Einflusses der persönlichen Besteuerung auf die unternehmerischen Entscheidungen..... 618
Anhang 28 Kreuztabelle Verfahren zur Ermittlung der Auswirkungen von Steuerrechtsänderungen und zur Schätzung künftiger Steuerbelastungen..... 619

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

Anhang 1
Erstes Anschreiben

Betriebswirtschaftliche Steuerlehre
Prof. Dr. Michael Heinhold
Philipps-Universität Marburg / Fachbereich Wirtschaftswissenschaften
BWL VII · Universitätsstr. 24 · 35032 Marburg · ☎ 06421/28-5971 · Fax: 06421/28-5970

Prof. Dr. Michael Heinhold · Universitätsstr. 24 · 35032 Marburg

Sehr geehrte Damen,
sehr geehrte Herren,

im Rahmen eines empirischen Forschungsprojektes, das sich mit

Steuerwirkungen im betrieblichen Entscheidungsprozeß

auseinandersetzt, bitten wir um Ihre Unterstützung und Zusammenarbeit.

Zwar liegen bereits eine Reihe von Untersuchungen vor, die Organisation und Ablauf von Entscheidungsprozessen empirisch untersuchen. Über den Einfluß der Besteuerung auf den Entscheidungsprozeß herrscht aber erstaunlicherweise noch weitestgehend Unklarheit - zumindest was empirisch abgesicherte, allgemeingültige Aussagen anbelangt.

Bei unserem Projekt geht es uns einmal um die empirische Feststellung, inwieweit möglicherweise falsche subjektive Einschätzungen von Steuerwirkungen eine im objektiven Sinn optimale Entscheidungsfindung beeinträchtigen - also um die Frage, wie gut das System der Planungsrechnung ist.

Des weiteren geht es aber auch um die Frage, ob die von Steuerrechtsänderungen ausgelösten Anpassungsreaktionen der Unternehmen mit den politisch gewollten Verhaltensweisen übereinstimmen - kurz: Es steht die Qualität der deutschen Steuerpolitik auf dem Prüfstand.

Die Aussagefähigkeit und damit der Erfolg einer solchen empirischen Erhebung hängt in besonderem Maße von Ihrer Mitwirkung ab. Nur durch Ihr Engagement kann die aus den Reihen der Praktiker immer wieder geforderte konstruktive Zusammenarbeit zwischen Wirtschaft und Wissenschaft gelingen. Die zunehmende Flut von Steuerrechtsnovellierungen macht es unseres Erachtens notwendig, ihre tatsächliche Wirkung auf den Planungs- und Entscheidungsprozeß zu analysieren.

Dieses Forschungsprojekt wird unter Mitwirkung der **WIRTSCHAFTSJUNIOREN DEUTSCHLAND (WJD)** vom **Fachgebiet Betriebswirtschaftliche Steuerlehre der Philipps-Universität Marburg** durchgeführt.

Durch die Teilnahme an der Untersuchung erwerben Sie die Informationsrechte an den Ergebnissen dieser Analyse. Soweit diese nicht ohnehin durch Veröffentlichung zugänglich sind, werden sie den Teilnehmern der Untersuchung auf Wunsch zugesandt.

Wir würden uns freuen, wenn Sie sich trotz meist drängender Termine die Zeit nehmen könnten, diesen Fragebogen zu beantworten. Für Ihr Engagement bedanken wir uns schon heute recht herzlich.

Mit freundlichen Grüßen

Prof. Dr. Michael Heinhold (Projektleitung) — Dipl.-Kff. Silke Hüsing — Dipl.-Kfm. Helmut Pasch (Projektkoordination)

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

Anhang 2
Zweites Anschreiben

Prof. Dr. Michael Heinhold

Lehrstuhl für Betriebswirtschaftliche Steuerlehre
UNIVERSITÄT AUGSBURG

Prof. Dr. Michael Heinhold | Lehrstuhl für Betriebswirtschaftliche Steuerlehre | 86135 Augsburg

Briefanschrift:
D-86135 Augsburg
Lieferanschrift:
Memminger Straße 14
D-86159 Augsburg
Telfon (0821) 598-965
Telefax (0821) 598-973

Ihr Zeichen	Unser Zeichen	Ihr Schreiben vom

Augsburg, den 06.04.1994

Forschungsprojekt Steuerwirkungen im betrieblichen Entscheidungsprozeß

Sehr geehrte Dame, sehr geehrter Herr,

im Januar sandten wir Ihnen einen Fragebogen zu, der Steuerwirkungen im betrieblichen Entscheidungsprozeß erfassen soll. Sicher haben Sie bislang noch nicht die Zeit gefunden, ihn zu beantworten.

Mit Hilfe Ihrer Angaben über die tatsächlichen Wirkungen Ihrer steuerlichen Belastung und der letzen Steuerrechtsänderungen auf Ihre unternehmerischen Entscheidungen sollen Ansatzpunkte für eine vernünftige Handhabung des Steuerrechts durch die Politik gefunden werden.

Da es für ein solches Projekt unerläßlich ist, Daten möglichst vieler unterschiedlicher Unternehmen zu erhalten, möchten wir Sie noch einmal höflich bitten, an der Erhebung teilzunehmen und uns den Fragebogen kurzfristig ausgefüllt zurückzusenden.

Mit freundlichen Grüßen

Prof. Dr. Michael Heinhold (Projektleitung) Dipl.-Kff. Silke Hüsing Dipl.- Kfm. Helmut Pasch (Projektkoordination)

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

Anhang 3

Fragebogen

Fragebogen

Steuerwirkungen im betrieblichen Entscheidungsprozeß, insbesondere bei Investitionsentscheidungen

Bei der Erstellung des Fragebogens wurde größte Mühe auf eine eindeutige Fragestellung verwendet. Sollte dies einmal nicht gelungen sein, versuchen Sie die Frage dennoch zu beantworten und ergänzen Sie Ihre Antwort ggf. um den Hinweis der fehlenden Verständlichkeit der Frage.

1. In welcher Branche ist Ihr Unternehmen tätig?

Bitte geben Sie zusätzlich die wichtigsten Geschäftsfelder an.

Branche: _____

Geschäftsfelder: _____

_____

_____

2. Bitte machen Sie einige Angaben zu dem wirtschaftlichen Umfeld Ihres Unternehmens:

Anzahl der Konkurrenten: ..... ☐

Marktanteil (gemessen am Umsatz): ..... ☐

Dadurch bedingte Marktposition: _____

Bitte beschreiben Sie mit Ihren Worten kurz die Anbieterstruktur des relevanten Marktes.
(Beispiel: drei große Anbieter neben einer Vielzahl kleinster Anbieter):

_____

_____

3. In welcher Rechtsform wird Ihr Unternehmen geführt?

☐ Einzelunternehmen ☐ OHG ☐ KG
☐ GmbH ☐ Aktiengesellschaft ☐ KGaA ☐ GmbH & Co. KG
☐ sonstige Kapitalgesellschaft: _____ ☐ sonstige Personengesellschaft: _____

Sofern ein Konzernverhältnis vorliegt:
☐ Mutterunternehmen
☐ abhängiges Tochterunternehmen

4. Kann Ihr Unternehmen in der derzeit bestehenden Rechts- bzw. Beteiligungsstruktur als Familienunternehmen bezeichnet werden?

☐ Ja. ☐ Nein.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

5. Wieviele Mitarbeiter sind in Ihrem Unternehmen beschäftigt?

Sofern Sie konzerngebunden sind und einige Ihrer Verwaltungsaufgaben von anderen Konzernunternehmen wahrgenommen werden, geben Sie bitte auch ungefähr die Zahl der "fremden" Mitarbeiter (z.B. der internen Revision) an, die für Ihr Unternehmen tätig werden.

Anzahl der eigenen Mitarbeiter: .....

davon in der Verwaltung eingesetzt: .....

zusätzlich für Ihre Verwaltung tätige "fremde" (Konzern-)Mitarbeiter: .....

6. Bitte schätzen Sie mit einem oder einigen wenigen Worten ein, wie bedeutend die Investitionen der letzten 5 Jahre für Ihr Unternehmen waren:

7. Welche Höhe und Struktur hat Ihr Investitionsvolumen der letzten 5 Jahre?

Jahr:	**gesamtes Investitionsvolumen:**	**davon für Neu- bzw. Erweiterungsinvestitionen:** (*eine* Angabe ist ausreichend)	
		in DM	**in %**
1989			
1990			
1991			
1992			
1993			

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

8. Arbeiten Sie mit im voraus geplanten, jährlich festgelegten Investitionsbudgets?

☐ Ja. (Weiter mit Frage 9)	☐ Nein. (Weiter mit Frage 10)

9. Wichen die tatsächlichen Investitionsausgaben von den geplanten Budgets ab?

Bitte nennen Sie ungefähr den Betrag und den Grund der Abweichung .

Jahr	Abweichungen vom geplanten Investitionsvolumen ("+" für Istvolumen > Planvolumen "-" für Planvolumen > Istvolumen)	Grund der Abweichung
1989		
1990		
1991		
1992		
1993		

10. Wann erlangt eine Entscheidung in Ihrem Unternehmen besondere Bedeutung?

z.B.: Finanzielle Größenordnung oder zeitliche Bindung

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

11. Welchen Einfluß haben die nachfolgend genannten Personen/-gruppen auf unternehmerische Entscheidungen?

Bitte markieren Sie nur die wesentliche, überwiegende Aufgabe der Personen/-gruppen bei der Mehrzahl der den einzelnen Entscheidungsarten zugerechneten Entscheidungsfelder.
Schätzen Sie anschließend bitte die Zeit, die durchschnittlich für die komplette Planung eines einzelnen Entscheidungsprozesses über alle Instanzen etwa aufgewendet werden muß.

Hinweis: Es genügt, wenn Sie zur Verringerung der Schreibarbeit nur die Anfangsbuchstaben der aufgeführten Aufgaben eintragen, sofern diese zutreffen.

	Aufgabe im Entscheidungsprozeß (z.B.: Anregung, Informationsbeschaffung, (steuerliche) Prüfung, Vorteilhaftigkeitsrechnung, Selektion (Vorentscheidung), Entscheidung,/- keine, etc.)		
Art der Entscheidung: ⇒ **Instanzen/ Personen: ⇓**	**einmalige Entscheidungen** (z.B.: Umgründungen, Standortentscheidungen, betriebl. Umstrukturierungen etc.)	**unregelmäßig wiederkehrende Entscheidungen** (z.B.: Investitionen in Sachanlagen, Änderung von Geschäftsbeziehungen, Produktionsumstellungen, etc.)	**kurzfristig wirksame Entscheidungen**
Geschäftsführung/ Vorstand			
Berater der Konzernzentrale oder konzerngebundener Serviceunternehmen			
Controller			
Steuerberater (oder andere externe Berater)			
Steuerbehörden			
Mitarbeiter der (eigenen) Steuerabteilung			
Mitarbeiter der internen Revision des Konzerns			
Mitarbeiter/Leiter einzelner Produktions-abteilungen			
Banken			
Lieferanten			
Großkunden			
zeitlicher Aufwand			

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

12. Welchen Einfluß haben bzw. hatten folgende Steuerrechtsänderungen auf Ihre unternehmerischen Entscheidungen?

Beispiele für beeinflußbare Entscheidungen:

1 Gewinnausschüttung	5 Ausgliederung einzelner betrieblicher Funktionen (z.B. der Forschung)	7 Wahl von Produktionsverfahren	10 Beschaffung
2 Unternehmenskauf		8 Distributionsentscheidungen	11 Produktionsplanung
3 rechtliche (Um-) Gestaltungen	6 Investitionen und Desinvestitionen	9 Finanzierungsentscheidungen	12 Preisentscheidungen
4 Standortentscheidungen	7 Wahl der Lieferanten		13 Wahl der Werbe- und Acquisitionsmaßnahmen
			14 Personalpolitik

Bitte tragen Sie die durch das jeweils aufgeführte Gesetz "beeinflußte Entscheidung" ein. Geben Sie an, welche Regelung dieses Gesetzes die eingetragene Entscheidung beeinflußt hat.
Beschreiben Sie bitte stichwortartig die Art der Beeinflussung *(z.B. Anregung, Aufhebung, zeitliche Verlagerung, sachliche Änderung, Erhöhung des Verwaltungsaufwands bei der Planung, Änderungen im Betriebsablauf ...).*

Durch das aufgeführte Gesetz ...	**... beeinflußte Entscheidung**	**relevante Gesetzesänderung**	**Art der Beeinflussung**
Standortsicherungsgesetz (z.B. Steuersatzsenkungen bei Einkommen- und Körperschaftsteuer; Streichung der degressiven Abschreibungsmöglichkeiten für Gebäude ...)	....	....	....
Föderales Konsolidierungsprogramm (z.B. Änderungen der Vermögensteuer; Solidaritätszuschlag 1995; Erhöhung der Versicherungssteuer ...)	....	....	....
Mißbrauchsbekämpfungs- und Steuerbereinigungsgesetz (z.B. Änderungen bei der Kfz-Steuer; Einschränkung von Gestaltungen bei Finanzinnovationen ...)`	....	....	....
Steueränderungsgesetz 1992 (z.B. Änderungen des Bewertungsgesetzes; Zinsabschlagsteuer)	....	....	....
Steueränderungsgesetz 1991 (z.B. Verzicht auf Vermögen- u. Gewerbekapitalsteuer/Sonderabschreibungen im Beitrittsgebiet ...)	....	....	....
Steuerreformgesetz 1990 (z.B. Senkung der Einkommen- u. Körperschaftsteuertarife; Einführung der Quellensteuer; Aufhebung des Investitionszulagengesetzes...)	....	....	....
Solidaritätsgesetz (z.B. Erhöhung der Mineralöl- und Versicherungssteuer; Einführung eines Solidaritätszuschlags ...)	....	....	....
Fördergebietsgesetz	....	....	....
Umsatzsteuer-Binnenmarktgesetz	....	....	....

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

13. Wie informieren Sie - bzw. die jeweiligen Entscheidungsträger - sich über Änderungen im Steuerrecht?

Gezielte Informationsbeschaffung in Einzelfällen:	Beschaffung laufender steuerlicher Informationen:
☐ über persönliche Kontakte (zu Verbänden, Politik, etc.), nämlich: _____	☐ über persönliche Kontakte (zu Verbänden, Politik etc.), nämlich: _____
☐ über Verbandsschriften, nämlich: _____ _____	☐ über Verbandsschriften, nämlich: _____ _____
☐ über einschlägige Wochenschriften, nämlich: _ _____	☐ über einschlägige Wochenschriften, nämlich: __ _____
☐ durch die Tagespresse, nämlich: _____ _____	☐ durch die Tagespresse, nämlich: _____ _____
☐ über steuerliche/betriebswirtschaftliche Fachzeitschriften, nämlich: _____ _____	☐ über steuerliche/betriebswirtschaftliche Fachzeitschriften, nämlich: _____ _____
☐ über den Steuerberater	☐ über den Steuerberater
☐ über andere externe Berater, nämlich: _____ _____	☐ über andere externe Berater, nämlich: _____ _____
☐ über die eigene Steuerabteilung.	☐ über die eigene Steuerabteilung.
☐ durch direkten Kontakt mit Steuerbehörden.	☐ durch direkten Kontakt mit Steuerbehörden.

14. Wie ermitteln Sie die Auswirkungen (in DM) von Steuerrechtsänderungen auf den netto verwendbaren Unternehmensgewinn?

Eigene Berechnungen	Externe Informationen
☐ exakte Steuerberechnung	☐ Veröffentlichungen über die Folgen der Steuerrechtsänderung
☐ Teilsteuerrechnung	☐ Berechnungen des Steuerberaters
☐ Schätzung aufgrund von Erfahrungswerten	☐ Sonstige: _____ _____
☐ Sonstige: _____ _____	

15. Haben Sie die Ihnen durch die Steuerermittlung und -anmeldung, Ihre Steuerplanung usw. entstehenden Kosten für Personal, Büromaterial etc. schon einmal ermittelt?

☐ Ja, anläßlich
- ☐ der Einlage von Rechtsmitteln;
- ☐ im Rahmen des Gemeinkostenmanagements/Verwaltungscontrolling
- ☐ Sonstiges: _____

☐ Nein, bitte schätzen Sie dann die nachstehenden Angaben.

Sie betragen durchschnittlich ☐ DM pro Jahr

bzw. ☐ % des Umsatzes

bzw. ☐ % der Verwaltungskosten.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

16. Inwieweit beeinflussen Erfahrungen der Vergangenheit im Bereich der Besteuerung Ihr Verhalten?

Bitte nennen Sie die einschlägige Erfahrung und deren Wirkung auf Ihr Entscheidungsverhalten.

Erfahrung	**dadurch hervorgerufene Verhaltensänderung**
negativ verlaufene Betriebsprüfung	☐ weniger kooperatives Verhalten gegenüber Betriebsprüfern ☐ regelmäßige Rückversicherung bei den Finanzbehörden in Zweifelsfällen Andere: _____
gewonnener/verlorener Rechtsstreit mit den Finanzbehörden *(Unzutreffendes bitte streichen)*	☐ vorsichtigere steuerliche Sachverhaltskonstruktionen ☐ höhere/geringere Bereitschaft, Rechtsmittel einzulegen ☐ größere Risikobereitschaft in Bezug auf Rechtsstreitigkeiten Andere: _____
ständige Änderungen der Steuergesetze	☐ Vernachlässigung der Steuerplanung ☐ Ausnutzen von eventuell vorhandenen Unsicherheiten in den Finanzämtern ☐ verstärkte Anfragen bei der Finanzverwaltung Andere: _____
Ausbleiben angekündigter Steueränderungen	☐ Berücksichtigung von mehr Alternativen bei der Planung Andere: _____
Sonstiges: _____ _____ _____ _____ _____	_____ _____ _____ _____

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

17. Gibt es noch andere Kriterien, an denen Sie Ihr Verhalten im Hinblick auf die steuerlichen Folgen ausrichten?

☐ Erfordernisse des Unternehmensimages bzw. der Unternehmensverfassung
(z.B.: "Der Ausweis eines Mindestgewinns hat Vorrang vor Steuerersparnissen.")
Welche?: _____

☐ Bewährte Unternehmenspraktiken oder -richtlinien,
(z.B.: "Rückversicherung bei der Finanzverwaltung in allen unklaren Fällen.")
Welche?: _____

☐ Persönliche Grundsätze
(z.B.: "Steuerehrlichkeit, Streben nach Steuerminimierung.")
Welche?: _____

☐ Persönliche Erfahrungen
(z.B.: "Unstimmigkeiten mit dem persönlichen Sachbearbeiter beim Finanzamt.")
Welche?: _____

☐ Sonstiges: _____

Wenn Sie über schriftlich fixierte Unternehmensvorgaben verfügen, bitten wir Sie, diese dem Fragebogen beizufügen.

18. An welchen Kriterien würden Sie Ihre Bereitschaft ausrichten, steuerliche Risiken einzugehen, (z.B. bei Nichtanerkennung steuerlicher Gestaltungsvarianten durch die Finanzverwaltung)?

☐ An dem unter Berücksichtigung des Risikos kalkulierten Vorteil der einzelnen Maßnahme.
☐ An dem bisherigen Verhältnis zur Finanzverwaltung.
☐ Persönliche Akzeptanz der derzeitigen Handhabung durch die Finanzbehörden.
☐ An dem Ausmaß des Risikos (geringes, mittleres, hohes Risiko der Nichtanerkennung).
☐ Sonstiges: _____

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

19. Bitte notieren Sie im folgenden, welche steuerlichen Aspekte oder ganze Steuerarten für die aufgelisteten Entscheidungsfelder besonders wichtig sind. Beschreiben Sie bitte kurz, wie diese Gesichtspunkte Eingang in den Planungsprozeß finden.

Die mittlere Spalte ist bewußt vage betitelt. Unter Umständen sind nicht ganze Steuerarten wie die Einkommensteuer an sich besonders entscheidungsrelevant, sondern nur Teilbereiche der Besteuerung, wie z.B. Abschreibungsmöglichkeiten. Gelegentlich sind vielleicht auch mehrere Steuerarten gleichzeitig sehr wichtig. Vermerken Sie bitte stichwortartig das jeweils Passende.

Art der Entscheidung:	**besonders wichtige Steuer oder steuerlicher Gesichtspunkt**	**Art der Berücksichtigung steuerlicher Aspekte** z.B.: "In Investitionsrechenverfahren (Kapitalwertmethode) eingearbeitet"; "Prüfung durch die Steuerabteilung", "routinemäßige, grobe Schätzung", "Faustregel:....." etc
seltene Entscheidungen mit langfristiger Wirkung: (z.B.: rechtliche Gestaltungen, etwa der Unternehmensform; Ausgliederung einzelner betrieblicher Funktionen, wie z.B. der Forschung) *Bsp.:* _____ *Bsp.:* _____	....	....
Entscheidungen mit mittelfristiger Wirkung im Bereich der ... - Leistungserstellung (z.B.: Investitionen; Lieferanten; Produktionsverfahren; Distributionsentscheidungen) *Bsp.:* _____ *Bsp.:* _____ - Finanzierung (z.B.: Leasing versus Kauf; Fremdkapitalaufnahme; Eigenkapitalzuführung) *Bsp.:* _____ *Bsp.:* _____ - Organisation/Personal *Bsp.:* _____ *Bsp.:* _____ - Sonstige Entscheidungen *Bsp.:* _____ *Bsp.:* _____	....

20. Schildern Sie bitte kurz die Vorgehensweise von der Anregung bis zur Durchführung einer Investition.

Existieren hierzu fest vorgegebene Ablaufpläne bzw.-anweisungen in Ihrem Unternehmen?
(Sofern solche Vorgaben bestehen, bitten wir um Überlassung einer Kopie.)

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

21. Welche Ursachen haben in der Vergangenheit zu Investitionen geführt?

Geben Sie bitte die Art der Investition sowie das jeweilige Investitionsvolumen an. Notieren Sie bitte zusätzlich, ob es sich um eine Erhaltungs-, Rationalisierungs- oder Erweiterungsinvestition handelt.

Ursachen:	**Art der Investition/Investitionsvolumen:**	**Investitionstyp** (Erhaltung/Rationalisierung/Erweiterung)
technische Probleme		
Kapazitätsgründe bzw. Engpaßbeseitigung		
Image		
Ausnutzung steuerlicher Begünstigungen: - Investitionszulagen - Investitionszuschüsse - Sonderabschreibungen - sonstige (z.B. Tarifsenkung durch das Standortsicherungsgesetz): _____ _____	_____ _____ _____ _____ _____	
Wettbewerbsvorsprung		
Konkurrenzdruck		
Produktinnovation		
Gesetzliche Zwänge		
Sonstiges: _____ _____		

22. Bitte kreuzen Sie auf der Skala an, welchen Stellenwert die Ergebnisse aus Investitionsrechenverfahren bei den verschiedenen Investitionstypen in Ihrem Unternehmen haben.

Investitionstypen	**sehr wichtig**		**wichtig**		**unwichtig**
Erhaltungsinvestition	_____	_____	_____	_____	_____
Rationalisierungsinvestition	_____	_____	_____	_____	_____
Neu-/Erweiterungsinvestition	_____	_____	_____	_____	_____

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

23. Werden bei der Investitionsplanung und -kontrolle Investitionsrechenverfahren angewandt?

☐ Immer.	☐ Unter bestimmten Bedingungen.	☐ Nie.

24. Wenn Sie Investitionsrechenverfahren nur unter bestimmten Bedingungen benutzen, nennen Sie bitte die Anwendungskriterien:

☐ Investitionsvolumen	☐ Investitionstyp bzw. Anlaß der Investition	☐ Andere: _____ _____

25. Bitte konkretisieren Sie diese Kriterien für die Investitionsrechenverfahren, mit denen in Ihrem Unternehmen gearbeitet wird:

Verfahren	**Anwendungsbedingungen:**		
	Investitionsvolumen	Investitionstyp/-anlaß	Anderes Kriterium
Kostenvergleichsrechnung			
Gewinnvergleichsrechnung			
Rentabiltätsrechnung			
Amortisationsrechnung			
Kapitalwertmethode			
Interne Zinsfußmethode			
Annuitätenmethode			
Endwertmethode			
vollständige Finanzpläne			
Sonstige: _____			

26. Wie berücksichtigen Sie in den Investitionsrechenverfahren die Art der Finanzierung (Eigen-/ Fremdinanzierung) des Investitionsobjekts?

_____

_____

_____

_____

_____

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

27. Wird bei der Investitionsrechnung eine Auf- bzw. Abzinsung vorgenommen?

☐ Ja. (Weiter mit Frage 28)	☐ Nein. (Weiter mit Frage 30)

28. Wie ermitteln bzw. definieren Sie den in Ihrem Unternehmen verwendeten Kalkulationszinsfuß?

Definition:
gesonderte Ermittlung:

29. Wenn Sie die Kapitalwert- oder die Endwertmethode verwenden, teilen Sie uns bitte mit, wie in Ihrem Unternehmen die Ergebnisse aus beiden Berechnungsverfahren interpretiert und bewertet werden.

☐ Kapitalwert ☐ Vermögensendwert
Interpretation:
Bewertung:

30. Berücksichtigen Sie in Ihrem Investitionskalkül Steuern?

☐ Ja. (Weiter mit Frage 31)	☐ Nein. (Weiter mit Frage 35)

31. Welche Steuerarten beziehen Sie in das Investitionsrechenverfahren ein?

Steuerarten:	**Ja:**	**Nein: (Begründung)**
Einkommensteuer	☐	☐ Grund:
Körperschaftsteuer	☐	☐ Grund:
Gewerbeertragsteuer	☐	☐ Grund:
Gewerbekapitalsteuer	☐	☐ Grund:
Vermögensteuer	☐	☐ Grund:
sonstige Steuern: z.B.:	☐	☐ Grund:
- Mineralölsteuer	☐	☐ Grund:
- Versicherungssteuer	☐	☐ Grund:
- Grunderwerbsteuer	☐	☐ Grund:
-	☐	☐ Grund:
-	☐	☐ Grund:
-	☐	☐ Grund:
-	☐	☐ Grund:

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

32. In welcher Form fließen diese Steuern in die Berechnungen ein?

- ☐ als Steuersatz
- ☐ als Absolutbetrag der (geplanten) Steuerzahlungen
- ☐ als Durchschnitt der Steuerzahlungen der Vergangenheit
- ☐ anders: _____

_____

33. Welche der folgenden Methoden verwenden Sie zur Schätzung der künftigen Steuerbelastung?

Bitte geben Sie Beispiele für einzelne Entscheidungen an, bei denen Sie die Methode angewendet haben.

Art der Entscheidung ⇓ **Methode** ⇒	**einmalige Entscheidungen** (z.B.: Umgründungen, Standortentscheidungen, betriebl. Umstrukturierungen etc.)	**unregelmäßig wiederkehrende Entscheidungen** (z.B.: Investitionen in Sachanlagen, Änderung von Geschäftsbeziehungen, Produktionsumstellungen, etc.)	**kurzfristig wirksame Entscheidungen**
Persönliche Erwartungen (sowohl bezüglich der wirtschaftlichen Entwicklung als auch bezüglich der Entwicklungen im Steuerrecht)			
Prognosen (Schätzverfahren mit Sicherheits-zu- bzw. abschlag)			
Zwei- bzw. Drei-Werte-Methode (Ermittlung von Ober- und Untergrenzen, sowie des wahrscheinlichsten Werts der Steuerwirkung)			
Qualitative und quantitative Szenarien			
Durch Expertengutachten gestützte steuerrechtliche Analysen			
Portfolio mehrerer Alternativen für den Fall ungünstiger steuerlicher Entwicklungen bei längerfristigen Planungen			
Andere: _____ _____			

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

34. Wie schätzen Sie die Wirkung ein, die die Einbeziehung von Steuern und steuerlichen Begünstigungen in das Investitionskalkül auf die Vorteilhaftigkeit der Investition hat?

_____

_____

_____

_____

35. Bitte ordnen Sie der folgenden Klassifizierung von Investitionsvolumina Beträge zu:

für das Unternehmen **geringes** Investitionsvolumen:	bis _____ DM	
für das Unternehmen **wesentliches** Investitionsvolumen:	von _____ DM	bis _____ DM
für das Unternehmen **entscheidendes** Investitionsvolumen:	ab ca. _____. DM	

36. Welchen Einfluß haben die aufgeführten Personen bei der Investitionsentscheidung?

Person	**Investitionsvolumen**	**Beratende Funktion**	**Entscheidungsbeteiligt**	**kein Einfluß**
Berater des Konzerns	gering	☐	☐	☐
	wesentlich	☐	☐	☐
	entscheidend	☐	☐	☐
Geschäftsführung / Vorstand	gering	☐	☐	☐
	wesentlich	☐	☐	☐
	entscheidend	☐	☐	☐
fachkundige Mitarbeiter der Unternehmensabteilung	gering	☐	☐	☐
	wesentlich	☐	☐	☐
	entscheidend	☐	☐	☐
externe Berater; Steuerberater Wirtschaftsprüfer	gering	☐	☐	☐
	wesentlich	☐	☐	☐
	entscheidend	☐	☐	☐
Banken	gering	☐	☐	☐
	wesentlich	☐	☐	☐
	entscheidend	☐	☐	☐
Sonstige (welche?):				
_____	gering	☐	☐	☐
_____	wesentlich	☐	☐	☐
_____	entscheidend	☐	☐	☐
_____	gering	☐	☐	☐
_____	wesentlich	☐	☐	☐
_____	entscheidend	☐	☐	☐

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

37. Welche Möglichkeiten sehen Sie, Ihre eigenen Interessen bzw. die Unternehmesinteressen bei der Gestaltung von Steuergesetzen geltend zu machen?

38. Für wie gravierend halten Sie den Einfluß der Besteuerung auf Ihre unternehmerischen Entscheidungen?

39.

Es wird vermutet, daß Wechselwirkungen zwischen der Besteuerung der Unternehmen und der persönlichen Besteuerung der Entscheidungsträger ebenfalls zu Verzerrungen unternehmerischer Entscheidungen führen können.

Glauben Sie, daß bei Entscheidungsträgern Ihres Unternehmens auch deren persönliche Steuerfolgen einen Einfluß auf die Unternehmensentscheidungen haben?

- ☐ ja,
  - ☐ direkt.
  - ☐ in erheblichem Umfang.
  - ☐ maßvoll.
  - ☐ nur vernachlässigbar gering.
- ☐ nein.

40. Zur Person des Beantworters:

Welche Stelle innerhalb der Unternehmensorganisation haben Sie inne?
Position: _____

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

Anhang 4
Branchen

a) Zusammensetzung der Stichprobe nach Branchen

Branche	Anzahl der Unternehmen	in %
Baugewerbe/Baurohstoffe	16	21%
Nationaler Handel	12	16%
Internationaler Handel	4	5%
Metallverarbeitung/Maschinenbau	12	16%
Möbelherstellung/Holz-/Papiergewerbe	6	8%
Elektrotechnik/EDV	6	8%
Chemische Industrie/Kunststoffverarbeitung	4	5%
Dienstleistungen	5	7%
Spedition/Lagerei	2	3%
Nahrungs- und Genußmittel	3	4%
Entsorgung	2	3%
Sonstige	3	4%
Keine Angabe	1	1%
Gesamt	76	100%

b) Antwortliste zu Frage 1

lfd. Nr.	Frage 1: Branche	Geschäftsfelder:	Zuordnung zu Branche
1	Metallverar-beitung	Herstellung und Vertrieb von Ein-schweißfittings aus Stahl, Herstellung und Vertrieb von Kesselböden	Metallverarbeitung/ Maschinenbau
2	Hoch- und Tiefbau	Gewerbebau, Wohnungsbau, Schlüssel-fertig-Bau	Baugewerbe/Bau-rohstoffe
3	Import/Export	Import-Export Food und Non-Food	Internationaler Han-del
4	Import Schnittblumen	Floristik Kunstgewerbe GRH	Internationaler Han-del
5	Möbel-industrie	Kastenmöbel, Wohnzimmer, Stil-schränke	Möbelherstellung/ Holz-/Papiergewerbe
6	EDV-Handel	Entwicklung von Software für den Handwerksbereich	Elektrotechnik/EDV
7	Lagerei, Ha-fenumschlag	Güterverteilung und -bearbeitung von landwirtschaftlichen Rohprodukten	Spedition/Lagerei
8	EDV	Mikrocomputertechnik	Elektrotechnik/EDV

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

Antwortliste zu Frage 1 (Fortsetzung)

lfd. Nr.	Frage 1: Branche	Geschäftsfelder	Zuordnung zu Branche
9	Besteck- u. Metallwarenfabrik	Bestecke, Tafel- und Tischzubehör, Baraccessoires	Metallverarbeitung/ Maschinenbau
10	Lebensmittel	Milchprodukte-Großhandel, Einzelhandel: eigene Metzgerei, Obst, Partyservice Bistro, Feinkost, Lebensmittel	Nahrungs- und Genußmittel
11	Lebensmittel	Speisekartoffeln, Festbrennstoffe	Nahrungs- und Genußmittel
12	Stanztechnik — Zulieferindustrie	Schirmzubehörteile, Stanzteile für die Elektroindustrie	Metallverarbeitung/ Maschinenbau
13	Ver- und Entsorgungswirtschaft	Strom, Gas, Fernwärme, Entsorgung	Entsorgung
14	Technischer Groß- u. Versandhandel	Industriebedarf, Druckereien, Einkaufsverbände	Nationaler Handel
15	Bauindustrie	Tiefbau	Baugewerbe/Bauroh-stoffe
16	Elektrotechnik	Niederspannungsschaltanlagen, Automatisierungstechnik, Prozeßleitsysteme, Montagen	Elektrotechnik/EDV
17	Tiefbau/Rohrleitungsbau	Gas- und Wasserversorgungsanlagen, Fernwärme, Anlagenbau, Erd- und Betonarbeiten, Rohrdurchpressungen, Kanalbau	Baugewerbe/Bauroh-stoffe
18	Spedition	Lagerung, Zollabfertigungen, Transportdisposition ohne Selbsteintritt	Spedition/Lagerei
19	Kfz-Handel	Kfz-Handel Neu/Gebraucht Kundendienst, Teileverkauf/Zubehör	Nationaler Handel
20	Fensterbau	Kunststoff-Fenster Wohnbau, Aluminium-Fenster Industrie, Rolladenbau	Baugewerbe/Bauroh-stoffe
21	Elektronik/Informatik	PC-Zusatzprodukte, ASIC-Design	Elektrotechnik/EDV
22	Automobilzulieferant	kein Eintrag	Metallverarbeitung/ Maschinenbau
23	Stahlverformung	Gesenkschmiede, Zerspanung, Montage für Automobilindustrie, Lebensmittelanlagenbau, Luftfahrt	Metallverarbeitung/ Maschinenbau
24	Bürobedarf	Herstellung, Handel, Vertrieb, Inland, Europa, Welt	Internationaler Handel

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

Antwortliste zu Frage 1 (Fortsetzung)

lfd. Nr.	Frage 1: Branche	Geschäftsfelder	Zuordnung zu Branche
25	Bau	Hoch-, Tief-, Straßen- und Ingenieurbau	Baugewerbe/Bauroh-stoffe
26	Drahtzieherei/ Stahlverarbeitung	Schrauben- und Nietdraht	Metallverarbeitung/ Maschinenbau
27	Naturstein	Splitte, Zementindustrie, chemische Industrie	Baugewerbe/Bauroh-stoffe
28	Sägeindustrie		Möbelherstellung/ Holz-/Papiergewerbe
29	Metallverarbeitung	Kaltverformung von Rohren und Profilen	Metallverarbeitung/ Maschinenbau
30	Automobilbranche	PKW, Nutzfahrzeuge	Metallverarbeitung/ Maschinenbau
31	Karton/Papier	Erzeugung und Verarbeitung	Möbelherstellung/ Holz-/Papiergewerbe
32	Bau	Ingenieur-Hochbau, SFB, Ingenieru-Tiefbau, Gleisbau, Straßenbau, Brükkenbau, Kabel- und Rohrleitungsbau, Recycling, Betonsanierung, Fußbodentechnik	Baugewerbe/Bauroh-stoffe
33	Zubehör	Produktion und Vertrieb	Sonstige
34		kein Eintrag	
35	Handel	Versandhandel	Nationaler Handel
36	Baumaschinen Autohandel	Handel, Reparatur	Nationaler Handel
37	Bauindustrie	Hochbau, Schlüsselfertiges Bauen, Althausmodernisierung, Fertigteilwerk	Baugewerbe/Bauroh-stoffe
38	Fensterbau, Rolladenbau	kein Eintrag	Baugewerbe/Bauroh-stoffe
39	Lebensmittelrohstoff	kein Eintrag	Nahrungs- und Genußmittel
40	Finanzdienstleistung	Immobilienleasing	Dienstleistungen
41	Baustoffindustrie	Herstellung und Vertrieb von Transportbeton, Gewinnung von Zuschlagstoffen	Baugewerbe/Bauroh-stoffe
42	Lotto/Toto/ Lotterien	Bezirksstelle Lotto-Toto, Lotterieeinnahme der Süddeutschen Klassenlotterie	Sonstige
43	Systemhaus EDV	Softwareerstellung, Hardwarelieferung Unternehmensberatung	Elektrotechnik/EDV

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

Antwortliste zu Frage 1 (Fortsetzung)

lfd. Nr.	Frage 1: Branche	Geschäftsfelder	Zuordnung zu Branche
44	Dienstleistung	Brauerei, Immobilienverwaltung, Vermietung etc.	Dienstleistungen
45	Zimmerei — Komplettrenovierung	Altbau und Renovierung für Privatkunden	Baugewerbe/Bauroh-stoffe
46	Postformingte ile	Herstellung von Zulieferteilen für die Küchen-, Bad-, Büromöbelindustrie, Ladenbau, Innenausbau	Möbelherstellung/ Holz-/Papiergewerbe
47	Ingenieurbüro	Automatisierungstechnik in der Chemie Software für SPS/PLS-Systeme Kommunikationstechnik	Elektrotechnik/EDV
48	Großhandel Sanitär	Sanitär, Heizung	Nationaler Handel
49	Zimmerei	Handel u. Einbau von Naturdämmstoffen, Verkauf von Naturfarben, Bodenbelägen	Baugewerbe/Bauroh-stoffe
50	Einzelhandel	Haushaltselektrogeräte, Einbauküchen	Nationaler Handel
51	Entsorgung	Haus- und Gewerbe	Entsorgung
52	Automobil-handel	Reparatur von Automobilen, Beförderung von Schülern	Nationaler Handel
53	Maschinen- und Anlagenbau	Brauereimaschinen (komplette Brauereien), Brauereitanks, Gaststättenbrauereien	Metallverarbeitung/ Maschinenbau
54	Fertighausbau	1- und 2-Familienhaus, Objektbau (Schulen, Kindergärten) Sägewerk, Leimbau, Schreinerei, Baumarkt	Baugewerbe/Bauroh-stoffe
55	Pharma	Verschreibungsmarkt, Klinikmarkt, Selbstmedikation	Chemische Industrie/Kunststoffverarbeitung
56	Maschinenbau	Betonabbruchzangen, Kommunale Anbaugeräte	Metallverarbeitung/ Maschinenbau
57	Großhandel	Dämmstoffe für Betriebstechnik einschließlich Zubehör	Nationaler Handel
58	Autohandel (VW/Audi)	Verkauf, Kundendienst, Dienstleistungen	Nationaler Handel
59	Einzelhandel Textil/Mode	Textil-Mode	Nationaler Handel
60	Heizung	Heizung, Sanitär, Bauspenglerei	Baugewerbe/Bauroh-stoffe

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

Antwortliste zu Frage 1 (Fortsetzung)

lfd. Nr.	Frage 1: Branche	Geschäftsfelder	Zuordnung zu Branche
61	Planenfabrikation	Herstellung und Vertrieb	Chemische Industrie/ Kunststoffverarbeitung
62	Holz	Holzbe- und verarbeitung	Möbelherstellung/ Holz-/Papiergewerbe
63	Omnibus-Unternehmen	Linien-, Berufs- und Reiseverkehr	Dienstleistungen
64	Grilltechnik	kein Eintrag	Sonstige
65	Autoteile	kein Eintrag	Nationaler Handel
66	Bauhauptgewerbe	Hoch-Tiefbau, Betonfertigkteilwerk	Baugewerbe/Bauroh-stoffe
67	Natursteinindustrie	Produktion von Schottermaterialien für den Wege-, den Straßen- sowie den Bau von Bundesbahnstrecken	Baugewerbe/Bauroh-stoffe
68	Chemie	kein Eintrag	Chemische Industrie/ Kunststoffverarbeitung
69	Import	Korbwaren, Möbelstoffe	Înternationaler Handel
70	Kunststoffverarbeitung	Spritzguß, Werkzeugbau	Chemische Industrie/ Kunststoffverarbeitung
71	Stahlbau	Gewerbebau, Sonderkonstruktionen, Kranbau	Metallverarbeitung/ Maschinenbau
72	Holz- u. Kunststoffverarbeitung	Zulieferer für Sitzmöbelindustrie, Kfz-Zubehör, Küchen, Kfz	Möbelherstellung/ Holz-/Papiergewerbe
73	Vermögensverwaltung	Hausverwaltung, Innenausbau, Neubau	Dienstleistungen
74	Stahlbau- Maschinenbau	kein Eintrag	Metallverarbeitung/ Maschinenbau
75	Dienstleistung	Marktforschung, Werbung, Public Relations	Dienstleistungen
76	Einzelhandel	GPK/Heimtex/Teppiche/Mitnahmemöbel/Lampen/Großmöbel	Nationaler Handel

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

Anhang 5
Kreuztabellen zur Rechtsform

a) Rechtsform und Unternehmensgröße

Rechtsform	Größenklasse nach Arbeitnehmerzahl			Summe
	bis 100	101—500	über 500	
Einzelunternehmen	6			6
OHG	1			1
Sonstige Personengesellschaft	1			1
Betriebsaufspaltung	3		1	4
GmbH & Co. KG	11	12	2	25
GmbH	23	6	2	31
AG	1	1	1	3
KGaA			1	1
Summe	46	19	7	72

Gemeinsame Basis: 72 Unternehmen
H_0: Rechtsform und Größe sind unabhängig.
Signifikanzniveau von $\alpha = 5\%$
Freiheitsgrade: 14
Testgröße $\chi^2 = 25{,}60 \in B = \{23{,}69; \infty\}$
Die Unabhängigkeitshypothese wird abgewiesen.

b) Rechtsform und Familienunternehmen

Rechtsform	Familienunternehmen		Summe
	ja	nein	
Einzelunternehmen und Personengesellschaften	8	1	9
Betriebsaufspaltung	3	1	4
GmbH & Co. KG	22	3	25
GmbH	24	8	32
AG und KGaA	2	5	5
keine Angabe		1	1
Summe	59	19	76

Chi-Quadrat:	**18,0980791**
K	0,43855681
K_{max}	0,70710678
Kontingenzkoeffizient K* =	0,62021

H_0: Rechtsform und Familienunternehmenseigenschaft sind unabhängig.
Signifikanzniveau α: 5%
Freiheitsgrade: 5
Testgröße $\chi^2 = 18{,}0980791 \in B = \{11{,}07; \infty\}$
Die Unabhängigkeitshypothese wird abgewiesen.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

Anhang 6
Marktanteile

a) Durchschnittliche Marktanteile

$$\text{durchschnittlicher Marktanteil pro Konkurrent} = \frac{100\%}{\text{angegebene Anzahl der Konkurrenten} + 1}$$

Durchschnittlicher Marktanteil in %	Anzahl	in %	% auf reduzierter Basis	Kumulierte %
0,01	1	1,3	1,6	1,6
0,05	1	1,3	1,6	3,2
0,10	1	1,3	1,6	4,8
0,20	1	1,3	1,6	6,5
0,40	1	1,3	1,6	8,1
0,56	1	1,3	1,6	9,7
0,58	1	1,3	1,6	11,3
0,99	3	3,9	4,8	16,1
1,23	1	1,3	1,6	17,7
1,41	1	1,3	1,6	19,4
1,96	7	9,2	11,3	30,6
2,44	2	2,6	3,2	33,9
3,23	1	1,3	1,6	35,5
3,85	2	2,6	3,2	38,7
4,76	8	10,5	12,9	51,6
6,25	5	6,6	8,1	59,7
7,69	1	1,3	1,6	61,3
8,33	1	1,3	1,6	62,9
9,09	11	14,5	17,7	80,6
10,00	1	1,3	1,6	82,3
11,11	3	3,9	4,8	87,1
12,50	1	1,3	1,6	88,7
14,29	1	1,3	1,6	90,3
16,67	2	2,6	3,2	93,5
20,00	2	2,6	3,2	96,8
25,00	1	1,3	1,6	98,4
33,33	1	1,3	1,6	100
keine Angabe	14	18,4		
Summe	76	100		

Basis: 62

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

b) Relative Marktanteile

$$\text{relativer Marktanteil des Unternehmens} = \frac{\text{angegebenener Marktanteil}}{\text{durchschnittlicher Marktanteil}}$$

Relativer Marktanteil	Anzahl	in %	% auf reduzierter Basis	Kumulierte %
0,00	1	1,3	1,8	1,8
0,10	1	1,3	1,8	3,6
0,11	2	2,6	3,6	7,3
0,15	1	1,3	1,8	9,1
0,22	1	1,3	1,8	10,9
0,51	1	1,3	1,8	12,7
0,52	1	1,3	1,8	14,5
0,55	1	1,3	1,8	16,4
0,62	1	1,3	1,8	18,2
0,70	1	1,3	1,8	20,0
0,80	1	1,3	1,8	21,8
0,90	1	1,3	1,8	23,6
1,00	1	1,3	1,8	25,5
1,01	1	1,3	1,8	27,3
1,05	2	2,6	3,6	30,9
1,08	1	1,3	1,8	32,7
1,10	1	1,3	1,8	34,5
1,28	1	1,3	1,8	36,4
1,30	1	1,3	1,8	38,2
1,42	1	1,3	1,8	40,0
1,55	1	1,3	1,8	41,8
1,60	1	1,3	1,8	43,6
1,65	1	1,3	1,8	45,5
2,00	2	2,6	3,6	49,1
2,05	1	1,3	1,8	50,9
2,10	1	1,3	1,8	52,7
2,20	2	2,6	3,6	56,4
2,24	1	1,3	1,8	58,2
2,40	1	1,3	1,8	60,0
2,55	3	3,9	5,5	65,5
2,60	1	1,3	1,8	67,3
2,61	1	1,3	1,8	69,1
3,00	1	1,3	1,8	70,9
3,15	2	2,6	3,6	74,5
3,20	1	1,3	1,8	76,4
3,30	1	1,3	1,8	78,2
3,68	1	1,3	1,8	80,0

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

Relative Marktanteile (Fortsetzung)

Relativer Marktanteil	Anzahl	in %	% auf reduzierter Basis	Kumulierte %
3,83	1	1,3	1,8	81,8
4,04	1	1,3	1,8	83,6
5,01	1	1,3	1,8	85,5
6,30	1	1,3	1,8	87,3
7,65	1	1,3	1,8	89,1
10,50	1	1,3	1,8	90,9
10,80	1	1,3	1,8	92,7
12,80	1	1,3	1,8	94,5
20,20	1	1,3	1,8	96,4
40,02	1	1,3	1,8	98,2
75,30	1	1,3	1,8	100,0
keine Angabe	21	27,6		
Summe	76	100,0	100,0	

Basis: 52

c) Zusammenfassung zu 5 Klassen

Relativer Marktanteil	Anzahl	in %	% auf reduzierter Basis	Kumulierte %
sehr gering (bis 30 %)	6	7,9	10,9	10,9
gering (31—70 %)	5	6,6	9,1	20,0
durchschnittlich (71- 130 %)	10	13,2	18,2	38,2
hoch (131—300 %)	18	23,7	32,7	70,9
sehr hoch (über 300 %)	16	21,1	29,1	100,0
keine Angabe	21	27,6		
Summe	76	100,0		

Reduzierte Basis: 55

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

d) Selbsteinschätzung der Position auf dem eigenen Absatzmarkt

Marktposition	**Anzahl**	**in %**	**% auf reduzierter Basis**
Qualitätsführer	1	1,3	2,2
Marktführer	10	13,2	21,7
wichtiger Anbieter (unter den größten 5)	17	22,4	37
Nischenbearbeiter	5	6,6	10,9
mittlere Marktposition	4	5,3	8,7
kleiner Anbieter	9	11,8	19,6
keine Angabe	30	39,4	
Summe	76	100,0	

Reduzierte Basis: 46

e) Vergleich des relativen Marktanteils mit der von den Unternehmen angegebenen Marktposition

Selbsteinschätzung der Marktposition	**Relativer Marktanteil**					**Summe**
	sehr gering	gering	durchschnittlich	hoch	sehr hoch	
Marktführer			2	3	4	9 (23,1%)
wichtiger Anbieter		2	1	7	4	14 (35,9%)
kleiner Anbieter	2		3		2	7 (17,9%)
Qualitätsführer					1	1 (2,6%)
Nischenbearbeiter	2	1	1	1		5 (12,8%)
mittlere Marktposition				2	1	3 (7,7%)
Summe	4 10,3	3 7,7	7 17,9	13 33,3	12 30,8	39 100

37 Unternehmen konnten in diese Auswertung nicht mit einbezogen werden, weil sie entweder ihren Marktanteil oder ihre Marktposition nicht angegeben hatten.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

Anhang 7
Kriterien für eine besondere Bedeutung von Entscheidungen

a) Antwortliste zu Frage 10: „Wann erlangt eine Entscheidung in Ihrem Unternehmen besondere Bedeutung?"

Nr.	Antworten zu Frage 10	
1	3	Überzeugung von der Notwendigkeit bei mittlerem bis hohem Investitionsaufwand.
2	3	Investitionen ab ca. 50.000 DM.
3	3	Finanzielle Größenordnung, Laufzeit der finanziellen Verpflichtung, bei EDV: Umstellungszeit.
4		
5	3/2	Finanzielle Größenordnung und persönliches Interesse der Gesellschafter.
6	3	Finanzielle Größenordnung.
7	3/2	Ab 50.000 DM und bei Ausrichtung auf neue Aufgabenfelder.
8		kein Eintrag
9	2/1	Wenn entsprechende Kostensenkung durch Investitionen kurzfristig erreicht werden können und wenn entsprechende Aufträge und damit „Druck" des Kunden vorliegen.
10	4/ 2/3	Wenn ein Investitionsgut nicht mehr die betrieblichen Anforderungen erfüllt. Wenn durch bessere oder größere Ladenausstattung die Marktposition gesichert oder ausgebaut werden kann. Die finanzielle Größenordnung richtet sich nach der Amortisation der Investitionsgüter.
11		kein Eintrag
12	3	Bei Planabweichung.
13	3	Finanzielle Größenordnung.
14		kein Eintrag
15	4	Wenn durch Verzicht Marktchancen verloren gehen.
16	3	Wenn die Entscheidung einen bestimmten finanziellen Umfang hat. Wenn sich Abläufe, Organisation entscheidend ändern.
17	2/3	Hier waren die letzten 5 Jahre — Mitte 89 bis heute — nicht typisch für die Entwicklung des Betriebes. Durch die Veränderungen im Osten Deutschlands waren schnelle Entscheidungen erforderlich, die auch erfolgreich zu Neugründungen von Niederlassungen in Berlin, Leipzig, Schmölln und Zwickau führten. Dank einer finanziell starken Muttergesellschaft stand die zeitlich schnelle Entscheidung mit dem Risiko unserer Branche für zeitlich langfristige Bindung der Investition in Maschinen etc. im Vordergrund. Ein ebenso wichtiger Faktor war die Entscheidung für das benötigte Personal aus den neuen Bundesländern.
18		kein Eintrag
19	3	Grundsätzlich alle Investitions- und Personalentscheidungen sowie alle strukturrelevanten und zukunftsrelevanten Fragen.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

Antwortliste zu Frage 10 (Fortsetzung)

Nr.	Antworten zu Frage 10	
20	3	> 50.000 DM.
21	3	Finanzielle Größenordnung.
22	3/2	Jahresumsatz > 200 TDM. Personaleinstellung im unproduktiven Bereich. Investitionen > 10 TDM. Verträge mit einer Laufzeit von mehr als 1 Jahr. Preisgespräche.
23	3/2	Finanzielle Größenordnung. Gewinnung von Neukunden.
24	3/2	Investitionen, die über ein normales Investitionsvolumen von ca. 2 Mio. DM p.a. hinausgehen oder Einzelinvestitionen über 500.000 DM. Investitionen für das gesamte Unternehmen, z.B.: neue DV-Anlage 1993 AS 400 von IBM für 200.000 DM. Wenn die Entscheidung besonders viel Kapazität bindet, z.B.: Einbindung des neuen Betriebsteiles (1993 zugekauft). Gründung einer Tochtergesellschaft.
25	3	Größenordnung: Gesamtinvestition > 10% vom Umsatz. Einzelinvestition > 50% von der Gesamtinvestition. Zeitliche Bindung: Finanzierung > 36 Monate.
26	2	Das primäre Unternehmensziel ist die Herstellung fehlerfreier Produkte (Qualität), unter Beachtung des Kostenminimierungsprinzips. Die hierzu erforderlichen Investitionen wollen wir in kürzester Zeit durchführen. Steuerliche Aspekte spielen bei unseren Überlegungen nur eine untergeordnete Rolle.
27		kein Eintrag
28	3	Finanzielle Größenordnung.
29	2	Entscheidung eher „gefühlsmäßig", nach ca. 1—3 jähriger Überlegungszeit wird äußerer Anlaß (z.B. Finanzsituation, Marktsituation) bestimmend für Investition. Im Fall der Niederlassung spielen steuerliche Möglichkeiten („Sonderabschreibung Ost") mit einer Rolle.
30	2/3	Bei Festlegung von strategischen Stoßrichtungen oder Produktentscheidungen. Bei Veränderungen im relevanten Markt/Umfeld. Bei der Umsetzung strategischer Ziele in operative Projekte/Vorhaben. Die finanzielle Größenordnung mit besonderer Bedeutung liegt bei 100 Mio. DM.
31	3	Finanzielle Größenordnung: > 3% vom Umsatz.
32	3	Ab Investitionen, die größer als 5.000 DM sind. Ab dann sind beide Geschäftsführer unterschrifts- bzw. zustimmungspflichtig.
33	3	Ab 50.000 DM bei Investitionsentscheidungen bzw. bei Auswirkungen auf die folgenden 2 bis 5 Jahre und mehr.
34	3	Finanzielle Größenordnung.
35	3	Ab Investitionsvolumen > 100.000 DM.
36		kein Eintrag
37	3/1	Finanzielle Größenordnung. Einfluß auf Ergebnis.
38	3/2	Wirkung auf die Produktion, d.h. Änderungen im Produktionsablauf. Bei Finanzierungsproblemen. Kapazitätsauswirkungen. Großkundengeschäft/ Dauerkundengeschäfte.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

Antwortliste zu Frage 10 (Fortsetzung)

lfd.	Antworten zu Frage 10	
39	4	Erfordernis.
40		kein Eintrag
41	3	Jede Entscheidung außerhalb des Budgets > 500.000 DM.
42	3	Finanzielle Größenordnung. Konsequenz auf den Personalstand! (Bei uns bedeutet Investition Mehrarbeit). Konsequenz auf die Organisation (z.B. die Frage, ob und in welchen ausländischen Märkten wir anbieten).
43		kein Eintrag
44		kein Eintrag
45	4/3	Wenn eine technische Neuerung betrieblich notwendig ist, wird zusammen mit dem Steuerberater über die Investition bzw. die finanzielle Machbarkeit diskutiert und dann (meist positiv) entschieden.
46	4/ 2/3	Wenn aus Kapazitätsgründen Investitionen notwendig sind. Größenordnung der Einzelinvestition: > 30.000 DM.
47	2/4	Ist abhängig von Aufträgen, welche die Notwendigkeit einer Investition bestimmen, bzw. ist oder wird notwendig wegen neuer Technologien bzw. Softwareprogrammen, welche neuere Hardware erfordern.
48	3	Zeitliche Bindung.
49	2/ 4/3	Mit Blick auf den Markt, um eine Position zu sichern oder durch Erweiterung einen Marktvorteil zu sichern. Finanzierbarkeit geprüft durch Hausbank und Betriebsberater der Handwerkskammer.
50	1/3	Kosten-Nutzenverhältnis. Investitionen im EDV-Bereich sollten innerhalb von 12 Monaten abgedeckt sein und eine Ertragsverbesserung bringen.
51	2/1	Wenn die Auftragslage es erfordert, und wenn der Kosten- Nutzen-Abgleich es ergibt.
52	4/1	VW-Busse legen jährlich ∅ 50 000 km zurück — so ist eine Nutzung von mehr als 8 Jahren unmöglich. Um den Bestand entsprechend zu erneuern, werden pro Jahr 5 Neufahrzeuge angeschafft. Neu- bzw. Erweiterungsbau für Büro- bzw. Ausstellungsraum wäre dringend erforderlich — unsere Verwaltung arbeitet noch im selben Raum wie seit der Firmengründung 1954. Damals gab's allerdings nur insgesamt ca. 5 Mitarbeiter. Jedoch Investitionen in Immobilien sind nicht rentabel — Abschreibung zu niedrig, vor Kunden Verrechnung nicht möglich usw.
53	4	Wenn bei einer unterlassenen Entscheidung mit ernstzunehmenden Nachteilen für den Betrieb zu rechnen sind.
54	3	Finanzielle Größenordnung.
55	3/2	Projektsumme > 1.000 TDM. Thema bzw. Investitionsabsicht/Ziel — z.B. Aufbau eines neuen Forschungsgebietes Neue Technologie. Gebäudeinvestitionen.
56	3	Unter dem Gesichtspunkt der langfristigen Auswirkung.
57	4	Bei baulichen Maßnahmen vorherige Planung. Bei Lkws entscheidet der Bedarf, bei Warenlagern die Nachfrage unserer Kunden.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

Antwortliste zu Frage 10 (Fortsetzung)

lfd.	Antworten zu Frage 10	
58	2	Direkte Anbindung an das VW-Werk als Direkthändler (= bessere Handelsspanne). Einstieg des Sohnes nach der Ausbildung in den Verkauf (Umsatzauswirkung). Neubau eines VAG-Betriebes in den Neuen Bundesländern.
59	3	Investition ab 5.000 DM. Personalangelegenheiten (Neueinstellungen). Werbeplan. Einkaufsplanung.
60	3	Finanzielle Größenordnung. Zeitliche Bindung.
61	2	Wenn die sensible Beobachtung des Marktes Handlungsbedarf signalisiert.
62	4/1	Wenn man Dinge nicht kann, die andere Mitbewerber plötzlich besser können. Wenn Förderprogramme (wie '89 oder '93) zu Ende gehen.
63	4/3	Wenn die Entscheidung notwendig und voraussichtlich finanzierbar ist.
64	2	Wenn die Entscheidungen Auswirkungen auf den Markt haben sowie das Produktsortiment beeinflussen.
65	39	Ab 50.000 DM. Verträge von mehr als 1 Jahr.
66		kein Eintrag
67		Streichung
68	3	Ab 3 Mio. DM.
69	3	Ab 100.000 DM.
70	4/3	Wenn die wirtschaftliche Notwendigkeit gegeben ist und eine günstige Finanzierung möglich ist.
71	4/2	Wenn die Entscheidung für den Fortbestand bzw. die Verbesserung des Unternehmens bzw. der Produkte wichtig ist. Qualität und Bedeutung der Entscheidung sind wichtiger als Größenordnung in DM.
72	3/2	Größere Umstrukturierungen. Änderung des Produktionsprogramms. Große zeitliche Bindung. Finanzielle Größenordnung.
73	1	Die Investition sollte langfristig über durchschnittlich profitabel sein. Beispiel: Ein Grundstück wird wegen schwieriger Baulage gemieden; ich finde es. Nach grober Ertragshochrechnung investieren mein Partner und ich in (Abbruch und) den (Neu-)Bau. Durch unkonventionelles Vorgehen nutzen wir (fast) ausschließlich Marktnischen. Entscheidend ist eine geschätzte Rendite um ca. 10%.
74	3	Finanzen. Personal.
75	4	Bei betrieblicher Notwendigkeit.
76		kein Eintrag

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

b) Kriterien für die einer Entscheidung beigemessene Bedeutung: 1. Zusammenfassung

Kriterium für die Bedeutung einer Entscheidung	Anzahl	in % der angegebenen Aspekte	in % der Unternehmen
finanzielle Größenordnung des Projekts	39	33 %	62 %
Zukunftsorientierung	18	15 %	29 %
zeitliche Bindung	11	9 %	17 %
Notwendigkeit	11	9 %	17 %
Strukturänderung	8	7 %	13 %
Renditeerwartungen	6	5 %	10 %
Personaleinstellungen	4	3 %	6 %
besonders hohe Bindung von Kapazitäten	4	3 %	6 %
gestiegene Anforderungen des Betriebsablaufs	3	3 %	5 %
Anpassungszeiten/Anpassungsbedarf	3	3 %	5 %
Planabweichung	2	2 %	3 %
Gründung von (Tochter-)Gesellschaften	2	2 %	3 %
technische Neuerungen	2	2 %	3 %
Werbeplanung	1	1 %	2 %
Einkaufsplanung	1	1 %	2 %
Konkurrenzdruck	1	1 %	2 %
Auslaufen von Förderprogrammen	1	1 %	2 %
keine Angabe	13	1 %	21 %
Summe	117	100 %	

Reduzierte Basis: 63

c) Kriterien für die einer Entscheidung beigemessene Bedeutung: 2. Zusammenfassung

Wichtiger Faktor	Anzahl	in % der Aspekte (Basis: 90)	in % der Unternehmen (Reduzierte Basis: 63)
1 Renditeorientierungen	7	8%	11%
2 Entfaltung eigener Initiative	22	24%	35%
3 Begrenzung des Handlungsspielraums	46	51%	73%
4 Notwendigkeit	15	17%	24%
Summen	90	100%	

Zuordnung in der Antwortliste gemäß der in Anhang 7a vorangestellten Ziffer

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

Anhang 8
Bedeutung von Investitionen

a) Antwortliste zu Frage 6: „Bitte schätzen Sie mit einem oder einigen wenigen Worten ein, wie bedeutend die Investitionen der letzten 5 Jahre für Ihr Unternehmen waren."

lfd. Nr.	Antworten zu Frage 6	Zugeordnete Bedeutung		Klassifizierung des Grundes bei mindestens bedeutenden Investitionen
1	Die letzte größere Investition war vor ca. 3 Jahren, sie war sehr bedeutend für das Überleben.	1	existentiell	
2	Zahlreiche bedeutende Ersatzinvestitionen.	3	bedeutend/ertragssichernd	Ersatzinvestition
3	Nur Investitionen in Bürotechnik.	5	keine Bedeutung/sehr gering	
4	Laden- und Flächenerweiterung für Verkauf und Kommissionierung.	3	bedeutend/ertragssichernd	Erweiterung aufgrund unternehmerischer Aktivitäten (Neuorientierungen)
5	kein Eintrag	0		
6	kein Eintrag	0		
7	Wesentlich zur Behauptung der Marktposition.	2	sehr bedeutend/ zukunftsweisend	Erhalt und Ausbau der Marktposition
8	Im Mittelpunkt stehen Produktentwicklungen (personalintensiv!), Sachinvestitionen sind relativ gering.	4	gering	
9	Die Investitionen haben es dem Unternehmen ermöglicht, zu expandieren und so konkurrenzfähig zu bleiben.	2	sehr bedeutend/ zukunftsweisend	Erweiterung aufgrund unternehmerischer Aktivitäten (Neuorientierungen)
10	kein Eintrag	0		
11	Rationalisieren.	3	bedeutend/ertragssichernd	Rationalisierung
12	Überlebenswichtig.	1	existentiell	
13	Sehr bedeutend.	2	sehr bedeutend/ zukunftsweisend	
14	Investitionen im Bereich Werbung „Erstellung des Kataloges" für den Versandhandel.	3	bedeutend/ertragssichernd	

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

Antwortliste zu Frage 6 (Fortsetzung)

Nr.	Antworten zu Frage 6	Bedeutung		Klassifizierung
15	Sehr wichtig.	2	sehr bedeutend/ zukunftsweisend	
16	Bedeutende Investitionen vorgenommen.	3	bedeutend/ertragssichernd	
17	Unser Betrieb hat in den letzten 5 Jahren stark expandiert (neue Bundesländer). Hierzu war die Investition in Baumaschinen, Geräte, aber auch Ausbau des Verwaltungsgebäudes und der Lagerplätze mit Hilfsbetrieben wie Lager und Werkstätten neben dem Personalbereich der wichtigste Faktor.	2	sehr bedeuend/ zukunftsweisend	Erweiterung aufgrund unternehmerischer Aktivitäten (Neuorientierungen)
18	Unternehmen wurde im Januar 1991 gegründet.	0		
19	Entscheidend für den Erhalt und die Zukunftssicherung.	1	existentiell	Erhalt und Ausbau der Marktposition
20	Die Investitionen waren notwendig, um die Marktposition zu behaupten bzw. aufzubauen.		bedeutend/ertragssichernd	Erhalt und Ausbau der Marktposition
21	Ausgaben für langlebige Wirtschaftsgüter ≈ 30.000 DM/Jahr.	0		
22	Neueste Technologien, größerer Marktanteil.	2	sehr bedeutend/ zukunftsweisend	Technologieorientierung
23	Technologiesprung (CAD/ CAM-Einführung). Kapazitätserweiterung Zerspanung (Fertigungstiefe). Produktivitätszuwachs (durch Preisdruck geboten).	2	sehr bedeutend/ zukunftsweisend	Technologieorientierung, Erweiterung aufgrund unternehmerischer Aktivitäten (Neuorientierungen), Produktivitätserhaltung/-steigerung
24	1992: einen Betrieb in den neuen Bundesländern übernommen (ca. 50 Mitarbeiter). 1993: Neubau eines Distributionszentrums (Volumen ca. 15 Mio. DM). 1994: Folgeinvestitionen ca. 4 Mio. DM.	2	sehr bedeutend/ zukunftsweisend	Erhalt und Ausbau der Marktposition
25	Entscheidend.	2	sehr bedeutend/ zukunftsweisend	

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

Antwortliste zu Frage 6 (Fortsetzung)

Nr.	Antworten zu Frage 6	Bedeutung		Klassifizierung
26	Sehr bedeutend um Technik- u. Qualitätsnachteile aufzuheben.	1	existentiell	Technologieorientierung
27	Laufende Investitionen 10% vom Umsatz (Erhaltungsinvestitionen) ⇒ ca. 1,2 Mio. DM/Jahr. Größere Investitionen darüber hinaus ca. 5 Mio. Rationalisierungsinvestitionen in den letzten 5 Jahren.	3	bedeutend/ertragssichernd	Rationalisierung
28	1991: äußerst bedeutend.	2	sehr bedeutend/ zukunftsweisend	
29	1991 räumliche Erweiterung und Anschaffung einer CNC-Maschine — wichtig, um Position zu halten. 1993: Gründung einer Niederlassung in Sachsen ⇒ Erschließen neuer Märkte	2	sehr bedeutend/ zukunftsweisend	Erweiterung aufgrund unternehmerischer Aktivitäten (Neuorientierungen) Erhalt und Ausbau der Marktposition
30	Die Notwendigkeit der Investitionen war aufgrund der Entscheidung zur Erneuerung und Erweiterung der Produktpalette zur Sicherung der Erwerbsfähigkeit gegeben. Die Investitionen entsprachen rund 50% des gesamten Investitionsvolumens.	2	sehr bedeutend/ zukunftsweisend	Erweiterung aufgrund unternehmerischer Aktivitäten (Neuorientierungen)
31	Sehr.	2	sehr bedeutend/ zukunftsweisend	
32	Sehr bedeutend.	2	sehr bedeutend/ zukunftsweisend	
33	In den neuen Bundesländern durch Gründung eines weiteren Unternehmens sehr bedeutend und sehr steuereffizient.	2	sehr bedeutend/ zukunftsweisend	Erweiterung aufgrund unternehmerischer Aktivitäten (Neuorientierungen)
34	kein Eintrag	0		
35	Sehr bedeutend, insbesondere 1992: Neubau eines Werbemittelversandes.	2	sehr bedeutend/ zukunftsweisend	Erweiterung aufgrund unternehmerischer Aktivitäten (Neuorientierungen)
36	Wichtig, da fast nur Ersatzinvestitionen.	3	bedeutend/ertragssichernd	Ersatzinvestition
37	Wir haben in den letzten 5 Jahren außerordentlich hohe Ersatzinvestitionen getätigt.	3	bedeutend/ertragssichernd	Ersatzinvestition

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

Antwortliste zu Frage 6 (Fortsetzung)

Nr.	Antworten zu Frage 6	Bedeutung		Klassifizierung
38	Ersatzinvestitionen notwendig, Erweiterungsinvestitionen in Ostdeutschland wichtig, da neue Marktchancen.	2	sehr bedeutend/ zukunftsweisend	Ersatzinvestition Erweiterung aufgrund unternehmerischer Aktivitäten (Neuorientierungen), Erhalt und Ausbau der Marktposition
39	Streichung	0		
40	Relative Neugründung in 10/92. Hohe Investitionen in neue Standorte, Büroausstattung, Kommunikation, Fahrzeuge.	2	sehr bedeutend/ zukunftsweisend	Erweiterung aufgrund unternehmerischer Aktivitäten (Neuorientierungen)
41	Sämtliche Betriebsstandorte wurden in den letzten 2 ½ Jahren gegründet. Ausschließlich Neu- bzw. Erweiterungsinvestitionen.	2	sehr bedeutend/ zukunftsweisend	Erweiterung aufgrund unternehmerischer Aktivitäten (Neuorientierungen)
42.	Existentiell. Unsere Investitionen sind insbesondere Ablösezahlungen für Kundenstämme. Marketinginvestitionen. Innerbetriebliche Investitionen in EDV und Fahrzeuge).	1	existentiell	
43	Von existentieller Bedeutung.	1	existentiell	
44	kein Eintrag	0		
45	Normale Investitionen, die laufend nötig sind in Höhe von etwa 5 — 10% des Umsatzes.	4	gering	
46	Produktivitäts- und damit zukunftssichernd.	3	bedeutend/ertragssichernd	Produktivitätserhaltung /-steigerung
47	Zukunftsorientierte Investitionen im Bereich CAD/CAE und Speicherprogrammierbare Steuerungen für Standortsicherung bzw. Geschäftsfelderweiterung.	2	sehr bedeutend/ zukunftsweisend	Erhalt und Ausbau der Marktposition Erweiterung aufgrund untern. Aktivitäten (Neuorientierungen), Technologieorientierung
48	Sehr bedeutend.	2	sehr bedeutend/ zukunftsweisend	
49	Existenzwichtig, Stärkung der Marktposition.	1	existentiell	Erhalt und Ausbau der Marktposition

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

Antwortliste zu Frage 6 (Fortsetzung)

Nr.	Antworten zu Frage 6	Bedeutung		Klassifizierung
50 a)	Entscheidend für den Erfolg: Kostensenkung durch EDV (-3 Mitarbeiter). Verbesserung der Leistung für den Kunden und geringere Reklamationen.	2	sehr bedeutend/ zukunftsweisend	Rationalisierung Produktivitätserhaltung /-steigerung
51	Sehr wichtig, um sich den Marktanforderungen zu stellen und die Leistungsfähigkeit zu gewährleisten.	3	bedeutend/ertragssichernd	Erhalt und Ausbau der Marktposition
52	Jährlich 5 neue Kleinbusse. Umbau der Reparaturwerkstätte, Einbau einer eigenen Lackiererei, Einbau eigener Bremsenprüfstand: richtige Investitionen zum richtigen Zeitpunkt. Erweiterung von Ausstellungs- und Büroraum geplant.	2	sehr bedeutend/ zukunftsweisend	
53	Die Investitionen waren sehr bedeutend, da die Produktionsfläche verdoppelt wurde und zusätzlich ältere Gebäude saniert wurden. Bau eines neuen Verwaltungsgebäudes.	2	sehr bedeutend/ zukunftsweisend	Erweiterung aufgrund unternehmerischer Aktivitäten (Neuorientierungen)
54	Sehr bedeutend, da in eine Reihe neuer Beispielhäuser und in eine neue Produktionsanlage investiert wurde.	1	existentiell	Produktivitätserhaltung/-steigerung
55	Sicherstellung rationeller Fertigungsmethoden. Erweiterung der Geschäftsgebiete. Voraussetzung für F+E-Aktivitäten.	2	sehr bedeutend/ zukunftsweisend	Technologieorientierung, Erweiterung aufgrund unternehmerischer Aktivitäten (Neuorientierungen)
56	Überlebenswichtig.	1	existentiell	
57	Die Investitionen waren wichtig für eine angemessene und gesunde Expansion im Hinblick auf Festigung unserer Marktstellung bezüglich Fuhrpark, Lager und Mitarbeiter.	3	bedeutend/ertragssichernd	Erweiterung aufgrund untern. Aktivitäten (Neuorientierungen)
58	Bauinvestitionen = 1,2 Mio. DM. Werkstatt-Ausstattung: 480.000 DM.	2	sehr bedeutend/ zukunftsweisend	

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

Antwortliste zu Frage 6 (Fortsetzung)

Nr.	Antworten zu Frage 6	Bedeutung		Klassifizierung
59	Unbedeutend, da 1988 alles erneuert wurde.	4	gering	Produktivitätserhaltung/-steigerung
60	Sehr bedeutend. Betrieb verlagert.	2	sehr bedeutend/ zukunftsweisend	sonstige
61	Technischer Fortschritt. Rationalisierung. Marktausweitung.	2	sehr bedeutend/ zukunftsweisend	Technologieorientierung, Rationalisierung, Erweiterung aufgrund unternehm. Aktivitäten (Neuorientierungen)
62	Die Investitionen der letzten 5 Jahre waren die bedeutendsten in der Firmengeschichte.	2	sehr bedeutend/ zukunftsweisend	
63	Sehr bedeutend, weil ein Betriebshof errichtet wurde.	2	sehr bedeutend/zukunftsweisend	Erweiterung aufgrund untern. Aktivitäten (Neuorientierungen)
64	Die Investitionen der letzten 5 Jahre waren die Basis der Firma und von größter Bedeutung.	1	existentiell	Erweiterung aufgrund unternehm. Aktivitäten (Neuorientierun·gen)
65	Kleine Investitionen.	5	keine Bedeutung/sehr gering	
66	Sehr hohe Bedeutung: Rationalisierungsinvestitionen, dadurch mit der gleichen Mitarbeiterzahl höhere Produktivität. Bedingt durch Kosten- und Preisdruck und Zeitdruck der Bauherren.	2	sehr bedeutend/ zukunftsweisend	Rationalisierung
67	Sicherung des technischen Standards um unter möglichst niedrigen Kosten Steinbrucherzeugnisse produzieren und auf das schwankende Nachfrageverhalten flexibel reagieren zu können.	3	bedeutend/ertragssichernd	Technologieorientierung
68	Überlebensnotwendig wegen der Markteinführung neuer Produkte und des Rationalisierungsdrucks.	1	existentiell	Erhalt und Ausbau der Marktposition, Rationalisierung
69	Ziemlich bedeutend.	2	sehr bedeutend/ zukunftsweisend	
70	Überlebenswichtig.	1	existentiell	
71	Überlebenswichtig.	1	existentiell	

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

Antwortliste zu Frage 6 (Fortsetzung)

Nr.	Antworten zu Frage 6	Bedeutung		Klassifizierung
72	Sehr bedeutend.	2	sehr bedeutend/ zukunftsweisend	
73	Die Investitionen der vergangenen 5 Jahre dienten der Freischaffung von staatlichen Reglements, im wesentlichen Rückzahlung sozialbindender Darlehen für Wohnungen, somit langfristige Ertragspflege. Vorsichtiger Ausbau bestehender Möglichkeiten bei Feuervermeidung (§ 7c EStG). Leider kann im Wohnbau m.E. wegen der fiskalischen Lasten nicht nachfragegemäß investiert werden.	3	bedeutend/ertragssichernd	Erhalt und Ausbau der Marktposition
74	Gering bis mittel.	4	gering	
75	Die Investitionen waren für den Fortbestand des Unternehmens von großer Bedeutung.	2	sehr bedeutend/ zukunftsweisend	
76	Sehr bedeutend, durch Investitionen in Höhe der Hälfte unseres heutigen Umsatzes.	2	sehr bedeutend/ zukunftsweisend	

b) Bedeutung der Investitionen der letzten 5 Jahre: Zusammenfassung

Bedeutung der Investitionen der letzten 5 Jahre	Anzahl der Angaben	in %	in % der reduzierten Basis	Kumulierte %
5 sehr gering	2	3%	3%	3%
4 gering	4	5%	6%	9%
3 bedeutend	14	18%	20%	29%
2 sehr bedeutend	35	46%	51%	80%
1 existentiell	13	17%	19%	99%
0 keine Angabe	8	11%		
Summe	76	100%		

Reduzierte Basis: 68

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

Anhang 9
Kreuztabellen Unternehmensgröße und Investitionsvolumen

a) Tabelle für kleine Größenklassen

Entscheidendes Investitions-volumen	Größenklasse nach Mitarbeiterzahl						Summe
	bis 30	31-100	101-250	251-500	501-750	über 750	
bis 50.000	5 23%	1 7%				2 33%	8 14%
bis 100.000	6 27%	3 21%	3 30%	1 17%		1 17%	14 24%
bis 1 Mio.	7 32%	5 36%	3 30%				15 25%
bis 2,5 Mio.	4 18%	4 29%	3 30%	3 50%		1 17%	15 25%
über 2,5 Mio.		1 7%	1 10%	2 33%	1 100%	2 33%	7 12%
Summe	22 37%	14 24%	10 17%	6 10%	1 2%	6 10%	59 100%

Reduzierte Basis: 59 Unternehmen, die sowohl die Anzahl ihrer Arbeitnehmer angegeben als auch ihre Investitionsentscheidungen nach den Volumina klassifiziert haben.

b) Tabelle für zusammengefaßte Größenklassen

Entscheidendes Investitionsvo-lumen	Größenklasse nach Mitarbeiterzahl						Summe	
	bis 100		101-500		über 500			
bis 50.000	6	17%			2	29%	8	14 %
bis 100.000	9	25%	4	25%	1	14%	14	24 %
bis 1 Mio.	12	33%	3	19%			15	25 %
bis 2,5 Mio.	8	22%	6	38%	1	14%	15	25 %
über 2,5 Mio.	1	3%	3	19%	3	43%	7	12 %
Summe	36	61%	16	27%	7	12%	59	100 %

Reduzierte Basis: 59 Unternehmen, die sowohl die Anzahl ihrer Arbeitnehmer angegeben als auch ihre Investitionsentscheidungen nach den Volumina klassifiziert haben

Kontingenztest:

H_0: Unternehmensgröße und Investitionsvolumen von für das Unternehmen entscheidendem Ausmaß sind unabhängig; Signifikanzniveau $\alpha = 5\%$; Freiheitsgrade: 8; $\chi^2 = 17{,}0500189 \in B = \{15{,}51; \infty\}$

$\Rightarrow$ signifikanter Zusammenhang zwischen der Unternehmensgröße anhand der Arbeitnehmerzahl und der Bedeutung von Investitionsvolumina.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

Anhang 10
Aufgaben der Entscheidungsbeteiligten

a) Vorentscheidung und Entscheidung

Person/Institution	Einmalige Entscheidungen				Unregelmäßig wiederkehrende Entscheidungen				Laufende Entscheidungen			
	Vorentscheidung		Entscheidung		Vorentscheidung		Entscheidung		Vorentscheidung		Entscheidung	
Geschäftsführung	34	45%	65	87%	28	37%	63	84%	11	15%	58	77%
Konzernberater	4	5%	4	5%	3	4%	4	5%			1	1%
Controller	6	8%	1	1%	10	13%	3	4%	7	9%	3	4%
Steuerberater	7	9%	2	3%	5	7%	1	1%	1	1%		
Steuerbehörden			1	1%								
eigene Steuerabteilung	4	5%			3	4%			2	3%		
interne Revision												
eigene Mitarbeiter	20	27%	3	4%	26	35%	10	13%	22	29%	22	29%
Banken	2	3%	2	3%			1	1%				
Lieferanten	1	1%							1	1%		
Großkunden	2	3%							1	1%	1	1%
Summe	80		78		75		82		45		85	

75 Unternehmen machten Angaben zu Frage 11; Basis der jeweils zweiten Spalte: Spaltensumme; Basis der jeweils dritten Spalte: 75

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

b) Anregung von Entscheidungen

Person/Institution	Einmalige Entscheidungen			Unregelmäßig wiederkehrende Entscheidungen			Laufende Entscheidungen		
Geschäftsführung	39	26%	52%	31	23%	41%	27	22%	36%
Konzernberater	8	5%	11%	8	6%	11%	3	2%	4%
Controller	6	4%	8%	9	7%	12%	8	7%	11%
Steuerberater	17	11%	23%	11	8%	15%	6	5%	8%
Steuerbehörden	4	3%	5%	3	2%	4%	3	2%	4%
eigene Steuerabteilung	9	6%	12%	9	7%	12%	4	3%	5%
interne Revision	1	1%	1%				1	1%	1%
eigene Mitarbeiter	25	17%	33%	38	29%	51%	34	28%	45%
Banken	13	9%	17%	8	6%	11%	5	4%	7%
Lieferanten	12	8%	16%	15	11%	20%	13	11%	17%
Großkunden	15	10%	20%				19	15%	25%
Summe	**149**	100%		132	100%		123	100%	

75 Unternehmen machten Angaben zu Frage 11; Basis der jeweils zweiten Spalte: Spaltensumme; Basis der jeweils dritten Spalte: 75

c) Informationsbeschaffung

Person/Institution	Einmalige Entscheidungen		Unregelmäßig wiederkehrende Entscheidungen		Laufende Entscheidungen	
Geschäftsführung	36	48%	26	35%	17	23%
Konzernberater	11	15%	8	11%	5	7%
Controller	8	11%	8	11%	6	8%
Steuerberater	16	21%	10	13%	7	9%
Steuerbehörden	2	3%	2	3%	1	1%
eigene Steuerabteilung	10	13%	9	12%	9	12%
interne Revision						
eigene Mitarbeiter	26	35%	35	47%	27	36%
Banken	23	31%	16	21%	8	11%
Lieferanten	13	17%	14	19%	11	15%
Großkunden	7	9%			9	12%
Summen:	152		128		100	

Reduzierte Basis: 75; Basis der jeweils zweiten Spalte: Spaltensumme; Basis der jeweils dritten Spalte: 75

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

d) Vorteilhaftigkeitsberechnungen

Person/Institution	Einmalige Entscheidungen			Unregelmäßig wiederkehrende Entscheidungen			Laufende Entscheidungen		
Geschäftsführung	29	36%	39%	22	31%	29%	14	25%	19%
Konzernberater	2	2%	3%	2	3%	3%	1	2%	1%
Controller	14	17%	19%	15	21%	20%	11	20%	15%
Steuerberater	12	15%	16%	11	15%	15%	5	9%	7%
Steuerbehörden									
eigene Steuerabteilung	3	4%	4%	2	3%	3%	1	2%	1%
interne Revision									
eigene Mitarbeiter	11	14%	15%	15	21%	20%	16	29%	23%
Banken	8	10%	11%	4	6%	5%	4	7%	5%
Lieferanten	2	2%	3%	1	1%	1%	3	5%	4%
Großkunden							1	2%	1%
Summen	81	100%	108%	72	100%	96%	56	100%	76%

Reduzierte Basis: 75; Basis der jeweils zweiten Spalte: Spaltensumme; Basis der jeweils dritten Spalte: 75

e) Steuerliche Prüfung der Entscheidungsvorlagen

Person/Institution	Einmalige Entscheidungen			Unregelmäßig wiederkehrende Entscheidungen			Laufende Entscheidungen		
Geschäftsführung	23	22%	31%	20	25%	27%	15	27%	20%
Konzernberater	7	7%	9%	5	6%	7%	3	5%	4%
Controller	7	7%	9%	7	9%	9%	6	11%	8%
Steuerberater	46	44%	61%	30	38%	40%	16	29%	21%
Steuerbehörden	6	6%	8%	3	4%	4%	2	4%	3%
eigene Steuerabteilung	8	8%	11%	8	10%	11%	5	9%	7%
interne Revision									
eigene Mitarbeiter	3	3%	4%	5	6%	7%	7	13%	9%
Banken	5	5%	7%	1	1%	1%			
Lieferanten									
Großkunden							1	2%	1%
Summen	105	100%	152%	79	100%	105%	55	100%	73%

Reduzierte Basis: 75; Basis der jeweils zweiten Spalte: Spaltensumme; Basis der jeweils dritten Spalte: 75

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

Anhang 11

Aufgaben der Entscheidungsbeteiligten bei Investitionsentscheidungen

Berater des Konzerns:
Einen Einfluß vermerkten 26 Unternehmen (36% von 72).

Art der Einflußnahme	Investitionsvolumen					
	gering		wesentlich		entscheidend	
Beratende Funktion	2	6%	15	50%	13	52%
Entscheidungsbeteiligung	5	15%	6	20%	6	24%
Summe:	7	21%	21	70%	19	76%
kein Einfluß	26	79%	9	30%	6	24%
keine Angabe	43		46		51	

Externe Berater:
Einen Einfluß vermerkten 68 Unternehmen (94% von 72).

Art der Einflußnahme	Investitionsvolumen					
	gering		wesentlich		entscheidend	
Beratende Funktion	11	26%	31	53%	18	46%
Entscheidungsbeteiligung	6	14%	15	25%	9	23%
Summe:	17	40%	46	78%	27	69%
kein Einfluß	27	64%	13	22%	12	31%
keine Angabe	34		17		37	

Banken:
Einen Einfluß vermerkten 67 Unternehmen (93% von 72).

Art der Einflußnahme	Investitionsvolumen					
	gering		wesentlich		entscheidend	
Beratende Funktion	12	21%	21	43%	12	33%
Entscheidungsbeteiligung	14	24%	4	8%	5	14%
Summe:	26	45%	25	51%	17	47%
kein Einfluß	32	55%	24	49%	19	53%
keine Angabe	18		27		40	

Fachkundige Mitarbeiter der Unternehmensabteilungen:
Einen Einfluß vermerkten 68 Unternehmen (94% von 72).

Art der Einflußnahme	Investitionsvolumen					
	gering		wesentlich		entscheidend	
Beratende Funktion	9	24%	26	43%	24	59%
Entscheidungsbeteiligung	27	73%	34	57%	15	37%
Summe:	36	97%	60	100%	39	95%
kein Einfluß	1				2	5%
keine Angabe	39		16		35	

Anzahl der Unternehmen, die zu der Frage 36 Stellung genommen haben: 72
Prozentangaben: valide Prozentwerte pro einzelne Variable.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

Anhang 12

Wahrgenommener Einfluß der Besteuerung auf unternehmerische Entscheidungen

Lfd. Nr.	Antworten zu Frage 38: „Für wie gravierend halten Sie den Einfluß der Besteuerung auf Ihre unternehmerischen Entscheidungen?“
1	Z.Zt. für nicht erheblich, Sozialkosten sind unseres Erachtens maßgeblicher.
2	Für wenig bis mittel bedeutend.
3	Für groß: als Tochter einer ausländischen Mutter können wir uneingeschränkt feststellen, daß in letzter Zeit der Standort Deutschland innerhalb der EU sowie außerhalb immer schwächer wird. Einer der Gründe ist die katastrophale Steuerpolitik von Bund, Ländern und Gemeinden.
4	Für mäßig.
5	Für sehr gering.
6	Die Besteuerung hat einen mittelmäßig gravierenden Einfluß.
7	Die Besteuerung ist eine wesentliche Einflußgröße.
8	Für gering, solange wir es in Deutschland aushalten!
9	Z.Zt. noch für gering, in Zukunft für bedeutend: besonders aufgrund der im Vergleich zu Wettbewerbsländern (Spanien, Frankreich, Italien und Fernost sowie Osteuropa) überaus hohen Einkommensteuer, Körperschaftsteuer, Gewerbeertragsteuer, Gewerbekapitalsteuer, Vermögensteuer. Es ist eine Standortfrage.
10	Die Liquidität beeinflußt die Investition.
11	Für existenzgefährdent!
12	Im allgemeinen für gering. Ausnahme: Einkommensteuer, Körperschaftsteuer.
13	Für gering, da Pflicht zur Versorgungssicherheit.
14	kein Eintrag
15	Für gering.
16	kein Eintrag
17	Für gering.
18	kein Eintrag
19	Die Besteuerung ist entscheidend für die zeitliche finanzierungstechnische Ausgestaltung. Gelegentlich gibt sie den Hauptausschlag (z.B. neue Länder).
20	Kurzfristig für gering. Langfristig ist aber das Steuerklima ein entscheidender Faktor.
21	Für relativ hoch. Die progressive Besteuerung lähmt die Bereitschaft zu expandieren oder mehr zu verdienen. Es können keine steuerfreien Rücklagen gebildet werden. Von 1,- DM zusätzlich bleiben 1993 nur noch -,30 DM in der Hand übrig.
22	Für sehr gravierend. Grundsätzlich erfolgt ein Vergleich mit ausländischen Standorten bei größeren Beträgen.
23	Bei Standortentscheidungen ist die Besteuerung wesentlich, bei Investitionsentscheidungen besteht kein bis geringer Einfluß.
24	Die Besteuerung hat keinen Einfluß, der Steuersatz ist immer gleich geblieben.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

Wahrgenommener Einfluß der Besteuerung auf unternehmerische Entscheidungen (Fortsetzung)

Lfd. Nr.	Antworten zu Frage 38: „Für wie gravierend halten Sie den Einfluß der Besteuerung auf Ihre unternehmerischen Entscheidungen?“
25	Für wesentlich.
26	Die Besteuerung hat einen ständig wachsenden Einfluß. Insbesondere Umweltabgaben haben einen zunehmenden Einfluß auf die Art der Investition.
27	Die Besteuerung ist nur zu berücksichtigen bei grundsätzlichen Entscheidungen.
28	Für nicht gravierend.
29	Für mittelgroß; da aber auf unserem Arbeitsbereich keine ausländischen Wettbewerber auftreten, ist der Einfluß auf die Konkurrenten ebenso groß. Durch die hohe Besteuerung sind allerdings relativ geringe Freiheitsgrade bei den unternehmerischen Entscheidungen vorgegeben.
30	Für eher begrenzt.
31	Für gering.
32	Der Einfluß variiert von unbedeutend bis bedeutend.
33	Für erheblich.
34	kein Eintrag
35	Nicht für wesentlich.
36	kein Eintrag
37	Solange das Verhältnis zwischen Unternehmerrisiko und versteuertem Gewinn stimmt, werden wir so gut es geht reagieren, aber nicht den Betrieb aufgeben.
38	Die Rentabilität nach Steuer ist entscheidend. Wenn diese akzeptabel ist, kann evtl. die Steuerwirkung vernachlässigt werden.
39	Für gering.
40	Steuern sind Kostenbestandteil: Sie beeinflussen Standortentscheidungen, Investitionsentscheidungen, die Produktgestaltung und die Formulierung des Unternehmensziels.
41	kein Eintrag
42	Einkommen- und Gewerbesteuer haben starken Anteil an den Entscheidungen.
43	Für kurzfristig gering, mittelfristig wichtig und langfristig entscheidend.
44	Ggf. für sehr wichtig.
45	Für mittel.
46	Für maßvoll entscheidend.
47	Teilweise für sehr hoch.
48	Für unbedeutend.
49	Für größere Investitionen für wichtig, für Umsatz-/Mitarbeiterplanung für unwichtig.
50	kein Eintrag
51	Soweit Möglichkeiten bestehen, dem Einfluß zu entgehen, für sehr groß. Sonst hat dies keinen Einfluß.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

Wahrgenommener Einfluß der Besteuerung auf unternehmerische Entscheidungen (Fortsetzung)

Lfd. Nr.	Antworten zu Frage 38: „Für wie gravierend halten Sie den Einfluß der Besteuerung auf Ihre unternehmerischen Entscheidungen?“
52	Momentan ist eher die leere Staatskasse unser großes Problem, da wir viel für öffentliche Kostenträger fahren und die Einsparungen künftig nicht absehbar sind.
53	Bis Ende 1994 für sehr groß, da dann die sog. Grenzlandsonderabschreibung entfällt.
54	Für mittel.
55	Ein gravierender Einfluß liegt weniger bei der einzelnen Investitionsentscheidung vor, dagegen sind grundlegende Entscheidungen wie die Standortwahl (BRD oder außerhalb) stark durch die wirtschaftlichen Rahmenbedingungen (Steuern, Gesetze) beeinflußt.
56	Für gering.
57	Für sehr groß.
58	Die Steuerfrage rangiert nach den Größen Umsatz/Ertrag/Kosten.
59	kein Eintrag
60	Da die Bildung von Rücklagen sehr hoch besteuert wird, sind deutsche Unternehmen sehr krisenanfällig.
61	Der Einfluß der Besteuerung ist wenig gravierend.
62	Für gravierend. Wenn steuerliche das Umfeld nicht paßt und sich Leistung nicht lohnt, ist die Motivation für Deutschland gering.
63	Für sehr gravierend.
64	Für mittelmäßig, da die notwendigen Entscheidungen der Markt fordert.
65	kein Eintrag
66	Das steuerlich günstige Ergebnis steht unter anderem im Vordergrund.
67	kein Eintrag
68	Für gering.
69	Für mittel.
70	Für minimal.
71	Für erträglich.
72	Für gravierend.
73	Globalziel ist primär Steuervermeidung.
74	Für sehr gravierend.
75	Für sehr wichtig.
76	Je nach Bedeutung der Entscheidung für hoch.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

Anhang 13

Kreuztabelle Einschätzung des Einflusses der Steuern auf unternehmerische Entscheidungen und Unternehmensgröße

Einschätzung des Einflusses der Steuern auf unternehmerische Entscheidungen	Anzahl der Arbeitnehmer						Σ
	bis 30	31-100	101-250	251-500	501-750	über 750	
standortgefährdend	1		1	1			3
national gering — international standortgefährdend	2	1					3
sehr groß/gravierend	7	4	2	1			14
gestaltungsbestimmend	1	3	3	1		1	9
zunehmend mit wachsendem zeitl. Horizont	6		2			1	9
gering/nicht erheblich	3	6	1	2		4	16
sehr gering	1	1		1			3
bedeutungslos		1			1		2
wachstumslähmend	1						1
Vernachlässigung der Steuerwirkung bei akzeptabler Nach-Steuer-Rendite	1						1
nachrangig	1	1					2
Summe	24	17	9	6	1	6	63

Richtungsmaße/Nominal- bzgl. Nominalmaß/Lambda	Wert	Asymptotischer Standardfehler	Näherungsweises T	Näherungsweise Signifikanz
Symmetrisch	0,15116279	0,06367862	2,28678187	0,02220856
Einschätzung des Einflusses der Steuern auf unternehmerische Entscheidungen abhängig	0,14893617	0,07602017	1,8561553	0,06343143
Anzahl der Mitarbeiter abhängig	0,15384615	0,0882519	1,63733047	0,10156144

Symmetrische Maße Nominal- bzgl. Nominalmaß	Wert	Näherungsweise Signifikanz
Phi	1,00381064	0,09537003
Cramer-V	0,44891777	0,09537003
Kontingenzkoeffizient	0,70845020	0,09537003

Anzahl der gültigen Fälle: 63

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

Anhang 14

Kreuztabelle Einflußnahmemöglichkeiten auf die Steuergesetzgebung und Unternehmensgröße

Einflußnahmemöglichkeiten auf die Steuergesetzgebung	Anzahl der Arbeitnehmer						Summe
	bis 30	31-100	101-250	251-500	501-750	über 750	
über Interessenverbände	4	1	3	2		3	13
durch Interessenverbände unzureichend	2	1	2	1			6
Steuerreferat der Muttergesellschaft						1	1
über direkten Kontakt, z.B. mit Kommunen	1						1
politische Aktivität(en)	1						1
keine	19	14	4	3	1	2	43
Summe	27	16	9	6	1	6	65

Richtungsmaß/Nominal- bzgl. Nominalmaß/Lambda	Wert	Asymptotischer Standardfehler	Näherungsweises T	Näherungsweise Signifikanz
Symmetrisch	0,03333333	0,03978336	0,82071623	0,41180792
Einflußnahmemöglichkeiten auf Steuergesetzgebung abhängig	0,04545455	0,0993026	0,44790321	0,65422305
Anzahl der Mitarbeiter abhängig	0,02631579	0,02596722	1,00778222	0,31355902

Symmetrische Maße Nominal- bzgl. Nominalmaß	Wert	Näherungsweise Signifikanz
Phi	0,61845917	0,47013075
Cramer-V	0,27658335	0,47013075
Kontingenzkoeffizient	0,52599275	0,47013075

Anzahl der gültigen Fälle: 65

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

Anhang 15
Investitionsrechenverfahren

a) Häufigkeitstabelle für die Berücksichtigung von Steuern im Investitionskalkül

Berücksichtigung von Steuern im Investitionskalkül	Häufigkeit	in %	Gültige %	Kumulierte %
ja	37	49%	61%	61%
nein	24	32%	39%	100%
keine Angabe	15	20%		
Summe	76	100%		

b) Häufigkeitstabelle für den Einsatz von Investitionsrechenverfahren

Einsatz von Investitionsrechenverfahren	Häufigkeit	in %	Gültige %	Kumulierte %
immer	11	14%	16%	16%
unter bestimmten Bedingungen	52	68%	74%	90%
nie	7	9%	10%	100%
keine Angabe	6	8%		
Summe	76	100%		

c) Häufigkeitstabelle für die Kriterien zur Anwendung von Investitionsrechenverfahren

Kriterien zur Anwendung von Investitionsrechenverfahren	Häufigkeit	in %	Gültige %	Kumulierte %
Investitionsvolumen	34	45%	65%	65%
Investitionstyp bzw. Anlaß	17	22%	33%	98%
andere	1	1%	2%	100%
keine Angabe	24	32%		
Summe	76	100%		

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

d) Kreuztabelle für den wahrgenommenen Einfluß der Besteuerung auf unternehmerische Entscheidungen und der Berücksichtigung von Steuern im Investitionskalkül

Wahrgenommener Einfluß der Besteuerung auf unternehmerische Entscheidungen (Frage 38)	**Berücksichtigung von Steuern im Investitionskalkül (Frage 30)**		**Summe**	
	ja	nein		
hoch	18	5	23	h1.
mäßig	9	4	13	h2.
gering	6	11	17	h3.
abhängig von der Art der Entscheidung	3		3	h4.
Summen	36	20	56	n
	h.1	h.2	n	

K = 0,389004598; K_{max} = 0,707106781; normierter Kontingenzkoeffizient **K* = 0,550135578**; vollständige Abhängigkeit liegt bei K* = + 1 vor.

Kontingenztest:
Bei Unabhängigkeit würde gelten: h.i=hi.h.j/n.
H_0: Der wahrgenommene Einfluß der Besteuerung auf unternehmerische Entscheidungen und die Berücksichtigung von Steuern im Investitionskalkül sind unabhängig;
Signifikanzniveau $\alpha = 5\%$; Freiheitsgrade: 3; $\chi^2 = 9{,}9851 \in B = \{7{,}81; \infty\}$
$\Rightarrow$ signifikanter Zusammenhang

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

e) Kreuztabelle für den wahrgenommenen Einfluß der Besteuerung und Investitionsrechenverfahren unter Steuerberücksichtigung

Wahrgenommener Einfluß der Besteuerung	**Investitionsrechenverfahren unter Steuerberücksichtigung**				Σ
	Verwendung von Investitionsrechenverfahren unter Steuerberücksichtigung	Verwendung von Investitionsrechenverfahren ohne Steuerberücksichtigung	Steuerberücksichtigung ohne Investitionsrechenverfahren	weder Investitionsrechenverfahren noch Steuerberücksichtigung	
hoch	17	9	1		27
mäßig	7	5	2	1	15
gering	5	11	1	3	20
abhängig von der Entscheidungsart	2	1	1		4
Summe	31	26	5	4	66

Lambda	**Wert**	**Asymptotischer Standardfehler[a]**	**Näherungsweises T**	**Näherungsweise Signifikanz**
Symmetrisch	0,162	0,100	1,526	0,127
Wahrgenommener Einfluß der Besteuerung abhängig	0,154	0,120	1,189	0,234
Investitionsrechenverfahren unter Steuerberücksichtigung abhängig	0,171	0,104	1,526	0,127

[a] Die Null-Hyphothese wird nicht angenommen.

Symmetrische Maße Nominal- bzgl. Nominalmaß	**Wert**	**Näherungsweise Signifikanz**
Kontingenzkoeffizient	0,404	0,169

Anzahl der gültigen Fälle: 66
Die Null-Hyphothese wird nicht angenommen.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

f) Kreuztabelle für den Einsatz von Investitionsrechenverfahren und die Berücksichtigung von Steuern im Investitionskalkül

Einsatz von Investitionsrechenverfahren	**Berücksichtigung von Steuern im Investitionskalkül**		**Summe**
	ja	nein	
immer	9	2	11
unter bestimmten Bedingungen	22	20	42
nie	5	1	6
Summe	36	23	59

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

Anhang 16

Steuerliche Gesichtspunkte bei verschiedenen Entscheidungstypen

Für Entscheidungen besonders wichtige steuerliche Gesichtspunkte und deren Berücksichtigung	Berücksichtigung von Steuern im Investitionskalkül		Σ
	ja	nein	
steuerliche Aspekte haben keine Bedeutung		2	2
insgesamt wurden keine Angaben gemacht	7	10	17
Einträge vorhanden	30	12	42
Summe	37	24	61

Symmetrische Maße Nominal- bzgl. Nominalmaß	Wert	Näherungsweise Signifikanz
Kontingenzkoeffizient	0,337	0,020

Anzahl der gültigen Fälle: 61

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

Anhang 17
Zuordnung von Komplexitätsgraden zu allgemeinen Verfahren der Steuerberücksichtigung

a) Zuordnungsvorschrift für die Codierung

Die Antworten sind entsprechend der den Teilen des Fragebogens zugeordneten Nummern aufgelistet. Auf die Teilbereiche der Frage werden die folgenden Nummern zugeordnet:

	Art der Entscheidung	**Besonders wichtige Steuer oder steuerlicher Gesichtspunkt**	**Art der Berücksichtigung steuerlicher Aspekte** z.B.: In Investitionsrechenverfahren (Kapitalwertmethode) eingearbeitet; Prüfung durch die Steuerabteilung, routinemäßige, grobe Schätzung, Faustregel etc.
1a	seltene Entscheidungen mit langfristiger Wirkung	1b	1c
	Entscheidungen mit mittelfristiger Wirkung im Bereich der		
2a	- Leistungserstellung	2b	2c
3a	- Finanzierung	3b	3c
4a	- Organisation/Personal	4b	4c
5a	- sonstigen Entscheidungen	5b	5c
6a	laufende Entscheidungen mit kurzfristiger Wirkung:	6b	6c

Spalte 1: Zuordnung zur Sammelvariablen für die Art des Eintrags
Spalte 3: Mehrere Umweltzustände berücksichtigungsfähig? = Mehrwertigkeit {0,1;2;3}
Spalte 4: Aufwand für Datenbeschaffung und Berechnung = Planungsaufwand {0;1;2;3}
Spalte 5: Eindeutige Handlungsempfehlungen/Quantifizierung des Vorteils? = Ergebnisgenauigkeit {0;1;2;3}
Spalte 6: Formalisierung/Präzision der Durchführung = Durchführungsgenauigkeit {0;1;2;3}

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

Spalte 7: Zielüberprüfung? {0;1;2;3}
Spalte 8: maximal w = 15
Spalte 9: Komplexitätsgrad {gering: 3 für w ≤ 4; mäßig: 2 für 5 ≤ w ≤ 9; hoch: 1 für w ≥ 10}

b) Zuordnung von Komplexitätsgraden zu allgemeinen Verfahren der Steuerberücksichtigung

Lfd. Nr.	1	Eintrag	3	4	5	6	7	8	9
1	keine Angabe	kein Eintrag							
2	keine Angabe	kein Eintrag							
3	Einträge vorhanden	Mehrere Steuerarten sind gleichzeitig sehr wichtig. „Man muß jeweils den gesamten Steuerkomplex, der tangiert wird, einbeziehen. Einzelne Überprüfungen ohne das Gesamtbild zu überblicken bringen nichts, vor alllem bei Unternehmen, deren Gesellschafter ausländische Unternehmen sind."							
4	Einträge vorhanden	1b und 1c: „Umwandlung bestehender Einzel-Firmen in GmbH"							
15	steuerliche Aspekte haben keine Bedeutung	„steuerliche Aspekte haben keine Bedeutung"							
6	keine Angabe	„Die Fragen 19 bis 36 sind für unser Kleinunternehmen nicht beantwortbar!"							
7	Einträge vorhanden	1c: „Prüfung durch Wirtschaftsprüfer" 2c: „Routinemäßige Grobschätzung"	3 0	1 0	3 0	3 0	2 0	11 0	2 3
8	steuerliche Aspekte haben keine Bedeutung	„Nix!"							
9	Einträge vorhanden	für alle Bereiche: „jeweilige Absprache mit dem Steuerberater"	3	1	2	2	2	10	2 2 2 2 2
10	Einträge vorhanden	1a: „2 Gesellschafter" 1b: „GmbH" 1c: „Die Wahl der Unternehmensform ist eine Abwägung von Steuerersparnis							

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

Zuordnung von Komplexitätsgraden zu allgemeinen Verfahren der Steuerberücksichtigung (Fortsetzung)

Nr.	1	Eintrag	3	4	5	6	7	8	9
10	Einträge vorhanden	und Haftung“ 2a: „Investitionen“ 2b: „AfA“ 2c: „steuermindernd“ 2a,2: „Distributionsentscheidungen“ 2b,2: „nur am Jahresende steuerbeeinflussend“ 2a,3: „Produktionsverfahren“ 2b,3: „steuerlich von geringer Bedeutung“ 2c,3: „müssen rentabel arbeiten“ 3a: „Leasing“ 3b: „teurer als Fremdkapitalaufnahme, jedoch schönere Bilanz“ 3a,2: „Eigenkapitalzuführung wenig, da ich privat viel Mietobjekte baue“ 3c,2: „AfA“ 4a: „mehr Aushilfen“ 4b: „wegen geringerer Lohnnebenkosten“ 6b: „werden durch erhöhte Kaufnachfrage stark beeinflußt“	0 0	0 0	0 0	0 0	0 0	0 0	3 3
11	Einträge vorhanden	3a: „Investition“ 3b: „AfA“ 3c: „wenn AfA zu niedrig, wird auf Leasing verschoben“	0	0	0	0	0	0	3
12	Einträge vorhanden	1b: „Ertragssteuern“ 1c: „Prüfung durch Steuerberater, Erfolgsrechnung“ 2b: wie 1b 2c: wie 1c	3 3	1 1	2 2	2 2	1 2	10 11	2 2
13	Einträge vorhanden	1b: „Ertragssteuern“ 2a: „Investition“ 2b: „Ertragssteuern“ 2c: „Investitionsrechenverfahren“ 6b: „Ertragssteuern“	3	2	3	3	1	12	1
14	keine Angabe	kein Eintrag							
15	Einträge vorhanden	1b,a: „GewSt“ 1b,2: „Sonderabschreibung“ 1c: „Investestitionsrechnung“ 2a: „bewegliches Anlagevermögen“ 2b: „AfA-Dauer“	3	2	3	3	1	12	1

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

Zuordnung von Komplexitätsgraden zu allgemeinen Verfahren der Steuerberücksichtigung (Fortsetzung)

Nr.	1	Eintrag	3	4	5	6	7	8	9
15	Einträge vorhanden	2c: „Investitionsrechnung“	3	2	3	3	1	12	1
16	keine Angabe	kein Eintrag							
17	Einträge vorhanden	1a,1: „GmbH oder GmbH & Co. KG“ 1a,2: „NL-Standort“ 1b,2: „Gewerbesteuer“ 2a: „Investitionen“ 2b: „Sonderabschr., Investitionszulage“							
18	keine Angabe	kein Eintrag							
19	Einträge vorhanden	1a,1: „Investitionen, Kapitaldienst“ 1b,1: „AfA“ 1a,2: „Rechtsform“ 1b,2: „ESt“ 1a,3: „Nachfolgeregelungen“ 1b,3: „Erbschaftsteuer“ 2a: „mittelfristige Anlageinvestitionen“ 2b: „AfA“ 3a: „Kapitaldienstfähigkeit (Tilgung)“ 3b: „AfA“	0	1	0	0	0	1	3
20	Einträge vorhanden	2a: „Investitionen“ 2b: „Ertragssteuern“ 2c: „Zeitpunkt der Anschaffung“							
21	Einträge vorhanden	1b: „keine steuerlichen, eher Haftung“ 1c: „Unternehmen zu klein“ 2a: „Anschaffung PKW“ 2b: „AfA-Zeitraum, AfA-%“ 2c: „grobe Schätzung“ 3a: „s.o.“ 3b: „Kapitalmarktzinsen, GewSt“ 3c: „routinemäßige Schätzung“ 4b: „Arbeitgeberanteil“ 4c: „routinemäßige Schätzung“ 5a: „Geschäftsführergehalt, Tantieme“ 5b: „Einkommensteuer, Körperschaftsteuer, Gewerbesteuer“ 5c: „dauernd mit Planzahlen“ 6a: „Materialeinkauf“	0 0 0 3	0 0 0 1	0 0 0 1	0 0 0 1	0 0 0 2	0 0 0 8	3 3 3 2
22	Einträge vorhanden	1a: „Konzernbildung“ 1b: „ESt/KSt“ 1c: „Verlustverrechnungen“ 2a: „Investitionen“ 2b: „ESt/KSt“	0	0	0	0	0	0	3

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

Zuordnung von Komplexitätsgraden zu allgemeinen Verfahren der Steuerberücksichtigung (Fortsetzung)

Nr.	1	Eintrag	3	4	5	6	7	8	9
23	Einträge vorhanden	1a: „Änderung der Gesellschaftsform“							
		1b: „ESt/KSt, GewSt“							
		1c: „Prüfung Finanzwesen, StB“	3	3	3	3	3	15	1
		2a: „Investition“	3	1	3	3	1	11	2
		2b: „ESt“							
		2c: „in Investitionsrechnung“	3	2	3	3	1	12	1
		3a: „Leasing/Kauf“							
		3b: „ESt“							
		3c: „in Investitionsrechnung“	3	2	3	3	1	12	1
		4a: „Firmenwagennutzung“							
		4b: “ESt/Kfz-Steuer“, Mineralölsteuer“							
		4c: „Prüfung Finanzwesen, Änderung der Handhabung“	3	3	3	3	3	12	1
24	Einträge vorhanden	1a: „Umgründung der Gesellschaft von oHG in GmbH & Co. KG“							
25	Einträge vorhanden	1a: „Unternehmensform“							
		1a, 2: „Standort“							
		1b: „Abgrenzung, Gewerbesteuer“							
		1c: „Prüfung durch Steuerberater, sowie eigene Schätzung“	0 3	0 1	0 1	0 2	0 2	0 9	3 2
		2a: „Investition“							
		2b: „Einkommensteuer“							
		2c: „routinemäßige Schätzung, jeweilige Überprüfung durch Steuerberater“	0 3	0 1	0 1	0 2	0 2	0 9	3 2
		3a: „Kauf“							
		3b: „Abschreibungsmöglichkeit“							
		3c: „s.o.“	0	0	0	0	0	0	3
		4a: „Tantieme“	3	1	1	2	2	9	2
		4b: „ESt“							
		4c: „s.o.“	0	0	0	0	0	0	3
		6a: „Beschaffungszeitpunkte“	3	1	1	2	2	9	2
		6b: „Abschreibungsmöglichkeiten“							
		6c: „30.6. u. 31.12. nach vorheriger Absprache mit dem Steuerberater“							
26	stl. Aspekte haben keine Bedeutung	Verweis auf Frage 10, dort: „Steuerliche Aspekte spielen bei unseren Überlegungen nur eine untergeordnete Rolle“							
27	Einträge vorhanden	1a: „Rechtsformänderung“							
		1c: „Prüfung mit Steuerberater“	3	2	2	2	3	12	1
		2a: „Investitionen“							
		2b: „Gewerbesteuer, insbes. AfA“							
		2c: „Investitionsrechnung“	3	2	3	3	1	12	1

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

Zuordnung von Komplexitätsgraden zu allgemeinen Verfahren der Steuerberücksichtigung (Fortsetzung)

Nr.	1	Eintrag	3	4	5	6	7	8	9
27	Einträge vorhanden	6b: „untergeordnet“							
28	keine Angabe	kein Eintrag							
29	Einträge vorhanden	„Wir treffen die Entscheidungen zuerst nach betrieblichen Erfordernissen, wenn sie sich „trotz Steuer“ rechnen, werden sie durchgeführt.“							
30	Einträge vorhanden	1a: „Ausgliederung von Betriebsabteilungen“							
		1b: „Ertrags-/Substanzsteuern“							
		1c: „Prüfung durch Steuerabteilung“	3	2	2	3	3	13	1
		2a: „Investitionen“							
		2b: „Ertrags-/Substanzsteuern, Abschreibungsmöglichkeiten“							
		2c: „in Investitionsrechnung berücksichtigt“	3	2	3	3	1	12	1
		3a: „Leasing/Kauf“							
		3b: „dito“							
		3c: „dito“	3	2	3	3	1	12	1
		4a: „geldwerte Vorteile“							
		4b: „ESt/Lohnsteuer“							
		4c: „Prüfung durch Steuerabteilung“	3	2	3	3	3	14	1
		6a: „Beschaffungs-/ Fertigstellungszeitpunkt“							
		6b: „Ertragssteuern, Investitionszulagen, Abschreibungsmöglichkeiten“							
		6c: „Information durch die Steuerabteilung“	3	1	2	2	2	10	2
31	keine Angabe	kein Eintrag							
32	Einträge vorhanden	1a: „Töchter in neuen Bundesländern“							
		1b: „Sonderabschreibung“							
		1c: „keine Gewerbekapitalsteuer, Vermögensteuer“	0	0	0	0	1	1	3
		1a,2: „Verlagerung liquider Mittel“							
		1b,2: „GewSt“							
		1c,2: „Wegfall der Gewerbesteuerpflicht“							
		2a: “Investitionen“							
		2b: „ESt“							
		2c: „Steuerminimierung“	0	0	0	0	0	0	3
		3a: „Kauf von Investitionsgütern im Beitrittsgebiet“							

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

Zuordnung von Komplexitätsgraden zu allgemeinen Verfahren der Steuerberücksichtigung (Fortsetzung)

Nr.	1	Eintrag	3	4	5	6	7	8	9
32	Einträge vorhanden	3b: „ESt“ 3c: „Gewährung von Investitionszulagen (Minderung der ESt)“ 4a: „Pensionen, Jubiläumsrückstellung“ 4b: „ESt“ 4c: „Pensionsrückstellungen“ 6a: “Beschaffungsplanung von Investitionsgütern“ 6b: „ESt“ 6c: „Halbjahres-AfA ausnutzen“	0 0 0	1 2 0	0 1 1	1 2 1	1 1 0	3 6 2	3 2 3
33	Einträge vorhanden	1a: „Investitionen in Immobilien“ 1b: „Abschreibungen, Sonderabschreibungen“ 1c: „Errechnung durch Steuerberater und Eigenberechnungen“ 2,3,4,b: „Abschreibungen“	3	2	2	2	2	11	2
34	keine Angabe	kein Eintrag							
35	Einträge vorhanden	1b: „Verlustvortrag“ 1c: „routinemäßige Schätzung“ 2b: „Sonderabschreibungen“ 2c: “dto.“	0 0	0 0	0 0	0 0	0 0	0 0	3 3
36	keine Angabe	kein Eintrag							
37	Einträge vorhanden	1a: „Gesellschaftsform“ 1b: „Gewerbesteuer, Umsatzsteuer“ 1c: “Organschaft“							
38	keine Angabe	kein Eintrag							
39	keine Angabe	kein Eintrag							
40	Einträge vorhanden	1b: „ESt, Kapitalertrgsteuer, GewSt, Vermögensteuer“ 3b: „GewSt, Vermögensteuer“							
41	keine Angabe	kein Eintrag							
42	Einträge vorhanden	1a: „Kauf von Unternehmensteilen“ 1b: „Einkommen- u. Gewerbesteuer“ 1 c: „Steuerliche Planrechnung durch Ehemann und Steuerberater“ 2a: „Planung großer Werbeaktion, Übernahme kleiner Umsätze“ 2b: „Einkommen- und Gewerbesteuer“ 2c: „Verlagerung der Aktion, sofern möglich, in ein ertragreiches Jahr, um die Progression zu mildern“	0 0	2 1	1 1	1 0	2 2	6 4	2 3

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

Zuordnung von Komplexitätsgraden zu allgemeinen Verfahren der Steuerberücksichtigung (Fortsetzung)

Nr.	1	Eintrag	3	4	5	6	7	8	9
43	Einträge vorhanden	1a: „Rechtsform“ 1b: „alle“ 3a: „Art der Finanzierung: Miete, Leasing, Pacht“ 4a: „Entlohnung“ 5a: „Miete, eigene Immobilie“							
44	keine Angabe	kein Eintrag							
45	keine Angabe	kein Eintrag							
46	keine Angabe	kein Eintrag							
47	Einträge vorhanden	1b: „Abschreibungsmöglichkeit“ 2,3,4,b: „kurzfristige Steuereinsparung bzw. Rückvergütung“ 6b: „gering“							
48	Einträge vorhanden	1b: „AfA“							
49	Einträge vorhanden	3a: „Fahrzeuge“ 3b: „Kosten“ 3c: „Schätzung, vorläufige Bilanz, zu keinem Zeitpunkt Steuern“	3 3	0 2	0 2	0 2	0 1	3 10	3 2
50	Einträge vorhanden	2a: „Warenausfuhr durch Gastarbeiter“ 2b: „Mehrwertsteuer“ 2c: „starker Rückgang, seit innerhalb der EG keine Rückerstattung der Mehrwertsteuer mehr erfolgt“ 4a: „Teilzeitkräfte für Lager und Transport“ 4b: „Lohnnebenkosten und Lohnsteuer“ 4c: „Pauschalversteuerung (Kostenreduzierung)“ 6b: „geringerer Warenbestand als nötig zum Jahresende 6c: „Einsparungen bei Inventurarbeiten“	0	0	1	0	0	1	3
51	keine Angabe	kein Eintrag							
52	keine Angabe	kein Eintrag							
53	Einträge vorhanden	2a: „Investition“ 2b: „ESt“ 2c „Sonderabschreibungen“							
54	Einträge vorhanden	1a: „Unternehmensform“ 1b: „ESt, Vermögensteuer, GewSt“ 1c: „Steuerberater“ 2a: „Bauten“	3	1	2	2	3	11	2

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

Zuordnung von Komplexitätsgraden zu allgemeinen Verfahren der Steuerberücksichtigung (Fortsetzung)

Nr.	1	Eintrag	3	4	5	6	7	8	9
54	Einträge vorhanden	2b: „ESt, Vermögensteuer“ 2c: „Eigner Steuerfachmann“ 3b: „ESt, GewSt, Vermögensteuer“ 3c: „Eigener Steuerfachmann“ 6b, c: „wie oben“	3 3 3	2 2 2	2 2 2	2 2 2	3 3 3	11 11 11	2 2 2
55	Einträge vorhanden	1b: „alle ertragsabhängigen Steuern“ 1c: „Investitionsrechnung“ 2b: „alle ertragsabhängigen Steuern“ 3a: „Leasing vs. Kauf“ 3c: „Analog Investitionsrechnung“ 6a: „Marketingmaßnahmen“ 6b: „Betriebsausgabenabzug“ 6c: „Vorherige Prüfung der Maßnahmen und evtl. andere Konzeption“	3 3 3	2 2 1	3 3 0	3 3 0	1 1 2	12 12 7	1 1 2
56	keine Angabe	kein Eintrag							
57	keine Angabe	kein Eintrag							
58	keine Angabe	kein Eintrag							
59	Einträge vorhanden	1a: „Rechtsform“ 1b: “Vermögensteuer“ 1c: „Steuerberater: Besitz- und Betriebsgesellschaft“ 4a: „Putzfrau“ 4b: „Lohnsteuer“ 4c: „2x Pauschallohnsteuer statt 1x Teilzeit“	3 3	3 1	2 1	2 0	3 0	13 5	1 3
60	Einträge vorhanden	1b: „Körperschaftsteuer, Einkommensteuer“							
61	Einträge vorhanden	1a: „Betriebsaufspaltung“ 2a: „Investitionen“ 3a: „Bank und Eigenmittel“ 4a: „Geschäftsführung“ 6a: „Planung“							
62	Einträge vorhanden	1a: „Erweiterungen“ 1b: „Förderprogramme etc.“							
63	Einträge vorhanden	1c: „grobe Schätzung“ 2,3, b: „Abschreibungsmöglichkeiten“	0	0	0	0	0	0	3
64	Einträge vorhanden	1a: „Unternehmensform“ 1b: „ESt, KSt“ 1c: „vorherige Prüfung durch die Finanzbehörde“ 2b: „AfA-Möglichkeiten, ESt, KSt“	0	2	3	3	1	9	2

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

Zuordnung von Komplexitätsgraden zu allgemeinen Verfahren der Steuerberücksichtigung (Fortsetzung)

Nr.	1	Eintrag	3	4	5	6	7	8	9
64	Einträge vorhanden	2c: „Steuervorteile bei günstigen Abschreibungsmöglichkeiten“	0	0	0	0	1	1	3
65	keine Angabe	kein Eintrag							
66	Einträge vorhanden	2a: „Investitionen im Maschinenbereich“ 2b: „Körperschaftsteuer“ 2c: „Steuerbilanzergebnis“ 6b: „wie oben“	0 0	2 2	0 0	0 0	0 0	2 2	3 3
67	keine Angabe	kein Eintrag							
68	Einträge vorhanden	1b: „Körperschaftsteuer“ 1c: „Simulationen“ 2a: „Investitionen“ 2b: „Subventionen“ 2c: „Maximierung der Investitionen, wenn Subvention möglich“	3 0	3 0	3 0	3 0	1 0	13 0	1 3
69	Einträge vorhanden	1b: „KSt, ESt“ 1c: „Taxierung“ 2a: „Investitionen“ 2b: „AfA“ 2c: „Taxierung“ 3a: „Fremdkapital/Eigenkapital“ 2b: „GewSt“ 2c: “Taxierung“	 0 0 0	 0 0 0	 0 0 0	 0 0 0	 0 0 0	 0 0 0	 3 3 3
70	Einträge vorhanden	1b: „Haftungsaspekt vorrangig“ 2b: „bisher Sonderabschreibung (ESt)“ 2c: „positiver Nebeneffekt bei Investitionen, die sowieso wirtschaftlich notwendig waren“ 3c: „Fremdkapitalaufnahme nur im unbedingt notwendigen Umfang, d.h. in erster Linie Investitionen aus nicht entnommenen Gewinnen“	 0	 0	 0	 0	 0	 0	 3
71	Einträge vorhanden	1b: „Einkommensteuerglättung“ 2b: „Sonderabschreibung, ZRFG“ 2c: „Gewinnreduzierung und -verlagerung durch Investitionen“ 6b: „geringwertige Wirtschaftsgüter“ 6c: „zum Jahresende kaufen“	 0 0	 2 0	 1 0	 1 0	 0 0	 4 0	 3 3
72	keine Angabe	kein Eintrag							
73	Einträge vorhanden	1a: „GbR statt HGB-Gesellschaft“ 1b: „ESt“							

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

Zuordnung von Komplexitätsgraden zu allgemeinen Verfahren der Steuerberücksichtigung (Fortsetzung)

Nr.	1	Eintrag	3	4	5	6	7	8	9
73	Einträge vorhanden	1c: „In Gesellschaften i.e.S. werden Leistungen, z.B. Investitionen systembedingt geschmälert, in der GbR normalerweise nicht“							
74	Einträge vorhanden	2c: „Investitionen orientieren sich nicht vor allem an betrieblichen Bedürfnissen, sondern an steuerlichen Gesichtspunkten“							
75	Einträge vorhanden	1a: „Betriebsaufspaltung“ 1b: „Abzugsfähigkeit von GEschäftsführerbezügen bei Kapitaleignern“ 2b: „AfA“ 3a: „Eigenfinanzierung“							
76	Einträge vorhanden	1a: „Rechtsform“ 1b: „ESt/KSt, GewSt“ 2a: „Investitionen“ 2b; „AfA-Möglichkeiten“ 3a: „Leasing versus Kauf 3a,2: „Fremdkapitalaufnahme, Eigenkapitalzuführung“ 3b: „ESt/KSt/GewSt“ 6a: „Absatzpreisentscheidungen“ 6b: „Mehrwertsteuer“							

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

Anhang 18

Zuordnung von Komplexitätsgraden zu Prognoseverfahren

a) Verfahren zur Schätzung der künftigen Steuerbelastung (Frage 33)

Spalte 2: mehrere Umweltzustände berücksichtigungsfähig? = Mehrwertigkeit {0, 3}
Spalte 3: Aufwand für Datenbeschaffung und Berechnung = Planungsaufwand {0;1;2;3}
Spalte 4: Quantifizierung = Ergebnisgenauigkeit {0;1;2;3}
Spalte 5: Formalisierung/Präzision der Durchführung = Durchführungsgenauigkeit {0;1;2;3}
Spalte 6: Zielüberprüfung? — entfällt
Spalte 7: maximal 12
Spalte 8: Komplexitätsgrad {gering: 3 für $w \leq 4$; mäßig: 2 für $5 \leq w \leq 8$; hoch: 1 für $w \geq 9$}

Verfahren	**2**	**3**	**4**	**5**	**6**	**7**	**8**
Persönliche Erwartungen (sowohl bezüglich der wirtschaftlichen Entwicklung als auch bezüglich der Entwicklungen im Steuerrecht)	3	0	0	0		3	3
Prognosen (Schätzverfahren mit Sicherheitszu- bzw. -abschlag)	3	1	1	1		6	2
Durch Expertengutachten gestützte, steuerrechtliche Analysen	3	2	1	2		8	2
Zwei- bzw. Drei-Werte -Methode (Ermittlung von Ober- und Untergrenzen, sowie des wahrscheinlichsten Werts der Steuerwirkung)	3	2	3	3		11	1
Qualitative und quantitative Szenarien	3	3	3	3		13	1
Portfolio mehrerer Alternativen für den Fall ungünstiger steuerlicher Entwicklungen bei längerfristigen Planungen	0	3	3	3		11	1
Andere: derzeit bekannte Vorschriften	0	1	0	2		3	3
Hinweise des Steuerberaters	3	0	0	0		3	3

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

b) Verfahren zur Ermittlung der Auswirkungen von Steuerrechtsänderungen auf den netto verfügbaren Unternehmensgewinn (Frage 14)

Spalte 2: mehrere Umweltzustände berücksichtigungsfähig? = Mehrwertigkeit {0, 3}
Spalte 3: Aufwand für Datenbeschaffung und Berechnung = Planungsaufwand {0;1;2;3}
Spalte 4: Quantifizierung = Ergebnisgenauigkeit {0;1;2;3}
Spalte 5: Formalisierung/Präzision der Durchführung = Durchführungsgenauigkeit {0;1;2;3}
Spalte 6: Zielüberprüfung? — entfällt
Wert: maximal 12
Spalte 8: Komplexitätsgrad {gering: 3 für $w \leq 4$; mäßig: 2 für $5 \leq w \leq 8$; hoch: 1 für $w \geq 9$}

Verfahren	**2**	**3**	**4**	**5**	**6**	**Wert**	**8**
Berechnungen des Steuerberaters	1	1	2	2		6	2
Schätzung aufgrund von Erfahrungswerten	0	0	0	0		0	3
Exakte Steuerberechnung	0	3	3	3		9	1
Veröffentlichungen über die Auswirkungen der Steuerrechtsänderungen	0	2	0	2		4	2
Teilsteuerrechnung	1	2	2	3		8	1
keine	0	0	0	0		0	3

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

Anhang 19
Schätzverfahren bei Steuerrechtsänderungen

a) Häufigkeitstabelle zu Frage 14: „Wie ermitteln Sie die Auswirkungen (in DM) von Steuerrechtsänderungen auf den netto verwendbaren Unternehmensgewinn?“

Verfahren	Anzahl	in % der Antworten	in % der Fälle
Exakte Steuerberechnung	17	14	25
Teilsteuerrechnung	4	3	5
Schätzung aufgrund von Erfahrungswerten	32	26	46
Veröffentlichungen über d. Auswirkungen	17	14	25
Berechnungen des Steuerberaters	50	41	73
Keine	1	1	1
Summe	121	100	175

7 fehlende Angaben; 69 gültige Fälle

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

b) Kreuztabelle
Schätzverfahren und allgemeine Verfahren zur Steuerberücksichtigung

Verfahren zur Berücksichtigung steuerlicher Aspekte	**Art der Berücksichtigung steuerlicher Aspekte bei**												Σ
	strategischen Entscheidungen		Entscheidungen zur Leistungserstellung		Finanzierungsentscheidungen		Entscheidungen über Organisation/Personal		sonstigen Entscheidungen mit mittelfr. Wirkung		laufenden Entscheidungen mit kurzfrist. Wirkung		
	Anzahl	%	Anzahl	%	Anzahl	%	Anzahl	%	Anzahl	%	Anzahl	%	
Einarbeitung in Investitionsrechenverfahren	2	4%	5	10%	3	6%							10
Prüfung durch Steuerabteilung	2	4%	1	2%	1	2%	2	4%			1	2%	7
Routinemäßige, grobe Schätzung	4	8%	5	10%	4	8%	2	4%					15
Faustregel			4	8%									4
Prüfung durch WP oder StB	10	19%	3	6%	2	4%					1	2%	16
Abwägung von Steuervorteilen mit anderen wirtschaftlichen Kriterien	1	2%	1	2%							1	2%	3
Ausweis in Steuerbilanz			3	6%	3	6%	1	2%			3	6%	10
Kostenrechnung/ Kalkulation	1	2%					3	6%					4
Kapitaldienstfähigkeit					1	2%							1
Budgetierung									1	(100%)			1
Vorherige Prüfung durch die Finanzbehörde	1	(5%)											1
Veranlagungssimulation	2	(10%)			1	(8%)							3
Summe	23		22		15		8		1		6		75

Angabe von Verfahren: 30 Unternehmen, keine Angabe von Verfaren: 46 Unternehmen; detaillierte Angaben zu Frage 19: 49 Unt ernehmen; keine Angaben zu Frage 19: 24 Unternehmen; Steuern haben generell keinen Einfluß auf unternehmerische Entscheidungen: 3 Unternehmen. Zahlen: gegebene Antworten, Mehrfachnennungen möglich; Basis der Prozentangaben: 52; Basis: 76

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

Anhang 20

Kreuztabelle entscheidungsunterstützende Instrumente und Unternehmensgröße

Verfahren zur Steuerberücksichtigung im allgemeinen (Frage 19)	**Anzahl der Mitarbeiter**					Σ
	bis 30	31-100	101-250	251-500	über 750	
gering	12 33%	16 43%	1 3%	1 3%	7 19%	37 123%
mäßig	8 33%	8 33%	1 4%	4 17%	3 13%	24 80%
hoch	3 18%	2 12%	4 24%		8 47%	17 57%
Summe	13 43%	7 23%	2 7%	2 7%	6 20%	30 100%

Basis der Prozentangaben: Summe der Angaben
Reduzierte Basis: 30 Unternehmen

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

Anhang 21

Reaktionen auf negativ verlaufene Betriebsprüfungen

Reaktion auf negativ verlaufene Betriebsprüfungen	Häufigkeit	in %	Kumulierte %
regelmäßige Rückversicherung	32	60%	60%
engere Zusammenarbeit mit Steuerberater	7	13%	74%
keine	4	8%	81%
geringere Kooperation	3	6%	87%
genaue Befolgung der steuerlichen Regelungen	2	4%	91%
bessere Vorbereitung der nächsten Betriebsprüfung	2	4%	94%
breitere Informations- und Meinungsabfrage bei mehreren Steuerberatern	1	2%	96%
Aufbau von „Fallen" für den Betriebsprüfer	1	2%	98%
interne Anweisungen zur Gestaltung	1	2%	100%
Summe	53	100%	

Reduzierte Basis: 45 Unternehmen

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

Anhang 22

Kreuztabelle Einfluß der persönlichen Besteuerung und wahrgenommener Einfluß der Besteuerung auf die unternehmerischen Entscheidungen

Wahrgenommener Einfluß der Besteuerung auf die unternehmerischen Entscheidungen (Frage 38)	**Einfluß der persönlichen Besteuerung des Entscheidungsträgers auf die Unternehmensentscheidungen (Frage 39)**					Σ
	ja, direkt	ja, in erheblichem Umfang	ja, maßvoll	ja, nur vernachlässigbar gering	nein	
hoch	3	8	9	5	2	27
mäßig	2	3	6	1	3	15
gering	3	2	3	2	10	20
abhängig von der Art der Entscheidung	1	1	2			4
Summe	9	14	20	8	15	66

Normierter Kontingenzkoeffizient: K* = 0,528
Lambda mit Frage 38 als abhängiger Variable: $\lambda = 0{,}205$
Signifikanzniveau: 13,5%; erwartete Häufigkeit unter 5 bei 80% der Zellen

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

Anhang 23

Reaktionen auf ständige Änderungen der Steuergesetze (Frage 16) und Verfahren zur Ermittlung der künftigen Steuerbelastung (Frage 33)

Verfahren zur Ermittlung der künftigen Steuerbelastung (Frage 33)	Vernachlässigung der Steuerplanung	zeitnahe Integration	Vorausschauende Planung	sofortige Nutzung von Steuervorteilen	Erhöhung der Informationsnachfrage beim Steuerberater	Erhöhung der Informationsnachfrage beim Finanzamt	sonstige	Σ
persönliche Erwartungen	14 18% 61%	19 24% 61%		2 3% 40%	17 22% 44%	24 31% 36%	2 3% 33%	78 100% 44%
Schätzverfahren mit Sicherheitszu-/-abschlag	2 5% 9%	6 14% 19%	6 14% 100%	3 7% 60%	9 21% 23%	17 40% 25%		43 100% 24%
qualitative u. quantitative Szenarien	2 17% 9%				2 17% 5%	6 50% 9%	2 17% 33%	12 100% 7%
durch Expertengutachten gestützte steuerrechtliche Analysen	3 11% 13%	4 14% 13%			5 18% 13%	14 50% 21%	2 7% 33%	28 100% 16%
Portfolio mehrerer Alternativen	2 20% 9%	2 20% 6%			2 20% 5%	4 40% 6%		10 100% 6%
derzeit bekannte Vorschriften					4 67% 10%	2 33% 3%		6 100% 3%
Summe Zeilenprozente Spaltenprozente	23 13% 100%	31 18% 100%	6 3% 100%	5 3% 100%	39 22% 100%	67 38% 100%	6 3% 100%	177 100% 100%

Rechtsbündig angeordnete Prozentwerte: Zeilenprozente
Linksbündig angeordnete Prozentwerte: Spaltenprozente

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

Anhang 24

Kreuztabellen zu Reaktionen auf Steuergesetzänderungen und Verfahren zur Ermittlung der künftigen Steuerbelastung

a) Reaktionen auf ständige Änderungen der Steuergesetze und Verfahren zur Schätzung der künftigen Steuerbelastung

Verfahren zur Ermittlung der künftigen Steuerbelastung (Frage 33)	**Verhaltensänderungen aufgrund ständiger Änderungen der Steuergesetze (Frage 16)**						**Σ**
	Vernachlässigung der Steuerplanung	Ausnutzen von Unsicherheiten des Finanzamtes	verstärkte Anfragen bei der Finanzverwaltung	häufige Rücksprache mit dem Steuerberater	Ausarbeitung von Alternativen	sonstige	
persönliche Erwartungen	14 18% 61%	13 17% 59%	24 32% 37%	14 18% 47%		11 14% 50%	76 100% 46%
Schätzverfahren mit Sicherheitszu-/-abschlag	2 5% 9%	4 9% 18%	17 40% 26%	7 16% 23%	3 7% 100%	10 23% 45%	43 100% 26%
qualitative und quantitative Szenarien	2 20% 9%		6 60% 9%	2 20% 7%			10 100% 6%
durch Expertengutachten gestützte steuerrechtliche Analysen	3 12% 13%	3 12% 14%	14 54% 22%	5 19% 17%		1 4% 5%	26 100% 16%
Portfolio mehrerer Alternativen	2 20% 9%	2 20% 9%	4 40% 6%	2 20% 7%			10 100% 6%
Summe Zeilenprozente Spaltenprozente	23 14% 100%	22 13% 100%	65 39% 100%	30 18% 100%	3 2% 100%	22 13% 100%	165 100% 100%

Rechtsbündig angeordnete Prozentwerte: Zeilenprozente
Linksbündig angeordnete Prozentwerte: Spaltenprozente
Basis: 76 Unternehmen

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

b) Reaktionen auf das Ausbleiben angekündigter Steuerrechtsänderungen und Verfahren zur Ermittlung der künftigen Steuerbelastung

Verfahren zur Ermittlung der künftigen Steuerbelastung (Frage 33)	**Verhaltensänderungen aufgrund des Ausbleibens angekündigter Änderungen (Frage 16)**				**Summe**
	Berücksichtigung von mehr Alternativen bei der Planung	Rückfrage beim Steuerberater	Reaktionen erst bei klarer Steuerlage	Ignorieren weiterer Ankündigungen	
persönliche Erwartungen	24 83% 38%	2 7% 25%	2 7% 50%	1 3% 50%	29 100% 37%
Schätzverfahren mit Sicherheitszu-/-abschlag	25 86% 39%	2 7% 25%	1 3% 25%	1 3% 50%	29 100% 37%
qualitative und quantitative Szenarien	4 67% 6%	2 33% 25%			6 100% 8%
durch Expertengutachten gestützte steuerrechtliche Analysen	8 89% 13%		1 11% 25%		9 100% 12%
Portfolio mehrerer Alternativen	3 60% 5%	2 40% 25%			5 100% 6%
Summe Zeilenprozente Spaltenprozente	64 82% 100%	8 10% 100%	4 5% 100%	2 3% 100%	78 100% 100%

Rechtsbündig angeordnete Prozentwerte: Zeilenprozente
Linksbündig angeordnete Prozentwerte: Spaltenprozente
Basis: 76 Unternehmen

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

Anhang 25

Kreuztabelle Verhaltensänderungen durch Erfahrungen und Kriterien der Risikobereitschaft

Analytikwert der Kombinationen von Kriterien der Risikobereitschaft	**Verhaltensänderungen aufgrund ständiger Änderungen der Steuergesetze (Frage 16)**							**Σ**
	Vernachlässigung der Steuerplanung	Ausnutzen von Unsicherheiten des Finanzamtes	verstärkte Anfragen bei der Finanzverwaltung	häufige Rücksprache mit dem Steuerberater	Ausarbeitung von Alternativen	größtmögliche Berücksichtigung in der Planung	sonstige	
1,0—2,7	9 27% 69%	9 27% 75%	8 24% 50%	5 15% 50%			2 6% 33%	33 100% 54%
3,0—3,5	3 23% 23%	2 15% 17%	2 15% 13%	3 23% 30%		1 8% 25%	2 15% 17%	13 100% 21%
4,0—4,3		1 17% 8%	2 33% 13%	1 17% 10%		1 17% 25%	1 17% 17%	6 100% 10%
5,0—6,0	1 11% 8%		4 44% 25%	1 11% 10%		2 22% 50%	1 11% 33%	9 100% 15%
Summe Zeilenprozente Spaltenprozente	13 21% 100%	12 20% 100%	16 26% 100%	10 16% 100%	0 0% 100%	4 7% 100%	6 10% 100%	61 100% 100%
normierter Kontingenzkoeffizient für jede der Ausprägungen zu Frage 16 als dichotomer Variable	0,315	0,341	0,238	0,178		0,452	0,205	

Rechtsbündig angeordnete Prozentwerte: Zeilenprozente
Linksbündig angeordnete Prozentwerte: Spaltenprozente

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

Anhang 26

Reaktionen auf Steuerrechtsänderungen, durch die Kombinationen der Kriterien der Risikobereitschaft bedingte Verteilungen

Analytikwert der Kombinationen von Kriterien der Risikobereitschaft	**Verhaltensänderungen aufgrund ständiger Änderungen der Steuergesetze (Frage 16)**							Σ
	Vernachlässigung der Steuerplanung	Ausnutzen von Unsicherheiten des Finanzamtes	verstärkte Anfragen bei der Finanzverwaltung	häufige Rücksprache mit dem Steuerberater	Ausarbeitung von Alternativen	größtmögliche Berücksichtigung in der Planung	sonstige	
eher analytisch	12 26% 92%	11 24% 92%	10 22% 63%	8 17% 80%		1 2% 25%	4 9% 67%	46 100% 75%
eher intuitiv	1 7% 8%	1 7% 8%	6 60% 37%	2 13% 20%		3 20% 75%	2 13% 33%	15 100% 25%
Summe Zeilenprozente Spaltenprozente	13 21% 100%	12 20% 100%	16 26% 100%	10 16% 100%	0 0% 0%	4 7% 100%	6 10% 100%	61 100% 100%
normierter Kontingenzkoeffizient für jede der Ausprägungen zu Frage 16 als dichotomer Variable	0,283	0,260	0,249	0,067	—	0,419	0,095	
Chi-Quadrat	2,544	2,129	1,949	0,134	—	5,866	0,274	
0,95-Perzentil der Chi-Quadrat-Verteilung bei 1 Freiheitsgrad	3,84							

Rechtsbündig angeordnete Prozentwerte: Zeilenprozente
Linksbündig angeordnete Prozentwerte: Spaltenprozente

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

Anhang 27

Informationsbeschaffung und Einfluß der persönlichen Besteuerung auf die unternehmerischen Entscheidungen

a) Kreuztabelle gezielte Informationsbeschaffung und Einfluß der persönlichen Besteuerung des Entscheidungsträgers auf die Unternehmensentscheidungen

Frage 13: gezielte Informationsbeschaffung	**Einfluß der persönlichen Besteuerung des Entscheidungsträgers auf die Unternehmensentscheidungen (Frage 39)**					**Summe**
	ja, direkt	ja, erheblich	ja, maßvoll	ja, äußerst gering	nein	
persönliche Kontakte	3 9% 9%	8 24% 16%	7 21% 9%	7 21% 20%	9 26% 14%	34 100% 13%
Verbandsschriften	4 19% 12%	6 29% 12%	3 14% 4%	4 19% 11%	4 19% 6%	21 100% 8%
einschlägige Wochenschriften	3 14% 9%	3 14% 6%	8 38% 11%	2 10% 6%	5 24% 8%	21 100% 8%
Tagespresse	4 8% 12%	10 20% 20%	16 33% 21%	7 14% 20%	12 24% 19%	49 100% 19%
steuerliche/betriebswirtschaftl. Fachzeitschriften	5 19% 15%	4 15% 8%	7 26% 9%	3 11% 9%	8 30% 13%	27 100% 10%
Steuerberater	10 16% 30%	15 23% 29%	19 30% 25%	7 11% 20%	13 20% 21%	64 100% 25%
externe Berater	1 8% 3%	2 15% 4%	5 38% 7%	1 8% 3%	4 31% 6%	13 100% 5%
eigene Steuerabteilung	1 11% 3%	0 0% 0%	3 33% 4%	2 22% 6%	3 33% 5%	9 100% 3%
direkter Kontakt mit den Finanzbehörden	2 10% 6%	3 15% 6%	8 40% 11%	2 10% 6%	5 25% 8%	20 100% 8%
Summe Zeilenprozente Spaltenprozente	33 13% 100%	51 20% 100%	76 29% 100%	35 14% 100%	63 24% 100%	258 100% 100%

72 gültige Fälle
Rechtsbündig angeordnete Prozentwerte: Zeilenprozente
Linksbündig angeordnete Prozentwerte: Spaltenprozente

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

b) Kreuztabelle laufende Informationsbeschaffung und Einfluß der persönlichen Besteuerung des Entscheidungsträgers auf die Unternehmensentscheidungen

Frage 13: laufende Informationsbeschaffung	**Einfluß der persönlichen Besteuerung des Entscheidungsträgers auf die Unternehmensentscheidungen (Frage 39)**					**Summe**
	ja, direkt	ja, erheblich	ja, maßvoll	ja, äußerst gering	nein	
persönliche Kontakte	1 5% 3%	4 19% 8%	5 24% 7%	4 19% 15%	7 33% 12%	21 100% 9%
Verbandsschriften	3 13% 10%	8 35% 16%	4 17% 6%	4 17% 15%	4 17% 7%	23 100% 10%
einschlägige Wochenschriften	6 21% 19%	4 14% 8%	12 43% 17%	1 4% 4%	5 18% 8%	28 100% 12%
Tagespresse	7 15% 23%	7 15% 14%	16 35% 23%	4 9% 15%	12 26% 20%	46 100% 19%
steuerliche/betriebswirtschaftl. Fachzeitschriften	2 6% 6%	7 23% 14%	9 29% 13%	3 10% 11%	10 32% 17%	31 100% 13%
Steuerberater	8 14% 26%	13 23% 26%	18 32% 26%	7 12% 26%	11 19% 18%	57 100% 24%
externe Berater	1 14% 3%	1 14% 2%	2 29% 3%	0 0% 0%	3 43% 5%	7 100% 3%
eigene Steuerabteilung	1 9% 3%	2 18% 4%	2 18% 3%	2 18% 7%	4 36% 7%	11 100% 5%
direkter Kontakt mit den Finanzbehörden	2 14% 6%	4 29% 8%	2 14% 3%	2 14% 7%	4 29% 7%	14 100% 6%
Summe Zeilenprozente Spaltenprozente	31 13% 100%	50 21% 100%	70 29% 100%	27 11% 100%	60 25% 100%	238 100% 100%

71 gültige Fälle
Rechtsbündig angeordnete Prozentwerte: Zeilenprozente
Linksbündig angeordnete Prozentwerte: Spaltenprozente

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

c) Abweichungen der bedingten Verteilungen der laufenden und gezielten Information von der einfachen Häufigkeitsverteilung unter dem Merkmal eines mindestens maßvollen bzw. eines nur vernachlässigbaren und nicht gegebenen Einflusses der persönlichen Besteuerung auf die unternehmerischen Entscheidungen

Quelle der laufenden Information	**Einfluß der persönlichen Besteuerung auf die unternehmerischen Entscheidungen**		
	mindestens maßvoller Einfluß	Differenz zur Originalverteilung	vernachlässigbarer und kein Einfluß
Originalverteilung	66%		34%
persönliche Kontakte	48%	-18%	52%
Verbandsschriften	65%	-1%	35%
einschlägige Wochenschriften	79%	13%	21%
Tagespresse	65%	-1%	35%
steuerliche/betriebswirtschaftliche Fachzeitschriften	58%	-8%	42%
Steuerberater	68%	3%	32%
externe Berater	57%	-9%	43%
eigene Steuerabteilung	45%	-20%	55%
direkter Kontakt mit den Finanzbehörden	57%	-9%	43%

Quelle der gezielten Information	**Einfluß der persönlichen Besteuerung auf die unternehmerischen Entscheidungen**		
	mindestens maßvoller Einfluß	Differenz zur Originalverteilung	vernachlässigbarer und kein Einfluß
Originalverteilung	66%		34%
persönliche Kontakte	53%	-13%	47%
Verbandsschriften	62%	-4%	38%
einschlägige Wochenschriften	67%	1%	33%
Tagespresse	61%	-5%	39%
steuerliche/betriebswirtschaftliche Fachzeitschriften	59%	-6%	41%
Steuerberater	69%	3%	31%
externe Berater	62%	-4%	38%
eigene Steuerabteilung	44%	-21%	56%
direkter Kontakt mit den Finanzbehörden	65%	-1%	35%

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

Anhang 28

Kreuztabelle Verfahren zur Ermittlung der Auswirkungen von Steuerrechtsänderungen und zur Schätzung künftiger Steuerbelastungen

Schätzverfahren zur Auswirkung von Steuerrechtsänderungen	Verfahren zur Schätzung künftiger Steuerbelastungen				Σ
	Persönliche Erwartungen	Schätzverfahren	Zwei-/Drei-Werte-Methode	Qualitative/ Quantitative Szenarien	
exakte Steuerberechnung	17 30% 17%	19 34% 30%		6 11% 30%	56
Teilsteuerrechnung	3 43% 3%	3 43% 5%		0 0% 0%	7
Schätzung aufgrund von Erfahrungswerten	24 45% 24%	13 25% 20%		2 4% 10%	53
Veröffentlichungen	17 33% 17%	10 19% 16%		6 12% 30%	52
Berechnungen des Steuerberaters	38 40% 38%	19 20% 30%	1 1% 100%	6 6% 30%	94
keine	2				2
Summe Zeilenprozente Spaltenprozente	101 38% 100%	64 24% 100%	1 0% 100%	20 8% 100%	264 100% 100%

Rechtsbündig angeordnete Prozentwerte: Zeilenprozente
Linksbündig angeordnete Prozentwerte: Spaltenprozente

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

Kreuztabelle Verfahren zur Ermittlung der Auswirkungen von Steuerrechtsänderungen und zur Schätzung künftiger Steuerbelastungen (Fortsetzung)

Schätzverfahren zur Auswirkung von Steuerrechtsänderungen	**Verfahren zur Schätzung künftiger Steuerbelastungen**				Σ
	Durch Expertengutachten gestützte Analysen	**Portfolio mehrerer Alternativen**	**Derzeit bekannte Vorschriften**	**Hinweis des Steuerberaters**	
exakte Steuerberechnung	10 18% 25%	1 2% 6%	3 5% 18%		56
Teilsteuerrechnung		1 14% 6%			7
Schätzung aufgrund von Erfahrungswerten	5 9% 13%	5 9% 29%	2 4% 12%	2 4% 50%	53
Veröffentlichungen	9 17% 23%	3 6% 18%	5 10% 29%	2 4% 50%	52
Berechnungen des Steuerberaters	16 17% 40%	7 7% 41%	7 7% 41%		94
keine					2
Summe Zeilenprozente Spaltenprozente	40 15% 100%	17 6% 100%	17 6% 100%	4 2% 100%	264 100%

Rechtsbündig angeordnete Prozentwerte: Zeilenprozente
Linksbündig angeordnete Prozentwerte: Spaltenprozente

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

Literaturverzeichnis

Abel, Bernd: Problemorientiertes Informationsverhalten: Individuelle und organisatorische Gestaltungsbedingungen innovativer Entscheidungssituationen, Darmstadt, 1977

Agor, Weston H.: The Logic of Intuitive Decision Making. A Research-Based Approach for Top-Management, Westport, Connecticut, 1986

Albach, Horst: Entscheidungsprozeß und Informationsfluß, in: Erich Schnaufer/Klaus Agthe (Hrsg.): Organisation, TFB-Handbuchreihe, Bd. 1, Berlin/Baden-Baden, 1961, S. 355—402

Allais, Maurice: Le comportement de l'homme rationnel devant le risque: critique des postulats et axiomes de l'école américaine, in: Econometrica, Vol. 21, 1953, S. 503—546

Anderson, Norman H. (ed.): Contributions to Information Integration Theory. Volume I: Cognition, Hilldale, New Jersey/Hove/London, 1991

– A Cognitive Theory of Judgment and Decision, in: Norman H. Anderson (ed.): Information Integration Theory, New Jersey/Hove/London, 1991, S. 105—142

Arnold, Wilhelm/*Eysenck*, Hans-Jürgen/*Meili*, Richard (Hrsg.): Lexikon der Psychologie, Freiburg/Basel/Wien, 1980

Arrow, Kenneth J.: Risk Perception in Psychology and Economics, in: Economic Inquiry, Vol. 20, 1982, S. 1—9

Baddeley, Allan: The Magical Number Seven: Still Magic After All These Years?, in: Psychological Review, Vol. 101, 1994, No. 2, S. 353—356

Balmer, Heinrich et al. (Hrsg.): Die Psychologie des 20. Jahrhunderts, Bd. VII: Piaget und die Folgen, Zürich, 1978

Bamberg, Günter/*Baur*, Franz: Statistik, 9. Aufl., München/Wien, 1996

Bamberg, Günter/*Coenenberg*, Adolf G.: Betriebswirtschaftliche Entscheidungslehre, 8. Aufl., München, 1994

Bareis, Hans-Peter: Die Steuern in der betrieblichen Planung, Berlin, 1969

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

Bäuerle, Paul: Zur Problematik der Konstruktion praktikabler Entscheidungsmodelle, in: ZfB, 59. Jg., 1989, S. 175—192

Bea, Franz X./*Dichtl*, Erwin/*Schweitzer*, Marcell (Hrsg.): Allgemeine Betriebswirtschaftslehre, Bd. 1: Grundfragen, 6. Aufl., Stuttgart/Jena, 1992

Beach, Lee Roy: Image Theory: Decision Making in Personal and Organizational Contexts, Chichester u.a., 1990

Beach, Lee Roy/*Mitchell*, Terence R.: A Contingency Model for the Selection of Decision Strategies, in: The Academy of Management Review, Vol. 3, 1978, S. 439—449

Behling, Orlando/*Eckel*, Norman L.: Making Sense out of Intuition, in: Academy of Management Executive, Vol. 5, 1991, No. 1, S. 46—54

Behling, Orlando/*Gifford*, W. E./*Tolliver*, J. M.: Effects of Grouping Information on Decision Making Under Risk, in: Decision Sciences, Vol. 11, 1980, S. 272—283

Benson, Lehman III/*Beach*, Lee Roy: The Effects of Time Constraints on the Prechoice Screening of Decision Options, in: Organizational Behavior and Human Decision Processes, Vol. 67, 1996, S. 222—228

Beranek, Axel: Die steuerlich optimale Rechtsform der Unternehmung: Analyse und EDV-gestützter Modellansatz zur Besteuerung als Entscheidungskomponente, Hamburg 1993; zugl.: Berlin, FU, Diss., 1993

Berlyne, Daniel E.: Strukturen und Motivation, in: Heinrich Balmer et al. (Hrsg.): Die Psychologie des 20. Jahrhunderts, Bd. VII: Piaget und die Folgen, Zürich, 1978, S. 691—708

Bettman, James R.: An Information Processing Theory of Consumer Choice, Reading, Massachusetts u.a, 1979

Bierfelder, Wilhelm H.: Ansätze zu einer Typologie der unternehmerischen Entscheidung, in: ZfB, 31. Jg., 1961, S. 520—530

Blohm, Hans/*Lüder*, Klaus: Investitionsrechnung: Schwachstellenanalyse des Investitionsbereichs und Investitionsrechnung, 8. Aufl., München, 1995

Bode, Jürgen: Der Informationsbegriff in der Betriebswirtschaftslehre, in: zfbf, 49. Jg., 1997, S. 449—468

Bogen, Eberhard: Steuerliche Zielvorstellungen in Unternehmen, Frankfurt am Main/Berlin/Bern u.a., 1996, zugl.: Berlin, FU, Diss., 1994

Borcherding, Katrin/*Larichev*, Oleg I./*Messik*, David M. (Hrsg.): Contemporary Issues in Decision Making, Amsterdam, 1990

Boulding, Kenneth E.: The Image: Knowledge in Life and Society, Ann Arbor, 1956

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

Brainerd, C. J./*Reyna*, V. F.: Gist Is the Grist: Fuzzy-Trace Theory and the New Intuitionism, in: Developmental Review, Vol. 10, 1990, S. 3—47

Brandmüller, Gerhard: Die Durchführung einer Grundstücksschenkung im Sinne von § 9 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG, in: BB, 50. Jg., 1995, S. 2244—2249

Brandstätter, Hermann/*Gahlen*, Bernhard: Entscheidungsforschung. Bericht über ein interdisziplinäres Symposium Ottobeuren 1974, Tübingen, 1975

Broadbent, Donald E.: Perception and Communication, Oxford, 1958

Brockhaus-Enzyklopädie in 24 Bänden, 19. Aufl., Mannheim, 1992

Bronner, Rolf: Entscheidungen unter Zeitdruck: eine Experimentaluntersuchung zur empirischen Theorie der Unternehmung, Tübingen, 1973

– Entscheidungsverhalten, in: Jürgen Hauschildt/Oskar Grün (Hrsg.): Ergebnisse empirischer betriebswirtschaftlicher Forschung, Stuttgart, 1993, S. 713—745

Brückmann, Herbert: Steuerliche Optimierungsstrategien für die Generationenfolge bei Unternehmerfamilien, Frankfurt am Main u.a., 1991

Buhl, Hans U./*Erhard*, Norman: Steuerlich linearisiertes Leasing. Kalkulation und Steuerparadoxon, in: ZfB, 61. Jg., 1991, S. 1355—1375

Buhl, Hans U.: Finanzanalyse von Entscheidungsalternativen bei der Software-Vertragsgestaltung, in: zfbf, 45. Jg., 1993, S. 911—932

Buhl, Michael: Steuerbilanzpolitik unter Berücksichtigung jüngster Rechtsänderungen — Theorie und Empirie; unveröffentlichte Diplomarbeit zur Erlangung des akademischen Grades Diplom-Kaufmann, eingereicht am Lehrstuhl für Betriebswirtschaftslehre der Wirtschafts- und Sozialwissenschaftlichen Fakultät der Universität Augsburg, Prof. Dr. Michael Heinhold, Augsburg 1997

Bundesratsdrucksache: Verhandlungen des Bundesrates, Bonn, Drucksache 1/93 vom 4.1.1993

Bundessteuerberaterkammer/Deutsches wissenschaftliches Steuerinstitut der Steuerberater und Steuerbevollmächtigten e.V. (Hrsg.): Steuerberaterkongreß-Report 1977: Deutscher Steuerberaterkongreß 1977 der Bundessteuerberaterkammer: Ansprachen, Referate, Diskussionen, München, 1977

Busemeyer, Jerome R.: Intuitive Statistical Estimation, in: Norman H. Anderson (ed.): Information Integration Theory, New Jersey/Hove/London, 1991, S. 187—215

Christensen-Szalanski, Jay J. J.: Problem-Solving Strategies: A Selection Mechanism, Some Implications, and Some Data, in: Organizational Behavior and Human Performance, Vol. 22, 1978, S. 307—323

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

Chu, Yun-Peng/*Chu*, Ruey-Ling: The Subsidence of Preference Reversals in Simplified and Marketlike Experimental Settings, in: American Economic Review, Vol. 80, 1990, S. 902—911

Coenenberg, Adolf G.: Die Kommunikation in der Unternehmung, Wiesbaden, 1966

- (Hrsg.: Unternehmensrechnung: Betriebliche Planungs- und Kontrollrechnung auf der Basis von Kosten und Leistungen, München, 1976

- Jahresabschluß und Jahresabschlußanalyse: Grundfragen der Bilanzierung nach betriebswirtschaftlichen, handelsrechtlichen, steuerrechtlichen und internationalen Grundsätzen, 16. Aufl., Landsberg am Lech, 1997

Coenenberg, Adolf G./*Frese*, Erich: Lerntheorie und Rechnungswesen, in: Adolf G. Coenenberg (Hrsg.): Unternehmensrechnung, München, 1976

Coenenberg, Adolf G./*Möller*, Peter: Entscheidungswirkungen von Jahresabschlußinformationen vor und nach der Aktienrechtsreform von 1965, in: BFuP, 31. Jg., 1979, S. 438—454

Coenenberg, Adolf G./*Schmidt*, Franz/*Werhand*, Manfred: Bilanzpolitische Entscheidungen und Entscheidungswirkungen in manager- und eigentümerkontrollierten Unternehmen, in: BFuP, 35. Jg., 1983, S. 321—343

Conrad, Peter: Involvement-Forschung: Motivation und Identifikation in der verhaltenswissenschaftlichen Organisationstheorie, Berlin u.a., 1988, zugl.: Berlin, FU, Diss., 1987

Corsten, Hans/*Reiß*, Michael (Hrsg.): Betriebswirtschaftslehre, München/Wien, 1994

Cyert, Richard M./*March*, James G.: A Behavioral Theory of the Firm, Englewood Cliffs/NewYork, 1963

Dann, Wilfried: Steuerchaos in Deutschland — Komplizierung des Steuerrechts, in: StB, 44. Jg. 1993, S. 244—247

Dearborn, D.C./*Simon*, Herbert A.: Selective Perception: A Note on the Departmental Identification of Executives, in: Sociometry, Vol. 21, 1958, S. 140—144

Dedner, Martin/*Günther*, Rolf/*Rünger*, Roland: Ertragsteuerplanung bei unvollkommener Information, in: ZOR, 24. Jg., 1980, S. B 239—B 257

Dibbelt, Susanne/*Kuhl*, Julius: Volitional Processes in Decision Making: Personality and Situational Determinants, in: Julius Kuhl/Jürgen Beckmann (eds.): Volition and Personality, Göttingen u.a., 1994, S. 177—194

Dichtl, Erwin/*Issing*, Otmar (Hrsg.): Vahlens Großes Wirtschaftslexikon, Bd. 1: A — K, 2. Aufl., München, 1993

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

Disselkamp, Everhard: Steueroptimierung als Führungsaufgabe, in: Ulrich Krystek/Jörg Link (Hrsg.): Führungskräfte und Führungserfolg, Festschrift für D. Hahn, Wiesbaden, 1995, S. 307—324

Döring, Ulrich: Kostensteuern: Der Einfluß von Steuern auf kurzfristige Produktions- und Absatzentscheidungen, Stuttgart, 1984

Dörner, Dietrich: Die kognitive Organisation beim Problemlösen: Versuche zu einer kybernetischen Theorie der elementaren Informationsverarbeitungsprozesse im Denken, Bern/Stuttgart/Wien, 1974

Dörner, Dietrich et al. (Hrsg.): Lohhausen — Vom Umgang mit Unbestimmtheit und Komplexität: Ein Forschungsbericht, Bern/Stuttgart/Wien, 1983

Dorsch, Friedrich/*Häcker*, Hartmut/*Stapf*, Kurt H.: Dorsch Psychologisches Wörterbuch, Bern u.a., 1994

Eigenstetter, Hans: Entscheidungsmodelle für eine anteilseignerbezogene Steuerpolitik: zugleich ein Beitrag zur Wahl der Mitunternehmer-GmbH als Gestaltungsinstrument, Frankfurt am Main u.a., 1997, zugl.: Hamburg, Univ., Diss. 1997

Eisenach, Manfred: Entscheidungsorientierte Steuerplanung: Grundlagen, Instrumente und Konzept zur Planung der Steuerbelastung der Unternehmung mittels dynamischer Teilsteuerrechnung, Wiesbaden, 1974

Eisenführ, Franz/*Weber*, Martin: Rationales Entscheiden, 2. Aufl., Berlin/Heidelberg u.a., 1994

Elschen, Rainer: Institutionale oder personale Besteuerung von Unternehmungsgewinnen?, 2. Aufl., Hamburg, 1994

Erichsen, Manfred: Der Realismus der Steuerplanung in der Theorie der Unternehmung und in der Wirtschaftspraxis, in: FR, 23. Jg., 1968, S. 380—384

Festinger, Leon: A Theory of Cognitive Dissonance, Evanston, Illinois, 1957

Findeisen, Franz: Unternehmung und Steuer (Steuerbetriebslehre), Stuttgart, 1923

Fink, Wolfgang F.: Kognitive Stile, Informationsverhalten und Effizienz in komplexen betrieblichen Beurteilungsprozessen, Frankfurt am Main u.a., 1987

Fischer, Lutz: Zu einigen Problemen einer entscheidungsorientierten betriebswirtschaftlichen Steuerlehre, Wiesbaden, 1974

– Unternehmung und Steuer, FS zur Vollendung des 80. Lebensjahres von Peter Scherpf, Wiesbaden, 1983

Fodor, Jerry A.: The Modularity of Mind: An Essay on Faculty Psychology, Cambridge, 1983

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

Franke, Winfried: Zur Fixkostenstruktur betrieblicher Steuerverwaltungskosten, Berlin, 1980

Friele, Klaus: Hektische Investitionszulagengesetzgebung — Kleine Ursachen, große Wirkung, in: DB, 50. Jg., 1995, S. 242—243

Gablers Wirtschaftslexikon: Bd. 1 A — E, 13. Aufl., Wiesbaden, 1992

Gaillinger, Wolfgang: Modelle zur simultanen Planung von Investition, Finanzierung und Steuerbilanz, Hamburg, 1992, zugl.: Passau, Univ., Diss. 1991

Ganzach, Yoav/*Schul*, Yaacov: The Influence of Quantity of Information and Goal Framing on Decision, in: Acta Psychologica, Vol. 89, 1995, S. 23—36

Geertman, Joannes: Die Steuerpolitik internationaler Konzerne, in: Edmund Heinen (Hrsg.): Steuern und Unternehmenspolitik, Wiesbaden, 1958, S. 25—33

Gehm, Theo: Emotionale Verhaltensregulierung: Ein Versuch über eine einfache Form der Informationsverarbeitung in einer komplexen Umwelt, Weinheim, 1991

Gemünden, Hans G.: Informationsverhalten, in: Jürgen Hauschildt/Oskar Grün (Hrsg.): Ergebnisse empirischer betriebswirtschaftlicher Forschung, Stuttgart, 1993, S. 839—877

- Entscheidungstyp und Informations-Nachfrage, in: Jürgen Hauschildt et al. (Hrsg.): Entscheidungen der Geschäftsführung, Tübingen, 1983, S. 103—143

- Informationsverhalten, in: Erich Frese (Hrsg.): Handwörterbuch der Organisation, 3. Aufl., Stuttgart, 1992, Sp. 1010—1029

Gerstenmaier, Jochen (Hrsg.): Einführung in die Kognitionspsychologie, München/Basel, 1995

Gilliland, Stephen W./*Schmitt*, Neal/*Wood*, Lisa: Cost-Benefit Determinants of Decision Process and Accuracy, in: Organizational Behavior and Human Decision Processes, Vol. 56, 1993, S. 308—330

Glazer, Rashi/*Steckel*, Joel/*Winer*, Russell S.: Locally Rational Decision Making: The Distracting Effect of Information on Managerial Performance, in: Management Science, Vol. 38, 1992, No. 2, S. 212—226

Götze, Uwe/*Bloech*, Jürgen: Investitionsrechnung: Modelle und Analysen zur Beurteilung von Investitionsvorhaben, Berlin u.a., 1993

Gratz, Kurt: Grundprobleme individueller und kollektiver Steuerplanung. Anwendungsbereiche und Lösungsverfahren unternehmerischer Steuergestaltung, Berlin, 1982

Grefe, Cord: Auswirkungen des Solidaritätszuschlags auf die Dividendenbesteuerung, in: BB, 50. Jg., 1995, S. 1446—1450

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

Grochla, Erwin (Hrsg.): Handwörterbuch der Organisation, 2. Aufl., Stuttgart, 1980

Grochla, Erwin/*Wittmann*, Waldemar (Hrsg.): Handwörterbuch der Betriebswirtschaft, 4. Aufl., Stuttgart, 1975

Großmann, Hermann: Studien und Gedanken über Wirtschaft und Wissenschaft, in: ZfB, 2. Jg., 1931, S. 793—815 und S. 893—919

Grotherr, Siegfried: Die Hauptaufgaben der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre — dargestellt am Beispiel der grunderwerbsteuerlichen Belastung von Anteilsübertragungen, in: SteuerStud, 16. Jg., 1995, S. 101—111

Guski, Rainer: Wahrnehmung: Eine Einführung in die Psychologie der menschlichen Informationsaufnahme, Stuttgart u.a., 1989

Gutenberg, Erich: Untersuchungen über die Investitionsentscheidungen industrieller Unternehmen, Köln u.a., 1959

Haberstock, Lothar: Zur Integrierung der Ertragbesteuerung in die simultane Produktions-, Investitions-, und Finanzierungsplanung mit Hilfe der linearen Programmierung, Köln u.a., 1971

– Die steuerliche Planung der internationalen Unternehmung, Wiesbaden, 1976

– Steuerbilanz und Vermögensaufstellung: Mit Fragen, Aufgaben und Lösungen, 3. Aufl., Hamburg, 1991

Haberstock, Lothar/*Breithecker*, Volker: Einführung in die Betriebswirtschaftliche Steuerlehre: Mit Fallbeispielen, Übungsaufgaben und Lösungen, 9. Aufl., Hamburg, 1997

Hamouda, Omar F./*Price*, B.B.: Verification in Economics and History: A Sequel to Scientification, London u.a., 1991

Haritz, Detlef/*Benkert*, Manfred: Umwandlungssteuergesetz: Kommentar, München, 1996

Hauschildt, Jürgen/*Petersen*, Knut: Phasen-Theorem und Organisation komplexer Entscheidungsverläufe. Weiterführende Untersuchungen, in: zfbf, 39. Jg., 1987, S. 1043—1062

Hauschildt, Jürgen/*Gemünden*, Hans G./*Grotz-Martin*, Silvia/*Haidle*, Ulf (Hrsg.): Entscheidungen der Geschäftsführung, Tübingen, 1983

Hauschildt, Jürgen: Informationsverhalten bei innovativen Problemstellungen: Nachlese zu einem Forschungsprojekt, in: ZfB, 59. Jg., 1989, S. 377—396

Hauschildt, Jürgen/*Grün*, Oskar (Hrsg.): Ergebnisse empirischer betriebswirtschaftlicher Forschung: Zu einer Realtheorie der Unternehmung, Stuttgart, 1993

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

Hauschildt, Jürgen/*Wacker*, Wilhelm: Zum unangemessenen Gewicht steuerlicher Gesichtspunkte in unternehmenspolitischen Entscheidungsprozessen, in: StuW, 71. Jg., 1974, S. 252—254

Hax, Herbert/*Laux*, Helmut: Flexible Planung — Verfahrensregeln und Entscheidungsmodelle für die Planung bei Ungewißheit, in: zfbf, 24. Jg., 1972, S. 318—340

Hax, Herbert: Entscheidungsmodelle in der Unternehmung. Einführung in Operations Research, Reinbek bei Hamburg, 1974

Hebig, Michael: Steuerabteilung und Steuerberatung in der Großunternehmung: Eine empirische Untersuchung, Berlin, 1984

Heider, Fritz: The Psychology of Interpersonal Relations, New York, 1958

Heigl, Anton: Bedingungen der unternehmerischen Steuerplanung, in: StuW, 48. Jg., 1971, S. 127—138.

Heigl, Anton/*Melcher*, Günther-Herbert: Betriebliche Steuerpolitik. Ertragsteuerplanung, Köln, 1974

Heigl, Anton/*Uecker*, Peter (Hrsg.): Betriebswirtschaftslehre und Recht, Wiesbaden, 1979

Heinen, Edmund (Hrsg.): Steuern und Unternehmenspolitik, FS für Ewald Aufermann, Wiesbaden, 1958

– Grundlagen betriebswirtschaftlicher Entscheidungen: Das Zielsystem der Unternehmung, 3. Aufl. Wiesbaden, 1976

Heinhold, Michael: Betriebliche Steuerplanung mit quantitativen Methoden, München, 1979

– Simultane Unternehmensplanungsmodelle — Ein Irrweg? in: DBW, 49. Jg., 1989, S. 689—708

– Zum Einfluß der verlängerten Maßgeblichkeit auf eine rationale Steuerbilanzpolitik, in: DBW, 53. Jg., 1993, S. 331—334

– Der Jahresabschluß, 4. Aufl., München/Wien, 1996

– Unternehmensbesteuerung Bd. 3: Investition und Finanzierung, Stuttgart, 1996

Helsper, Helmut: Die Chaotisierung der Steuerrechtsordnung als Folge eines verfehlten Zusammenspiels von politischer Führung und juristischer Expertenkompetenz, in: BB, 44. Jg., 1995, S. 17—25

Henderson, John C./*Nutt*, Paul C.: The Influence of Decision Style on Decision-Making Behavior, in: Management Science, Vol. 26, 1980, S. 371—386

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

Herzig, Norbert (Hrsg.): Betriebswirtschaftliche Steuerlehre und Steuerberatung, FS für Gerd Rose zum 65. Geburtstag, Wiesbaden, 1991

– Expertensysteme in der Steuerberatung: Bindeglied zwischen Betriebswirtschaftlicher Steuerlehre und Steuerberatung, in: Norbert Herzig (Hrsg.): Betriebswirtschaftliche Steuerlehre und Steuerberatung, Wiesbaden, 1991, S. 23—54

Herzig, Norbert/*Schiffers*, Joachim: Rechtsformwahl unter Beachtung der laufenden Besteuerung und von aperiodischen Besteuerungstatbeständen: Unter besonderer Berücksichtigung des StandOG und FKPG, in: StuW, 91. Jg., 1994, S. 103—120

Heyeres, Ralf: Zusammenwirken von Einkommensteuer und Erbschaftsteuer als Gestaltungsproblem der Unternehmernachfolge, Bergisch-Gladbach/Köln, 1996, zugl.: Köln, Univ., Diss., 1995

Hofer, Anton: Zeitlich gestreckte — gleitende — Vermögensübergaben unter Vorbehalt von Versorgungsleistungen, in: DStR, 33 Jg., 1995, S. 705-709

Höhn, Ernst/*Lutz*, Benno/*Zünd*, André (Hrsg.): Steuerplanung in der Unternehmung, Bern/Stuttgart, 1975

Holzapfel, Andreas: Grundprobleme kollektiver Steuerplanung, Frankfurt am Main/Berlin u.a., 1994

Huber, Oswald: The Influence of Some Task Variables on Cognitive Operations in an Information-Processing Decision Model, in: Acta Psychologica, Vol. 45, 1994, S. 187—196

Hunt, Raymond G./*Krzystofia*, Frank J./*Meindl*, James R./*Yousry*, Aballa M.: Cognitive Style and Decision Making, in: Organizational Behavior and Human Decision Processes, -vol. 44, 1989, S. 436—453

Hussy, Walter: Informationsverarbeitung als reduzierender und generierender Prozess: Untersuchungen zu einem Modell der Verarbeitung von stochastisch-ergodischen Zeichenfolgen, Trier 1973

Irle, Martin: Macht und Entscheidungen in Organisationen: Studien gegen das Linie-Stab-Prinzip, Frankfurt am Main, 1971

Isenberg, Daniel J.: How Senior Managers Think, in: Harvard Busniess Review, Vol. 62, 1984, S. 81—90

Isermann, Heinz: Strukturierung von Entscheidungsprozessen bei mehrfacher Zielsetzung, in: OR Spektrum, Vol. 1, 1979, S. 3—26

Jacobs, Otto H.: Unternehmensbesteuerung und Rechtsform: Handbuch und EDV-gestützter Belastungsvergleich der Besteuerung von Unternehmen unterschiedlicher Rechtsform, München, 1988

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

- Konzeption und Implementierung von Expertensystemen: Dargestellt anhand der Erfahrungen bei der Konstruktion eines Expertensystems zur Bilanzpolitik, in: ZfB, 60. Jg., 1990, S. 227—246

Jacobs, Otto H./*Scheffler*, Wolfram: Steueroptimale Rechtsform: Eine Belastungsanalyse für mittelständische Unternehmen, München, 1996

John, Gerd (Hrsg.): Besteuerung und Unternehmenspolitik, FS für Günter Wöhe, München, 1989

Johnson-Laird, P. N.: Mental Models: Towards a Cognitive Science of Language, Inference, and Consciousness, Cambridge u.a., 1983

Kahneman, Daniel/*Tversky*, Amos: Prospect Theory: An analysis of Decision Under Risk, in: Econometrica, Vol. 47, 1979, S. 263—291

Kahneman, Daniel/*Knetsch*, Jack L./*Thaler*, Richard: The Endowment Effect, Loss Aversion, and Status Quo Bias, in: Journal of Economic Perspectives, Vol. 5, 1991, S. 193—206

Kahneman, Daniel: Reference Points, Anchors, Norms, and Mixed Feelings, in: Organizational Behavior and Human Decision Processes, Vol. 51, 1992, S. 1—17

Kahneman, Daniel/*Slovic*, Paul/*Tversky*, Amos: Judgment under Uncertainty: Heuristics and Biases, Cambridge, 1982, Repr., 1993

Karsten, Jürgen: Steuerplanung des Mitunternehmers, München, 1988

Kebeck, Günther: Wahrnehmung: Theorien, Methoden und Forschungsergebnisse der Wahrnehmungspsychologie, Weinheim/München, 1994

Kerstholt, José H.: The Effect of Information Costs on Strategy Selection in Dynamic Tasks, in: Acta Psychologica, Vol. 94, 1996, S. 273—290

Kirsch, Werner: Entscheidungsprozesse, Bd. 1: Verhaltenswissenschaftliche Ansätze der Entscheidungstheorie, Wiesbaden, 1970

- Entscheidungsprozesse, Bd. 2: Informationsverarbeitungstheorie des Entscheidungsverhalten, Wiesbaden, 1971

- Einführung in die Theorie der Entscheidungsprozesse, 2. Aufl. der Bände I bis III als Gesamtausgabe, Wiesbaden, 1977

  - Bd. I: Verhaltenswissenschaftliche Ansätze der Entscheidungstheorie

  - Bd. II: Informationsverarbeitungstheorie des Entscheidungsverhaltens

  - Bd. III: Entscheidungen in Organisationen

Klein, Gary A. et al. (eds.): Decision Making in Action: Models and Methods, Norwood, New Jersey, 1993

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

Klix, Friedhart: Der Informationsbegriff und die Bedingungsanalyse kognitiver Leistungen, in: Heinrich Balmer et al. (Hrsg.): Die Psychologie des 20. Jahrhunderts, Bd. VII, Zürich, 1978, S. 907—929

Klose, Wolfgang: Ökonomische Analyse von Entscheidungsanomalien, Frankfurt am Main u.a., 1994, zugl.: Berlin, Freie Univ., Diss., 1993

Klug, Andreas: Dienstleistungsproduktion in Steuerberatungsbetrieben: Strukturen, Erfolgsfaktoren und theoretische Ansätze, Bonn, 1996

Koch, Helmut (Hrsg.): Neuere Entwicklungen in der Unternehmenstheorie, Erich Gutenberg zum 85. Geburtstag, Wiesbaden, 1983

König, Wolfgang/*Zeidler*, Gernot W.: Die Behandlung von Steuern bei der Unternehmensbewertung, in: DStR, 34. Jg., 1996, S. 1098—1103

Kramer, Rolf: Information und Kommunikation: betriebswirtschaftliche Bedeutung und Einordnung in die Organisation der Unternehmung, Berlin, 1965

Kröner, Michael: Zur Integration steuerlicher Partialplanungen in die Unternehmensplanung, in: DB, 37. Jg., 1984, S. 1409—1415

Kruschwitz, Lutz: Investitionsrechnung, 5. Aufl., Berlin/New York, 1995

Kruschwitz, Lutz/*Schäfer*, Dorothea/*Jeromin*, Axel: Abschreibungsregime und Steuern in: ZfB, 65. Jg., 1995, S. 1005—1015

Kryst, Peter: Zum Wissenschaftsverständnis der entscheidungsorientierten Betriebswirtschaftslehre, München, 1983, zugl.: München, Univ., Diss., 1983

Krystek, Ulrich/*Link*, Jörg (Hrsg.): Führungskräfte und Führungserfolg: neue Herausforderungen für das strategische Management/FS für Dietger Hahn, Wiesbaden, 1995

Kuhl, Julius/*Beckmann*, Jürgen: Handlungskontrolle und Umfang der Informationsverarbeitung: Wahl einer einfachen (nicht optimalen) Entscheidungsregel zugunsten rascher Handlungsbereitschaft, in: Zeitschrift für Sozialpsychologie, 14. Jg., 1983, S. 241—250

Kuhl, Julius/*Beckmann*, Jürgen (eds.): Volition and Personality: Action versus State Orientation, Göttingen u.a., 1994

Kuhl, Julius: A Theory of Action and State Orientations, in: J. Kuhl/J. Beckmann (eds.): Volition and Personality, Göttingen, 1994, S. 9—46

Kun, Anna: Der Einfluß der Kausalattribution auf die Entwicklung der Leistungsmotivation, in: Heinrich Balmer (Hrsg.): Die Psychologie des 20. Jahrhunderts, Bd. VII, Zürich, 1978, S. 432—444

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

Kunkel, Patricia: Steuerbilanzpolitik unter Unsicherheit, in: StuW, 89. Jg., 1992, S. 59—65

Kußmaul, Heinz: Die Betriebswirtschaftliche Steuerlehre als steuerliche Betriebswirtschaftslehre?, in: StuW, 93. Jg., 1995, S. 3—14

Küttner, Michael: Deskriptive Modelle und Handlungsempfehlungen in der Betriebswirtschaftslehre, in: Reinhard H. Schmidt/Gabriel Schor (Hrsg.): Modelle in der Betriebswirtschaftslehre, Wiesbaden, 1987, S. 255—272

Landauer, Gert: Die Wirkung von Problemlösungstechniken auf Informationsverhalten und Entscheidungseffizienz: Eine Experimentelle Untersuchung am Beispiel der Nutzwertanalyse, Frankfurt am Main u.a., 1996, zugl.: Bayreuth, Univ., Diss., 1994

Laux, Helmut: Entscheidungstheorie, 3. Aufl., Berlin u.a., 1995

Lechner, Jan-Peter: Schätzen und Entscheiden — Analyse, Kontrolle und Steuerung von Schätzverhalten in der betrieblichen Planung, Berlin, 1994

Lenz, Hansrudi: Entscheidungsmodell und Entscheidungsrealität — Metatheoretische Überlegungen zum logischen Status von Entscheidungsmodellen und dem Problem ihrer Anwendung auf die Realität, in: Reinhard H. Schmidt/Gabriel Schor (Hrsg.): Modelle in der Betriebswirtschaftslehre, Wiesbaden, 1987, S. 273—307

Lipshitz, Raanan/*Strauss*, Orna: Coping with Uncertainty: A Naturalistic Decision-Making Analysis, in: Organizational Behavior and Human Decision Processes, Vol. 69, 1997, S. 149—163

Loitlsberger, Erich: Zur Theorie der Steuerberatung: Die Steuerberatung als spieltheoretisches Problem, in: JfB, 25. Jg., 1975, Teil I: S. 81—105/Teil II: S. 145—159

Loomes, Graham/*Sugden*, Robert: Disappointment and Dynamic Consistency in Choice under Uncertainty, in: Review of Economic Studies, Vol. 53, 1986, S. 271—282

Lord, Robert G./*Maher*, Karen J.: Alternative Information-Processing Models and Their Implications for Theory, Research, and Practice, in: Academy of Management Review, Vol. 15, 1990, No. 28, S. 9—28

Lück, Wolfgang (Hrsg.): Lexikon der Betriebswirtschaft, 4. Aufl., Landsberg am Lech, 1990

Lutz, Benno: Aktuelle Probleme der Steuerplanung, in: Ernst Höhn/Benno Lutz/André Zünd (Hrsg.): Steuerplanung in der Unternehmung, Bern/Stuttgart, 1975, S. 13—18

Mag, Wolfgang: Entscheidung und Information, München, 1977

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

Mann, Gerhard: Betriebswirtschaftliche Steuerpolitik als Bestandteil der Unternehmenspolitik, in: WiSt, 2. Jg., 1973, S. 114—119

Marettek, Alexander: Entscheidungsmodell der betrieblichen Steuerbilanzpolitik — unter Berücksichtigung ihrer Stellung im System der Unternehmenspolitik, in: BFuP, 22. Jg., 1970, S. 7—31

- Steuerbilanz und Unternehmenspolitik, Freiburg, 1971

- Steuerbilanzplanung, Herne/Berlin, 1980

- Die Stellung der Steuerplanung im Gesamtplansystem der Unternehmung, in: WiSU, 11. Jg., 1982, S. 19—25

Marx, Franz Jürgen: Steuervermeidende Sachverhaltsgestaltungen mittels zivilrechtlicher Vermögenssonderungen. Zur Abfolge von Aktionen der Steuerpflichtigen und Reaktionen von Finanzverwaltung, Rechtsprechung und Gesetzgebung, in: StuW, 90. Jg., 1990, S. 151—164

Mayntz, Renate/*Holm*, Kurt/*Hübner*, Peter: Einführung in die Methoden der empirischen Soziologie, Köln/Opladen, 1969

Mellwig, Winfried: Sensitivitätsanalyse des Steuereinflusses in der Investitionsplanung — Überlegungen zur praktischen Relevanz einer Berücksichtigung der Steuern bei der Investitionsentscheidung, in: zfbf, 32. Jg., 1980, S. 16—39

Merkert, Hubert: Gastkommentar: Wann kommt das Steuerpraxis-Entlastungsgesetz?, in: DB, 49 Jg., 1994, S. I

Michels, Rolf: Steuerliche Wahlrechte: Analyse der außerbilanziellen steuerlichen Wahlrechte (Rechtswahlmöglichkeiten), ihre Zuordnung zu Entscheidungsträgern und Entwicklung von Entscheidungshilfen, Wiesbaden, 1982

Miessl, Gerold/*Wengert*, Georg: Die Betriebsaufspaltung aus dem Blickwinkel der Steuergerechtigkeit, in: DB, 50. Jg., 1995, S. 111—115

Minsky, Marvin L.: A Framework of Representing Knowledge, in: Patrick H. Winston (ed.): The Psychology of Computer Vision, New York, 1975, S. 211—277

- Mentopolis, übersetzt von M. Heim/Titel der Originalausgabe: The Society of Mind, New York, 1985/1986, Stuttgart, 1990

Moog, Horst: Investitionsplanung bei Mehrfachzielsetzung, Ludwigsburg/Berlin, 1993

Müller-Kröncke, Gerhard A.: Entscheidungsmodelle für die Steuerbilanzpolitik: Analyse der Möglichkeiten zur Bilanzbeeinflussung nach geltendem und künftigem Ertragsteuerrecht, Berlin, 1974

Neisser, Ulric: Cognition and Reality, San Francisco, 1976

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

Niederberger, Uwe/*Engemann*, Alwin/*Radtke*, Margarete: Umfang der Informationsverarbeitung bei Entscheidungen: Der Einfluß von Gedächtnisbelastung und Handlungsorientierung, in: Zeitschrift für experimentelle und angewandte Psychologie, 34. Jg., 1987, S. 80—100

Northcraft, Gregory B./*Neale*, Margaret A.: Experts, Amateurs, and Real Estate: An Anchoring-and-Adjustment Perspective on Property Pricing Decisions, in: Organizational Behavior and Human Decision Processes, Vol. 39 (1), 1987, S. 84—97

Nothelfer, Robert: Die Auswirkungen der GmbH & Co.-Richtlinie auf die Praxis: Eine empirische Analyse, in: BB, 51. Jg., 1996, S. 1655—1658

o.V.: „Neuverschuldung strikt verbieten", in: FAZ v. 17.5.1997, S. 2

o.V.: „Steuersätze senken", in: FAZ v. 25.8.1997, S. 12

o.V.: „Scharping fordert Steuerentlastung", in: FAZ v. 15.9.1997, S. 2

Odening, Martin: Komplexitätsreduktion in Entscheidungsmodellen, Frankfurt am Main u.a., 1994, zugl.: Göttingen, Univ., Habil.-Schr., 1993

Okraß, Jochen: Zur Praktikabilität des Modells der Steuerbarwertminimierung, in: BFuP, 25. Jg., 1973, S. 492—510

Osgood, Charles E.: The Nature and Measurement of Meaning, in: Psychological Bulletin, Vol. 49, 1957, S. 197—237

Pack, Ludwig: Rationalprinzip, Gewinnprinzip und Rentabilitätsprinzip, in: ZfB, 35. Jg., 1965, S. 525—551

Paulus, Hans-Jürgen: Ziele, Phasen und organisatorische Probleme steuerlicher Entscheidungen in der Unternehmung, Berlin, 1978

Payne, John W./*Bettman*, James R./*Johnson*, Eric J.: Adaptive Strategy Selection in Decision Making, in: Jounal of Experimental Psychology: Learning, Memory, and Cognition, Vol. 14, 1988, S. 534—552

Petersen, Knut: Der Verlauf individueller Informationsprozesse: Eine empirische Untersuchung am Beispiel der Bilanzanalyse, Franfurt am Main u.a., 1988, zugl.: Kiel, Univ., Diss., 1986

Pfister, Hans-Rüdiger/*Böhm*, Gisela: The Function of Concrete Emotions in Rational Decision Making, in: Acta Psychologica, Vol. 80, 1990, S. 199—211

Plous, Scott: The Psychology of Judgment and Decision Making, New York u.a., 1993

Pühringer, Johann: Steuerpolitik der Familienunternehmern, München/Wien, 1987

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

Raffée, Hans: Grundprobleme der Betriebswirtschaftslehre — Betriebswirtschaflehre im Grundstudium der Wirtschaftswissenschaft, Band 1, Göttingen, 1974

Richter, Eberhard: Informationsverhalten und kognitives Gleichgewicht: Theoretische Ansätze und absatzwirtschaftliche Anwendungen, Arbeitspapiere des Instituts für Konsum- und Verhaltensforschung im Institut für empirische Wirtschaftsforschung an der Universität des Saarlandes, Saarbrücken, 1972

Rödder, Thomas: Steuerplanungslehre und steuerliche Gestaltungsfindung, in: BB, 70. Jg., 1988, Beilage 19 zu Heft 34, S. 1—11

- Unternehmenspolitische und im Steuerrecht begründete Grenzen der Steuerplanung, in: FR, 70. Jg., 1988, S. 355—360

- Gestaltungssuche im Ertragsteuerrecht, Wiesbaden, 1991

Rolfes, Bernd: Moderne Investitionsrechnung: Einführung in die klassische Investitionstheorie und Grundlagen marktorientierter Investitionsentscheidungen, München/Wien, 1992

Rollig, Wolfgang: Betriebswirtschaftliche Steuerpolitik und unvollkommene Information, Thun/Frankfurt am Main, 1980

Rose, Gerd: Steuerberatung und Wissenschaft: Gedanken anläßlich des 50jährigen Bestehens der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre, in: StbJb 1969/70, S. 31—70

- Die Betriebswirtschaftliche Steuerlehre als Steuerberatungswissenschaft, in: StbKonRep 1977, S. 191—211

- Grundgerüst einer theoretischen betriebswirtschaftlichen Steuerwirkungslehre, in: Helmut Koch (Hrsg.): Neuere Entwicklungen in der Unternehmenstheorie, Erich Gutenberg zum 85. Geburtstag, Wiesbaden, 1982, S. 221—245

- Steuerliche Absicherung langfristiger Dispositionen — ein Gesetzgebungsvorschlag, in: StbJb 1987/88, S. 361—400

- Steuerrechtssprünge und betriebswirtschaftliche Steuerplanung, in: Gerd John (Hrsg.): Besteuerung und Unternehmenspolitik, Festschrift für Günter Wöhe, München, 1989, S. 290—380

- Betriebswirtschaftliche Steuerlehre: Eine Einführung für Fortgeschrittene, 2. Aufl., Wiesbaden, 1992

Roth, Thomas: Sprachstatistisch objektivierbare Denkstilunterschiede zwischen „guten" und „schlechten" Bearbeitern komplexer Probleme, in: Sprache und Kognition, Bd. 3/4, 1985, S. 178—191

- Erfolg bei der Bearbeitung komplexer Probleme und linguistische Merkmale des Lauten Denkens, in: Sprache und Kognition, Bd. 5/6, 1987, S. 208—220

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

Saarni, Carolyn/*Kogan*, Nathan: Kognitive Stile, in: Heinrich Balmer et al. (Hrsg.): Die Psychologie des 20. Jahrhunderts, Bd. VII: Piaget und die Folgen, Zürich, 1978, S. 445-465

Sauermann, Heinz/*Selten*, Reinhard: Anspruchsanpassungstheorie der Unternehmung, in: Zeitschrift für die gesamte Staatswissenschaft, 118. Jg., 1962, S. 557—597

Schaefer, Ralf E.: Denken: Informationsverarbeitung, mathematische Modelle und Computersimulation, Berlin u.a., 1985

Scherpf, Peter: Entwicklung und Zukunft der betriebswirtschaftlichen Steuerlehre als Hilfsmittel der Unternehmungspolitik, in: Edmund Heinen (Hrsg.): Steuern und Unternehmenspolitik, Wiesbaden, 1958, S. 92—100

Scherrer, Gerhard: Ermittlung optimaler Steuerbilanzgewinne auf der Basis des Endwertmodells, in: DB, 34. Jg., 1981, S. 225—231

Schiffers, Joachim: Teilsysteme einer zukunftsgerichteten Steuerberatung — Steuerplanung, steuerliches Informationssystem und Steuercontrolling, in: StuW, 94. Jg., 1997, S. 42—50

Schlager, Josef: Einfluß der Steuerrechtsprognose auf die Risikopolitik der Unternehmung, in: Anton Heigl/Peter Uecker (Hrsg.): Betriebswirtschaftslehre und Recht, Wiesbaden, 1979, S. 329—378

Schmidt, Franz: Die empirische Analyse bilanzpolitischer Entscheidungen unter besonderer Berücksichtigung der Gewinnglättung, Augsburg, Univ., Diss., 1977

Schmidt, Reinhard H./*Schor*, Gabriel (Hrsg.): Modelle in der Betriebswirtschaftslehre, Wiesbaden, 1987

Schnaufer, Erich/*Agthe*, Klaus: Organisation, TFB-Handbuchreihe, Bd. 1, Berlin/Baden-Baden, 1961

Schneeloch, Dieter: Betriebliche Steuerpolitik, in: WiSt, 16. Jg., 1987, S. 326—332

– Besteuerung und betriebliche Steuerpolitik/Bd. 2: Betriebliche Steuerpolitik, München, 1994

Schneeweiß, Christoph/*Kühn*, Martin: Zur Definition und gegenseitigen Abgrenzung der Bgriffe Flexibilität, Elastizität und Robustheit, in: zfbf, 42. Jg., 1990, S. 378—395

Schneider, Dieter: Gewinnbesteuerung und Risikobereitschaft — Zur Bewährung quantitativer Ansätze in der Entscheidungstheorie, in: zfbf, 29. Jg., 1977, S. 633—666

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

- Betriebswirtschaftliche Steuerlehre als Steuerplanungslehre oder als ökonomische Analyse des Steuerrechts, in: Lutz Fischer (Hrsg.): Unternehmung und Steuer, Wiesbaden, 1983, S. 21—37

- Wider leichtfertige Steuerbelastungsvergleiche, in: Wpg, 43. Jg., 1988, S. 281—290

- Die Messung der Unternehmenssteuerbelastung: Methoden und Ergebnisse, in: BB, 45. Jg., 1990, S. 534—539

- Investition, Finanzierung und Besteuerung, 7. Aufl., Wiesbaden, 1992

- Grundzüge der Unternehmensbesteuerung, 6. Aufl., Wiesbaden, 1994

Schnell, Rainer/*Hill*, Paul B./*Esser*, Elke: Methoden der empirischen Sozialforschung, 3. Aufl., München/Wien, 1992

Schönpflug, Wolfgang/*Schönpflug*, Ute: Psychologie: Allgemeine Psychologie und ihre Verzweigungen in die Entwicklungs-, Persönlichkeits- und Sozialpsychologie, 3. Aufl., Weinheim, 1995

Schopphoven, Iris: Messung von Entscheidungsqualität: Konzeptualisierung, Operationalisierung und Validierung eines Meßinstruments für Entscheidungsqualität, Frankfurt am Main u.a., 1996

Schramm, Hans-Gerhard: Steuerliche Ungewißheitsanalyse: Grundlagen, Konzept und Expertensystem, Bergisch-Gladbach, 1989

Schroder, Harold M./*Driver*, Michael J./*Streufert*, Siegfried: Menschliche Informationsverarbeitung: Die Strukturen der Informationsverarbeitung bei Einzelpersonen und Gruppen in komplexen sozialen Situationen, aus dem Amerikanischen übersetzt von Gisela Rentrop, Weinheim/Basel, 1975

Schult, Eberhard: Betriebswirtschaftliche Steuerlehre: Einführung, 2. Aufl., München/Wien, 1996

Schürmann, Martin: Entscheidungen unter Zeitdruck: Der Einfluß des Personenmerkmals Handlungs-/Lageorientierung, Hamburg 1995, zugl.: Hamburg, Univ., Diss. 1995

Schwarz, Horst: Der Einfluß der wichtigeren Gewinnkomponente auf die betriebliche Steuerpolitik, in: BFuP, 13. Jg., 1961, S. 263—272

Seewi, Daniela: Zur Vereinheitlichung attributionstheoretischer Ansätze: ein integratives Modell und seine empirische Überprüfung, Frankfurt am Main u.a., 1995, zugl. Köln, Univ., Diss. 1994

Seicht, Gerhard: Steuerlast in die Zukunft verlagern, in: JfB, 32. Jg., 1982, S. 13—16

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

Shiffrin, Richard M./*Nosofsky*, Robert M.: Seven Plus or Minus Two: A Commentary On Capacity Limitations, in: Psychological Review, Vol. 101, 1994, No. 2, S. 357—361

Sieben, Günter/*Schildbach*, Thomas: Betriebswirtschaftliche Entscheidungstheorie, 4. Aufl., Düsseldorf, 1994

Siegel, Theodor: Steuerwirkungen und Steuerpolitik in der Unternehmung, Würzburg/Wien, 1982

Siegfried, Bernard: Die Verhaltensweisen des Unternehmers gegenüber der Gewinnbesteuerung: Ein Vergleich zwischen Theorie und Praxis unter besonderer Berücksichtigung der Verhaltensweisen industrieller Unternehmungen in der Schweiz und in Deutschland, Winterthur, 1963

Sikorski, Ralf/*Wüstenhöfer*, Ulrich: Abgabenordnung, 4. Aufl., München, 1996

Simon, Herbert A.: A Behavioral Model of Rational Choice, in: Quarterly Journal of Economics, Vol. 69, 1955, S. 99—118 (abgedruckt in: Herbert A. Simon: Models of Bounded Rationality, Volume 2: Behavioral Economics and Business Organization, Cambridge/London, 1982)

Simon, Herbert A./*Newell*, Allen: Informationsverarbeitung und Problemlösen, in: Heinrich Balmer et al. (Hrsg.): Die Psychologie des 20. Jahrhunderts, Bd. VII: Piaget und die Folgen, Zürich, 1978, S. 930—950

Smith, Vernon L.: Rational Choice: The Contrast between Economics and Psychology, in: Journal of Political Economy, Vol. 99, 1991, S. 877—897

Sonneborn, Andrea: Besteuerung der Unternehmenserbfolge: Ertragsteuerliche Konsequenzen und ihre Vernetzung im Steuersystem, Bielefeld, 1996, zugl.: Göttingen, Univ., Diss., 1995

Staudt, Erich/*Bock*, Jürgen/*Mühlemeyer*, Peter: Informationsverhalten von innovationsaktiven kleinen und mittleren Unternehmen: Ergebnisse einer empirischen Untersuchung in Nordrhein-Westfalen, in: ZfB, 62. Jg., 1992, S. 989—1008

Stiensmeier-Pelster, Joachim/Schürmann, Martin/John, Mechthild/Stulik, Angelus: Umfang der Informationsverarbeitung bei Entscheidungen: Der Einfluß von Handlungsorientierung bei unterschiedlich dringlichen und wichtigen Entscheidungen, in: Zeitschrift für experimentelle und angewandte Psychologie, 38. Jg., 1991, S. 94—112

Stroebe, Wolfgang/*Frey*, Bruno S.: In Defense of Economic Man: Towards an Integration of Economics and Psychology, Marburg, 1979

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

Strunk, Günther/*Karten*, Benjamin: Rechtsformwahl und Unternehmensnachfolgeplanung: Neue Gestaltungsmöglichkeiten durch das UmwStG?, in: INF, 50. Jg., 1996, S. 12—17

Svenson, Ola/*Edland*, Anne,: Change of Preferences Under Time Pressure: Choices and Judgments, in: Scandinavian Journal of Psychology, Vol. 28, 1997, S. 322—330

Täuber, Gudrun: Folgekosten der Besteuerung. Eine theoretische und empirische Analyse, Spardorf, 1986

Thoma, Gerhard/*Zacharias*, O. H./*Niemann*, Ursula: Steuerberater-Jahrbuch 1969/70, zugl. Bericht über den XXI. Fachkongreß der Steuerberater der Bundesrepublik Deutschland: Köln, 10. bis 12. November 1969, Köln, 1970

Thomae, Hans: Die Entscheidung als Problem der Interaktion von kognitiven und motivationalen Vorgängen, in: Hermann Brandstätter/Bernhard Gahlen (Hrsg.): Entscheidungsforschung, Tübingen, 1975, S. 1—11

Thorngate, Warren: Efficient Decision Heuristics, in: Behavioral Science, Vol. 25, 1980, S. 219—225

Treisman, Anne M./*Gelade*, Garry: A Feature Integration Theory of Attention, in: Cognitive Psychology, Vol. 21, 1980, S. 97—136

Trompeter, Frank: Optimale Betriebsübertragung im Rahmen einer vorweggenommenen Erbfolge, in: DStR, 33. Jg., 1980, S. 2017—2024

Tulloch, Anthony: Das neue Anwendungsschreiben zum AStG muß den Anliegen der Unternehmer und der Berater Rechnung tragen!, in: DB, 49. Jg., 1994, S. 1493—1494

Tversky, Amos/*Kahneman*, Daniel: The Framing of Decisions and the Psychology of Choice, in: Science, Vol. 211, 1981, S. 453—458

Tversky, Amos/*Kahneman*, Daniel: Judgments Of and By Representativeness, in: Daniel Kahneman/Paul Slovic/Amos Tversky (Hrsg.): Judgment under uncertainty, Cambridge, 1993

Ulrich, Hans: Die Unternehmung als produktives soziales System, 2. Aufl., Bern/Stuttgart, 1971

Velsinger, Paul: Entscheidungen ohne explizit formulierte Ziele bei unvollkommener Information: Untersuchung unter besonderer Berücksichtigung der Problematik der regionalpolitischen Entscheidung, Opladen, 1971

Vogt, Fritz: Bilanztaktik. Wahlrechte des Unternehmers beim Jahresabschluß, 6. Aufl., Heidelberg, 1963

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

Voß, Joachim: Ungewißheit im Steuerrecht: Formen, Konsequenzen, Maßnahmen, Wiesbaden, 1992, zugl. Köln, Univ., Diss., 1991

Wacker, Wilhelm H. (Hrsg.): Lexikon der deutschen und internationalen Besteuerung, München, 1975

– Lexikon der deutschen und internationalen Besteuerung, München, 1994

– Steuerplanung im nationalen und transnationalen Unternehmen, Berlin, 1979

– Auswirkungen der steuerlichen Änderungsgeschwindigkeit auf die Unternehmensentscheidungen, in: WiSt, 16. Jg., 1987, S. 287—292

Wagner, Franz W.: Zum gegenwärtigen Forschungsprogramm der betriebswirtschaftlichen Steuerlehre, in: DB, 27. Jg., 1974, S. 393—398

– Grundfragen und Entwicklungstendenzen der betriebswirtschaftlichen Steuerplanung, in: BFuP, 36. Jg., 1984, S. 201—222

Wagner, Franz W./*Dirrigl*, H.: Die Steuerplanung der Unternehmung, Stuttgart/New York, 1980

Weber, Martin: Besitztumseffekte: Eine theoretische und experimentelle Analyse, in: DBW, 53. Jg., 1993, S. 479—490

Wehmeyer, Jochen: Die steuerliche Planung der Unternehmung, Düsseldorf, 1967, zugl. Zürich, Diss., 1967

Weiner, Bernard: Theories of Motivation — From Mechanism to Cognition, Chicago, 1972

– Human Motrivation: Metaphors, Theories, and Research, Newbury Park/London/New Delhi, 1992

Wessling, Ewald: Individuum und Information — Die Erfassung von Information und Wissen in ökonomischen Handlungstheorien, Tübingen, 1991

Westenberg, Miriam R. M./*Koele*, Pieter: Response Modes and Decision Strategies, in: Katrin Borcherding/Oleg I. Larichev/David M. Messick (Hrsg.): Contemporary Issues in Decision Making, Amsterdam, 1990, S. 159—170

Westenberg, Miriam R. M./*Koele*, Pieter: Response Modes, Decision Processes and Decision Outcome, in: Acta Psychologica, Vol. 80, 1992, S. 169—184

Winston, Patrick H. (ed.): The Psychology of Computer Vision, New York, 1975

Wiswede, Günter: Einführung in die Wirtschaftspsychologie, 2. Aufl., München/Basel, 1975

Witte, Eberhard (Hrsg.): Das Informationsverhalten in Entscheidungsprozessen, Tübingen, 1972

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

- Das Informations-Verhalten in Entscheidungsprozessen, in: Eberhard Witte (Hrsg.): Das Informationsverhalten in Entscheidungsprozessen, Tübingen, 1972, S. 1—88

- Informationsverhalten, in: Erwin Grochla/Waldemar Wittmann (Hrsg.): Handwörterbuch der Betriebswirtschaft, 4. Aufl., Stuttgart, 1975, Sp. 1915—1924

Wittmann, Franz: Der Einfluß der Steuern auf die Investitionsentscheidungen der Unternehmen: Eine empirische Analyse, Frankfurt/New York, 1986

Wittmann, Waldemar: Information, in: Erwin Grochla/Waldemar Wittmann (Hrsg.): Handwörterbuch der Organisation, 1980, Sp. 894—904

Wöhe, Günter/*Bieg*, Hartmut: Grundzüge der betriebswirtschaftlichen Steuerlehre, 4. Aufl., München, 1995

Wöhe, Günther: Einführung in die Allgemeine Betriebswirtschaftslehre, 17. Aufl., München, 1990

- Die Aufgaben der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre und das Postulat der Wertfreiheit, in: Lutz Fischer (Hrsg.): Unternehmung und Steuer, Wiesbaden, 1983

Wossidlo, Peter R.: Zum gegenwärtigen Stand der empirischen Entscheidungstheorie aus mikroökonomischer Sicht, in: Hermann Brandstätter/Bernhard Gahlen (Hrsg.): Entscheidungsforschung, Tübingen, 1975, S. 98—133

Wright, Willam F./*Anderson*, Urton: Effects of Situation Familiarity and Financial Incentives on Use of the Anchoring-and-Adjustment-Heuristic for Probability Assessment, in: Organizational Behavior and Human Decision Processes, Vol 44 (1), 1989, S. 68—82

Yates, Jacques F.: Judgment and Decision Making, New Jersey, 1990

Zelewski, Stephan: Grundlagen, in: Hans Corsten/Michael Reiß (Hrsg.): Betriebswirtschaftslehre, München/Wien, 1994, S. 1—140

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

Quellen- und Rechtsprechungsverzeichnis

Gesetze

Kürzel	Titel	Datum der letzten Änderung	Fundstelle
BewG	Bewertungsgesetz (BewG) - in der Fassung vom 1. Februar 1991 (BGBl. I S. 230), zuletzt geändert durch Gesetz zur Fortsetzung der Unternehmenssteuerreform	Oktober 1997	BGBl. III 1997/FNA 611-7
ErbStG	Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz (ErbStG) In der Fassung vom 19. Februar 1991 (BGBl. I S. 468), zuletzt geändert durch Jahressteuergesetz 1997	20.12.1996	BGBl. I 1996 S. 2049
EStG 1990	Einkommensteuergesetz 1990 (EStG 1990) In der Fassung der Bekanntmachung vom 7. September 1990 (BGBl. I S. 1898, ber. 1991 I S. 808); zuletzt geändert durch Jahressteuergesetz 1997	20.12.1996	BGBl. I 1996 S. 2049
EStG 1997	Einkommensteuergesetz 1997 (EStG 1997) — in der Fassung vom 16. April 1997 (BGBl. I S. 821), geändert durch Gesetz zur Fortsetzung der Unternehmenssteuerreform	Oktober 1997	BGBl. III 1997/FNA 611-1
FKPG	Gesetz zur Umsetzung des Föderalen Konsolidierungsprogramms	23.6.1993	BGBl. I 1993 S. 944
Grenzpendler G	Gesetz zur einkommensteuerlichen Entlastung von Grenzpendlern und anderen beschränkt steuerpflichtigen natürlichen Personen und zur Änderung anderer gesetzlicher Vorschriften (Grenzpendlergesetz)	24.6.1994	BGBl. I 1994 S. 1395
SolG	Gesetz zur Einführung eines befristeten Solidaritätszuschlags und zur Änderung von Verbrauchsteuer- und anderen Gesetzen (Solidaritätsgesetz)	24.6.1991	BGBl. I 1991 S. 1318

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

Kürzel	Titel	Datum der letzten Änderung	Fundstelle
StÄndG 1991	Gesetz zur Förderung von Investitionen und Schaffung von Arbeitsplätzen im Beitrittsgebiet sowie zur Änderung steuerrechtliche und anderer Vorschriften (Steueränderungsgesetz 1991 — StÄndG 1991)	24.6.1991	BGBl. I 1991 S. 1322
StÄndG 1992	Gesetz zur Entlastung der Familien und zur Verbesserung der Rahmenbedingungen für investitionen und Arbeitsplätze (Steueränderungsgesetz 1992 — StÄndG 1992)	25.3.1992	BGBl. I 1992 S. 297
StandOG	Gesetz zur Verbesserung der steuerlichen Bedingungen zur Sicherung des Wirtschaftsstandorts Deutschland im Europäischen Binnenmarkt (Standortsicherungsgesetz — StandOG)	13.9.1993	BGBl. I 1993 S. 1569
StBerG	Steuerberatungsgesetz (STBG) in der Fassung der Bekanntmachung vom 4. Nov. 1978 (BGBl. I S. 2735), zuletzt geändert durch Umsatzsteuer-Änderungsgesetz 1997	12.12.1996	BGBl I 1996 S. 1851
StMBG	Gesetz zur Bekämpfung des Mißbrauchs und zur Bereinigung des Steuerrechts	21.12.1993	BGBl. I 1993 S. 2310
StRefG 1990	Steuerreformgesetz 1990	25.7.1988	BGBl. I 1988 S. 1093
UmwStG	Umwandlungssteuergesetz vom 28. Oktober 1994 (BGBl. I S. 3267); zuletzt geändert durch Jahressteuergesetz 1997	20.12.1996	BGBl. I 1996 S. 2049
UmwStG 1977	Gesetz über steuerliche Maßnahmen bei Änderung der Unternehmensform (UmwStG 1977) — In der Fassung vom 6. September 1976 (BGBl. I S. 2641), zuletzt geändert durch das Standortsicherungsgesetz	13.9.1993	BGBl. I 1993 S. 1569

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

Verwaltungsanweisungen

Datum	Fundstelle	Bezeichnung
17.6.1997	BStBl I 1997 S. 673	Gleichlautende Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder zu Zweifelsfragen bei der Anwendung des § 13 a und des § 19 a ErbStG
7.11.1995	BStBl I 1995 S. 738	BMF IV A 8 — S 0316 — 52/95 — Schreiben betr. Grundsätze ordnungsmäßiger DV-gestützter Buchführungssysteme (GoBS)

Urteil des EuGH

Datum	AZ	Fundstelle
27.6.1996	C-234/94	EGHE 1996 3133

Urteile des BFH

Datum	AZ	Fundstelle
8.3.1989	X R 9/86	BStBl II 1989 714
6.10.1995	III R 101/93	BStBl II 1996 166
22.2.1996	III R 91/93	BStBl. II 1996 428
20.2.1997	III B 98/96	BStBl II 1997 360
23.6.1997	GrS 2/93	BStBl. II 1997 735
3.7.1997	III R 114/95	BStBl. II 1997 811
2.10.1997	IV R 75/96	BStBl II 1998 137
13.11.1997	IV B 119/96	BStBl II 1998 109
19.11.1997	X R 78/94	BStBl II 1998 59

Urteil der Finanzgerichte

Datum	AZ	Fundstelle	Gericht
25.10.1996	10-K-5742/93	EFG 1997 530	FG Düsseldorf

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

Sachwortverzeichnis

Alternativengenerierung 60–63
Analytiker 323; 408; 419
analytische Vorgehensweise 153; 273; 323
Ankerheuristik 298
Anpassungshandlung 110
Anpassungsmaßnahmen
- steuerlich 350

Anpassungsstrategie
- komplex 381

Anregungsinformation 67; 72; 100
Ansparrücklage 317
Anspruchsanpassungstheorie 304
Aufmerksamkeit 80; 192; 228; 241; 263; 265; 272; 295; 308; 401; 506
Aufmerksamkeitsfilter 378
Aufmerksamkeitssteuerung 309; 311; 313; 376
Aufwand
- für Entscheidung 398
- für Prognose 518
- kognitiv 330; 377; 425; 434; 519
- Zeit 377
- zeitlich 519

Aufwandsvorverlagerung 489; 500; 505

Bedeutung der Entscheidung 390; 403
- persönlich 401
- sachlich 401

Berater, extern 51; 104; 271; 416; 497; 520
Besitztumseffekt 295; 501
Besteuerung
- des Entscheidungsträgers 192; 194; 195; 231; 240; 275
- Einfluß auf Entscheidungen 112; 151; 177; 179; 183; 188; 194; 239
- Einfluß auf Investitionen 261
- Einfluß auf Investitionskalkül 182
- Einflußnahme 238
- Kosten 153–55

Betriebswirtschaftliche Steuerlehre
- Aufgaben 46; 53
- normative 46

Betroffenheit 192; 240; 264; 273; 356; 390; 403

Confirmation Bias 299

Denial 297

Einflußnahme auf das Steuerrecht 238
Einflußnahme auf Entscheidungen 98
Entscheidung
- Bedeutung 92; 107; 152; 270; 271; 403
- Begriff 283
- Beteiligte 98
- Einflußnahmemöglichkeit 98
- steuerlich 351
- unternehmerisch 79

Entscheidungsanomalie 293; 299
Entscheidungsaufwand 398
Entscheidungsinitiative 107; 264
Entscheidungskontext 402
Entscheidungsmodell 48; 290

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

– mit Steuern 52
– rational 381
Entscheidungsproblem
– Merkmale 514
Entscheidungsproblem
– Merkmale 390; 400; 418; 458; 490
Entscheidungssituation 265; 390
Entscheidungsspielraum 287; 400
Entscheidungsstrategie 387
– Begriff 286
– steuerlich 351; 360
Entscheidungstheorie
– deskriptiv 299
– präskriptiv 48; 290
Entscheidungsumgebung
– Merkmale 459; 515
Entscheidungsumgebung 400
– Merkmale 389; 493
– Merkmale 403
Entscheidungswirkung 78; 351
Erfahrung 200; 203; 327; 331; 361; 502
Erfahrungen 209; 216; 223; 237; 238; 258; 273; 321; 343; 377
Erfolgszuschreibung 334
Erwartung
– als Hypothese 344; 365
– als Schätzung 176; 188; 229; 265
Erwartungen 48
Existenzgründer 455
Expertenmacht 70; 71
Expertenwissen 203

Familienunternehmen 89
Faustregel 50; 67; 162; 202
Feedback 343; 377; 417
– abweichend 367
– als Kontrollgröße 344; 358
– Analyse 363
– Begriff 361
Fehlentscheidung 74; 293; 326; 386; 405; 449; 455; 467; 475; 488; 489; 510; 511; 513; 531
Filter 108; 261; 394; 509
Finanzamt 200; 229
Finanzbehörden 216; 238; 241; 273
– Einflußnahme 248
– Konfliktpotential 232; 237; 502
– Rückfragen 210; 242; 257; 264; 416; 497
Formalrationalität
– intendiert 291
Framing-Effekt 294

Gewinnglättung 489; 506
Grundmotivation 333; 369; 388; 403; 408; 419

Handlungsmotivation 333
Handlungsspielraum 107; 287; 390
Heuristik 297; 467; 507
Heuristiker 323; 408; 419
heuristische Vorgehensweise 323
Hypothesen 321
– als Wissen 369
– Begriff 280
– steuerlich 349; 361
– zur Informationssuche 329

Image Theory 300
Information
– Begriff 281; 350
– steuerlich 351
Informationsaufnahme 305
Informationsbedarf, subjektiv 319
Informationsbeschaffung 64–67; 69; 274; 327; 377
Informationsnachfrage 305; 321; 353; 416
Informationssuche 258; 319; 327; 329; 369

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

Informationsverarbeitung 305; 329; 342; 346; 352; 519
Informationsverarbeitungsansatz 340
Informationsverarbeitungsprozeß 307
Informationsverhalten 282; 330; 346
- Einflußfaktoren 322
- empirisch 318
Initiativwirkung 175
internes Wissen 369
Investition
- Anlaß 162; 175
- Volumen 162; 175
- Vorteilhaftigkeit 513
Investitionskalkül 114; 125; 147; 152; 223; 228
Investitionsrechenverfahren
- Einfluß der Besteuerung 183; 261
- Einsatzfaktoren 115; 162; 171; 263
- geeignet 152; 261; 517
- Ressourcenverzehr 518
- Stellenwert der Ergebnisse 182
- Steuerberücksichtigung 113; 125; 144; 148; 161; 170; 182; 223; 521
- Steuerrechtsänderungen 139; 140; 152; 262
- Verwendung 124; 150; 180; 522
Investitionsursache 127; 225

Kapazität, zeitlich 71
kognitive Energie 377; 416
kognitive Komplexität 335; 364; 388; 404; 408; 419
kognitiver Aufwand 330; 425; 434
kognitiver Stil 311; 324; 388; 404; 408; 419
komplexe Entscheidungsstrategien 493
komplexe Verfahren 467; 493
Komplexität 156
- der Umwelt/des Problems 330; 336
- kognitive 322; 335; 364
- Steuerrecht 52
Komplexitätsgrad
- Entscheidungsstrategie 286; 353; 387; 415
- Planungsverfahren 159; 160; 174; 175; 177; 272
- Prognoseverfahren 164; 272
Kontext 294; 301; 313; 391
- Entscheidung 402
- steuerlich 394; 397
Kosten 189
- Besteuerung 153–55; 175
- Steuerplanung 204
Kulturwissenschaft 46

langfristige Dispositionen 438; 505; 508
- Begriff 280; 350; 380
- Meta-Entscheidung 388; 391
Lohhausen-Experiment 325; 329
lokales Optimum 361; 378; 439

maximale Aufwandsvorverlagerung 489
Merkmale
- Entscheidungsproblem 390; 400; 418; 458; 490; 514
- Entscheidungsumgebung 389; 403; 459; 493; 515
Meta-Entscheidung 348; 360; 387; 414; 458; 490
- Modell 467; 506
Modell
- Meta-Entscheidung 467; 506
- subjektive Steuerwirkung 348; 420; 438
Modellierung 466

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

normative Betriebswirtschaftliche Steuerlehre 46

Ökonomische Analyse des Steuerrechts 53
Optimierungsziel der Steuerplanung 57
Optimum
– lokal 344; 361; 378; 439

Personenmerkmale 265; 388; 404; 460; 495; 516
– Feedback 417; 503
– Messung 367
– motivational 326; 363
– Steuerwirkung 275
persönliche Grundsätze 199; 202; 218; 231; 240; 259
Planung, betrieblich 221
Planungsaufwand 261
Planungsunsicherheit 220; 227
Prognose 69; 518

Rangfolgewirkung 78; 351
Rationalitätspostulat 292
Rechtsform 88
Rechtsstreit 213; 217; 219; 238
Repräsentativitätsheuristik 298
Ressourcenverzehr 287; 388; 412; 416; 456; 489; 518
Risikobereitschaft 204
Risikoverhalten 237

Schätzverfahren 164
Sensitivitätsanalyse 507
Sicherheitsstreben 68
Status Quo Bias 296
Steuerabteilung 246; 254; 264
Steuerbarwertminimierung 58; 476; 490
Steuerbehörden Siehe Finanzbehörden
Steuerberater 237; 242; 244–46; 372; 505
– Einfluß 104; 203
– Konsultation 174; 210; 253; 264
Steuerberatungswissenschaft 53
Steuerberücksichtigung 114; 152
Steuerbewußtsein 147; 153
Steuerbilanzpolitik 58; 157; 202; 467; 474; 490; 505
Steuerfolgen für den Entscheidungsträger 231
Steuerfolgen für den Entscheidungsträger 275
Steuergesetzgebung
– Einfluß 222
Steuergestaltungslehre 46
steuerliches Wissen 417
steuerliches Wissens 273
Steuernormenlehre 46
steuerökonomische Analyse 68
Steuerplanung 49; 202; 215; 220; 225; 229; 241; 363
– Bereiche 51
– Kosten 204
– mit Optimierungsziel 57
– ohne Optimierungsziel 58
Steuerpolitik, betrieblich 51; 56; 73; 386
– dependent 58; 59
– interdependent 59
– teilautonom 58
Steuerrecht
– Analyse 47
Steuerrecht, Analyse 68
Steuerrechtsänderung
– Reaktionen 146
Steuerrechtsänderungen 400; 498
– Einfluß auf Entscheidungen 130; 138; 144; 179; 185
– Reaktionen 152; 188; 214; 221; 225; 229; 262; 274
– Schätzverfahren 176; 191

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

Steuerspezialist 107
Steuerspezialisten 241; 264
- Einfluß 252
- Konsultation 250; 259
Steuerteilpolitik 394
- interdependent 352
Steuerwirkung 70; 76–79; 78; 144; 146; 262
- Beurteilung 57
- persönlich 275
- subjektiv 304; 356; 357; 359; 383; 416; 467
- Überbewertung 70; 375; 378; 505
- Unterbewertung 378
- Verfahren 175
- Wahrnehmung 356
Steuerwirkung, subjektiv
- Modell 348
Steuerwirkungslehre 46
Steuerzahlungswirkung 77; 377
Stufenmodell 358
subjektive Steuerwirkung 357; 359; 416
- Beispiele 467
- Einflußfaktoren 383
- Entstehung 304
- Modell 348; 420; 438
subjektive Wahrscheinlichkeiten 297
Subjektivismus 73; 76

Überbewertung 375; 378; 505
Übergewichtung 505
Umkehreffekt 294
Umweltkomplexität 336
Unterbewertung 378
Unternehmensgröße 85–86; 175
Unternehmensimage 197; 216; 218
Unternehmenspraktik 198; 218; 259
unternehmerische Entscheidung 79
Unternehmung
- eigentümerdominiert 57; 64; 68; 263
- managerdominiert 57; 64; 68; 263

Veranlagungssimulation 67; 160
Verantwortlichkeit 273; 356; 390; 403
Verfügbarkeitsheuristik 297
Vorgehensweise
- analytisch 323
- heuristisch 323
Vorteilhaftigkeit der Investition 513

Wahrnehmung 306; 311; 352
- Problem- 319
Wahrnehmungsfilter 509
wishful thinking 298
Wissen 280; 300; 358; 377
- intern 280; 369
- problembezogen 400
- steuerlich 273; 383; 387; 417
Wissenserwerb
- durch Kommunikation 361; 374–76; 522
- durch Konfrontation 371–74; 376

Zeit 377
Zeitaufwand 155
Zeitdruck 327; 336; 345
Zielsetzung 50
Zielsetzung, steuerlich 47
Zielsystem 56; 290
- steuerlich 71
Zulagenmaximierung 59

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49775-1
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-12-20 06:24:29
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH