

Aus rein ökonomischer Sicht sind – gemessen an diesen Kriterien (allgemeine Steuerneutralität, sektorale Allokationseffizienz, Steuerdisziplin, administrativer Aufwand) – das Ursprungslandprinzip mit Clearing, das Mischsystem aus Ursprungslandprinzip und Verkaufssteuer sowie das reine Verkaufssteuersystem annähernd gleichwertige Alternativen. Aufgrund der verschiedenen Vor- und Nachteile dieser Ansätze ist die Frage, welcher dieser Alternativen der Vorzug gegeben werden sollte, rein akademisch. Während das Ursprungslandprinzip relativ hohe administrative Kosten verursacht, ist es nicht ausgeschlossen, daß das Mischsystem aus Ursprungslandprinzip und Verkaufssteuer sowie das reine Verkaufssteuersystem zu einer Allokationsverzerrung zwischen Konsum- und Investitionsgüterindustrien führen könnten. Inwieweit dies tatsächlich der Fall sein würde, hängt wesentlich von dem Ausmaß der resultierenden Direktimporte privater Endverbraucher ab. Ein leichter Vorteil des Mischsystems ist darin zu sehen, daß es lediglich relativ niedrige Verkaufssteuersätze erfordert und daher geringere Anreize für einen Direktimport

gibt. Dagegen sind das von Ratzinger präferierte Gemeinschaftsprinzip und das Übergangssystem aus ökonomischer Sicht keine geeigneten Alternativen, da diese Besteuerungsansätze alle Nachteile der anderen Alternativen auf sich vereinigen.

Auch wenn man die „normative Kraft des (politisch) Faktischen“ mit in das Kalkül zieht, spricht kaum etwas für die Einführung des Gemeinschaftsprinzips. Aus den langjährigen Diskussionen über die Einführung eines endgültigen Umsatzsteuersystems in der EU wird deutlich, daß die Mitgliedsländer einen Steuerwettbewerb und eine Veränderung der regionalen Steuerverteilung vehement ablehnen. Darüber hinaus ist eine Einigung bisher stets daran gescheitert, daß sich die Regierungsvertreter auf kein geeignetes Clearing-Verfahren einigen konnten. Bleiben die Mitgliedsländer bei diesem Standpunkt, so spricht alles für die Einführung eines reinen Verkaufssteuersystems. Denn dieses System schließt einen Steuerwettbewerb aus und garantiert gleichzeitig eine unveränderte regionale Steuerverteilung ohne Einführung eines Clearing-Verfahrens.

Jürgen Ratzinger

Perspektiven für die Umsatzbesteuerung in der Europäischen Union – eine Erwiderung

Jürgen Stehn fügt in seiner Replik zu meinem Aufsatz in der August-Ausgabe 1997 dieser Zeitschrift der Analyse möglicher Besteuerungssysteme für den Binnenmarkt zwei weitere aus seiner Sicht wichtige Alternativen hinzu. Damit ergänzt er die Auswahl an Alternativen, die ich getroffen habe und bereichert die Diskussion. Seine Kernaussage lautet, daß eine Einzelhandelssteuer nach US-amerikanischem Vorbild den anderen Alternativen überlegen ist. Letztlich schätzt er damit die Erfassungs- und Kontrollkosten für den Übergang der Waren von der Unternehmenssphäre in den Privatsektor, die nun bei allen Warenverkäufen auftreten – gleichgültig ob innerstaatlich oder innergemeinschaftlich – geringer ein als die Kosten für die von mir am Ende meines Beitrags ab-

gewogenen Alternativen Übergangssystem oder grenzüberschreitender Vorsteuerabzug mit Clearing. Im folgenden soll darauf nicht weiter eingegangen werden, es sei jedoch angemerkt, daß das Einzelhandelssteuersystem in den USA durchaus erheblicher Kritik ausgesetzt ist. Drei zentrale Argumente in der Replik von Stehn stehen im Mittelpunkt meiner Erwiderung.

Ziel meines Aufsatzes war es, jene Besteuerungsalternativen aufzuzeigen und zu analysieren, die auch im Zentrum der Diskussion der steuerpolitischen Akteure in der Europäischen Union stehen. Das sind das Übergangssystem, das auf dem Zahlungsaufschubsystem beruht, und der grenzüberschreitende Vorsteuerabzug mit Clearing. Da beide Alternativen, was die effektive Steuerbelastung und die Verteilung der Steuereinnahmen anbelangt, nicht anders als das vor 1993 gültige System mit Grenzsteuerausgleich für den überwiegenden Teil des grenzüberschreitenden Warenhandels am Bestimmungslandprinzip angelehnt sind, habe ich zusätzlich zwei Alternativen aufgezeigt, die für alle grenzüberschreitenden Warenströme am

Dr. Jürgen Ratzinger, 31, ist wissenschaftlicher Mitarbeiter in der Abteilung Gesamtwirtschaftliche Analysen und öffentliche Finanzen des ifo Instituts für Wirtschaftsforschung, München.

Ursprungslandprinzip orientiert sind: der grenzüberschreitende Vorumsatzabzug und der grenzüberschreitende fiktive Vorsteuerabzug.

Stehn bringt zwei weitere Alternativen in die Diskussion: eine Kombination aus Ursprungslandprinzip und Einzelhandelssteuer sowie eine reine Einzelhandelssteuer nach US-amerikanischem Vorbild. Beide Alternativen können als Spezialfälle des von Smith und Keen kürzlich vorgeschlagenen Besteuerungssystems VIVAT angesehen werden, auf das ich in meinem Beitrag auch eingegangen bin¹. Ein Einzelhandelssteuersystem nach US-amerikanischem Vorbild wurde bisher in der Europäischen Union nicht ernsthaft diskutiert. Der Europäische Rat entschied sich mit der Verabschiedung der ersten Umsatzsteuerrichtlinie im Jahre 1967 für ein „gemeinsames Mehrwertsteuersystem“ in Ausgestaltung einer Allphasen-nettoumsatzsteuer. Die Diskussionen bewegten sich seither weitgehend innerhalb dieses Rahmens. Daß beim Entstehen des Beitrags dieser Rahmen – die normative Kraft des (politisch) Faktischen, wie Stehn es nennt – eine gewisse Rolle spielte, sei gern zugegeben.

Die Vollständigkeit der Aufzählung jenseits eines zu beobachtenden faktischen Rahmens scheint im übrigen auch bei Stehn nicht das zentrale Motiv gewesen zu sein. Ginge es um eine lückenlose Aufzählung aller möglichen Besteuerungsalternativen, dann wären wir auch nach seiner Replik noch nicht am Ende der Liste angelangt. Zu nennen ist eben jenes VIVAT, aber auch die verschiedenen Alternativen, die im Mehr-Länder-Fall auftreten, wenn nicht alle Länder einheitlich ein Steuerregime anwenden. Zu nennen wären hier beispielsweise – ohne daß an dieser Stelle näher darauf eingegangen werden kann – das „restricted origin principle“ von Shibata, das „non-reciprocal restricted origin principle“ von Lockwood, de Meza und Myles oder etwa das „unified restricted origin principle“ von Genser².

Bewertung nach der Äquivalenz

Stehn stößt sich außerdem daran, daß ich für die Bewertung der Alternativen neben der Neutralität auch die Äquivalenz der Steuersysteme heranziehe. Seiner Ansicht nach ist die Äquivalenz „für die Bewertung der Alternativen völlig irrelevant.“ Nicht genug damit, Stehn warnt davor, die Äquivalenz bei der Beurteilung alternativer Besteuerungssysteme überhaupt ins Kalkül zu ziehen: „Bezogen auf die gegenwärtige Steuerdebatte in Deutschland bedeutet dies, daß eine jede Diskussion über sinnvolle Reformen des Einkommensteuersystems müßig ist.“ Die Berücksichtigung der Äquivalenzeigenschaft für die Beurteilung von Besteuerungsalternativen bei der indirekten

Besteuerung ist in der neueren Literatur nun jedoch durchaus gängige Praxis³.

Natürlich ist eine entscheidende Anforderung an ein Steuersystem im Binnenmarkt seine allokativen Neutralität, d.h., daß es durch das Steuersystem zu keiner Verzerrung der relativen Preise kommt. Beim Wechsel zwischen zwei neutralen Steuersystemen kann es aber durchaus zu Einkommenseffekten und entsprechenden Mengenanpassungen kommen. In diesem Fall sind die Steuersysteme neutral, aber eben nicht äquivalent. Für die Abwägung verschiedener Besteuerungsregime ist daher auch deren Äquivalenz von Interesse. Zwei Besteuerungssysteme sind nämlich äquivalent, wenn es im Rahmen von Regime-wechseln auch zu keinen Mengenanpassungen, d.h. weder zu Substitutionseffekten noch zu Einkommenseffekten, kommt. Und das Bemerkenswerte ist, daß Bestimmungs- und Ursprungslandprinzip in einem statischen Rahmen nicht nur neutral, sondern bei vollständig flexiblen Preisen und/oder Wechselkursen auch äquivalent sind. Unter diesen Voraussetzungen führt ein Wechsel vom Bestimmungslandprinzip zum Ursprungslandprinzip eben auch nicht zu einer zwangsläufigen Angleichung der Steuersätze, wie Stehn behauptet.

Statt sich bei der Äquivalenz aufzuhalten, schlägt Stehn vor, sich doch besser der durch private Direktimporte ausgelösten sektoralen Allokationsineffizienz anzunehmen. Mein Beitrag hat sich intensiv mit der Bedeutung privater Direktimporte auseinandergesetzt, eine explizite Analyse der Auswirkung privater Direktimporte auf die sektorale Allokationseffizienz jedoch nicht vorgenommen. Ist eine solche Analyse aber erforderlich, wenn sie doch darauf basiert, daß die gesamte Konsumnachfrage oder wenigstens der wichtigste Teil davon im Hochsteuerland durch private Direktimporte gedeckt wird? Das hieße, daß private Direktimporte völlig oder weitgehend transaktionskostenfrei durchgeführt werden könnten. Eine zentrale Hypothese meines Beitrags lautet nun aber doch ge-

¹ Vgl. M. Keen, S. Smith: The future of value added taxation in the European Union, in: *European Policy*, 23/1997, S. 375-411.

² Vgl. H. Shibata: The theory of economic unions: a comparative analysis of customs unions, free trade areas and tax unions, in: C. S. Shoup (Hrsg.): *Fiscal harmonization in common markets*, New York 1967, S. 145-264; B. Lockwood, D. de Meza, G. Myles: The equivalence between destination and nonreciprocal restricted origin tax regimes, in: *Scandinavian Journal of Economics*, 96/1994, S. 321-328; B. Genser: Pattern of tax arbitrage and decentralized tax autonomy, in: D. Pines, E. Sadka, I. Zilcha (Hrsg.): *Topics in public economics*, Cambridge & New York 1998, S. 262-285.

³ Vgl. beispielsweise B. Lockwood, D. de Meza, G. Myles, a.a.O.; B. Lockwood, D. de Meza, G. Myles: When are origin and destination regimes equivalent?, in: *International Tax and Public Finance*, 1/1994, S. 5-24; B. Genser, a.a.O.; B. Genser: A generalized equivalence property of mixed international VAT regimes, in: *Scandinavian Journal of Economics*, 98(2)/1996, S. 253-262.

rade, daß private Direktimporte im Binnenmarkt nach 1993 nicht anders als zuvor nur eine unbedeutende Rolle im Warenkorb des repräsentativen europäischen Konsumenten spielen⁴. Es ist also von beträchtlichen Transaktionskosten auszugehen.

Private Direktimporte

Die Analyse der allokativen Neutralität, die mein Beitrag (S. 467-468) vornimmt, kann leicht um das Phänomen erweitert werden, daß Konsumenten Güter aus inländischer aber auch aus ausländischer Produktion nicht nur im Inland, sondern auch im Ausland in Form privater Direkt- und Reimporte transaktionskostenfrei erwerben können⁵. Wenn in einem ersten Schritt zunächst ausschließlich private Direktimporte berücksichtigt werden, ergibt sich als Arbitragebedingung für den inländischen Konsumenten

$$(4) p_i^D (1 + t_D^D) = p_i^F \min \{ 1 + t_F^F; 1 + (1 - a^D) t_X^F + t_D^D \}$$

und für ausländische Konsumenten

$$(5) p_i^F (1 + t_F^F) = p_i^D \min \{ 1 + t_D^D; 1 + (1 - a^F) t_X^D + t_F^F \}.$$

Nach Eliminierung der Produzentenpreise ((4)/(5)) folgt die Konsistenzbedingung für die allokativen Neutralität des Steuersystems:

$$(6) (1 + t_D^D) (1 + t_F^F) = \min \{ 1 + t_D^D; 1 + (1 - a^F) t_X^D + t_F^F \} \min \{ 1 + t_F^F; 1 + (1 - a^D) t_X^F + t_D^D \}$$

Diese Bedingung ist erfüllt, wenn das Ursprungslandprinzip angewendet wird ($t_D^D = 0, t_F^F = 0, t_X^D = t_D^D, t_X^F = t_F^F, a^D = 0, a^F = 0$). In einem solchen System spielen private Direktimporte keine eigenständige Rolle. Sie tragen keine andere Steuerlast als kommerzielle Importe, und so besteht kein Anreiz für Konsumenten, ihre Nachfrage nach ausländischen Produkten direkt jenseits der Grenze zu decken. Bei Anwendung des Bestimmungslandprinzips sowohl mit Exportsteuerentlastung ($t_X^D = 0, t_X^F = 0, t_D^D = t_D^D, t_D^F = t_F^F$) als auch mit grenzüberschreitendem Vorsteuerabzug ($t_D^D = t_D^D = t_X^D, t_D^F = t_D^D = t_X^F, a^D = 1, a^F = 1$) ist die Neutralitätsbedingung allerdings nur dann erfüllt, wenn es zu einem Ausgleich der beiden Steuersätze ($t_D^D = t_D^F$) kommt. Im Niedrigsteuerland sind die relativen Produzentenpreise für Konsumgüter höher als im Hochsteuerland, mit der Folge einer ineffizienten Produktionsstruktur. Es zeigt sich, daß bei massivem Auftreten privater

Direktimporte zusätzliche Harmonisierungsschritte nötig sind, damit bei Anwendung des Bestimmungslandprinzips die allokativen Neutralität des Steuerregimes gewahrt bleibt.

Zwischenprodukte und Investitionsgüter

Wird schließlich der Handel mit Zwischenprodukten und Investitionsgütern mitberücksichtigt, eröffnet sich eine weitere Quelle für Verzerrungen. Solange Unternehmen im Rahmen des Vorsteuerabzugs die Umsatzsteuer auf Investitionsgüter in vollem Umfang vom Fiskus erstattet bekommen, führt das Arbitragekalkül der Unternehmen zu einem Ausgleich der Investitionsgüterpreise, während dasjenige der Konsumenten dem Ursprungslandprinzip folgend zu unterschiedlichen Produzentenpreisen für Konsumgüter führt. Das hat Sinn in einem Beitrag aus dem Jahr 1990 gezeigt, und Stehn hat diese Argumentation unter dem Stichwort der sektoralen Allokationseffizienz übernommen⁶. Auf dieser Stufe bleibt Stehn nun jedoch stehen. Läßt man nämlich auch private Reimporte aus dem Ausland zu, dann fallen die Arbitragebedingungen für inländische und ausländische Konsumenten zusammen:

$$(7) p_i^D \min \{ 1 + t_D^D; 1 + (1 - a^F) t_X^D + t_D^D \} = p_i^F \min \{ 1 + t_F^F; 1 + (1 - a^D) t_X^F + t_D^D \}$$

Das Bestimmungslandprinzip mit Exportsteuerentlastung bzw. grenzüberschreitendem Vorsteuerabzug ist nun wieder allokativ neutral. Allerdings erfolgen jetzt alle Güterkäufe über das Niedrigsteuerland. Das Hochsteuerland erzielt im Fall von Exportsteuerentlastungen kein Steueraufkommen oder kann bei grenzüberschreitendem Vorsteuerabzug sein Steueraufkommen beliebig erhöhen, solange das Importland einen vollständigen Vorsteuerabzug gewährt.

Dieses Ergebnis steht im Gegensatz zu Sinn, der das Bestimmungslandprinzip bei offenen Grenzen als allokativ nicht neutral betrachtet. Allerdings berücksichtigt er in dem von ihm zugrundegelegten Modell ausschließlich private Direktimporte. Für einen solchen Modellrahmen ist diese Aussage auch richtig. Bei offenen Grenzen eröffnet sich jedoch eben auch die Möglichkeit privater Reimporte. Bei Berücksichtigung des Handels mit Zwischenprodukten und Investitionsgütern kommt es also im Ergebnis wiederum zur Angleichung der Produzentenpreise von Konsumgütern ebenso wie zur Angleichung von Investitionsgüterpreisen. Das Bestimmungslandprinzip erweist sich in diesem Modellrahmen als allokativ neutral. Das alles gilt unter der Annahme, daß private Direktimporte und private Reimporte vollständig oder weitgehend transaktionskostenfrei durchgeführt werden.

⁴ Vgl. dazu ausführlich: J. Ratzinger: Die Bedeutung privater Direktimporte für die Güterbesteuerung in der Europäischen Union, ifo Studien zur Finanzpolitik, Nr. 65, München 1998.

⁵ Vgl. B. Genser: Das Problem der Steuerharmonisierung aus allokativer Sicht, in: B. Gahlen, H. Hesse, H.-J. Ramser (Hrsg.): Europäische Integrationsprobleme aus wirtschaftswissenschaftlicher Sicht, Tübingen 1994, S. 65-89, hier S. 72-74; J. Ratzinger, a.a.O., S. 65-66.

⁶ Vgl. H.-W. Sinn: Tax harmonization and tax competition in Europe, in: European Economic Review, 34/1990, S. 491-492.