

ESV

STEUERBERATUNG – UNTERNEHMENSBESTEUERUNG –  
INTERNATIONALISIERUNG

Schriften zur Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre

Herausgegeben von Prof. Dr. Wilhelm H. Wacker und  
Prof. Dr. Guido Förster

Band 52

# **Betriebswirtschaftliche Steuerforschung in den USA**

Eine wissenschaftstheoretische Analyse

Von

**Dr. Volker Klinkhammer**

---

ERICH SCHMIDT VERLAG

Bibliografische Information der Deutschen Bibliothek  
Die Deutsche Bibliothek verzeichnet diese Publikation in der  
Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten  
sind im Internet über [dnb.ddb.de](http://dnb.ddb.de) abrufbar.

Weitere Informationen zu diesem Titel finden Sie im Internet unter  
[ESV.info/978 3 503 15440 1](http://ESV.info/978_3_503_15440_1)

Zugl.: Universität Duisburg-Essen –  
Mercator School of Management, Diss., 2013

ISBN 978 3 503 15440 1

Alle Rechte vorbehalten  
© Erich Schmidt Verlag GmbH & Co. KG, Berlin 2013  
[www.ESV.info](http://www.ESV.info)

Dieses Papier erfüllt die Frankfurter Forderungen  
der Deutschen Bibliothek und der Gesellschaft für das Buch  
bezüglich der Alterungsbeständigkeit  
und entspricht sowohl den strengen Bestimmungen der US Norm  
Ansi/Niso Z 39.48-1992 als auch der ISO-Norm 9706.

Druck und Bindung: Difo-Druck, Bamberg

## Geleitwort

Ein eigenständiges Teilgebiet der Allgemeinen Betriebswirtschaftslehre stellt seit vielen Jahrzehnten die Betriebswirtschaftliche Steuerlehre dar. Diese offenkundige Selbstständigkeit, dieses Selbstverständnis des Faches gibt es allerdings nahezu ausschließlich im deutschen Sprachraum, beinahe fokussiert auf Deutschland. Ein Spiegelbild der „Deutschsprachigkeit“ von Fragestellungen zur Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre stellt die Chance für sich mit deutschen Steuerfragen beschäftigenden Forschern dar, angesehene Publikationsorgane für Forschungsarbeiten in Betriebswirtschaftlicher Steuerlehre zu finden. Das Spektrum deutschsprachiger Zeitschriften mit reinem Steuerbezug ist äußerst schmal. Es verbleiben deutsche Zeitschriften mit dem Fokus in allgemeiner BWL oder internationale Zeitschriften, hier speziell hoch gerankte amerikanische Publikationsorgane. Damit stellt sich für Forscher in der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre die Frage, wie, mit welchen Zielen und Methoden betriebswirtschaftliche Steuerforschung in den USA betrieben wird? Dieser Aufgabe, die aus dem Blickwinkel und im Vergleich zur Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre in dieser vertieften Form noch nicht angestellt wurde, widmet sich Volker Klinkhammer in seiner vorliegenden, lesenswerten, an der Mercator School of Management der Universität Duisburg-Essen angenommenen, Dissertation.

Da eine eigenständige Disziplin der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre in den USA nicht existiert, finden sich Anhaltspunkte zum tax research in den Bereichen economics, law und accounting. Insoweit bestehen Nähe zu Deutschland, da auch hier im Bereich der Finanzwissenschaft, dem Steuerrecht in juristischen Fakultäten und – zumindest in Bezug auf latente Steuern – in der Rechnungslegung steuerliche Fragen behandelt werden. Die umfangreichsten Überschneidungen zur Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre finden sich in den USA im tax research in accounting, die damit als „vergleichbare Wissenschaftsdisziplin“ angesehen werden kann. Inhaltlich beschäftigt sich das tax research in accounting mit der Existenz und dem Ausmaß des Einflusses von Steuern auf Entscheidungen. Volker Klinkhammer analysiert das tax research in accounting unter ausführlichster Verwendung internationaler Literatur in allen seinen Facetten.

Ist das tax research in accounting nun die wahre Betriebswirtschaftliche Steuerforschung? Ist der Blick in die USA letztlich das alleinige Heilmittel für eine tradierte deutsche Betriebswirtschaftliche Steuerlehre? Oder kann die Betriebswirtschaftliche Steuerlehre als Teilgebiet der Allgemeinen BWL und damit als angewandte Wissenschaft im Gegenzug sinnvolle Ergänzungen oder Erweiterungen des tax research in accounting liefern? Hierzu stellt Volker Klinkhammer fest, dass das tax research in accounting ein sehr eng gefasster Forschungsansatz ist, der sich nur mit dem befasst, „was ist“. Gestaltungsüberlegungen spielen in der amerikanischen Forschung keine Rolle. Damit besteht eine gewisse Deckungsgleichheit zur Steuerwirkungslehre der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre – oder umgekehrt gesprochen reicht die Betriebswirtschaftliche Steuerlehre mit ihrer Steuerplanungs- und Steuergestaltungslehre

## *Geleitwort*

weiter. Das tax research in accounting ist zudem empirische Forschung. Man findet eine hohe Spezialisierung, insbesondere in den Forschungsmethoden. Hier ist eine deutsche Entwicklung sowohl der Doktorandenausbildung als auch der Forschungsbeiträge in Richtung internationaler Forschung wünschenswert. Die empirische Forschung ist hingegen nur eine Aufgabe der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre. Alleine in diesem Bereich kann das tax research in accounting seinen Beitrag zur Fortentwicklung der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre leisten. In Bezug auf die anderen Aufgaben der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre „schweigt“ das tax research in accounting, so dass hier die deutsche Steuerforschung weiter ist als die amerikanische.

Mit dieser Arbeit gelingt es Volker Klinkhammer, das Selbstverständnis der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre als ältere und weitreichendere Disziplin im Vergleich zum amerikanischen tax research in accounting zu untermauern. Ich wünsche den Erkenntnissen dieser Arbeit eine weite Verbreitung!

Duisburg, im Juni 2013

Volker Breithecker

## Vorwort

Die Forschung innerhalb der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre in Deutschland unterscheidet sich von der Betriebswirtschaftlichen Steuerforschung in den USA. Dies hat zu Forderungen einer Annäherung der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre an die international anerkannte Forschung in den USA geführt. Allerdings wurde die Betriebswirtschaftliche Steuerforschung in den USA bislang keiner systematischen Betrachtung unterzogen, sodass offen bleibt, mit welchen Zielen und Methoden diese in den USA betrieben wird und inwieweit diese erstrebenswert sind. Vor diesem Hintergrund ist es das Ziel dieser Arbeit, einen systematischen Überblick über die Betriebswirtschaftliche Steuerforschung in den USA zu geben sowie eine wissenschaftstheoretische Analyse dieser Forschung durchzuführen.

Diese Arbeit entstand während meiner Zeit als wissenschaftlicher Mitarbeiter am Lehrstuhl für Betriebswirtschaftslehre und Betriebswirtschaftliche Steuerlehre an der Mercator School of Management, Fakultät für Betriebswirtschaftslehre der Universität Duisburg-Essen. Besonders danken möchte ich meinem Doktorvater Herrn Steuerberater Prof. Dr. Volker Breithecker für seine Unterstützung. Er gab die Anregung zum Thema dieser Arbeit, verfolgte die Entstehung mit Interesse und gab mir gleichzeitig alle Freiräume für die Vorgehensweise sowie für die Erstellung der Arbeit. Mein Dank gilt auch Frau Professor Dr. Annette G. Köhler für die freundliche Bereitschaft zur Erstellung des Zweitgutachtens sowie den weiteren Mitgliedern meiner Prüfungskommission, Herrn Prof. Dr. Peter Chamoni und Herrn Prof. Dr. Werner Pascha.

Herzlich danken möchte ich zudem allen, die mich bei der Erstellung dieser Arbeit begleitet haben. Dies gilt insbesondere für Herrn Wirtschaftsprüfer Dr. Philipp Ohmen und Herrn Wirtschaftsprüfer/Steuerberater Dr. Holger Wirtz für ihre ständige Diskussionsbereitschaft und ihre hilfreichen Anregungen. Für die formale Durchsicht der Arbeit danke ich Herrn Philipp Schild, B.Sc. Herzlicher Dank gebührt nicht zuletzt meinen Eltern für ihre Unterstützung während meiner gesamten Ausbildung sowie meiner Ehefrau Stefanie für ihre unaufhörliche und verständnisvolle Unterstützung bei der Erstellung dieser Arbeit.

Bedburg-Hau, im Juni 2013

Volker Klinkhammer

# Inhaltsübersicht

<b>Geleitwort</b> .....	V
<b>Vorwort</b> .....	VII
<b>Inhaltsübersicht</b> .....	IX
<b>Inhaltsverzeichnis</b> .....	XI
<b>Darstellungsverzeichnis</b> .....	XV
<b>Abkürzungs- und Symbolverzeichnis</b> .....	XVII
<b>1 Einleitung</b> .....	1
<b>2 Anforderungen an die Forschung in der Betriebswirtschaftslehre</b> .....	5
2.1 Methodologische Vorüberlegungen.....	5
2.1.1 Methodologie als „Richtschnur“ .....	5
2.1.2 Zielsetzungen der Wissenschaft im Allgemeinen.....	6
2.1.3 Methodologische Regeln des kritischen Rationalismus .....	9
2.2 Betriebswirtschaftslehre als empirische Wissenschaft .....	13
2.2.1 Zielsetzungen der Betriebswirtschaftslehre .....	13
2.2.2 Anforderungen an empirische Forschung.....	16
2.3 Bedeutung empirischer Forschung in der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre .....	30
2.4 Zwischenergebnis .....	32
<b>3 Grundlagen der betriebswirtschaftlichen Steuerforschung in den USA</b> ....	35
3.1 Steuern in der Wissenschaft.....	35
3.2 Accounting research als Disziplin der Steuerforschung.....	38
3.2.1 Begriffsbestimmung.....	38
3.2.2 Dimensionen des accounting research .....	41
3.3 Tax research in accounting: Betriebswirtschaftliche Steuerforschung.....	51
3.3.1 Entstehungsgeschichte .....	51
3.3.2 Aufgaben des tax research in accounting.....	53
3.4 Zwischenergebnis .....	58
<b>4 Tax planning research</b> .....	61
4.1 Theoretische Basis: Scholes/Wolfson-Framework.....	61
4.2 Themenschwerpunkte .....	64
4.2.1 Allgemeiner Überblick.....	64
4.2.2 Shackelford/Shevlin (2001) .....	66



## *Inhaltsübersicht*

4.2.3	Hanlon/Heitzman (2010).....	92
4.3	Forschungsmethoden .....	113
4.4	Zwischenergebnis .....	115
<b>5</b>	<b>Tax compliance research</b> .....	<b>119</b>
5.1	Theoretische Basis: Standard economic model of tax compliance.....	119
5.2	Themenschwerpunkte .....	124
5.2.1	Allgemeiner Überblick.....	124
5.2.2	Teilbereiche des tax compliance research.....	127
5.3	Forschungsmethoden .....	138
5.4	Zwischenergebnis .....	140
<b>6</b>	<b>Kritische Würdigung der Forschung und Implikationen</b> .....	<b>143</b>
6.1	Anforderungen an das tax planning research.....	143
6.1.1	Beschaffenheit von Theorien: Theoretische Basis.....	143
6.1.2	Anwendung von Theorien: Forschungsmethoden .....	145
6.2	Anforderungen an das tax compliance research .....	150
6.2.1	Beschaffenheit von Theorien: Theoretische Basis.....	150
6.2.2	Anwendung von Theorien: Forschungsmethoden .....	152
6.3	Abschließender Überblick über das tax research in accounting .....	155
6.4	Ergebnis .....	162
<b>7</b>	<b>Schlussbetrachtung</b> .....	<b>167</b>
	<b>Quellenverzeichnis</b> .....	<b>169</b>

# Inhaltsverzeichnis

<b>Geleitwort</b> .....	V
<b>Vorwort</b> .....	VII
<b>Inhaltsübersicht</b> .....	IX
<b>Inhaltsverzeichnis</b> .....	XI
<b>Darstellungsverzeichnis</b> .....	XV
<b>Abkürzungs- und Symbolverzeichnis</b> .....	XVII
<b>1 Einleitung</b> .....	1
<b>2 Anforderungen an die Forschung in der Betriebswirtschaftslehre</b> .....	5
2.1 Methodologische Vorüberlegungen.....	5
2.1.1 Methodologie als „Richtschnur“ .....	5
2.1.2 Zielsetzungen der Wissenschaft im Allgemeinen.....	6
2.1.3 Methodologische Regeln des kritischen Rationalismus .....	9
2.1.3.1 Beschaffenheit von Theorien .....	9
2.1.3.2 Anwendung von Theorien.....	10
2.2 Betriebswirtschaftslehre als empirische Wissenschaft .....	13
2.2.1 Zielsetzungen der Betriebswirtschaftslehre .....	13
2.2.2 Anforderungen an empirische Forschung.....	16
2.2.2.1 Beschaffenheit von Theorien: Informationsgehalt.....	16
2.2.2.2 Anwendung von Theorien: Prüfung.....	29
2.3 Bedeutung empirischer Forschung in der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre .....	30
2.4 Zwischenergebnis .....	32
<b>3 Grundlagen der betriebswirtschaftlichen Steuerforschung in den USA</b> ....	35
3.1 Steuern in der Wissenschaft.....	35
3.2 Accounting research als Disziplin der Steuerforschung .....	38
3.2.1 Begriffsbestimmung.....	38
3.2.2 Dimensionen des accounting research .....	41
3.2.2.1 Theoretische Basis .....	41
3.2.2.2 Themenschwerpunkte .....	46
3.2.2.3 Forschungsmethoden .....	47
3.3 Tax research in accounting: Betriebswirtschaftliche Steuerforschung.....	51
3.3.1 Entstehungsgeschichte .....	51

## *Inhaltsverzeichnis*

3.3.2	Aufgaben des tax research in accounting.....	53
3.4	Zwischenergebnis .....	58
<b>4</b>	<b>Tax planning research</b> .....	<b>61</b>
4.1	Theoretische Basis: Scholes/Wolfson-Framework.....	61
4.2	Themenschwerpunkte .....	64
4.2.1	Allgemeiner Überblick.....	64
4.2.2	Shackelford/Shevlin (2001) .....	66
4.2.2.1	Überblick.....	66
4.2.2.2	Tax and non-tax tradeoffs .....	67
4.2.2.3	Taxes and asset prices .....	75
4.2.2.4	Multijurisdictional research .....	87
4.2.2.5	Themenübergreifende Aspekte .....	88
4.2.3	Hanlon/Heitzman (2010).....	92
4.2.3.1	Überblick.....	92
4.2.3.2	Informational role of accounting for income taxes.....	93
4.2.3.3	Corporate tax avoidance .....	99
4.2.3.4	Effect of taxes and the book-tax tradeoff on real corporate decisions.....	106
4.2.3.5	Taxes and asset prices .....	112
4.3	Forschungsmethoden .....	113
4.4	Zwischenergebnis .....	115
<b>5</b>	<b>Tax compliance research</b> .....	<b>119</b>
5.1	Theoretische Basis: Standard economic model of tax compliance.....	119
5.2	Themenschwerpunkte .....	124
5.2.1	Allgemeiner Überblick.....	124
5.2.2	Teilbereiche des tax compliance research.....	127
5.2.2.1	Taxpayers decision making.....	127
5.2.2.2	Tax professionals decision making.....	134
5.3	Forschungsmethoden .....	138
5.4	Zwischenergebnis .....	140
<b>6</b>	<b>Kritische Würdigung der Forschung und Implikationen</b> .....	<b>143</b>
6.1	Anforderungen an das tax planning research.....	143
6.1.1	Beschaffenheit von Theorien: Theoretische Basis.....	143

## *Inhaltsverzeichnis*

6.1.2	Anwendung von Theorien: Forschungsmethoden .....	145
6.2	Anforderungen an das tax compliance research .....	150
6.2.1	Beschaffenheit von Theorien: Theoretische Basis .....	150
6.2.2	Anwendung von Theorien: Forschungsmethoden .....	152
6.3	Abschließender Überblick über das tax research in accounting .....	155
6.4	Ergebnis .....	162
<b>7</b>	<b>Schlussbetrachtung</b> .....	<b>167</b>
	<b>Quellenverzeichnis</b> .....	<b>169</b>