

FINANZWISSENSCHAFTLICHES FORSCHUNGSIKITUT
AN DER UNIVERSITÄT ZU KÖLN

Sonderveröffentlichung Nr. B

Hans Jürgen Goetzke
Klaus Mackscheidt

Grenzen der Tabaksteuer?

y. Sem.

SONDERVERÖFFENTLICHUNG NR. 8

Hans Jürgen Goetzke und Klaus Mackscheidt

GRENZEN DER TABAKSTEUER ?

Finanzwissenschaftliches Forschungsinstitut
an der Universität zu Köln

Köln 1983

Finanzwissenschaftliches Forschungsinstitut
an der Universität zu Köln

Direktoren: Prof. Dr. Karl-Heinrich Hansmeyer
(geschäftsführend), Prof. Dr. Klaus Mackscheidt.

Rechtsträger des Finanzwissenschaftlichen Forschungs-
instituts an der Universität zu Köln ist die
Gesellschaft zur Förderung der finanzwissenschaftlichen
Forschung e. V., Köln.

Vorstand: Bodo Liebe, Köln (Vorsitzender);
Dr. Alfred Herrhausen, Düsseldorf; Dr. Siegfried Mann,
Köln; Dr. Hans-Ludwig Oberbeckmann, Bonn;
Dr. Franz Schoser, Bonn; Hermann-Josef Strenger,
Leverkusen; Dr. Paul-Robert Wagner, Köln;
Dr. Bruno Weinberger, Köln.

Beirat: Prof. Dr. Dr. Günther Binding, Köln;
Dr. Klaus Dintelmann, Köln; Prof. Dr. Gernot Gutmann,
Köln; Prof. Dr. Karl-Heinrich Hansmeyer, Köln;
Fritz Hermanns, Köln; Dr. Herbert W. Köhler, Düsseldorf;
Prof. Dr. Klaus Mackscheidt, Köln; Johannes Puhl, Köln;
Prof. Dr. Dres. h.c. Günter Schmolders, München;
Prof. Dr. Horst Vogel, Bonn; Dr. Wolfgang Wagner, Köln;
Dr. Benno Weimann, Gelsenkirchen.

Grenzen der Tabaksteuer?

Die Besteuerung des Tabakkonsums bildet für den Fiskus seit dem Ende des 18. Jahrhunderts eine geschätzte Steuerquelle. Auch wenn in der steuersystematischen Diskussion die Rechtfertigung der Tabaksteuer zuweilen angezweifelt wird ¹⁾, wird sie gemeinhin als Instrument der Staatsfinanzierung vom Bürger akzeptiert. Nicht zuletzt aufgrund der Tatsache, daß die Höhe der steuerlichen Belastung - der Anteil der Steuer am Zigarettenpreis beträgt ca. 70 % - den wenigsten bewußt ist, kann die Tabaksteuer als eine stille Steuer angesehen werden. In der letzten Zeit hat sich dies jedoch offensichtlich geändert. So ist in der Presse bereits vom "Fall Tabaksteuer" ²⁾ die Rede, auch mehreren sich die Äußerungen, die Grenzen der Tabaksteuer seien überschritten. Es ist jedoch zu fragen, ob nicht vorschnell im Zuge eines allgemeinen steuerkritischen Klimas Verallgemeinerungen getroffen werden, die - wie so häufig - die im Detail steckenden Probleme übersehen und von daher den aktuellen Problemen der Tabaksteuer nicht gerecht werden.

1. Die Ausgangslage

Durch die Tabaksteuer werden neben Zigaretten auch die anderen Tabakprodukte wie Feinschnitt, Pfeifentabak, Kau- und Schnupftabak, Zigarren, Zigarillos sowie Zigarettenpapier belastet ³⁾. Daß das Interesse an der Tabaksteuer sich vornehmlich auf Zigaretten konzentriert, liegt in der Aufkommensbedeutung begründet. Das Aufkommen stützt sich fast ausschließlich auf die Zigarettenbesteuerung, was durch einen Anteil von durchweg 97 % bestätigt wird.

Nach der Mineralölsteuer ist die Tabaksteuer in der Bundesrepublik Deutschland die zweitstärkste Steuer auf spezielle Güter mit

1) Zur Rechtfertigung und Zielsetzung der Tabaksteuer vgl. Goetzke/Mackscheidt (1983).

2) o.V. (1982 b), Rheinische Post vom 31.12.1982.

3) Darüber hinaus unterliegen diese Produkte natürlich der Mehrwertsteuer.

einem Aufkommen von über 11 Milliarden DM in 1981. Die Erträge aus der Tabaksteuer sind seit 1960 um mehr als das Dreifache gestiegen. Andere Steuern, so insbesondere die Lohnsteuer, sind freilich in dieser Zeit noch weitaus stärker gewachsen. So ist zu erklären, daß der Anteil der Tabaksteuer am Gesamtsteueraufkommen von über 5 % auf ca. 3 % sowie am Steueraufkommen des Bundes ¹⁾ von fast 10 % auf ca. 6 % zurückgegangen ist.

Nachdem die Tabaksteuersätze über längere Zeit konstant gehalten worden waren, erfolgte 1967 die erste umfassende Erhöhung der Tabaksteuer. In schöner Regelmäßigkeit folgten weitere Steuersatzerhöhungen alle fünf Jahre, so 1972, 1977 und auch wieder 1982. Neben den drängenden Haushaltsproblemen, die für die beiden letzten Erhöhungen von ausschlaggebender Bedeutung waren ²⁾, sprachen auch grundsätzliche finanzwissenschaftliche Argumente für diese Anpassungen. Tabelle 1 verdeutlicht, wie sich der Anteil der Tabaksteuer am gesamten Steueraufkommen reduzierte. An der Tabaksteuer läßt sich, wie im übrigen bei anderen Verbrauchsteuern auch, exemplarisch der Rückgang der indirekten Besteuerung bei gleichzeitigem Anstieg der direkten steuerlichen Belastung nachvollziehen ³⁾. Durch die diskretionären Steuererhöhungen konnte dieser Bedeutungsverlust zwar nicht aufgehoben, aber doch zumindest verlangsamt werden. Die Bestrebungen, dem automatischen Strukturwandel des Steuersystems entgegenzutreten, erfahren zudem dadurch Unterstützung, daß aus wachstumspolitischer Perspektive eine Entlastung der direkten Besteuerung mit ihren leistungshemmenden Effekten bei gleichzeitiger Erhöhung der indirekten, verbrauchsabhängigen Steuern empfohlen wird ⁴⁾. Man besinnt sich also wieder auf alte Erfahrungen der Steuerpsychologie und empfiehlt eine stärkere Bela-

-
- 1) Da die Tabaksteuererträge ausschließlich dem Bund zustehen, ist ihr Aufkommen für die Bundesfinanzen von größerer Bedeutung.
 - 2) Bundesministerium der Finanzen (1976), S. 56, und Bundesregierung (1981), S. 662.
 - 3) Vgl. Hansmeyer (1979), Der Umbau des Steuersystems?
 - 4) So argumentiert der Sachverständigenrat (1977), Ziffer 439 ff., und auch K. Schmidt (1979), S. 123 ff.

Tabelle 1: Die fiskalische Bedeutung der Tabaksteuer in der Bundesrepublik Deutschland

Jahr	Tabaksteuer- aufkommen in Mill. DM	Gesamtsteuer- aufkommen in v. H.	Anteil am Steueraufkommen des Bundes in v. H.	Anteil der Zi- garettens-teuern an der Tabaksteuer in v. H.
1960	3.537,0	5,16	9,82	
1961	3.892,0	4,95	9,38	
1962	4.205,0	4,86	9,27	
1963	4.311,1	4,73	8,81	
1964	4.416,3	4,44	8,19	
1965	4.696,3	4,45	8,05	
1966	4.981,7	4,43	8,03	
Tabak- steuer- erhöhung				
1967	5.800,9	5,06	9,23	
1968	5.991,8	4,91	9,07	
1969	6.232,7	4,29	7,96	
1970	6.536,5	4,24	7,82	
1971	6.862,6	3,98	7,37	
Tabak- steuer- erhöhung				
1972	7.825,7	3,97	7,69	97,3
1973	8.872,3	3,94	7,32	97,3
1974	8.952,3	3,73	7,55	97,5
1975	8.885,8	3,67	7,45	97,4
1976	9.378,6	3,49	7,16	97,6
Tabak- steuer- erhöhung				
1977	9.803,1	3,27	6,81	96,6
1978	10.459,1	3,28	6,79	97,0
1979	10.700,0	3,16	6,52	97,1
1980	11.288,5	3,09	6,41	97,2
1981	11.350,7	3,07	6,25	97,1
Tabak- steuer- erhöhung				
1982				
ursprüngl.	12.750,0	3,18	6,52	96,5
u. revi- dierte				
Schät- zung ¹⁾	12.200,0	3,04	6,24	95,6

Quelle: Bundesministerium der Finanzen (1981), Statistisches Bundesamt (1970) bis dass. (1982), eigene Berechnungen

*) In die Schätzung gingen der ursprüngliche Prognosewert und die erhofften Mehreinnahmen ein, die dann aber wieder nach unten korrigiert werden mußten.

stung des Konsums durch indirekte Steuern, da diese weniger merklich sind, so daß Steuerwiderstände in ihren unterschiedlichen Erscheinungsformen geringer ausfallen oder fast vollständig zu vernachlässigen sind. Für letzteres war die Tabaksteuer in der Vergangenheit geradezu ein Musterbeispiel.

Wir können also festhalten, daß die Steuererhöhungen bei der Tabaksteuer steuersystematisch und steuerpsychologisch gut begründet waren. Darüber hinaus erwiesen sie sich - wenn man die Erhöhung von 1982 vorerst aus der Beurteilung herausnimmt - als fiskalischer Erfolg. Ein Blick auf Tabelle 1 bestätigt das. Bereits im Jahr der Steuersatzanhebung stieg das Aufkommen jedesmal deutlich an, selbst wenn die Steuererhöhung nicht zu Jahresbeginn erfolgte. Der einzige, zudem geringfügige Rückgang des Steueraufkommens war in einem Jahr ohne Steuererhöhungen 1975 zu verzeichnen und muß aus einer differenzierten Perspektive erklärt werden ¹⁾. Ansonsten waren die Nachfragereaktionen nach Steuererhöhungen entweder extrem kurzfristiger Natur oder so schwach, daß sie keine negativen fiskalischen Konsequenzen hatten. So war es keineswegs abwegig, trotz gestiegener steuerlicher Belastungen steigende Absatzmengen zu unterstellen ²⁾.

Insgesamt sind die positiven Erfahrungen aus der Vergangenheit mit dafür verantwortlich, daß die Tabaksteuererhöhungen als relativ unproblematisch angesehen wurden. Selbst die Tabakwirtschaft hatte wenig Grund, zu protestieren, weil periodische Steueranhebungen eine der wenigen Gelegenheiten für sie darstellen, ihre Kostensteigerungen zu überwälzen ³⁾. Schließlich war es aber auch die finanzwissenschaftliche Literatur, die zu

1) Siehe hierzu Caspers/Dittrich (1976), S. 291 f., und Goetzke / Mackscheidt (1983).

2) Caspers/Dittrich (1976), S. 290.

3) Da die Vertriebsstruktur - insbesondere wegen des hohen Anteils des Automatenverkaufs - dem Zigarettenanbieter nur schwer und selten Preisveränderungen erlaubt, entsteht zwischen den häufig steuerbedingten Preisanpassungen leicht ein Kostenstau.

einer Einstellung beigetragen hat, die man als fiskalischen Optimismus in bezug auf die Tabaksteuer bezeichnen kann. So wird in dem einschlägigen Beitrag der neuen Auflage des Handbuchs für Finanzwissenschaft argumentiert, daß nachhaltige Steuerausfälle nach den Steuersatzerhöhungen nicht zu erwarten waren und sich in der Tat nur kurzfristige Absatzrückgänge feststellen ließen¹⁾. Das unterproportionale Wachstum der Tabaksteuer im Vergleich zu anderen Steuern wird schon eher als Problem angesehen und auf sich insgesamt verändernde Konsumgewohnheiten und eine geringe Einkommenselastizität zurückgeführt²⁾. Auch in einem führenden Lehrbuch zur allgemeinen Steuerlehre wird in der jüngsten Auflage konstatiert, "daß die Nachfrage - abgesehen von kurzfristigen Schwankungen aufgrund zeitlicher Substitutionseffekte (Hortungskäufe) - auf Steuersatzvariationen mittelfristig kaum reagiert"³⁾. Die Gültigkeit dieser Aussage wird jedoch dadurch eingeschränkt, daß sie nur unter der Voraussetzung möglich ist, daß die Obergrenze der Belastbarkeit noch nicht erreicht ist⁴⁾. Weitaus unvorsichtiger argumentiert Radomski in seinem Beitrag zur Tabaksteuer. Ohne auf die Erhöhungen und die steuertechnischen Probleme der Tabaksteuer einzugehen, bemerkt er lakonisch: "Ihr Aufkommen steigt ständig"⁵⁾. Aus diesen Belegen kann keineswegs gefolgert werden, die Finanzwissenschaft hätte Tabaksteuererhöhungen vollkommen problemlos eingeschätzt. Erst recht soll damit nicht präjudiziert werden, die Tabaksteuer sei an eine Grenze gestoßen, für die Steuerpolitik somit ausgereizt. Es muß allein festgestellt werden, daß im Hinblick auf Steuererhöhungen und das Aufkommen Aspekte der Steuertechnik weitestgehend ignoriert worden sind. Tatsächlich ist jedoch die steuertechnische Frage, inwieweit nämlich die Tabaksteuer als Wert-

1) Hansmeyer mit Caesar, Koths, Siedenbergl (1980), S. 792.

2) Ebd.

3) Schmölders/Hansmeyer (1980), S. 151.

4) Ebd.

5) Radomski (1981), S. 1400.

oder als Mengensteuer ¹⁾ erhoben wird ²⁾, von erheblicher Bedeutung für das Steueraufkommen. Dies wird aber anscheinend lediglich von Praktikern - und dann auch nur gelegentlich - angesprochen ³⁾.

Ganz allgemein wird selbstverständlich das steuertechnische Problem der Erhebung der Steuer nach dem Wert oder der Menge in der Finanzwissenschaft unter Aufkommensgesichtspunkten diskutiert. Dabei werden der Besteuerung nach dem Wert insbesondere in inflationären Zeiten Vorteile zugesprochen. Wenn die Frage nach der Steuerstruktur ⁴⁾ jedoch im Zusammenhang mit der Tabaksteuer aufgegriffen wird, steht dieser Aspekt nicht zur Diskussion. Statt auf den Zusammenhang von Steuerstruktur und Aufkommen konzentriert sich die Auseinandersetzung vornehmlich auf alloкатive Aspekte, die insbesondere im Mittelpunkt der Steuerharmonisierungsdebatte stehen. Gegen Ende der 60er Jahre, als man in der steuertheoretischen Diskussion den Verbrauchsteuern gegenüber ohnehin kritisch eingestellt war, wählte man die Tabaksteuer als ein Experimentierfeld der europäischen Steuerharmonisierung aus. Zumal man aus fiskalischen Gründen nicht so scharfen Restriktionen wie heute unterlag, klammerte man die Frage nach der Höhe der Besteuerung erst einmal aus und diskutierte unter ausschließlich wettbewerbsspolitischen Argumenten die Frage der Ausgestaltung als proportionale oder spezifische Steuer ⁵⁾. Da aus der Wissenschaft entweder gar

1) Im folgenden wird der Begriff "Wertsteuer" gleichgesetzt mit den Begriffen "proportionale Steuer" und "ad-valorem-Steuer". Für den Begriff "Mengensteuer" wird der Begriff "spezifische Steuer" synonym verwandt.

2) Die stiefmütterliche Auseinandersetzung mit der Ausgestaltung der Tabaksteuer als Wert- oder Mengensteuer wird exemplarisch bei Pollak (1980) deutlich, die die Tabaksteuer sogar als Hauptbeispiel einer Wertsteuer ansieht und das Mengensteuerelement erst auf die EG-Steuerharmonisierungsbestrebungen zurückführt, S. 204.

3) So z.B. Schröter (1970), S. 231.

4) Im Unterschied zum Begriff der Struktur des Steuersystems wird mit Steuerstruktur in bezug auf eine Einzelsteuer wie die Tabaksteuer die Ausgestaltung als Wert- oder Mengensteuer bezeichnet.

5) Zur wettbewerbsspolitischen Fragestellung der Tabaksteuerharmonisierung vergleiche die Studie von Caesar (1983).

keine oder sogar optimistische Positionen im Hinblick auf Erträge und Anpassungsfähigkeit der Tabaksteuer zu vernehmen waren, verzichtete man auf die genauere Untersuchung der Rückwirkungen der Wahl der Steuerstruktur auf das Steueraufkommen. Auch wenn die unter allokativen Aspekten geführte Auseinandersetzung um die optimale Steuerstruktur zuweilen von Hinweisen auf die fiskalischen Konsequenzen gestört wurde, kam man zwar mit vielen Verzögerungen langsam voran. So wurde für die Bundesrepublik das Verhältnis von Mengen- zu Wertsteuer ¹⁾ von 75:25 % über 60:40 % auf mittlerweile ca. 40:60 % verschoben. Die Zielpunkte der Tabaksteuerharmonisierung sind damit aber noch nicht erreicht, da der Richtlinienvorschlag der EG-Kommission von 1980 als Endpunkt der Harmonisierung ein Verhältnis von 20:80 % anstrebt. Zwar ist im Moment klar abzusehen, daß der zeitliche Fahrplan dieser Bestrebungen keinesfalls eingehalten wird, es ist sogar mit einem grundsätzlichen Überdenken des Harmonisierungskonzepts zu rechnen. Diese Vermutung stützt sich zum einen darauf, daß aus wettbewerbsspolitischen Gründen mittlerweile fundiertere Bedenken bestehen, sie wird zum anderen verstärkt, weil gerade auch aus fiskalischen Gründen zunehmend Widerstände auftauchen.

2. Enttäuschte Erwartungen: Ist die Tabaksteuer ausgereizt?

Nach den positiven Erfahrungen mit den Erhöhungen der Tabaksteuer in den Jahren 1972 und 1977, die nach der Anhebung der steuerlichen Belastung von Zigaretten um 29 % in 1972 und um 18 % in 1977 Mehreinnahmen um ca. 10 % in 1972 ²⁾ und um ca. 5 % in 1977 bewirkten, erhoffte man sich durch die Erhöhung der

-
- 1) Bei der Bestimmung des Wertsteueranteils an der Gesamtsteuer auf Zigaretten wird neben dem proportionalen Anteil der Tabaksteuer auch die proportional erhobene Mehrwertsteuer einbezogen.
 - 2) Eine genaue Ermittlung ist schwierig, weil die Tabaksteuererhöhung erst am 1.9.1972 in Kraft trat, so daß das Aufkommen von 1972 nur teilweise und erst das von 1973 voll beeinflußt wurde.

Belastung von Zigaretten um 33 % und von Feinschnitt sogar um 118 % ein Mehraufkommen von deutlich über 10 %. Daß die Prognose, durch derartig starke Anhebungen der Steuersätze 1982 zusätzliche Steuererträge in Höhe von 1,4 Milliarden DM und 1983 sogar von 2,2 Milliarden DM zu realisieren, wirklichkeitsfremd ist, hätte eigentlich schon durch die Berücksichtigung der Absatzentwicklung der letzten Jahre, des Ausmaßes der Steuererhöhung und der auch nur geringeren Mehreinnahmen nach der Steuererhöhung von 1977 auffallen müssen.

Als am 1. Juni 1982 die Tabaksteuer so ausgesprägt stieg, kam es auf dem Zigarettenmarkt, der zuvor schon in Bewegung geraten war, zu drastischen Reaktionen. Absatzeinbrüche der Markenzigaretten bis zu 30 % waren festzustellen, so daß sogar Kurzarbeit angemeldet werden mußte ¹⁾. Auf der anderen Seite entwickelte sich ein deutlicher Anstieg des Absatzes von Billigzigaretten, die ihren Marktanteil von unter 1 % auf ca. 10 % ausdehnen konnten. Dadurch wurde aber der Rückgang an abgesetzten Zigaretten insgesamt nicht kompensiert. Für den Fiskus sind die Billigzigaretten ohnehin weniger attraktiv, da ihr absoluter Steueranteil geringer als bei den Markenzigaretten ist, so daß sie zum Aufkommen ungefähr so viel wie die Markenzigaretten vor der Steuererhöhung beitragen. Darüber hinaus ist ein deutliches Ansteigen des Konsums von Feinschnitt zu registrieren, der trotz der weit höheren Steuersatzanhebungen immer noch niedriger belastet ist als der Zigarettenkonsum ²⁾. Zudem ist ein deutliches Anwachsen der räumlichen Steuerausweichung im legalen aber auch illegalen Rahmen festzustellen. Die privaten Importe aus dem benachbarten Ausland, das Tabakerzeugnisse deutlich niedriger belastet, haben nämlich drastisch zugenommen, was nicht zuletzt daran deutlich wird, daß der Absatz im grenznahen Inland überdurchschnittlich stark gesunken ist. Als diese Tatsachen deutlich wurden, war eine Revision der Steuerprognose unumgänglich. Statt der ursprünglich erhofften 1,4 Milliarden kann nur noch von Mehreinnahmen in Höhe von ca. 900 Mil-

1) o.V. (1982 a), Kölnische Rundschau vom 24.8.1982.

2) Caspers/Dittrich (1982), S. 42.

tionen DM ausgegangen werden. Genauere Daten sind zur Zeit noch nicht verfügbar.

Die notwendige Korrektur der Erwartungen bei gleichzeitigen starken Veränderungen auf dem Tabakmarkt hatten in der Öffentlichkeit nachdrückliche Stellungnahmen zur Folge, die jedoch bei genauerem Hinsehen als überzogen beurteilt werden müssen. Wenn in der Presse ¹⁾ von einem "Überdrehen der Steuerschraube" und von einem finanzpolitischen Fehlgriff zu Lasten des Fiskus gesprochen wird, so muß dem entgegengesetzt werden, daß es sich zumindest solange um keinen völligen finanzpolitischen Fehlgriff handeln kann, wie ein Mehraufkommen - selbst wenn es unter den Erwartungen bleibt - anfällt. Auch muß der von einem Vertreter der Zigarettenwirtschaft aufgestellten Behauptung, die Grenzen der steuerlichen Belastbarkeit seien bereits überschritten ²⁾, widersprochen werden, da aus fiskalischer Sicht die Grenzen erst dann erreicht sind, wenn das Steueraufkommen zurückgeht. Das ist aber bisher nicht der Fall. Damit soll keineswegs behauptet werden, die letzte Tabaksteuererhöhung sei rundum erfolgreich gewesen. Bei einer geschickteren Implementation, die insbesondere auch steuertechnische Aspekte der Steuerstruktur in den Kreis der flankierenden Maßnahmen einbezogen hätte, wären wahrscheinlich die Anpassungsreaktionen geringer ausgefallen und ein höheres Steueraufkommen möglich gewesen.

Die überzogenen Reaktionen im Hinblick auf die Beurteilung der Tabaksteuererhöhungen könnten aber auch aus steuerpsychologischer Sicht eine ungünstige Wende einleiten. Sie tragen nämlich selbst erst richtig dazu bei, das Belastungsgefühl bisher unmerklicher Steuern ³⁾ zu erhöhen. Unabhängig davon, ob die Grenzen der Belastbarkeit bereits überschritten oder noch gar nicht er-

1) o.V. (1982 b), Rheinische Post vom 31.12.1982.

2) o.V. (1983), Handelsblatt vom 18.1.1983.

3) Der Begriff der Unmerklichkeit stammt von Schmolders (1959/60).



reicht sind, führt die Diskussion um die Grenzen der Besteuerung und das Bewußtmachen der tatsächlichen Belastung dazu, die Grenzen der Belastbarkeit tendenziell nach unten zu verschieben. Es handelt sich in diesem Sinne um eine Art self-fulfilling prophecy mit jedoch allseits negativen Konsequenzen.

Nun hat die Finanzwissenschaft bei der Untersuchung der Frage, wo die Grenzen der Besteuerung liegen, bisher nur wenig konkrete Anhaltspunkte liefern können ¹⁾. Insbesondere für das Steuersystem insgesamt, aber auch für die großen einkommensabhängigen Steuern sind alle Quantifizierungsversuche bisher gescheitert. So erlaubt auch die angesichts der Literaturtradition zu Unrecht so berühmt gewordene Laffer-Kurve keine weitergehende Aussage, als daß Steuergrenzen für das Steuersystem irgendwo zwischen Sätzen von null bis hundert Prozent liegen müssen. Das Anliegen der Laffer-Kurve jedoch, den einnahmemaximierenden Steuersatz exakt zu bestimmen und daraus die fiskalischen Grenzen der Besteuerung abzuleiten, ist für die Besteuerung insgesamt nicht gelungen und bisher höchstens für einzelne Verbrauchsabgaben auf spezielle Güter nachweisbar. In der Finanzwissenschaft ist seit langem bekannt, daß Erhöhungen von Steuersätzen und Zöllen bei einzelnen Gütern eine absolute Verringerung des Steueraufkommens hervorrufen können. Dieses Phänomen wird als "Swift'sches Steuereinmaleins" bezeichnet, da J. Swift schon 1728 am Beispiel von Zöllen auf Seide und Wein zeigte, daß eine Verdoppelung der Steuersätze einen Rückgang der Erträge induziert hatte.

Allgemein läßt sich für die Steuer auf ein spezielles Gut das fiskalische Maximum analog zu den Überlegungen des gewinnmaximierenden Monopolisten ermitteln. Der einnahmemaximierende Steuersatz, der die höchstmögliche Monopolrente abschöpft, entspricht der inversen Preiselastizität der Nachfrage ²⁾. Eine derartige Wahl des Steuersatzes entspricht interessanterweise sogar den allo-

1) Vgl. Neumark (1981).

2) Blankart (1980), S. 6.

kativen Effizienzkriterien der "optimal-taxation"-Diskussion¹⁾. Es ist somit davor zu warnen, eine derartige Steuerpolitik - wie sie Laffer wohl vorschwebt - vorschnell mit dem Urteil zu verdammen, daß sich so der hemmungslos wuchernde Leviathan unkontrolliert ausbreite.

Im Hinblick auf die Tabaksteuer ist der praktische Wert solcher theoretischen Aussagen vorsichtig abzuschätzen. So haben zum Beispiel Caspers und Dittrich bereits vor der Tabaksteuererhöhung von 1977 vermutet, daß Belastbarkeitsgrenzen erreicht werden können²⁾. In der finanzwissenschaftlichen Literatur ist in der letzten Zeit darauf aufmerksam gemacht worden, daß zumindest bei einzelnen Verbrauchsabgaben wie der Tabaksteuer Steuergrenzen erreicht sein könnten³⁾. In einer empirischen Studie hat sich Körner (1981) mit den Erfolgsaussichten weiterer Steuererhöhungen bei einzelnen Verbrauchsteuern auseinandergesetzt. Während er für die Biersteuer das Sättigungsaufkommen für erreicht hält⁴⁾, argumentiert er in bezug auf die Tabaksteuer vorsichtiger⁵⁾. Grundsätzlich sind bei der Bestimmung der fiskalischen Grenzen zwei Aspekte zu unterscheiden. Für die Dauerer giebigkeit, insbesondere für die Aufkommensbedeutung im Gesamtsteuersystem, ist die Aufkommenselastizität der entscheidende Faktor, während die Frage, ob durch Steuererhöhungen Mehreinnahmen zu realisieren sind, durch die Preiselastizität der Nachfrage determiniert wird.

Die Aufkommenselastizität stellt einen Bezug zwischen der Änderung der Steuererträge und Änderungen des Sozialprodukts her. Sie hängt für eine Steuer auf ein spezielles Gut selbst sowohl von der Einkommenselastizität der Nachfrage als auch von der Ausgestaltung als Wert- oder Mengensteuer ab. Die Einkommenselastizität bestimmt die Besteuerungsmengenelastizität, während die Al-

1) v. Oehsen (1982), S. 98, Sandmo (1976), S. 45 ff.

2) Caspers/Dittrich (1976), S. 290.

3) Neumark (1981), S. 11.

4) Körner (1981), S. 24 ff.

5) Ebd., S. 26-28.

ternative Mengen- oder Wertsteuer darüber entscheidet, ob nur die mengenmäßige Absatzentwicklung oder auch die Preisentwicklung des Gutes in die Bemessungsgrundlage eingeht. Die Aufkommenselastizität wird also durch den Mengen- und den Wertaspekt beeinflusst.

Die Einkommenselastizität der Zigarettennachfrage wurde 1966 von Pollak noch als relativ hoch angesehen ¹⁾. Spätestens seit dem völligen Ausgleich kriegsbedingter Nachholbedürfnisse wächst der Zigarettenkonsum deutlich geringer als das Volkseinkommen. Es erscheint aber fraglich, aus der heutzutage geringen Einkommenselastizität auf Sättigungstendenzen zu schließen. Denn der Zigarettenkonsum dürfte weitgehend nicht vom Einkommen abhängig sein ²⁾, bedeutender sind sicher außerökonomische Faktoren, wie zum Beispiel die Bevölkerungsentwicklung oder psychologische und physiologische Abhängigkeiten ³⁾. Der rückläufige oder nur gering zugenommene Zigarettenabsatz der letzten Jahre läßt unterschiedliche Schlüsse auf Sättigungstendenzen zu. Während Körner von einer Annäherung an das Sättigungsniveau ausgeht ⁴⁾, ist eine differenziertere Einschätzung möglich, wenn man bedenkt, daß nach dem starken Konsumrückgang infolge der Tabaksteuererhöhung von 1977 ein kontinuierlicher Anstieg des Zi-

1) Pollak (1966), S. 84 ff.

2) So müssen auch die Versuche, die Tabaksteuer mit Leistungsfähigkeitsargumenten zu rechtfertigen, abgelehnt werden, vgl. Goetzke/Mackscheidt (1983).

3) Wenn man allerdings einen sehr langen Zeithorizont vor Augen hat, der über die Perspektive dieser Arbeit deutlich hinausgeht, ist im Hinblick auf den Zigarettenabsatz eine skeptische Beurteilung wegen zwei Faktoren geboten. Zum einen ist spätestens ab der Jahrtausendwende mit einem deutlichen Rückgang der Bevölkerung zu rechnen. Zum anderen sind langfristig veränderte Verhaltensgewohnheiten nicht auszuschließen, die auf abnehmenden Zigarettenkonsum hindeuten. Insbesondere aus dem Zusammenwirken dieser beiden Entwicklungstendenzen kann ein deutlicher Rückgang der Bemessungsgrundlage der Tabaksteuer resultieren. Um von diesen Faktoren auf Grenzen der Tabaksteuer zu schließen, sind jedoch genauere Untersuchungen erforderlich, die über die Problemstellung und den Zeithorizont dieser Arbeit hinausgreifen würden.

4) Körner (1981), S. 28.

garettenabsatzes bis hin zu einem Rekordergebnis im Jahre 1981 zu verzeichnen ist (vgl. Tabelle 2). Zudem muß auch der Absatz von Feinschnitt mitberücksichtigt werden, denn die starke Zunahme des Konsums selbstgedrehter Zigaretten kann zumindest nicht als ein Indiz für einen insgesamt gesättigten Zigarettenbedarf angesehen werden. Gleichwohl deutet die Verschiebung von fertigen zu selbstgedrehten Zigaretten auf ein gestärktes Preisbewußtsein hin. Selbst wenn also von der Bemessungsgrundlage her nicht auf eine Sättigung geschlossen werden kann, dürfte unumstritten sein, daß von der Absatzentwicklung aus gesehen der Bedeutungsverlust im Steuersystem vorprogrammiert ist. Wegen der geringen Einkommensabhängigkeit der Zigarettennachfrage muß aber auf der anderen Seite eine rückläufige Sozialproduktentwicklung nicht unbedingt mit Absatzrückgängen am Tabakmarkt verbunden sein ¹⁾.

Die relativ sinkende Dauerertragsfähigkeit von Steuern auf spezielle Güter wird darüber hinaus auf die Ausgestaltung als Mengensteuer zurückgeführt ²⁾, da steigende Preise nicht zu einer Ausdehnung der Bemessungsgrundlage führen. Eine Mengensteuer läßt daher keine Partizipation des Fiskus an der inflationären Entwicklung zu. Obwohl die Tabaksteuer auf Zigaretten als kombiniertes Wert-Mengensteuersystem mit einem proportionalen Anteil von mittlerweile 60 % ausgestaltet ist, war der Bedeutungsrückgang nicht zu vermeiden, weil die Entwicklung der Zigarettenpreise vor Steuer eindeutig unter der durchschnittlichen Inflationsrate lag, so daß vom Wertelement der Tabaksteuer keine kompensierenden Effekte ausgingen.

Zudem ist zu bedenken, daß bei der hohen steuerlichen Belastung auf Zigaretten bereits ein Mischsystem aus Wert- und Mengensteuer in starker Weise zu einer Aufspreizung der Preis-

1) So stieg bei einem, wenn auch nur geringen realen Sozialprodukt-rückgang in 1981 die abgesetzte Menge. Zwar erscheint es wenig sinnvoll, von einer negativen Einkommenselastizität auszugehen, zumindest werden aber die Zweifel am Sinn einer Korrelation von Sozialprodukt und Zigarettenkonsum bestätigt.

2) Hansmeyer (1979), S. 29.

Tabelle 2

Jahr	Verbrauch von Zigaretten		Verbrauch von Feinschnitt		je potentieller Raucher (4) in Gramm = 1) 1 Zigarette	je potentieller Raucher (1) + (3)	Gesamtzigarettenkonsument (fertige und selbstgedrehte ¹⁾) je potentieller Raucher (2) + (4)	
	Mio. Stück je Einwohner (1) Stück	je potentieller Raucher (2)	in t je Einwohner (3) in Gramm = 1) 1 Zigarette	je potentieller Raucher (4) in Gramm = 1) 1 Zigarette				
1976	129.097	2.103	2.659	6.266	101	127	2.204	2.785
1977	116.123	1.884	2.363	10.412	176	220	2.060	2.503
1978	123.342	2.002	2.490	9.381	168	209	2.170	2.699
1979	126.022	2.029	2.501	9.624	178	219	2.207	2.720
1980	128.353	2.086	2.549	10.250	173	212	2.259	2.761
1981	130.277	2.113	-	11.711	196	-	2.309	-
1982	111.515	-	-	-	-	-	-	-

1) Dabei wird unterstellt, daß ein Gramm Feinschnitt eine selbstgedrehte Zigarette ergibt.

Quelle: Statistisches Bundesamt, Verband der Zigarettenindustrie

differenzen beiträgt. Diese Ausweitung der absoluten Preisunterschiede der Herstellerabgabepreise, also der Preise vor Steuer, bei den Kleinverkaufspreisen, also den Preisen nach Steuer, wird von Praktikern häufig als Multiplikatoreffekt bezeichnet. Zwar ist der Begriff Multiplikator insofern richtig, als damit jede kumulative Veränderung einer Gesamtgröße nach einer initialen Veränderung eines Teils dieser Gesamtgröße beschrieben werden kann ¹⁾. Es ist hier lediglich darauf hinzuweisen, daß es sich um einen grundlegend anderen Effekt als die bekannten Multiplikatoren der makroökonomischen Theorie handelt. In diesem Aufspreizeffekt ²⁾, der für die Tabaksteuer ³⁾ momentan mit einem Wert von 1,46 quantifiziert werden kann und somit deutlich größer als der der Mehrwertsteuer von 1,13 ist, könnte die Möglichkeit einer hohen Aufkommenselastizität gesehen werden. Allein die Tatsache, daß trotz des im Vergleich zur Mehrwertsteuer hohen Auspreizeffektes keine deutlichen Mehreinnahmen anfallen, wirft erste Zweifel gegenüber der These auf, daß eine Ausgestaltung als Wertsteuer den relativen Aufkommensrückgang verhindern kann ⁴⁾. Wenn nämlich bei hoher steuerlicher Belastung von einem starken proportionalen Steueranteil mit der Folge eines hohen Aufspreizeffektes Anreize zu Preissenkungen ausgehen, Preissteigerungen aber möglichst vermieden werden, kann der Fiskus nicht an der inflationären Entwicklung partizipieren. Die Gründe für derartige Preistendenzen bei einem hohen Wertsteueranteil haben wir an anderer Stelle ⁵⁾ aufgezeigt; wir werden im dritten Abschnitt noch einmal darauf zurückkommen. Zumindest für die Tabaksteuer mit ihrer hohen Steuerbelastung muß somit die Richtigkeit der häufig artikulierten Vermutung, durch einen Übergang zur proportionalen Besteuerung das Aufkommen zu sichern, in Frage gestellt werden. Der Zusammenhang von Besteuerungstechnik und Aufkommensentwicklung kann nicht losgelöst

1) Rettig (1980), S. 289.

2) Zu dessen allokativen Wirkungen vgl. Caesar (1983).

3) Zusätzlich gehen von der Mehrwertsteuer und der proportionalen Handelsspanne Effekte zur Ausweitung der absoluten Preisdifferenzen aus. Caesar hat aus proportionaler Tabaksteuer, Mehrwertsteuer und Handelsspanne einen Gesamtmultiplikator ermittelt. Vgl. Caesar (1983).

4) So Körner (1981), S. 19, aber auch Schmolders/Hansmeyer (1980), S. 124.

5) Goetzke/Mackscheidt (1983).

von der Höhe der steuerlichen Belastung gesehen werden. Es ist insofern auch wenig überzeugend, wenn Caspers und Dittrich die Verringerung des Anteils der Tabaksteuer am gesamten Steueraufkommen auf das spezifische Steuerelement in Höhe von 40 % zurückführen ¹⁾.

Die Kritik an der Annahme, durch den Übergang zur Besteuerung nach dem Wert könne der Aufkommensanteil gesichert werden, impliziert jedoch auf keinen Fall den Schluß, daß durch die Mengenbesteuerung das relative Aufkommen konstant gehalten werden kann. Zwar erscheint uns, wie wir später zeigen werden, ein Übergang zu einem stärkeren Gewicht des spezifischen Elements geboten. Dennoch muß klargestellt werden, daß - egal welche Steuerstruktur gewählt wird - keine Möglichkeit besteht, automatisch dem relativen Aufkommensrückgang zu entgehen. Vielmehr bleibt zusammenfassend zu konstatieren, daß dem Bedeutungsverlust durch die geringe Aufkommenselastizität der Tabaksteuer nicht ohne Veränderung der Steuersätze zu entgehen ist. Dabei gibt zum einen die nur schwach zunehmende Absatzmenge den Ausschlag, zum anderen würde aber auch ein höherer Wertsteueranteil kein Mehraufkommen zulassen.

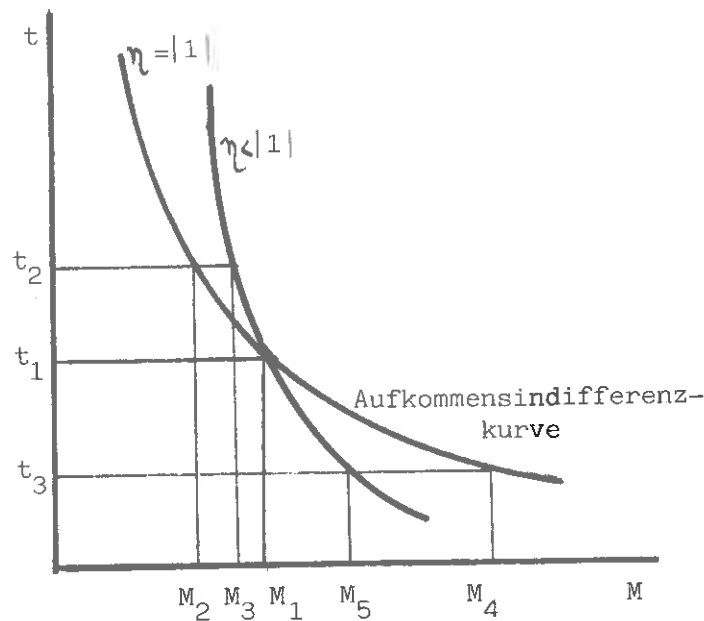
Wenn keine automatische Anpassung möglich ist, stellt sich die Frage, ob nicht zumindest durch diskretionäre Erhöhungen der Steuersätze, Mehreinnahmen und damit verbunden die Bewahrung der Aufkommensbedeutung möglich sind. Es handelt sich also um das Problem der fiskalischen Grenzen der Steuer auf ein spezielles Gut im engen Sinn. Auf den ersten Blick scheint dabei die Ausgestaltung als Wert- oder Mengensteuer ohne Bedeutung. Bei genauerer Analyse, der sich insbesondere der dritte Abschnitt widmet, gewinnt die Steuertechnik für die Bestimmung der Steuergrenzen entscheidende Bedeutung.

Die Möglichkeit, durch Veränderung der Steuersätze Mehreinnahmen zu erzielen, ist entscheidend von der Preiselastizität der Nachfrage

1) Caspers/Dittrich (1982), S. 41.

abhängig. Dies läßt sich an einem einfachen Modell zeigen ¹⁾. Den Ausgangspunkt bildet in Abbildung 1 die Aufkommensindifferenzkurve, der eine Preiselastizität (η) ²⁾ von $|1|$ unterstellt ist und die analog zu Marshalls constant-outlay-Kurve konstruiert ist.

Abbildung 1



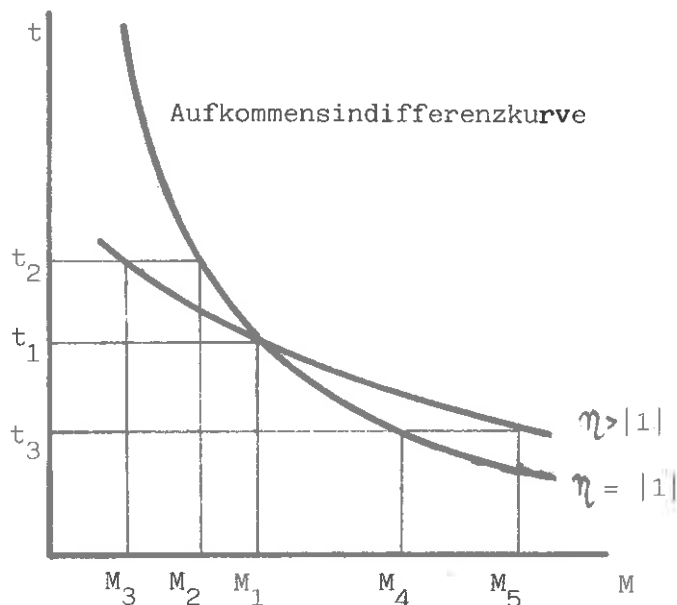
Unabhängig von der Höhe des Steuersatzes ergibt sich immer das gleiche Aufkommen in Höhe von $t_1 \cdot M_1 = t_2 \cdot M_2 = t_3 \cdot M_4$. Alle Rechtecke unter der Aufkommensindifferenzkurve haben den gleichen Flächeninhalt. Wenn die Preiselastizität von $|1|$ abweicht, ergibt sich ein anderer Kurvenverlauf, der von der Aufkommensindifferenzkurve abweicht. Die Kurve A gibt eine Preiselastizität kleiner $|1|$ wieder. Es wird deutlich, daß in diesem Fall bei Erhöhung des Steuersatzes von t_1 auf t_2 das Aufkommen steigt, da gegenüber der Situation konstanten Aufkommens die Bemessungsgrundlage nur auf M_3 , nicht aber auf M_2 zurückgeht ($t_2 \cdot M_3 > t_2 \cdot M_2$). Auf der anderen Seite führen Steuersenkungen zu Aufkommensrückgängen, da die Reduktion des Steuersatzes nur unzureichend durch die steigende Absatzmenge kompensiert wird ($t_3 \cdot M_5 < t_3 \cdot M_4$). Für den

1) Vgl. Körner (1981), S. 32 ff.

2) Die Preiselastizität der Nachfrage wird in der ökonomischen Theorie negativ definiert, wenn von normalen Nachfragerreaktionen ausgegangen werden kann. Im folgenden wird die Elastizität stets als Absolutbetrag verwandt, wodurch jedoch keine inhaltlichen Veränderungen entstehen.

Fall, daß die Preiselastizität der Nachfrage größer $|1|$ ist, ergibt sich ein genau umgekehrtes Resultat, wie aus Abbildung 2 zu erkennen ist. Bei starken preisbedingten Nachfragereaktionen versprechen Steuersenkungen zusätzliche Steuererträge, während erhöhte Steuersätze Ertragseinbußen zur Folge haben.

Abbildung 2



Für die Steuerpolitik gibt daher die Preiselastizität der Zigarettennachfrage darüber Auskunft, ob durch Anhebung der Steuersätze das Aufkommen gesteigert werden kann. Körner folgert aus den von ihm ermittelten Elastizitätswerten von $-0,22$ für 1972 und $-0,68$ für 1977, daß weiteren Steuererhöhungen insbesondere bei stärker zu erwartenden Substitutionsprozessen keine Aufkommenszuwächse folgen müssen ¹⁾. Nun handelt es sich bei den von Körner angeführten Elastizitäten insbesondere aus methodischen Gründen um wenig überzeugende Werte, deren Extrapolation zusätzliche Zweifel hervorruft. Körners Methode, in statischer Betrachtung nur die kurzfristigen Veränderungen der Nachfrage eines Jahres in die Berechnung einzubeziehen, ist nämlich deshalb problematisch, weil sich der gesamte Zigarettenabsatz nach

1) Körner (1981), S. 33.

Preiserhöhungen erfahrungsgemäß kurzfristig verringert, um dann aber durch den anschließenden Nachholbedarf (über-) kompensiert zu werden ¹⁾.

Demgegenüber liegen verschiedene Untersuchungen vor, die mit unterschiedlichen, aber durchweg fundierteren Methoden die Preiselastizität der Gesamtnachfrage nach Zigaretten untersuchen ²⁾. Zwar ergeben sich keine einheitlichen Resultate, die Ergebnisse liegen aber zumeist deutlich unter |1| mit einem tendenziellen Durchschnitt von -0,4. Für die Bundesrepublik Deutschland sind in einer recht aktuellen Studie Werte von ca. -0,35 ermittelt worden ³⁾. Von daher ist also keineswegs davon auszugehen, daß das fiskalische Maximum der Tabaksteuer bereits erreicht ist.

Nun könnten aber die scharfen Reaktionen am Tabakmarkt im Jahre 1982 doch als Indiz für fiskalische Grenzen angesehen und als Widerlegung der niedrig ermittelten Werte der Preiselastizität der Nachfrage interpretiert werden. Vor übereilten Schlüssen ist jedoch zu warnen, da bei differenzierter Betrachtung zwei Argumente mitzubeachten sind.

Erstens kommt der starke Nachfragerückgang keineswegs so überraschend, wie dies bei Elastizitätswerten von -0,35 erscheinen mag. Wie bereits oben angeführt und auch von den Erfahrungen früherer Preissteigerungen bestätigt, ist zwischen kurzfristigen Reaktionen und dem mittel- bis langfristigen Verhalten zu unterscheiden. Es ist also viel zu früh, auf ein deutliches Ansteigen der Preiselastizität zu schließen. Es bleibt abzuwarten, ob sich der Zigarettenabsatz nicht wieder positiv entwickelt, so daß die niedrigen Preiselastizitäten weiterhin langfristig Gültigkeit besitzen.

1) Wartenberg (1979), S. 48.

2) Einen Überblick geben Sinnot/Gilliam/Kyle (1979), S. 3 ff.

3) Bingemer/Nüssle/Pfister (1980), S. 87.

Zweitens ist auf den grundsätzlichen Unterschied zwischen der Preiselastizität am Gesamtmarkt sowie partiellen Preiselastizitäten einzelner Produkte des Zigarettenmarktes aufmerksam zu machen. Neben diesen partiellen Preiselastizitäten sind Kreuzpreiselastizitäten ¹⁾ und Substitutionselastizitäten ²⁾ von der Gesamtpreiselastizität für Zigaretten zu unterscheiden. So ist es ohne weiteres denkbar, daß bei konstanter, niedriger Gesamtpreiselastizität die partiellen Preiselastizitäten, Kreuzpreiselastizitäten und Substitutionselastizitäten deutlich größere Werte annehmen und diese wiederum durchaus noch Schwankungen unterliegen können. Die starken Veränderungen am Tabakmarkt nach der letzten Steuererhöhung sind nun in erster Linie Ausdruck eines gestärkten Preisbewußtseins innerhalb des Zigarettenmarktes. Es kann daraus nicht automatisch eine allgemein stärkere Preisreagibilität der Zigarettennachfrage abgeleitet werden. Anders ausgedrückt: Die Existenz von Preisdifferenzen wird vom Konsumenten genutzt. Bestünden diese nicht, so würde das Konsumverhalten nur geringfügige Reaktionen zeigen und der Gesamtabsatz auf einem allenfalls minimal verringerten Niveau verbleiben.

Die Substitutionselastizitäten ³⁾ sind für das Steueraufkommen nur dann von Bedeutung, wenn die Produkte, zwischen denen substituiert wird, in unterschiedlicher Höhe absolute Steuerbelastungen aufweisen. Dies ist nun augenscheinlich auf dem Tabakmarkt der Fall. Zum einen liegt Feinschnitt, sowohl was die absolute Steuerbelastung angeht, als auch was die relative Steuerbelastung angeht, auch nach der drastischen Steueranhebung von

1) Die Kreuzpreiselastizität wird definiert als relative Änderung der Nachfragemenge eines Gutes im Verhältnis zur relativen Preisänderung eines anderen Gutes. Auf den Tabakmarkt bezogen wäre die relative Veränderung des Absatzes von Billigzigaretten der Marke A im Verhältnis zur Preisänderung der Markenzigarette B ein Beispiel.

2) Die Substitutionselastizität wird definiert als relative Änderung des Mengenverhältnisses dieser Güter. Auf den Tabakmarkt bezogen wären die relativen Absatzverhältnisse von Zigaretten und Feinschnitt in Relation zu den Preisverhältnissen von Zigaretten und Feinschnitt ein Beispiel.

3) Die Substitutionselastizitäten schließen in ihrem ökonomischen Gehalt die Wirkungsweise der partiellen Preiselastizitäten und der Kreuzpreiselastizitäten ein.

1982 deutlich unter den Werten für Zigaretten ¹⁾. Zum anderen bestehen aber auch zwischen Zigaretten absolute und in gewissem Maße auch relative Belastungsunterschiede. Das gemischte System aus Wert- und Mengensteuer führt nämlich dazu, daß bei Billigzigaretten der absolute Steuerbetrag niedriger ist als bei den teureren Markenzigaretten, auf der anderen Seite ist die relative Belastung bei Billigzigaretten sogar höher. Für das Steueraufkommen ist allein die absolute Belastung, nicht aber die relative von Bedeutung. Im System einer reinen Mengensteuer ist der absolute Steuerbetrag gleich, so daß Substitutionsprozesse fiskalisch bedeutungslos sind. Anders jedoch in einem System ausschließlich proportionaler Besteuerung. Trotz gleicher relativer Steuerbelastung ist es fiskalisch von ausschlaggebender Bedeutung, ob billige oder teure Zigaretten gekauft werden. Durch die Belastungsunterschiede bei Zigaretten und Feinschnitt sowie den Differenzen der absoluten Steuerbeträge bei fertigen Zigaretten verschiedener Preisklassen spielen Substitutionsprozesse für das Aufkommen aus der Tabaksteuer in der Bundesrepublik Deutschland eine wichtige Rolle.

Aufgrund dieser Tatsachen stellt sich erneut die Frage, ob die Grenzen der Tabaksteuer erreicht sind - diesmal nicht infolge von Sättigungstendenzen oder hoher Gesamtpreiselastizitäten, sondern wegen hoher Substitutionselastizitäten. Sind die Steuererhöhungen so hoch, daß die dadurch hervorgerufenen Steuerwiderstände so starke Substitutionsvorgänge induzieren, die zu rückläufigen Steuereinnahmen führen? Auf den ersten Blick ist auch diese Frage zu verneinen. Denn 1982 waren Steuermehreinnahmen eindeutig zu verzeichnen, wenn auch eine Korrektur der optimistischen Prognosen notwendig war. Selbst im ersten Quartal nach der Steuererhöhung, in dem die Reaktionen am stärksten sind, stieg das Steueraufkommen um 3,8 % ²⁾. Dennoch ist eine vorsichtige Beurteilung angebracht. Die Substitutionsvor-

1) Caspers/Dittrich (1982), S. 42.

2) Statistisches Bundesamt (1982), Fachserie 14, Reihe 9.1.1.. Der Rückgang bei Zigaretten um 25 Mio. DM (0,9 %) wurde allein durch den Anstieg beim Feinschnitt um 122 Mio. DM (272 %) mehr als kompensiert.

gänge zeigen, daß die Fragen der Grenzen der Tabaksteuer im steuertechnischen Detail zu untersuchen sind. Selbst wenn es momentan aussieht, als seien die Grenzen durch die Tabaksteuererhöhung nicht überschritten worden, sind insbesondere in der Struktur der Zigarettenbesteuerung Gefahrenmomente für die zukünftige Aufkommensentwicklung angelegt.

3. Steuertechnik als Parameter der Besteuerung

Es gehört zum finanzwissenschaftlichen Grundwissen - ein Wissen, das aber von der praktischen Steuerpolitik häufig ignoriert wird -, daß es nicht ausreicht, sich bei Steuererhöhungen auf das bloße Festlegen von Tarifen zu beschränken. Was in moderner Sprache als Problembereich der steuerpolitischen Implementation bezeichnet werden kann, wird in der Steuerlehre traditionell unter den Überschriften Technik oder sogar Kunst der Besteuerung diskutiert. "Steuertechnik ist die Kunst, einen Steuergedanken in die Tat umzusetzen" ¹⁾. Der Begriff der Steuertechnik wird in umfassendem Sinn gebraucht, der sämtliche, bei der Erhebung einer Steuer in Betracht kommenden Aspekte einschließt. Zu beachten ist aber, daß der Steuertechnik kein eigenständiger Charakter zukommt, da sie nur Mittel zum Zweck ist.

Insbesondere bei der Neueinführung von Steuern und bei der Veränderung von Steuergesetzen, wobei Steuererhöhungen die meisten Probleme hervorrufen, gebührt der Steuertechnik Aufmerksamkeit. Natürlich ist auch den Referenten für die Tabaksteuer im Bundesfinanzministerium bewußt, daß das fiskalische Ziel der Tabaksteuererhöhung nur bei entsprechenden flankierenden Maßnahmen zu realisieren ist ²⁾. Nicht zuletzt die jetzt notwendig gewordene Revision der Steueraufkommensschätzung für 1983 muß aber die Frage auslösen, ob sämtliche im Hinblick auf das Steueraufkommen relevanten Faktoren bei der Konzeption der flankierenden Maßnahmen berücksichtigt worden sind. Aus der Vielfalt steuertechnischer Aspekte, die bei der Tabaksteuer insgesamt zu berücksich-

1) Meisel/Gerloff (1956), S. 358.

2) Caspers/Dittrich (1982), S. 41.

tigen sind, gilt es diejenigen zu beleuchten, die das Aufkommen und mögliche Steuerverluste beeinflussen, da hier das fiskalische Interesse an hohen und sicheren Steuereinnahmen im Mittelpunkt steht.

Steuerverluste drohen nach Tabaksteuererhöhungen im wesentlichen von drei Seiten. Wenn man einmal aufgrund der unterstellten geringen Preiselastizität der Gesamtnachfrage nach Zigaretten Steuerverluste infolge des Überschreitens des Steuermaximums außer acht läßt, sind es vornehmlich Substitutionsprozesse, die das Steueraufkommen reduzieren können. Die Steuertechnik hat drei verschiedene Formen von Substitutionsvorgängen im Auge zu behalten. Neben der räumlichen Substitution (1) ist insbesondere die sachliche Substitution in zwei Varianten von Bedeutung. Der Konsumwechsel von Fertigzigaretten zu Feinschnitt (2) ist ein allgemein bekanntes Ausweichphänomen ¹⁾. Darüber hinaus stellt neuerdings auch der Übergang vom Konsum der teureren Zigaretten zum Konsum der billigen Zigaretten (3) ein Problem dar, das bisher kaum oder gar nicht berücksichtigt wurde. In dieser dritten Substitutionsart sind nun die gravierendsten Schwierigkeiten und Gefahren enthalten. Auf der anderen Seite steht die Steuertechnik diesem Substitutionsprozeß keineswegs ohnmächtig gegenüber. Vielmehr ist durch eine Reduzierung des Anteils der Wertsteuer die Möglichkeit gegeben, Steuermindereinnahmen zu vermeiden.

(1) Die räumliche Substitution durch Verlagerung der Nachfrage ins Ausland, das Tabakwaren niedriger belastet, ist durch die Steuertechnik am wenigsten zu beeinflussen, stellt aber aus fiskalischer Sicht auch das geringste Problem dar. Der private Direktimport von Zigaretten ist abgesehen von denjenigen, die häufig ins Ausland reisen, ohnehin nur für grenznahe Bewohner lukrativ und zudem entscheidend von den Preisdifferenzen abhängig. So gingen die Anreize

1) Bei der Tabaksteuererhöhung von 1967 war der verstärkte Absatz von Pfeifentabak auffallend. Neben Pfeifentabak haben erst recht Zigarren und Zigarillos als Substitutionsgüter gegenüber dem Feinschnitt an Bedeutung verloren.

zu privaten Zigarettenimporten 1978 dadurch deutlich zurück, daß die Preise im Ausland erheblich gesteigert wurden. Nun ist es keineswegs auszuschließen, daß auch im Ausland aus haushaltspolitischen und steuersystematischen Gründen die Besteuerung von Tabakwaren erhöht wird. Das Problem reduziert sich in dem Maße automatisch. Neben den legalen Privatimporten, die auch aus fiskalischer Sicht zu tolerieren sind, wird zuweilen auf die illegalen Importe bis hin zu kommerziellem Schmuggel hingewiesen. Ob in dieser Hinsicht intensiviere Zollkontrollen oder andere Maßnahmen zu fordern sind, sollte auch wegen der nicht überzubewertenden Bedeutung des Zigaretten schmuggels vorsichtig beurteilt werden.

- (2) Das Problem der Substitution von fertigen Zigaretten zu selbstgedrehten nach Steuererhöhungen ist nicht nur steuer-technisch leichter zu beeinflussen, sondern auch in seiner fiskalischen Konsequenz leichter abzuschätzen. So hat Körner Aufkommensverluste durch die Substitutionsprozesse zwischen Zigaretten und Feinschnitt in Höhe von 285 Millionen DM nach der Steuererhöhung von 1977 geschätzt ¹⁾. Da die Erfahrungen mit den Tabaksteueranhebungen der Vergangenheit das Bewußtsein für Substitutionsvorgänge geschärft hatten, wurden die Steuersätze für alle anderen Tabakprodukte außer Zigarren und Zigarillos auch angehoben. Die relativ weitaus stärkere Anhebung der Steuersätze auf Feinschnitt gegenüber Zigaretten, die aber das Preisverhältnis von Zigaretten zu Feinschnitt von ca. 2:1 kaum verändert hat, wird von Caspers und Dittrich als "ausschlaggebende flankierende Maßnahme zur Erzielung der angestrebten Tabaksteuermehreinnahmen" angesehen ²⁾. Auch nach der Tabaksteuererhöhung ist die relative Belastung von Feinschnitt weniger als halb so groß wie die der Zigaretten, während die Unterschiede in der absoluten Belastung sogar

1) Körner (1981), S. 28. Es handelt sich um keine echten Verluste, sondern nur um Mindereinnahmen.

2) Caspers/Dittrich (1982), S. 42.

noch zugenommen haben. Von daher wird die exorbitante Steuererhöhung für Feinschnitt um 118 % dennoch nicht nur aus fiskalischen Gründen als Untergrenze des Notwendigen angesehen ¹⁾.

Die geringer als erwartet anfallenden Steuermehreinnahmen allein auf eine unzureichende Steuererhöhung für Feinschnitt zurückzuführen und demzufolge noch höhere Steuersätze für Feinschnitt als wirksame flankierende Maßnahmen vorzuschlagen, muß als Ausdruck verengter Problemperspektive angesehen werden. Denn zum einen dürfen kurzfristige starke Substitutionserscheinungen nicht überbewertet werden. Die scharfen Reaktionen nach Preisänderungen lassen nämlich im Zeitverlauf wieder nach. So ging der mengenmäßige Absatz von Feinschnitt nach dem starken Anstieg in 1977 im darauffolgenden Jahr wieder um 14,7 % zurück ²⁾. Zwar hat sich der Feinschnittkonsum auf einem insgesamt höheren Niveau eingependelt, dieser langfristige Substitutionstrend besitzt sowohl aus fiskalischen als auch aus steuerpsychologischen Gründen positive Züge. Eine Tabaksteuer, die nämlich aufgrund ihrer umstrittenen gesundheitspolitischen Zielsetzung und der hohen Belastung ohnehin schon als steuerdirigistisch kritisiert wird, ist erst recht Angriffen ausgesetzt, wenn sie technisch so ausgestaltet ist, daß den Konsumenten keine Ausweichmöglichkeiten bei Steuererhöhungen offengehalten werden. Eine geschmeidige Steuerpolitik, die darauf abzielt, keine unnötigen Steuerwiderstände zu provozieren, sollte gerade darauf bedacht sein, legale Substitutionschancen nicht zu verbauen. Es ist ein altes englisches Prinzip der Steuerpolitik, dem Zensiten durch die Gewährung von loopholes Freiräume zu bewahren. Im Gegensatz zu anderen Bereichen des Steuersystems, in denen Schlupflöcher nicht zuletzt aus Gründen der Steuergerechtigkeit und Steuertransparenz zu kritisieren sind, muß die durch unterschiedliche steuer-

1) Caspers/Dittrich (1982), S. 42.

2) Statistisches Bundesamt, Fachserie 14, Reihe 9.1.1..

liche Belastung gewährte Substitutionsmöglichkeit zwischen Fertigzigaretten und Feinschnitt als Ausdruck eleganter Steuerpolitik gewertet werden.

Aber nicht nur aus steuerpsychologischer Perspektive ist die Bewahrung von Preisdifferenzen zwischen Feinschnitt und Zigaretten positiv zu beurteilen, sondern auch aus fiskalischem Interesse ergeben sich langfristig Vorteile. Wäre diese Ausweichmöglichkeit nicht vorhanden, würden bei steigender Belastung sicher mehr Konsumenten das Rauchen völlig einstellen. Solange nicht nur die Alternativoption Rauchen oder Nichtrauchen besteht, ist nicht nur die Konsumentensouveränität in gewissem Umfang gewahrt, es bleiben zudem Steuerzahler erhalten. Auch wenn der Konsum von Feinschnitt ein geringeres Steueraufkommen als der von Fertigzigaretten erbringt, ist die Substitution fiskalisch weitaus günstiger im Vergleich zum völligen Rauchverzicht. So ergaben sich trotz starker Substitutionsvorgänge nach den Steuererhöhungen von 1977 und 1982 keine Aufkommensrückgänge. Die Einnahmezuwächse fielen nur geringer aus. Das Ausweichen auf Feinschnitt verliert seine fiskalische Brisanz auch in dem Maße, wie Raucher im Laufe der Zeit wieder zum höher belasteten Zigarettenkonsum zurückkehren.

- (3) Ohne die Probleme der Steuerausweichung ins Ausland und der Substitution von Zigaretten durch Feinschnitt zu bagatellisieren, bleibt zusammenfassend festzuhalten, daß damit nicht alle Quellen möglicher Steuermindereinnahmen erfaßt sind. Solange die flankierenden Maßnahmen auf diese Aspekte beschränkt bleiben, ist das Phänomen der Marktverschiebung hin zu den Billigzigaretten mit seinen fiskalischen Konsequenzen weder erkannt noch sind Strategien zur Aufkommenssicherung bedacht. Der starke Absatzzuwachs von Billigzigaretten bei gleichzeitigem Rückgang der teureren Markenzigaretten ist ein Resultat der Steuertechnik. Von daher sind Maßnahmen zur Sicherung und Steigerung des Tabaksteueraufkommens nicht nur im Bereich der Steuersätze, sondern auch in der Ausgestaltung als Wert- oder Mengensteuer zu suchen.

Seit der Tabaksteuererhöhung vom 1.6.1982 ist ein ständiges Anwachsen des Marktanteils von Billigzigaretten auf Kosten der teureren Markenzigaretten festzustellen. Daß neben dem Rückgang des Gesamtabsatzes am Zigarettenmarkt auch die Verlagerung des Marktes von den teureren zu den billigen Zigaretten zu Steuerverlusten führt, wird erst deutlich, wenn man berücksichtigt, inwieweit die Zigarettensteuer als proportionale oder als spezifische Steuer erhoben wird.

Nur wenn die Steuer ausschließlich nach der Menge erhoben wird, ist es für die Steuereinnahmen ohne Bedeutung, ob teure oder billige Zigaretten konsumiert werden. Entscheidender Faktor ist allein die insgesamt abgesetzte Menge, die, multipliziert mit der absoluten steuerlichen Belastung von Zigaretten, das Aufkommen bestimmt. Eine derartige reine Mengensteuer mit einem einheitlichen absoluten Steuerbetrag führt auf der anderen Seite dazu, daß die relative Belastung mit der Höhe des Kleinverkaufspreises variiert. So nimmt der Anteil der Steuer am Preis mit steigendem Preis kontinuierlich ab, während die relative Belastung umso höher ist, je niedriger der Preis ist. Aufgrund dieses Zusammenhangs wird die reine Mengensteuer häufig aus allokativen Gesichtspunkten kritisiert ¹⁾, da die Allokationstheorie vom Kalkül relativer Preise bestimmt wird.

Dieser Kritik entzieht sich selbstverständlich eine ausschließlich proportionale Besteuerung, bei der die relativen Preisdifferenzen durch die Besteuerung nicht verändert werden, aber insbesondere bei hoher steuerlicher Belastung die absoluten Preisunterschiede vor und nach der Besteuerung stark ausgeweitet werden. Trotz gleicher relativer Belastung ergeben sich jedoch jetzt unterschiedliche absolute Steuerbelastungen. Je höher der Kleinverkaufspreis ist, desto höher ist natürlich der absolute Steuerbetrag. Da für das Steueraufkommen allein der absolute Steuerbetrag in Verbindung mit der abgesetzten Menge von Bedeutung ist, ist es in einem System reiner Wertbesteuerung von entscheidender Bedeutung, ob teure oder billige Zigaretten nachgefragt werden. Denn

1) Siehe Caesar (1983).

erst der Kleinverkaufspreis ergibt in Verbindung mit dem proportionalen Steuersatz den absoluten Steuerbetrag, der mit der jeweils abgesetzten Menge das Aufkommen determiniert. Fiskalisch ist es unter solchen Bedingungen lukrativ, wenn ein möglichst hoher Anteil des Konsums auf teure Zigaretten entfällt. Solange nun die Konsumenten eine Zigarette von ausgewiesener Markenqualität, die etwas teurer ist, bevorzugen, bleibt diese fiskalisch günstige Situation erhalten. Wenn aber mit wachsender proportionaler Steuerbelastung der Preisunterschied zwischen einer Markenzigarette und einer billig angebotenen Zigarette außerhalb des Markenspektrums spürbar groß wird, ist damit zu rechnen, daß die Konsumenten sich von der Markenzigarette abwenden. Das wird exakt dann der Fall sein, wenn der Preisunterschied zwischen den beiden Zigarettenarten in der Einschätzung der Konsumenten größer geworden ist als der Qualitätsunterschied: Die Markentreue wird dann zugunsten der direkten Preisvorteile aufgegeben. Wann dies der Fall ist, kann nur durch die sorgfältige Beobachtung des Marktes entschieden werden. Allein die Reaktion der Anbieter, die ihrerseits natürlich die Entwicklung auf dem Zigarettenmarkt ständig analysieren, dürfte Hinweise genug ergeben, ob mit einem für den Fiskus ungünstigen Verlauf zu rechnen ist.

In der Bundesrepublik gibt es seit langem ein kombiniertes System, da sowohl nach der Menge als auch nach dem Wert besteuert wird. In einem solchen System ist für das spezifische Element allein die abgesetzte Menge aufkommensrelevant, während für das proportionale Element sowohl die Absatzmenge als auch der jeweilige Kleinverkaufspreis von Bedeutung sind. Dabei gilt, daß das Steueraufkommen umso mehr von der Entwicklung der Kleinverkaufspreise abhängt, je höher der Anteil der Wertsteuer ist.

Deutliche Differenzen der Kleinverkaufspreise, insbesondere unterhalb der meistverkauften Preisklasse, waren auf dem Zigarettenmarkt der Bundesrepublik Deutschland lange Zeit nicht bekannt. Es darf allerdings auch nicht übersehen werden, daß das Element der Mengenbesteuerung zunächst und traditionell über-

wog. Im Rahmen der EG-Tabaksteuerharmonisierung wurde jedoch der Anteil des Wertelements zunehmend gesteigert. Erst nach der Änderung der Steuerstruktur im Jahre 1980 zu einem Wert- zu Mengenverhältnis von 60:40 wurden vereinzelt deutlich billigere Zigaretten angeboten, die sich aber am Markt kaum durchzusetzen vermochten. Ihr Marktanteil lag 1981 jedoch unter 1 % und wurde nicht als Bedrohung der Markenzigaretten angesehen ¹⁾. Erst nach der Steuererhöhung von 1982 zeigte sich ein deutlicher Aufschwung bei der Nachfrage nach billigeren Zigaretten.

Die Substitution teurerer Markenzigaretten durch Billigzigaretten ist bei einer Steuerstruktur im Verhältnis 60:40 eindeutig mit negativen fiskalischen Konsequenzen verbunden. Dies ist leicht ersichtlich, wenn man berücksichtigt, daß bei den Billigzigaretten die Bemessungsgrundlage für das Wertsteuerelement geschrumpft ist. Damit sinkt natürlich auch der absolute Steuerbetrag, der auf jeder einzelnen Zigarette liegt, entsprechend ab; und es wird schließlich auch ein geringeres Steueraufkommen erzielt als es der Fall wäre, wenn statt dessen die teureren Markenzigaretten gekauft worden wären. Bei einem Marktanteil von 3,7 % über das ganze Jahr 1982 entstand somit ein Steuerminderaufkommen von ca. 50 Millionen DM ²⁾. Wenn aber der Marktanteil der Billigzigaretten steigt - in den letzten Monaten des Jahres 1982 betrug er bereits 10 % ³⁾ -, sind deutlich höhere Steuerverluste die Folge. Allein ein 10 %iger Marktanteil der Billigzigaretten würde ca. 150 Millionen DM Steuern weniger erbringen gegenüber einer Situation ohne nennenswerten Billigzigarettenanteil. Ein Marktanteil von 10 % dürfte aber nur die Untergrenze für Billigzigaretten sein. Insbesondere wenn auch die Markenanbieter Preissenkungen vornehmen, sind stärkere fiskalische Einbußen zu erwarten.

1) Die Tabakzeitung, Nr. 25, vom 25.6.1982, S. IV.

2) Die Berechnung geht davon aus, daß je 1000 Billigzigaretten Mindereinnahmen in Höhe von 12,60 DM entstehen. Bei einem Absatz von 4.164,4 Millionen Billigzigaretten ergeben sich Steuerverluste in Höhe von ca. 52,5 Millionen DM. Da auch vor der Tabaksteuererhöhung - wenn auch in geringerem Umfang und mit geringerer absoluter Preisdifferenz - Billigzigaretten abgesetzt wurden, erscheint ein Steuerverlust von ca. 50 Millionen DM angemessen.

3) Nach Angaben des Verbandes der Cigarettenindustrie.

Nun mag man aber behaupten, daß Mindereinnahmen von 150 Millionen nicht bedeutsam sind. Weitere Steuerverluste wurden zudem als unwahrscheinlich abgetan, da ein scharfer Preiswettbewerb der Markenanbieter nicht einkalkuliert wurde und Substitutionsvorgänge auf der Nachfrageseite nicht in größerem Umfang in Betracht gezogen worden sind. Eine derartige Einschätzung geht jedoch an der Tatsache vorbei, daß in der Steuerstruktur mit einem Übergewicht des Wertsteuerelements eine Dynamik angelegt ist, die sich ohne weiteres beschleunigen kann. Die steuertechnische Einseitigkeit bei der Diskussion um die geeignete Steuerstruktur hat nämlich die Verantwortung dafür zu tragen, daß sich ein ursprünglich stabiler Markt mit gut kalkulierbarem Steueraufkommen zu einem ausgesprochen instabilen Markt mit unberechenbaren Steuererträgen entwickelt.

Das Argument, daß durch einen hohen Wertsteueranteil bei hoher steuerlicher Belastung Preissenkungstendenzen und als deren Konsequenz auch Steuerverluste induziert werden können, ist häufig als irrelevant abgetan worden. Nicht zuletzt die Erfahrungen mit allgemein inflationärer Preisentwicklung sowie übereilte Schlüsse von der Marktstruktur auf die Wettbewerbsverhältnisse verstellten die Perspektive für die Möglichkeit sinkender Preise. Nur vereinzelt wurde seitens der Praxis darauf hingewiesen, daß ein hohes Steueraufkommen nur dann zu erzielen ist, wenn das Preisniveau am Zigarettenmarkt hoch ist und durch das System der Zigarettenbesteuerung das Angebot billiger Zigaretten nicht steuerlich gefördert wird¹⁾.

Wir haben an anderer Stelle²⁾ in formaler Darstellung und durch Modellrechnungen gezeigt, daß durch eine Steuerstruktur mit hohem Wertsteueranteil nicht nur Anreize zu individuellen Preisrückgängen, sondern eine gesamte Senkung des Preisniveaus am Zigarettenmarkt und den damit verbundenen Aufkommensverlusten induziert werden können. Neben der Steuerstruktur ist für derartige Tendenzen natürlich die Höhe der steuerlichen Be-

1) Schröter (1970), S. 231.

2) Goetzke/Mackscheidt (1983).

lastung von Bedeutung. Eine besondere Rolle spielen aber auch die Strategien der Anbieter und die Reaktionen der Nachfrager.

Bei hoher steuerlicher Belastung mit ausschließlicher oder zumindest starker Besteuerung nach dem Wert werden Preissenkungen dadurch gefördert, daß der größte Teil der Reduktion des Kleinverkaufspreises durch die Verringerung des absoluten Steueranteils erfolgt, während für die Anbieter der Herstellerabgabepreis nur in geringem Umfang zurückgeht. Wenn der Kleinverkaufspreis im wesentlichen auf Kosten des Fiskus reduziert werden kann, drohen Einnahmeverluste bei Preissenkungen für die Anbieter nur dann, wenn die Nachfrage sehr schwach reagiert. Da auf dem Zigarettenmarkt ein intensiver Wettbewerb um Marktanteile geführt wird, ist mit Preissenkungen dann zu rechnen, wenn die partiellen Preiselastizitäten deutlich größere Werte als die Preiselastizität der Gesamtnachfrage nach Zigaretten annehmen. Dies muß jedoch mit hoher Wahrscheinlichkeit angenommen werden. Sobald erste Anbieter durch derartige Preissenkungen Umsatzerfolge realisieren können, werden Konkurrenten nachziehen mit der Folge, daß das Steueraufkommen deutlich zurückgeht. Umgekehrt sind Preiserhöhungen bei stark proportionaler Besteuerung unwahrscheinlich, da der Staat am stärksten am gestiegenen Preis partizipiert, den Anbietern aber nur ein geringer Teil des gesteigerten Preises zukommt. Nur wenn die Nachfrage schwach reagiert, kann eine derartige Strategie erfolgreich sein.

Sowohl die Erfahrungen auf dem holländischen Zigarettenmarkt in den Jahren 1966-1969 als auch die aus Finnland in den 70er Jahren bestätigen, daß ein hoher oder ausschließlicher Wertsteueranteil starke Preiskonkurrenz und Steuerverluste verursacht. Interessanterweise ist deshalb auch in allen Ländern mit einem hohen Wertsteueranteil der freie Preiswettbewerb eingeschränkt. Entweder ist die Zigarettenwirtschaft wie in Frankreich und Italien ohnehin als Finanzmonopol organisiert, oder die Preisfestsetzung ist wie in Belgien und Holland nur mit staatlicher Zustimmung möglich. Darüber hinaus ist in Ländern mit hohem proportionalem Steueranteil zumeist eine Mindestverbrauchsteuer vorgesehen, die wie eine spezifische Steuer wirkt.

Genau umgekehrt sind die Verhältnisse bei ausschließlicher oder zumindest stark mengenabhängiger Besteuerung. Bei Änderungen des Kleinverkaufspreises bleibt der absolute Steuerbetrag entweder konstant oder ändert sich nur geringfügig. Die Anbieter tragen die Folgen der Preisänderung voll. Preissenkungen sind kaum zu erwarten, da sie nur bei sehr starken Nachfragereaktionen Einnahmesteigerungen versprechen. Eine Reduzierung des hohen absoluten Steueranteils ist nicht möglich. Auf der anderen Seite sind Preiserhöhungen bei nicht allzu starken Nachfragereaktionen für die Anbieter von Vorteil, da sie in den Genuß der vollen Preiserhöhung kommen. Sowohl für den Einzelanbieter als auch für die Gesamtzahl der Anbieter steigen die Einnahmen, wenn bei erhöhten Preisen die Nachfrage nur gering zurückgeht. Bei Preissteigerungen aller Anbieter sinkt jedoch das Steueraufkommen, da bei konstantem absoluten Steuerbetrag die abgesetzte Menge zurückgeht. So ist der Rückgang des Steueraufkommen in der Bundesrepublik Deutschland im Jahre 1975 auf den damals hohen spezifischen Steueranteil und die Preiserhöhungen der Anbieter zurückzuführen.

Aufgrund dieser jeweils negativen Effekte auf das Steueraufkommen wurde aus fiskalischer Perspektive eine extreme Steuerstruktur zu meist abgelehnt ¹⁾. Die formale Analyse ergibt, daß ein gesichertes Steueraufkommen bei einer annähernden Übereinstimmung von Wertsteueranteil und Gesamtpreiselastizität gewährleistet wird ²⁾. Eine exakte Festlegung auf einen bestimmten Wert für das proportionale Element ist nicht zuletzt wegen der möglichen Veränderung der Preiselastizität schwierig. Deshalb kommt der Beobachtung des aktuellen Marktgeschehens stets eine begleitende Funktion bei der optimalen Abstimmung der Steuertechnik zu. Es könnte zwar bei oberflächlicher Betrachtung argumentiert werden, daß in der Bundesrepublik Deutschland auch mit dem seit 1980 gültigen Verhältnis von 60:40 eine tendenziell ausgeglichene Steuerstruktur gegeben ist, die keine fiskalischen Gefahrenmomente enthält. Aus zwei Gründen ist hier jedoch eine kritische Detailanalyse notwendig.

1) Caspers/Dittrich (1976), S. 293.

2) Goetzke/Mackscheidt (1983).

Erstens muß berücksichtigt werden, daß bereits bei einem Anteil der proportionalen Besteuerung von 60 % erste Anreize zum Angebot billiger Zigaretten ausgehen. Selbst wenn noch kein intensiver Preiswettbewerb ausgelöst wurde, ergab sich mit dem stärkeren Gewicht der Wertbesteuerung zum ersten Mal die Möglichkeit deutlicher Preisdifferenzierung unterhalb der meistgekauften Preisklasse ¹⁾. Hierdurch sind zukünftige Steuerverluste bereits latent angelegt.

Zweitens, und hier liegt das besondere Problem, ist zu unterscheiden zwischen den steuerstrukturinduzierten Effekten bei konstanter und bei erhöhter steuerlicher Belastung. Schien die Steuerstruktur von 1980 im Verhältnis von 60:40 noch genügend Sicherheiten gegen einen Preisverfall am Zigarettenmarkt zu bieten solange die Höhe der Tabaksteuer konstant blieb, so gilt dies nicht mehr nach der deutlichen Erhöhung der Tabaksteuer von 1982. Denn neben dem Ausmaß der Steuererhöhung ist die bestehende Steuerstruktur dafür verantwortlich, daß sich Billigzigaretten in so starkem Maße durchsetzen konnten und Mindereinnahmen verursachten.

Die starken Substitutionsvorgänge nach der Steuererhöhung müssen keineswegs auf eine Annäherung an Sättigungsgrenzen zurückgeführt werden ²⁾. Es lassen sich vielmehr überzeugendere Argumente anführen, die die starken Ausweichbemühungen der Zigarettenraucher erklären. Die Steigerung der Zigarettensteuer um 33 % fiel so deutlich aus, daß die Unmerklichkeit der Tabaksteuer in Frage gestellt wurde. Aus der Steuerpsychologie ist bekannt, daß Steuerwiderstände und die damit verbundenen Substitutionsvorgänge desto größer werden, je stärker die relative Veränderung der Belastung ist ³⁾. Die Aufspreizung der absoluten Preisdifferenzen durch die Tabaksteuer ist abhängig von der Steuerstruktur auf der einen und der Höhe der Steuerbelastung auf der anderen Seite ⁴⁾. Nach der Steuererhöhung sind

1) Siehe oben S. 8 und 29.

2) Körner (1981), S. 19.

3) Mackscheidt (1982), S. 4.

4) Caesar (1983).

so deutliche Preisunterschiede möglich geworden, daß sie nunmehr den Wechsel zu Billigzigaretten reizvoll machen. Tatsächlich und offensichtlich sind neben den relativen Preisverhältnissen ab einem gewissen Ausmaß nun auch die absoluten Preisdifferenzen für den Konsumenten entscheidungsrelevant geworden: Die Markentreue der Konsumenten ist jetzt also entweder deutlich zurückgegangen oder schon immer überschätzt worden. Die Möglichkeit, durch sogenannte Imagewerbung die Konsumenten an bestimmte Produkte zu binden, muß angesichts größerer Preisdifferenzen viel vorsichtiger eingeschätzt werden als das bisher der Fall war.

Nach dem geschärften Preisbewußsein auf der Nachfrageseite ist aber das Angebot von Billigzigaretten notwendige Voraussetzung für derartige Substitutionsvorgänge. Auch wenn die Markenanbieter zunächst keinen Preiskampf auslösten, fanden sich Anbieter, die dem Substitutionsbedürfnis der Konsumenten entgegengekommen sind. Nachdem durch die Steuererhöhung selbst bei konstanter Steuerstruktur der Aufpreizeffekt vergrößert war, konnten Billiganbieter am Markt erfolgreich auftreten. Deren niedrigere Preise resultieren auf der einen Seite aus der reduzierten absoluten steuerlichen Belastung, auf der anderen Seite lassen geringere Kosten insbesondere beim Vertrieb, bei der Verpackung und bei der Werbung günstigere Angebote zu. Aufgrund der deutlichen Preisunterschiede vergrößerten die Billigzigaretten somit schnell ihren Marktanteil.

Zwar könnte die Auffassung vertreten werden, die durch einen Marktanteil der Billigzigaretten von 10 % verursachten Steuermindereinnahmen seien nicht so bedeutsam, daß unbedingt Gegenmaßnahmen erforderlich sind. Es ist jedoch zu beachten, daß keineswegs gesichert ist, daß die Marktentwicklung der Billigprodukte mit einem Anteil von 10 % bereits an einem Endpunkt angelangt ist. Je größer deren Marktanteil ist, desto geringer sind die Steuereinnahmen. Zudem veranlaßt der gewachsene Marktanteil der Billigzigaretten aber die Markenanbieter zu Gegenreaktionen. So ist der Preiskrieg zwar noch nicht voll entbrannt, aber bereits entfaltet ¹⁾. Branchenkenner halten einen Marktanteil

von 20-25 % für wahrscheinlich. Besonders in diesen Gegenreaktionen liegen die eigentlichen fiskalischen Gefahren und Unwägbarkeiten. Selbst wenn von der momentanen Steuerstruktur ursprünglich keine durchschlagenden Anreize zu Preissenkungen ausgehen, so bietet bei der erhöhten steuerlichen Belastung das proportionale Element genügend Spielräume für Preissenkungsstrategien, um dem Substitutionsbedürfnis der Konsumenten entgegenzukommen. Dies scheint zugleich der einzige Weg zu sein - der gleichsam den Anbietern aufgezwungen worden ist -, um gegenüber der billigeren Konkurrenz wettbewerbsfähig zu bleiben. Auch der Verweis, daß bei einer Marktstruktur, die von wenigen großen Anbietern gekennzeichnet ist, keine Preiskämpfe zu erwarten sind, gilt nicht, wenn der Markt bereits unter Druck und in Bewegung geraten ist ¹⁾. So sind bereits für die ersten Markenzigaretten die Preise gesenkt worden, wobei ein beachtlicher Teil der Preissenkung vom Fiskus getragen wird ²⁾. Es zeigen sich immer deutlichere Anzeichen, daß diese Entwicklung weitere Nachahmer findet. Dann aber droht der Zigarettenmarkt seine Stabilität zu verlieren, und Steuerverluste in weitaus größerem Umfang sind unvermeidlich. Hohe Instabilität ist auf dem Zigarettenmarkt solange denkbar, wie durch die starke proportionale Besteuerung auf Kosten der Steuereinnahmen Preissenkungen möglich sind ³⁾. Von daher ist eine Rückkehr zu einem stärkeren Gewicht der spezifischen Besteuerung angebracht, damit nicht nur ein stabiles und hohes Preisniveau, sondern auch ein daraus resultierendes gesichertes Steueraufkommen gewährleistet wird. Die momentane Steuerstruktur läßt es zu, daß die Erhöhung der Steuern konterkariert wird, indem die Anbieter die Preise senken und dadurch die Bemessungsgrundlage für das Wertsteuerelement reduzieren.

-
- 1) Als akutes Beispiel für eine solche Situation dienen die heftigen Preiskämpfe auf dem Benzinmarkt, erst recht aber auf dem Rohölmarkt. Die als das mächtigste Kartell angesehene OPEC kann einen Preisverfall nicht verhindern.
 - 2) Der Preisunterschied zwischen der Hauptkonsumpreislage von 3,80 DM und den Billigzigaretten zu 3,00 DM resultiert zu 43 % (ca. 0,36 DM) aus Steuerersparnis.
 - 3) Es ist dies ein seltenes und vielleicht sogar einmaliges Beispiel dafür, daß dem Staat an einem stärkeren Wettbewerbskampf auf einem Markt nicht gelegen sein kann, obwohl gar keine cut throat competition droht, die am Ende zur Monopolisierung des Marktes führt.

Dies ist gerade deshalb möglich, weil ein großer Teil der Preissenkung auf den Rückgang des absoluten Steueranteils entfällt. In dem Maße, wie mit einem stärkeren Gewicht der spezifischen Besteuerung Preissenkungen weniger von der Steuer selbst dafür aber stärker vom Anbieter getragen werden, sind Steuerverluste und Marktinstabilitäten unwahrscheinlicher.

Sollte dennoch an der vorgegebenen Steuerstruktur festgehalten werden, ergeben sich bei einer Senkung des Preisniveaus am Zigarettenmarkt weitere Steuerverluste dadurch, daß auch das spezifische Element gesenkt werden muß. Das Verhältnis der Steuerstruktur bezieht sich nämlich stets auf eine bestimmte Preisklasse, zumeist die der meistgefragten Preislage. Je niedriger das Preisniveau liegt, das für die Bestimmung der Steuerstruktur als Referenzgröße dient, desto niedriger ist auch der Betrag der Mengensteuer. Es ist hiermit also ein weiteres, auf das Steueraufkommen drückendes Element in der Vorgabe der Steuerstruktur angelegt.

Wenn man bedenkt, daß die Tendenzen zu Preissenkungen zwar durch die Steuerstruktur mit hohem Wertsteuerelement ermöglicht, aber erst durch die nach der Steuererhöhung einsetzenden Steuerwiderstände ausgelöst wurden, ist bei der bevorstehenden Mehrwertsteuererhöhung der Kreis der flankierenden Maßnahmen in bezug auf die Tabaksteuer zu erweitern. Um nicht zusätzliche Anreize zu Preiskämpfen nach der Erhöhung der proportionalen Mehrwertsteuer zu liefern, empfiehlt sich eine Veränderung der Steuerstruktur zugunsten der spezifischen Besteuerung. Dadurch könnten nach den starken Reaktionen, die durch die Steuererhöhung im Jahre 1982 verursacht wurden, zumindest bei der Mehrwertsteuererhöhung im Jahre 1983 die hervorgerufenen Instabilitäten und die daraus drohenden Steuerverluste durch geschickte Steuertechnik minimiert werden.

Es läßt sich also zusammenfassend feststellen, daß bei der hohen steuerlichen Belastung die steuertechnische Frage der Ausgestaltung der Tabaksteuer auch bei Steuererhöhungen ein wichtiger Parameter ist. Das starke proportionale Element ist dafür verantwortlich, daß die Steuererhöhung ein geringeres Mehraufkommen als ursprünglich geplant erbringt und in Zukunft sogar Steuerverluste nicht unmöglich sind. Deshalb sollte eine Verringerung der proportionalen Be-

steuerung zugunsten eines stärkeren Gewichts des spezifischen Elements, das weder Billigangebote steuerlich fördert noch Aufkommensrückgänge vorprogrammiert, angestrebt werden.

4. Zusammenfassung

Die vorangegangenen Ausführungen lassen den Schluß zu, daß die Frage, ob die Grenzen der Tabaksteuer aus fiskalischer Sicht erreicht sind, verneint werden kann. Eindeutig muß jedoch festgestellt werden, daß der Bedeutungsverlust der Tabaksteuer im gesamten Steuersystem nicht zu verhindern ist. Insbesondere auch die in der Finanzwissenschaft häufig formulierte These, durch den Übergang zur Besteuerung nach dem Wert könne die Aufkommensposition von Steuern auf spezielle Güter gesichert werden, kann für die Tabaksteuer keine Gültigkeit beanspruchen. Denn eine vom Wertsteuerelement dominierte Tabaksteuer würde nicht automatisch zu einem steigenden Aufkommen führen, da von ihr vielmehr Anreize zu Preissenkungen und Steuerrückgängen ausgehen. Dennoch ist dem relativen Aufkommensverlust nur durch diskretionäre Steuererhöhungen zu begegnen.

Da bisher keine überzeugenden Anzeichen festzustellen sind, daß die Preiselastizität der Gesamtnachfrage nach Zigaretten deutlich gestiegen ist, müssen die Chancen, durch Steuererhöhungen Mehreinnahmen zu realisieren, weiterhin und zumindest mittelfristig positiv beurteilt werden. Probleme ergeben sich aber bei Steuererhöhungen durch Substitutionsprozesse. Insbesondere die Verlagerung des gesamten Preisniveaus am Zigarettenmarkt nach unten gefährdet das Steueraufkommen. Die Tatsache, daß die Steuerschätzungen revidiert werden mußten, ist ebenso wie das überraschende Anwachsen des Marktanteils der Billigzigaretten darauf zurückzuführen, daß bei der Steuererhöhung die steuertechnische Frage der Ausgestaltung der Steuerstruktur nicht umfassend beachtet wurde. Der hohe Anteil der proportionalen Steuer fördert nämlich Billigangebote steuerlich und verursacht somit selbst Steuermindereinnahmen. Von daher ist es notwendig, daß das spezifische Element der Tabaksteuer, insbesondere

bei Erhöhung der Mehrwertsteuer, gestärkt wird, um drohende Steuerverluste zu vermeiden und das Aufkommen langfristig zu sichern.

Neben dem Ergebnis, daß die Steuertechnik als gewichtiger Faktor bei Steuererhöhungen zu beachten ist, läßt die Argumentation einen weiteren Schluß zu. Das Konzept der EG-Tabaksteuerharmonisierung sieht zwar vor, daß der nationalen Steuerpolitik Handlungsspielräume bei der Bestimmung der Steuerhöhe eingeräumt werden. Es versucht jedoch zugleich, die Steuerstruktur in eine für alle Länder gemeinsame Formel einzubinden. Dabei wird aber übersehen, daß durch die Fixierung der Steuerstruktur die Möglichkeiten der Steuerpolitik de facto begrenzt werden. Steuererhöhungen können dann nicht mehr erfolgreich durchgeführt werden, wenn durch die vorgegebene Steuerstruktur Anreize zu steuerfinanzierten Preissenkungen gegeben werden. Somit erweist sich das Konzept der EG-Steuerharmonisierung, das unabhängig von der Steuerhöhe sich allein auf die technische Frage der Steuerstruktur konzentriert, als zu einseitig. Der Steuertechnik kann nämlich keine selbständige Rolle zukommen, sie muß stets im funktionalen Kontext der Besteuerung gesehen werden. "Verselbständigt sie sich, so kann sie allerdings, wie sich bei genauem Zusehen zeigt, den Steuergedanken auch verändern, verstärken, abschwächen oder gar unvermerkt in sein Gegenteil verkehren" ¹⁾.

Da die Steuertechnik nur den Charakter eines Mittels, nicht eines eigenständigen Ziels hat, können keine letztlich überzeugenden Argumente vorgebracht werden, um Veränderungen der Steuerstruktur als flankierende Maßnahmen bei Steuererhöhungen auszuschließen. Nur indem die Steuerstruktur in den Dienst der Steuerpolitik gestellt wird, kann die Ergiebigkeit der Tabaksteuer gewährleistet und ihre Grenze flexibel ausgedehnt werden.

1) Schmolders/Hansmeyer (1980), S. 75.

Literaturverzeichnis

- Bingemer, F./Nüssle, G./Pfister, P. (1980): Cigarettenkonsum und mögliche Einflußgrößen. Eine Untersuchung des Cigarettenmarktes der Bundesrepublik Deutschland, Prognos-Unternehmensberatung, Basel, November 1980
- Blankart, C.B. (1980): Zur politischen Ökonomie der optimalen Besteuerung, München
- Bundesministerium der Finanzen (1976): Finanzbericht 1977, Bonn 1976
- Bundesministerium der Finanzen (1981): Finanzbericht 1982, Bonn 1981
- Bundesregierung (1981): Presse- und Informationsamt der Bundesregierung, Bulletin Nr. 76, Beschlüsse zum Bundeshaushalt 1981 und zum Finanzplan 1981 bis 1985, S. 661-676
- Caesar, R. (1983): Wettbewerbseffekte der Zigarettenbesteuerung in der EG, in: Caesar, R./Goetzke, H.J./Mackscheidt, K.: Finanzwissenschaftliche Analyse der Tabaksteuerharmonisierung in der EG, Berlin, erscheint 1983
- Caspers, G./Dittrich, G. (1976): Aspekte zur Tabaksteuererhöhung 1977, in: Zeitschrift für Zölle und Verbrauchsteuern, 52. Jg., S. 290-293
- Caspers, G./Dittrich, G. (1982): Tabaksteuererhöhung 1982 und weitere Änderungen des Tabaksteuerrechts, in: Zeitschrift für Zölle und Verbrauchsteuern, 58. Jg., S. 41-45
- Goetzke, H.J./Mackscheidt, K. (1983): Probleme der Tabaksteuerharmonisierung aus fiskalischer Sicht, in: Caesar, R./Goetzke, H.J./Mackscheidt, K.: Finanzwissenschaftliche Analyse der Tabaksteuerharmonisierung in der EG, Berlin, erscheint 1983
- Hansmeyer, K.-H. (1979): Umbau des Steuersystems?, Berlin
- Hansmeyer, K.-H. mit Caesar, R./Koths, D./Siedenber, A. (1980): Steuern auf spezielle Güter, in: Handbuch der Finanzwissenschaft, 3. Aufl., Bd. II, Tübingen, S. 709-885
- Körner, J. (1981): Grenzen der Steuerbelastung erreicht?, in: ifo-Schnelldienst 16/17 vom 16.6.1981, 34. Jg., München: Grenzen der Besteuerung, S. 19-43
- Lüdke, H. (1983): Noch ist der Preiskrieg nicht voll entbrannt, in: Handelsblatt vom 4./5.2.1983, S. 11
- Meisel, F./Gerloff, W. (1956): Steuertechnik, in: Handbuch der Finanzwissenschaft, 2. Aufl., Bd. II, Tübingen, S. 357-387

- Neumark, F. (1981): Grundsätzliche Betrachtungen über die Grenzen der Besteuerung, in: ifo-Schnelldienst 16/17 vom 16.6.1981, 34. Jg., München: Grenzen der Besteuerung, S. 8-18
- Oehsen, J.H. von (1982): Optimale Besteuerung, Frankfurt
- o.V. (1982 a): Zigarettenhersteller melden Kurzarbeit an, in: Kölnische Rundschau vom 24.8.1982
- o.V. (1982 b): Fall Tabaksteuer, in: Rheinische Post vom 31.12.1982
- o.V. (1983): Fischer: Grenzen steuerlicher Belastbarkeit des Rauchens sind bereits überschritten, in: Handelsblatt vom 18.1.1983
- Pollak, H. (1966): Wachstumsbedingte Verbrauchstrukturänderungen und einige ihrer Konsequenzen für die Verbrauchsbesteuerung, Berlin
- Pollak, H. (1980): Verbrauchsteuern I: Ziele und Ausgestaltung, in: Handwörterbruch der Wirtschaftswissenschaft, 8. Bd., Stuttgart u.a., S. 188-208
- Radomski, V. (1981): Tabaksteuer, in: Handwörterbuch des Steuerrechts und der Steuerwissenschaften, 2. Aufl., München, S. 1400-1401
- Rettig, R. (1980): Multiplikatoren, in: Handwörterbuch der Wirtschaftswissenschaften, Bd. 5, Stuttgart u.a., S. 289-300
- Sachverständigenrat zur Begutachtung der gesamtwirtschaftlichen Entwicklung (1977): Mehr Wachstum - mehr Beschäftigung, Jahresgutachten 1977/78, Stuttgart/Mainz
- Sandmo, A. (1976): Optimal taxation - an introduction to the literature, in: Journal of Public Economics, Vol. 6, S. 37-54
- Schmidt, K. (1979): Finanzpolitik für mehr wirtschaftliches Wachstum, in: Wirtschaftswissenschaft als Grundlage staatlichen Handelns, hrsg. von Bohley, P./Tolkemitt, G., Tübingen, S. 115-133
- Schmölders, G. (1959/60): "Unmerkliche" Steuern, in: Finanzarchiv, N.F. Bd. 20, S. 23-34
- Schmölders, G./Hansmeyer, K.-H. (1980): Allgemeine Steuerlehre, 5. Aufl., Berlin
- Schröter, W. (1970): Warum ist eine Harmonisierung der Tabaksteuer in der EWG so schwierig?, in: Zeitschrift für Zölle und Verbrauchsteuern, 46. Jg., S. 230-231
- Sinnot, P.R.J./Gilliam, R.J./Kyle, P.W. (1979): The Relationship between total Cigarette Advertising and Total Cigarette Consumption in the UK, Vol. 2: Detailed Report, Metra Consulting Group Ltd., London, October 1979

Statistisches Bundesamt (19..): Steuern und Finanzen, Fachserie 14, Reihe 9.1.1.: Absatz von Tabakerzeugnissen und Zigarettenhüllen, Stuttgart, Mainz, laufende Jahrgänge

Wartenberg, U. (1979): Verteilungswirkungen staatlicher Aktivitäten, Ein Beitrag zur Untersuchung der personellen Budgetinzidenz, Berlin

