

2. Die Wirkung von Konsumsteuern im Haushaltsmodell

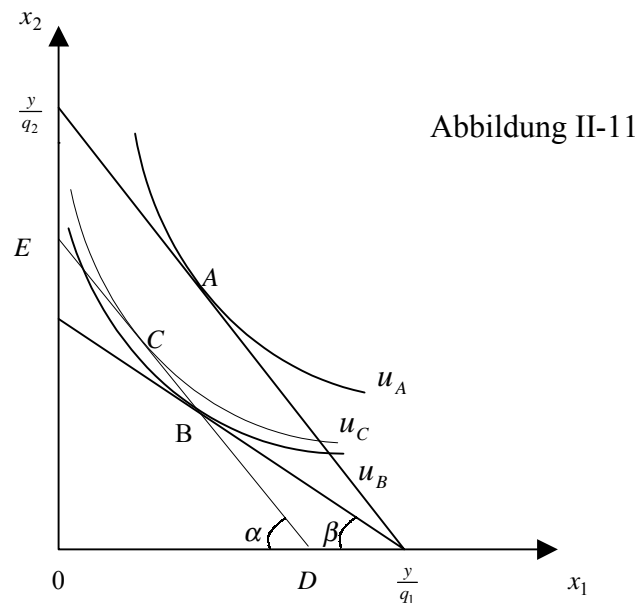
Interessante Effekte der Konsumbesteuerung lassen sich auch in dem anderen Grundmodell der Mikroökonomie beschreiben, in dessen Rahmen die nutzenmaximierende Konsumgüterwahl eines Individuums ("Haushalts") bei gegebenen Konsumgüterpreisen analysiert wird. Dabei werden üblicherweise zwei Varianten unterschieden. In der ersten ist das (Geld)Einkommen des Individuums exogen vorgegeben, in der zweiten Variante wird das (Lohn)Einkommen endogen bestimmt, und zwar durch die Entscheidung des Individuums, wie viel *Zeit* es bei gegebenem Lohnsatz arbeiten und damit zur Erzielung von Markteinkommen verwenden soll.

a) Konsumsteuerwirkungen bei exogen gegebenem Einkommen

Mit y bezeichnen wir das fixe Einkommen des betrachteten Individuums. Die Nutzenfunktion dieses Individuums sei $u(x_1, x_2)$, wobei x_1 und x_2 für die Mengen zweier von diesem Individuum konsumierten Güter (z. B. Brot und Kaffee) stehen. Die gleichfalls fest vorgegebenen Produzentenpreise dieser beiden Güter werden q_1 und q_2 genannt. Gibt es keine Konsumbesteuerung, stimmen diese Produzentenpreise mit den Konsumentenpreisen p_1 und p_2 überein, welche das Individuum beim Erwerb dieser Güter zu bezahlen hat. Die Budgetgleichung im Falle ohne Steuern lautet also:

$$q_1 x_1 + q_2 x_2 = y.$$

In Abbildung II-11 hat diese Budgetgerade den Anstieg $-\tan \alpha = -q_1 / q_2$, dessen Betrag somit dem Preisverhältnis der beiden Güter entspricht. Dieses Preisverhältnis lässt sich auch als *Grenzrate der Transformation* GRT_{x_1/x_2} zwischen Gut 1 und Gut 2 interpretieren. Sie gibt an, wie viele Einheiten von Gut 2 das Individuum mehr konsumieren kann, wenn es auf eine Einheit von Gut 1 verzichtet.



Im Haushaltsoptimum $A = (x_1^A, x_2^A)$, in dem das Individuum von Gut 1 die Menge x_1^A und von Gut 2 die Menge x_2^A erwirbt, wird die Budgetlinie von einer Indifferenzkurve des Individuums (= Linie des konstanten Nutzenniveaus u_A) tangiert. In A stimmt der Anstieg der Budgetgeraden mit dem Anstieg der durch A verlaufenden Indifferenzkurve überein. Der Betrag des Anstiegs einer Indifferenzkurve ist die *Grenzrate der Substitution* GRS_{x_1, x_2} zwischen Gut 1 und Gut 2. Diese gibt an, wie viel mehr von Gut 2 das Individuum erhalten muss, damit es bei Verzicht auf eine marginale Einheit von Gut 1 auf dem gleichen Nutzenniveau bleibt. Die Marginalbedingung, die ein Haushaltsoptimum charakterisiert, lautet also

$$GRS_{x_1, x_2} = \frac{u_1^A}{u_2^A} = \frac{q_1}{q_2} = GRT_{x_1/x_2},$$

wobei u_1^A und u_2^A für die Werte der partiellen Ableitungen der Nutzenfunktion u in A stehen: $u_i = \partial u / \partial x_i$ beschreibt also den Grenznutzen, der sich für das Individuum ergibt, wenn es von Gut i eine marginale Einheit mehr konsumiert.

In dieser Ausgangssituation soll jetzt eine spezielle Verbrauchsteuer auf Gut 2 eingeführt werden. Gut 1 bleibt (zunächst) unbesteuert. Wir gehen davon aus, dass die Steuer auf Gut 2 in Form einer Mengensteuer mit Steuersatz t_2 erhoben wird. Die neue Budgetgleichung nach Einführung der Steuer lautet dann

$$q_1 x_1 + (q_2 + t_2) x_2 = y,$$

da sich durch die Besteuerung der Konsumentenpreis von Gut 2 von $p_2 = q_2$ auf $p_2 = q_2 + t_2$ erhöht. Grafisch führt die Erhebung der Steuer auf Gut 2 zu einer Drehung der Budgetgeraden um ihren Schnittpunkt mit der x_1 -Achse, d.h. um den Punkt $(\frac{y}{q_1}, 0)$, nach unten. Darin kommt zum Ausdruck, dass sich das Individuum nach Einführung der Besteuerung weniger vom besteuerten Gut leisten kann als zuvor. Der Anstieg der Budgetlinie verändert sich in Folge der Besteuerung zu

$$-\tan \beta = -\frac{q_1}{q_2 + t}.$$

Mit $B = (x_1^B, x_2^B)$ bezeichnen wir das neue Haushaltsoptimum nach Erhebung der Steuer. Bei der jetzt folgenden detaillierten Analyse der Steuerwirkungen soll es v.a. um die Beschreibung der Mengeneffekte $x_1^B - x_1^A$ und $x_2^B - x_2^A$ sowie um die grafische Darstellung der Excess Burdens und des Steueraufkommens gehen. Um die zugrunde liegenden ökonomischen Mechanismen besser überblicken und verstehen zu können, wird der gesamte in Abbildung II-11 von A nach B führende Steuereffekt in *zwei Teileffekte* zerlegt.

Der *erste Teileffekt* wird grafisch dadurch ermittelt, dass man durch den neuen Optimalpunkt B eine Parallele zur ursprünglichen Budgetlinie (mit Anstieg $-q_1/q_2$) legt. Diese Linie DE beschreibt die Budgetgerade, die sich ergäbe, wenn das Individuum den in B gezahlten Steuerbetrag $T_B = t_2 x_2^B$ direkt als *Pauschalsteuer* ("Lump Sum Tax") an den Staat abführen würde. Bei einer solchen hypothetischen Pauschalsteuer käme es - anders als bei der tatsächlich erhobenen speziellen Verbrauchsteuer auf Gut 2 - zu keiner Verzerrung der relativen Preise der beiden Güter. Den Optimalpunkt, in dem die Linie DE von einer Indifferenzkurve tangiert wird, bezeichnen wir mit $C = (x_1^C, x_2^C)$. Der von A nach C führende Teileffekt wird *Aufkommenseffekt* (AE) genannt. Es gilt $x_1^C < x_1^A$ und $x_2^C < x_2^A$, falls beide Güter strikt non-inferior (normal) sind, d.h. die Nachfrage nach diesen Gütern bei steigendem (fallendem) Einkommen wächst (fällt). Infolge des Aufkommenseffekts geht also die Nachfrage des Individuums nach beiden Gütern eindeutig zurück.

Der *zweite Teileffekt*, der von C nach B führt, beschreibt die Steuerwirkung, die bei konstant gehaltener Steuerzahlung T_B allein aufgrund der von der Steuer verursachten Veränderung der relativen Preise zustande kommt. Dieser *Substitutionseffekt* (SE) wirkt bei den beiden Gütern in unterschiedliche Richtung: Es gilt $x_1^B > x_1^C$, aber $x_2^B < x_2^C$. Die Nachfrage nach dem besteuerten Gut 2, dessen Konsum durch den erhöhten Preis unattraktiver wird, nimmt ab, während die Nachfrage nach dem anderen nicht-besteuerten Gut 1 bei isolierter Betrachtung des Substitutionseffekts zunimmt. Grafisch bedeutet dies, dass der Punkt C auf der Linie DE links oberhalb von B liegen muss. Wäre dies anders und würde C also rechts unterhalb von B liegen, müssten sich aufgrund ihrer Konvexität die durch B und C verlaufenden Indifferenzkurven u_B und u_C schneiden, was nicht möglich ist.

Wenn wir jetzt Aufkommens- und Substitutionseffekt im Zusammenhang betrachten, kann folgendes festgestellt werden:

- Bei unterstellter Non-Inferiorität geht durch eine spezielle Verbrauchsteuer die Nachfrage nach dem besteuerten Gut eindeutig zurück: $x_2^B < x_2^A$.
- Beim nicht-besteuerten Gut ist der Gesamtnachfrageeffekt hingegen unbestimmt, da Aufkommens- und Substitutionseffekt in entgegengesagte Richtungen wirken. Ist der Substitutionseffekt größer als der Aufkommenseffekt, ergibt sich eine Erhöhung der Nachfrage. Bei starkem Aufkommenseffekt resultiert beim nicht-besteuerten Gut jedoch eine Nachfragesenkung.

Der Punkt C liegt auf einem höheren Nutzenniveau als B : $u_C > u_B$. Das Steueraufkommen $T_B = t_2 x_2^B$ lässt sich somit durch eine Pauschalsteuer, welche die relativen Güterpreise unverändert lässt, mit geringeren Excess Burdens erzielen als durch die spezielle Verbrauchsteuer auf Gut 2. Bei Verwendung einer Pauschalsteuer sind die steuerlichen Zusatzlasten in der hier betrachteten Situation sogar null.

Das Entstehen vom Excess Burdens durch die Mengensteuer auf Gut 2 wird in Abbildung II-12 durch den "Abstand" zwischen den Indifferenzkurven u_B und u_C angezeigt. Zunächst wissen wir allerdings nur, dass ein solcher Abstand existiert, können aber ohne Angabe eines Messkriteriums nichts darüber sagen, wie groß er ist.

Um in diesem Modell zu *einem monetären Maß für die steuerlichen Zusatzlasten* zu gelangen, bedarf es einer zusätzlichen Konstruktion: Zu diesem Zweck kann man an die Indifferenzkurve u_C die Tangente legen, die parallel zur Budgetlinie nach Steuern verläuft. Der horizontale Abstand FQ zwischen diesen beiden parallelen Geraden (multipliziert mit dem unverändert bleibenden Preis des ersten Gutes q_1) liefert ein monetäres Maß für den Nutzenunterschied zwischen u_B und u_C (und somit für das Ausmaß der steuerlichen Zusatzlasten). Dieses der *kompensierenden Variation (CV)* entsprechende Maß gibt Antwort auf die Frage, welches Einkommen man dem Individuum *geben* muss, damit es sich beim steuerlich verzerrten Preis $q_2 + t_2$ für Gut 2 genauso gut stellt wie bei Erhebung einer Pauschalsteuer in Punkt C . Gefragt wird bei CV also danach, durch welchen Zuwachs an Einkommen die Excess Burdens *kompensiert* werden.

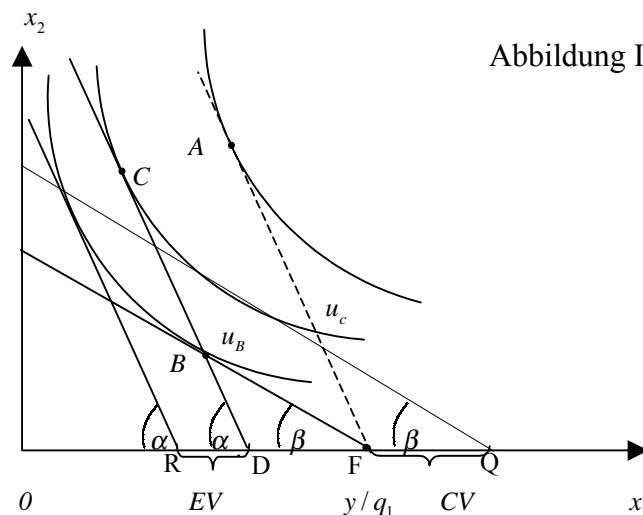


Abbildung II-12

Alternativ kann man den Wohlfahrtsverlust auch dadurch bestimmen, man fragt, wie viel Einkommen man dem Individuum *entziehen* muss, damit es beim "alten" Preis q_2 anstelle des Nutzenniveaus u_C nur auf das geringere Nutzenniveau u_B kommt. Gesucht wird dann die Einkommensminderung, die wohlfahrtsäquivalent zum Verzerrungseffekt durch Erhöhung des Preises bei Gut 2 ist. Grafisch ergibt sich dieses der äquivalenten Variation (EV) entsprechende Maß dadurch, dass man an die Indifferenzkurve u_B die Tangente legt, die parallel zur Budgetlinie mit Anstieg $-q_1/q_2$ ist. Bei Normierung auf $q_1 = 1$ liefert bei diesem Ansatz der horizontale Abstand RD zwischen dieser Tangente und der Geraden durch C mit Anstieg $-q_1/q_2$ ein weiteres monetäres Maß für die steuerlichen Zusatzlasten.

Das *Steueraufkommen* schließlich wird durch den mit q_1 multiplizierten horizontalen Abstand zwischen der ursprünglichen Budgetgeraden und der Linie DE gemessen. Wird q_1 auf eins normiert, so dass Gut 1 als Numéraire-Gut dient, fällt dieser Abstand sogar mit dem *Steueraufkommen* zusammen.

Wir wollen jetzt überlegen, wie sich im Haushaltsmodell der *Laffer-Effekt* darstellen lässt, wenn der Mengensteuersatz t_2 für Gut 2 variiert. Bei Erhöhung von t_2 dreht sich die Budgetlinie um den Punkt $(\frac{y}{q_1}, 0)$ immer weiter nach unten. Wenn $B(t_2)$ in Abhängigkeit von t_2 das jeweiligen Haushaltsoptimum bezeichnet, liefert die Verbindungslinie aller dieser Punkte $B(t_2)$ die *Preis-Absatz-Funktion* bzw. *Offer-Curve*. Solange sich (bei kleinen Steuersätzen t_2) diese Offer-Curve - bezogen auf den horizontalen Abstand - weiter von der ursprünglichen Budgetlinie entfernt, wächst das *Steueraufkommen* bei Erhöhung von t_2 . Der Steuersatz t_2^* , der zum maximalen *Aufkommen* einer Mengensteuer auf Gut 2 führt, wird erreicht, wenn im entsprechenden Optimalpunkt $B(t_2^*)$ die Offer-Curve von einer Parallelen zur ursprünglichen Budgetgeraden mit Anstieg $-q_1/q_2$ tangiert wird (vgl. Abbildung II-13).

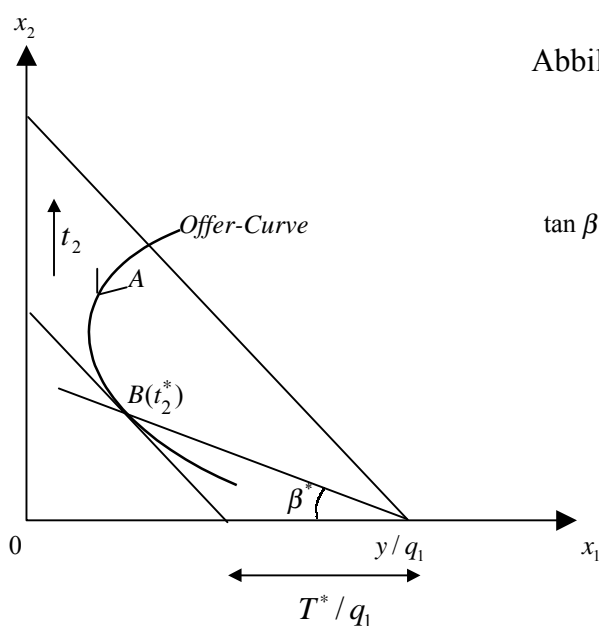


Abbildung II-13

$$\tan \beta^* = \frac{q_1}{q_2 + t_2^*}$$

Das maximale *Steueraufkommen* T^* wird (bei $q_1 = 1$) dann durch den horizontalen Abstand dieser Tangente (bzw. von $B(t_2^*)$) zur ursprünglichen Budgetlinie beschrieben. Gilt $t_2 > t_2^*$, nähert sich die Offer-Curve der alten Budgetlinie wieder an - und das *Steueraufkommen* sinkt

bei weiterer Erhöhung von t_2 . Bei $t_2 > t_2^*$ befindet man sich also im Laffer-Bereich. Allerdings gibt es Nutzenfunktionen, wie etwa $u(x_1, x_2) = x_1 x_2$, bei denen es keinen Laffer-Bereich gibt. In der Übung wird dieser Fall näher behandelt.

Analoge Überlegungen zu den Steuerwirkungen lassen sich anstellen, wenn eine spezielle Verbrauchsteuer auf Gut 2 als Wertsteuer (mit Steuersatz τ_2 bezogen auf den Produzentenpreis) erhoben wird. Die Budgetgleichung lautet dann

$$q_1 x_1 + (1 + \tau_2) q_2 x_2 = y,$$

so dass man für $\tau_2 = t_2 / q_2$ die gleichen Steuerwirkungen enthält wie bei der zuvor betrachteten Mengensteuer mit Steuersatz t_2 . In diesem Sinne bessert auch in diesem Modell eine Äquivalenz zwischen Mengen- und Wertsteuer. Wenn auch Gut 1 einer Wertsteuer (mit Steuersatz τ_1) unterliegt, wird die Budgetgleichung zu

$$(1 + \tau_1) q_1 x_1 + (1 + \tau_2) q_2 x_2 = y.$$

Stimmen die Wertsteuersätze bei beiden Gütern überein und liegt somit eine *allgemeine Verbrauchsteuer mit einheitlichem Steuersatz* $\tau = \tau_1 = \tau_2$ vor, wird das Verhältnis der Konsumgüterpreise durch die Steuer nicht verändert. Eine solche einheitliche Wertsteuer bewirkt dann eine Parallelverschiebung der Budgetgeraden nach innen. Sie ist in ihren Wirkungen völlig identisch mit einer Pauschalsteuer und führt wie diese zu keinerlei steuerlichen Zusatzlasten.

Die Höhe dieser hier äquivalenten Pauschalsteuer ist $T = \frac{\tau}{1 + \tau} y$.

Wenn das Einkommen y exogen vorgegeben ist, lässt sich eine solche allgemeine Verbrauchsteuer zudem als Einkommensteuer darstellen. Schreibt man nämlich - bei gegebenem Einkommen y und gegebenem einheitlichem Wertsteuersatz τ - die Budgetgleichung um zu

$$q_1 x_1 + q_2 x_2 = \frac{y}{1 + \tau},$$

zeigt sich, dass die Wertsteuer mit dem Steuersatz τ äquivalent ist zur proportionalen Einkommensteuer mit dem Steuersatz $t_e = \frac{\tau}{1+\tau}$. Es gilt dann ja $(1-t_e)y = \frac{y}{1+\tau}$

Diese Überlegung macht erneut deutlich, dass ganz unterschiedlich ausgestaltete Steuern unter bestimmten Bedingungen in ihren Wirkungen vollkommen gleichartig sein können. Im konkreten Fall sind (wohlgemerkt bei fixem Budget y) alle drei Steuern auch optimal, weil sie keine Verzerrungen der Marktpreise und somit keine steuerlichen Zusatzlasten verursachen.

Wenn jedoch das Einkommen, das dem Erwerb von Konsumgütern dient, selber variabel ist und seine Höhe von Entscheidungen des Individuums abhängt, ergeben sich andere Effekte, die insbesondere bei der Ermittlung von Optimalsteuerregeln von Bedeutung sind. Den Fall eines endogen bestimmten Arbeitseinkommens wollen wir jetzt betrachten.

b) Steuerwirkungen im Haushaltsmodell bei endogen bestimmtem Arbeitsangebot

Das ursprüngliche Modell mit den beiden Konsumgütern x_1 und x_2 wird jetzt dadurch erweitert, dass für das betrachtete Individuum die von ihm genossene Freizeit F einen zusätzlichen nutzenstiftenden Faktor darstellt. Die Nutzenfunktion des Individuums lautet dann $u(x_1, x_2, F)$. Das zur Erzielung von Lohneinkommen maximal verwendbare Zeitpotential des Individuums wird \bar{F} genannt. Seine Arbeitszeit beträgt dann $L = \bar{F} - F$, bei der es - für einen fixen (Brutto)lohnsatz w - ein Lohneinkommen in Höhe von $y = w(\bar{F} - F)$ erzielt. Ohne Steuern lautet die Budgetgleichung des Individuums also

$$q_1 x_1 + q_2 x_2 = w(\bar{F} - F) \text{ bzw.}$$

$$q_1 x_1 + q_2 x_2 + wF = w\bar{F}.$$

Werden die vom Individuum am Markt erworbenen Güter mit (möglicherweise) differenzierten Wertsteuern belegt, deren Sätze wieder τ_1 und τ_2 betragen, wird die Budgetgleichung zu

$$(1 + \tau_1)q_1 x_1 + (1 + \tau_2)q_2 x_2 + wF = w\bar{F}.$$

Freizeit gilt nach üblichem Verständnis als kein zur Besteuerung geeignetes Konsumgut. Ein Vergleich mit der Budgetgleichung bei festem Budget macht aber klar, dass alle drei jetzt relevanten Güter (x_1, x_2 und F) mit dem gleichen Wertsteuersatz belegt werden müssten, wenn man Excess Burdens völlig vermeiden will. Daraus folgt im Umkehrschluss, dass eine einheitliche Besteuerung der beiden Marktgüter 1 und 2 in der Regel *nicht* zu einer optimalen Besteuerung führen wird. Damit stellt sich für den Fall mit variablem Arbeitsangebot ein etwas komplizierteres Optimalsteuerproblem. Wir wollen jetzt kurz skizzieren, wie man im Falle eines endogen bestimmten Lohneinkommens zu Optimalsteuerregeln gelangen kann.

Für gegebene Wertsteuersätze τ_1 und τ_2 maximiert das betrachtete Individuum seinen Nutzen $u(x_1, x_2, F)$ unter der Nebenbedingung

$$(1 + \tau_1)q_1x_1 + (1 + \tau_2)q_2x_2 + wF = w\bar{F}.$$

In Abhängigkeit von τ_1 und τ_2 ermittelt es dann sein optimales Arbeitsangebot $L(\tau_1, \tau_2) = \bar{F} - F(\tau_1, \tau_2)$ und seine optimalen Nachfragemengen ($x_1(\tau_1, \tau_2)$ und $x_2(\tau_1, \tau_2)$) für die Marktgüter 1 und 2. Der Nutzen, den es dabei erzielt, lässt sich dann als Funktion der Marktpreise nach Steuern sowie des Lohnsatzes beschreiben. Man erhält auf diese Weise die von den Konsumentenpreisen und dem Lohnsatz abhängige *indirekte Nutzenfunktion*

$$V(p_1, p_2, w) = V((1 + \tau_1)q_1, (1 + \tau_2)q_2, w) = u(x_1(\tau_1, \tau_2), x_2(\tau_1, \tau_2), F(\tau_1, \tau_2)),$$

wobei $p_1 = (1 + \tau_1)q_1$ und $p_2 = (1 + \tau_2)q_2$ erneut für die Konsumentenpreise nach Erhebung von Wertsteuern stehen.

Das Optimalsteuerproblem besteht jetzt darin, Wertsteuersätze τ_1^* und τ_2^* zu finden, welche die indirekte Nutzenfunktion $V((1 + \tau_1)q_1, (1 + \tau_2)q_2, w)$ unter der Nebenbedingung eines angestrebten Steueraufkommens $\tau_1q_1x_1 + \tau_2q_2x_2 = \bar{T}$ maximieren. Ein möglichst hoher Nutzen beim Besteuernten bedeutet ja dasselbe wie möglichst niedrige Excess Burdens.

Durch eine in den einzelnen Schritten wenig anschauliche mathematische Beweisführung ergeben sich die folgenden Resultate zur Optimalbesteuerung bei endogen bestimmtem Arbeitsangebot:

- Wenn die Kreuzpreiseffekte bei den beiden Marktgütern null sind, d. h. die Nachfrage nach dem einen Marktgut nicht auf eine Veränderung des Preises beim jeweils anderen Gut reagiert, lassen sich die optimalen Wertsteuersätze τ_1^* und τ_2^* wiederum durch die Inverse Elastizitäts-Regel charakterisieren, d.h. τ_1^* und τ_2^* müssen umgekehrt proportional zu den Preiselastizitäten der Nachfrage der beiden Güter sein.
- Die (allerdings nicht allzu aussagekräftige) *Ramsey-Regel* gilt im Haushaltsmodell mit variablem Arbeitsangebot unbeschränkt.
- Von besonderem Interesse in diesem Modell ist die *Freizeitkomplementaritäts-Regel*. Diese besagt, dass bei einer optimalen Verbrauchsbesteuerung im Haushaltsmodell mit endogen bestimmtem Arbeitsangebot dasjenige Marktgut höher zu besteuern ist, das in stärkerem Maße komplementär zur Freizeit ist, d.h. dessen Konsum mit Freizeitaktivitäten verbunden ist. Die Klasse solcher Güter reicht von Sportgeräten, CDs bis hin zu Ferienerreisen. Insbesondere ließe sich auf diese Weise auch die Erhebung der Vergnügungssteuer ökonomisch begründen. Formal wird Freizeitkomplementarität über *Kreuzpreiseffekte* definiert. Ein Konsumgut gilt als *komplementär zur Freizeit*, wenn die Freizeitnachfrage bei einer Erhöhung des Konsumentenpreises für dieses Gut (gleichfalls) zurückgeht. Je stärker diese Mengenreaktion ausfällt, desto ausgeprägter ist die Komplementarität. Wenn umgekehrt die Freizeitnachfrage beim Anstieg des Preises eines Konsumgutes wächst, so gilt dieses Gut als *substitutiv* zur Freizeit. Solche (zeitsparenden) Substitute sind beispielsweise Haushaltsgeräte wie z. B. Geschirrspülmaschinen. Besteuert man diese, wird es tendenziell attraktiver, das Geschirr mit der Hand zu spülen, was den Bedarf an Freizeit - im Sinne von nicht zur Erwerbstätigkeit und zur Erzielung von Markteinkommen verwendeter Zeit - erhöht. (Für Hausarbeit ("Haushaltsproduktion") verwendete Zeit gilt aus dieser Perspektive also als Freizeit!) Die Freizeitkomplementaritätsregel besagt also, dass solche Substitute zur Freizeit weniger stark als zur Freizeit komplementäre Güter besteuert werden sollten.

Die Aussage der Freizeitkomplementaritätsregel ist vor dem Hintergrund unserer Überlegungen auch intuitiv plausibel: Wenn das Ziel die Minimierung der Excess Burdens der Besteuerung ist, wäre - wie wir zuvor schon bemerkt haben - ja eine einheitliche Wertsteuer auf alle Konsumgüter *inklusive der Freizeit* optimal. Eine solche Form der Besteuerung würde sogar zu einer völligen Vermeidung von Excess Burdens führen. Da man jedoch den Konsum von Freizeit in der Realität nicht direkt besteuern kann, ist es nicht möglich, diese bestmögliche (*first best*) Lösung zu erreichen. Um dem der verzerrungsfreien Besteuerung Ideal aber zumindest so nahe wie möglich zu kommen, bietet es sich dann natürlich an, ersatzweise nach Möglichkeiten einer *indirekten* Besteuerung von Freizeit zu suchen. Die geeigneten Kandidaten für eine solche ersatzweise Besteuerung der Freizeit sind offensichtlich diejenigen Güter, deren Gebrauch an den Konsum von Freizeit gekoppelt ist. Gegenüber der erstbesten Lösung (mit vollständiger Einbeziehung der Freizeit in die Bemessungsgrundlage einer allgemeinen Konsumsteuer) führt die Orientierung an der Freizeitkomplementaritätsregel dann zu einem *Second Best-optimalen* System der Verbrauchsbesteuerung.

3. Die These von den unsozialen Verteilungswirkungen von Konsumsteuern

In der politischen Diskussion ist oft der Vorwurf zu hören, Verbrauchsteuern seien unsozial, weil sie den Endverbraucher und somit den "kleinen Mann" in besonderem Maße treffen. Insbesondere wird dieses Argument vorgebracht, wenn es um die Abwehr einer weiteren Erhöhung der Mehrwertsteuer geht, wie sie zur Deckung von Lücken im Staatshaushalt in periodischen Abständen immer wieder vorgeschlagen wird. Erst vor kurzem wurde so von einigen Vertretern der CDU eine Erhöhung der Mehrwertsteuer zur Finanzierung des Sozialausgleichs beim Kopfpauschalen-Modell zu Reform der Gesetzlichen Krankenversicherung gefordert. Wir wollen jetzt erklären, was hinter der These, Verbrauchsteuern seien ungerecht, im Einzelnen steckt.

Die *erste Variante* dieser These bezieht sich auf die Bedingungen für eine Überwälzbarkeit einer Verbrauchsteuer auf die Konsumenten. Wie wir zuvor gesehen haben, gelingt die Überwälzung einer Verbrauchsteuer auf die Konsumenten umso eher, je niedriger deren Preiselastizität der Nachfrage ist, je weniger also die Verbraucher auf den Konsum der entsprechenden Güter verzichten können. In besonderem Maße dürfte dies auf Grundbedarfsgüter (wie Nahrungsmittel, medizinische Güter, Mietwohnungen, Verkehrsleistungen) zutreffen, auf

deren Konsum mehr oder weniger alle Individuen angewiesen sind. Die Erhebung bzw. Erhöhung einer Steuer auf solche Güter trifft somit gerade die einkommensschwachen ("armen") Bevölkerungsgruppen, die einen höheren Anteil ihres Budgets für den Erwerb solcher Güter aufwenden (müssen). Zudem ist eine Steuerausweichung auch umso schwerer möglich, je größer die Reichweite der Steuer ist. Deshalb gilt für viele insbesondere die allgemeine Verbrauchsteuer (Umsatzsteuer) als besonders unsozial.

Vor dem Hintergrund der Inversen Elastizitäts-Regel ist in diesem Zusammenhang sogar ein prinzipieller Konflikt zwischen Effizienz der Besteuerung (mit dem Ziel der Minimierung der steuerlichen Zusatzlasten) auf der einen Seite und Steuergerechtigkeit auf der anderen Seite zu konstatieren. Dieser Optimalsteuerregel zufolge sind es ja gerade die Güter mit einer niedrigen Preiselastizität der Nachfrage, auf die ein besonders hoher Teil der gesamten Steuerlast entfallen sollte.

Die Behauptung, dass vor allem Arme durch die Überwälzung von Verbrauchsteuern besonders stark getroffen werden, wird im Übrigen zudem dadurch gestützt, dass "Reiche" auch bei Grundbedarfsgütern letztlich mehr Substitutionsmöglichkeiten haben als Arme. Dies liegt in erster Linie daran, dass es bei diesen Gütern eine Vielzahl von Qualitätsstufen und Preisklassen gibt, die es wohlhabenden Individuen erleichtern, sich an eine Steuererhöhung durch Übergang zu einer etwas niedrigeren Preis- und Qualitätskategorie ("Rumpsteak statt Filet") anzupassen.

Gegen die These von den unsozialen Verteilungseffekten von Verbrauchsteuern wird allerdings ein grundsätzliches Gegenargument vorgebracht, das wir jetzt erläutern wollen. Dazu kehren wir zum partiellen Gütermarktmodell (vgl. Abbildung II-2) zurück. Wir betrachten erneut die Wirkung einer Mengensteuer mit Steuersatz t und unterstellen explizit, dass es sich sowohl bei der (inversen) Nachfragefunktion $p(x)$ als auch bei der inversen Angebotsfunktion $q(x)$ um lineare Funktionen handelt. Wie wir zuvor gesehen haben, gilt für die Verteilung der Steuerlast auf beide Marktseiten in diesem Modell ganz allgemein:

$$\frac{\text{Steuerlast der Konsumenten}}{\text{Steuerlast der Produzenten}} = \frac{DJEG}{HFJD}.$$

Unter den speziellen hier getroffenen Annahmen hat man aber auch

$$\frac{DJEG}{HFJD} = \frac{\tan \alpha \cdot BJ}{\tan \beta \cdot BJ} = \frac{\tan \alpha}{\tan \beta} = \frac{\frac{1}{2} \tan \alpha \cdot DB^2}{\frac{1}{2} \tan \beta \cdot DB^2} = \frac{DBC}{ABD}.$$

Weil

$$\frac{DBC}{ABD} = \frac{\text{Konsumentenrente ohne Steuer}}{\text{Produzentenrente ohne Steuer}}$$

gilt, ergibt sich also insgesamt

$$\frac{\text{Steuerlast der Konsumenten}}{\text{Konsumentenrente ohne Steuern}} = \frac{\text{Steuerlast der Produzenten}}{\text{Produzentenrente ohne Steuern}}.$$

Relativ zu ihrem (durch die Nettokonsumenten- bzw. Nettoproduzentenrente) gemessenen Ausgangsnutzen ist also die Steuerlast, die beide Marktseiten zu tragen haben, gleich groß. Dies gilt (von Extremen abgesehen) unabhängig davon, wie gut die Überwälzungsmöglichkeiten der Mengensteuer sind, d. h. wie steil oder flach die hier als linear angenommenen Funktionen $p(x)$ und $q(x)$ verlaufen. Konsumenten und Produzenten verlieren durch die Steuer also den gleichen Teil ihres jeweiligen Wohlfahrtsniveaus, das sie am Anfang hatten. Auch bei starker Überwälzung der Steuerlast auf die Verbraucher ergibt sich in diesem Sinne eine proportionale Belastung der beiden Marktseiten, die als "fair" oder "gerecht" gelten kann.

Dieses Verteilungsurteil hängt entscheidend davon ab, ob man die Nutzen der Marktteilnehmer vor Einführung der Steuer als Maßstab einer gerechten Besteuerung überhaupt akzeptiert. Die Position, die man zu diesem Werturteil einnimmt, ist zwar subjektiv (und somit sicher nicht "wissenschaftlich objektiv" zu bestimmen). Jedoch lassen sich gewisse Zweifel daran anmelden, ob die Anknüpfung an Konsumenten- bzw. Produzentenrenten bei der Einschätzung der distributiven Effekte von Steuern wirklich passend ist:

- Die übliche Bezugsgröße für Verteilungsaussagen in Bezug auf Steuern ist nicht der Nutzen, sondern das verfügbare Einkommen - und das aus guten Gründen: Der Konsumentenutzen ist - ganz im Gegensatz zum Einkommen der Individuen - nicht ohne weiteres messbar. Zudem müssen die Steuern, welche die Konsumenten zu entrichten haben, nicht

aus dem imaginären Nutzen (Geld dient hier nur als Maßstab), sondern aus ihrem Einkommen bzw. -vermögen bezahlt werden. Auch würde durch die Bezugnahme auf Nutzengrößen die Vergleichbarkeit mit den Verteilungswirkungen von Einkommensteuern erschwert.

- Angewandt auf Grundbedarfsgüter erscheint das hier präsentierte Gegenargument zur These von den unsozialen Verteilungswirkungen von Verbrauchsteuern auch aus ethischer Sicht fragwürdig. Ein hoher (Grenz) Nutzen eines Gutes bringt in vielen Fällen einfach zum Ausdruck, dass dieses Gut lebensnotwendig ist. Wenn die letzte Scheibe Brot dem Armen sehr viel wert ist, erscheint es kaum gerecht, wenn der Arme ein Drittel seines Nutzens abgeben soll, sofern der reiche Bäcker ebenfalls auf ein Drittel seines Gewinns aus der Brotherstellung verzichtet. Geht man noch einen Schritt weiter, könnte man sogar eine Erpressung im Sinne von "Geld oder Leben" auf der Basis dieser Vorstellung von Steuergerechtigkeit für akzeptabel halten. Gerade im Zusammenhang mit der Besteuerung besteht aber sicher die Gefahr, dass durch die Verschiebung des Beurteilungsmaßstabs für Steuergerechtigkeit (vom Einkommen hin zum Nutzen) der Willkür und der Ausbeutung der Individuen Tür und Tor geöffnet wird. Allerdings verliert unser Argument an Überlegungskraft, wenn das besteuerte Gut zwar eine niedrige Preiselastizität der Nachfrage aufweist, jedoch nicht existenznotwendig ist. Bei "Suchtgütern" ist dies typischerweise der Fall.

Es gibt noch eine *zweite Variante* der These von den unsozialen Verteilungswirkungen von Verbrauchsteuern, die in der Literatur sogar wesentlich weiter verbreitet ist. So wird behauptet, dass viele Verbrauchsteuern das Ausmaß der in einer Gesellschaft herrschenden Ungleichverteilung von Einkommen und Vermögen erhöhen. Die Verteilungswirkungen solcher Steuern gelten somit als *regressiv*, d. h. sie belasten die Ärmeren relativ stärker als die Reichen. Als Ursache hierfür wird die mit steigendem Einkommen *abnehmende Konsumquote* (= Anteil der Konsumausgaben am Einkommen einer Periode) angesehen. Diesen Zusammenhang wollen wir jetzt erklären.

Angenommen $C_i(y)$ ist die *Konsumfunktion*, welche die Konsumausgaben eines Individuums für ein bestimmtes Gut i in Abhängigkeit vom Einkommen y des Individuums beschreibt.

Bei einem Wertsteuersatz τ_i für Gut i gibt dann $\tau_i \frac{C_i(y)}{y}$ die Steuerbelastung aus der Be-

steuerung von Gut i in Relation zum Einkommen an. Wenn die Konsumquote $C_i(y)/y$ mit steigendem Einkommen zurückgeht, d. h. die Individuen bei Erhöhung ihres Einkommens einen immer geringeren Einkommensteil zum Erwerb von Gut i aufwenden, geht auch die relative Steuerbelastung mit steigendem Einkommen zurück.

Allerdings ist gegen diese Regressions-These einzuwenden, dass die Annahme einer mit dem Einkommen abnehmenden Konsumquote nicht auf alle Güter einheitlich zutrifft. Für manche Güter wird bei steigendem Einkommen sogar relativ mehr ausgegeben. Neben Luxusgütern gilt dies z. B. für den Bau von Eigenheimen, was im Hinblick auf die Grunderwerbsteuer von Bedeutung ist. Bei Betrachtung der gesamten Konsumausgaben muss man jedoch in der Tat von einer mit steigendem Einkommen abnehmenden Konsumquote ausgehen, weil Reiche relativ mehr sparen als Arme. Zumindest auf den ersten Blick scheint diese Ersparnis der Konsumbesteuerung zu entgehen, was offensichtlich die Reichen begünstigt. Obwohl die These von den regressiven Verteilungswirkungen also auf eine allgemeine Verbrauchsteuer (Umsatzsteuer) eher zuzutreffen scheint als auf spezielle Verbrauchsteuer, ist auch hier vor einem voreiligen Urteil zu warnen.

So sind bei einer allgemeinen Verbrauchsteuer Steuerbefreiungen bzw. ermäßigte Steuersätze für Güter des Grundbedarfs möglich (und gebräuchlich), wodurch die regressiven Verteilungseffekte stark abgemildert werden können. Zudem ist es denkbar, dass Luxusgüter einem erhöhten Steuersatz unterliegen. Eine auf diese Weise differenzierte Verbrauchsbesteuerung könnte sogar gezielt zu Umverteilungszwecken eingesetzt werden. Jedoch sind einem solchen Versuch enge Grenzen gesetzt. Ein zu pauschales Vorgehen schafft die Gefahr unerwünschter Belastungseffekte, eine zu starke Differenzierung macht das Steuerrecht jedoch ziemlich kompliziert. Beim am Ziel der sozialen Gerechtigkeit orientierten Versuch einer sozial gerechten Differenzierung der Konsumbesteuerung tritt v.a. das Problem auf, den Kreis der Luxusgüter in überzeugender Weise einzugrenzen.

Nach welchen Kriterien soll man etwa entscheiden, ob ein Kraftfahrzeug einen Luxusgegenstand darstellt oder nicht? Früher - in den ersten Jahren nach Erfindung eines Automobils - war dies völlig anders, weil *jedes* privat genutzte Kraftfahrzeug als Luxusgegenstand gelten konnte. Soll Schmuck generell als Luxus gelten - oder nur der ganz teure? Bei der Beurteilung dieser Fragen spielen sicherlich die insgesamt verbesserten Einkommensverhältnisse eine nicht unerhebliche Rolle. Wie steht es z.B. mit dem Erwerb von Luxuswohnungen? Was in

Berlin vom Marktpreis her gesehen als echter Luxus gilt, ist in München eventuell nur gehobenes Mittelmaß. Wie sollte bei teuren Nahrungs- und Genussmitteln verfahren werden? Wie ist das Kalbsfilet, von dem 100g für 3.50 € kosten, einzustufen? Die Schaumweinsteuer kann als Ansatz einer Luxussteuer gelten - sie erfasst jedoch nur die Spitze des Eisbergs, und Sekt gibt es sowieso auch bei Lidl. Wie sind - um bei weiteren Kleinigkeiten zu bleiben - Kosmetika und Körperpflegemittel zu behandeln, die zwar im oberen Preissegment angesiedelt sind, aber keineswegs nur von einer kleinen Schicht von "Reichen" konsumiert werden?

Zudem haben empirische Studien die fragwürdigen Verteilungseffekte von allgemein üblichen *Steuervergünstigungen* und -befreiungen im Bereich der Umsatzsteuer bestätigt. So hat sich gezeigt, dass der finanzielle Vorteil der Begünstigung, die in Irland einkommensstarken Individuen durch die Freistellung von Nahrungsmitteln bei der Umsatzbesteuerung zuteil wird, doppelt so hoch ist wie der Vorteil für einkommensschwache Haushalte.

Bei "echten" Luxusgütern sind die Ausweichmöglichkeiten in der Regel sogar besonders hoch. Den reichen Konsumenten dieser Güter fällt es zum einen vielfach leicht, den Konsum dieser Güter ins Ausland zu verlagern. Viele solcher Luxusgüter dienen zum anderen auch Statuszwecken, wodurch zusätzliche Ausweichmöglichkeiten geschaffen werden. Würden Reitpferde besonders hoch besteuert, könnte man das Statusbedürfnis eventuell kostengünstiger dadurch befriedigen, dass man auf Yachten "umsteigt".

Außerdem haben aus sozialen Gründen vorgenommene Steuerbefreiungen von Leistungen auch Allokationsverzerrungen und Wohlfahrtsverluste zur Folge. Eine Steuerbefreiung von Krankenhäusern bei gleichzeitigem Ausschluss des Vorsteuerabzugs führt etwa dazu, dass in unwirtschaftlich hohem Maße Vorleistungen im eigenen Haus erstellt werden. In diesen Fällen wird ein effizientes Outsourcing behindert. Durch Differenzierungen im Bereich der allgemeinen Umsatzsteuer werden zusätzlich die administrativen Kosten sowohl beim Staat als auch bei den Steuerzahlern stark erhöht.

Die Gültigkeit der These von den regressiven Verteilungswirkungen der Verbrauchsbesteuerung wird das weiteren dadurch eingeschränkt, dass die Überwälzbarkeit einer allgemeinen Verbrauchsteuer in starkem Maße von makroökonomischen Bedingungen abhängt. Bei einer straffen, strikt am Ziel der Geldwertstabilität orientierten Geldpolitik der Notenbank wird die Überwälzung erschwert. Der Preis hierfür kann aber ein Anstieg der Arbeitslosigkeit sein, der

seinerseits mit (höchst unerwünschten) Verteilungseffekten verbunden ist. Bei einer eher lockeren Geldpolitik wird der inflationäre Impuls, der durch die Erhöhung einer allgemeinen Verbrauchsteuer entsteht, an die Verbraucher weitergegeben. Die Verlierer der Inflation werden dann die Bezieher nominal fester Einkommen sein. Dazu gehören insbesondere die Empfänger staatlicher Sozialtransfers (Sozialhilfe, BAFÖG, ...), die naturgemäß eher zum ärmeren Teil der Bevölkerung gehören. Die Anpassung der Höhe solcher Sozialleistungen erfordert politische Entscheidungen, die in der Regel (zur Entlastung des Staatshaushalts) auf die lange Bank geschoben werden. (Bei den Altersrenten ist dies im übrigen anders, diese sind dynamisiert und an die Entwicklung des Lohnniveaus, mittlerweile aber auch der Lohnsumme gekoppelt.)

Der aus theoretischer Sicht gravierendste Einwand gegen die Regressionsthese läuft aber darauf hinaus, dass ihr eine viel zu kurzfristige Sichtweise zugrunde liegt. Sparen ist ja kein Selbstzweck, sondern dient in der Regel der Finanzierung späteren Konsums. Die Besteuerung ist damit durch das Sparen nicht aufgehoben, sondern nur bis zur Auflösung der Ersparnis *aufgeschoben*. Wenn in der Zwischenzeit die Umsatzsteuersätze steigen, was historisch betrachtet eher den wahrscheinlicheren Fall darstellt, wird die Steuerbelastung dabei sogar erhöht. Wenn Rentner ihren Lebensabend in einem Land mit niedrigen Umsatzsteuersätzen verbringen, kann der deutschen Umsatzsteuer allerdings ausgewichen werden. Eine Erhöhung der Mehrwertsteuer in Deutschland würde deshalb die im ohnehin Ansteigen begriffene (permanente oder auch nur temporäre) "Rentnermigration" ("Winter auf Mallorca") sicherlich fördern.

Von der Tendenz her gilt die Aussage, dass die Ersparnisse nicht von der Umsatzsteuer verschont bleiben, auch dann, wenn das Sparverhalten der Individuen vorrangig von einem Sicherheitsmotiv bestimmt wird. Der Wert eines "Notgroschens" bestimmt sich ja am Umfang der Güter und Dienstleistungen, die man dafür im Bedarfsfall erwerben kann. Wenn sich durch Erhöhung einer allgemeinen Verbrauchsteuer diese Güter verteuern, wird deshalb auch die als Risikopolster gebildete Ersparnis getroffen, selbst wenn dieses niemals in Anspruch genommen wird und eine Nutzung bei Bildung der Ersparnis nicht beabsichtigt war (keiner geht gerne in ein Pflegeheim).

Unklar bleibt zunächst jedoch, wie es im Hinblick auf die Verteilungswirkungen der Verbrauchsbesteuerung mit dem Teil der Ersparnis steht, der von den Individuen mit voller Ab-

sicht vererbt wird. Zu fragen ist also, wie ein Sparer durch eine allgemeine Verbrauchsteuer belastet wird, wenn er zu Lebzeiten auf Konsum verzichtet, um das Ersparte später an seine Erben weitergeben zu können. Dabei ist zwischen verschiedenen *Erbschaftsmotiven* zu unterscheiden:

Wenn der Erblasser den Erben völlig zweckfrei etwas Gutes tun will und somit das "*altruistische Vererbungsmotiv*" vorliegt, ist zu erwarten, dass auch das vererbte Vermögen von einer Verbrauchsteuer bzw. deren Erhöhung getroffen wird. Altruismus bedeutet aus theoretischer Sicht, dass die Konsummöglichkeiten der Erben (in der Regel naher Familienangehörigen) ein zusätzliches Argument in der Nutzenfunktion des Erblassers darstellen. Wird durch die Verbrauchsteuer der Konsum der Erben geschmälert, erfährt dann auch der Sparer bzw. Erblasser eine Nutzenminderung. Im Endeffekt kann der hinterlassene Betrag aus der Sicht des Erblassers als weiteres Konsumgut aufgefasst werden, das von der Verbrauchsbesteuerung mit erfasst wird.

Wenn sich ein Individuum durch ein in Aussicht gestelltes Erbe hingegen die Zuwendung der Erben erkaufen will und es deshalb aus einem "*strategischen bzw. egoistischen Vererbungsmotiv*" heraus spart, liegen die Dinge ein wenig komplizierter. Die potenzielle Erbin Lola, die durch das Erbe "bestochen" werden soll, muss Zeit opfern, um sich um die Erbtante Cäcilia zu kümmern - sie zum Friseur zum chauffieren, sie zu umsorgen oder gar zu pflegen. Die egoistische Lola stellt dabei ein Nutzen-Kosten-Kalkül an, wobei der Nutzen im erwarteten Erbe und die Kosten im entgangenen Freizeitkonsum bestehen. Wenn sich Lola infolge einer Erhöhung der Verbrauchsbesteuerung für den gleichen Erbschaftsbetrag weniger leisten kann, steigt im Endeffekt der Preis den Lola verlangt. In dieser Perspektive wirkt die Verbrauchsteuer ganz ähnlich wie eine Lohnsteuer. Bei infolge der Verbrauchsteuer höheren Güterpreisen und konstantem Nominal"lohn" ($\hat{=}$ späteres Erbe von C. an L.) sinkt der Reallohn von Lola: Um sie zur gleichen Fürsorgeleistung zu motivieren, muss Tante Cäcilia dann mehr an (Brutto)Erbe bieten. Dadurch wird Cäcilia aber auch im Hinblick auf die aus strategischen Gründen vorgenommene Erbschaft von der Verbrauchsteuer getroffen. Allerdings ist die Transaktion zwischen Cäcilia und Lola ("Fürsorge gegen Geld") selber (umsatz)steuerfrei. Die Belastung von Cäcilia wäre also höher, wenn diese - soweit dies überhaupt möglich ist - die ansonsten von Lola erkaufte Zuwendung am Markt erwerben müsste (Taxifahrten zum Friseur) und diese Leistungen steuerpflichtig wären. Das Ausmaß der Belastung von Cäcilia

steht also nicht ohne weiteres fest. Eine genauere theoretische Analyse dieser Probleme erweist sich als nicht ganz einfach.

4. Ausgestaltungsmöglichkeiten für Verbrauchsteuern

Dass es bei speziellen Verbrauchsteuern - je nachdem, welches Gut der Besteuerung unterliegt - eine Vielzahl von Varianten gibt, liegt auf der Hand. Wir werden einige Fragen, die im Zusammenhang mit der Konzeption spezieller Verbrauchsteuern von Bedeutung sind, im weiteren Verlauf dieses Kapitels noch näher erörtern. Aber auch bei einer allgemeinen Verbrauchsteuer sind verschiedene alternative Formen der Ausgestaltung denkbar, die - obwohl sie auf den ersten Blick ganz unterschiedlich aussehen - dennoch zu den gleichen Belastungseffekten führen können. Wie eine allgemeine Verbrauchsteuer prinzipiell beschaffen sein kann und wie sie speziell in Deutschland ausgestaltet ist, soll jetzt betrachtet werden.

a) Die Erhebung einer allgemeinen Verbrauchsteuer

a1) Prinzipielle Ausgestaltungsvarianten

Das Ziel einer allgemeinen Konsumsteuer besteht darin, den gesamten Verbrauch der Individuen steuerlich zu belasten. Bei der Umsetzung dieser einfach klingenden Idee ergeben sich aber einige Probleme. Der auf den allerersten Blick naheliegendste Ansatz, die einzelnen Verbraucher zu Steuerschuldnern zu machen, scheitert an praktischen Schwierigkeiten der Steuererhebung: Es gäbe sehr viele Steuerpflichtige, von denen jeder eine Steuererklärung auszufüllen hätte. Es wäre eine umfassende Buchführung im privaten Bereich erforderlich, die sich zudem nur schwer kontrollieren ließe. Steuerhinterziehung könnte nur schwer vermieden werden, was im Endeffekt zu als ungerecht empfundenen Belastungswirkungen führen würde. Die Kosten der Steuererhebung wären hoch, das Kriterium der Erhebungsbilligkeit, das schon bei *A. Smith* als wichtiges Merkmal einer "guten Steuer" gilt, wäre verletzt.

Ein möglicher Ausweg aus diesen Problemen könnte darin bestehen den Verbrauch durch, eine *individuelle Konsumausgabensteuer* - quasi als Variante der Einkommensteuer - zu erheben. Dann wäre nicht einmal ein konstanter Steuersatz erforderlich, sondern es könnte - auf individueller Ebene - auch ein progressiver Tarif Anwendung finden. Wie in diesem Falle

vorzugehen wäre, soll im Kapitel über die persönliche Einkommensteuer etwas näher betrachtet werden.

Als einfacher zu handhabende Alternative bietet es sich an, bei der Erhebung einer allgemeinen Verbrauchsteuer nicht bei den Konsumenten bzw. Nachfragern, sondern bei den Verkäufern bzw. Anbietern von Gütern und Dienstleistungen anzusetzen. Die Zahl der Steuerpflichtigen wird dadurch von vornherein reduziert, die Kontrolle wird erleichtert, die Erhebungskosten der Steuer sinken. Die meisten in der Realität vorzufindenden Systeme der allgemeinen Verbrauchsbesteuerung folgen deshalb diesem Muster, bei dem Verkäufer und deren Umsätze besteuert werden. Allerdings kommt es dabei zu erheblichen Schwierigkeiten, mit denen die allgemeine Verbrauchsbesteuerung bis heute zu kämpfen hat und die sogar in jüngster Zeit angesichts des massiven Steuerbetrugs in diesem Bereich neue Aktualität bekommen haben. Auch davon soll im weiteren Verlauf dieses Kapitels noch die Rede sein.

In einer einfachen Welt, in der alle Produzenten nur Konsumgüter erzeugen und diese direkt an die Konsumenten veräußern, würde eine "Umsatzsteuer" mit einer allgemeinen Konsumsteuer automatisch übereinstimmen. In der Realwelt, in der viele Güter lediglich als Zwischenprodukte und Vorleistungen für die Produktion der eigentlichen Konsumgüter dienen, besteht eine solche Identität jedoch nicht mehr. Würde man in dieser Situation alle Umsätze mit einem einheitlichen Steuersatz belegen, würde man sich von einer wirklichen Verbrauchsteuer sehr weit entfernen. Man erhielte eine *Bruttoallphasenumsatzsteuer*, wie sie in der Bundesrepublik Deutschland bis zum Jahre 1967 bestanden hat. Diese höchst einfach konstruierte Form der allgemeinen Verbrauchsbesteuerung führt zu höchst unsystematischen Belastungswirkungen der verschiedenen Produzenten und Produkte. Insbesondere gibt es keine Aggregatsgröße, die auf gesamtwirtschaftlicher Ebene als Bemessungsgrundlage einer solchen Steuer angesehen werden kann. Anders gesagt ist bei einer Bruttoallphasenumsatzsteuer überhaupt nicht klar, worauf sich die Besteuerung über die ganze Volkswirtschaft betrachtet überhaupt bezieht. Es ist weder der gesamtwirtschaftliche Konsum noch das Bruttosozialprodukt noch eine andere sinnvolle makroökonomische Größe.

Dazu kommt, dass die auf ein bestimmtes Konsumgut insgesamt entfallende Steuerlast von eher willkürlichen Faktoren bestimmt wurde - so u. a. von der Firmenstruktur im Vorleistungsbereich. Je mehr unter dem Dach eines einzelnen Unternehmens produziert wird, je geringer also die Zahl der von den Vorprodukten durchlaufenen Handels- und Steuerstufen

ist, desto geringer fällt die gesamte Steuerlast bei einer Bruttoallphasenumsatzsteuer aus. Dadurch besteht die Gefahr von Wohlfahrtsverlusten. So wird die Unternehmenskonzentration gefördert und damit die Entstehung von Monopolen begünstigt, welche die Konsumenten schädigen und die Gesamtwohlfahrt mindern. Ein weiterer negativer allokativer Effekt entsteht durch die Behinderung von "Outsourcing", d.h. der Auslagerung der Herstellung von Vorprodukten, das zu einer effizienteren Produktionsweise beiträgt. Aufgrund ihrer vielfachen (distributiven und allokativen) Nachteile wurde die Bruttoallphasenumsatzsteuer in Deutschland, deren Steuersatz im übrigen nur 2 % betrug, deshalb schon vor mehr als 35 Jahren abgeschafft.

Im Prinzip hätte es eine Vielzahl von Möglichkeiten gegeben, um die mit dieser unzulänglichen Form der Besteuerung verbundenen Probleme zu vermeiden und zu einer besseren Form der Verbrauchsbesteuerung zu gelangen. Man hätte etwa eine *Endverbrauchsteuer* einführen können, bei der nur der letzte Verkäufer eines Gutes steuerpflichtig geworden wäre. Eine solche *einstufige Verbrauchsteuer* wäre auch nach dem Kriterium der Erhebungsbilligkeit vorteilhaft, weil die Zahl der Steuerpflichtigen minimiert würde. Es wären auch verschiedene Typen einer solchen Endverbrauchsteuer denkbar, die sich insbesondere in der Erfassung von Investitionsgütern unterscheiden. Dann käme es auf gesamtwirtschaftlicher Ebene zu verschiedenen Bemessungsgrundlagen. Eine Endverbrauchersteuer schafft aber gravierende Kontrollprobleme: Sowohl Verkäufer als auch Käufer eines Gutes hätten ein gemeinsames Interesse an der Steuerhinterziehung. Zudem ergeben sich - v. a. bei einer Endverbrauchsteuer vom Konsumtyp - Abgrenzungsprobleme im Hinblick darauf, ob ein veräußertes Gut (z. B. eine Bohrmaschine oder ein Kraftfahrzeug) ein zu besteuernendes Konsumgut oder ein steuerfreies Investitionsgut darstellt.

Eine theoretisch scheinbar einfache Lösung ist bei ihrer praktischen Umsetzung also auch hier mit erheblichen Problemen verbunden. Deswegen werden in der Empirie eher komplizierter konstruierte *mehrstufige* Verfahren der Umsatzbesteuerung bevorzugt. Besteuert wird dabei zwar jede Transaktion, jedoch wird bei der Ermittlung der effektiven Steuerlast auf einer bestimmten Stufe die zuvor - auf den *Vorstufen* - entrichtete Umsatzsteuer berücksichtigt. Beim *Vorumsatzabzugsverfahren* wird zu diesem Zweck der auf einer Stufe getätigte Umsatz um den jeweiligen Vorumsatz bereinigt, um zur Bemessungsgrundlage der Umsatzsteuer zu gelangen. Damit wird erreicht, dass der unternehmerische Verbrauch von Gütern und Dienstleistungen von der Umsatzsteuer entlastet wird und man auf diese Weise eine "*Mehrwertsteuer*"

erhält, die effektiv nur die in einem bestimmten Unternehmen erbrachte Wirtschaftsleistung erfasst.

Für eine bestimmte Stufe gilt also

Gesamtentgelt

∕ Wert der Vorprodukte ("Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe") (Vorumsatz)

= Bemessungsgrundlage der Mehrwertsteuer vom Einkommenstyp

Der Zusatz "*vom Einkommenstyp*" zeigt an, dass es mehrere Typen solcher Mehrwertsteuern gibt, je nachdem, welche Posten ein Unternehmer als Vorumsätze steuermindernd geltend machen darf. Ist es ihm gestattet, zusätzlich noch die *Abschreibungen von Investitionsgütern* von der Bemessungsgrundlage abzuziehen, ergibt sich die *Mehrwertsteuer vom Wertschöpfungstyp* bzw. eine Wertschöpfungssteuer. Sind schließlich sämtliche Ausgaben für Investitionsgüter (also auch alle Nettoinvestitionen) abzugsfähig, gelangt man zur *Mehrwertsteuer vom Konsumtyp*, die im Prinzip der in Deutschland seit 1968 gebräuchlichen Form der Umsatzbesteuerung entspricht.

Steuertechnisch erfolgt die Berücksichtigung der Vorsteuern in Deutschland jedoch nicht nach dem oben beschriebenen Vorumsatzabzugsverfahren, sondern nach dem *Vorsteuerabzugsverfahren*: Die (auf den Lieferantenrechnungen gesondert ausgewiesene) Steuerbelastung der Vorprodukte wird dabei mit der Umsatzbelastung auf der jeweiligen Stufe gegengerechnet, und der Steuerpflichtige erhält eine Steuergutschrift in entsprechender Höhe. Im Gegensatz zum Vorumsatzabzugsverfahren erlaubt das Vorsteuerabzugsverfahren zudem eine Berücksichtigung unterschiedlicher Umsatzsteuersätze, wie es sie in Deutschland gibt.

Die entscheidenden Vorzüge des mehrstufigen Verfahrens bei der Erhebung einer Konsumsteuer liegen darin, dass sich die Steuerbehörde keine Gedanken über Kriterien zur Abgrenzung des Verbrauchs (zwischen Konsum und Investition) machen muss. Zudem werden Anreize zur Selbstkontrolle geschaffen, die der Steuerhinterziehung entgegen wirken. Wenn der Verkäufer nur wenige steuerpflichtige Umsätze deklarieren würde, müsste er auch auf die Steuererstattung für die eingesetzten Vorprodukte verzichten. Zumindest wäre es den Finanzbehörden relativ leicht möglich, Ungereimtheiten zwischen beiden Posten festzustellen: Der Ausweis eines geringen Umsatzes passt nicht zum Einsatz vieler Vorprodukte, für die es eine

Steuererstattung fordert. Umgekehrt sind dann natürlich Erwerbszweige, die mit einem relativ geringen Einsatz von Vorprodukten auskommen, besonders anfällig für Hinterziehung der Mehrwertsteuer.