



Sachstand

Einzelfragen zur deutschen Tabaksteuer im europäischen Vergleich

Einzelfragen zur deutschen Tabaksteuer im europäischen Vergleich

Aktenzeichen: WD 4 - 3000 - 076/20
Abschluss der Arbeit: 22. Juli 2020
Fachbereich: WD 4: Haushalt und Finanzen

Die Wissenschaftlichen Dienste des Deutschen Bundestages unterstützen die Mitglieder des Deutschen Bundestages bei ihrer mandatsbezogenen Tätigkeit. Ihre Arbeiten geben nicht die Auffassung des Deutschen Bundestages, eines seiner Organe oder der Bundestagsverwaltung wieder. Vielmehr liegen sie in der fachlichen Verantwortung der Verfasserinnen und Verfasser sowie der Fachbereichsleitung. Arbeiten der Wissenschaftlichen Dienste geben nur den zum Zeitpunkt der Erstellung des Textes aktuellen Stand wieder und stellen eine individuelle Auftragsarbeit für einen Abgeordneten des Bundestages dar. Die Arbeiten können der Geheimschutzordnung des Bundestages unterliegende, geschützte oder andere nicht zur Veröffentlichung geeignete Informationen enthalten. Eine beabsichtigte Weitergabe oder Veröffentlichung ist vorab dem jeweiligen Fachbereich anzuzeigen und nur mit Angabe der Quelle zulässig. Der Fachbereich berät über die dabei zu berücksichtigenden Fragen.

Inhaltsverzeichnis

1.	Fragestellung	4
2.	Kosten der Erhebung der Tabaksteuer in Deutschland	4
2.1.	Erhebung der Tabaksteuer in Deutschland	4
2.2.	Kosten des Staates	4
2.3.	Kosten der Steuerschuldner	5
3.	Aufteilung des Steueraufkommens	6
4.	Die deutsche Tabaksteuer im europäischen Vergleich	6
4.1.	Europarechtliche Vorgaben zur Tabaksteuer	6
4.2.	Vergleich der Tabakbesteuerung in den EU-Mitgliedsstaaten	7
4.3.	Entrichtung der Steuer	8
5.	Rechtliche Voraussetzungen und Grenzen der Abschaffung bzw. Absenkung der Tabaksteuer	8
6.	Steuereinbußen im Fall der Anpassung an EU-Mindestvorgaben	9
7.	Anlagen	9

1. Fragestellung

Der Auftraggeber wünscht die Beantwortung der Frage, welche Kosten bei der Erhebung der Tabaksteuer in Deutschland (sowohl von staatlicher als auch von betrieblicher Seite) entstehen und wie sich das Steueraufkommen auf die unterschiedlichen Steuerobjekte verteilt.

Außerdem soll die deutsche Tabakbesteuerung sowohl nach Höhe als auch nach Art der Besteuerung einem europäischen Vergleich unterzogen werden. Es wird gebeten, die rechtlichen Voraussetzungen und Grenzen einer Abschaffung bzw. Absenkung der Tabaksteuer aufzuzeigen.

Zuletzt soll dargelegt werden, wie hoch der zu erwartende Steuerausfall im Vergleich zum jetzigen Aufkommen wäre, wenn sich die deutsche Tabakbesteuerung strikt am EU-Mindestniveau bemessen würde.

2. Kosten der Erhebung der Tabaksteuer in Deutschland

2.1. Erhebung der Tabaksteuer in Deutschland

Die Tabaksteuer entsteht grundsätzlich mit Überführung der Tabakwaren in den steuerrechtlichen freien Verkehr, § 15 Abs. 1 Tabaksteuergesetz (TabStG). Eine Überführung in den steuerrechtlichen freien Verkehr liegt gem. § 15 Abs. 2 Nr. 1 TabStG insbesondere in der Entnahme aus dem Steuerlager, wenn sich kein Steueraussetzungsverfahren anschließt.

Die Tabaksteuer wird durch Verwenden von Steuerzeichen entrichtet, d. h. durch Entwerten und Anbringen der Zeichen an den Kleinverkaufspackungen, vgl. § 17 Abs. 1 TabStG. Die Hersteller und Importeure beziehen die Steuerzeichen vom Hauptzollamt Bielefeld, vgl. § 32 Abs. 1 S. 1 der Verordnung zur Durchführung des Tabaksteuergesetzes (TabStV). Für die Herstellung der Tabaksteuerzeichen ist gemäß § 3 Abs. 1 TabStV die Bundesdruckerei zuständig, soweit nicht das Hauptzollamt Bielefeld oder eine andere Druckerei damit beauftragt wird.

2.2. Kosten des Staates

Eine Aufstellung der einzelnen Kosten, die bei der Erhebung der Tabaksteuer seitens des Staates anfallen, ist nicht zugänglich.

Allerdings lässt sich der folgenden Tabelle zu den Tabaksteuereinnahmen des Jahres 2019¹ entnehmen, welche „Ausgaben“ sich für den Staat durch den Erlass oder die Erstattung der Steuer oder der Steuerzeichenschuld nach Maßgabe des § 32 TabStG ergeben.

Nach § 32 Abs. 1 TabStG wird die Steuer auf Antrag erlassen oder erstattet, wenn Tabakwaren in ein Steuerlager aufgenommen werden oder unter Steueraufsicht aus dem Steuergebiet in einen anderen Mitgliedstaat befördert oder ausgeführt werden. Bei Entrichtung der Steuer durch Verwendung von Steuerzeichen gilt dies gem. § 32 Abs. 2 TabStG nur dann, wenn die Steuerzeichen unter Steueraufsicht vernichtet oder ungültig gemacht worden sind und der Inhalt der Packungen noch vollständig ist. Gemäß § 32 Abs. 3 TabStG gilt der Absatz 1 für die Steuerzeichenschuld

1 Statistisches Bundesamt, Fachserie 14 Reihe 9.1.1 vom 15.01.2020 (wird als Anlage 1 beigelegt).

entsprechend, wenn noch nicht entwertete Steuerzeichen an das Hauptzollamt zurückgegeben worden sind oder wenn entwertete Steuerzeichen unter Steueraufsicht vernichtet oder ungültig gemacht worden sind und die Steuer nicht entstanden ist.

Insgesamt ergeben sich hierdurch „Ausgaben“ in Höhe von 560 Mio. Euro.

1 Zusammenfassende Übersichten						
1.4 Tabaksteuereinnahmen						
Art	2019		2018		Veränderung	
	1 000 Euro	%	1 000 Euro	%	1 000 Euro	%
Einnahmen (brutto)	14 804 349	100,0	14 713 894	100,0	90 455	0,6
davon für						
Zigaretten	12 709 694	85,9	12 589 103	85,6	120 591	1,0
Zigarren / Zigarillos	90 676	0,6	95 748	0,7	- 5 072	- 5,3
Feinschnitt	1 853 568	12,5	1 915 805	13,0	- 62 237	- 3,2
Pfeifentabak	150 409	1,0	113 238	0,8	37 171	32,8
Ausgaben	560 729	100,0	379 692	100,0	181 037	47,7
davon für						
Zigaretten	461 489	82,3	294 627	77,6	166 862	56,6
Zigarren / Zigarillos	3 535	0,6	2 581	0,7	954	37,0
Feinschnitt	93 707	16,7	75 459	19,9	18 248	24,2
Pfeifentabak	1 999	0,4	7 025	1,9	- 5 026	- 71,5
Einnahmen (netto)	14 243 620	100,0	14 334 202	100,0	- 90 582	- 0,6
davon für						
Zigaretten	12 248 205	86,0	12 294 476	85,8	- 46 271	- 0,4
Zigarren / Zigarillos	87 141	0,6	93 167	0,6	- 6 026	- 6,5
Feinschnitt	1 759 861	12,4	1 840 346	12,8	- 80 485	- 4,4
Pfeifentabak	148 410	1,0	106 213	0,7	42 197	39,7

Quelle: Anlage 1, S. 6

Zudem entstehen Ausgaben bspw. durch die Herstellung der Tabaksteuerzeichen oder den Transport; diesbezüglich liegen keine konkreten Zahlen vor. Einen Anhaltspunkt bietet aber der Bundeshaushaltsplan 2020, in dessen Einzelplan 08 (Bundesfinanzministerium) für die Herstellung der Tabaksteuerzeichen im Bundeshaushalt für das Jahr 2020 ein Soll-Betrag von 8 Mio. Euro veranschlagt ist.²

2.3. Kosten der Steuerschuldner

Gemäß § 17 Abs. 2 S. 1 TabStG hat der Hersteller oder der Einführer die Steuerzeichen nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck zu bestellen und darin die Steuerzeichenschuld selbst zu berechnen (Steueranmeldung). Hierbei werden, wie auch bei der ggf. anschließend zu erstellenden Steuererklärung (§ 17 Abs. 3 TabStG), Kosten anfallen, die über die zu entrichtende Tabaksteuer hinausgehen. Genaue Zahlen hierzu sind nicht zugänglich.

² Bundeshaushaltsplan 2020, Einzelplan 08, S. 51, abrufbar unter https://bmfiportal.zivivt.iv.bfinv.de/bundeshaushalt/web/hh2020/pdf/epl08_a.pdf.

3. Aufteilung des Steueraufkommens

Einen Überblick über die Verteilung der Steuereinnahmen aus der Tabaksteuer auf die verschiedenen Steuerobjekte bietet die oben abgebildete Tabelle, die als Anlage 1 beigefügt ist. Mit 86,0 % machen die Einnahmen aus der Besteuerung von Zigaretten den größten Teil der Steuereinnahmen aus, gefolgt von den Einnahmen aus der Besteuerung von Feinschnitt mit 12,4 %.

4. Die deutsche Tabaksteuer im europäischen Vergleich

4.1. Europarechtliche Vorgaben zur Tabaksteuer

Bei der Tabaksteuer handelt es sich um eine seit dem 1. Januar 1993 in der Europäischen Union harmonisierte Verbrauchsteuer. In der EU-Richtlinie 2011/64/EU vom 21. Juni 2011³ werden Mindest- und Maximalsteuersätze geregelt. Für Zigaretten wird außerdem die Art der Besteuerung vorgeschrieben.

Gemäß Art. 7 Abs. 1 der Richtlinie unterliegen in der Union hergestellte Zigaretten und aus Drittländern eingeführte Zigaretten in jedem Mitgliedstaat einer nach dem Kleinverkaufshöchstpreis einschließlich Zölle berechneten Ad-Valorem-Verbrauchsteuer sowie einer nach Erzeugniseinheit berechneten spezifischen Verbrauchsteuer. Die spezifische Verbrauchsteuer richtet sich nach dem gewichteten durchschnittlichen Kleinverkaufspreis und darf nur zwischen 7,5 % und 76,5 % der Gesamtsteuerlast betragen, wobei sich diese aus dem spezifischen Verbrauchsteueranteil, dem Ad-Valorem-Verbrauchsteueranteil und der Umsatzsteuer auf den gewichteten durchschnittlichen Kleinverkaufspreis zusammensetzt, vgl. Art. 8 Abs. 4 der Richtlinie. Gemäß Art. 8 Abs. 2 S. 1 der Richtlinie wird der gewichtete durchschnittliche Kleinverkaufspreis unter Bezugnahme auf den Gesamtwert aller in den steuerrechtlich freien Verkehr überführten Zigaretten auf der Grundlage des Kleinverkaufspreises einschließlich sämtlicher Steuern, geteilt durch die Gesamtmenge der in den steuerrechtlich freien Verkehr überführten Zigaretten, berechnet.⁴

Gemäß Art. 10 Abs. 2 Unterabsatz 1 der Richtlinie beträgt die Tabaksteuer auf Zigaretten seit dem 1. Januar 2014 mindestens 60 % des gewichteten durchschnittlichen Kleinverkaufspreises der in den steuerrechtlich freien Verkehr übergeführten Zigaretten, unabhängig von diesem Kleinverkaufspreis jedoch mindestens 90 Euro je 1000 Zigaretten (9 Cent je Zigarette).

Kapitel 4 der Richtlinie beschäftigt sich mit anderen Tabakwaren als Zigaretten (Zigarren und Zigarillos, Feinschnitttabak für selbstgedrehte Zigaretten, anderer Rauchtabak, d.h. Feinschnitt- und Pfeifentabak). Den Mitgliedstaaten ist es freigestellt, ob sie die Verbrauchsteuer im Sinne einer Ad-Valorem-Verbrauchsteuer, einer spezifischen Verbrauchsteuer oder einer gemischten Verbrauchsteuer mit einem Ad-Valorem-Anteil und einem spezifischen Anteil erheben. Im Falle der

3 Abrufbar unter <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/DE/TXT/PDF/?uri=CELEX:32011L0064&from=de>.

4 In Deutschland wird der für das Vorjahr ermittelte gewichtete durchschnittliche Kleinverkaufspreis für Zigaretten und Feinschnitt jährlich im Januar durch das Bundesministerium der Finanzen im Bundesanzeiger bekanntgemacht; vgl. für 2019 die Bekanntmachung vom 22.01.2020, abrufbar unter https://www.bundesanzeiger.de/e-banzwww/wexsservlet?session.sessionid=dfce0b7311cc25e0198a9b44cead0e6f&page.navid=detailsearchlist-todetailsearchdetail&fts_search_list.selected=7a56aff04af8c0dc&fts_search_list.destHistoryId=11312.

Ad-Valorem-Steuer oder der gemischten Verbrauchsteuer können die Mitgliedstaaten einen Mindestbetrag der Verbrauchsteuer festlegen. Die Richtlinie stellt für alle Tabakwaren verschiedene Mindestsätze der globalen Verbrauchsteuer auf (spezifische Verbrauchsteuer und Ad-Valorem-Verbrauchsteuer ohne Mehrwertsteuer), vgl. Art. 14 der Richtlinie.

4.2. Vergleich der Tabakbesteuerung in den EU-Mitgliedsstaaten

Da die Richtlinie lediglich Mindest- bzw. Maximalsätze aufstellt und für andere Tabakwaren als Zigaretten sogar verschiedene Arten der Besteuerung ermöglicht, ergeben sich in den verschiedenen EU-Mitgliedsstaaten teils deutliche Unterschiede in der Besteuerung von Tabakwaren.

Einen Überblick hierüber gibt Teil III der Verbrauchsteuer-Tabellen der EU-Kommission (Tabakwaren), die als Anlage 2 beigefügt und unten auszugsweise abgebildet ist.

Gemäß Art. 7 Abs. 1 der Richtlinie unterliegen Zigaretten in jedem Mitgliedstaat einer Ad-Valorem-Verbrauchsteuer sowie einer nach Erzeugniseinheit berechneten spezifischen Verbrauchsteuer. Diese Werte lassen sich anhand der Tabellenspalten „Specific excise (per 1000 cigarettes)“ und „Ad valorem excise in %“ im Einzelnen vergleichen; die Spalte „Total tax (incl. VAT)“ gibt den Steuersatz bezogen auf den jeweiligen Kleinverkaufspreis an und erlaubt demnach einen Vergleich der Gesamtbesteuerung. In Deutschland beträgt die spezifische Verbrauchsteuer 98,2 Euro pro 1000 Zigaretten; die Ad-Valorem-Verbrauchsteuer liegt bei 21,69 % des Kleinverkaufspreises. Insgesamt beträgt die Tabaksteuer 70,23 % des Kleinverkaufspreises. Dieser Wert ist der niedrigste aller EU-Mitgliedsstaaten.

CIGARETTES

Situation as at 01/03/2020

MS	Specific excise (per 1000 cigarettes)				Ad valorem excise in %	VAT in %	Ad valorem excise + VAT	Total tax (incl VAT)	Current MPPC per 1000 cigarettes (only for the purpose of comparison - not applied for calculation)		WAP per 1000 cigarettes pursuant to Art. 8(2) Dir. 2011/64/EU (*)		Excise yield*	Minimum excise duty Article 8 (6) Directive 2011/64/EU	Overall minimum excise duty* Specific +ad valorem (excl. VAT)
	NatCurr	EUR	as % of WAP	As % of total tax (specific +ad valorem +VAT)					(as % of TIRSP)	(as % of TIRSP)	(as % of TIRSP)	(as % of WAP)			
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15
AT	-	58	22,95	29,76	37,5	16,67	54,17	77,11	-	-	-	252,75	152,7813	149,74	60,45
BE	-	66,4691	21,26	27,03	40,04	17,36	57,4	78,65	-	335	-	312,6568	191,6569	191,6569	61,3
BG	109	55,7317	40,75	49,44	25	16,67	41,67	82,41	260	132,937 9	267,5	136,7727	89,9248	90,5001	65,75
CY	-	55	25,11	33,45	34	15,97	49,97	75,08	-	200	-	219	129,46	121,5	59,11
CZ	1.610	62,5486	35,34	42,73	30	17,36	47,36	82,69	4.400	170,940 2	4.556	177,0008	115,6488	112,6651	65,34
DE	-	98,2	32,57	46,38	21,69	15,97	37,66	70,23	-	304,347 8	-	301,49	163,5932	163,6	54,26
DK	1.182,5	158,395 3	56,91	73,05	1	20	21	77,91	2.183,3	292,451 9	2.077,9	278,3337	161,1786	-	57,91
EE	-	81,95	40,27	46,32	30	16,67	46,67	86,94	-	203,5	-	203,5	143	138,65	70,27
EL	-	82,5	39,13	46,32	26	19,35	45,35	84,49	-	230	-	210,83	137,3158	117,5	65,13
ES	-	24,7	10,86	13,71	51	17,36	68,36	79,22	-	247,5	-	227,4	140,674	131,5	61,86
FI	-	69,75	18,11	20,24	52	19,35	71,35	89,46	-	-	-	385,25	270,08	282,75	70,11
FR	-	62,8	14,66	17,18	54	16,67	70,67	85,33	-	465	-	428,34	294,1036	314	68,66
HR	335	45,2025	25,13	31,76	34	20	54	79,13	1.200	161,919 3	1.332,96	179,8599	106,3548	101,8742	59,13

Quelle: Anlage 2, S. 6 (Tabelle wird auf S. 7 fortgeführt, hier nur zu Erklärungszwecken abgebildet)

In Bezug auf andere Tabakwaren als Zigaretten räumt die Richtlinie den Mitgliedsstaaten einen Gestaltungsspielraum hinsichtlich der Art der Besteuerung ein, s. o. Der deutsche Gesetzgeber hat sich auch hier für eine gemischte Verbrauchsteuer entschieden, vgl. § 2 Abs. 1 Nr. 2–4 TabStG. Teilweise wird dies in anderen Mitgliedsstaaten ebenso gehandhabt (für Zigarren und Zigarillos z. B. in Dänemark, Frankreich); andere sehen lediglich eine spezifische Verbrauchsteuer oder eine reine Ad-Valorem-Steuer vor. Dies variiert wiederum innerhalb der Mitgliedsstaaten für die jeweiligen sonstigen Tabakwaren.⁵ Aus diesem Grund ist die Vergleichbarkeit eingeschränkt.

4.3. Entrichtung der Steuer

Gemäß Art. 16 Abs. 1 der Richtlinie sollen spätestens in der Endstufe der Harmonisierung der Verbrauchsteuer die Modalitäten der Erhebung harmonisiert werden. In den vorhergehenden Stufen soll die Verbrauchsteuer grundsätzlich mittels Steuerzeichen entrichtet werden.

Laut eines Berichts der Wirtschaftsprüfungsgesellschaft Deloitte nutzen derzeit 24 EU-Mitgliedsstaaten Steuerzeichen für die Entrichtung der Tabaksteuer. Nur in einigen wenigen Mitgliedsstaaten (Österreich, Zypern, Finnland, Schweden) werde die Steuer anderweitig entrichtet, bspw. mittels Verbrauchsteuererklärung des Steuerpflichtigen oder durch Zahlung an die Behörden bei Einführung der Waren in den freien Warenverkehr.⁶

5. **Rechtliche Voraussetzungen und Grenzen der Abschaffung bzw. Absenkung der Tabaksteuer**

Der deutsche Gesetzgeber kann sich innerhalb der beschriebenen Grenzen, die die EU-Richtlinie 2011/64/EU der Besteuerung von Tabakwaren setzt, frei bewegen und daher bspw. die Höhe der Tabaksteuer oder die Art der Besteuerung von anderen Tabakwaren als Zigaretten durch eine Änderung des Tabaksteuergesetzes, das die Richtlinie umsetzt, anpassen.

Gemäß Art. 7 Abs. 1 und Art. 13 der Richtlinie unterliegen alle genannten Tabakwaren einer jeweils näher definierten Tabaksteuer. Eine Abschaffung der Tabaksteuer durch den deutschen Gesetzgeber wäre derzeit daher unionsrechtswidrig, vgl. Art. 288 Abs. 3 AEUV.

Jedoch könnte der europäische Gesetzgeber die Richtlinienvorschriften nach den allgemeinen Vorschriften ändern, bspw. die Mindest- und/oder Maximalsteuersätze anheben oder absenken oder auch die gesamte Tabaksteuer abschaffen, jedenfalls in dem Sinne, dass die Erhebung europarechtlich nicht mehr zwingend wäre.

5 Vgl. Anlage 2, S. 15-17, 21.

6 Vgl. *Rutten/de Vlieger/Stantzios/Ambrogetti*, Leveraging Blockchain for excise duties in the tobacco and alcohol industry, S. 4, abrufbar unter https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/be/Documents/tax/44410_T&L_indirect%20tax%20article_A4_v4.pdf. Die zitierte Quelle spricht allerdings von 23 EU-Mitgliedsstaaten, die Steuerzeichen nutzen.

6. Steuereinbußen im Fall der Anpassung an EU-Mindestvorgaben

Eine Anfrage beim Bundesministerium für Finanzen zu der Frage, wie hoch der Steuerausfall im Fall der strikten Anwendung der EU-Mindestvorgaben im Vergleich zu den derzeitigen Einnahmen wäre, hat Folgendes ergeben:

Für den Gesamtzeitraum des Jahres 2020 würden die prognostizierten Tabaksteuereinnahmen von rund 14,9 Mrd. Euro auf 8,7 Mrd. Euro sinken. Somit würden sich geschätzte Mindereinnahmen in Höhe von rund 6,2 Mrd. Euro ergeben, wenn die geltenden deutschen Tabaksteuertarife auf die Mindeststeuersätze der EU-Tabaksteuerrichtlinie abgesenkt werden würden.

Bei diesen Zahlen handelt es sich um ein Schätzergebnis, das auf einer Modellrechnung basiert. Nicht berücksichtigte Sondereffekte, wie ein verändertes Konsumverhalten oder z. B. Anpassungen in der Preisgestaltung der Tabakwarenhersteller sind nicht berücksichtigt und könnten ggf. zu abweichenden Ergebnissen führen.

7. Anlagen

- Anlage 1: Statistisches Bundesamt, Fachserie 14 Reihe 9.1.1 vom 15.01.2020, S. 6 (Tabaksteuereinnahmen 2019), abgerufen am 13.07.2020
- Anlage 2: European Commission, Excise Duty Tables, Part III: Manufactured Tobacco vom 01.03.2020
