

DSi kompakt

„Steuer auf die Steuer“: Mehrbelastungen durch Steuerekumulation begrenzen

von Damian Fichte und Jens Lemmer

Unter der Bezeichnung „Steuer auf die Steuer“ versteht man eine Doppelbesteuerung bzw. Steuerekumulation. Bestimmte Güter unterliegen sowohl einer speziellen Verbrauchsteuer als auch der allgemeinen Umsatzsteuer, sodass dadurch eine Belastungsverschärfung eintritt. Da auf Güter wie Benzin, Kaffee, Strom, Alkohol und Tabak jeweils eine spezielle Verbrauchsteuer erhoben wird, sind alle Bürger von einer „Steuer auf die Steuer“ betroffen. Anders als die Umsatzsteuer werden jedoch die speziellen Verbrauchsteuern nicht als Preisbestandteil separat ausgewiesen, sodass vielen Konsumenten die Größenordnung dieser zusätzlichen Belastung nicht bekannt sein dürfte. Im Folgenden sollen daher die effektive Belastung durch spezielle Verbrauchsteuern und die Umsatzsteuer ermittelt und Maßnahmen zur Vermeidung von Mehrbelastungen durch Steuerekumulation dargestellt werden (siehe bereits DSi 2015a, S. 35 ff.).

Gemäß der EU-Mehrwertsteuersystemrichtlinie und dem deutschen Umsatzsteuergesetz zählen zur Bemessungsgrundlage der Umsatzsteuer auch „Steuern, Zölle, Abschöpfungen und Abgaben mit Ausnahme der Mehrwertsteuer selbst“¹, die auf ein Gut oder eine Dienstleistung erhoben werden. Somit sind insbesondere spezielle Verbrauchsteuern, wie z. B. die Tabak- oder die Energiesteuer, Bestandteile der Bemessungsgrundlage der Umsatzsteuer. Aufgrund dessen kommt es zu einer steuerlichen Kumulation, weil eine Steuer auf die Steuer erhoben wird. Dies ist insoweit problematisch, als es sich bei den speziellen Verbrauchsteuern um keine Wertschöpfung handelt und sie daher nicht mit der Umsatzsteuer als Wertschöpfungssteuer belegt werden sollten (vgl. auch *Haller* 1981, S. 363). Durch diesen doppelten steuerlichen Zugriff erhöht der Staat auf eine verschleierte Art und Weise seine Steuereinnahmen und trägt zur übermäßigen Belastung der Steuerzahler bei (siehe bereits *DSi* 2013, S. 292 f.).

Zudem werden die Mängel und Nachteile der speziellen Verbrauchsteuern verschärft. Spezielle Verbrauchsteuern führen bei gleich hohem Einkommen der Steuerzahler je nach Art der Einkommensverwendung zu unterschiedlich hohen und willkürlichen Steuerbelastungen. Sie machen die Belastung des Einzelnen von dessen Verbrauchsgewohnheiten, nicht jedoch von seiner wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit abhängig und entsprechen daher nicht den Anforderungen an eine gerechte Besteuerung. Soweit sich spezielle Verbrauchsteuern, wie es bei der Strom-

¹ Art. 78, Buchstabe a der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem, veröffentlicht im Amtsblatt der Europäischen Union L 347/1 vom 11.12.2006.

steuer der Fall ist, auf Güter des Grundbedarfs beziehen, sind sie auch verteilungspolitisch bedenklich, da Steuerzahler mit geringem Einkommen – in Relation zum (verfügbaren) Einkommen – überproportional belastet werden.²

Hohe Mehreinnahmen durch Steuerkumulation

Diese Steuerkumulation ist keineswegs eine vernachlässigbare Bagatelle. Bund und Länder nahmen 2015 aus der Erhebung spezieller Verbrauchsteuern auf Güter und Dienstleistungen, die auch mit der Umsatzsteuer belastet werden, rund 65 Mrd. Euro ein (siehe *Tabelle 1*). Rund 94 Prozent dieser Einnahmen entfallen dabei auf die Energiesteuer³ (39,6 Mrd. Euro), die Tabaksteuer (14,9 Mrd. Euro) und die Stromsteuer (6,6 Mrd. Euro). Durch den Einbezug der speziellen Verbrauchsteuern in die Bemessungsgrundlage der Umsatzsteuer bereichert sich der Staat um rund 12 Mrd. Euro jährlich.

Tabelle 1: Aufkommen der speziellen Verbrauchsteuern im Jahr 2015

Steuerart	Aufkommen 2015 in Mio. Euro
Bundessteuern	
Energiesteuer	39.594
Tabaksteuer	14.921
Stromsteuer	6.593
Branntweinsteuer	2.070
Kaffeesteuer	1.032
Schaumwein- und Zwischenerzeugnissteuer	444
Alkopopsteuer	2
Landessteuern	
Biersteuer	676
Gesamt	65.332

Quelle: BMF (2016), S. 1.

Hohe Belastung für Konsumenten

Die Steuerkumulation führt in der Summe zu hohen Belastungen für die Konsumenten von mit speziellen Verbrauchsteuern belasteten Gütern und Dienstleistungen. So beträgt beispielsweise der Steueranteil eines Liter Benzins (Verkaufspreis 1,25 Euro) 68 Prozent des Bruttopreises. Dies entspricht einem effektiven Steuersatz bzw. einem Aufschlag auf den Nettopreis von rund 216 Prozent. Noch drastischer ist die Belastung von Tabakwaren. Der Steueranteil einer Packung mit 19 Zigaretten zum Verkaufspreis von 5,40 Euro beträgt rund 72 Prozent des Bruttopreises. Dies entspricht einem effektiven Steuersatz von rund 259 Prozent. Die Belastung weiterer Konsumgüter durch spezielle Verbrauchsteuern und die Umsatzsteuer ist in *Tabelle 2* dargestellt.

² Vgl. *DSi* (2013), S. 252 ff. und *KBI* (1986), S. 95 ff.

³ Die Energiesteuer beinhaltet im Wesentlichen die frühere Mineralölsteuer.

Tabelle 2: Steuerliche Gesamtbelastung von ausgewählten KonsumgüternBenzin und Diesel

	Benzin	Diesel
Bruttopreis pro Liter	1,25 €	1,00 €
Umsatzsteuer (19 %)	0,20 €	0,16 €
Energiesteuer ⁴	0,65 €	0,47 €
Preis netto	0,40 €	0,37 €
Steueranteil (am Bruttopreis)	68,3 %	63,0 %
effektiver Steuersatz (Aufschlag auf Nettopreis)	215,7 %	170,6 %

Kaffee

Bruttopreis (1 kg Röstkaffee)	10,00 €
Umsatzsteuer (7 %)	0,65 €
Kaffeesteuer ⁵	2,19 €
Preis netto	7,16 €
Steueranteil (am Bruttopreis)	28,4 %
effektiver Steuersatz (Aufschlag auf Nettopreis)	39,7 %

Bier

Bruttopreis (1 Flasche Bier, 0,5 l)	0,70 €
Umsatzsteuer (19 %)	0,11 €
Biersteuer ⁶	0,05 €
Preis netto	0,54 €
Steueranteil (am Bruttopreis)	22,9 %
effektiver Steuersatz (Aufschlag auf Nettopreis)	29,6 %

Sekt (Alkoholgehalt: 11 Volumenprozent)

Bruttopreis (1 Flasche Sekt, 0,75 l)	5,00 €
Umsatzsteuer (19 %)	0,80 €
Schaumweinsteuer ⁷	1,02 €
Preis netto	3,18 €
Steueranteil (am Bruttopreis)	36,4 %
effektiver Steuersatz (Aufschlag auf Nettopreis)	57,2 %

⁴ Der exakte Energiesteuersatz beträgt 0,6545 Euro/l (Benzin) bzw. 0,4704 Euro/l (Diesel).

⁵ Der Steuersatz liegt bei 2,19 Euro/kg (Röstkaffee) bzw. 4,78 Euro/kg (löslicher Kaffee).

⁶ Die Bemessungsgrundlage der Biersteuer ist der Stammwürzgehalt des alkoholhaltigen Bieres, der in Grad Plato gemessen wird. Der Regelsteuersatz beträgt 0,787 Euro/Grad Plato. Ein durchschnittlich starkes Bier – mit einem Stammwürzgehalt von 12 Grad Plato – wird mit umgerechnet 9,44 ct/l belastet.

⁷ Der Steuersatz liegt für Schaumweine unter 6 Volumenprozent bei 0,51 Euro/l und für Schaumweine über 6 Volumenprozent bei 1,36 Euro/l.

Spirituose (0,7 l-Flasche, 40 Volumenprozent)

Bruttopreis	10,00 €
Umsatzsteuer (19 %)	1,60 €
Branntweinsteuer ⁸	3,65 €
Preis netto	4,75 €
Steueranteil (am Bruttopreis)	52,5 %
effektiver Steuersatz (Aufschlag auf Nettopreis)	110,5 %

Zigaretten

Bruttopreis (19 Zigaretten)	5,40 €
Umsatzsteuer (19 %)	0,86 €
Tabaksteuer ⁹	3,04 €
Preis netto	1,50 €
Steueranteil (am Bruttopreis)	72,2 %
effektiver Steuersatz (Aufschlag auf Nettopreis)	259,3 %

Strom (Durchschnittspreis bei einem Jahresverbrauch von 3.500 kWh)¹⁰

Bruttopreis (je kWh)	28,69 Cent
Umsatzsteuer (19 %)	4,58 Cent
Stromsteuer	2,05 Cent
EEG-Umlage und sonstige Abgaben	8,88 Cent
Nettopreis vor Steuern und Abgaben	13,18 Cent
Steueranteil (am Bruttopreis)	23,1 %
effektiver Steuersatz (Aufschlag auf Nettopreis)	50,3 %
Anteil von Steuern und Abgaben (am Bruttopreis)	54,1 %
Effektiver Belastungssatz (Aufschlag auf Nettopreis)	117,7 %

Quelle: eigene Berechnungen (Abweichungen durch Rundung); Strom: eigene Berechnungen auf Basis von BDEW (2016).

Kumulation von Grunderwerb- und Umsatzsteuer

Eine Steuerkumulation ist auch beim Zusammentreffen von Verkehrsteuern und Umsatzsteuer möglich. So kommt es beim Erwerb von Wohneigentum grundsätzlich zur Kumulation von Grunderwerbsteuer und Umsatzsteuer, wenn Grundstück und aufstehendes Gebäude als Einheit

⁸ Der Regelsteuersatz der Branntweinsteuer beträgt 1.303 Euro pro Hektoliter bzw. 13,03 Euro pro Liter reinen Alkohols.

⁹ Die Tabaksteuer beträgt 0,0982 Euro/Zigarette zzgl. 21,69 Prozent des Verkaufspreises von 5,40 Euro.

¹⁰ Für eine detaillierte Strompreisanalyse siehe DSI (2015c).

erworben werden. Dabei geht die Umsatzsteuer, die auf die Baukosten angefallen ist, in die Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer ein.¹¹

Auch beim Neubau einer Immobilie kann es zur Doppelbelastung durch Umsatz- und Grunderwerbsteuer kommen. Dies ist beispielsweise der Fall, wenn der Bauherr von einem Bauträger ein Grundstück erwirbt und zugleich die Herstellung des Gebäudes durch den Bauträger vereinbart. Dabei wird für den kompletten Kaufpreis – also Grundstück und aufstehendes Gebäude – Grunderwerbsteuer fällig. Im Kaufpreis ist zudem Umsatzsteuer auf die Bauleistungen enthalten, soweit der Bauträger diese nicht selbst erbracht hat. Auch in dieser Konstellation geht somit die Umsatzsteuer in die Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer ein und erhöht dadurch die Steuerbelastung für den Bauherrn.¹²

Handlungsempfehlungen

Um die Steuerkumulation und damit einen doppelten Steuerzugriff zu verhindern, sollte langfristig die EU-Mehrwertsteuersystemrichtlinie geändert werden. Steuern, Zölle, Abschöpfungen und Abgaben sollten nicht zur Bemessungsgrundlage der Umsatzsteuer gehören. Hierzu sind sie aus dem Art. 78 in den Folgeartikel Art. 79 zu überführen. In Art. 79 sind nämlich diejenigen Preisbestandteile aufgelistet, die nicht in die Bemessungsgrundlage der Umsatzsteuer einzubeziehen sind.

Eine weitergehende Lösung zur Beseitigung der Steuerkumulation bestünde darin, die speziellen Verbrauchsteuern abzuschaffen. Für die Erhebung einiger dieser Steuern fehlt ohnehin eine hinreichende Rechtfertigung.¹³ Allerdings ist hierfür in den meisten Fällen¹⁴ eine Abschaffung von EU-Mindeststeuersätzen für spezielle Verbrauchsteuern erforderlich (siehe *DSi* 2015a, S. 68 ff).

Um kurzfristig die Belastung durch die Steuerkumulation zumindest zu begrenzen, könnten die Steuersätze der speziellen Verbrauchsteuern in Deutschland auf die niedrigeren EU-Mindeststeuersätze abgesenkt werden (siehe Tabelle 3). Alternativ könnte der Gesetzgeber beschließen, dass auf Güter, die einer speziellen Verbrauchsteuer unterliegen, nur der ermäßigte Umsatzsteuersatz erhoben wird¹⁵ (wie derzeit bei der Kaffeesteuer) oder diese Güter komplett von der Umsatzsteuer ausgenommen werden, was wiederum eine Änderung der EU-Mehrwertsteuersystemrichtlinie erfordern würde.¹⁶

¹¹ Umsätze, die der Grunderwerbsteuer unterliegen, sind zwar von der Umsatzsteuer befreit (§ 4 Nr. 9a UStG). Es handelt sich allerdings um eine „unechte Steuerbefreiung“, da der Vorsteuerabzug ausgeschlossen ist (§ 15 Abs. 2 Nr. 1 UStG). Vgl. *Seer* (2013), S. 150.

¹² Vgl. *Seer* (2013), S. 150 ff. Laut Institut der deutschen Wirtschaft Köln kann die steuerliche Gesamtbelastung in einem Bauträgerfall rund 18 Prozent des Kaufpreises betragen. Vgl. *Voigtländer/Hentze* (2016), S. 16.

¹³ Siehe ausführlich *DSi* (2013). Zur Rechtfertigung von Tabak- und Alkoholsteuern siehe auch *Fichte* (2014).

¹⁴ Für die Kaffeesteuer sowie die Schaumwein- und Zwischenerzeugnissteuer sind keine EU-Mindeststeuersätze vorgegeben.

¹⁵ Die EU-Mehrwertsteuersystemrichtlinie erlaubt den Mitgliedstaaten bereits, Erdgas, Elektrizität und Fernwärme ermäßigt zu besteuern. Vgl. *KBI* (2009), S. 34 f.

¹⁶ Eine Belastungsbegrenzung und Steuervereinfachung könnte auch erreicht werden, indem die genannten Güter statt mit speziellen Verbrauchsteuern mit einem gesonderten erhöhten Umsatzsteuersatz belastet werden. Hierfür ist allerdings eine tiefgreifende Änderung des EU-Rechts erforderlich. Voraussetzungen sind zum einen die Abschaffung von EU-Mindeststeuersätzen für die speziellen Verbrauchsteuern und zum anderen eine Änderung der EU-Mehrwertsteuersystemrichtlinie, die dann einen über den Normalsteuersatz erhöhten Mehrwertsteuersatz zulässt. Vgl. *Seer* (2013), S. 154.

Die Mehrbelastung durch Umsatz- und Grunderwerbsteuer kann indes reduziert werden, wenn die Politik die Steuersätze der Grunderwerbsteuer senkt oder die Bemessungsgrundlage durch einen Freibetrag für selbstgenutztes Wohneigentum begrenzt (siehe bereits *DSi* 2015b, S. 3 f.).

Tabelle 3: Ausgewählte Verbrauchsteuersätze in Deutschland und EU-Mindeststeuersätze

Steuerart	Steuersätze		Differenz in Prozent
	Deutschland	EU-Mindestsatz	
Energiesteuer auf Kraftstoffe			
Unverbleites Benzin	0,6545 Euro/l	0,359 Euro/l	82,31
Verbleites Benzin	0,7210 Euro/l	0,421 Euro/l	71,26
Kerosin	0,6545 Euro/l	0,330 Euro/l	98,33
Dieselmotorkraftstoff	0,4704 Euro/l	0,330 Euro/l	42,55
Flüssiggas unvermischt	0,18032 Euro/kg	0,125 Euro/kg	44,26
Erdgas	13,90 Euro/MWh	9,36 Euro/MWh	48,50
Energiesteuer auf Heizstoffe			
Leichtes Heizöl	0,06135 Euro/l	0,021 Euro/l	192,14
Schweres Heizöl	0,025 Euro/kg	0,015 Euro/l	66,67
Flüssiggas	0,0606 Euro/kg	0	k. A. ¹
Erdgas	5,50 Euro/MWh	1,08 Euro/MWh	409,26
Kohle, Petrolkoks	0,33 Euro/GJ	0,3 Euro/GJ	10,00
Stromsteuer			
Strom für die nicht-betriebliche Verwendung	20,50 Euro/MWh	1,00 Euro/MWh	1950,00
Tabaksteuer			
Zigaretten ²	15,98 Cent/Stück	15,87 Cent/Stück	0,69
Branntweinsteuer³			
	13,03 Euro pro Liter reinen Alkohol	5,50 Euro pro Liter reinen Alkohol	136,91
Biersteuer⁴			
	9,44 Cent/l	9,35 Cent/l	0,96
Hinweis: Für die Kaffeesteuer sowie die Schaumwein- und Zwischenerzeugnissteuer sind keine EU-Mindeststeuersätze vorgegeben.			
¹ k. A. = keine Angabe			
² Deutschland: bei einem Kleinverkaufspreis von 5,40 Euro. EU: 18,881 Cent/Stück abzgl. 19 % Umsatzsteuer			
³ Regelsteuersatz			
⁴ Bei einem durchschnittlich starken Bier.			

Quelle: § 2 Energiesteuergesetz, EU-Richtlinie 2003/96/EG, Richtlinie 92/84/EWG und Richtlinie 2011/64/EU.

Literatur

BDEW – Bundesverband der Energie- und Wasserwirtschaft e.V. (2015): BDEW-Strompreisanalyse Januar 2016, [https://www.bdew.de/internet.nsf/id/DC9ABD3F2D97604DC1257F42002E5075/\\$file/160122%20BDEW%20zum%20Strompreis%20der%20Haushalte%20Anhang.pdf](https://www.bdew.de/internet.nsf/id/DC9ABD3F2D97604DC1257F42002E5075/$file/160122%20BDEW%20zum%20Strompreis%20der%20Haushalte%20Anhang.pdf), Stand: 25.01.2016.

BMF – Bundesministerium der Finanzen (2016): Steuereinnahmen (ohne reine Gemeindesteuern), http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Steuern/Steuerschaetzungen_und_Steuereinnahmen/2016-01-29-steuereinnahmen-kalenderjahr-2015.pdf?__blob=publicationFile&v=2, Stand: 25.01.2016.

DSi – Deutsches Steuerzahlerinstitut (2013): Bausteine für eine Reform des Steuersystems, Schrift 1, Berlin.

DSi – Deutsches Steuerzahlerinstitut (2015a): Die DSi-Steuerbremse. Zehn Maßnahmen zur Begrenzung der Belastungen, Schrift 3, Berlin.

DSi – Deutsches Steuerzahlerinstitut (2015b): „Wohnkostenbremse“ für den Staat: Fünf Vorschläge zur Belastungsbegrenzung bei den Mietern und Eigentümern, DSi kompakt Nr. 18, Berlin.

DSi – Deutsches Steuerzahlerinstitut (2015c): Strompreise in Deutschland und in der EU 2015/16, DSi kompakt Nr. 21, Berlin.

Fichte, D. (2014): Problematische Legitimation von Tabak- und Alkoholsteuern, in: Wirtschaftsdienst, 94. Jahrgang, Heft 1/2014, S. 62-68.

Haller, H. (1981): *Die Steuern*, 3. Auflage, Tübingen.

KBI – Karl-Bräuer-Institut des Bundes der Steuerzahler (1986): Steuervereinfachung. Notwendigkeit, Grundlagen, Vorschläge. Schriftenreihe, Heft Nr. 60, Wiesbaden.

KBI – Karl-Bräuer-Institut des Bundes der Steuerzahler (2009): Entlastung lebensnotwendiger Ausgaben von der Mehrwertsteuer, Schriftenreihe, Heft Nr. 105, Berlin.

Seer, R. (2013): Die besonderen Verbrauchsteuern und die Umsatzsteuer – ein unabgestimmtes Konglomerat, in: Zeitschrift für Zölle und Verbrauchsteuern, 89. Jahrgang, Nr. 6/2013, S. 146-155.

Voigtländer, M. und Hentze, T. (2016): Bedeutung der Grunderwerbsteuer für das Wohnungsangebot, <https://www.iwkoeln.de/studien/gutachten/beitrag/michael-voigtlaender-tobias-hentze-bedeutung-der-grunderwerbsteuer-fuer-das-wohnungsangebot-261965>, Stand: 25.01.2016.

Herausgeber:

DSi – Deutsches Steuerzahlerinstitut des Bundes der Steuerzahler e. V.

Französische Straße 9-12, 10117 Berlin

Telefon: 030 - 25 93 96-32, Fax: 030 - 25 93 96-25

E-Mail: dsi@steuerzahlerinstitut.de

Web: www.steuerzahlerinstitut.de