

Department of Economics
University of Konstanz

**Welchen Erkenntnisgewinn liefert
die Theorie der Optimalbesteuerung
für die praktische Steuerpolitik*?**

**Bernd Genser
(Universität Konstanz)**

November 2011
(revidierte Fassung)

* Vortrag zum Wirtschaftswissenschaftlichen Seminar Ottobeuren „Entwicklung, Stand und Perspektiven der Wirtschaftswissenschaft“, 15.-18.9.2013

Korrespondenzadresse des Autors

Prof. Bernd Genser
Universität Konstanz
Postfach D133
78457 Konstanz
Deutschland

Telefon: +49 (7531) 88-2345

Fax: +49 (7531) 88-4101

Mail: bernd.genser@uni-konstanz.de

<http://www.uni-konstanz/genser/>

Welchen Erkenntnisgewinn liefert die Theorie der Optimalbesteuerung für die praktische Steuerpolitik¹?

Bernd Genser (Universität Konstanz)

1. Einleitung

Die Diamond/Mirrleessche Neufundierung der Wohlfahrtstheorie der Besteuerung und staatlich administrierter Preiseingriffe hat in den siebziger Jahren starke Impulse für die Weiterentwicklung der normativen Theorie der Finanzpolitik geliefert, die mit großen Erwartungen als „neue Finanzwissenschaft“ (new public finance²) gefeiert wurde³. Gleichzeitig hat jedoch der anspruchsvolle Gleichgewichtsansatz, welcher der Optimalsteuertheorie zugrunde liegt, zwischen der traditionellen, eher anwendungsorientierten Finanzwissenschaft und der finanzwissenschaftlichen Theorie eine Kommunikationsbarriere entstehen lassen, die bis heute nicht überwunden ist. Zum einen bezweifeln finanzpolitische Experten des Steuerrechts und der betrieblichen Steuerlehre, deren normative Basis weiterhin das traditionelle Schanz/Haig/Simons Prinzip der umfassenden Einkommensteuer ist, die Relevanz von Erkenntnissen der Optimalsteuerlehre, die sie als abstrakten und technisch überhöhten mathematischen Modellplatonismus kritisieren. Zum anderen stellen zunehmend auch angewandte Ökonomen die politische

¹ Revidierte Fassung eines Papiers für das Wirtschaftswissenschaftliche Seminar Ottobeuren „Entwicklung, Stand und Perspektiven der Wirtschaftswissenschaft“, 15.-18. September 2013. Für kritische Anmerkungen zu einer ersten Fassung des Papiers danke ich Dirk Schindler (Norwegian School of Economics and Business, Bergen) und den Teilnehmern des Ottobeurer Seminars.

² Boskin/Stiglitz, 1977, 295f.

³ Finanzwissenschaftliche Generalthemen waren kein regelmäßiges Diskussionsfeld des Wirtschaftswissenschaftlichen Seminars Ottobeuren, wiewohl finanzwissenschaftliche Aspekte verschiedentlich als komplementäre Beiträge zu speziellen Tagungsthemen Eingang in das Vortragsprogramm fanden, z.B. Europäische Integrationsprobleme (1994), Verteilungsprobleme der Gegenwart (1998), Bildung (2004), Umverteilung und soziale Gerechtigkeit (2011). Eine Ausnahme stellt der Tagungsband 11 (Bombach et al. 1982) dar, der sich ausführlich den neuen Entwicklungen der Finanzwissenschaft auseinandersetzt. Aktualitätsbezogene Schwerpunkte des Bandes waren daher auch die Optimalbesteuerung, empirische Ansätze zur Messung der Präferenzen für staatliche Leistungen, öffentliche Verschuldung. Mein Beitrag erweitert die im Beitrag von Ramser (1982) skizzierte und nach wie vor theoriebestimmende allgemeine Gleichgewichtsbasis der mikroökonomischen Theorie der Optimalbesteuerung und versucht zu begründen, warum eine stärkere Berücksichtigung von Erkenntnissen der Optimalsteuertheorie für die ökonomische Fundierung der Finanzpolitik wünschenswert wäre. Damit soll auch einer häufig geäußerten Skepsis gegenüber der Relevanz der Optimalsteuertheorie für die praktische Finanzpolitik entgegengetreten werden, die bereits in einigen Beiträgen des Tagungsbandes von 1982 durchklingt.

Relevanz der Optimalsteuertheorie in Frage. Ihre Kritik richtet sich sowohl gegen die Konzeption der Optimalsteuermodelle als auch gegen deren Resultate, die sich nicht implementieren ließen, weil die nötigen Informationen zur Festlegung der optimalen Steuertarife nicht verfügbar seien, die sich nicht administrieren ließen, weil der Verwaltungsaufwand zu hoch sei, und die auf Grund der Komplexität der Steuerregeln ungeeignet für politische Mehrheitsentscheidungen seien.

Das negative Image der Optimalsteuertheorie befördert hat wohl auch die Selbstkritik von durchaus theoretisch aufgeschlossenen Finanzwissenschaftlern in den neunziger Jahren. So resümiert Chris Heady (1993, 15) „The level of abstraction of much of the research, together with the extensive use of sometimes difficult mathematics has caused many policy-oriented people to discount its practical value; it is dismissed of being “academic” with little or no practical value.” Jim Alm (1996, 118) kritisiert “that optimal taxation as it has been practiced is in fact largely irrelevant to practical tax design, because it typically ignores a range of considerations reflecting fiscal and societal institutions that are essential elements in the normative and positive analysis of taxation.” Und Vito Tanzi, ehemaliger IIPF Präsident und Direktor des Fiscal Affairs Department des IWF merkt nach einem Vortrag von James Mirrlees beim Jahreskongress des IIPF 1997 salopp an „Thus, in terms of concrete results, optimal taxation must be considered a highly unproductive activity. Its recommendations often conflict with what governments want to do or what taxpayers expect them to do“ (Tanzi, 2008, 16f.).

Die kritische Grundhaltung gegenüber der Optimalsteuertheorie hat sicherlich dazu beigetragen, dass sie in der ökonomische Lehre noch keine feste Verankerung gefunden hat. Für die mikroökonomische Theorie sind die Optimalsteuermodelle zu speziell, für die traditionelle Finanzwissenschaft sind sie zu wenig anwendungsorientiert. Daher haben die neu gewonnen Erkenntnisse auch kaum Eingang in ökonomische Lehrbücher gefunden. Ausnahmen sind der Klassiker von Atkinson/Stiglitz (1980) und einige wenige jüngere Lehrbücher, wie Myles (1995), Homburg (1999), Salanié (2003) oder Kaplow (2007).

Ich halte die Einschätzung, dass die Optimalsteuertheorie entbehrliches ökonomisches Methodenwissen darstellt, für inhaltlich und wissenschaftspolitisch falsch und möchte eine Lanze für die normative Theorie der öffentlichen Finanzen brechen. Angesichts der aktuellen finanzpolitischen Probleme, mit denen sich Industrieländer ebenso wie Schwellen- und Entwicklungsländer konfrontiert sehen, halte ich es für dringend geboten, der theoriegestützten finanzwissenschaftlichen Fachkompetenz mehr Gehör in der steuer- und

finanzwissenschaftlichen Reformdiskussion zu schenken und dafür Sorge zu tragen, dass den späteren ökonomischen Experten das hierfür notwendige Grundverständnis und Methodenwissen bereits während ihres Studiums vermittelt wird.

In dieser optimistischen Sicht der Optimalsteuertheorie bestärkt mich einerseits deren theoretische Weiterentwicklung in den letzten 15 Jahren, insbesondere durch jüngere Arbeiten von Piketty, Saez und Diamond. In die gleiche Richtung weisen aber auch die Stellungnahmen prominenter Fachkollegen, die in der normativen Steuertheorie eine wichtige Basis für ökonomisch konsistente und methodisch transparente Handlungsempfehlungen für die praktische Steuerpolitik sehen⁴. In meinen Ausführungen stütze ich mich auf jüngere Einzelarbeiten von Sørensen (2007, 2010), Mankiw/Weinzierl/Yagan (2009), Diamond/Saez (2011) und Jacobs (2013), auf den umfassenden Survey von Boadway (2012), sowie auf die Beiträge zu den beiden Bänden des Mirrlees Review (Mirrlees et al. 2010a, 2010b), insbesondere auf Banks/ Diamond (2010) und Brewer/Saez/Shephard (2010), sowie auf die Kommentare zum Mirrlees Review von Kaplow (2011), Gordon (2011) und Keuschnigg (2011).

Mein positives Votum zur Optimalsteueranalyse bedeutet nicht, dass jeder einschlägige Beitrag dazu geeignet ist, praktische wirtschaftspolitische Handlungsempfehlungen zu liefern. Natürlich darf man die Ramsey Regel, die aus einer Einpersonenökonomie abgeleitet ist und in der sich der Staat nur durch Gütersteuern finanzieren kann, nicht als Handlungsempfehlung für den deutschen Finanzminister deuten. In gleicher Weise gilt dies aber auch für komplexere Optimalsteuerregeln, wie die Diamondsche „index of discouragement“ Regel, wenn Gütersteuern auch zur Umverteilung eingesetzt werden, oder für die Chamley -Regel, wonach Kapitalerträge unbesteuert bleiben müssen. Aus finanztheoretischer Sicht haben aber alle diese Einzelergebnisse das Grundverständnis für die Wohlfahrtswirkungen von steuerpolitischen Maßnahmen erweitert und, korrekt interpretiert, auch die Basis für steuerpolitische Handlungsempfehlungen verbreitert und verbessert.

Mein Beitrag ist wie folgt aufgebaut: Kap. 2 gibt einen Überblick über die Weiterentwicklung der von James Mirrlees geprägten Theorie der optimalen Einkommensbesteuerung. In Kap. 3 wird der Stellenwert der optimalen Güterbesteuerung hinterfragt und ihre Bedeutung im Rahmen eines Gesamtsteuersystems charakterisiert. Kap. 4 relativiert zentrale Ergebnisse der optimalen Kapitaleinkommensbesteuerung und liefert Begründungen, warum eine optimale

⁴ Siehe z.B. Mirrlees et al., 2010b, chap. 2, An Economic Approach to Tax Design.

Steuerstruktur auch Kapitalerträge als Besteuerungsquelle heranziehen sollte. In Kap. 5 werden einige steuerpolitische Handlungsanweisungen formuliert, die aus Optimalsteuermodellen abgeleitet werden können und dazu beitragen sollten, steuerpolitische Reformdiskussionen zu versachlichen und ökonomisch zu fundieren. Kap. 6 zieht ein kurzes Resümee.

2. Optimale Einkommensbesteuerung

Zentraler Ausgangspunkt der Optimalsteuertheorie ist das Einkommensteuermodell von Mirrlees (1971). Das Untersuchungsziel der normativen Analyse ist die Herleitung einer optimalen Nettokaufkraftverteilung für eine heterogene Bevölkerung derart, dass die Gesamtwohlfahrt nach dem Staatseingriff so groß wie möglich ist. Die essentiellen Bausteine des Mirrlees Modells sind eine gesamtwirtschaftliche Wohlfahrtsfunktion, welche die Bewertung der Höhe und der Verteilung der Nutzenniveaus der Bürger durch einen Steuerpolitiker widerspiegelt, die Anpassungsreaktionen der Bürger an steuerpolitische Maßnahmen, die ökonomischen Rahmenbedingungen für die Rationalentscheidungen der Bürger und die zulässige Menge der steuerpolitischen Instrumente des Staates, die Kaufkraft nicht nur entziehen sondern als negative Steuern auch erhöhen können. Die Heterogenität der Bürger wird als unterschiedlich ausgeprägte Erwerbsfähigkeit s modelliert, die als subjektives Merkmal nicht direkt beobachtet werden kann und damit auch nicht als Merkmal für die Steuerbemessung herangezogen werden kann. Die Verteilung der Erwerbsfähigkeit s über die Bürger sei hingegen bekannt, $f(s)$ sei die Dichtefunktion. Die Erwerbsfähigkeit offenbart sich erst indirekt durch die Marktentscheidungen $x(s)$ eines jeden Bürgers. Diese können beobachtet und der Steuerbemessung zu Grunde gelegt werden. Dabei muss der Steuerpolitiker auch darauf achten, dass Bürger die Informationsasymmetrie nicht zu ihrem Vorteil missbrauchen, indem sie nicht ihre wahren Fähigkeiten enthüllen, sondern falsche Signale auszusenden und durch Imitation des Verhaltens anderer Bürger ihren Nutzen erhöhen können. Dies wird im Mirrlees Modell dadurch Anreizkompatibilitätsbedingungen sichergestellt, die die optimale Steuerstruktur so festlegen, dass strategische Verschleierung der wahren Bürgeridentität keinen individuellen Vorteil beschert.

Formal lässt sich das Mirrlees Modell als Variationsproblem formulieren mit dem Zielfunktional

$$(1) \quad L = \int g(U(x(s)))f(s)ds,$$

welches die individuellen Nutzenniveaus der Bürger über eine Bewertungsfunktion $g(U)$, mit $g' > 0$, $g'' < 0$, gesamtgesellschaftlich aggregiert, und den Nebenbedingungen (2) bis (4), die das ökonomische Rationalverhalten der Steuerbürger abbilden,

$$(2) \quad x = x(p,s),$$

sowie den Ausgleich des Staatshaushalts

$$(3) \quad \int T(x(s))f(s)ds = R$$

und die wahrheitsgetreue Offenbarung der Erwerbsfähigkeit sicherstellen

$$(4) \quad U(x(s),s) \geq U(x(s'),s).$$

Lösung dieses Variationsproblems ist die Steuerfunktion, die für jeden Bürger die Nettosteuerbelastung $T(x)$ in Abhängigkeit von seinen Marktaktivitäten festlegt. Eine Lösung kann im Regelfall nur numerisch erfolgen und sie erfordert eine Spezifikation der relevanten Funktionen g , U (bzw. x) und f .

Erste Simulationsrechnungen von Mirrlees selbst lieferten Einkommensteuerfunktionen mit einem annähernd linearen Verlauf, d.h. mit negativen Steuerbelastungen für Niedrigeinkommen und mit weitgehend konstanten Grenzsteuersätzen. Dieses Ergebnis erwies sich allerdings als nicht robust, wie Simulationsmodelle zeigten, bei denen die Annahmen einer utilitaristischen Wohlfahrtsfunktion, von Cobb-Douglas Nutzenfunktionen und von logarithmischen Normalverteilungen der individuellen Fähigkeiten aufgegeben wurden (vgl. Atkinson/Stiglitz 1980, Stern 1976, Tuomala 1984).

Den Schlüssel für die Gewinnung von deutlich aussagekräftigeren Resultaten des Mirrlees Modells lieferte Saez (2001), indem er anstelle der Lösung des Variationsproblems den Versuch unternimmt, die die Optimallösung charakterisierende Euler-Lagrange Bedingung so umzuformen, dass sie unmittelbar zur Beschreibung der Optimalsteuerfunktion für relevante Einkommensintervalle herangezogen werden kann.

Saez identifiziert für die Stationaritätsbedingung des Optimalsteuerproblems

$$(5) \quad \delta L(T, \delta T) = 0$$

drei Wirkungskanäle, die von einer marginalen Variation von $T(x)$, d.h. einer Änderung des Grenzsteuersatzes um $\Delta T'(x)$ in einem infinitesimalen Intervall Δx rund um das Bemessungsgrundlagenniveau x ausgehen:

- i) Ceteris paribus sinkt durch den zusätzlichen Steuerentzugseffekt das Nettoeinkommen für alle $(1 - H(x))$ Zensiten mit einer Bemessungsgrundlage, die größer ist als x und senkt entsprechend der Wohlfahrtsbewertung der betroffenen Zensiten mit dem Wohlfahrtsgewicht $G(x)$ das Zielfunktional L , d.h. die Gesamtwohlfahrt im Ausmaß
- $$(6) \quad \Delta L^W = -\Delta T' \Delta x (1 - H(x)) G(x)$$
- Saez bezeichnet diesen Effekt als den Wohlfahrtseffekt.

In (6) ist $H(x)$ die Verteilungsfunktion für die beobachtbaren Nettoeinkommen x deren Heterogenität an die Stelle der nicht beobachtbaren Erwerbseigenschaft s tritt. $G(x)$ ist die durchschnittliche gesellschaftliche Gewichtung der Wohlfahrtseinbuße aller Steuerzahler mit einem Nettoeinkommen größer x , die von der Steuererhöhung betroffenen sind.

- ii) Das Recycling des zusätzlichen Steueraufkommens kommt allen Zensiten zugute und steigert das Zielfunktional im Ausmaß der Wohlfahrtsbewertung für die Gesamtheit der Zensiten, die auf $G(0) = 1$ normiert ist.
- $$(7) \quad \Delta L^M = \Delta T' \Delta x (1 - H(x))$$
- Saez bezeichnet diesen Wirkungskanal als mechanischen Steueraufkommenseffekt.

- iii) Die Zensiten im Einkommensintervall Δx , deren Nettolohn auf Grund der Grenzsatzerhöhung sinkt, werden ihr Arbeitsangebot mit einer Elastizität $e(x) = (dx/x)/d(1-T')/(1-T')$ anpassen. Ceteris paribus ändert sich damit das Steueraufkommen und der Wert des Zielfunktionals
- $$(7) \quad \Delta L^V = T'(x) dx h(x) \Delta x = -T'(x) e(x) h(x) x \Delta T' \Delta x / (1 - T'(x))$$
- Saez spricht hier vom Verhaltenseffekt (behavioral response).

Die Euler Lagrange Bedingung für die optimale Steuertarifffunktion erfordert, dass die marginale Grenzsteuersatzvariation über die drei Wirkungskanäle sich genau kompensiert, d.h.

$$(8) \quad \Delta L = \Delta L^W + \Delta L^M + \Delta L^V = -\Delta T' \Delta x (1 - H(x)) G(x) + \Delta T' \Delta x (1 - H(x)) + \Delta T' (x) e(x) h(x) x \Delta T' \Delta x / (1 - T'(x)) = 0$$

Isolation der $T'(x)$ Terme liefert eine Charakterisierung der optimalen nichtlinearen Steuerfunktion über den Grenzsteuersatzverlauf, die sich ökonomisch sehr anschaulich in drei Effekte zerlegen lässt,

$$(9) \quad T'(x)/(1 - T'(x)) = (1/e(x))(1 - G(x))(1 - H(x))/xh(x).$$

Der optimale Grenzsteuersatz für ein Einkommensniveau x wird nach (9) ceteris paribus umso niedriger sein,

- i) je höher die Arbeitsangebotselastizität $e(x)$ der betroffenen Zensiten ist
- ii) je höher die soziale Gewichtung $G(x)$ der Zensiten ausfällt, die ein Einkommen $\geq x$ beziehen
- iii) je niedriger der Anteil $(1 - H(x))$ der Zensiten mit einem Einkommen $\geq x$ in Relation zur Vergleichsgröße $xh(x)$ der Zensiten mit einem Einkommen der Höhe x ist.

Die Saezsche Analyse erlaubt aber auch quantitative Aussagen über optimale Einkommensteuersätze, sofern numerische Werte für die relevanten Einflussfaktoren, die Arbeitsangebotselastizität $e(x)$, die Wohlfahrtsgewichte für unterschiedliche Einkommensgruppen $G(x)$ und die Verteilung der Einkommen der Zensiten $h(x)$ bzw. $H(x)$ aus empirischen Studien bekannt sind.

Saez selbst hat sich insbesondere mit den Spitzeneinkommensbeziehern beschäftigt. In diesem Bereich lassen sich die empirisch beobachteten Verteilungen gut durch eine Pareto Verteilung approximieren, für die gilt

$$(10) \quad H(x) = 1 - xh(x)/\alpha,$$

wobei der Parameter α den Verlauf der Dichtefunktion bestimmt. Weiters werden ungleichheitsaverse Wirtschaftspolitiker Spitzeneinkommensbeziehern ein Wohlfahrtsgewicht $G(x)$ zuordnen, das gegen null strebt. Damit vereinfacht sich die Bestimmungsgleichung für den Grenzsteuersatzverlauf

$$(11) \quad T'(x)/(1 - T'(x)) = 1/(e(x)\alpha),$$

bzw.

$$(12) \quad T'(x) = 1/(1 + \alpha e(x))$$

Der Grenzsteuersatz für Spitzeneinkommensbezieher fällt umso niedriger aus, je größer deren Arbeitsangebotselastizität e und je höher das Pareto-Alpha ist. Für empirisch plausible Werte, wie sie z.B. Gruber/Saez (2002) für Einkommensbezieher mit einem steuerpflichtigen Einkommen über 100 000 US \$ in den 1980er Jahren in den USA ermittelt haben, $e = 0,57$ und $\alpha = 1,5$, ergibt sich somit ein Grenzsteuersatz von $T' = 54\%$ für

Spitzeneinkommensbezieher. Diese Werte liegen deutlich über jenen der ersten Simulationsrechnungen von Mirrlees(1971), denen allerdings die Annahme lognormal verteilter Einkommen zugrunde lag.

Für diskrete Verteilungen mit einem endlichen Maximaleinkommen liefert die Grenzsteuersatzformel (9) für den Maximaleinkommensbezieher, d.h. $H(x) = 1$, einen Grenzsteuersatz von null. Damit reproduziert die Formel eines der wenigen quantitativen Ergebnisse des traditionellen Mirrlees Modells. Korrekterweise wurde dieses Ergebnis in den Analysen stets als ein punktuelles Randergebnis interpretiert, das nicht zum Fehlschluss verleiten darf, dass die Grenzsteuersätze im Spitzeneinkommensbereich generell sinken.

Die Grenzsteuersatzformel (9) stützt auch das Mirrlees Resultat, dass die optimalen Grenzsteuersätze selbst im untersten Einkommensbereich nicht negativ werden, da auf Grund der Normierung $G(x) \leq 1$ gelten muss. Dieses Ergebnis beruht jedoch darauf, dass das Arbeitsangebot auch im Niedrigeinkommenssegment ausschließlich eine intensive Angebotsentscheidung über Arbeitsstunden ist.

Eine wichtige Erweiterung des Saez Modells gegenüber dem Mirrlees Ansatz ist die explizite Modellierung der extensiven Arbeitsangebotsentscheidung von niedrig qualifizierten Bürgern, für die es aus rationalen Überlegungen attraktiver sein kann, keine Arbeit anbieten und den Konsum ausschließlich aus staatlichen Transfers zu finanzieren. Empirische Studien (Saez 2002a, Jacquet et al. 2010) zeigen, dass die extensiven Arbeitsangebotselastizitäten viel höher sind als die intensiven. Bei Einbeziehung extensiver Arbeitsangebotsentscheidungen fallen die optimalen Grenzsteuersätze für nicht Erwerbstätige viel niedriger aus als nach dem Mirrlees Model und sie können sogar negativ werden, wenn die extensiven Angebotselastizitäten hinreichend hoch sind.

Jacquet/Lehmann/Van der Linden (2010) zeigen, dass für empirisch plausible Werte der extensiven Angebotselastizitäten die Grenzsteuersätze nach dem Saez Modell aber auch im Niedrigeinkommensbereich positiv bleiben. Damit niedrig qualifizierte Zensiten bereit sind, in den Arbeitsmarkt einzutreten, muss der negative Durchschnittssteuersatz (Partizipationssteuersatz) bei Aufnahme einer Erwerbsarbeit sprunghaft sinken, d.h. der gewährte Transferbetrag höher ausfallen als bei Nichterwerbstätigkeit. Dies entspricht der steuerpolitischen Praxis in den USA (Earned Income Tax Credit), in Großbritannien (Working Tax Credit) und einigen weiteren Staaten, die bei Aufnahme einer Erwerbstätigkeit

einen pauschalen Erwerbsfreibetrag gewähren, der mit steigendem Einkommen abschmilzt und damit den optimalen Grenzsteuersatz erhöht.

3. Optimale Güterbesteuerung

Die optimale Gütersteuertheorie ist viel älter als die optimale Einkommensteuertheorie, auch wenn ihre wissenschaftliche Wahrnehmung als normatives Wohlfahrtskonzept erst mit der Veröffentlichung des AER Aufsatzes von Diamond/Mirrlees (1971) eingesetzt hat. Im Vergleich zur optimalen Einkommensteuer lassen sich die optimalen Gütersteuerregeln einfacher formulieren und interpretieren, z.B. Ramseys inverse Elastizitätenregel oder die Corlett/Hague Regel zur höheren Besteuerung von Freizeitkomplementen. Als praktische Handlungsanweisungen für die Steuerpolitik sind sie aber dennoch untauglich, denn die Fokussierung auf die Effizienzaspekte von Gütersteuern blendete Verteilungswirkungen weitgehend aus.

Als erkenntnisreiche Spezialfälle der optimalen Güterbesteuerung entpuppten sich einerseits das Produktionseffizienztheorem (Diamond/Mirrlees 1971), wonach im Second-best Optimum Gütersteuern nur Konsumententscheidungen verzerren, nicht jedoch Produktionsentscheidungen, und andererseits die Optimalität einer einheitlichen Gütersteuer auf Konsumgüter für den Fall separabler Nutzenfunktionen (Sandmo 1974). Aus beiden Theoremen lassen sich jedoch keine belastbaren Empfehlungen für die Steuerpolitik gewinnen, weil sie relativ strenge Annahmen voraussetzen, die in der Praxis nicht erfüllt sind. Die Bedeutung der Ramsey Regeln ist theoretischer Natur, sie veranschaulichen die Erkenntnis, dass partialökonomisch motivierte Effizienzregeln in einer Second-best Welt zu Wohlfahrtseinbußen führen können und die normative Steuertheorie gefordert ist, die Gütersteuern so festzusetzen, dass die gesamtwirtschaftliche Verzerrungswirkung minimiert wird.

Diamond (1975) leitete für ein erweitertes Ramsey Modell mit heterogenen Zensiten eine relativ einfache, optimale Gütersteuerregel mit Hilfe seines „index of discouragement“ ab, die den Zielkonflikt zwischen Effizienz und Verteilung in der Wohlfahrtsbewertung berücksichtigt. Dass sich auch diese Ramsey Regel nicht als Handlungsempfehlung für die Steuerpolitik eignet, liegt zu einem an dem erheblichen Informationsbedarf für die Ermittlung der optimalen Gütersteuersätze, zum anderen aber vor allem in der trivialen Erkenntnis, dass Ramsey Regeln für die steuerpolitische Umverteilung über Gütersteuern insofern eine

akademische Fingerspitzenübung sind, als zur Sicherung von Steuergerechtigkeit eine progressive Einkommensteuer das wesentlich besser geeignete Umverteilungsinstrument ist.

Mirrlees (1976) selbst refokussiert seine Frage nach der optimalen Gütersteuer auf das Untersuchungsziel, ob und wie eine Gütersteuer eine optimale Einkommensteuer ergänzen könne, um den Tradeoff zwischen Effizienz und Verteilung wohlfahrtsmäßig zu verbessern⁵. Eine Antwort auf diese Frage gaben Atkinson und Stiglitz (1976), indem sie zeigten, dass schwach separable Präferenzen für Freizeit und den Rest der Konsumgüter differenzierte Gütersteuern entbehrlich machen, weil durch die Gütersteuern kein weiterer Wohlfahrtsgewinn erzielbar ist, wenn die Einkommensteuer optimal gesetzt wird⁶. Hingegen ist durch Gütersteuern ein Wohlfahrtsgewinn erzielbar, wenn die Präferenzen nicht separabel sind. Die Wohlfahrtserhöhung basiert einerseits darauf, dass durch die Güterbesteuerung der Anreiz für einkommensstärkere Zensiten vermindert wird, die Informationsasymmetrie strategisch zu nutzen und einkommensschwache Zensiten zu imitieren (Christiansen 1984, Saez 2002b), und andererseits darauf, dass ausgeprägte Präferenzen von einkommensstarken Zensiten für bestimmte Güter durch „Luxussteuern“ effizienter abgeschöpft werden können als durch die Einkommensteuer (Saez 2002b). In einem erweiterten Mirrlees Modell mit nicht separablen Präferenzen und stetig verteilten Fähigkeitsniveaus gelingt es Jacobs/Boadway (2013), die Struktur eines optimalen Steuersystem aus differenzierten Gütersteuern und einer nicht linearen Einkommensteuer für den gesamten Einkommensbereich an Hand von empirisch messbaren Elastizitäten zu charakterisieren.

Da empirische Studien die Annahme separabler Präferenzen nicht zu stützen vermögen, bleibt in einem optimalen Steuersystem Platz für differenzierte Gütersteuern. Deren Einsatz erfordert aber nicht nur eine umfassende Informationsbasis über die relevanten Preiselastizitäten, er ist auch mit zusätzlichen Problemen der Steuerpraxis verbunden, die in den theoretischen Modellanalysen in der Regel ausgeblendet wurden. Dazu zählen die höheren Verwaltungs- und Kontrollkosten eines differenzierten Gütersteuersystems, der Anreiz für verstärkten Lobbyismus von Interessengruppen, um für ihre Marktgüter niedrigere Gütersteuersätze durchzusetzen, und die missbräuchliche Inanspruchnahme von

⁵ Sørensen bezeichnet diesen Ansatz einer ergänzenden optimalen Güterbesteuerung als Mirrlees Ansatz im Gegensatz zum Ramsey Ansatz, der Optimalsteuerregeln ohne Interaktion von Einkommen- und Gütersteuer untersucht. Siehe Sørensen 2010, 224ff.

⁶ Kaplow (2006) zeigt, dass differenzierte Gütersteuern auch dann keinen Wohlfahrtsgewinn generieren, wenn die Einkommensteuer nicht optimal gesetzt wird.

Steuervorteilen durch falsch deklarierte Güter (vgl. Alm 1996). Die dadurch verursachten realen Kosten (vgl. Wilson 1989), die grundsätzlich in Optimalsteueranalysen berücksichtigt werden können, senken die potentiellen Wohlfahrtsgewinne einer differenzierten Gütersteuerstruktur und stützen einen einheitlichen Gütersteuersatz, für den sich auch der Mirrlees Review ausspricht (Mirrlees 2011b, 193f.).

Abweichungen von einer einheitlichen Güterbesteuerung bedürfen daher einer umfassenderen und transparenten Begründung. Dies wird etwa der Fall sein für Konsumgüter, die substantielle externe Effekte generieren, welche durch nicht fiskalisch motivierte Pigou Steuern internalisiert werden können. Ein jüngeres Untersuchungsfeld der Optimalbesteuerung sind Marktgüter, zu denen Substitute existieren, die im Wege der Haushaltsproduktion bereitgestellt werden. Da im Haushaltsverbund selbst erstellte Güter und Dienstleistungen steuerlich begünstigt sind, werden Allokationsverzerrungen ausgelöst, die für niedrigere Gütersteuern auf solche Marktdienstleistungen sprechen (vgl. Kleven/Richter/Sørensen 2000, Kleven 2004).

4. Optimale Besteuerung von Kapitalerträgen

Die Beiträge zur Besteuerung von Kapitaleinkommen haben vielleicht den größten Widerstand gegen die der Theorie der Optimalbesteuerung verursacht. Dies verwundert etwas, liefert doch die in den Arbeiten von Judd (1985) und Chamley (1986) abgeleitete Forderung nach einem Steuersatz von null auf Kapitaleinkommen nur eine neue Begründung für die Abkehr von der umfassenden Einkommensteuer von Schanz/Haig/Simons Typ zugunsten einer Ausgabensteuer vom Fisher/Kaldor Typ.

Um eine derartige steuerpolitische Handlungsanweisung zu stützen, ist es wichtig die Modellannahmen der Chamley/Judd Welt auf ihre empirische Gültigkeit hin zu überprüfen. Eine zentrale Annahme ist, dass rationale Bürger ihre Sparentscheidung extrem langfristig planen, d.h. auf der Basis einer dynastischen Präferenzstruktur, welche auch den Konsumnutzen aller Nachkommen in die eigene Konsumplanung einbezieht. Eine solche Ultrarationalität in den Sparentscheidungen lässt sich aber empirisch nicht stützen. Vielmehr hängen Sparentscheidungen von kurzfristigen Einflüssen ab und auch die Planung von Hinterlassenschaften kann durch eine dynastische Präferenzstruktur nicht befriedigend erklärt werden. In der Diskussion um das Chamley/Judd Resultat wird auch meist vergessen, dass die Nichtbesteuerung von Kapitaleinkommen bedeutet, dass alternative Finanzierungsquellen für

den Staatshaushalt herangezogen werden müssen. Neben der verzerrenden Einkommensteuer auf Arbeitseinkommen ist das eine Steuer auf das Bestandsvermögen, von der keine Verzerrung ausgeht. Das Chamley/Judd Nullsteuerresultat impliziert daher, dass der Staat sich verpflichtet, für alle Zukunft auf eine Besteuerung des Vermögensstocks zu verzichten. Ist diese Selbstbindung nicht glaubwürdig, so wird die Zeitinkonsistenz der Optimalsteuerpolitik dennoch ineffiziente Sparentscheidungen generieren.

Die Nullbesteuerung von Kapitalerträgen lässt sich jedoch auch über einen Mirrlees Modellansatz begründen. In einem Gütersteuermodell mit mehreren Konsumperioden verteuert die Besteuerung der Zinserträge den Zukunftskonsum und lässt sich daher als differenzierte Steuer auf den Konsum in unterschiedlichen Zeitperioden interpretieren. Ist die intertemporale Nutzenfunktion separabel in Güterkonsum und Freizeitkonsum, dann gilt das Atkinson/Stiglitz Theorem und neben der optimalen Einkommensteuer kann eine differenzierte Gütersteuer keine Wohlfahrtsverbesserung bewirken. Gleiche Gütersteuersätze auf Gegenwarts- und Zukunftskonsum implizieren aber, dass Zinserträge auf Ersparnisse nicht besteuert werden.

Auch für diesen intertemporalen Modellrahmen spricht die empirische Evidenz gegen die Separabilitätsannahme. Die Ergebnisse verschiedener Studien deuten auf einen systematischen Zusammenhang zwischen Ersparnisbildung und Erwerbseinkommen (Saez 2002b), sowie zwischen Freizeitkonsum und Lebensalter, d.h. Zukunftskonsum (Erosa/Gervais 2002), hin, sodass auch diese Begründung der Nullbesteuerung von Kapitalerträgen nicht aufrechterhalten werden kann⁷.

Gegen die Nullbesteuerung von Kapitalerträgen lassen sich eine Reihe von weiteren Argumenten vorbringen, wenn der Optimalsteuerrahmen erweitert wird. Wenn reine Profite nicht abgeschöpft werden können, kann die Kapitalbesteuerung als Second-best Instrument diese Aufgabe teilweise übernehmen (Sørensen 2010, Diamond/Saez 2011, Jacobs 2013).

Die Steuerfreiheit für Kapitaleinkommen bietet einen starken Anreiz, Arbeitseinkommen in Kapitaleinkommen zu transformieren. Für den Staat sind damit reale Kosten für eine besonders sorgfältige Steuergesetzgebung und eine penible Überprüfung der

⁷ Mankiw/Weinzierl/Yagan (2009) empfehlen auf Grund der beiden angeführten Ansätze der Optimalsteuertheorie sowie auf Grund des Produktionseffizienztheorems die Steuerfreiheit von Kapitalerträgen. Das letzte Argument ist allerdings auch theoretisch nicht haltbar (vgl. Diamond/Saez, 2011, FN 15).

Steuererklärungen verbunden. Die Kosten fallen geringer aus, wenn die Anreize zur Fehldекlaration abnehmen, weil durch eine Besteuerung der Kapitalerträge die Steuersatzdifferenz zwischen Kapital- und Arbeitseinkommen geringer wird (Christiansen/Tuomala 2008).

Wohlfahrtsverluste durch imperfekte Kapitalmärkte, auf denen Niedrigeinkommensbezieher kreditbeschränkt sind, lassen sich vermindern, wenn Kapitalerträge besteuert werden und kompensierend die Einkommensteuer auf die Arbeitseinkommen der kreditbeschränkten Bürger gesenkt wird (Chamley 2001).

Wenn die Besteuerung von Arbeitseinkommen die Bildung von Humankapital verzerrt, dann kann dieser Effizienzverlust durch die Besteuerung von Zinserträgen gemildert werden (Jacobs/Bovenberg 2010).

Schließlich lässt sich auch in Zweiperiodenmodellen mit unsicheren Arbeitseinkommen zeigen, dass die Besteuerung von Kapitaleinkommen die Wohlfahrt zu steigern vermag. Ist nur das Arbeitseinkommen in der zweiten Periode, d.h. der Ruhestandseintritt unsicher, dann erhöht eine Besteuerung des Zinsertrags das zukünftige Arbeitsangebot und vermag die Verzerrungswirkung der Lohnsteuer zu mildern (Cremer/Gahvari 1995). Ist das Arbeitseinkommen in beiden Perioden unsicher, dann kann durch das optimale Zusammenwirken der Steuern auf den Zinsertrag und das Arbeitseinkommen sowohl der Arbeitsangebotsverzerrung als auch dem fehlenden Versicherungsmarkt bestmöglich begegnet werden (Jacobs/Schindler 2012).

5. Steuerpolitische Schlussfolgerungen

In Piketty/Saez (2012, 1ff.) formulieren die beiden Autoren als Ziel ihrer Arbeiten, die Mirrleessche Optimalsteuertheorie zu einer realistischen, traktablen und robusten Steuertheorie weiter zu entwickeln. Dabei bezieht sich realistisch auf die Gewinnung von Ergebnissen, die deutlich erkennbare Bezüge zur praktischen Steuerpolitik aufzeigen. Traktabel fordert die Bemühung ein, dass die abgeleiteten „Steuerformeln“ mit Hilfe von empirisch schätzbaren Parametern quantifizierbar sind und die zugrunde liegenden Tradeoffs auf einfache und plausible Weise offenbaren. Robustheit bedeutet schließlich, dass die Ergebnisse nicht nur unter stark einschränkenden Grundannahmen über das Verhalten der

ökonomischen Akteure oder für spezielle funktionale Formen der Modellzusammenhänge gelten.

Diamond/Saez (2011, 166f.) betonen, dass steuerpolitische relevante Schlussfolgerungen aus Optimalsteuermodellen nur dann erwartet werden können, wenn bereits in der Forschungskonzeption drei Forderungen entsprochen wird:

- i) Die theoretische Analyse muss problemorientiert erfolgen und auf einem ökonomischen Modell basieren, welches empirisch relevant ist und das zu lösende finanzpolitische Problem als zentrales Untersuchungsziel formuliert.
- ii) Die Modellresultate der theoretischen Analyse müssen robust sein gegenüber Variationen der Modellannahmen.
- iii) Die finanzpolitischen Empfehlungen müssen umsetzbar sein, das heißt sie müssen gesellschaftlich akzeptierbar sein, sowie verwaltungstechnisch implementierbar und vollziehbar.

Den Beweis für dieses Selbstverständnis haben Diamond und Saez mit den unter ihrer maßgeblichen Mitarbeit verfassten Beiträgen zum Mirrlees Review erbracht, auch wenn die weiterführenden Politikempfehlungen nicht in den von ihnen mitverfassten Kap. 2 (Brewer et al. 2010) und Kap. 6 (Banks/Diamond 2010) des „Dimension of Tax Design“ Bandes sondern in den nicht namentlich gezeichneten Kapiteln des „Tax by Design“ Bandes als steuerpolitische Empfehlungen für das Vereinigte Königreich formuliert sind⁸. Ohne auf

⁸ Einen ähnlichen Weg wie das Vereinigte Königreich hat auch Australien mit dem 2010 veröffentlichten Henry Review (Henry 2009) eingeschlagen. Mit den beiden Forschungsprojekten haben Australien und das Vereinigte Königreich kein Neuland betreten. Die Einsetzung der Mirrlees Kommission war eine gezielte Neubelebung der Forschungskonzeption der Meade Kommission, deren Bericht 1978 veröffentlicht wurde (Meade 1978). Der australische Henry Review hatte in dem Asprey Report der 70er Jahre (Asprey 1975) einen Vorläufer. Kennzeichnend für beide Projekte ist, dass der steuerpolitische Forschungsauftrag sehr breit abgesteckt wurde. In Australien galt die Analyse dem System der direkten Steuern und staatlichen Transfers bzw. im Vereinigten Königreich der langfristigen Weiterentwicklung des britischen Steuersystems (für einen Vergleich der beiden Studien siehe Evans, 2011). Kennzeichnend für beide Projekte ist die Kooperation von nationalen und internationalen Wissenschaftlern zur Analyse des jeweiligen nationalen Steuer- und Transfersystems. Die Beteiligung internationaler Experten bot die Chance, den nationalen Status quo und die Reformperspektiven nicht nur einer internen sondern auch einer externen Evaluation zu unterziehen. Bedauerlicherweise waren in beiden Kommissionen trotz der international gestreuten wissenschaftlichen Beteiligung (angelsächsische Länder, Skandinavien, die Niederlande, Frankreich), Deutschland, ebenso wie Österreich und die Schweiz, nicht vertreten.

konkrete Ergebnisse dieser beiden Reports einzugehen, möchte ich aus den verschiedenen angeführten Literaturquellen und den hierzu geäußerten kritischen Kommentaren vier Politikempfehlungen herausfiltern, die im Sinne von Piketty und Saez realistische, traktable und robuste steuerpolitische Handlungsempfehlungen aus der Optimalsteuertheorie abgeleitet sind :

1) Die Optimalsteuertheorie belegt, dass zur Verfolgung wirtschaftspolitischer Ziele nicht Einzelinstrumente sondern stets die Gesamtheit der verfügbaren Politikinstrumente in Betracht gezogen werden muss, um die sozialen Kosten der Zielerreichung zu verringern. Konkret bedeutet dies etwa, dass es wenig Sinn macht, den Einsatz von differenzierten Umsatzsteuersätzen zur Verfolgung von Umverteilungszielen in einer Gesellschaft zu fordern ohne gleichzeitig zu prüfen, ob nicht das Einkommensteuersystem diese Aufgabe treffsicherer und kostengünstiger erfüllen kann. Natürlich bewirken verteilungspolitische Eingriffe über beide Steuerarten Effizienzeinbußen, aber die Verzerrungseffekte des direkt wirkenden Einkommensteuer- und Transfersystems sind bei optimalem Politikdesign üblicherweise immer geringer als noch so raffiniert gestaffelte Gütersteuersätze. Indirekte Steuern, z.B. die Mehrwertsteuer oder die Energiesteuer, sollen daher nicht als direkte Instrumente der Umverteilung eingesetzt werden, sondern als Lenkungssteuern oder als Begleitinstrumente einer optimal gestalteten Einkommensteuer.

Andererseits bedeutet der empfohlene Blick auf das gesamte steuerpolitische Instrumentarium auch, dass bewusst eine unkalkulierbare Wohlfahrtseinbuße in Kauf genommen wird, wenn die Steuerpolitik eines Landes ein nationales Steuersystem anstrebt, dessen Einkommensteuer nach dem Konzept einer „Flat Tax“, d.h. einer linearen Einkommensteuer, oder nach dem Konzept einer umfassenden Einkommensteuer vom SHS Typ, d.h. mit gleichen Steuersätzen auf Arbeits- und Kapitaleinkommen, gestaltet ist.

2) Die Optimalsteuertheorie liefert unter empirisch plausiblen Rahmenbedingungen einfache Formeln für die Grenzsteuersätze der Spitzeneinkommensbezieher. Verwendet man die aus empirischen Studien ermittelten Parameterwerte für verschiedene Staaten, etwa ein Pareto-Alpha von 1,5 und eine Steuersatzelastizität zwischen 0,25 und 0,5, dann folgt aus (12) ein Grenzsteuersatz für Spitzeneinkommensbezieher zwischen 72% und 57%. Nach den Steuerreformen der letzten Jahrzehnte liegen die Spitzensteuersätze in den meisten Ländern deutlich unter den theoretischen Optimalsätzen.

3) Der fundamentale Trade-off der Optimalsteuertheorie verlangt, dass ungleichheitsdämpfende Steuerzahlungen und Transfers als negative Steuern simultan bestimmt werden. Im Modell werden gering qualifizierten Gesellschaftsmitgliedern mit keinem oder geringem Faktoreinkommen hohe marginale Wohlfahrtsgewichte zuerkannt und die optimale Steuerbelastung fällt negativ aus. Diese Transfers erhöhen das Konsumniveau dieser Bürger und die gesellschaftliche Wohlfahrt, gleichzeitig dämpfen sie aber die Leistungsbereitschaft, in ein Arbeitsverhältnis einzutreten oder die Arbeitsleistung qualifikationskonform auszuweiten. Die Optimalsteuertheorie legt nahe, unqualifizierte Bürger ohne oder mit prekären Erwerbseinkommen durch Transfers zu unterstützen, die so ausgestaltet sind, dass sie einen Anreiz zur Aufnahme von Erwerbstätigkeit setzen. Sobald nach Aufnahme einer Beschäftigung intensive Arbeitsangebotsentscheidungen das Haushaltseinkommen steigern, fordert der optimale Tradeoff zwischen Effizienz und Umverteilung, diese Transfers mit hohen Grenzsteuersätzen wieder zu reduzieren. Damit stützt die Optimalsteuertheorie die Einführung eines abschmelzenden Steuerkredit für Erwerbsarbeit als steuerpolitisches Instrument. Einen solchen „Earned Income Tax Credit“ haben verschiedene Staaten (USA seit 1975, CA, UK, NZ, NL, DK) in den letzten Jahren bereits eingeführt und damit steuertechnische Erfahrungen gesammelt.

4) Im fundamentalen Konflikt zwischen den Vertretern einer umfassenden Einkommensteuer nach dem Schanz/Haig/Simons Standard und den Vertretern einer persönlichen Ausgabensteuer nach dem Fisher/Kaldor Standard stützt die Optimalsteuertheorie eine differenzierte Einkommensbesteuerung von Arbeits- und Kapitaleinkommen. Gleichzeitig zeigen aber die Modellanalysen, dass die Fisher/Kaldorsche Konzeption, nach der Kapitaleinkünfte einkommensteuerfrei bleiben sollen, nur unter sehr restriktiven Modellannahmen optimal ist und nicht als eine robuste Empfehlung der Optimalsteuertheorie begründet werden kann. Dieser Befund wird auch durch die Weiterentwicklung der Mirrleesschen Optimalsteuermodellierung im Rahmen der Neuen Dynamischen Finanztheorie (Kocherlakota 2010) gestützt, die neben der unterschiedlichen Erwerbsfähigkeit der Bürger, auch ihr intertemporales Konsumverhalten und ihre Absicherung gegenüber Einkommensrisiken mit erfasst. Dieser zusätzlichen Heterogenität der Bürger kann durch ein Steuersystem mit getrennter Besteuerung von Arbeits- und Kapitaleinkünften in der Form entsprochen werden, dass ein gesamtgesellschaftliches Wohlfahrtsoptimum erreicht wird.

Ein zusätzliches Problem löst die Besteuerung der Kapitaleinkommen auf der Ebene der Kapitalgesellschaft und der Kapitaleigentümer aus. Die klassische Körperschaftsteuer

verzerrt die unternehmerische Finanzierungsentscheidung (zugunsten von Fremdkapital), die Investitionsentscheidung (durch eine zu hohe „doppelte“ Ertragsbesteuerung), die Standortentscheidung (zugunsten von Ländern mit niedrigen Durchschnittssteuersätzen) und sie löst Gewinnverlagerungen (in Länder mit niedrigen tariflichen Steuersätzen) aus. Diese Verzerrungseffekte sind durchwegs quantitativ bedeutsam und sie lösen Wohlfahrtseinbußen aus, sodass auch die konkrete Form der Kapitaleinkommensbesteuerung Untersuchungsobjekt der Optimalsteuermodelle sein muss.

In den regelmäßig aufflammenden politischen Diskussionen um die Zukunftsgestaltung des deutschen Einkommensteuer- und Transfersystems sollten die Ergebnisse der ökonomischen Steuertheorie, die sich beispielsweise in den Empfehlungen der beiden Mirrlees Reviews niedergeschlagen haben, gehört und diskutiert werden. Der fundamentale finanzwissenschaftliche Beitrag besteht nicht darin, Detailregelungen für einzelne Steuerreformschritte zu präsentieren, sondern vielmehr darin, die Grundstruktur für eine konsistente Steuer- und Transferpolitik zu skizzieren und Reformvorschläge zurückzuweisen, für die es keine ausreichende ökonomische Begründung gibt.

6. Schlussbemerkungen

Ziel der Arbeit war es zu zeigen, dass es der Optimalsteuertheorie nicht gerecht wird, wenn sie als akademisches Glasperlenspiel kritisiert und ihre Relevanz für die praktische Finanzpolitik in Frage gestellt wird. In den Kapiteln 2 – 4 wird der Versuch unternommen, essentielle Beiträge zur Optimalsteuertheorie als Bausteine in einen gemeinsamen normativen Modellrahmen zu integrieren, die Interdependenz der Steuerwirkungen zu betonen und auf die Notwendigkeit einer konsistenten, modellgestützten Analyse hinzuweisen. In Kapitel 5 werden auf der Basis traktabler und robuster theoretischen Optimalsteueranalysen steuerpolitische Empfehlungen formuliert.

Die methodische Stärke der Optimalsteuertheorie liegt darin, dass neben den genannten allgemeinen Empfehlungen auch detaillierte Handlungsanweisungen gewonnen werden können, wenn die verantwortlichen Steuerpolitiker ihre gesellschaftlichen Präferenzen offen legen, die hinter ihren Steuerreformprogrammen stehen. Die betrifft z.B. ihre Bewertung der Ungleichheit von Einkommen und Vermögen, ihre Bewertung von Einkommensunterschieden zwischen Haushaltspartnern, ihr Widerstand gegen die Anwendung von Besteuerungsmerkmalen (tags), wie z.B. Geschlecht, Bildungsklassen oder Alter bei der

Steuerbemessung, die dazu beitragen können, die Effizienz der Einkommensteuer zu steigern, oder die Präferenz für korrigierende steuerpolitische Eingriffe zur Internalisierung externer Effekte. Für den Fall dass Steuerpolitiker nicht bereit sind, diese Präferenzen zu offenbaren, bietet die Optimalsteuertheorie den methodischen Rahmen, aus den verlautbarten Steuerreformprogrammen Rückschlüsse auf die zugrundeliegenden Werturteile zu ziehen und mit diesen Ergebnissen Anstöße für die politische Diskussion zu geben.

Das Forschungsfeld für normative Steuertheorie ist breit, herausfordernd und politikrelevant, ihm in akademischer Lehre und Forschung einen geringeren Stellenwert einzuräumen, ist aus meiner Sicht eine fatale Fehleinschätzung.

7. Referenzen

- Alm, J. (1996), What is an "Optimal" Tax System?, *National Tax Journal* 49, 117-133.
- Asprey, K. (1975) *Taxation Review Committee: The Full Report. (Asprey Report)* Treasury, Canberra.
- Atkinson A.B. and Stiglitz, J. (1976) *The Design of Tax Structure: Direct versus Indirect Taxation. Journal of Public Economics* 6, 55-75.
- Atkinson A.B. and Stiglitz, J. (1980), *Lectures of Public Finance*, McGraw Hill.
- Banks, J. and Diamond, P. (2010), *The Base for Direct Taxation*. In Mirrlees, J., Adam, S., Besley, T. et al. (eds.) *Dimensions of Tax Design: The Mirrlees Review*, ch. 6, 548-674.
- Boadway, R. (2012) *From Optimal Tax Theory to Tax Policy: Retrospective and Prospective Views*. MIT Press, Cambridge, MA
- Bombach, G., Gahlen, B. und Ott, A.E. (1982) *Möglichkeiten und Grenzen der Staatstätigkeit*. Mohr (Siebeck), Tübingen.
- Brewer, M., Saez, E. and Shephard, A. (2010) *Means-testing and Tax Rates on Earnings*. In Mirrlees, J., Adam, S., Besley, T. et al. (eds.) *Dimensions of Tax Design: The Mirrlees Review*, ch. 2, 90-201.
- Chamley, C. (1986) *Optimal Taxation of Capital Income in General Equilibrium with Infinite Lives. Econometrica* 54, 607-622.
- Chamley, C. (2001) *Capital Income Taxation, Wealth Distribution, and Borrowing Constraints. Journal of Public Economics* 79, 55-69.
- Christiansen, V. (1984) *Which Commodity Taxes Should Supplement the Income Taxes? Journal of Public Economics* 24, 195-220.
- Christiansen, V. and Tuomala, M. (2008) *On Taxing Capital Income with Income Shifting. International Tax and Public Finance* 15, 527-545.

- Cremer, H. and Gahvari, F. (1995) Uncertainty, Optimal Taxation and the Direct versus Indirect Tax Controversy. *Economic Journal* 105, 1165-1179.
- Diamond, P.A. (1975) A Many-person Ramsey Tax Rule. *Journal of Public Economics* 4, 335-342.
- Diamond, P.A. and Mirrlees, J.A. (1971) Optimal Taxation and Public Production I: Production Efficiency. *American Economic Review* 61, 8-27.
- Diamond, P.A. and Saez, E. (2011) The Case for a Progressive Tax: From Basic Research to Policy Recommendations, *Journal of Economic Perspectives* 25, 165-190.
- Erosa, A. and Gervais, M. (2002) Optimal Taxation in Life Cycle Economies. *Journal of Economic Theory* 105, 338-369.
- Evans, C. (2011) Reflections on the Mirrlees Review: An Australasian Perspective. *Fiscal Studies* 32, 375-393.
- Gordon, R. (2011) Commentary on Tax by Design: The Mirrlees Review. *Fiscal Studies* 32, 395-414.
- Gruber, J. and Saez, E. (2002) The Elasticity of Taxable Income: Evidence and Implications. *Journal of Public Economics* 84, 1-32.
- Heady, C. (1993) Optimal Taxation as a Guide to Tax Policy: A Survey. *Fiscal Studies* 14, 15-41
- Henry, K. (2009) Australia's Future Tax System: Report to the Treasurer. (Henry Review) Treasury, Canberra, December 2009.
- Homburg, S. (2010) *Allgemeine Steuerlehre*. 6. Aufl., Vahlen, München.
- Jacobs, B. (2013) From Optimal Tax Theory to Applied Tax Policy. *FinanzArchiv* 69, 338-389.
- Jacobs, B. and Boadway, R. (2013) Optimal Linear Commodity Taxation under Optimal Non-Linear Income Taxation. CESifo Working Paper 4142, February 2013.
- Jacobs, B. and Bovenberg, A.L. (2010) Human Capital and Optimal Positive Taxation of Capital Income. *International Tax and Public Finance* 17, 451-478.
- Jacobs, B. and Schindler, D. (2012) On the Desirability of Taxing Capital Income in Optimal Insurance. *Journal of Public Economics* 96, 853-868.
- Jacquet, L. Lehmann, E. and Van der Linden, B. (2010) Optimal Redistributive Taxation with Both Extensive and Intensive Responses. CESifo Working Paper 3308, December 2010.
- Judd, K. (1995) Redistributive Taxation in a Simple Perfect Foresight Model. *Journal of Public Economics* 28, 59-83.
- Kaplow, L. (2006) On the Undesirability of Commodity Taxation Even When Income taxation Is Not Optimal. *Journal of Public Economics* 90, 1235-1250.
- Kaplow, L. (2008) *The Theory of Taxation and Public Economics*. Princeton UP.

- Kaplow, L. (2011) An Optimal Tax System. *Fiscal Studies* 32, 415-435.
- Keuschnigg, C. (2011) The Design of Capital Income Taxation: Reflections on the Mirrlees Review. *Fiscal Studies* 32, 437-452.
- Kleven, H.J. (2004) Optimal Taxation and the Allocation of Time. *Journal of Public Economics* 88, 545-557.
- Kleven, H.J., Richter, W. and Sørensen, P.B. (2000) Optimal Taxation with Household Production. *Oxford Economic Papers* 52, 584-594.
- Kocherlakota, N.R. (2010) *The New Dynamic Public Finance*. Princeton UP.
- Mankiw, N.G., Weinzierl, M, and Yagan, D. (2009), Optimal Taxation in Theory and Practice, *Journal of Economic Perspectives* 23, 147-174.
- Meade, J. (1978) *The Structure and Reform of Direct Taxation (Meade Report)* Allan&Unwin, London.
- Mirrlees, J. (1971) An Exploration in the Theory of Optimal Income Taxation. *Review of Economic Studies* 38, 175-208.
- Mirrlees, J. (1976) Optimal Tax Theory: A Synthesis. *Journal of Public Economics* 6, 327-358.
- Mirrlees, J., Adam, S., Besley, T. et al. (2010a, eds.) *Dimensions of Tax Design. The Mirrlees Review*. Oxford UP.
- Mirrlees, J., Adam, S., Besley, T. et al. (2010b, eds.) *Tax by Design. The Mirrlees Review*. Oxford UP.
- Myles, G.D. (1995) *Public Economics*. Cambridge UP.
- Piketty, T. and Saez, E. (2012) A Theory of Optimal Capital Taxation. NBER Working Paper 17989, April 2012.
- Ramser, H.J. (1982) Optimale Einkommensteuer. In Bombach, G. et al. (Hrsg) *Möglichkeiten und Grenzen der Staatstätigkeit*. Mohr (Siebeck), Tübingen, 171-223.
- Saez, E. (2001) Using Elasticities to Derive Optimal Income Tax Rates. *Review of Economic Studies* 68, 205-229.
- Saez, E. (2002) Optimal Income Transfer Programs: Intensive versus Extensive Labor Supply Responses. *Quarterly Journal of Economics* 117, 1039-1073.
- Saez, E. (2002b) The Desirability of Commodity Taxation under Nonlinear Income Taxation and Heterogeneous Tastes. *Journal of Public Economics* 83, 217-230.
- Salanié, Bernard: *The Economics of Taxation*, MIT Press , Cambridge, MA.
- Sandmo, A. (1974) A Note on the Structure of Optimal Taxation. *American Economic Review* 64, 701-706.
- Sørensen, P.B. (2007) The Theory of Optimal Taxation: What Is the Policy Relevance, *International Tax and Public Finance* 14, 383-406.

- Sørensen, P.B. (2010) The Theory of Optimal Taxation: New Developments and Policy Relevance, *Nationaløkonomisk Tidsskrift* 148, 212-244.
- Stern, N. (1976) On the Specification of Models of Optimum Income Taxation. *Journal of Public Economics* 6, 123-162.
- Tanzi, V. (2008) *People, Places and Policy: China, Japan and South East Asia*. Jorge Pinto Books, New York.
- Tuomala, M. (1984) On the Optimal Income Taxation, Some Further Numerical Results, *Journal of Public Economics* 23, 351-366.
- Wilson, J.D. (1989) On the Optimal Tax Base for Commodity Taxation. *American Economic Review* 79, 1196-1206.