

Schriften zum Steuerrecht

Band 36

Die steuerliche Doppelbelastung der Zigaretten

**Ein Beitrag zur Kumulation und Kaskadenwirkung
der Umsatz- und der Verbrauchsteuer**

Von

Prof. Dr. Ferdinand Kirchhof



Duncker & Humblot · Berlin

FERDINAND KIRCHHOF

Die steuerliche Doppelbelastung der Zigaretten

Schriften zum Steuerrecht
Band 36

Die steuerliche Doppelbelastung der Zigaretten

**Ein Beitrag zur Kumulation und Kaskadenwirkung
der Umsatz- und der Verbrauchsteuer**

Von

Prof. Dr. Ferdinand Kirchhof



Duncker & Humblot · Berlin

CIP-Titelaufnahme der Deutschen Bibliothek

Kirchhof, Ferdinand:

Die steuerliche Doppelbelastung der Zigaretten: ein Beitrag zur Kumulation und Kaskadenwirkung der Umsatz- und der Verbrauchsteuer / von Ferdinand Kirchhof. – Berlin: Duncker u. Humblot, 1990

(Schriften zum Steuerrecht; Bd. 36)

ISBN 3-428-06803-3

NE: GT

Alle Rechte vorbehalten

© 1990 Duncker & Humblot GmbH, Berlin 41

Druck: Berliner Buchdruckerei Union GmbH, Berlin 61

Printed in Germany

ISSN 0582-0235

ISBN 3-428-06803-3

Inhaltsverzeichnis

I. Die Belastung von Zigaretten mit Umsatz- und Tabaksteuer	9
1. Bemessungsgrundlage und Satz der Zigarettensteuer	9
2. Bemessungsgrundlage und Satz der Umsatzsteuer	10
3. Kumulationsfolgen der Besteuerung der Zigaretten	10
a) Rechtliche Doppelbesteuerung des Herstellers und ökonomische Doppelbesteuerung des Endverbrauchers	10
b) Selbstbesteuerung durch Bruttobemessung	11
c) Einfache, proportionale „Steuer von der Steuer“	12
d) Doppelte, proportionale „Steuer von der Steuer“	13
e) Gegenseitige Aufschaukelung beider Steuern durch Rückkoppelung (Kaskadenwirkung)	13
f) Teilselbstbesteuerung der Umsatzsteuer	14
g) Ökonomische Gesamtwirkung der Besteuerung von Zigaretten	14
aa) Steuerbedingte Marktverzerrung bei Änderung der Fabrikabgabe- preise	15
bb) Verdeckte Steueraufspreizung bei Änderung der Steuersätze	15
4. Das EG-Recht der Verbrauchsteuerharmonisierung	16
5. Die Rechtsfrage	18
II. Die Gesamtsteuerlast auf Zigaretten und der Grundsatz der Belastungs- gleichheit (Art. 3 Abs. 1 GG)	19
1. Grundsatz der Belastungsgleichheit in der Rechtsprechung des Bundes- verfassungsgerichts	19
a) Allgemeiner Gleichheitssatz und „Neue Formel“	19
b) Gestaltungsfreiheit des Gesetzgebers bei Erschließung der Steuer- quellen und bei Normierung der Steuergesetze	20
c) Grundsatz der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit	22
d) Grundsatz der Systemgerechtigkeit	23
e) Grundsatz der Wettbewerbsneutralität der Steuern	23
2. Inländische Doppelbesteuerung der Zigaretten durch zwei indirekte Steuern	24
a) Systemgerechtigkeit der Doppelbesteuerung	25
b) Lenkungsziel als Sachgrund der Sonderbelastung	26

Inhaltsverzeichnis

aa) Subjektive Absichten und objektive Tendenzen der Tabaksteuer	26
bb) Lenkung durch Variationen des Steuersatzes	27
cc) Lenkung durch Verteuerung mittels Zusatzsteuer	28
c) Rechtfertigung aus Finanzzwecken	29
aa) Rechtfertigung höherer Gesamtbelastung	29
bb) Steuer für Waren gehobenen Bedarfs	30
cc) Sondersteuer wegen Prosperität der Herstellerbranche	31
dd) Tabaksteuererhöhung aus Ertragsverteilungsgründen?	31
3. Doppelte, proportionale „Steuer von der Steuer“	32
a) Systemgerechtigkeit der einfachen proportionalen Erfassung der anderen Steuern	32
aa) bei der Umsatzsteuer	32
bb) bei der Tabaksteuer	34
b) Systemgerechtigkeit der doppelten proportionalen Erfassung	36
c) Rechtfertigung der (einfachen und doppelten) Einbeziehung aus Leistungsfähigkeitsgesichtspunkten	38
aa) Selbstlegitimation durch höheren Steuertarif?	38
bb) Rechtlicher Unterschied zwischen Marktpreis und steuerlicher Zusatzlast	38
cc) Zwei Ausnahmen zulässiger Einrechnung von Abgaben	39
d) Praktikabilitätsgründe	40
aa) bei der Umsatzsteuer	41
bb) bei der Tabaksteuer	41
e) Wettbewerbsneutralität	42
4. Die Aufschaukelungswirkung der Bruttotabaksteuer	43
a) Problem der Systemgerechtigkeit	43
aa) Systemaussage	43
bb) Weitere Gründe für eine Systemwidrigkeit	45
b) Rechtfertigung aus Leistungsfähigkeitsgründen	45
c) Andere Legitimationsaspekte	46
d) Wettbewerbsneutralität	46
aa) Wirkung der Selbstbesteuerung auf den Markt	46
bb) Urteil des Bundesverfassungsgerichts zur Allphasen-Brutto-Umsatzsteuer	47
5. Kaskadenwirkung durch fortlaufende Übernahme der fremden Steuer in die eigene Bemessungsgrundlage	48
a) Neuartige und zusätzliche Effekte der Übernahme	48
b) Zusätzliche Aspekte	49
aa) Systemwidrigkeit	49
bb) Fehlende Tradition der Kaskadenwirkung	50
cc) Aufkommensnachteile	51

Inhaltsverzeichnis	7
III. Berufsfreiheit (Art. 12 GG)	51
IV. Eigentumsschutz (Art. 14 GG)	54
V. Konsumentenfreiheit aus Art. 2 Abs. 1 GG	55
VI. Das Problem der Verweisungen	56
1. Versteckte Verweisung im Tatbestand	56
2. Zulässigkeitsvoraussetzungen dynamischer Verweisungen	58
a) Verdeckte Verlagerung der Rechtsetzung	58
b) Dynamische Verweisung bei identischem Gesetzgeber	58
c) Möglichkeit der Umgehung des Bundesrats	59
3. Probleme bei EG-Steuernormen	59
VII. Vereinbarkeit mit allgemeinen Grundsätzen des Rechtsstaates	61
1. Bestimmtheitsgebot	61
2. Gebot der Normenklarheit	62
3. Gebot der Geeignetheit	62
4. Zumutbarkeitsgrenze	63
VIII. Verfassungsrechtliche Ertrags- und Verwaltungshoheit bei der „Steuer von der Steuer“	65
1. Wahrung der Steuerart trotz materieller Denaturierung	65
2. Bisherige Verfassungspraxis und Rechtsprechung zur Lenkungssteuer . .	66
3. Verfassungsrechtsprechung zur Ertragshoheit	66
a) Art. 106 GG als finanzielle Garantie der Bundesstaatlichkeit	66
b) Gefahr der Ertragsaushöhlung bei konkurrierender Steuer	67
c) Ähnlichkeit der Ergänzungsabgabe mit der Tabaksteuer	68
4. Korrektur durch Umsatzsteuerverteilung	68
5. Konkurrenz bei Erschöpfung der Finanzquellen	69
IX. Vorschläge zur Lösung der verfassungsrechtlichen Probleme	70
1. Änderung des Umsatzsteuerrechts: Reine Netto-Umsatzsteuer oder nur einmalige Erfassung der Tabaksteuerlast	70
2. Änderung des Tabaksteuergesetzes: Netto-Tabaksteuer	71
Literaturverzeichnis	72

I. Die Belastung von Zigaretten mit Umsatz- und Tabaksteuer

1. Bemessungsgrundlage und Satz der Zigarettensteuer

§ 1 Abs. 1 Nr. 1 Tabaksteuergesetz (= TabStG)¹ belegt u. a. Zigaretten mit einer Verbrauchsteuer im Sinne der Abgabenordnung² (= AO)³. Während die anderen Verbrauchsteuern des Bundes ausnahmslos in ihren Steuertarifen an Maß, Volumen, Gewicht des belasteten Verbrauchsguts o. ä. anknüpfen – man spricht dann von einem *spezifischen Steuersatz* –, spaltet die Tabaksteuer ihren Tarif bei Zigaretten in ein spezifisches Element, nämlich 6,18 Pfennig je Stück von 9 cm Länge des Tabakstranges, und in einen *wertbezogenen* Anteil von 31,5% des Kleinverkaufspreises auf⁴; in jedem Falle beträgt die Mindeststeuer 10 Pfennig je Stück. Als Kleinverkaufspreis gilt regelmäßig der Preis, den der Hersteller als Einzelhandelspreis je Stück oder Packung bestimmt⁵. Der Händler ist grundsätzlich verpflichtet, Zigaretten zum vom Hersteller benannten Preis abzugeben⁶. Für andere Tabakwaren sieht § 4 TabStG rein spezifische⁷, ausschließlich wertbezogene⁸ oder ebenfalls einen aus beiden Elementen kombinierten⁹ Steuertarif vor. Daneben gestattet § 13 Abs. 1 Nr. 1 Tabaksteuerdurchführungsverordnung (= TabStDV)¹⁰ in Sonderfällen einen rein spezifischen Steuersatz von 11 Pfennig je Stück für Zigaretten. Die regelmäßige Tabaksteuerbelastung der Zigarette resultiert daher aus einer pro Stück gleichbleibenden (= spezifischen) und einer auf den Verkaufspreis bezogenen prozentualen (= wertbezogenen) Komponente. Dieser kombinierte Steuertarif für Zigaretten, der auch auf den Kleinverkaufspreis abhebt und die Steuerbelastung in Prozenten (v. H.) ausdrückt, ist erstmals durch das

¹ Vom 13. 12. 1980, BGBl. I S. 2118, zuletzt geändert durch Gesetz vom 20. 12. 1988, BGBl. I S. 2270, 2275 f.

² Vom 16. 3. 1976, BGBl. I S. 613, bereinigt 1977 I S. 269, zuletzt geändert durch Gesetz vom 25. 7. 1988, BGBl. I S. 1093, 1126 f.

³ § 1 Abs. 3 TabStG.

⁴ § 4 Abs. 1 Nr. 2 und Abs. 2 TabStG.

⁵ § 5 Abs. 1 TabStG.

⁶ §§ 15 und 17 TabStG, Ausnahmen in § 16 TabStG.

⁷ § 4 Abs. 1 Nrn. 3 c - e und 4 bis 8 TabStG.

⁸ § 4 Abs. 1 Nr. 1 TabStG.

⁹ § 4 Abs. 1 Nr. 3 a und b TabStG.

¹⁰ Vom 21. 12. 1979, BGBl. I S. 2297, zuletzt geändert durch Verordnung vom 5. 6. 1984, BGBl. I S. 747.

Siebente Gesetz zur Änderung des Tabaksteuergesetzes vom 28. 12. 1966¹¹ eingeführt worden. Zuvor existierte ein ausschließlich spezifischer, also stückbezogener, Steuertarif.

2. Bemessungsgrundlage und Satz der Umsatzsteuer

Seit 1968¹² werden die Lieferungen der Unternehmer mit einer Allphasen-Netto-Umsatzsteuer mit Vorsteuerabzug belegt. Das Umsatzsteuergesetz (= UStG)¹³ bemißt die Steuer nach dem Entgelt für die Lieferung oder Leistung abzüglich der darauf lastenden Umsatzsteuer und belegt es mit einem Regelsteuersatz von 14 %; zum Entgelt zählt alles, was für den Umsatz aufgewendet wird. Nur durchlaufende Posten werden nicht berücksichtigt (§ 10 Abs. 1 UStG). Danach zählen grundsätzlich auch indirekte Abgaben, die im Entgelt auf den Leistungsempfänger überwält werden, zur Bemessungsgrundlage, soweit sie nicht durch gesetzlich positivierte Steuerbefreiungen ausgenommen worden sind. Solche Steuerbefreiungen sind für Geschäftsvorfälle¹⁴, die zugleich mit der allgemeinen Umsatz- und einer speziellen *Verkehrsteuer* belegt werden, fast umfassend in § 4 Nrn. 8 bis 10 UStG vorgesehen, so daß dort grundsätzlich keine Umsatz-, sondern nur die spezielle Verkehrsteuer anfällt. Der Steuerschuldner kann jedoch den konkreten Umsatz nach § 9 Abs. 1 UStG als steuerpflichtig behandeln; dann schuldet er neben der besonderen Verkehr- zusätzlich die generelle Umsatzsteuer. Für Steuerkollisionen zwischen Umsatz- und *Verbrauchssteuern* ist dagegen keine Exemption vorgesehen. Ebenso werden die Beträge *kommunaler Verbrauch- und Aufwandsteuern* i.s.d. Art. 105 Abs. 2a GG, z. B. der Vergnügungssteuer, in das umsatzsteuerliche Entgelt einberechnet.

3. Kumulationsfolgen der Besteuerung der Zigaretten

a) Rechtliche Doppelbesteuerung des Herstellers und ökonomische Doppelbesteuerung des Endverbrauchers

Der Umsatz von Zigaretten unterliegt sowohl der Umsatz- als auch der Tabaksteuer; hierin unterscheidet sich die Tabaksteuer nicht von den anderen Verbrauchssteuern. Da keine Steuerbefreiung vom Gesetz vorgesehen ist, werden beide Steuern nebeneinander erhoben. Es kommt zu einer vom Gesetz-

¹¹ Siebente Gesetz zur Änderung des Tabaksteuergesetzes vom 28. 12. 1966.

¹² § 33 Umsatzsteuergesetz vom 29. 5. 1967, BGBl. I S. 545.

¹³ Vom 26. 11. 1979, BGBl. I S. 1953, zuletzt geändert durch Gesetz vom 25. 7. 1988, BGBl. I S. 1093.

¹⁴ Die abgaberechtlichen *Tatbestände* sind oft unterschiedlich, knüpfen z. B. an obliigatorische Rechtsgeschäfte statt an die (dingliche) Lieferung durch Verschaffung der Verfügungsmacht (§ 3 Abs. 1 UStG) an.

geber beabsichtigten *inländischen Doppelbesteuerung*, weil zwei Steuern auf denselben Gegenstand zugreifen. Steuertatbestand und Steuerschuldner können zwar different sein. Die Umsatzsteuer fällt in der Regel bei jeder Lieferung von Zigaretten, d. h. nach § 3 Abs. 1 UStG bei jedem Verfügungsgeschäft, beim liefernden Unternehmer mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums für die Lieferung¹⁵ an, während die Tabaksteuer nach § 7 TabStG bei der Entfernung der Zigaretten aus dem Herstellungsbetrieb entsteht und allein vom Hersteller zu entrichten ist. Die Umsatzsteuer knüpft also an jede Verfügung an und ist von jedem Unternehmer in der gesamten Verkaufskette zu entrichten, die Tabaksteuer belastet hingegen rechtlich nur den einen Realakt der Entfernung aus dem Herstellerbetrieb. Da beide Abgaben als indirekte Steuern jedoch *ökonomisch* auf Abwälzung der Steuerlast auf den Endverbraucher ausgerichtet sind, bewirken sie trotz unterschiedlicher Tatbestände eine Doppelbesteuerung des Endverbrauchers von Zigaretten im ökonomischen Sinne. Weil *steuerrechtlich* der Zigaretten verkaufende Hersteller Schuldner sowohl der Tabak- als auch – wegen des ersten Umsatzvorganges in der Verkaufskette – der Umsatzsteuer ist, bewirken beide Steuern eine rechtliche Doppelbesteuerung des herstellenden Unternehmers. Die Zwischenhändler in der Verkaufskette werden dagegen rechtlich nur mit der Umsatzsteuer, ökonomisch bei funktionierendem Markt (und deshalb erreichbarer Steuerüberwälzung) überhaupt nicht belastet. Dieses Phänomen inländischer Doppelbesteuerung taucht bei allen Verbrauchsteuern auf.

b) Selbstbesteuerung durch Bruttobemessung

Zu einer Aufschaukelung von Steuerbeträgen kommt es, sobald indirekte Steuern den Preis der besteuerten Ware einschließlich der eigenen darauf ruhenden Steuer zur Bemessungsgrundlage machen. Diese Bruttobesteuerung führt stets zur Selbstbesteuerung: Nicht nur Ware und Gewinn, sondern auch eigene Steuerschuld werden steuerlich eingerechnet und finanziell belastet. Für die parallele Belastung von Waren mit Umsatz- und Verbrauchsteuer bedeutet dies grundsätzlich: Sind Verbrauch- oder Umsatzsteuer im Steuersatz wertbezogen und erfassen sie im Tatbestand den jeweiligen Verkaufspreis der Ware inclusive der eigenen darauf ruhenden Steuer, so erheben sie Steuern nicht nur vom Warenwert und vom Gewinn (sowie eventuell von der jeweils anderen Steuer), sondern auch von der eigenen Steuer.

So liegt es bei der *Tabaksteuer*: Sie wird vom Kleinverkaufspreis erhoben, d. h. vom Einzelhandelspreis, den der Einzelhändler vom Endverbraucher fordern muß¹⁶. Da in diesem Preis auch der Tabaksteuerbetrag enthalten ist, den der Hersteller an den Staat zu entrichten hat, besteuert sich die Tabaksteuer

¹⁵ §§ 13 Abs. 1 Nr. 1 a, 18 UStG.

¹⁶ § 5 Abs. 1 TabStG: „den der Hersteller ... als Einzelhandelspreis ... bestimmt“.