Wandlungen der Besteuerung

Von

Cay Folkers, Helga Pollak,
Herbert Timm

Herausgegeben von Karl Häuser

DUNCKER & HUMBLOT / BERLIN

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-46100-4 | Generated on 2025-06-11 10:29:33
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

Schriften des Vereins für Socialpolitik

Gesellschaft für Wirtschafts- und Sozialwissenschaften

Neue Folge Band 160

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-46100-4 | Generated on 2025-06-11 10:29:33
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

SCHRIFTEN DES VEREINS FÜR SOCIALPOLITIK
Gesellschaft für Wirtschafts- und Sozialwissenschaften
Neue Folge Band 160

Wandlungen der Besteuerung

DUNCKER & HUMBLOT / BERLIN

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-46100-4 | Generated on 2025-06-11 10:29:33
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

Wandlungen der Besteuerung

Von

Cay Folkers, Helga Pollak,
Herbert Timm

Herausgegeben von Karl Häuser

DUNCKER & HUMBLOT / BERLIN

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-46100-4 | Generated on 2025-06-11 10:29:33
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

CIP-Kurztitelaufnahme der Deutschen Bibliothek

Wandlungen der Besteuerung / von Cay Folkers; Helga Pollak; Herbert Timm. Hrsg. von Karl Häuser. — Berlin: Duncker und Humblot, 1987.
(Schriften des Vereins für Socialpolitik, Gesellschaft für Wirtschafts- und Sozialwissenschaften; N.F., Bd. 160)
ISBN 3-428-06100-4

NE: Folkers, Cay [Mitverf.]; Pollak, Helga [Mitverf.]; Timm, Herbert [Mitverf.]; Häuser, Karl [Hrsg.]; Gesellschaft für Wirtschafts- und Sozialwissenschaften: Schriften des Vereins ...

Alle Rechte, auch die des auszugsweisen Nachdrucks, der fotomechanischen Wiedergabe und der Übersetzung, für sämtliche Beiträge vorbehalten
© 1987 Duncker & Humblot GmbH, Berlin 41
Gedruckt 1987 bei Berliner Buchdruckerei Union GmbH, Berlin 61
Printed in Germany

ISBN 3-428-06100-4

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-46100-4 | Generated on 2025-06-11 10:29:33
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

Vorwort

Dieser Band enthält drei Referate, die auf einer Tagung des Ausschusses für Finanzwissenschaft vorgetragen und diskutiert worden sind. Die Tagung des Jahres 1985, deren Referate dieser Band enthält, galt dem Thema „Wandlungen der Besteuerung". Die Teilnehmer hatten sich dazu, wie alljährlich in der Woche nach Pfingsten, diesmal in Augsburg, versammelt.

Die Behandlung des Themas erfolgte in drei Abschnitten. Der erste war der historischen Entwicklung der Besteuerung seit dem vorigen Jahrhundert gewidmet. An zweiter Stelle standen die Wandlungen der Einkommensbesteuerung, wobei mehr auf die theoretischen Konzeptionen als auf die praktischen Umsetzungen eingegangen wurde. Drittens ging es um die Wandlungen in der Würdigung und Bedeutung der Verbrauchsbesteuerung. Jeder dieser drei Schwerpunkte wurde in einem Referat behandelt, das nach eingehender Diskussion im Ausschuß durch den jeweiligen Referenten in die nun vorliegende Fassung gebracht worden ist.

Der Band präsentiert entsprechend der chronologischen Folge der Tagung zunächst das Referat von *Herbert Timm* (Münster) über „Wandlungen der Besteuerung seit dem vorigen Jahrhundert". Der Verfasser unternimmt den Versuch, die Motivationen und Triebkräfte dieser Wandlungen aufzuzeigen und zu quantifizieren. Hierzu werden zunächst die Entwicklungen zum Steuerstaat, der Steuerstruktur und der Steuerquote für Deutschland, Frankreich, Großbritannien sowie für die USA dargestellt. Zur Begründung und Rechtfertigung des Steuerstaates wird auf die Theorie der „öffentlichen Güter" zurückgegriffen, denn die Bereitstellung dieser Güter im heute üblichen Umfange könne nur durch die Finanzierung mit Hilfe von Steuer erfolgen. Daß sich die Steuerstruktur nicht so entwickelt hat, wie es nach der Edinburgher Regel zu erwarten gewesen wäre, wird hauptsächlich der Durchsetzung der progressiven Einkommensteuer zugeschrieben. Hierbei sei der Einfluß *Wagners* unverkennbar. Aber auch die Rahmenbedingungen, z. B. die Verwirklichung der Demokratie, die Entwicklung des Rechnungs- und Kalkulationswesens, sowie eine verbesserte Allgemeinbildung und Verwaltung hätten dazu beigetragen, die Steuerstrukturänderungen zu begünstigen.

Einen weiteren Schwerpunkt des ersten Referats bilden die Ausführungen zum steuerpolitischen Interventionismus, der in besonderem Maße durch die Weltwirtschaftskrise und in seiner theoretischen Grundlegung durch das Werk von *Keynes* gefordert worden sei. Die Hauptziele des Interventionismus, nämlich Stabilität, Distribution und Wachstum, haben durchaus unterschiedli-

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-46100-4 | Generated on 2025-06-11 10:29:33
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

che Wandlungen in Theorie und Praxis erfahren. Zur finanzwirtschaftlichen Stabilitätspolitik wird hervorgehoben, daß die „built-in-flexibility" ein Nebenprodukt der distributionspolitisch orientierten Besteuerung sei. Auch auf die Rolle der Besteuerung in der finanzwirtschaftlichen Strukturpolitik wird eingegangen. Bei seinem Überblick über das Instrumentarium der steuerpolitischen Wachstumsförderung und dessen kritischer Beurteilung gelangt der Referent zu der Auffassung, daß das Wachstum auf längere Sicht vornehmlich durch das Zusammenwirken von Volumen und Struktur der Staatsausgaben in Verbindung mit der Steuerquote und der Steuerstruktur beeinflußt werde.

Im letzten Abschnitt des Referats werden die Krise des Steuerstaates, die Grenzen der Besteuerung und neuere Steuerreformvorschläge behandelt. Zur Krise des Steuerstaates werden *Schumpeters* Begründung und neuzeitlichere Interpretationen diskutiert, wobei letztere auf *Schumpeter* kaum noch Bezug nehmen. Zu den Grenzen der Besteuerung verweist der Referent darauf, daß durch das Wachstum des realen Sozialprodukts eine absolute Grenze nicht erreicht worden sei. Abschließend werden die Beiträge von *Bernard*, *Seidl* und *Hedtkamp* zu neueren Reformvorschlägen erörtert, und der Referent stimmt mit letzterem darin überein, daß eine Besteuerungsreform einen Rückgang der Staatsquote erfordere.

Im zweiten Teil dieses Bandes werden von *Helga Pollak* (Göttingen) die „Wandlungen der Einkommensbesteuerung" dargestellt. Die Referentin interpretiert den Begriff Wandel als eine Tendenzwende in Theorie und Praxis. Die in dieser Hinsicht aufgetretenen Wandlungen werden für die folgenden drei Problembereiche dargestellt: 1. Die Beschränkung der Bemessungsgrundlage auf das Arbeitseinkommen, 2. die Verbreiterung der Bemessungsgrundlage durch Abschaffung von Steuerfreibeträgen und 3. Die Gestaltung des Einkommensteuertarifs.

Im ersten Problemkreis steht das Einkommen als absolutes Maß steuerlicher Leistungsfähigkeit auf dem Prüfstand. Galt bislang ein in der *Schanz-Haig-Simon*-Tradition umfassend definiertes Einkommensteuerobjekt als Idealbild, so wurde im Zuge der Aufwertung allgemeiner Konsumsteuern aus Gründen der intertemporalen Allokation der Frage nach allokationsneutralen Alternativen bei der Einkommensteuer nachgegangen. Das dabei auftretende alte Problem der Doppelbesteuerung von Ersparnissen lasse sich durch eine Arbeitseinkommensteuer lösen. Zweifel an der Durchsetzbarkeit führen zu denkmöglichen Alternativkonstruktionen, die von der Referentin dargestellt werden.

Beim zweiten Problemkreis geht es nicht nur darum, Steuerbefreiungen zu streichen, die ihren Sinn verloren haben, sondern um das generelle Problem der Minderung der Steuerbasis. Da wegen der Komplizierung des Steuerrechts viele Steuerzahler die ihnen zustehenden Freibeträge nicht nutzen, könne bei verbreiterter Steuerbasis nicht nur die Steuererhebung und -veranlagung vereinfacht, sondern die horizontale Gerechtigkeit verbessert werden. Des weiteren können bei verbreiterter Bemessungsgrundlage die marginalen Steuer-

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-46100-4 | Generated on 2025-06-11 10:29:33
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

sätze gesenkt und so die leistungshemmenden Wirkungen hoher Marginalsätze abgebaut werden. Die Referentin verweist jedoch bei der Diskussion dieser Vorschläge darauf, daß bei allen staatlichen Instrumenten die Transaktionskosten zu berücksichtigen seien. Werden die Abzugsmöglichkeiten durch Transfers ersetzt, so würden die Transaktionskosten auf die Ausgabenseite verlagert. Ferner ist das Problem der Abwägung von Steuerfreibeträgen versus Abzügen von der Steuerschuld zu berücksichtigen.

Ein auffälliger Wandel sei im dritten Problemkreis, der Ausgestaltung des Einkommensteuertarifs, zu verzeichnen. Belebt werde die Diskussion von der Optimal-Taxation-Theorie. Dabei zeichneten sich gegenwärtig zwei unterschiedliche Vorschläge ab, die „flat rate tax" und der Vorschlag einer linearen Progression, wie sie der Sachverständigenrat vertrete. Die flat rate tax sei eine Abkehr von den geltenden Grundsätzen der Tarifgestaltung. Zum Hauptargument für diesen Tariftyp, der Verringerung von disincentives mit Hilfe konstanter Grenzsteuersätze, wird entgegnet, daß es nicht auf die Konstanz, sondern auf die Höhe des Marginalsatzes ankomme. Als Vorteil wird der Wegfall von Folgeproblemen gewertet, die bei einer direkten Progression auftreten.

Das dritte, von *Cay Folkers* (Stuttgart) verfaßte Referat beschäftigt sich mit den „Wandlungen der Verbrauchsbesteuerung". Nach der Definition von Verbrauchsteuern gibt der Referent einen empirischen Überblick über die Entwicklung allgemeiner und spezieller Verbrauchsteuern. In dem danach folgenden Abschnitt über die Wandlungen der Ideen auf diesem Gebiet wird ausgeführt, daß sich bei den allgemeinen Verbrauchsteuern in jüngerer Zeit ein Wandel von der Ablehnung zur Wertschätzung vollzogen habe, während die Beurteilung der speziellen Verbrauchsteuern unverändert ambivalent geblieben sei.

Einen weiteren Schwerpunkt der Darstellung bilden die nichtfiskalischen Funktionen der Verbrauchsbesteuerung. Als solche gelten für die speziellen Verbrauchsteuern die Korrektur von Markt- oder Staatsversagen. Hinsichtlich der Internalisierung externer Effekte stehen im Zentrum der Diskussion und der Kritik das Informationsproblem über die *Pareto*-optimalen Preis-Mengen-Kombinationen, die für die Steuerfestlegung erforderlich sind. Die Demeritorisierungsaufgabe wird vom Referenten als ein Ergebnis der Beeinflussung durch die Gruppe der Moralhüter, der Sünder und dem Staat charakterisiert, und das Resultat sei ein Kompromiß. Eine ernsthafte Demeritorisierung erfordere nämlich i.d.R. weit stärker restringierende Steuersätze als die tatsächlich angeordneten.

Bei den neueren Ansätzen zur nichtfiskalischen Begründung allgemeiner Verbrauchsteuern steht der Aspekt der Verzerrung der intertemporalen Allokation im Vordergrund. Die Notwendigkeit einer allgemeinen Verbrauchsteuer wird damit begründet, daß sie, anders als die Einkommensteuer, das Preisverhältnis zwischen gegenwärtigem und zukünftigem Konsum nicht verändere. Als theoretisches Nebenprodukt ergibt sich dabei, daß unter bestimmten Bedingun-

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-46100-4 | Generated on 2025-06-11 10:29:33
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

gen und bei Einbeziehung der staatlichen Spartätigkeit die gesamtwirtschaftliche Sparrate ansteigt.

In Verbindung mit der jüngsten steuerpolitischen Debatte werden die optimale und die konstitutionelle Verbrauchsbesteuerung diskutiert. Der Referent zeigt, daß man dabei zu gegensätzlichen Ergebnissen gelangt. Während nach der optimalen Steuertheorie die speziellen Verbrauchsteuern hinsichtlich der Minimierung von excess-burden überlegen seien, müßten nach der konstitutionellen Steuertheorie nur allgemeine Verbrauchsteuern erhoben werden, um den Leviathan Staat zu zähmen.

Im letzten Abschnitt geht der Verfasser auf zentrale Probleme der Besteuerung des Verbrauchs ein. Mit Hilfe eines allgemeinen Gleichgewichtsansatzes zur Inzidenzanalyse zeigt der Verfasser anhand eines Ansatzes, der analog dem von *A. C. Harberger* entwickelten Zwei-Sektorenmodell verfährt, die Wirkung einer speziellen und einer allgemeinen Verbrauchsteuer. Er gelangt zu dem Ergebnis, daß *Musgraves* These einer von der Verwendungsseite her begründeten Verschlechterung des Konsumenten nicht haltbar sei. Abschließend plädiert der Verfasser für eine Verschiebung der Steuerstruktur zugunsten einer allgemeinen Verbrauchsteuer.

Die redaktionelle Arbeit für diesen Band lag wieder in den Händen von Herrn Dipl.-Volkswirt *Peter Fertig*, dem dafür besonderer Dank gebührt.

Karl Häuser

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-46100-4 | Generated on 2025-06-11 10:29:33
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

Inhaltsverzeichnis

Wandlungen der Besteuerung seit dem vorigen Jahrhundert
Von *Herbert Timm*, Münster 11

Gibt es einen Wandel in der Einkommensteuer?
Von *Helga Pollak*, Göttingen 59

Wandlungen der Verbrauchsbesteuerung
Von *Cay Folkers*, Stuttgart 89

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-46100-4 | Generated on 2025-06-11 10:29:33
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-46100-4 | Generated on 2025-06-11 10:29:33
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

Wandlungen der Besteuerung seit dem vorigen Jahrhundert*

Von *Herbert Timm,* Münster

I. Einige historische Entwicklungen in Zahlen

Die folgende Skizze wichtiger Entwicklungslinien der Besteuerung in Zahlen kann sich nur wenig auf Statistiken aus erster Hand stützen und muß daher weit überwiegend auf die Daten zurückgreifen, die die Literatur bereitgestellt hat, obwohl diese Daten nicht ohne weiteres miteinander kompatibel sind, weil es häufig an einheitlichen Definitionen der Steuerarten und an gleichen zeitlichen Abgrenzungen mangelt, so daß weiße Flecken und Unvereinbarkeiten entstehen. Dennoch und obwohl die Entwicklungslinien in groben Umrissen bekannt sein dürften, meine ich, auf ihre zahlenmäßige Illustration nicht verzichten zu sollen, um ihr quantitatives Gewicht deutlich werden zu lassen. Bei dieser Illustration wird es aber nicht bleiben können, provoziert sie doch nicht nur die Frage, welche Motivationen und Triebkräfte hinter diesen Entwicklungen gestanden haben, sondern auch die riskantere Frage, ob sie auch weiterhin wirksam werden. Daneben gibt es Motivationen und Triebkräfte, die sich nicht ohne weiteres in zahlenmäßigen Entwicklungen niederschlagen müssen und trotzdem einen Wandel in der Besteuerung bewirken; daher wird es mit der Darlegung der quantitativen Entwicklung nicht getan sein können. Diese kann nur in einigen wenigen — wenn auch in unserem Zusammenhang repräsentativen — Ländern verfolgt werden, nämlich in Deutschland, Frankreich, Großbritannien und den Vereinigten Staaten von Amerika (USA); sie stehen für die Industrieländer, haben jedoch — auch auf dem Gebiet der Besteuerung — eine teilweise noch in die Gegenwart hineinreichende unterschiedliche Tradition und weisen daneben ebenfalls für die Besteuerung insofern relevante Unterschiede in ihrer staatlichen Ordnung auf, als sie teils mehr zentralistisch, teils mehr dezentralistisch organisiert sind. Dennoch wird sich zeigen, daß in ihnen allen gemeinsame Entwicklungen zu verzeichnen sind.

Nicht nur wegen der Begrenzung des Raumes für meinen Beitrag konzentriere ich mich allerdings vor allem auf die Besteuerung in Deutschland.

---

* Den Teilnehmern an der dem Referat folgenden Diskussion danke ich für ihre kritischen und ergänzenden Bemerkungen, von denen ich bei der endgültigen Fassung dieses Beitrages einige gerne aufgegriffen habe.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-46100-4 | Generated on 2025-06-11 10:29:33
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

Noch eins: Einerseits werden die Sozialversicherungsbeiträge nicht in die Besteuerung einbezogen; andererseits gehören zu den Steuern auch die Zolleinnahmen, wenn nichts anderes gesagt wird.

1. Entwicklung zum Steuerstaat

Bis auf wenige Ausnahmen war die Entwicklung der Steuern zum wichtigsten Instrument der regelmäßigen staatlichen Einnahmengewinnung schon lange vor Beginn unseres Jahrhunderts abgeschlossen. Beispielsweise machte ihr Anteil an den gesamten ordentlichen oder laufenden Staatseinnahmen in der ersten Hälfte des vorigen Jahrhunderts in Frankreich über 90% aus; er war kurz vor dem Ersten Weltkrieg zwar auf rd. 72% gefallen, stieg jedoch in den 70er Jahren wieder auf die Höhe, die er vor mehr als hundert Jahren erreicht hatte[1].In Großbritannien machten die Steuern (allerdings ohne die Local Rates) vor hundert Jahren ebenso wie vier Jahrzehnte später über 80%, heute (einschließlich der Local Rates) rd. 83% der staatlichen Einnahmen aus[2]. Für die USA liegen keine Angaben für die Steuereinnahmen und die gesamten Einnahmen der Einzelstaaten und Gemeinden im 19. Jahrhundert vor. Was die Einnahmen des Bundes betrifft, so bestanden sie vor Beginn des Sezessionskrieges (1861-1865) zu etwa 80% aus Zolleinnahmen. Um die Jahrhundertwende machten die Einnahmen aus Zöllen und Binnensteuern rd. 80% der Gesamteinnahmen aus. Der Rest bestand aus Posteinnahmen. Abgesehen von einer kurzen Zwischenzeit bewegte sich der Anteil der Steuereinnahmen an den Gesamteinnahmen aller Gebietskörperschaften in diesem Jahrhundert überwiegend zwischen 80% und 90%[3]. Im Unterschied zu den erwähnten Ländern entwickelte sich die Besteuerung in Deutschland erst sehr spät zum überragenden Bestandteil der regelmäßigen staatlichen Einnahmen. Noch bis ins 19. Jahrhundert hinein stützten sich die Einzelstaaten in ihrer Finanzwirtschaft teilweise weit überwiegend auf die Einnahmen aus den Domänen und Forsten. Später kamen die Einnahmen aus den Staatseisenbahnen hinzu, solange diese noch gewinnbringend waren und nicht an das Reich abgegeben wurden. In Preußen trugen diese Einnahmen und andere Erwerbseinkünfte in beachtlichem Maße zu den ordentlichen Einnahmen bei: Anfang der 80er Jahre des vorigen Jahrhunderts etwa 48% und kurz vor dem Ersten Weltkrieg 60%. Der jeweilige Rest entfiel

---

[1] W. *Oualid:* Das Budget und das Finanzsystem Frankreichs, in: Handbuch der Finanzwissenschaft, 1. Aufl. Dritter Band, Tübingen 1929, S. 118-119; J.-C. *Dischamps:* Die öffentliche Finanzwirtschaft Frankreichs, in: Handbuch der Finanzwissenschaft, 3. Aufl. Band IV, Tübingen 1983, Tab. VII, S. 990-991.

[2] P. *Haensel:* Der Staatshaushalt und das Finanzsystem Großbritanniens, in: Handbuch der Finanzwissenschaft, 1. Aufl. Dritter Band, Tübingen 1929, S. 82 und 98; A. R. *Prest:* Die öffentliche Finanzwirtschaft des United Kingdom, in: Handbuch der Finanzwissenschaft, 3. Aufl. Band IV, Tübingen 1982, Tab. 1, S. 671.

[3] Historical Statistics of the United States. Colonial Times to 1957 sowie Statistical Abstracts of the United States, einschlägige Jahrgänge.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-46100-4 | Generated on 2025-06-11 10:29:33
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

auf den Steueranteil. Bei allen Ländern betrug der Anteil der Erwerbseinkünfte 1913/14 rd. 31%, der der Steuern rd. 49%. Ein radikaler Wandel stellte sich jedoch nach dem Ersten Weltkrieg ein. Belief sich der Anteil der Steuern an den Gesamteinnahmen aller Gebietskörperschaften 1913/14 noch auf rd. 56%, so stieg er 1925/26 auf rd. 73% und anfangs der 30er Jahre auf rd. 75%. Nach dem Zweiten Weltkrieg hatte er 1950 und 1970 etwa 80% erreicht; seitdem ist er bei zunehmender Verschuldung gefallen; im Jahre 1980 betrug er rd. 72%[4].

Dieser kurze Überblick kann mit der Feststellung abgeschlossen werden, daß der Steuerstaat sich — abgesehen von Deutschland — schon längst vor Beginn dieses Jahrhunderts etabliert hatte. In Deutschland wurde diese Entwicklung spätestens nach dem Ersten Weltkrieg und der Neuregelung des Finanzausgleichs zwischen dem Reich und den Einzelstaaten nachgeholt.

2. Änderungen der Steuerstruktur

Neben dieser Entwicklung ist eine zweite bemerkenswert: das Vordringen der Einkommensbesteuerung, verbunden mit dem rückläufigen Anteil der Verbrauchsbesteuerung sowie vor allem der (rohen) Besitzbesteuerung am Gesamtsteueraufkommen. Am deutlichsten war diese Entwicklung in den USA, in denen — zumal nach der im Jahre 1913 erfolgten Einführung der Income and Corporation Tax als Bundessteuer — der Anteil der Einkommensbesteuerung am Gesamtsteueraufkommen von fast 25% im Jahre 1927 ziemlich kontinuierlich auf rd. 63% im Jahre 1980 anstieg und der Anteil der Sales Taxes and Customs sich von rd. 38% am Beginn dieses Jahrhunderts auf knapp 20% fast halbierte, der der Property Taxes sich innerhalb dieses Zeitraumes sogar auf nahezu ein Fünftel reduzierte (1902: rd. 51%, 1913: fast 59%, 1980: rd. 12%)[5]. Obwohl die entsprechenden Angaben für Großbritannien aus der Literatur miteinander nicht ohne weiteres vergleichbar sind, teils sogar nicht unerheblich voneinander abweichen, ist auch hier der oben erwähnte Trend deutlich. Der Anteil der (Individual-) Income Tax (sowie der Death Duties) und der Corporation Profit Tax am Gesamtsteueraufkommen (einschließlich der Local Rates) stieg besonders stark von 1880 bis 1910, nämlich von rd. 16% auf fast 33%. Seitdem flachte sich sein Wachstum zunächst ab, er erreichte 1950 rd. 44%. Der Anteil der Property Taxes reduzierte sich von 1880 bis 1950 von rd. 24% auf rd. 7%, der der Excise and Sales Taxes sowie der Customs von rd. 45% auf rd. 39%. Anfang der 70er Jahre lag der Anteil der erstgenannten Steuern bei rd. 51%, der der Property Taxes bei rd. 12% und der der Verbrauchsteuern bei

[4] W. *Gerloff:* Steuerwirtschaft und Sozialismus, Leipzig 1922, S. 2; F. *Terhalle:* Leitfaden der deutschen Finanzpolitik, München und Leipzig 1936, S. 45 und 47; ders.: Das Finanz- und Steuersystem der Bundesrepublik Deutschland, in: Handbuch der Finanzwissenschaft, 2. Aufl. Dritter Band, Tübingen 1958, S. 155; Finanzberichte, hrsg. vom Bundesministerium der Finanzen, Bonn 1973 und 1982, S. 38 bzw. S. 17.

[5] Wie Quelle 3.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-46100-4 | Generated on 2025-06-11 10:29:33
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

rd. 34%. An diesen Relationen hatte sich etwa zehn Jahre später anscheinend nichts Nennenswertes geändert[6]. In Frankreich war die Verbrauchsbesteuerung von jeher von großer Bedeutung; sie erbrachte um die Jahrhundertwende ebenso wie in unserem Jahrhundert durchgängig mehr als die Hälfte des gesamten Staatssteueraufkommens. In dieser Zeit erhöhte sich der Anteil der „direkten Abgaben" zwar von rd. 20% über 29% (1925), 34% (1950) auf 33% (1970) und auf 41% (1977)[7]. Dabei ist jedoch zu beachten, daß in Frankreich nicht vor dem Ersten Weltkrieg mit der Einkommensbesteuerung begonnnen wurde und daß eine Einkommensteuer i.e.S. eigentlich erst seit den ersten Jahren nach dem Zweiten Weltkrieg existiert. Der Anstieg des Anteils der „direkten Abgaben" erfolgte vornehmlich auf Kosten einer rohen Besitzbesteuerung. In Deutschland ist der Anteil der Einkommensbesteuerung am Gesamtsteueraufkommen erst geraume Zeit nach dem Zweiten Weltkrieg deutlich gestiegen. Nachdem die (einzelstaatlichen) Einkommensteuern kurz vor dem Ersten Weltkrieg rd. 35% des gesamtstaatlichen Steueraufkommens und die (Reichs-)Einkommensteuer am Vorabend des Zweiten Weltkrieges etwa 33% des Gesamtsteueraufkommens erbrachten, sank dieser Anteil auf etwas mehr als 27% im Jahre 1950, stieg jedoch von knapp 36% (1960) über rd. 41% (1970) auf knapp 48% (1980). Hatte die Verbrauchsbesteuerung kurz vor dem Ersten Weltkrieg noch rd. 35%, am Vorabend des Zweiten Weltkriegs fast 42% und nach diesem Krieg (1950) sogar noch fast 50% des gesamten Steueraufkommens erbracht, so waren es in den Jahren 1960 und 1970 rd. 45% und zehn Jahre später rd. 41%. Wie in den anderen erwähnten Ländern ist der Anteil der Besitzsteuern — wenn auch weniger deutlich — zurückgegangen; er sank von rd. 18% im Jahre 1925/26 auf rd. 11% zu Beginn der 80er Jahre[8, 9].

---

[6] R.A. *Musgrave:* Fiscal Systems, New Haven und London 1969, Tab. 6-1, S. 138-139; W. *Mennel:* Die Steuersysteme in EWG-Staaten, EFTA-Staaten und den USA, 2. Aufl., Herne—Berlin 1974, Schlußtabelle; Finanzbericht 1983, a.a.O., S. 292.

[7] W. *Oualid:* Das Budget und das Finanzsystem Frankreichs, a.a.O., S. 130 und 139; W. *Albers:* Die Einkommensbesteuerung in Frankreich seit dem Ersten Weltkrieg, Kiel 1957, S. 18; J.-C. *Dischamps:* Die öffentliche Finanzwirtschaft Frankreichs, a.a.O., Tab. IX, S. 994 und 995.

[8] F. *Terhalle:* Leitfaden der deutschen Finanzpolitik, a.a.O., S. 71-72; R.A. *Musgrave,* P.B. *Musgrave,* L. *Kullmer:* Die öffentlichen Finanzen in Theorie und Praxis, Band 2, Tübingen 1975, Tab. 9-1, S. 2ff.; Finanzbericht 1983, a.a.O., S. 26.

[9] Zu den vorstehenden Angaben über die Änderung der Steuerstruktur ist der Hinweis zu wiederholen, daß sie aus den eingangs erwähnten Gründen häufig nicht mit den entsprechenden Angaben aus anderen Quellen übereinstimmen. Dies gilt u.a. auch für die Zahlen, die *Kullmer* für die Zeit vom Vorabend des Ersten Weltkrieges bis Ende der 30er Jahre bereitgestellt hat. Siehe L. *Kullmer:* Die strukturelle Entwicklung der wichtigsten öffentlichen Einnahmen, in: Handbuch der Finanzwissenschaft, 3. Aufl. Band II, Tübingen 1978, S. 104ff. Der oben aufgezeigte Entwicklungstrend ist dennoch deutlich und wird im übrigen auch von *Hinrichs* für die „modern society" bestätigt. Siehe H.H. *Hinrichs:* A General Theory of Tax Structure Change during Economic Development, Cambridge 1966, Tab. XXII. Sowohl die Untersuchung von *Kullmer* als auch die von *Hinrichs*

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-46100-4 | Generated on 2025-06-11 10:29:33
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

3. Erhöhung der Steuerquote

Schließlich ist noch die Entwicklung der Relation des Gesamtsteueraufkommens zum Bruttosozialprodukt zu Marktpreisen, also der Steuerquote, von Interesse. Wird von der Erfahrung ausgegangen, daß die Staatsausgaben eher auf das Steuervolumen einwirken als umgekehrt, dann ist die Steuerquote eine abhängige Größe. Bei einer im Zeitablauf ziemlich konstanten Quote aus den Steuereinnahmen und den gesamten Staatseinnahmen wird die Steuerquote von der Staatsquote (ausschließlich der Quote aus den Ausgaben der Sozialversicherung und dem Sozialprodukt) bestimmt, die zwar in diesem Beitrag weitgehend unberücksichtigt bleibt, aber am Schluß noch ins Spiel kommt. Die Steuerquote kann für Frankreich lediglich für die Zeit nach dem Zweiten Weltkrieg statistisch nachgewiesen werden; hier reduzierte sich diese Quote nach einer Quelle von rd. 20% im Jahre 1960 auf rd. 18% im Jahre 1977[10]; demgegenüber betrug sie nach einer anderen Quelle im Jahre 1970 mehr als 23% und Anfang der 80er Jahre mehr als 24%[11]. Weiter zurückliegende Daten liegen für die anderen erwähnten Länder vor. So erhöhte sich die Steuerquote in Großbritannien in diesem Jahrhundert drastisch. Hatte sie Ende des vorigen Jahrhunderts noch rd. 9% betragen, so war sie zwei Jahrzehnte später auf 13%, 1926 auf rd. 20% und auf fast 39% im Jahre 1950 gestiegen[12]. Seitdem ist sie wieder leicht gefallen, nämlich auf rd. 33% und 31% in den Jahren 1970 bzw. 1980[13]. Ähnlich verlief die Entwicklung in den USA, wo sich die Quote von knapp 6% zu Beginn dieses Jahrhunderts über knapp 10% im Jahre 1927 und rd. 13% zu Beginn des Zweiten Weltkriegs auf etwa 22% im Jahre 1957 und auf fast 24% im Jahre 1970 erhöhte; zehn Jahre danach betrug sie nahezu 22%[14]. In Deutschland hat sie sich seit dem Vorabend des Ersten Weltkriegs bis zum Jahre 1950 und in den 60er Jahren auf 23,5% mehr als verdreifacht; in den 70er Jahren erhöhte sie sich durchschnittlich auf etwa 24,5%, Anfang der 80er Jahre fiel sie auf knapp 24%[15].

---

spannen den Bogen viel weiter, als ich es tue, indem nämlich durch die Einbeziehung der Entwicklungsländer der Wandel der Steuerstruktur in Abhängigkeit von der Entwicklungsstufe aufgezeigt wird.

[10] J.-C. *Dischamps:* Die öffentliche Finanzwirtschaft Frankreichs, a.a.O., Tab. VIII, S. 992.

[11] Finanzberichte 1973 und 1983, a.a.O., S. 401 bzw. S. 292.

[12] Ermittelt aus den Angaben für die Entwicklung des Bruttosozialprodukts bei A.T. *Peacock* und W. *Wiseman:* The Growth of Public Expenditure in the United Kingdom, Princeton 1961, Tab. 2, S. 42 sowie den Angaben für die Entwicklung des Steueraufkommens bei R.A. *Musgrave:* Fiscal Systems, a.a.O., Tab. 8, S. 372.

[13] Finanzberichte 1973 und 1983, a.a.O., S. 401 bzw. S. 292.

[14] Wie Quellen 3 und 5.

[15] R.A. *Musgrave,* P.B. *Musgrave,* L. *Kullmer:* Die öffentlichen Finanzen in Theorie und Praxis, a.a.O., S. 5; Finanzberichte, a.a.O., einschlägige Jahrgänge.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-46100-4 | Generated on 2025-06-11 10:29:33
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

II. Zur Entstehung und Existenzbegründung des Steuerstaates

Bei dem in diesem und den folgenden Abschnitten unternommenen Versuch, die aufgezeigten Entwicklungen in ihren Bedingungen und Triebkräften zu analysieren, kann es sich notgedrungen nur um skizzenhafte Darlegungen handeln, die auf viele Details und vor allem auch auf umfassende Literaturhinweise verzichten müssen. Anders ließe sich das gestellte Thema dieses Beitrags nicht abhandeln. Vielfach vergröbernde Darstellungen oder gar weiße Flecken müssen in Kauf genommen werden.

Am ehesten läßt sich das vertreten, wenn zunächst einige Bemerkungen darüber verloren werden, wieso es zu dem Steuerstaat gekommen ist. Er ist unvermeidbar geworden, sobald der Staat — sei es als absoluter Fürstenstaat, sei es als demokratisch legitimierte, mit hoheitlichen Befugnissen ausgestattete Institution — Ausgaben vorgenommen hat oder vornimmt, die mehr oder minder regelmäßig anfallen und — abgesehen von den Gebühren als einer Art spezieller Deckungsmittel — nicht durch staatliche Unternehmertätigkeit und Schuldaufnahme finanziert werden können. Die erste Finanzierungsquelle konnte nicht mehr ausreichen, nachdem zunächst die fürstlichen Domänen, Forsten und Manufakturen die Hofhaltung und vor allem die Kriege nicht finanzieren konnten[16] und spätere staatliche Unternehmen entweder keinen Gewinn mehr abwarfen oder — wegen der gemeinwirtschaftlichen Zielsetzung — abwerfen sollten. Die staatliche Verschuldung kann eine regelmäßige Finanzierungsquelle allenfalls abgeben, wenn sie sich in — insbesondere durch das Wirtschaftswachstum bestimmten — relativ engen Grenzen hält.

Hinter dem *Schumpeter*schen Eindruck vom „Steuerstaat als einem Pleonasmus"[17] verbirgt sich, was in der modernen Terminologie der Theorie von den öffentlichen Gütern so zu charakterisieren ist: Mit der staatlichen Aktivität sollen die Bedürfnisse der im staatlichen Verband lebenden Individuen befriedigt werden, die ohne diese Aktivität nicht oder unzureichend befriedigt würden, da die Individuen nicht bereit sind, die zu dieser Bedürfnisbefriedigung erforderlichen Güter wegen der ihnen innewohnenden, nicht internalisierbaren (externen) Effekte — die „öffentlichen Güter" — freiwillig bereitzustellen. Die mit der staatlichen Bereitstellung verbundenen Ausgaben müssen durch Zwangsabgaben, also durch Steuern finanziert werden. So ist der Steuerstaat begründet, der in seiner modernen Gestalt zu dieser Aktivität demokratisch legitimiert ist. Sein Pendant oder Komplement ist der — marktwirtschaftlich organisierte und auf Privateigentum beruhende — private Sektor, der einerseits

---

[16] Siehe dazu vor allem die knappen, aber instruktiven Darlegungen bei J.A. *Schumpeter:* Die Krise des Steuerstaats, Graz und Leipzig 1918; wieder abgedruckt in: R. *Hickel* (Hrsg.): R. *Goldscheid,* J. *Schumpeter:* Die Finanzkrise des Steuerstaats. Beiträge zur politischen Ökonomie der Staatsfinanzen, Frankfurt 1976, S. 333ff.; ferner bei G. *Schmölders:* Allgemeine Steuerlehre, 4. Aufl., Berlin 1965, S. 18ff.

[17] J.A. *Schumpeter:* Die Krise des Steuerstaats, a.a.O., S. 343-344.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-46100-4 | Generated on 2025-06-11 10:29:33
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

die Ressourcen für die Erstellung dieser Güter durch die Besteuerung zur Verfügung stellt und andererseits in den Genuß der öffentlichen Güter kommt.

Im Gegensatz zu dem „sozial orientierten Staatskapitalismus" à la *Goldscheid*[18] und dem „staatsfreien" Sozialismus kommunistischer Prägung findet der Steuerstaat in den westlichen Demokratien die eben skizzierte Begründung und Befürwortung. Er hat selbst die beiden Weltkriege überlebt. Diese haben zwar den Anstoß und die Bedingungen für die Ablösung des Steuerstaates und seines marktwirtschaftlichen Pendants durch die kollektivistisch organisierten Ordnungen in Osteuropa abgegeben, jedoch nicht die tödliche Krise des in den beiden Kriegen übermäßig „verschuldeten expropriierten Steuerstaates" in Mittel- und Westeuropa und seinen Ersatz durch den von *Goldscheid* postulierten „repropriierten Wirtschaftsstaat", also durch „Verstaatlichung des Privateigentums (an den Produktionsmitteln H. T.) zumindest im Umfang der Verschuldung", bewirkt[19]. Eine solche radikale Lösung war auch nicht unvermeidbar, wie *Schumpeter*, auf dessen Lösungsvorschlag für Österreich[20] hier nicht näher eingegangen werden muß, ausgangs des Ersten Weltkriegs dargetan hat. Sie ist eben auch nicht gewählt worden, weil der Steuerstaat gerettet werden sollte und wurde, freilich — so in Deutschland — mit drastischen Operationen, nämlich der Beseitigung der Staatsschuld: nach dem Ersten Weltkrieg durch die Hyperinflation mit ihrer praktisch völligen Entwertung der Forderungen an den Staat und nach dem Zweiten Weltkrieg durch die mit der Währungsreform im gleichen Schritt gekappte Staatsschuld sowie die — in der zurückgestauten Inflation aufgeblähte — Geldmenge.

Wurde auf diese Weise die tödliche Krise des durch die kriegsbedingte Verschuldung gefährdeten Steuerstaates vermieden, so muß einstweilen dahingestellt bleiben, ob seine Aktivität nicht zu einer auch für ihn bedrohlichen Schwächung oder Auszehrung seines Pendants oder Komplements führt oder führen kann. Darauf wird in einem späteren Zusammenhang zurückzukommen sein, nachdem die Triebkräfte und Bedingungen der unter I. aufgezeigten Änderungen der Steuerstruktur in Verbindung mit der Erhöhung der Steuerquote unter die Lupe genommen worden sind. Jedenfalls wäre eher diese Gefahr aus der — von *Schumpeter* freilich recht einseitig , ja verzerrend als parasitär charakterisierten — Natur des Steuerstaates[21] zu erwarten als das von ihm

---

[18] R. *Goldscheid:* Staatssozialismus oder Staatskapitalismus, in: R. *Hickel* (Hrsg.): Beiträge zur politischen Ökonomie der Staatsfinanzen, a. a. O., S. 70.

[19] R. *Goldscheid:* Staatssozialismus oder Staatskapitalismus, a. a. O., S. 62.

[20] J. A. *Schumpeter:* Die Krise des Steuerstaats, a. a. O., S. 354ff.

[21] Ders.: Die Krise des Steuerstaats, a. a. O., S. 346; ferner S. 351: „Wenn nun der Wille des Volkes nach immer höheren gemeinwirtschaftlichen Ausgaben geht und immer größere Mittel für Zwecke verwendet werden, für die sie der Private nicht geschaffen hat, wenn immer größere Macht hinter jenem Willen steht und schließlich ein Umdenken über Privateigentum und Lebensformen alle Kreise des Volkes ergreift — dann ist der Steuerstaat überwunden . . . ".

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-46100-4 | Generated on 2025-06-11 10:29:33
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

prognostizierte Hinauswachsen der Gesellschaft über die Privatunternehmung und den Steuerstaat, eine Prognose, die er später zwar eindrucksvoll näher zu begründen versuchte, die allerdings bis jetzt noch nicht eingetroffen ist[22]. Ob die so oder so begründete Vermutung für eine Entwicklung zur tödlichen Krise oder zur Überwindung des Steuerstaates akzeptiert werden kann, braucht im Moment nicht erörtert zu werden, zumal diese Frage später (unter IV.) wieder auftaucht.

III. Die Besteuerung im Wandel vom vorherrschenden Anteilsstaat zum Anteils- und Interventionsstaat

Wenn im folgenden vom Anteilsstaat und Interventionsstaat oder im Hinblick auf die Besteuerung von der fiskalischen bzw. nichtfiskalischen Besteuerung geredet wird, dann kann damit natürlich nicht gemeint sein, daß es den so oder so charakterisierten Staat und die ihm jeweils entsprechende Besteuerung — jedenfalls in der Zeit des entwickelten Steuerstaates — in Reinkultur gegeben hat oder gibt. Es kann jedoch gesagt werden, daß sich der Steuerstaat mehr und mehr auch zum Interventionsstaat gewandelt hat, was teils durch das zunehmende Gewicht nichtfiskalischer Ziele in einer sich ändernden Wirtschaftsordnung und -entwicklung, teils aber auch durch die wachsende Quantität der Besteuerung und damit ihrer Wirkungsmöglichkeiten als Instrument der nichtfiskalischen Steuerpolitik zu erklären ist. Auf deren Problematik wird später eingegangen. Vorerst gilt die Aufmerksamkeit der Besteuerung, die noch relativ frei von nichtfiskalischen oder Interventionselementen — jedenfalls nach der merkantilistischen Epoche — gewesen ist.

1. Die Steuerstruktur im vorherrschenden Anteilsstaat

Wird von den durch nichtfiskalische Ziele, nämlich die der Schutzzollpolitik, beeinflußten Zolleinnahmen abgesehen, dann wurde die Steuerstruktur im vorigen Jahrhundert und bis etwa zum Ersten Weltkrieg vorwiegend durch die kontroversen Vorstellungen von einer gerechten Steuerlastverteilung bestimmt, die wegen der absolut und relativ wachsenden Steuerbelastung an Gewicht gewannen.

a) Die Besteuerung nach der Edinburgher Regel

Ohne näher bei der Geschichte, speziell der Dogmengeschichte, zu verweilen, obwohl das, was heute ist, schwerlich unter Außerachtlassung dessen zu verstehen ist, was früher war oder gedacht wurde, ist ein kurzer Rückblick auf die unter I. skizzierte Entwicklung der Steuerstruktur nützlich[23].

[22] Ders.: Die Krise des Steuerstaats, a.a.O., S. 371; ders.: Kapitalismus, Sozialismus und Demokratie, Bern 1946, passim.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-46100-4 | Generated on 2025-06-11 10:29:33
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

So hätte erwartet werden können, daß mit der von *J. Mill* formulierten und auf die Verteilungsneutralität zielenden Edinburgher „leave-them-as-you-find-them-rule-of-taxation" vor mehr als eineinhalb Jahrhunderten der Weg in Großbritannien für eine (proportionale) Einkommensteuer freigemacht und die (rohe) Besitzbesteuerung sowie die Verbrauchsbesteuerung mit ihrer Regressionswirkung zurückgedrängt worden wären. Daß sich eine solche Steuerstruktur jedoch erst viel später — und dann auch nur teilweise — entwickelte, war wohl weniger darin begründet, daß Zweifel an der gerechten Einkommensverteilung in der liberalen Wirtschaftsordnung als Voraussetzung einer Verteilungsneutralität der Besteuerung bestanden hätten, als vielmehr einmal in den festeingewurzelten Widerständen gegen die „fiskalische Inquisition" bei der Ermittlung und Erhebung einer Einkommensteuer, zum anderen aber auch in der einfacheren, billigeren und für den Einzelnen weniger merklichen Erhebung der Verbrauchsteuern und der an äußere Merkmale anknüpfenden Besitz- und Aufwandsteuern. Technische Bedingungen, fiskalische Erwägungen sowie Ideologien verwehrten deshalb lange eine Besteuerung nach der Edinburgher Regel, soweit sie eine Zurückdrängung der Verbrauchs- und (rohen) Besitzbesteuerung impliziert. Nachdem die Einkommensteuer mehr und mehr den Charakter einer Notsteuer in Kriegszeiten abgestreift hatte und damit zu einem dauerhaften — wenn auch stets umstrittenen — Bestandteil der Besteuerung geworden war, setzten sich schließlich sogar die Bestrebungen durch, die eine differenzierte Einkommensteuerbelastung — durch Schonung des „earned income" sowie durch die Super Tax — verlangten. Könnte eine solche Belastungsdifferenzierung notfalls mit der später entwickelten Theorie vom gleichen Steueropfer durch die Einkommensteuer begründet werden, so war sie mit der Edinburgher Regel allenfalls im Hinblick auf die Gesamtsteuerbelastung und nur bei weiter Auslegung dieser Regel zu vereinbaren.

b) Die Steuerstruktur unter sozialistischer Kritik

Trotz oder gerade wegen dieser bescheidenen Ansätze einer gerechteren Besteuerung, die schon vorher ein Gegenstück in der, wenn auch rohen, zaghaft progressiven preußischen Klassensteuer und der sie später ergänzenden klassifizierten Einkommensteuer bei Zurückdrängung spezieller Verbrauchsteuern hatten, geriet die Steuerstruktur in das Schußfeld sozialistischer Attacken[24]. Zwar hatte *Marx* der Besteuerung wenig Interesse entgegengebracht, weil nach seiner bekannten Doktrin die Einkommensverteilung im Kapitalismus nicht von der Steuerstruktur beeinflußt, sondern von den Produktionsverhältnissen zusammen mit dem Privateigentum an den Produktionsmitteln bestimmt wird.

---

[23] Siehe dazu und dem folgenden F.K. *Mann:* Steuerpolitische Ideale, Jena 1937, insbesondere S. 230ff., S. 238ff. und S. 297ff.

[24] Eine verhältnismäßig eingehende Darlegung findet sich bei W. *Gerloff:* Steuerwirtschaft und Sozialismus, a.a.O., insbesondere S. 9ff.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-46100-4 | Generated on 2025-06-11 10:29:33
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

Daher räumte er der stark progressiven Besteuerung des Kapitals zwar die destruktive Funktion eines Vehikels zum Zusammenbruch des Kapitalismus, nicht jedoch zu einer gerechten Einkommensverteilung im Kapitalismus ein. Anders *Lassalle*, der trotz des — zwar von ihm nicht aus der Taufe gehobenen, aber zugkräftig formulierten — „ehernen Lohngesetzes" mit seiner Forderung nach der Abschaffung aller indirekten Steuern lange Zeit erhebliche Resonanz in der Aufnahme in die Programme der Sozialdemokratischen Partei und ihrer Vorläufer von Eisenach (1869), Gotha (1875) und Erfurt (1891) fand, wobei nicht immer Einigkeit darüber bestand, ob der Ersatz der indirekten Steuern durch eine (progressive) Einkommensteuer als Alleinsteuer oder in Verbindung mit der Vermögen- und Erbschaftsteuer erfolgen sollte. Auch in den Vorstellungen der Revisionisten sowie später ist das sozialdemokratische Postulat einer Änderung der Steuerstruktur von der Verbrauchs- zur Einkommens- und Vermögensbesteuerung weiterhin erhoben worden. Darauf wird unter c) noch kurz zurückzukommen sein.

Wenn auch infolge der vordringenden Subjekt-, speziell der Einkommensteuern, während der letzten Jahrzehnte vor dem Ersten Weltkrieg die Steuerstruktur in den deutschen Einzelstaaten deutlich verändert wurde — der Anteil der Einkommensteuer am Gesamtsteueraufkommen der Einzelstaaten stieg von etwa 27% Anfang der 80er Jahre mehr oder minder kontinuierlich auf rd. 60% kurz vor dem Ersten Weltkrieg —, so kann gewiß nicht behauptet werden, daß diese Entwicklung in der Akzeptierung der hinter dem sozialdemokratischen Postulat stehenden Motive und Zielvorstellungen begründet gewesen sei. Dazu waren die politisch-ideologischen Widerstände zu stark. Vielmehr lag das daran, daß die Einkommensbesteuerung wegen der Reservierung der speziellen Verbrauchsteuern für das Reich zur bedeutenden einzelstaatlichen Finanzierungsquelle wurde.

c) Die Steuerstruktur unter dem Einfluß sozialreformerischer Bestrebungen

Diese Entwicklung mag allerdings auch von den Kräften gefördert worden sein, die das „privatwirtschaftliche Concurrenzsystem" so durch die Staatsaktivität und insbesondere auch die Besteuerung reformieren wollten, daß es weniger anfällig gegen sozialistische Kritik und Angriffe wurde. Dabei ist natürlich in erster Linie der „Kathedersozialismus" mit *A. Wagner* als einem seiner hervorragenden Vertreter zu nennen. *Wagner* wies der Besteuerung angesichts der — mit dem von ihm kritisierten damaligen „privatwirtschaftlichen Concurrenzsystem" verbundenen — ungerechten Einkommens- und Vermögensverteilung neben der „rein finanziellen" noch die „socialpolitische" Funktion einer redistributionspolitisch orientierten Korrektur dieser Verteilung zu, wozu nicht nur der progressive Einkommensteuertarif und die — im Vergleich zur Steuerbelastung der Arbeitseinkommen — höhere Belastung der Besitzeinkommen, sondern auch die Zurückdrängung der Verbrauchsteuern (vor allem auf lebensnotwendige Güter) dienen sollten[25]. Fraglos haben diese

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-46100-4 | Generated on 2025-06-11 10:29:33
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

Bestrebungen, die — im Gegensatz zur Edinburgher Regel — die Einkommens- und Vermögensverteilung nicht mehr als gerecht ansahen und hinnahmen, in der Folgezeit einen Einfluß auf die Änderung der Steuerstruktur und — in Verbindung mit der von *Wagner* auch geforderten Ausdehnung der Staatsausgaben — gleichzeitig auf die Steuerquote gehabt.

Mit der Befürwortung eines progressiven Einkommensteuertarifs wurde einer Entwicklung der Weg gebahnt, der trotz vereinzelter Sympathien (so z. B. bei *J. B. Say*) wegen des Widerstandes liberaler Ideologien bis dahin — abgesehen von einigen Ansätzen — nicht beschritten worden war, aber in mehreren deutschen Einzelstaaten vor dem Ersten Weltkrieg und — wie erwähnt — in England mit einer speziellen Art der Progression kurz vor diesem Krieg gewählt wurde, ohne daß damit allerdings behauptet werden könnte, daß das in Großbritannien unter dem Einfluß der deutschen sozialreformerischen Bestrebungen geschehen sei. Speziell in Deutschland blieben die *Wagner*schen Vorstellungen lebendig, nicht nur — wie noch zu zeigen sein wird — in ihrem Einfluß auf die Einkommensteuerreform nach der Stabilisierung (1923/1924), sondern auch weiterhin in der deutschen Steuertheorie und -politik.

Dabei schwanden die Unterschiede zwischen den Vorstellungen *Wagners* und denen der sozialdemokratischen Partei mehr und mehr, je deutlicher diese Partei — gemäß S. 26 ihres Godesberger Grundsatzprogramms von 1959 — „aus einer Partei der Arbeiterklasse zu einer Partei des Volkes geworden (ist)". Das zeigt ein kurzer Blick auf die Beschlüsse der SPD zur Steuerreform auf ihrem außerordentlichen Parteitag 1971. Sie richteten sich u. a. auf eine Entlastung der unteren Einkommensschichten und einen höheren Spitzensteuersatz in der Einkommensbesteuerung, auf eine Schonung der kleinen und mittleren Vermögen sowie Erbanfälle und eine stärkere Belastung großer Vermögen und Erbanfälle in der Vermögens- bzw. Erbschaftsbesteuerung sowie auf die Besteuerung außergewöhnlicher Bodenwertsteigerungen. Einer Erhöhung wichtiger spezieller Verbrauchsteuern wurde lediglich zugestimmt, um „die notwendigen Ausgaben zur Verbesserung der öffentlichen Leistungen und damit der Lebensqualität der Umwelt aller Bürger" zu finanzieren. Grundsätzlich war man gegen eine Erhöhung der Mehrwertsteuer. „Sollte das aus finanzpolitischen Gründen oder wegen der Harmonisierung im Rahmen der EWG unvermeidbar sein, so müssen die Güter des täglichen Grundbedarfs von einer Anhebung ausgenommen sein" (S. 17 bzw. S. 20 des Steuerreformprogramms). Wird von diesen Konzessionen an vorgegebene Zwänge (auch durch den eingeengten Spielraum in einer Regierungskoalition) abgesehen und auf die geforderte Erhöhung der öffentlichen Leistungen aufmerksam gemacht, dann wird die Ähnlichkeit mit den *Wagner*schen Vorstellungen erkennbar.

[25] A. *Wagner:* Finanzwissenschaft, Zweiter Theil, Leipzig und Heidelberg 1880, S. 285ff., S. 355ff. und S. 528ff.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-46100-4 | Generated on 2025-06-11 10:29:33
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

d) Kriegsbedingter „displacement effect"?

Es liegt nahe, in Abwandlung des Theorems vom kriegsbedingten „displacement effect" auf die Staatsausgaben und -quote von *Peacock* und *Wiseman*[26] einen ähnlichen Effekt auch auf die Steuerstruktur, und zwar dergestalt zu vermuten, daß die materiellen Kriegslasten und der „Blutzoll" der breiten Massen den Anstoß zu einer gerechteren Steuerstruktur gegeben haben, die später nicht mehr rückgängig gemacht wurde und werden sollte. In Großbritannien scheint dieser Effekt nach dem Ersten Weltkrieg auch wirksam gewesen zu sein: Der Anteil der Steuern auf das Einkommen und Kapital (ausschließlich der Local Rates) am Gesamtsteueraufkommen erhöhte sich von 35% im Jahre 1913 auf 49% zehn Jahre später, und er betrug am Vorabend des Zweiten Weltkrieges noch 46%[27]. Nach einer anderen Quelle belief sich der Anteil der Individual Income Tax, Death Duties und Corporations Profit Tax im Jahre 1910 auf knapp 33%, zehn Jahre später auf etwa 41% und zu Beginn des Zweiten Weltkrieges auf knapp 45%[28]. In Frankreich, das — wie erwähnt — im Ersten Weltkrieg die Einkommensteuer einführte, machte diese Steuer im Jahre 1920 rd. 13%, im Jahre 1930 fast 30% des Gesamtsteueraufkommens aus, bei gleichzeitig weniger ausgeprägter Reduktion des Anteils der Verbrauchsteuern, der sich im folgenden Jahrzehnt allerdings wieder erhöhte[29]. Zwar wurde die kurz vor dem Ersten Weltkrieg in den USA als Bundessteuer eingeführte Einkommensteuer in der Folgezeit erheblich angespannt, aber diese Entwicklung wird weniger auf den „displacement effect" als auf die erstrebte finanzielle Stärkung des Bundes zurückzuführen sein. Von einem Niederschlag des „displacement effect" in der deutschen Steuerstruktur war nach dem Ersten Weltkrieg kaum etwas zu spüren. Und das, obwohl *Erzberger* schon 1919 sein — deutlich an *Wagners* Postulat erinnerndes — oberstes Ziel verkündete, und zwar ganz im Sinne der liberalen bürgerlichen Parteien, „Gerechtigkeit im gesamten Steuerwesen zu schaffen" und dabei die persönliche Leistungsfähigkeit unter Berücksichtigung des Familienstandes zu beachten sowie die private Initiative zu schonen. Denn „gerechte Steuern stellen eine rasch wirkende vorzügliche Sozialisierung dar; ... sie haben der restlosen Kommunisierung eines voraus: die private Initiative bleibt bestehen ... Gerechte Steuern müssen die Überkapitalisierung eines Volkes verhindern ... Das Kapitaleinkommen muß eine erhebliche Vorbelastung vor dem Arbeitseinkommen tragen"[30]. Daß es trotz

---

[26] A.T. *Peacock* und J. *Wiseman:* The Growth of Public Expenditure in the United Kingdom, a.a.O., passim.

[27] U. *Hicks:* British Public Finances. Their Structure and Development 1880-1952, London—New York—Toronto 1954, S. 75.

[28] R.A. *Musgrave:* Fiscal Systems, a.a.O., Tab. 6-1, S. 138-139.

[29] W. *Albers:* Die Einkommensbesteuerung in Frankreich seit dem Ersten Weltkrieg, a.a.O., S. 18.

[30] Zitiert bei F.K. *Mann:* Steuerpolitische Ideale, a.a.O., S. 323; Hervorhebung im Text.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-46100-4 | Generated on 2025-06-11 10:29:33
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

dieser Zielsetzung und obwohl im Jahre 1925 die modern anmutende Reichseinkommensteuer mit einer beachtlichen Tarifprogression eingeführt wurde, vorerst nicht zu einer sichtbaren Änderung in der Steuerstruktur gekommen war, wird daran gelegen haben, daß zunächst auf die notwendige Kapitalbildung Rücksicht genommen werden mußte und später das Aufkommen gerade der Einkommensteuer in der Weltwirtschaftskrise stark in Mitleidenschaft gezogen wurde.

Nach den Statistiken läßt sich ein „displacement effect" des Zweiten Weltkrieges auf die Steuerstruktur nicht feststellen. Das mag — wie *Musgrave* wohl richtig vermutet[31] — u.a. daran gelegen haben, daß die auf die Steuerstruktur langfristig einwirkenden Kräfte den Kriegseinfluß überlagert haben, hängt aber vielleicht auch mit einer Änderung der Staatsausgabenstruktur zusammen, die wegen des Vordringens der Transferausgaben und der Realausgaben für soziale Zwecke eine weitere Gewichtsverlagerung auf die (progressive) Einkommens- und die Vermögensbesteuerung als weniger dringlich erscheinen ließ. In der Bundesrepublik Deutschland standen zudem in der ersten Zeit nach dem Zweiten Weltkrieg ähnliche, aber noch dringendere Erfordernisse als nach dem Ersten Weltkrieg im Vordergrund, nämlich der Wiederaufbau der zerstörten Produktionsstätten, Infrastruktur und Wohnungen, der eine Anspannung der Verbrauchsbesteuerung sowie staatliche oder staatlich finanzierte Investitionen verlangte, wobei mit einer Senkung der durch die Kontrollratsbeschlüsse weit überhöhten Einkommen- und Körperschaftsteuersätze auch die private Kapitalbildung angeregt werden sollte.

e) Rahmenbedingungen

Schließlich muß darauf hingewiesen werden, daß die Steuerstrukturänderungen sich bei den für sie günstigen Rahmenbedingungen durchsetzen konnten. Zu ihnen gehörte vor allem die — allerdings in Deutschland erst relativ spät etablierte — parlamentarische Demokratie, die den Bestrebungen der „linken" Parteien sowie der liberalen bürgerlichen Parteien nach gerechterer Besteuerung den nötigen Spielraum verschaffte. Er konnte ausgenutzt werden, weil das fortgeschrittene Rechnungs- und Kalkulationswesen in der privaten Wirtschaft insbesondere die effektive Einkommens- und (subjektiv orientierte) Vermögensbesteuerung erleichtert hat. Trotzdem sind noch weite Grauzonen geblieben, die — zumal wegen der Anspannung der Einkommensbesteuerung und der scharfen Progression der persönlichen Einkommensteuer — zur legalen und illegalen Steuervermeidung anregen. Ihr ist nur durch Inkaufnahme der Komplizierung des Steuerrechts und relativ hoher Kosten der Steuerermittlung entgegenzuwirken.

---

[31] R.A. *Musgrave:* Fiscal Systems, a.a.O., S. 141.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-46100-4 | Generated on 2025-06-11 10:29:33
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

f) Weitere Beiträge der Steuertheorie

In diesem Zusammenhang kann es sich natürlich nicht um einen aussichtslosen Versuch einer Dogmengeschichte handeln. Vielmehr wird lediglich gefragt, ob die festgestellte Entwicklung der Steuerstruktur in der Steuertheorie eine Stütze oder einen Impetus gefunden hat und auch hierbei muß auf Details verzichtet werden.

Zunächst greife ich auf die obige Bemerkung zurück, daß *A. Wagners* Vorstellungen in der Folgezeit einflußreich gewesen sind. Seine Forderung nach einer besonderen Belastung des Kapitals fand in der — weithin von der Theorie unterstützten — Entwicklung der subjektiv orientierten Vermögensteuer und der progressiven Erbschaftsteuer Resonanz. Vor allem die Entwicklung der Einkommensteuer ist durch ihn angeregt worden, sowohl unter dem — schon vor ihm oft betonten — Aspekt der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit als auch mit der von ihm geforderten redistributiven Zielsetzung. Die Einkommensteuer wird zwar in der deutschen und ausländischen Literatur seit langem fast ausnahmslos als die Steuer angesehen und befürwortet, die am besten der Besteuerung nach dem Prinzip der Leistungsfähigkeit entspricht. Und das hat auch seine deutlichen Spuren in der Steuerpolitik und der Besteuerungspraxis hinterlassen. Aber ihre Ausgestaltung im einzelnen ist bis in die Gegenwart hinein umstritten, sowohl was den Begriff des steuerbaren Einkommens als auch die Berücksichtigung des Familienstandes und der unterschiedlichen Einkünfte betrifft. Das kann hier nicht näher verfolgt und belegt werden, obwohl gerade die adäquate Detailausgestaltung mit einer erheblichen Komplizierung der Einkommensteuer sowie mit hohen Kosten ihrer Erhebung verbunden ist und deswegen eine eingehendere Beachtung verdient hätte. Es muß der Hinweis auf die Arbeiten u. a. von *Simons*, *Neumark*, *Goode* und *Pechman* sowie auf die Gutachten wissenschaftlicher Gremien, wie der kanadischen *Carter*-Commission und des Wissenschaftlichen Beirats beim Bundesministerium der Finanzen, genügen.

Eine Bemerkung zu der ausgiebigen und kontrovers geführten Diskussion über den dem Leistungsfähigkeitsprinzip angemessenen Einkommensteuertarif ist jedoch angebracht. Solange von dem Nutzen abgesehen wird, den die Besteuerten aus den Staatsleistungen ziehen, beherrschte die Theorie vom Opfer der Besteuerung die Diskussion, die sich um die Frage dreht, welcher Tarif dem gleichen absoluten oder relativen Opfer angemessen sei, wobei das gleiche marginale Opfer unter dem Gerechtigkeitsaspekt unbeachtet zu bleiben habe. In subtilen Analysen ist dieser Frage nachgegangen worden, ohne daß eine eindeutige Antwort gefunden werden konnte, hängt sie doch davon ab, welche Gestalt die — für alle Besteuerten als gleich unterstellte — Nutzenfunktion hat. Wenn auch *Cohen Stuart* nachgewiesen hatte[32], daß bei anzustrebender

[32] A. J. *Cohen Stuart:* Bijdrage tot de theorie der progressieve inkomstenbelasting, The Hague 1889; wieder abgedruckt in: R. A. *Musgrave* und A. T. *Peacock* (Hrsg.): Classics in the Theory of Public Finance, New York 1967, S. 48-71.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-46100-4 | Generated on 2025-06-11 10:29:33
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

Gleichheit des relativen Opfers der progressive Tarif nicht folgen müsse, ist die Tarifgestaltung in der Praxis über solche Bedenken hinweggegangen, nämlich zum progressiven Tarif. Er hat in der Theorie breite, wenn auch nicht uneingeschränkte Zustimmung gefunden, obwohl die Schwäche der Prämisse einer für alle gleichen Nutzenfunktion erkannt wurde. Ob die *Haller*sche Konstruktion einer normativen „einheitlichen Nutzenfunktion . . . als einer Art objektivierter Funktion" die Zustimmung erleichtert, muß angesichts der Kritik u. a. von *K. Schmidt*[33] bezweifelt werden. Es scheint aber doch wohl so zu sein, daß das allgemeine Gerechtigkeitsgefühl dem progressiven Tarif in der Praxis zum Durchbruch verholfen hat. Dabei hat sicherlich die Meinung Pate gestanden, die Einkommensteuer sei weniger leicht zu überwälzen als die Verbrauchsteuern und habe ein Gegengewicht zu deren Regressionswirkung zu bilden, obwohl über die Überwälzung und Inzidenz der verschiedenen Steuern kaum einfache Aussagen gemacht werden können, wie die neuere Literatur dazu bestätigt hat[34].

Nach *A. Wagner* muß die Einkommens- und Vermögensverteilung im „privatwirtschaftlichen System der freien Concurrenz auch aus Gründen der Gerechtigkeit" korrigiert werden[35]. Das erfordere eine noch stärkere Progression des Einkommensteuertarifs als nach dem Leistungsfähigkeitsprinzip geboten. Obwohl weder er noch die spätere Steuertheorie nachgewiesen haben, wie der Tarif im Zusammenwirken des Leistungsfähigkeitsprinzips mit der redistributiven Zielsetzung auszugestalten ist, und obwohl der Einfluß dieser Zielsetzung in der praktischen Tarifausgestaltung nicht deutlich zu identifizieren ist, vorhanden war und ist er sicherlich.

Demgegenüber haben die gegen Ende des vorigen Jahrhunderts mit großem Scharfsinn entwickelten Vorstellungen von einer nur im Zusammenhang mit den staatlichen Leistungen angemessen zu gestaltenden Besteuerung zwar in der Theorie, kaum jedoch in der Steuerpolitik einen erkennbaren Widerhall gefunden. Und das, obwohl sie später u. a. von *Buchanan* und *Littmann*[36] wieder

---

[33] H. *Haller:* Die Steuern, Tübingen 1964, S. 74; K. *Schmidt:* Das Leistungsfähigkeitsprinzip und die Theorie vom proportionalen Opfer, in: Finanzarchiv. N. F. Band 26, 1967, S. 394ff.

[34] C. S. *Shoup:* Public Finance, Chicago 1969 passim; D. *Pohmer:* Wirkungen finanzpolitischer Instrumente, in: Handbuch der Finanzwissenschaft, 3. Aufl. Band I, Tübingen 1976, S. 193-346; H. H. *Nachtkamp* und H. *Schneider:* Steuern V: Wirkungslehre, in: Handwörterbuch der Wirtschaftswissenschaft. Band 7, Stuttgart und New York, Tübingen, Göttingen und Zürich 1977, S. 356-386; G. *Krause-Junk:* Finanzwirtschaftliche Verteilungspolitik, in: Handbuch der Finanzwissenschaft, 3. Aufl. Band III, Tübingen 1981, insbesondere S. 310ff.

[35] A. *Wagner:* Finanzwissenschaft, Zweiter Theil, a. a. O., S. 359 und 564; Hervorhebung im Text.

[36] Für *Littmann* liegt hierin ein Grund, wenn auch nicht der einzige, für die Ablehnung des Leistungsfähigkeitsprinzips. Siehe K. *Littmann:* Ein Valet dem Leistungsfähigkeits-

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-46100-4 | Generated on 2025-06-11 10:29:33
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

aufgegriffen wurden und als „benefit approach" in den welfare-theoretischen Konzeptionen von *Samuelson* und *Musgrave* eine Renaissance erlebten. So sehr diese Konzeptionen auch den Theoretiker faszinieren, für eine Realisierung mangelt es ihnen zu sehr vor allem an der Operationalität wichtiger Größen, wie des marginalen Nutzens der Staatsleistungen und des marginalen Opfers der Steuern. Insbesondere kann aus ihnen kaum ein Schluß auf die angemessene Steuerstruktur gezogen werden. Gerade die Steuerstruktur ist es aber, die die Aufmerksamkeit der Theorie auf sich gelenkt hat, seitdem sie sich unter dem Wohlfahrtsaspekt in den letzten Jahrzehnten mit der „excess burden" der Besteuerung, d. h. der Vermeidung der „unintended interference with the market mechanism" *(Musgrave)* durch die Besteuerung, und später mit der „optimal taxation" befaßt[37]. Dabei wurde bald erkannt, daß unter der Voraussetzung einer *Pareto*-optimalen Allokation vor der Besteuerung die „lump sum tax" zwar allokationsneutral, also mit keiner „excess burden" verbunden, aber unter dem Distributionsaspekt nicht zu akzeptieren ist, so daß die „optimal-taxation"-Theorie — unter dem Allokationsaspekt — nach einer zweitbesten Lösung sucht, bei der es um die Ermittlung der geringsten Störungen der Allokation durch die Besteuerung geht. Was die Verbrauchsbesteuerung betrifft, so wurden die Substitutionseffekte via Beeinflussung der Grenzraten der Substitution und der Transformation durch die allgemeine und die speziellen Verbrauchsteuern sowie deren Einkommenseffekte untersucht. Nachdem schon *Little* die komparative „excess burden" der indirekten und direkten Steuern analysiert hatte, bezog die „optimal-taxation"-Theorie die wichtigsten Steuertypen in „the design of tax structure" (*Atkinson* and *Stiglitz*) ein, und zwar nicht

---

prinzip, in: Theorie und Praxis des finanzpolitischen Interventionismus (Festschrift für F. *Neumark*), Tübingen 1970, S. 113-134.

[37] Aus der voluminösen Literatur seien genannt: A.C. *Pigou:* The Economics of Welfare, London 1920; ders.: A Study in Public Finance, 3. Aufl., London 1947; J.M.D. *Little:* Direct versus Indirect Taxation, in: Economic Journal, Vol. 61, 1951, S. 577-584; R.A. *Musgrave:* The Theory of Public Finance, New York—Toronto—London 1959, Chap. 7; ders.: ET, OT and SBT, in: Journal of Public Economics, 6, 1976, S. 3-16; A. *Sandmo:* Optimal Taxation, ebda., S. 37-54; A.B. *Atkinson* und J.E. *Stiglitz:* The Design of Tax Structure: Direct versus Indirect Taxation, ebda., S. 55-75; J.A. *Mirrelees:* Optimal Tax Theory. A Synthesis, ebda., S. 327-358. Gewissermaßen ein deutsches Gegenstück zu den eben genannten Beiträgen im Journal of Public Economics bieten die im 128. Band der Schriften des Vereins für Sozialpolitik 1983 veröffentlichten Referate von J. *Hackmann:* Zu einer verteilungspolitisch ausgerichteten Theorie einer indirekten Besteuerung der Leistungsfähigkeit S. 261-328, von M. *Rose* und W. *Wiegard*: Zur optimalen Struktur öffentlicher Einnahmen unter Effizienz- und Distributionsaspekten, S. 9-162 sowie von Ch. *Seidl:* Gerechtigkeit und Besteuerung unter besonderer Berücksichtigung der Optimalsteuertheorie, S. 163-259. Speziell zur optimalen Verbrauchsbesteuerung und Einkommensteuer siehe H. *Pollak:* Verbrauchsteuern I: Ziele und Ausgestaltung, in: Handwörterbuch der Wirtschaftswissenschaft, a.a.O., Band 8, 1979, insbesondere S. 198-204 bzw. H.J. *Ramser:* Optimale Einkommensteuer. Diskussionsbeiträge. Fakultät für Wirtschaftswissenschaften und Statistik. Universität Konstanz. Serie A, Nr. 162, 1981.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-46100-4 | Generated on 2025-06-11 10:29:33
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

nur unter dem Allokationsaspekt, sondern neuerdings auch unter dem Distributionsaspekt, wobei der „trade-off" zwischen der „equity" und der „efficiency" der Besteuerung in der Analyse deutlicher als in der Intuition herausgeschält wurde. Es ist hier natürlich nicht der Ort, die Resultate der zahlreichen, häufig subtilen Beiträge der „optimal-taxation"-Theorie aufzuzeigen, zumal sie bisher nur relativ wenige einfache, unmittelbar anwendbare Lösungen bringen konnten[38]. Schon deswegen ist Zurückhaltung bei ihrer Würdigung geboten, die allerdings einmal die Prämisse der *Pareto*-optimalen Allokation vor der Besteuerung als zwar theoretisch zulässig, wenn nicht notwendig, aber nicht als realistisch in Rechnung stellen muß. Dem wurde zwar seit *Pigou* durch die Berücksichtigung der externen Effekte in der Theorie der nichtfiskalischen Besteuerung entsprochen, aber nur teilweise, weil noch andere Abweichungen von der *Pareto*-optimalen Allokation, wie die Herausbildung monopolistischer und oligopolistischer Strukturen, beachtet werden müssen, die in den Beiträgen zur Theorie der nichtfiskalischen Besteuerung eine größere Aufmerksamkeit als bei *Pigou* auf sich zogen, ohne daß diese Beiträge allerdings praktikable Konzeptionen zur Zurückdrängung solcher Strukturen bereitgestellt haben. Zum anderen ist auf die Hemmnisse hinzuweisen, die der Umsetzung der Erkenntnisse der Theorie in die Praxis mit all ihren institutionellen und politischen „constraints" entgegenstehen, so daß die praktische Relevanz der „optimal-taxation"-Theorie vorerst in Frage gestellt werden muß — ein Schicksal, das sie mit jeder reinen Theorie gemein hat. Aber auch wenn noch kaum konkrete steuerpolitische Konsequenzen aus dieser Theorie zu ziehen sind, muß sie gegen den Vorwurf, ein reines Glasperlenspiel zu sein, in Schutz genommen werden, hat sie doch schon dadurch zur Bereicherung der Steuertheorie beigetragen, daß sie die relevanten Zusammenhänge und Argumente sichtbar gemacht und dabei erneut auf die notwendige Ergänzung des Gerechtigkeitsaspekts bei den Vorstellungen von einem angemessenen Steuersystem durch den Allokationsaspekt hingewiesen hat. Ein Aspekt, der freilich einerseits schon vorher, wenn auch nicht vor dem Hintergrund der *Pareto*-optimalen Allokation, durchaus beachtet wurde und der andererseits trotz der neuerlichen Berücksichtigung der zeitlichen Dimension der Allokation, also des Wachstums, in der „optimal-taxation"-Theorie[39] noch nicht voll zum Tragen gekommen ist.

---

[38] So ist nach *Bös* und *Tillmann* die progressive Einkommensteuer — allerdings nur unter restriktiven Bedingungen — geeignet, den Neid als negativen externen Effekt zu minimieren und somit unter dem Wohlfahrtsaspekt zu empfehlen. Sie machen jedoch auch darauf aufmerksam, daß die Lage des Optimums und die Höhe des Grenzsteuersatzes „von der Wahl der Beschränkungen abhängen, unter denen die Reduzierung des Neides in Angriff genommen wird". Siehe D. *Bös* und G. *Tillmann:* Neid und progressive Besteuerung, in: Beiträge zur neueren Steuertheorie, hrsg. von D. *Bös,* M. *Rose* und Ch. *Seidl,* Berlin, Heidelberg, New York, Tokyo 1984, insbesondere S. 74.

[39] So u. a. in der gerade erschienenen Schrift von H.-W. *Sinn:* Kapitaleinkommensbesteuerung, Tübingen 1985, insbesondere im Kapitel IX über Besteuerung und Wirtschaftswachstum.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-46100-4 | Generated on 2025-06-11 10:29:33
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

Im Unterschied zur „optimal-taxation"-Theorie geht es in den in jüngerer Zeit vor allem im deutschen Schrifttum entwickelten Konzeptionen eines „rationalen" Steuersystems zwar auch um die gerechte und effiziente Besteuerung, aber unter ausdrücklicher Berücksichtigung der realen Gegebenheiten sowie bei Beachtung nichtfiskalischer Ziele. Neu an diesen Konzeptionen ist nicht die Beurteilung der einzelnen Steuern anhand der spätestens seit *A. Smith* formulierten und jüngst von *Neumark* differenzierten und komplettierten Grundsätze der Besteuerung, sondern die systematische Suche nach dem „rationalen" Steuersystem als einem möglichst zielgerechten und konsistenten Zusammenwirken der als geeignet erscheinenden Steuern[40]. Zwar gibt es nicht das „rationale" Steuersystem, sondern wegen der zeitlich und räumlich unterschiedlichen ökonomischen, institutionellen, technischen und psychologischen Bedingungen jeweils unterschiedliche „rationale" Steuersysteme. Immerhin läßt sich sagen, daß alte Vorstellungen von einer Alleinsteuer aus naheliegenden Gründen der Forderung nach einem mehrgliedrigen System gewichen sind, in dem unter modernen Verhältnissen ziemlich übereinstimmend der Einkommensteuer und der Körperschaftsteuer als ihrer Folgesteuer sowie der allgemeinen Verbrauchsteuer (dieser freilich nicht als allgemeine persönliche Ausgabensteuer wegen ihrer umstrittenen Bemessungsgrundlage und fragwürdigen Praktibilität)[41] das Schwergewicht in der Besteuerung eingeräumt wird. Der allgemeinen Vermögensteuer und der Erbschaftsteuer wird unter dem Aspekt der Besteuerung nach dem Leistungsfähigkeitsprinzip eine ergänzende Funktion zugewiesen, teils weil mit der Vermögensteuer und der Erbschaftsteuer als Nachlaßsteuer nachgeholt werden kann, was mit der persönlichen Einkommensteuer nicht erfaßt wird, teils weil mit der Erbschaftsteuer als Anfallsteuer in relativ einfacher Weise der Vermögenszuwachs und damit die Erhöhung der Leistungsfähigkeit der Erben besteuert werden kann.

Die allgemeine Verbrauchsteuer ist zwar nicht mit der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit zu rechtfertigen, erhält jedoch ihre Begründung nicht nur durch ihre relativ unkomplizierte und billige Erhebung, sondern vor allem dadurch, daß ohne sie die Anspannung der dem Leistungsfähigkeitsprinzip am besten entsprechenden progressiven Einkommensteuer zu stark sein müßte und deshalb das Wirtschaftswachstum gefährdet würde. Teils aus ähnlichen Erwägungen, teils wegen der erwünschten Reduktion negativer externer (demeritori-

[40] Folgende Beiträge seien genannt: G. *Schmölders:* Um ein rationales Steuersystem, in: Finanzarchiv. N.F. Band XI, 1949, S. 479-497; G. *Hedtkamp:* Das ökonomisch rationale Steuersystem, in: Weltwirtschaftliches Archiv. Band LXXXVI, 1961 (I), S. 232ff.; F. *Neumark:* Grundsätze gerechter und ökonomisch rationaler Steuerpolitik, Tübingen 1970, S. 382-402; H. *Haller:* Die Steuern, 2. Aufl., Tübingen 1971, S. 336-366; ders.: Rationale Steuersysteme und Bestimmungsgründe empirischer Steuerverfassungen, in: Handbuch der Finanzwissenschaft, 3. Aufl., Band II, Tübingen 1978, S. 173-201.

[41] Siehe dazu die neuere zusammenfassende Darstellung bei R. *Peffekoven:* Persönliche allgemeine Ausgabensteuer, in: Handbuch der Finanzwissenschaft, 3. Aufl. Band II, Tübingen 1978, S. 417-452.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-46100-4 | Generated on 2025-06-11 10:29:33
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

scher) Effekte wird gewissen speziellen Verbrauchsteuern ein Platz in einem „rationalen" Steuersystem zugebilligt.

Nur wenige Steuern sollten nach dem Äquivalenzprinzip erhoben werden, so die Kraftfahrzeugsteuer und die Mineralölsteuer sowie — wenn auch umstritten und ggf. neben Gebühren und Beiträgen — lokale Steuern auf Betriebe und Grundstücke, da den lokalen Gebietskörperschaften eine — wenn auch begrenzte — Steuerautonomie zugestanden wird.

Diese Skizze eines „rationalen" Steuersystems nach den Vorstellungen von *Haller* und *Neumark* läßt erkennen, daß es eines Kompromisses zwischen mehreren Zielen der Besteuerung bedarf, der noch deutlicher wird, wenn über die Ausgestaltung und das quantitative Gewicht der einzelnen Steuern zu entscheiden ist. Die Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit ist gewiß das vorherrschende Besteuerungsprinzip. Aber es müssen nicht nur Konzessionen an die — in der „optimal-taxation"-Theorie dominierenden — allokationspolitischen Ziele gemacht werden, sondern auch an das Erfordernis eines ausreichenden und flexiblen Steueraufkommens, an die Kapazität der Steuerverwaltung, an die Transparenz und „Billigkeit" der Besteuerung sowie an institutionelle, durch die Finanzverfassung bestimmte Gegebenheiten.

Gerade angesichts dieser Restriktionen ist verständlich, daß die Konzeptionen eines „rationalen" Steuersystems kontroverser sind als die Ergebnisse der „optimal-taxation"-Theorie, solange diese reine Theorie bleibt. Aber es ist auch einsichtig, daß die Suche nach „rationalen" Steuersystemen um so notwendiger ist, je mehr es der Steuerpolitik an einer langfristigen Orientierung mangelt und je mehr sie unter den Einfluß partikularer Interessen gerät. Sie stößt auch auf eine größere Resonanz in der Praxis als die „optimal-taxation"-Theorie, weil nach aller Erfahrung realitätsbezogenere und weniger fein gesponnene Konzeptionen einleuchtender sind als solche, die zwar stringenter, aber für diejenigen, die die Steuerpolitik gestalten und akzeptieren, weniger verständlich sind.

2. Der steuerpolitische Interventionismus

Der steuerpolitische Interventionismus als nichtfiskalische Besteuerung ist neben dem Wachstum der Staatsausgaben und der fiskalisch motivierten Besteuerung Ausdruck zunehmender Staatsaktivität. Dabei kann er einmal auf die Änderung des Steueraufkommens ohne fiskalische Zielsetzung gerichtet sein, was sogleich zu erörtern ist. Zum anderen kann er seine Ziele über die Beeinflussung der Steuerstruktur anstreben; etwaige dabei auftretende Änderungen des Steueraufkommens sind nicht beabsichtigt, wenn auch nicht ohne weiteres vermeidbar.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-46100-4 | Generated on 2025-06-11 10:29:33
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

a) Die nichtfiskalische Besteuerung in der finanzwirtschaftlichen Stabilitätspolitik

Die Wirtschaftsstabilität ist zwar kein originäres wirtschaftspolitisches Ziel, sondern aus dem Wachstumsziel abgeleitet; trotzdem empfiehlt sich ihre gesonderte Berücksichtigung.

(1) Entwicklungsskizze

Zweifellos ist die Wandlung zum Interventionsstaat hin stark durch die Weltwirtschaftskrise der 30er Jahre gefördert worden. Wird abgesehen von den steuerpolitischen Maßnahmen in Deutschland kurz vor und nach 1933, so ist die Steuerpolitik als Beschäftigungs- und Stabilisierungspolitik allerdings erst nach dem Zweiten Weltkrieg von Bedeutung geworden, und zwar zunächst aus der Sorge um die Vollbeschäftigung nach dem Kriegsende und später um die Destabilisierungswirkungen der Konjunkturschwankungen. Was die Dämpfung dieser Schwankungen betrifft, so bietet die „built-in-flexibility" oder passive Flexibilität *(Neumark)* des Steuersystems — eine Eigenschaft, die, wohlgemerkt, nicht stabilitätspolitisch motiviert, sondern ein erwünschtes Nebenprodukt der distributionspolitisch orientierten Besteuerung ist — auf den ersten Blick eine wirksame Hilfe. Denn je größer das Gewicht derjenigen Steuern, wie der Einkommensteuer, in der Steuerstruktur ist, deren Bemessungsgrundlage relativ stark mit dem Sozialprodukt schwankt und die zudem noch einen Progressionstarif aufweisen, und je geringer das Gewicht der Verbrauchsteuern, zumal wenn sie keine Wertsteuern sind, ist, desto größer ist die „built-in flexibility" des Steuersystems. Doch die Erfahrung hat gezeigt, daß ihr Stabilisierungseffekt weit hinter den Hoffnungen zurückgeblieben ist, so daß die (diskretionäre) Steuerpolitik als Bestandteil der „fiscal policy" vordrang. Es ist in unserem Zusammenhang unmöglich und wohl auch unnötig, das näher zu belegen; insbesondere kann nicht auf die zahlreichen steuerpolitischen Maßnahmen mit Stabilisierungszweck im Ausland etwa seit den 60er Jahren eingegangen werden, die meist ad hoc ergriffen wurden. Erwähnt werden soll jedoch, daß in den USA trotz des dort längere Zeit vorherrschenden *Keynes*ianismus die diskretionäre „fiscal policy" erst unter *J. F. Kennedy* — und dann auch nur nach Überwindung starker Widerstände seitens der Legislative — im Rahmen des Konzepts des „full employment budget surplus" und in Gestalt massiver Steuersenkungen Fuß faßte. Nachher wurde die amerikanische Finanzpolitik mehr und mehr durch andere Ziele als das stabilitätspolitische Ziel beherrscht.

Im Unterschied zu den USA, Großbritannien und anderen Ländern wurden in der Bundesrepublik mit dem sog. Stabilitätsgesetz von 1967 in einem großangelegten Wurf die gesetzlichen Voraussetzungen für ein System der „fiscal policy" geschaffen, darunter auch für die — teils auf Ermächtigungen beruhende und daher schnelle — zeitlich begrenzte Anwendung geeigneter Instrumente, wie für die Variation der Einkommen- und Körperschaftsteuersät-

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-46100-4 | Generated on 2025-06-11 10:29:33
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

ze, die Gewährung von unechten Investitionsprämien („investment tax credits") sowie für die Einschränkung von Sonderabschreibungen, erhöhten Absetzungen und der degressiven Abschreibung in der Einkommen- und Körperschaftsbesteuerung. En passant: Daß auch in der Praxis nicht unumstritten war, das Gewicht der konjunkturorientierten Steuerpolitik auf die Einkommensbesteuerung zu legen, zeigt die in Großbritannien Anfang der 60er Jahre ausgesprochene Ermächtigung des Schatzkanzlers zur kurzfristigen Variation der Verbrauchsteuersätze.

Bekanntlich ist diese nichtfiskalische Steuerpolitik in der Folgezeit bei uns weniger konsequent durchgeführt worden, als es nach dem Stabilitätsgesetz vorgesehen und noch unter den Umständen möglich und nötig war, in denen eine nachfrageorientierte Politik angebracht erschien. Dafür waren zunächst weniger grundsätzliche Bedenken gegen eine „stop-and-go"-Politik als soziale Rücksichtnahmen einerseits und der Widerstand gegen Steueranspannungen andererseits verantwortlich. Als die Bedingungen für eine nachfrageorientierte antizyklische Politik nicht mehr vorlagen, verlor auch sie an Bedeutung. Aber die Besteuerung ist von dieser Politik in den 60er und 70er Jahren erkennbar beeinflußt worden. Die Zukunft muß zeigen, ob das nur eine Episode war und ob bei einer etwaigen Wiederkehr der Bedingungen für eine nachfrageorientierte Politik daraus die Lehren gezogen werden.

(2) Zum Beitrag der Theorie

Das gilt auch für die Steuertheorie, die — wie jede Theorie, die sich mit gesellschaftlichen und also auch wirtschaftlichen Phänomenen befaßt — eine Erfahrungswissenschaft ist. Und da Erfahrungen mit der „fiscal policy" praktisch fehlten, aber die Erfahrungen mit der konjunkturverschärfenden Anpassungspolitik während der Weltwirtschaftskrise vorlagen, entwarf die Theorie sehr bald Konzeptionen für eine stabilisierungsorientierte Finanz- und Steuerpolitik. Dabei wurde schon kurz nach dem Ende des Zweiten Weltkrieges von *Musgrave* und *Miller* sowie dem CED die Aufmerksamkeit auf die „built-in flexibility" des Steuersystems gelenkt[42]. Die in ihren automatischen Stabilisierungseffekt gesetzten Hoffnungen wurden — wie gesagt — allerdings ziemlich enttäuscht, da die Voraussetzungen für diesen Effekt, u.a. eine adäquate Ausgabenpolitik, großenteils fehlten, was nach den Erfahrungen mit der „built-in flexibility" auch von *Neumark* hervorgehoben wurde. Hinzu kamen Bedenken, die im Hinblick auf die implizierte Passivität von Regierung und Parlament geäußert wurden, ein Argument, das auch gegen die „formula flexibility" mit ihrer Bindung des staatlichen Handelns durch im voraus festgelegte Aktionen

[42] R.A. *Musgrave* und M.H. *Miller:* Built-in Flexibility, in: American Economic Review, 1948; wieder abgedruckt in: Readings in Fiscal Policy, London 1955, S. 379-386; The Comittee for Economic Development (CED): Taxes and the Budget: A Program for Prosperity in a Free Economy, in: Readings in Fiscal Policy, a.a.O., S. 360-378.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-46100-4 | Generated on 2025-06-11 10:29:33
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

geltend gemacht wurde[43]. Kein Wunder, daß die Theorie sich verstärkt mit der diskretionären „fiscal policy" beschäftigte. Bemerkenswerterweise konnte sie sich dabei nicht auf konkrete Konzepte von *Keynes* stützen, obwohl er doch unter dem Eindruck der Weltwirtschaftskrise sehr viel zur Entwicklung zum Interventionsstaat beigetragen hat. In seiner „Allgemeinen Theorie" werden die Steuern nur mit einigen spärlichen Hinweisen bedacht, und wo er die „Einkommensteuern, besonders wenn sie zum Nachteil von ‚nicht erarbeitetem' Einkommen unterscheiden, Steuern auf Kapitalgewinn, Erbschaftsteuern und dergleichen erwähnte[44], geschah das im Rahmen seiner Konzeption von der Überwindung der säkularen Stagnation, nicht jedoch im Zusammenhang mit einer konjunkturellen Depression, für deren Bekämpfung die von *Keynes* erstrebte Anhebung des Hangs zum Verbrauch kaum eine Rolle spielt. Es war vornehmlich dieser langfristige Aspekt, unter dem die — teils noch während des Zweiten Weltkrieges — insbesondere in den USA erschienenen Beiträge Konzeptionen zur Vermeidung langanhaltender Unterbeschäftigung entwickelten. So auch die *Lerner*sche Konzeption der „functional finance" mit ihren sechs finanzpolitischen Instrumenten, unter denen der Besteuerung in provokatorisch wirkender Formulierung die Funktion zugewiesen wurde, „never to raise money, but to leave less in the hands of the taxpayer"[45]. Wurde dabei offen gelassen, welchen Steuerzahlern das Geld entzogen werden soll, und wurde den finanzpolitischen Instrumenten die vordringliche Aufgabe der Vollbeschäftigungssicherung statt des ausgeglichenen Budgets gestellt, so betonte *Lerner* jedoch auch die Möglichkeit, Vollbeschäftigung bei ausgeglichenem Budget aufrechtzuerhalten, nämlich durch eine auf Umverteilung des Nettoeinkommens und damit auf Verbrauchsbeeinflussung gerichtete Steuerpolitik[46]. Demgegenüber betonte *Haavelmo*, in dem nach ihm benannten Theorem, die expansiven Nachfrage- und Beschäftigungswirkungen eines wachsenden ausgeglichenen Budgets bei Erhöhung des (Einkommen-) Steueraufkommens und gleichgroßer Erhöhung der Staatsausgaben für Güter und Dienste. Er regte damit zwar eine lebhafte Diskussion in der Theorie an[47], nicht jedoch eine entsprechende Politik in Zeiten

---

[43] W. *Albers:* Die automatische Stabilisierungswirkung der Steuern, Möglichkeiten und Problematik in der Bundesrepublik, in: Jahrbücher für Nationalökonomie und Statistik. Band 180, 1967, S. 99-131; F. *Neumark:* Ermessensfreiheit oder Automatismus? Basler Wirtschaftswissenschaftliche Vorträge, 6, Zürich 1971; ders.: Wandlungen in der Beurteilung eingebauter Steuerflexibilität, in: Kyklos. Vol. 32, 1979, S. 177-204.

[44] J.M. *Keynes:* Allgemeine Theorie der Beschäftigung, des Zinses und des Geldes (deutsche Übersetzung der General Theory of Employment, Interest and Money, London 1935, von F. *Waeger*), München und Leipzig 1936, S. 81.

[45] A.P. *Lerner:* The Economics of Control, New York 1946, S. 307.

[46] Ebda., S. 319f.

[47] T. *Haavelmo:* Multiplier Effects of a Balanced Budget, in: Econometrica, Oct. 1945; wieder abgedruckt in: Readings in Fiscal Policy, a.a.O., 335-343; H. *Timm:* Bemerkungen zum multiplikativen Effekt eines wachsenden ausgeglichenen Budgets, in: Finanzarchiv. N.F. Band 18, 1957-58, S. 1-12; ders.: Eine Variante des *Haavelmo*-Theorems: Der

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-46100-4 | Generated on 2025-06-11 10:29:33
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

der Unterbeschäftigung, da der erstrebte Beschäftigungseffekt besser durch ein Defizitbudget zu erreichen ist.

Stand die Theorie vorerst noch unter dem Eindruck der von *Keynes* und *A. H. Hansen* befürchteten säkularen Stagnation, so konzentrierte sich ihre Aufmerksamkeit nach und nach auf die konjunkturelle Instabilität und ihre Überwindung. Dabei stützte sie sich auf das von *Keynes* entwickelte makroökonomische System, dessen Globalgrößen als beeinflußbare Variable für die Herbeiführung und Aufrechterhaltung einer angemessenen gesamtwirtschaftlichen Nachfrage und so der Vollbeschäftigung erkannt wurden. Maßnahmen auf der Einnahmen- und Ausgabenseite des staatlichen Budgets und damit Hand in Hand gehende Defizit- und Überschußbildung standen im Vordergrund der Theorie von der „fiscal policy" als kompensatorischer Finanzpolitik, unter ihnen auch die Variation steuerlicher Aktionsparameter, insbesondere zur Beeinflussung der privaten Investitionen. In zahllosen Beiträgen wurde die Problematik modelltheoretisch, ökonometrisch, aber auch unter Berücksichtigung institutioneller Aspekte analysiert[48] und in Anhörungen, so auch vor dem amerikanischen Joint Economic Committee, sowie in den zuständigen wissenschaftlichen Beiräten der Regierung der Bundesrepublik diskutiert, als dort das schon erwähnte Stabilitätsgesetz beraten wurde, so daß an dem Einfluß der Theorie kein Zweifel besteht. Dabei ging es um die komparative Eignung einerseits der Variation der Staatsausgaben und andererseits der steuerlichen Aktionsparameter, und zwar sowohl unter dem Aspekt der stabilitätspolitischen Effektivität als auch unter dem Verteilungs- und Wachstumsaspekt. Falls die konjunkturellen Schwankungen auf die Veränderungen der privaten Nachfrage, insbesondere der privaten Investitionen, zurückzuführen seien, böten sich eher steuerpolitische Maßnahmen an. Aber ihre Stabilisierungswirkungen schienen ungewisser zu sein als bei der entsprechenden Variationen der Staatsausgaben, so daß diesen ein großes Gewicht beigemessen wurde, obwohl sie — wegen der befürchteten und durch die Erfahrungen bestätigten — asymmetrischen Anwendung in den Konjunkturphasen zu einer Erhöhung der Staatsquote führen und unter dem Allokationsaspekt auf Skepsis stießen. Was die steuerlichen Aktionsparameter betrifft, so konzentrierte sich die Diskussion vornehmlich auf die Frage, auf welche Steuern sie anzuwenden seien — wobei der Einkommen- und Körperschaftsteuer der Vorzug gegeben wurde — und ob diese Aktionsparameter in

---

multiplikative Effekt der Finanzierung der Staatsausgaben für Güter und Dienste durch eine allgemeine Verbrauchsteuer, in: Staat, Steuern und Finanzausgleich (Festschrift für H. *Kolms*), Berlin 1984, S. 201-214.

[48] Aus der kaum noch überschaubaren Literatur seien einige zusammenfassende Beiträge zitiert: R. A. *Musgrave:* The Theory of Public Finance, a. a. O., Chap. 20 und 21; F. *Neumark:* Fiskalpolitik und Wachstumsschwankungen, 2. Aufl., Wiesbaden 1968; ders.: Grundsätze gerechter und ökonomisch rationaler Steuerpolitik, a. a. O., §§ 10 und 11; H. *Haller:* Finanzpolitik, 5. Aufl., Tübingen 1972, §§ 9-13; ders.: Finanzwirtschaftliche Stabilisierungspolitik, in: Handbuch der Finanzwissenschaft, 3. Aufl. Band III, Tübingen 1981, S. 359-480.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-46100-4 | Generated on 2025-06-11 10:29:33
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

Änderungen der Steuersätze und/oder der Steuerbemessungsgrundlage bestehen sollten. Daß die Ergebnisse dieser Diskussionen nicht unumstritten waren[49], überraschte nicht, ließ jedoch nicht vermuten, daß sich später mehr und mehr Ernüchterung, ja Enttäuschung über die Effektivität der „fiscal policy" breitmachte. Vielmehr waren dafür, wie bereits erwähnt, einmal die — von der Theorie zu wenig in Rechnung gestellte — häufig inkonsequente Anwendung ihres Instrumentariums durch die Politiker, darunter vor allem der Steuererhöhungen in Boomphasen, verantwortlich. Zum anderen kamen mit der Zeit verstärkte Zweifel an der „stop-and-go"-Politik dieses finanz- und steuerpolitischen Interventionismus auf.

b) Die nichtfiskalische Besteuerung in der finanzwirtschaftlichen Strukturpolitik

(1) Die Verbreitung der strukturpolitisch orientierten Besteuerung — Eine Skizze

Es wäre völlig aussichtslos, in diesem Beitrag einen auch nur halbwegs erschöpfenden Überblick über die in Deutschland etwa während der letzten hundert Jahre um sich greifende Besteuerung zur Beeinflussung der Wirtschaftsstruktur zu geben, handele es sich um die Einflußnahme auf die regionale, sektorale Struktur, die Unternehmenstruktur, den inneren Kapitalverkehr oder die außenwirtschaftlichen Beziehungen. Es muß genügen, einige wichtige Triebkräfte und Zielsetzungen in der historischen Entwicklung sowie — anhand weniger Zahlen — die quantitative Bedeutung der Steuervergünstigungen, die die direkten steuerlichen Diskriminierungen weit überwiegen, sichtbar zu machen, wobei darauf hinzuweisen ist, daß neben den Steuervergünstigungen die Finanzhilfen, vor allem in Gestalt von Transferzahlungen an Unternehmen, die Instrumente der finanzwirtschaftlichen Strukturpolitik abgeben[50].

Schon vor dem Ersten Weltkrieg hat die Reichsfinanzpolitik sich der dem Reich überlassenen Verbrauchsbesteuerung — ganz zu schweigen von der Zollpolitik — bedient, um mittels gezielter Steuervergünstigungen, insbesondere im Rahmen der Zucker-, Bier-, Tabak- und Branntweinsteuern die Klein- und Mittelbetriebe, vor allem auch die Landwirtschaft — und diese dazu noch durch die von ihr geforderte Befreiung der Ehegatten und Deszendenten von der

---

[49] F. *Neumark:* Wo steht die „Fiscal Policy" heute?, in: Finanzarchiv. N.F. Band 19, Heft 1, (Festgabe für H. Teschemacher), 1959, S. 46ff.; ders.: Fiskalpolitik und Wachstumsschwankungen, a.a.O.

[50] Was die Entwicklung bis Ende der 60er Jahre betrifft, so stütze ich mich auf die akribische Dissertation von D. *Meyer:* Entwicklung und Motive der nichtfiskalischen (insbesondere der wirtschaftspolitisch orientierten) Besteuerung in Deutschland auf der Ebene des Zentralstaats von 1871-1969, Münster 1977. Die Entwicklung seit den 70er Jahren geht aus den jährlichen Subventionsberichten des Bundesministeriums der Finanzen hervor.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-46100-4 | Generated on 2025-06-11 10:29:33
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

Erbschaftsteuer — zu schützen. Hinter dieser Politik stand das Bestreben, durch die Stärkung konservativer Schichten die Anfälligkeit gegen sozialistische Angriffe zu mindern — eine Motivation, die von den begünstigten Kreisen kräftig gefördert wurde. Das Bild wird zwar nicht vervollständigt, aber doch ergänzt, wenn auf die differenzierende Steuerbelastung bei den Kapitalverkehrsteuern mit dem Ziel der Spekulationsbekämpfung sowie auf die Warenhaussteuer zum Schutz des kleinen Einzelhandels hingewiesen wird.

Nach der Stabilisierung 1923/24 wurde diese steuerpolitische Einflußnahme teilweise aufrechterhalten, wie in der Verbrauchsbesteuerung, teilweise insofern ergänzt, als neue Motive hinzukamen und die nun auch der reichsgesetzlichen Regelung unterworfene Einkommen- und Körperschaftsteuer ein breites Anwendungsgebiet steuerlicher Vergünstigungen bot. Sie äußerten sich bereits damals u. a. in den einkommensteuerlichen Vergünstigungen für die Landwirtschaft und den Mittelstand, so als höhere Freibeträge und -grenzen für Land- und Forstwirte und als steuerlich begünstigte Rücklagenbildung zur Förderung selbständiger Unternehmer. Vergünstigungen im Rahmen der Kapitalverkehrsteuern wurden ergänzt durch die steuerliche Anregung zur Aufnahme von Auslandskrediten.

Nach 1933 traten bevölkerungspolitische Motive, die Förderung von Einzelunternehmen und Personalgesellschaften sowie Autarkiebestrebungen hinzu.

In der Bundesrepublik ging es auch in der Steuerpolitik zunächst darum, kriegsbedingte Schäden und Folgen zu lindern. Aber auch nachdem die Phase des Wiederaufbaues beendet war, die Förderung der Zonenrandgebiete sowie Westberlins jedoch fortgesetzt wurde, blieb eine Reihe von Motiven und Triebkräften für die steuerliche Strukturpolitik nicht nur wirksam, sondern fand wegen rascher Strukturänderungen ein noch größeres Aktionsfeld. Nahezu keine Steuer ist frei von nichtfiskalischen Elementen, insbesondere die quantitativ bedeutsame und dafür besonders geeignete Einkommen- und Körperschaftsteuer sowie die Umsatz- und Gewerbesteuer sind von ihnen durchsetzt, sei es in Gestalt von Steuerbefreiungen, erhöhter Freibeträge, Abschreibungsvergünstigungen, begünstigter Gewinnverwendungen, begünstigender Gewinnermittlungsvorschriften usw. Die Schwerpunkte liegen — neben den steuerbegünstigten Gewinnverwendungen und Rücklagenauflösungen in der gewerblichen Wirtschaft — auf der Förderung der Landwirtschaft und des Mittelstandes, des Bergbaues, des Nahverkehrs, der Schiffahrt und der Werften. Auch in der Umweltschutzpolitik werden vereinzelt Steuervergünstigungen gewährt, freilich — um das nicht unerwähnt zu lassen — begleitet von direkten steuerlichen Diskriminierungen, die ebenfalls mit anderer Zielrichtung anzutreffen sind, wie die Heizölsteuer zum Schutz des heimischen Kohlenbergbaues und die Kuponsteuer zur Abwehr zu hoher Kapitalimporte sowie — im Ausland — die amerikanische Interest Equalization Tax zur Drosselung von Kapitalexporten und die britische Selective Employment Tax mit ihrer weitgreifenden zahlungs- und beschäftigungspolitischen Zielsetzung.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-46100-4 | Generated on 2025-06-11 10:29:33
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

Wenn kurz auf die quantitative Bedeutung der strukturpolitisch orientierten Besteuerung in jüngster Zeit hingewiesen wird, ist ein Zweifaches zu bedenken. Einmal gibt sie nicht ohne weiteres einen zuverlässigen Aufschluß über den erstrebten oder gar erreichten Struktureffekt; ferner entsprechen die in den Subventionsberichten des Bundesministeriums der Finanzen aufgeführten Angaben wegen der Schätzungsungenauigkeiten und der Wahrung des Steuergeheimnisses nicht den tatsächlichen Quantitäten. Immerhin beliefen sich nur die in unserem Zusammenhang erörterten Steuervergünstigungen im Jahresdurchschnitt 1970-1972 auf 6,7% und im Jahresdurchschnitt 1980-1982 auf fast 5,2% der jeweiligen gesamten Steuereinnahmen; der entsprechende Anteil der gesamten Steuervergünstigungen betrug rd. 12% bzw. 8%. Zu dieser Abnahme wird auch der im Stabilitätsgesetz vorgeschriebene Abbau der Subventionen beigetragen haben.

Obwohl der vorstehende Überblick sich fast ausnahmslos auf die deutschen Verhältnisse beschränkt, darf nicht der Eindruck entstehen, es handele sich bei den nichtfiskalischen Steuervergünstigungen um ein deutsches Phänomen. Aus der entsprechenden ausländischen Praxis sei beispielsweise auch auf die „tax expenditures" in den USA hingewiesen, die *Surrey* ausgiebig unter die Lupe genommen hat. Ihre quantitative Bedeutung wird daraus ersichtlich, daß die strukturpolitisch orientierten „tax expenditures" im „federal income tax expenditure calendar year 1972" rd. ein Sechstel vom gesamten „regular budget" beanspruchten[51].

(2) Kritik durch die Steuertheorie

Es braucht in diesem Beitrag nicht wieder die lange Diskussion über die Definition der nichtfiskalischen Besteuerung aufgenommen zu werden, die nach dem Ersten Weltkrieg — allerdings ganz überwiegend unter dem strukturpolitischen Aspekt — durch *D. Schmidt* begonnen wurde und u.a. über *Bräuer, Lampe, Vogel* und *Gerloff* (mit seiner Unterscheidung zwischen Finanz- und Ordnungssteuern) bis in die jüngere Zeit angedauert hat. Vielmehr begnüge ich mich in diesem Zusammenhang mit ihrer Charakterisierung als die Besteuerung, die nicht der staatlichen Einnahmenbeschaffung dient, sondern auf eine Beeinflussung der Wirtschaftsstruktur zielt und dabei den Verstoß gegen das Prinzip der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit bewußt in Kauf nimmt. Die derart allokationspolitisch orientierte Besteuerung ist freilich nicht eindeutig gegen die — später erwähnte — wachstumspolitisch ausgerichtete Besteuerung abzugrenzen, da Strukturänderungen praktisch im Wirtschaftswachstum eintreten. Aber trotz unvermeidlicher Unschärfen in der Abgrenzung kann doch wohl das unterschiedliche Schwergewicht beider Arten der steuerlichen Allokationspolitik herausgestellt werden: Einmal liegt es auf der Strukturbeeinflussung, auch wenn davon das Wirtschaftswachstum berührt wird; zum anderen

[51] Siehe St.S. *Surrey:* Pathways to Tax Reform. The Concept of Tax Expenditures, 2. Aufl., Cambridge (Mass.) 1974, Tab. 1.1.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-46100-4 | Generated on 2025-06-11 10:29:33
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

liegt es auf der Wachstumsförderung, was nicht notwendig mit Strukturänderungen verbunden sein muß, aber in der Regel ist. In moderner Terminologie kann diese Abgrenzung durch die Unterscheidung zwischen ordnungs- und prozeßpolitisch orientierter Besteuerung zum Ausdruck gebracht werden. Die Literatur zur nichtfiskalischen und also auch der strukturpolitisch orientierten Besteuerung erweckt den überwältigenden Eindruck der Skepsis, wenn nicht scharfer Kritik. Sofern der Grund dafür in der Vorstellung liegt, in einer marktwirtschaftlichen Ordnung habe sich der Staat grundsätzlich (auch) solcher Interventionen zu enthalten, die die in dieser Ordnung entstehenden Strukturen ändern sollen, werde ich diesem „principiis obsta!" nicht weiter nachgehen, führte das doch am Ende in unlösbare Kontroversen fast weltanschaulicher Dimensionen hinein. Soweit jedoch dem Staat die Zuständigkeit für diese Interventionen eingeräumt wird, geht es zunächst um die Frage, ob die Besteuerung das dafür geeignete Instrumentarium bereitstellt oder ob es andere, bessere Instrumente gibt. Werden mit diesen staatliche Gebote und Verbote gemeint, dann spricht für die Besteuerung, daß sie im Gegensatz zu ihnen der freien Entscheidung der Wirtschaftssubjekte mehr Raum läßt und deswegen grundsätzlich vorzuziehen ist. Nur wenn mit der Besteuerung die angestrebten Ziele offensichtlich nicht erreicht werden könnten, wäre auf Gebote oder Verbote zurückzugreifen, wie beispielsweise in manchen Bereichen der Umweltschutzpolitik sowie in der Antimonopol-Politik, für die zwar in mehreren Analysen das steuerpolitische Instrumentarium (oft in Verbindung mit Transferausgaben) entwickelt worden ist, dessen praktische Anwendung aber an der schwierigen Handhabbarkeit weitgehend scheitert.

Ich lasse es in diesem Zusammenhang dahingestellt sein, ob — wie *Neumark* meinte, ich und etwas später ähnlich auch *Haller* jedoch bezweifelten — die nichtfiskalische Besteuerung als dirigistisch ziemlich pauschal abzulehnen sei; denn es könnte sein, daß die Diskussion darüber und über den Unterschied zwischen Interventionismus und Dirigismus in das Gebiet der Semantik mündete[52].

Demgegenüber drängt sich die wichtige Frage auf, ob die nichtfiskalische Besteuerung, soweit sie sich der Steuervergünstigungen bedient — was ja weitgehend der Fall ist —, nicht ungünstiger zu beurteilen ist als Transferausgaben (Subventionen) mit gleichen Zielen und gleicher Dosierung. Das ist nicht nur bei uns, sondern auch im Ausland erörtert worden[53], wobei auf die

[52] Siehe z. B. F. *Neumark:* Interventionistische und dirigistische Steuerpolitik, in: ders.: Wirtschafts- und Finanzprobleme des Interventionsstaates, Tübingen 1961, S. 279-290; ders.: Grundsätze gerechter und ökonomisch rationaler Steuerpolitik, a. a. O., S. 223-249; H. *Timm:* Bemerkungen zur wirtschaftspolitisch orientierten nichtfiskalischen Besteuerung, in: Finanzarchiv. N. F. Band 27, 1968, S. 87-109; H. *Haller:* Zur Frage der Abgrenzung zwischen interventionistischer und dirigistischer Steuerpolitik, in: Theorie und Praxis des finanzpolitischen Interventionismus (Festschrift für F. *Neumark*), a. a. O., S. 85-112.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-46100-4 | Generated on 2025-06-11 10:29:33
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

wichtigsten Nachteile der Steuervergünstigungen im Vergleich zu den Transferausgaben hingewiesen worden ist: Da das Ausmaß der Steuervergünstigungen im Rahmen der Einkommensbesteuerung von der Position der Begünstigten in der Steuerlastverteilung abhängt, was bei der Gewährung von Transferzahlungen vermieden werden kann, wird bei den Steuervergünstigungen einmal der Allokationszweck insoweit unnötigerweise mit unbeabsichtigten Verstößen gegen die Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit sowie gegen die Wettbewerbsneutralität verquickt. Zum anderen wird wegen der undurchsichtigen Streuung der Steuervergünstigungen auch ein Vergleich zwischen dem gesamtwirtschaftlichen Nutzen (aus der erstrebten Reallokation der Ressourcen) und den gesamtwirtschaftlichen Kosten (nämlich dem Nutzenentgang, der mit der Deckung der defizitär wirkenden Steuervergünstigungen und Transferausgaben verbunden ist) erschwert. Die Rationalität der Finanz- und Steuerpolitik wird weiter dadurch beeinträchtigt, daß das tatsächliche Ausmaß der durch die Steuervergünstigungen bewirkten Steuermindereinnahmen wesentlich schwieriger abzuschätzen ist als das der Transferausgaben. Schließlich muß erwähnt werden, daß in der Öffentlichkeit, insbesondere der kritischen Analyse des staatlichen Haushalts, die — in früheren Finanzberichten des Bundesministeriums der Finanzen bemerkenswerterweise als „unsichtbare" Begünstigungen bezeichneten — Steuervergünstigungen wegen ihres fehlenden Niederschlags in den Haushaltsplänen zu sehr im Nebel und damit zu sehr geschützt vor der Kritik bleiben, die um so mehr geboten ist, als die Begünstigten erfahrungsgemäß an der Fortdauer der Vergünstigungen interessiert sind und auf sie hinwirken, so daß diese ihren Zweck als Hilfe zur Selbsthilfe mehr und mehr verfehlen. Die jährlichen Subventionsberichte des Bundesministeriums der Finanzen tragen zwar zur größeren — freilich durch Schätzungsungenauigkeiten und Wahrung des Steuergeheimnisses beeinträchtigten — Transparenz bei und zeigen, daß die Notwendigkeit des Abbaues der so oder so gearteten Hilfen erkannt worden ist. Aber daß er auch bei den Steuervergünstigungen günstigenfalls recht zögernd vorgenommen wird, veranschaulicht, wie schwer es ist, früher gewährte und damals berechtigte Hilfen zu reduzieren, obwohl sie inzwischen obsolet geworden sind und die wissenschaftliche Kritik empfohlen hat, bei diesem Abbau die Steuervergünstigungen — soweit wie möglich — durch Transferausgaben zu ersetzen[54]. Ob daraus eine Erhöhung der Staatsausgaben

[53] H. *Timm:* Finanzwirtschaftliche Allokationspolitik, in: Handbuch der Finanzwissenschaft, 3. Aufl. Band III, Tübingen 1980, insbesondere S. 253f. Vergleiche hierzu u. a. das Gutachten der *Steuerreformkommission* 1971, Bonn 1971, S. 552; St. S. *Surrey:* Pathways to Tax Reform. The Concept of Tax Expenditures, a. a. O. passim; H. *Timm:* Steuervergünstigungen und Transferzahlungen als Instrumente der staatlichen Allokations- und Stabilitätspolitik — Ein kritischer Vergleich, in: Politik und Markt. Wirtschaftspolitische Probleme der 80er Jahre (Festschrift für H. K. *Schneider*) Stuttgart — New York 1980, S. 237-250.

[54] So außer von *Surrey* und *Timm* auch von N. *Andel* (in seiner Schrift: Subventionen als Instrument des finanzwirtschaftlichen Interventionismus, Tübingen 1970, S. 150f.).

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-46100-4 | Generated on 2025-06-11 10:29:33
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

erwartet (oder befürchtet) werden müßte, hängt einerseits davon ab, ob die Transferausgaben zusätzlich zu den staatlichen Ausgaben für Güter und Dienste vorgenommen werden oder diese ersetzen; andererseits ist zu berücksichtigen, ob und wieweit die durch die Steuervergünstigungen bewirkte Minderung des Steueraufkommens durch eine allgemeine Steuersatzerhöhung kompensiert wird und so das Niveau der Staatsausgaben unberührt bleibt. Aber auch wenn eine (partielle) Substitution der Steuervergünstigungen durch Transferausgaben eine Staatsausgabenerhöhung zur Folge hätte, sollte das der erwähnten wissenschaftlichen Empfehlung angesichts der komparativen Vorzüge der Transferausgaben nicht im Wege stehen, insbesondere deswegen nicht, weil die Transferausgaben im Unterschied zu den Steuervergünstigungen eher eine Überprüfung der strukturpolitisch orientierten Politik anzuregen vermögen.

c) Gezielte steuerpolitische Wachstumsförderung

(1) Überblick über ihre Instrumente in der praktischen Anwendung

Kaum inspiriert von der in den letzten Jahrzehnten entwickelten, ziemlich esoterischen und die staatliche Aktivität wenig berücksichtigenden Wachstumstheorie, hat die Finanzpolitik sich unter dem Eindruck der seit einiger Zeit zutage getretenen Wachstumsschwäche auch gezielter steuerpolitischer Maßnahmen zur Wachstumsförderung bedient. Sie werden im folgenden allerdings aus zwei Gründen nur sehr kurz beleuchtet: Einmal, weil auf einige von ihnen bereits bei der Darlegung der steuerpolitischen Stabilitätsförderung hingewiesen wurde, zum anderen aber vor allem, weil das Wirtschaftswachstum auf längere Sicht viel weniger durch gezielte „ad hoc"-Politik als durch das Zusammenwirken von Volumen und Struktur der Staatsausgaben mit der Steuerquote und der Steuerstruktur beeinflußt wird.

Unter dem Wachstumsaspekt haben allerdings nur jene im Rahmen der Stabilitätspolitik vorgesehenen oder ergriffenen steuerpolitischen Maßnahmen eine direkte Bedeutung für das Wirtschaftswachstum, die — in der Rezession — auf die Anregung der privaten Investitionen gerichtet, also angebotsorientiert sind, obwohl sie bei geeigneter Finanzierung dann auch eine erwünschte Nachfrageexpansion auslösen. Rezessionsüberwindung und Wachstumsanregung können damit gleichzeitig angestrebt werden.

Das Aktionsfeld dieser nichtfiskalischen Besteuerung liegt nicht nur bei uns, sondern auch im Ausland mit deutlichem Schwergewicht auf der Einkommens- und Körperschaftsbesteuerung mit ihren gezielten Begünstigungen der Investitionen durch erhöhte Abschreibungen, Sonderabschreibungen, erweiterte Verlustausgleichsmöglichkeiten und unechte Investitionsprämien („investment tax credits"). In der Bundesrepublik sind die letztgenannten bereits im Stabilitätsgesetz vorgesehen. Mehr und mehr richtete sich die Investitionsförderung später vornehmlich auf die Anregung innovativer Investitionen, und zwar durch die

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-46100-4 | Generated on 2025-06-11 10:29:33
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

Gewährung sowohl der „investment tax credits" als auch der echten Investitionsprämien (nach dem Investitionszulagengesetz).

(2) Kritische Bemerkungen

Die Theorie hat eine Reihe von Einwänden und Bedenken gegen die finanzpolitische Wachstumsförderung im allgemeinen und die steuerpolitische Förderung im besonderen, aber auch Verbesserungsvorschläge vorgebracht[55]. Wiederum wird nicht näher auf die grundsätzlichen Bedenken eingegangen, die schon gegen die staatliche Strukturpolitik eingewandt wurden und ebenso gegen die staatliche Wachstumsförderung gelten. Insbesondere sind Zweifel daran geäußert worden, daß der Staat besser als die privaten, von den Marktsignalen geleiteten Investoren in der Lage sei, die Chancen vor allem der innovativen Investitionen gegen ihre Risiken abzuschätzen. Zwar liegt die letzte Investitionsentscheidung bei den privaten Investoren, aber sie wird durch die staatliche Förderung, die oft in die Nähe der „Investitionslenkung" zu geraten droht, doch erheblich beeinflußt. Hinweise auf den bürokratischen Apparat der staatlichen Investitionsförderung und die oft ins Detail gehenden Vorschriften für die Einzelförderung tragen im übrigen dazu bei, ihre Effektivität besonders in der Förderung der innovativen Investitionen zu bezweifeln. Schließlich muß auch auf die Kritik zurückgegriffen werden, die bereits bei den Steuervergünstigungen in der finanzwirtschaftlichen Strukturpolitik berücksichtigt wurde und die deren Ersatz durch Transferzahlungen als echte Zulagen gefordert hat. Ihr ist freilich in der staatlichen Investitionsförderung durch die Hinwendung zu den echten Investitionszulagen nach dem Investitionszulagengesetz teilweise Rechnung getragen worden.

3. Die Besteuerung am Ende dieser Entwicklung

Am Ende der skizzierten Entwicklung in den letzten hundert Jahren haben sich in Deutschland, aber ähnlich auch in anderen westlichen Industrieländern die folgenden charakteristischen Merkmale der Besteuerung herausgebildet: Eine Steuerquote, die sich seit Beginn dieser Entwicklung etwa verdreifacht hat, sowie eine Steuerstruktur, in der die Einkommensbesteuerung nicht nur mehr oder weniger zur Hauptquelle der Steuereinnahmen geworden ist, sondern auch in der persönlichen Einkommensteuer eine scharfe Progression aufweist,

[55] Beispielsweise von: K. *Littmann:* Die Chancen staatlicher Innovationslenkung, Göttingen 1975; Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium für Wirtschaft in seinem Gutachten über „Staatliche Interventionen in einer Marktwirtschaft", hrsg. vom Bundesministerium für Wirtschaft, Göttingen 1979; H. *Timm:* Steuervergünstigungen und Transferzahlungen als Instrumente der staatlichen Allokations- und Stabilitätspolitik — Ein kritischer Vergleich, a. a. O., passim; A. *Oberhauser:* Möglichkeiten einer effizienteren Gestaltung staatlicher Investitionszuschüsse in der Rezession, in: Wirtschaftswissenschaft als Grundlage staatlichen Handelns (Festschrift für H. *Haller*), Tübingen 1979, S. 85-103.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-46100-4 | Generated on 2025-06-11 10:29:33
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

wohingegen die Verbrauchsbesteuerung von ihrer früher dominierenden Stellung einiges eingebüßt hat und die (rohe) Besitzbesteuerung nur noch einen Bruchteil ihrer großen Bedeutung in der älteren Vergangenheit aufweist.

Lassen sich diese Merkmale einigermaßen zuverlässig zahlenmäßig belegen, so gilt das nicht für ein weiteres, ebenfalls kennzeichnendes Merkmal: die erheblich angewachsene Komplizierung von Steuerrecht und Besteuerung. Sie ist teils die Folge der hohen Steuerquote und der bestehenden Steuerstruktur. Denn die absolut und relativ große Steuerbelastung reizt zur Steuervermeidung an, und das um so mehr, je mehr der hohen Grenzsteuerbelastung in der Einkommensbesteuerung durch Ausnutzung von „loopholes" oder durch Steuerhinterziehung ausgewichen werden kann, denen nur durch steuerrechtliche Vorkehrungen entgegenzuwirken ist. Teils folgt die Komplizierung der Besteuerung aber auch aus dem Bestreben des Steuergesetzgebers nach größerer Steuergerechtigkeit, das um so verständlicher erscheint, je höher die Steuerbelastung ist. Dabei stellt sich allerdings heraus, daß jede — so begründete — steuerliche Differenzierung weitere Differenzierungen hervorruft, zumal wenn dem Wandel sozialer Bestrebungen Rechnung getragen werden soll. Schließlich hat auch die Verbreitung der nichtfiskalischen Besteuerung zur Komplizierung von Steuerrecht und Besteuerung beigetragen, müssen doch die Ansatzpunkte und Dosierungen ihrer Maßnahmen zielgerecht gewählt und zugleich gegen eine mißbräuchliche Ausnutzung oder gegen ihre Ausweichung geschützt werden, und das in einer Welt, in der die einzelnen Ziele der nichtfiskalischen Besteuerung sich ändern.

Was heute infolge der Entwicklung der fiskalischen und nichtfiskalischen Besteuerung einerseits absolut und relativ, d.h. gemessen am Steueraufkommen, an Kosten und Ressourcenbildung verursacht und andererseits bei stark angewachsener Steuerquote an distributions- und allokationspolitischem Einfluß durch den Steuerstaat ausgeübt wird, ist unvergleichlich höher als am Beginn dieser Entwicklung vor etwa hundert Jahren. Vor diesem Hintergrund drängt sich erneut und verstärkt die Frage nach der Weiterexistenz des Steuerstaates, zumindest aber danach auf, ob es Grenzen für seine bisherige Aktivität gibt und ob die Steuerstruktur geändert werden sollte.

IV. Zur Krise des Steuerstaates, zu den Grenzen der Besteuerung und zu neueren Steuerreformvorschlägen

1. Zur Krise des Steuerstaates

a) Schumpeters Interpretation und Begründung

Statt den Begriff der Krise (des Steuerstaates) semantisch auszuleuchten, empfiehlt es sich zunächst, danach zu fragen, was *Schumpeter* vor fast sieben Jahrzehnten in seiner „Krise des Steuerstaats" darunter verstanden hat.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-46100-4 | Generated on 2025-06-11 10:29:33
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

Zweifellos lag für ihn diese Krise vor, wenn die Entwicklung einen Punkt erreicht, an dem der Steuerstaat und mit ihm die Privatunternehmung vor dem Zusammenbruch oder der Überwindung stehen, an dem es also um die *Existenz* des Steuerstaates geht[56]. *Schumpeter* war sich sicher, daß dieser Punkt eines Tages erreicht werden würde. Mit diesem Credo schloß er seine Überlegungen in seiner „Krise des Steuerstaats", und er begründete das später eingehend mit seiner bedingten, ökonomisch und soziologisch untermauerten Prognose: Der Kapitalismus als Symbiose von Privateigentum und Individualegoismen wird einst überwunden werden, weil er nach *Schumpeter*s deterministischer Auffassung nicht — wie *Marx* behauptet hatte — wegen seiner Mißerfolge zusammenbricht, sondern sich selbst wegen seiner Erfolge obsolet und dem Sozialismus „als seinem gesetzmäßigen Erben" Platz macht. Mit ihm wird auch der (Steuer-) Staat als Institution der „öffentlichen Sphäre" überwunden[57].

Es ist hier nicht der Ort, sich mit dieser immer noch ebenso faszinierenden wie provozierenden (bedingten) Prognose zu befassen, für deren Beurteilung es nicht einfach mit der Feststellung sein Bewenden haben kann, die Realität habe sie bisher widerlegt; denn wir wissen nicht, was die Zukunft noch bringen kann. Es drängen sich jedoch erhebliche Zweifel an der *Schumpeter*schen Prämisse vom weiterhin erfolgreichen und sich sowie den Steuerstaat überflüssig machenden Kapitalismus auf, wenn seine Ausführungen beachtet werden, die er etwa ein Jahrzehnt nach seiner „Krise des Steuerstaats" und etwa anderthalb Jahrzehnte vor dieser Prognose machte. Damals ging es ihm um die dem Kapitalismus angemessene staatliche Aktivität, insbesondere die Besteuerung[58]. Für ihn ist die Einkommensteuer die Steuer in einem Staat, der sie mit mäßigen Sätzen erhebt und sich also auch mit mäßigen Staatsausgaben begnügt und der zudem — unter Respektierung der Resultate der Konkurrenzwirtschaft, einschließlich der Einkommensverteilung — ein Staat des Antiinterventionismus mit der Wirtschaft als Privatsache ist. Es bestehe jedoch kein Zweifel darüber, daß diese Voraussetzungen gegenwärtig nicht erfüllt und daß alle Wirkungen ihrer Nichterfüllung eingetreten seien . . . „Nie wieder" werde das Prinzip des privaten Erwerbs den moralischen Beifall der großen Mehrheit des Volkes haben; „nie wieder" werde der Antiinterventionismus und der billige Staat Grundprinzip der Wirtschaftspolitik sein. Daraus — und darauf kommt es hier an — müßte ja doch wohl geschlossen werden, daß der Kapitalismus daran gehindert wird,

---

[56] Vergleiche die in der Anmerkung 21 zitierte Passage. So auch *Seidl:* The Tax State in Crisis: Can Schumpeterian Public Finance Claim Modern Relevance?, in: Lecturers in Schumpeterian Economics. Schumpeter Centenary Memorial Lectures, Graz 1983, ed. by Ch. *Seidl,* Berlin—Heidelberg—New York—Tokyo 1984, S. 91.

[57] J. A. *Schumpeter:* Kapitalismus, Sozialismus und Demokratie, a. a. O., insbesondere S. 106 und 270 f.

[58] Siehe seine Artikel „Finanzpolitik" und „Ökonomie und Soziologie der Einkommensteuer", in: „Der deutsche Volkswirt", 1926-27 und 1928-30, hrsg. von G. *Stolper.* Leider liegen mir diese Artikel nicht vor, so daß ich mich im folgenden auf die Zitate bei Ch. *Seidl:* The Tax State in Crisis, a. a. O., S. 96 stützen muß.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-46100-4 | Generated on 2025-06-11 10:29:33
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

weiterhin so erfolgreich zu sein, daß er sich am Ende selbst überflüssig macht, wie später eindrucksvoll von *Schumpeter* diagnostiziert und prognostiziert wurde. Denn seit den 20er Jahren ist die Einkommen- und Körperschaftsteuer eine der tragenden Säulen des Steuersystems geworden. Ihr Anteil an dem — auch relativ gestiegenen — Gesamtsteueraufkommen hat sich erheblich erhöht; die Progression der persönlichen Einkommensteuer führt in früher nicht gekannte hohe Grenzsteuersätze, und der verbreitete steuerpolitische Interventionismus bedient sich gerade der Einkommensteuer.

Das alles scheint *Schumpeter* damals geahnt zu haben. Aber wieso konnte er dann nur relativ kurze Zeit danach die Prognose vom Kapitalismus wagen, der — könnte er weiter erfolgreich sein — sich selbst und den Steuerstaat überflüssig macht? Wieso konnte er angesichts dieses „Nie wieder" noch mit der Hypothese eines weiterhin erfolgreichen und sich entfaltenden Kapitalismus argumentieren? Was immer auch von der *Schumpeter*schen Prognose zu halten ist, diese Fragen legen einen Bruch in seiner Argumentation bloß. Mehr noch: Sie stützen eher die Vermutung, daß Kapitalismus und Steuerstaat weiterleben, weil der Kapitalismus an seiner vollen Entfaltung gehindert wird — es sei denn, die Staatsausgaben expandieren so stark, daß ihre Steuerfinanzierung immer weniger möglich wird. Auch dies könnte *Schumpeter* gemeint haben. Darauf deutet nicht nur seine in der Anmerkung 21 zitierte Äußerung hin, sondern auch diese, nämlich daß dem Steuerstaat von den „steigenden sozialpolitischen Auslagen" ... die „Überwindung droht"[59]. Nur: Diese Begründung wäre schwerlich damit zu vereinbaren, daß der zur vollen Reife gediehene Kapitalismus — zusammen mit dem Steuerstaat — dem Sozialismus „als seinem gesetzmäßigen Erben" Platz macht.

b) Neuere Interpretationen

Ob es diese oder andere Bedenken gewesen sind, die dazu beigetragen haben, daß in den Diskussionen über die Krise des Steuerstaates in jüngster Zeit nicht mehr die Rede von seinem Zusammenbruch oder seiner Überwindung (im *Schumpeter*schen Sinne) ist, mag offen bleiben. Sehr wahrscheinlich hat dabei auch die Skepsis gegenüber langfristigen Entwicklungsgesetzen, gleich welchen Inhalts, beigetragen. So auch gegenüber einer „gesetzmäßigen" Entwicklung des Steuerstaates. Seine Entstehung kann zwar nachträglich erklärt werden, und er hat im Laufe der Zeit keineswegs nur marginale Veränderungen erfahren, aber sie erzwängen gewiß nicht den Schluß auf sein und seines marktwirtschaftlichen Komplements Ende, wenn sie sich fortsetzten. Dieses kann — wie die Erfahrung lehrt — durch einen gewaltsamen Akt herbeigeführt werden, für den die Entwicklung günstige Bedingungen geschaffen hat; doch „gesetzmäßig" ist ein solches Ende nicht. Wie gesagt, in den jüngsten Diskussionen über die Krise des Steuerstaates wird nicht mehr sein Zusammenbruch oder seine Überwindung

[59] J. A. *Schumpeter:* Die Krise des Steuerstaats, a. a. O., S. 353.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-46100-4 | Generated on 2025-06-11 10:29:33
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

prognostiziert, weder von *Hedtkamp* und *Seidl*[60] noch in den Kommentaren und Diskussionen über die als „tax revolt" interpretierten Volksabstimmungen in einigen Staaten der USA während der letzten 70er und der ersten 80er Jahre, die hier und da zu einer Reduktion der Besteuerung in lokalen Gebietskörperschaften geführt haben. Ihre von *Bös* zusammengestellten Ergebnisse sowie die der anschließenden Umfragen und Studien[61] lassen zwar erkennen, daß hinter dieser „tax revolt" eine mehr oder weniger breite Unzufriedenheit mit der Effizienz der lokalen öffentlichen Verwaltung stand, nicht jedoch die Ablehnung der bestehenden Steuerbelastung bei einer genügend effizienten Administration. Auf keinen Fall ging es bei den Abstimmungen und Umfragen um die Existenz des Steuerstaates, schon gar nicht um die des nichtlokalen Steuerstaates. Auf den ersten Blick scheint sie demgegenüber in dem *Bös*'schen Modell hypothetischer Abstimmungen zur Debatte zu stehen. Für *Bös* ginge es um sie, wenn die Mehrheit der Bevölkerung, vor die Wahl gestellt, lieber öffentliches Angebot (gleich hoch für jeden und unter gleichzeitiger Erhebung einer progressiven Einkommensteuer), nämlich den „Steuerfall", oder lieber privates Angebot — bei kostendeckendem Preis —, aber ohne progressive Einkommensteuer zu haben, sich für die zweite Alternative (den „Preisfall") entschiede. Zeigte sich, daß es unmöglich wäre, irgendein fiskalisches Paket von allokationspolitischen und redistributionspolitischen Instrumenten des Staates zu finden, für das die Mehrheit der Bevölkerung ist, dann befände sich der Staat in einer „absoluten" Krise, während eine „relative" Krise vorläge, wenn eine Mehrheit ein vorgeschlagenes Paket ablehnt, andere Pakete jedoch eine Mehrheit finden[62].

Die „relative" Krise bedrohte die Existenz des Steuerstaates offensichtlich nicht und hätte nur einen Wechsel im finanzpolitischen Instrumentarium zur Folge. Allerdings wäre — nach *Seidl*[63] — eine Instabilität zu erwarten, weil wegen der unterschiedlich großen Disincentiveffekte bei wechselnder Steuerbelastung sich auch die Neigung der Bevölkerung für den „Steuerfall" und gegen den „Preisfall" änderte, so daß einer Abstimmung für den „Steuerfall" und gegen den „Preisfall" nach einiger Zeit eine Abstimmung mit entgegengesetztem Ergebnis folgen würde, et vice versa. Er weist dabei auf *Meltzer* und *Richard* hin, die eine Ausdehnung der Staatsausgaben und Besteuerung durch einen Mechanismus derart gebremst sehen, daß die Masse der Wähler (mit niedrigerem Einkommen als das Durchschnittseinkommen) einer vorher von ihr geförderten Politik der Finanzierung steigender Staatsausgaben durch die Anspannung

---

[60] G. *Hedtkamp:* Krise des Steuerstaats?, in: Schriften des Vereins für Socialpolitik. N. F. Band 134, Berlin 1983, hrsg. von K.-H. *Hansmeyer*, S. 15; Ch. *Seidl:* The Tax State in Crisis, a. a. O., S. 109.

[61] D. *Bös:* Krise des Steuerstaates, in: Möglichkeiten und Grenzen der Staatstätigkeit. Schriftenreihe des Wirtschaftswissenschaftlichen Seminars Ottobeuren. Band 11, hrsg. von G. *Bombach*, B. *Gahlen* und A. E. *Ott*, Tübingen 1982, S. 354ff.

[62] D. *Bös:* Krise des Steuerstaates, a. a. O., S. 366.

[63] Ch. *Seidl:* The Tax State in Crisis, a. a. O., S. 93.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-46100-4 | Generated on 2025-06-11 10:29:33
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

progressiver Steuern schließlich nicht nur ihre Zustimmung versagt, sondern für eine Reduktion der Staatsausgaben und Steuern stimmt, weil ihr Einkommen wegen der Disincentiveffekte der Besteuerung um so mehr sinkt, je mehr die Steuern erhöht werden[64]. Die Krise des Steuerstaates wird hier — wohlgemerkt — nicht als Existenzkrise (im *Schumpeter*schen Sinne) interpretiert. Sie kann aber auch als eine bei steigenden Staatsausgaben nicht mehr beherrschbare Lücke zwischen den Staatsausgaben und Steuereinnahmen, mit der Folge inflationär wirkender Staatsverschuldung aufgefaßt werden, wie es *Forte* und *Giardina* tun. Sie sind zwar davon überzeugt, daß es sich bei dieser in der Realität zu beobachtenden Lücke nicht um ein „iron law" handelt, obwohl sie die Argumentation von *Meltzer* und *Richard* bezweifeln, weil im Zuge der Ausdehnung der staatlichen Aktivität u.a. irreversible Strukturen und Gruppeninteressen entstünden und der Medianwähler im übrigen die Ursachen seiner Einkommensminderung nicht durchschauen könne[65]. Auch halten sie die Argumentation von *O'Connor*, nach der der marktwirtschaftliche Sektor nicht in der Lage sei, Vollbeschäftigung zu sichern, und die Staatsausgaben deswegen aus beschäftigungspolitischen Gründen expandieren müßten, zumindest für eine „extreme oversimplification"[66]. Wie nach ihrer Ansicht die oben beschriebene Lücke reduziert werden könnte, braucht jetzt nicht erörtert zu werden.

Eigentlich müßte im Falle der von *Bös* definierten „absoluten" Krise des Steuerstaates mit seinem Zusammenbruch statt wie bei den eben genannten Autoren ggf. nur mit einer dauernd wachsenden Staatsverschuldung gerechnet werden, zumal seine Interpretation seines Modells auch erkläre, „warum in dieser Arbeit eine so grundsätzliche Gegenüberstellung wie die Ersetzung des gesamten öffentlichen Sektors durch einen gesamten privaten Sektor ‚abgefragt' wird[67]". Doch diese radikale Konsequenz wird von *Bös* nicht gezogen. Der „absoluten" Krise, die um so mehr drohe, je größer die Ineffizienz des Angebots an öffentlichen Gütern und die Disincentiveffekte der Besteuerung bei ungenügendem Arbeitswillen der Konsumenten seien, wäre allerdings durch quantitative Wirtschaftspolitik à la *Tinbergen* nicht beizukommen. Nur eine Verbesserung der „Rahmenbedingungen", etwa durch Beeinflussung („moral suasion") des Arbeitswillens der Konsumenten und durch Erhöhung der Effizienz des öffentlichen Angebots, könnte sie vermeiden. Daß *Bös* diese Verbesserung der „Rahmenbedingungen" nicht problematisiert, sondern nur auf das Dilemma der Sozialdemokratie hinweist, um so weniger eine Mehrheit zu finden, je

---

[64] A.H. *Meltzer* und S.E. *Richard:* Why Government Grows (and Grows) in a Democracy, in: The Public Interest, 52, 1978, S. 111-118.

[65] F. *Forte* und E. *Giardina:* The Crisis of the Fiscal State, in: Reforms of Tax Systems. Proceedings of the 35th Congress of the International Institute of Public Finance Taormina 1979, ed. by K.W. *Roskamp* und F. *Forte,* Detroit 1981, S. 1-9.

[66] Ebda., S. 6; sowie *O'Connor:* The Fiscal Crisis of the State, New York 1973 (zitiert bei *Forte* und *Giardina*).

[67] D. *Bös:* Krise des Steuerstaates, a.a.O., S. 368.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-46100-4 | Generated on 2025-06-11 10:29:33
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

gleichmäßiger die Bruttoeinkommensverteilung und je höher das Angebot an öffentlichen Gütern sind, läßt doch wohl vermuten, daß auch er im Falle einer „absoluten" Krise nicht mit dem Ende des Steuerstaates rechnet[68]. Und das mit Recht; denn obwohl die Menschen im allgemeinen anscheinend dazu neigen, einem Zustand, dessen Unzuträglichkeiten sie kennen, eine Alternative vorzuziehen, deren Unzuträglichkeiten sie noch nicht erfahren haben, wäre auch bei einer „absoluten" Krise nicht zu erwarten, daß sie den Steuerstaat abwählen, da diese Entscheidung in der Tat irreversibel wäre.

2. Zu den Grenzen der Besteuerung

a) Interpretation

Aus der Diskussion über die Krise des Steuerstaates sollte doch wohl die Lehre gezogen werden, mit dem Begriff seiner Krise sehr vorsichtig umzugehen: Zusammenbruch oder Überwindung des Steuerstaates drohte selbst dann nicht, wenn Anzeichen für eine „absolute" Krise vorliegen sollten; bei einer „relativen" Krise würden zwar die Grenzen der Besteuerung signalisiert, diese jedoch generell zu bestimmen, wäre aussichtslos, wenn es sich um mehr als verschwommene Grenzziehungen handeln sollte. Werden Situationen — wie Kriege — außer acht gelassen, in denen die maximale fiskalische Ergiebigkeit der Besteuerung das vorübergehend dominierende Ziel sein kann, dann muß an dieser Stelle der Hinweis auf die relevanten, untereinander dependenten Bestimmungsfaktoren für die Grenzen des Spielraumes (nicht für das Optimum!) einer Besteuerung genügen, die in einer Demokratie akzeptiert werden. Es sind: Höhe und Verteilung des Sozialprodukts, die teils abhängig vom Volumen und der Struktur der Staatsausgaben und -leistungen sind, welche Volumen und Struktur der Besteuerung beeinflussen, die ihrerseits auf das Sozialprodukt einwirken. Unnötig zu betonen, daß Spielräume und Grenzen der Besteuerung von den realen Gegebenheiten, aber auch den Vorstellungen in den jeweiligen historischen Situationen abhängen.

b) Alte Vorstellungen und die Erfahrungen aus diesem Jahrhundert

Das zeigte sich bereits deutlich bei jenen Vorstellungen, die vor längerer Zeit über die Zumutbarkeit der Einkommensteuerbelastung geäußert wurden und heute nahezu idyllisch anmuten. So meinte *Leroy-Beaulieu* noch um die Wende vom 19. zum 20. Jahrhundert, die Einkommensteuerbelastung dürfe nicht höher als 12-15% sein; *Popitz* setzte die Marke bei 25%[69], und bei der deutschen Reichsfinanzreform 1925 ließ man sich — unter ausdrücklicher Berufung auf *A. Wagner*! — von dem „vernünftigen Höchstsatz" der Einkommensteuer von

[68] Ebda., S. 376 und 381.

[69] Zitiert bei G. *Schmölders:* Allgemeine Steuerlehre, a. a. O., S. 104.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-46100-4 | Generated on 2025-06-11 10:29:33
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

33⅓ % leiten[70]. Bei allen diesen Vorstellungen ging es — wohlgemerkt — um das Maximum der Durchschnitts- und nicht der Grenzbelastung. Demgegenüber lag der höchste Durchschnittssteuersatz anfangs der 80er Jahre in der Bundesrepublik vor Beginn der Ausgangsproportionalzone bei fast 45%, um sich dann asymptotisch 56% zu nähern. Wird außerdem daran erinnert, daß die gesamte Steuerquote sich in den unter I. erwähnten Ländern während dieses Jahrhunderts teils vervielfacht hat, dann erhebt sich natürlich die Frage, wie die Erträglichkeit einer derart großen Zunahme der Steuerbelastung zu erklären ist.

Zunächst ist vor allem auf das Wachstum des realen Sozialprodukts in diesem Jahrhundert hinzuweisen. Je größer das Realeinkommen der Besteuerten ist, desto mehr steigen Zumutbarkeit und Erträglichkeit der Steuerbelastung; selbst bei progressiver Besteuerung kann das Nettoeinkommen genügend wachsen. Zwar ist zu vermuten, daß bei den seit langem gestiegenen Realeinkommen der Lohnsteuerzahler der Einkommenseffekt der wachsenden Lohnbesteuerung von dem Substitutionseffekt verdrängt worden ist, der von der zunehmenden Grenzsteuerbelastung ausgelöst wird und zu der seit längerem zu beobachtenden Erhöhung der Freizeit beigetragen hat. Empirisch nachzuweisen ist das und der Einfluß dieser „disincentives to work" auf das Sozialproduktswachstum nicht. Bei der steigenden Belastung mit der Unternehmens-, speziell Gewinnbesteuerung kommt es im Hinblick auf ihre Investitionsdämpfung darauf an, wie die ungewissen Gewinnerwartungen beeinträchtigt werden. Rückblickend auf die lange Vergangenheit seit dem vorigen Jahrhundert, müssen diese Erwartungen ausgereicht haben, um im Zusammenwirken von den unternehmerischen Investitionen und dem Sozialprodukt beide (trotz der gestiegenen Belastung mit den Unternehmen- und Gewinnsteuern) wachsen zu lassen. Allerdings muß an die oben erwähnten gezielten Investitionsbegünstigungen erinnert werden, die offenkundig großenteils aus der Sorge um eine — auch steuerbedingte — unzureichende Investitionsbereitschaft der Unternehmen gewährt wurden. Wie die privaten Investitionen und das Sozialprodukt sich bei einer geringeren Unternehmensbesteuerung und geringeren Investitionsbegünstigungen entwickelt hätten, ist eine ebenso schwierige wie — in diesem Zusammenhang — müßige Frage.

Goode hat auch nach den Grenzen der Besteuerung bei unterschiedlichem Entwicklungsstand der Länder gefragt und dabei u. a. auf die länderweise unterschiedlich entwickelte Demokratie hingewiesen[71]. Obwohl die Demokratie in den entwickelten Ländern in diesem Jahrhundert im wesentlichen etabliert war und unterschiedliche Stadien ihrer Ausbildung deswegen nicht berücksichtigt zu werden brauchen, hat die demokratische Ordnung doch einen erheblichen Einfluß auf Volumen, Struktur und Grenzen der Besteuerung ausgeübt.

---

[70] Zitiert bei F. *Terhalle:* Geschichte der deutschen öffentlichen Finanzwirtschaft vom Beginn des 19. Jahrhunderts bis zum Schlusse des Zweiten Weltkrieges, in: Handbuch der Finanzwissenschaft, 2. Aufl. Erster Band, Tübingen 1952, S. 308.

[71] R. *Goode:* Limits to Taxation, in: Reforms of Tax Systems, a. a. O., S. 41 - 54.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-46100-4 | Generated on 2025-06-11 10:29:33
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

Einerseits mag das Wachstum des Sozialprodukts unter der Wirkung der im politischen Willensbildungsprozeß geförderten Zunahme der progressiven direkten Besteuerung gehemmt worden sein. Andererseits kam diese Besteuerung den Vorstellungen von einer gerechteren Steuerbelastung entgegen und erklärt zugleich, daß auch eine relativ hohe allgemeine indirekte Besteuerung hingenommen wurde, obwohl diese heute kaum noch als so unmerklich anzusehen ist, wie es lange Zeit angenommen wurde. Die auf diese Weise erklärliche Entwicklung zu einer Steuerstruktur mit „broad based taxes" und mit einer Diversifikation der Steuerbelastung hat zu einer Hinausschiebung der Besteuerungsgrenzen beigetragen[72]. Denn sie reduziert nicht nur den Steuerwiderstand der anderenfalls besonders hoch Belasteten, sondern auch die steuerbedingte Beeinträchtigung der Ressourcenallokation. Es sollte ferner nicht übersehen werden, daß im entwickelten Rechtsstaat Steuerrecht und Steuerverwaltung zwar mit einer erheblichen Komplizierung und mangelnden Transparenz der Besteuerung verbunden sind, aber gleichzeitig die „compliance" der Besteuerten mit der Besteuerung gefördert und so auch deren Grenzen hinausgeschoben haben.

Schließlich ist beim Erklärungsversuch auf die — in diesem Beitrag bislang kaum berücksichtigte — Entwicklung der Staatsausgaben hinzuweisen. Wenn in einer Demokratie während eines langen Zeitraums eine absolut und relativ stark wachsende Steuerbelastung hingenommen wird, dann nur, weil die Besteuerten in ihrer Mehrheit überzeugt werden können, daß die Staatsleistungen den durch die Steuerbelastung verursachten Verzicht auf private Bedürfnisbefriedigung rechtfertigen. Gewiß können die Wähler als Steuerzahler kurzfristig durch die Ausgabenprogramme der Parteien und staatlichen Akteure illusioniert werden, jedoch nicht in langer Entwicklung, in der erkennbar wird, ob die in den Ausgabenprogrammen in Aussicht gestellten Staatsleistungen tatsächlich erbracht worden sind. So gesehen, hat die Entwicklung von Volumen und Struktur der Staatsausgaben und -leistungen in diesem Jahrhundert auch die Grenzen der Besteuerung hinausgeschoben, teils weil die Staatsleistungen dazu beigetragen haben, das reale Bruttosozialprodukt als Quelle der Besteuerung zu erhöhen, teils weil die Besteuerten in den sozialen und kulturellen Staatsleistungen eine Erhöhung ihrer Wohlfahrt erblickt haben. Wiederum ist es müßig zu fragen, wie die Entwicklung von Sozialprodukt und Wohlfahrt bei geringerem Wachstum der Staatsausgaben und einer anderen Struktur der Staatsleistungen verlaufen wäre.

c) Aktuelle Warnzeichen

Was in der Besteuerung in langer Entwicklung entstanden ist, braucht natürlich nicht anzudauern. Vielmehr machen sich neuerdings Anzeichen für eine kritische Phase der Besteuerung bemerkbar. Es scheint allerdings kein

[72] R. *Goode:* Limits to Taxation, a.a.O., S. 50-51 und 53.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-46100-4 | Generated on 2025-06-11 10:29:33
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

Zufall zu sein, daß sie im Zusammenhang mit der seit einiger Zeit zu beobachtenden Schwäche des Wirtschaftswachstums stehen. Hatte das Wachstum des realen Bruttosozialprodukts oder des realen Bruttoinlandsprodukts in wichtigen Industrieländern im Durchschnitt der Jahre von 1960-1972 noch deutlich über 5% gelegen, so belief es sich im Durchschnitt der Jahre von 1973-1982 nur noch auf rd. ein Drittel davon. Für die Bundesrepublik lauten die entsprechenden Zahlen: 4,5% bzw. 1,7%[73]. Vor diesem Hintergrund werden zunächst Reaktionen verständlich, die auch auf die Besteuerung zurückzuführen sind, wie die Ausbreitung der „informellen" oder der Schattenwirtschaft und die mangelnden „incentives to invest" in der „formellen" Wirtschaft. Was die Ausbreitung der Schattenwirtschaft betrifft, so hat die geradezu ins Kraut geschossene Literatur dazu plausibel gemacht, daß sie gewiß auch auf länger andauernden soziologischen und wirtschaftsstrukturellen Entwicklungen sowie dem Übermaß staatlicher „regulations" beruht, daß jedoch ebenfalls die Besteuerung mitverantwortlich ist — diese allerdings im Zusammenhang mit der Wachstumsschwäche. Denn wenn das (Real-)Einkommen der Besteuerten weniger wächst oder gar sinkt, steigt ihr Bemühen, der Besteuerung (insbesondere der persönlichen Einkommensbesteuerung) durch Verlagerung ihrer Aktivitäten in die Schattenwirtschaft auszuweichen, und das um so mehr, je mehr — wie in den 70er Jahren — die Wachstumsschwäche von Inflation begleitet wird und, in Verbindung damit, die Tarifprogression der persönlichen Einkommensteuer das verfügbare (Real-)Einkommen zusätzlich reduziert. Allerdings ist der Zusammenhang zwischen der Wachstumsschwäche und der Ausbreitung der Schattenwirtschaft nicht einseitig. Einerseits fördert die Wachstumsschwäche — wie angedeutet — die Ausbreitung der Schattenwirtschaft; andererseits wird durch diese das Wachstum des statistisch gemessenen Sozialprodukts beeinträchtigt, weil die in der Schattenwirtschaft produzierten Güter und Leistungen in diesem Sozialprodukt nicht erscheinen. Während die Ausbreitung der Schattenwirtschaft, zumindest in ihrem Ausmaß, überrascht hat, war die ungünstige Reaktion der privaten Investitionen auf die — von ihnen teilweise mitbewirkte — Wachstumsschwäche auch auf Grund der ausgiebigen Literatur über den Zusammenhang zwischen dem Wirtschaftswachstum und den privaten Investitionen zu erwarten, ebenso wie der in einer solchen Phase besonders ungünstige Einfluß der Unternehmensbesteuerung auf die Investitionen und deshalb die Forderung nach ihrer Erleichterung, insbesondere dem Abbau investitionshemmender steuerlicher Belastungen.

3. Zu neueren Steuerreformvorschlägen

Ob und ggf. wann die Wachstumsschwäche beendet sein wird, kann natürlich nicht prognostiziert werden. Daß sie indessen einen günstigen Boden für die

[73] Jahresgutachten 1981/82 und 1984/85 des Sachverständigenrates zur Begutachtung der gesamtwirtschaftlichen Entwicklung, Tab. 1, S. 14 bzw. Tab. 1, S. 24.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-46100-4 | Generated on 2025-06-11 10:29:33
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

gerade in jüngster Zeit geäußerten sehr kritischen Beurteilungen der in langem Verlauf entstandenen Besteuerung abgegeben hat, ist naheliegend. Ausdrücklich wird das beispielsweise im Vorwort des 1981 vom International Institute of Public Finance herausgegebenen Bandes über „Reforms of Tax Systems" bestätigt. Von den dort erwähnten beiden Argumentationslinien, nämlich einmal der kritischen Analyse und Reform einzelner Steuern und zum anderen der „overall revision or drastic change of the total of all instruments, the set of all taxes", kann gegen Ende meines Beitrages — seiner Aufgabe entsprechend — lediglich die letztere verfolgt werden. Mit ihr und mehr oder minder radikalen Reformvorschlägen befassen sich der Beitrag von *Bernard* in dem erwähnten Band[74] sowie die früher schon zitierten Arbeiten von *Seidl* über „The Tax State in Crisis" und von *Hedtkamp* über die „Krise des Steuerstaats?" Fänden diese Vorschläge eine breite positive Resonanz, könnte erwartet werden, daß davon Impulse auf eine teilweise grundlegende Änderung der Steuerstruktur ausgehen.

Am weitestgehenden sind Kritik und Vorschlag von *Bernard*. In ihren Grundzügen laufen sie auf einen Ersatz der allgemeinen Verbrauchsteuer als Mehrwertsteuer vom Konsumtyp (VAT) und der Einkommensbesteuerung (persönliche Einkommen- und Körperschaftsteuer), also der beiden Hauptsäulen der gegenwärtigen Besteuerung in wichtigen westeuropäischen Ländern, durch die „GB tax" mit „flat rates" hinaus. Mit dieser Steuer sei der Wert des physischen Kapitals im umfassendsten Sinne zu belasten, darunter auch der Wert des Kapitals, „which increases individual productivity, whether in work or in leisure". Zu diesem Vorschlag gelangt *Bernard* durch seine Kritik an den beiden zu substituierenden Steuern. Die persönliche Einkommensteuer sei — im Gegensatz zu ihrer ursprünglichen Konzeption — tatsächlich zu einer Massensteuer auf die „wage and salary earners" degeneriert (S. 24), die nichts mehr mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip zu tun habe. Denn die Wohlhabenden wichen ihr durch legale und illegale Praktiken aus: „All taxes are shifted by the powerful and laid on the shoulders of the powerless" (S. 32). Außerdem fördere sie nicht die Leistung. Die Körperschaftsteuer begünstige die Verschwendung, weil das „public budget" die Hälfte der Betriebsausgaben bezahle (S. 25). Die VAT belaste — makroökonomisch gesehen — den Konsum; vom Standpunkt des einzelnen Unternehmens betrachtet, bedeute der Abzug der Steuer für eingekaufte Investitionsgüter eine „tax expenditure" und rege dazu an, „to install expensive equipment" (S. 26). Sie wie auch alle anderen Unternehmensteuern würden auf die Konsumenten überwälzt (S. 26). Alles in allem: „The present fiscal system favors, to a great extent, physical capital and puts a heavy burden on the income flow, mainly on labor compensation" (S. 27). Die von *Bernard* vorgeschlagene „BG tax" habe demgegenüber eine Reihe von Vorzügen, u. a. die folgenden: Sie kehre die „ratio of fiscal burden carried by the two main productive factors" um, was zur Folge habe, daß die „capital/output ratio" sinken und die vom heutigen Steuersystem bewirkte Unterbeschäftigung

[74] G. *Bernard:* A Drastic Proposal for Fiscal Reform, S. 23-39.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-46100-4 | Generated on 2025-06-11 10:29:33
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

verhindert würde (S. 30). Diese Steuer verwehre den „business lobbies" den Einfluß auf Steuerreformen und trage vielmehr zur Wiederbelebung der „noble principles of no taxation without representation and of equal sharing of social cost" durch ihre „straight and clear assessment on productive equipment" bei. Sie entlaste die „fiscal collectors" von der Aufgabe, im Rahmen der Einkommenbesteuerung den legalen und illegalen Steuervermeidungspraktiken nachzujagen (S. 32). Etwaige „income adjustments" seien nicht durch „complicated fiscal rules, resulting in tax expenditures but through direct family subsidies and allowances, pensions, etc." zu erreichen (S. 30).

Soweit diese Skizze der Kritik und des Vorschlags von *Bernard*. Wie bei allen revolutionären Konzeptionen fällt zuviel Schatten auf das Bestehende und zuviel Licht auf das, was an seine Stelle treten soll. Wenn ich es auch nicht als meine Aufgabe ansehe, das vorwegzunehmen, was vermutlich von der Steuertheorie und -praxis dazu an Kritik hervorgebracht wird, so scheinen mir doch einige Hinweise auf die wichtigsten Schwächen in der Argumentation *Bernard*s angebracht zu sein. Zunächst bleibt einiges unklar und widersprüchlich, so die Vorstellungen *Bernard*s von der Überwälzung und der Inzidenz der Steuern. Wenn — wie *Bernard* behauptet — alle „taxes on business" überwälzt würden, dann müßte das auch für die „GB tax" gelten, soweit sie — wie es ja in großem Umfang der Fall wäre — auf Unternehmen fällt, und dann würde sie eben den Konsum der Masse der unselbständig Beschäftigten treffen, womit der behauptete Vorzug dieser Steuer gegenüber den durch sie substituierten Steuern verlorenginge. Wird dagegen realistischerweise unterstellt, daß auch die „GB tax" z. T. von den mit ihr belasteten Unternehmen getragen wird, dann tritt die schwerwiegende Frage auf, ob der von *Bernard* erwartete Effekt dieser Steuer auf die „capital/output ratio" und die Beschäftigung tatsächlich eintritt. Einerseits weist *Bernard* selbst darauf hin, daß der Anreiz zum Ersatz von Kapital durch Arbeit mit „some loss of productivity" verbunden sei (S. 34). Andererseits rechnet er jedoch damit, daß die „GB tax" den kapitalsparenden technischen Fortschritt derart beflügelt, daß die daraus resultierende Preissenkungstendenz, die der wachsenden „bargaining power of labor" entgegenwirkt, den behaupteten Beschäftigungseffekt und „a growth in stability" erzielt (S. 34) — ein Optimismus, der wahrscheinlich von vielen für stark übertrieben gehalten wird. Ferner: *Bernard* geht nicht auf die enormen Probleme und Schwierigkeiten ein, die mit einer auch nur einigermaßen korrekten Bewertung des „produktiven Kapitals" verbunden sein werden und gerade bei einer „GB tax" — besonders im Vergleich zur Ermittlung der Bemessungsgrundlage bei der Lohnsteuer und der VAT — ins Gewicht fallen. Sie würden durch die von *Bernard* ersatzweise vorgeschlagene Purchase Tax für „mobile productive capacities" nur partiell reduziert werden. Selbst wenn die Konzeption der „GB tax" einleuchtete, würden diese Probleme ihre praktische Bewährung außerordentlich beeinträchtigen. Schließlich wird durch den obigen Hinweis auf die „income adjustments" klar, daß die komplizierten Regelungen innerhalb der persönlichen Einkommensteuer zwecks Berücksichtigung der Leistungsfähigkeit zwar vermieden,

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-46100-4 | Generated on 2025-06-11 10:29:33
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

daß sie aber durch mehr oder minder komplizierte direkte „subsidies" usw. ersetzt würden.

Alles in allem vermute ich daher, daß die positive Resonanz auf diesen Vorschlag recht gering sein wird.

Seidl[75] meint, daß sich — verstärkt seit Mitte der 70er Jahre, also seit der Wachstumsschwäche — eine Krise der Besteuerung, und zwar als „frictional crisis" der Steuerstruktur abzeichnet (S. 109). Sie beruht nach seiner Ansicht (in Fortführung *Schumpeter*scher Gedanken) darauf, daß die „social values of society have changed, whereas the extablished tax system corresponds to the social values of the second half of the 19th century, where most modern tax systems originated and — supplemented with a general sales-tax — did not change their *„principal"* features up to now" (S. 96 und 109). Statt auf ein Steuersystem umzuschalten, das den vorherrschenden „social values" entspräche, hätten die Politiker am überkommenen Steuersystem herumgedoktert, allerdings mit geringem dauerhaften Erfolg (S. 96). Die nun folgende Skizze seiner Kritik und seines daraus resultierenden Reformvorschlages kann manches nur verkürzt und deshalb vergröbernd darstellen, dürfte indessen ihre Grundzüge korrekt wiedergeben: Es gebe in der Einkommensteuer — großenteils nichtfiskalisch motivierte — Ungleichbehandlungen von Einkünften aus unterschiedlichen Quellen als Resultat einer „deliberately discriminatory taxation". Den dahinter stehenden „social values" sei es angemessener, zu einer analytischen oder Schedulen-Einkommensteuer zurückzukehren, statt bei der synthetischen Einkommensteuer zu verharren (S. 97). Unterschiedliche Einkommensverwendungen würden steuerlich unterschiedlich belastet, je nachdem, ob Einkommensteile gespart (und investiert) oder ob sie verbraucht werden. Das könne besser durch eine Expenditure Tax als im Rahmen der Einkommensbesteuerung geleistet werden (S. 98). Sei das Ziel, unterschiedliche Produktion oder unterschiedlichen Konsum steuerlich unterschiedlich zu treffen, so sei es besser durch „specific excise taxes" zu verfolgen als im Rahmen der Einkommensteuer und allgemeinen Verbrauchsteuer, so daß das Gewicht dieser Steuern zugunsten der speziellen Verbrauchsteuern reduziert werden sollte (S. 98 und 109). Es habe sich erwiesen, daß hohe und progressive Steuern — wegen der durch sie ausgelösten „disincentives" — ein ungeeignetes Instrument der Einkommensredistributionspolitik sind (S. 99ff.). Wenn das Redistributionsziel verfolgt werden solle, dann seien direkte Kontrollen, „concerning wage rates, income distribution and distribution of wealth", zwar nicht besser, aber „more honest" als steuerpolitische Maßnahmen und sollten diese teilweise ersetzen (S. 109). Es empfehle sich aus mehreren Gründen, „to reinforce lumpsum components of the tax system and relieve the marginal tax burden" (S. 103 und 109), nämlich einmal um die Steuerüberwälzung zu erschweren (S. 103), ferner um den Substitutionseffekt der Einkommensteuer

[75] Ch. *Seidl:* The Tax State in Crisis, a.a.O.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-46100-4 | Generated on 2025-06-11 10:29:33
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

und so die „disincentives to work" zu reduzieren (S. 104) und schließlich um den Weg in „a barter economy, to home production, or to the underground economy" zu erschweren (S. 104). Eine weniger progressive Einkommensteuer sei angebracht um die „dynamically inefficient allocation of labour force" zu mindern (S. 105). Schließlich: Da das bestehende Steuersystem Unterbeschäftigung hervorrufe, weil es den Kapitaleinsatz auf Kosten des Arbeitseinsatzes begünstige – wie auch *Bernard* betont habe —, sei eine stärkere Steuerbelastung des Kapitals durch eine „capital tax" zugunsten einer geringeren Belastung der Arbeit zu empfehlen (S. 107f. und 109).

Dieser Reformvorschlag ist zwar weniger weitreichend als der Vorschlag von *Bernard*, aber er würde bei seiner Verwirklichung doch tiefgreifende Änderungen des Steuersystems zur Folge haben. Ich vermute indessen, daß auch er nur auf partielle Zustimmung stoßen wird, teils weil seine Realisierung die Frage aufwirft, ob und wie diese Änderungen zu einem konsistenten Steuersystem zusammengefügt werden können, so die Fortexistenz einer, wenn auch mit geringeren Sätzen erhobenen VAT und die Erhebung einer Expenditure Tax, die dazu noch auf die bekannten Bedenken stoßen würde. Ob *Seidl* deswegen die Erhebung der Expenditure Tax trotz ihrer vorherigen deutlichen Befürwortung nicht in den abschließenden Katalog seiner Reformvorschläge (S. 109) aufgenommen hat, muß ich offen lassen. Ferner: Die Befreiung der Einkommensteuer von nichtfiskalischen Elementen wird von der Steuertheorie wahrscheinlich begrüßt werden, sicherlich aber nicht die radikale Konsequenz eines Ersatzes der synthetischen durch die analytische Einkommensteuer (mit unterschiedlichen Sätzen), würde damit doch offen gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip verstoßen. Eher könnte m.E. eine positive Resonanz erwartet werden, wenn daran gedacht würde, gewisse — ebenfalls teilweise nichtfiskalisch begründete — Diskriminierungen oder Präferierungen in der Einkommensteuer und in der VAT durch einen entsprechenden Ausbau des Systems spezieller Verbrauchsteuern zu ersetzen. Im ganzen wäre jedoch — wie oben begründet — die nichtfiskalische Besteuerung besser durch Transferausgaben zu ersetzen. Die von *Seidl* angeregte Verlagerung der Steuerbelastung des Arbeitseinsatzes auf die des Kapitaleinsatzes geht viel weniger weit als der Vorschlag von *Bernard* und würde daher auch auf weniger Skepsis stoßen. Unter dem Wachstumsaspekt, im Hinblick auf die „disincentives to work" sowie zur Eindämmung der Schattenwirtschaft wird eine Reduktion der Progression der Einkommensteuer begrüßt werden, wenngleich die Erhöhung des Gewichtes der „lumpsum components of the tax system" Mißverständnisse hervorrufen könnte. Auf starken Widerstand dürfte jedoch der von *Seidl* in Erwägung gezogene partielle Ersatz der steuerlichen Redistributionspolitik durch ein System direkter Kontrollen stoßen, obwohl das eine „ehrlichere" Lösung wäre. Denn diese Einengung des Spielraumes freier individueller Entscheidungen könnte zu erheblichen weiteren Einbrüchen in die — von *Seidl* im übrigen bekanntlich befürwortete — Marktwirtschaft führen.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-46100-4 | Generated on 2025-06-11 10:29:33
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

Auch *Hedtkamps* Reformvorschlag[76] zielt auf eine nicht unbedeutende Änderung des überkommenen Steuersystems. Nach einer kritischen Herausschälung wesentlicher Schwächen — darunter auch der nichtfiskalischen Elemente — der Einkommensteuer, deren „Siegeszug ... als Instrument des Wohlfahrtsstaates" ihren Kulminationspunkt überschritten zu haben scheine (S. 20), erwartet er aus einer entsprechenden Korrektur dieser Steuer einen Spielraum für ihre Tarifsenkung. Doch es müsse eine konsequente Erweiterung des Steuersystems hinzutreten, dessen zweite Säule die Wertschöpfungsteuer anstelle der VAT sein solle, wobei ein einheitlicher und erhöhter Steuersatz erwägenswert sei. Das daraus resultierende Mehraufkommen sei ausschließlich zur Entlastung „direkter Abgaben" zu verwenden (S. 23ff.). Als dritte Säule wird ein umfassendes System vorzugsweise von Einzelverbrauchsteuern empfohlen, womit auch die „Excess Burden bei weiterer Anspannung und Differenzierung bei den wenigen großen Einzelsteuern" reduziert werden könnte (S. 24f.). Seien die „Grenzen des Steuerstaates i.e.S." erreicht, erhebe sich die Frage nach einer „extensiveren Nutzung der in Anlehnung an das Äquivalenzprinzip erhobenen Abgaben" (S. 26). Auf einen weiteren Ausbau der Beitragsteuern sollte jedoch verzichtet werden (S. 27). Neben einer Ausschöpfung des kommunalen Gebührenpotentials komme zwar eine verstärkte Anwendung des Gebührenprinzips mit allokativer Zielsetzung grundsätzlich in Betracht (S. 29f.); sie würde indessen nicht nur auf ökonomische Restriktionen, sondern auch auf politischen Widerstand stoßen; denn „meritorische Zielsetzungen sind per se ideologiegeladen" (S. 30). Auch bei Rationalisierung des Abgabensystems und Verlagerung der Finanzierungsschwerpunkte von der Steuer hin zu den „äquivalenten Abgaben" ließen sich zwar Reserven mobilisieren; sie könnten aber das schwerwiegende Finanzierungsproblem unserer Zeit nicht lösen, sondern nur mildern (S. 31). Ohne „Revision der Ausgaben" sei eine Sanierung nicht vorstellbar. Die Ausgabenexpansion in der Vergangenheit sei auf volle Kassen und — durch ideologischen Überschwang ausgelöste — Begehrlichkeit zurückzuführen. Es sei illusionär, mit der wachsenden Nettoneuverschuldung hinter der Entwicklung herzulaufen und auf eine automatische Lösung qua Wirtschaftswachstum zu hoffen (S. 31).

Was die Resonanz auf den von *Hedtkamp* unterbreiteten Reformvorschlag betrifft, so werden vermutlich kritische Stimmen gegen die Regressionswirkung eines umfassenden Systems spezieller Verbrauchsteuern zu erwarten sein. Obwohl *Hedtkamp* diese Wirkung für den „unteren und mittleren Bereich der Einkommenspyramide kaum für relevant" hält, bieten sich nach seiner Ansicht „zielgenauere Transfers" aus dem Mehraufkommen zu ihrer Milderung an (S. 25). Kenner unseres Transfersystems werden dem wahrscheinlich den Hinweis auf eine weitere Komplizierung dieses ohnehin komplizierten Systems entgegenhalten. Da *Hedtkamp* gegenüber einigen aus der „optimal taxation"-Theorie gezogenen Konsequenzen für die Differenzierung der Sätze der

[76] G. *Hedtkamp:* Krise des Steuerstaats?, a.a.O.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-46100-4 | Generated on 2025-06-11 10:29:33
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

Verbrauchsteuern zurückhaltend ist (S. 25), bleibt offen, wieweit das System der umfassenden Verbrauchsbesteuerung nur das relative Gewicht der Einkommensteuer zurückdrängen oder aber allokativen Zielen dienen soll. Im ersten Fall würde die Kritik auf die Konkurrenz mit der Konsumbelastung durch die Wertschöpfungsteuer hinweisen. Auf Skepsis wird wohl auch das Nebeneinander von Einkommen- und Wertschöpfungsteuer stoßen, zumal beide tragende Säulen des vorgeschlagenen Steuersystems sein sollen. Denn beide Steuern würden den gleichen Gegenstand belasten, einmal mit subjektiver, das andere Mal mit objektiver Orientierung; der Gewinn würde direkt doppelt getroffen werden, was bei berechtigtem Zweifel an der Überwälzung aller Steuern als investitions- und wachstumshemmend zu beklagen sei. Aber auch in dieser Hinsicht wird die Resonanz auf den *Hedtkamps*chen Reformvorschlag nicht zuletzt von der Steuerbelastung durch die einzelnen der drei Säulen abhängen.

Der Hinweis *Hedtkamps* auf die notwendige „Revision der Ausgaben" wird sicherlich breite Zustimmung finden; er gibt auch den Anlaß, auf die Bedeutung der hohen Staats- und Steuerquote, die in den skizzierten Reformvorschlägen als gegeben unterstellt wurde, für eine Reform der Steuerstruktur aufmerksam zu machen. Bei einer niedrigeren Staatsquote könnte auch die Steuerquote niedriger sein, und das erleichterte Reformen der Steuerstruktur. Zwar bestünden immer noch mehr oder minder kontroverse Ansichten über die erwünschte Struktur, doch die quantitativen Konsequenzen von Steuerstrukturveränderungen für die Betroffenen fielen weniger ins Gewicht, so daß auch über die Kontroversen in der Steuertheorie leichter hinweggegangen werden könnte. Angesichts der heutigen hohen Staatsquote und Steuerquote muß demgegenüber jede durchgreifende Reform der in langer Entwicklung entstandenen Steuerstruktur erhebliche quantitative Konsequenzen haben und deshalb auf politischen Widerstand stoßen. Das um so mehr, je mehr sie (auch) auf ein wachstumsfreundlicheres Steuersystem abzielt und so Verteilungswirkungen hervorruft, die von der Öffentlichkeit als unerwünscht oder gar unzumutbar angesehen werden. Diese quantitativen Folgen könnten jedoch gemildert werden, wenn zugleich mit einer Reduktion der Staatsquote auch die Steuerquote verringert würde. So unverkennbar dieser Zusammenhang zwischen der Staats- und Steuerquote einerseits und der Durchsetzung nicht nur marginaler Steuerstrukturänderungen andererseits auch ist, so schwierig wird es sein, mit einer Reduktion dieser Quoten eine günstige Voraussetzung für eine Steuerstrukturreform zu schaffen, zu der es außer einer breiten Zustimmung zu ihrer Konzeption auch noch eines langen Atems bedarf, wenn berücksichtigt wird, daß — jedenfalls in Ländern mit föderativer Finanzverfassung — durchgreifende Änderungen von Steuersystem und -struktur nicht schnell durchzusetzen sind.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-46100-4 | Generated on 2025-06-11 10:29:33
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

V. Schlußbemerkungen

Wenn in diesem Beitrag versucht wurde, die Wandlungen der Besteuerung über einen sehr langen Zeitraum darzustellen und ihren Triebkräften und Bedingungen nachzugehen, dann konnte das nur bei Beschränkung auf die wichtigsten Entwicklungslinien geschehen, sollte der Beitrag nicht ausufern. Dazu gehörte — wie in der den Ausführungen folgenden Diskussion bemerkt wurde — der Mut zur Lücke, die allerdings bei den Lesern nicht nur wegen des Fehlens vieler Details manche Wünsche offen lassen wird.

Zumindest auf zwei verbliebenen Lücken sollte abschließend noch hingewiesen werden. So einmal auf die nicht berücksichtigten, im Laufe der Zeit erheblich angewachsenen Beiträge zur Sozialversicherung, die einerseits wegen ihres Zwangscharakters und ihrer Belastungswirkung eine starke Ähnlichkeit mit den Steuern haben, andererseits schon wegen der mit ihnen verbundenen Ansprüche der Versicherten auf Sozialleistungen aber auch von den Steuern zu unterscheiden sind. Ihre — in der Aufgabenstellung übrigens nicht vorgesehene — Einbeziehung hätte die Unterschiede in der Finanzierung der Sozialleistungen in den betrachteten Ländern und das dadurch bedingte unterschiedliche Bild von der Entwicklung und Struktur der gesamten öffentlichen Abgaben sowie von der Abgabenquote und nicht nur von den Steuern und der Steuerquote berücksichtigen müssen. Dies, die erforderlich gewesene Charakterisierung der länderweise unterschiedlichen Systeme der sozialen Sicherung sowie die andersgearteten Prinzipien der Besteuerung und der Sozialabgaben ließen eine Beschränkugn auf die Besteuerung geraten erscheinen.

Zum anderen wurde dem Einfluß der Steuerharmonisierung im EG-Bereich während der letzten Jahrzehnte auf die Steuerstruktur der erwähnten Länder (außer den USA) nicht nachgegangen, obwohl er unverkennbar gewesen ist und dabei manche interessanten Parallelen, aber auch Unterschiede zu der Besteuerung vor und nach der Reichsgründung in Deutschland sowie auch zu der in den USA während der letzten hundert Jahre hätten aufgezeigt werden können. Der Kenner der komplizierten Materie wird indessen einsehen, daß solche Betrachtungen besser einer gesonderten Untersuchung vorbehalten bleiben, sollen sie nicht zu sehr an der Oberfläche bleiben.

Im ganzen ist mit diesem Beitrag hoffentlich doch der angemessene Weg zwischen einer zu skizzenhaften und einer überladenen Untersuchung gefunden worden.

Summary

Changes in Taxation since the last Century

In his "Changes in Taxation since the last Century" the author traces the main forces responsible for tax changes during the period under consideration.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-46100-4 | Generated on 2025-06-11 10:29:33
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

Emphasis has been given mainly to the development of enlarged taxation on one hand and to the changing tasks of taxes on the other.

Tax enlargement is considered to be a consequence of increased demand for public goods which had to be financed via taxation. Consequently, the development towards the tax state ("Steuerstaat") can be attributed to *Wagner*'s law of increasing state activity affording increasing public means. In search of additional means the solution were direct taxes in combination with progressive tax rates. Obviously, this gave birth to the introduction of taxes on income, profits, wealth, bequests and the like.

Although this line of evolution had its intellectual fathers markedly amongst German socialists, nevertheless, a similar development could be observed in France, the United States and the United Kingdom. Thus enlarged taxation evolved towards changes of tax structures which had been promoted by parallel changes of social conditions such as the advance of democratic institutions, improvement of markets, growing knowledge of accounting, etc.

Further attention has been given to other changes and consequences. More progressive taxation meant to violate the former respected Edinburgh rule of taxation "leave them as you find them". Taxes were no longer just an instrument to provide revenues but rather mutated into a tool for income redistribution in combination with revenue procurement and served as an instrument to correct market results as well. Following the *Keynes*ian revolution the tax structure had to be changed in such a way as to serve as a stabilizer of economic activity. Later on it was meant to contribute the economic growth.

Finally, attention has been given to the limits of taxation and to more recent issues concerning tax reform. The author concludes that any fundamental tax reform connected with a reduced per capita tax burden can only be realized if the growth of public expenditures can be brought down. In other words, the key for those tax reforms is to be seen on the expenditure side.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-46100-4 | Generated on 2025-06-11 10:29:33
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-46100-4 | Generated on 2025-06-11 10:29:33
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

Gibt es einen Wandel in der Einkommensteuer?*

Von *Helga Pollak*, Göttingen

Einleitung

Seit die Einkommensteuer sich in der zweiten Hälfte des 19. Jahrhunderts zur dominierenden Einnahmenquelle industrialisierter Staaten zu entwickeln begann, war sie ständigen, mehr oder weniger einschneidenden Veränderungen unterworfen. Ist es also überhaupt angebracht, gerade jetzt den „Wandel" dieser Steuer zum Thema zu machen, wenn damit weder die Darstellung vieler einzelner Reformschritte noch die umfassende Aufarbeitung wissenschaftlicher Lehrmeinungen gemeint ist, also nicht die lange Geschichte der Einkommensbesteuerung aufgerollt werden soll?

Es scheint berechtigt, auch aus kürzerer Perspektive von einem Wandel zu sprechen, wenn man die Umbrüche beobachtet, die sich zur Zeit in Wissenschaft und Praxis abzeichnen im Vergleich zu den Tendenzen, die zuvor die Einkommensteuerreformbemühungen und ihre wissenschaftliche Fundierung bestimmt haben. Solche Umbrüche zeigen sich in allen drei Bereichen, zu denen sich die Instrumente oder Aktionsparameter der Einkommensteuerpolitik zusammenfassen lassen: in der Beurteilung des Einkommens als Steuerobjekt, bei der Abgrenzung der Steuerbemessungsgrundlage und bei der Ausgestaltung des Einkommensteuertarifs.

1. Bislang galt mit großer Einmütigkeit die synthetische Einkommensteuer mit einem in der *Schanz-Haig-Simons*-Tradition umfassend definierten Steuerobjekt als das Idealbild der Besteuerung. Wissenschaftlicher Streit entzündete sich vorwiegend an Problemen, die mit der Ausweitung des steuerbaren Einkommens zusammenhingen (wie z. B. die Einbeziehung von capital gains, von Erbschaften und anderen interpersonalen Übertragungen). In der steuertheoretischen Literatur der letzten 15 Jahre sind jedoch auch Argumente in den Vordergrund getreten, die auf eine Eingrenzung des Steuerobjekts hinauslaufen. Ein wichtiges Beispiel ist die Diskussion über die Besteuerung von nicht-konsumierten Einkommensteilen und Kapitaleinkünften, die in der Theorie zwar eine lange Tradition aufzuweisen hat, sich aber nunmehr auf konkrete Reformpläne auszuwirken beginnt.

* Den Teilnehmern der 28. Arbeitstagung des Ausschusses für Finanzwissenschaft danke ich für zahlreiche mündliche und schriftliche Anregungen, die ich bei der Überarbeitung des Referats zu berücksichtigen versucht habe. Für verbliebene Mängel trage ich die volle Verantwortung.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-46100-4 | Generated on 2025-06-11 10:29:33
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

2. Praktisch bedeutsamer als die Tendenz, die Breite des Steuerobjekts einzuschränken, ist der genau entgegengesetzte Umschwung in der Beurteilung gezielter und punktueller Steuerbefreiungen, abzugsfähiger Ausgaben und pauschalierter Freibeträge. Statt fortgesetzter Verlängerung solcher Kataloge soll es nach neueren Reformvorstellungen im Extremfall nur noch persönliche Grundfreibeträge, d. h. eine möglichst umfassende Steuerbemessungsgrundlage (broad tax base) geben.
3. Galten bislang möglichst fein abgestimmte, im Idealfall nach einer Tariformel kontinuierlich verlaufende Progressionstarife als vorbildlich, so werden nun demgegenüber einfache Tarifkonstruktionen propagiert, die jedem Steuerpflichtigen sofort einsichtig sind. Die allenfalls kurzfristig unterbrochene tendenzielle Zunahme des Belastungsniveaus und insbesondere der marginalen Spitzensteuersätze soll durch drastische Reduktion der Steuersätze gebremst werden.

Der sich abzeichnende Wandel wird oft als Gewichtsverlagerung von den Zielen steuerlicher Gerechtigkeit und Umverteilung hin zu verbesserter Ressourcenallokation, Effizienz und Wachstum interpretiert, die von den aktuellen Wachstums- und Beschäftigungsproblemen vieler Volkswirtschaften ausgelöst, aber auch von der wohlfahrtstheoretisch fundierten „neuen Finanztheorie", insbesondere der optimalen Steuertheorie, vorbereitet und gestützt wurde. In vielen Fällen waren es jedoch gleichermaßen Gerechtigkeits- als auch Effizienzaspekte, die zu der jetzt beklagten Differenzierung und Komplizierung der einkommensteuerlich relevanten Tatbestände geführt haben, und es sind wiederum sowohl Gerechtigkeits- als auch Allokationsaspekte, die nunmehr den Ruf nach radikalen Vereinfachungen der Einkommensteuer laut werden lassen. Die Steuervereinfachung soll auch zu einer Begrenzung der stetig steigenden Kosten der Steuerverwaltung und zu einer Beschränkung politischer und budgetärer Spielräume beitragen, deren von Willkür und partikularen Interessen freie Ausfüllung man den Berufspolitikern heute immer weniger zutraut[1].

Den Konsequenzen, die Steuerreformmaßnahmen für das Steueraufkommen und die Steuerlastverteilung haben dürfen, sind in der Regel relativ enge Grenzen gezogen. Um radikaleren Wandlungen in den genannten Instrumentbereichen im Vergleich zu lediglich marginalen Änderungen überhaupt Realisierungschancen zu verschaffen, müssen diese so miteinander verknüpft werden, daß allzu gravierende Folgen, die die einzelnen Reformelemente für sich genommen zeitigen würden, durch gegenläufig wirkende Elemente ausgeglichen oder in dem gewünschten Ausmaß abgemildert werden. Dies ist der richtige

[1] *Buchanan* (1983) ist allerdings der Meinung, daß differenziertere Steuertatbestände notwendig sind, um den Steuerzahlern Schlupflöcher vor einem allzu umfassenden Zugriff des Fiskus offen zu lassen. — Zur Kritik und Gegenkritik der Einkommensteuer aus der Sicht der Politischen Ökonomie vgl. auch *Head*, J. G. (1982), S. 196.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-46100-4 | Generated on 2025-06-11 10:29:33
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

Kerngedanke aller Einkommensteuerreformkonzepte, die in jüngster Zeit in den USA, aber auch in der Bundesrepublik Deutschland für die längere Sicht entworfen worden sind[2]. Trotzdem darf darüber nicht vergessen werden, daß die Reformelemente in den einzelnen Instrumentbereichen auch für sich genommen einer kritischen Prüfung standhalten müssen[3]. Insofern muß es gestattet sein, im folgenden nicht geschlossene Reformpläne, sondern Wandlungstendenzen einzelner Instrumentbereiche vorwiegend unter ceteris-paribus-Bedingungen zu diskutieren.

1. Das Einkommen als Steuerobjekt

1.1. Die steuerliche Diskriminierung von Zinseinkünften

Wird die steuerliche Leistungsfähigkeit am periodischen Zufluß wirtschaftlicher Verfügungsmacht gemessen und ist deren gleichmäßige und verhältnismäßige Erfassung das zentrale Gestaltungsprinzip der Besteuerung, so stellt das aus allen Einkunftsarten synthetisierte Gesamteinkommen das Besteuerungsobjekt par excellence dar.

Obwohl an der Idealisierung der Einkommensteuer auch früher schon Kritik angebracht wurde[4], hat sich doch erst während des letzten Jahrzehnts eine bis dahin kaum vorstellbare Aufwertung allgemeiner und spezieller Konsumsteuern vollzogen, auf die hier nicht näher einzugehen ist[5]. Der Berührungspunkt zur Einkommensteuer besteht darin, daß dem allokationstheoretischen Hauptargument zugunsten der Konsumbesteuerung unter bestimmten Prämissen auch durch eine Variation der Einkommensbesteuerung Rechnung getragen werden kann, nämlich durch die Beschränkung der Einkommensteuer auf Einkünfte, die nicht als Verzinsung früherer Ersparnisse anzusehen sind.

Überzeugte Anhänger der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit haben das alte Argument von der Doppelbesteuerung der Zinseinkünfte durch die allgemeine Einkommensteuer nachdrücklich zurückgewiesen, stellen doch Zinsen auf nicht sofort konsumierte Einkommensteile einen zusätzlichen Zufluß von Verfügungsmacht dar, der von der Steuer auf den Sparbetrag selbst noch nicht getroffen ist[6]. Gegen die Argumentation derjenigen, die sowieso nicht die Bedürfnisbefriedigungsmöglichkeiten, sondern die tatsächliche Bedürfnisbefriedigung während einer Periode als Maßstab der

---

[2] Im folgenden wird vor allem eingegangen auf *Hall/Rabushka* (1983), Treasury Department Report to the President (1984), Jahresgutachten 1983/84 des Sachverständigenrats zur Begutachtung der gesamtwirtschaftlichen Entwicklung.

[3] Vgl. *Minarik*, J. J. (1983), S. 73ff.

[4] *Fisher*, J. (1939), *Kaldor*, N. (1955).

[5] Vgl. dazu *Folkers*, C. (1986).

[6] Vgl. *Peffekoven*, R. (1980), S. 430ff.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-46100-4 | Generated on 2025-06-11 10:29:33
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

Leistungsfähigkeit heranziehen möchten, wird die an sich nicht unzutreffende These ins Feld geführt, daß Sparen keineswegs nur Bedürfnisbefriedigungsverzicht in der Gegenwart zugunsten zukünftiger Nutzung bedeute, sondern daneben auch in der Gegenwart psychische Bedürfnisse, wie z. B. den Wunsch nach Sicherheit und Ansehen, befriedige[7].

Aus allokationstheoretischer Sicht zeigt sich jedoch ein ganz anderes Bild: Werden aus einem für die Periode 1 gegebenen Gesamteinkommen Y Ersparnisse gebildet, so steht bei Erhebung einer allgemeinen Einkommensteuer in Periode 2 nicht, wie im steuerlosen Zustand bei einem Zinssatz r, das $(1+r)$-fache, sondern nur das $[1+r(1-t_y)]$-fache zur Disposition, wobei t_y den Einkommensteuersatz repräsentiert. Derselbe Effekt würde sich einstellen, wenn die Ersparnis unmittelbar in Periode 1 mit einem entsprechend höheren Steuersatz belegt würde als der konsumtiv verwendete Teil des Einkommens[8].

Durch die steuerliche Diskriminierung der Ersparnis entsteht ein Substitutionseffekt zulasten zukünftiger Konsummöglichkeiten und damit ein „excess burden" für die Sparer im Vergleich zur Erhebung einer aufkommensgleichen „neutralen" Steuer, bei der das „Preisverhältnis" zwischen Gegenwarts- und Zukunftskonsum nicht verändert wird. Da nunmehr die Sparer ihre Konsum/Sparrelation so wählen, daß die Grenzrate der Substitution zwischen Gegenwarts- und Zukunftskonsum der Rate $[1+r(1-t_y)]$ angepaßt ist, entspricht ihre Zeitpräferenzrate nicht mehr der Grenzrate, mit der die Investoren nicht für Gegenwartskonsum verwendete Ressourcen in Güter für den Zukunftskonsum transformieren können. Vorausgesetzt ist dabei, daß die Zinskosten des für Investitionen eingesetzten Kapitals als Betriebsausgaben absetzbar sind und die Abschreibungen pro rata temporis gemäß der Wertminderung des Kapitalbestandes erfolgen[9].

---

[7] Vgl. *Haller*, H. (1971), S. 55.

[8] Damit eine diskriminierende Steuer auf die Ersparnis die Grenzrate der Substitution zwischen Gegenwarts- und Zukunftskonsum genauso verändert wie eine allgemeine Einkommensteuer, muß gelten:

$$\frac{(1-t_s)\cdot Y(1+r)}{Y(1-t_c)} = 1+r(1-t_c)$$

t_s ist der Steuersatz auf die Ersparnis, t_c der Steuersatz auf den Gegenwartskonsum, der dem Einkommensteuersatz entspricht.
Daraus folgt:

$$t_s = t_c\left[1+\frac{r(1-t_c)}{1+r}\right] > t_c$$

Der Begriff Zukunftskonsum kann hier und im folgenden auch die Verwendung gesparter Einkommensteile als Erbmasse mitumfassen, wenn eine Nachlaßsteuer erhoben wird, die der Steuerbelastung des eigenen Zukunftskonsums entspricht.

[9] Vgl. *Sinn*, H.-W. (1984a), S. 218ff. — Eine ausführliche Behandlung der Kapitaleinkommensbesteuerung findet sich nunmehr bei *Sinn*, H.-W. (1985).

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-46100-4 | Generated on 2025-06-11 10:29:33
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

1.2. „Neutrale" Besteuerungsalternativen

Unter den bisher gesetzten Prämissen muß eine neutrale Ersatzsteuer für die allgemeine Einkommensteuer die Ersparnis auch im Mehrperiodenvergleich in derselben Höhe wie den Konsum belasten. Nimmt man der Einfachheit halber an, daß Einkünfte nur in Form von Arbeitseinkünften und Zinsen erzielt werden, so ist dies der Fall bei

— einer Konsumausgabensteuer, bei der die in der Gegenwart steuerfreien Ersparnisse einschließlich der darauf entfallenden Zinseinkommen später bei der Verausgabung von der Besteuerung erfaßt werden, oder bei

— einer Arbeitseinkommensteuer, bei der das Arbeitseinkommen unabhängig von seiner Verwendung für Konsum oder Ersparnis besteuert wird, Zinseinkünfte hingegen steuerfrei bleiben.

Bei gleichem Gegenwartswert des mehrperiodigen Steueraufkommens ist allerdings die zeitliche Verteilung der Periodeneinnahmen unterschiedlich, so daß bei gegebenem Finanzbedarf für die volle Gleichwertigkeit beider Steuerarten unterstellt werden muß, daß der Fiskus Budgetsalden zum Zinssatz r unbeschränkt zwischen den Perioden transformieren kann. Außerdem ist zu beachten, daß selbst bei gleichem Gegenwartswert des Steueraufkommens der einzelne Steuerzahler unterschiedlich von den alternativen Steuerarten betroffen wird, wenn diese direkt progressive Steuertarife mit ansteigenden marginalen Steuersätzen aufweisen. Von solchen zusätzlichen Problemen, die mit der Tarifgestaltung zusammenhängen, soll zunächst abgesehen werden; der Vergleich verschiedener Besteuerungsalternativen erfolgt hier unter der Annahme konstanter (marginaler) Steuersätze.

Da eine Steuer, die die Konsumausgaben als Steuerbemessungsgrundlage heranzieht, in dieser Untersuchung nicht zu erörtern ist, geht es im folgenden nur um Steuervarianten, die am allgemeinen Einkommen anknüpfen, aber aufgrund ihrer besonderen Ausgestaltung in ihrer Wirkung auf Konsum und Ersparnis einer Arbeitseinkommensteuer entsprechen.

Beschränkt man sich auf die grundsätzliche Konzeption und läßt die praktischen Detailprobleme beiseite, gelangt man zu drei denkmöglichen Konstruktionen:

a) Beim Prototyp der Arbeitseinkommensteuer entfällt auf der Seite der Sparer die Besteuerung der Zinseinkünfte. Beim Investor bleiben hingegen Schuldzinsen abzugsfähig, so daß Sparer und Investoren bei ihren Entscheidungen beide mit dem Marktzinssatz r rechnen und damit die Optimalbedingung der intertemporalen Ressourcenallokation erfüllen.

   Mit Recht kann man bezweifeln, daß die direkte und definitive Herausnahme der Zinseinkünfte aus der Einkommensbesteuerung auch nur die geringste politische Realisierungschance hätte, da sie den vorherrschenden Verteilungsvorstellungen konträr zuwiderläuft[10]. Daß heute faktisch auf

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-46100-4 | Generated on 2025-06-11 10:29:33
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

illegalem Wege ein großer Teil der Zinseinkommen steuerfrei bleibt, kann schwerlich als erster Schritt in Richtung auf eine allokationstheoretisch begründete Arbeitseinkommensteuer gerechtfertigt werden[11].

b) Bei der zweiten denkbaren Konstruktion entfällt ebenfalls die Besteuerung der Zinseinkünfte bei den Sparern. Da jedoch im Gegensatz zum ersten Modell nunmehr der Abzug von Schuldzinsen bei den Investoren nicht zulässig ist, werden letzten Endes die Zinsen durch eine Art Quellenabzug besteuert. Der Anknüpfungspunkt für die Besteuerung hat sich insoweit nur von den Sparern auf die Investoren verschoben. Die eigentliche Entlastung der Ersparnis von einer sie diskriminierenden Besteuerung erfolgt durch die zusätzliche Einführung der Sofortabschreibung für alle investiven Ausgaben. Diese Maßnahme ist für die Investoren gleichbedeutend mit einer Subvention auf den Investitionsbetrag in Höhe von $I \cdot \frac{t}{1-t}$. Diese Subvention wiederum entspricht einer Rückerstattung der auf den eingesetzten Kapitalbetrag im Moment der Ersparnisbildung erhobenen Einkommensteuer und gleicht für die Investoren die Nichtabzugsfähigkeit der Schuldzinsen aus[12].

Das hier geschilderte Grundprinzip hat bereits Eingang in konkrete Steuerreformvorschläge gefunden. Diese konzentrieren sich zum Teil speziell auf eine Neuordnung der Unternehmensbesteuerung[13], zum Teil beziehen sie sich jedoch auch auf die gesamte Einkommensbesteuerung, wie z. B. das in den USA vieldiskutierte Modell von *Hall* und *Rabushka*[14], das eine extreme Variante einer flat rate tax darstellt.

Nach *Hall* und *Rabushka* soll sich die Einkommensbesteuerung aus einer individuellen „compensation tax" und einer „business tax" zusammensetzen, für die jeweils eine Steuererklärung im Postkartenformat ausreicht.

Die compensation tax erfaßt nur die Löhne und Gehälter sowie Pensionen und dient der Verrechnung der in diesem Plan ausschließlich vorgesehenen persönlichen Freibeträge für den Steuerpflichtigen und seine abhängigen Familienangehörigen. Sie läßt gegebenenfalls auch eine Steuerrückzahlung zu. Alle anderen Einkunftsarten werden im Rahmen der business tax, also

---

[10] Vgl. *Sinn*, H.-W. (1984b), S. 331ff.

[11] So verweist z. B. *Schlesinger* (1985) bei seinen Vorbehalten gegen den Quellenabzug für Zinseinkünfte auch auf den Streit über die Doppelbesteuerungsthese.

[12] Da $I=(1-t)S$, gilt für die auf die Ersparnis erhobene Steuer

$$tS=\frac{t}{1-t}\cdot I.$$

Gleichbedeutend mit einem Sofortabzug der Investitionsausgaben ist auch ein pro rata temporis-Abzug aufgezinster Abschreibungsbeträge. Vgl. *Wenger*, E. (1983), S. 228f.

[13] Vgl. *Kay*, J. A., *King*, M. A. (1978), S. 200ff.

[14] *Hall*, R. E., *Rabushka*, A. (1983), S. 32ff.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-46100-4 | Generated on 2025-06-11 10:29:33
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

bereits am Ort ihrer Entstehung und nicht erst beim Empfänger besteuert. Obwohl die Zahl derjenigen, die der business tax unterliegen würden, weit höher wäre als etwa bei der heutigen Körperschaftsteuer und z. B. auch private Wohnungsvermieter einschließen würde, schätzen *Hall* und *Rabushka*, daß etwa 80% der Steuerzahler lediglich der compensation tax unterliegen würden[15].

c) Bei der dritten Möglichkeit, die von *Sinn*[16] vor allem wegen ihrer besseren Optik, der größeren Durchsetzungschancen und des geringeren Reformbedarfs gegenüber dem geltenden Recht empfohlen wird, bleibt die Zinsbesteuerung bei den Sparern trotz ihrer Verzerrungswirkungen bestehen. Sie wird jedoch durch eine gegenläufige Verzerrung im Investitionsbereich wieder ausgeglichen, indem dort die Steuerabzugsfähigkeit der Schuldzinsen und die Sofortabschreibung der Investitionsausgaben nebeneinander zugelassen werden. Durch diese Maßnahmenkombination ergibt sich eine Nettosubventionierung der Investoren, die bewirkt, daß sie nunmehr solange investieren, bis der Grenzertrag $r(1-t_y)$ beträgt und dem Zinssatz für die besteuerten Ersparnisse entspricht[17]. Damit ist die Bedingung einer effizienten zeitlichen Ressourcenallokation wiederum erfüllt, allerdings bei einem gegenüber den anderen Lösungen erhöhten Bruttozinsniveau.

Alle geschilderten Konstruktionen beruhen auf der gemeinsamen Grundvoraussetzung, daß eine allgemeine Einkommensteuer die optimale Ressourcenallokation stört. Sie vermeiden den offenen Übergang zur Konsumbesteuerung und zielen auf eine Umstrukturierung der Einkommensbesteuerung ab; zum Teil wird sogar die Zinsbesteuerung der Sparer explizit beibehalten.

Im Gegensatz dazu stehen die Argumente, durch die die Zinsbesteuerung als ein Korrektiv in solchen Fällen gerechtfertigt wird, in denen eine allgemeine Konsumausgabensteuer oder ihr äquivalente steuerliche Konstruktion gerade nicht optimal wäre.

1.3. Die Besteuerung der Zinseinkünfte als Korrektiv

Als erstes ist das bereits genannte Argument aufzugreifen, daß die doppelte Nutzung der Ersparnisse als Sicherheits- und Prestigeelement in der Gegenwart und als Konsumpotential in der Zukunft deren höhere Besteuerung rechtfertige. Hier zeigt sich bei näherer Prüfung, daß die Konsumbesteuerung dann tatsächlich nicht neutral ist, sondern eine Begünstigung der Ersparnis darstellt, da ihr „psychischer" Ertrag, der in der Gegenwart anfällt, sowohl in der Gegenwart als auch in der Zukunft steuerfrei bleibt. Die Kapitaleinkommensteuer erweist sich allerdings nach wie vor als diskriminierend zulasten der

[15] *Hall*, R. E., *Rabushka*, A., a. a. O., S. 36.

[16] *Sinn*, H.-W. (1984a), S. 230f.

[17] *Sinn*, H.-W. (1984a), S. 222f.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-46100-4 | Generated on 2025-06-11 10:29:33
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

Ersparnis[18]. Allein die Arbeitseinkommensteuer trifft in der Gegenwart die für die Erzielung dieses psychischen Ertrags eingesetzten Einkommensteile genauso wie die übrige Einkommensverwendung und behält ihren neutralen Charakter.

Das zweite Argument hängt mit dem Problem der Freizeit zusammen. Die Schwierigkeiten, den Freizeitnutzen direkt in die Besteuerung miteinzubeziehen, ist die Ursache dafür, daß auch ansonsten sehr breit angelegte Steuern wie die Konsumausgabensteuer oder die Arbeitseinkommensteuer nur second-best-Lösungen darstellen, wenn man nicht den Fall starren Arbeitsangebots heranzieht. Schon die alte Forderung, daß Zinseinkünfte als sogenannte fundierte Einkünfte höher besteuert werden sollten als sogenannte unfundierte Arbeitseinkünfte, zielte auf eine indirekte Erfassung des Freizeitnutzens ab, wenn auch vorwiegend aus Gerechtigkeitsgründen. Aus der Sicht der optimalen Steuertheorie kann eine Besteuerung der Zinseinkünfte zur Verbesserung der Ressourcenallokation beitragen, wenn die Nutzenfunktion in bezug auf Freizeit und Güterkonsum nicht separabel ist und die aus der Ersparnis und den Zinseinkünften finanzierten zukünftigen Konsumausgaben in höherem (geringerem) Maße für Güter getätigt werden, die in einem Komplementaritäts(Substitutions-)verhältnis zur Freizeitnutzung stehen, als dies beim Gegenwartskonsum der Fall ist[19]. Ähnlich wie bei der höheren Verbrauchsteuerbelastung einzelner freizeitkomplementärer Güter wird dadurch indirekt ein Effekt erzielt, der einer Freizeitbesteuerung entspricht.

Aus dieser Überlegung folgt allerdings keinesfalls zwangsläufig, daß die allokationsverbessernde Zinsbesteuerung genau die gleiche Höhe haben muß wie die Besteuerung der Arbeitseinkünfte. Vielmehr hängt die Höhe der Zinssteuer von der relativen Intensität der Komplementaritäts- und Substitutionsbeziehungen zwischen Freizeit, Gegenwarts- und Zukunftskonsum ab, so daß eine allgemeine, d. h. gleich hohe Besteuerung aller Einkunftsarten sich als ein Spezialfall der optimalen Einkommensbesteuerung erweist[20].

Schließlich ist das Problem der Zinseinkommensbesteuerung noch unter dem Gesichtspunkt der für zukünftiges Wachstum gewünschten Ersparnis und Realkapitalbildung zu betrachten. Auf den ersten Blick scheint es plausibel, daß der Fall unzureichender Kapitalbildung zugunsten einer Steuerbefreiung oder zumindest Steuerermäßigung für Ersparnis oder Zinseinkünfte spricht. Ob aber durch die allgemeine Einkommensteuer im Vergleich zu einer aufkommensgleichen neutralen Steuer nicht nur der zukünftige Konsum, sondern auch die gegenwärtige Ersparnis vermindert wird, hängt zum einen von der aus der Präferenzstruktur der Sparer resultierenden Zinselastizität der Ersparnis und zum anderen davon ab, welche zeitliche Verteilung der Steuerzahlungen die

---

[18] Vgl. *Brennan*, G., *Nelson*, D. (1982).

[19] Vgl. *Atkinson*, A. B., *Sandmo*, A. (1980) sowie den bereits bei *Corlett*, W. J., *Hague*, D. C. (1953) enthaltenen Grundgedanken.

[20] Vgl. *Atkinson*, A. B., *Sandmo*, A., a. a. O., S. 539.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-46100-4 | Generated on 2025-06-11 10:29:33
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

aufkommensgleiche neutrale Steuer aufweist[21]. Reagiert der Zukunftskonsum nicht sehr stark auf eine Zinssteigerung, so kann der im Fall der neutralen Besteuerung gewünschte höhere Zukunftskonsum unter Umständen sogar mit einer niedrigeren Ersparnis finanziert werden, da ja die hinzukommenden Zinserträge gestiegen sind. Fällt außerdem nur ein kleinerer Teil der Steuerzahlungen in der Zukunft an, so brauchen nur geringere Ersparnisse zur Abdeckung künftiger Steuerzahlungen gebildet zu werden.

2. Die Verbreiterung der Steuerbemessungsgrundlage

2.1. Reformvorschläge

Abzüge vom steuerpflichtigen Einkommen, die die Steuerbemessungsgrundlage schmälern, sind in den Einkommensteuergesetzen vieler Länder in reicher Zahl und für die unterschiedlichsten Fälle vorgesehen. In letzter Zeit sind insbesondere in den USA im Zusammenhang mit dem flat rate tax-Konzept Vorschläge zur Verminderung der steuerfreien Abzugsbeträge gemacht worden, die in ihrer Konkretheit über allgemein geäußerte Reformabsichten und über die übliche Forderung nach Streichung nicht mehr berechtigter oder von vornherein verfehlter Vergünstigungen hinausgehen. Die Palette reicht von der völligen Abschaffung aller Abzugsmöglichkeiten mit Ausnahme der persönlichen Freibeträge für den Steuerpflichtigen, seinen Ehegatten und die unterhaltsberechtigten Kinder bis zu den Vorstellungen des Treasury Department, nach denen auch einige Abzugsmöglichkeiten für Hypothekenzinsen bei Eigenheimen, Vorsorgeaufwendungen, mildtätige Zwecke usw.[22] bestehen bleiben sollen.

Die Rechtfertigungsgründe für eine umfassende Einschränkung der Abzugsmöglichkeiten sind mehrfacher Art[23]:

— Die Steuererhebung und -veranlagung wird erheblich vereinfacht, was einerseits Aufwand und Energie vermindert, die ansonsten zur Ausnutzung aller Abzugsmöglichkeiten aufgebracht werden müssen, andererseits aber auch der horizontalen Gleichmäßigkeit der Besteuerung dient, wenn bei der gegenwärtigen Vielfalt von Sonderregelungen viele Steuerzahler nicht mehr in der Lage sind, sich ausreichend über die ihnen zustehenden Steuersparmöglichkeiten zu informieren und sie auch zu nutzen.

---

[21] Vgl. *Feldstein*, M. (1978), S. 30ff.

[22] *Hall*, R. E., *Rabushka*, A., a.a.O., S. 35f; Tax Reform for Fairness, Simplicity and Economic Growth. The Treasury Department Report to the President. Summary of Proposals (1984), S. 1f.

[23] Vgl. *Minarik*, J. J. (1983), S. 67ff; Stellungnahme des Wissenschaftlichen Beirats beim Bundesministerium der Finanzen zur Diskussion über die Steuervereinfachung (1979).

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-46100-4 | Generated on 2025-06-11 10:29:33
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

— Durch die Abzugsmöglichkeiten bei bestimmten Ausgaben ändern sich die Preisverhältnisse zwischen steuerbefreiten und anderen Einkommensverwendungsarten; dadurch entstehen wohlfahrtsmindernde Substitutionseffekte.
— Bei Verbreiterung der Steuerbemessungsgrundlage kann das notwendige Steueraufkommen mit niedrigeren Steuersätzen erzielt werden; insbesondere verstärkt die Reduktion der marginalen Steuersätze die ökonomischen Leistungsanreize.

Das Vereinfachungsargument enthält sowohl Effizienz- als auch Gerechtigkeitsaspekte. Ein Effizienzaspekt ergibt sich aus der expliziten Berücksichtigung der Verwaltungs- oder Transaktionskosten komplizierter steuerlicher Regelungen im Verhältnis zu deren durchaus als positiv unterstellten unmittelbaren Wohlfahrtseffekten. Dieser Gesichtspunkt, der lange Zeit in der steuertheoretischen Literatur vernachlässigt wurde, ist jedoch ganz allgemein beim Einsatz staatlicher Instrumente einzubeziehen. Werden etwa die in der Einkommensteuer eliminierten differenzierten Ausnahmetatbestände durch einen entsprechenden Katalog von Transferzahlungen und Subventionen ersetzt, werden die Verwaltungs- oder Transaktionskosten nur von der Einnahmenseite auf die Ausgabenseite verlagert und können insgesamt gleich bleiben oder sogar steigen.

Auch die Forderung nach mehr Transparenz durch Vereinfachung der Abzugsmöglichkeiten setzt eine nur empirisch zu fundierende Abwägung zwischen Wohlfahrtsgewinnen und Wohlfahrtsverlusten voraus. Der Verzicht auf allokations- oder verteilungspolitisch an sich berechtigte Steuererleichterungen mag die ungleiche Behandlung innerhalb der jeweiligen Gruppe von potentiell Berechtigten, faktisch aber nur zum Teil Begünstigten vermindern; bei negativen externen Informationseffekten mag auch die Ungleichheit der faktischen Besteuerung innerhalb des Kreises der jeweils Nichtberechtigten sinken. Demgegenüber steht jedoch die Zunahme der Ungerechtigkeit bzw. ineffizienten Diskriminierung zwischen den jeweiligen Gruppen von Berechtigten und Nichtberechtigten. Nur wenn der Grad der Intransparenz so groß geworden ist, daß die Wohlfahrtsverluste durch Verzicht auf an sich wohlfahrtssteigernde Abzugsmöglichkeiten geringer sind als die Wohlfahrtsverluste durch ein undurchsichtiges Steuersystem, bringt die Vereinfachung per Saldo einen Wohlfahrtsgewinn, wenn auch keine first-best-Lösung.

Die beiden neben dem Vereinfachungsargument genannten Reformmotive werfen erneut die Frage nach der prinzipiell optimalen Ausgestaltung der Einkommensteuer auf, bei der unter der Voraussetzung eines gegebenen Aufkommensbedarfs und gegebener Unterschiede der Einkommensbezieher der Wohlfahrtsverlust minimiert wird. Bezogen auf den in diesem Abschnitt diskutierten Teilaspekt ist hier insbesondere die Rechtfertigung von Steuerfreibeträgen oder Abzügen von der Steuerschuld als Instrument optimaler Einkommensteuerpolitik zu überprüfen.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-46100-4 | Generated on 2025-06-11 10:29:33
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

2.2. Steuerfreibeträge versus Abzug von der Steuerschuld

Ausnahmen von der normalen Besteuerung des Einkommens werden entweder an das Vorliegen von Tatbeständen geknüpft, die die wirtschaftliche Situation des Steuerpflichtigen im Vergleich zu anderen nachhaltig beeinträchtigen (z. B. Familienstand, Kinderzahl, Alter, Behinderung), oder sie werden für bestimmte Arten der Einkommensverwendung gewährt, wobei der Grund wiederum die besondere Belastung des Steuerpflichtigen (z. B. durch Krankheits- oder Ausbildungskosten), aber auch die besondere Förderungswürdigkeit des Verwendungszwecks (z. B. bei Wohnungsbauaufwendungen, gemeinnützigen Spenden) sein kann.

Nach traditioneller Auffassung entspricht es dem Leistungsfähigkeitsprinzip, wenn für besondere Belastungen Freibeträge, d. h. Abzüge von der Steuerbemessungsgrundlage, eingeräumt werden. Die bei direkt progressiven Tarifen mit dem marginalen Steuersatz steigende Steuerentlastung erscheint aus dieser Sicht nur als die Kehrseite der mit dem marginalen Steuersatz steigenden Überbesteuerung, die einträte, wenn leistungsfähigkeitsmindernde Belastungen zu unrecht nicht abzugsfähig wären. Allerdings wird diese Konsequenz von Einkommensteuerfreibeträgen trotzdem oft als sozialpolitisch unerwünscht kritisiert. Im Fall der als förderungswürdig angesehenen Ausgaben liegt eine Minderung der steuerlichen Leistungsfähigkeit nicht vor; folglich ist eine von der Progression des Einkommensteuertarifs unabhängige, in der Regel gleichmäßige Begünstigung vorzuziehen.

Aus der Sicht der optimalen Steuertheorie ergeben sich weitere Aspekte für die Wahl zwischen Freibeträgen und Steuerbetragsabzügen. Grundsätzlich wird in diesem Bezugsrahmen der Tarifverlauf der Einkommensteuer durch die (Arbeits-)Einkommen/Freizeitreaktionen der Wirtschaftssubjekte bestimmt, die sich durch ihre in der Höhe des Lohnsatzes zum Ausdruck kommenden Fähigkeiten zum Einkommenserwerb unterscheiden[24]. Könnte man diese Fähigkeiten direkt als Maßstab der steuerlichen Leistungsfähigkeit zur Besteuerung heranziehen, so erhielte man die ideale Form einer allokationsneutralen und gerechten Pauschalbesteuerung. Aber auch die Einkommensteuer als second-best-Lösung gibt bei (schwacher) Separabilität der Nutzenfunktion in bezug auf Güterkonsum und Freizeitgenuß unter den bisher gemachten Annahmen keinen Anlaß zur Gewährung von Freibeträgen oder Steuerabzügen[25].

Kommen nun die oben genannten wirtschaftlichen Beeinträchtigungen hinzu, die als zusätzliche Bedürftigkeit (needs) oder als Minderung der steuerlichen Leistungsfähigkeit aufgefaßt werden können, so hängt deren adäquate steuerli-

[24] Dieser Modelltyp wurde erstmals von *Mirrlees* (1971) verwendet.

[25] Vgl. *Atkinson*, A. B., *Stiglitz*, J. E. (1980), S. 439f.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-46100-4 | Generated on 2025-06-11 10:29:33
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

che Berücksichtigung erstens von den Möglichkeiten der Erfassung solcher Tatbestände und zweitens von ihrem Einfluß auf die Arbeits- bzw. Freizeit ab.

Ideal wäre zunächst wiederum ein dem Bedürftigkeitsgrad angemessener Pauschalabzug. Müssen jedoch als Surrogat der Bedürftigkeit die durch sie ausgelösten Ausgaben herangezogen werden, so ist in der Regel damit zu rechnen, daß die Höhe dieser Ausgaben nicht nur vom Grad der Bedürftigkeit, sondern auch von der Höhe der Steuervergünstigung abhängt. Durch diese wird das Preisverhältnis zwischen den Gütern, die aufgrund der speziellen Bedürftigkeit erworben werden (z. B. Kindernahrung und -kleidung, Altenpflegedienste, Medikamente, Krankenhausleistungen), und den übrigen Konsumgütern zulasten der Konsumgüter verändert. Dies führt zu wohlfahrtsmindernden Substitutionseffekten, die man wegen der Parallelität zwischen Steuervergünstigungen und Versicherungsleistungen für den Fall des Eintritts solcher Bedürftigkeitssituationen auch als „moral hazard" interpretieren kann. Um die Substitution zu begrenzen, darf die Steuerersparnis nur einem Teil der entstehenden Ausgaben entsprechen; je stärker die Substitutionseffekte sind, desto geringer muß dieser Anteil angesetzt werden[26].

Bleiben beim Auftreten von Bedürftigkeitstatbeständen Arbeits- und Freizeit und damit das Arbeitseinkommen konstant, d. h. haben diese Tatbestände nur Einfluß auf die Struktur der Einkommensverwendung, so ist ein Abzug von der Steuerschuld vorzuziehen, da dieser nur das Preisverhältnis zwischen begünstigten und nichtbegünstigten Einkommensverwendungsarten ändert, den marginalen Einkommensteuersatz jedoch nicht tangiert. Folglich bleibt das Preisverhältnis zwischen Einkommen und Freizeit unverändert, und es werden auch durch die Steuerbegünstigung keine Einkommensänderungen ausgelöst[27].

Wird jedoch die gestiegene Bedürftigkeit durch eine Einkommenserhöhung, bewirkt durch eine Verminderung der Freizeit, aufgefangen, so steigt bei einem direkt progressiven Einkommensteuertarif der marginale Steuersatz aufgrund einer Einkommenserhöhung, der keine Erhöhung der steuerlichen Leistungsfähigkeit entspricht. Durch Abzug eines Freibetrags von der Steuerbemessungsgrundlage wird nicht nur das Preisverhältnis zwischen den begünstigten und nichtbegünstigten Einkommensverwendungsarten, sondern auch das Preisverhältnis zwischen Einkommen und Freizeit wieder zugunsten der Freizeit verändert[28].

Während bei Tatbeständen, die die steuerliche Leistungsfähigkeit mindern, auf jeden Fall eine Berücksichtigung im Rahmen der Einkommensteuer angebracht ist, muß bei der Förderung bestimmter Einkommensverwendungsarten zunächst geprüft werden, ob das angestrebte Ziel, von den bereits erwähnten Transaktionskosten abgesehen, nicht mit einer geringeren Belastung

[26] *Stiglitz*, J. E., *Boskin*, M. J. (1977), S. 259.

[27] *Stiglitz*, J. E., *Boskin*, M. J., a. a. O., S. 300f.

[28] *Stiglitz*, J. E., *Boskin*, M. J., a. a. O., S. 299.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-46100-4 | Generated on 2025-06-11 10:29:33
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

des Budgets über öffentliche Ausgabenaktivitäten erreicht werden kann[29]. Sollen z. B. für einen bestimmten Zweck (Wohlfahrtspflege, sozialer Wohnungsbau, Wissenschaftsförderung usw.) höhere Mittel zur Verfügung gestellt werden, so kann die öffentliche Hand entweder selbst Zahlungen an entsprechende Institutionen leisten oder privaten Wirtschaftssubjekten eine Steuervergünstigung für ihre Zuwendungen oder Beiträge einräumen. Da die Steuerbegünstigung auch für die Zuwendungen in Anspruch genommen werden kann, die auch ohne eine solche steuerliche Maßnahme erfolgt wären (Mitnahmeeffekt), kann der zusätzliche Zuwendungsbetrag kleiner sein als der durch die Steuervergünstigung hervorgerufene Ausfall an Steuereinnahmen[30]. In diesem Fall wäre die direkte Förderung durch staatliche Ausgaben vorzuziehen, die Abschaffung von Steuerbegünstigungen, d. h. die Verbreiterung der Steuerbemessungsgrundlage also zu empfehlen.

Selbst wenn der umgekehrte Fall vorliegt, kommt die steuerliche Begünstigung einzelner Einkommensverwendungsarten, bei der Substitutionseffekte zugunsten der förderungswürdigen Aktivität erwünscht sind, nur in Frage, wenn die Voraussetzungen für die Optimalität einer umfassenden Einkommensbesteuerung nicht erfüllt sind. Die wichtigsten Anwendungsbeispiele sind positive externe Effekte, die sich in den Marktpreisen der sie verursachenden Güter nicht widerspiegeln, oder Preisunterschiede für einzelne Bevölkerungsgruppen, die aufgrund von Marktunvollkommenheiten zustande kommen. Durch die Gewährung eines Abzugs von der Steuerschuld können die Preise der in Frage kommenden Güter und Dienstleistungen so angepaßt werden, daß sie den Optimalitätsbedingungen entsprechen[31].

3. Der Einkommensteuertarif

3.1. Traditionelle Grundsätze der Tarifgestaltung und Reformvorschläge

Der auffälligste Wandel sowohl in dem von Wissenschaft und Praxis aufgebrachten Interesse als auch in den Ergebnissen und verfolgten Zielsetzungen hat zweifellos während der letzten Jahre im Bereich des Einkommensteuertarifs stattgefunden.

Lange Zeit wurde die Tarifgestaltung von der Finanzwissenschaft nur am Rande behandelt und unter der Überschrift „Steuertechnik" auf eine Stufe mit Problemen der Veranlagungstechnik und Steuerverwaltung gestellt. Finanzwissenschaftliche Lehrbücher enthielten nur gelegentlich kurze Bemerkungen zu Steuertarifen, und mit Ausnahme des Problems der Ausschaltung der „kalten"

[29] Vgl. *Feldstein*, M. (1980).

[30] Entscheidend für das Ergebnis ist die Preiselastizität der geförderten Zuwendungen. Ist ihr Absolutbetrag größer (kleiner) als Eins, steigt der Zuwendungsbetrag um mehr (weniger) als die Steuerersparnis.

[31] Vgl. *Atkinson*, A. B., *Stiglitz*, J. E., a. a. O., S. 440.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-46100-4 | Generated on 2025-06-11 10:29:33
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

Progression, das in Zeiten hoher Inflationsraten größere Aufmerksamkeit fand, wies auch die Zeitschriftenliteratur nur sporadische Beiträge zum Einkommensteuertarif auf.

Dies änderte sich auffällig, als sich Anfang der siebziger Jahre die optimale Steuertheorie der Einkommensteuer zuwandte[32]. Seit Anfang der achtziger Jahre stellen auch Politiker und ihre Berater Modelle für eine Tarifreform zur Diskussion, die über gelegentliche Anpassungen an Wachstums- und Inflationsraten hinausgehen. Betrachtet man die gegenwärtigen Tendenzen insbesondere in den USA und in der Bundesrepublik Deutschland, so zeichnen sich zwei Konzeptionen ab, die in mehr oder minder großem Gegensatz zu den traditionellen Leitsätzen der Tarifgestaltung stehen:

a) die vor allem in den USA propagierte „flat rate tax" mit einem einheitlichen (konstanten) marginalen Steuersatz[33], in einigen Reformvorschlägen zumindest angenähert durch eine geringe Anzahl von Tarifstufen mit ansteigenden Grenzsteuersätzen (z. B. 15, 25 und 35% in den USA[34], 20, 30 und 40% nach einer Idee des Sachverständigenrats[35]),

b) die am oberen und unteren Ende der Einkommensskala durch eine „Proportionalzone" ergänzte „lineare Progression", die ebenfalls vom Sachverständigenrat ins Gespräch gebracht wurde[36] und nunmehr von der Bundesregierung als Endziel der für 1986 und 1988 vorgesehenen Tarifreformschritte bezeichnet wird[37].

Daß diese Tarifreformmodelle tatsächlich eine als „Wandel" zu klassifizierende Umorientierung der Tarifgestaltung darstellen, wird deutlich, wenn man sich die bislang weitgehend unbestrittenen Auffassungen über die wünschenswerten Eigenschaften eines Steuertarifs vor Augen hält:

a) Der Steuertarif soll möglichst wenig Diskontinuitäten im Belastungsverlauf aufweisen. Dies folgt erstens aus der Erweiterung des Grundsatzes der Gleichmäßigkeit der Besteuerung in dem Sinn, daß nicht nur Gleiche gleich, sondern auch nahezu Gleiche nahezu gleich zu behandeln sind[38]. Zweitens sollen dadurch aber auch disincentive-Effekte vermieden werden, die durch das wirtschaftlich oder psychologisch begründete Zögern der Steuerzahler entstehen, eventuelle Sprungstellen des Tarifverlaufs durch vermehrte Anstrengungen zur Einkommenserzielung zu überwinden.

---

[32] Vgl. wiederum als ersten Beitrag *Mirrlees*, J. A. (1971).

[33] *Hall*, R. E., *Rabushka*, A., a. a. O.

[34] Tax Reform for Fairness, Simplicity and Economic Growth, a. a. O., S. 1.

[35] Jahresgutachten 1983/84 des Sachverständigenrats, a. a. O., S. 200.

[36] Jahresgutachten 1983/84 des Sachverständigenrats, a. a. O., S. 199.

[37] Vgl. Entwurf eines Gesetzes zur leistungsfördernden Steuersenkung und zur Entlastung der Familie (1984), S. 95; Steuersenkungen 1986/88 (1985), S. 15.

[38] Vgl. *Shoup*, C. S. (1969), S. 24.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-46100-4 | Generated on 2025-06-11 10:29:33
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

Die Forderung nach kontinuierlicher Entwicklung der Tarifbelastung bezieht sich in allererster Linie auf den Steuerbetrag und den durchschnittlichen Steuersatz, da Diskontinuitäten hier direkt zu einer vorübergehenden Verminderung des verfügbaren Einkommens führen und dies nur durch zusätzliche Grenzberichtigungen aufgefangen werden kann[39]. Deshalb stehen Stufentarife, die Sprünge in der Durchschnittsbelastung aufweisen, heute tatsächlich nicht mehr zur Diskussion. Sprünge in der Grenzbelastung treten jedoch zwangsläufig bei jedem Tarif auf, bei dem die Progression durch Aneinanderreihen einzelner Bereiche mit intern konstantem, bereichsweise steigendem Grenzsteuersatz herbeigeführt wird, d.h. bei den sogenannten Anstoßtarifen, die zur Zeit die am weitesten verbreitete Methode der technischen Gestaltung progressiver Einkommensteuertarife darstellen. Deshalb erscheint eine relativ große Anzahl von Stufen vorteilhaft, wodurch zwar die Zahl der Marginalsatzsprünge vermehrt, ihre Stärke jedoch gemildert und eine bessere Annäherung an einen kontinuierlichen Marginalsatzverlauf erzielt wird[40].

Die Idealform eines Steuertarifs ist unter diesem Gesichtspunkt der Formeltarif, bei dem nicht nur Durchschnitts- und Marginalsatzveränderungen kontinuierlich erfolgen, sondern auch die Veränderung aller anderen Tarifeigenschaften, die als Maßstab für die Erreichung belastungspolitischer Zielvorstellungen, insbesondere von Umverteilungszielen, dienen (z.B. Elastizitäten des Steuerbetrags oder des Nachsteuereinkommens)[41].

c) Aus der Forderung nach Kontinuität des Tarifverlaufs folgt nahezu zwangsläufig die Konstruktion eines trendmäßig verzögert progressiven Verlaufs, gemessen an der Veränderung des durchschnittlichen Steuersatzes. Ein nichtverzögerter, d.h. beschleunigter oder gleichmäßiger (linearer) Progressionsanstieg wird zwangsläufig irgendwann im Bereich höherer Einkommen die für vertretbar gehaltene marginale oder durchschnittliche Maximalbelastung übersteigen. Jeder nichtverzögerte Tarifverlauf muß daher mindestens eine Bruchstelle aufweisen.

d) Eine Tarifkonstruktion, die einer einfachen Gesetzmäßigkeit folgt, mag zwar ästhetischen oder psychologischen Kriterien entsprechen. Um jedoch den vielfachen politischen Vorgaben wie Aufkommen, Höchstsatz, Grundfreibetrag, Belastung des Durchschnittseinkommens, Wirkungen der kalten Progression usw. zu entsprechen, muß ein Kompromiß gefunden werden, bei dem mit Hilfe zahlreicher Tarifparameter eine Feinabstimmung des Belastungsverlaufs möglich ist.

---

[39] Da an einer Sprungstelle der Steuerbetragskurve der marginale Steuersatz unendlich groß ist, muß dieser solange auf höchstens 100% begrenzt werden, bis dieser Grenzberichtigungstarif wieder den Normaltarif erreicht.

[40] Vgl. *Pollak*, H. (1980), S. 251f.

[41] Vgl. *Pollak*, H. (1980), S. 252f.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-46100-4 | Generated on 2025-06-11 10:29:33
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

3.2. Von der direkten Progression zur „flat rate tax"

Was heute in den USA als „flat rate tax" bezeichnet wird, ist in der reinsten Form ein altbekannter Tariftyp, der gleichbedeutend ist mit der sogenannten indirekten Progression, der früher gebräuchlichen Bezeichnung Steuerdegression oder mit der im deutschen Einkommensteuerrecht fälschlich sogenannten Proportionalzone.

Die indirekte Progression stellt den allereinfachsten progressiven Formeltarif dar:

$$T = p(Y - F)$$

Die Tarifformel enthält nur zwei Parameter, die Höhe und Entwicklung des Steuerbetrages bestimmen: den Grundfreibetrag F und den konstanten marginalen Steuersatz p, jetzt flat rate genannt.

Der Grundfreibetrag, der auch nach Familienstand variiert werden kann, ist das einzige Instrument, das in begrenztem Rahmen zur Verwirklichung verteilungspolitischer Zielsetzungen bzw. zur Berücksichtigung der steuerlichen Leistungsfähigkeit eingesetzt werden kann. Die Höhe des marginalen Steuersatzes p muß in erster Linie im Hinblick auf fiskalische Notwendigkeiten festgelegt werden.

Durch das Zusammenspiel der beiden Parameter ist der Anstieg des durchschnittlichen Steuersatzes eindeutig bestimmt. Es ergibt sich ein extrem verzögert verlaufender Progressionstyp: Der durchschnittliche Steuersatz nähert sich in immer langsamerem Tempo dem Grenzwert p, die Steuerbetragselastizität strebt von Werten größer als Eins dem Grenzwert Eins zu, d. h. der Steuerbetrag steigt zwar überproportional zum steuerpflichtigen Einkommen, das Ausmaß der Überproportionalität nimmt jedoch laufend ab. Entsprechend steigt die Elastizität des Nachsteuereinkommens von Werten kleiner als Eins gegen Eins, d. h. das Nachsteuereinkommen steigt mit wachsender Steuerbemessungsgrundlage zwar unterproportional, aber in immer geringerem Maße[42].

Wird bei gegebenen Steuerbemessungsgrundlagen ein direkt progressiver Tarif durch eine indirekte Progression mit gleichem Steueraufkommen ersetzt, so wird es in der Regel durch die Erhöhung des Grundfreibetrags zu einer

---

[42] Die Steuerbetragselastizität beträgt

$$\eta_{T,\,Y} = \frac{p}{p - \frac{F}{Y}},$$

die Elastizität des Nachsteueraufkommens

$$\eta_{R,\,Y} = \frac{1-p}{1-p\left(1-\frac{F}{Y}\right)}.$$

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-46100-4 | Generated on 2025-06-11 10:29:33
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

Entlastung der untersten Einkommensklassen kommen, desgleichen zu einer Entlastung der oberen Einkommensklassen, bei denen die Konstanz des marginalen Steuersatzes zu Buche schlägt. Höher belastet werden die unteren bis mittleren Einkommensgruppen, die von dem zunächst steilen Anstieg des Durchschnittssteuersatzes betroffen werden[43].

Für sich genommen widerspricht eine derartige Änderung der Steuerlastverteilung allen Vorstellungen, die im Hinblick auf die vertikale Steuergerechtigkeit im Laufe der letzten 100 Jahre entwickelt wurden und schließlich in eine breite Befürwortung der direkten Progression einmündeten. Heute müssen die Verfechter der einstufigen flat rate tax gelegentlich den Beweis dafür antreten, daß es sich bei ihrem Vorschlag überhaupt noch um eine progressive Einkommensbesteuerung handelt[44]. Vor 100 Jahren, als es in den damaligen deutschen Bundesstaaten um die Einführung bzw. Erhöhung der Einkommensteuern im modernen Sinne ging, bemühten sich konservative Vertreter aus Politik und Wissenschaft in genau umgekehrtem Sinne um den Nachweis, daß zwischen Steuerdegression und Steuerprogression ein fundamentaler Unterschied bestehe. Während erstere auf eine gerechte und gleichmäßige Besteuerung des über das Existenzminimum hinausgehenden Einkommens hinauslaufe, kenne das Progressionsprinzip keine natürliche Grenze, führe zu einem willkürlichen Anstieg der Steuerbelastung, rufe nur die Begehrlichkeit der Massen hervor und ende schließlich im Kommunismus[45] — Argumente, die in moderner Sprache durchaus in der Diskussion über die flat rate tax wiederzufinden sind. Die Gegenposition wurde damals am deutlichsten von *Adolph Wagner* vertreten, der sich in seiner „dem progressiven Steuerfuss gewogenen Ansicht"[46] nicht erschüttern ließ und immerhin für 100 Jahre den „main stream" der Tariftheorie und -politik mitgeprägt hat.

Die Aktualität, die die indirekte Progression wieder gewonnen hat, basiert jedoch nicht vorrangig auf Gerechtigkeitsüberlegungen. Vielmehr steht der Gesichtspunkt der Verringerung von disincentive-Wirkungen in bezug auf das reguläre Arbeitsangebot[47] sowie die Spar- und Investitionsbereitschaft im Vordergrund, der auch in den theoretischen Untersuchungen zum optimalen Einkommensteuertarif dominiert[48].

---

[43] Vgl. *Minarik*, J. J. (1982), S. 238f.; *Dilnot*, A. W., *Morris*, C. N. (1984).

[44] Z.B. *Hall*, R. E., *Rabushka*, A., a.a.O., S. 25.

[45] Vgl. die von *Schanz*, G. (1885), S. 309, und *Wagner*, A. (1891), S. 718 zitierten Äußerungen.

[46] *Wagner*, A., a.a.O., S. 718.

[47] Vgl. z.B. *Minarik* (1983), S. 74ff.

[48] Zwar ist die Bedeutung von disincentive-Effekten der Einkommensbesteuerung auch schon von *Edgeworth* und anderen frühen Steuertheoretikern erkannt worden; bis zu dem bahnbrechenden Modell von *Mirrlees* (1971) hatte sich die normative Steuertheorie jedoch schwergewichtig mit Gerechtigkeitsproblemen befaßt. Vgl. *Stern*, N. (1984), S. 353.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-46100-4 | Generated on 2025-06-11 10:29:33
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

Tatsächlich wird in der optimalen Steuertheorie in großem Umfang mit linearen, d.h. indirekt progressiven Einkommensteuertarifen gearbeitet. Dies geschieht zum Teil lediglich zur formalen Vereinfachung der Modelle, wird aber auch durch Simulationsrechnungen, wie in der frühen Arbeit von *Mirrlees* (1971), gestützt, die nahezu konstante Marginalsätze zum Ergebnis hatten[49]. Spätere Simulationen haben jedoch deutlich gemacht, daß die Ergebnisse in hohem Maße von den Modellannahmen, insbesondere von den zugrundegelegten Nutzenfunktionen, abhängig sind und daß aus alternativen Annahmen auch Tarife mit ansteigenden marginalen Steuersätzen resultieren[50]. Die Voraussetzungen für die allokative Überlegenheit direkt progressiver Einkommensteuertarife verbessern sich weiter, wenn man unsichere Einkommenserwartungen in die Modellanalyse aufnimmt. Müssen die Wirtschaftssubjekte z. B. ihr Arbeitsangebot zu einem Zeitpunkt festlegen, zu dem sie unsichere Erwartungen hinsichtlich ihres Lohnsatzes haben, so werden sie weniger restriktiv auf steigende Grenzsteuersätze reagieren, da diese eine Art Versicherungsprämie darstellen für den Fall, daß der Lohnsatz niedriger sein sollte und dann für ein entsprechend niedrigeres Einkommen eine geringere Steuer zu entrichten ist als bei linearer Tarifgestaltung und gleich hohem Steueraufkommen[51]. Ist ein Steuerzahler allerdings auch mit dem Risiko von Verlusten konfrontiert, so werden ihn konstante Grenzsteuersätze zu mehr Risiko ermuntern, da sich der Fiskus dann in relativ stärkerem Maße an den Verlusten beteiligt[52].

Sieht man von dem Fall unsicherer Einkommenserwartungen ab, so dürfte beim Übergang zu einer flat rate tax der einzelne Steuerzahler weniger auf die Konstanz des marginalen Steuersatzes als vielmehr auf dessen Höhe reagieren, da von dieser der Nettoertrag zusätzlicher Anstrengungen abhängt. Unter der Voraussetzung, daß überhaupt eine nennenswerte Elastizität der Leistungsbereitschaft in bezug auf eine steuerbedingte Erhöhung der marginalen Nettoerträge besteht, ist also ein leistungsfördernder Substitutionseffekt in den Einkommensbereichen zu erwarten, in denen das Niveau der marginalen Steuersätze durch eine Tarifreform gesenkt wird. Dies ist beim Übergang zu einer einstufigen flat rate tax in erster Linie in den oberen Einkommensklassen der Fall; je niedriger der Marginalsteuersatz angesetzt werden kann, desto weiter wird sich der begünstigte Bereich nach unten erstrecken. Umgekehrt ist in den unteren bis mittleren Einkommensbereichen eher mit leistungshemmenden Substitutionseffekten zu rechnen, wenn dort die marginalen Steuersätze steigen.

Was sich beim Übergang zu einer flat rate tax insgesamt für das Arbeitsangebot oder andere wirtschaftliche Aktivitäten ergibt, hängt von zusätzlichen Bedingungen ab:

---

[49] *Mirrlees* (1971). Vgl. dazu auch *Stern*, N., a.a.O., S. 356ff.

[50] Vgl. *Stern*, N., a.a.O., S. 359ff.; *Tuomala*, M. (1984a).

[51] *Varian*, H. R. (1980), *Tuomala* (1984b).

[52] Vgl. *Hackmann*, J. (1983), S. 309.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-46100-4 | Generated on 2025-06-11 10:29:33
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

— der Stärke der Substitutionseffekte in den einzelnen Einkommensbereichen, die ihrerseits von institutionellen Gegebenheiten (z. B. Arbeitszeitregelungen) und den Alternativangeboten (z. B. Freizeitaktivitäten) abhängig sind;

— den mit den Marginalsatzänderungen verbundenen Durchschnittssatzveränderungen und den daraus resultierenden Einkommenseffekten in den einzelnen Einkommensbereichen, die die Substitutionseffekte unterstützen oder abschwächen können[53].

Je weniger elastisch die oberen Einkommensklassen im Verhältnis zu den unteren Einkommensklassen reagieren, desto höher kann der Anstieg der marginalen Steuersätze sein, desto weniger empfehlenswert erscheint daher eine flat rate tax[54].

Eindeutige Vorteile weist eine einstufige flat rate tax in bezug auf die Vereinfachung der Einkommensteuer auf. Dabei spielt die leichte Verständlichkeit der Tarifkonstruktion selbst noch die geringste Rolle. Viel bedeutsamer ist, daß zahlreiche Folgeprobleme entfallen, die bei einem Steuertarif mit direkter Progression auftreten.

Erstens entfallen, allgemein ausgedrückt, fast alle Schwierigkeiten, die mit der Zuordnung von Einkommen und Einkommensteilen zu verschiedenen Personen oder Perioden zusammenhängen, da sich bei einem einheitlichen Grenzsteuersatz kein Steuervorteil durch eine möglichst gleichmäßige Aufteilung der Steuerbemessungsgrundlage ergibt[55]:

— Ehegatten- bzw. Familiensplitting oder nach Familienstand differenzierte Steuertarife erübrigen sich, da steuerliche Diskriminierungen zwischen Alleinstehenden und Familien sowie zwischen Familien mit gleichem Gesamteinkommen nicht auftreten können. Es muß lediglich dafür Sorge getragen werden, daß die einzelnen Grundfreibeträge der Familienangehörigen entsprechend der steuerlichen Leistungsfähigkeit festgelegt werden und daß ihre Summe unabhängig von der Aufteilung des Einkommenserwerbs innerhalb der Familie immer voll ausgenutzt werden kann[56].

---

[53] Vgl. *Sandmo*, A. (1983), S. 317; *Hackmann*, J. (1984) weist auf die Bedeutung der Veränderungen des Durchschnittssteuersatzes insbesondere in Verbindung mit der Schwarzarbeit hin, die eine ebenfalls steuerfreie „Freizeitnutzung" neben der eigentlichen Muße darstellt.

[54] Empirische Untersuchungen über den Einfluß der Einkommensteuer auf das Arbeitsangebot liefern bislang keine Ergebnisse, die eine hinreichende Allgemeingültigkeit beanspruchen können. Vgl. *Rosen*, H. (1980) und *Hausman*, J. A. (1981).

[55] Bei direkter Progression gilt

$$T(Y) > i \cdot T\left(\frac{Y}{i}\right) \text{ für } i > 1$$

Vgl. *Pollak*, H. (1982), S. 242 ff.

[56] Eine Ausnahme bilden im folgenden immer die Fälle, in denen wegen zu niedrigem Gesamteinkommen die Freibeträge in einer Besteuerungsperiode nicht ausgenutzt werden

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-46100-4 | Generated on 2025-06-11 10:29:33
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

— Sonderregelungen für eine mehrjährige Durchschnittsbesteuerung bei typischerweise stark unregelmäßig anfallenden Einkünften (z. B. für schriftstellerische und künstlerische Tätigkeiten) sind weitgehend überflüssig.

— Steuerrückerstattungsansprüche wegen Steuerüberzahlung bei monatlichem Lohnsteuerabzug treten in den meisten Fällen nicht auf.

— Ein wesentliches Hemmnis für die Besteuerung von Vermögenswertzuwächsen (capital gains) entfiele, da eine Beschränkung auf die Besteuerung realisierter Wertzuwächse nicht zu einer höheren Steuerbelastung führt als die aus mancherlei Gründen umstrittene laufende Besteuerung nichtrealisierter Zuwächse.

Zweitens beschränken sich die bei direkter Progression relativ komplizierten Progressionsanpassungen auf eine einfache Korrektur der Freibeträge:

— Soll ein inflationär bedingter Anstieg der Durchschnittssteuersätze („kalte Progression") vermieden werden, so müssen lediglich die Freibeträge um die Preissteigerungsrate erhöht werden.

— Soll bei einer Verkürzung der Steuerbemessungsgrundlage ein weiterer Steuervorteil durch Sinken des durchschnittlichen Steuersatzes verhindert werden (Progressionsvorbehalt), so braucht man nur die Freibeträge im entsprechenden Verhältnis zu kürzen[57].

Drittens werden Meinungsverschiedenheiten über die Anwendung von Freibeträgen oder Abzügen von der Steuerschuld irrelevant, da beide dieselbe Steuerersparnis und auch sonst dieselben Wirkungen hervorrufen.

Schließlich entsprechen die im Quellenabzug erhobenen Steuern auf Einkommensteile in der Regel bereits der auf sie entfallenden endgültigen Steuer, so daß die Benachteiligung der dem Quellenabzug unterworfenen Steuerpflichtigen gegenüber den Veranlagten abgeschwächt wird.

3.3. Die mehrstufige „flat rate tax"

Keineswegs alle Tarifreformvorschläge, die unter der Bezeichnung „flat rate tax" firmieren, sehen tatsächlich einen einheitlichen Grenzsteuersatz für alle Einkommen vor. Vielmehr wird in zahlreichen US-amerikanischen Vorschlägen und auch als Fernziel vom Sachverständigenrat für die Bundesrepublik

---

können. Wäre die positive Einkommensteuer mit einem Negativsteuerelement verknüpft, entfiele auch dieser Rest von Folgeproblemen.

[57] Ein Progressionsvorbehalt ist z. B. angebracht, wenn ein Steuerpflichtiger nur während eines Teils des Jahres steuerpflichtige Einkünfte, für den Rest aber steuerfreie Einkünfte bezogen hat (Rente, Arbeitslosenunterstützung, Stipendium usw.). Seine steuerliche Leistungsfähigkeit ist dann nicht richtig erfaßt, wenn seine steuerpflichtigen Einkünfte so versteuert werden, als hätte er das ganze Jahr nur damit seinen Lebensunterhalt bestreiten müssen.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-46100-4 | Generated on 2025-06-11 10:29:33
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

Deutschland ein Anstoßtarif mit einer geringen Zahl von Tarifstufen genannt; meist werden neben dem Grundfreibetrag drei Stufen vorgesehen, mit einem Anstieg des marginalen Steuersatzes von etwa 15-20% im untersten Bereich bis auf 30-40% im obersten Bereich und einem mittleren Satz von etwa 25%[58].

Das Charakteristikum einer solchen Tarifgestaltung, bei der mehrere indirekt progressive Bereiche aneinandergereiht werden, sind die beträchtlichen Sprünge des marginalen Steuersatzes in der Größenordnung von etwa 10 Prozentpunkten. Die Kurve des durchschnittlichen Steuersatzes verläuft in mehreren, der Anzahl der Tarifstufen entsprechenden Bögen nach oben, da innerhalb einer Stufe der Durchschnittssteuersatz zunächst schnell, dann immer langsamer ansteigt; beim Übergang zur nächsten Stufe erfolgt wieder ein abrupter Wechsel zu einem schnelleren Durchschnittssatzanstieg.

Welche Vor- und Nachteile hat diese Tarifgestaltung im Vergleich zur einstufigen flat rate tax sowie zum geltenden Tarifrecht in den USA und in der Bundesrepublik Deutschland?

Im Vergleich zur einstufigen indirekten Progression ergibt sich eine größere Anzahl von Aktionsparametern (Grundfreibetrag, Reichweite der Stufen, Höhe der ihnen zugehörigen Grenzsteuersätze), so daß ein größerer Spielraum für die Verwirklichung spezifischer Vorstellungen über eine gerechte Steuerlastverteilung gewonnen wird. Unter sonst gleichen Bedingungen ist im Verhältnis zur einstufigen flat rate tax mit einer höheren Belastung der oberen Einkommensgruppen und einer geringeren Belastung der mittleren Bereiche zu rechnen[59]. Diesem Vorteil steht die diskontinuierliche Entwicklung von Grenzsteuersätzen und Durchschnittssatzanstieg gegenüber, die weder unter Anreiz- noch unter Leistungsfähigkeitsgesichtspunkten befriedigen kann.

Schließlich treten die Effekte, die bei einer einstufigen flat rate tax eine Vielzahl von Folgeproblemen der direkten Progression allgemein entfallen lassen, nur noch innerhalb der einzelnen Stufen auf. Das heißt, daß die Folgeprobleme zwar nur für einen relativ kleinen Teil der Steuerzahler tatsächlich relevant werden, soweit sie nämlich gerade vom Übergang von einer Stufe zur anderen tangiert werden, daß aber trotzdem auf gesetzliche und verwaltungsmäßige Vorkehrungen für solche Folgeprobleme nicht verzichtet werden kann. So weist z. B. der Treasury Department Report wie bisher getrennte Tarife für „Single Returns", „Head of Household Returns" und „Joint Returns" aus[60].

---

[58] Vgl. die bereits erwähnten Vorschläge des Treasury Department und des Sachverständigenrats.

[59] Das läßt sich z. B. aus den Berechnungen des Treasury Department schließen, die für die dreistufige flat rate tax eine tendenziell mit der Einkommenshöhe abnehmende Entlastung gegenüber dem geltenden Steuerrecht ergeben. Vgl. Treasury Department Report to the President, Summary, a. a. O., S. 1.

[60] Vgl. Treasury Department Report to the President, Summary, a. a. O., S. 4.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-46100-4 | Generated on 2025-06-11 10:29:33
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

In den USA bringt die mehrstufige flat rate tax zwar eine drastische Verringerung der Marginalsatzstufen, aber keine prinzipielle Änderung der Tarifform mit sich. Auch bisher wurde und wird dort ein Anstoßtarif praktiziert, und in der Vergangenheit ist die Anzahl der Tarifstufen bereits von 27 in den siebziger Jahren auf nunmehr 14 verringert worden[61]. Während jedoch selbst bei 14 Stufen noch von einer Annäherung des Tarifverlaufs an eine stetige Trendkurve gesprochen werden kann, erscheint bei einem dreistufigen Tarif der Bezug auf eine Trendkurve nicht mehr sinnvoll, da die Abweichungen der tatsächlichen Tarifkurve vom Trend für den Steuerzahler mehr zu Buche schlagen als der Trendverlauf selbst.

Weit gravierender als in den USA wäre der Übergang zu einer dreistufigen flat rate tax in der Bundesrepublik Deutschland. Zur Zeit gilt hier ein aus zwei Polynomen zusammengesetzter Formeltarif mit direkter Progression, der von einer indirekt progressiven Anfangs- und Endzone flankiert wird. Zwar hat ein solcher Formeltarif den Nachteil, daß seine mathematische Konstruktion nicht unmittelbar für jedermann einsichtig ist. Dem steht jedoch der große Vorteil gegenüber, daß marginale und durchschnittliche Steuersätze sich stetig ohne Knicke und Sprünge entwickeln. Gegenüber dieser Ausgangssituation wäre der Übergang zu einem dreistufigen Anstoßtarif als erheblicher tariftechnischer Rückschritt anzusehen, der auf jeden Fall die vertikale Gleichmäßigkeit der Besteuerung verringert. Ob, wie vom Sachverständigenrat vermutet, dadurch den „individuellen Antriebskräften mehr Raum" gegeben würde[62], ist zweifelhaft, jedenfalls was den Übergang zu einem Stufentarif betrifft. Die mit diesem Vorschlag verbundene Reduktion des marginalen Spitzensatzes von gegenwärtig 56% auf 40%, die solche positiven Anreizeffekte haben könnte, wäre auch mit einem Formeltarif realisierbar.

Gewisse Vorteile könnte ein dreistufiger Tarif gegenüber einem Formeltarif allerdings bei den bereits genannten Folgeproblemen haben. Auch hier würde die Zahl der Fälle sinken, in denen durch das Ehegattensplitting, den Quellenabzug usw. nachträglich Korrekturen der Steuerschuld notwendig werden. Vor allem aber gilt generell, daß die „kalte Progression", die sich bei Stufentarifen als „bracket creep" zeigt, bei diesen sehr viel einfacher korrigiert werden kann. Wie seit 1985 in den USA praktiziert, sind hier nur die Freibeträge und Stufengrenzen um die Preissteigerungsrate nach oben zu verschieben. Bei einem Formeltarif hingegen müssen entweder jedesmal die Parameter der Tariffunktionen und die aus ihnen errechneten Steuertabellen völlig geändert oder die Steuerbemessungsgrundlagen deflationiert sowie die nach den unveränderten Tarifformeln ermittelten Steuerbeträge anschließend wieder inflationiert werden[63]. Diese

[61] Vgl. für die siebziger Jahre *Pollak*, H. (1980), S. 260, und für das derzeit geltende Recht Treasury Department Report to the President, Summary, a.a.O., S. 4.

[62] Vgl. Jahresgutachten 1983/84, a.a.O., S. 200.

[63] Vgl. *Pollak*, H. (1980), S. 255.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-46100-4 | Generated on 2025-06-11 10:29:33
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

Manipulationen sind zweifellos viel aufwendiger und weniger transparent als eine Korrektur von Stufengrenzen. Ob allerdings die mit einem Stufentarif verbundenen technischen Erleichterungen die ansonsten in der Bundesrepublik Deutschland bestehenden Bedenken gegen eine Indexierung der Einkommensteuer zu überwinden helfen würden, ist ungewiß.

3.4. Die „lineare" Progression

Als Zwischenlösung zu einer mehrstufigen flat rate tax hat der Sachverständigenrat für den mittleren Einkommensbereich zwischen unterer und oberer „Proportionalzone" eine lineare Progression im Sinne eines linear ansteigenden Marginalsatzes vorgeschlagen. Dadurch sollen die „Ungereimtheiten" des jetzigen Tarifverlaufs beseitigt, eine überzeugende und verständliche Belastungsidee verwirklicht und ein steiler Anstieg der Grenzsteuersätze vermieden werden[64].

Einer Tarifkurve mit konstanter Veränderung des Grenzsteuersatzes entspricht als Tarifformel ein Polynom zweiten Grades. Soll der direkt progressive Bereich auf einer indirekt progressiven Eingangszone aufbauen und in eine indirekt progressive Ausgangszone einmünden, so muß die Tarifformel lauten:

$$T = p_1(Y - F) + \frac{p_2 - p_1}{2(Y_{p_2} - Y_{p_1})} \cdot (Y - Y_{p_1})^2$$

F ist der Grundfreibetrag, p_1 der konstante Marginalsatz der Eingangs-, p_2 der konstante Marginalsatz der Ausgangszone, Y_{p_1} das steuerpflichtige Einkommen am Ende der Eingangs-, Y_{p_2} das steuerpflichtige Einkommen am Anfang der Ausgangszone und Y das laufende zu versteuernde Einkommen[65].

Daraus folgt, daß der marginale Steuersatz jeweils

$$T' = p_1 + \frac{p_2 - p_1}{Y_{p_2} - Y_{p_1}} \cdot (Y - Y_{p_1})$$

und seine Veränderung

$$T'' = \frac{p_2 - p_1}{Y_{p_2} - Y_{p_1}} = \text{const. ist.}$$

Gewiß ist das Konstruktionsprinzip eines solchen Progressionsverlaufs leicht verständlich, insbesondere in seiner graphischen Erscheinungsform. Ob es sich

---

[64] Vgl. Jahresgutachten 1983/84, a.a.O., S. 199.

[65] Geht man zunächst von einem quadratischen Polynom

$$T = a + bx + cx^2$$

aus, und soll der Anschluß an die Eingangs- und Endzone gewahrt bleiben, so muß a dem Steuerbetrag am Ende der Eingangszone $p_1(Y_{p_1} - F)$, b dem Marginalsatz p_1 entsprechen; c erhält man, wenn man T' für Y_{p_2} gleich p_2 setzt, und für x ist das noch nicht durch a belastete Einkommen, also $Y - Y_{p_1}$, einzusetzen.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-46100-4 | Generated on 2025-06-11 10:29:33
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

jedoch um eine „überzeugende Belastungsidee" handelt, kann aus mehreren Gründen bezweifelt werden. *Fecht*[66] hat z. B. darauf hingewiesen, daß es überzeugender sein könnte, die Grenzsteuersätze gleichmäßig in bezug auf relative statt auf absolute Einkommenssteigerungen anwachsen zu lassen. Ebenso könnte man statt eines gleichmäßig ansteigenden Marginalsatzes auch an einem gleichmäßig steigenden Durchschnittssteuersatz Gefallen finden, wodurch im übrigen nach traditionellem Verständnis eine lineare Progression gekennzeichnet ist[67]. Mit einem linearen Anstieg des Marginalsatzes ist in Abhängigkeit von den Parameterwerten sowohl ein verzögerter als auch ein beschleunigter und im Spezialfall ein ebenfalls linearer Anstieg des Durchschnittssteuersatzes vereinbar[68]. Schließlich ist zu fragen, warum Linearität überhaupt besonders überzeugend sein soll. Ebenso ließe sich behaupten, daß es natürlichen Wachstumsgesetzen entspricht, wenn der Zuwachs zunächst relativ schnell, bei bereits erreichtem hohem Niveau aber relativ langsam verläuft, zumal, wie bereits weiter oben angeführt, disincentive-Effekte mehr vom Niveau als von der Veränderung der Grenzsteuersätze bestimmt werden.

Überzeugen konnte die Idee des Sachverständigenrates offensichtlich weniger im wissenschaftlichen als im politischen Bereich. Immerhin hat die Bundesregierung den gleichmäßigen Anstieg des Grenzsteuersatzes als Fernziel in die Begründung des Gesetzentwurfs für die Tarifreform 1986/88 übernommen und will die konkret anstehenden Änderungen als einen Schritt in Richtung auf dieses Ziel verstanden wissen[69] (vgl. Abb. 1).

Im Vergleich zu dem heute und über 1988 hinaus geltenden Tarif mit verzögertem Marginalsatzanstieg kann man auch nicht allgemein davon sprechen, daß die Linearisierung generell einen steilen Anstieg vermeide. Die Abflachung des Anstiegs im unteren Bereich wird durch eine Verschärfung im oberen Einkommensbereich erkauft, so daß die Gesamtwirkung auf die Leistungsbereitschaft schon aus diesem Grunde nicht eindeutig wäre, sofern sie überhaupt direkt auf Anstiegsveränderungen reagiert. Viel bedeutsamer ist sicherlich, daß alle Steuerzahler im Bereich der direkten Progression eine

---

[66] *Fecht*, R. (1985).

[67] Vgl. *Pollak*, H. (1980), S. 245 ff.

[68] Aus der Tarifformel folgt, daß

$$t'' = \frac{1}{Y^3}\left(-2p_1F + \frac{p_2 - p_1}{Y_{p_2} - Y_{p_1}} \cdot Y_{p_1}{}^2\right)$$

Der Klammerausdruck entspricht dem Schnittpunkt der (verlängerten) Tarifkurve mit der T-Achse eines T/Y-Koordinatensystems. Liegt er auf deren negativem (positivem)Teil, so ist die Durchschnittssatzprogression verzögert (beschleunigt), beim Verlauf durch den Nullpunkt linear.

[69] Vgl. Entwurf eines Gesetzes..., a. a. O.: „Damit ist dieser Tarif ein bedeutsamer Schritt in Richtung auf einen längerfristig anzustrebenden Tarif, bei dem die Grenzsteuersätze in der gesamten Progressionszone gleichmäßig ansteigen, die Progression also nicht in einer Kurve, sondern geradlinig und sanft ansteigend verläuft."

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-46100-4 | Generated on 2025-06-11 10:29:33
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

Zum Aufbau und Verlauf des Einkommensteuertarifs

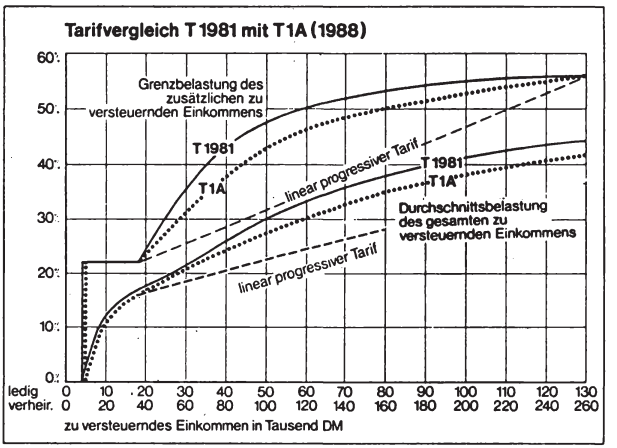

Abb. 1

Quelle: Bulletin der Bundesregierung, 5. Jan. 1985, S. 15, Durchschnittsbelastung für den linearisierten Tarif: eigene Berechnung.

Senkung des marginalen und durchschnittlichen Steuersatzes verzeichnen können, wenn der linearisierte Mittelbereich bruchlos an die Eingangs- und Ausgangszonen anschließen soll und die dort heute geltenden Grenzsteuersätze nicht erhöht werden.

4. Schlußfolgerungen

Eingangs ist die gestellte Frage nach einem Wandel der Einkommensteuer nur vorläufig beantwortet worden. Die nähere Betrachtung der angeschnittenen Problemkreise hat gezeigt, daß eigentlich schon die Frage differenzierter gestellt werden sollte, denn die Antworten fallen verschieden aus, je nachdem ob man die wissenschaftlich-theoretische Diskussion, die Politikberatung oder das tatsächliche politische Handeln im Auge hat.

In der wissenschaftlich-theoretischen Diskussion scheint die Hochkonjunktur derjenigen Modelle bereits abzuklingen, deren Ergebnisse in Gestalt einer Abkehr von der allgemeinen Einkommensteuer hin zu Verbrauchsteuern oder zu verbrauchsteueräquivalenten Konstruktionen, der Vernachlässigung horizontaler Unterschiede in der steuerlichen Leistungsfähigkeit und der Ermittlung extrem niedriger, zum Teil mit dem Einkommen sinkender optimaler Grenzsteuersätze für Aufsehen sorgten. Durch subtilere Ansätze sind zahlreiche Bedingungen herausgearbeitet worden, unter denen die allgemeine Einkommensteuer als Steuerobjekt wieder aufgewertet wird, eine horizontale Differenzierung der Steuerbelastung aufgrund individueller Unterschiede oder externer

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-46100-4 | Generated on 2025-06-11 10:29:33
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

Effekte angebracht erscheint und Steuertarife als optimal ermittelt wurden, die sich nicht fundamental von der bislang gebräuchlichen Praxis unterscheiden.

Seinen Höhepunkt hat der Wandel der Einkommensteuer offenbar zur Zeit in den Ideen und Konzepten der Politikberater erreicht. Das Streben nach mehr oder minder radikaler Vereinfachung erweist sich als treibende Kraft. Konflikte mit anderen Steuerprinzipien treten in den Hintergrund, Zielharmonien in den Vordergrund.

Die politischen Entscheidungsträger schließlich betonen zwar mit großem Nachdruck die Notwendigkeit eines Wandels der Einkommensteuer. Ihr tatsächliches Handeln hat dem jedoch bislang im Vergleich zu den Reformvorschlägen ihrer Berater nur in Ansätzen Rechnung getragen, insbesondere in der Bundesrepublik Deutschland. Zum Teil werden jetzt erst Ideen verwirklicht, die in der wissenschaftlichen Diskussion bereits eine lange Tradition haben (wie z. B. die Tarifindexierung in den USA). Es bleibt abzuwarten, ob sich die neuen Reformideen mit einem weiteren time lag auf der Ebene des Gesetzgebers in einer Form durchzusetzen vermögen, die das Prädikat „Wandel" verdient.

Literaturverzeichnis

Analysis of Proposals Relating to Broadening the Base and Lowering the Rates of the Income Tax. Prepared for the Use of the Committee on Finance by the Staff of the Joint Committee on Taxation (1982). Washington, D. C.

Atkinson, A. B., *Sandmo*, A. (1980): Welfare Implications of the Taxation of Savings. Economic Journal. 529ff.

Atkinson, A. B., *Stiglitz*, J. E. (1980): Lectures on Public Economics. New York usw.

Bradford, D. F., *Rosen*, H. S. (1976): The Optimal Taxation of Commodities and Income. American Economic Review, Papers and Proceedings 66. 94ff.

Brennan, G., *Nellor*, D. (1982): Wealth, Consumption, and Tax Neutrality. National Tax Journal 35. 427ff.

Buchanan, J. (1983): The Flat Rate Tax and the Fiscal Appetite. In: *Walther*, Ch. E., *Bloomfield*, M. A. (eds.): New Directions in the Federal Tax Policy for the 1980s. Cambridge, Mass. 314ff.

Corlett, W. J., *Hague*, D. C. (1953): Complementarity and the excess burden of taxation. Review of Economic Studies 21. 21ff.

Dilnot, A. W., *Morris*, C. N. (1984): Progressivity and Graduation in Income Tax. Fiscal Studies 5. 23ff.

Entwurf eines Gesetzes zur leistungsfördernden Steuersenkung und zur Entlastung der Familie (Steuersenkungsgesetz — StSenkG) (1984). Bundesrat Drucksache 617/84.

Fecht, R. (1985): Zur Reform des deutschen Einkommensteuertarifs. Finanzarchiv, N. F., 43. 67ff.

Feldstein, M. (1978): The Welfare Cost of Capital Income Taxation. Journal of Political Economy 86. 529ff.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-46100-4 | Generated on 2025-06-11 10:29:33
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

— (1980): A Contribution to the Theory of Tax Expenditures: The Case of Charitable Giving. In: *Aaron*, H. J., *Boskin*, M. J. (eds.): The Economics of Taxation. Washington, D. C.

— (1983): Capital Taxation. Cambridge, Mass., London.

Fisher, J. (1939): The Double Taxation of Savings. American Economic Review 29. 18 ff.

Folkers, C. (1986): Wandlungen der Verbrauchsbesteuerung. In: *Häuser*, K. (Hrsg.): Wandlungen der Besteuerung, Schriften des Vereins für Socialpolitik, N. F., Bd. 150, Berlin, erscheint demnächst.

Hackmann, J. (1983): Zu einer verteilungspolitisch ausgerichteten Theorie der indirekten Besteuerung. In: *Pohmer*, D. (Hrsg.): Zur optimalen Besteuerung, Schriften des Vereins für Socialpolitik, N. F., 128. Berlin. 161 ff.

— (1984): Fördert die progressive Besteuerung die Schattenwirtschaft? In: *Schäfer*, W. (Hrsg.): Schattenökonomie. Göttingen. 102 ff.

Hall, R. E., *Rabushka*, A. (1983): Low Tax, Simple Tax, Flat Tax. New York usw.

Haller, H. (1971): Die Steuern. Tübingen.

Hausman, J. A. (1981): Labor Supply. In: *Aaron*, H. J., *Pechman*, J. A. (eds.): How Taxes Affect Economic Behavior. Washington, D. C. 27 ff.

Head, J. G. (1982): The Comprehensive Tax Base Revisited. Finanzarchiv, N. F., 40. 193 ff.

Jahresgutachten 1983/84 des Sachverständigenrats zur Begutachtung der gesamtwirtschaftlichen Entwicklung. Deutscher Bundestag. Drucksache 10/669.

Kaldor, N. (1955): An Expenditure Tax. London.

Kay, J. A., *King*, M. A. (1978): The British Tax System. Oxford.

Minarik, J. J. (1982): The Future of the Individual Income Tax. National Tax Journal 35. 231 ff.

— (1983): Prepared Statement. In: The Flat Rate Tax. Hearings before the Subcommittee on Monetary and Fiscal Policy of the Joint Economic Committee. Washington, D. C. 67 ff.

Mirrlees, J. A. (1971): An Exploration of the Theory of Optimum Income Taxation. Review of Economic Studies 38. 175 ff.

Peffekoven, R. (1980): Persönliche allgemeine Ausgabensteuer. In: *Neumark*, F., *Andel*, N., *Haller*, H. (Hrsg.): Handbuch der Finanzwissenschaft[3], II. Tübingen. 417 ff.

Pollak, H. (1980): Steuertarife. In: *Neumark*, F., *Andel*, N., *Haller*, H. (Hrsg.): Handbuch der Finanzwissenschaft[3], II. Tübingen.

— (1982): Horizontale Gerechtigkeit und Einfachheit in der Einkommensbesteuerung — illustriert am Beispiel des Ehegatten-Splitting. In: *Bombach*, G., *Gahlen*, B., *Ott*, E. (Hrsg.): Möglichkeiten und Grenzen der Staatstätigkeit. Tübingen.

Rosen, H. S. (1980): What is Labor Supply and Do Taxes Affect It? American Economic Review, Papers and Proceedings 70. 171 ff.

Sandmo, A. (1983): Progressive Taxation, Redistribution, and Labor Supply. Scandinavian Journal of Economics 85. 311 ff.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-46100-4 | Generated on 2025-06-11 10:29:33
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

Schanz, G. (1885): Die direkten Steuern Hessens und ihre neueste Reform. Finanzarchiv 2. 235ff.

Schlesinger, H. (1985): Zur Besteuerung von Kapitalerträgen. In: *Cansier*, D., *Kath*, D. (Hrsg.): Öffentliche Finanzen, Kredit und Kapital. Festschrift für *Werner Ehrlicher*. Tübingen. 237ff.

Shoup, C. S. (1969): Public Finance. Chicago.

Sinn, H.-W. (1984a): Systeme der Kapitaleinkommensbesteuerung. Ein allokationstheoretischer Vergleich. In: *Bös*, D., *Rose*, M., *Seidl*, Ch. (Hrsg.): Beiträge zur neueren Steuertheorie. Berlin usw. 209ff.

— (1984b): Neue Wege der Unternehmensbesteuerung. Wirtschaftsdienst. 328ff.

— (1985): Kapitaleinkommensbesteuerung. Tübingen.

Stellungnahme des Wissenschaftlichen Beirats beim Bundesministerium der Finanzen zur Diskussion über die Steuervereinfachung (1979). BMF-Dokumentation 27/79.

Stern, N. H. (1984): Optimum Taxation and Tax Policy. IMF-Staff Papers 31. 339ff.

Steuersenkungen 1986/88 zur Leistungsförderung und zur Entlastung der Familien (1985). Bulletin des Presse- und Informationsamtes der Bundesregierung Nr. 3 Bonn. 13.

Stiglitz, J. E., *Boskin*, M. J. (1977): Some Lessons from the New Public Finance. American Economic Review, Papers and Proceedings 67. 295ff.

Tax Reform for Fairness, Simplicity and Economic Growth, The Treasury Department Report to the President. Summary of Proposals (1984). Published by the Bureau of National Affairs Inc., Washington, D. C.

Tuomala, M. (1984a): On the Optimal Income Taxation. Journal of Public Economics 23. 351ff.

— (1984b): Optimal Degree of Progressivity under Income Uncertainty. Scandinavian Journal of Economics 86. 184ff.

Wagner, A. (1891): Die Reform der direkten Staatsbesteuerung in Preussen im Jahre 1891. Finanzarchiv 8. 551ff.

Wenger, E. (1983): Gleichmäßigkeit der Besteuerung von Arbeits- und Vermögenseinkünften. Finanzarchiv, N. F., 41. 207ff.

Summary

Is there a radical change in income taxation?

During the last decade ideas about income taxation underwent significant changes, in contrast to the mainstream of thought which prevailed among scholars and politicians up to then. Some of these ideas, referring to different instruments of income tax policy, are analysed in the present study:

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-46100-4 | Generated on 2025-06-11 10:29:33
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

— According to the *Haig-Simons* tradition income was widely accepted as an indicator of ability to pay and was to be defined comprehensively, including all kinds of accretion to a person's net wealth. Whenever problems of implementation were discussed, the extension of the taxable income concept came into focus. For instance, questions were raised whether gifts and inheritances, interpersonal transfer payments or capital gains should be included into the tax base. Now under the influence of optimal income tax theory new strong arguments have appeared in favour of concepts excluding interest payments from income taxation thus substantially narrowing the tax base and restricting income taxation to wage income only. In case these arguments should prove valid for practical tax policy, it would be the end of general income taxation playing the leading role in modern tax systems.

— In the past, the strive for an equitable income tax led to an ever increasing number of special tax exemptions and preferences, making the income tax more and more complicated and enabling particularly the well-to-do to find various kinds of loopholes. Now, together with a lower tax rate level, a broader tax base is recommended, retaining personal deductions only. This is propagated not only for the sake of simplicity but also as a contribution to the fairness of income taxation for the general public.

— Furthermore, a reform of tax rate structures has been proposed in some countries quite opposite to the techniques of income tax progression preferred in the past. Simple, though rather crude curvatures, resulting from a very small number of different tax rates, seem to be ranked higher than smoothly graduated, highly sophisticated rate schedules.

Looking more closely at the problems raised, no unique answer can be given to the question whether income taxation really has reached a turning point:

In the academic discussion there is a shift that leads, once again, to an upgrading of general income tax, to a need for refined horizontal equity, and to optimal tax rate schedules not fundamentally different from the ones already in use. On the other hand, the tendency towards a more or less radical simplification of the income tax flourishes within the group of advisors to policy makers. Policy makers themselves are continuously emphasizing the need for a change of the income tax. But very often their actions do not correspond with their statements.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-46100-4 | Generated on 2025-06-11 10:29:33
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-46100-4 | Generated on 2025-06-11 10:29:33
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

Wandlungen der Verbrauchsbesteuerung*

Von *Cay Folkers*, Stuttgart

I. Eine tradierte Kontroverse der Finanzwissenschaft oder: Gibt es gesicherte Erkenntnisse über die Verbrauchsbesteuerung?

Als die Umsatzsteuer in der Notsituation des Jahres 1916 in Form des Warenumsatzstempels eingeführt und als sie 1918/19 zu ihrer späteren Gestalt ausgebaut wurde, fand sie so einhellige Kritik wie kaum jemals eine andere Steuer. Die Beschlußfassung über neue Steuern muß zwar mit gewisser Zwangsläufigkeit zu Kontroversen führen, die Umsatzsteuer fand indessen allseits eine ungewöhnlich scharfe Ablehnung. Trotz der allgemeinen Bedenken wurde sie dennoch mit deutlichen Mehrheiten etabliert[1] und nach einem unruhigen ersten Jahrzehnt schließlich zur zweiten tragenden Säule des deutschen Steuersystems entwickelt. Das politische Verfahren ist ein Spiegelbild der damaligen Sichtweise der Finanzwissenschaft im Hinblick auf die speziellen Verbrauchsteuern, denen trotz gravierender Verstöße gegen grundlegende Steuernormen zugleich politische Unentbehrlichkeit attestiert wurde[2]. Die Beurteilung der allgemeinen Umsatzsteuer fiel überwiegend noch ungünstiger aus, denn diese Steuer trug einerseits das Stigma der Wirtschaftsschädlichkeit, seit *Adam Smith* die berüchtigte Alcabala für den Verfall der spanischen Wirtschaft verantwortlich gemacht hatte[3], und war andererseits spätestens seit der politisch nicht folgenlosen Verteidigungsschrift von *Lassalle*[4] mit dem Odium des Unsozialen behaftet. Nachdem die Umsatzsteuer eingeführt war, zeichnete sich in der Finanzwissenschaft gegenüber dieser Abgabe eine ähnlich ambivalente und häufig kontroverse Position ab, wie sie bis dahin gegenüber den speziellen Verbrauchsteuern vorgeherrscht hatte.

Im Verlauf der weiteren Entwicklung hat die Finanzwissenschaft sich nicht nur mit der Realität einer allgemeinen Umsatzsteuer abgefunden, sondern ihr zunehmend positive Aspekte abgewonnen, sofern sie nicht in der historischen Gestalt der kumulativen Allphasensteuer auftrat. Deutlichster Ausdruck der eingetretenen Wandlung ist die Tatsache, daß die Umsatzsteuer in Form der

* Der Verfasser verdankt *Manfred Rose,* Heidelberg, wertvolle Anregungen für die Überarbeitung des Referates. Das übliche caveat gilt dennoch uneingeschränkt.

[1] Vgl. den Bericht über das Gesetzgebungsverfahren bei *van der Borght* (1920, 445).

[2] Vgl. z. B. *Wagner* (1890, 649).

[3] Siehe *Smith* (1786/1923, 296).

[4] *Lassalle* (1863).

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-46100-4 | Generated on 2025-06-11 10:29:33
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

Mehrwertsteuer inzwischen in normativen Steuerkonzepten häufig den zweiten Rang nach der Einkommensteuer einnimmt. In diametralem Gegensatz zu den Ansichten, die bei Einführung der Umsatzsteuer vorherrschten, tendiert ein großer Teil der öffentlichen Meinung heute dahin, eine Erhöhung der Umsatzsteuer im Gegenzug zu einer Senkung der Einkommensteuer zu fordern. Die Umsatzsteuer scheint spätestens seit der Reform von 1967, als deren Ergebnis die heutige Form der Mehrwertsteuer entstand, aus den Schlagzeilen herausgekommen zu sein und sich einer durchweg positiven Beurteilung zu erfreuen. Im Unterschied zu dem Wandel in der Einschätzung der allgemeinen Umsatzsteuer scheint die Einstellung gegenüber den speziellen Verbrauchsteuern unvermindert ambivalent zu sein. Anders als viele andere Steuern spielen diese Abgaben allerdings in den Steuerreformdebatten der letzten Jahre kaum eine Rolle, wenn man von Fragen der Steuerharmonisierung in der Europäischen Gemeinschaft absieht.

Steuern, die am volkswirtschaftlichen Konsum oder an einzelnen seiner Teile anknüpfen, erscheinen häufig als einfach zu durchschauende und erfreulich unproblematische Abgaben, über die eine vernünftige öffentliche Meinung sich rasch einigen kann, sofern offensichtliche Absurditäten des jeweiligen Besteuerungsverfahrens behoben sind. Verbrauchsteuern scheinen hinsichtlich ihrer Eigenschaften und Wirkungen generell sehr viel einleuchtender und klarer zu sein als viele andere Steuern. Der weit verbreitete Eindruck, bei der Verbrauchsbesteuerung handele es sich um einen einfachen Abgabentyp, über den ein gesicherter Erkenntnisstand vorliegt, gerät allerdings ins Wanken, wenn man die finanzwissenschaftliche Literatur konsultiert. Dabei zeigt sich, daß es sich um eine Steuerart handelt, die zu mehr Widersprüchen Anlaß gegeben hat als viele andere Steuern. Ohne Übertreibung ist zu konstatieren, daß die Erkenntnisse über die Verbrauchsteuern in allen wesentlichen Fragen kontrovers sind. Der Gegensatz zur öffentlichen Meinung könnte kaum größer sein.

Über die Belastungswirkung der Verbrauchsteuern scheint in weiten Kreisen wenig Dissens zu bestehen: Sie gelten als Abgaben, welche die Konsumenten treffen und regressiv wirken. Zieht man die moderne finanzwissenschaftliche Literatur zu Rate, so gerät dieser Merksatz ins Wanken. Ein Vergleich verbreiteter amerikanischer Lehrbücher ergibt eine ganze Palette widersprüchlicher Aussagen. Bei *Due/Friedlaender* wird die populäre Meinung im wesentlichen bestätigt[5]; *Musgrave/Musgrave* leiten vielfältige Belastungswirkungen bei den Anbietern ab, halten es jedoch für wahrscheinlich, daß die Belastung des Verbrauchs letztlich ausschlaggebend ist[6]; *Buchanan/Flowers* kommen demgegenüber zu dem Ergebnis, die Belastung der Produktionsfaktoren sei deutlich überwiegend[7]; *Browning/Browning* vertreten die Gegenthese zu der populären

[5] *Due/Friedlaender* (1981, 390 u. 409).

[6] *Musgrave/Musgrave* (1984, 273).

[7] *Buchanan/Flowers* (1980, 451).

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-46100-4 | Generated on 2025-06-11 10:29:33
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

Vorstellung und konstatieren, die Steuerbelastung richte sich überhaupt nicht nach den Konsumausgaben, sondern ergebe sich in Proportion zu den Faktoreinkommen mit progressiver Wirkung[8]. Hinzu kommt, daß empirische Studien der Verteilungswirkungen von Verbrauchsteuern bis in die jüngste Zeit hinein die theoretischen Ansätze ökonomischer Wirkungszusammenhänge fast vollständig ignorieren[9]. Sie gehen meist von der Annahme aus, alle Verbrauchsteuern wirkten in voller Höhe preissteigernd, um daraus den Schluß abzuleiten, die Konsumenten würden durch diese Steuern belastet. Die solcherart gewonnenen Aussagen werden im allgemeinen als plausibel akzeptiert, auch wenn die konkreten Ergebnisse selbst in diesem Rahmen alles andere als übereinstimmend sind: Neben Bestätigungen der Regressionsthese findet man Berechnungen der Formalinzidenz, die proportionale oder auch progressive Verteilungseffekte der Verbrauchsteuern ergeben. Die Verwirrung ist sowohl auf der theoretischen als auch auf der empirischen Ebene vollkommen.

Die gleiche Feststellung ist zu treffen, wenn man nach normativen Begründungen für die Einbeziehung von Verbrauchsteuern in ein zielgerecht ausgestaltetes Steuersystem fragt. Nach herkömmlichem Verständnis waren die Argumente — sieht man von einzelnen Ausnahmen wie den Luxussteuern ab — meist nicht im Bereich der steuerlichen Gerechtigkeit zu finden, sondern durch allokative, fiskalische und politische Zielsetzungen bestimmt. Die unterschiedlichen Aufgabenstellungen legten eine gewisse „Arbeitsteilung" zwischen den direkten und den indirekten Steuern nahe. Diese Position ist allerdings nicht unwidersprochen geblieben; so wird beispielsweise auch behauptet, indirekte Steuern seien den direkten unter ökonomischen Gesichtspunkten ganz generell unterlegen, so daß es aus ökonomischer Sicht keine vernünftigen Gründe für ihre Existenz gebe[10]. Diese Ansicht hat ihrerseits wiederum Opposition erzeugt. Die Theorie der Optimalbesteuerung hat darauf hingewiesen, daß man nicht von einer generellen Überlegenheit der Einkommensteuer sprechen könne, sondern daß es unter bestimmten Bedingungen sinnvoll sei, gerade die Verbrauchsteuern zur Durchsetzung von Verteilungszielen zu verwenden und die Einkommensteuer auf das Ziel allokativer Effizienz auszurichten[11]. Damit werden die Verbrauchsteuern zwar rehabilitiert, die herkömmlichen Vorstellungen über ihren Einsatz werden aber auf den Kopf gestellt. Dies betrifft auch das Argument, die Umsatzsteuer fördere im Vergleich zur Einkommensteuer die volkswirtschaftliche Spartätigkeit und sei daher wachstumspolitisch wünschenswert. Nachdem diese Vorstellung bisher schon als wenig gesichert angesehen wurde, wird im neueren Schrifttum demonstriert, daß auch das gegenteilige Ergebnis resultieren kann[12].

---

[8] *Browning / Browning* (1979, 402f.).

[9] Diese Beobachtung findet sich beispielsweise bei *Cnossen* (1981, 53).

[10] Siehe z. B. *Fromm / Taubman* (1973, 139).

[11] Siehe z. B. *Atkinson / Stiglitz* (1980, 432).

[12] Vgl. *Atkinson / Stiglitz* (1980, 442ff.).

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-46100-4 | Generated on 2025-06-11 10:29:33
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

Auch die in der Literatur vorliegenden Empfehlungen für die Struktur der Verbrauchsteuern weisen erhebliche Widersprüchlichkeiten auf. Geraume Zeit herrschte nahezu einhellig die Ansicht vor, spezielle Verbrauchsteuern führten — abgesehen von einzelnen Ausnahmen — zu Allokationsstörungen und sollten daher so wenig wie möglich eingesetzt werden. Statt dessen sollten allgemeine Verbrauchsteuern mit einem gleichen Steuersatz für alle Güter erhoben werden. Diese Vorstellung ist in der modernen Finanztheorie zurückgewiesen worden. In Umkehrung der bisherigen Erkenntnisse und der vorherrschenden Maximen der steuerpolitischen Praxis wird neuerdings ein differenziertes System spezieller Steuern weitgehend als überlegen bezeichnet[13]. Als Reaktion auf die erwähnten Ansätze machen sich in neuester Zeit Tendenzen einer Gegenrevolution bemerkbar, die auf einem radikalen Paradigmenwechsel beruhen. Unter dem Aspekt der konstitutionellen Theorie der Besteuerung wird beispielsweise gezeigt, daß differenzierte Verbrauchsteuern sehr viel höhere Wohlfahrtseinbußen verursachen können als allgemeine Verbrauchsteuern mit einheitlichem Steuersatz[14]. Bemerkenswert und zugleich verwirrend ist allerdings die Tatsache, daß die einheitliche Besteuerung des Konsums in diesem Zusammenhang mit dem Argument begründet wird, dadurch werde eine übermäßige Besteuerung der Zensiten verhindert, die mit differenzierten Steuersätzen möglich und wahrscheinlich sei. Im Gegensatz dazu hatte gerade das Argument der fiskalischen Ergiebigkeit, d. h. der Möglichkeit, hohe Steuerbeträge ohne große Widerstände aufzubringen, entscheidend zur Einführung der allgemeinen Umsatzsteuer beigetragen und stets als ihr besonderes Kennzeichen gegolten.

Mit dem zuletzt genannten Ansatz ist der Schritt von der einige Zeit dominierenden, rein ökonomischen Begründung steuerlicher Strukturen zu ihrer politisch-ökonomischen Fundierung getan. Diese Dimension der finanzwissenschaftlichen Analyse hat für die Verbrauchsbesteuerung stets einen zentralen Stellenwert gehabt, wurde ihr doch das Etikett der „Unmerklichkeit" angeheftet, welches auf geringen Steuerwiderstand und entsprechend hohe fiskalische Ergiebigkeit schließen läßt[15]. Das Argument ist seit jeher äußerst umstritten und wurde ebenso oft als Vorteil wie als Fehler der Verbrauchsteuern bezeichnet. Anders als die Problematik der Unmerklichkeit war die Frage der konjunkturpolitischen Eignung lange Zeit kaum umstritten. Die von *Popitz* gelobte Tatsache einer geringen konjunkturellen Reagibilität des Steueraufkommens[16] wurde überwiegend als Negativposten verbucht. Auch diese Einschätzung ist in neuerer Zeit ins Wanken geraten.

Die Reihe der Kontroversen und Widersprüche ließe sich noch erheblich erweitern. Die finanzwissenschaftliche Literatur scheint im historischen Wandel

---

[13] *Atkinson/Stiglitz* (1980, 366ff.).

[14] Siehe *Brennan/Buchanan* (1980, 56ff.).

[15] Vgl. z. B. *Schmölders* (1959/60).

[16] Siehe *Popitz* (1927a, 185).

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-46100-4 | Generated on 2025-06-11 10:29:33
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

wie in der gegenwärtigen Beurteilung kaum eine Frage der Verbrauchsbesteuerung übereinstimmend einzuschätzen. Es erscheint bemerkenswert, daß die Verbrauchsteuern jenseits aller theoretischen Kontroversen ihre Position im Steuersystem gehalten haben und in der Öffentlichkeit trotz der Bedenken unterschiedlicher finanzwissenschaftlicher Richtungen kein negatives Image haben. Wenn nicht alle Anzeichen trügen, kann man gegenwärtig wieder von einer Renaissance der Verbrauchsbesteuerung sprechen. In dieser Situation drängt sich geradezu die Frage nach einem Leitfaden durch das Gewirr der wissenschaftlichen Aussagen auf: Gibt es gesicherte Erkenntnisse über die Verbrauchsbesteuerung? Im folgenden soll der Versuch unternommen werden, die vermeintlichen und wirklichen Widersprüche im Wandel der Entwicklung zu ordnen und zu analysieren. Dabei ist zunächst auf Probleme der Definition und einige bedeutsame Tendenzen der Entwicklung einzugehen. Auf dieser Grundlage ist sodann der Wandel der Ideen im historischen Verlauf kritisch aufzuarbeiten. Die dabei aufgeworfenen Fragen sollen anschließend nach dem gegenwärtigen Stand der wissenschaftlichen Erkenntnis unter Gesichtspunkten praktischer Steuerpolitik untersucht werden. Bei näherer Betrachtung zieht sich ein Thema durch die gesamte Entwicklung: die im Laufe der Zeit zunehmend positivere Beurteilung der allgemeinen Verbrauchsteuern in großen Teilen der Literatur. Die vorliegende Untersuchung stellt den diesbezüglichen Erkenntnisprozeß in den Mittelpunkt und sucht die ökonomischen und politischen Qualitäten der allgemeinen Verbrauchsteuer auch im Verhältnis zur Einkommensteuer konsequent herauszuarbeiten. Eine sorgsame Analyse der zahlreichen Zweifelsfragen führt zu dem Ergebnis, daß allgemeine Verbrauchsteuern — im Gegensatz zu speziellen — unter verschiedenen Kriterien grundlegende Vorzüge aufweisen, die weitreichende steuerpolitische Implikationen besitzen.

II. Der Untersuchungsgegenstand: Abgrenzung und Entwicklung der Verbrauchsteuern

1. Begriff und Arten der Verbrauchsteuern

a) Definition der Verbrauchsteuern

Wenngleich sich der Begriff „Verbrauchsteuer" aus zwei in der wirtschaftswissenschaftlichen Terminologie kaum strittigen Begriffen zusammensetzt, ist seine Definition alles andere als klar und eindeutig. Der Begriff „Verbrauch" wird üblicherweise als Einkommensverwendung zum Zwecke des Endverbrauchs von Gütern und Diensten durch private Haushalte verstanden. Die in einer weiteren Fassung denkbare Einbeziehung der Verwendung von Zwischenprodukten oder Investitionsgütern innerhalb der Produktion ist für die Begriffsbildung unüblich und soll hier ausgeschlossen bleiben. Diese Einschränkung folgt dem Erfordernis einer Betrachtung ökonomisch gleichartiger Vorgänge, sie führt jedoch zu einer Reihe von Abgrenzungsproblemen, da sie eine Trennungslinie durch

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-46100-4 | Generated on 2025-06-11 10:29:33
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

bestimmte real gegebene Steuern zieht. Danach sind Steuern auf Güter wie etwa Mineralöl je nach Verwendung der Güter in zwei unterschiedlichen Besteuerungskategorien zu erfassen[1].

Während der Verbrauchsbegriff kaum Anlaß zu Diskussionen bietet, hat sich seine Verwendung für die Abgrenzung einer bestimmten Steuerart als äußerst problematisch erwiesen. In der Entwicklung des finanzwissenschaftlichen Denkens haben vor allem zwei Kriterien für die Konstituierung des Begriffs der Verbrauchsteuern Bedeutung gehabt, nämlich die ökonomischen Wirkungen der Steuern und die Zielsetzungen, die der Steuergesetzgeber mit ihnen verfolgt. Nach dem ersten Kriterium sind Verbrauchsteuern in Anbetracht der Tatsache, daß der Steuerschuldner meist ein Anbieter von Konsumgütern ist, solche Steuern, die auf die Verbraucher überwälzt werden und die privaten Haushalte gemäß ihrem Konsum der besteuerten Güter belasten. Das zweite Kriterium stellt nicht auf die tatsächliche Belastung, sondern auf die Absicht des Gesetzgebers ab, den Verbrauch steuerlich zu belasten. Andere Definitionen kombinieren beide Kriterien und definieren Verbrauchsteuern als Abgaben, welche die in der Verfügung über bestimmte Güter bzw. der konsumtiven Einkommensverwendung zum Ausdruck kommende Leistungsfähigkeit indirekt erfassen[2]. Damit wird eine steuerpolitische Zielsetzung, die eine bestimmte Inzidenzhypothese impliziert, zum definitorischen Kriterium. Das hergebrachte Kriterium der Überwälzbarkeit ist indessen bereits in früheren Jahrhunderten vielfach zurückgewiesen worden und selbst von Autoren, die sich seiner bedienen, mit Skepsis verwendet worden[3]. Aufgrund der vorliegenden Erkenntnisse der Steuerwirkungslehre bestehen kaum Zweifel daran, daß die wirtschaftlichen Effekte von Steuern nur teilweise von der Art der jeweiligen Abgabe abhängen, gleichzeitig jedoch von einer Vielzahl anderer Faktoren bestimmt werden können, die eine generelle Klassifizierung einzelner Steuerarten nach ihrer ökonomischen Wirkung kaum zulassen.

Aus der Erkenntnis, daß die Überwälzung nicht immer gelingt, wurde im Schrifttum wiederholt die Forderung abgeleitet, es müsse steuerpolitisch alles unternommen werden, um die Überwälzung sicherzustellen. In diesem Zusammenhang wird betont, daß eine Verbrauchsteuer aufhöre, eine solche zu sein, wenn die Überwälzung nicht gelinge: sie werde dann zu einer direkten Steuer auf den Ertrag[4]. D.h. die Definition ist so geartet, daß bei einer Steuer aufgrund geänderter wirtschaftlicher Daten einmal von einer Verbrauchsteuer, dann wieder von einer Ertragsteuer gesprochen wird. Eine ähnliche Feststellung gilt auch für die als Ausweg verwendete Definition nach dem legislativen Willen. Es

---

[1] Geht man anstelle der ökonomischen Kategorien von steuertechnischen Gemeinsamkeiten aus, so bietet sich die in der 3. Auflage des Handbuchs der Finanzwissenschaft gewählte Einteilung in „Allgemeine Umsatzsteuern" und „Steuern auf spezielle Güter" an.

[2] Vgl. in diesem Sinne *Neumark* (1951, 73ff.) und *Schmölders* (1955, 93).

[3] Vgl. z.B. *Murhard* (1834, 172), *Schanz* (1882, 208f.) sowie *Wagner* (1890, 644).

[4] Vgl. *Popitz* (1927a, 185) oder *Schmölders* (1955, 92).

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-46100-4 | Generated on 2025-06-11 10:29:33
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

ist zwar für viele Fragestellungen wichtig, die Zielsetzungen des Steuergesetzgebers zu kennen, dennoch erscheint es wenig geeignet, die real vorhandenen Steuern nicht nach Tatbestandsmerkmalen, sondern nach — möglicherweise wechselnden oder uneinheitlichen — Zielsetzungen zu definieren. Zumindest kann dann nicht allein die gewollte Verteilungswirkung zum Kriterium werden, da Steuern auch anderen Zielvorstellungen dienen. Wird das Kriterium des legislativen Willens akzeptiert, so müßten neue Ziele der Steuerpolitik ebenso wie veränderte Verteilungsvorstellungen des Gesetzgebers zu neuen Klassifikationen führen.

Nach den seit *Aristoteles* entwickelten, traditionellen Definitionslehren sind nominale und reale Definitionen zu unterscheiden. Nominaldefinitionen stellen Äquivalenzrelationen dar, welche die Bedeutung eines zu definierenden Prädikators durch semantisch äquivalente Prädikatoren festhalten. Dies bedeutet einerseits, daß die Termini wechselseitig vollständig austauschbar sein müssen, und andererseits, daß Definitionen nicht der Erkenntnisgewinnung dienen, sondern in der Funktion von Abkürzungen jeweils ein Definiens durch ein kürzeres Definiendum ersetzen[5]. Realdefinitionen sollen zusätzlich aufgrund der Kenntnis des Wesens eines Definiendum seine entscheidende(n) reale(n) Eigenschaft(en) angeben. Falls es sich dabei um eine Aussage handelt, die empirisch wahr oder falsch sein kann, hat man es nicht mit einer Definition zu tun, sondern nur dann, wenn der Prozeß der Erkenntnisgewinnung über das Definiens beendet ist. Definitionen sollen Unbestimmtheiten bzw. Mehrdeutigkeiten beseitigen und Bedeutungen festlegen. Voraussetzung hierfür ist die Eindeutigkeit der Aussagen über das Definiens[6]. Die Überwälzungshypothese ist nach den Kriterien wissenschaftlicher Definitionen kein zulässiges Definiens, weil sie wahr oder falsch sein kann. Sie ist in dieser Verwendung ein Beispiel für die wiederholt anzutreffende Verwechslung von Definitionen und Ergebnissen wissenschaftlicher Analysen. Die Definition soll der Erkenntnisgewinnung über einen Gegenstand dienen, sie kann selbst aber keine Erkenntnis vermitteln. Die Steuerwirkungen stellen einen zentralen Gegenstand finanzwissenschaftlicher Analysen dar und können somit nicht in einer Definition auftauchen. Der Wille des Steuergesetzgebers ist als Definiens ungeeignet, da es ihm an Eindeutigkeit und Bestimmtheit mangelt, vor allem jedoch, weil er nicht im Sinne einer generell gültigen Äquivalenzrelation die Realität des Untersuchungsgegenstandes beschreiben kann.

Wenn weder Wirkungen noch Zielsetzungen zulässige Definitionen darstellen, so ist zu fragen, wodurch die ökonomischen Merkmale des Gegenstandes äquivalent und eindeutig sowie nicht falsifizierbar angegeben werden können. Unbestreitbar wird man feststellen können, daß es sich bei dem Definiendum um Steuern handelt, die auf Verbrauch im wirtschaftlichen Sinne bezogen sind.

---

[5] *Leinfellner* (1967, 88ff.), *Kamlah/Lorenzen* (1967, 77ff.).

[6] Vgl. z. B. *Dingler* (1949, 28f.) oder *Leinfellner* (1967, 89f.).

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-46100-4 | Generated on 2025-06-11 10:29:33
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

D.h. eine zulässige Definition kann auf den wirtschaftlichen Bezugs- oder Anknüpfungspunkt der Steuer abstellen. Dieser definitorische Ansatz ist wiederholt vorgeschlagen worden[7], er fand jedoch lange Zeit keine vergleichbare Resonanz wie die überkommenen Definitionen. Für eine zweifelsfreie Beschreibung des Anknüpfungspunktes der Verbrauchsteuern bieten sich die eingeführten Konventionen des Wirtschaftskreislaufs an. Verbrauchsteuern sind dann solche Steuern, die das gesamte Aggregat oder Teile des Aggregats „privater Verbrauch" als Bemessungsgrundlage haben. Eine allgemeine Umsatzsteuer ist dann eine Verbrauchsteuer, wenn sie die Investitionen ausschließt, nicht aber weil sie den Verbrauch belasten soll.

Volkswirtschaftliche Aggregate sind das Ergebnis marktlicher Transaktionen. Für die ökonomische Realität einer Steuer ist es somit als zweite definitorische Komponente von Bedeutung, welche der Marktparteien sie betrifft und wie sie damit in den Marktprozeß eingreift[8]. Grundsätzlich kann eine Verbrauchsteuer sowohl auf der Käuferseite, d.h. bei den Haushalten, als auch auf der Verkäuferseite, d.h. bei den Unternehmen, erhoben werden. Die Frage nach dem Steuerschuldner ist zur Klärung der spezifischen Eigenschaft der betrachteten Steuer sinnvoll und notwendig. Auf der Haushaltsseite besteht grundsätzlich die Möglichkeit einer Abstimmung der Steuer auf individuelle Umstände der Steuerschuldner; d.h. die Steuer kann als Subjektsteuer oder Personensteuer (in personam) gestaltet werden. Auf der Unternehmensseite besteht diese Möglichkeit nicht; hier wird auf die besteuerten Tatbestände als solche abgestellt, d.h. es handelt sich um Objektsteuern bzw. Sachensteuern (in rem)[9]; die Besteuerung kann in diesem Fall allerdings auf die spezifischen Umstände des Unternehmens bezogen werden. Geht man von der elementaren Tatsache aus, daß alle Steuern von Individuen bzw. Haushalten getragen werden müssen, so kann von einer direkten Besteuerung gesprochen werden, sofern der Steuerschuldner ein Haushalt ist, von einer indirekten, sofern es sich um ein Unternehmen handelt. Im ersten Fall sind Differenzierungen in personam möglich, aber nicht zwingend, im zweiten Differenzierungen in rem. Man kann somit von direkten Verbrauchsteuern sprechen, sofern Haushalte mit oder ohne Differenzierungen im Hinblick auf ihren Konsum Steuerschuldner werden, und von indirekten, sofern Unternehmen mit oder ohne Differenzierungen Steuerschuldner sind. Die direkten Verbrauchsteuern werden, einer üblichen Konvention entsprechend, als Ausgabensteuern bezeichnet[10]. Verbrauchsteuern im engeren Sinne sind dann stets indirekte Steuern. Der vorliegende Beitrag bezieht sich auf derart definierte Verbrauchsteuern im engeren Sinn.

---

[7] Vgl. u.a. *Lampe* (1933a, 496ff.), *Musgrave/Musgrave* (1984, 220ff.), *Hansmeyer* u.a. (1980, 713).

[8] Vgl. *Musgrave/Musgrave* (1984, 222f.).

[9] Die Begriffe Personen- und Sachensteuer wurden von *Lampe* (1933a, 499) vorgeschlagen.

[10] *Kaldor* (1955).

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-46100-4 | Generated on 2025-06-11 10:29:33
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

b) Anknüpfungspunkte und Formen der Verbrauchsteuern

Das erste Kriterium für die Einteilung der Verbrauchsteuern besteht darin, ob eine Steuer sich auf den gesamten Konsum bzw. alle Verbrauchsgüter oder nur auf einzelne Verbrauchsgüter bezieht. Im ersten Fall sei von generellen, im zweiten von speziellen Verbrauchsteuern gesprochen. Generelle Verbrauchsteuern weisen allerdings nicht notwendig — und in der Realität praktisch nie — einheitliche Steuersätze auf. Sie können daher materiell ähnliche Eigenschaften wie spezielle Verbrauchsteuern haben. Allerdings kann eine generelle Verbrauchsteuer nur in Form einer Wertsteuer erhoben werden, während spezielle Verbrauchsteuern auch als Mengensteuern konstruiert sein können. Häufig wird in einer engeren als der hier gewählten Abgrenzung der Begriff der Verbrauchsteuern allein ihrer speziellen Form vorbehalten[11]. Bestimmte Verkehrsteuern wie die Rennwett- und Lotteriesteuer, die Versicherungsteuer und die Feuerschutzsteuer, die an den Erwerb von Gütern und Leistungen im Konsumbereich anknüpfen und keine definitorischen Unterschiede zu anderen Verbrauchsteuern aufweisen[12], sind nach der hier verwendeten Definition den speziellen Verbrauchsteuern zuzurechnen.

Steuertechnisch gesehen sind die allgemeinen Verbrauchsteuern eine Unterklasse der allgemeinen Umsatzsteuern. Andere Formen der Umsatzsteuer werden im weiteren allerdings nur am Rande behandelt. Die allgemeinen Verbrauchsteuern sind danach zu unterscheiden, ob sie einheitliche bzw. mehr oder minder differenzierte Steuersätze aufweisen und ob sie eine breite — im Extremfall alle Konsumgüter umfassende — oder eine unterschiedlich eingeengte Bemessungsgrundlage haben. Bei erheblichen Einschränkungen der Bemessungsgrundlage Konsum und starken Differenzierungen der Steuersätze können die Übergänge zu den speziellen Verbrauchsteuern fließend werden. Unter steuertechnischen Gesichtspunkten können mehrphasige von einphasigen Formen unterschieden werden. Die ursprüngliche, von *Popitz* als allgemeine Verbrauchsteuer klassifizierte Form der Umsatzsteuer[13] unterwirft alle Umsätze auf jeder Handelsstufe der Besteuerung und kann nur mit großen Vorbehalten als echte allgemeine Verbrauchsteuer bezeichnet werden. Wegen der unsystematisch in Abhängigkeit von der Zahl der Handelsstufen differenzierten effektiven Steuersätze und der Besteuerung von Teilen der Bruttoinvestitionen neben dem Konsum[14] wurde diese Form der Besteuerung trotz ihrer administrativen Einfachheit nahezu überall durch andere Systeme ersetzt[15]. Sie wird daher im

---

[11] Im deutschen Steuerrecht gibt es keine Legaldefinition des Begriffs „Verbrauchsteuern", wenngleich er in Art. 106 GG im Sinne der speziellen Verbrauchsteuern Verwendung findet.

[12] In dieser Frage wird im neueren Schrifttum unterschiedlich verfahren. Bei Pollak (1980, 188) erfolgt eine Trennung beider Steuerarten, während *Hansmeyer* u. a. (1980, 716) die geeigneten Verkehrsteuern ihrem Untersuchungsobjekt zuordnen.

[13] *Popitz* (1927a, 194ff.).

[14] *Pohmer* (1980, 670).

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-46100-4 | Generated on 2025-06-11 10:29:33
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

folgenden nur am Rande erwähnt. Die alternative, am höchsten entwickelte Form der Allphasigkeit stellt die Mehrwertsteuer vom Konsumtyp dar, welche sämtliche Nettoumsätze (Bruttoumsatz abzüglich Vorumsatz) besteuern soll und heute in den meisten großen Industriestaaten verwendet wird[16]. Ohne auf die unterschiedlichen Formen und Berechnungsverfahren einzugehen[17], kann festgestellt werden, daß sie — zumindest in ihrer idealen Form — eine echte allgemeine Verbrauchsteuer darstellt. Das gleiche kann auch für eine einphasige Einzelhandels-Umsatzsteuer festgestellt werden, bei der jeder Umsatz an Konsumenten der Steuer unterliegt. Einstufige allgemeine Verbrauchsteuern können anstelle des Endverkaufs auch auf der Produktionsstufe oder einer bestimmten Zwischenhandelsstufe, meist der Großhandelsstufe, erhoben werden. Es gibt auch mehrphasige Steuern zwischen den Allphasen- und Einphasensteuern[18], die allerdings für entwickelte Volkswirtschaften keine Bedeutung haben.

Bei Versuchen der Klassifikation von speziellen Verbrauchsteuern wird wiederum häufig auf divergierende Wirkungen oder Zielsetzungen Bezug genommen. Beispielsweise werden Verbrauchsteuern, die aufgrund einer ihnen generell zugeschriebenen Belastungswirkung nach Leistungsfähigkeitsgesichtspunkten konzipiert werden sollen, von solchen getrennt, die anderen Zielen dienen[19]. Diesen Versuchen begegnen die bereits erhobenen Einwände. Eine Abgrenzung kann beispielsweise danach erfolgen, auf welcher der beiden Marktseiten die Steuern erhoben werden, d.h. ob sie auf indirekte oder direkte Weise eingezogen werden, wobei die letztere Form vor allem für den Gebrauch von langlebigen Konsumgütern Bedeutung erhalten kann. Es ist weitgehend willkürlich, ob Abgaben auf die Nutzung von langlebigen Konsumgütern den Verbrauchsteuern zugeordnet werden sollen, oder ob sie eine weitere Kategorie von speziellen „Gebrauchsteuern"[20] neben den allgemeinen Ausgabensteuern konstituieren. Gemäß der hier getroffenen Abgrenzung fällt diese Form der Haushaltsbesteuerung nicht in die Kategorie der — indirekten — Verbrauchsteuern und wird daher im folgenden nicht behandelt.

Eine weitere Form der Klassifikation von speziellen Verbrauchsteuern kann nach der Art der Güter und Dienste erfolgen, auf die sich der Steuerzugriff richtet. So können beispielsweise Luxus- oder Aufwandsteuern aufgrund bestimmter Abgrenzungen der entsprechenden Güterkategorien von den übrigen Verbrauchsteuern abgetrennt werden[21]. Derartige Klassifikationsversuche

---

[15] *Cnossen* (1974/75, 186).

[16] Wichtige Ausnahmen stellen Japan und die USA dar.

[17] Vgl. z.B. *Pohmer* (1980, 688ff.).

[18] Vgl. hierzu *Cnossen* (1974/75, 182ff.).

[19] Vgl. z.B. *Cnossen* (1974/75, 188).

[20] Vgl. z.B. *Bräuer* (1924, 11) oder*Popitz* (1927b, 207f.).

[21] Vgl. z.B. *Popitz* (1927b, 199f.).

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-46100-4 | Generated on 2025-06-11 10:29:33
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

sind — abgesehen von ihrer Unschärfe — vor allem wegen der im Zeitablauf veränderbaren Rolle der jeweiligen Güter im Konsumplan der Haushalte kaum als definitorisch geeignete Ansätze zur Klassifikation anzusehen. Ein Ausweg besteht darin, auf die abgeschlossene historische Entwicklung im Betrachtungszeitpunkt abzustellen, wie dies z. B. bei dem Gliederungsversuch von *Cnossen* der Fall ist[22]. Dabei handelt es sich allerdings weniger um eine systematische Klassifikation, sondern lediglich um den Versuch, eine überschaubare Ordnung in die verwirrende Vielfalt steuerlicher Zugriffe der Realität zu bringen. Unter systematischen Aspekten bietet sich eine Klassifikation der speziellen Verbrauchsteuern danach an, ob sie an Güter und Dienste anknüpfen, die ausschließlich dem privaten Verbrauch dienen oder aber auch zu produktiven Zwecken eingesetzt werden. Nach diesem Kriterium kann man reine Verbrauchsteuern (z. B. auf Schaumwein) von den Verbrauchsteueranteilen anderer Gütersteuern (z. B. auf Mineralöl) abgrenzen. Damit wird deutlich, daß nicht unerhebliche Teile dieser — häufig mit Belastungsgesichtspunkten motivierten — Abgaben keine reinen Verbrauchsteuern darstellen, sondern an Produktionsinputs anknüpfen und daher kaum mit den üblichen Belastungsargumenten begründet werden können. Die Frage, ob und warum eine Verbrauchsteuer auch auf Zwischenprodukte ausgedehnt werden soll, ist bisher viel zu wenig untersucht worden.

Neben der Gliederung nach dem ökonomischen Anknüpfungspunkt kann bei einer weiteren Disaggregation danach unterschieden werden, auf welcher Stufe von der Herstellung bis zum Endverkauf diese (grundsätzlich einstufigen) Steuern erhoben werden. Das überwiegende Verfahren stellt die Besteuerung der Produzenten dar, da es häufig geringere Erhebungskosten als die Besteuerung einer Vielzahl von nachgelagerten Verkaufsvorgängen verursacht. Die vor allem historisch bedeutsame Besteuerung von Rohstoffen bzw. Halbfabrikaten[23] als technisch einfacherer Ersatz für eine Besteuerung der mit diesen Inputs erzeugten Fabrikate ist nach den hier verwendeten Definitionen nicht unter die Verbrauchsteuern zu subsumieren, da eine solche Zuordnung von der Annahme einer bestimmten Wirkung abhängig ist. Die speziellen Verbrauchsteuern können schließlich im Hinblick auf die Tarifgestaltung in Mengen- und Wertsteuern getrennt werden. Mischformen bzw. Kombinationen sind dadurch gekennzeichnet, daß beide Verfahren bei demselben Gut nebeneinander angewendet werden[24], oder daß der Satz einer Mengensteuer nach Gesichtspunkten des Warenwertes bzw. der Qualität gestaffelt ist[25]. Damit ist zugleich die Frage des Tarifverlaufs angesprochen. Spezielle Verbrauchsteuern sind meist mit einem konstanten Steuersatz auf die Besteuerungseinheit bezogen. Es gibt jedoch auch progressive Mengen- oder Wertsteuern[26]. Derartige Tarifformen,

[22] *Cnossen* (1974/75, 189).

[23] Siehe z. B. *Bräuer* (1924, 13f.).

[24] So bei der deutschen Tabakbesteuerung.

[25] Vgl. die Qualitätsstaffel der deutschen Biersteuer nach dem Stammwürzegehalt.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-46100-4 | Generated on 2025-06-11 10:29:33
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

die durch bestimmte Zielsetzungen bezüglich des Produktionsbereichs begründet sind[27], dürfte es bei einer Steuer, die nach dem herkömmlichen Kriterium der Überwälzbarkeit als Verbrauchsteuer bezeichnet würde, gar nicht geben, da ein Produktionseffekt bei einer nur für die Verbraucher „vorgeschossenen" Steuer nicht eintreten könnte oder aber zu einer willkürlichen Belastung der Konsumenten führen würde. Würde die Steuer dagegen nach dem Überwälzungswillen des Gesetzgebers definiert, so würde es sich dabei — wegen der durch die abweichende Zielsetzung eintretenden Belastungsverschiebung — überhaupt nicht um eine Verbrauchsteuer handeln. Trotz dieser offensichtlichen Widersprüche wird häufig noch an den unzureichenden Begriffen festgehalten. Definitorische Klarheit ist Voraussetzung für Klarheit der Analyse. Die vielfältigen Widersprüchlichkeiten bezüglich der Verbrauchsbesteuerung können nur schwer überwunden werden, solange nicht ein logisch zulässiges Definitionsschema akzeptiert ist.

2. Der empirische Befund: Siebzig Jahre Entwicklung der allgemeinen und speziellen Verbrauchsteuern

Als die Umsatzsteuer im Jahre 1916 eingeführt wurde, bestanden die eigenen Steuerquellen des Deutschen Reiches im wesentlichen aus den herkömmlichen Verbrauchsteuern sowie den Verkehrsteuern und den Zöllen. Die Einzelstaaten verfügten neben den Vermögen- und Realsteuern über die 1891 entstandene Einkommensteuer, deren Progression allerdings noch in keiner Weise mit späteren Tarifen vergleichbar war. Die Ungleichgewichtigkeit der Ausstattung mit Steuerquellen führte dazu, daß sich das Reich zu einer vergleichsweise hohen Besteuerung spezieller Verbrauchsgüter gezwungen sah, während die den Einzelstaaten zustehenden Steuern weniger stark in Anspruch genommen werden mußten. Wenngleich eine allgemeine Verbrauchsteuer noch fehlte, ergab sich aus dem Zwang zur übermäßigen Ausschöpfung der dem Reich zustehenden Steuerquellen eine Steuerstruktur, die bereits zu einem erheblichen Teil auf der Besteuerung des Verbrauchs beruhte. Wie aus Tab. 1 ersichtlich, belief sich der Anteil der Verbrauchsteuern und Zölle im Jahre 1913 auf 34,7% des Steueraufkommens aller Gebietskörperschaften[28].

Nach dem Ersten Weltkrieg erfolgte die Entwicklung der allgemeinen Umsatzsteuer parallel zum Ausbau der Einkommensbesteuerung, die erst seit der *Erzberger*schen Reform dem Reich zustand. Es entsprach der Zeitströmung wie den damaligen, sozialpolitisch ausgerichteten Ansichten der Finanzwissen-

[26] Vgl. die Mengenstaffel der deutschen Biersteuer. Zum Problem des Progressionsbegriffs bei der für Wertsteuern üblichen Bestimmung des Steuersatzes als Prozentsatz des Güterpreises siehe *Pollak* (1980, 191).

[27] Vgl. zur kritischen Diskussion einer derartigen Besteuerung *Haller* (1962).

[28] Die Verkehrsteuern erbrachten einen Anteil von 10,5%, so daß sich der Anteil der Verbrauch- und Verkehrsteuern sowie der Zölle auf 45,2% belief. Siehe *Ritschl* (1930, 290).

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-46100-4 | Generated on 2025-06-11 10:29:33
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

schaft, daß das Reich seine finanziellen Bedürfnisse vornehmlich durch eine selbst für heutige Vorstellungen ungewöhnlich progressive Einkommensteuer zu befriedigen suchte. Dennoch wurde auch auf die herkömmlichen Verbrauchsteuern nicht verzichtet, wenngleich die Programme der Sozialdemokraten im Gefolge der Schrift von *Lassalle* die völlige Abschaffung aller indirekten Steuern gefordert hatten. Die speziellen Verbrauchsteuern verloren allerdings an Bedeutung, was nicht zuletzt auf ihre außergewöhnliche Beanspruchung vor dem Kriege zurückzuführen ist. Auf der anderen Seite wurde die Umsatzsteuer entgegen allen Widerständen zu einer ergiebigen Steuerquelle ausgebaut, so daß die Verbrauchsbesteuerung insgesamt — einschließlich der Zölle — anteilsmäßig nicht zurückfiel. Im Zuge der parallelen Entwicklung der beiden Hauptsteuern des heutigen Steuersystems behaupteten die Verbrauchsteuern nicht nur ihren Rang, vielmehr wurde auch die neue, als allgemeine Verbrauchsteuer apostrophierte Umsatzsteuer sehr bald von einer nur aus der Not zu rechtfertigenden Abgabe zu einer Steuer, die eine wichtige ökonomische Funktion erfüllen sollte: Sie erhielt die Aufgabe, die schmerzlich spürbar gewordene „Überspannung" der als „Königin der Steuern" bezeichneten Einkommensteuer vermeiden zu helfen[29]. Mit der Erkenntnis, daß bei der Gestaltung von Steuern vor allem Anreizwirkungen und Steuerwiderstände zu beachten seien, wurde die weitere Entwicklung der Verbrauchsteuern nicht zuletzt als Reflex der Erfahrungen mit der Einkommensteuer vorgezeichnet. Sowohl die Erkenntnis, daß erhöhte Anforderungen des Staates bei der Einkommensteuer zu negativen ökonomischen Rückwirkungen führen mußten, als auch verteilungspolitische Probleme, die aus der Notwendigkeit einer verstärkten Erfassung mittlerer Einkommen durch die Einkommensteuer resultierten, ließen immer wieder Erhöhungen von Verbrauchsteuern als geeignete Maßnahmen erscheinen. Diese vorrangig fiskalisch begründeten Entwicklungen wurden allerdings häufig durch Hinweise auf andere steuerliche Zielsetzungen politisch legitimiert[30]. Bemerkenswert erscheint, daß die Beurteilung der Verbrauchsteuern verglichen mit derjenigen der Einkommensteuer dennoch lange Zeit unvermindert negativ blieb.

Betrachtet man die in Tab. 2 ausgewiesene Entwicklung der Umsatzsteuer, so sind bis 1932 wiederholt starke Schwankungen im Aufkommen zu verzeichnen, die in den laufenden Veränderungen der Steuersätze während dieser Zeit ihre Entsprechung finden (vgl. Tab. 3). Die Erhöhungen des Steuersatzes auf 2% im Jahre 1922 bzw. 2,5% im Jahre 1924 sind Ausdruck der wirtschaftlichen Not der Inflationsjahre und der dadurch bedingten Sanierungsanstrengungen von 1923/24. Ende 1924 hatte sich die Lage soweit gebessert, daß die Umsatzsteuer über 2% auf 1,5% und später bis auf 0,75% zurückgenommen wurde. Man war

[29] *Popitz* (1927a, 182 u. 189).

[30] Beispielsweise wurde die Erhöhung der Alkoholbesteuerung 1925 von den Arbeiterparteien trotz anfänglicher Widerstände mit Hinweis auf den Kampf gegen die Trunksucht und das „Alkoholkapital" akzeptiert. Siehe *Ritschl* (1930, 287).

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-46100-4 | Generated on 2025-06-11 10:29:33
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

sich von Anfang an der allokationsstörenden Wirkung der (Allphasen-Brutto-) Umsatzsteuer bewußt und sah Steuersätze im Bereich von 2% und mehr nur in finanziellen Notlagen als vorübergehend gerechtfertigt an[31]. Dennoch wurde der im Zuge der Weltwirtschaftskrise 1932 auf 2% erhöhte Steuersatz unverändert bis 1945 beibehalten. Es wurde durch die Alliierten im Jahre 1946 auf den damaligen Höchstsatz von 3% und vom Bundestag im Jahre 1951 auf den früher undenkbaren Satz von 4% angehoben. Dieser Satz sollte für lange Jahre aufrechterhalten bleiben und zugleich den Druck auf eine Reform der verzerrend wirkenden Form der Umsatzbesteuerung verstärken. Betrachtet man die Anteilswerte des Umsatzsteueraufkommens am gesamten Steueraufkommen und am Bruttosozialprodukt, so weisen die fünfziger Jahre eine herausragende Stellung auf. In dieser Zeit war die Umsatzsteuer die größte Einzelsteuer der Bundesrepublik Deutschland; sie übertraf bis 1959 auch das Aufkommen der Einkommensteuer. Dieses Faktum verdient neben der Würdigung anderer steuerlicher Förderungsmaßnahmen der Wirtschaftstätigkeit besondere Aufmerksamkeit, wenn die Bedingungen des wirtschaftlichen Aufschwungs nach dem Zweiten Weltkrieg untersucht werden.

Der große Umbruch erfolgte mit der Einführung der Mehrwertsteuer zum 1. Januar 1968. Damit wurde die Konsequenz sowohl aus den wirtschaftlichen Verzerrungseffekten der bestehenden Steuer als auch aus der daraus resultierenden Unmöglichkeit zu weiteren Erhöhungen des Steuersatzes gezogen. Der neue Steuersatz blieb zwar — abgesehen von der umgehenden Erhöhung auf 11% im Jahre 1968 — dank der finanzwirtschaftlichen Entwicklung, die wesentlich durch progressionsbedingte Mehreinnahmen bei der Einkommensteuer geprägt war, acht Jahre unverändert; die in relativ kurzen Abständen erfolgten Erhöhungen von 1977, 1979 und 1983 dokumentieren indessen, daß die beim Fiskus mit der Reform der Umsatzsteuer verbundenen Vorstellungen hinsichtlich der Steigerungsfähigkeit der Steuer als erfüllt gelten können. Man mag bedauern, daß mit der neuen Umsatzsteuer, die Steuererhöhungen verglichen mit dem alten System stark erleichtert oder überhaupt erst möglich macht, eine bis dahin geltende Begrenzung staatlicher Aufkommensmöglichkeiten aufgehoben wurde, man sollte allerdings auch beachten, daß damit die Voraussetzungen für Strukturveränderungen des Steuersystems geschaffen worden sind, die im Hinblick auf die Entwicklung der Einkommensteuer zunehmend zum Thema werden. Die Steuersatzerhöhungen haben zwar das Aufkommen der Mehrwertsteuer jeweils angehoben, sie haben jedoch ihren Anteil am gesamten Steueraufkommen aufgrund der progressionsbedingten Erhöhungen der Einkommensteuer nicht verstärkt.

Die überkommenen speziellen Gütersteuern stellen Abgaben dar, die im wesentlichen aus dem Zusammenwirken von fiskalischen und steuertechnischen Gesichtspunkten zu erklären sind. Die Palette der zahlreichen Steuern auf

[31] *Popitz* (1927a, 195).

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-46100-4 | Generated on 2025-06-11 10:29:33
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

Necessaria, bei denen die geringe Preiselastizität der Nachfrage für hohe Ergiebigkeit sorgt, wurde im Zuge der Entwicklung nach dem Ersten Weltkrieg bereinigt; allein die Salzsteuer ist — mit einer Unterbrechung von 1926 bis 1931 — erhalten geblieben. Als klassische Verbrauchsteuern sind die Steuern auf Massengenußmittel wie Tabak, Alkoholika, Kaffee und Tee zu bezeichnen, die in bestimmten Grenzen ebenfalls eine geringe Preiselastizität der Nachfrage aufweisen und eine genügend breite Mengenbasis für ein ergiebiges Aufkommen haben, ohne jedoch nachdrücklichen sozialpolitischen Bedenken zu begegnen. Als Ergebnis einer Vielzahl von Änderungen nach dem Ersten Weltkrieg bildete sich das noch heute in seinen Grundzügen erhalten gebliebene, dank der *Erzberger*schen Reformen in seiner Bedeutung für die Finanzen des Zentralstaates deutlich eingeschränkte System der Verbrauchsteuern heraus. Tab. 4 vermittelt einen komprimierten Überblick über die Entwicklung. Betrachtet man den Bereich der Besteuerung alkoholischer Getränke, so erscheint bemerkenswert, daß die erst 1918 als Reichssteuer eingeführte Weinsteuer bereits 1926 auf massiven Druck der Winzer, die sich offensichtlich nicht von der Überwälzungshypothese überzeugen lassen wollten, wieder abgeschafft wurde. Die Schaumweinsteuer, die auf das Jahr 1902 datiert, wurde 1933 aufgehoben, erlebte allerdings 1939 ihre Wiedereinführung und ist bis heute bestehen geblieben[32]. Die Biersteuer ist als Landessteuer sowie aufgrund der erwähnten Tarifgestaltung ein weiteres Kuriosum innerhalb der Besteuerung von alkoholischen Getränken. Insgesamt weist die Besteuerung dieser Gütergruppe zahlreiche Verzerrungen und Ungereimtheiten auf. Erwähnung verdient eine weitere Gruppe von Abgaben, deren wichtigster Vertreter, die Mineralölsteuer, sich zur bedeutendsten Einnahmequelle unter den speziellen Verbrauchsteuern entwickelt hat. Die Besteuerung von Energie(trägern) besaß einen frühen Vorläufer in der während des Ersten Weltkriegs eingeführten Kohlensteuer, die zeitweilig, so 1922, einen höheren Ertrag als die allgemeine Umsatzsteuer erbrachte[33]. Die heutige Heizölbesteuerung und die Stromabgabe wollen im Unterschied zu dieser Abgabe eine Förderung des Energieträgers Kohle bewirken. Durch die erst 1930 eingeführte Mineralölsteuer wurde das Schwergewicht der speziellen Verbrauchsteuern von den klassischen Nahrungs- und Genußmitteln auf den Energiebereich verschoben. Zugleich macht diese Steuer — wie die Stromabgabe — in Teilen deutlich, daß der steuerpolitische Akzent sich von den fiskalischen Steuerbegründungen der früheren Zeit stärker auf nichtfiskalische Ziele verlagert. Daß die fiskalische Zielsetzung mit den nichtfiskalischen allerdings häufig eine glückliche Verbindung eingeht, wird ebenfalls am Beispiel der Mineralölsteuer demonstriert, die inzwischen, wie Tab. 4 ausweist, zu einer der großen Abgaben des deutschen Steuersystems geworden ist[34].

---

[32] *Hansmeyer* u.a. (1980, 815f.).

[33] *Lampe* (1932, 585).

[34] Dies gilt für die Mineralölsteuer insgesamt, während ihr Verbrauchsteueranteil kaum exakt ausgewiesen werden kann.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-46100-4 | Generated on 2025-06-11 10:29:33
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

Trotz einzelner Ausnahmen hat die Bedeutung der speziellen Verbrauchsteuern insgesamt im Betrachtungszeitraum laufend abgenommen. Die in Tab. 1 ausgewiesene Entwicklung ist eine Folge des Siegeszuges der allgemeinen Steuern vom Einkommen und vom Verbrauch, hinter denen die speziellen Verbrauchsteuern allerdings die dritte Position behaupten konnten. Die Verschiebung der Aufkommensrelationen ist nicht durch einen gezielten Abbau dieser Steuern bedingt, auch wenn einige der Abgaben im Laufe der Zeit verschwunden sind und vor allem in den zwanziger Jahren auch Steuersenkungen vorgenommen wurden, sie ist vielmehr als Folge der Konstruktion dieser Steuern automatisch eingetreten. Bei steigendem Preisniveau vermindert sich der Anteil der Mengensteuern am Sozialprodukt und am Steueraufkommen, sofern die betreffenden Güter nicht eine außergewöhnlich hohe Elastizität der Nachfrage bezüglich des nominalen Einkommens aufweisen[35]. Auch wenn von Zeit zu Zeit Anpassungen der Steuersätze bei einzelnen Verbrauchsteuern erfolgt sind, wurde damit weder der Anteilsverlust dieser Steuern insgesamt ausgeglichen, noch den Strukturverschiebungen zwischen den Verbrauchsteuern begegnet. Nicht nur bei der Einkommensteuer sind Anteil und Struktur im wesentlichen automatisch verschoben worden, sondern auch bei den speziellen Verbrauchsteuern kann man überwiegend von einem passiven Hinnehmen der automatischen Anteils- und Strukturänderungen sprechen. Eine gewisse Korrektur erfährt diese Feststellung allerdings dadurch, daß seit einiger Zeit zunehmend neue Abgaben mit nichtfiskalischen Zwecksetzungen geschaffen werden[36], die ein weiteres Absinken der gesamten Steuergruppe verhindern, gleichzeitig jedoch die Strukturverschiebungen zu Lasten der herkömmlichen Abgaben verstärken.

Die Entwicklung der Steuerstruktur in den fortgeschrittenen Volkswirtschaften wird häufig durch das Vordringen der Einkommensbesteuerung zu Lasten der indirekten Steuern und damit vor allem der Verbrauchsteuern charakterisiert. Unter den Gründen für diese Tendenz werden u. a. die erst im Zuge der ökonomischen Entwicklung entstehenden administrativen Voraussetzungen einer steuerlichen Erfassung des individuellen Einkommens wie die zunehmend politischem Mehrheitswillen entspringenden Forderungen nach progressiver Besteuerung genannt[37]. Tatsächlich waren die ökonomischen und politischen Bedingungen im Deutschen Reich nach dem Ersten Weltkrieg so weit entwickelt, daß es auch ohne die durch den Ausgang des Krieges bedingten Umwälzungen nur als Frage der Zeit erschien, wann eine allgemeine Einkommensteuer des Zentralstaates eingeführt werden würde. Die Entwicklung dieser Steuer bis in die Gegenwart scheint die aufgestellte These zu belegen. Bei einer differenzierten Betrachtung entstehen allerdings einige Zweifel an dieser globalen Feststellung. Die Einführung der Einkommensteuer machte zwar eine

[35] Vgl. *Pollak* (1966).

[36] Als Beispiel sei die Stromabgabe genannt.

[37] Vgl. *Musgrave* (1969, 130ff.).

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-46100-4 | Generated on 2025-06-11 10:29:33
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

Einschränkung der speziellen Verbrauchsteuern möglich, sie wurde jedoch parallel von einem — wenngleich anfangs nicht kontinuierlichen — Ausbau der allgemeinen Umsatzsteuer begleitet. In der Tat war das auch von ihren Initiatoren kaum für möglich gehaltene Wachstum der Umsatzsteuer von einer Bagatellsteuer bis zu ihrem Höhepunkt in den fünfziger Jahren nicht weniger beeindruckend als die Entwicklung der progressionsbedingt einfacher zu steigernden Einkommensteuer. Es entspricht jedenfalls nicht der tatsächlichen Entwicklung, wenn man von einer Verdrängung der Verbrauchsteuern durch die Einkommensteuer spricht; vielmehr kann man einen Strukturwandel zu Lasten der speziellen Verbrauchsteuern bei einem insgesamt gehaltenen Anteil aller Verbrauchsteuern beobachten. Im Zuge der zu konstatierenden Konzentrationstendenzen der Besteuerung hat es, wie Tab. 1 demonstriert, in erster Linie bei den Realsteuern sowie bei einigen sonstigen Abgaben Einbußen gegeben. Durch vorliegende Umfrageergebnisse ist zu belegen[38], daß die Verbrauchsteuern und insbesondere die Umsatzsteuer im Urteil der Bürger zunehmend eine bessere Bewertung erfahren als die Einkommensteuer, die immer stärker auf mittlere und untere Einkommensgruppen ausgedehnt wird und eine Vielzahl von als ungerecht empfundenen Steuervergünstigungen aufweist. Der politische Druck gegen die Verbrauchsteuern dürfte relativ abnehmen, je stärker der Eindruck entsteht, daß die Einkommensteuer den mit ihr verbundenen Erwartungen nicht entspricht. Unter diesem Aspekt kann erwartet werden, daß die Einkommensteuer in Zukunft zugunsten der Besteuerung des Konsums eingeschränkt oder zumindest bei weiteren Konzentrationsprozessen der Besteuerung weniger stark gewinnen wird als die Verbrauchsteuern.

III. Die Wandlungen der Ideen: Steuerrechtfertigungslehren und steuerpolitische Konzeptionen der Verbrauchsbesteuerung

1. Frühe Doktrinen zur Begründung allgemeiner Verbrauchsteuern

Die alten Rechtfertigungslehren der Verbrauchsbesteuerung lassen sich auf zwei grundlegende Gedanken zurückführen. Der erste stammt von *Thomas Hobbes*. Im Leviathan argumentiert er, es sei gerechter, Personen nach ihrem Konsum, d.h. ihrer Beanspruchung des Sozialprodukts, als nach ihrem Einkommen, d.h. ihrem Beitrag zum Sozialprodukt, zu besteuern[1]. Einerseits sei es für die Gesellschaft höher zu veranschlagen, wenn jemand das gemeinsame Produkt vermehre, als wenn er sich daraus bediene, andererseits seien die Vorteile des einzelnen aus den staatlichen Leistungen eher auf die konsumtiven Abzüge als auf die produktiven Beiträge bezogen. Diese Überlegungen fanden zwar zunächst große Verbreitung, sie wurden jedoch im Akzisenstreit seit Ende des 17. Jahrhunderts im Zuge der Kritik an den Mängeln des existierenden

[38] Siehe z.B. *Citrin* (1979, 115).

[1] *Hobbes* (1651/1984, 263).

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-46100-4 | Generated on 2025-06-11 10:29:33
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

Verbrauchsteuersystems in Frage gestellt. Dabei war insbesondere das von *v. Justi* in die Debatte eingeführte Argument von Bedeutung, daß die allgemeinen Verbrauchsteuern regressiv wirkten und daher im Unterschied zu Partikularakzisen auf den Konsum der wohlhabenden Schichten abzulehnen seien[2]. Die zweite Begründung stammt von *John Stuart Mill*. Anders als *Hobbes*, der den Konsum für die gerechtere Bemessungsgrundlage als das Einkommen hält, stellt *Mill* das Einkommen als Bemessungsgrundlage nicht in Frage. Er argumentiert demgegenüber, daß die Ersparnis im Unterschied zum Konsum bei der Einkommensteuer doppelt besteuert und damit in ungerechter Weise diskriminiert werde, sofern sie nicht außerhalb der Bemessungsgrundlage bleibe[3]. Eine gleichmäßige Besteuerung des Einkommens erfordere somit eine allgemeine Steuer auf den Verbrauch.

Beide Thesen haben in diesem Jahrhundert eine Renaissance erfahren, die erste durch *Nicholas Kaldor*[4], die zweite durch *Irving Fisher*[5]. Anders als *Hobbes*, der wohl eine indirekte Verbrauchsteuer im Auge hatte[6], entwirft *Kaldor* auf dieser Grundlage eine direkte, progressiv gestaltete Ausgabensteuer. Die Argumentation ist allerdings im einen wie im anderen Fall nicht zwingend; sie hängt letztlich davon ab, welche Ziele mit der Besteuerung verfolgt werden. Nach *Hobbes/Kaldor* geht es darum, den Abzug von Gütern aus dem gesellschaftlichen Produkt zu besteuern, aus der Sicht der Einkommensbesteuerung kommt es demgegenüber weniger auf den Beitrag zum Sozialprodukt, sondern auf die Verfügungsgewalt über Güter und damit auf die Leistungsfähigkeit an[7]. Beide Argumente haben etwas für sich: Eine verbindliche Entscheidung über die gerechtere Bemessungsgrundlage kann auf diese Weise nicht getroffen werden. Bei *Fisher* werden andererseits im Sinne der Argumentation von *Mill* die Ersparnisse als Vermögenszuwächse, d. h. als Gegenwartswerte zukünftigen Einkommens betrachtet[8], so daß ihre Besteuerung zu einer Doppelbelastung des Einkommens führen würde. Die Argumentation ist zutreffend, aber wiederum von der zugrundeliegenden Zielsetzung der Besteuerung abhängig. Bezieht man in die Betrachtung ein, daß Vermögen neben der zukünftigen Einkommenserzielung weitere Funktionen, beispielsweise eine Machtfunktion, erfüllt[9], so stellt das Vermögen mehr als den Gegenwartswert zukünftigen Einkommens dar. Besteht das Ziel der Besteuerung darin, den Zuwachs an ökonomischer

---

[2] V. *Justi* (1758, 362).

[3] *Mill* (1871/1921, 482ff.).

[4] *Kaldor* (1955). Bereits Mitte des vorigen Jahrhunderts hatte es eine Wiederbelebung der These durch *Pfeiffer* (1866, 538ff.) gegeben.

[5] *Fisher* (1939).

[6] Vgl. in diesem Sinne beispielsweise *Seligman* (1897, 10).

[7] Vgl. *Kahn* (1973, 138).

[8] *Fisher/Fisher* (1942, 40).

[9] Siehe *Folkers* (1981, 29ff.).

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-46100-4 | Generated on 2025-06-11 10:29:33
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

Verfügungsmacht und nicht den Vermögensertrag zu besteuern, so kann eine Besteuerung der Ersparnis gerechtfertigt sein[10].

Die beiden hergebrachten Gerechtigkeitsargumente können somit keine generell überzeugende Begründung für die Überlegenheit der Verbrauchsbesteuerung liefern; sie werden wie alle Gerechtigkeitsvorstellungen im Zuge gewandelter gesellschaftlicher und politischer Strömungen unterschiedlich eingeschätzt werden. *Hobbes* deutet mit der positiven Bewertung des Sparens zusätzlich an, daß die Wirkung auf die Kapitalbildung ein wichtiges Kriterium für die Verbrauchsbesteuerung sein kann, und *Mill* geht ausdrücklich auf die allokative Neutralität der Bemessungsgrundlage Konsum ein. Diese Aspekte können auch jenseits der Gerechtigkeitsargumente für die Verbrauchsbesteuerung ins Feld geführt werden, sie begründen die Gerechtigkeitsvorstellungen allerdings nicht. Für Aussagen über steuerliche Gerechtigkeit ist zunächst eine fundierte Inzidenzanalyse notwendig, in der die Allokationseffekte eine wesentliche Rolle spielen. Die dargestellte Argumentation behilft sich demgegenüber mit den Annahmen vollständiger Überwälzung der Verbrauchsteuer und vollständiger Nichtüberwälzung der Einkommensteuer. Wird diese Hypothese in Frage gestellt, so bricht die Argumentation zusammen. Die traditionellen Gerechtigkeitsvorstellungen sind somit auch unabhängig von den verwendeten Kriterien der Gerechtigkeit als fragwürdige Rechtfertigungsversuche anzusehen.

2. Die Beurteilung der allgemeinen und speziellen Verbrauchsteuern vor Einführung der Umsatzsteuer

Die Anschauungen, die in der Hochzeit der speziellen Verbrauchsteuern vorherrschten, zeichneten sich durch eine grundsätzlich ablehnende Einstellung gegenüber allen Verbrauchsteuern aus. *Adolph Wagner* brachte die Sichtweise der Zeit auf den Punkt, die Verbrauchsteuern seien zwar unter vielen Aspekten negativ zu beurteilen, sie müßten aber dennoch aus fiskalischen Gründen als unverzichtbare Bestandteile des Steuersystems angesehen werden[11]. Damit wird jenseits aller Steuerrechtfertigungsversuche eine Position bezogen, wie sie bereits in früheren Zeiten — so im Akzisenstreit — die faktische Grundlage vieler Befürworter dieser Steuerform dargestellt hatte.

Wagner entscheidet sich im Gegensatz zu der Ansicht von *Hobbes* und *Pfeiffer* zugunsten des Einkommens als Maßstab steuerlicher Gerechtigkeit und lehnt die allgemeine Verbrauchsteuer in einer kurzen Bemerkung mit dem Regressionsargument ab[12]. Auch bei den speziellen Verbrauchsteuern konstatiert er gravierende Verstöße gegen die „obersten Steuerprincipien, vornemlich gegen

[10] Vgl. auch *Musgrave* (1981, 31).

[11] *Wagner* (1890, 631).

[12] *Wagner* (1890, 611f.).

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-46100-4 | Generated on 2025-06-11 10:29:33
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

die Gerechtigkeitsprincipien der Allgemeinheit und Gleichmässigkeit der Besteuerung"[13]. Wenngleich *Wagner* keine überzeugende Überwälzungslehre entwickelt, ist er doch Realist genug — und dies unterscheidet ihn auch von vielen späteren Autoren —, die Einseitigkeit und Unzulänglichkeit der These von der vollständigen Überwälzung der Verbrauchsteuern zu erkennen. Er argumentiert daher zweigleisig, sowohl unter der Annahme der Überwälzung als auch unter derjenigen der (teilweisen) Nichtüberwälzung. Unter der Annahme der Überwälzung schließt er aus der Regressionswirkung auf eine Verletzung des Prinzips der Gleichheit der Besteuerung; im Falle der Nichtüberwälzung leitet er aus der Ungleichheit der Überwälzungsmöglichkeiten verschiedener Anbieter ebenfalls einen Verstoß gegen dieses Prinzip ab. Die speziellen Verbrauchsteuern werden somit unabhängig von ihrer tatsächlichen Inzidenz als ungerecht eingeschätzt. Als verschärfend wird zusätzlich der Verstoß gegen das Prinzip der Allgemeinheit der Besteuerung gewertet. Neben diesen zentralen Einwänden werden weitere Mängel in Verstößen gegen die finanzpolitischen Prinzipien der Ausreichendheit und Beweglichkeit angeführt, es werden die bei ungleichmäßigen Überwälzungsmöglichkeiten resultierenden volkswirtschaftlichen Störungen hervorgehoben, und es werden Kollisionen mit den verwaltungsmäßigen Grundsätzen der Bequemlichkeit der Steuerentrichtung, der Bestimmtheit der Steuerbelastung und der Geringfügigkeit der Erhebungskosten moniert.

Bei dieser Kritik müssen die Positiva schon sehr gewichtig sein, wenn sie dem Steuerpolitiker ein Plädoyer für derartige Steuern abnötigen sollen. Als Ausgangsüberlegung wird auf die Schwierigkeiten hingewiesen, die einer Erhöhung der Erwerbsbesteuerung gemäß dem steigenden Finanzbedarf des Staates entgegenstehen; zusätzlich werden die steuerpsychologischen Vorteile der Unmerklichkeit erwähnt, die Möglichkeiten der Erfassung unbesteuerter Einkommensteile hervorgehoben sowie geringere Unannehmlichkeiten der Steuerentrichtung angeführt[14]. Gegenüber der nichtfiskalischen Zielsetzung einer demeritorisierenden Konsumlenkung der Bevölkerung „in deren eigenem wahren Interesse"[15] wird allerdings sowohl unter dem Gesichtspunkt einer Einschränkung der freien Entscheidung als auch im Hinblick auf die mangelnde Wirksamkeit derartiger steuerlicher Maßnahmen kritisch Stellung genommen. Bemerkenswert ist schließlich, daß *Wagner* ähnlich wie im Falle der Inzidenzfrage auch hinsichtlich der Unmerklichkeit eine ambivalente Position einnimmt. Verkennen die Zensiten den Zusammenhang zwischen Steuerzahlung und öffentlicher Leistung, so besteht für *Wagner* die Gefahr, daß die Steuern eine falsche Einstellung zur Staatstätigkeit hervorrufen, daß die Politiker die Prüfung der Notwendigkeit und Zweckmäßigkeit öffentlicher Ausgaben weniger ernst nehmen und daß schließlich eine Überausdehnung der Staatsausgaben sowie eine zu große Allmacht der Staatsgewalt folgen[16].

[13] *Wagner* (1890, 632).

[14] *Wagner* (1890, 631 ff.).

[15] *Wagner* (1890, 645).

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-46100-4 | Generated on 2025-06-11 10:29:33
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

Mit seiner sorgsamen Analyse einer Vielzahl von Argumenten, die in der weiteren Diskussion eine große Rolle gespielt haben, gibt *Wagner* die Themen an, deren Variationen die Literatur in der Folge prägen sollten. Daher erscheinen einige Anmerkungen zu seinen Thesen auch gegenwärtig angebracht. Zunächst ist darauf hinzuweisen, daß *Wagners* zentrales Argument für die Erhebung spezieller Verbrauchsteuern, nämlich der wachsende Finanzbedarf, entgegen seiner Intention, wie *Popitz* später demonstrierte, auch für die Begründung der wesentlich ungünstiger eingeschätzten allgemeinen Umsatzsteuer herangezogen werden konnte und somit keine spezifische Begründung für die von *Wagner* präferierte Besteuerungsform darstellt. Dabei kann es nicht überzeugen, wenn unabhängig von der Besteuerung ein — wie auch immer bestimmter — Finanzbedarf vorgegeben wird, der auf andere Weise nicht finanzierbar sein soll. Man kann nämlich nicht die öffentlichen Leistungen unabhängig von der durch die Zahlungsbereitschaft ausgedrückten Bewertung durch die Bürger festlegen wollen, ohne damit staatlichen Expansionswünschen Tür und Tor zu öffnen. *Wagner* scheint sich der Problematik seiner Argumentation bewußt zu sein, wie die erwähnte Beurteilung der Unmerklichkeit erkennen läßt. Eine weitere Zielsetzung der Verbrauchsbesteuerung besteht nach *Wagner* in der Erfassung von anders nicht der Besteuerung unterworfenen Einkommensteilen gemäß den Gesichtspunkten der horizontalen Gleichbehandlung und der Vermeidung ökonomischer Verzerrungen. Die Verbrauchsbesteuerung wird bei dieser Argumentation nur in wechselseitigem Bezug mit anderen Steuern begründet und gestaltet; eine eigene Idee, wie sie die Einkommensteuer auszeichnet, weist sie nicht auf. Diese Vorstellung hat bis in die Gegenwart hinein große Bedeutung gehabt.

Im Hinblick auf den analytischen Ansatz zeugt es von großem Geschick, wenn *Wagner* seine Argumente gegen die ungelösten Probleme der Inzidenztheorie immunisiert, indem er beliebige Überwälzungsergebnisse zuläßt und in allen Fällen übereinstimmend zu negativen Beurteilungen gelangt. Die Argumentation weist Aspekte auf, die erst in jüngster Zeit analytisch aufgearbeitet worden sind. Entscheidend ist für *Wagner* nicht die Feststellung, die Wirtschaftssubjekte würden bei teilweiser Nichtüberwälzung unterschiedlich belastet werden, sondern vielmehr das Eingeständnis der Unkenntnis über die konkreten Wirkungen, die als kaum durchschaubar bezeichnet werden. *Wagners* Argumentation stellt zwar keinen Fortschritt in der Inzidenzfrage dar, sie zeichnet sich indessen durch ihre kritische Betrachtungsweise und die Herausarbeitung von Konsequenzen fehlender Informationen aus. Trotz seiner Zweifel an der Regressionswirkung fordert *Wagner* allerdings, diesem Effekt durch die Gestaltung der Verbrauchsbesteuerung entgegenzuwirken[17]. So postuliert er, nur Güter des gehobenen Massenkonsums, nicht aber lebensnotwendige Güter zu besteuern und die Steuersätze, soweit möglich, nach der Qualität zu staffeln. Besonders

[16] *Wagner* (1890, 648f.).

[17] *Wagner* (1890, 682ff.).

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-46100-4 | Generated on 2025-06-11 10:29:33
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

wichtig erscheint ihm ein Ausgleich der Regressionswirkung durch eine angemessene Progression der Einkommensteuer. Diese Überlegungen bleiben letztlich entscheidend. Danach sind Verbrauchsteuern im Gegensatz zu den früheren Lehren nicht als solche positiv zu bewerten, sondern lediglich aus der Interdependenz des gesamten Steuersystems unter bestimmten wirtschaftlichen Bedingungen zu rechtfertigen oder abzulehnen. Mit dieser Sicht wurde die Basis für ein lange dominierendes Grundkonzept der Verbrauchsbesteuerung entworfen.

3. Die Begründungen für allgemeine Verbrauchsteuern nach Einführung der Umsatzsteuer

Die Gestaltung der deutschen Umsatzsteuer wurde ebenso wie die wissenschaftliche Beurteilung dieser Steuer wesentlich durch *Johannes Popitz* geprägt. Als Finanzpraktiker versucht *Popitz* nicht, die allgemeine Verbrauchsteuer als überlegene Steuerform zu begründen und an die Stelle der Einkommensteuer zu setzen. Vielmehr bleibt er bei der vorherrschenden Präferenz für das Einkommen als Indikator der Leistungsfähigkeit und bezeichnet die Verbrauchsteuer als die „brutalere, primitivere unter den allgemeinen Besteuerungsformen“[18]. Das zentrale Argument für eine allgemeine Verbrauchsteuer wird in Fortführung der *Wagner*schen Argumentation darin gesehen, in einer Situation, in der Erhöhungen der speziellen Verbrauchsteuern nicht mehr möglich sind, eine „Überspannung der direkten Besteuerung zu verhüten“[19]. Die Begründung basiert wieder auf einem exogen vorgegebenen Finanzbedarf, zu dessen Realisierung unterschiedliche Steuern in der Reihenfolge ihrer Güte herangezogen werden sollen. Da jede Steuer mit zunehmender Erhöhung des Aufkommens negative ökonomische Effekte erzeugt, wird es von einem bestimmten Aufkommen an lohnend, eine zusätzliche Steuer, die vorher nicht geeignet erschienen war, heranzuziehen. Dieses Verfahren ist solange fortzusetzen, bis der Finanzbedarf gedeckt ist. D. h. die Eignung einer Steuer ist nur unter Bezug auf das Ausmaß der übrigen Steuern zu bestimmen.

Zur Substantiierung des Begriffs der „Überspannung“ der Einkommensteuer führt *Popitz* die zunehmenden Anreize zur Hinterziehung und zum Ausweichen in die Schattenwirtschaft an. Außerdem erwähnt er unerwünschte Konsequenzen für die Preisbildung und die ökonomischen Entscheidungen mit dem Ergebnis einer Einschränkung der volkswirtschaftlichen Konsummöglichkeiten. Später wird dann — beispielsweise auf der Konferenz von Eilsen — die Förderung der Kapitalbildung in den Mittelpunkt gestellt[20]; eine unter dieser Zielsetzung erfolgende Differenzierung der Besteuerung von Konsum und

[18] *Popitz* (1927a, 182).

[19] *Popitz* (1927a, 189).

[20] *Popitz* (1930, 150ff.).

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-46100-4 | Generated on 2025-06-11 10:29:33
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

Sparen wird gleichzeitig von *Ritschl* als „eine neue Fundierung“[21] für die Verbrauchsbesteuerung bezeichnet. Die Ende der zwanziger Jahre unter dem Gesichtspunkt der Kapitalbildung vorgebrachten Argumente weisen auffallende Parallelen zu den seit Anfang der achtziger Jahre erhobenen Forderungen auf. Damals wie heute standen Senkungen der Einkommensteuerprogression bei Erhöhung der allgemeinen Verbrauchsteuer als Maßnahmen zur Förderung von unternehmerischer Initiative, Investitionstätigkeit und Beschäftigung zur Debatte. Als weiterer Vorteil der allgemeinen Verbrauchsteuer wird von *Popitz* ihre relativ geringe Einkommenselastizität genannt[22], ein Argument, das im Zuge *keynes*ianischer Analysen später zurückgewiesen wurde, inzwischen allerdings wieder positiver eingeschätzt wird. Auch in den relativ geringen Erhebungskosten und der Bequemlichkeit sowie in der Unmerklichkeit werden Vorteile gesehen. Weiterhin wird als Vorteil eine gewisse Freiwilligkeit der Steuerzahlung behauptet, die darin bestehen soll, daß der Steuerschuldner eine Substitutionsmöglichkeit auf das unbesteuerte Sparen habe[23]. In Ausweichreaktionen auf unbesteuerte Alternativen liegt allerdings kein Spezifikum der Verbrauchsteuern, so daß hierin kaum ein besonderer Vorteil gesehen werden kann. Umgekehrt ist bei allgemeinen verglichen mit speziellen Verbrauchsteuern eine stärkere Unausweichlichkeit zu vermerken, die im genannten Zusammenhang eher negativ zu gewichten wäre. Aber auch eine solche Feststellung muß als vordergründig gelten, solange sie nicht auf ihre Wohlfahrtseffekte im ökonomischen Gesamtsystem überprüft ist.

Die „wirtschaftlich bedenklichste Seite der allgemeinen Verbrauchsteuer“[24] sieht *Popitz* darin, daß die Überwälzung der Steuer auf die Verbraucher nicht in jedem Fall gesichert sei. Er beruhigt sich indessen mit der Feststellung, längerfristig müsse der Verbraucher doch belastet werden, da aufgrund der Allgemeinheit der Steuer Ausweichreaktionen nur vorübergehend, nicht aber auf Dauer möglich seien[25]. Wenngleich die Argumentation von *Popitz* ökonomisch alles andere als beweiskräftig ist, wurde in der Folgezeit — abgesehen von einigen Ausnahmen[26] — weitgehend in ähnlichem Sinne argumentiert. Trotz der laufend gewachsenen Zweifel an der generellen Überwälzung wird von den meisten Autoren seither die unter dieser Annahme resultierende Regressionswirkung als bedeutendster Negativposten der allgemeinen Verbrauchsteuer bezeichnet. Unter diesem Gesichtspunkt werden entsprechend den Überlegungen von *Wagner* eine Differenzierung der Steuersätze nach Güterkategorien und eine kompensierende Progression der Einkommensteuer gefordert[27].

---

[21] *Ritschl* (1930, 288).

[22] *Popitz* (1927a, 185f.).

[23] Vgl. hierzu auch *Schmölders* (1956a, 586).

[24] *Popitz* (1927a, 190).

[25] *Popitz* (1928, 375).

[26] Eine bemerkenswerte Gegenposition findet sich bei *Lampe* (1933c, 632f.).

[27] *Popitz* (1927a, 186f.). Vgl. beispielsweise auch *Haller* (1959, 434).

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-46100-4 | Generated on 2025-06-11 10:29:33
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

Im Allokationsbereich wird vor allem als Positivum vermerkt, daß richtig gestaltete allgemeine Verbrauchsteuern im Unterschied zu speziellen Verbrauchsteuern weitgehend wettbewerbsneutral seien[28]. Seit Einführung der Umsatzsteuer in Deutschland hat die diskriminierende Wirkung der Brutto-Allphasenform der Steuer mit ihrem konzentrationsfördernden Effekt starke Beachtung und heftige Kritik gefunden. Bereits 1919 hatte *Carl Friedrich von Siemens* das Konzept der Nettoumsatzsteuer vertreten, um diesen Mängeln zu begegnen[29]. Die ebenfalls diskutierte und später in Österreich realisierte Alternative der Phasenpauschalierung erwies sich als wenig geeignet[30]. *Popitz* selbst votiert wegen der einfachen Steuertechnik trotz der damit verbundenen Mängel für das Bruttosystem, weist allerdings nachdrücklich darauf hin, dieses System sei auf Dauer nur mit einem niedrigen Steuersatz vereinbar, da ansonsten erhebliche ökonomische Verzerrungen resultieren würden[31]. Als nach der intensiven Diskussion der fünfziger und sechziger Jahre zum 1. 1. 1968 die Mehrwertsteuer in der Bundesrepublik Deutschland eingeführt wurde, war mit den Allokationsverzerrungen auch die damit verbundene Besteuerungsgrenze beseitigt. Seither ist die teilweise heftige Kritik an der Umsatzsteuer durchweg positiven Wertungen gewichen. Genau genommen wurde allerdings nur eine als Ärgernis angesehene Steuertechnik abgeschafft, ohne daß ein neues Konzept für eine allgemeine Verbrauchsteuer entwickelt wurde. Nach wie vor stehen Antworten darauf aus, wie die teilweise widersprüchlichen Begründungen für allgemeine Verbrauchsteuern im Lichte neuer Erkenntnisse einzuschätzen sind und welche Argumente heute für eine bestimmte, schlüssig begründete Position der allgemeinen Verbrauchsteuer im Steuersystem sprechen. Steuerreformüberlegungen mit dem Ziel einer Verschiebung des relativen Gewichts der großen Steuern haben zur Voraussetzung, daß bei diesen Fragen Fortschritte erreicht werden.

4. Die Beurteilung der speziellen Verbrauchsteuern nach Durchsetzung einer ausgebauten Umsatzsteuer

Während die allgemeine Verbrauchsteuer sich unter dem Druck der Verhältnisse durchsetzte, blieb die Einstellung gegenüber den speziellen Verbrauchsteuern lange weitgehend unverändert. Gegenüber der Position von *Adolph Wagner* ergab sich allerdings insofern eine Verschiebung, als nun weniger die Vermeidung einer generellen „Übersteuerung" der direkten Steuern im Mittel-

[28] Siehe z. B. *Schmölders* (1956a, 571).

[29] *von Siemens* (1921).

[30] Siehe z. B. *Pohmer* (1980, 672).

[31] *Popitz* (1927a, 195). Bereits ein Steuersatz von 2-2,5% wird auf die Dauer als zu hoch bezeichnet. Auch wenn sich in den fünfziger Jahren zeigte, daß der Spielraum etwas größer war, ist die grundlegende Erkenntnis einer engen Begrenzung für Steuersatzerhöhungen in diesem System sicherlich richtig.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-46100-4 | Generated on 2025-06-11 10:29:33
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

punkt stand, da diese Rolle der Umsatzsteuer zugefallen war, sondern primär auf die Erfassung von Einkommensteilen, die durch die Einkommensbesteuerung nicht erreicht werden, abgestellt wurde[32]. Teilweise wurde auch die Verwendung von Einkommen für spezielle Konsumzwecke als Ausdruck besonderer Leistungsfähigkeit und Anlaß einer höheren Besteuerung interpretiert[33]. Diese Überlegung erscheint jedoch nicht unproblematisch, da Leistungsfähigkeit sich auf Personen bezieht und auch Personen geringer Leistungsfähigkeit aufgrund besonderer Konsumpräferenzen die betreffenden Güter unter Verzicht auf andere Wünsche konsumieren können.

Die Diskussion führt zu zwei Zentralproblemen der Verbrauchsbesteuerung, nämlich den Fragen nach ihrer Inzidenz und nach der Auswahl geeigneter Steuergegenstände. Die angestrebte Ergänzungsfunktion wird nur dann erreicht, wenn die Inzidenz keinen Zweifeln unterliegt. Seit der Untersuchung von *Seligman*[34] war allerdings deutlich geworden, daß die Inzidenz der speziellen Verbrauchsteuern von vielfältigen Marktbedingungen abhängt und kein unveränderliches Charakteristikum der einzelnen Steuer darstellen kann. Dabei war auch gezeigt worden, daß die Überwälzung auf den Käufer in den häufigsten, normal gelagerten Fällen nur teilweise — und zwar in unterschiedlichem Ausmaß — gelingt. Wenn die vollständige Überwälzung dieser Steuern dennoch weiterhin explizit oder implizit zur Grundlage steuerpolitischer Empfehlungen gemacht wird, so muß dieses Verfahren die betreffenden Konzepte generell in Frage stellen. Aus den vorliegenden Inzidenzstudien wurde auch der richtige Schluß gezogen, die gewünschte Überwälzung solle durch Besteuerung von Gütern mit unelastischer Nachfrage sichergestellt werden. Unter den beiden Kandidaten für dieses Verfahren waren die lebensnotwendigen Güter aus sozialen Gründen auszuschließen, so daß einzelne Güter des gehobenen Massenkonsums für die Besteuerung verblieben. Es hat sich allerdings herausgestellt, daß die Nachfrage bei diesen Gütern nicht generell unelastisch ist und bei Überschreiten bestimmter Preisgrenzen oder im Falle von Verhaltensänderungen, beispielsweise bei Auftreten neuer Substitutionsgüter, diese Eigenschaft verlieren kann. Das Nachfrageverhalten ist keine Konstante, die als Garant der Überwälzung einer auf Dauer eingeführten Steuer dienen könnte. Unabhängig von der Beurteilung dieser Feststellung ergibt sich außerdem, daß der Kreis der für solche Steuern in Frage kommenden Güter klein ist. Ein nennenswerter Effekt ist von ihnen somit kaum zu erwarten.

Da eine an Leistungsfähigkeitsgesichtspunkten orientierte Ergänzung der Einkommensbesteuerung durch spezielle Verbrauchsteuern nur wenig erfolgversprechend erscheint, bleibt für die Begründung dieser Steuern das bereits bei *Wagner* dominierende fiskalische Ziel eines möglichst hohen Steueraufkom-

---

[32] Als neuester Beitrag zu diesem Denkansatz sei *Hackmann* (1983) erwähnt.

[33] Siehe z. B. *Schmölders* (1956 b, 659 f.).

[34] *Seligman* (1926/27, 207 ff.).

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-46100-4 | Generated on 2025-06-11 10:29:33
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

mens ohne besondere Berücksichtigung der Verteilungswirkungen[35]. Unter diesem Gesichtspunkt müßte es dem Steuergesetzgeber darum gehen, möglichst viele Massenverbrauchsgüter zu besteuern, so daß sich eine breite Bemessungsgrundlage ergibt, und dabei das Schwergewicht auf Güter mit möglichst unelastischer Nachfrage zu legen, da bei diesen ein höheres Maximalaufkommen als bei elastischer Nachfrage zu erwarten ist[36]. Das Ergebnis dieses Verfahrens ist nicht unähnlich jenem des an der Leistungsfähigkeit orientierten Verbrauchsteuerkonzepts, eine Tatsache, die von einer dem fiskalischen Ziel verpflichteten Finanzpraxis als glückliches Zusammentreffen angesehen werden dürfte. Unter Wachstumsgesichtspunkten ist in diesem Zusammenhang eine Besteuerung stark einkommenselastischer Güter vorzusehen[37], die ebenfalls keine Konflikte mit dem belastungspolitischen Ziel verursachen würde. Falls allerdings die einkommenselastischen Güter typischerweise keine geringe Preiselastizität aufweisen[38], ist einer solchen Politik ein fragwürdiges Ergebnis beschieden. Die Entwicklung der meisten besteuerten Güter spricht nicht für die Verfolgung einer extrem fiskalischen Politik. Andererseits wird jedoch das klassische fiskalische Argument geringer Steuerwiderstände nach wie vor als Positivum in der öffentlichen Diskussion vermerkt, wenngleich dieser Aspekt unter Gerechtigkeitsgesichtspunkten kaum zu rechtfertigen ist.

In Anbetracht der wenig überzeugenden Steuerrechtfertigungslehren kann es nicht verwundern, daß sich allmählich in Umkehrung der bei *Wagner* gegebenen Wertung die Ansicht durchsetzte, die speziellen Verbrauchsteuern hätten kaum noch Raum in einem modernen Steuersystem, während den allgemeinen Verbrauchsteuern eine zunehmend wichtigere Funktion zuerkannt wurde. Neben dem bereits bei *Wagner* kritisierten Verstoß gegen den Grundsatz der Allgemeinheit werden insbesondere in den Beiträgen von *Haller* und *Neumark* weitere, gravierende Mängel der speziellen Verbrauchsteuern betont. Im Mittelpunkt stehen dabei allokative Verzerrungen, die als excess burden[39], als nicht erforderliche Eingriffe in die Privatsphäre[40] bzw. in die Konsumentensouveränität oder als Verstoß gegen das Postulat der Wettbewerbsneutralität[41] bzw. der branchenmäßigen Neutralität[42] charakterisiert werden. Außerdem werden die speziellen Verbrauchsteuern unter verteilungspolitischen Gesichtspunkten wegen der bei gleichem Einkommen in Abhängigkeit von den Präferenzen bestehenden Belastungsunterschiede ungünstig beurteilt[43] bzw. als überflüssig

[35] Viele Äußerungen der steuerpolitischen Diskussion zielen nach wie vor in diese Richtung. Vgl. z. B. Bundesministerium für Wirtschaft und Finanzen (1971, 821).

[36] Vgl. *Brennan/Buchanan* (1980, 43).

[37] *Pollak* (1966, 131).

[38] Vgl. *Pollak* (1966, 126f.).

[39] *Haller* (1981, 231).

[40] *Neumark* (1970, 255).

[41] *Neumark* (1970, 266).

[42] *Haller* (1981, 231).

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-46100-4 | Generated on 2025-06-11 10:29:33
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

bezeichnet, wenn ausgebaute Einkommen- und Umsatzsteuern vorhanden sind[44]. In der Tat erscheint es kaum einsehbar, warum ein derart problematischer Weg zur Ergänzung prinzipiell besser steuerbarer Abgaben beschritten werden sollte, um so mehr, wenn die Verteilungswirkungen äußerst unsicher sind. Eine nicht gelungene Überwälzung bedeutet nämlich, daß die Belastung dieser Steuern in unsystematischer Weise Personen trifft, die keine Konsumenten dieser Güter sind. Eine gezielte Ergänzung der Einkommensteuer nach Leistungsfähigkeitsgesichtspunkten kann in diesem Falle nicht einmal andeutungsweise erreicht werden. Außerdem ist das steuertechnische Verfahren bei Objektsteuern sehr viel schwieriger als im Falle von Subjektsteuern. In den genannten Werken werden einige zögerliche Ausnahmen von dem generellen Verdikt der speziellen Verbrauchsteuern zugelassen. So wird bei *Neumark* die Tabak- und Alkoholbesteuerung als „Konzession an überkommene Ideen und Institutionen" geduldet[45]. Außerdem wird bei *Neumark* und noch nachdrücklicher bei *Haller* die Verwendung spezieller Verbrauchsteuern als Zwecksteuern nach Äquivalenzgesichtspunkten erlaubt bzw. empfohlen[46]. Damit wird neben der Frage steuerlicher Gerechtigkeit auch die allokative Funktion der Steuern für die Bereitstellung öffentlicher Güter als Kriterium einbezogen. Diesen Zielsetzungen wird allerdings entsprechend der finanzwissenschaftlichen Tradition in beiden Werken nur eine bescheidene Rolle zugewiesen, während die Verteilungsdimension einer nach dem Prinzip der Leistungsfähigkeit konzipierten Besteuerung als dominierende Zielsetzung eines rationalen Steuersystems angesehen wird[47]. Die unter diesem Gesichtspunkt zwangsläufig negative Beurteilung der speziellen Verbrauchsteuern kann allerdings nur als vorläufig angesehen werden, solange die übrigen Aufgaben der Besteuerung nicht gleichrangig einbezogen werden. Die neuere Steuerlehre hat die diesbezüglichen Fragen zu einem Schwerpunkt ihrer Analysen gemacht.

5. Die neuere Diskussion über nichtfiskalische Funktionen der speziellen Verbrauchsteuern

Die Argumente für einen nichtneutralen, nach ökonomischen Gesichtspunkten diskriminierenden Einsatz spezieller Verbrauchsteuern sind lange in der theoretischen Literatur diskutiert worden, ohne wesentlichen Einfluß auf die herrschende Meinung über die Gestaltung des Steuersystems zu gewinnen. Zwei zentrale Aspekte bestimmen die Debatte zur Begründung ökonomischer Aufgaben spezieller Verbrauchsteuern: die Korrektur marktlicher Entscheidun-

[43] *Haller* (1981, 237).

[44] *Neumark* (1970, 142).

[45] *Neumark* (1970, 392).

[46] *Neumark* (1970, 390), *Haller* (1981, 297ff.).

[47] Vgl. zur Kritik dieses Konzepts z. B. *Krause-Junk* (1977, 345f.) oder *Hansmeyer* u. a. (1980, 719f.).

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-46100-4 | Generated on 2025-06-11 10:29:33
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

gen und die Verbesserung nichtmarktlicher Entscheidungsprozesse. In der ersten Gruppe geht es um die Internalisierung externer Effekte, die Regulierung marktlicher Prozesse und die Einschränkung marktlicher Aktivitäten unter Gesichtspunkten der Demeritorisierung. In der zweiten Gruppe wird das Ziel verfolgt, Grundsätze des Äquivalenzprinzips bei der staatlichen Leistungsbereitstellung zur Geltung zu bringen.

a) Internalisierung

Der Ausgangspunkt der Diskussion um die Internalisierung externer Effekte durch spezielle Verbrauchsteuern findet sich bei *Pigou*[48]. Nach *Pigou* stellt die Existenz von Divergenzen zwischen privaten und sozialen Grenzerträgen, die bei Ausrichtung an den privaten Grenzerträgen zu volkswirtschaftlichen Fehlallokationen führen muß, ein prima-facie-Argument für die Besteuerung von überoptimal durchgeführten Aktivitäten dar. Werden durch das Konsum- oder Produktionsniveau von Verbrauchsgütern externe Kosten erzeugt, so ist es danach angebracht, eine Steuer aufzuerlegen, deren Marginalsatz den marginalen externen Kosten im sozialen Optimum entspricht. Dieses Konzept gehört seit geraumer Zeit zum festen Bestand der finanzwissenschaftlichen Lehrbücher, es hat allerdings im Laufe der Zeit deutliche Kritik gefunden. Im Zentrum der Einwendungen steht das Informationsproblem. Die Festlegung der Steuern erfordert die ex-ante-Kenntnis der *Pareto*-optimalen Preis-Mengen-Kombination, d.h. des Ergebnisses der hypothetischen individuellen Entscheidungen unter Optimalbedingungen. Die Kritik reicht von Hinweisen auf die außerordentlichen praktischen Schwierigkeiten der Ermittlung hinreichender Informationen über die individuellen Nachfrage- und Angebotsfunktionen sowie die Schadensfunktionen[49] bis hin zu der Feststellung, die entsprechenden Größen seien prinzipiell nicht bestimmbar, da die individuellen Präferenzen sich erst in den realisierten Aktivitäten konkretisierten, nicht jedoch — wie dies für das Konzept notwendig sei — unabhängig von den tatsächlich getroffenen Entscheidungen ex ante erfaßt werden könnten[50]. Die Analyse der Zusammenhänge erfolgt üblicherweise unter einer Reihe von einschränkenden Bedingungen, die zusätzliche Fragezeichen hinter die Ergebnisse setzen. Die Betrachtung ist meist partialanalytisch, so daß beispielsweise alle Rückwirkungen der *Pigou*-Steuern auf den Verlauf der zugrundeliegenden Funktionen ausgeschlossen bleiben. Werden durch eine spezielle Verbrauchsteuer im allgemeinen Gleichgewicht weitere Faktor- und Produktpreise verändert, so verliert eine gegebene *Pigou*-Steuer ihre Optimalitätseigenschaften. Für dieses Problem spielt wiederum die Inzidenz eine zentrale, weitgehend unbeachtet gebliebene Rolle. Ähnliches gilt für Probleme des Zweitbesten, wenn — anders als in den Partialmodellen meist

[48] *Pigou* (1932, 172ff.), ders. (1947, 94ff.).

[49] Siehe z.B. *Head* (1974/75, 11ff.).

[50] *Buchanan* (1969, 47ff.).

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-46100-4 | Generated on 2025-06-11 10:29:33
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

unterstellt — in anderen Sektoren der Volkswirtschaft keine Optimalbedingungen vorliegen. Auch unter diesen Bedingungen verlieren die einfachen Lehrbuchregeln ihre Gültigkeit. Weiterhin ist entgegen üblichen Annahmen zu beachten, daß spezielle Verbrauchsteuern u.U. Änderungen in den Produktionsbedingungen und den Gütereigenschaften der besteuerten Güter erzeugen, die im Hinblick auf die angestrebten Internalisierungseffekte kontraproduktiv wirken können[51]. Außerdem wird häufig übersehen, daß die Bedingungen für die Gültigkeit einer *Pigou*-Steuer im ökonomischen Entwicklungsprozeß permanenten Änderungen unterliegen können, so daß auch richtig berechnete *Pigou*-Steuern binnen kurzem fehlerhaft werden können.

Zur Lösung der Probleme sind anstelle von speziellen Verbrauchsteuern andere Verfahren vorgeschlagen worden, unter denen auf die Konstituierung von Eigentumsrechten mit dem Ziel der Förderung von Verhandlungslösungen[52] sowie auf die Kombination von Umweltstandards mit handelbaren Emissionszertifikaten[53] hingewiesen sei. Im Gegensatz zu derartigen Ansätzen der Nutzung marktlicher Verfahren für Internalisierungszwecke überwiegen in der politischen Praxis die als besonders problematisch einzuschätzenden Gebote und Verbote. Wenn man davon ausgehen muß, daß *Pigou*-Steuern im Endeffekt ebenso zu sozialen Verlusten wie zu sozialen Gewinnen führen können, stellen sie in der Tat wenig empfehlenswerte Instrumente dar. Dies dürfte der Grund dafür sein, daß diese Art der Besteuerung im Kontrast zu ihrer Bedeutung in den Textbüchern kaum Eingang in die Praxis gefunden hat. Es handelt sich dabei um den seltenen Fall einer theoretisch fundierten Steuerbegründungslehre, die vom Fiskus bisher nur wenig zur Verbreiterung seiner Einnahmenbasis genutzt worden ist. Neuerdings scheinen jedoch auch die *Pigou*-Steuern, trotz der inzwischen in der Literatur aufgezeigten Probleme, an politischer Attraktivität zu gewinnen. Dabei dürfte allerdings nicht zuletzt von Bedeutung sein, daß dieser Ansatz dem Staat im Unterschied zu alternativen Verfahren der Internalisierung zusätzliche Einnahmequellen erschließt. Neben den Bereichen der Wasser- und Luftverschmutzung bietet sich die Besteuerung von Energieträgern für die Internalisierung intertemporaler Spillover-Effekte an, auch wenn die vorhandene Energiebesteuerung bisher kaum unter energiepolitischen Gesichtspunkten konzipiert ist. Neue Kandidaten wie beispielsweise die erhöhte Besteuerung bleihaltigen Benzins oder eine Steuer für Einwegverpackungen kommen laufend hinzu. Es scheint, daß die öffentliche Diskussion um derartige Steuern trotz ihrer langen Tradition in der Literatur erst am Anfang steht. Um so mehr sollten die außerordentlichen Probleme, die ein zieladäquater Einsatz dieses Instrumentariums aufwirft, beachtet werden. Nur in Einzelfällen, in denen die skizzierten Probleme empirisch sorgfältig geprüft sind und hinreichend gesicherte Informationen über eine effektiv zu erwartende, wesentliche

[51] Siehe *Barzel* (1976). Vgl. hierzu unten IV. 1. a.

[52] *Coase* (1960).

[53] *Baumol/Oates* (1971).

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-46100-4 | Generated on 2025-06-11 10:29:33
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

Wohlfahrtssteigerung vorliegen, kann der Einsatz spezieller Verbrauchsteuern zu Internalisierungszwecken angeraten werden. Auf das geeignete Verfahren für diese Fälle wird in Abschnitt IV.2 eingegangen.

b) Regulierung

Ein weiterer Aufgabenbereich für spezielle Verbrauchsteuern wird dann gesehen, wenn Abweichungen der Wettbewerbsintensitäten zwischen verschiedenen Industrien oder innerhalb einer Industrie gegeben sind. Im ersten Fall wird gefordert, die Verzerrungen der relativen Preise zwischen den Produkten der monopolisierten und der wettbewerblich organisierten Industrien durch differenzierte Verbrauchsteuern zu kompensieren. Alternativ werden geeignet ausgestaltete progressive Wertsteuern auf die Monopolunternehmen vorgeschlagen, um die bei höheren Preisen anfallenden Renten abzuschöpfen und auf diese Weise die monopolistisch überhöhten Preise zu senken[54]. Dieses Verfahren ist allerdings nur dann effektiv, wenn die Verbrauchsteuern tendenziell unüberwälzbar sind. Es steht somit im Widerspruch zu anderen Konzepten spezieller Verbrauchsteuern. Die Einführung von Regulierungssteuern der einen oder anderen Art ruft außerdem eine Reihe von Grundsatzproblemen hervor, die teilweise nicht unähnlich denen sind, die bei der Theorie der Optimalbesteuerung zu beachten sind und an späterer Stelle aufgegriffen werden.

Der zweite Fall für einen regulierenden Eingriff durch spezielle Verbrauchsteuern ist dann gegeben, wenn für Teile einer Industrie Wettbewerbsnachteile bestehen, die zu Konzentrationstendenzen führen. Diese Frage hat in der steuerpolitischen Praxis im Hinblick auf die Förderung der Wettbewerbsfähigkeit von Klein- und Mittelbetrieben sowie von inländischen Branchen im Verhältnis zur ausländischen Konkurrenz stets eine Rolle gespielt. Als Beispiele können die Steuerdifferenzierungen im Rahmen der Branntwein-, Bier- und Tabakbesteuerung sowie Präferenzen für die inländische Landwirtschaft genannt werden. Im Energiebereich werden mit der Besteuerung des Heizöls im Rahmen der Mineralölsteuer entsprechende Zielsetzungen verfolgt. Die von der Mineralölindustrie mit dem Argument eines Ausgleichs der durch die Heizölsteuer verursachten Wettbewerbsverzerrungen geforderte Steuer auf Erdgas macht ein generelles Problem derartiger Steuern deutlich: sie diskriminieren häufig auch in unerwünschter Weise und pflegen weitere Regulierungen nach sich zu ziehen. Es stellt sich die Frage, ob derartige strukturkonservierende Steuervergünstigungen überhaupt wohlfahrtssteigernd sind und nicht primär distributiven Partikularinteressen dienen. Regulierungsaufgaben der dargestellten Art können nach dem bisherigen Stand der Erkenntnis keine ökonomische Rechtfertigung für spezielle Verbrauchsteuern darstellen.

---

[54] *Shilling* (1969).

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-46100-4 | Generated on 2025-06-11 10:29:33
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

c) Demeritorisierung

Die Demeritorisierung, d.h. die Einschränkung des Konsums bestimmter Güter verglichen mit den durch individuelle Präferenzen bestimmten marktmäßigen Entscheidungen, wird als Aufgabenstellung für spezielle Verbrauchsteuern von einigen Autoren für wenige, genau umrissene Bereiche zugelassen[55], von anderen aber mit dem Hinweis auf unzulässige Eingriffe in die individuelle Entscheidungsfreiheit grundsätzlich abgelehnt[56]. In jedem Fall ist äußerste Vorsicht bei diesem Argument am Platze[57], das allzu häufig als Vorwand für fiskalisch motivierte Steuern mißbraucht wird. Wenngleich die Abgrenzung zu den eigentlichen Internalisierungsabgaben häufig fließend ist, stellt es ein völlig anderes Konzept dar, ob externe Kosten internalisiert werden oder, ob der Konsum bestimmter Güter unabhängig von physischen Externalitäten aus „übergeordneten" Erwägungen eingeschränkt bzw. unterbunden werden soll. Auch im Ergebnis können beide Ansätze stark voneinander abweichen. Da die Demeritorisierung der Sache nach nicht auf physischen Externalitäten, sondern auf mehrheitlich legitimierten psychischen Externalitäten[58] beruht, besteht eine starke Gefahr der Willkür. Zugleich erklärt sich daraus die generell gute Akzeptanz dieser Abgaben, denn sie werden von den Vertretern der offiziellen Moral mit Wohlgefallen gesehen und von den Konsumenten als „Sündensteuern" stillschweigend geduldet.

In der Praxis ist kaum zu erwarten, daß diese Steuern tatsächlich auf die Realisierung ihrer erklärten Ziele ausgerichtet werden, da in diesem Fall ihr Aufkommen gemindert und ihrer Akzeptanz Abbruch getan würde. Der von *Laffer* popularisierte Zusammenhang, nach dem es für jede Steuer prinzipiell zwei Steuersätze gibt, die ein gleiches Aufkommen erbringen, macht diese Feststellung deutlich: Bei Demeritorisierung wäre es zieladäquat, ein gegebenes Steueraufkommen mit dem stärker restringierenden, höheren Steuersatz zu erzielen. Es gibt jedoch keinen Beleg dafür, daß diese Strategie in irgendeinem Falle verfolgt worden wäre[59], denn dies würde die Opposition bei den Betroffenen drastisch verschärfen. Die Abgaben tragen vielmehr den Charakter eines politischen Kompromisses: Ihre Existenz wirkt allen Forderungen der Moralhüter nach gesetzlichen Verboten entgegen, ohne allerdings fühlbar restringierend zu sein; außerdem entstehen fiskalische Erträge[60]. Die Steuern sind somit auf andere Zielsetzungen als die vorgegebenen ausgerichtet: auf

---

[55] *Haller* (1981, 293ff.) hält allein eine gesundheitspolitische Zielsetzung bei alkoholischen Getränken und Tabakwaren für zulässig.

[56] Nach *Neumark* (1970, 227) sind auch Tabak- und Alkoholsteuern als dirigistisch abzulehnen.

[57] Siehe z.B. *Folkers* (1974).

[58] *Folkers* (1974, 6ff.).

[59] Siehe *Shoup* (1983, 262).

[60] Vgl. *Buchanan/Flowers* (1980, 428).

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-46100-4 | Generated on 2025-06-11 10:29:33
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

sozialen Frieden, geringen Steuerwiderstand und sichere Staatseinnahmen. Eine effektive Verfolgung des Demeritorisierungsziels wäre — ähnlich wie die Prohibition — nicht durchsetzbar und würde möglicherweise größere soziale Schäden erzeugen als dies bei ihrer gegenwärtigen Form der Fall sein mag. Wenn heute der im unelastischen Bereich der Nachfrage liegende Steuerzugriff wegen seiner möglichen Regressionswirkung kritisiert wird, und wenn auf Verstöße gegen Allgemeinheits- und Gleichheitsgrundsätze verwiesen wird, so könnte morgen durch Untergrundproduktion, Schmuggel und Kriminalität ein sehr viel höherer Schaden entstehen[61]. Man kann somit nur vor einer effektiven Verfolgung der Demeritorisierungszielsetzung warnen.

Es mag allerdings fragwürdig erscheinen, ob eine Rechtfertigung für spezielle Verbrauchsteuern mit dieser Argumentation als überzeugend gelten kann. Dem ist entgegenzuhalten, daß der erreichbare soziale Konsens es im Einzelfall erheblich erleichtert, die Steuern so zu gestalten, daß sie eine wirksame Internalisierung bestehender physischer Externalitäten ermöglichen. Unter diesem Gesichtspunkt können die meisten Demeritorisierungssteuern auch den Internalisierungsabgaben zugerechnet werden. Sie unterscheiden sich von diesen durch den besonderen Mechanismus des sozialen Konsenses, der ihre Durchsetzung erleichtert, ohne daß dadurch ihre Zielsetzung tangiert werden muß. Wie bei den Internalisierungsabgaben wird auch hier die Überwälzungsfrage zum Problem. Was ist von einer Demeritorisierungsabgabe zu halten, deren Belastung sich auf die Anbieter von Faktorleistungen, beispielsweise die Arbeiter in Zigarettenfabriken, und in den Industrien, deren Produkte die Beschäftigten der Zigarettenindustrie kaufen, verteilen und möglicherweise nur zu einem geringen Teil die eigentlichen Adressaten treffen? Sofern diese Möglichkeiten bestehen, kann weder eine auf Verhaltenslenkung noch auf moralische Erwägungen gestützte Begründung für derartige Steuern überzeugen; außerdem müßten sie wegen ihrer Verteilungswirkungen als ungerecht eingeschätzt werden. Dieses Ergebnis ist nur dann mit einer gewissen Sicherheit zu vermeiden, wenn die besteuerten Güter eine in hohem Maße unelastische Nachfrage aufweisen. Dies bedeutet aber, daß der restringierende Effekt der Demeritorisierungsabgabe nicht erreicht wird. Es scheint somit, daß eine effektive Demeritorisierung in jedem Fall unmöglich ist. Die Abgaben bleiben — wenn überhaupt — nur insoweit gerechtfertigt, als sie einen Beitrag zum sozialen Frieden leisten.

d) Äquivalenzbesteuerung

Die Verwendung von speziellen Verbrauchsteuern als Substitut für die Erhebung von Entgelten für öffentliche Leistungen ist an zwei Voraussetzungen gebunden. Zum einen muß es sich um Güter handeln, die neben Aspekten gemeinsamer Konsumtion auch eine individualisierbare, private Konsumtion

[61] Vgl. in entsprechendem Sinne bereits *Schmölders* (1932, 143ff.).

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-46100-4 | Generated on 2025-06-11 10:29:33
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

und eine Nutzung in variablem Umfang erlauben. Zum anderen müssen entweder die Ausschlußkosten prohibitiv hoch sein, oder der Ausschluß muß aus politischen Gründen nicht gewünscht sein. Das klassische Beispiel einer Äquivalenzbesteuerung stellt die Kombination von Mineralöl- und Kraftfahrzeugsteuer dar. Die angestrebten Vorteile bestehen darin, die Bereitstellung von Straßen besser als bei allgemeiner Steuerfinanzierung mit den individuellen Nachfragewünschen abzustimmen, eine Überausnutzung sowie ineffiziente Standortentscheidungen zu verhindern und Allokationsverzerrungen in bezug auf andere Verkehrsträger zu vermeiden. Hinzu kommt als fiskalisches Argument, daß das notwendige Steueraufkommen auf diese Weise in einem für die Bürger einsehbaren und akzeptablen Verfahren erhoben wird. Außerdem erscheint es aus Gerechtigkeitsgründen kaum vertretbar, alle Steuerzahler für individuell genutzte Leistungen zahlen zu lassen.

Diese Ziele können allerdings — verglichen mit Entgelten — durch Steuern, die auf komplementär zu den öffentlichen Leistungen genutzte private Güter erhoben werden, nur unvollkommen erreicht werden[62]. Die entscheidenden Grundsatzprobleme liegen wie bei der Internalisierung in der Informationsgewinnung und in der Inzidenz. Selbst wenn es gelingen sollte, die individuellen marginalen Zahlungsbereitschaften näherungsweise zu erfassen, bleiben die Probleme der Überwälzung und der damit verbundenen Beeinflussung der relativen Preise bestehen. Handelt es sich um spezielle Verbrauchsteuern von erheblichem Ausmaß, wie beispielsweise die Mineralölsteuer, so sind allgemeine Gleichgewichtsanalysen unumgänglich, um die resultierenden Konsequenzen für die Marktpreise unterschiedlicher Güter und für die Faktoreinkommen zu bestimmen. Es würde dem Gerechtigkeitsargument widersprechen, wenn anstelle der Straßennutzer dritte Personen, beispielsweise die Faktoreigner in der Mineralölindustrie oder in Industrien, deren Produkte wegen der Mineralölsteuer in geringerem Ausmaß nachgefragt werden, belastet würden. Zusätzlich wird die allokative Lenkungsfunktion partiell außer Kraft gesetzt, wenn der Marktpreis für Mineralöl lediglich um einen Teil der Mineralölsteuer ansteigt. Ganz offensichtlich handelt es sich hier um ein empirisches Problem, das nur im Einzelfall gelöst werden kann. Daher ist vor einer generellen Befürwortung der auf partialanalytischen Vorstellungen beruhenden Ansätze zur Äquivalenzbesteuerung zu warnen. Bevor Entscheidungen in diese Richtung getroffen werden, sollten die jeweiligen Effekte im allgemeinen ökonomischen Zusammenhang empirisch untersucht werden, um Ansätze zu vermeiden, die lediglich politischem Wunschdenken entspringen könnten.

[62] Vgl. zu einigen Kritikpunkten beispielsweise *Krause-Junk* (1977, 337).

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-46100-4 | Generated on 2025-06-11 10:29:33
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

6. Die neueren Ansätze einer nichtfiskalischen Begründung allgemeiner Verbrauchsteuern

Im Unterschied zu den vielfältigen Konzepten spezieller Verbrauchsteuern finden sich in der neueren finanzwissenschaftlichen Literatur für den Bereich der allgemeinen Verbrauchsteuern vergleichsweise wenige ökonomische Begründungsansätze. Nach wie vor wird in steuerpolitischen Ausführungen primär der Vorteil großer fiskalischer Ergiebigkeit im Zusammenhang mit der Vermeidung wesentlicher ökonomischer Störungen als Argument für die allgemeine Verbrauchsbesteuerung angeführt. Nachdem mit Abschaffung der kumulativen Allphasen-Bruttoumsatzsteuer die früher stark kritisierten Fehler behoben sind, scheint der Anreiz für eine weitere Beschäftigung mit dem kaum mehr problematisch erscheinenden Gegenstand erheblich vermindert zu sein. In der neueren Literatur sind jedoch einige Argumente zu finden, die teils hergebrachte Überlegungen präzisieren, teils zusätzliche Aspekte einführen. Ausgangspunkt ist überwiegend die Vorstellung, bestimmte Defekte der Einkommensteuer durch eine allgemeine Verbrauchsteuer zu kompensieren. Die dem Leistungsfähigkeitsgrundsatz verpflichteten Entwürfe rationaler Steuersysteme verfolgen dabei vor allem die Zielsetzung, bestehende Unvollkommenheiten der steuerlichen Erfassung des Einkommens auszugleichen[63]. Bei Erweiterung der Problemstellung auf nichtdistributive Zielsetzungen der Besteuerung geht es allgemein um die Frage, welchen unerwünschten allokativen Effekten der Besteuerung des Einkommens in geeigneter Weise durch eine generelle Verbrauchsteuer entgegengewirkt werden kann. Im folgenden wird zunächst auf die allokativen, sodann auf die distributiven Ansätze eingegangen.

a) Verminderung allokativer Verzerrungen

Das zentrale allokative Argument für die Notwendigkeit einer allgemeinen Verbrauchsteuer besteht darin, daß eine nach der Reinvermögenszugangstheorie konzipierte Einkommensteuer die Entscheidungen hinsichtlich der zeitlichen Dimension der Konsumplanung, d.h. zwischen Konsum und Sparen, verzerrt, da die Besteuerung der Zinserträge das Preisverhältnis zwischen Gegenwarts- und Zukunftskonsum zu Lasten der Zukunft verändert. Dies bedeutet nicht, daß die fragliche Doppelbesteuerung der Ersparnis unter dem Gesichtspunkt der Leistungsfähigkeit als fehlerhaft anzusehen ist; vielmehr geht es darum, daß die Anwendung des Leistungsfähigkeitsprinzips in der heute vorherrschenden Interpretation zu Allokationsstörungen bei der Einkommensverwendung führt. Der Einfluß der Preiserhöhung für zukünftigen Konsum auf die private Haushaltsersparnis ist allerdings im theoretischen Modell nicht eindeutig bestimmbar. Der Einkommenseffekt hat eine Senkung des Gegenwartskonsums

[63] Siehe z. B. *Haller* (1981, 199). Vgl. demgegenüber zum Versuch der Begründung einer besonderen Steueridee der Umsatzsteuer *Ehrlicher* (1968, 64ff.).

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-46100-4 | Generated on 2025-06-11 10:29:33
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

zur Folge, während der Substitutionseffekt auf seine Erhöhung hinwirkt. Je nach dem Ausmaß der beiden Effekte kann prinzipiell eine Senkung oder eine Erhöhung der privaten Ersparnis resultieren. Unabhängig davon ist aber zu konstatieren, daß die Besteuerung der Ersparnis die Angleichung der marginalen intertemporalen Substitutions- und Transformationsraten verhindert und somit in jedem Fall zu einer Ineffizienz bei der intertemporalen Ressourcenallokation führt, d.h. einen excess burden erzeugt[64]. Eine allgemeine Verbrauchsteuer mit gleichem Satz auf den Konsum aller Perioden führt demgegenüber nicht zu einer Änderung der intertemporalen Preisrelation und hat keine Allokationsstörung in diesem Bereich zur Folge. Unter diesem Gesichtspunkt erscheint eine proportionale allgemeine Verbrauchsteuer vorteilhaft gegenüber der Einkommensteuer.

Es wurde allerdings der Einwand erhoben, die allgemeine Verbrauchsteuer sei ebenfalls nicht neutral hinsichtlich der Güterallokation, da sie die Investitionsgüter steuerlich nicht erfasse. Dieses Argument hat verschiedentlich zur Ablehnung der allgemeinen Verbrauchsteuer und zur Befürwortung einer Mehrwertsteuer vom Einkommenstyp an ihrer Stelle geführt[65]. Kapitalgüter sind allerdings nicht Teil der Endnachfrage der Haushalte, sondern Inputs für zukünftige Konsumgüter. Die Nichtbesteuerung der Kapitalgüter führt somit nicht zu Verzerrungen der Nachfrageentscheidungen nach Konsumgütern, sie vermeidet jedoch eine gleichzeitige Besteuerung von Kapitalinputs und von Endprodukten und wirkt damit Verzerrungen im Produktionsbereich entgegen. Auch bei der allgemeinen Verbrauchsteuer werden die Kapitalgüter nicht endgültig der Besteuerung entzogen, sondern gemäß ihrem produktiven Beitrag in der Wertschöpfung der mit ihnen erzeugten Konsumgüter erfaßt. Ihre Einbeziehung in die Umsatzsteuer hätte eine Doppelbesteuerung mit den daraus resultierenden Verzerrungen zur Folge. Die Befürworter des Einkommenstyps scheinen die gleichmäßige Erfassung einer vorgegebenen Leistungsfähigkeit im Auge zu haben, ohne zu berücksichtigen, daß die Besteuerung der Kapitalgüter auf Produktionsentscheidungen und Preisbildung zurückwirkt.

Ein weiterer Einwand gegen die Neutralität der allgemeinen Verbrauchsteuer geht davon aus, daß Sparen anders als im Standardmodell der intertemporalen Allokation neben dem Nutzen aus zukünftiger Konsumtion weitere Nutzen wie beispielsweise Sicherheit, Macht und Einfluß erzeuge[66]. Wird berücksichtigt, daß die Sparentscheidungen aufgrund dieser zusätzlichen Nutzen einem besonderen Akkumulationsmotiv folgen, verliert die allgemeine Verbrauchsteuer ebenso wie die Einkommensteuer die Neutralitätseigenschaft. Die Verbrauchsteuer erzeugt unter dieser Bedingung eine Verzerrung zugunsten der Ersparnis, der die Diskriminierung der Ersparnis durch die Einkommensteuer gegenüber-

---

[64] Vgl. *Feldstein* (1978).

[65] Siehe z.B. *Haller* (1981, 226ff.), *Pohmer* (1980, 706f.).

[66] Vgl. z.B. *Musgrave* (1959, 266f.).

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-46100-4 | Generated on 2025-06-11 10:29:33
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

steht. Der Zusatznutzen ist allerdings weder beobachtbar noch meßbar und würde bei Berücksichtigung in steuerpolitischen Konzepten aufgrund der fundamentalen Unkenntnis zu völlig spekulativen Abweichungen von den erstbesten Ergebnissen führen[67]. In Anbetracht des unbekannten Ausmaßes des Zusatznutzens spricht nichts dafür, daß die Diskriminierung des Sparens in einer allgemeinen Einkommensteuer das korrekte Ausmaß hätte, um überhaupt einen Wohlfahrtsgewinn zu bewirken. Dabei ist besonders darauf zu verweisen, daß der Zusatznutzen nicht durch den Konsumverzicht, sondern durch die Verfügung über den akkumulierten Vermögensbestand erzeugt wird, so daß die angemessene Lösung grundsätzlich in einer Ergänzung der Verbrauchsteuer durch eine Vermögensteuer, nicht aber in einer Einkommensteuer zu sehen ist[68]. Bei der Bemessung der Vermögensteuer muß allerdings wiederum das Informationsproblem beachtet werden. Das Zusatznutzenargument erscheint somit nicht geeignet, die relative Einschätzung der beiden Steuern in Frage zu stellen, auch wenn es ein Argument gegen eine Alleinsteuer darstellen kann.

Ein dritter Einwand gegen die Vorteilhaftigkeit der allgemeinen Verbrauchsteuer ist bei Einbeziehung der Haushaltsentscheidungen über Arbeit und Freizeit zu konstatieren. Der Wert der Freizeit wird im Unterschied zum Einkommen aus Arbeit bzw. zum Wert der für Konsumzwecke gekauften Güter steuerlich nicht erfaßt, so daß eine Störung der Arbeitsangebotsentscheidungen der Haushalte resultiert. Die Konsequenz für das Arbeitsangebot hängt wiederum von der relativen Höhe des resultierenden Substitutions- und Einkommenseffekts ab. Nicht nur die Einkommen-, sondern auch die Verbrauchsteuer führt in diesem Zusammenhang zu einer Allokationsstörung, so daß die Verbrauchsteuer nicht mehr als neutral bezeichnet werden kann. Die Verbrauchsteuer weist zwar eine geringere Anzahl an Störungen auf, da sie nicht zusätzlich zwischen Gegenwarts- und Zukunftskonsum diskriminiert, es wäre jedoch bekanntlich verfehlt, hieraus auf eine allokative Überlegenheit der Verbrauchsteuer zu schließen[69]. Die Wirkungen auf das Arbeitsangebot können allerdings außerhalb der Betrachtung bleiben, wenn keine bzw. nur vernachlässigbar geringe Reaktionen des Arbeitsangebots auf Änderungen des Nettolohnsatzes oder auf Änderungen der intertemporalen Allokation vorliegen. Ist die Elastizität des Arbeitsangebots — wie häufig konstatiert — in ihrer Richtung ungewiß und in ihrem Ausmaß gering, so ist der Einwand zwar von theoretischem Interesse, praktisch jedoch ohne Bedeutung, da die isolierte Betrachtung der intertemporalen Konsumentscheidungen zu aussagefähigen Ergebnissen führt. Vorliegende empirische Untersuchungen scheinen in die Richtung einer äußerst geringen Elastizität des Arbeitsangebots zu deuten[70].

---

[67] Vgl. in diesem Sinne *Head* (1982, 208).

[68] Vgl. beispielsweise *Meade* (1978, 351 f.).

[69] Vgl. im einzelnen die grundlegende Arbeit von *Corlett / Hague* (1953 / 54).

[70] Vgl. z. B. *Hausman* (1981, 52).

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-46100-4 | Generated on 2025-06-11 10:29:33
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

Falls dieses Ergebnis sich nicht bestätigen sollte, erhalten die intertemporalen Konsumentscheidungen indessen nur dann einen Einfluß auf das Arbeitsangebot, wenn Gegenwarts- und Zukunftskonsum systematisch abweichende Substitutions- bzw. Komplementaritätsbeziehungen bezüglich der Freizeit aufweisen. Geht man davon aus, daß derartige Unterschiede nicht generell feststellbar sind, so würde ein Übergang von der Einkommens- zur Verbrauchsbesteuerung die Arbeits-Freizeitentscheidung nicht aufgrund der veränderten intertemporalen Konsumentscheidungen tangieren; ist zusätzlich zu erwarten, daß Verbrauch- und Einkommensteuern nicht als solche hinsichtlich ihrer Wirkungen auf das Arbeitsangebot voneinander abweichen, so kann wiederum von der Arbeitsangebotsentscheidung abstrahiert werden. Eine Abhängigkeit der Arbeitsangebotsentscheidung von der Art der Besteuerung würde darüber hinaus die Vorteilhaftigkeit der allgemeinen Verbrauchsteuer verstärken. Da die Zensiten sich der Verbrauchsteuer durch erhöhtes Sparen entziehen können, während sie diese Möglichkeit bei der Einkommensteuer nicht haben und daher eine höhere Nutzeneinbuße erleiden, wird der Substitutionseffekt zu Lasten des Arbeitsangebots unter der Verbrauchsteuer tendenziell geringer ausfallen als unter der Einkommensteuer[71]. Dieser Effekt muß allerdings als fragwürdig gelten, wenn man berücksichtigt, daß Verbrauchsteuern auch Faktoreinkommen belasten können. Er läßt jedoch erkennen, daß von seiten der Arbeitsangebotsentscheidungen zumindest kein Gegeneffekt gegen die allokative Überlegenheit der allgemeinen Verbrauchsteuer bei den intertemporalen Konsumentscheidungen zu erwarten ist. Die Einbeziehung der Arbeitsangebotsentscheidungen führt allerdings dann zu einem allokativen Vorteil für die Verbrauchsteuer, wenn die proportionale Verbrauchsteuer mit einer progressiven Einkommensteuer gleichen Aufkommens verglichen wird, da es für die disincentives to work auf den Marginalsatz ankommt. Die gelegentlich als Nachteil der Verbrauchsteuer vermerkte Tatsache, daß ihre Bemessungsgrundlage niedriger sei als diejenige der Einkommensteuer, so daß der durchschnittliche Steuersatz bei gleichem Aufkommen höher sein müsse[72], verliert in diesem Zusammenhang an Bedeutung. Sie ist allerdings auch deshalb fragwürdig, weil die Basis der Einkommensteuer wegen der für eine Personensteuer typischen Vielzahl an Vergünstigungen in der Realität kaum höher als diejenige der Verbrauchsteuer sein wird. Das Ergebnis deutet darauf hin, daß die Frage der Arbeitsangebotsentscheidungen entgegen neuerdings erhobenen Bedenken in früheren Analysen zu Recht ausgeklammert geblieben ist.

b) Erzeugung von Anreizeffekten

Im Unterschied zur Einkommensteuer kann die allgemeine Verbrauchsteuer zwar als neutral bezüglich der intertemporalen Konsumentscheidungen gekenn-

[71] Vgl. in diesem Sinne z. B. *Kahn* (1973, 143).

[72] Vgl. z. B. *Musgrave / Musgrave* (1984, 302).

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-46100-4 | Generated on 2025-06-11 10:29:33
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

zeichnet werden, es bleibt jedoch zu klären, wie sich eine Substitution der beiden Steuern auf das Ausmaß der privaten Spartätigkeit auswirkt. Nicht erst in jüngerer Zeit gilt die relative Förderung der Ersparnis im Zusammenhang mit dem Neutralitätsargument als wichtigster Vorteil der allgemeinen Verbrauchsteuer. Betrachtet man die empirische Literatur, so findet sich allerdings ein recht uneinheitliches Bild, das auf eine nur geringfügige Zinsreagibilität der Ersparnis hindeutet[73]. Wenngleich die Frage gegenwärtig noch weithin als ungeklärt angesehen wird, lassen neuere Analysen erkennen, daß bisher vorliegende Ergebnisse auf methodische Unzulänglichkeiten zurückgeführt werden können, während besser spezifizierte Modelle teilweise ein erhebliches Ausmaß der Zinsreaktion ergeben[74]. In einer kürzlich vorgelegten Simulationsstudie von *Kotlikoff*[75] wird u. a. die Substitution einer proportionalen Einkommensteuer mit einem Steuersatz von 15% durch eine allgemeine Verbrauchsteuer mit gleichem Aufkommen analysiert. Als Ergebnis resultiert eine Erhöhung der langfristigen Sparquote um 19%, wobei das Ausmaß der Reaktion sich als weitgehend insensitiv auf Veränderungen der zugrundeliegenden Parameterwerte erweist. Auch wenn man diese Ergebnisse noch nicht als genügend gesichert ansieht und weiterhin Zweifel an der behaupteten Förderung der privaten Kapitalbildung geltend macht, kann man dennoch eine eindeutige Reaktion für die gesamte volkswirtschaftliche Ersparnis einschließlich der staatlichen Spartätigkeit feststellen[76]. Gehen bei gleichem Gegenwartswert des Steueraufkommens zweier Steuern die Einnahmen im einen Fall früher als im anderen ein, so folgt bei unverändertem zeitlichen Ausgabenmuster des Staates aus dem früheren Steuereingang eine höhere staatliche Ersparnis. Die Summe aus den Änderungen der privaten und der staatlichen Ersparnis entspricht aber dem Ausmaß der steuerinduzierten Änderung des Gegenwartskonsums der Haushalte. Da dieser — anders als die private Ersparnis — bei Ersetzung der Einkommensteuer durch die Verbrauchsteuer im Falle normaler Gütereigenschaften zurückgeht, muß somit die volkswirtschaftliche Spartätigkeit insgesamt in diesem Ausmaß ansteigen, selbst wenn die Reaktion der privaten Spartätigkeit nicht eindeutig ist. Dieses Ergebnis kann neben der Senkung der Mehrbelastung bei den intertemporalen Konsumentscheidungen als Argument für die allgemeine Verbrauchsteuer festgehalten werden.

Seit einiger Zeit wird vor allem aus angebotstheoretischer Sicht darauf hingewiesen, die Substitution eines Teils der Einkommensteuer durch eine allgemeine Verbrauchsteuer würde zusätzlich die Risikobereitschaft und die Investitionsneigung der Wirtschaft fördern. Die Besteuerung des Gewinns führe zu einer Verminderung der Risikoübernahme, während die Verbrauchsteuer

[73] Siehe z. B. *von Furstenberg* (1981, 327ff.) oder *Boskin* (1978, 7f.).

[74] Siehe *Boskin* (1978, 16) oder *Summers* (1981, 536f.).

[75] *Kotlikoff* (1984, 1601ff.).

[76] Siehe z. B. *Boadway/Wildasin* (1984, 306f.).

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-46100-4 | Generated on 2025-06-11 10:29:33
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

hinsichtlich dieser Frage neutral sei. Seit der klassischen Analyse von *Domar* und *Musgrave*[77] ist indessen bekannt, daß die Risikoübernahme sich bei einem genügend hohen Verlustausgleich im Einkommensteuerrecht infolge der Steuer auch erhöhen kann. Wird eine Diskriminierung der Risikoübernahme durch das herrschende Recht festgestellt, bedarf es somit nicht einer Verbrauchsteuer zur Korrektur dieses Ergebnisses, sondern es wäre ein verbesserter Verlustausgleich im Einkommensteuerrecht vorzusehen. Die Progression der Einkommensteuer vermindert allerdings den Effekt gegebener Verlustausgleichsregelungen und führt dazu, daß ein vollständiger Verlustausgleich i.d.R. nicht gegeben ist. Außerdem sind infolge der Progression — auch wenn keine Verluste vorliegen — bei divergierenden Periodeneinkommen im Zeitablauf höhere Steuern als bei gleichmäßig anfallenden Einkünften zu entrichten. Da risikoreiche Unternehmen häufig höhere Einkommensfluktuationen erwarten lassen als weniger risikobehaftete, wird die Risikoübernahme zusätzlich diskriminiert. Eine allgemeine Verbrauchsteuer mit konstantem Steuersatz kann unter diesem Aspekt als Maßnahme zur Förderung der Risikoübernahme verglichen mit einer progressiven Einkommensteuer angesehen werden. Der Effekt unterstützt ihre Wirkung auf die volkswirtschaftliche Ersparnis.

c) Verringerung distributiver Störungen

Neben den allokativen Effekten spielt auch gegenwärtig der Ausgleich distributiver Unzulänglichkeiten der Einkommensteuer eine Rolle für die Begründung der allgemeinen Verbrauchsteuer. Die Verteilungswirkungen der Verbrauchsteuer werden allerdings aufgrund der traditionellen Inzidenzhypothese überwiegend negativ beurteilt, so daß die Verfolgung von Verteilungszielsetzungen üblicherweise eher eine Begrenzung als eine Begründung für die allgemeine Verbrauchsteuer darstellt. In bestimmten Fällen wird sie jedoch als Instrument zur Kompensation unerwünschter distributiver Konsequenzen der Einkommensbesteuerung gesehen, und zwar, um Einkommensteile, die aus steuertechnischen oder politischen Gründen bei der Einkommensteuer nicht erfaßt werden, durch Besteuerung des Verbrauchs — wenn auch in grober Weise — zu belasten[78]. Dabei kann das Ziel zum einen darin bestehen, Teile einer idealen Bemessungsgrundlage, die unter der Einkommensteuer nur unvollkommen erfaßt werden, besser zu berücksichtigen. Dies gilt beispielsweise für die Einkommensäquivalente eigengenutzter Faktorleistungen oder die Wertschöpfung der in Heimarbeit erzeugten Güter. Eine solche Zielsetzung dürfte allerdings bei der Verbrauchsteuer nicht leichter zu realisieren sein als bei der Einkommensteuer. Zum anderen kann das Ziel darauf gerichtet sein, der Steuer entzogene Einkünfte indirekt im Rahmen des Ausgabenverhaltens zu besteuern. Dabei werden allerdings auch diejenigen Teile der Einkünfte, die aus guten

[77] *Domar / Musgrave* (1944). Vgl. auch die weiterführende Analyse von *Stiglitz* (1969).

[78] Vgl. *Hackmann* (1983, 266).

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-46100-4 | Generated on 2025-06-11 10:29:33
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

Gründen bei der Ermittlung des steuerbaren Einkommens abgesetzt werden, ungewollt erfaßt.

Die Begründung einer derartigen distributiven Ergänzungsfunktion für die Verbrauchsteuer beruht darauf, daß die politisch bedingten Steuervergünstigungen als unvermeidbar angesehen werden[79], und daß die aus ihnen resultierenden Ungleichbehandlungen zumindest teilweise, wenn auch mit Unzulänglichkeiten, ausgeglichen werden sollen. Es wird indessen häufig übersehen, daß auch Verbrauchsteuern keineswegs gegen die Gewährung steuerlicher Privilegien immun sind, wie die zahlreichen Ausnahmetatbestände des Umsatzsteuergesetzes belegen. Wenn diese Sonderregelungen aber aus politischen Gründen ebensowenig zu beschränken sind wie die Vergünstigungen bei der Einkommensteuer, dann erscheint die Korrekturwirkung der Verbrauchsteuer eher zufällig und als Konsequenz politischer Resignation gegenüber dem Problem der Abschaffung von loopholes. Ergänzt man diese skeptische Einschätzung um die bereits wiederholt getroffene Feststellung, daß ein zielgerechtes Ergebnis letztlich von der fragwürdigen Überwälzungshypothese abhängt, so kann man von diesem Ansatz kaum noch die erfolgreiche Realisierung vorgegebener Verteilungsziele erhoffen. Verglichen mit den allokativen Argumenten erscheinen die Vorstellungen insgesamt weniger überzeugend und dürften häufig eher Vorwände einer fiskalischen Zielsetzung darstellen.

7. Die Kontroversen über allgemeine und spezielle Verbrauchsteuern in der jüngsten steuertheoretischen Debatte

Die steuertheoretische Entwicklung vollzieht sich gegenwärtig vor allem in zwei Konzepten, die sowohl in ihren grundlegenden Ansätzen als auch in ihren Ergebnissen antithetischen Charakter haben. Der erste Ansatz, von seinen Vertretern als „New Public Finance" oder „Neue Finanztheorie"[80] bezeichnet, hat das Ziel, Regeln einer „optimalen Besteuerung (Optimal Taxation, OT)" aufzustellen. Dabei handelt es sich um einen normativen Ansatz in der Tradition der Mehrbelastungsdebatte, der sich durch neue Fragestellungen und methodische Ansätze, nicht aber durch ein verändertes normatives Konzept auszeichnet. Der zweite Ansatz, der in der Denkrichtung der „Public Choice" bzw. „Neuen Politischen Ökonomie" steht, beruft sich ebenfalls auf ein in der Finanzwissenschaft seit langem geläufiges Element, nämlich den politisch-ökonomischen Nexus, er tut dies im Hinblick auf die normative Fragestellung jedoch mit einem neuen Paradigma. In dem Konzept werden Steuern nicht isoliert aufgrund ihrer privatwirtschaftlichen Effekte, sondern unter Bezug auf Wirkungszusammenhänge politischer und ökonomischer Art gestaltet, wobei staatliches Handeln als endogene Größe in Abhängigkeit von den Steuernormen behandelt wird. Die

[79] *Hackmann* (1983, 266).

[80] Vgl. z. B. *Stiglitz / Boskin* (1977) bzw. *Wiegard* (1982).

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-46100-4 | Generated on 2025-06-11 10:29:33
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

Fortentwicklung des herkömmlichen normativen Ansatzes in der OT-Theorie hat zu Ergebnissen geführt, die teilweise grundlegend von den hergebrachten Doktrinen abweichen. Umgekehrt hat der zweite Ansatz manche der von der OT in Frage gestellten Aussagen restauriert und aus seiner Perspektive neu fundiert. Zugleich stellt er eine Herausforderung für eine Reihe grundlegender Dogmen der traditionellen Finanzwissenschaft dar.

a) Die optimale Verbrauchsbesteuerung

Der neue Gedanke der „Neuen Finanztheorie" liegt in der systematischen Analyse der Zusammenhänge zwischen den unterschiedlichen ökonomischen Entscheidungsproblemen privater Wirtschaftssubjekte, nachdem die Excessburden-Diskussion verdeutlicht hatte, daß Steuern, die innerhalb der partiellen Entscheidungsprobleme als neutral galten, mit Ausnahme der Pauschalsteuern bei Erweiterung der Entscheidungsalternativen aufgrund von allgemeinen Gleichgewichtszusammenhängen zu einer Mehrbelastung führen können. Für derart erweiterte Modellkonstellationen werden — jeweils unter spezifischen Bedingungen hinsichtlich der Ökonomie und der zulässigen steuerlichen Instrumente — Second-best-Lösungen für nutzenmaximierende bzw. mehrbelastungsminimierende Steuerstrukturen abgeleitet. Aufgrund der Art der vorgelegten Ansätze wurde die Verbrauchsbesteuerung besonders ausführlich behandelt. Dabei wird zunächst die klassische Frage aufgegriffen, ob bzw. unter welchen Bedingungen Gründe allokativer Effizienz für eine allgemeine Verbrauchsteuer sprechen oder ob spezielle, differenzierend gestaltete Verbrauchsteuern den Vorzug verdienen. Weiterhin geht es um die Problematik der allokativen Überlegenheit einer allgemeinen Verbrauchsteuer gegenüber einer Einkommensteuer und damit auch um die Frage, welche Zielsetzungen die beiden Steuerformen erfüllen sollen. Diese Überlegungen leiten über zu Fragen der optimalen Kombination und Strukturierung der beiden Steuern unter allokativen und distributiven Kriterien.

Die Beantwortung der Frage nach der allokativen Überlegenheit allgemeiner oder spezieller Verbrauchsteuern krankte in der traditionellen Literatur meist daran, daß ein partialanalytischer Ansatz verwendet wurde, dessen Ergebnis konstruktionsbedingt zugunsten der allgemeinen Steuer ausfallen mußte, da diese in der isolierten Betrachtung keine Substitutionseffekte auslösen kann. Eine Verallgemeinerung der resultierenden Ergebnisse ist allerdings nur unter speziellen Bedingungen statthaft. Der Zusammenhang wird in der Optimalsteuertheorie zunächst unter den Annahmen behandelt, daß neben den besteuerbaren Gütern ein nicht besteuerbares Gut „Freizeit" zur Disposition der Individuen steht und daß dem Staat ausschließlich Verbrauchsteuern zur Erbringung eines vorgegebenen Steueraufkommens zur Verfügung stehen. Unter diesen Bedingungen ist die allgemeine Verbrauchsteuer mit einem gleichen Satz für alle Güter (außer Freizeit) nur dann optimal, wenn die Substitutionsbeziehungen zwischen allen Gütern und Freizeit, ausgedrückt

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-46100-4 | Generated on 2025-06-11 10:29:33
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

durch die einkommenskompensierten Kreuznachfrageelastizitäten der Güter in bezug auf den Preis der Freizeit, d. h. den Lohnsatz, übereinstimmen oder wenn völlige Unabhängigkeit der Entscheidungen über Güter und Freizeit gegeben ist[81]. Andernfalls können Verzerrungen infolge der Nichtbesteuerung der Freizeit gemindert werden, wenn die Freizeit indirekt durch eine höhere Besteuerung von Gütern mit stärkerer Freizeitkomplementarität belastet wird[82]. Nach dieser Regel ist ein Übergang von der allgemeinen Verbrauchsteuer zu entsprechend differenzierten speziellen Verbrauchsteuern mit insgesamt gleichem Steueraufkommen wohlfahrtssteigernd. Als hinreichende Bedingung für die Gleichheit aller Nachfrageelastizitäten bezüglich des Lohnsatzes muß eine zwischen Arbeit und Gütern schwach separable sowie in den Gütern homothetische Nutzenfunktion gegeben sein[83]. Dies bedeutet, daß die Grenzraten der Substitution zweier Konsumgüter unabhängig von der Freizeit sind und daß alle Güter gleiche Einkommenselastizitäten der Nachfrage aufweisen. Diese Forderungen dürften kaum realen Verhältnissen entsprechen, so daß geschlossen worden ist, die allgemeine Verbrauchsteuer sei als allokativ unterlegen anzusehen. Die logisch anschließende Frage richtet sich auf die optimale Struktur der speziellen Verbrauchsteuern. Da die einschlägigen Lohnsatzelastizitäten der Güternachfrage für alle Güter nicht verfügbar sind, sind für vereinfachte — allerdings kaum realistische — Konstellationen weniger komplizierte Regeln abgeleitet worden, die einen gewissen intuitiven Appeal haben. So sind beispielsweise dann, wenn die Kreuzpreiseffekte zwischen allen Gütern einen Wert von Null aufweisen, die Güter mit den geringsten Preiselastizitäten der Nachfrage durch die höchsten Steuersätze zu belegen (Inverse-Elastizitäten-Regel)[84]. Wird unterstellt, daß die Nutzenfunktionen der Individuen direkt additiv sind, so folgt eine weitere bekannte Regel, nach der die Güter mit der niedrigsten Einkommenselastizität der Nachfrage am höchsten zu besteuern sind[85].

Es wäre allerdings mehr als voreilig, aus diesen Deduktionen steuerpolitische Schlüsse zu ziehen, etwa den, eine allgemeine Verbrauchsteuer sei in der Realität aus Effizienzgründen abzulehnen[86]. Die Ergebnisse hängen entscheidend davon ab, daß dem Staat nur Verbrauchsteuern für das gegebene Steueraufkommen zur Verfügung stehen, und daß alle Individuen im Hinblick auf Einkommen und Präferenzen identisch sind, so daß nur ein repräsentatives Individuum betrachtet werden muß. In einem Modell, das sich auf nur ein Individuum bezieht, ist indessen bereits die Beschränkung der Steuerinstrumente auf die Verbrauch-

---

[81] Vgl. zum Beweis dieses intuitiv einleuchtenden Ergebnisses z. B. *Rose / Wiegard* (1983, 141 ff.).

[82] *Atkinson / Stiglitz* (1972, 113 f.).

[83] *Sandmo* (1974 b, 701 ff.).

[84] *Baumol / Bradford* (1970).

[85] *Atkinson / Stiglitz* (1972, 109).

[86] Siehe z. B. *Rose / Wiegard* (1983, 50).

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-46100-4 | Generated on 2025-06-11 10:29:33
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

steuern unlogisch, da in diesem Fall kaum begründet werden kann, warum die allokativ überlegene Pauschalsteuer als unrealisierbar ausgeschlossen wird[87]. Es bleibt somit zunächst zu fragen, welche Aussagen über die allokative Qualität der beiden Arten von Verbrauchsteuern bei Einbeziehung mehrerer Individuen resultieren. Zu dieser Fragestellung können Verteilungsaspekte nicht mehr ausgeklammert bleiben, so daß es naheliegt, zusätzliche Abgaben einzubeziehen. Wird beispielsweise unterstellt, dem Staat stehe die Möglichkeit zur Erhebung einer linearen Einkommensteuer mit einem für alle Individuen identischen Pauschteil zur Verfügung, so wird der Pauschalbetrag innerhalb der Einkommensteuer so weit wie möglich zur Verfolgung des Effizienzziels genutzt und eine Differenzierung der Verbrauchsteuern zum Ausgleich distributiver Ungerechtigkeiten vorgenommen[88]. In dieser Sichtweise dient die entsprechend gestaltete Einkommensteuer der allokativen Zielsetzung, während die Verbrauchsteuern — soweit notwendig — als distributive Folgesteuern fungieren. Sie erfüllen dabei zwei Aufgaben: Sie bewirken durch höhere Belastung von Luxusgütern die gewünschte Progression des Steuersystems und erlauben bei vorgegebenem Steueraufkommen die Senkung der regressiven Pauschalsteuer bzw. ihre Umwandlung in eine Pauschalzahlung. Die speziellen Verbrauchsteuern verfolgen somit nicht mehr den Ausgleich allokativer Unvollkommenheiten, sondern sind dem herkömmlichen Luxussteuerargument verpflichtet, das anstelle einer hinreichenden Einkommensteuerprogression für das Verteilungsziel verantwortlich ist. Grundsätzlich wird die Einkommensteuer unter allokativen wie distributiven Gesichtspunkten als überlegene Steuerform angesehen, sofern sie in ihrer Gestaltung keinen Beschränkungen unterliegt; sind allerdings nur bestimmte Formen der Einkommensbesteuerung zulässig, so wird auf die Verbrauchsteuern zurückgegriffen, um der distributiven Zielsetzung zu entsprechen.

Diesem Vorgehen stehen zunächst die bereits erwähnten Einwände praktischer Art entgegen, insbesondere die begrenzte Möglichkeit zu gezielten Redistributionsmaßnahmen wegen der bestehenden Unsicherheiten über die Konsumstruktur der einzelnen Einkommensgruppen und der individuell unterschiedlichen Anpassungen an die Verbrauchsteuern auch innerhalb einer Einkommensgruppe. Außerdem erscheint es wenig überzeugend, die in anderem Zusammenhang als politisch unrealisierbar ausgeschlossene Pauschalsteuer nun wieder einzuführen und zum entscheidenden Angelpunkt der Analyse zu machen. Schließlich lebt die Umverteilungswirkung der speziellen Verbrauchsteuern von der durch die Modellkonstruktion implizit eingeführten, aber keineswegs bewiesenen Hypothese der vollständigen Überwälzung aller Verbrauchsteuern. Sie ist das Ergebnis der in den meisten OT-Modellen gesetzten Annahme konstanter Produzentenpreise. Diese zunächst zur Vereinfachung gesetzte Annahme ist die Voraussetzung für die distributive Rolle der Ver-

[87] *Boadway / Wildasin* (1984, 247).

[88] Siehe z. B. *Atkinson / Stiglitz* (1980, 432).

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-46100-4 | Generated on 2025-06-11 10:29:33
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

brauchsteuern und kann nicht aufgegeben werden, ohne die Ergebnisse in Frage zu stellen[89]. Gegen die distributive Verwendung spezieller Verbrauchsteuern sind im OT-Modell die gleichen Einwände zu erheben wie in den herkömmlichen distributiven Konzepten der Verbrauchsbesteuerung. Hinzu kommt, daß die Argumentation im vorliegenden Fall auf einer sehr speziellen Gestaltung der Einkommensteuer beruht. Wird eine unter bestimmten Restriktionen optimale Einkommensteuer in der Realität nicht durchgesetzt, so gelten die vorgetragenen Konsequenzen hinsichtlich der Verbrauchsteuern nicht mehr. D.h. die Ergebnisse sind für praktische Erörterungen der Verbrauchsteuerproblematik, die von der Existenz einer nach anderen Kriterien bestimmten Einkommensteuer ausgehen müssen, nicht anwendbar.

Zur Ergänzung sei auf die Frage eingegangen, unter welchen Bedingungen eine allgemeine Verbrauchsteuer mit einheitlichem Satz im gegebenen Zusammenhang empfehlenswert wäre. Dies ist dann der Fall, wenn eine Steuersatzdifferenzierung aus distributiven Gründen nicht erforderlich ist[90]. Die Bedingung wird erfüllt, wenn die zugrundeliegenden Nutzenfunktionen bestimmte Separabilitätseigenschaften aufweisen, deren konkrete Form sich in Abhängigkeit von den zugelassenen Eigenschaften der zugleich realisierten optimalen Einkommensteuer bestimmt[91]. Es sei noch erwähnt, daß in der analysierten Modellwelt mit vollständiger Verausgabung des Einkommens kein Unterschied zwischen einer Einkommensteuer und einer allgemeinen Verbrauchsteuer besteht, so daß eine Diskussion über die Alternative zwischen diesen beiden Steuern sich erübrigt. Eine weitere wichtige Einschränkung der Aussagefähigkeit besteht in der Tatsache, daß nur ein homogener Produktionsfaktor (Arbeit) zugelassen ist. Diese Annahme muß ebenso willkürlich erscheinen wie die von der OT-Literatur kritisierte Partialanalyse früherer Ansätze. Würden beispielsweise neben unterschiedlichen Gütern auch unterschiedliche Arten von Arbeit einbezogen, so würden weitere Substitutionsmöglichkeiten auftreten, welche die Rolle der Verbrauchsteuern ändern könnten.

Durch Erweiterung des Ansatzes auf intertemporale Entscheidungskalküle wurde in den Beiträgen der OT auch das Problem der Steuerbemessungsgrundlage Einkommen versus Konsum aufgegriffen. Dabei haben die Fragen nach der allokativen Vorteilhaftigkeit der allgemeinen Verbrauchsteuer sowie nach ihrer Wirkung auf die Ersparnis im Mittelpunkt gestanden. An die Stelle des Periodeneinkommens tritt in diesen Ansätzen das Lebenszeiteinkommen, wobei die Konsummengen verschiedener Perioden analog zu interpretieren sind wie unterschiedliche Güter in einem Entscheidungsproblem für eine Periode[92]. Es

[89] Vgl. im Gegensatz dazu *Rose/Wiegard* (1983, 21).

[90] Die Aussage gilt natürlich nur unter der Bedingung, daß eine optimale Einkommensteuer existiert.

[91] Siehe *Deaton* (1979), *Atkinson/Stiglitz* (1980, 433), dies. (1976, 67f.).

[92] *Bradford/Rosen* (1976, 96).

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-46100-4 | Generated on 2025-06-11 10:29:33
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

leuchtet unmittelbar ein und entspricht den im vorigen Abschnitt angestellten Überlegungen, daß eine allgemeine Verbrauchsteuer optimal ist, sofern die kompensierten Nachfrageelastizitäten in bezug auf den Lohnsatz für die in allen Perioden konsumierten Güter gleich sind. Darüber hinaus wird gezeigt, daß dies der Fall ist, wenn die Nutzenfunktionen schwach separabel zwischen Arbeit und den in sämtlichen Perioden konsumierten Gütermengen sowie homothetisch in den Gütermengen sind, d.h. eine einheitselastische Nachfrage bezüglich des Lebenszeiteinkommens für alle Güter ergeben. Sofern die Bedingungen für eine allgemeine Verbrauchsteuer nicht vorliegen, ist allerdings nicht automatisch die Einkommensteuer mit ihrer zusätzlichen Besteuerung der Ersparnis präferabel, vielmehr kann eine sehr unterschiedliche Diskriminierung der Ersparnis oder der Konsumtion optimal sein. D.h. die Alternative besteht zwischen einer allgemeinen Verbrauchsteuer und einer gezielt zum Ausgleich der Störungen bei der Arbeitsangebotsentscheidung dienenden Differenzierung der intertemporalen Steuerrelationen. Dies bedeutet beispielsweise, daß eine Besteuerung von Lohn- und Zinseinkommen mit dem gleichen Satz nur in Ausnahmefällen optimal ist[93]: Allgemeine Einkommensteuern verlieren im intertemporalen Kontext ebenso ihre generelle Bedeutung wie allgemeine Verbrauchsteuern im statischen Fall.

Das skizzierte Ergebnis hängt u.a. davon ab, daß der Staat bei einer zeitlichen Verschiebung von Steuereinnahmen zur Aufrechterhaltung seiner Ausgabentätigkeit Kredite zu Marktkonditionen aufnimmt oder gewährt. Zusätzlich ist untersucht worden, was bei einer Festlegung der staatlichen Kreditaufnahme auf einen vorgegebenen Betrag resultieren würde. Erwartungsgemäß werden die Bedingungen einer optimalen Steuerstruktur dadurch weiter kompliziert. Ohne dies im einzelnen nachzuzeichnen, sei auf eine mehrfach erwähnte Implikation eingegangen, die darin besteht, daß eine Besteuerung der Zinseinkünfte bei einem unteroptimalen Kapitalbestand die private Ersparnis nicht senken, sondern erhöhen würde[94]. Wird bei einem gegebenen Gegenwartswert des Steueraufkommens eine Zinsbesteuerung an die Stelle einer Lohnsteuer gesetzt, und unterstellt man, daß die private Ersparnis zinsunabhängig ist, so werden die Individuen ihre Ersparnis erhöhen, um die erst später anfallende Steuerzahlung bei Fälligkeit leisten zu können. Da die Staatsverschuldung annahmegemäß festgelegt ist, erhöht sich die volkswirtschaftliche Ersparnis aufgrund der Besteuerung des Zinsertrages in demselben Ausmaß. Dies ist aber nicht der spezifische Effekt einer Zinssteuer, sondern die Konsequenz der zeitlichen Verschiebung einer Steuer mit gegebenem Gegenwartswert des Steueraufkommens unter den genannten Bedingungen. Anders als bei den im vorigen Abschnitt behandelten differentiellen Effekten zweier Steuern, deren Ermittlung neben einem gegebenen Gegenwartswert des Steueraufkommens auch eine unveränderte zeitliche Ausgabenstruktur voraussetzt, ist im betrachteten Fall

[93] Vgl. z.B. *Rose/Wiegard* (1983, 120).

[94] *Atkinson/Stiglitz* (1980, 448ff.).

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-46100-4 | Generated on 2025-06-11 10:29:33
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

die Wirkung der intertemporalen Reallokation der Staatstätigkeit ausschlaggebend. Man kann somit nicht davon sprechen, daß es sich hier um eine neue Antwort auf die alte Frage nach den Wirkungen der Steuerbefreiung von Zinseinkünften handelt, denn das Ergebnis beruht im wesentlichen auf einem anderen Zusammenhang.

Ein Hauptproblem der vorliegenden Analysen besteht wie bei allen Second-best-Problemen darin, daß die Ergebnisse bei nur geringfügigen Modifikationen der Modellbedingungen grundlegende Änderungen erfahren können. Die verwendeten Modellannahmen sind aber derart restriktiv, daß die abgeleiteten Ergebnisse kaum irgendwelche Schlußfolgerungen mit genereller Gültigkeit erlauben. Geht man von dem Kerngedanken der Theorie aus, wonach es entscheidend auf die Interdependenzen zwischen den verschiedenen Entscheidungsebenen und den dort vorliegenden Störungen ankommt, so können beispielsweise Verbrauchsteuerregeln, welche die Probleme der Sparentscheidungen, die Konsequenzen unterschiedlicher Arbeitsqualifikationen oder die Effekte der anderen bestehenden Steuern ausklammern, keinen Anspruch auf generelle Gültigkeit erheben. Es scheint, als führe die konsequente Fortsetzung der Kritik des OT-Ansatzes an der herkömmlichen Betrachtungsweise den Ansatz selbst in Bedrängnis.

Von zentraler Bedeutung für das Verständnis eines Ansatzes, der im Gegensatz zu bisher geläufigen Vorstellungen wesentlich auf vielfältig differenzierte Steuern abhebt, ist die Frage nach der Rolle der individuellen Präferenzen. Die Logik des Ansatzes impliziert, sofern Individuen sich hinsichtlich ihrer Präferenzen und/oder ihrer Arbeitsqualifikation unterscheiden, abweichende optimale Steuersysteme für die einzelnen Individuen. Um ein derartiges Ergebnis zu vermeiden, das unpraktikabel ist und gegen grundlegende Steuernormen verstößt, wird üblicherweise die zusätzliche Restriktion eingeführt, daß aus modellexogenen Gründen für alle Individuen gleiche Steuerstrukturen gelten sollen[95]. Dabei stellt sich aber die Frage, wessen Präferenzen für die einheitlichen Steuersätze maßgeblich sein sollen. Man wird in empirischen Analysen von aggregativen Funktionen ausgehen, wobei das Problem entsteht, daß ungetestete a-priori-Hypothesen der ökonometrischen Schätzverfahren die Art der steuerpolitischen Ergebnisse determinieren[96]. Aggregierte Präferenz- bzw. Verhaltensfunktionen können für viele, u. U. alle Individuen unzutreffend sein. Außerdem bleibt zu klären, worin die Aussagefähigkeit eines auf die Realisierung individueller Präferenzen gerichteten Ansatzes besteht, wenn eine zentrale Frage der Steuerrelationen zwischen Individuen in nichtindividualisti-

[95] Zur Begründung wird beispielsweise angeführt, daß dieser Entscheidung eine unabhängig von individuellen Nutzenvorstellungen formulierte Version horizontaler Gleichheit zugrundeliege. Vgl. *Atkinson/Stiglitz* (1980, 355 u. 391). Abgesehen von der methodischen Problematik erscheint die Frage der horizontalen Gleichbehandlung damit allerdings im OT-Konzept noch nicht hinreichend berücksichtigt.

[96] Vgl. *Deaton* (1978).

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-46100-4 | Generated on 2025-06-11 10:29:33
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

scher Weise außerhalb des Optimierungskalküls festgelegt wird. Dadurch resultieren völlig andere Optimalvorschriften als bei Bezug auf individuell differierende Verhaltensweisen, so daß man sich fragt, nach welchem Kriterium die Ergebnisse dieses nur teilweise individualistischen Ansatzes als optimal zu qualifizieren sind.

Der Hinweis auf individuell differenzierte Steuerstrukturen akzentuiert einige weitere Probleme des Konzepts. So sind die notwendigen Informationen über individuelles Verhalten nicht nur im Hinblick auf die damit verbundenen Erfassungsprobleme und die Kosten der Informationsgewinnung als unerreichbar anzusehen[97]. Aus individualistischer Perspektive stellt sich auch die Grundsatzfrage, ob ein derart tiefes Eindringen in die Individualsphäre und eine entsprechend feine Adjustierung fiskalischer Instrumente unter dem Gesichtspunkt individueller Entscheidungsfreiheit überhaupt als wohlfahrtsfördernd angesehen werden können. Das Grundverständnis des Ansatzes besteht darin, daß das Verhalten aller Individuen vollständig vorherbestimmbar und planbar ist, so daß de facto keine Entscheidungsfreiheit, sondern ein vorprogrammiertes Verhaltensmuster unterstellt wird, das in erwünschte Bahnen gelenkt wird. Die Parallelen zum Ansatz einer totalen Planwirtschaft und zu den Ursachen seines notwendigen Scheiterns liegen auf der Hand. Ein weiteres Informationsproblem ergibt sich im dynamischen Kontext. Da die Präferenzstrukturen kaum völlig konstant über die Zeit sein werden, ist permanent mit Anpassungen der Steuerstrukturen zu rechnen. Wenn dies nur bei einigen Steuern der Fall ist, können sich aber aufgrund der Logik des Ansatzes alle anderen Steuern und damit auch die Grundstrukturen des Steuersystems permanent ändern. In diesem Verständnis verlieren Steuern somit völlig den Charakter von in groben Zügen erkennbaren und für eine gewisse Dauer vorgegebenen Daten privater Entscheidungen. Die daraus resultierenden Ineffizienzen dürften höher sein als alle mit dem Ansatz erreichbaren Wohlfahrtsgewinne. Wirtschaftliche Planungen im privaten Bereich sind unter diesen Bedingungen jedenfalls kaum noch möglich.

Man muß somit zu dem Ergebnis kommen, daß die von der OT-Theorie angestrebte Korrektur des bisherigen steuerpolitischen Denkens mit derart vielen eigenen Problemen kämpft, daß sie kaum als erfolgreich angesehen werden kann. Weder die Überlegenheit differenzierter Verbrauchsteuern noch die Überlegenheit einer differenzierten Besteuerung der Zinsen im Rahmen der Einkommensteuer gegenüber einer allgemeinen Verbrauchsteuer können als bewiesen angesehen werden. Gleichermaßen muß die These von der primär distributiven Funktion der Verbrauchsteuern auch jenseits der unzulänglichen Inzidenzhypothese als steuerpolitisch wenig überzeugend angesehen werden. Die Bedeutung der OT-Analysen ist vielmehr darin zu sehen, daß einige

[97] Es ist kaum untersucht worden, ob die erhofften Wohlfahrtsgewinne überhaupt in einem vernünftigen Verhältnis zu den Informationskosten stehen. Die Art der Besteuerungsregeln läßt Zweifel hieran nicht unberechtigt erscheinen.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-46100-4 | Generated on 2025-06-11 10:29:33
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

geläufige Konzepte für Kompensationen von Verzerrungen der Besteuerung (beispielsweise bezüglich der Freizeit) präzisiert werden, daß Implikationen der Besteuerung unelastischer Verhaltensweisen konkretisiert werden und daß Konsequenzen der (schwachen) Separabilität von Entscheidungsproblemen deutlicher als früher herausgearbeitet werden. Sämtliche Ergebnisse hängen von exogen vorgegebenen Steuerinstrumenten, Verteilungszielen bzw. Annahmen über horizontale Gleichheit ab, ohne daß diese Restriktionen oder Zielvorgaben ihrerseits theoretisch begründet werden. Die OT-Theorie kann somit kaum als vollständige Theorie der Besteuerung bezeichnet werden; sie stellt vor allem einen Ansatz dar, der die Implikationen der Theorie des Zweitbesten für die Gestaltung von Verbrauchsteuern verdeutlicht, ohne daß daraus unmittelbare steuerpolitische Konsequenzen abgeleitet werden könnten. Dieses Verständnis des Konzepts scheint den ursprünglichen Analysen durchaus zugrundezuliegen[98]. Weitergehende Aussagen steuerpolitischer Art sind durch die unter realitätsfernen Restriktionen abgeleiteten Ergebnisse nicht belegbar — eben dies ist die zentrale Botschaft der Theorie des Zweitbesten. Die Anmerkungen haben sich insoweit innerhalb der gegebenen Modellkonzepte bewegt und den grundlegenden Ansatz nicht in Frage gestellt. Den bisher ausgeklammerten Gesichtspunkten gesellschaftlicher und politischer Institutionen gilt das Augenmerk des zweiten Konzepts der modernen Steuertheorie. Die Problematik der institutionellen Implikationen der OT-Theorie soll im Zusammenhang mit diesem Ansatz behandelt werden.

b) Die konstitutionelle Verbrauchsbesteuerung

Der Ansatz der Public Choice beschränkt sich nicht darauf, die Reaktionen privater Wirtschaftsentscheidungen auf finanzwirtschaftliche Maßnahmen zu analysieren, sondern unterzieht die Institutionen, innerhalb derer die Maßnahmen getätigt werden, einer expliziten Betrachtung. Dies kann auf zweierlei Weise geschehen. Aus der einen Blickrichtung werden die Funktionen und Konsequenzen gegebener politischer und finanzwirtschaftlicher Institutionen für die finanzwirtschaftlichen Entscheidungen untersucht, die andere Sichtweise macht die Institutionen selbst zu Variablen und fragt nach Entscheidungskriterien für die Wahl zwischen alternativen fiskalischen Institutionen. Im ersten Ansatz werden Steuerstrukturen als Institutionen begriffen, die neben privatem Verhalten auch finanzwirtschaftliche Entscheidungen beeinflussen. Dabei spielt wegen des Fehlens direkter Austauschbeziehungen zwischen Leistung und Gegenleistung das Informationsproblem (die Merklichkeit) eine wesentliche Rolle. Diese klassische Dimension der Verbrauchsteuerdiskussion wird damit nicht mehr neben den ökonomischen Kalkülen analysiert, sondern in das steuerpolitische Entscheidungsproblem integriert. Außerdem sind steuerpolitische Entscheidun-

[98] Vgl. in diesem Sinne z. B. *Atkinson/Stiglitz* (1980, 334) oder *Boadway/Wildasin* (1984, 247).

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-46100-4 | Generated on 2025-06-11 10:29:33
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

gen von bestehenden Institutionen des Staates, beispielsweise den verfassungsmäßigen Steuerprinzipien oder den demokratischen Entscheidungsverfahren, abhängig. Aus dieser Feststellung wird deutlich, daß eine scharfe analytische Trennung zwischen den laufenden steuerpolitischen Entscheidungen, d. h. der jeweiligen Ausfüllung eines vorgegebenen institutionellen Rahmens, und der Festlegung eben dieses Rahmens bzw. der Regeln für die laufenden Entscheidungen vorzunehmen ist. Steuerpolitische Grundsatzentscheidungen der hier betrachteten Art stellen zunächst generelle steuerliche Regelungen von einer gewissen Dauer dar, die nicht laufend zur Disposition stehen. Diese Dimension steuerpolitischer Entscheidungen findet in traditionell ausgerichteten Ansätzen bis hin zur OT keinen Platz; dort wird der Regelcharakter steuerlicher Institutionen teilweise verkannt; in extremen Ansätzen wird sogar jederzeit das gesamte Steuersystem neu zur Disposition gestellt.

Die zu betrachtende Variante des Public-Choice-Ansatzes, die als konstitutionelle Steuertheorie (CT)[99] bezeichnet wird, stellt sich die Frage, nach welchen Kriterien steuerliche Institutionen von einer gewissen Dauer festgelegt werden sollen. Dafür bedarf es einer längerfristigen Perspektive als bei den Optimierungsansätzen für Einzelentscheidungen, denn es müssen die Konsequenzen gegebener Regeln für sämtliche Entscheidungen privater und öffentlicher Art während einer gewissen Zeitdauer erfaßt werden. Der Ausgangspunkt des institutionellen Entscheidungsproblems besteht in der Feststellung, daß die Individuen über ihre konkrete Position in zukünftigen Perioden und über die einzelnen, sich ihnen in Zukunft stellenden Entscheidungsalternativen unsicher sind. Diese inhärente Unsicherheit über die Zukunft führt zur Wahl von Institutionen, die nicht auf Vorteilhaftigkeit im Einzelfall, sondern auf präferierte Entscheidungsergebnisse unabhängig von der konkreten Konstellation abzielen. Dadurch wird ein allgemeiner Konsens über Steuerstrukturen möglich, der bei laufenden steuerpolitischen Entscheidungen äußerst schwerfällt, weil es sich dabei um Null-Summen-Spiele handelt. Normatives Kriterium für die Entscheidung zugunsten bestimmter Steuerstrukturen ist die Übereinstimmung der betroffenen Individuen, nicht aber eine jenseits ihrer Vorstellungen postulierte Gerechtigkeitsnorm bzw. eine soziale Wohlfahrtsfunktion. Damit werden die steuerpolitischen Grundsatzentscheidungen auf die individuellen Präferenzen der betroffenen Bürger zurückgeführt und nicht — wie bei der Konzentration auf die Ebene der laufenden Entscheidungen — von aufgeklärten Steuerpolitikern vorgegeben.

Die Frage, auf welche längerfristig gültigen Steuerstrukturen Individuen sich einigen werden, hängt davon ab, welche zukünftigen Ereignisse für die Individuen im Hinblick auf die Institutionenwahl bedeutsam erscheinen, und welche Erwartungen sie hinsichtlich dieser Ereignisse haben. Ein erster Ansatz, in dem die Individuen allein ihre privaten intertemporalen Entscheidungen

[99] *Brennan / Buchanan* (1980, 1 ff.).

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-46100-4 | Generated on 2025-06-11 10:29:33
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

berücksichtigen, führt zu einem Argument für spezielle Verbrauchsteuern auf Luxusgüter und gegen allgemeine Verbrauchsteuern, da erstere eine bessere Anpassung der zeitlichen Abfolge der Steuerzahlungen an die Fluktuationen der Konsumausgaben und des Einkommens der Individuen ermöglichen[100]. Der weiter ausgebaute Ansatz berücksichtigt neben den Konsequenzen für die privaten Wirtschaftsentscheidungen auch diejenigen für die finanzwirtschaftlichen Entscheidungen des Staates, sofern sie für die Wohlfahrt der Individuen als bedeutsam angesehen werden. *Brennan/Buchanan* gehen bei ihrer Konkretisierung dieses Konzepts davon aus, daß Politiker nicht als Vollstrecker einer sozialen Wohlfahrtsmaximierung angesehen werden können, sondern wie andere Individuen eigene Zielsetzungen verfolgen[101]. Außerdem stellen sie fest, daß die politischen Institutionen der Demokratie nur unvollkommene Restriktionen gegen ein staatliches Verhalten darstellen, das den Präferenzen der Steuerzahler nicht entspricht. Da die individuellen Vorteile der Politiker und Staatsbediensteten mit dem Ausmaß an Mitteln steigen, die ihnen zur Verfügung stehen, liegt es nahe, den Staat als einen Einnahmenmaximierer zu modellieren, der einen möglichst hohen Überschuß über die zur Finanzierung für öffentliche Leistungen notwendigen Mittel erstrebt. Dieser „Leviathan", der die Monopolgewalt des Staates für eigensüchtige Ziele ausnutzt, ist der extreme Gegenpol zu dem „wohlwollenden Alleinherrscher", wie er in der OT-Literatur unterstellt wird. Es fragt sich, welche Entscheidungen die Individuen über die Institutionen der Verbrauchsbesteuerung treffen, wenn sie übereinstimmend von dieser Vorstellung eines staatlichen Leviathan ausgehen, der durch andere Vorkehrungen nicht zu einem stärker auf die Präferenzen der Bürger ausgerichteten Verhalten gezwungen werden kann.

Die steuerpolitischen Konsequenzen des CT-Modells sind denjenigen des OT-Ansatzes diametral entgegengesetzt. Im Sinne der konstitutionellen Effizienz stellt die Pauschalsteuer keineswegs mehr die ideale Steuer dar, denn sie erlaubt dem Fiskus wegen der Unmöglichkeit individueller Ausweichreaktionen eine maximale Ausbeutung der Zensiten[102]. Dieses Argument liefert eine inhaltliche Begründung für die in der OT annahmegemäß ausgeschlossene Verwendung von Pauschalsteuern, ohne dort jedoch Konsequenzen zu hinterlassen. Es besagt nämlich, konsequent weitergedacht, daß die allokativ effizienten, zweitbesten Steuerstrukturen der OT unter den jeweiligen Bedingungen den Weg zum Maximalaufkommen weisen. Ein maximales Steueraufkommen wird dann erreicht, wenn den Zensiten möglichst wenig Ausweichmöglichkeiten auf unbesteuerte Alternativen offenstehen. Da Substitutionsmöglichkeiten nicht nur die Voraussetzung für die Vermeidung steuerlicher Tatbestände darstellen, sondern auch das Entstehen von excess burden verursachen, erfordert eine Minimierung der Mehrbelastung bei gegebenem Steueraufkommen dieselbe

[100] *Buchanan/Forte* (1964) bzw. *Buchanan* (1967, 241 ff.).

[101] *Brennan/Buchanan* (1980, 13 ff.).

[102] *Brennan/Buchanan* (1980, 58).

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-46100-4 | Generated on 2025-06-11 10:29:33
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

Steuerstruktur wie eine Maximierung des Steueraufkommens. In beiden Fällen werden möglichst wenig wirtschaftliche Störungen erzeugt, einmal, um Vorteile für die betroffenen Individuen zu erreichen, im anderen Fall zum Nutzen des staatlichen Leviathan. Die Effizienzregeln der OT können von einem Staat mit Eigeninteressen somit als Richtlinien für eine perfekte Ausplünderung der Steuerzahler verstanden werden: Die Realisierung der OT-Strukturen sagt als solche noch nichts über die Qualität des Steuersystems aus, wenn das zulässige Steueraufkommen nicht in optimaler Höhe begrenzt wird. Es ist ein zentrales Versäumnis der OT-Theorie, daß Aussagen darüber fehlen, wie ein solches Ausmaß der Besteuerung garantiert werden soll. Geht man mit *Brennan / Buchanan* davon aus, daß dies in der Realität faktisch unmöglich ist, so folgen notwendig andere Regeln als in der OT.

Die Überlegungen implizieren, daß der aufkommensmaximierende Staat wie ein diskriminierender Monopolist[103] anstelle einer allgemeinen Verbrauchsteuer stets differenzierte Verbrauchsteuern gemäß den OT-Regeln verwenden wird. Auch wenn der excess burden für ein gegebenes Steueraufkommen auf diese Weise minimiert wird, steigt er jedoch mit dem Steueraufkommen: Je höher das Maximalaufkommen, um so höher ist die zugeordnete Mehrbelastung. Unter Linearitätsannahmen für die Marktbeziehungen erzeugen zwei Steuern mit gleichem Maximalaufkommen dasselbe Ausmaß an excess burden, so daß sie nach dem Mehrbelastungskriterium nicht mehr unterscheidbar sind[104]. Die Besteuerung einer unelastischen Bemessungsgrundlage wird daher im Gegensatz zur OT eine größere Mehrbelastung als eine elastische Bemessungsgrundlage ergeben, da das Maximalaufkommen steigt. Die Individuen werden zur Begrenzung der Ausbeutung und der Mehrbelastung somit spezielle Verbrauchsteuern untersagen und im Gegensatz zur OT-Literatur nur allgemeine Verbrauchsteuern zulassen. Weiterhin werden sie der Forderung nach einer umfassenden Bemessungsgrundlage eine Absage erteilen, sofern die notwendigen Aufwendungen für öffentliche Leistungen geringer sind als das Maximalaufkommen aus einer Besteuerung der gesamten Bemessungsgrundlage. Ein a-priori-Argument für die steuerliche Erfassung aller Güter besteht nicht mehr: Die Breite der Bemessungsgrundlage wird allein eine Frage des Ausmaßes der nachgefragten öffentlichen Güter. Bei der konstitutionellen Entscheidung für einen Leviathan wird unter Effizienzgesichtspunkten nicht nur die Freizeit der Besteuerung entzogen, um die Bemessungsgrundlage einzuschränken, sondern es wird auch ihre indirekte Erfassung durch Differenzierung der Steuersätze gemäß der Freizeitkomplementarität als ineffizient ausgeschlossen. Anstelle der Komplementarität zur Freizeit wird die Besteuerung von Gütern angeregt, bei denen Komplementaritätsbeziehungen zu öffentlichen Gütern bestehen, da auf diese Weise der Anteil der vom Leviathan für eigene Zwecke abgezweigten Steuermittel wegen der Abhängigkeit der Steuereinnahmen von der Bereitstel-

[103] Vgl. bereits *Gandenberger* (1965).

[104] Zum Beweis vgl. *Brennan / Buchanan* (1980, 60f.).

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-46100-4 | Generated on 2025-06-11 10:29:33
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

lung öffentlicher Güter vermindert wird[105]. Als Beispiele — und damit als Ausnahmen von der Regel der allgemeinen Verbrauchsbesteuerung — werden die Kfz-Steuer und die Mineralölsteuer genannt. Der Angriff der OT auf die hergebrachte Präferenz für allgemeine Verbrauchsteuern wird somit aufgrund des postulierten staatlichen Verhaltens abgewiesen.

Im Hinblick auf die relative Einschätzung von Verbrauch- und Einkommensteuern ergibt sich zunächst in Fortführung der bisherigen Argumentation, daß der Ausschluß des Sparens aus der Bemessungsgrundlage das Maximalaufkommen senkt und daher erstrebenswert ist, sofern die Einkommensteuer ein zu hohes Maximalaufkommen erwarten läßt[106]. Das Sparen ist unter diesen Bedingungen ebenso wie die Freizeit eine nicht besteuerbare Option, welche das Aufkommen infolge von Ausweichreaktionen begrenzt und daher konstitutionell effizienzsteigernd wirkt. Ein zweiter Aspekt bezieht sich auf die zeitliche Abfolge der Steuereinnahmen. Kann man davon ausgehen, daß die zeitliche Verteilung der Bereitstellung öffentlicher Güter in Beziehung zum zeitlichen Anfall der Steuereinnahmen steht, so werden die Individuen dem Staat die Einnahmen derart zuweisen, daß eine präferierte Abfolge der Bereitstellung öffentlicher Leistungen resultiert. Wird weiterhin unterstellt, daß das zeitliche Muster des Konsums öffentlicher Güter in ungefähr demjenigen des Konsums privater Güter entspricht, so wird die allgemeine Verbrauchsteuer der Einkommensteuer vorgezogen werden, da sie eine besser in zeitlicher Übereinstimmung mit dem privaten Konsum erfolgende Bereitstellung öffentlicher Güter bewirkt. Das Argument wird allerdings hinfällig, wenn im gesamtwirtschaftlichen Aggregat keine entscheidenden Unterschiede in der zeitlichen Verteilung von Konsum und Einkommen bestehen. Dennoch bleibt die Feststellung, daß die Bereitstellung öffentlicher Güter im Fall der Verbrauchsteuer von den relativ stärkeren Schwankungen der Bemessungsgrundlage Einkommen, insbesondere der Residualeinkommen, unabhängig wird. Bei konstitutioneller Betrachtung wird die Präferenz der OT für die Einkommensteuer somit in Frage gestellt und unter bestimmten Bedingungen in ihr Gegenteil verkehrt.

Eine Kritik des vorgelegten Ansatzes sollte zwischen dem Grundkonzept der konstitutionellen Steueranalyse und seiner spezifischen Ausfüllung durch die Hypothese des aufkommensmaximierenden Leviathan trennen. Beginnt man mit letzterem, so bedarf es kaum einer Debatte, um festzustellen, daß der selbstsüchtige, die Bürger ausplündernde Leviathan eher eine Karikatur als eine Beschreibung der Realität darstellt. In der Demokratie haben die Bürger andere Möglichkeiten als die Steuerverfassung, um sich vor einem derartigen Moloch zu schützen. Man würde *Brennan/Buchanan* allerdings auch falsch interpretieren, wenn man ihnen unterstellte, mit dieser Hypothese eine positive Aussage über staatliches Verhalten anzustreben. Es geht ihnen vielmehr um die

[105] *Brennan/Buchanan* (1980, 138ff.).

[106] *Brennan/Buchanan* (1980, 93ff.).

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-46100-4 | Generated on 2025-06-11 10:29:33
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

Herausarbeitung von Tendenzen, die in der Struktur des Staates angelegt sind, sofern staatliches Handeln keinen Beschränkungen unterworfen ist[107]. D.h. es wird der schlechtest denkbare Grenzfall eines aus der Kontrolle geratenen Staatsapparates beschrieben, um Phänomene zu analysieren, die in realen Demokratien — wenn auch nicht in dieser Schärfe — daraus resultieren könnten, daß der politische Bereich keiner vollständigen Kontrolle durch die Bürger unterliegt. In dieser Perspektive ist die Leviathan-Hypothese nicht abwegiger als der in der OT geläufige Extremfall des wohlwollenden Alleinherrschers. Die Konzepte sind analytisch und in ihrem Realitätsgehalt durchaus gleichwertig; sie unterscheiden sich nur in der Zielsetzung des jeweiligen Alleinherrschers, der im einen Fall von vollkommenem Wohlwollen, im anderen von vollkommenem Übelwollen erfüllt ist.

Die bemerkenswerte Tatsache, daß in beiden Fällen dieselbe Steuerstruktur und lediglich ein anderes Ausmaß der Besteuerung resultieren, sollte zu Zweifeln an beiden Ansätzen führen. Das Ergebnis ist dadurch bedingt, daß in beiden Fällen eine Extremalisierung allein unter Beachtung der Restriktionen des privaten Wirtschaftssystems vorgenommen wird, während zusätzliche politische Restriktionen in beiden Fällen nicht einbezogen werden. Insofern kann man nicht nur dem OT-Ansatz, sondern gleichermaßen auch dem sich politisch gebenden CT-Ansatz ein unpolitisches Konzept vorhalten. Eine weitere Entsprechung zum OT-Ansatz besteht in den extremen Informationserfordernissen des Leviathan, der seine Bürger ebenso wie der wohlwollende Diktator genau ausforschen muß, um die richtige Differenzierung der Steuerstrukturen vornehmen zu können. Besteht Unsicherheit über das individuelle Verhalten, so werden andere — d.h. im Ergebnis weniger ausbeutende — Steuerstrukturen gewählt, die nicht mehr so einfach prognostizierbar sind. Daraus folgt eine steuerpolitische Konsequenz, die bedeutsamer sein dürfte als die von *Brennan/Buchanan* abgeleiteten Regeln: Will man die latente Möglichkeit zu einem Mißbrauch staatlicher Handlungsspielräume einschränken, so ist der Staat verfassungsmäßig von denjenigen Informationen abzuschneiden, die er zur Ausbeutung des Bürgers benötigt. Diese konstitutionelle Regel, die auch weitergehende Freiheitsspielräume sichert, hat einschneidende Konsequenzen für alle steuerpolitischen Konzepte mit hohem Informationsbedarf, insbesondere für die OT. Zum Schutze des Bürgers sind somit grundsätzliche Einwände gegen die Ermöglichung vielfältig differenzierter Verbrauchsteuern zu erheben. Diese Überlegung spricht für allgemeine, unabhängig von den jeweiligen Einzelbedingungen längerfristig festgelegte Steuern und stützt damit die traditionellen Bedenken gegen eine Vielzahl spezieller Verbrauchsteuern.

Die Überlegungen machen deutlich, daß unabhängig von dem mangelnden Realitätsgehalt der Leviathan-Hypothese mit der Hervorhebung der Funktion längerfristig gültiger allgemeiner Regeln ein zentrales Problem der Steuerpolitik

[107] *Brennan/Buchanan* (1980, 16).

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-46100-4 | Generated on 2025-06-11 10:29:33
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

herausgearbeitet wird. Steuern können nicht als jederzeit variierbare Größen in einem kurzfristigen Nutzenmaximierungskalkül ähnlich den Instrumenten unternehmerischer Planung modelliert werden, die an jede Änderung der Marktbedingungen angepaßt werden. Steuern sind vielmehr Rahmendaten wirtschaftlicher und politischer Entscheidungen, die nur langfristig ohne erhebliche Anpassungskosten variiert werden können und für die unterschiedlichsten konkreten Ausprägungen laufender Einzelentscheidungen möglichst gute, d.h. möglichst wenig nutzenmindernde Bedingungen schaffen sollen. Mit diesem Konzept hilft der CT-Ansatz auch, das institutionelle Vakuum des OT-Konzepts zu überwinden. Die OT stellt zwar die Second-best-Aspekte bei Einschränkungen der Zulässigkeit bestimmter steuerlicher Instrumente in den Mittelpunkt, sie ignoriert indessen dieselbe Problematik hinsichtlich anderer Institutionen des politischen Bereichs. Werden zweitbeste Korrekturen für verzerrende steuerliche Instrumente, für Marktversagen u.a. entworfen, so sollten auch die Ergebnisse unvollkommener politischer Entscheidungsmechanismen Beachtung finden. Ob aber die Einschränkung der zur Verfügung stehenden steuerlichen Institutionen oder die Unvollkommenheit der politischen Institutionen als entscheidende Restriktion in der Steuerpolitik anzusehen ist, muß zumindest als offen gelten. Da bei Abweichungen von Optimalitätsbedingungen auch im politischen Bereich gilt, daß kompensierende Abweichungen von ansonsten optimalen Strukturen sinnvoll sein können, muß es gerade aus der Sicht der OT überzeugend erscheinen, daß in einer realitätsbezogenen Steuertheorie Abweichungen von den für perfekte Institutionen konzipierten Regeln der OT angebracht sind[108].

Der Ansatz der CT kann somit grundsätzlich als analytischer Fortschritt gewertet werden, die dargestellten Konsequenzen für die Verbrauchsbesteuerung bleiben indessen fragwürdig, solange nicht an die Stelle realitätsferner Hypothesen eines monolithischen Leviathan eine positive Analyse tatsächlichen Regierungsverhaltens tritt. Man kann damit in Würdigung der vorliegenden kontroversen Standpunkte zwar feststellen, daß deutliche Einwände gegen ein System spezieller, nach Gütern bzw. Personen differenzierender Verbrauchsteuern erhoben und gewichtige Argumente für die Verwendung allgemeiner Verbrauchsteuern vorgetragen worden sind, daß jedoch die konkreten steuerpolitischen Empfehlungen, beispielsweise im Hinblick auf die Einschränkung umfassender Bemessungsgrundlagen oder die Bevorzugung der allgemeinen Verbrauchsteuer gegenüber der Einkommensteuer, aufgrund der vorliegenden Analysen nicht hinreichend begründet sind. Es scheint, daß die gegenwärtig dominierenden Ansätze zumindest darin übereinstimmen, daß sie der praktischen Steuerpolitik über grundsätzliche Positionen hinaus nur wenige konkrete Ergebnisse vermitteln können. Eine Überwindung dieser Situation ist erst dann zu erwarten, wenn Fortschritte im Hinblick auf die in der Entwicklung der Ideen hervorgetretenen Kardinalprobleme gelingen. Dabei handelt es sich um die

[108] Vgl. zum Konzept zweitbester Institutionen *Folkers* (1984b, 505).

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-46100-4 | Generated on 2025-06-11 10:29:33
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

zentrale Frage der Verbrauchsteuerinzidenz, die Frage der adäquaten Behandlung von Allokationseffekten der Verbrauchsteuern unter Informationsgesichtspunkten und die Problematik der politisch-ökonomischen Zusammenhänge der Verbrauchsbesteuerung. Diese Problembereiche bedürfen einer detaillierten Analyse, wenn die praktische Steuerpolitik einen Weg durch die Widersprüchlichkeiten der theoretischen Diskussion finden soll.

IV. Heutige Antworten auf überkommene Fragen: Ansätze zur Lösung zentraler Probleme der Verbrauchsbesteuerung

1. Die Verteilungswirkungen von Verbrauchsteuern

a) Ansätze zur Bestimmung der materiellen Inzidenz von Verbrauchsteuern

Die herkömmliche Vorstellung der Verteilungswirkung von Verbrauchsteuern wird durch die bekannte Regressionsthese umschrieben. Danach werden allgemeine wie spezielle Verbrauchsteuern weitgehend auf die Konsumenten überwälzt, d.h. sie entziehen denjenigen Einkommen, die Güterkäufe tätigen. Wird zusätzlich eine mit sinkendem Einkommen zunehmende Konsumquote unterstellt, so ist der Regressionsbeweis erbracht. Die Diskussion der Ideen zur Verbrauchsbesteuerung hat gezeigt, daß eine Vielzahl von unterschiedlichen Vorstellungen auf der Zentralthese einer effektiven Belastung der jeweiligen Konsumenten beruht, wenngleich die These stets umstritten war und trotz zahlreicher Versuche nicht schlüssig bewiesen werden konnte. Es erscheint daher vordringlich, die prinzipiellen Probleme dieses Konzepts zu analysieren und die Möglichkeiten für eine Lösung der aufgeworfenen Fragen auszuloten.

Das vorherrschende Instrumentarium zur Analyse der Inzidenz von Verbrauchsteuern war unter dem Einfluß von *Marshall*[1] und *Seligman*[2] lange Zeit die mikroökonomische Partialanalyse, wenngleich mit diesem Konzept nur eingeschränkte Aussagen über Verteilungsänderungen zwischen verschiedenen Wirtschaftseinheiten einer Volkswirtschaft möglich sind[3]. Der Ansatz erbrachte indessen keinen generellen Beleg für die Überwälzungsthese, vielmehr führte er als wohl wichtigste Konsequenz zu dem negativen Ergebnis, daß die diversen Verbrauchsteuern spezieller und allgemeiner Art hinsichtlich der Überwälzung keinesfalls gleichgelagerte Fälle darstellen und mithin nicht als generell überwälzbar gelten können. Lediglich in bestimmten Extremfällen, so bei vollständiger Mobilität der Faktoren auf dem besteuerten Markt und damit vollkommen elastischem Angebot oder bei vollkommen unelastischer Nachfrage, resultiert

---

[1] *Marshall* (1961, 413ff.).

[2] *Seligman* (1926/27, 207ff.).

[3] Dies stellte einen nicht unbeträchtlichen Rückschritt gegenüber den klassischen, gesamtwirtschaftlich ausgerichteten Inzidenzuntersuchungen von *Smith* und *Ricardo* dar. Siehe *Smith* (1786/1923, 253ff.) sowie *Ricardo* (1821/1923, 144ff.).

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-46100-4 | Generated on 2025-06-11 10:29:33
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

unter der Annahme vollkommener Konkurrenz das gewünschte Ergebnis. Das exakte Gegenteil ist allerdings — wie alle denkbaren Zwischenergebnisse — nicht auszuschließen; die Möglichkeiten werden noch vielfältiger, wenn unterschiedliche Marktformen zugelassen sind[4]. Die Vorstellung von der generellen Überwälzbarkeit hielt sich indessen wie manches fundamentale Vorurteil nicht nur in der Politik, sondern auch in weiten Teilen der Wissenschaft. Dabei wurde häufig anstelle einer Vollüberwälzung eine nicht genauer spezifizierte Tendenz zur Überwälzung auf die Konsumenten konstatiert oder bemerkenswerterweise unter Bezug auf die restriktiven Annahmen der Partialanalyse ihre Unbrauchbarkeit zur Widerlegung täglich beobachtbarer Vorgänge betont. Für den Nichtökonomen stellt sich die Sache in der Tat sehr vordergründig dar, wenn er beispielsweise feststellt, daß einem von ihm zu zahlenden Rechnungsbetrag die Mehrwertsteuer zugeschlagen wird. Auch die Legislative scheint kaum Bedenken hinsichtlich der Überwälzung auf den Konsumenten zu haben, wenngleich es in Anbetracht der vorliegenden ökonomischen Analysen schwerfällt zu verstehen, woher der Gesetzgeber sein Vertrauen bezieht. In der deutschen Finanzwissenschaft wurde die mikroökonomische Analyse weitgehend mit dem partialanalytischen Verfahren gleichgesetzt. Als Folge wurde nach einer gesamtwirtschaftlichen Alternative Ausschau gehalten, die sich in der Kreislauftheorie anzubieten schien. So ergab sich im deutschsprachigen Bereich das Bild einer in zwei weitgehend unverbundene Ansätze gespaltenen Inzidenzlehre, während der naheliegende Weg einer systematischen Fortentwicklung der mikroökonomischen Analyse von der partiellen zur allgemeinen Gleichgewichtsbetrachtung kaum beschritten wurde. Diese unglückliche Spaltung des methodischen Vorgehens, die in der angelsächsischen Literatur keine Entsprechung hat, muß als eine wesentliche Ursache für nach wie vor bestehende Widersprüchlichkeiten der Inzidenzaussagen gelten.

Der makroökonomische Ansatz ist darauf gerichtet, diejenige Verteilung zwischen Aggregaten mit jeweils homogenem Ausgabeverhalten zu bestimmen, die erforderlich ist, um die für ein bestimmtes Sozialprodukt(swachstum) bei gegebenen Verhaltensfunktionen notwendige aggregierte Nachfrage zu erzeugen. Bei dieser Fragestellung ist es — beispielsweise in der gebräuchlichen Form des Quotenmodells *Kaldor*scher Prägung — offensichtlich, daß allein die Konsum- bzw. die Sparquoten der beteiligten Konsumentengruppen und die volkswirtschaftliche Investitionsquote die Verteilung determinieren[5]. Steuern spielen in diesem Szenario insofern eine Rolle, als sie die aggregierte Nachfrage bei gegebenen Verhaltensfunktionen der Nachfrager tangieren. Ist die Ausgabenquote des Staates höher als diejenige der Steuerzahler, so wird bei Erhebung einer Steuer stets eine Verteilungsänderung zugunsten derjenigen Gruppe erforderlich, welche die höhere Sparquote aufweist. Dieses Ergebnis gilt

[4] Vgl. zur Partialanalyse der Verbrauchsbesteuerung den klärenden Beitrag von *Bishop* (1968).

[5] Vgl. z. B. *Krause-Junk* (1981, 312ff.) oder *Folkers* (1981, 200ff. u. 211ff.).

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-46100-4 | Generated on 2025-06-11 10:29:33
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

unabhängig von der Steuerart. Verfügen die Gruppen mit der höheren Sparquote über das höhere Einkommen und ist die marginale Ausgabenquote des Staates größer als diejenige aller privaten Haushalte, so muß jede Steuer unabhängig von ihrer Auferlegung kreislaufmäßig regressiv wirken. Diese Konsequenz sollte Anlaß geben, die Eignung des Modells für die Beantwortung der Frage nach der Steuerinzidenz zu überdenken. Es bestimmt nicht die Wirkungen unterschiedlicher Steuerinstrumente zur Finanzierung einer gegebenen Staatstätigkeit, sondern die Inzidenz einer steuerfinanzierten Ausgabenänderung des Staates unter der Annahme, daß die Verhaltensfunktionen aller Beteiligten einschließlich des Staates dadurch nicht verändert werden[6]. Mit einem Modell dieser Art kann die Überwälzung der deutschen Umsatzsteuer kaum belegt werden[7], da die resultierenden Verteilungseffekte nicht spezifisch durch die Umsatzsteuer, sondern durch die steuerfinanzierte Ausgabenänderung des Staates sowie durch zusätzliche monetäre Annahmen bedingt sind und bei anderen Steuern, beispielsweise der Einkommensteuer, unter den gegebenen Annahmen in entsprechender Weise resultieren würden. Es widerspricht grundlegenden Erkenntnissen der Wirtschaftstheorie, daß die Substitution einer großen Steuer durch eine andere keine strukturellen Änderungen in der Wirtschaft erzeugt und die Verhaltensfunktionen völlig unverändert läßt, so daß allein über geänderte Ausgabentätigkeiten strukturell konstanter Aggregate Verteilungsänderungen erfolgen. Das makroökonomische Modellkonzept ist nicht in adäquater Weise für die Fragestellung der Steuerinzidenz spezifiziert und kann nicht als hinreichende Grundlage für die Klärung der aufgeworfenen Fragen gelten.

Musgrave hat betont: „The essence of the incidence problem, as a problem in distribution, lies in the analysis of changes in relative prices regardless of the changes in absolute prices through which the relative changes occur"[8]. Im Sinne dieser Feststellung muß zur Lösung des Problems auf mikroökonomische Zusammenhänge Bezug genommen werden, die den partialanalytischen Ansatz überwinden und die folgenden Zusammenhänge in allgemeinen Gleichgewichtsansätzen erfassen. Auf der Angebotsseite führt der mit dem Preiseffekt resultierende Mengeneffekt neben einer Mehrbelastung für die Produzenten zur Freisetzung von Ressourcen, die an anderen Stellen der Wirtschaft Beschäftigung suchen. Daraus resultieren unterschiedliche Verteilungskonsequenzen für die einzelnen Faktoren in Abhängigkeit von ihren Angebots- und Nachfragebedingungen in diversen Sektoren der Wirtschaft, die wiederum auf den Verlauf der Angebotskurve zurückwirken. Auf der Nachfrageseite ergibt sich eine Verschiebung zugunsten anderer Güter, für die ihrerseits Preis- und Mengenänderungen sowie Konsequenzen bezüglich der Faktornachfrage und der Faktor-

[6] Vgl. *Folkers* (1982, 322).

[7] Siehe z. B. *Pohmer* (1980, 706), ders. (1977, 273 ff., insbes. 302) oder *Kitterer / Fronia* (1981, 21).

[8] *Musgrave* (1959, 364).

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-46100-4 | Generated on 2025-06-11 10:29:33
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

preise resultieren. Das verstärkte Faktorangebot in nicht besteuerten Sektoren kann Vorteile für die Konsumenten dieser Güter hervorrufen. D.h. eine Verbrauchsteuer kann — anders als in der Partialanalyse erkennbar — nicht nur eine Belastung für bestimmte Konsumenten oder Faktoreigner bewirken, sondern sie kann auch Vorteile erzeugen[9]. Schließlich werden die geänderten Einkommen auf die Nachfragefunktionen zurückwirken. Das Partialmodell ist außerdem nicht für die Untersuchung allgemeiner Verbrauchsteuern geeignet, da diese nicht durch die Analyse eines isolierten Marktes erfaßt werden können. Allgemeine Gleichgewichtsanalysen zeigen, daß die Belastungs- und Preiseffekte von generellen Verbrauchsteuern entgegen häufig zu findenden Vorstellungen[10] nicht in Abhängigkeit von den Angebots- und Nachfrageelastizitäten der Güter bestimmt werden. Veränderungen der relativen Güterpreise spielen bei ihnen keine Rolle für die Inzidenz.

Entsprechend einem Vorschlag von *Musgrave*[11] hat es sich eingebürgert, die Effekte auf der „uses side", d.h. bei der Einkommensverwendung, von denjenigen auf der „sources side", d.h. bei der Einkommensentstehung, gedanklich zu trennen. Auf der uses side sind Preisreaktionen für die besteuerten und für nichtbesteuerte Güter zu berücksichtigen, auf der sources side sind Reaktionen der Preise von Faktoren, die in der besteuerten und in unbesteuerten Industrien eingesetzt sind, zu erfassen; schließlich sind die Interdependenzen zwischen beiden Ebenen adäquat zu beschreiben. Die Aufgabe einer aussagefähigen Inzidenztheorie besteht darin, die relevanten Beziehungszusammenhänge ohne unzulässige Simplifikationen in einem Modell zu erfassen, welches analytisch handhabbar bleibt und ökonomisch gehaltvolle Aussagen für unterschiedliche Arten von Steuern ermöglicht.

In dem hergebrachten Partialmodell resultiert auch die Vorstellung, nur Steuern auf Produktionsinputs, nicht aber solche auf Konsumgüter könnten zu technologischen Änderungen führen[12]. Demgegenüber kann in einfacher Weise gezeigt werden, daß spezielle Verbrauchsteuern die ökonomisch optimalen Eigenschaften der angebotenen Güter verändern und damit interne Ineffizienzen schaffen, sofern die Steuern auf Mengen- oder Umsatzgrößen der verkauften Güter und nicht auf die einzelnen nutzenstiftenden Charakteristika der Güter bezogen sind[13]. Besteht beispielsweise die wesentliche Eigenschaft von Glühlampen in einer bestimmten Brenndauer mit einer bestimmten Helligkeit, so wird die ökonomisch optimale Brenndauer der Lampen verändert, wenn eine Mengensteuer auf die Glühlampe und nicht auf die Brenndauer bezogen ist. Die

[9] Siehe hierzu bereits *Wells* (1955, 345).

[10] Vgl. z.B. *Kitterer/Fronia* (1981, 13). Der Preiseffekt auf einem Partialmarkt muß sehr viel schärfer als vielfach üblich von dem Preisniveaueffekt im Makromodell unterschieden werden.

[11] *Musgrave* (1953a, 307).

[12] Siehe z.B. *Pollak* (1980, 190).

[13] Vgl. *Barzel* (1976).

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-46100-4 | Generated on 2025-06-11 10:29:33
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

Produktqualität und das Produktionsverfahren werden solange verändert, bis die damit erzielte Steuerersparnis den zusätzlichen Produktionskosten entspricht. Dadurch wird die mit der ursprünglichen Produktqualität verbundene, steuerbedingte Konsumeinschränkung reduziert, so daß die Mehrbelastung der Konsumenten geringer ausfällt als im herkömmlichen Ansatz. Andererseits entsteht durch die Anpassung ein in der theoretischen Steueranalyse bisher vernachlässigter Effizienzverlust innerhalb der Produktion. Die auf gegebenen Angebots- und Nachfragekurven basierende Analyse der Effizienzeffekte von speziellen Verbrauchsteuern gibt somit kein zuverlässiges Bild der Ergebnisse. Außerdem kann eine Qualitätssteigerung als Folge der Steuer den neuen Marktpreis auch über das Ausmaß des Steuersatzes ansteigen lassen, ohne daß dies ein Indiz für eine mehr als hundertprozentige Überwälzung ist. Schließlich müssen erhebliche Zweifel an den bisher vorgeschlagenen Second-best-Lösungen einer auf die Minimierung der Mehrbelastung ausgerichteten Steuertheorie entstehen, wenn die durch spezielle Verbrauchsteuern angestrebte Korrektur von Allokationsstörungen möglicherweise mit Produktionsineffizienzen erkauft wird, während der excess burden steuerbedingter Allokationsstörungen geringer ausfällt als im Modell erwartet. Gravierend sind die Konsequenzen auch für Internalisierungsvorhaben, bei denen die Steuerauflage den angestrebten Effekt über Produktions- oder Produktänderungen u. U. in sein Gegenteil verkehren kann[14].

Die Entwicklung der modernen Inzidenztheorie, deren erster Abschnitt in das Jahrzehnt zwischen 1952 und 1962 fällt, beginnt mit einem provokativen Beitrag von *Rolph,* der unter Bezug auf einen bis dahin wenig beachteten Artikel von *Brown* aus dem Jahre 1939 in einem mikroökonomischen Gesamtansatz die hergebrachte Lehre von der Verbrauchsteuerinzidenz radikal in Frage stellt[15]. *Rolph* kommt erstens zu dem Ergebnis, daß allgemeine Verbrauchsteuern zu einer proportionalen Senkung der Faktoreinkommen führen, und folgert zweitens, daß auch bei speziellen Verbrauchsteuern die Einschränkung der Faktoreinkommen bedeutsamer sei als die Belastung der Konsumenten. Unter den Beiträgen zu diesem Konzept sind mit einer zunächst scharfen, später abgeschwächten Gegenposition die Arbeiten von *Due*[16] und mit einer im Ergebnis eher vermittelnden Position die Untersuchungen von *Musgrave*[17] hervorzuheben. *Buchanan*[18] deckte einen methodischen Fehler bei *Rolph* auf, gelangte jedoch im Ergebnis zu einer der *Rolph*-These nahekommenden Position. Die Diskussion wurde in der deutschen Finanzwissenschaft zwar registriert[19], ihre Ergebnisse wurden jedoch kaum rezipiert. Dies muß insofern

[14] Zu einem Beispiel für diesen Effekt siehe *Barzel* (1976, 1195).

[15] *Rolph* (1952), *Brown* (1939).

[16] *Due* (1953), ders. (1963).

[17] *Musgrave* (1953a), ders. (1953b), ders. (1959, 347ff.).

[18] *Buchanan* (1960).

[19] Vgl. beispielsweise *Recktenwald* (1966, 98ff.).

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-46100-4 | Generated on 2025-06-11 10:29:33
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

überraschen, als in der deutschen Literatur bereits vor *Brown* ein Beitrag zur Inzidenz der Umsatzsteuer vorgelegt wurde, der Teile der späteren amerikanischen Diskussion methodisch und inhaltlich vorwegnahm. Bereits 1933/34 finden sich bei *Lampe* die Elemente des allgemeinen Gleichgewichtsansatzes und die später von *Musgrave* und *Harberger* verwendeten Inzidenzkonzepte[20]. *Lampe* kommt in einer mikroökonomischen Gesamtanalyse zu dem Ergebnis, daß eine allgemeine Vorwälzung der Umsatzsteuer grundsätzlich unmöglich sei. Statt dessen sei mit einer Belastung der Faktoren zu rechnen, wobei unter den von ihm gesetzten Annahmen vor allem der Faktor Arbeit belastet wird. Diese letztere Konsequenz beruht allerdings ebenso wie die von ihm herausgearbeitete Änderung der Preisrelationen als Folge der allgemeinen Umsatzsteuer auf einer Fehlspezifikation des Inzidenzkonzepts, welche in einem Fall zu einer Vermengung von Steuer- und Ausgabeneffekten des Staates führt, in anderem Zusammenhang die Änderungen der Nachfragestruktur infolge eines deflationären Prozesses einschließt. Trotz des teilweise unzutreffenden Ergebnisses, das den zugrundeliegenden Ansatz indessen nicht tangiert, ist *Lampe* aufgrund seines methodischen Verfahrens als wichtiger Vorläufer der modernen Inzidenztheorie anzusehen.

Der zweite Entwicklungsabschnitt der allgemeinen Gleichgewichtsanalyse der Steuerinzidenz erstreckt sich über das Jahrzehnt von 1962 bis 1972. Im Jahre 1962 entwickelte *Harberger*[21], angeregt durch allgemeine Gleichgewichtsansätze der Außenhandelstheorie, ein Zwei-Sektoren-Modell der Körperschaftsteuerinzidenz, das, rückblickend betrachtet, einen idealen Kompromiß zwischen den Forderungen nach möglichst vollständiger Erfassung der relevanten Zusammenhänge und analytischer Handhabbarkeit darstellt. Diese Modellstruktur ist das Grundmuster für den überwiegenden Teil der neueren Inzidenzuntersuchungen geworden. Die wissenschaftliche Diskussion bis 1972 ist durch theoretische Verfeinerungen und Weiterentwicklungen sowie durch grundlegende empirische Untersuchungen des *Harberger*-Modells geprägt. Vor allem die Beiträge von *Mieszkowski*[22] und *McLure*[23] führten zur Klärung inzidenztheoretischer und empirischer Grundlagen sowie zur Erweiterung des Anwendungsbereichs.

Der dritte Entwicklungsabschnitt ist durch empirische Anwendungen des *Harberger*-Modells und durch in diesem Zusammenhang erfolgte methodische und inhaltliche Weiterentwicklungen gekennzeichnet. Er beginnt im Jahre 1972 mit dem ersten angewandten allgemeinen Gleichgewichtsmodell von *Shoven* und *Whalley*[24], dem ein Lösungsverfahren von *Scarf*[25] zugrundeliegt. Dabei

---

[20] *Lampe* (1933b, 544ff.), ders. (1933c, 631ff.), ders. (1934, 628ff.).

[21] *Harberger* (1962).

[22] *Mieszkowski* (1967), ders. (1969).

[23] *McLure*, Jr. (1970), ders. (1971).

[24] *Shoven/Whalley* (1972).

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-46100-4 | Generated on 2025-06-11 10:29:33
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

handelt es sich um quantitative Ansätze zur Bestimmung der Effekte alternativer Steuern innerhalb allgemeiner Gleichgewichtszusammenhänge durch Verwendung von Computeralgorithmen. Die Verwendung des Computers erlaubt die Überwindung bisher gegebener Begrenzungen der Analysen auf wenige Dimensionen und die simultane Erfassung mehrerer Steuern. Erwartungsgemäß sind die datenmäßigen Anforderungen an diese Modelle so hoch, daß die vorliegenden Ergebnisse bisher eher vorläufigen Charakter haben.

Andere Richtungen der empirischen Inzidenzanalyse auf der Grundlage des allgemeinen Gleichgewichtsmodells beschäftigen sich mit Modifikationen der zugrundeliegenden ökonomischen Beziehungen im Hinblick auf die soziale Struktur moderner Staaten. So geht *Browning* davon aus, daß eine vollständige Verteilungsanalyse der Verbrauchsteuern neben den bisher primär betrachteten Faktoreinkommen auch die Transfereinkommen einbeziehen muß[26]. Sind die Übertragungszahlungen an einen Preisindex der Lebenshaltung gebunden, so werden die Transferempfänger in entsprechendem Maße von der Belastung durch Verbrauchsteuern befreit. Dieser Zusammenhang führt in empirischen Untersuchungen zu erheblichen Zweifeln an der hergebrachten Regressionsthese. Eine zweite Untersuchungsrichtung wird durch die Ansätze zur Berechnung einer Lebenszeitinzidenz anstelle der bisher üblichen jährlichen Inzidenz markiert. Die geringere Konzentration des Lebenszeiteinkommens und des Lebenszeitkonsums verglichen mit den entsprechenden jährlichen Werten führt — insbesondere bei vergleichenden Analysen alternativer Inzidenzkonzepte — zu interessanten Konsequenzen für die Verbrauchsteuerinzidenz[27]. Weder die Entwicklung der neueren Inzidenztheorie noch die bisher vorgelegten empirischen Ergebnisse auf dieser Grundlage haben erkennbare Spuren in den empirischen Untersuchungen zur Inzidenz der Verbrauchsteuern für die Bundesrepublik Deutschland hinterlassen. Diese Feststellung belegt mit großer Deutlichkeit, wie wenig verläßliches Wissen wir über die Inzidenz der Verbrauchsteuern in der Bundesrepublik Deutschland gegenwärtig besitzen.

b) Die Inzidenz genereller und spezieller Verbrauchsteuern im allgemeinen ökonomischen Gleichgewicht

α) Das *Harberger*-Modell und die Bedeutung makroökonomischer Maßnahmen zur Erzeugung einer gewünschten Verbrauchsteuerinzidenz

Der grundlegende Bezugspunkt für die Analyse der Verbrauchsteuern ist das allgemeine Gleichgewichtsmodell von *Harberger*. Da die Eigenschaften des Modells in der Literatur ausführlich behandelt sind[28], sollen hier nur einige

---

[25] *Scarf* (1969).

[26] *Browning* (1978).

[27] *Davies / St-Hilaire / Whalley* (1984).

[28] Vgl. oben FN 21, 24, 25 sowie *McLure*, Jr. (1975) und *McLure*, Jr. / *Thirsk* (1975).

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-46100-4 | Generated on 2025-06-11 10:29:33
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

Grundzüge umrissen werden, soweit sie für das Verständnis der zu erörternden Fragen notwendig sind. Entsprechend den überwiegend gesetzten Annahmen sei eine Volkswirtschaft mit vollkommener Konkurrenz auf den Güter- und Faktormärkten betrachtet, in der zwei Produkte, X und Y, produziert werden und zwei Produktionsfaktoren, Arbeit (L) und Kapital (K), in der Produktion beider Güter eingesetzt werden. Die Faktoren seien in gewissem Ausmaß substituierbar und vollkommen mobil zwischen den Industrien, sie seien jedoch in ihrem Gesamtangebot fixiert. Die Produktionsfunktionen in beiden Industrien seien linear-homogen. Dadurch wird die marginale Rate der technischen Substitution zwischen Arbeit und Kapital — und damit auch das Faktorpreisverhältnis — eindeutig durch die Kapitalintensität festgelegt und ist nicht vom Outputniveau abhängig. Die beiden Industrien können unterschiedliche Produktionstechnologien und unterschiedliche Kapitalintensitäten bei einem gegebenen Faktorpreisverhältnis aufweisen. Die volkswirtschaftliche Nachfrage wird im einfachsten Fall durch eine einzige Nachfragefunktion dargestellt, in der die Nachfrage dem gesamten verfügbaren Einkommen entspricht und in ihrer Aufteilung von den relativen Güterpreisen abhängt. Im weiteren werden dann mehrere Konsumentengruppen mit unterschiedlichen Nachfragefunktionen sowie auch positive Sparquoten einbezogen.

Die Inzidenz ist in diesem Konzept entsprechend der zitierten Feststellung von *Musgrave* allein eine Funktion der relativen Preise, während die in der herkömmlichen Überwälzungsdebatte so wichtige Frage der absoluten Preise bzw. des Preisniveaus keine Bedeutung hat. Bewirkt eine allgemeine Umsatzsteuer bei konstanten Faktorpreisen eine Erhöhung der Güterpreise entsprechend dem Betrag der Steuer, so resultiert das gleiche Verteilungsergebnis wie dann, wenn sie zu einer Senkung der Faktorpreise im Verhältnis des Steuervolumens bei konstanten Güterpreisen führt. Allein aus dem Anstieg der Konsumgüterpreise um den Steuerbetrag kann nicht geschlossen werden, daß die Steuer den Verbrauch belastet[29]. Aufgrund von Inzidenzuntersuchungen kann folglich auch nicht festgestellt werden, ob eine Steuer zu Änderungen der absoluten Preise führt; hierfür ist die begleitende makroökonomische Politik verantwortlich[30], die umgekehrt ohne Bedeutung für die Inzidenz ist. Inflationäre oder deflationäre Entwicklungen führen zwar zu Umverteilungen, diese sind aber keine spezifischen Konsequenzen einer bestimmten Steuer, sondern folgen aus der jeweiligen makroökonomischen Politik[31].

Diesem Konzept steht die Vorstellung gegenüber, daß die Inzidenz der Verbrauchsteuern entscheidend von der Möglichkeit zur Erhöhung des volkswirtschaftlichen Preisniveaus abhänge und daß der Staat zur Sicherstellung der von ihm gewollten Inzidenz die Geldmenge im Ausmaß des Steueraufkommens

[29] *Musgrave* (1959, 380).

[30] *McLure*, Jr. (1970, 265f.).

[31] Vgl. auch *Buchanan* (1960, 148).

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-46100-4 | Generated on 2025-06-11 10:29:33
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

erhöhen müsse[32]. Zur Begründung wird von *Haller* angeführt, bei einer geringeren Erhöhung des Preisniveaus sei „die reale Schmälerung der Einkommen (infolge der geringeren Preissteigerung) kleiner als vorgesehen und gleichzeitig ergäbe sich eine Verminderung der Unternehmergewinne, weil die Unternehmungen die abzuführende indirekte Steuer nicht voll aus zusätzlichen Erlösen finanzieren könnten"[33]. Die Feststellung kann allerdings nur dann Gültigkeit beanspruchen, wenn die Steuer allein das Güterpreisniveau verändert, während alle übrigen Preise, insbesondere die Lohnsätze und die Ertragsraten des Kapitals, von der Steuer und den resultierenden Güterpreisänderungen nicht tangiert werden. Der Versuch, dieses Verfahren mit der Starrheit der Faktorentlohnungen nach unten zu rechtfertigen[34], trifft das Problem nicht. Erstens gilt die Starrheit — und das auch nur eingeschränkt[35] — allein für den Faktor Arbeit, zweitens handelt es sich dabei um den Nominallohnsatz, nicht aber um den Reallohnsatz, der auch bei steigendem Nominallohnsatz sinken kann, wenn die Faktorpreise bei einer Geldmengenerhöhung im Zusammenhang mit der Steuerauflage weniger ansteigen als die Güterpreise. Ist allerdings auch der Reallohnsatz ungenügend flexibel nach unten, so resultieren Beschäftigungsschwankungen, welche die Inzidenz der Steuer mitbestimmen.

Wenn nicht die betrachtete Umsatzsteuer, sondern eine parallele Geldmengenausweitung die angestrebte Preisniveauerhöhung erzeugt, wird nicht die Inzidenz der zur Debatte stehenden steuerlichen Finanzierungsalternative „Umsatzsteuer" bestimmt, sondern die Inzidenz der betreffenden geldpolitischen Maßnahme. Die Erhöhung der Preise ist in diesem Fall kein Spezifikum der Umsatzsteuer, sondern gemeinsam mit einer entsprechenden Geldmengenerhöhung auch bei anderen Steuern zu konstatieren. Geht man davon aus, daß eine vorgegebene Geldmengenerhöhung eine bestimmte Steigerung des Güterpreisniveaus zur Folge hat, so muß man zur Ermittlung der Inzidenz der Umsatzsteuer fragen, wie sich im Rahmen dieses Effekts die Verteilungsrelation durch die Steuer verändert. Wird eine Steuer mit gleichzeitiger Geldmengenerhöhung im Vergleich zu einer anderen Steuer ohne diese Maßnahme analysiert, so werden unvergleichbare Alternativen betrachtet. Bei Flexibilität aller Preise ist die Inzidenz im Falle der Geldmengenerhöhung grundsätzlich keine andere als ohne Ausweitung der Geldmenge. Bestehen bei einzelnen Faktoren divergierende Preisstarrheiten, kann allerdings eine strukturell abweichende Inzidenz resultieren; unter dieser Bedingung wirkt auch das Preisniveau auf die Inzidenz ein. Wesentlich ist indessen, daß mit oder ohne Geldmengenerhöhungen Verteilungseffekte für die Faktoreigner — wenn auch möglicherweise in unterschiedlicher Form — resultieren. Dieser Effekt kann durch „makroökonomische Vorkehrungen"[36] nicht verhindert werden.

---

[32] *Haller* (1981, 316) sowie *Due* (1963, 1080ff.).

[33] *Haller* (1981, 305).

[34] *Haller* (1981, 317).

[35] Siehe z. B. *Dornbusch/Fischer* (1984, 393ff.).

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-46100-4 | Generated on 2025-06-11 10:29:33
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

Man kann feststellen, daß die Inzidenz zwar primär, nicht aber ausschließlich eine Frage der relativen Preise ist. In dem erwähnten Fall einer unzureichenden Preisflexibilität einzelner Produktionsfaktoren spielt wie bei Geld- oder Steuerillusion oder bei Berücksichtigung von preisniveaubedingten Änderungen des Realwertes des Geldvermögens auch das Preisniveau eine Rolle[37]. Dies gilt ebenfalls, wenn ein Teil des verfügbaren Einkommens in Form von monetär fixierten Transfers anfällt[38]. Bei Zusammenhängen dieser Art handelt es sich um Aspekte eines voll ausgebauten Inzidenzmodells, die erst nach Analyse der grundlegenden Beziehungen berücksichtigt werden sollen. Zunächst wird das elementare *Harberger*-Modell verwendet, für dessen Ergebnis es unerheblich ist, welche monetären Bedingungen unterstellt werden. Meist wird angenommen, die Geldpolitik gewährleiste ein konstantes Preisniveau, ohne daß diese Prämisse zu anderen Ergebnissen führen würde als beispielsweise die Annahme, es würden Preiserhöhungen im Ausmaß des Steueraufkommens gewährleistet. Diese Grundannahme ist nicht als besonders restriktiv anzusehen. Bezieht man die ausgeklammerten Phänomene der unzureichenden Preisflexibilität und der Illusion ein, so werden sich bei kurzfristigen Betrachtungen zwar gewisse Abweichungen ergeben; da indessen die beobachtbaren Schwerfälligkeiten der preislichen Anpassung nicht mit einer permanenten Preisstarrheit zu verwechseln sind, und da Illusionen kaum unabhängig von Erfahrungen auf Dauer Bestand haben werden, kann das Modell auch bei Existenz dieser Probleme zumindest als Ausdruck längerfristiger Tendenzen interpretiert werden. Es entspricht damit den Forderungen eines Inzidenzmodells, das die längerfristigen Anpassungen an auf Dauer angelegte Steuerstrukturen wiedergeben soll. Anders steht es mit dem Problem nichtindexierter Geldforderungen, das im gegebenen Zusammenhang nicht ohne weiteres behandelt werden kann. Betrachtet man allerdings die Preisniveaueffekte als Konsequenzen der jeweiligen makroökonomischen Politik und nicht als Spezifikum der betrachteten Steuer, so erscheint es zulässig, dieses Phänomen auch weiterhin auszuklammern. Demgegenüber verursachen die staatlichen Transferzahlungen keine Probleme, sofern sie an den Preisindex der Lebenshaltung gebunden sind und bei Preisniveauänderungen einen ungefähr konstanten Realwert aufweisen.

Für die Analyse der Inzidenz können zwei alternative Verfahren verwendet werden: die Differentialinzidenz, d. h. der Vergleich alternativer Steuern mit gleichem Aufkommen bei gegebenen Staatsausgaben, und die Inzidenz des ausgeglichenen Budgets, d. h. die Analyse einer Steuer und einer gleichzeitigen Verausgabung ihres Aufkommens in einer vorgegebenen Weise[39]. Beide Ansätze können bei geeigneter Strukturierung ineinander transformiert werden[40]. Im

[36] *Haller* (1981, 311 ff.).

[37] *Musgrave* (1959, 380). Diese Fälle sind allerdings für die Argumentation bei *Haller* ohne Bedeutung.

[38] *Browning* (1978, 651).

[39] *Musgrave* (1959, 212 ff.).

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-46100-4 | Generated on 2025-06-11 10:29:33
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

folgenden wird entsprechend dem Verfahren des ursprünglichen Beitrags von *Harberger* die Inzidenz des ausgeglichenen Budgets betrachtet, wobei unterstellt wird, daß der Staat die Steuern verteilungsmäßig neutral verausgabt, d.h. die Verminderungen der privaten Ausgaben aufgrund der Kürzung des verfügbaren Einkommens ausgleicht[41]. Durch Substitution zweier Steuern in diesem Ansatz der Budgetinzidenz ergibt sich die Differentialinzidenz dieser Abgaben.

β) Die Inzidenz spezieller Verbrauchsteuern

Wird eine spezielle Verbrauchsteuer auf ein Gut X erhoben, so resultiert in dem dargestellten Kontext des einfachen *Harberger*-Modells zunächst ein Anstieg des Preises für das Gut X und eine Verminderung der Nachfrage nach diesem Gut[42]. Damit ist eine Freisetzung von Faktoren in der X-Industrie verbunden, die zu sinkenden Faktorentgelten und einer vermehrten Beschäftigung in der Y-Industrie führt. Dies bedeutet auch eine Senkung der Produktionskosten in der X-Industrie, allerdings um weniger als die Steuer, so daß eine Preissteigerung für X verbleibt, die indessen geringer als im Partialmodell ausfällt. Produziert die X-Industrie arbeitsintensiver als die Y-Industrie, so muß die Arbeitsintensität in beiden Industrien steigen, um die Vollbeschäftigung zu erhalten (und umgekehrt). Dies impliziert eine Senkung der Lohn-Zins-Relation in beiden Industrien (und umgekehrt). Somit gilt: Eine spezielle Verbrauchsteuer führt zu einer stärkeren Senkung des Preises des in der besteuerten Industrie relativ intensiv eingesetzten Faktors. Das Ausmaß der Verschiebung der Faktorpreisrelation wird durch folgende Zusammenhänge bestimmt:

— Den Unterschied in den Faktoreinsatzverhältnissen der beiden Industrien. Je größer dieser ist, um so mehr verändert sich die Faktorpreisrelation. Stimmen die Faktorintensitäten überein, so bleibt die Faktorpreisrelation unverändert und die Faktorpreise vermindern sich im gleichen Verhältnis.

— Die Preiselastizität der Nachfrage nach X. Je größer diese ist, um so stärker ist die Nachfrageeinschränkung bei X und um so größer wird die Änderung des Faktorpreisverhältnisses.

— Die Substitutionselastizitäten in der Produktion von X und Y. Je geringer diese sind, um so größer wird die Änderung des Faktorpreisverhältnisses bei einer gegebenen Änderung des Faktoreinsatzverhältnisses.

Auf der Verwendungsseite folgt aufgrund der gesunkenen Produktionskosten eine Preissenkung für Y und eine entsprechende Ausdehnung des Konsums dieses Gutes, während das Umgekehrte für X gilt. Die aus dem Prozeß resultierenden Verteilungsänderungen ergeben sich als Summe der bei den Haushalten auftretenden Effekte auf der Entstehungs- und der Verwendungssei-

---

[40] *Mieszkowski* (1969, 1105).

[41] *Harberger* (1962, 145). Vgl. zu diesem Verfahren bereits *Lampe* (1934, 629f.).

[42] Vgl. zum folgenden *Mieszkowski* (1967) sowie *McLure*, Jr./*Thirsk* (1975).

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-46100-4 | Generated on 2025-06-11 10:29:33
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

te des Einkommens. Auf der Entstehungsseite werden diejenigen Haushalte relativ stärker betroffen, die einen großen Anteil ihres Einkommens aus dem in der besteuerten Industrie relativ intensiv eingesetzten Faktor beziehen. Sind die Faktorintensitäten gleich, so sinken die Faktoreinkommen proportional. Auf der Verwendungsseite werden zusätzlich diejenigen Haushalte belastet, die einen überdurchschnittlichen Anteil ihres Einkommens auf X verwenden, während sich für diejenigen, die Y bevorzugen, ein Vorteil ergibt. Diejenigen, deren Verbrauchsstruktur mit der Güterrelation der gesamten Volkswirtschaft übereinstimmt, werden von der Verwendungsseite her nicht betroffen. Ein eindeutiges Gesamtergebnis liegt immer dann vor, wenn entweder auf der Entstehungsseite oder auf der Verwendungsseite keine Veränderungen der Verteilungsrelationen erfolgen. Andernfalls ergeben sich nur dann eindeutige qualitative Ergebnisse, wenn die Effekte von der Entstehungs- und der Verwendungsseite in die gleiche Richtung gehen, d.h. wenn z.B. diejenigen Haushalte, die das besteuerte Gut überdurchschnittlich nachfragen, ihr hauptsächliches Einkommen aus dem in der besteuerten Industrie relativ intensiv eingesetzten Faktor beziehen.

Die Ergebnisse heben nachdrücklich die Tatsache hervor, daß man die Inzidenz von Verbrauchsteuern nur aufgrund der kombinierten Effekte auf der Verwendungs- und der Entstehungsseite bestimmen kann. Lediglich unter sehr restriktiven Annahmen, vor allem dann, wenn eine vergleichsweise kleine Steuer auf ein Gut von geringer Bedeutung für Wirtschaft und Konsumenten betrachtet wird, kann auf den Partialansatz zurückgegriffen werden[43]. Auch in diesem Fall ist eine vollständige Überwälzung auf die Konsumenten allerdings nur unter zusätzlichen Annahmen möglich[44]. Je größer eine Verbrauchsteuer bzw. eine Gruppe von Verbrauchsteuern, desto bedeutsamer werden die Effekte der sources side und desto schwächer wird der relative Einfluß der Konsumentscheidungen auf die Inzidenz.

Betrachtet man diese Ergebnisse, so stellt sich die Frage, ob man davon ausgehen muß, daß eindeutige Aussagen über die Inzidenz nicht möglich sind, sondern daß nur festgestellt werden kann, welche Faktoren das jeweils unterschiedliche Einzelergebnis beeinflussen[45]. An diesem Punkt entzündet sich die eigentliche inhaltliche Kontroverse. Sie bezieht sich auf die Frage, welche Bedingungen für durchschnittlich zu erwartende Ergebnisse generell gesetzt werden können. Am Beginn der Debatte steht die These von *Rolph*, daß die Nachteile und Vorteile auf der Verwendungsseite einander ausgleichen, so daß ein nennenswerter Nettoeffekt für den durchschnittlichen Konsumenten nicht gegeben sei[46]. Daher kommt er zu dem Ergebnis, daß im wesentlichen die

[43] *Shoup* (1969, 9).

[44] *Shoup* (1969, 275) macht beispielsweise neben den genannten Bedingungen das Vorliegen einer Wachstumsbranche zur Voraussetzung.

[45] Vgl. z.B. *Musgrave/Musgrave* (1984, 281).

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-46100-4 | Generated on 2025-06-11 10:29:33
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

Entstehungsseite für die Inzidenz der Verbrauchsteuern verantwortlich sei. Die Gegenposition findet sich bei *Musgrave*, der auf der Entstehungsseite eine mehr oder weniger neutrale Inzidenz konstatiert, da keine systematische Beziehung zwischen der Verteilung der Faktoreinkommen auf die einzelnen Industrien und der Einkommensposition bestehe[47]. Aus seiner Sicht ist daher die Konsumstruktur entscheidend für die Inzidenz.

Zur Beurteilung der kontroversen Standpunkte ist zunächst festzustellen, daß auch die *Musgrave*-Position nicht bedeutet, ein mit dem Einkommen steigender Ausgabenanteil für die besteuerten Güter lasse bereits auf eine progressive Inzidenz schließen. Eine Progression kann von der Verwendungsseite nur begründet werden, wenn die Relation von besteuerten zu unbesteuerten Gütern mit dem Einkommen ansteigt[48]. Entspricht die Ausgabenrelation dem gesamtwirtschaftlichen Durchschnitt, so ist die Inzidenz auf der Verwendungsseite neutral. Abweichungen vom Durchschnitt führen in dem Maße zu einer Progression oder Regression, indem sie die Belastung der Faktoreinkommen korrigieren. Die Gesamtinzidenz ergibt sich als Summe der Effekte auf der Entstehungs- und der Verwendungsseite, während eine Belastung der Haushalte mit dem gesamten Steueraufkommen gemäß der Verbrauchsstruktur unrichtig ist, da sowohl die Vorteile bei unbesteuerten Gütern als auch die Belastung der Faktoreinkommen unberücksichtigt bleiben. Die Position von *Musgrave* beinhaltet folgendes Inzidenzergebnis: die spezielle Verbrauchsteuer führt auf der Entstehungsseite zu einer annähernd proportionalen Belastung der Faktoreinkommen und auf der Verwendungsseite zu einer Änderung der Verteilungsrelation gemäß den Abweichungen der Haushalte von der durchschnittlichen Konsumstruktur. Damit ergibt sich beispielsweise bei Luxusgütern eine Progression, die jedoch sehr viel geringer ausfällt als in herkömmlichen Zurechnungen gemäß den Verbrauchsanteilen.

Die beiden Positionen liegen somit grundsätzlich nicht weit auseinander. Es erscheint allerdings gewagt, aus der Schwierigkeit, eine systematische Verteilungsbeziehung auf der Entstehungsseite zu identifizieren, auf eine neutrale Inzidenz in diesem Bereich zu schließen. Man wird im Gegenteil aufgrund der Vielfalt der möglichen Effekte das Entstehen ungleichmäßiger, nicht aber proportionaler Belastungsmuster zu konstatieren haben. Außerdem sind die identifizierbaren Effekte auf der Verwendungsseite nur von geringem Ausmaß[49], so daß sie die entstehungsseitigen Verteilungswirkungen nicht generell überwiegen werden. Die Problematik besteht in der Unberechenbarkeit der Verteilungskonsequenzen auf der Entstehungsseite neben dem geringen Ausmaß der Effekte auf der Verwendungsseite. Wird zusätzlich der oben skizzierte

---

[46] *Rolph* (1954, 134ff.).

[47] *Musgrave/Musgrave* (1984, 281).

[48] Siehe auch *Break* (1974, 125f.).

[49] Vgl. hierzu beispielsweise die Berechnungen bei *Browning* (1978, 663).

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-46100-4 | Generated on 2025-06-11 10:29:33
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

Effekt auf die Produktqualität einbezogen, so resultiert auf der Entstehungsseite eine X-Ineffizienz mit unbestimmter Verteilungswirkung und auf der Verwendungsseite ein verringertes Ausmaß der Konsumänderung. Die bisherigen Ergebnisse werden somit verstärkt. Entgegen geläufigen Vorstellungen ist überwiegend mit einer — weitgehend willkürlichen — Belastung der Faktoreinkommen zu rechnen, während nur bei einzelnen Gütern mit erheblichen Konsumunterschieden zwischen den Haushalten eine konsumseitige Abweichung von diesem Effekt erwartet werden kann. Die Regressionsthese ist folglich ebensowenig belegbar wie die Vorstellung einer gezielten Belastung bestimmter Konsumentengruppen. Vielmehr ist überwiegend von einer weitgehend erratischen Belastung der Faktoreinkommen auszugehen. Dies bedeutet, daß in der Beurteilung der speziellen Verbrauchsteuern und ihrer steuerpolitischen Einsatzmöglichkeiten erhebliche Wandlungen erfolgen müssen. Außerdem erscheint es notwendig, die Zusammenhänge in empirischen Inzidenzuntersuchungen für die Bundesrepublik Deutschland aufzuarbeiten, um Vorstellungen von ihren quantitativen Auswirkungen für die Steuerpolitik verfügbar zu machen.

γ) Die Inzidenz allgemeiner Verbrauchsteuern

Eine allgemeine Verbrauchsteuer mit gleichem Steuersatz für X und Y läßt die relativen und damit unter den gesetzten monetären Bedingungen auch die absoluten Güterpreise konstant und führt zu einer proportionalen Senkung der Faktorpreise. Da die Faktoren nicht in unbesteuerte Alternativen ausweichen können, resultiert das aus dem Partialmodell bei völlig unelastischem Angebot bekannte Ergebnis einer vollständigen Belastung der Produktionseinkommen[50]. Die Steuer treibt einerseits einen Keil zwischen die Brutto- und Nettopreise der Güter und wird andererseits nach Art und Umfang in genau der Weise verwendet, wie es die Privaten getan hätten. Ausmaß und Struktur der Güterproduktion bleiben erhalten, so daß die Güterausgaben insgesamt die Faktoreinkommen um den Steuerbetrag übersteigen. Hieraus wird deutlich, daß es sich bei der allgemeinen Verbrauchsteuer nicht — wie traditionell behauptet — um eine „Vorschußsteuer" handelt, sondern daß sie eher als Entgelt für einen zusätzlichen Produktionsfaktor, nämlich die staatliche Verkaufserlaubnis, interpretiert werden kann[51]. Da dieser Faktor den Produktionswert nicht erhöht, muß seine Einführung im Konkurrenzgleichgewicht die Entlohnung der übrigen Faktoren senken. Die von Vertretern der Überwälzungsthese immer wieder vorgebrachte Argumentation, Verbrauchsteuern müßten den Unternehmen wie Faktorentgelte wieder ersetzt werden, ist zwar richtig, sie verkennt allerdings die Tatsache, daß eine neue Kostenstruktur bei unverändertem

[50] Diesen Zusammenhang betont bereits *Schumpeter* (1928, 207f.) als Begründung für die Unmöglichkeit der Überwälzung einer allgemeinen Umsatzsteuer.

[51] *Wagner* (1973, 196).

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-46100-4 | Generated on 2025-06-11 10:29:33
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

Output nicht zu veränderten Marktpreisen, sondern zu neuen Faktorentgelten für die bisher eingesetzten Faktoren führt. Die Steuer erhöht die Grenzkosten aller Anbieter, diese reagieren mit Output- und Beschäftigungseinschränkungen, und die Folge ist bei gegebenem Faktorangebot unter Wettbewerbsbedingungen eine Senkung der Faktorentgelte. Die allgemeine Verbrauchsteuer entspricht somit einer proportionalen Einkommensteuer und führt nicht zu einer Belastung des Konsums.

Das abgeleitete Ergebnis für die allgemeine Verbrauchsteuer hängt nicht von einschränkenden Annahmen hinsichtlich der Produktionstechnologie bzw. der Faktorpreisrelation ab. Es ist ebenfalls unabhängig von den unterstellten monetären Annahmen. Erhöht sich das Preisniveau aufgrund einer Ausweitung des Geldangebots, so steigen die Güterpreise um mehr als die Faktorpreise, so daß ein identisches Ergebnis über ein relatives Absinken der Faktorpreise erreicht wird. Auch die Annahme wettbewerbsmäßig funktionierender Güter- und Faktormärkte ist nicht erforderlich, um zu belegen, daß längerfristig nicht die Konsumenten, sondern die Faktoreigner belastet werden. Sind beispielsweise bestimmte Faktorpreise auf Dauer nach unten starr, so besteht die Folge in Beschäftigungssenkungen und Änderungen der Produktionstechnologie. Die Steuer wird dann in überproportionalem Ausmaß von den freigesetzten Faktoren und nicht von allen Faktoren gleichermaßen, aber ebenfalls nicht von den Konsumenten getragen. Auch die Annahme unvollkommener Konkurrenz bzw. oligopolistischer Strukturen auf den Gütermärkten führt nicht zu einem Beleg für das Gegenteil[52]. Wird das Modell im Hinblick auf verschiedene Elemente unvollständigen Wettbewerbs ausgebaut, so folgt wie erwartet zwar keine proportionale Belastung mehr, wohl aber die prinzipielle Inzidenzrichtung einer Belastung der Faktoren[53]. In dem Maße, in dem die Proportionalität der Belastung durchbrochen wird, können allerdings bei differierenden Konsumentenpräferenzen Änderungen der Nachfragestruktur und daraus resultierende Effekte spezieller Verbrauchsteuern auftreten.

Ein Einwand gegen das bisherige Ergebnis besteht darin, daß allgemeine Verbrauchsteuern in der Realität niemals vollständig allgemein sind. Steuerbefreiungen für einige Güter und Ermäßigungen für andere bedeuten, daß relative Güterpreise sich ändern und Elemente spezieller Verbrauchsteuern ins Spiel kommen. D.h. Faktoren werden aus höher besteuerten in niedriger besteuerte Alternativen ausweichen. Damit entstehen Belastungen für die in den höher

---

[52] Dieses von *Due* als zentraler Beleg für die Überwälzungsthese angesehene Argument wird bei *Mieszkowski* als „little more than a deus ex machina" bezeichnet. Siehe *Due / Friedlaender* (1981, 376) und *Mieszkowski* (1967, 252).

[53] Vgl. *Mieszkowski* (1969, 1115 f.) sowie *Rolph / Break* (1961, 292 ff.). Das Konzept des allgemeinen Gleichgewichtsmodells hängt nicht von der Konkurrenzannahme ab. Die Einbeziehung realistischerer Marktstrukturen ist möglich, wenngleich mit erheblichen Schwierigkeiten verbunden. Vgl. z.B. *Harris* (1984). Die Konsequenzen derartiger Marktstrukturen für die Inzidenz erfordern noch weitergehende Untersuchungen.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-46100-4 | Generated on 2025-06-11 10:29:33
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

besteuerten Industrien relativ intensiv eingesetzten Faktoren sowie für Konsumenten, die einen überdurchschnittlichen Konsumanteil auf die höher besteuerten Güter verwenden. Vernachlässigt man die resultierenden Änderungen der Faktorpreisrelationen, so kann man Vorteile für diejenigen Konsumenten feststellen, die Güter mit ermäßigtem Steuersatz, z. B. Nahrungsmittel, überdurchschnittlich nachfragen. Ob dies in Anbetracht der vielfältigen Arten von Ermäßigungen (z. B. für Bücher oder für Antiquitäten) und Befreiungen (z. B. für freiberufliche Leistungen) als Beleg für eine Progressionswirkung gelten kann, muß allerdings offen bleiben. Die anteilige Bedeutung der Konsumseite für die Inzidenz ist primär eine Frage der Allgemeinheit der Steuer: Je weniger Möglichkeiten zum Ausweichen in unbesteuerte oder niedriger besteuerte Alternativen bestehen, um so größer wird die relative Belastung der Faktoreinkommen. Das konsumbedingte Ausmaß der Belastungsunterschiede bei der Umsatzsteuer dürfte in Anbetracht des Grades ihrer Allgemeinheit und der entsprechend hohen proportionalen Belastung der Faktoreinkommen deutlich geringer sein, als bei Steuersatzdifferenzierungen meist erwartet wird. Die resultierenden Änderungen der relativen Güterpreise fallen im Zuge des allgemeinen Anpassungsprozesses erheblich geringer aus, als die Steuersatzdifferenzierungen vermuten lassen können. Die traditionelle Vorstellung redistributiver Konsumeffekte ist somit nicht gänzlich falsch, sie ist jedoch im erwarteten Ausmaß weit überzogen. Entgegen der verbreiteten Vorstellung einer nahezu vollständigen Belastung der Konsumenten ist die Inzidenz auch unter realistischen Bedingungen primär im Bereich der Faktoreinkommen zu lokalisieren. Wird über diese grundsätzlichen Feststellungen hinaus ein detaillierteres Ergebnis gefordert, so ist erneut auf die Notwendigkeit zu empirischen Untersuchungen der allgemeinen Gleichgewichtsbeziehungen zu verweisen.

Eine weitere Einschränkung der dargestellten Ergebnisse besteht in der Annahme vorgegebener Faktorangebote. Wird mit einer gewissen Reagibilität der Faktorangebote auf die Faktorentlohnungen gerechnet[54], so kann auch bei einer vollständig allgemeinen Verbrauchsteuer ohne Steuersatzunterschiede nicht mehr mit einer proportionalen Inzidenz gerechnet werden. Erzeugt die Senkung der Faktorpreise keine identischen Verminderungen der Faktorangebote, so folgt eine Veränderung der Belastungsrelation zugunsten des relativ elastischer reagierenden Faktors. Je weniger starr die Faktorangebote insgesamt sind, um so mehr muß neben der Verschiebung zwischen den Faktoren auch mit einer Überwälzung auf die Konsumenten gerechnet werden. Geht man beim Faktor Arbeit auf längere Sicht von keiner allzu großen Reagibilität des volkswirtschaftlichen Angebots aus, so dürfte dieser Effekt nicht allzu bedeutend sein. Die Möglichkeit einer gewissen Variabilität der Faktorangebote bedeutet eine tendenzielle Einschränkung der relativ hohen Belastungswirkung im Bereich der Faktoreinkommen, nicht jedoch eine grundsätzliche Änderung

[54] *Mieszkowski* (1972, 84ff.) bezieht ein lohnabhängiges Arbeitsangebot in die Modellstruktur ein.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-46100-4 | Generated on 2025-06-11 10:29:33
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

der Richtung des Ergebnisses. Neben der Starrheit des Faktorangebots sind auch die Annahmen vollständiger Faktormobilität und völliger Homogenität beider Faktoren als Einschränkungen zu erwähnen. Ist nur einer der beiden Faktoren mobil, so wird beispielsweise bei einer selektiven Steuer der fixe Faktor in der besteuerten Industrie stark belastet, der mobile Faktor lediglich geringfügig belastet und der in der unbesteuerten Industrie fixe Faktor begünstigt[55]. Die Modellstruktur kann anders als viele herkömmliche Inzidenzmodelle im Hinblick auf derartige Zusammenhänge erweitert werden, wodurch sich das relative Gewicht der einzelnen Einflußgrößen in unterschiedliche Richtungen verschieben kann. Die grundlegende Tendenz der dargestellten Inzidenzergebnisse wird dadurch allerdings nach den bisher vorliegenden Untersuchungen divergierender Modellstrukturen nicht tangiert.

Die gravierendste Einschränkung des *Harberger*-Modells liegt in seinem statischen Charakter, der in der Annahme eines konstanten Kapitalstocks und vollständiger Konsumtion des Sozialprodukts zum Ausdruck kommt. Allgemeine Verbrauchsteuern belegen nur denjenigen Teil des Sozialprodukts mit einer Belastung, der konsumtiv verwendet wird. Anders als im *Harberger*-Modell besteht somit auch bei allgemeinen Verbrauchsteuern eine unbesteuerte Alternative, deren Implikationen für die endgültige Beurteilung der Inzidenz beachtet werden müssen. Die Konstruktion des *Harberger*-Modells macht die Einbeziehung dieses zentralen Aspekts unmöglich. Die Modellstruktur, die ursprünglich im Hinblick auf die Effekte selektiver Steuern auf einzelne Faktoren in ausgewählten Industrien konzipiert wurde, enthält lediglich die relevanten Strukturbeziehungen für die Analyse spezieller Verbrauchsteuern, nicht jedoch die wesentlichen Zusammenhänge für die vollständige Analyse einer allgemeinen Verbrauchsteuer. Als Ausweg könnte man daran denken, eines der beiden Güter des Modells als dauerhaftes Kapitalgut zu definieren, das dem Kapitalbestand hinzugefügt wird und dessen Nachfrage von seinem relativen Preis sowie dem Kapitalertrag abhängig ist. Dann könnte die allgemeine Verbrauchsteuer als selektive Steuer auf das Konsumgut modelliert werden. Diese Möglichkeit ist allerdings nicht befriedigend, da Kapitalgüter nicht endgültig aus der Produktion abgezogen werden, sondern in der weiteren Produktion als Inputs fungieren. Zur Untersuchung der Zusammenhänge ist eine dynamische Analyse erforderlich, welche die divergierenden ökonomischen Implikationen von Konsum- und Kapitalgütern explizit erfaßt. Dieser zentrale dynamische Aspekt der Verbrauchsteuerinzidenz ist in der Literatur bisher nur wenig beachtet worden. Im Unterschied zu den Untersuchungen über Steuern auf Faktoreinkommen und Gewinne[56] wurden bei Analysen allgemeiner Verbrauchsteuern kaum dynamische Inzidenzmodelle verwendet[57].

---

[55] Vgl. zur Analyse unvollkommener Faktormobilität *McLure*, Jr. (1971).

[56] Als Beispiele seien erwähnt *Krzyzaniak* (1971/72), *Feldstein* (1974a), *Folkers* (1982).

[57] Als Ausnahme ist auf die bei Fertigstellung dieser Arbeit erschienene Untersuchung von *Sinn* (1985) zu verweisen.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-46100-4 | Generated on 2025-06-11 10:29:33
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

Musgrave kommt in seinem „capital-formation model"[58] zu folgenden Aussagen über die Differentialinzidenz einer proportionalen Einkommensteuer und einer allgemeinen Verbrauchsteuer. Auf der Entstehungsseite konstatiert er eine neutrale Differentialinzidenz, auf der Verwendungsseite hingegen eine steuerbedingte Veränderung der relativen Preise für Konsum- und Kapitalgüter, die zu einer relativen Verschlechterung für die Konsumenten bei einer entsprechenden Besserstellung der Sparer führt. Aus dem Anstieg der Sparquote mit dem Einkommen[59] schließt er auf eine tendenziell regressive Differentialinzidenz. Für die Inzidenz der allgemeinen Verbrauchsteuer ist danach anders als im statischen Modell aufgrund der Nichtbesteuerung der Kapitalgüter die Verwendungsseite ausschlaggebend. Dieses Ergebnis hält allerdings einer Überprüfung nicht stand. Der Zusammenhang wird im folgenden zunächst im Rahmen der Inzidenz des ausgeglichenen Budgets analysiert und anschließend mit dem Ergebnis der differentiellen Inzidenzbetrachtung von *Musgrave* kontrastiert.

Eine allgemeine Verbrauchsteuer mit gleichem Satz für alle Güter und verteilungsneutraler Verausgabung führt in einer Periode bei gegebenen Beständen an Arbeit und Kapital, d.h. bei festgelegter Kapitalintensität, zu einer proportionalen Senkung der Faktorentgelte. Dabei bleiben die Relationen der Güterpreise und die Gütermengen unverändert. Im dynamischen Prozeßablauf kann eine Belastung der Verwendungsseite bzw. eine ungleichmäßige Belastung der Faktoren erfolgen, sofern sich die Konsumentscheidungen oder das Faktorangebot aufgrund der Steuer verändern. Da der Konsum in jeder Periode mit dem gleichen Satz besteuert wird und da der Zinsertrag unbesteuert bleibt, hat die Steuer keinen intertemporalen Substitutionseffekt in der Konsumplanung. Lediglich von Seiten einer geänderten Faktorentlohnung oder eines geänderten Zinssatzes könnte ein Einfluß auf die Konsumplanung ausgehen. Die intertemporalen Konsumentscheidungen haben ihrerseits keinen Effekt auf den Zinssatz. Geht man von einem unelastischen Arbeitsangebot mit einem vorgegebenen Entwicklungspfad aus, so besteht die wesentliche Frage bezüglich des Faktorangebots darin, ob die Kapitalbildung und damit die Kapitalintensität im Zeitablauf gegenüber der Situation ohne die allgemeine Verbrauchsteuer beeinflußt werden. Wenn dies der Fall ist, kann eine veränderte Inzidenz gegenüber dem statischen Modell resultieren.

Die allgemeine Verbrauchsteuer führt aufgrund der proportionalen Senkung des Nettopreises aller Konsumgüter zu einer entsprechenden Verminderung des Netto-Wertgrenzprodukts der Faktoren. Da der Marktpreis der Kapitalgüter unter Konkurrenzbedingungen durch die zukünftigen Nettoerträge der mit ihnen produzierten Konsumgüter bestimmt wird, muß er bei unveränderter Höhe und Struktur der Konsumgüternachfrage aufgrund der verminderten

[58] *Musgrave* (1959, 379ff.).

[59] *Musgrave* (1959, 382) stellt dabei primär auf die Beziehung zwischen permanenter Akkumulation und Lebenszeiteinkommen ab.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-46100-4 | Generated on 2025-06-11 10:29:33
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

Nettopreise der Konsumgüter ebenfalls sinken. Diese Preissenkung wird über eine Verminderung der Faktorentlohnung im Kapitalgüterbereich entsprechend derjenigen im Konsumgüterbereich durchgesetzt, so daß alle Faktoren in der besteuerten Konsumgüterindustrie wie in der unbesteuerten Kapitalgüterindustrie die gleiche proportionale Minderung ihrer Entlohnung erfahren. Die Konsumgüter werden zwar im Unterschied zu den Kapitalgütern besteuert, als Ergebnis der Anpassung entspricht jedoch das Verhältnis zwischen dem Nettopreis der Konsumgüter und dem neuen Kapitalgüterpreis der Preisrelation vor Besteuerung, so daß die ursprüngliche reale Gleichgewichtskonstellation wiederhergestellt ist. Gewinnmaximierende Investoren, die das Ausmaß der Investitionen nach dem Kriterium der Angleichung von Wertgrenzprodukt und Grenzkosten des Kapitals festlegen[60], lassen ihre Investitionsentscheidungen folglich unverändert, sofern der Zinssatz konstant bleibt. Da von der Konsumplanung kein Änderungsimpuls vorliegt und da die realen Investitionsbedingungen sich ebenfalls nicht gewandelt haben, wird auch der Marktzins nicht tangiert. D. h. die allgemeine Verbrauchsteuer hat keine Änderung der Investitionstätigkeit und der Kapitalintensität zur Folge und erzeugt keine Abweichung von der proportionalen Belastung der Faktoreinkommen. Ihre Inzidenz wird auch im dynamischen Fall nicht durch die Verwendungsseite determiniert: die Sparer sind nicht begünstigt, die Regressionsthese findet keinen Beleg[61].

Wird die Annahme einer konstanten Entwicklungsrate des Arbeitsangebots aufgehoben und die Möglichkeit einer Verminderung des Arbeitsangebots und der Kapitalintensität infolge des gesenkten Lohnsatzes einbezogen, so kann eine Verschiebung der Belastungsrelation zwischen den Faktoren zugunsten der Arbeit erfolgen. Dieser Effekt ist, wie *Feldstein* demonstriert hat[62], kurzfristig nicht auszuschließen; geht man allerdings davon aus, daß nicht die Wachstumsrate der Arbeit, sondern das jeweilige Arbeitsangebot pro Kopf bei gegebener Wachstumsrate vom Nettolohnsatz abhängt, so kann im langfristigen Gleichgewicht, das durch die unveränderte Wachstumsrate der Arbeit bestimmt wird, von Arbeitsangebotseffekten abgesehen werden. Das abgeleitete Inzidenzergebnis bleibt folglich auch bei variablem Arbeitsangebot als langfristige Verteilungskonsequenz gültig, während in kürzerfristigen Anpassungsprozessen Verschiebungen der Belastungsrelationen vorliegen können. Dieser kurzfristige Effekt muß jedoch bei Würdigung der verfügbaren empirischen Erkenntnisse als fragwürdig bzw. quantitativ wenig bedeutend angesehen werden. Unabhängig davon ist festzustellen, daß die Verwendungsseite auch bei Berücksichtigung eines elastischen Arbeitsangebots nicht die ihr vielfach zugeschriebene Rolle spielt.

---

[60] Vgl. z. B. *Jorgenson* (1963) oder *Sandmo* (1974a).

[61] Ein entsprechendes Ergebnis wurde jüngst von *Sinn* im Rahmen eines intertemporalen Allokationsmodells abgeleitet, das allerdings nur ein Konsumgut berücksichtigt. Siehe *Sinn* (1985, 244ff.).

[62] *Feldstein* (1974b, 565f.).

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-46100-4 | Generated on 2025-06-11 10:29:33
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

Zur Würdigung des abweichenden Ergebnisses von *Musgrave* ist die Differentialinzidenz zu ermitteln. Zu diesem Zweck wird zunächst gefragt, wie sich die Inzidenz einer proportionalen Einkommensteuer unter den gegebenen Bedingungen bestimmt. Der entscheidende Unterschied zum bisherigen Ergebnis besteht darin, daß aufgrund der Einbeziehung des Zinsertrages in die Besteuerung die intertemporale Konsumplanung und damit die Ersparnisbildung betroffen werden. Die Preisrelation zwischen Konsum- und Kapitalgütern wird andererseits durch die Steuer nicht verändert. Der Substitutionseffekt in Richtung auf eine verringerte Ersparnis führt zu einer Erhöhung des Marktzinssatzes vor Steuern und zu einer höheren Grenzproduktivität des Kapitals verglichen mit derjenigen der Arbeit. Damit ist eine Senkung der Wachstumsrate des Einkommens verbunden. Als Ergebnis der Einkommensbesteuerung ist somit eine auf der Entstehungsseite bestimmte Inzidenz mit einer relativ stärkeren Belastung des Arbeitseinkommens bei insgesamt vermindertem Einkommen zu erwarten, wobei das Ausmaß des Effekts von den intertemporalen Konsumentenpräferenzen und der Technologie der Wirtschaft abhängt. Bei einer Substitutionselastizität unter eins sinkt der Anteil der Arbeit am Bruttoeinkommen mit erhöhter Einkommensteuer[63]. Außerdem ist bei divergierenden Konsumentenpräferenzen der Empfänger unterschiedlicher Einkunftsarten mit verwendungsseitigen Effekten zu rechnen. D.h. bei der Einkommensteuer werden wie bei speziellen Verbrauchsteuern geänderte Güterpreisrelationen und entsprechende zusätzliche Verteilungseffekte auftreten.

Die Differentialinzidenz der Einkommen- und Verbrauchsteuer ist entgegen den Vorstellungen von *Musgrave* nicht primär von der Verwendungsseite, sondern von der Entstehungsseite determiniert. Die allgemeine Verbrauchsteuer begünstigt das Wirtschaftswachstum und verschiebt zugleich die Verteilungsrelation zugunsten der Arbeitseinkommen. Sie ist somit vergleichsweise wohlfahrtssteigernd und hat im Unterschied zu hergebrachten Vorstellungen im dynamischen Kontext eine progressive Differentialinzidenz, wenn man unterstellt, daß das Arbeitseinkommen in den unteren Einkommensklassen überproportional vertreten ist. Das Ergebnis beruht darauf, daß die allgemeine Verbrauchsteuer neutral wirkt, während die Einkommensteuer wohlfahrtsmindernde Effekte erzeugt, so daß der Übergang von der Einkommensteuer zur Verbrauchsteuer zu einem Abbau ökonomischer Verzerrungen führt. Bezieht man den erwähnten Effekt der Einkommensteuer auf die Verwendungsstruktur ein, dann wird das Ergebnis von *Musgrave* auch insofern in sein Gegenteil verkehrt, als nicht die allgemeine Verbrauchsteuer, wohl aber die Einkommensteuer in ihrer Inzidenz teilweise von der Verwendungsseite determiniert wird. Im dynamischen Kontext können Abweichungen vom Ergebnis der proportionalen Einkommensteuer somit nicht, wie bei *Musgrave*, als Abweichungen von einer proportionalen Inzidenz interpretiert werden. Die im statischen Modell

[63] Dieser Wertebereich von σ entspricht vorliegenden empirischen Ergebnissen. Siehe z.B. *Linde* (1981, 289f.).

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-46100-4 | Generated on 2025-06-11 10:29:33
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

gegebene Äquivalenzbeziehung zwischen Einkommen- und Verbrauchsteuer wird im dynamischen Ansatz durch die Nichtneutralität der Einkommensteuer gestört.

Als Ergebnis der Analyse muß die herkömmliche Einschätzung der beiden Steuern revidiert werden. Die generelle Verbrauchsteuer erscheint nicht mehr als Notlösung, die gewisse Defekte der grundsätzlich überlegenen Einkommensteuer ausgleicht. Sie ist vielmehr in entscheidenden Aspekten statischer und dynamischer Allokationseffizienz die optimale Referenzsteuer, die als solche positiv zu beurteilen ist. Die wichtigste Einschränkung für die Gültigkeit der proportionalen Inzidenz der allgemeinen Verbrauchsteuer besteht in dem Effekt von Steuerbefreiungen bzw. differenzierten Steuersätzen, die zu begrenzten Verteilungswirkungen auf der Verwendungsseite führen. Sofern die unteren Einkommensschichten einen überdurchschnittlichen Anteil ihres Budgets für ermäßigte bzw. befreite Güter ausgeben, würde tendenziell eine progressive Verteilungswirkung resultieren. Der Progressionseffekt wird indessen nicht allzu hoch sein, da eine Zuordnung der begünstigten bzw. von begünstigten Berufsgruppen erzeugten Güter auf bestimmte Einkommensklassen kaum möglich ist, vor allem aber, weil die Inzidenz überwiegend durch die proportionale Belastung der Faktoreinkommen determiniert wird. Alle Ausnahmeregelungen müssen bei Würdigung der dargestellten Eigenschaften wirklich allgemeiner Verbrauchsteuern als Fremdkörper dieser Steuerform gelten. Sie erzeugen Allokationsstörungen, ohne die erwünschten Verteilungseffekte sicherzustellen. Die Tatsache, daß die Überwälzung auf die Konsumenten aufgrund der Allgemeinheit dieser Verbrauchsteuer weitgehend unmöglich ist und daß sich „ihre Last ... in der wenigst produktionshindernden Weise zu verteilen strebt", wurde von *Schumpeter* bereits als Grund dafür gesehen, daß „es zwar sehr viel politische, aber sehr wenig echte Aufregung über diese Steuer gab und gibt: Ganz mit Recht fühlen sich die Massen durch sie nicht bedrückt"[64]. Von *Buchanan* stammt die Aufforderung, die „fundamentale Übereinstimmung" der Ökonomen über die ungefähr proportionale Inzidenz allgemeiner Verbrauchsteuern stärker hervorzuheben und die notwendige Unterrichtung von Politikern und interessierter Öffentlichkeit über die Eigenschaften dieser Steuern mit Nachdruck zu betreiben[65].

c) Neuere empirische Untersuchungen zur Verbrauchsteuerinzidenz

Nach der theoretischen Analyse der Verbrauchsteuerinzidenz im allgemeinen Gleichgewichtszusammenhang erscheint es kaum mehr notwendig, auf einzelne Probleme der nach wie vor üblichen und als Grundlage politischer Entscheidungen verwendeten Berechnungen der Formalinzidenz einzugehen. Das Verfahren wurde bereits von *Lampe* mit der Bemerkung charakterisiert: „man unterstellt

[64] *Schumpeter* (1928, 207f.).

[65] *Buchanan* (1960, 140).

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-46100-4 | Generated on 2025-06-11 10:29:33
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

... erst einmal, daß diese Steuern vorgewälzt werden, um hinterher mit Befriedigung zu bemerken, daß die Unternehmer aus ihrem erhöhten Erlöse die Steuer als bloße Steuerzahler abführen"[66]. Betrachtet man die wachsende Zahl der angewandten allgemeinen Gleichgewichtsansätze, deren Ergebnisse allerdings sowohl im Hinblick auf Probleme konzeptioneller als auch datenmäßiger Art erst vorläufigen Charakter haben, so können zwei grundlegende Tendenzen festgestellt werden. Zum einen erweist sich der excess burden der Besteuerung generell als erheblich größer als in früheren Berechnungen, wobei die speziellen Verbrauchsteuern entgegen der ihnen in der OT zugedachten Funktion zu den bedeutendsten Verursachern der Mehrbelastung gehören. Zum anderen ergibt sich im Gegensatz zu manchen Berechnungen generell eine Progression des Gesamtsteuersystems und außerdem eine deutlich höhere Progressionswirkung als in vorliegenden Studien der Fomalinzidenz[67]. Die Ausführungen des vorigen Abschnitts haben eine Reihe der Gründe behandelt, die für diese Ergebnisse verantwortlich sind. Zu den wichtigsten Faktoren gehören die häufig kaum vorhersehbaren Effekte spezieller Verbrauchsteuern, die allokativen Verzerrungen der Einkommensteuer bei den intertemporalen Konsumentscheidungen und die fehlende Regressionswirkung der Verbrauchsteuern. Es erscheint verfrüht, im Rahmen der vorliegenden Untersuchung auf Einzelheiten dieser empirischen Ansätze einzugehen. Da zu erwarten ist, daß in näherer Zukunft entsprechende Berechnungen für die Bundesrepublik Deutschland vorgelegt werden, erscheint es sinnvoll, die Diskussion dieser Ansätze zu verschieben, bis diesbezügliche Modelle verfügbar sind. Die Zielrichtung der folgenden Bemerkungen ist auf zwei neuerdings hervorgehobene Aspekte gerichtet, die ebenso zur Einschätzung der hier abgeleiteten Ergebnisse wie für manche der traditionellen Vorstellungen wesentlich erscheinen. Dabei handelt es sich um die Einbeziehung von Transferzahlungen in die Inzidenzberechnungen und um die Alternative einer Inzidenzanalyse auf Lebenszeitbasis anstelle der üblichen Jahresbasis.

α) Die Verbrauchsteuerinzidenz bei Einbeziehung von Transferzahlungen

Werden die Transferzahlungen des Staates in die betrachteten Modellstrukturen einbezogen, so resultiert — wie bereits erwähnt — die wichtige methodische Implikation, daß die Inzidenz nicht länger nur eine Frage der relativen Preise ist, sondern auch vom Preisniveau abhängig wird. Herkömmliche Untersuchungen zur Formalinzidenz, welche die Last der Verbrauchsteuern dem Konsum zurechnen, gelangen aufgrund der unterstellten steuerbedingten Preiserhöhung zu einer entsprechenden Senkung des Realwertes der Transfereinkommen. Dieses Verfahren beruht zum einen auf der im Normalfall nicht richtigen

[66] *Lampe* (1933 b, 545). Zu einer detaillierten Kritik der Formalinzidenz siehe *Krause-Junk* (1981, 306 ff.).

[67] Vgl. *Shoven / Whalley* (1984, 1032).

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-46100-4 | Generated on 2025-06-11 10:29:33
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

Annahme einer Erhöhung des Preisniveaus im Ausmaß des Steuerbetrages, zum anderen auf der Unterstellung einer unabhängig vom Preisniveau festgelegten Höhe der Transfers. Sind die Übertragungszahlungen des Staates allerdings in irgendeiner Form an einen Preisindex der Lebenshaltung gebunden, so werden die Transferempfänger in diesem Maße von der Belastung durch Verbrauchsteuern befreit[68]. Bei einer vollständigen Indexierung würden die Transferempfänger überhaupt nicht mit Verbrauchsteuern belastet. Werden die Transfers als gesonderte Einkommenskategorie in das betrachtete allgemeine Gleichgewichtsmodell mit konstantem Preisniveau einbezogen, so ist ihr Nominalwert unter dieser Annahme konstant, und das Preisniveau kann als Determinante der Inzidenz weiterhin unberücksichtigt bleiben.

Bei einer allgemeinen Verbrauchsteuer, welche die Faktoreinkommen um einen bestimmten Prozentsatz vermindert, erfolgt die Belastungswirkung unter diesen Bedingungen nicht mehr proportional zum Einkommen, sondern hängt vom Anteil der Transfers am jeweiligen Haushaltseinkommen ab. Nur wenn alle Haushalte einen gleichen Transferanteil erhalten, bleibt das Inzidenzergebnis unberührt. In der Realität partizipieren die unteren Einkommensschichten überproportional an den Transferzahlungen, während eine breite Schicht der mittleren und gehobenen Einkommensklassen vergleichsweise geringe, kaum unterschiedliche Einkommensanteile in Form von Transfers erhält und nur die Spitzeneinkommen einen etwas geringeren Anteil an Transfereinkommen aufweisen[69]. Bei dieser Verteilung der Transferquoten resultiert insgesamt eine Progressionswirkung der Verbrauchsteuer, zugleich gilt jedoch in einem weiten Bereich nahezu ein proportionales Ergebnis. Der Zusammenhang ist in Tab. 5 durch einfache Umrechnung von Daten ausgewiesen, die *Heilmann* in einer Studie zur Formalinzidenz vorgelegt hat. *Heilmann* rechnet den einzelnen Haushaltsklassen ein bestimmtes Sozialprodukt zu Marktpreisen zu, indem er von ihrem Gesamteinkommen die empfangenen Transferzahlungen abzieht, und ermittelt den Anteil der indirekten Steuern an diesen fiktiven Größen. Als Ergebnis erhält er die in Spalte (6) ausgewiesene Regressionswirkung der indirekten Steuern. Das Ergebnis hängt in seinem Ausmaß von dem wenig überzeugenden Bezug der indirekten Steuern auf das durch Beteiligung am Marktprozeß erworbene Einkommen ab; fungiert das gesamte Haushaltseinkommen als Bezugsbasis, so resultiert demgegenüber, wie leicht überprüft werden kann, ein nahezu proportionales Ergebnis mit einer nur geringfügigen Regression.

Ohne den damit verbundenen Fragen der Begründung von Hypothesen der Formalinzidenz nachzugehen, sei dem Ergebnis von *Heilmann* eine Berechnung der Verbrauchsteuerinzidenz unter Verwendung derselben Daten aufgrund eines von *Browning* vorgeschlagenen Verfahrens gegenübergestellt. Dabei

[68] Dies ist das zentrale Argument der Analyse von *Browning* (1978).

[69] Vgl. beispielsweise die Daten bei *Heilmann* (1976, 98, Tab. 16).

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-46100-4 | Generated on 2025-06-11 10:29:33
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

werden eine proportionale Belastung aller Faktoreinkommen durch die indirekten Steuern und eine vollständige Indexierung der Transferzahlungen unterstellt. In diesem Fall resultiert das genaue Gegenteil, nämlich eine Progressionswirkung der indirekten Steuern von 6,8% auf 12,7%. Es würde allerdings an der Intention der Berechnung vorbeigehen, wenn man aus ihr einen Beleg für die Progressionswirkung der indirekten Steuern in der Bundesrepublik Deutschland ableiten wollte. Es sei nur daran erinnert, daß die proportionale Inzidenz bezüglich der Faktoreinkommen nicht für die indirekten Steuern insgesamt, sondern nur für eine allgemeine Verbrauchsteuer gilt, und daß die Übertragungszahlungen teilweise gar nicht, teilweise nicht vollständig indexiert sind. Die Tabelle ist lediglich als Demonstrationsbeispiel gedacht, um zu zeigen, daß auch auf der Grundlage vorliegender Untersuchungen zur Formalinzidenz in völliger Umkehrung der dort berechneten Ergebnisse eine Progressionswirkung der indirekten Steuern ausgewiesen werden kann, wenn Annahmen gesetzt werden, die besser mit theoretischen Erkenntnissen übereinstimmen als diejenigen der Formalinzidenz.

Bezieht man die Effekte von speziellen Verbrauchsteuern und Steuersatzdifferenzierungen bei der allgemeinen Verbrauchsteuer in die Betrachtung ein, so hat ein Haushalt, der ausschließlich von Transfers lebt, bei vollständiger Indexierung dann keinerlei Steuerlast zu tragen, wenn er einen Anteil seines Einkommens auf das (höher) besteuerte Gut verwendet, der dem volkswirtschaftlichen Durchschnitt entspricht[70]. Nur bei einem überdurchschnittlichen Anteil ist die Belastung aus dem besteuerten Gut höher als der Vorteil aus den unbesteuerten Gütern. Verglichen mit diesem Verfahren werden die Belastungen in herkömmlichen Berechnungen der Formalinzidenz systematisch zu hoch ausgewiesen. Geben alle Einkommensklassen die gleichen Anteile für die (höher) besteuerten Güter aus, so hat die Verwendungsseite überhaupt keine Bedeutung für die Inzidenz. Nur wenn die unteren Einkommensklassen erheblich größere Anteile auf höher besteuerte Güter verwenden, wird dem ermittelten Progressionseffekt geringfügig entgegengewirkt. Empirische Untersuchungen für die Bundesrepublik Deutschland deuten allerdings darauf hin, daß eher die gegenteilige Tendenz zutrifft[71], so daß die unteren Einkommensklassen durch das Verbrauchsteuersystem nicht nur nicht belastet, sondern netto begünstigt würden. Die in Tab. 5 ausgewiesene Progressionswirkung würde unter diesen Bedingungen noch stärker ausfallen. Auch im herkömmlichen Ansatz der Formalinzidenz ist bei Einbeziehung der Indexierung die Regressionsthese nur noch schwer zu belegen. Man kann dies einfach verdeutlichen, indem man in Tab. 5 die indirekten Steuern auf das Haushaltseinkommen bezieht und den so gewonnenen Belastungskoeffizienten mit dem Anteil des Markteinkommens am Haushaltseinkommen gewichtet. Bei dieser Berechnung resultiert, wenn man von der

[70] *Browning* (1978, 659).

[71] *Bedau/Göseke* (1977, 381 ff.).

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-46100-4 | Generated on 2025-06-11 10:29:33
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

obersten Einkommensklasse absieht, ebenfalls ein progressiver Verlauf der Steuerinzidenz.

Diese dramatischen Konsequenzen des Konzepts von *Browning* mußten kritische Reaktionen provozieren. Ein erstes Argument, das *Browning* selbst diskutiert, besagt, man könne nicht generell von einer vollständigen Indexierung aller Transfers ausgehen[72]. Die Feststellung schwächt das Ausmaß des Effekts zwar ab und erzeugt zusätzliche Verteilungsunterschiede zwischen den Empfängern verschiedener Arten von Transfers, sie vermag den grundlegenden Zusammenhang jedoch nicht aufzuheben. Ein dauernder Verzicht auf Indexierung oder ein stets nur partieller Inflationsausgleich würden auf längere Sicht existenzgefährdend für die Transferempfänger werden. Es erscheint eher realistisch, einen timelag für die Anpassungen einzubeziehen und möglicherweise vorübergehende Zu- oder Abschläge gemäß der jeweiligen Konjunktur- und Finanzlage zu berücksichtigen. Ein zweites Argument bezieht sich auf die Feststellung, daß auch Faktoreinkommen, vor allem Löhne, in gewissem Maße an den Preisindex der Lebenshaltung angepaßt werden[73]. Diese Tatsache stellt als solche allerdings kein Gegenargument dar, da es für die Inzidenz auf die relative Preisentwicklung von Konsumgütern und Faktorleistungen ankommt. Es ist ökonomisch nicht möglich, daß die Verbrauchsteuer zu einer gleichen prozentualen Steigerung in beiden Bereichen führt, da in diesem Fall kein reales Steueraufkommen anfallen würde. Die Indexierung der nicht nach den produktiven Beiträgen der Empfänger bemessenen Transfereinkommen ist unabhängig von diesem Nexus. Lediglich dann, wenn der Staat beschließt, die Transferempfänger wie die anderen Bürger an der Verbrauchsteuer zu beteiligen, und die Indexierung entsprechend aussetzt, wird das Argument von *Browning* hinfällig. Dieser Fall ist jedoch aus sozialen Gründen als Ausnahme anzusehen. Ein drittes Argument besagt, die Anpassung der Transfereinkommen an Preisniveauänderungen sei als ein von der Steuerinzidenz zu trennender Vorgang der Sozialpolitik anzusehen[74]. Diese Sichtweise ist jedoch problematisch, wenn das Ziel der Sozialpolitik in einem bestimmten realen Versorgungsniveau der Transferempfänger besteht. Außerdem ist für die Bestimmung der Steuerinzidenz die Vorgabe einer konstanten Höhe der realen Staatsausgaben erforderlich.

Browning selbst konzediert als Einschränkung seines Ergebnisses, die unterschiedliche Höhe der Sparquoten für die einzelnen Einkommensklassen könne zusätzliche verwendungsseitige Belastungen bei den unteren Einkommensklassen hervorrufen[75]. Wie oben dargestellt, kann dieses Argument im langfristigen allgemeinen Gleichgewicht indessen keine Gültigkeit beanspruchen. Außerdem

[72] *Smeeding* (1979); zitiert nach *Due/Friedlaender* (1981, 412).

[73] Ebenda.

[74] Siehe *Due/Friedlaender* (1981, 412).

[75] *Browning* (1978, 664).

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-46100-4 | Generated on 2025-06-11 10:29:33
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

ist, wie *Browning* zeigt, auch unter seinen Annahmen nur mit einem geringen Ausmaß dieses Effekts zu rechnen. Da sich die Berechnungen von *Browning* auf langfristige Gleichgewichtswerte beziehen, kann für seine Ergebnisse aber völlig von diesem Effekt abstrahiert werden. Eines der von ihm in diesem Zusammenhang angeführten Argumente, und zwar die Feststellung, daß die Unterschiede in den Sparquoten bei Verwendung des Lebenszeiteinkommens anstelle des jeweiligen Periodeneinkommens nur sehr gering ausfallen, hat allerdings über den vorliegenden Zusammenhang hinaus Bedeutung. Es wird im folgenden näher betrachtet.

β) Die Lebenszeitinzidenz von Verbrauchsteuern

Seit einiger Zeit wird in der Literatur darauf hingewiesen, daß Inzidenzberechnungen auf der Basis jährlicher Daten unzuverlässig sind und durch Berechnungen auf Lebenszeitbasis ersetzt werden sollten[76]. Bei Berechnungen der Belastung aus gegebenen steuerlichen Institutionen sollen die auf Dauer resultierenden Einschränkungen der ökonomischen Verfügungsmöglichkeiten erfaßt werden. Einflüsse aufgrund vorübergehender Schwankungen des Einkommens können das Bild daher verzerren. Außerdem kann das für viele Inzidenzuntersuchungen bedeutsame Verbraucherverhalten nicht adäquat auf der Grundlage jährlicher Einkommensgrößen beschrieben werden, sondern erfordert die Betrachtung permanenter Einkommensgrößen[77], da die Unterschiede in den Konsumquoten einzelner Einkommensklassen auf der Grundlage jährlicher Daten verglichen mit den Lebenszeitgrößen zu hoch ausgewiesen werden. Nach der Überwälzungsthese gerät durch diese Überlegungen auch der zweite Pfeiler des Regressionsarguments ins Wanken: Selbst bei Unterstellung voller Überwälzung würde die Regression vergleichsweise gering ausfallen oder ganz verschwinden, wenn bei Lebenszeitbetrachtung über alle Einkommensklassen eine nahezu konstante, im Extremfall in der Nähe von eins liegende Konsumquote gegeben ist. Falls allerdings die Vererbungsquote mit dem Lebenszeiteinkommen ansteigt, bleibt eine geringfügige Regressivität erhalten. Empirische Untersuchungen haben ergeben, daß eine auf Jahresbasis resultierende Regressionswirkung bei Einbeziehung der bestehenden Steuersatzdifferenzierungen und Ausnahmetatbestände der allgemeinen Verbrauchsteuern allein durch Verwendung des permanenten Einkommens bei ansonsten unveränderten Daten in ihr Gegenteil verkehrt wird[78]. Dieser gerade für übliche formale Inzidenzuntersuchungen äußerst wichtige Zusammenhang ist in Studien für die Bundesrepublik Deutschland bislang — meist unter Hinweis auf Datenprobleme — unberücksichtigt geblieben[79]. Er wirft zusätzliche Zweifel auf die in den

---

[76] Siehe z. B. *Atkinson/Stiglitz* (1980, 286) oder *Musgrave/Musgrave* (1984, 447f.).

[77] *Friedman* (1957).

[78] Siehe bereits *Davies* (1960, 993).

[79] Siehe z. B. *Dennerlein* (1982, 69).

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-46100-4 | Generated on 2025-06-11 10:29:33
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

vorliegenden Berechnungen zur Formalinzidenz ausgewiesene Regressionswirkung der allgemeinen Verbrauchsteuer.

Ein weiterer, nicht minder wichtiger Aspekt der Verwendung des Lebenszeiteinkommens ist darin zu sehen, daß die Einkommensunterschiede sehr viel geringer ausfallen als bei jährlichen Verteilungsrechnungen; so ergeben vorliegende Kalkulationen für das Lebenszeiteinkommen einen Gini-Koeffizienten, der ca. 50% unter demjenigen für altersspezifische jährliche Einkommen liegt[80]. Insbesondere die Transferzahlungen sind bei Bezug auf das Lebenszeiteinkommen sehr viel gleichmäßiger über die Einkommensklassen verteilt[81]. Diese Zusammenhänge sind für die Beurteilung der Progressionswirkung der Einkommensteuer und für den Einfluß der Transferzahlungen auf die Verbrauchsteuerinzidenz von Bedeutung. Da die Transfers im Lebenszeitansatz nicht so stark wie bei Jahresdaten im unteren Einkommensbereich konzentriert sind, wird das Progressionsargument von *Browning* in diesem Kontext abgeschwächt.

Das zentrale Problem für derartige Untersuchungen besteht in der Gewinnung der Lebenszeitdaten. In einer kürzlich erschienenen empirischen Untersuchung wird anstelle von Beobachtungswerten der Output eines Mikrosimulationsmodells des Spar- und Vererbungsverhaltens von Haushalten verwendet[82]. Die Studie ergibt in einer Vergleichsrechnung für kanadische Daten bei Unterstellung vollständiger Überwälzung für die jährliche Inzidenz eine scharfe Regression der Verbrauchsteuern insgesamt, während die Lebenszeitinzidenz nur eine äußerst geringe Regressionswirkung aufweist[83]. Die Ergebnisse sind in Tab. 6 wiedergegeben. Eine alternative Berechnung unter Verwendung der Inzidenzannahmen von *Browning* erzeugt erwartungsgemäß einen Progressionseffekt, dieser fällt jedoch im Lebenszeitmodell ebenfalls äußerst gering aus und ist nicht so dramatisch wie in den Berechnungen der jährlichen Inzidenz bei *Browning / Johnson*[84]. Das Ergebnis verstärkt die Zweifel an der These einer progressiven Verteilungswirkung der Verbrauchsteuern. Vergleicht man die empirischen Ergebnisse der extremen theoretischen Gegenpositionen einer vollständigen Überwälzung auf die Konsumenten einerseits und einer proportionalen Belastung der Faktoreinkommen bei fehlender Belastung der Transfereinkommen andererseits, so scheint die geringe Abweichung zwischen beiden Konzepten im Lebenszeitkontext bemerkenswert. Die Berechnungen der Lebenszeitinzidenz sind sehr viel robuster im Hinblick auf alternative Inzidenzannahmen als diejenigen der jährlichen Inzidenz[85]. Das Ergebnis einer unter zwei

---

[80] *Blomqvist* (1981, 255).

[81] *Davies / St-Hilaire / Whalley* (1984, 635f.).

[82] *Davies / St-Hilaire / Whalley* (1984).

[83] *Davies / St-Hilaire / Whalley* (1984, 643, Tab. 2).

[84] *Davies / St-Hilaire / Whalley* (1984, 644, Tab. 3) sowie *Browning / Johnson* (1979, 51, Tab. 6).

[85] *Davies / St-Hilaire / Whalley* (1984, 646).

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-46100-4 | Generated on 2025-06-11 10:29:33
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

extrem entgegengesetzten Annahmen nur geringfügig von der Proportionalität abweichenden Inzidenz erscheint besonders bemerkenswert. Der Stand der empirischen Kenntnis ist jedoch trotz dieser Untersuchungen alles andere als befriedigend. Nach wie vor fehlen differenzierte Untersuchungen der realen Verhältnisse in der Bundesrepublik Deutschland.

2. Die allokationspolitischen Konzepte der Verbrauchsbesteuerung

a) Die grundlegenden Probleme: Information und staatliches Verhalten

Auch bei einem nur flüchtigen Blick auf die steuerpolitische Realität der westlichen Staaten ist nicht zu übersehen, daß den Bemühungen der OT-Theorie bisher kaum steuerpolitischer Erfolg bescheinigt werden kann, daß indessen ebensowenig Grund zur Furcht vor einem aufkommensmaximierenden Leviathan besteht[86]. Neben dem unpolitischen Charakter beider Ansätze wurde als wesentliche Ursache für die mangelnde Praxisrelevanz das außergewöhnliche Ausmaß der in beiden Fällen benötigten Informationen hervorgehoben. Dabei handelt es sich nicht um ein letztlich, wenn auch mit großem Aufwand, lösbares Problem, sondern um einen prinzipiellen Defekt der Konzepte. Zur Begründung wurde auf die Natur der benötigten individuellen Daten hingewiesen. Im folgenden seien darüber hinaus Argumente untersucht, die auf das steuerpolitische Gestaltungsproblem Bezug nehmen. Die in der OT abgeleiteten Second-best-Ergebnisse sind im Normalfall unter gegebenen Nutzen- und Kosteninterdependenzen der betrachteten Güter (einschließlich Freizeit) durch bestimmte, als unvermeidbar angesehene Ineffizienzen exogen vorgegebener Steuerinstrumente bedingt. Die resultierenden Ergebnisse sind allerdings nicht weniger restriktiv als die aus dieser Sicht kritisierten erstbesten Konzepte, da sie nicht sämtliche bestehenden Störungen der Volkswirtschaft berücksichtigen, sondern meist ähnlich den erstbesten Ansätzen Optimalkonstellationen in den nichtsteuerlichen Bedingungen unterstellen. Sollen allerdings Monopolpositionen, Externalitäten und alle weiteren Quellen von Allokationsstörungen in sämtlichen Bereichen der Wirtschaft einbezogen werden, so dürften die resultierenden Second-best-Bedingungen kaum noch ableitbar, interpretierbar oder gar realisierbar sein.

Dies bedeutet zweierlei. Erstens: Die vorgelegten Second-best-Ergebnisse erweisen sich aufgrund der zentralen Logik der OT für die Beurteilung realer Fragen grundsätzlich als unanwendbar. Für zweitbeste Lösungen gilt nämlich in gleicher Weise wie für erstbeste, daß die Erfüllung möglichst vieler ihrer Bedingungen kein Rezept für Wohlfahrtssteigerungen darstellt. Die Realisierung der OT-Bedingungen kann somit zu Wohlfahrtsminderungen verglichen mit den erstbesten Lösungen führen. Die Berücksichtigung weiterer Restriktio-

[86] Vgl. zu einer Begründung *Folkers* (1983a, 203).

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-46100-4 | Generated on 2025-06-11 10:29:33
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

nen kann die Struktur der vorgelegten Ergebnisse grundlegend ändern. Zweitens: Der Informationsbedarf und der administrative Aufwand für die Durchsetzung tatsächlich wohlfahrtssteigernder Steuermaßnahmen sind außerordentlich viel höher als bereits im Falle der herkömmlichen OT-Modelle. Es besteht praktisch keine Kenntnis über das Ausmaß oder auch nur über die Richtung der tatsächlichen Wohlfahrtseffekte der unter alternativen Bedingungen abgeleiteten steuerpolitischen Maßnahmen. Die notwendigen Informationen über Art und Ausmaß aller Störungen der privaten und öffentlichen Allokation sowie der gesamten Komplementaritäts- und Substitutivitätsbeziehungen der Güter und Produktionsfaktoren sind als grundsätzlich nicht beschaffbar anzusehen. Denkt man den OT-Ansatz zu Ende, so führt er zu dem Ergebnis, daß Entscheidungen über effiziente Steuerstrukturen bei vollkommener Unkenntnis über die Second-best-Effekte getroffen werden müssen.

Bei diesem Stand der Dinge erübrigt es sich eigentlich, auf weitere Komplikationen hinzuweisen; daher sei lediglich auf einen für die Verbrauchsbesteuerung wesentlichen Punkt eingegangen, nämlich die in der OT-Literatur bisher nicht aufgegriffenen Ergebnisse von *Barzel*. Wenn Verbrauchsteuern nicht nur Preis- und Mengenwirkungen erzeugen, sondern auch Änderungen der Gütereigenschaften und Ineffizienzen der Produktionsverfahren hervorrufen, kann aufgrund dieser Effekte die angestrebte Kompensation von Allokationsstörungen jederzeit in ihr Gegenteil verkehrt werden[87]. Diese in der Realität ständig zu gewärtigende Möglichkeit erzeugt zusätzliche Informationsprobleme und läßt die Realisierung von Second-best-Lösungen in noch weitere Ferne rücken.

Es fragt sich, welche Konsequenzen aus dieser Situation der Unkenntnis über Ausmaß und Richtung der zu erwartenden Second-best-Effekte steuerlicher Maßnahmen für eine rationale Steuerpolitik und damit für die Beurteilung der vorliegenden normativen Steuermodelle resultieren. Als Grundlage der Überlegungen sei auf einen einfachen Zusammenhang der Wohlfahrtsmessung Bezug genommen. Danach hat das Ausmaß der Wohlfahrtseinbuße, die durch eine beliebige Störung einer optimalen Allokation erzeugt wird, unter weitgehend allgemeinen Bedingungen die Eigenschaft, überproportional zu der verursachenden Störung anzusteigen. Der Zusammenhang ist in Abb. 1 für ein Gut X illustriert. Bestehen keine Allokationsstörungen in der Wirtschaft, so bezeichnet der Punkt (p^*/X^*), in dem die marginalen Raten der Transformation und der Substitution einander entsprechen, ein Allokationsoptimum. Wird der Wohlfahrtsverlust einer durch die Abweichung von der optimalen Menge X^* bestimmten Störung in üblicher Weise durch *Harberger*-Dreiecke oder ihre Äquivalente in allgemeinen Gleichgewichtsmodellen gemessen[88], so erkennt man, daß sich die Wohlfahrtseinbuße z. B. bei einer Verdoppelung der Mengenstörung von X_2 auf X_3 mehr als verdoppelt. In dem dargestellten Fall mit einer

[87] Vgl. das erwähnte Beispiel bei *Barzel* (1976, 1195).

[88] *Harberger* (1971).

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-46100-4 | Generated on 2025-06-11 10:29:33
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

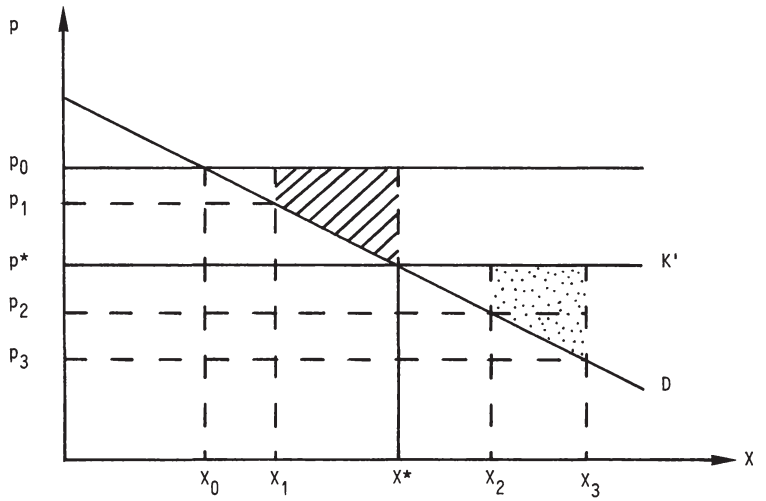

Abb. 1

linearen Nachfragekurve (D) und konstanten Grenzkosten (K') ergibt sich für den Wohlfahrtsverlust ($\triangle W$):

$$\triangle W = -\frac{1}{2} a^2 \frac{dp}{dX}, \tag{1}$$

wenn $a = X - X^*$ die Mengenstörung bezeichnet.

Bemißt man den Wohlfahrtsverlust durch die Fläche unter der einkommenskompensierten Nachfragekurve im Bereich der Abweichung vom Optimalwert und geht man für die Berechnung von einer positiven Mengenstörung

$$a = X - X^* > 0 \tag{2}$$

aus, so folgt für den resultierenden Wohlfahrtsverlust[89]:

$$\triangle W = -[\int_{X^*}^{X} D(X) - \int_{X^*}^{X} K'(X)]dX, \tag{3}$$

wobei $D(X)$ die kompensierte Nachfragefunktion und $K'(X)$ die Grenzkostenfunktion bezeichnen. Die Funktionen seien unabhängig von der Störung vorgegeben, d. h. es werde von kompensierenden Kreuzpreiseffekten abgesehen. Für die Veränderung des Wohlfahrtsverlustes gilt:

$$\frac{d(\triangle W)}{dX} = [D(X^*) - K'(X^*)] - [D(X) - K'(X)]. \tag{4}$$

[89] Vgl. *Brennan/Buchanan* (1983, 104) sowie *Harberger* (1971, 10).

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-46100-4 | Generated on 2025-06-11 10:29:33
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

Wegen $D(X^*)-K'(X^*)=0$
und $D(X)<K'(X)$
folgt

$$\frac{d(\triangle W)}{dX}>0. \tag{5}$$

Weiterhin ergibt sich aus (4):

$$\frac{d^2(\triangle W)}{dX^2}=-D'(X)+K''(X) \tag{6}$$

und damit

$$\frac{d^2(\triangle W)}{dX^2}>0, \text{ sofern } D'(X)<K''(X). \tag{7}$$

Aus (2) folgt

$$\frac{da}{dX}=1 \tag{8}$$

und somit gilt

$$\frac{d^2(\triangle W)}{da^2}>0, \text{ sofern } \frac{d^2(\triangle W)}{dX^2}>0. \tag{9}$$

Ist die Steigung der Nachfragekurve geringer als diejenige der Grenzkostenkurve, so erhöht sich der Wohlfahrtsverlust mit einer höheren Rate als die Störung a. Wird, wie in Abb. 1, die Annahme $K''(X)=0$ gesetzt, so hängt die überproportionale Erhöhung des Wohlfahrtsverlustes allein davon ab, daß die kompensierte Nachfragekurve negativ geneigt ist. Bei $K''(X)\neq 0$ ist (7) nur dann nicht erfüllt, wenn die Grenzkostenkurve negativ geneigt ist und zusätzlich eine absolut höhere Steigung als die Nachfragekurve aufweist. Obwohl auch Fälle denkbar sind, in denen (7) nicht erfüllt ist, gilt der Zusammenhang für die überwiegende Zahl der praktisch relevanten Fälle.

Auf der Grundlage dieses Ergebnisses sei die Frage gestellt, welcher Art die politischen Maßnahmen sein müssen, wenn Störungen vorliegen, die ein zweitbestes Optimum erfordern, wobei Ausmaß und Richtung der Abweichung der zweitbesten von der erstbesten Lösung nicht bekannt sind. Dabei ist im Normalfall davon auszugehen, daß zwar die generelle Eigenschaft (7) für die Beziehung zwischen $\triangle W$ und a gilt, daß jedoch der genaue Verlauf dieser Beziehung, die beispielsweise für gleiche positive und negative Werte von a abweichende Wohlfahrtsminderungen aufweisen kann, nicht bekannt ist. Die allokationspolitische Konsequenz aus dieser Konstellation wurde von *Brennan/McGuire* und von *Ng* in ähnlicher Weise abgeleitet[90]. Wegen ihrer

[90] *Brennan/McGuire* (1975); *Ng* (1977). Vgl. zu einer entsprechenden Argumentation für die optimale Einkommensverteilung bei völliger Unkenntnis der individuellen Grenznutzen des Einkommens bereits *Lerner* (1944, 29ff.).

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-46100-4 | Generated on 2025-06-11 10:29:33
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

Bedeutung für das Konzept der OT-Theorie und für die Begründung von Steuerstrukturen unter allokativen Gesichtspunkten sollen wesentliche Aussagen dieser beiden Beiträge — z. T. etwas abweichend von den in einzelnen Punkten auch untereinander divergierenden Ausführungen — auf der Grundlage des dargestellten wohlfahrtsökonomischen Zusammenhangs entwickelt werden.

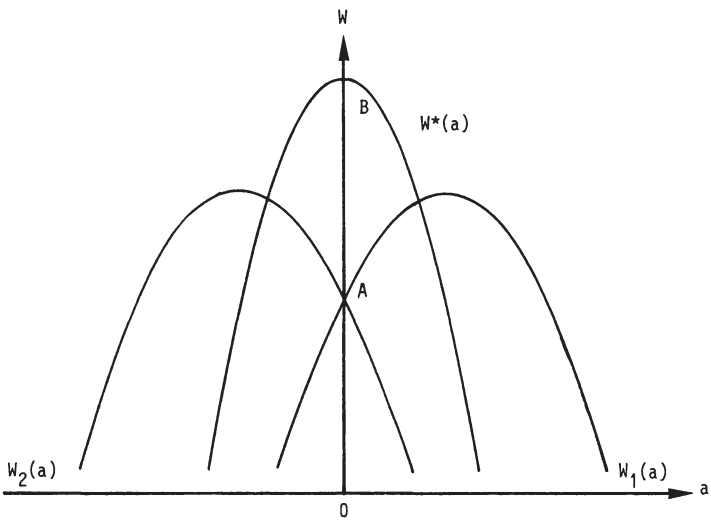

Abb. 2

In Abb. 2 sei der Verlauf einer Funktion des Wohlfahrtsniveaus in Abhängigkeit vom Ausmaß der Mengenstörung von X und damit in Abhängigkeit von der Divergenz zwischen marginalen Substitutions- und Transformationsraten bei diesem Gut gemäß Bedingung (9) für das erstbeste Optimum ohne Allokationsstörungen durch $W^*(a)$ dargestellt[91]. Das Wohlfahrtsmaximum wird bei $a = 0$ in Punkt B erreicht. Ein entsprechender Zusammenhang gilt für alle Güter der betrachteten Wirtschaft. Wird eine Second-best-Beschränkung, beispielsweise durch den Ausschluß des Gutes Freizeit aus der Besteuerung, eingeführt, so werden sich Lage und Form der Funktion im allgemeinen verändern; außerdem wird das maximal erreichbare Wohlfahrtsniveau für das Gut verglichen mit dem erstbesten Optimum sinken. Ein zweitbestes Optimum wird durch gezielte Abweichung von der erstbesten Regel der Angleichung der marginalen Substitutions- und Transformationsraten, d. h. durch Einführung einer optimalen Mengenstörung a^o 0 realisiert. Da aufgrund der oben dargestellten Zusammen-

[91] *Ng* (1979, 229) bezeichnet diese Form der Darstellung als „relation curve".

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-46100-4 | Generated on 2025-06-11 10:29:33
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

hänge weder Art noch Richtung der Verschiebung bekannt sind, seien $W_1(a)$ und $W_2(a)$ beispielhaft als gleichermaßen wahrscheinliche Kurvenverläufe unterstellt. Sie verlaufen wie die ursprüngliche Kurve symmetrisch, da über Art und Ausmaß einer möglichen Schiefe keine Informationen vorliegen und alle Abweichungen von der Symmetrie die gleiche Wahrscheinlichkeit aufweisen. Soll der Erwartungswert der Wohlfahrt maximiert werden, so sind unter diesen Bedingungen die Second-best-Beschränkungen völlig zu ignorieren, und es ist die erstbeste Regel zu erfüllen. In diesem Fall ist der Erwartungswert der Wohlfahrt OA, während er in allen anderen Fällen, wie in Abb. 2 erkennbar, aufgrund von Bedingung (9) geringer wird, da die möglichen Gewinne aus Abweichungen von der erstbesten Regel stets kleiner sind als die gleich wahrscheinlichen Verluste aus den Abweichungen. Das Ergebnis gilt für jedes Gut der betrachteten Wirtschaft und bedeutet in dem Beispiel des Ausschlusses der Freizeit aus der Güterbesteuerung, daß entgegen den Regeln der OT keine Abweichungen zwischen den marginalen Transformations- und Substitutionsraten für irgendwelche Güter eingeführt werden sollten. Wird anstelle einer Pauschalsteuer, die zur Realisierung eines erstbesten Optimums führen würde, eine Steuer mit gleichem Aufkommen auf alle Güter ohne Freizeit erwogen, so muß diese Steuer folglich einen gleichen Satz für sämtliche Güter aufweisen. D. h. aufgrund der fehlenden Information müssen die Steuersätze so festgelegt werden, als wären sämtliche Bedingungen eines Pareto-Optimums erfüllt.

Die Konsequenzen für die Verbrauchsbesteuerung seien durch folgende Überlegungen vertieft. Es werde erwogen, eine spezielle Verbrauchsteuer auf X einzuführen, um eine Second-best-Störung zu kompensieren, die eine Abweichung der marginalen Raten der Transformation und der Substitution für X im Ausmaß von $p_0 - p^*$ und eine entsprechende Mengenabweichung $a = X^* - X_0$ erfordern würde. Zur Vereinfachung sei von dem in Abb. 1 dargestellten Fall einer linearen Nachfragefunktion und konstanter Grenzkosten ausgegangen. Setzt man für die Steigung der Nachfragefunktion

$$-\frac{dp}{dX} = b, \tag{10}$$

so ergibt sich für den Wohlfahrtsgewinn, der bei einer gegebenen Abweichung a durch Auferlegung einer Mengensteuer mit dem Satz t erzielt wird:

$$\triangle W = \triangle X\left(ab - \frac{t}{2}\right). \tag{11}$$

Man kann dies in Abb. 1 überprüfen, wenn man bei der gegebenen Störung z. B. einen Steuersatz $t = p_1 - p^*$ auferlegt und den Wohlfahrtsgewinn durch die schraffierte Fläche ermittelt. Wegen

$$\triangle X = \frac{t}{b} \tag{12}$$

gilt:

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-46100-4 | Generated on 2025-06-11 10:29:33
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

$$\triangle W = at - \frac{t^2}{2b}. \tag{13}$$

Der Erwartungswert des Wohlfahrtsgewinns ergibt sich als:

$$E(\triangle W) = E(a)t - \frac{t^2}{2b}. \tag{14}$$

Soll der Erwartungswert des Wohlfahrtsgewinns maximiert werden[92], muß gelten:

$$\frac{\partial E(\triangle W)}{\partial t} = E(a) - \frac{t}{b} = 0. \tag{15}$$

Die Bedingung ist erfüllt, wenn

$$t = E(a)b. \tag{16}$$

Die optimale Steuer ist so festzulegen, daß der aus der Störung resultierende Erwartungswert des Wohlfahrtsverlustes kompensiert wird:

$$E(\triangle W) = \frac{1}{2}E(a)^2 b. \tag{17}$$

Wegen der im vorliegenden Fall gegebenen Unkenntnis über Richtung und Ausmaß der Störung erhält man einen Bereich möglicher Abweichungen a_i, wobei für jedes positive a_i von bestimmter Höhe mit gleicher Wahrscheinlichkeit ein entsprechendes negatives a_i auftreten kann. Somit gilt:

$$E(a_i) = 0. \tag{18}$$

Unter dieser Bedingung gibt es nur eine richtige Politik, nämlich keine Second-best-Kompensation durchzuführen und für die nichtneutrale Verbrauchsteuer auf X einen Steuersatz

$$t = 0 \tag{16a}$$

festzulegen, d. h. bei den Optimalitätsregeln der erstbesten Politik zu bleiben und keine Abweichungen der marginalen Substitutions- und Transformationsraten für die besteuerten Güter zu verursachen. Dieser Zusammenhang gilt für die Besteuerung jedes Gutes der betrachteten Wirtschaft, so daß eine allgemeine Verbrauchsteuer mit gleichem Satz für alle Güter auch bei Existenz von Second-best-Störungen die richtige Lösung ist, wenn die im Normalfall gegebenen schwerwiegenden Informationsmängel vorherrschen. Es besteht nämlich die

[92] Anstelle des Erwartungswertes könnte eine Funktion der möglichen Werte von $W(a)$ maximiert werden. Bei Risikoneutralität bzw. Risikoaversion resultiert auch in diesem Fall das abgeleitete Ergebnis. Argumente für eine abweichende Risikoeinstellung lassen sich möglicherweise im Leviathan-Fall begründen.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-46100-4 | Generated on 2025-06-11 10:29:33
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

Gefahr, daß bei dem Versuch, bescheidene Wohlfahrtssteigerungen zu bewirken, große Schäden erzeugt werden. In dem Beispiel des Ausschlusses der Freizeit aus der Besteuerung bedeutet die fehlende Information, daß die Erwartungswerte der Reaktionen der Freizeit auf Veränderungen aller Gütermengen gleich sind, da aufgrund der unübersehbaren Störungen des ökonomischen Gesamtsystems die Erwartungswerte möglicher Abweichungen Null werden. Die abgeleitete Konsequenz für den Fall fehlender Information über Second-best-Störungen kann als Verallgemeinerung der aus der OT-Literatur geläufigen Erkenntnis interpretiert werden, daß bei übereinstimmenden kompensierten Nachfrageelastizitäten aller Güter bezüglich des Lohnsatzes eine allgemeine Verbrauchsteuer optimal ist.

Das Ergebnis hat weitreichende Konsequenzen, denn es bestätigt für realistische Informationsbedingungen über Second-best-Störungen das herkömmliche Verfahren der Verwendung erstbester Ergebnisse als Grundlage steuerpolitischer Empfehlungen entgegen den Bedenken der OT-Theorie. Es bedeutet einerseits, daß steuerpolitische Normen weiterhin auf der Grundlage einer Situation ohne Allokationsstörungen abzuleiten sind[93], und andererseits, daß die Wohlfahrtskosten steuerlicher Interventionen unter Bezug auf die verzerrungsfreie Allokation zutreffend bemessen werden[94]. Das Ergebnis gilt für die durch Bedingung (7) umschriebenen Fälle. In der weit überwiegenden Anzahl aller Konstellationen ist bei der gegebenen Informationslage somit von den Ergebnissen der OT abzuraten und auf die erstbesten Steuerregeln zu rekurrieren.

Die Konsequenz ändert sich allerdings, wenn der Erwartungswert der Störung nicht Null ist, sondern wenn konkrete Informationen über Lage und Gestalt einer Kurve $W_i(a)$ vorliegen. Ob derartige Informationen zu Abweichungen von erstbesten Politiken führen, hängt von dem Ausmaß der Information, von der Risikoeinstellung bei Beachtung von (9) und von den mit der Maßnahme verbundenen Administrationskosten ab. Die aus dem Zusammenwirken dieser Erwägungen in einer Welt mit vielfältigen Allokationsstörungen sowie Informations- und Administrationskosten begründeten politischen Maßnahmen bezeichnet *Ng* als „third-best policies"[95]. Sie beinhalten folgende Regeln für die Praxis der Steuerpolitik. Da hinreichende Informationen über die Auswirkungen sämtlicher Verzerrungen des gesamten Wirtschaftssystems nicht erhältlich sind, müssen grundsätzlich die erstbesten, nicht verzerrenden steuerlichen Maßnahmen als die besten Konzepte gelten. Es ist allerdings möglich, daß spezifische Informationen über die Art einzelner ökonomischer Verzerrungen

---

[93] Bestehen keine Verzerrungen, so gilt wie bei vollständiger Unkenntnis über die Verzerrungen $E(a_i)=0$, da $a_i=0$ mit Sicherheit gilt.

[94] Der Beweis für diese Feststellung folgt unmittelbar aus (10)-(18), wenn eine nichtoptimale Steuer eingeführt wird. Siehe *Brennan/McGuire* (1975, 206f.).

[95] *Ng* (1979, 233).

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-46100-4 | Generated on 2025-06-11 10:29:33
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

vorliegen, ohne daß vollständige Kenntnis ihrer sämtlichen Implikationen gegeben ist. Beispielsweise werde die Verursachung eines bedeutenden externen Schadens durch ein Gut *X* konstatiert. Die Einführung einer erstbesten *Pigou*-Steuer kann bei der gegebenen Informationslage jedoch u. U. eine Verschlechterung bewirken. Die Frage ist, ob in Anbetracht dieser Möglichkeit auf entsprechende allokationspolitische Eingriffe verzichtet werden soll[96]. Auch wenn keine Information über sämtliche wirtschaftlichen Interdependenzen verfügbar ist, kann dennoch genügend gesicherte Kenntnis über Richtung und Ausmaß der zur Debatte stehenden Externalität bestehen. Eine solche Information ermöglicht abweichend von dem bisher untersuchten Fall in Abhängigkeit von der Verfügbarkeit weiterer Informationen die Begründung gezielter steuerpolitischer Maßnahmen. Falls keine verläßliche Kenntnis über spezifische Ansatzpunkte für zweitbeste Abweichungen besteht, ist in diesem Fall die erstbeste *Pigou*-Steuer zu empfehlen. Sind zusätzlich spezifische Informationen über Verzerrungen bei in naher Beziehung zu *X* stehenden Gütern vorhanden, so kann die erstbeste Regel entsprechend korrigiert werden. Allein für derartige Fälle unzweifelhafter und bedeutsamer direkter Beziehungen, nicht jedoch für generelle Konzepte des gesamten Steuersystems können einzelne Second-best-Ansätze Bedeutung erlangen, sofern die Administrationskosten nicht prohibitiv sind. Entsprechendes gilt für alle erstbesten Abweichungen von der neutralen Besteuerung, die nur im Einzelfall bei genügender Sicherheit über die Effekte realisiert werden sollten.

Spezielle Verbrauchsteuern stellen demnach nicht nur aufgrund ihrer distributiven Problematik, sondern auch aus allokativen Gründen keinen Normalfall der Verbrauchsbesteuerung dar; sie sind als steuerliche Ausnahmen anzusehen, die nur mit großer Zurückhaltung eingesetzt werden sollten. Demgegenüber wird die dominierende Position der allgemeinen Verbrauchsteuer nachdrücklich betont. Eine interessante Konsequenz resultiert für den normativen konstitutionellen Ansatz der Besteuerung. In der langfristigen Perspektive dieses Ansatzes, der steuerliche Regeln ohne Kenntnis der konkreten Einzelsituation auf Dauer festlegt, werden Second-best-Konzepte vollends utopisch. Das adäquate Modell wird in diesem Kontext durch das völlige Fehlen von Informationen über Second-best-Störungen des Wirtschaftssystems beschrieben. Das abgeleitete Argument für erstbeste Konzepte erhält somit konstitutive Bedeutung für eine Steuerpolitik, die auf die Begründung längerfristiger Regeln anstelle laufender ad-hoc-Maßnahmen angelegt ist.

Die dargestellten Informationsaspekte gelten mutatis mutandis auch für den Leviathan-Ansatz. Sie zeigen, warum die bei vollkommener Information resultierenden, differenzierten Steuerstrukturen in der Realität nicht zu erwar-

[96] *Brennan/McGuire* (1975, 208f.) empfehlen eine „unambitious corrective policy", während *Ng* (1979, 234f.) eine auf differenzierte Informationsprobleme mit unterschiedlichen Lösungen reagierende Strategie entwirft.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-46100-4 | Generated on 2025-06-11 10:29:33
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

ten sind, so daß die Gegenmaßnahmen à la *Brennan/Buchanan* sich als (teilweise) überflüssig erweisen können. Sie machen andererseits deutlich, daß die Steuerstrukturen des Leviathan von denjenigen eines wohlwollenden Alleinherrschers abweichen werden, da man in beiden Fällen nicht von übereinstimmenden Risikoeinstellungen ausgehen kann. Ein Leviathan wird kaum die hier begründeten steuerpolitischen Regeln übernehmen, sondern wird in Abhängigkeit von seiner Risikoeinstellung u.U. auch ungesicherte und möglicherweise zu hohen Schäden führende Steuerstrukturen durchsetzen. Die *Brennan/Buchanan*-Regeln richten sich somit primär gegen den Hasardeur unter den Leviathan-Politikern; ein risikoneutraler oder risikoaverser Leviathan wird hingegen durch die dort geforderten konstitutionellen Beschränkungen der Besteuerungsgewalt weniger begrenzt. Bei einer positiven Würdigung des Leviathan-Ansatzes ist außerdem zu berücksichtigen, daß Politiker zwar auch in der Demokratie einen gewissen Handlungsspielraum für eigene Zwecke nutzen können, daß sie einen fiskalischen Überschuß indessen zu nicht unerheblichen Teilen im Wege von speziellen Ausgaben- oder Steuervorteilen an bestimmte Wählergruppen ausschütten müssen[97]. Die Zielsetzung der Aufkommensmaximierung steht in diametralem Gegensatz zur Gewährung von gruppenspezifischen Vergünstigungen, da diese im Normalfall zu allokativen Ineffizienzen führen. D.h. die von Wählerinteressen abhängigen Politiker verzichten mit der Ausschüttung auch auf die Realisierung eines theoretisch ableitbaren Maximalaufkommens.

Ein auf positives Staatsverhalten ausgerichteter konstitutioneller Ansatz muß somit gleichermaßen Vorkehrungen gegen steuerliche Begünstigungen wie gegen Maßnahmen politischen Aufkommensinteresses vorsehen. Für die Gestaltung der Verbrauchsbesteuerung bedeutet diese konstitutionelle Zielrichtung folgendes. Zum Ausschluß von Differenzierungen mit hohen sozialen Verlustmöglichkeiten sind alle Abweichungen von der allgemeinen Verbrauchsteuer an strenge, gesetzlich fixierte Bedingungen zu knüpfen. Dies gilt nicht nur für Second-best-Argumente, sondern auch für erstbeste Korrekturmaßnahmen wie beispielsweise Internalisierungen. Es muß ausgeschlossen werden, daß Politiker trotz unzureichender Informationen auf derartige Ansätze zurückgreifen, um damit Maßnahmen, die primär anderen Zielsetzungen dienen, politisch begründen zu können. Zur Vermeidung von gruppenspezifischen Differenzierungen ist eine umfassende Bemessungsgrundlage des auf Markttransaktionen beruhenden, ökonomisch bewerteten volkswirtschaftlichen Verbrauchs zu gewährleisten, wobei nichtmarktliche Tatbestände wie die Erstellung von Konsumgütern in Haushalten zum Eigenverbrauch im Sinne des konstitutionellen Begrenzungsarguments ausgeschlossen bleiben sollten. Außerdem sollte der Grundsatz der horizontalen Gleichbehandlung wieder stärkeres Gewicht erhalten als in der Theorie der Optimalbesteuerung. Dies bedeutet, daß der

[97] Vgl. zur Struktur und zum Prozeß der Gewährung von Vergünstigungen *Folkers* (1983a, 194ff. u. 1985).

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-46100-4 | Generated on 2025-06-11 10:29:33
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

Ausnahmecharakter spezieller Verbrauchsteuern an verbindliche Kriterien geknüpft wird. Es bedeutet weiterhin, daß bei der allgemeinen Verbrauchsteuer Steuersatzdifferenzierungen oder Sondermaßnahmen bezüglich der Bemessungsgrundlage ausgeschlossen werden. Für rational angelegte und wirksame Verteilungsmaßnahmen sind andere steuerliche Instrumente zu präferieren. Mögliche Überhöhungen des gesamten Steueraufkommens stellen nicht primär eine Frage der jeweiligen Steuer, sondern ein Problem des Steuersystems dar, das nur für dieses insgesamt gelöst werden kann, da willkürliche Begrenzungen bei einigen Steuern erhebliche ökonomische Verzerrungen erzeugen können[98]. Die von *Brennan/Buchanan* diskutierte Möglichkeit einer Einschränkung der umfassenden Bemessungsgrundlage Verbrauch zur Begrenzung des Aufkommens kann somit nicht akzeptiert werden; wohl aber kann der Ausschluß der speziellen Verbrauchsteuern auch unter diesem Gesichtspunkt von Bedeutung sein.

b) Grundsätze einer ökonomisch rationalen Verbrauchsbesteuerung

Sieht man von den frühen Rechtfertigungslehren im Sinne von *Hobbes* und *Mill* ab, so zieht sich ein zentrales Thema durch die Diskussion über die Verbrauchsbesteuerung: Den Verbrauchsteuern werden — verglichen mit der als grundsätzlich überlegen angesehenen Einkommensteuer — zahlreiche unerwünschte Eigenschaften attestiert, während ihnen andererseits aufgrund einiger Probleme der Einkommensbesteuerung die Unverzichtbarkeit zugesprochen wird[99]. Die neuere Steuertheorie hat demgegenüber gezeigt, daß Verbrauchsteuern durchaus nicht nur die Ergänzungsrolle neben der grundsätzlich dominierenden Einkommensteuer spielen müssen. Bei den neueren Konzepten ergibt sich mit Ausnahme der CT ein Schwergewicht im Bereich der speziellen Verbrauchsteuern. Die Analyse der Inzidenz und der Allokationseffekte im allgemeinen ökonomischen Gleichgewicht führt zu einem dramatischen Wandel in der grundlegenden Position gegenüber der allgemeinen Verbrauchsteuer. Aufgrund ihrer ökonomischen Effekte ergibt sich eine Umkehrung in der Beurteilung von Einkommen- und Verbrauchsteuer: Die allgemeine Verbrauchsteuer ist allokativ neutral, sie erzeugt keine Änderungen der Preisrelationen und keine Effizienzkosten und führt unabhängig von den Angebots- bzw. Nachfrageelastizitäten im Hinblick auf Güterpreise und Zinssatz zu einer proportionalen Belastung des Einkommens; die Einkommensteuer erzeugt demgegenüber Allokationskosten im Bereich der Akkumulationsentscheidungen und hat eine Verschiebung der Inzidenz zu Lasten der relativ unelastisch angebotenen Produktionsfaktoren zur Folge. Die allgemeine Verbrauchsteuer,

---

[98] Vgl. zu Erfahrungen mit Begrenzungen einzelner Steuern in den USA *Folkers* (1983b, 45 u. 99ff.).

[99] Gegen diesen Ansatz wendet sich bereits *Schumpeter* (1928, 208), der die positiven ökonomischen Eigenschaften der Umsatzsteuer klarsichtig betont.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-46100-4 | Generated on 2025-06-11 10:29:33
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

nicht die Einkommensteuer, ist somit die Referenzsteuer für eine allokativ effiziente, gleichmäßige Belastung des Einkommens. In Umkehrung der bisher vorherrschenden Position müßte aufgrund dieses Ergebnisses die Einkommensteuer als zusätzliche Abgabe angesehen werden, welche die ökonomisch überlegene allgemeine Verbrauchsteuer ergänzen soll.

Gegen diese Sichtweise könnte eingewandt werden, auch die allgemeine Verbrauchsteuer rufe eine Nichtneutralität hervor, wenn man das Zusatznutzenargument des Sparens berücksichtige[100]. Neben den bereits diskutierten Qualifizierungen dieses Arguments ist im gegebenen Zusammenhang vor allem auf die Informationsproblematik dieses weder beobachtbaren noch meßbaren Effekts zu verweisen. Nach den Grundsätzen einer drittbesten Steuerpolitik sollten derart unsichere Beziehungen, die zu weitgehend spekulativen Second-best-Anpassungen mit unübersehbaren Wohlfahrtseffekten führen, nicht berücksichtigt werden. Das Zusatznutzenargument erscheint somit nicht geeignet, die steuerpolitische Einschätzung der beiden Abgaben in Frage zu stellen; es kann allerdings als eines unter mehreren Argumenten für eine ergänzende Einkommen- oder Vermögensteuer angesehen werden. Auch die Frage des Freizeitnutzens und der Reaktionen des Arbeitsangebots kann beim gegenwärtigen Stand der Kenntnis, wie unter III. 6. dargestellt, für die steuerpolitische Beurteilung unberücksichtigt bleiben. Man kann jedoch fragen, ob die abgeleitete Störung der intertemporalen Konsumentscheidungen durch die Einkommensteuer nicht ebenfalls relativiert werden muß, da die Zinsabhängigkeit der Sparentscheidungen häufig als unsicher bzw. gering eingeschätzt wird. Dies würde indessen nicht bedeuten, daß der relative Vorteil der Verbrauchsteuer gegenüber der Einkommensteuer entfallen würde, wohl aber, daß die erhoffte Förderung der privaten Kapitalbildung (weitgehend) ausbleiben könnte. Falls die Einkommensteuer verglichen mit der Verbrauchsteuer die private Ersparnis nicht einschränken sollte, wird andererseits die staatliche Ersparnis wegen der zeitlichen Verschiebung der Steuereinnahmen sinken, so daß der Bruttomarktzins sich erhöht und auf diesem Wege eine Abweichung von der proportionalen Inzidenz zu Lasten des Arbeitseinkommens resultiert. Hinzu kommt, unabhängig von der Reaktion der privaten Ersparnis, die Mehrbelastung aufgrund der Abweichungen der marginalen Raten der intertemporalen Substitution und Transformation, auch wenn die Diskrepanz zwischen beiden teilweise durch die Zinsreaktion ausgeglichen wird. Geht man aufgrund der jüngsten empirischen Untersuchungen[101] von einer gewissen Zinsreagibilität der Ersparnis aus, so muß außerdem damit gerechnet werden, daß die Einkommensteuer verglichen mit der allgemeinen Verbrauchsteuer die private Ersparnis vermindert. Entsprechend werden die Kapitalintensität, die Arbeitsproduktivität sowie das Lohn-Zinsverhältnis gesenkt und neben verringertem Sozialprodukt und Konsum über die Zeit wird eine verstärkte Regression erzeugt.

[100] Siehe oben III. 6.

[101] Siehe oben III. 6.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-46100-4 | Generated on 2025-06-11 10:29:33
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

Das Ergebnis bestätigt Vorstellungen im Sinne von *Mill* und *Fisher*. Sieht man von einer Diskussion direkter Ausgabensteuern ab, so kann die Konsequenz aus den vorgelegten Deduktionen allerdings nicht in der Forderung nach Ersetzung der Einkommensteuer durch eine allgemeine Verbrauchsteuer, wohl aber in der Betonung eines stärkeren Gewichts der Verbrauchsteuer bestehen. Da vorherrschende Verteilungsziele mit proportionalen Verbrauchsteuern nicht erreicht werden können, ergibt sich unter diesem Aspekt der logische Ansatzpunkt für eine zusätzliche, die allgemeine Verbrauchsteuer distributiv ergänzende Einkommensteuer. Bei einer nennenswerten Zinsreagibilität der Ersparnis wird die effektive Progression der Einkommensteuer indessen geringer sein als die Tarifprogression. Für die Verbrauchsteuer bedeutet dieses Konzept, daß es sich um eine wirklich allgemeine Steuer handeln muß, die alle Differenzierungen nach Gütern oder Branchen vermeidet. Andernfalls könnten bei Erhöhung ihres Anteils erhebliche unsystematische Verzerrungen entstehen. Die Profilierung der Verbrauchsteuer verdient auch im Hinblick darauf Interesse, daß die Einkommensteuer Probleme bezüglich der horizontalen Gleichbehandlung verursacht, wenn die Gesamtheit der einem Individuum während seines Lebens zur Verfügung stehenden Ressourcen als Indikator der Gleichheit angesehen wird. Die Verbrauchsteuer kann unter diesem Gesichtspunkt zur Erhöhung der Gleichbehandlung beitragen, da der Konsum eine stabilere Funktion des permanenten Einkommens ist als das Periodeneinkommen, und die Besteuerung bei gleichem Lebenszeiteinkommen nicht nach der Art der Einkommensverwendung differenziert[102]. Damit würde auch der konstitutionellen Forderung nach stärkerer Beachtung der horizontalen Gleichheit entsprochen. Schließlich ist darauf hinzuweisen, daß die Verbrauchsteuer im Vergleich mit der Einkommensteuer die einfachere Steuerform darstellt und damit auch unter Gesichtspunkten der Entrichtungs- und Erhebungskosten vorteilhaft erscheint.

Bezüglich der Struktur der Verbrauchsbesteuerung ist erneut zu betonen, daß die allgemeine Verbrauchsteuer keine Ausnahmen und Differenzierungen verträgt. Bei den speziellen Verbrauchsteuern erwies sich das seit *Adolph Wagner* geläufige Argument, diese Steuern seien zur Erbringung des notwendigen Steueraufkommens trotz bestehender Mängel in erheblichem Maße einzusetzen, als nicht überzeugend. Das moderne Argument für eine extensive Verwendung von speziellen Verbrauchsteuern fordert eine im Hinblick auf Effizienz- und Verteilungseffekte optimal differenzierte Steuerstruktur. Die Analysen ergaben, daß allokativ differenzierte Verbrauchsteuern im Normalfall mehr Schäden als Nutzen erwarten lassen, während distributive Differenzierungen teilweise von geringfügiger Effektivität sind und teilweise zu erratischen Konsequenzen führen. Man sollte auf derartige Konzepte unter allokativen Gesichtspunkten grundsätzlich verzichten und unter distributiven Gesichtspunkten deshalb nicht zurückgreifen, weil für dieses Ziel besser geeignete Abgabeninstrumente zur Verfügung stehen.

[102] *Boskin* (1978, 23).

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-46100-4 | Generated on 2025-06-11 10:29:33
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

Es bleibt somit bei einer restriktiv abgegrenzten, mit Zurückhaltung zu verwendenden Zahl spezieller Ausnahmen von der allgemeinen Verbrauchsteuer. Entsprechend ist zu fordern, eine Reihe der gegenwärtig noch existierenden speziellen Verbrauchsteuern aufgrund der resultierenden Wohlfahrtsverluste abzuschaffen. Auch solche Abgaben, die wie beispielsweise Mineralöl-, Alkohol- oder Abwasserabgaben prinzipiell einer überzeugenden Begründung zugänglich sind, können Störfaktoren darstellen, wenn sie — wie der Steuergesetzgeber immer wieder deutlich macht — nicht gemäß ökonomischen Kriterien nach dem Stand der verfügbaren Informationen eingesetzt werden, sondern als willkommene Erweiterungen des Spektrums der nach politischer Opportunität einsetzbaren Handlungsmöglichkeiten angesehen werden. Dieser Gefahr kann nur durch strikte Beschränkungen der Gestaltungsmöglichkeiten bei allen speziellen Verbrauchsteuern und äußerst strenge Anforderungen an ihre Zulässigkeit begegnet werden. Solange hierfür keine überzeugenden Regeln gefunden sind, verbleiben große Vorbehalte gegenüber den meisten speziellen Verbrauchsteuern. Die in der modernen theoretischen Diskussion von mehreren Seiten in Frage gestellte Auffassung, daß allgemeine, nicht differenzierte Verbrauchsteuern den grundsätzlich überlegenen Normalfall und spezielle Verbrauchsteuern den auf wenige, genau spezifizierte Fälle zu beschränkenden Ausnahmefall darstellen, behauptet allen Angriffen zum Trotz ihre Gültigkeit. Eine Abkehr von dieser Grundposition müßte in der Praxis unweigerlich zu verstärkten Verzerrungen des Steuersystems und erheblichen sozialen Verlusten führen.

3. Die politische Ökonomie der Verbrauchsbesteuerung

Für eine umfassende Beurteilung der Verbrauchsteuern muß neben ihren distributiven und allokativen Effekten auch auf die traditionell gerade bei diesen Steuern besonders wichtigen Fragen ihrer politisch-ökonomischen Wirkungen eingegangen werden. Von ihren frühesten Befürwortern bis zu ihren jüngsten Verfechtern[103] findet sich das Argument, der Einsatz dieser Steuern entspreche möglicherweise nicht den Idealen steuerlicher Gerechtigkeit, wohl aber der staatspolitischen Klugheit. In der neueren politisch-ökonomischen Diskussion der Verbrauchsteuern sind drei große Fragestellungen zu unterscheiden. Die erste bezieht sich auf die vom Steuerzahler in konstitutioneller Perspektive präferierten Steuerstrukturen. Die zweite Frage ist auf das vor allem in der italienischen und deutschen Tradition[104] besonders hervorgehobene Phänomen einer systematischen Fehlwahrnehmung bzw. Fehleinschätzung der Verbrauchsteuerbelastung gerichtet. Die dritte Frage betrifft die Aufkommenselastizität der Verbrauchsteuern verglichen mit derjenigen anderer großer Abgaben. Dieses lange Zeit primär im Hinblick auf makroökonomische Fragen diskutier-

[103] Beispielsweise *Hansmeyer* (1979, 64).

[104] Siehe z. B. *Puviani* (1903/1960) oder *Schmölders* (1959/60).

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-46100-4 | Generated on 2025-06-11 10:29:33
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

te Phänomen wird in der neueren Finanzwissenschaft verstärkt als politisch-ökonomisches Problem der Einflußfaktoren öffentlicher Ausgabentätigkeit verstanden. Nachdem die erste Frage bereits behandelt worden ist, soll hier untersucht werden, inwieweit die zweite und dritte Frage das bisherige Urteil über die Verbrauchsteuern tangieren und welche Schlußfolgerungen sie für die Gestaltung der Verbrauchsteuern nahelegen.

a) Die Unmerklichkeit der Verbrauchsteuern

Während die Unmerklichkeit von vielen Autoren als erwünschte Eigenschaft für die Finanzierung einer angemessenen Staatsquote positiv gewertet wird, wird sie von anderen aus staatspolitischen Gründen oder aufgrund der resultierenden Ressourcenfehlallokation als negative Erscheinung gekennzeichnet[105]. Neuerdings wird auch behauptet, das Problem sei eine mit üblichen ökonomischen Methoden entweder nicht zu behandelnde oder aber irrelevante Frage[106]. Die Essenz des klassischen Arguments besagt, daß verschiedene steuerliche Institutionen den Steuerzahlern systematisch unterschiedliche Informationen über die von ihnen getragenen Steuern vermitteln. Die Ursachen liegen in der Wahl des Steuergegenstands und in der Form der Steuererhebung sowie in einigen weiteren Faktoren[107]. Die Folge besteht in einer Fehleinschätzung der individuellen Opportunitätskosten öffentlicher Leistungen[108]. Bei unvollkommener Merklichkeit werden die Kosten unterschätzt, und es resultiert eine Übernachfrage nach öffentlichen Leistungen bzw. ein reduzierter Steuerwiderstand bei staatlicherseits verordneten Erhöhungen der Ausgaben. Die Befürwortung unmerklicher Steuern steht in einem logischen Zusammenhang mit der Forderung nach höherer Staatstätigkeit, ihre Ablehnung folgt aus der Sorge um überhöhte Staatstätigkeit bzw. um allokative Ineffizienzen bei der Bereitstellung öffentlicher Leistungen. Das staatspolitische Argument, nach dem der Bürger in der Demokratie nur bei Kenntnis der Steuerbelastung die ihm zukommende Entscheidung über die staatliche Tätigkeit wahrnehmen könne, steht in engem Zusammenhang mit dem letztgenannten ökonomischen Aspekt[109].

Wiederholt wurde in der Literatur eine zusätzliche ökonomische Wirkung behauptet, die — in einer Formulierung von *Hansmeyer* — darauf hinausläuft, daß „geringe Merklichkeit... Substitutionseffekte weitgehend auszuschließen“[110] geeignet sei, während merkliche Steuern „den Leistungswillen lähmen

---

[105] Siehe z. B. *Neumark* (1970, 38f.).

[106] *Wiegard* (1984, 12).

[107] Siehe z. B. *Baum* (1982, 33ff.).

[108] *Buchanan* (1967, 15f.).

[109] Zu weiteren Gesichtspunkten wie dem Argument der Bequemlichkeit für die Zensiten siehe *Keller* (1968).

[110] *Hansmeyer* u. a. (1980, 762).

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-46100-4 | Generated on 2025-06-11 10:29:33
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

und die Investitionsneigung drosseln"[111]. Von *Wiegard* wurde kürzlich darauf hingewiesen, daß diese Vermutung kaum begründet ist[112], da es dem marktwirtschaftlichen Verfahren der rationellen Informationsverarbeitung entspricht, daß für private Wirtschaftsentscheidungen nur die Kenntnis veränderter Preise oder Einkommensgrößen, nicht jedoch das Wissen um deren Ursachen notwendig ist. Substitutionseffekte sind von Änderungen der relativen Preise und nicht von der Information über zugrundeliegende steuerliche Maßnahmen abhängig. Nur wenn sogenannte „Grolleffekte"[113] gegenüber der Besteuerung oder gegenüber einzelnen Steuermaßnahmen vorliegen, kann das Reaktionsverhalten auch von der Wahrnehmung der Besteuerung beeinflußt werden. Die Erwartung eines verringerten Leistungswillens bzw. einer verringerten Investitionsneigung bei Merklichkeit ist somit nur dann gerechtfertigt, wenn Effekte dieser Art zum Tragen kommen. *Wiegard* nimmt diese Feststellung zum Anlaß, wesentliche Teile der bisherigen Untersuchungen zum Thema Unmerklichkeit als analytisch unzulässig bzw. irrelevant zu bezeichnen[114]. Dabei bezieht er sich allerdings nicht auf die für das Problem zentrale Frage nach den Wirkungen der Unmerklichkeit auf die Nachfrage nach öffentlichen Leistungen. Diese Frage ist dadurch bedingt, daß bei der Besteuerung im Unterschied zum Verfahren der Marktpreisbildung Fehlperzeptionen der Preise für die nachgefragten (öffentlichen) Güter auftreten können. Wird von diesem entscheidenden Zusammenhang abgesehen, so kann man der vorliegenden Literatur kaum gerecht werden. Die Fehlperzeption der Alternativkosten öffentlicher Leistungen stellt in der Tat ein ökonomisch wichtiges Problem dar, das gerade im Hinblick auf die Verbrauchsteuern nicht übergangen werden darf und auch nicht auf Fragen von Grolleffekten bzw. besteuerungsabhängigen Präferenzen reduziert werden kann.

Das Phänomen der Merklichkeit weist zwei voneinander trennbare Informationsaspekte auf. Der Zensit muß sich bewußt sein, daß er in bestimmten Fällen Übertragungszahlungen an den Staat leistet, und er muß eine Vorstellung davon entwickeln, in welcher Höhe er belastet wird. Die verschiedenen steuerlichen Institutionen verursachen abweichende Informationskosten hinsichtlich beider Aspekte und werden daher zu einem unterschiedlichen Grad der Informiertheit führen, d.h. systematisch divergierende Einschätzungen der individuellen Alternativkosten öffentlicher Leistungen erzeugen. In bezug auf den ersten Aspekt richten die Verbrauchsteuern wegen ihrer Erhebung beim Verkäufer und der fehlenden generellen Mitteilungspflicht an Faktoreigner oder Konsumenten eine besonders hohe Merklichkeitsschwelle auf. Grundsätzlich dürfte allerdings ein großer Teil der Bürger wissen, daß es eine allgemeine Umsatzsteuer gibt, während dieses Wissen bei vielen der speziellen Verbrauchsteuern nicht zu

[111] *Hansmeyer* (1979, 60).

[112] *Wiegard* (1984, 9).

[113] *Musgrave* (1959, 240).

[114] *Wiegard* (1984, 12).

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-46100-4 | Generated on 2025-06-11 10:29:33
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

erwarten ist[115]. Ähnlich wie bei der allgemeinen Verbrauchsteuer kann auch bezüglich der Existenz der allgemeinen Einkommensteuer mit verbreiteter Kenntnis gerechnet werden. Im Falle der Lohnsteuer ist allerdings die Technik des Quellenabzugsverfahrens nicht zur Konkretisierung dieser Kenntnis geeignet.

Für die individuelle Höhe der Belastung steht der über die Existenz einer Steuer informierte Zensit vor dem Problem, sich Informationen über das gesetzliche Ausmaß der Steuer im Einzelfall und über die Inzidenz zu verschaffen. Während die Beantwortung der ersten Frage lediglich mit einem gewissen Aufwand verbunden ist, bereitet die zweite grundsätzliche Schwierigkeiten, da hierüber auch unter Fachleuten kaum Einigkeit zu erzielen ist. Bei der Beantwortung der ersten Frage schneidet die allgemeine Umsatzsteuer am besten ab, da die Informationskosten hier — sieht man von Ausnahmen und ermäßigten Steuersätzen ab — geringer als bei der Vielzahl der speziellen Verbrauchsteuern und der Tarifgestaltung sowie der Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer sind. Im Hinblick auf die zweite Frage wirft die allgemeine Verbrauchsteuer demgegenüber gravierende Probleme für den Zensiten auf: Soll er die Steuer — dem legislativen Willen entsprechend — in voller Höhe seinen Konsumausgaben zurechnen oder tut er gut daran, sie als proportionale Belastung des Faktoreinkommens zu begreifen? Sollte er sich der zweiten Version anschließen, so wird ihm allerdings auch bewußt sein, daß diese nur eine langfristige Tendenz unter Wettbewerbsbedingungen beschreibt und daß der Einzelfall durchaus anders gelagert sein kann[116]. Das Individuum wird kaum die notwendigen Informationen über ökonomische Interdependenzen erlangen können, um spezielle Besonderheiten seiner Position festzustellen, so daß es sich einer der groben Grundsatzpositionen oder einer Mischung aus beiden anschließen muß.

Während die Merklichkeit der Existenz der allgemeinen Verbrauchsteuer somit entgegen manchen Vermutungen vergleichsweise hoch sein dürfte, gilt dies nicht in gleichem Maße für ihr gesetzliches Ausmaß und sicher nicht für die tatsächliche individuelle Belastung. Eine gewisse Unterschätzung des Niveaus der Steuerbelastung, wie sie in empirischen Untersuchungen berichtet wird[117], dürfte das Argument einer Verminderung des Steuerwiderstandes unterstützen und der Vermutung eines überhöhten Staatsanteils Nahrung geben. Richten sich die interessierten Staatsbürger in ihrem Urteil nach der klassischen Überwälzungshypothese, so werden die unteren Einkommensschichten ihre Steuerbelastung im Durchschnitt zu hoch und die oberen zu niedrig einschätzen. Die Folge ist eine größere Unzufriedenheit der unteren Einkommensschichten und eine Übernachfrage nach den von höheren Einkommensschichten gewünschten

[115] Siehe *Schmölders* (1959/60, 27).

[116] Vgl. *Buchanan* (1967, 52f.).

[117] Vgl. wiederum *Schmölders* (1959/60, 27ff.).

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-46100-4 | Generated on 2025-06-11 10:29:33
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

Staatsleistungen. Weder diese strukturelle noch die niveaumäßige Fehleinschätzung ist jedoch notwendig mit jeder allgemeinen Verbrauchsteuer verbunden. Würde der Staat die Proportionalbelastung des Einkommens erkennen und eine entsprechende Informationspolitik verfolgen, so würde — auch wenn zunächst nur ein Teil der Bürger von dieser These zu überzeugen wäre — der dargestellte Struktureffekt auf die Dauer vermieden, und der Niveaueffekt würde abgebaut. Die allgemeine Verbrauchsteuer kann somit weitgehend von den Nichtneutralitäten einer unmerklichen Steuer befreit werden und sollte unter diesem Aspekt unvoreingenommen beurteilt werden. Ob der Abbau der Steuerillusion von einem auf Einnahmenerzielung ausgerichteten Staat allerdings angestrebt werden würde, mag bezweifelt werden.

Bei den speziellen Verbrauchsteuern ist — wie festgestellt — bereits die Merklichkeit der Existenz allein aufgrund ihrer großen Zahl und der teilweise bescheidenen Bedeutung für den einzelnen sehr viel geringer. Die Frage, inwieweit die Marktpreise eine Folge dieser Steuern sind, spielt für die individuellen Güterkäufe keine Rolle, so daß die Vorstellung von einem Beitrag zu den staatlicherseits abgezogenen Ressourcen nur gering ausgebildet sein wird. Die Argumente bezüglich der Unmerklichkeit der Verbrauchsteuern treffen somit von der Sache her vor allem ihre spezielle Variante. Dies gilt auch für die Frage der Inzidenz, die sich in Abhängigkeit vom Einzelfall höchst unterschiedlich darstellen kann. Es besteht zwar eine einfachere Möglichkeit als bei der allgemeinen Verbrauchsteuer, die Belastung im Einzelfall zu kalkulieren, generelle Aussagen über durchschnittliche Effekte lassen sich indessen weniger gut ableiten. Man kann zwar in der Regel eine relativ stärker als bei der allgemeinen Verbrauchsteuer ausfallende Belastung der Konsumenten konstatieren, dem stehen aber vielfältige, höchst unklare Belastungen von unterschiedlichen Faktoreignern und Vorteile auf Seiten von Konsumenten nichtbesteuerter Güter gegenüber. Die Konsequenz ist zweifach: Generell wird das Ausmaß dieser Steuern deutlich unterschätzt, weil viele von ihnen kaum ins Bewußtsein eindringen, und weil erhebliche Teile der effektiv Belasteten die unsystematische Inzidenz nicht überblicken; die Konsumenten derjenigen Güter, bei denen wie im Falle von Alkohol, Tabakwaren und Mineralöl ihre Existenz allgemein bekannt ist, werden das Ausmaß der Belastung überschätzen, wenn nach üblichem Muster eine vollständige Überwälzung unterstellt wird. Die Unzufriedenheit der sich übermäßig belastet fühlenden Gruppen wird — wenn dem nicht besondere Zusammenhänge wie die Aspekte der „Sündensteuern" entgegenstehen — politischen Druck erzeugen und nicht ohne allokative Konsequenzen bleiben. Die speziellen Verbrauchsteuern werfen somit unter dem Aspekt der Unmerklichkeit prinzipiell gravierendere Probleme auf als die allgemeinen.

Bevor ein Fazit gezogen wird, sei auf die als direkte Steuer häufig ganz anders beurteilte Einkommensteuer eingegangen. Hier dürften zwar bezüglich der Existenz keine Merklichkeitsprobleme vorliegen, dafür ist jedoch mit um so stärkeren Fehlperzeptionen bei der Tarifbelastung und der Inzidenz zu rechnen.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-46100-4 | Generated on 2025-06-11 10:29:33
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

Hinzu kommt die durch das Quellenabzugsverfahren bedingte Verminderung der Steuerwahrnehmung, die bei konstantem Steuerrecht eine ähnliche Wirkung auf das individuelle Verhalten hat wie das indirekte Besteuerungsverfahren der Verbrauchsteuern[118]. Informationen über das Ausmaß der gesetzlichen Steuerbelastung werden die Zensiten bei diesem Verfahren meist nur im Falle von Steuerrechtsänderungen erhalten. Demgegenüber scheint die Inzidenz nach wie vor kaum als Problem angesehen zu werden, da Überwälzungsmöglichkeiten meist implizit ausgeschlossen werden. Die Analysen zur dynamischen Inzidenz von Einkommensteuern haben allerdings darauf hingewiesen, daß kein Anlaß besteht, diese Annahme als selbstverständlich zu akzeptieren, sondern daß in langfristiger Perspektive eher von einem Regressionseffekt auszugehen ist. Die Steuerbelastung wird somit nicht nur im Durchschnitt unterschätzt, sondern sie wird außerdem in den oberen Einkommensschichten relativ zur effektiven Belastung überschätzt und in den unteren Einkommensschichten unterschätzt. Während das generelle Ausmaß der Wahrnehmung sich nicht nennenswert von demjenigen der allgemeinen Verbrauchsteuer unterscheiden wird, sind die relativen Belastungsvorstellungen somit tendenziell umgekehrt ausgebildet wie bei der allgemeinen Verbrauchsteuer. In empirischen Untersuchungen für die USA wurde allerdings festgestellt, daß untere Einkommensgruppen ihre Einkommensteuerschuld eher überschätzen, während obere zur Unterschätzung neigen[119]. Wenn dieses Ergebnis sich allgemein bestätigen sollte, würde damit ein Gegeneffekt gegen die Fehleinschätzung der Inzidenz wirksam.

Beim Vergleich der Steuern zeigt sich, daß die generelle Merklichkeit der beiden allgemeinen Steuern wenig Unterschiede aufweist, und daß strukturelle Unterschiede nur unter bestimmten Bedingungen zu erwarten, dann jedoch tendenziell gegenläufig sind. Der empirische Kenntnisstand über diese Zusammenhänge erlaubt indessen keine definitiven Aussagen über spezifische Unterschiede bei einzelnen Einkommensschichten. Die Behauptung einer deutlich geringeren Merklichkeit allgemeiner Verbrauchsteuern verglichen mit der Einkommensteuer steht allerdings auf einer unsicheren Basis. Anders verhält es sich mit den speziellen Verbrauchsteuern. Man sollte für die Merklichkeit somit weniger auf den Unterschied zwischen direkten und indirekten Steuern abstellen, wie das bisher weitgehend üblich ist[120], sondern die Trennungslinie zwischen den allgemeinen und den speziellen Steuern ziehen.

Wird der Aspekt der Merklichkeit für die Beurteilung der Verbrauchsteuern herangezogen, so kommt es primär auf die Einschätzung der allokativen Effekte der Steuerwahrnehmung an. Bei allen Forderungen nach Minderung des Steuerwiderstandes zur Finanzierung hoher Staatstätigkeit stellt sich stets die Frage, wer autorisiert sein soll, den „Staatsbedarf" festzulegen. Ist dies ein

[118] Vgl. *Neumark* (1963/64, 79).

[119] *Wagstaff* (1959).

[120] Vgl. z. B. *Hansmeyer* (1979, 34).

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-46100-4 | Generated on 2025-06-11 10:29:33
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

aufgeklärter, allwissender Staat, der seine Bürger bei mangelnder „staatsbürgerlicher Gesinnung" auch zu „überlisten" hat, um die von ihnen „verlangten finanziellen Opfer" durchzusetzen[121]? Bleibt bei ungenügender Opferbereitschaft der Staatsbürger allein die Erzwingung der verlangten Opfer, oder ist es auch denkbar, die Staatstätigkeit der Zahlungsbereitschaft der Bürger anzupassen? Wenn die finanzwirtschaftliche Aufgabe eines demokratischen Staates darin gesehen wird, die den Präferenzen der Bürger/Steuerzahler entsprechenden Leistungen bereitzustellen, so bedingt die Verschleierung der Alternativkosten öffentlicher Aktivitäten eine Verfehlung dieses Zieles: die Bürger unterschätzen den Steuerpreis der öffentlichen Güter und fragen überoptimale Mengen nach bzw. dulden eine Überversorgung. Die Folge ist eine zu hohe Staatstätigkeit mit entsprechenden Wohlfahrtseinbußen. Unmerklichkeit kann daher keine schätzenswerte Eigenschaft von Steuern darstellen[122]. Es bedarf des Steuerwiderstandes der Bürger, damit der Staat einen gewissen Druck zu effizientem Verhalten verspürt. Merklichkeit kann ein Beitrag zur Zähmung des Leviathan sein.

Unter diesem Kriterium schneidet die allgemeine Verbrauchsteuer nicht wesentlich anders ab als die Einkommensteuer. Wird sie durch adäquate Informationen über ihr Ausmaß und die Inzidenz begleitet, so kann sie verglichen mit der Einkommensteuer u.U. sogar als überlegen angesehen werden. Die gemeinsame Erhebung beider Steuern läßt außerdem eine Kompensation struktureller Wahrnehmungsverzerrungen erwarten. Daß die Kenntnis der allgemeinen Verbrauchsteuer heute bereits weiter verbreitet ist als in der finanzwissenschaftlichen Literatur gelegentlich unterstellt, zeigt sich in der durchaus realistischen Einstellung der Bürger zur Umsatzsteuer. Beispielsweise muß der Versuch als verfehlt gelten, die Schattenwirtschaft durch Erhöhung der Umsatzsteuer zu Lasten der Einkommensteuer einzudämmen, da die Mehrwertsteuer nicht weniger Anreize für eine nichtoffizielle Wirtschaftstätigkeit zu erzeugen scheint als die Einkommensteuer. Die Unmerklichkeit sollte damit nicht länger als Argument für die allgemeine Verbrauchsteuer verwendet werden, sie stellt indessen auch keinen generell gültigen Kritikpunkt an dieser Steuer dar. Anders steht es mit den speziellen Verbrauchsteuern, deren Beurteilung auch unter diesem Gesichtspunkt wenig positiv ausfällt. Das Ergebnis verstärkt den speziellen Ausnahmecharakter dieser Steuern und die Forderung nach einem Abbau der meisten hergebrachten Abgaben dieses Typs.

b) Aufkommenselastizität, Stabilisierungseffekte und staatliches Ausgabeverhalten

Nachdem *Popitz* die weitgehende konjunkturelle Unabhängigkeit der allgemeinen Verbrauchsteuer als ihren „großen Vorzug"[123] hervorgehoben hatte,

---

[121] *Haller* (1981, 202).

[122] Vgl. in ähnlichem Sinne *Neumark* (1970, 37ff.).

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-46100-4 | Generated on 2025-06-11 10:29:33
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

ergab sich aus kreislauftheoretischer Sicht ein Wandel in der Einschätzung dieser Eigenschaft, die seither überwiegend als Nachteil der Verbrauchsteuern angesehen wurde. Vergleicht man eine allgemeine Verbrauchsteuer und eine Einkommensteuer mit einem gleichen Aufkommensanteil am Sozialprodukt, so gilt die abweichende Aufkommenselastizität der Steuern bezüglich des Sozialprodukts als ausschlaggebend für ihre Wirkung als automatische Stabilisatoren. Die Aufkommenselastizität wird bestimmt durch die Elastizität der Bemessungsgrundlage bezüglich des Sozialprodukts (Besteuerungsmengenelastizität) und die Steuersatzelastizität bezüglich der Bemessungsgrundlage (d.h. den Tarifverlauf)[124]. Die Einkommensteuer weist eine höhere Besteuerungsmengenelastizität und bei progressivem Tarif auch eine höhere Steuerelastizität als die Verbrauchsteuer auf. Empirische Untersuchungen ergeben im Durchschnitt eine Aufkommenselastizität allgemeiner Verbrauchsteuern von ungefähr Eins[125], während für die Einkommensteuer Werte von ca. 1,3 bis 1,4 ermittelt werden[126]. Es stellt sich die Frage, wie diese Charakteristik der allgemeinen Verbrauchsteuer das bisher entworfene Urteil über die beiden Steuern berührt. Betrachtet man vorliegende Studien, so scheint neben dem Verteilungsargument vor allem das Stabilisierungsargument zugunsten der Einkommensteuer zu sprechen.

Die vorliegenden Untersuchungen gehen allerdings vielfach nach einfachem makroökonomischem Muster von vorgegebenen Verhaltenskoeffizienten bzw. Strukturquoten aus, die durch unterschiedliche Steuern nicht verändert werden. Aufgrund der dargestellten Zusammenhänge ist jedoch damit zu rechnen, daß die Verbrauchsteuer eine höhere Sparquote zur Folge hat als die Einkommensteuer. Steht im Aufschwung dem höheren Aufkommenszuwachs der Einkommensteuer ein ähnlich hoher Anstieg der Ersparnis bei der Verbrauchsteuer gegenüber, so könnte geschlossen werden, daß kaum nennenswerte Unterschiede in den Stabilisierungswirkungen beider Steuern vorliegen[127]. Allerdings wird die Sparquote nicht ohne Auswirkung auf die Investitionsquote bleiben, so daß die zusätzliche Ersparnis bei der Verbrauchsteuer nicht in gleicher Weise stabilisierend wirken wird wie die erhöhten Steuereinnahmen bei der Einkommensteuer[128]. Die behauptete Überlegenheit der Einkommensteuer als automatischer Stabilisator wird somit durch dieses Argument nicht aufgehoben. Die Wirksamkeit der Stabilisierungsautomatik hängt indessen, worauf vielfach hingewiesen wurde[129], von einer Reihe von Annahmen ab, wie sie in einfachen

---

[123] *Popitz* (1927a, 185).

[124] Vgl. z.B. *Neumark* (1970, 301f.).

[125] Siehe z.B. den Überblick über verschiedene Berechnungen für die USA bei *Herber* (1979, 247).

[126] Vgl. die Berechnungen bei *Goode* (1976, 335ff.).

[127] *McLure*, Jr. (1973, 182).

[128] *Prest/Barr* (1979, 133).

[129] Vgl. z.B. *Neumark* (1979, 181f.).

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-46100-4 | Generated on 2025-06-11 10:29:33
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

makroökonomischen Modellen gesetzt werden, ohne in der Realität eine Entsprechung zu finden. Die wichtigste Annahme ist neben der Konstanz des Steuerrechts die exogene Vorgabe der Staatsausgaben unabhängig von den variierenden Steuereinnahmen mit der Folge einer passiven Hinnahme resultierender Budgetsalden. Hinzu kommt u.a. die übliche Annahme konstanter Wirtschaftsstrukturen, die beispielsweise auch nicht durch die progressionsbedingte Änderung der Belastungsrelationen bei der Einkommensteuer in Frage gestellt wird. Ein realistisches Modell der Makropolitik sollte berücksichtigen, daß staatliches Verhalten nicht vollständig exogen ist. So müssen neben den privaten Ausgabenfunktionen staatliche Ausgabenfunktionen einbezogen werden, die eine Abhängigkeit von den Steuereinnahmen enthalten[130]. Das schließt auch die Tatsache ein, daß automatische Steuererhöhungen und Verteilungsverschiebungen mit politischer Notwendigkeit zu Steuerrechtsänderungen bzw. geänderten Transferzahlungen führen, so daß die Annahme eines konstanten Steuerrechts ebenfalls nicht überzeugend ist.

Die Folgen für die Wirksamkeit der Stabilisierungsautomatik sind fatal. Die Staatsausgaben werden in der Hochkonjunktur entsprechend den zunehmenden Einnahmen ansteigen, da kein Politiker bei guter Wirtschaftslage unter Wahlgesichtspunkten eine „sparsame" Ausgabenpolitik befürworten wird: Bei schwächerer Konjunktur werden die Ausgaben allerdings nur teilweise den verminderten Steuereinnahmen angepaßt, da die Möglichkeit der Verschuldung genutzt wird. Aus den dargestellten Zusammenhängen folgt in der Hochkonjunktur das klassische Antibeispiel vernünftiger Makropolitik, eine Parallelpolitik. Bei ungünstiger Konjunktur wird möglicherweise zwar keine Verschärfung der Lage erzeugt, wohl aber wird die erwartete Stabilisierungswirkung weitgehend ausbleiben, da die Ausgaben — wenn auch nicht im vollen Ausmaß der Steuermindereinnahmen — gesenkt werden. Außerdem ist es für die Bundesländer kaum angezeigt und für die Gemeinden nicht möglich, die Verschuldung zur Vermeidung eines prozyklischen Haushaltsgebarens zu erhöhen[131], so daß die gemeinsame Ausgabenfunktion aller Gebietskörperschaften unter Stabilisierungsgesichtspunkten noch ungünstiger zu beurteilen ist als diejenige des Zentralstaates.

Daneben führt die vorgebliche Stabilisierungsautomatik zu distributiven und allokativen Störungen: Nicht nur die Annahme der Ausgabenkonstanz, sondern auch die in der makroökonomischen Analyse notwendige Annahme der Strukturkonstanz erweist sich als nicht haltbar. So gehen die automatischen Änderungen der Steuerquote bei der Einkommensteuer mit Verschiebungen der Belastungsrelationen einher, die nicht nur die Konstanz der makroökonomischen Verhaltensfunktionen in Frage stellen, sondern auch jeder rationalen Verteilungspolitik entgegenwirken. Eine Steuer, bei der die politisch angestreb-

[130] Vgl. z. B. *Craig / Heins* (1980).

[131] Vgl. *Gandenberger* (1975, 926) sowie *Neumark* (1979, 196).

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-46100-4 | Generated on 2025-06-11 10:29:33
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

ten Belastungsrelationen laufend ohne gesetzgeberischen Willen „automatisch", d.h. ohne Zielvorgabe, verschoben werden, kann entgegen herkömmlichen Vorstellungen kaum als distributiv geeignetes Instrument angesehen werden. Wenn dieses Faktum im politischen Bereich auch unübersehbar ist, so verbleibt hinter der Fassade einer verteilungsgerechten Besteuerung die zweite Begleiterscheinung der Automatik als tieferer Grund für die positive Bewertung der Einkommensteuer: ihre Fähigkeit zur Erzeugung der politisch geschätzten „heimlichen" Steuererhöhungen. In diesem Faktum liegt ein Aspekt der Unmerklichkeit, der die entsprechenden Effekte bei der allgemeinen Verbrauchsteuer weit übertreffen dürfte und zu einer erheblichen Fehlallokation zwischen öffentlichem und privatem Sektor führen wird.

Bezieht man eine langfristige öffentliche Ausgabenfunktion in die Betrachtung ein, so ist es nicht verwunderlich, daß die früher mit dem Begriff „fiscal drag" umschriebene Befürchtung einer Gefährdung des Wirtschaftswachstums[132] durch die Aufkommenselastizität der Einkommensteuer wegen der permanenten Ausdehnung der öffentlichen Ausgabenquote zu keiner Zeit eine reale Gefahr dargestellt hat. Der fehlende Zwang zur expliziten Rechtfertigung von Steuererhöhungen im Parlament hat die Konsequenz, daß auch Ausgabenprogramme beschlossen werden, die bei einer sorgfältigen Prüfung aufgrund ihrer Opportunitätskosten nicht durchgeführt würden. Das Ergebnis einer realitätsbezogenen Analyse der Stabilisierungsautomatik lautet somit: Sie wirkt bestenfalls nicht stabilisierend, häufig jedoch destabilisierend[133], sie erzeugt permanent zielwidrige Verteilungsverschiebungen und sie ist die Ursache einer erheblichen Ressourcenfehlallokation zu Lasten des privaten Sektors. Abhilfe könnte dadurch geschaffen werden, daß durch geeignete Maßnahmen der Indexierung bzw. der Dynamisierung[134] des Steuertarifs die wachstums- und inflationsbedingten Änderungen der Belastungsrelationen und der Steuerquote verhindert würden[135]. Dies würde zugleich bedeuten, daß von einer automatischen Stabilisierungswirkung der Einkommensteuer nicht mehr zu sprechen ist. Wenn man die Realisierungschancen für Indexierungsregeln aus politisch-ökonomischen Gründen allerdings gering einschätzt, bietet sich eine Verstärkung der allgemeinen Verbrauchsteuer gerade wegen ihrer geringen Aufkommenselastizität als Möglichkeit an. Die geläufigen Vorstellungen über die relative Qualität von Einkommen- und Verbrauchsteuer sind jedenfalls nicht nur aus Gründen der Effizienz und der Inzidenz, sondern auch im Hinblick auf die Stabilisierungswirkung zugunsten der allgemeinen Verbrauchsteuer zu korrigieren[136].

---

[132] *Heller* (1966, 65 u. 181).

[133] Dieses Ergebnis entspricht auch den Erkenntnissen makroökonomischer Analysen im Rahmen ausgebauter dynamischer Stabilisierungsmodelle. Vgl. hierzu *Rose* (1975, 151ff.).

[134] *Steden* (1976).

[135] Vgl. z.B. *Folkers* (1984a, 11ff.).

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-46100-4 | Generated on 2025-06-11 10:29:33
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

Eine Anmerkung sei schließlich der Rolle der speziellen Verbrauchsteuern im gegebenen Kontext gewidmet. Sie werden unter dem Gesichtspunkt der automatischen Stabilisierungswirkung gewöhnlich als wirksame Instrumente angesehen, wenn sie als Wertsteuern ausgebildet sind und sich auf quantitativ bedeutsame Güter beziehen, die eine möglichst hohe Einkommenselastizität der Nachfrage aufweisen[137]. Daher wurde vorgeschlagen, die speziellen Verbrauchsteuern unter diesen Gesichtspunkten im Hinblick auf eine hohe automatische Stabilisierungswirkung zu strukturieren; es wurde auch angeregt, durch antizyklische Veränderungen der Steuersätze für dauerhafte Konsumgüter zusätzliche Stabilisierungswirkungen zu erzeugen[138]. Beide Ansätze stellen bestenfalls Marginalien der stabilisierungspolitischen Problematik dar. Während die allokativen und distributiven Verzerrungen der auf automatische Aufkommensvariationen ausgerichteten speziellen Verbrauchsteuern wohlfahrtsmindernd wirken würden, könnte ein nennenswerter Stabilisierungserfolg nicht erwartet werden. Man sollte derartige Experimente, für die in der Praxis im übrigen kaum genügend Steuerinstrumente zur Verfügung stehen, unterlassen, schon um keine Vorwände für einen weiteren Ausbau der speziellen Verbrauchsteuern zu liefern. Was die antizyklische Variation einzelner Verbrauchsteuern angeht, so ist einerseits unter politischen Gesichtspunkten mit einer asymmetrischen Handhabung dieses Instruments zu rechnen, andererseits die permanente Störung der relativen Preise als gravierendes ökonomisches Problem zu beachten. Derartige Maßnahmen entsprechen weder angebotspolitischen Überlegungen noch dem Konzept einer globalen Nachfragesteuerung. Sie können die durchweg skeptische Einstellung gegenüber den speziellen Verbrauchsteuern nicht verändern. Die Beurteilung dieser Abgaben fällt unter stabilisatorischen Gesichtspunkten nicht positiver aus als unter distributiven und allokativen Aspekten.

V. Die Zukunft der Verbrauchsbesteuerung oder: Ist eine Strukturverschiebung zugunsten der Umsatzsteuer angezeigt?

Seit der Wiederbelebung der Umsatzsteuer in diesem Jahrhundert sind die Verbrauchsteuern in ihrer Einschätzung so vielfältigen Wandlungen unterworfen gewesen wie kaum eine andere Steuer. Besonders bemerkenswert ist die Entwicklung bei der allgemeinen Verbrauchsteuer verlaufen, die zunächst äußerst negativ eingeschätzt wurde und im Laufe der gewachsenen Erfahrung von einer gerade noch zu duldenden Abgabe zu einer als sinnvoll und notwendig angesehenen Ergänzung der Einkommensteuer avanciert ist. Weniger einheitlich verlief die Entwicklung bei den speziellen Verbrauchsteuern, deren Einschätzung nach Einführung der allgemeinen Verbrauchsteuer sich keineswegs —

[136] Vgl. in ähnlichem Sinne, wenngleich stärker einschränkend, *Neumark* (1979, 197 f.).

[137] Siehe z. B. *Prest/Barr* (1979, 133).

[138] *Branson* (1973).

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-46100-4 | Generated on 2025-06-11 10:29:33
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

wie zunächst zu erwarten — generell verschlechterte. Der Grund liegt vor allem darin, daß ihnen neue ökonomische Funktionen zugesprochen wurden, über deren praktische Realisierung allerdings nur in wenigen Fällen ein Konsens erreicht werden konnte.

Die analytische Aufarbeitung der ideengeschichtlichen Entwicklungen ergab drei klärungsbedürftige Fragenkomplexe, für die nach theoretisch und empirisch fundierten Antworten gesucht wurde. Dabei handelt es sich um das Problem der Inzidenz, um den Bereich der allokationspolitischen Konzepte und um die Fragen der Politischen Ökonomie. Das teilweise überraschende Ergebnis besteht einerseits in der völlig einheitlichen und ohne wesentliche Ausnahmen geltenden Beurteilung der allgemeinen Verbrauchsteuer unter den divergierenden Kriterien allokativer, distributiver, stabilisatorischer und politisch-ökonomischer Art, andererseits in der Vertauschung der Positionen von allgemeiner Verbrauchsteuer und Einkommensteuer verglichen mit der bisher vorherrschenden Sichtweise. Die allgemeine Verbrauchsteuer erweist sich ökonomisch und politisch als überlegene Steuerform, sie besitzt indessen als indirekte Steuer bestimmte Grenzen bei der Realisierung distributiver Zielsetzungen. Sie kann zwar auch als distributiv überlegen gelten, wenn eine proportionale Belastung der Einkommen beabsichtigt ist, sie ist jedoch in dem Maße, in dem eine auf individuelle Verhältnisse abzielende progressive Belastung angestrebt wird, unter Inkaufnahme der damit erzeugten Ineffizienzen durch die Einkommensteuer zu ergänzen. Für die Steuerpolitik der Zukunft kommt es darauf an, die Relation der beiden Steuern neu zu definieren und die resultierenden Anpassungen bei ihrer Gestaltung vorzunehmen. Die speziellen Verbrauchsteuern erweisen sich im Gegensatz zu ihrer Hervorhebung in modernen Lehrbüchern unter den verwendeten Kriterien nur in Ausnahmefällen als sinnvolle Bestandteile des Steuersystems und sollten auf wenige, reformierte Abgaben beschränkt werden.

So sehr die Vorstellung über das Verhältnis von Umsatz- und Einkommensteuer geläufigen Ansichten in Wissenschaft und Politik entgegengerichtet sein mag, so wenig dürfte sie bei den Zensiten auf Widerstand stoßen. Die Umsatzsteuer scheint zunehmend weniger Ablehnung zu erfahren als die Einkommensteuer, bei der ein deutlicher Rückgang der positiven Einschätzungen zu beobachten ist. Die mit zunehmender Progression ansteigenden Effizienzverluste, der infolge von Steuervergünstigungen und heimlichen Steuererhöhungen nahezu unübersehbar gewordene Verteilungswirrwarr und die unerwünschten Impulse für das Wachstum der Staatsquote lassen bei der Einkommensteuer auch in Zukunft eine positive Einstellung kaum erwarten. Die relativ gute Beurteilung der Umsatzsteuer, die von der Wissenschaft anfangs kaum für möglich gehalten wurde,verliert bei Würdigung ihrer dargestellten Eigenschaften den zunächst naheliegenden Charakter einer Fehleinschätzung. Es scheint vielmehr, als würden die Bürger den ökonomischen Charakter der Steuer im wesentlichen durchaus richtig erkennen und die ungefähr proportionale Belastung durch eine relativ verzerrungsfreie Steuer den weitgehend unübersehbaren

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-46100-4 | Generated on 2025-06-11 10:29:33
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

Verteilungs- und Allokationskonsequenzen der Einkommensteuer vorziehen. Die Befürworter einer Umstrukturierung des Steuersystems zugunsten der allgemeinen Verbrauchsteuer sind nicht auf das zweifelhafte Argument der Unmerklichkeit angewiesen: Sie haben, was ihnen teilweise gar nicht bewußt zu sein scheint, viel beweiskräftigere Argumente zur Verfügung und können von der Unterstützung durch große Teile der Steuerzahler ausgehen.

Mit dem vorliegenden Beitrag wird der Schritt von einer im Laufe der Entwicklung herausgebildeten, lediglich halbherzigen Befürwortung der allgemeinen Verbrauchsteuer zur umfassenden Würdigung ihrer ökonomischen und politischen Vorzüge getan. Damit wird eine Schlußfolgerung aus dem langandauernden Wandlungsprozeß der Ideen gezogen, die in wesentlichen Aspekten bereits 1928 mit bemerkenswerter Klarheit von *Joseph Schumpeter* vorweggenommen wurde. Eine dominierende Umsatzsteuer ist im Unterschied zu einem ausgebauten System spezieller Verbrauchsteuern kein sicheres Anzeichen ökonomischer Rückständigkeit oder lateinischer Steuermentalität; sie ist vielmehr ein steuerliches Instrument der Marktwirtschaft par excellence. Es hat einer langen Entwicklung bedurft, bis diese Erkenntnis aufgrund ökonomischer Analysen feste Konturen gewinnen konnte, es wird im weiteren darauf ankommen, Konsequenzen für das zukünftige Steuersystem der Marktwirtschaft zu ziehen. Bereits während der Zeit des wirtschaftlichen Aufschwungs in den fünfziger Jahren war die Umsatzsteuer die größte Einzelsteuer des Steuersystems. Es wäre sicherlich verfehlt, das stürmische Wachstum jener Zeit primär dieser Tatsache zuzuschreiben; indessen spricht einiges dafür, daß auf diese Weise trotz der Probleme der Allphasenbesteuerung dazu beigetragen wurde, gravierende Verzerrungen der Wirtschaftstätigkeit durch alternative Steuerformen zu vermeiden, wie sie bereits Ende der zwanziger Jahre beklagt wurden und heute wieder beklagt werden. Es erscheint notwendig, sich verstärkt auf diese Zusammenhänge zu besinnen, wenn nicht Zukunftschancen vergeben werden sollen.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-46100-4 | Generated on 2025-06-11 10:29:33
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

Tabelle 1

Die Struktur des Steueraufkommens nach Steuergruppen 1913 - 1983

Jahr	Steueraufkommen insgesamt		Steuern vom Einkommen[a])		Steuern vom Umsatz[b])		Steuern vom spez. Verbrauch[c])		Realsteuern[d])		Zölle		Sonstige Steuern/ Abgaben	
	Mio RM/DM	%	Mio. RM/DM	%	Mio. RM/DM	%	Mio. RM/DM	%	Mio. RM/DM	%	Mio. RM/DM	%	Mio. RM/DM	%
1913	4.045,8	100,0	1.390,2	34,4	-	-	764,1	18,9	614,8	15,2	640,5	15,8	636,2	15,7
1925	10.119,7	100,0	2.458,2	24,3	1.416,0	14,0	1.777,5	17,6	1.445,8	14,3	590,5	5,8	2.431,7	24,0
1930	13.455,3	100,0	3.210,7	23,9	996,2	7,4	2.660,3	19,8	2.360,0	17,5	1.083,0	8,0	3.145,1	23,4
1935	13.316,1	100,0	3.090,1	23,2	2.020,0	15,2	2.705,0	20,3	2.108,8	15,8	1.249,4	9,4	2.142,8	16,1
1939	29.118,4	100,0	10.321,7	35,4	3.734,6	12,8	4.295,1	14,8	3.872,7	13,3	1.696,5	5,8	5.197,8	17,9
1950	21.596,4	100,0	5.390,5	25,0	5.092,5	23,6	4.708,4	21,8	2.493,2	11,5	722,5	3,3	3.189,3	14,8
1955	42.316,0	100,0	12.206,0	28,8	11.117,7	26,3	6.570,3	15,5	5.102,8	12,1	1.792,5	4,2	5.526,7	13,1
1960	68.447,9	100,0	24.420,7	35,7	16.081,7	23,5	11.243,4	16,4	9.064,0	13,2	2.630,2	3,8	5.007,9	7,3
1965	105.463,3	100,0	41.057,0	38,9	23.930,4	22,7	19.497,9	18,5	12.393,4	11,8	2.531,0	2,4	6.053,6	5,7
1970	154.136,7	100,0	61.824,1	40,1	38.124,8	24,7	27.354,2	17,7	14.800,0	9,6	2.870,9	1,9	9.162,7	5,9
1975	242.068,1	100,0	111.491,1	46,1	54.082,0	22,3	37.674,5	15,6	25.046,6	10,3	3.252,7	1,3	10.481,2	4,3
1980	364.991,3	100,0	173.851,9	47,6	93.447,9	25,6	46.769,0	12,8	33.764,0	9,3	4.603,1	1,3	12.555,4	3,4
1983	396.574,9	100,0	185.548,2	46,8	105.871,0	26,7	52.412,6	13,2	32.951,6	8,3	4.745,9	1,2	15.045,6	3,8

[a]) Lohnsteuer, veranlagte Einkommensteuer, Körperschaftsteuer, Kapitalertragsteuer
[b]) Umsatzsteuer (Mehrwertsteuer), Umsatzausgleichsteuer (Einfuhrumsatzsteuer)
[c]) Verbrauchsteuern unter Ertragshoheit des Reiches (Bundes), Biersteuer, Kraftfahrzeugsteuer, bis einschließlich 1967 Beförderungsteuer, von 1969 bis 1971 Straßengüterverkehrsteuer
[d]) Grundsteuern A, B, (C), Gewerbesteuern vom Kapital und vom Ertrag, Lohnsummensteuer

Quellen: Eigene Berechnungen nach: Statistisches Reichsamt (1925 ff), Bundesministerium der Finanzen (1960), dass. (1985).

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-46100-4 | Generated on 2025-06-11 10:29:33
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

Tabelle 2

Kassenmäßiges Aufkommen der Umsatzsteuer und der Verbrauchsteuern

Jahr	Anteil der Umsatzsteuer[a]) am Verbrauch-steueraufkommen %	Anteil der Umsatzsteuer[a]) am Steueraufkommen %	Anteil der Verbrauchsteuern am Steueraufkommen %	Umsatzsteuer-aufkommen[a]) Mio. RM/DM	Verbrauchsteuer-aufkommen Mio. RM/DM	Steueraufkommen Mio. RM/DM
1916	-	-	-	24,3	-	-
1917	-	-	-	111,7	-	-
1918	-	-	-	225,0	-	-
1919	-	-	-	960,0	-	-
1920	-[b])	-[b])	-[b])	5.049,5	-	-
1921	-	-	-	11.474,1	-	-
1922	-	-	-	177.000,0	-	-
1923	-	-	-	500.000,0	-	-
1924	-	-	-	1.913,6	-	-
1925	34,1	14,0	41,0	1.416,0	4.146,5	10.119,7
1926	21,5	8,0	37,4	875,8	4.079,9	10.915,7
1927	18,9	6,9	36,7	877,7	4.648,3	12.667,3
1928	21,0	7,5	35,7	1.000,1	4.758,9	13.338,6
1929	20,8	7,5	36,2	1.013,2	4.870,7	13.437,1
1930	20,1	7,4	36,8	996,2	4.949,5	13.455,3
1931	21,2	8,4	39,4	994,2	4.679,9	11.883,1
1932	29,0	13,3	45,8	1.354,4	4.669,8	10.204,3
1933	29,0	14,3	49,3	1.516,2	5.229,7	10.611,2
1934	31,9	15,8	49,5	1.872,5	5.871,3	11.872,7
1935	32,4	15,2	46,9	2.020,0	6.241,9	13.316,1
1936	37,7	15,4	40,8	2.389,2	6.338,7	15.517,5
1937	35,4	14,8	41,8	2.753,6	7.772,5	18.599,1
1938	37,7	14,7	39,0	3.356,7	8.908,2	22.848,7
1939	37,9	12,8	33,9	3.734,6	9.862,6	29.118,4
1940	-	-	-	3.929,0	-	-
1941	-	-	-	4.149,0	-	-
1942	-	-	-	4.160,0	-	-
1943	-	-	-	4.177,0	-	-
1944	-[b])	-[b])	-[b])	-	-	-
1945	-	-	-	-	-	-
1946	-	-	-	1.768,8	-	-
1947	-	-	-	2.301,9	-	-
1948[c])	41,0	15,6	38,1	841,8	2.052,1	5.383,2
1948[d])	47,3	21,0	44,3	2.199,0	4.646,3	10.495,5
1949	43,9	20,9	47,5	3.991,1	9.090,5	19.118,2
1950	46,6	23,6	50,6	5.092,5	10.935,3	21.596,4
1951	51,9	25,4	49,0	7.473,4	14.404,8	29.394,0

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-46100-4 | Generated on 2025-06-11 10:29:33
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

Tabelle 2 (Fortsetzung)

Jahr	Anteil der Umsatzsteuer[a]) am Verbrauch-steueraufkommen %	Anteil der Umsatzsteuer[a]) am Steueraufkommen %	Anteil der Verbrauchsteuern am Steueraufkommen %	Umsatzsteuer-aufkommen[a]) Mio. RM/DM	Verbrauchsteuer-aufkommen Mio. RM/DM	Steueraufkommen Mio. RM/DM
1952	53,5	25,2	47,2	8.380,6	15.670,0	33.233,6
1953	53,7	24,3	45,2	8.865,3	16.508,9	36.536,9
1954	55,3	25,1	45,3	9.593,0	17.342,8	38.292,0
1955	55,1	26,3	47,7	11.117,7	20.195,6	42.316,0
1956	55,0	25,9	47,2	12.183,6	22.166,1	46.988,2
1957	53,9	25,1	46,5	12.595,0	23.373,2	50.275,3
1958	52,8	24,7	46,8	12.939,9	24.515,5	52.400,1
1959	52,3	24,1	46,1	14.266,7	27.295,3	59.267,8
1960	52,1	23,5	45,1	16.081,7	30.843,8	68.447,9
1961	51,8	22,7	43,8	17.805,9	34.373,3	78.529,2
1962	51,4	22,2	43,1	19.152,6	37.234,2	86.380,9
1963	50,7	21,8	43,0	19.853,7	39.136,2	91.081,8
1964	50,6	21,8	43,1	21.662,8	42.851,5	99.388,3
1965	50,8	22,7	44,6	23.930,4	47.078,2	105.463,3
1966	50,1	22,2	44,3	24.952,3	49.836,6	112.450,5
1967	47,3	21,5	45,4	24.595,6	51.999,9	114.631,1
1968	48,1	21,0	43,7	25.582,1	53.173,2	121.808,5
1969	52,9	23,2	43,9	33.711,1	63.763,2	145.287,8
1970	54,6	24,7	45,3	38.124,8	69.811,7	154.136,7
1971	55,7	24,9	44,6	42.897,5	76.958,9	172.409,3
1972	55,3	23,8	43,1	46.981,2	84.916,2	197.002,8
1973	54,0	22,0	40,7	49.485,5	91.590,3	224.803,4
1974	54,9	21,4	38,9	51.169,6	93.161,0	239.581,2
1975	55,7	22,3	40,1	54.082,0	97.180,0	242.068,1
1976	56,0	21,8	38,9	58.459,1	104.406,1	268.076,3
1977	56,5	20,9	37,1	62.684,4	111.012,1	299.444,4
1978	59,0	23,0	38,9	73.265,9	124.242,1	319.100,7
1979	60,8	24,6	40,4	84.206,0	138.384,3	342.823,1
1980	63,1	25,6	40,6	93.447,9	148.122,0	364.991,3
1981	63,3	26,4	41,7	97.788,8	154.549,2	370.319,3
1982	62,6	25,8	41,2	97.717,1	156.067,2	378.701,7
1983	63,5	26,7	42,0	105.871,0	166.624,4	396.574,9

[a]) Einschließlich Umsatzausgleichsteuer bzw. Einfuhrumsatzsteuer.
[b]) Anteilssätze sind für diese Jahre aufgrund fehlender Basisdaten nicht zu ermitteln.
[c])[d]) Umstellung vom RM auf DM.

Quellen: Schmölders (1956 a, 584), Statistisches Reichsamt (1920 ff), Statistisches Bundesamt (1952 ff), Bundesministerium der Finanzen (1959 f), dass. (1962 ff).

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-46100-4 | Generated on 2025-06-11 10:29:33
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

Tabelle 3

Die Entwicklung der Umsatzsteuergesetzgebung 1916 - 1983

Jahr	Steuersatz %	weitere gesetzliche Bestimmungen
1916	0,1	Warenumsatzstempel
1918	0,5	Umsatzsteuer erhöhter Steuersatz auf Luxusgüter 10 %
1920	1,5	erhöhter Steuersatz auf Luxusgüter 15 % 4 Sonderumsatzsteuern (Anzeigensteuer, Steuer auf Beherbergung und Verwahrung sowie Vermietung von Reittieren)
1922	2,0	
1924 (Jan.)	2,5	
1924 (Okt.)	2,0	
1925 (Jan.)	1,5	erhöhter Steuersatz auf Luxusgüter 10 %
1925 (Okt.)	1,0	erhöhter Steuersatz auf Luxusgüter 7,5 %
1926	0,75	Abschaffung des erhöhten Steuersatzes auf Luxusgüter
1930	0,85	erhöhter Steuersatz für Einzelhandelsgroßbetriebe 1,35 %
1932	2,0	erhöhter Steuersatz 2,5 % ermäßigter Steuersatz für Getreide, Mehl und Backwaren 0,5 %
1933	2,0	erhöhter Steuersatz 2,5 % ermäßigter Steuersatz 1,5 %
1935	2,0	erhöhter Steuersatz 2,5 % ermäßigter Steuersatz 1,0 % ermäßigter Steuersatz für Großhandel 0,5 %
1946	3,0	erhöhter Steuersatz 3,75 % ermäßigter Steuersatz 1,5 % ermäßigter Steuersatz für Großhandel 0,75 %
1951	4,0	ermäßigte Steuersätze 1,5 % und 3,0 % Zusatzsteuer für Herstellung mit Einzelhandel 3,0 % Zusatzsteuer für Herstellung mit Großhandel 1,0 %
1968 (Jan.)	10,0	ermäßigter Steuersatz 5,0 %
1968 (Jul.)	11,0	ermäßigter Steuersatz 5,5 %
1977	12,0	ermäßigter Steuersatz 6,0 %
1979	13,0	ermäßigter Steuersatz 6,5 %
1983	14,0	ermäßigter Steuersatz 7,0 %

Quellen: Popitz (1928, 380 f), *Schmölders* (1956 a, 569), Bundesministerium der Finanzen (1967 ff).

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-46100-4 | Generated on 2025-06-11 10:29:33
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

Tabelle 4

Das Aufkommen ausgewählter Steuern und ihr Anteil am gesamten Steueraufkommen 1913 - 1980

Steuer	1913		1925		1935		1950		1960		1970		1980	
	Mio. RM	%	Mio. RM	%	Mio. RM	%	Mio. DM	%	Mio. DM	%	Mio. DM	%	Mio. DM	%
Mineralölsteuer	–	–	–	–	18	0,1	103	0,5	2.664	3,9	11.512	7,5	21.351	5,8
Tabaksteuer	50	1,2	616	6,1	813	6,1	2.209	10,2	3.537	5,2	6.537	4,2	11.288	3,1
Branntweinsteuer und Branntweinmonopol	187	4,6	154	1,5	209	1,6	503	2,3	1.023	1,5	2.228	1,4	3.885	1,1
Versicherungsteuer	5	0,1	40	0,4	60	0,5	71	0,3	217	0,3	617	0,4	1.779	0,5
Biersteuer	203	5,0	256	2,5	283	2,1	326	1,5	700	1,0	1.175	0,8	1.262	0,3
Kaffeesteuer	–	–	–	–	–	–	369	1,7	689	1,0	1.057	0,7	1.478	0,4
Rennwett- und Lotteriesteuer	11*)	0,3	66	0,7	64	0,5	81	0,4	275	0,4	566	0,4	1.282	0,4
Schaumweinsteuer	11	0,3	80	0,8	–	–	21	0,1	42	0,1	233	0,2	536	0,1
Feuerschutzsteuer	–	–	–	–	–	–	20	0,1	38	0,1	96	0,1	242	0,1
Zuckersteuer	161	4,0	236	2,3	314	2,4	404	1,9	177	0,3	125	0,1	140	0,0
Leuchtmittelsteuer	16	0,4	–	–	13	0,1	21	0,1	30	0,0	104	0,1	124	0,0
Teesteuer	–	–	–	–	–	–	35	0,2	20	0,0	37	0,0	62	0,0
Salzsteuer	64	1,6	8	0,1	58	0,4	40	0,2	28	0,0	43	0,0	40	0,0

*) Nur Rennwettsteuer
Quellen: Eigene Berechnungen nach: Statistisches Reichsamt (1929 u. 1936), Bundesministerium der Finanzen (1960), dass. (1985).

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-46100-4 | Generated on 2025-06-11 10:29:33
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

Tabelle 5

Alternative Inzidenzberechnungen der allgemeinen und speziellen Verbrauchsteuern nach Einkommensklassen für 1969

Einkommensklasse	Nettosozialprodukt zu Marktpreisen (NSP_m)	Transferzahlungen[a])	Haushaltsbruttoeinkommen	Anteil des NSP_m am Haushaltsbruttoeinkommen	Indirekte Steuern	Steuerlastquote	
						Heilmann-Hypothese	*Browning*-Hypothese
	(3) – (2)			$\frac{(1)}{(3)}$ 100		$\frac{(5)}{(1)}$ 100	$\frac{\sum(5)}{\sum(1)}$ (4)
DM/Monat	Mio. DM (1)	Mio. DM (2)	Mio. DM (3)	% (4)	Mio. DM (5)	% (6)	% (7)
unter 800	25.827	25.262	51.089	50,55	6.516	25,23	6,84
800 – 1.200	82.258	21.087	103.345	79,60	12.324	14,98	10,78
1.200 – 1.500	83.611	11.819	95.430	87,62	11.127	13,31	11,86
1.500 – 1.800	73.452	9.036	82.488	89,05	9.512	12,95	12,06
1.800 – 2.500	115.211	12.263	127.474	90,38	14.474	12,56	12,24
2.500 – 10.000	109.597	7.515	117.112	93,58	12.392	11,31	12,67
Insgesamt	489.956	86.982	576.938	84,92	66.345	13,54	11,50

[a]) Laufende Übertragungen und Subventionen

Quelle: Eigene Berechnungen auf der Grundlage von *Heilmann* (1976, 98 u. 103, Tab. 16 u. Tab. 21)

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-46100-4 | Generated on 2025-06-11 10:29:33
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

Tabelle 6

Alternative Inzidenzberechnungen der Verbrauchsteuern nach Einkommensdezilen für Lebenszeit- und Jahresdaten

Dezil	Verbrauchsteuerlastquote				
	Überwälzungshypothese		*Browning*-Hypothese		
	Lebenszeitinzidenz (Dezile angeordnet nach Brutto-Lebenszeiteinkommen) Daten für Kanada	Jährliche Inzidenz (Dezile angeordnet nach jährlichem Bruttoeinkommen) Daten für Kanada	Lebenszeitinzidenz (Dezile angeordnet nach Brutto-Lebenszeiteinkommen) Daten für Kanada	Jährliche Inzidenz (Dezile angeordnet nach jährlichem Bruttoeinkommen) Daten für USA	
				original	hochgerechnet für Kanada[a])
	%	%	%	%	%
1	15,0	27,2	12,0	2,3	5,8
2	14,3	20,3	12,7	2,6	6,6
3	14,1	15,8	13,1	3,4	8,6
4	13,9	14,6	13,3	4,1	10,4
5	13,8	14,0	13,3	4,7	11,9
6	13,5	13,4	13,6	5,0	12,7
7	13,6	13,5	13,5	5,2	13,2
8	13,3	13,2	13,7	5,3	13,4
9	13,2	12,8	13,8	5,3	13,4
10	12,4	8,5	13,9	5,5	13,9
Alle Dezile	13,5	12,4	13,5	4,9	12,4

[a]) Eigene Berechnungen

Quellen: Daten für Kanada 1971: *Davies/St-Hilaire/Whalley* (1984, 634 f, Tab. 2 u. 3)
Daten für USA 1976: *Browning/Johnson* (1979, 51, Tab. 6)

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-46100-4 | Generated on 2025-06-11 10:29:33
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

Literaturverzeichnis

Atkinson, A. B. / *Stiglitz*, J. E. (1972): The Structure of Indirect Taxation and Economic Efficiency. Journal of Public Economics 1. 97ff.

— — (1976): The Design of Tax Structure: Direct versus Indirect Taxation. Journal of Public Economics 6. 55ff.

— — (1980): Lectures on Public Economics. New York u.a.O.

Barzel, Y. (1976): An Alternative Approach to the Analysis of Taxation. Journal of Political Economy 84. 1177ff.

Baum, T. M. (1982): Staatsverschuldung und Stabilisierungspolitik in der Demokratie. Frankfurt/M., Bern.

Baumol, W. J. / *Bradford*, D. F. (1970): Optimal Departures from Marginal Cost Pricing. American Economic Review 60. 265ff.

Baumol, W. J. / *Oates*, W. E. (1971): The Use of Standards and Prices for Protection of the Environment. Swedish Journal of Economics 73. 42ff.

Bedau, K.-D. / *Göseke*, G. (1977): Die Belastung der privaten Haushalte mit indirekten Steuern. Deutsches Institut für Wirtschaftsforschung. Wochenbericht 44. Berlin. 377ff.

Bishop, R. C. (1968): The Effects of Specific and ad Valorem Taxes. Quarterly Journal of Economics 82. 198ff.

Blomqvist, N. S. (1981): A Comparison of Distributions of Annual and Lifetime Income: Sweden around 1970. Review of Income and Wealth 27. 243ff.

Boadway, R. W. / *Wildasin*, D. E. (1984): Public Sector Economics. 2nd Ed. Boston, Toronto.

van der Borght, R. (1920): Die Reichssteuergesetze von 1919/20 (Schlußbericht). Finanzarchiv 37. 436ff.

Boskin, M. J. (1978): Taxation, Saving and the Rate of Interest. Journal of Political Economy 86. 3ff.

Bradford, D. F. / *Rosen*, H. S. (1976): The Optimal Taxation of Commodities and Income. American Economic Review 66. Papers and Proceedings. 94ff.

Branson, W. H. (1973): The Use of Variable Tax Rates for Stabilization Purposes. In: Musgrave, R. A. (Ed.): Broad-Based Taxes: New Options and Sources. Baltimore, London. 267ff.

Bräuer, K. (1924): Aufwandsteuern. In: Handwörterbuch der Staatswissenschaft. 4. Aufl. 2. Bd. Jena. 10ff.

Break, G. F. (1974): The Incidence and Economic Effects of Taxation. In: *Blinder*, A. S. et al. (Eds.): The Economics of Public Finance. Washington. 119ff.

Brennan, G. / *Buchanan*, J. M. (1980): The Power to Tax. Analytical Foundations of a Fiscal Constitution. Cambridge u.a.O.

— — (1983): Predictive Power and the Choice among Regimes. Economic Journal 93. 89ff.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-46100-4 | Generated on 2025-06-11 10:29:33
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

Brennan, G. / *McGuire*, T. (1975): Optimal Policy Choice under Uncertainty. Journal of Public Economics 4. 205ff.

Brown, H. G. (1939): The Incidence of a General Output or a General Sales Tax. Journal of Political Economy 47. 254ff. Abgedruckt in: *Musgrave*, R. A. / *Shoup*, C. S. (Eds.): Readings in the Economics of Taxation. London 1959. 330ff.

Browning, E. K. (1978): The Burden of Taxation. Journal of Political Economy 86. 649ff.

Browning, E. K. / *Browning*, J. M. (1979): Public Finance and the Price System. New York, London.

Browning, E. K. / *Johnson*, W. R. (1979): The Distribution of the Tax Burden. Washington.

Buchanan, J. M. (1960): The Methodology of Incidence Theory: A Critical Review of Some Recent Contributions. In: Ders.: Fiscal Theory and Political Economy. Chapel Hill, N. C. 125ff.

— (1967): Public Finance in Democratic Process. Chapel Hill, N. C.

— (1969): Is Economics the Science of Choice? In: *Streissler*, E. (Ed.): Roads to Freedom: Essays in Honor of F. A. *Hayek*. London. 47ff.

Buchanan, J. M. / *Flowers*, M. R. (1980): The Public Finances. 5th Ed. Homewood, Ill.

Buchanan, J. M. / *Forte*, F. (1964): Fiscal Choice through Time. National Tax Journal 17. 144ff.

Bundesministerium der Finanzen, Hrsg. (1959f.): Allgemeine Vorbemerkungen zum Bundeshaushaltsplan. Bonn.

— (1962ff.): Finanzbericht. Bonn.

Bundesministerium für Wirtschaft und Finanzen, Hrsg. (1971): Gutachten der Steuerreformkommission 1971. Bonn.

Citrin, J. (1979): Do People Want Something for Nothing: Public Opinion on Taxes and Government Spending. National Tax Journal 32. Supplement. 113ff.

Cnossen, S. (1974/75): Sales Tax and Excise Systems of the World. Finanzarchiv N. F. 33. 177ff.

— (1981): The Netherlands. In: *Aaron*, H. J. (Ed.): The Value-Added Tax: Lessons from Europe. Washington, D. C. 43ff.

Coase, R. (1960): The Problem of Social Cost. Journal of Law and Economics 3. 1ff.

Corlett, W. J. / *Hague*, D. C. (1953/54): Complementarity and the Excess Burden of Taxation. Review of Economic Studies 21. 21ff.

Craig, E. D. / *Heins*, A. J. (1980): The Effect of Tax Elasticity on Government Spending. Public Choice 35. 267ff.

Davies, D. G. (1960): Progressiveness of a Sales Tax in Relation to Various Income Bases. American Economic Review 50. 987ff.

Davies, J. / *St-Hilaire*, F. / *Whalley*, J. (1984): Some Calculations of Lifetime Tax Incidence. American Economic Review 74. 633ff.

Deaton, A. S. (1978): Specification and Testing in Applied Demand Analysis. Economic Journal 88. 524ff.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-46100-4 | Generated on 2025-06-11 10:29:33
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

— (1979): Optimally Uniform Commodity Taxes. Economic Letters 2. 357ff.

Dennerlein, K.-H. (1982): Die Belastungs- und Verteilungswirkungen der indirekten Steuern in der Bundesrepublik Deutschland. Berlin.

Dingler, H. (1949): Grundriß der methodischen Philosophie. Füssen.

Domar, E. D./*Musgrave*, R. A. (1944): Proportional Income Taxation and Risk Taking. Quarterly Journal of Economics 58. 387ff.

Dornbusch, R./*Fischer*, S. (1984): Macroeconomics. 3rd Ed. New York u.a.O.

Due, J. F. (1953): Toward a General Theory of Sales Tax Incidence. Quarterly Journal of Economics 67. 253ff.

— (1963): Sales Taxation and the Consumer. American Economic Review 53. 1078ff.

Due, J. F./*Friedlaender*, A. F. (1981): Government Finance. 7th Ed. Homewood, Ill.

Ehrlicher, W. (1968): Wandlung der Steuerordnungen. Finanzarchiv N. F. 27. 49ff.

Feldstein, M. (1974a): Incidence of a Capital Income Tax in a Growing Economy with Variable Savings Rates. Review of Economic Studies 41. 505ff.

— (1974b): Tax Incidence in a Growing Economy with Variable Factor Supply. Quarterly Journal of Economics 88. 551ff.

— (1978): The Welfare Cost of Capital Income Taxation. Journal of Political Economy 86. 29ff.

Fisher, I. (1939): Double Taxation of Savings. American Economic Review 29. 16ff.

Fisher, I./*Fisher*, H. W. (1942): Constructive Income Taxation. New York.

Folkers, C. (1974): Meritorische Güter als Problem der normativen Theorie öffentlicher Ausgaben. Jahrbuch für Sozialwissenschaft 25. 1ff.

— (1981): Vermögensverteilung und staatliche Aktivität. Frankfurt/M., Bern.

— (1982): Die Inzidenz allgemeiner Vermögen- und Kapitaleinkommensteuern. Finanzarchiv N. F. 40. 306ff.

— (1983a): Zu einer positiven Theorie der Steuerreform. In: *Hansmeyer*, K.-H. (Hrsg.): Staatsfinanzierung im Wandel. Schriften des Vereins für Socialpolitik N. F. 134. Berlin. 189ff.

— (1983b): Begrenzungen von Steuern und Staatsausgaben in den USA. Eine Untersuchung über Formen, Ursachen und Wirkungen vorgeschlagener und realisierter fiskalischer Restriktionen. Baden-Baden.

— (1984a): Gegen fiskalische Fehlentwicklungen oder für neue Regeln der öffentlichen Finanzwirtschaft. Zu einer Grundsatzfrage der Interessenvertretung des Steuerzahlers. Diskussionsbeiträge aus dem Institut für Volkswirtschaftslehre der Universität Hohenheim 20. Stuttgart.

— (1984b): Fiskalische Begrenzungen. Wirtschaftsstudium 13. 500ff.

— (1985): Steuerreforminteressen und Steuervergünstigungen in positiver und institutioneller Perspektive. Jahrbuch für Sozialwissenschaft 36. 274ff.

Friedman, M. (1957): A Theory of the Consumption Function. Princeton, N. J.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-46100-4 | Generated on 2025-06-11 10:29:33
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

Fromm, G. / *Taubman*, P. (1973): Public Economic Theory and Policy. New York, London.

von Furstenberg, G. (1981): Savings. In: *Aaron*, H. J. / *Pechman*, J. A. (Eds.): How Taxes Affect Economic Behavior. Washington, D. C. 327ff.

Gandenberger, O. (1965): Das Maximum des Fiskalertrages bei der speziellen Verbrauchsteuer im Konkurrenzfall. Finanzarchiv N. F. 24. 225ff.

— (1975): Korreferat zu: Öffentliche Einnahmenpolitik im Dienste der Stabilisierung. In: *Schneider*, H. K. (Hrsg.): Stabilisierungspolitik in der Marktwirtschaft. Schriften des Vereins für Socialpolitik N. F. 85/II. Berlin. 925ff.

Goode, R. (1976): The Individual Income Tax. Rev. Ed. Washington, D. C.

Hackmann, J. (1983): Zu einer verteilungspolitisch ausgerichteten Theorie der indirekten Besteuerung. In: *Pohmer*, D. (Hrsg.): Zur optimalen Besteuerung. Schriften des Vereins für Socialpolitik N. F. 128. Berlin. 261ff.

Haller, H. (1959): Umsatzsteuer. In: Handwörterbuch der Sozialwissenschaft. Bd. 10. Stuttgart u. a. O. 433ff.

— (1962): Die sogenannte Mengenstaffel im Biersteuergesetz. Zur Problematik partieller steuerlicher Hilfen. Tübingen.

— (1981): Die Steuern. Grundlinien eines rationalen Systems öffentlicher Abgaben. 3. Aufl. Tübingen.

Hansmeyer, K.-H. (1979): Umbau des Steuersystems? Berlin.

Hansmeyer, K.-H. u. a. (1980): Steuern auf spezielle Güter. In: Handbuch der Finanzwissenschaft. 3. Aufl. 2. Bd. Tübingen. 709ff.

Harberger, A. C. (1962): The Incidence of the Corporation Income Tax. Journal of Political Economy 70. 215ff. Abgedruckt in: Ders.: Taxation and Welfare. Chicago 1974. 135ff.

— (1971): Three Basic Postulates for Applied Welfare Economics: An Interpretative Essay. Journal of Economic Literature 9. 785ff. Abgedruckt in: Ders.: Taxation and Welfare. Chicago 1974. 5ff.

Harris, R. (1984): Applied General Equilibrium Analysis of Small Open Economies with Scale Economics and Imperfect Competition. American Economic Review 74. 1016ff.

Hausman, J. A. (1981): Labor Supply. In: *Aaron*, H. J. / *Pechman*, J. A. (Eds.): How Taxes Affect Economic Behavior. Washington, D. C. 27ff.

Head, J. G. (1974/75): Public Policies and Pollution Problems. Finanzarchiv N. F. 33. 1ff.

— (1982): The Comprehensive Tax Base Revisited. Finanzarchiv N. F. 40. 193ff.

Heilmann, M. (1976): Die Umverteilung der Einkommen durch den Staat in der Bundesrepublik Deutschland 1960-1972. Göttingen.

Heller, W. W. (1966): New Dimensions of Political Economy. Cambridge, Mass.

Herber, B. (1979): Modern Public Finance. 4th Ed. Homewood, Ill.

Hobbes, T. (1651/1984): Leviathan. London. / Leviathan. Übersetzung W. *Euchner*. Neuwied, Berlin.

Jorgenson, D. W. (1963): Capital Theory and Investment Behavior. American Economic Review 53. 247ff.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-46100-4 | Generated on 2025-06-11 10:29:33
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

v. Justi, J. H. G. (1758): Staatswirtschaft oder systematische Abhandlung aller Oekonomischen und Cameralwissenschaften, die zur Regierung eines Landes erfordert werden. 2. Aufl. II. Teil. Leipzig.

Kahn, C. H. (1973): The Place of Consumption and Net-Worth Taxation in the Federal Tax Structure. In: *Musgrave*, R. A. (Ed.): Broad-Based Taxes: New Options and Sources. Baltimore, London. 133ff.

Kaldor, N. (1955): An Expenditure Tax. London.

Kamlah, W./*Lorenzen*, P. (1967): Logische Propädeutik. Mannheim.

Keller, T. (1968): Merkliche oder unmerkliche Steuern? Finanzarchiv N. F. 27. 110ff.

Kitterer, W./*Fronia*, J. (1981): Belastungswirkungen der Umsatzsteuer. Gutachten im Auftrag des Bundesministers der Wirtschaft. Tübingen.

Kotlikoff, L. J. (1984): Taxation and Savings: A Neoclassical Perspective. Journal of Economic Literature 22. 1576ff.

Krause-Junk, G. (1977): Steuern IV: Verteilungslehren. In: Handwörterbuch der Wirtschaftswissenschaft 7. Bd. Stuttgart u.a.O. 332ff.

— (1981): Finanzwirtschaftliche Verteilungspolitik. In: Handwörterbuch der Finanzwissenschaft. 3. Aufl. Bd. 3. Tübingen. 257ff.

Krzyzaniak, M. (1971/72): The Differential Incidence of Taxes on Profits and Factor Incomes. Finanzarchiv N. F. 30. 464ff.

Lampe, A. (1932): Kohlensteuer. In: Wörterbuch der Volkswirtschaft. 4. Aufl. 2. Bd. Jena. 584f.

— (1933a): Steuergliederung. In: Wörterbuch der Volkswirtschaft. 4. Aufl. 3. Bd. Jena. 493ff.

— (1933b): Steuerwirkungslehre. In: Wörterbuch der Volkswirtschaft. 4. Aufl. 3. Bd. Jena. 529ff.

— (1933c): Umsatzsteuer. In: Wörterbuch der Volkswirtschaft. 4. Aufl. 3. Bd. Jena. 626ff.

— (1934): Verteidigung der Einkommensteuer. Finanzarchiv N. F. 2. 619ff.

Lassalle, F. (1863): Die indirecte Steuer und die Lage der arbeitenden Classen. Zürich.

Leinfellner, W. (1967): Einführung in die Erkenntnis- und Wissenschaftstheorie. Mannheim.

Lerner, A. P. (1944): The Economics of Control. Principles of Welfare Economics. New York. Reprint New York 1970.

Linde, R. (1981): Produktion II: Produktionsfunktionen. In: Handwörterbuch der Wirtschaftswissenschaft. 6. Bd. Stuttgart u.a.O. 276ff.

Marshall, A. (1961): Principles of Economics. 9th Ed. London u.a.O.

McLure, Jr., C. E. (1970): Tax Incidence, Macroeconomic Policy and Absolute Prices. Quarterly Journal of Economics 84. 254ff.

— (1971): The Theory of Tax Incidence with Imperfect Factor Mobility. Finanzarchiv N. F. 30. 27ff.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-46100-4 | Generated on 2025-06-11 10:29:33
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

— (1973): Economic Effects of Taxing Value Added. In: *Musgrave*, R. A. (Ed.): Broad-Based Taxes: New Options and Sources. Baltimore, London. 155ff.

— (1975): General Equilibrium Incidence Analysis. The *Harberger* Model After Ten Years. Journal of Public Economics 4. 125ff.

McLure, Jr., C. E. / *Thirsk*, W. R. (1975): A Simplified Exposition of the *Harberger* Model I: Tax Incidence. National Tax Journal 28. 1ff.

Meade, J. E. et al. (1978): The Structure and Reform of Direct Taxation. London.

Mieszkowski, P. M. (1967): On the Theory of Tax Incidence. Journal of Political Economy 75. 250ff.

— (1969): Tax Incidence Theory: The Effects of Taxes on the Distribution of Income. Journal of Economic Literature 7. 1103ff.

— (1972): The Property Tax: An Excise Tax or a Profits Tax? Journal of Public Economics 1. 73ff.

Mill, J. S. (1871/1921): Principles of Political Economy. 7th Ed. / Grundsätze der politischen Ökonomie. Übersetzung W. *Gehrig*. 2. Bd. Jena.

Murhard, K. (1834): Theorie und Politik der Besteuerung. Göttingen. Nachdruck Aalen 1970.

Musgrave, R. A. (1953a): On Incidence. Journal of Political Economy 61. 306ff.

— (1953b): General Equilibrium Aspects of Incidence Theory. American Economic Review 43. 504ff.

— (1959): The Theory of Public Finance. New York u.a.O.

— (1969): Fiscal Systems. New Haven, London.

— (1981): Der gegenwärtige Stand der Theorie der Besteuerung. Finanzarchiv N. F. 39. 29ff.

Musgrave, R. A. / *Musgrave*, P. B. (1984): Public Finance in Theory and Practice. 4th Ed. New York u.a.O.

Neumark, F. (1951): Zum Problem der Klassifikation der Steuerformen. In: Ders. / *Sauermann*, H. (Hrsg.): Beiträge zur Geld- und Finanzpolitik. Tübingen. 60ff.

— (1963/64): Lassalles Steuer-Streitschrift, 1863-1963. Finanzarchiv N. F. 23. 66ff.

— (1970): Grundsätze gerechter und ökonomisch rationaler Steuerpolitik. Tübingen.

— (1979): Wandlungen in der Beurteilung eingebauter Steuerflexibilität. Kyklos 32. 177ff.

Ng, Y.-K. (1977): Towards a Theory of Third Best. Public Finance 32. 1ff.

— (1979): Welfare Economics. London, Basingstoke.

Pfeiffer, E. (1866): Die Staatseinnahmen. 2. Bd. Stuttgart, Leipzig.

Pigou, A. C. (1932): The Economics of Welfare. 4th Ed. London.

— (1947): A Study in Public Finance. 3rd Ed. London.

Pohmer, D. (1977): Wirkungen finanzpolitischer Instrumente. In: Handbuch der Finanzwissenschaft. 3. Aufl. 1. Bd. Tübingen. 193ff.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-46100-4 | Generated on 2025-06-11 10:29:33
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

— (1980): Allgemeine Umsatzsteuern. In: Handbuch der Finanzwissenschaft. 3. Aufl. 2. Bd. Tübingen. 647ff.

Pollak, H. (1966): Wachstumsbedingte Verbrauchsstrukturänderungen und einige ihrer Konsequenzen für die Verbrauchsbesteuerung. Berlin.

— (1980): Verbrauchsteuern I: Ziele und Ausgestaltung. In: Handwörterbuch der Wirtschaftswissenschaft. 8. Bd. Stuttgart u.a.O. 188ff.

Popitz, J. (1927a): Allgemeine Verbrauchsteuer. In: Handbuch der Finanzwissenschaft. 1. Aufl. 2. Bd. Tübingen. 180ff.

— (1927b): Aufwandbesteuerung im allgemeinen (direkte und indirekte). In: Handbuch der Finanzwissenschaft. 1. Aufl. 2. Bd. Tübingen. 198ff.

— (1928): Umsatzsteuer. In: Handwörterbuch der Staatswissenschaft. 4. Aufl. 8. Bd. Jena. 373ff.

— (1930): Abschluß. In: *Colm,* G. / *Neisser,* H. (Hrsg.): Kapitalbildung und Steuersystem. Verhandlungen und Gutachten der Konferenz von Eilsen. 2. Teil. Berlin. 147ff.

Prest, A. R. / *Barr,* N. A. (1979): Public Finance. 6th Ed. London.

Puviani, A. (1903/1960): Teoria dell' Illusione Finanziara. Milano u.a.O. / Die Illusionen in der öffentlichen Finanzwirtschaft. Übersetzung. Berlin.

Recktenwald, H. C. (1966): Steuerüberwälzungslehre. Berlin.

Ricardo, D. (1821/1923): On the Principles of Political Economy and Taxation. 3rd Ed. London / Grundsätze der Volkswirtschaft und Besteuerung. Übersetzung H. *Waentig.* 3. Aufl. Jena.

Ritschl, H. (1930): Die Wandlungen des deutschen Steuersystems von 1913 bis 1928 in ihrem Einfluß auf die Kapitalbildung. In: *Colm,* G. / *Neisser,* H. (Hrsg.): Kapitalbildung und Steuersystem. Verhandlungen und Gutachten der Konferenz von Eilsen. 2. Teil. Berlin. 261ff.

Rolph, E. R. (1952): A Proposed Revision of Excise-Tax Theory. Journal of Political Economy 60. 102ff.

— (1954): The Theory of Fiscal Economics. Berkeley, Los Angeles.

Rolph, E. R. / *Break,* G. F. (1961): Public Finance. New York.

Rose, M. (1975): Die Steuerprogression als automatischer Stabilisator. Göttingen.

— (1983): Verfolgung finanzpolitischer Zielsetzungen mit der Mehrwertsteuer. Wirtschaftsdienst. 185ff.

Rose, M. / *Wiegard,* W. (1983): Zur optimalen Struktur öffentlicher Einnahmen. In: *Pohmer,* D. (Hrsg.): Zur optimalen Besteuerung. Schriften des Vereins für Socialpolitik N. F. Bd. 128. Berlin. 9ff.

Sandmo, A. (1974a): Investment Incentives and the Corporate Income Tax. Journal of Political Economy 82. 287ff.

— (1974b): A Note on the Structure of Optimal Taxation. American Economic Review 64. 701ff.

Sato, K. (1967): Taxation and Neo-Classical Growth. Public Finance 22. 346ff.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-46100-4 | Generated on 2025-06-11 10:29:33
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

Scarf, H. E. (1969): An Example of an Algorithm for Calculating General Equilibrium Prices. American Economic Review 59. 669ff.

Schanz, G. (1882): Zur Frage der Überwälzung indirekter Verbrauchsteuern auf Grund des Bayerischen Malzaufschlags. In: *Schmoller*, G. (Hrsg.): Jahrbuch für Gesetzgebung, Verwaltung und Volkswirtschaft im Deutschen Reich 6. 169ff.

Schmölders, G. (1932): Die Ertragsfähigkeit der Getränkesteuern. Berlin.

— (1955): Zur Begriffsbestimmung der Verbrauchsteuern. Berlin.

— (1956a): Die Umsatzsteuern. In: Handbuch der Finanzwissenschaft. 2. Aufl. 2. Bd. Tübingen. 565ff.

— (1956b): Das Verbrauch- und Aufwandsteuersystem. In: Handbuch der Finanzwissenschaft. 2. Aufl. 2. Bd. Tübingen. 636ff.

— (1959/60): „Unmerkliche" Steuern. Finanzarchiv N. F. 20. 23ff.

Schumpeter, J. (1928): Wen trifft die Umsatzsteuer? Der deutsche Volkswirt 3. 206ff.

Seligman, E. R. A. (1897): Essays in Taxation. 2nd Ed. New York.

— (1926/27): The Shifting and Incidence of Taxation. 5th Ed./Die Lehre von der Steuerüberwälzung. Übersetzung G. *Albers*. Jena.

Shilling, N. (1969): Excise Taxation of Monopoly. New York, London.

Shoup, C. S. (1969): Public Finance. Chicago.

— (1983): Current Trends in Excise Taxation. In: *Cnossen*, S. (Ed.): Comparative Tax Studies. Essays in Honor of Richard Goode. Amsterdam. 257ff.

Shoven, J. B./*Whalley*, J. (1972): A General Equilibrium Calculation of the Effects of Differential Taxation of Income from Capital in the U.S. Journal of Public Economics 1. 281ff.

— (1984): Applied General-Equilibrium Models of Taxation and International Trade: An Introduction and Survey. Journal of Economic Literature 22. 1007ff.

von Siemens, C. F. (1921): Veredelte Umsatzsteuer. 2. Aufl. Siemensstadt.

Sinn, H.-W. (1985): Kapitaleinkommensbesteuerung. Tübingen.

Smeeding, T. M. (1979): Are Sales Taxes Progressive? Discussion Paper. University of Wisconsin.

Smith, A. (1786/1923): An Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations. 4th Ed./Eine Untersuchung über Natur und Ursachen des Volkswohlstandes. Übersetzung E. *Grünfeld*. 3. Bd. Jena.

Statistisches Bundesamt, Hrsg. (1952ff.): Statistisches Jahrbuch für die Bundesrepublik Deutschland. Stuttgart, Mainz.

Statistisches Reichsamt, Hrsg. (1920ff.): Statistisches Jahrbuch für das Deutsche Reich. Berlin.

Steden, W. (1976): Zur Dynamisierung von Steuertarifen. Finanzarchiv N. F. 34. 266ff.

Stiglitz, J. E. (1969): The Effects of Income, Wealth and Capital Gains Taxation on Risk-Taking. Quarterly Journal of Economics 83. 263ff.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-46100-4 | Generated on 2025-06-11 10:29:33
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

Stiglitz, J. E. / *Boskin*, M. J. (1977): Some Lessons from the New Public Finance. American Economic Review. Papers and Proceedings 67. 295ff.

Summers, L. H. (1981): Capital Taxation and Accumulation in a Life Cycle Growth Model. American Economic Review 71. 533ff.

Wagner, A. (1890): Finanzwissenschaft. Zweiter Theil: Theorie der Besteuerung, Gebührenlehre und allgemeine Steuerlehre. 2. Aufl. Leipzig.

Wagner, R. E. (1973): The Public Economy. Chicago.

Wagstaff, J. V. (1959): Income Tax Consciousness under Withholding. Southern Economic Journal 12. 340ff.

Wells, P. (1955): A General Equilibrium Analysis of Excise Taxes. American Economic Review 45. 345ff.

Wiegard, W. (1982): Erkenntnisgegenstand und -inhalt der „Neuen Finanztheorie". Finanzarchiv N. F. 40. 155ff.

— (1984): Merkliche versus unmerkliche Steuern — Eine Bestandsaufnahme —. In: *Bös*, D. / *Rose*, M. / *Seidl*, C. (Hrsg.): Beiträge zur neueren Steuertheorie. Berlin u. a. O. 1ff.

Summary

There is virtually no question in the field of consumption taxation on which the public finance profession has reached agreement. The article deals with imaginary and real contradictions in the course of development. Part II starts with some controversial questions of definition and classification showing that definitional clarity is a prerequisite for solving the numerous contradictions. It then outlines some important trends in the development of German consumption taxation as a basis for understanding the changing attitudes towards these forms of taxes. The discussion of some features in their development yields general conclusions for changes in tax structures.

On this basis changes in the principles and concepts of consumption tax policy are analyzed in Part III. To begin with, important doctrines on general and specific consumption taxes which were held before the 1916 introduction of the general sales tax in Germany are critically reviewed in the light of modern knowledge (Parts III. 1. / 2.). The next step is an investigation into the theoretical arguments for general and specific consumption taxation which were derived after the introduction of a broad sales tax in Germany (Parts III. 3. / 4.). The more modern discussion about economic functions and principles of excises and general consumption taxes is analyzed in Parts III. 5. / 6. Part III ends with a critical discussion of recent controversies on the concepts of optimal and constitutional consumption taxation. The development of ideas reveals a growing perception of the merits of general consumption taxes, and it clarifies the considerable problems of excise taxes. It also points at some unresolved questions with respect to the main forms of consumption taxation.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-46100-4 | Generated on 2025-06-11 10:29:33
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/

Analyzing the development of ideas points at three major problem areas on which more substantial knowledge is required for solving some of the existing controversies. These are the incidence of specific and general consumption taxes, their allocation problems with regard to information and government behavior, and their public choice aspects. These three topics are analyzed in Part IV. The analysis draws on recent theoretical and empirical knowledge and tries to develop some conclusions for evaluating and structuring consumption taxation. A major conclusion is that the sources side is of primary importance for the incidence of specific commodity taxes which — in contrast to conventional regressiveness assumptions owing to uses side effects — results in erratic incidence effects on factor incomes. Another major conclusion is that the regressiveness hypothesis of general consumption taxes is to be rejected in favor of an approximately proportional incidence. Moreover, it is derived that with regard to allocative efficiency general consumption taxes are superior to income taxes, and that the allocative problems of specific consumption taxes are principally unsolvable on informational grounds.

One implication is that the concepts of optimal taxation theory are not applicable to real world problems. Beyond this, a new concept of the relation between the income tax and a general consumption tax is proposed, and it is argued that specific consumption taxes should only be used as rare and limited exceptions to general consumption taxes. These conclusions which rest on allocative and distributive considerations are supported by findings of public choice theory. They are also reinforced by aspects of visibility and stabilization effects if political behavior is taken into account. A thorough application of recent theoretical and empirical knowledge leads to partly unexpected solutions for the traditional controversies and to a new evaluation of consumption taxes for a modern market economy.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-46100-4 | Generated on 2025-06-11 10:29:33
OPEN ACCESS | Licensed under CC BY 4.0 | https://creativecommons.org/about/cclicenses/