

FiFo Discussion Paper No. 22-3

Lenkungssteuern und Lenkungsabgaben
Ein Diskurs zur Leistungsfähigkeit
abgabenrechtlicher Regelungen

Dieter Ewringmann und Klaus Mackscheidt

2022

Finanzwissenschaftliches Forschungsinstitut an der Universität zu Köln

Lenkungssteuern und Lenkungsabgaben. Ein Diskurs zur Leistungsfähigkeit abgabenrechtlicher Regelungen

Dieter Ewringmann* und Klaus Mackscheidt**

Die Finanzwissenschaftlichen Diskussionsbeiträge (FiFo Discussion Papers) sind eine Publikationsform für Forschungsergebnisse aus dem Finanzwissenschaftlichen Forschungsinstitut an der Universität zu Köln. Zudem bietet die Reihe den eigenen Forscherinnen/n, den FiFo Policy Fellows sowie dem Institut nahestehenden Wissenschaftlerinnen/n ein Forum, eigene Beiträge zur finanzwissenschaftlichen und -politischen Diskussion vorzulegen. Diese Beiträge sind strikt personenbezogen; sie geben nicht zwingend die Ansichten der Leitung des Instituts oder die Ansichten der Organe der Gesellschaft zur Förderung der finanzwissenschaftlichen Forschung e.V. wieder.

* Dr. Dieter Ewringmann ist ehemaliger Geschäftsführer FiFo Köln.

** Prof. em. Dr. Klaus Mackscheidt ist Direktor des FiFo Köln.

 Finanzwissenschaftliches Forschungsinstitut
an der Universität zu Köln

FiFo Institute for Public Economics, University of Cologne

P.O. Box 130136; D-50495 Köln

Wörthstr. 26; D-50668 Köln

Tel. +49 221 13 97 51 0

<http://fif-koeln.de>

Inhalt

VORWORT	4
TEIL 1	6
1. Diskussion um das geeignete klimapolitische Instrumentarium	6
2. „Lenkungssteuer“ versus „Lenkungsabgabe“	7
Ökonomische Perspektive	8
Rechtlicher Rahmen	9
Fazit und weiteres Vorgehen.....	10
TEIL 2	11
3. Die Dominanz der fiskalischen Besteuerungsfunktion und ihr Verhältnis zu nicht-fiskalischen Nebenzwecken.....	11
Steuerpolitik und -praxis	11
Steuerlehre.....	12
4. Die Mischung von Fiskal- und Lenkungsfunktion in bestehenden Steuern	14
Die Einkommensteuer	14
Die Mehrwertsteuer.....	16
Die Mineralölsteuer.....	17
Die Tabaksteuer.....	20
5. „Moderne“ Lenkungssteuern im Gesundheitsbereich	22
Fettsteuern.....	23
Zuckersteuern	24
Die ungarische Public Health Product Tax.....	26
Fazit	28
6. Umweltabgaben und –steuern zur Lenkung von Konsum und Investition.....	30
CO ₂ -Steuer in Schweden	32
Abgabenkonstruktion.....	32
Lenkungseffekte.....	32
Belastungs- und Verteilungseffekte	33
Akzeptanz.....	34
Fazit.....	34
CO ₂ -Abgabe in der Schweiz	35
Abgabenkonstruktion.....	35
Lenkungseffekte.....	36
Belastungs- und Verteilungseffekte	37
Akzeptanz.....	39
Fazit.....	39
TEIL 3	41
7. Lenken mit Hilfe von Zwangsabgaben – Was wir aus früheren und heutigen Ansätzen lernen können .	41
Lenkung verlangt mehr als nur einen Preisimpuls	41
Zusammenhang zwischen Bemessungsgrundlage und Lenkungsziel	42
Wert- oder Mengentarif?	42
Verteilungsfolgen: Regression und Progression	43
Allokative Lenkungswirkungen.....	44
8. CO ₂ -Abgabe und Fondslösung	45
Die zentralen Gefahren lenkender Finanzpolitik.....	46
Direkte und indirekte Lenkung.....	47
Die Dynamik des CO ₂ -Fonds	49
Literatur	50

VORWORT

In diesem Aufsatz blicken wir auf einige Formen und Aspekte lenkender Finanzpolitik und beschäftigen uns vorrangig mit Wirkungen von lenkenden CO₂-Steuern bzw. von CO₂-Abgaben, mit ihrer Eignung zur allokativen Lenkung und der geeigneten Form ihrer Institutionalisierung. Dabei prüfen wir vor allem Argumente für eine besondere zweckgebundene Verwendung der aus den Zwangsabgaben resultierenden Einnahmen.

Zunächst ziehen wir dabei die Erfahrungen zu Rate, welche die Finanzwissenschaft im Laufe von mehreren hundert Jahren ansammeln konnte, vor allem mit den so genannten *Lenkungssteuern*. CO₂-Abgaben sind nämlich – bei allen sonstigen, vor allem rechtlichen Unterschieden – in ihren Zielen und ihrer speziellen Aufgabenstellung durchaus verwandt mit ernst genommenen Lenkungssteuern. Diese Art Steuern wurde von der Finanzpolitik deshalb gerne eingesetzt, weil man sich von ihnen versprach, die vom Staat gewünschten Verhaltensänderungen der Investoren oder Konsumenten nicht durch Gebote und Verbote „erzwingen“ zu müssen, sondern durch das geschmeidigere Instrumentarium einer über Preise vermittelten mitwirkenden Anpassung der Zensiten. Und auf Einnahmen musste der Staat dabei auch nicht ganz verzichten. Der jeweils Betroffene musste zwar auf die Steuer reagieren, aber er hatte dabei Freiheitsgrade, in welchem Maße er sich anpassen wollte – noch besser, er hatte Zeit, sich allmählich auf die neue Steuer- und Belastungssituation einzustellen. So konnte der politische Druck des Staates milder ausfallen, und die Ziele der Finanzpolitik wurden auf die Dauer besser erfüllt. Wenn es gesellschaftlich fortschrittliche Ziele waren, die die Finanzpolitik mit Lenkungssteuern verfolgte, so konnte es daher auf diesem Wege einvernehmlicher gelingen, die Gesellschaft auf einen höheren Wohlfahrtspfad zu lenken. Mit CO₂-Abgaben wird genau das Gleiche beabsichtigt; allerdings ist ihr Anliegen viel ernster als bei den historischen Formen der Lenkungssteuern: Bei ihnen geht es darum, Wirtschaft und Konsumgesellschaft umzubauen, um sie vor einem Weg in die ökologische Katastrophe zu bewahren.

Wie wir aus heutiger Sicht zeigen können, waren Lenkungssteuern im Hinblick auf ihr Lenkungsziel keineswegs immer erfolgreich, und sie waren im System des öffentlichen Budgets, das auf fiskalische Er-

giebigkeit ausgelegt ist und öffentliche Aufgaben üblicherweise über *Staatsausgaben* zu erfüllen versucht, eher unbedeutend. Oft waren die Lenkungsziele auch nur vorgetäuscht, und es ging in Wirklichkeit um zusätzliche Einnahmen. Oder die anderen Ziele traten zumindest bei längerer Abgabenerhebung nach und nach zugunsten des Aufkommensinteresses an allgemeinen Deckungsmitteln in den Hintergrund.

Das sollte bei CO₂-Abgaben anders sein; sie müssten sogar eine zunehmend größere Rolle im umweltpolitischen Instrumentenkasten und im Einnahmensystem unseres Staates übernehmen, wobei der fiskalische Beitrag zu den allgemeinen budgetären Deckungsmitteln gegenüber dem Interesse an der allokativen Umorientierung im Kreis der Investoren und Konsumenten in den Hintergrund treten muss. Das Aufkommen sollte vom Prinzip der Non-Affektation ausgenommen werden und ausschließlich dazu dienen, das energie- und klimapolitische Lenkungsziel zu unterstützen. Für solche CO₂-Abgaben mögen die historischen Formen von Lenkungssteuern kein direktes Vorbild sein; von den Erfahrungen mit den Wirkungen und Problemen dieser Steuern kann man gleichwohl etwas lernen. Das ist die eine Rechtfertigung für unseren Text, der sich zunächst ausführlich mit *Lenkungssteuern* auseinandersetzt.

Die zweite liegt in der bereits erwähnten besonderen Eigenart der CO₂-Abgaben, in der sie sich von Steuern nicht nur dem Namen nach unterscheiden. Diese Eigenart legt auch andere institutionelle Lösungen nahe: Das allokative Ziel der Besteuerung besteht – vereinfacht formuliert – darin, die privaten Ressourcenentscheidungen über Einkommensentzugseffekte einzuschränken, um mit den dadurch gewonnenen Mitteln öffentliche Leistungen bzw. Güter finanzieren und anbieten zu können – und zwar im Rahmen stabilitätspolitischer, allokativpolitischer und/oder distributionspolitischer Anliegen. Steuereinnahmen stellen also im „Steuerstaat“ den allgemeinen Finanzierungstopf bereit, aus dem dann mittels Ausgaben die öffentlichen Aufgaben erfüllt werden; sie unterliegen dem Prinzip der Gesamtdeckung bzw. der Non-Affektation. Für welche Zwecke bzw. Aufgaben die Steuereinnahmen verwendet werden, entscheidet sich je nach politischen Prioritäten und Mehrheiten jährlich neu im parlamentarischen Budgetprozess – so jedenfalls die Regel.

CO₂-Abgaben haben in dieser Hinsicht einen völlig anderen Charakter. Sie sollen *fortlaufend* und *exklusiv* die Allokation im Privatsektor unmittelbar beeinflussen und dort zu einer Vermeidung oder Verminderung von CO₂-Emissionen beitragen – und zwar sowohl durch die Einkommens- und Preiseffekte der Abgabenerhebung als auch durch die Verwendung des Abgabenaufkommens. Sie dienen insoweit ausschließlich der Reallokation privater klimarelevanter Ressourceneinsätze im Investitions- und Konsumprozess und betreffen ausschließlich die staatliche Allokationsabteilung.

Im allgemeinen öffentlichen Budget sind solche Abgaben nicht optimal angesiedelt. Sie gehören eigentlich in einen selbständigen Fonds oder eine ähnliche Einrichtung wie z.B. eine Stiftung. Die erzielten Einnahmen sollen in jedem Fall zur Unterstützung desselben Lenkungsziels verwendet werden – also zweckgebunden. Natürlich überhören wir dabei nicht die mögliche Kritik aus unseren eigenen Reihen, wenn man etwa auf die Warnung eines Budgetpraktikers wie Kurt Heinig¹ oder eines Finanzwissenschaftlers wie Günter Schmolders² darauf hinweist, dass „die Flucht aus dem Budget“ gefährlich sei, weil die Parlamentskontrolle verloren gehen kann. Das war zu Zeiten des Reptilienfonds durch Bismarck (Erträge aus dem beschlagnahmten Welfenschatz) der Fall, und auch bei den Ausgliederungsfonds in der Weimarer Republik. Für unsere heutige Zeit gilt das nicht – im Gegenteil: Die Erfüllung bzw. Verfehlung der Klimaziele und damit die Arbeit des CO₂-Abgabefonds kann regelmäßig verfolgt und öffentlich diskutiert werden. Umgekehrt ist die Unterbringung einer öffentlichen Aufgabe im Haushalt selbst noch keine Garantie dafür, dass sie politisch ausreichend beachtet wird, wie man es z. B. bei manchen Subventionen sehen kann, die nicht abgeschafft wurden, obwohl sie ihren ursprünglichen Sinn weitgehend eingebüßt hatten, oder wie es bei dem ganzen Militärhaushalt, der nie nachhaltig geführt wurde, offensichtlich der Fall war.

Bei der zweckgebundenen Form lenkender Finanzpolitik gibt es nicht nur Einzahlungen in den Fonds durch das Aufkommen der CO₂-Abgabe, das Aufkommen soll auch wieder für Maßnahmen zur Erreichung des Lenkungsziels eingesetzt werden. Dazu können einerseits Unterstützungszahlungen an alle diejenigen privaten Haushalte gehören, die aus Einkommensgründen nicht unmittelbar auf den Verbrauch fossiler Brennstoffe verzichten können. Klimapolitik zur CO₂-Minderung bzw. zur Verdrängung fossiler Energiequellen ist nämlich eine Umstrukturierungsaufgabe, die man nur sehr behutsam angehen darf –

gerade mit Blick auf die unteren Einkommen, um hinreichende Akzeptanz zu gewährleisten. Zur Unterstützung des allokativen Lenkungsziels kommen aber andererseits z.B. auch Hilfen zur Förderung CO₂-armer bzw. CO₂-freier Technologien und Substitute im Privat- und im Unternehmenssektor in Frage, die dann einen Umstieg oft überhaupt erst möglich machen.

Auch auf einem behutsamen sozial- wie wirtschaftsverträglichen Weg muss man den Anreiz aufrechterhalten, Güter mit fossilem Brennstoffbedarf und hohen CO₂-Gehalten zu vermindern bzw. zu vermeiden. Das muss auch für die unteren Einkommensgruppen gelten. Gerade deshalb sollten CO₂-Abgaben nicht in den allgemeinen öffentlichen Haushalt eingestellt werden. Ihre höchst sensible Verstetigungsaufgabe – die Unterstützung der Akzeptanz und der Anpassung – könnten sie dann kaum erfüllen. Als Teil des öffentlichen Gesamthaushaltes würden sie unweigerlich den politischen Schwankungen ausgesetzt sein, die im Budgetprozess üblicherweise entstehen.

Schon dies spricht für die Einrichtung eines selbständigen Klimaschutzfonds zur CO₂-Reduktion, der auch weitere Vorteile bieten kann: Mit Hilfe des Kapitals der privaten Wirtschaft kann der Fonds unabhängig von den Verschuldungsregeln der Verfassung einen Finanzierungs- und Tilgungsplan aufstellen, der für alle einsehbar ist und von der Öffentlichkeit kontrolliert werden kann. So könnte die Öffentlichkeit nicht nur die üblichen Informationen über die Ziele der Klimapolitik gewinnen, sondern könnte endlich auch einen Kontrollblick auf das Instrument zur Zielerreichung und seine Wirksamkeit werfen.

Zugleich lassen Abgaben alle Bürger erkennen, dass sie ein Opfer zugunsten der Erreichbarkeit der Klimaschutzziele erbringen müssen – grundsätzlich nach dem „*Verursacherprinzip*“, einer speziellen Form des *Äquivalenzprinzips*. Weil die CO₂-Abgaben insofern nicht wie z.B. die Einkommensteuer nach Einkommensart, -höhe, Familienstand usw. unterscheiden und daher die individuelle Belastbarkeit nicht berücksichtigen können, bedarf es allerdings – und zwar zur Verfolgung des allokativen Hauptziels – einer Unterstützung dort, wo die Opfer zunächst noch untragbar sind. Das gilt insbesondere für Menschen mit niedrigem Einkommen und unelastischem Konsum von Gütern, die mit hohem fossilem Energieeinsatz hergestellt werden. Hier werden Transferzahlungen an die betroffenen Haushalte und/oder zur Bereitstellung bezahlbarer klimafreundlicher Alternativen notwendig, um eine breite Zustimmung zum

¹ Heinig, Kurt (1949/1951): Das Budget, Bd.2, Tübingen, S. 338 ff.

² Schmolders, Günter (1965): Finanzpolitik, 2. Aufl., S. 433.

Umstrukturierungsprozess mit Hilfe von CO₂-Abgaben zu gewinnen. Diese Akzeptanz braucht die Klimaschutzpolitik, weil sie von den Bürgern kurzfristig Opfer verlangt, für die sie ihnen weder direkt privaten Reichtum versprechen noch indirekt einen spürbaren generellen Zuwachs an öffentlichen Angeboten bieten kann – wie dies bei steuerfinanzierten Gütern der Fall ist. Der Nutzen des Klimaschutzes wird erst längerfristig spürbar.

Selbst persönliche Transfers aus dem Aufkommen der CO₂-Abgaben sind mithin keine Verteilungs- oder Umverteilungsinstrumente, sondern Akzeptanzschaffende Instrumente im Rahmen der klimapolitisch erforderlichen Reallokation. Sie sind die Basis dafür, dass CO₂-Abgaben politisch mehrheitsfähig werden und Anpassungen stattfinden können. Das ist unser zweites Rechtfertigungsargument für eine Fondslösung bei CO₂-Abgaben und CO₂-Ausgleichs-

zahlungen. In der Verteilungspolitik würde man fragen, wer und in welchem Maße bedürftig ist, damit Gerechtigkeit jenseits der Markteinkommen entsteht. In der Klimaschutzpolitik geht es hingegen darum, wie man genug Zustimmung zu einem Instrument des Klimaschutzes erreichen und vorsichtig, aber in hinreichendem Umfang Anpassungsprozesse initiieren kann. Es ist immerhin ein Instrument, das den Bürgern bereits sehr kurzfristig höhere Kosten aufbürdet, ohne dass schon unmittelbar klima- und preisgünstige Alternativen zur Verfügung stehen und ohne dass der klimapolitische Nutzen kurzfristig spürbar wird.

Vor diesem Hintergrund wollen wir die aktuelle klimapolitische Diskussion über CO₂-mindernde Instrumente aufgreifen und im Lichte der Erfahrungen mit historischen Beispielen für lenkende Steuern und moderne Formen lenkender Abgaben für eine strikt zweckgebundene CO₂-Abgabe plädieren.

TEIL 1

1. Diskussion um das geeignete klimapolitische Instrumentarium

Seit Fridays for Future nach dem August 2018 die Klimapolitik wieder stärker ins öffentliche Bewusstsein und auf die politische Agenda gerückt hat, wird nicht nur, aber besonders in Deutschland ein altes Thema erneut diskutiert: der Einsatz so genannter ökonomischer Instrumente im Umwelt- und Klimaschutz, vor allem einer CO₂-Steuer als Lenkungsinstrument. Unter dem Stichwort „Bepreisung der CO₂-Emissionen“ wurde zum einen die seit den 1970er und 1980er Jahren bestehende Konfrontation zwischen Gegnern und Befürwortern solcher effizienzorientierter, über Preise wirkender Instrumente wiederbelebt. Es zeigte sich zum anderen, dass die frühere Spaltung innerhalb der umweltökonomischen Zunft, die marktökonomische Instrumente generell bevorzugt, aber dabei auf unterschiedliche Ausgestaltungsformen setzt, noch immer besteht. Vertreter von Mengenlösungen, die auf Zertifikatsansätze, konkret auf den CO₂-Emissionshandel setzen, stehen den Befürwortern von Abgaben- bzw. Steuerlösungen zur CO₂-Bepreisung gegenüber. Und obgleich die Vor- und Nachteile dieser unterschiedlichen ökonomischen Instrumente, ihre theoretisch abgeleitete Wirkungsweise und ihre Wirkungsprobleme unter Berücksichtigung realer Gegebenheiten bereits seit über 30 Jahren Gegenstand ei-

ner kaum noch überschaubaren Menge an wissenschaftlichen Publikationen, Gutachten und fachlichen Stellungnahmen waren, schien man 2018/2019 in Deutschland wieder von vorne anfangen zu wollen. Innerhalb kurzer Zeit befassten sich namhafte Forschungsinstitute wie z.B. DIW Berlin, RWI Leibniz Institut, Potsdam-Institut für Klimafolgenforschung (PIK) / Mercator Research Institute on Global Commons and Climate Change (MCC), Institut für Makroökonomie und Konjunkturforschung/IMK, das Forum Ökologisch-Soziale Marktwirtschaft (FÖS) und sogar der Sachverständigenrat zur Begutachtung der gesamtwirtschaftlichen Entwicklung der Bundesregierung mit der CO₂-Bepreisung bzw. der CO₂-Steuer. Zahlreiche Stellungnahmen von Ökonomen und Ökologen kamen hinzu. Rechtswissenschaftler bezweifelten prompt die Zulässigkeit einer lenkenden CO₂-Steuer – auch dies gehört zur Routine seit den 1980er Jahren. Viele Juristen halten Lenkungssteuern im Sinne einer CO₂-Steuer für „steuerverfassungsrechtlich ausgeschlossen“, jedenfalls soweit es sich um eine völlig neue, selbständige Steuer handle. Steuern werden rechtlich nur hinsichtlich ihrer Fiskalfunktion bewertet. Vergünstigungen innerhalb solcher Steuergesetze, die sicherlich auch lenkende

Funktionen und Effekte haben, werden allerdings toleriert.³ Inzwischen hat man sich in Deutschland auf eine Art „vorübergehender“ Abgabenslösung innerhalb des nationalen Emissionshandelssystems für Brennstoffe geeinigt: Für Emissionen ist ein mehrjährig fixierter und ansteigender Festpreis pro Tonne CO₂ zu entrichten. Das Aufkommen ist allgemeines Deckungsmittel.⁴

Die Argumente für und gegen eine CO₂-Bepreisung gehen natürlich über die Fragen der zweckmäßigen Instrumentierung weit hinaus. Aus nationalwirtschaftlichen Gesichtspunkten und in globaler Sicht kann man sich durchaus fragen, ob angesichts der großen Emissionsmengen aus China, Russland und den USA ehrgeizige europäische oder gar deutsche Minderungsmaßnahmen überhaupt sinnvoll sind. Auch über die Vorbildfunktion eines ehrgeizigen nationalen Minderungsprogramms und die Hypothese, dass dadurch andere Länder „unter Druck“ geraten und zum Nachahmen veranlasst werden, lässt sich trefflich streiten. Schließlich bleibt es ungewiss, ob man sich weltweit oder zumindest unter den Großemittenten jemals auf ein einheitliches Instrumentarium aus dem Arsenal der ökonomischen Mengensteuerung, der Lenkungssteuern oder der Gebots- und Verbotsregelungen wird einigen können.

Dennoch bleiben nationale Entscheidungen über das geeignete Instrumentarium unerlässlich. Schließlich hat Deutschland wie viele andere Länder – sei es innerhalb der EU-Reglements, sei es über breitere völkerrechtliche Verträge – konkrete Verpflichtungen zur Minderung der CO₂-Emissionen und auch anderer umweltschädlicher Belastungen übernommen. Und da sich diese Ziele nicht von selbst erreichen, bedarf es nun einmal einer nationalen Instrumentierung. Über deren Ausgestaltung mag man wiederum intensiv diskutieren und dabei auch die alten Grundsatze debatten „Ordnungsrecht versus ökonomische Hebel“ und „Steuern versus Zertifikate“ erneut beleben. Fest steht jedoch: Es müssen konkrete Instrumente installiert werden, um die vorgegebenen Ziele noch erreichen zu können⁵. In Deutschland ist daher vor kurzem ein neues Gesetz verabschiedet worden. Nach einem Urteil des Bundesverfassungsgerichts musste die erste Version des Bundes-Klimaschutzgesetzes angepasst werden. Nunmehr wurden strengere Zielvorgaben für CO₂-Emissionen eingeführt. Deutschland will bis zum Ende des Jahrzehnts seinen Treibhausgas-Ausstoß um 65 % im Vergleich zu 1990

verringern. Das hat dazu geführt, dass auch die sektoralen Minderungsziele bis zum Jahr 2030 für Energiewirtschaft, Industrie, Verkehr, Gebäude und Landwirtschaft angepasst wurden.⁶ Zentrales Instrument ist eine CO₂-Bepreisung, die weitgehend einer Art CO₂-Steuer entspricht, aber im Rahmen des Emissionshandels geregelt ist. Solche Bepreisungssysteme – oder in unserer bisherigen Diktion: Lenkungssteuern bzw. Lenkungsabgaben – sind nicht nur im Klimaschutz, sondern auch in anderen Bereichen der nachhaltigen Gesundheits- und Umweltpolitik im Einsatz bzw. in der Diskussion. Mit diesem Instrumententypus wollen wir uns näher befassen

Ins Zentrum der weiteren Überlegungen rücken also *hoheitliche Zwangsabgaben*, unabhängig davon, ob sie rechtlich den Steuern, den Sonderabgaben oder anderen Abgabekategorien zugerechnet werden. Es geht dabei um die Frage, welche Wirkungen und damit Lenkungserfolge von solchen Abgabenslösungen, die häufig als *Lenkungssteuern* bezeichnet werden, erwartet werden können; es geht aber auch um ihre Aufkommens- und sonstigen Nebeneffekte. Derartige Lenkungssteuern gelten seit längerem vor allem als modernes Instrument der Umweltpolitik, und sie kommen durchaus bereits in mehreren unterschiedlichen Erscheinungsformen und Umweltsektoren zur Anwendung. In vielen Klimaschutzprogrammen werden sie als Instrument zur Verfolgung nationaler CO₂-Minderungsziele empfohlen oder schon eingesetzt⁷. Ihre Anknüpfungspunkte, ihre Einsatzsowie Anwendungsprobleme und ihre Leistungsfähigkeit unter Realbedingungen werden uns daher später besonders interessieren.

Zuvor aber gilt es zu klären, was wir unter Lenkungssteuern bzw. Lenkungsabgaben verstehen. Welche Rolle hat das bewusste Lenken mit Steuern bzw. Abgaben im Vergleich zur reinen Einnahmenbeschaffung in Theorie und Praxis bisher gespielt. Und was wissen wir aus historischem Kontext und theoretischer Analyse über Treffsicherheit und Nebeneffekte dieser Zwangsabgaben, die zur Lenkung eingesetzt worden sind; und auch über ihre Aufkommensbeiträge zum öffentlichen Budget.

2. „Lenkungssteuer“ versus „Lenkungsabgabe“

Die begriffliche Präzisierung der so genannten Lenkungssteuern und Lenkungsabgaben bereitet große Schwierigkeiten. Zum einen geht es dabei um den

³ Urteil BVerfG.

⁴ Brennstoffemissionshandelsgesetz vom 12. Dezember 2019 (BGBl. I S. 2728), geändert durch Artikel 1 des Gesetzes vom 3. November 2020 (BGBl. I S. 2291).

⁵ Dazu Deutsches Klimaschutzprogramm.

⁶ Bundes-Klimaschutzgesetz (KSG) <http://www.gesetze-im-internet.de/ksg/KSG.pdf>

⁷ Zwangsabgaben auf CO₂ in verschiedenen Rechtsformen gibt es z.B. bereits in Schweden, Slowenien, Dänemark, Großbritannien, Frankreich, Niederlande, Lettland, Schweiz.

Begriff der Lenkung. Zum anderen muss der Unterschied zwischen Steuern und Abgaben geklärt werden – beides Kategorien öffentlicher Zwangsabgaben, allerdings mit unterschiedlichen Aufgaben und rechtlichen Besonderheiten.

Ökonomische Perspektive

In ökonomischer Sicht belasten Steuern wie Abgaben üblicherweise die auf Märkten entstehende Wertschöpfung und leiten dabei entstehendes privates Einkommen in den öffentlichen Haushalt – das ist traditionell ihre Hauptaufgabe. Zur Deckung des öffentlichen Finanzbedarfs muss der moderne Steuerstaat⁸ nun einmal über Zwangsabgaben auf Teile der privat erwirtschafteten Erträge bzw. Werte zurückgreifen und sie in öffentliche Kassen umlenken. Würde man dafür den Begriff der Lenkungssteuer bzw. Lenkungsabgabe verwenden, so hätte dieser keinen eigenen Wert, weil er letztlich auf jeden Abgabentyp zutrifft. Jede Finanzierungsteuer wäre zugleich eine Lenkungssteuer. Dies umso mehr, als staatlicherseits mit dem Aufkommen bestimmte Infrastrukturen, private Investitionsvorhaben und Verbrauchsgüter für spezielle Unternehmensstrukturen, für soziale Gruppen, für einzelne Regionen zur Unterstützung allokativer, distributiver oder stabilisierungspolitischer Ziele usw. bereitgestellt oder gefördert werden können. Bei einem so weiten Verständnis könnten wir die Begriffe synonym verwenden.

Bleiben wir zunächst bei den *Lenkungssteuern*. Für sie sind jenseits ihrer in der Regel auftretenden fiskalischen Effekte und ihrer möglicherweise bestehenden Aufkommensverwendungszwecke schon *bei ihrer Erhebung* andere Zwecke und Folgen der Besteuerung relevant: Es soll nämlich individuelles oder unternehmerisches Verhalten verändert werden. Während reine Finanzierungssteuern idealiter im Hinblick auf das Verhalten der Wirtschaftssubjekte möglichst „neutral“ bleiben und die gegebenen Marktkonstellationen eher nicht stören sollen, will man mit Lenkungssteuern dieses Verhalten gezielt beeinflussen, man setzt sozusagen auf „Aneutralität“. Und die Steuerwirkungslehre hat gezeigt, dass es neben den Einkommensentzugseffekten von Steuern, denen der Aufkommenseffekt in öffentlichen Kassen entspricht, auch tatsächlich Substitutionsprozesse über Verschiebungen der relativen Preise und mit entsprechenden Anpassungsfolgen gibt. Das Dumme ist nur, dass sich die Steuern nicht so einfach danach gruppieren lassen, ob sie Geld

vom privaten in den öffentlichen Sektor transferieren *oder* privatwirtschaftliches Verhalten beeinflussen. In aller Regel ist beides der Fall; was übrigens auch für nichtsteuerliche Abgabenlösungen gilt.

Jede de facto erhobene Steuer – von ganz seltenen historischen Steuerformen⁹ und theoretischen Konstrukten abgesehen¹⁰ – hat über ihren Finanzierungseffekt hinaus solche zusätzlichen Wirkungen, die den einzelnen Steuerzahler, die Wirtschaft insgesamt und einzelne ihrer Sektoren, den Konsum oder die Investition, Sparen sowie Arbeits- und Freizeitverhalten beeinflussen können. Die allgemeine Steuerlehre sortiert solche Effekte in mikro- oder makro-ökonomischer Hinsicht, kennzeichnet sie z.B. mit den Kategorien Signalwirkungen, Markt- und Preiswirkungen sowie Einkommenseffekte. Im Einzelnen werden dabei Ausweich- oder Einholungswirkungen, Substitutionsprozesse, Überwälzungen und anderes mehr untersucht.¹¹ Die einzelnen Ansätze verdeutlichen, dass Steuern ihre Wirkungen nicht erst dann entfalten und auch keineswegs bereits abgeschlossen haben, wenn der jeweils Steuerpflichtige seine Steuerschuld an das Finanzamt entrichtet. Schon die Ankündigung von neuen Steuern oder Steueränderungen kann Reaktionen bei den Marktteilnehmern auslösen, und auch anschließend muss mit Reaktionen der Steuerpflichtigen und/oder der durch Überwälzung Belasteten gerechnet werden. Steuern beeinflussen – so lässt sich insofern generell feststellen – das Verhalten der von ihnen Betroffenen insoweit, als diese sich unter dem vermuteten oder tatsächlichen Einfluss der Zwangsabgabe am Markt anders verhalten (müssen), als dies ohne die Besteuerung der Fall wäre. Das gilt für nahezu alle Steuern. Wenn es aber praktisch keine Steuern gibt, die ausschließlich zu einem Einkommensverlust beim Steuerpflichtigen und zu einem entsprechenden Aufkommenseffekt in den öffentlichen Kassen führen, und auch keine Steuer ohne jedes Aufkommen, dann hilft die auf Wirkungen fokussierte Gegenüberstellung zur „Fiskalsteuer“ nicht weiter, um den Begriff der Lenkungssteuer zu präzisieren und auf bestimmte Steuern zu beschränken.

Die Bedeutung von besonderen Lenkungssteuern erschließt sich erst, wenn wir zum einen nach politischen bzw. gesellschaftlichen Zielen fragen, die über den Aufkommenseffekt hinaus mit der jeweiligen Steuer bzw. ihrer technischen Ausgestaltung via Verhaltensbeeinflussung verfolgt werden *sollen*. Und

⁸ Andere historisch noch bedeutsame Formen der Einnahmenerzielung durch Domänenwirtschaft, Leuturgien usw. – haben zunehmend an Bedeutung verloren. Für einen Überblick siehe z.B. Hedtkamp, G. (1980), S. 68 ff.

⁹ Z.B. die nur kurzfristig bestehende amerikanische Zinsausgleichsteuer. Siehe Fecht, R. (1980), S. 895 f.

¹⁰ Kopfsteuer.

¹¹ Siehe z.B. Schmölders, G. /Hansmeyer K.-H. (1980), S. 133 ff.

wenn wir zum anderen prüfen, ob die Art der Besteuerung und die zu erwartenden Wirkungen dazu geeignet sind, diese „Lenkungsziele“ zu erreichen oder zumindest einen Zielbeitrag dazu zu leisten. Eine Beschränkung auf das jeweilige Hauptziel reicht nicht aus. Niemand wird bestreiten, dass Einkommen-, Körperschaft- oder Umsatzsteuern, die in Deutschland zusammen rd. 70 % des Steueraufkommens ausmachen, die fiskalisch tragenden Säulen des modernen Steuersystems sind und bei ihnen das Aufkommensziel über allem steht. Doch selbst sie sind mit zahlreichen *Sonderregelungen* durchsetzt, die z. B. im Wege der Steuersatzdifferenzierung, der Abschreibungserleichterung oder besonderer Verrechnungsmöglichkeiten zur Begünstigung oder Benachteiligung bestimmter Gruppen, Personen, Güter, investiver oder konsumtiver Verhaltensweisen beitragen – also *allokativ lenken* – sollen. Auch mit ihnen sollen – sozusagen „nebenher“ – andere Politikziele als die reine Aufkommenserzielung verfolgt werden, auch wenn ihr Hauptzweck eindeutig ein fiskalischer ist und bleibt.

Eine besondere Rolle spielen in diesem Zusammenhang allerdings auch distributive bzw. redistributive Ziele¹², die den Vorstellungen von einer „gerechten“ Besteuerung zum Durchbruch verhelfen sollen; eine „weites Feld“, auf das hier im Weiteren nur stichwortartig eingegangen werden kann. Es geht dabei zum einen um grundlegende Prinzipien, nach denen die Steuern mit ihrer Belastungswirkung ausgestaltet sind – z. B. das Leistungsfähigkeits- oder das Äquivalenzprinzip. Zum anderen geht es um Vorstellungen, wie die Primärverteilung der Einkommen und Vermögen mit Hilfe der Besteuerung *umverteilt* werden soll. Daraus sind dann auch Veränderungen des Marktverhaltens zu erwarten; im Vordergrund stehen aber Verteilungs- bzw. Umverteilungsziele. Der Begriff Lenkungssteuer passt daher nicht so recht zu diesen Steuern.

Die meisten fiskalisch relevanten Steuern enthalten aber *reallokative* Lenkungsimpulse, auf die wir uns hier fokussieren wollen. In den Begründungen zu den Steuerregelungen lassen sich entsprechende Lenkungsziele finden: z.B. sektorale Strukturförderung, Anpassung an schärfere Umweltnormen oder Schutz vor Wettbewerbsnachteilen gegenüber ausländischen Unternehmen. Verfolgt werden sie zumeist mit speziellen Vergünstigungen. Natürlich kann damit ebenfalls gelenkt werden, ohne dass die entspre-

chende Steuer als Lenkungssteuer klassifiziert werden und daher als relevante Einnahmenquelle ausscheiden müsste.

Als Beispiel mag die Mehrwertsteuer dienen. Sie wird nach unserem Verständnis nicht zur Lenkungssteuer, weil sie z.B. für gedruckte Bücher und neuerdings auch für elektronische Verlagszeugnisse den reduzierten Steuersatz von 7 % vorsieht. Natürlich werden dadurch Verlage als Wirtschaftsunternehmen und Bücher als Kulturgut begünstigt, und das bei einer Regelsatzbesteuerung entstehende Marktergebnis wird nach politischem Kalkül verändert. Es handelt sich also um Lenkung durch Steuersatzdifferenzierung, allerdings in Form einer *Steuersubvention* im Rahmen einer der fiskalisch bedeutendsten Steuern. Würde man alle Steuern mit solchen Ausgestaltungsmerkmalen zu den Lenkungssteuern zählen, so fände man sich im alten Dilemma wieder: Letztlich lassen sich lenkende Differenzierungselemente in allen Steuern entdecken – es fehlt daher ein Ausschlusskriterium für Nicht-Lenkungssteuern. Wenn man aus diesem Dilemma um den Lenkungssteuercharakter herauskommen will, muss man pragmatisch vorgehen.

Rechtlicher Rahmen

In *juristischer* Sicht ist diese „Lenkungslogik“ in Verbindung mit einer CO₂-Belastung in Abgabeform vor dem Hintergrund der deutschen Finanzverfassung allerdings durchaus problematisch – genauso wie dies bei einer steuerlichen Lösung der Fall wäre¹³ und wie es auch der nunmehr gewählte Ansatz im Rahmen des Emissionshandelsgesetzes zu sein scheint¹⁴. Das Problem besteht zunächst einmal darin, dass die Finanzverfassung Emissionssteuern oder –abgaben gar nicht kennt. Auch der Typus „Sonderabgabe“ kommt in der Verfassung nicht vor. Er ist eine Schöpfung des Bundesverfassungsgerichts, das sich immer wieder mit neuen Plänen bzw. Gesetzen zu Finanzierungs- und Lenkungsabgaben auseinandersetzen musste, die nicht zu den Steuern gehören und auch nicht der Gruppe der Gebühren/Beiträge zugeordnet werden können. Derartige Abgaben sind nach den Entscheidungen des Gerichts nur unter recht restriktiven Voraussetzungen zulässig – und zwar, wenn die Abgabepflichtigen eine homogene Gruppe bilden, diese Gruppe eine besondere Nähe zum bzw. Verantwortlichkeit für das Lenkungsziel hat und das Aufkommen gruppennützig verwendet wird. Das Bundesverfassungsgericht unterscheidet dabei zwischen Sonderabgaben mit Finanzierungs- und solchen mit

¹² Auf die stabilisierungspolitischen Aufgaben im Sinne von Musgrave wollen wir hier nicht weiter eingehen.

¹³ Emissionen selbst können nach wohl herrschender Auffassung nicht legitimer Gegenstand einer Steuer

sein, da sie keiner der verfassungsrechtlich vorgesehenen Steuerkategorien zuzuordnen ist.

¹⁴ Siehe Wernsmann, R. (2021).

Lenkungsfunktion. Sonderabgaben mit Lenkungsfunktion, um die es uns in der klimapolitischen Diskussion geht, sollen das Verhalten der Abgabepflichtigen beeinflussen, wie dies auch bei einer CO₂-Abgabe der Fall wäre. Ein ähnlich gelagertes Vorhaben, nämlich die natürliche Ressource Wasser bei ihrer Entnahme mit einer Abgabe zu belegen (sogen. Wasserpennig¹⁵), hat das Bundesverfassungsgericht für zulässig erachtet. Insofern könnte dies auch für CO₂-Emissionen gelten.

Besondere rechtliche Bedenken bestehen in Deutschland gegen eine CO₂-Steuerlösung: Emissionen können nach wohl herrschender Auffassung nicht legitimer Gegenstand einer Steuer sein, vor allem da diese keiner der verfassungsrechtlich vorgesehenen Steuerkategorien zuzuordnen wäre und ein generelles Steuererfindungsrecht nicht existiert.¹⁶ Selbst die nunmehr in Deutschland gewählte „Mischlösung“, die Belastung von CO₂ im Rahmen des Emissionshandelsgesetzes und zwar für die ersten Jahre zu festgelegten Sätzen, stößt auf juristische Bedenken, weil sie im Gegensatz zum Zertifikatsansatz ohne Mengenbegrenzung arbeitet. Wernsmann folgert jedenfalls in einem Gutachten für die Bundestagsfraktion der FDP: „Wenn es keine Mengenbegrenzung gibt, wird kein Sondervorteil abgeschöpft, sondern die Abgabe wirkt dann wie eine Steuer“. Und eine Steuer würde die Finanzverfassung verletzen, „weil eine Steuer auf den Ausstoß von CO₂ vom Grundgesetz nicht vorgesehen ist“.¹⁷

Nun hat die Bundesregierung zwar eine Art Abgabenlösung eingeführt, allerdings im Gewand eines Festpreises für Emissionszertifikate. Daher ist der Tatbestand auch im Gesetz über einen nationalen Zertifikatehandel für Brennstoffemissionen (Brennstoffemissionshandelsgesetz – BEHG) geregelt. Der Festpreis beträgt 2021 zunächst 25 Euro pro Tonne CO₂ und steigt dann schrittweise auf 55 Euro im Jahr 2025. Anschließend soll sich der Preis bzw. der Abgabebesatz in einem „Preiskorridor“ zwischen 55 und 65 Euro bewegen. Die Einnahmen aus dieser CO₂-Bepreisung werden zu allgemeinen Deckungsmitteln, die zur Senkung der EEG-Umlage, zur Förderung des Klimaschutzes und/oder für weitere Entlastungen von Bürgern und Wirtschaft verwendet werden sollen.

Fazit und weiteres Vorgehen

Lenkungssteuern, denen hier zunächst unser Hauptinteresse gilt, sind in unserem Verständnis solche Steuern, mit deren Erhebung und Ausgestaltung

nicht vorrangig oder gar ausschließlich ein Aufkommensziel verfolgt wird, die vielmehr erhoben werden, um direkt (also nicht nur auf dem Umweg über die staatliche Ausgabenpolitik) die Marktallokation im Sinne staatlicher bzw. gesellschaftlicher Ziele zu verändern. Solche Steuern sollen über ihre Preisefekte üblicherweise den Steuergegenstand verteuern und ihn so in der Marktkalkulation diskriminieren. Werden im Rahmen der Besteuerung staatlich bzw. gesellschaftlich erwünschte Tatbestände niedriger besteuert als mit dem Regelsteuersatz oder – soweit es keinen Regelsteuersatz gibt – in anderer Weise steuerlich begünstigt, so wird damit zwar ebenfalls „gelenkt“, allerdings mit Hilfe von steuerlichen *Lenkungssubventionen*. Solche Regelungen zählen wir *nicht* zu den *Lenkungssteuern*. Wir werden uns dennoch in Teil 3 kurz mit ihnen beschäftigen, und zwar insofern, als sie aufgrund ihrer Kosten-Preis-Effekte Lenkungssteuern in unserem Sinne in ihrer Wirkungsweise behindern und ihre Lenkungserfolge konterkarieren können.

Bei den Lenkungsabgaben, die wir hier den Lenkungssteuern gegenüberstellen, bleibt unser Verständnis von „Lenkung“ das Gleiche. Der Unterschied zwischen Steuern und unserer Sicht von „Abgaben“ besteht vor allem in der Aufkommensverwendung: Steuereinnahmen dienen der Gesamtdeckung des öffentlichen Haushaltes, d.h. sie werden nicht für ex ante festgelegte Verwendungsarten „reserviert“, auch nicht zur Unterstützung des mit der Erhebung u.U. verfolgten Nebenzwecks. Der Steuerzahler kann zudem aus seiner Zahlungspflicht keinen individuellen Gegenleistungsanspruch ableiten, wie dies bei anderen Formen hoheitlicher Abgaben (Gebühren, Beiträge), die dem Äquivalenzprinzip folgen, der Fall ist.

Abgaben, die das Wirtschaften in eine umwelt- und klimafreundlichere Richtung lenken sollen, lassen sich aber auch nicht den Gebühren oder Beiträgen zuordnen. Bei ihnen entsteht – ebenso wie bei Steuern – kein zurechenbarer individueller Anspruch auf eine vom Staat finanzierte öffentliche Leistung. Das Äquivalenzprinzip wird quasi umgedreht: Die Zahllast des Abgabepflichtigen entspricht nicht den Kosten der für ihn erstellten öffentlichen Leistung (Kostenäquivalenz) oder ihrem individuellen Nutzen (Nutzenäquivalenz). Sie orientiert sich vielmehr an den negativen Folgen, die durch den belasteten Tatbestand für öffentliche bzw. gesellschaftliche Güter wie Umwelt oder Klima hervorgerufen werden und die gemindert bzw. vermieden werden sollen. Diese

¹⁵ Siehe Hansmeyer, K.-H. / Ewringmann, D. (1987).

¹⁶ Die Ausgestaltung als Steuer auf Kohle, Erdgas und Erdöl, also im Rahmen der Energiebesteuerung, ist dagegen wohl zulässig.

¹⁷ Wernsmann, R. (2021). *Anderer Ansicht als Wernsmann* z.B.: Ipsen, Nils / Wisniewski, Thomas / Plappert, Liesa in Zusammenarbeit mit Jörn Ipsen, Universität Osnabrück (2022).

Spielart äquivalenter Belastung mit dem Ziel der Lenkung wird üblicherweise dem „Verursacherprinzip“ zugerechnet. Solange der Lenkungszweck über die abgabeninduzierten Einkommens- und Preiseffekte nicht erreicht ist,¹⁸ kann bzw. muss er auch mit Hilfe des Abgabenaufkommens verfolgt werden; insofern ist das Aufkommen zweckgebunden zu verwenden. Aus ökonomischer Sicht erscheint eine solche nichtsteuerliche und zweckgebundene Sonderabgabe recht unproblematisch. Wie sie in die rechtswissenschaftliche Formenlehre einzupassen ist und wie sie den verfassungsrechtlichen Anforderungen entsprechend auszugestalten ist, können wir hier nicht abschließend klären.

Wir wollen – nach einem Blick auf die historische Bedeutung von Fiskal- und Lenkungsfunktion – zunächst einige Beispiele prüfen, die eindeutig fiskalisch motiviert und orientiert sind, aber auch zahlreiche Lenkungsimpulse enthalten, so wie z.B. Einkommen- und Mehrwertsteuer. Allerdings wollen wir uns auch mit speziellen Produkt- bzw. Verbrauchsteuern beschäftigen, die traditionell der Aufkommenserzielung durch eine ziemlich simple Besteuerung besonderen privaten Aufwandes dienen, zunehmend aber auch zu Produktionsmittelsteuern geworden sind.

Durch geringe Einkommenselastizitäten der belasteten Güter haben die meisten von ihnen im Wachstums- und Entwicklungsprozess an fiskalischer Bedeutung verloren; es fragt sich, ob sie in einer lenkenden Funktion neue Relevanz gewinnen können.

Nach diesem etwas allgemeineren Überblick werden wir uns auf solche Steuern konzentrieren, die ganz oder überwiegend zum Zweck, zumindest mit dem Argument der *allokativen Lenkung* eingeführt wurden bzw. werden und bei denen daher der fiskalische Zweck gegenüber dem Lenkungszweck in den Hintergrund tritt bzw. nachrangig wird, zumindest sein sollte. Wir richten dabei den Blick auf Steuerformen, die darauf abzielen, die Nachfrage nach den besteuerten Gegenständen oder Verfahren zu *drosseln*, und die nach ihrer Ausgestaltung dazu auch in der Lage sind. Lenkung mit Hilfe steuerlicher Subventionierung interessiert uns demgegenüber weniger. Sie wird uns später allenfalls unter dem Aspekt beschäftigen, inwieweit sie die Lenkungsmechanismen der hier im Fokus stehenden Lenkungssteuern stören. Anschließend rückt die Frage in den Mittelpunkt, was man aus den Erfahrungen mit bestehenden Steuern für die Ausgestaltung umwelt- und klimapolitischer Instrumente – vor allem einer CO₂-Besteuerung – folgern kann.

TEIL 2

3. Die Dominanz der fiskalischen Besteuerungsfunktion und ihr Verhältnis zu nicht-fiskalischen Nebenzwecken

Steuerpolitik und -praxis

Die Geschichte der Besteuerung ist vornehmlich eine Geschichte ihrer Fiskalfunktion. Das fiskalische Ziel der Besteuerung hat immer im Vordergrund staatlicher Steuer- und Abgabeninteressen gestanden. Letztlich ging es stets darum, genügend Mittel zur Finanzierung herrschaftlicher Hofführung, später des staatlichen bzw. öffentlichen Aufwandes zu generieren. Auch wenn sich das Spektrum öffentlicher Aufgaben deutlich gewandelt hat; an dem Grundsatz, dass diese Aufgaben vornehmlich mittels öffentlicher Ausgaben zu erfüllen sind und dass Steuern

(und einige andere Abgabeformen) ganz einfach deren Finanzierung sicherstellen sollen, hat sich kaum etwas geändert – er ist auch heute das zentrale Paradigma des Steuerstaates.

Um den Staatsbedarf zu decken, sind z.T. kuriose Steuergegenstände¹⁹ für neue Steuern erschlossen worden, wie z.B. die *Urinsteuer* des römischen Kaisers Vespasian im 1. Jh. n.Chr., die russische *Bartsteuer* oder eine *Perückensteuer*. Und schon im alten Ägypten hatten sich die Pharaonen eine *Nilschlammsteuer* einfallen lassen, um ihre Kassen zu füllen. Sie wurde den Bauern auferlegt, wenn sich auf ihren Feldern nach einem Nil-Hochwasser der fruchtbare Schlamm abgelagert und so ihren Ertrag gesteigert hatte. Zu den bekanntesten Beispielen aus der etwas jüngeren Vergangenheit zählen die zu den Gebäudesteuern gehörenden *Tür- und Fenstersteuern*, zuerst

¹⁸ Und keine Kompensation der Geschädigten erfolgt.

¹⁹ Überblick mit weiteren Beispielen bei David Staubli (2018); siehe auch <https://www.financescout24.de/magazin/15-schrille-steuern#leichenwagensteuer>.

im 17. Jahrhundert in England als ergiebiger Alternative zur Herd- und Feuerstättensteuer eingeführt, dann von 1789 an bis ins 20. Jahrhundert hinein in Frankreich erhoben²⁰. Die französische Lösung war der Versuch, einen leicht feststellbaren Maßstab für die Belastung von Gebäuden im Rahmen einer Gebäudeertragsbesteuerung zu finden. Da die Zahl der Türen und Fenster leicht von außen einsehbar und kontrollierbar war, diente der Ansatz nicht zuletzt dazu, die Erhebungskosten zu senken, also den Nettoertrag zu steigern. Allerdings führte er auch zu entsprechenden Ausweichreaktionen: Viele Fenster und Türen wurden ganz einfach zugemauert, um die Steuerbasis zu verkleinern; zu den unerwünschten Nebeneffekten gehörten daher gesundheitliche Beeinträchtigungen durch Licht- und Luftmangel im Inneren.

Solche nicht beabsichtigten Folgen sind auch aus dem etwas moderneren Aufwand- und Verbrauchsteuersystem bekannt. Ein eher skurril anmutendes Beispiel für fiskalisch ergiebige Steuern, mit denen man so ganz nebenher auch noch andere Ziele verfolgen wollte, lieferte die Biersteuer in Bayern. Gegen den überdurchschnittlich hohen Pro-Kopf-Verbrauch, der vor allem auf den starken Abendkonsum des Haushaltsvorstandes zurückzuführen war, wollte man durch eine kräftige Biersteuererhöhung vorgehen. Es zeigte sich allerdings bald, dass dieser Teil der Nachfrage unelastisch war, und die Väter und Großväter ihr Bier in der bisherigen Menge weiter beanspruchten. Das gesunkene Realeinkommen musste also umverteilt werden. Eingeschränkt wurde so letztlich der Milchverbrauch der Kinder und anderer Familienmitglieder – ein kompletter Fehlschlag für eine Lenkungs-idee im Rahmen einer fiskalisch ergiebigen Steuer.

Steuerlehre

Das fiskalische Ziel stand zumeist auch im Vordergrund der Entwicklung der finanzwissenschaftlichen Steuerlehre. Zwar hat sie sich seit langem nicht nur mit den Aufkommenseffekten, sondern auch mit den „Nebenwirkungen“ der Besteuerung beschäftigt. Auch dabei ging es aber zumeist vorrangig um *unerwünschte* Vermeidungsstrategien der Steuerpflichtigen – unerwünscht insbesondere, weil sich damit Minderungen des Aufkommens und allgemeine Wohlfahrtsverluste verbinden. Die Idee, öffentliche Aufgaben unmittelbar durch die nicht-fiskalischen Wirkungen von Steuern und Abgaben zu erfüllen, hat

demgegenüber insgesamt eine geringere Rolle gespielt.

Im Kern ist die Diskussion um Erhebungs- und Entrichtungskosten, die zu einer Minderung der Nettoergiebigkeit der Steuern beitragen, ebenfalls aufkommensbezogen. Um ein geplantes Aufkommen zur Erfüllung von Aufgaben zur Verfügung zu haben, müssen die Steuersätze nämlich höher ausfallen, weil auch die Kosten der Erhebung durch die Finanz- bzw. Zollverwaltung daraus zu decken sind. Und die Entrichtungskosten bzw. die durch sie höheren Steuersätze erhöhen die Wahrscheinlichkeit von Ausweichreaktionen zur Steuervermeidung.

Auf der anderen Seite der Medaille steht das Argument der *Zusatzlast* der Besteuerung. Sie erfasst die über die reine Steuerzahllast und die Mühen der Steuerentrichtung hinausgehenden Wohlfahrtseinbußen bei den Besteuerten und Steuerlastträgern, die dadurch entstehen, dass durch die bei rationaler Entscheidung steuerlich ausgelösten *Substitutionsprozesse* die Produzenten- und Konsumentenrenten sinken. Damit wird der Blick ganz auf die nicht-fiskalischen Effekte der Besteuerung gelenkt, die in traditioneller Betrachtung eben möglichst gering zu halten sind.

Fiskalisches Ziel und nicht-fiskalischer Lenkungsanspruch stehen mithin immer in einem gewissen Spannungsverhältnis, wenn sie innerhalb derselben Steuer verfolgt werden sollen. Allerdings ist inzwischen auch hinreichend erörtert worden, dass sich Steueraufkommen und Lenkungsbeiträge bei Steuern nicht völlig ausschließen müssen²¹ – eigentlich eine Binsenweisheit, weil eben real existierende Steuern immer sowohl Aufkommens- als auch Substitutionseffekte aufweisen. Es kommt also lediglich darauf an, ob und mit welcher Intensität ein Lenkungsziel über die steuertypischen „Nebeneffekte“ verfolgt werden soll und kann.

Das Spannungsverhältnis spielt nicht zuletzt in der Diskussion um *nachhaltige Umweltsteuern* eine große Rolle. Dabei geht es vor allem um die Frage, ob von lenkenden Steuern dauerhaft respektable Einnahmen zu erwarten sind bzw. ob man wirksame Lenkungssignale in fiskalisch dauerhaft ergiebigen Steuern unterbringen kann. Die Diskussion darüber hat zu einigen Missverständnissen geführt. Dabei wird im Grenzbereich zwischen „Erdrosselungssteuer“ und einer Fiskalsteuer ohne Substitutionseffekte diskutiert. Beides ist extrem unwahrscheinlich und entspricht eher theoretischen Konstrukten.²²

²⁰ Bickel, W. (1956), S. 431.

²¹ Siehe z.B. Thöne, M. (2005).

²² Für Erdrosselungssteuern ohne Aufkommen kann die amerikanische Zinsausgleichssteuer als Beispiel dienen. Als Steuer ohne Substitutionsanreize wird zumeist auf die Kopfsteuer verwiesen.

Auch dass als umweltschädlich eingestufte Tatbestände durch eine Lenkungssteuer auf null zurückgedrängt werden und daher keinerlei Aufkommen mehr erbringen sollen, ist ein absoluter Ausnahmefall. Zudem wäre dann eher ein ordnungsrechtliches Vorgehen empfehlenswert.

An dieser Stelle muss aber bereits auf eine andere Besonderheit der umwelt- bzw. klimapolitisch motivierten Abgabe- bzw. Steuerformen hingewiesen werden: Die Bestimmung der Zusatzlast orientiert sich an der aus marktliberaler Sicht unerwünschten Abweichung der Marktergebnisse *nach* Besteuerung von der *un*besteuerten optimalen Marktkonstellation; für sie wird dabei unterstellt, dass sie alle relevanten Kosten und Nutzen berücksichtigt. Soweit in das Kalkül von Investitions-, Produktions- oder Konsumprozessen ihre Konsequenzen für natürliche Ressourcen, Umweltgüter und Klima *nicht* über Marktpreise oder über staatliche Regulierungen einbezogen werden, lässt sich indessen für eine internalisierende bzw. kompensierende staatliche Bepreisung in Form von Steuern (oder Zertifikaten) das Bild der Zusatzlast nicht mehr ohne Weiteres aufrechterhalten. Steuerliche Eingriffe können dann sogar zu Substitutionen führen, die insgesamt einen „Zusatznutzen“ generieren, indem sie ansonsten extern bleibende Wirtschaftsfolgen in die Marktkalkulationen integrieren.

Ziehen wir ein weiteres *Fazit*: Das Primärziel der Besteuerung ist es, Einnahmen für den Staatshaushalt zu sichern. Steuertheorie und Besteuerungspraxis mussten ihre volle Aufmerksamkeit darauf richten, wie man überhaupt genügend Steuern für die so dringend benötigten Staatsausgaben erzielen kann. Meistens reichten die Steuereinnahmen nicht aus, um den notwendigen Staatsbedarf zu decken. Das gilt noch heute so. Jüngst die Finanzkrise konnte nur durch den massiven Einsatz öffentlicher Verschuldung und durch Hilfen der Zentralbanken überwunden werden, und aktuell in der Corona-Krise bauen wir erneut gewaltige Schuldenpakete auf. Umso wichtiger ist es, langfristig auf ein ertragsstarkes Steuersystem bauen zu können, das es erlaubt, die Verschuldung wieder zurückzuführen. Es mag unterschiedliche Vorstellungen darüber geben, ob dazu Steuersatzsenkungen zwecks Wachstumsstimulierung oder „Reichensteuern“ zur Abschöpfung von Krisengewinnen oder andere Formen der bessere Weg sind. In jedem Fall dominiert eindeutig die fiskalische Perspektive – flankiert von unterschiedlichen Vorstellungen über die soziale Verteilung der Steuerlasten sowie der Konjunktur- und Wachstumsrelevanz von Steuern.

Steuern zu erheben, war allerdings niemals in der Geschichte ein dankbares Geschäft. Steuergesetze mussten häufig gegen den erbitterten Widerstand

der Betroffenen durchgesetzt werden. Um die Betroffenheit wichtiger Gruppen und ihre Widerstände zu mindern, sind viele Steuergesetze von „Verschonungssubventionen“ durchzogen. Viele dieser Steuervergünstigungen verfolgen nicht wirklich konkrete allokativen Lenkungsziele, dienen vielmehr der Konfliktvermeidung und der Beruhigung wichtiger Interessen bzw. Interessengruppierungen, um die *Fiskalziele* nicht zu gefährden. Inzwischen sind nahezu alle Steuergesetze mit derartigen Sonderregelungen durchzogen. Darunter finden sich auch Regelungen, die mit der gezielten Beeinflussung von Verhaltensgewohnheiten begründet werden. Zumeist stehen jedoch spezifische Gruppenentlastungseffekte im Vordergrund, von denen man sich dann auch zielkonforme Anpassungsprozesse erhofft.

Grundlegende Ansätze, von der Dominanz des reinen Fiskalzwecks der Besteuerung abzurücken, hat es nur wenige gegeben. Dazu zählt zum Beispiel die Steuertheorie der „*Functional Finance*“, wie sie dem keynesianischen Theoretiker Abba P. Lerner Mitte des vorigen Jahrhunderts vorgeschwebt hatte. Lerner legte seiner Zeit gar keinen Wert auf die fiskalische Funktion der Steuer, sondern nur auf ihre Konjunkturlenkungsfunktion in Wechselwirkung mit der Verschuldung.

In den Hintergrund trat der fiskalische Besteuerungsgedanke auch bei der so genannten *Pigousteuer*. Für Arthur C. Pigou diente diese Art der Besteuerung ausschließlich der Heilung bestimmter Konstellationen des Marktversagens in Form negativer externer Effekte. Der Pigousteuer fällt dabei die Aufgabe zu, den monetären Gegenwert dieser ansonsten beim Verursacher unberücksichtigt bleibenden Externalitäten zu „internalisieren“. Anschließend bleibt es den Marktteilnehmern überlassen, aufgrund der geänderten Kostenstruktur die Marktgleichgewichte neu zu justieren. Die Informationsanforderungen zur Bestimmung des „richtigen“ Steuersatzes sind dabei allerdings so hoch, dass das Konstrukt in der Praxis kaum bzw. nur mit großen Abstrichen umsetzbar ist. Immerhin gehen die heutigen Vorstellungen ökologischer Lenkungssteuern zumindest ansatzweise auf Pigou zurück.

Ein dritter Ansatz, der unmittelbar in die Lenkungssteuerdebatte hineinführt, ist das Konzept der *meritorischen* (und vor allem der *demeritorischen*) Güter, das R. A. Musgrave in seiner *Theory of Public Finance* entwickelt hat. Im Mittelpunkt der Meritorisierung steht die Idee, Ernährungsgüter durch staatlichen Eingriff zu verbilligen. Musgraves Beispiel war die Schulspeisung, die förderlich und deshalb auch zu fördern ist, weil sie täglich hilft, den Unterrichtserfolg zu verbessern. Im entgegengesetzten Sinne können demeritorische Güter wie z.B. Tabak oder Alkohol durch Abgaben verteuert werden, um den als zu

hoch und als schädlich für Individuum und Allgemeinheit angesehenen Konsum der Güter einzuschränken. Es handelt sich also um einen lenkenden Staatseingriff in grundsätzlich private Güterwelten und individuelle Entscheidungen bzw. Präferenzen, um auf Individuen bzw. Konsumenten im Sinne gesellschaftlicher Interessen einzuwirken.²³

In den umwelt- und gesundheitspolitischen Lenkungssteuern haben sich die Ansätze von Pigou und Musgrave z. T. vermischt. Bevor wir auf diese Abgabebeformen näher eingehen, wollen wir noch einen Blick auf die fiskalisch ergebnisreichen Steuern werfen, die in entscheidendem Maße zur Staatsfinanzierung beitragen, aber zugleich andere nicht-fiskalische Ziele verfolgen sollen. Das ist bei den von uns ausgewählten Steuern in höchst unterschiedlichem Maße der Fall.

4. Die Mischung von Fiskal- und Lenkungsfunktion in bestehenden Steuern

Die Einkommensteuer

In Deutschland wie in fast allen hoch entwickelten Ländern erzielt man mit der Einkommensteuer die meisten aller Einnahmen; sie ist die mächtigste fiskalische Steuer. Gleichwohl werden mit ihr zahlreiche Nebenziele verfolgt. Wir wollen einen Blick auf diese nicht den reinen Aufkommenseffekt betreffenden Ziele und ihre geschichtliche Entwicklung werfen.

Schon in der frühen Phase der Einkommensteuer entwickelte sich neben dem fiskalischen ein bedeutendes Nebenziel. Als zu Beginn des 20. Jahrhunderts die *Progression* in der Einkommensteuer eingeführt wurde, ging es zwar zunächst noch in erster Linie darum, das Steueraufkommen weiter zu steigern. Das Einkommen mit seiner absehbaren Entwicklung zu besteuern, war an sich schon zukunftssträchtig im Vergleich zu den Zöllen und Verbrauchsteuern; erst recht war es dann die Erfindung der *Progression*. Die beiden Komponenten – Einkommen als Besteuerungsbasis und *Progression* als Tarif – markieren zusammen den wichtigsten Fortschritt im System der Besteuerung. Es war längst von der Bevölkerung akzeptiert, dass nicht mehr der Verbrauch, sondern das Einkommen in den Vordergrund der Besteuerung gerückt wurde; dennoch gab es gegen die Einführung einer *Progression* zunächst große Widerstände. Deshalb war der Spitzensteuersatz anfangs sehr niedrig: In Preußen lag er von 1891 bis 1914 bei konstant 3%, in Frankreich betrug er 1914 noch 2%. Das änderte sich nach dem 1. Weltkrieg rapide. In einem radikal

verwandelten politischen und finanziellen Umfeld, stieg der Spitzensteuersatz auf ein „modernes“ Niveau: Preußen erhöhte ihn nach 1919 auf 40%, Frankreich 1920 auf 50%, 1924 auf 60% und 1925 sogar auf 72%. Es sind die Kriegsfolgen und die drückende Schuldenlast in den öffentlichen Haushalten, die diese neuartige Dimension der Einkommensteu-erlast entstehen lassen, also ein fiskalischer Notstand.

In England und in den USA steigen die Spitzensteuersätze zum Teil noch stärker an, auch hier sind zunächst die Kriegslasten maßgebend, nach dem 1. wie nach dem 2. Weltkrieg. Aber nach und nach rückte hier auch – bald nicht mehr zu übersehen – ein neues Ziel der Besteuerung in den Vordergrund, nämlich der Versuch, der wachsenden Ungleichheit beim Einkommen und insbesondere beim Vermögen entgegenzusteuern. In Amerika wurde der Spitzensatz 1933 auf 63% erhöht, vier Jahre später schon auf 79% und im Jahr 1942 nochmals auf dann 88%. Jetzt ist das *Umverteilungsziel* so wichtig geworden, dass es einen eigenständigen Rang in der üblicherweise fiskalisch orientierten Steuerpolitik bekommen hat: Das Umverteilungsziel tritt mit eigenen Forderungen neben das fiskalische Ziel.

Das war eine fast zwangsläufige Entwicklung. Mit der Erfindung der progressiven Einkommenssteuer musste früher oder später der Gedanke entstehen, diese Steuer zur Umverteilung des Einkommens zu nutzen. Auf theoretischer Ebene vollzog sich diese Entwicklung in zwei Schritten. Mehrheitlich war man der Meinung, dass eine proportionale Einkommenssteuer nicht mit dem Prinzip der Leistungsfähigkeit in Einklang zu bringen war. So entstand die *Progressionsidee*. Allerdings fand die Finanzwissenschaft keine einheitliche Antwort darauf, wie genau die Progressionsabstufungen aussehen sollten. Theoretisch war je nach unterstellter Nutzenfunktion von Proportionalität bis zu 100%-Besteuerung alles möglich, um die Leistungsfähigkeit „angemessen“ zu berücksichtigen. Steuerpolitiker und Praktiker waren andererseits Mehrheitlich der Meinung, dass zu einer Umverteilungssteuer Spitzensteuersätze von 70%, 80% oder sogar 90% gehören. Es war also nicht klar, wie weit eine *Progression* allein aus Leistungsfähigkeitsüberlegungen reichen musste, und wo dann eine umverteilende „Zusatzprogression“ zu beginnen hatte. Solange es keine empirisch gesicherte Evidenz für diese Schwelle gab, musste man mit diesem Schwebestand leben. Das duldeten man lange

²³ Das meritorische Gut hat eine Flut von Aufsätzen in der ganzen wissenschaftlichen Welt nach sich gezogen, deren Ergebnisse man heute in einer zusammenfassenden

Würdigung lesen kann (W. Ver Eecke, An Anthology Regarding Merit Goods. The Unfinished Ethical Revolution in Economic Theory, 2007).

Zeit, bis die Theorie der Optimalbesteuerung neue Wege wies, allerdings vornehmlich für Theoretiker.

Das Umverteilungsziel führte im Rahmen der Einkommensbesteuerung noch zu einer anderen Konzeption – der *negativen Einkommenssteuer*. Sie fordert eine Progression mit Umverteilungscharakter oberhalb aller Einkommen, die über dem (steuerfreien) Existenzminimum liegen. Und sie setzt den Progressionsgedanken unterhalb des Existenzminimums in Form von Transferzahlungen fort. Das Elegante an der negativen Einkommenssteuer ist, dass auf beiden Seiten des Existenzminimums mit der Progression dieselbe Regel zum Zuge kommt: Dadurch ist gewährleistet, dass das jeweils höhere Einkommen auch nach Besteuerung bzw. Transfer höher bleibt als das zuvor niedrigere Einkommen. Die Besteuerung führt also nicht zu einer veränderten Rangfolge der Nettoeinkommen.

In der praktischen Steuerpolitik fand die Progression als Mittel zur Einnahmenerzielung und zur Umverteilung in unterschiedlichem Maße ihren Niederschlag. In jedem Fall aber trat sie einen Siegeszug an. Etwa ab 1950 zeichnet sich dann die Überwindung der Wirtschafts- und Kriegsfolgekrisen ab. Es gab einige vorsichtige Lockerungen. Gleichwohl blieben hohe Progressionssätze weitgehend bestehen. Das gilt bis etwa 1980 sowohl für USA als auch (mit vorsichtigen Absenkungen z.B. in Deutschland²⁴) für Europa. Umso stärker war dann der Wechsel, als man in den USA unter Präsident Reagan zur damals neuen angebotsorientierten Geld- und Finanzpolitik überging („Reaganomics“): Der Spitzensteuersatz wurde in Amerika von 70% in 1980 auf 28% in 1988 gesenkt.

Die Jahre hoher Spitzensteuersätze sind nicht ohne Folgen für die Einkommensverteilung geblieben; ebenso wenig sind es die anschließenden starken Absenkungen. Folgt man der Analyse von Piketty²⁵, so blieb in den 30 Jahren von 1950 bis 1980 mit durchweg hohen Progressionssätzen bei beachtlichem Wirtschaftswachstum die Einkommensverteilung weitgehend stabil. Dagegen ist in den 30 Jahren nach 1980 mit radikal abgebauten Spitzensteuersätzen eine wachsende Ungleichheit der Einkommen festzustellen: Die höchsten Einkommen stiegen am stärksten und am schnellsten. Eine hohe Progression in der Einkommensteuer leistet also – auf der Basis der Piketty-Befunde für die führenden Industrienationen – einen eindeutigen Beitrag zur *redistributiven „Lenkung“*. Statistisch gesehen stimmt es, dass eine stark progressiv ausgestaltete Einkommensteuer die

Einkommensverteilung beeinflussen kann, beziehungsweise, dass der Verzicht darauf die Einkommens- und Vermögensverteilung in eine starke Ungleichheit führt.

Ist aber die Einkommensteuer infolge ihrer progressiven Ausgestaltung zu einer Lenkungssteuer geworden? Im Vergleich mit einer als Prototyp für Lenkungssteuern geltenden CO₂-Steuer zeigt sich, dass das nicht der Fall ist. Idealerweise will nämlich die Einkommensteuer die individuellen Konsum- und Investitionsentscheidungen gar nicht beeinflussen. Auch eine *progressive* Einkommensteuer will das nicht; sie hat weder die Steuerung des Konsums noch der individuellen Investition im Blick.

Bei einer CO₂-Steuer ist das Gegenteil der Fall: Man möchte Konsum und/oder Investition gezielt so beeinflussen, dass Güter mit hohem CO₂-Ausstoß möglichst nicht mehr oder zumindest weniger gekauft werden; und es soll möglichst nicht mehr dort investiert werden, wo dies mit hohem CO₂-Ausstoß verbunden ist. Die Einkommensverteilung selbst wird man aber auch bei einer derartigen Lenkungssteuer nicht gänzlich außer Acht lassen können – nämlich dann, wenn CO₂-Abgaben regressiv Einkommenswirkungen haben, die man verteilungspolitisch nicht gewollt hat, ja nicht einmal stillschweigend zulassen würde. Nicht umsonst sind bei der Einführung von CO₂-Steuern stets soziale Rückerstattungsmechanismen ins Gespräch gebracht worden, um unerwünschte Verteilungsfolgen und die daraus resultierenden Widerstände gegen die Lenkungssteuer zu minimieren; dass damit in der Regel auch Veränderungen des Lenkungsimpulses einhergehen, wird uns später noch interessieren.

Allerdings enthält die Einkommensteuer trotz ihrer fiskalischen Dominanz und neben ihrer progressiven Ausgestaltung auch zahlreiche andere Regelungen, durch die *allokative* Ziele und Lenkungsimpulse verfolgt werden sollen. Hier seien nur einige Beispiele genannt: Sonderabschreibung für neue Wohnungen; die Entfernungspauschale für Fahrten zwischen Wohn- und Arbeitsplatz; die Steuerermäßigungen für Renovierungsaufwand, für Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft oder für energetische Maßnahmen bei Gebäuden (die zu eigenen Wohnzwecken genutzt werden); oder auch die Begünstigung von Elektro- und extern aufladbaren Hybridelektrofahrzeugen im Rahmen der Dienstwagenbesteuerung.²⁶ Schon die Heterogenität solcher Begünstigungen zeigt, dass man bei diesen Regelungen kein einheitli-

²⁴ Hier wurde der Spitzensteuersatz 1950 auf 50 % gesenkt.

²⁵ Piketty, Th. (2014), S. 665 ff.

²⁶ Zu weiteren Beispielen siehe insbesondere die Subventionsberichte des Bundes.

ches Lenkungs-konzept verfolgt, an dem die Ausgestaltung insgesamt orientiert wird. Man verschont vielmehr einzelne Gruppen von Begünstigten von einer höheren Steuerbelastung, zumeist um politische Widerstände zu minimieren bzw. Lobbyinteressen zu pflegen. Dafür ist man zwar durchaus bereit, für bestimmte Zwecke auf sonst mögliche höhere Einkommensteuereinnahmen zu verzichten, ohne indessen das Einnahmziel insgesamt in Frage zu stellen. Unter budgetpolitischen Aspekten kann dies unschädlich sein. Würde nämlich auf die in die Einkommensteuer eingebauten Vergünstigungen verzichtet, so müssten u.U. aus dem dann höheren Aufkommen entsprechend höhere direkte Transfers an die bisher steuerlich begünstigten Kreise ausgeschüttet werden. Es geht daher letztlich nicht um Lenkungsbesteuerung sondern um lenkende Subventionierung.

Die Mehrwertsteuer

Die zweitgrößte Quelle für Einnahmen im Steuersystem ist die Mehrwertsteuer. Ihrem Grundcharakter als allgemeine Umsatzsteuer in Form einer Wertsteuer auf Lieferungen und Leistungen würde eigentlich ein einheitlicher Steuersatz entsprechen. Stattdessen existieren aber für unterschiedliche Arten von Gütern differenzierte Steuersätze, wie z.B. in Deutschland mit 19 % als Regelsteuersatz und 7 % als ermäßigtem Steuersatz. Zudem gibt es Befreiungen, also eine Art 0 %-Satz, z.B. für medizinische oder gesundheitliche Leistungen, Versicherungs- und Finanzdienstleistungen oder bestimmte Kultur- und Bildungsleistungen. Zur Bewältigung der wirtschaftlichen Folgen der Corona-Pandemie – also sozusagen situativ – wurden vorübergehend Regelsatz und ermäßigter Satz abgesenkt; auch in der durch höhere Inflationierung gekennzeichneten Phase des Krieges in der Ukraine sind Senkungen des Steuersatzes in der Diskussion. Wie schon bei der Einkommensteuer kann man also fragen, ob daraus nicht der Charakter einer Lenkungssteuer folgt. Wie bei der Einkommensteuer kommt man aber auch hier zu einem negativen Ergebnis.

Sicherlich können mit Satzdifferenzierungen im Vergleich zu einem einheitlichen Steuersatz Veränderungen in der Belastungsinzidenz sowie in Angebots- und Nachfragestrukturen ausgelöst werden. Sieht man einmal von relativ skurrilen Begünstigungen (wie die Besteuerung mit dem ermäßigten Satz für

Hotelübernachtungen) ab, so dominieren jedoch soziale Aspekte in der Tarifzuordnung, z.B. bei der Begünstigung für Grundnahrungsmittel oder Bücher. Dies entspricht auch dem allgemeinen Begründungsmuster für die geringeren Sätze, wie es sich z.B. im Kommentar von Bunjes/Geist wiederfindet. Zu § 12 UStG heißt es: „Da die Umsatzsteuer im Sinne einer Verbrauchsteuer vom Unternehmer an den Endverbraucher weitergereicht wird, hat sie erhebliche Auswirkungen auf die Verbraucherpreise. Um diese Auswirkungen in bestimmten Bereichen aus *sozialpolitischen* oder ähnlichen Gründen möglichst gering zu halten, gibt es seit Einführung des heute geltenden Umsatzsteuersystems neben einem Regelsteuersatz einen ermäßigten Steuersatz. Dieser gilt vor allem für die Lieferung von Grundnahrungsmitteln sowie für kulturelle Leistungen.“²⁷

Die Abstufungen verfolgen also eher soziale Ziele und sind insoweit Elemente einer lenkenden Sozialpolitik, ohne die Dominanz der Einnahmenerzielung dadurch in Frage zu stellen. Allerdings wird gerade aus umweltpolitischer Sicht nun auch immer stärker gefordert, die Mehrwertsteuer bewusst zur Förderung umweltschützender Belange einzusetzen und speziell dafür Satzermäßigungen vorzusehen²⁸. Praktische Bedeutung konnte die Gewährung des ermäßigten Mehrwertsteuersatzes z.B., wie es das Umweltbundesamt fordert, für ressourcenschonende Tätigkeiten indessen noch nicht gewinnen. Wiederholt ist angeregt worden, Reparaturdienstleistungen niedriger zu besteuern²⁹, um das frühzeitige Aussortieren von ressourcenhaltigen Produkten aus dem Wirtschaftskreislauf zu verhindern³⁰. Nach EU-Recht ist dies auch längst möglich, z.B. für die Reparatur von Fahrrädern, Schuhen oder Kleidung. Für Elektro- oder Elektronikgeräte gilt das aber noch nicht. Darüber hinaus stehen Forderungen im Raum, die bestehenden Mehrwertsteuervergünstigungen für besondere Gütergruppen nach und nach ganz abzuschaffen, soweit diese besonders ressourcenintensiv sind. Dies könnte immerhin ein Ansatz sein, die sozialpolitisch begründeten Differenzierungen durch eine allgemein nachhaltigkeitspolitisch begründete Tarifstruktur zu ergänzen. Bisher sind aber auch solche Vorschläge noch auf wenig Gegenliebe gestoßen, ebenso wie Pläne, feinere Differenzierungen mit Luxussteuersätzen für bestimmte Güter einzuführen; dabei ist im Übrigen wegen der Umgehungsmöglichkeiten Vorsicht geboten.

²⁷ Bunjes, J. / Geist, R. (2021).

²⁸ European Commission, DG Environment (2008): The use of differential VAT rates to promote changes in consumption and innovation, Studie durchgeführt von: Institute for Environmental Studies Vrije Universiteit Amsterdam.

²⁹ Siehe z.B. Flatley, Annika (2015): Mehrwertsteuer: 3 Ideen für eine nachhaltige Reform, in: Utopia. <https://utopia.de/mehrwertsteuer-3-ideen-fuer-eine-nachhaltige-reform-2471/>

³⁰ Bahn-Walkowiak, B., Wuppertal-Institut: Anreize für Ressourceneffizienz durch eine sektorspezifische Ressourcensteuer und eine Reform der Mehrwertsteuer.

Auch für eine allgemeine klimapolitische Konzeption der Mehrwertsteuer gibt es u.E. enge Grenzen. Zur Regulierung des CO₂-Ausstoßes bietet die Mehrwertsteuer keinen erfolversprechenden, zumindest keinen effizienten Ansatz, da der Wertsteueransatz keinen unmittelbaren Bezug zur CO₂-Menge oder –Intensität des besteuerten Objekts erlaubt. Es kämen allenfalls grobe Produktdifferenzierungen in Frage, nicht aber eine echte Differenzierung nach dem CO₂-Ausstoß und der Vorbelastung im Produktionsprozess bzw. in den Lieferketten. Da sich die CO₂-Intensität der Produktherstellung zudem ständig ändert – erst recht durch die Anpassungs- und Substitutionsprozesse infolge abgestufter Steuersätze – müsste auch das Steuergesetz ständig angepasst werden. Dasselbe Problem träte bei allen anderen Emissionen auf, die Gegenstand einer mehrwertsteuerlichen Lenkung werden sollen.

Aus finanzpolitischer bzw. fiskalischer Sicht stellen zu viele und zu stark abgestufte Steuersätze im Rahmen der allgemeinen Umsatzbesteuerung ohnehin ein Problem dar. Um ein gleiches Aufkommen zu erzielen, müssen ja die Steuerausfälle bei den steuerlich prämierten Lieferungen und Leistungen durch einen *höheren Regelsteuersatz* kompensiert werden. Dadurch aber werden wiederum unerwünschte Regressionseffekte im Hinblick auf wichtige und nicht leicht substituierbare Gütergruppen wahrscheinlich. Vor diesem Hintergrund sind auch Überlegungen zu verstehen, ob der ermäßigte Mehrwertsteuersatz nicht ganz abgeschafft werden soll³¹. Das Steueraufkommen könnte dann mit einem niedrigeren Regelsteuersatz gesichert werden, der wiederum geringere unerwünschte soziale Nebenwirkungen zeitigen würde; es fragt sich zudem, ob die zuvor begünstigten Gruppen nicht durch direkte Transfers kompensiert werden müssen. Das würde dann zu Steuererhöhungen an anderer Stelle mit entsprechend anderen Nebeneffekten führen. Es ist insofern kein Wunder, wenn Vorschläge, die Umsatzbesteuerung stärker für lenkungspolitische Zwecke zu differenzieren bzw. neu zu strukturieren, bisher nicht auf allzu viel Gegenliebe gestoßen sind.

Die Mineralölsteuer

Die Mineralölsteuer als drittgrößte im deutschen System, hat ihre eigene wechselhafte Geschichte.³² Sie gehört zu den wenigen speziellen Verbrauch- bzw. Gütersteuern, die als Mengensteuer ausgestaltet sind, aber dennoch ihre fiskalische Bedeutung be-

wahrt haben. Im Übrigen ist sie ein gutes Beispiel dafür, wie viele nicht-fiskalische Ziele in eine Steuer einfließen können, ohne den fiskalischen Hauptzweck wirklich abzulösen oder zu gefährden. Spezielle Gütersteuern greifen einzelne Verbrauchsgüter oder Produktionsmittel heraus und unterwerfen sie einer gesonderten Abgabenbelastung. Weit von jeglicher „Belastungsneutralität“ besteuern sie selektiv, so dass Markt- und Preiswirkungen vorprogrammiert sind. Tendenziell reduzieren solche Steuern die Nachfrage nach den besteuerten Gütern und greifen über die Veränderung relativer Preise in die freie Konsumwahl ein. Das gilt für die inzwischen im *Energiesteuergesetz* aufgegangene Mineralölsteuer in besonderem Maße. Sie bezieht vornehmlich die Kraftstoffe Benzin und Diesel sowie Heizstoffe in die Besteuerung ein – allerdings z.T. mit extrem unterschiedlichen Steuersätzen. Dafür und für weitere Differenzierungen haben sich in ihrer langen Geschichte etliche unterschiedliche Begründungsmuster gefunden. Hier sei nur auf einige markante Begründungen und Entwicklungsstadien dieser Steuer eingegangen, um zu verdeutlichen, welche fiskalischen und nicht-fiskalischen Ziele dabei eine Rolle gespielt haben.

Ihre Entstehung verdankt die Mineralölsteuer letztlich dem 1879 für Importe eingeführten Petroleumzoll (auf Leuchtpetroleum) und seinem fiskalischen Erfolg³³; er wurde rasch zu einer der wichtigsten Einnahmequellen des Staates. Echte Schutz(zoll)funktion hatte der Petroleumzoll dagegen nicht. Die Nachfrage im Reich war so hoch, dass sie nicht annähernd von der inländischen Rohölproduktion bedient werden konnte; die Inlandsnachfrage war also auf das Auslandsangebot sogar angewiesen. Der inländische Produktionsanteil belief sich seinerzeit auf weniger als 1 % der Ölimporte. Der Zoll hatte mithin de facto ausschließlich fiskalische Funktionen. Er stellte natürlich zugleich eine starke Subvention für das inländische Öl dar, das lange Zeit nicht entsprechend belastet war. Als 1930 der Zoll noch einmal deutlich erhöht werden sollte, wurde konsequenterweise auch eine Belastung der bis dahin unbesteuerten Inlandsproduktion ins Auge gefasst. So entstand die Mineralölsteuer sozusagen als ergänzende Abgabe auf Inlandsprodukte, um allzu starke Belastungs- und Preisdifferenzen zwischen importiertem und einheimischem Öl zu verhindern und eine weitere Finanzquelle zu erschließen.³⁴ Die Steuer betrug zunächst 3,80 Reichsmark je 100 kg.

In ihrer weiteren Entwicklung wurde die Mineralölsteuer nach und nach auf weitere Steuertatbestände

³¹ Eggert, W., Krieger, T. und Stöwhase, S. (2010): Sollte der ermäßigte Mehrwertsteuersatz abgeschafft werden? In: Wirtschaftsdienst 90. Jg., H. 11, S. 742–748.

³² Dazu im Einzelnen Schmolders, G. (1956), S. 711 ff.

³³ Schäffle: Zur wissenschaftlichen Orientierung über die neueste Handelspolitik, in: Zeitschrift für die gesamte Staatswissenschaft, Bd. 48, H. 3, S. 516 ff. (1892).

³⁴ Siehe dazu Hansmeyer, K.-H. (1980), S. 830 ff.

ausgedehnt; so z.B. 1939 durch die Besteuerung von Gasöl, nach dem Zweiten Weltkrieg durch Ausdehnung auf sämtliche Mineralöle. Seit 1960 unterliegt auch Heizöl der Besteuerung; die daraus resultierenden Einnahmen wurden lange Zeit zur Subventionierung der Steinkohle verwendet. Zudem gab es zahlreiche Erhöhungen der Steuersätze, die nahezu ausschließlich fiskalisch begründet wurden.³⁵ Über das mehrstufige Gesetzespaket zur ökologischen Steuerreform (1999 – 2003) fanden weitere Steuersatzerhöhungen statt. Dabei standen Belastungsumstrukturierungen (geringere Lohnnebenkosten und Beiträge zur Rentenversicherung versus höhere Energiepreise) im Vordergrund. Fiskal- und sozial- sowie umweltpolitische Ziele waren dabei also eng miteinander verbunden. Die Steuersätze auf Kraft- und Heizstoffe wurden erhöht. Gleichzeitig wurden aber verschiedene Verschonungssubventionen in das Gesetz eingebaut. Neue Steuersatzdifferenzierungen nach umweltpolitischen Kriterien kamen hinzu (Schwefelgehalt). Traditionelle Vergünstigungen wie z.B. die sogenannte Dieselsubvention, die den Gebrauch von Dieseldieselkraftstoff im Straßenverkehr deutlich verbilligt und zum starken Wachstum des Dieselsektors beigetragen haben, sind indessen bis heute erhalten geblieben. 2006 wurde die Energiebesteuerung im Energiesteuergesetz harmonisiert – die Mineralölsteuer ging darin auf. Auch die Kohle wird nunmehr in diesem Rahmen besteuert.

Seit die Mineralölsteuer im Zuge dieser Entwicklung vor allem im Kontext der Energiebesteuerung und der ökologischen Steuerpolitik eingeordnet wird, ist natürlich die Frage erlaubt, ob sie noch dominant fiskalischer Natur ist oder nicht zur umweltpolitischen Lenkungssteuer geworden ist. Zunächst einmal wird sie nach den Kategorien der europäischen Statistik umweltökonomischer Gesamtrechnungen³⁶ als *Umweltsteuer* eingestuft. Danach werden zu den Umweltsteuern solche Steuern gerechnet, „deren Bemessungsgrundlage eine physische Einheit (oder eine Ersatzgröße einer physischen Einheit) von etwas ist, das nachweislich eine bestimmte negative Auswirkung auf die Umwelt hat, und die im Europäischen System Volkswirtschaftlicher Gesamtrechnungen (ESVG 2010) als Steuer gekennzeichnet“³⁷ werden. Dazu zählen insgesamt vier Steuergruppen: Steuern auf Energie, Verkehr, Umweltverschmutzung und Ressourcen³⁸; die Mehrwertsteuer gehört

übrigens explizit nicht dazu, obgleich sie natürlich auch auf Verkehrsleistungen oder Energiedienstleistungen liegt, als Wertsteuer aber eben auch auf den meisten anderen Güter- und Leistungsarten. Bei der Einordnung als Umweltsteuer geht es also nur um den formalen Zugriff auf die jeweiligen Steuergegenstände bzw. Bemessungsgrundlagen, nicht um ihre tatsächlichen Umweltwirkungen. Die bisherige lange Geschichte der Mineralölsteuer hat im Gegenteil eher deutlich gemacht, dass sie nicht gerade ein Bollwerk gegen die Umweltverschmutzung, wohl aber eine langfristig ergiebige Finanzquelle ist.

Aus der Einordnung als Umweltsteuer lässt sich vor allem nicht zwingend ableiten, dass aus der Mineralölsteuer nunmehr eine *Umweltlenkungssteuer* im zuvor dargestellten Sinne geworden ist. Daran haben auch die Gesetze im Rahmen der ökologischen Steuerreform nicht viel geändert. Der Kern dieser Reform besteht letztlich in einer Absenkung der Steuerlast auf den Faktor Arbeit bei Erhöhung der Steuerbelastung des Faktors Energie bzw. Umwelt. Das heißt aber auch, dass die durch höhere Energiesteuern erzielten Einnahmen als Ausgleichsmasse für abgesenkte andere Finanzierungsabgaben zur Verfügung gestellt werden, und zwar dauerhaft zur Verfügung gestellt werden müssen, sollen die Reformziele erreicht werden. Es geht also primär um den Austausch unterschiedlicher Fiskalquellen bei gleichbleibendem Fiskalertrag. Die dadurch gleichzeitig erzielten Struktureffekte im Verhältnis der Faktoren Arbeit und Umwelt sind in diesem Fall zwar willkommene Nebenwirkungen, die insgesamt den umwelt- und klimapolitischen Zielen entsprechen. Dennoch wird man angesichts ihrer Gesamtentwicklung die Mineralölsteuer wohl weiterhin primär als Fiskalsteuer einordnen können.

Dass die von der Mineralölsteuer bzw. Energiesteuer in ihrer gegenwärtigen Ausgestaltung ausgehenden Nebeneffekte keineswegs durchgehend den umwelt- und klimapolitischen Zielen entsprechen, wie dies bei einer Lenkungssteuer der Fall sein sollte, zeigt ein Blick auf die interne Steuersatzstruktur. Es seien nur zwei Tatbestände herausgegriffen: Zum einen geht es um die Dieselsubvention bzw. das Dieselprivileg, also um den Tatbestand, dass der Steuersatz auf Dieseldieselkraftstoff deutlich niedriger ist als derjenige für Benzin. Ursprünglich war diese Subvention

³⁵ Dazu die Auflistung in: DSI Schrift 1 - Bausteine für eine Reform des Steuersystems, S. 229 f. https://steuerzahler.de/fileadmin/user_upload/DSI_Schriften/Steuerlexikon_-_Einzelsteuer/Energiesteuer_-_Auszug_aus_DSI_Schrift_1_-_2019.pdf

³⁶ https://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php?title=Archive:Umweltsteuern&oldid=261161#Umweltsteuern_nach_Wirtschaftst.C3.A4tigkeit

³⁷ Verordnung (EU) Nr. 691/2011 über europäische umweltökonomische Gesamtrechnungen

³⁸ In Deutschland werden zu den *Energiesteuern* gerechnet: die Energiesteuer, Stromsteuer, Zahlungen für Emissionsberechtigungen, Beitrag zum Erdölbevorratungsverband, Kernbrennstoffsteuer. *Verkehrssteuern* sind Kraftfahrzeugsteuer und Luftverkehrsteuer. Die beiden anderen Kategorien sind in Deutschland nicht vorhanden.

zur Förderung des Güterverkehrs per Lkw und des Busverkehrs gedacht, als der private Pkw noch keine besondere Rolle spielte und vorwiegend mit Benzin betrieben wurde. Später hat der niedrigere Dieselseuersatz über Jahrzehnte hinweg den Trend hin zu Dieselfahrzeugen im Pkw-Bereich verstärkt, obgleich diese deutlich klimaschädlicher sind. Klimapolitische Lenkung sieht anders aus. Zum anderen sei auf die starke Steuersatzdifferenzierung zwischen dem Dieselmotorkraftstoff für den Straßenverkehr und dem Heizöl für den Gebäudebereich verwiesen, obgleich die beiden Produkte chemisch und auch ökologisch weitgehend gleich sind. Aus Umweltsicht ist eine derartige Aufspreizung der Tarife also nicht begründbar. Sie folgt vielmehr sozialpolitischen Überlegungen; es soll verhindert werden, dass Wohnen in beheizten Räumen für Geringverdiener zu teuer wird. Diese und viele weitere Tariffdifferenzierungen innerhalb der Energie- bzw. Mineralölsteuer – z.B. danach, wer die Mineralölprodukte verwendet – machen deutlich, dass die Mineralölsteuer nicht als Steuer mit klarem nicht-fiskalischem Ziel und eindeutigen Lenkungsauftrag verstanden werden kann.

Wie lässt sich also die Mineralölsteuer charakterisieren? Wir sehen sie weiterhin als dominant fiskalische Steuer an. In ihrer Belastungsstrukturierung finden sich zahlreiche nicht-fiskalische Ziele wieder, vor allem wirtschafts- und strukturpolitischer sowie distributionspolitischer Art. Verfolgt werden sie vornehmlich über geringere Steuersätze als für die Verkehrskraftstoffe, die traditionell einen hohen Aufkommensanteil garantieren. Es gibt ein breites politisches Zielspektrum, dem man bei der steuertechnischen Ausgestaltung Rechnung zu tragen versucht. Das ist aber letztlich bei allen Steuern so – auch bei den zuvor behandelten Abgaben – der Einkommen- und der Mehrwertsteuer. Als Umweltlenkungssteuer lässt sich die gegenwärtige Energiesteuer jedenfalls nicht qualifizieren.

Das zeigt sich auch bei einem Blick auf die zentralen staatlichen Begründungselemente für die Steuer. Sie wird einerseits äquivalenztheoretisch mit der Beteiligung der Straßenverkehrsteilnehmer an den Infrastrukturkosten begründet; unterstrichen wird dies in der Entwicklung durch verschiedene haushaltspolitische Bindungen des Aufkommens. Dass aber die Straßenbeanspruchung von Diesel- und Benzinfahrzeugen so unterschiedlich ist wie ihre jeweiligen Steuersätze, ist unplausibel und lässt sich auch äquivalenztheoretisch nicht begründen. Auch nicht, wenn man die Kraftfahrzeug-Steuer mit in die Betrachtung einbezieht; sie ist von Fahrleistung und Nutzung der Infrastruktur unabhängig. Und mit der staatlich geförderten Entwicklung alternativer Antriebe (z.B. Elektromotor), die ebenfalls Infrastrukturu-

ren nutzen, wird auch die Beteiligung von Fahrzeugen an den Infrastrukturkosten über andere Steuerelemente erforderlich.

In etwas anderer Sicht ist aber gerade der Äquivalenzgedanke ein wichtiges Argument für das fiskalische Hauptziel der Steuer, die danach ja die notwendigen Mittel zur Erweiterung und zur Erhaltung der Verkehrsinfrastruktur erbringen soll. Auch eine etwaige Lenkung hin zu Fahrzeugen, die ohne Mineralöle betrieben werden, führt nicht zu einer proportionalen Verringerung der Finanzierungslasten für die Infrastruktur. In diesem Sinne muss die Mineralölsteuer auch weiterhin fiskalisch „liefern“.

Dem Äquivalenzansatz lässt sich auch noch ein weiteres Element zuordnen, das als Begründung für die Mineralölsteuer und Energiesteuer genutzt wird: die Internalisierung externer Umweltkosten nach dem Verursacherprinzip. Die gegenwärtige Energiesteuer entspricht diesem Begründungsmuster jedoch nicht. Bemessungsgrundlagen und differenzierte Steuersätze für die einzelnen Produktgruppen entsprechen in keiner Weise den jeweils verursachten Externalitäten.

Es bleibt also dabei: Die Mineralölsteuer ist in ihrer traditionellen Form wie in ihrem jetzigen Gewand als Energiesteuer eine primär fiskalisch motivierte und orientierte Steuer. Sie soll – so die aktuell prägenden Begründungsmuster – als Äquivalenzabgabe einerseits die beim Bau und bei der Unterhaltung von Verkehrsinfrastrukturen entstehenden Kosten den sie verursachenden Verkehrsteilnehmern anlasten; diese Argumentation passt zumindest für die von der Steuer erfassten Verkehrskraftstoffe. Die Besteueren sollen zur dauerhaften Finanzierung der Verkehrsinfrastruktur beitragen; insoweit geht es um ein nachhaltiges Fiskalaufkommen. Andererseits wird die Mineralölsteuer bzw. Energiesteuer als Umweltsteuer legitimiert. Auch dabei geht es um die Anlastung von Kosten bei ihren Verursachern, allerdings von bislang externen Kosten der Umweltbeanspruchung. In dieser Funktion wird von ihr erwartet, dass sie den Umfang der bisherigen Umweltbelastung drosselt und Substitutionsprozesse mit geringerer Umweltschädlichkeit anstößt. Diese Argumentation bezieht außer den Verkehrskraftstoffen auch alle anderen besteuerten Energieformen bzw. –träger ein. Allerdings gibt es für die Funktion der Umweltsteuer bisher keinen plausiblen Belastungsmaßstab, und die ausgeprägte Differenzierung der Steuersätze trägt keinem Kriterium der Umweltschädlichkeit Rechnung. Die Energiesteuer bleibt eine unspezifische Produkt-Mengensteuer (pro Liter, kg bzw. MWh), die z.B. den CO₂-Gehalt oder den Energiegehalt von Dieselmotorkraftstoff und Benzin, von Kraftstoffen und Heizstoffen, bei gewerblicher oder privater Nutzung nicht berücksichtigt und insoweit

umweltspezifisch extrem unterschiedlich bzw. willkürlich besteuert. Das für Umweltsteuern gerne in Anspruch genommene Prädikat ökonomisch effizienter Lenkung kann man dafür nicht in Anspruch nehmen.

Interessant ist in diesem Zusammenhang auch, dass der Mineralölsteuer 2021 – wohl gerade deswegen – eine „CO₂-Steuer“ zur Seite gestellt wurde, die alle auch im Mineralöl- bzw. Energiesteuergesetz geregelten fossilen Kraft- und Heizstoffe erfasst, und zwar nach einem unmittelbar klimarelevanten Maßstab: den CO₂-Emissionswerten. Diese werden zunächst mit 25 Euro pro verursachter Tonne CO₂ belastet. Hier tritt also erstmals im Rahmen der Energiebesteuerung eine Art umwelt- bzw. klimapolitischer Abgabe³⁹ in Erscheinung, der man unmittelbar Lenkungsabsichten und –funktionen zutrauen kann. Bezeichnenderweise findet sich diese neue „Abgabe“ nicht im Energiesteuergesetz bzw. in der Mineralölbesteuerung, ja nicht einmal innerhalb einer steuerlichen Regelung. Sie ist vielmehr Bestandteil des nationalen *Brennstoffemissionshandels-Gesetzes*, das der Umsetzung des deutschen Klimaschutzprogramms 2030⁴⁰ dient.

Die Mineralölbesteuerung bleibt dominant fiskalisch – mit teilweise erwünschten Lenkungsimpulsen, teilweise zumindest umweltpolitisch unerwünschten Nebeneffekten. In ihrer gegenwärtigen Ausgestaltung im Energiesteuergesetz versucht sie – mit Hilfe der genannten Steuersatzdifferenzierungen – einem recht breiten politischen Zielspektrum Rechnung zu tragen, und zwar vorwiegend wettbewerbs- bzw. strukturpolitischer und distributiver Art: So soll verhindert werden, dass die nach dem Prinzip grober Kostenäquivalenz ausgestattete Energiebesteuerung zu starke Strukturanpassungen bewirkt, die für bestimmte Regionen, Branchen oder Haushalte zu politisch unerwünschten Konsequenzen führen können. Diese versucht man mit steuerlichen Subventionen oder über direkte Transfers (Prämien z.B. für E-Autos) abzufedern. Ungereimtheiten innerhalb der Mineralölsteuer sollen z.T. in anderen Steuergesetzen „geheilt“ werden. So wird z.B. die Dieselsteuersubvention innerhalb der Mineralölsteuer durch eine Art „Benzinersubvention“ in der Kfz-Steuer kompensiert.⁴¹

In welchem Maße Steuern dominant fiskalisch sind oder konsequent Lenkungsziele verfolgen, kann auch am Beispiel einiger weiterer Verbrauchssteuern diskutiert werden – sofern sie im modernen Steuersystem überlebt haben; werfen wir dazu einen Blick auf die Tabaksteuer.

Die Tabaksteuer

Als eine aus alten Zeiten übrig gebliebene Verbrauchsteuer hat die Tabaksteuer eigentlich keinen Platz in einem modernen Steuersystem. Überlebt hat sie, weil sie mit inzwischen rd. 15 Mrd. Euro immer noch ein gutes und stabiles Aufkommen für den Bundeshaushalt erbringt⁴², und weil man sie geschickt mit dem gesundheitspolitischen Argument rechtfertigen kann, sie bewahre den Verbraucher vor übermäßigem Nikotinkonsum. Eine Besonderheit der Tabaksteuer besteht darin, dass sie sowohl eine Mengensteuer als auch eine Wertsteuer ist: Zigaretten werden beispielsweise pro Stück mit einem festen Betrag besteuert, zusätzlich aber auch mit einem Prozentsatz ihres Kleinverkaufspreises; und es gibt noch einen Mindestpreis. Z. Zt. (2022) beträgt die Steuer 10,88 Cent je Stück und 19,84 Prozent des Kleinverkaufspreises, mindestens jedoch 22,276 Cent je Stück abzüglich der Umsatzsteuer des Kleinverkaufspreises der zu versteuernden Zigarette. Im Tabaksteuermodernisierungsgesetz wurden 2021 weitreichende Änderungen der Tabakbesteuerung beschlossen. Für Zigaretten wird z.B. bis 2027 der Stückpreis kontinuierlich erhöht, während der Werttarif konstant bleibt.⁴³ Es wurden auch neue Substanzen in die Steuerpflicht einbezogen; sie gilt ab Mitte 2021 z.B. auch für sog. E-Zigaretten, also für Substitute, die kein Nikotin enthalten. Wenn man sich z.Zt. (2022) eine Schachtel Zigaretten (20 Stück) für 7 Euro kauft, ist diese insgesamt mit 4,89 Euro an Steuern belastet (3,56 € Tabaksteuer zuzüglich 1,33 € Umsatzsteuer). Die Besteuerung macht also rd. 70 % des Kaufpreises aus. Wie aber ist es um ihre Wirkungen bestellt? Die Einschätzungen sind durchaus heterogen.

Die Ausdehnung der Steuerpflicht und die weitere Erhöhung der Steuersätze sind vor allem hinsichtlich ihrer Lenkungseffektivität umstritten. Die zunehmende Höhe kann einerseits abschreckend wirken

³⁹ Dabei handelt es sich nicht um eine Steuer im rechtlichen Sinne.

⁴⁰ Es handelt sich bei diesem Ansatz auch noch nicht um ein echtes Emissionshandelssystem. Die Belastungshöhe wird nämlich von einem staatlich gesetzten Festpreis pro Tonne CO₂ bestimmt; dies ähnelt eher einem Abgabensatz.

⁴¹ Für einen Benziner mit etwa gleichem Hubraum und CO₂-Ausstoß wird eine deutlich geringere Kfz-Steuer fällig als für ein entsprechendes Dieselfahrzeug.

⁴² Die Tabaksteuer erbringt nach der Mineralölsteuer das zweithöchste Aufkommen aus Verbrauchsteuern für den Bundeshaushalt.

⁴³ Zollinformationen: <https://www.zoll.de/DE/Fachthemen/Steuern/Verbrauchsteuern/Alkohol-Tabakwaren-Kaffee/Steuerhoehe/Tabak/tabak.html>

und Nachfrageminderungen auslösen, verlockt andererseits aber wohl auch zur „Steuerungumgehung“, d.h. zum Schmuggel und zu legalen Käufen im Ausland, wo z.T. niedrigere Steuersätze gelten. Nach Schätzungen entfällt rd. ein Fünftel des Konsums auf nicht versteuerte Zigaretten aus dem Ausland, was zudem jährlich einen Steuerausfall von ca. 1 Mrd. Euro mit sich bringt. Vor allem aber ist dies ein Beleg dafür, dass der inländische Nachfragerückgang nicht einfach als Lenkungserfolg verbucht werden kann. Umstritten ist auch die Einbeziehung von neuen Produkttypen in die Steuerpflicht. E-Zigaretten und Heat-not-Burn-Produkte enthalten – worauf die Tabakindustrie hinweist⁴⁴ – deutlich weniger Schadstoffe als traditionelle Zigaretten, könnten also unter reinen Gesundheitsaspekten als „bessere“ Substitute dienen. Die Industrie zweifelt daher am Lenkungswillen und unterstellt vor allem fiskalische Interessen, wobei sie ihren Lobbyeinfluss sicherlich nicht im Sinne stärkerer Lenkungswirkungen geltend machen möchte.

Für Gesundheitspolitiker, Krankenkassen und Ärzte ist die Perspektive auf die Tabaksteuer natürlich eine andere: Für sie sollte sie endlich zu einer „echten“ Lenkungssteuer werden, um künftigen Schäden vorzubeugen und um Jugendliche davon abzuhalten, nikotinsüchtig zu werden. Sie attestieren der Tabaksteuer durchaus Lenkungserfolge, wenngleich sie als noch unzureichend eingestuft werden. Das Deutsche Krebsforschungszentrum kommt immerhin zum Ergebnis, dass die Steuer noch „die erfolgreichste Maßnahme in der Tabakprävention“ ist. Damit sie ihre Lenkungsaufgaben besser erfüllen kann, sollte sie aber in deutlicheren Schritten erhöht werden.

Finanzpolitiker, die selbstverständlich andere Schwerpunkte setzen, sind mit der bisherigen Entwicklung recht zufrieden. Sie können darauf verweisen, dass man es trotz „gesundheitsspolitischer Erfolge“ geschafft hat, durch die mehrstufige Tabaksteuererhöhung in kleineren Schritten das Aufkommen einigermaßen stabil zu halten; es ist absolut sogar leicht angestiegen, wenngleich die Tabaksteuer relativ im allgemeinen Wachstumsprozess an Bedeutung verloren hat. Das Aufkommen schwankte in den Jahren zwischen 2010 und 2020 immer um die 14 Mrd. Euro pro Jahr und beträgt z.Zt. rd. 15 Mrd. Euro. Das fiskalische Interesse hat also nicht wirklich Schaden genommen, weil die Steuersätze jeweils unter Berücksichtigung der Einkommens- und Preiselastizitäten erhöht wurden; dies kommt auch den Interessen der Tabakanbieter entgegen, um zu starke Nach-

frageeinbrüche zu vermeiden. Fiskal- und Produzenteninteressen sind hier weitgehend identisch. Folglich wird auch im Hinblick auf weitere Tarifierhöhungen im Finanzministerium in Einklang und in Abstimmung mit der Zigarettenlobby die Politik der kleinen Schritte bis 2027 fortgesetzt.

So gelingt es, die Tabaksteuer zu einer Art „unmerklicher“ Steuer (Günter Schmolders 1958) zu machen. Bewusst wird darauf verzichtet, die Steuersatzerhöhungen über den *Lafferpunkt* hinaus weiterzuführen und dadurch stärkere Nachfrageeinschränkungen hervorzurufen, die mit dem Risiko der Aufkommensminderungen verbunden wären. Im Finanzministerium geht man sogar noch einen Schritt weiter, indem man gar nicht von einer *Steuererhöhung* spricht, sondern nur von einer *Steueranpassung*. Das ist einerseits formalen Aspekten geschuldet, weil im Koalitionsvertrag stand, dass es *keine Steuererhöhungen* geben darf. Für den zuständigen Referenten in der Steuerabteilung sind aber wohl vor allem die Erfahrungen aus den 80er Jahren maßgeblich, als eine sehr starke, abrupte und in die öffentliche Diskussion gelangte Tabaksteuererhöhung zunächst zu einem spürbaren Rückgang des Steueraufkommens geführt hatte. Ein solcher Fehler soll nun vermieden werden. Das fiskalische Ziel hat eben Vorrang.

Interessant sind die Begründungen des Gesetzgebers für die bisherigen Änderungen und Erhöhungen der Tabaksteuer und für die Aufkommensverwendung.⁴⁵ Mal stehen Umschichtungen in den steuer- und abgabenpolitischen Belastungen im Vordergrund: Versicherungsfremde Leistungen im gesetzlichen Gesundheitssystem sollten künftig stärker aus Steuermitteln finanziert werden; es geht dabei also um die Senkung von Lohnnebenkosten (Kassenbeiträge) und ihre Gegenfinanzierung durch die Tabaksteuer – ein rein fiskalischer Strukturwandel. Unter den Begründungen fanden sich aber auch die Finanzierung von Kinder-, Jugend- und Gesundheitsschutz, ja sogar von Bundeswehreinheiten im Kampf gegen den Terror. Die Ausgabenplanung ist also kaum dazu angetan, den gesundheitspolitischen Lenkungsimpuls zu unterstützen. Auch darin äußert sich also deutlich der fiskalische Charakter der Tabaksteuer.

Zieht man Bilanz, so muss man wohl – wie es das Deutsche Krebsforschungszentrum Heidelberg tut – einen Doppelleffekt konstatieren: „Stete Tabaksteuererhöhungen führen zu Steuermehreinnahmen bei gleichzeitiger Verminderung des Konsums und der Raucherrate in allen Altersgruppen“. In der Tat hat sich nach mehrmaligen Steuererhöhungen in

⁴⁴ KMLZ-Newsletter
https://www.kmlz.de/de/Zoll/Newsletter_02_2021.

⁴⁵ Dazu Frankfurter Rundschau (2019): „Was macht der Staat mit der Tabaksteuer?“, Artikel – Aktualisiert am 07.01.2019.

Deutschland einiges getan: Einerseits führten die Erhöhungen in der Vergangenheit neben den kritischen Ausweichreaktionen auch zu echten Nachfrageeinschränkungen und zu einem Rückgang des Rauchens in der Gesamtbevölkerung sowie unter Jugendlichen, allerdings nur in relativ geringem Maße. Der Rückgang der Inlandsnachfrage lässt sich nämlich nur teilweise als Gesamtnachfragerückgang verbuchen. Ein Teil der Nachfrage ist auf unversteuerte Produkte ausgewichen; insoweit ist kein gesundheitspolitischer Nutzen entstanden. Experten schätzen, dass unversteuerte Zigaretten etwa ein Fünftel der konsumierten Gesamtmenge in Deutschland ausmachen. Das sind jährlich rund 20 Milliarden Zigaretten. Der überwiegende Teil stammt dabei ganz legal aus Duty Free Shops oder wird von Privatpersonen aus Ländern mit niedrigerer Steuer nach Deutschland mitgebracht. Die Zahl geschmuggelter Zigaretten wird auf rund zwei Milliarden pro Jahr geschätzt. (Zitat) Daran zeigt sich, dass nationale Lenkungssteuern ohne europäische Harmonisierung in diesem Bereich an Wirkungsgrenzen stoßen.

Andererseits kann sich der Fiskus auf die Fahne schreiben, dass die Tabaksteuer noch immer die zweitergiebigste Verbrauchsteuer des Bundes ist. Das zeigt, dass Tabak – vor allem die Zigarette – ein weitgehend preisinelastisches Gut ist, dass aber auch die Tarifkonstruktion und die Erhöhungen so ausbalanciert sind, dass der Verbrauch nicht zu stark eingeschränkt und so ein recht stetiger Einnahmenstrom erhalten wird. Ein Weltbankbericht (Curbing the epidemic⁴⁶), dessen deutsche Ausgabe 2003 vom Deutschen Krebsforschungszentrum herausgegeben wurde, kommt übrigens aufgrund älterer Daten zu dem Ergebnis, dass Tabaksteuererhöhungen von 10% deutlich wirksamer sind. Sie führen in der Regel und im Durchschnitt zu einer Erhöhung des Steueraufkommens um rd. 7%. Für Deutschland haben solche Berechnungen ergeben, dass selbst unter Berücksichtigung der damit verstärkt zu erwartenden Schmuggelaktivitäten eine zehnpromtente Erhöhung der Tabaksteuer noch zu 2,6% Mehreinnahmen für den Staatshaushalt führt. Bei einer harmonisierten EU-Vorgehensweise könnten die deutschen Mehreinnahmen sogar rd. 4,7% ausmachen.⁴⁷ Und den Mehreinnahmen eines solchen Vorgehens stünde natürlich auch ein zusätzlicher Lenkungseffekt gegenüber: Bei einer zehnpromtente Preiserhöhung für Zigaretten wäre nämlich nach Weltbankberichten

in Industriestaaten eine Verringerung des Zigarettenkonsums um rd. 4% zu erwarten.⁴⁸ Das DKFZ weist zudem darauf hin, dass die Lenkungseffekte deutlich gesteigert werden könnten, wenn die Mehreinnahmen aus Tabaksteuererhöhungen nicht in den allgemeinen Haushalt gelenkt, sondern gezielt und zweckgebunden für weitere Präventionsmaßnahmen eingesetzt würden.⁴⁹

Von einer solchen Form einer eindeutigen Lenkungsabgabe hat man aber bisher stets abgesehen. Man gibt sich sozusagen mit einem „Patt“ zwischen gesundheitspolitischen und fiskalpolitischen Interessen zufrieden. Man riskiert nur solche Nachfrageverringierungen, bei denen die langfristige Fiskalität der Steuer nicht Schiffbruch erleidet. Mit dem Steuerbegriff der Abgabenordnung lässt sich dies durchaus vereinbaren: Steuern können auch Nebenziele verfolgen, also Lenkung wollen, ohne dass sie ihren Steuercharakter verlieren.⁵⁰ Für uns sind sie aber keine *Lenkungssteuern*, weil das Fiskalziel mit dem Interesse an allgemeinen Deckungsmitteln dominiert; die langfristige Ergiebigkeit verhindert einen deutlicheren Lenkungsimpuls. Bei den gegenwärtig stark diskutierten gesundheitspolitischen Lenkungssteuern sollte dies anders sein.

5. „Moderne“ Lenkungssteuern im Gesundheitsbereich

Steuern, die nicht vorrangig der Einnahmenerzielung dienen, also nicht als Fiskalsteuern deklariert werden können, sind bis zum heutigen Tage zwar die Ausnahme. Aber natürlich finden sich auch einige interessante Beispiele für den Versuch, andere Ziele mit Hilfe von speziellen Steuern zu erreichen. In der heutigen Zeit handelt es sich überwiegend um gesundheitspolitische Demeritorisierungsansätze, die es vor allem zur Reduktion des Fettgehaltes bzw. der ungesättigten Fette oder des Zuckergehaltes in Nahrungsmitteln gibt; damit soll der Konsum ungesunder Lebensmittel verringert werden, um – und das ist das eigentliche Ziel – das Massenphänomen der Adipositas und ihrer Folgeerkrankungen in den Griff zu bekommen. Die WHO bezeichnet den Konsum zuckerhaltiger Getränke als „eine der wesentlichen Ursachen“ für die Entstehung von Übergewicht; dadurch wird nachweislich Diabetes (Typ-2) gefördert und das Risiko für Herzinfarkte erhöht. Die Einführung von „Gesundheitssteuern“ wird daher von der WHO

⁴⁶ World Bank (1999).

⁴⁷ DKFZ, S. 4.

⁴⁸ DKFZ, S. 1.

⁴⁹ DKFZ, S. 3

⁵⁰ § 3 I AO: Steuern sind Geldleistungen, die nicht eine Gegenleistung für eine besondere Leistung darstellen und von einem öffentlich-rechtlichen Gemeinwesen

zur Erzielung von Einnahmen allen auferlegt werden, bei denen der Tatbestand zutrifft, an den das Gesetz die Leistungspflicht knüpft; die Erzielung von Einnahmen kann Nebenzweck sein.

seit längerem empfohlen und innerhalb der EU geprüft. Aus mehreren Ländern liegen bereits Erfahrungen mit unterschiedlichen Ausgestaltungsformen solcher Steuern vor, mit z.T. recht heterogenen Befunden. Mal stehen Fettsteuern, mal Zuckersteuern im Vordergrund, mal werden beide Ansätze kombiniert. Es gibt Steuern, die nach kurzer Zeit wieder abgeschafft, andere, die nach und nach an neu gewonnene Erkenntnisse angepasst wurden. Am häufigsten wird der Zuckergehalt in Softdrinks besteuert, aber auch Süßigkeiten, Speiseeis, Fastfood oder gesättigte Fette sind Gegenstand der Besteuerung. In einer Übersicht von M. Pfinder u.a. im Rahmen eines Review zur Zuckerbesteuerung und zu anderen Food Taxes werden allein 45 Beispiele aus verschiedenen Ländern erfasst, von Kiribati und Samoa bis hin zu Frankreich und Großbritannien, auf lokaler, regionaler und gesamtstaatlicher Ebene.⁵¹ Auf solche Steuerformen soll hier ein kurzer Blick geworfen werden – dabei beschäftigen wir uns vor allem mit Dänemark und Mexiko hinsichtlich ihrer Fettsteueransätze sowie mit den Zuckersteuern in ihrer traditionellen Form in Deutschland sowie in modernem Gewand in Großbritannien und mit einem gemischten Steueransatz aus Ungarn.

Fettsteuern

Als Beispiel für einen gezielten, aber bald schon wieder abgebrochenen Lenkungsversuch gilt die *dänische Fettsteuer*. Ziel der 2011 eingeführten Steuer war es, den Konsum ungesättigter Fettsäuren wegen seiner gesundheitsbeeinträchtigenden Folgen zu reduzieren. Dazu wurden Lebensmittel wie Fleisch, Milchprodukte und Öl mit einem Anteil an gesättigten Fettsäuren von über 2,3 Prozent mit einer Steuer von 2,15 Euro je kg gesättigte Fettsäuren belegt. Die Steuer wurde im Preis weitergegeben, die Nahrungsmittel verteuerten sich entsprechend; so stieg z.B. der Preis für das halbe Pfund Butter um 0,29 €. Über die weiteren Steuerwirkungen gibt es allerdings keine eindeutig positiven Befunde. Nach unterschiedlichen Studien⁵² hat sich der statistisch erfassbare *inländische* Verkauf der entsprechenden Produkte zwar um Werte zwischen 0,9 % und 15 % verringert. Festgestellt wurde allerdings auch eine starke Zunahme des „Fett-Tourismus“: Viele Dänen deckten sich an den Wochenenden in deutschen Einkaufszentren nahe der dänischen Grenze, also ohne Fettsteuerbelastung ein, so dass der Gesamteffekt der Lenkungssteuer nicht genau ermittelt werden

konnte. Das Ernährungsverhalten der Dänen hatte sich nicht signifikant geändert. Da zudem die Verwaltungskosten als zu hoch eingestuft wurden, hat man die dänische Fettsteuer zum 1. Januar 2013 schon wieder abgeschafft – ein wirklicher Lenkungserfolg war ihr offensichtlich nicht beschieden.

In ihrem Review⁵³ haben *Lhachimi u.a.* zwei Studien zur dänischen Steuer ausgewertet, die zwischen 2011 und 2012 durchgeführt wurden. In einer wurde untersucht, wie sich die Besteuerung fettreicher Lebensmittel auf die Haushaltsnachfrage auswirkte; in der anderen wurde an Hand der Verkaufsdaten aus Supermärkten geprüft, wie sich der Absatz fettreicher Lebensmittel wie z.B. Rinderhackfleisch und Sahne in den Unternehmen entwickelte. Es wurden Daten aus der Zeit vor Steuererhebung mit den Ergebnissen nach Steuereinführung verglichen. Die Schlussfolgerungen: „Die Gesamtmenge der wöchentlich verzehrten Fette könnte um 41,8 Gramm pro Person eines Haushalts reduziert worden sein, festgestellt in einer Studie mit 2.000 Haushalten; und - der Verzehr von gesättigten Fettsäuren (durch Rinderhackfleisch und Sahne) könnte reduziert worden sein, festgestellt in einer Studie mit Daten aus 1.293 Supermärkten.“ Allerdings weist das Autorenteam darauf hin, dass in den Studien lediglich eine begrenzte Anzahl von Produkten erfasst wurde, nicht aber alle, die tatsächlich nachgefragt bzw. verzehrt wurden. Zudem gibt es keinen Befund darüber, wie viel Fett bzw. welche Mengen an gesättigten Fettsäuren insgesamt verzehrt wurden. Auch der bereits genannte Fett-Tourismus konnte mit seinem Effekt nicht berücksichtigt werden. Kritisch vermerkt wird zudem, dass die Wirkungen auf Adipositas oder Übergewicht oder auf den Gesamtabsatz von Lebensmitteln nicht in die Untersuchung einbezogen wurden. Abschließend kommen die Forscher zu dem Schluss: „Wir fanden keine Evidenz dazu, wie sich eine Steuer des Fettgehalts von Lebensmitteln auf Adipositas oder Übergewicht auswirkte.“⁵⁴ Zum Abbruch des Steuerversuchs dürfte aber auch beigetragen haben, dass sich die Unternehmen über die negativen Konsequenzen des „Fett-Tourismus“ beklagt haben und die Steuererhebung mit recht hohen Verwaltungskosten verbunden war, so dass auch die Nettoergiebigkeit relativ gering blieb.

Eine etwas anders aufgebaute Fettsteuer im weitesten Sinne ist 2014 in *Mexiko* eingeführt worden⁵⁵, wo der Anteil Fettleibiger bei rd. 73 % liegen soll: eine

⁵¹ Pfinder, M. u.a. (2020).

⁵² Siehe Lhachimi u.a. (2020); Smed u.a. (2016)

⁵³ Lhachimi u.a. (2020) zur dänischen Fettsteuer: <https://www.cochrane-library.com/cdsr/doi/10.1002/14651858.CD012415.pub2/full/de#CD012415-abs-0003>

⁵⁴ Lhachimi u.a. (2020).

⁵⁵ Gleichzeitig wurde eine Wertsteuer von 10 % auf zuckerhaltige Erfrischungsgetränke eingeführt.

8%-Wertsteuer auf energiereiche, nährstoffarme und „dick machende“ Lebensmittel. Betroffen sind Lebensmittel mit einer hohen Energiedichte wie Snacks, Süßigkeiten, butterartige Aufstriche aus Nüssen und Getreideprodukte mit mehr als 275 Kalorien pro 100 g. In einer Untersuchung, die den Verbrauch der besteuerten Produkte vor und nach Einführung der Steuer in rd. 150.000 Haushalten auswertete, kam man zu dem Ergebnis, dass es in Abhängigkeit von Region, Kinderzahl und Bildungsstand zumindest in der kurzen Frist Nachfragerückgänge zwischen 5 und 15 % gegeben hat. Keine signifikante Veränderung konnte in ländlichen Regionen festgestellt werden.⁵⁶ Die Autoren kommen insgesamt zu dem Schluss: „*While there is a large heterogeneity, the fiscal instrument has been effective in reducing taxed food purchases and has generated substantial revenue that could be used to finance policies for the prevention and treatment of obesity.*“⁵⁷ Inwieweit der Einsatz der Mittel tatsächlich der Erreichung des Lenkungszieles diene, ist nicht abschließend geklärt.

Eines der generellen Probleme besteht darin, dass von den „Dickmachern“ nur selektiv bestimmte Produkte der Steuer unterworfen werden. Ein Rückgang der Nachfrage nach diesen Produkten sagt aber über den damit verbundenen Gesundheitseffekt noch nichts aus, solange nicht die Substitutionsfolgen erfasst und bewertet werden können. Ein breiterer Besteuerungsansatz scheitert oft am Widerstand der Nahrungsmittelindustrie. Insofern ist es aus wissenschaftlicher Sicht zwar verständlich, dass immer wieder eine striktere und „ganzheitliche“ Gesundheitsbesteuerung gefordert wird. Ihre Umsetzbarkeit erscheint indessen fraglich. Das wird wohl auch auf die Vorschläge zutreffen, die für Australien gemacht wurden: Es wurde dort interessanterweise empfohlen, auf traditionell breite Verbrauchsteueransätze in Form von Zucker- und Salzsteuern zurückzugreifen und sie um eine Fettsteuer zu ergänzen, um auf möglichst breiter Front einen Preiskeil zwischen gesunde und ungesunde Lebensmittel zu treiben; zusätzlich werden Subventionen zugunsten frischer Lebensmittel gefordert.⁵⁸

Zuckersteuern

Aus gesundheitspolitischen Erwägungen gibt es auch Initiativen zur Einführung von Steuern auf besonders zuckerhaltige Lebensmittel, auf Limonaden oder andere „Süßigkeiten“. Wie zuvor erwähnt wird z.T. sogar vorgeschlagen, auf die traditionelle Zuckersteuer

zurückzugreifen, wie sie z.B. in Deutschland als klassische Verbrauchs- und Produktionsmittelsteuer in den 1990er Jahren auf der Strecke geblieben ist. Auch an diesen „alten Zuckersteuern“ kann man das Verhältnis von fiskalischer und lenkender Steuerfunktion studieren.⁵⁹ Nach der Erfindung des Würfelzuckers im Jahr 1840 wurde in Preußen bereits im Folgejahr eine Zuckersteuer eingeführt – ein Akt klarer Fiskalpolitik. 1844 erstmals im gesamten Gebiet des Deutschen Zollvereins erhoben, knüpfte die Steuer am Gewicht der in den Produktionsprozess eingegebenen Zuckerrüben an. Sie war also ursprünglich eine Rohstoffsteuer, die sowohl den schon früher mit einem Zoll belasteten Import von Rohrzucker aus Übersee betraf als auch den heimischen, aus Zuckerrüben hergestellten Zucker besteuerte⁶⁰. Als die Produktivität in der heimischen Zuckerindustrie stieg, also mehr Zucker aus dem Rübeninput gewonnen wurde, entdeckte man die Aufkommensmöglichkeiten, die in einer echten Verbrauchsteuer als Fabrikatesteuer auf den fertigen Zucker steckt. 1922 wurde dann die Zuckersteuer um eine *Süßstoffsteuer* ergänzt, die als Ausgleichs- bzw. Folgesteuer die Süßstoffe als Zuckerersatz belastete. Nach dem Krieg zunächst vom Bund übernommen, wurde sie durch Steueränderungsgesetz von 1965 wegen ihres nur noch geringen Aufkommens (etwa 2 Mio. DM jährlich) wieder abgeschafft.

Die Besteuerung des Zuckers hingegen blieb nach dem 2. Weltkrieg länger erhalten, entwickelte sich aber aufgrund ihres *Mengentarifs* immer mehr zur Bagatellsteuer. Von 1950 bis Mitte der 1970er Jahre war ihr Aufkommen auf rd. ein Drittel geschrumpft. Anfang der 1990er Jahre erbrachte sie nur noch rd. 90 Mio. Euro pro Jahr. Sie hat im Übrigen auch den Zuckerverbrauch in Deutschland pro Kopf nicht nennenswert beeinflussen können; dazu fehlte es an einer dynamischen Anpassung des Steuersatzes. Da sie zudem nicht zu den innerhalb der EU harmonisierten Verbrauchsteuern gehörte und man bei ständiger Steuersatzerhöhung Wettbewerbsverzerrungen für die deutsche Produktion befürchtete, wurde sie zusammen mit einigen anderen Verbrauchsteuern zum Jahresbeginn 1993 abgeschafft; und die regionalen Zuckermonopole wurden in den allgemeinen Wettbewerb überführt. Die Zuckersteuer erlitt also das übliche Schicksal einer klassischen Verbrauchsteuer mit Mengentarif, deren finanzielle Relevanz für den Bundeshaushalt kontinuierlich abnahm

⁵⁶ Mauricio Hernández/ Carolina Batis/ Juan A. Rivera/ M. Arantxa Colchero (2014).

⁵⁷ Deutscher Bundestag (2018).

⁵⁸ Cobiac, L. u.a. (2017).

⁵⁹ Siehe Schmölders, G. (1956), S. 689 und Hansmeyer K.-H. (1980), S. 819 f.

⁶⁰ Der aus Deutschland exportierte Rübenzucker wurde nach einem anderen Maßstab erstattet als zunächst besteuert. Dadurch ergab sich eine Subvention der deutschen Produktion.

Interessanter Weise denkt man nunmehr in Deutschland wie auch in Europa und weltweit im Rahmen einer generelleren Strategie zur Nutzung von „*health-related food taxes*“ auch über die Wiedereinführung von Zuckersteuern im weitesten Sinne nach. Jetzt soll es nicht mehr vorrangig um die Erschließung einer weiteren Quelle für höhere Staatseinnahmen gehen; vielmehr will man mit Hilfe einer Steuer den gesundheitsschädlichen Überkonsum von Zucker in Lebensmitteln und besonders in Getränken eindämmen. Bei den in einigen Ländern bereits bestehenden Abgaben handelt es sich allerdings oft um sehr spezielle Steuern auf ausgewählte zuckerhaltige Produkte⁶¹. So werden z.B. in *Frankreich* Getränke mit Zucker und mit künstlichen Süßungsmitteln in Einzelverpackungen („*taxe soda*“) besteuert; die Steuer dient vorwiegend fiskalischen Zwecken. Ihre Einnahmen fließen in das Budget der Krankenversicherung. Nach der Anpassung des Gesetzes am 26. Oktober 2017 und der damit verbundenen Belastungserhöhung wird das Mehraufkommen dem Agrarsektor zur Verfügung gestellt. Eine gezielte Unterstützung des Lenkungszieles, das Verhaltensänderungen bei den Verbrauchern erzielen will, ist dadurch nicht gerade gewährleistet. In *Mexiko* gibt es neben der bereits erwähnten Fettsteuer seit 2014 auch eine Zuckersteuer auf Getränke. Der Konsum der besteuerten Getränke ging dort im ersten Jahr um sechs Prozent zurück, er hat sich im Folgejahr auf bis zu zwölf Prozent beschleunigt. Erwartungsgemäß reagierten Menschen mit geringem Einkommen am stärksten, die Gruppe also, die am stärksten von Übergewicht betroffen ist.

In *Großbritannien* („*The Soft Drinks Industry Levy*“) unterliegen generell zuckerhaltige Getränke und in *Finnland* auch Speiseeis, Schokolade und bestimmte Süßwaren einer Abgabe. In *Irland* gibt es seit 2018 eine „*Sugar Sweetened Drinks Tax*“ als reine Verbrauchsteuer. Ganz auf die Lenkungsfunktion hat man in *Norwegen* gesetzt, als 2018 die Steuer auf zuckerhaltige Lebensmittel um bis zu 83 % erhöht wurde. Die norwegische "Zuckersteuer" belastet sowohl gezuckerte als auch mit Ersatzstoffen gesüßte Getränke. Die drastische Erhöhung hat 2018 zu einem Absatzzrückgang des norwegischen Verbandes der Brauereien und Getränkehersteller um 11 % geführt⁶². Nachfragerückgänge der besteuerte Ge-

tränke bzw. Nahrungsmittel werden auch von mehreren anderen internationalen Studien beschrieben.⁶³

In der Literatur wird insbesondere auf die Zuckersteuer in Form einer Besteuerung zuckerhaltiger Getränke in *Großbritannien* eingegangen.⁶⁴ Diese Steuer ist nach dem *Zuckergehalt* im Getränk *gestaffelt* – für bestimmte Fruchtsäfte, Milchgetränke und kleine regionale Hersteller gibt es Ausnahmen. „Für alle Getränke mit Zuckerzusatz und einem Gesamtzuckergehalt von fünf Gramm oder mehr pro 100 Milliliter (entspricht ca. 5% Zuckergehalt oder mehr) wird von den Herstellern von Erfrischungsgetränken eine Gebühr von 18 Pence pro Liter (rd. 21 €Cent), erhoben. Getränke, die acht Gramm oder mehr pro 100 Milliliter (ca. 8% Zuckergehalt) enthalten, zahlen eine höhere Gebühr von 24 Pence pro Liter.“⁶⁵ Das Aufkommen *der Soft Drinks Industry Levy* wurde für das Fiskaljahr 2020/2021 auf 301 Millionen veranschlagt, gegenüber 240 bzw. 337 Millionen £ in den beiden Vorperioden.⁶⁶ Die Steuereinnahmen fließen in den Topf des Gesundheitssystems (*NHS National Health System*) und werden vor allem zur Förderung des Schulsports verwendet, unter anderem dafür, Volksschulen bei der Modernisierung ihrer Sporteinrichtungen zu unterstützen, für Frühstücksclubs und zur Verlängerung des Schultages.

Interessant war zum einen die Einführungsstrategie: Die Abgabe wurde bereits 2016 angekündigt und als Gesetz verabschiedet, aber erst ab 2018 erhoben. Der Ankündigungs- bzw. Signaleffekt sollte genutzt werden, um den Unternehmen die Möglichkeit zu bieten, bis zur Ersterhebung der Steuer ihre Getränkezusammensetzung zu ändern, um so der Steuerzielkonform zu entgehen oder sie zumindest deutlich zu reduzieren. Schon in der Ankündigungsphase hat es entsprechende Reaktionen im Anbieterbereich gegeben. Zum anderen ist die tarifliche Ausgestaltung von Interesse: Der Steuerbetrag steigt mit zunehmendem Zuckergehalt an. Das bietet der Getränkeindustrie die Möglichkeit, die Zuckerkonzentration in den Getränken zu variieren, um die Gesamtbelastung mit Steuer zu verringern und für verschiedene Getränketypen zu differenzieren. Gerade darin, nämlich „*by encouraging the reformulation of drinks to reduce levels of added sugar, as well as portion size reduction and the marketing of low sugar alternatives*“,⁶⁷ sehen *Roache und Gostin* den Erfolg der

⁶¹ Jatzke, Harald (2019), auch Jatzke, Harald (20230)

⁶² Zu den Länderbeispielen siehe die Dokumentation der Wissenschaftlichen Dienste des Deutschen Bundestages

⁶³ Für einen Überblick über international bestehende Steuern dieser Art siehe Jatzke, H.

⁶⁴ Z.B. Roache S.A., Gostin L.O. (2017): Bandy, L.K. / Scarborough, P. / Harrington, R.A. et al. (2020).

⁶⁵ Übersetzung aus Deutscher Bundestag (2018), S. 17.

⁶⁶ HM Revenue&Customs. Official Statistics: Soft Drinks Industry Levy statistics commentary 2021, updated 30 September 2021.

⁶⁷ Roache, S. R., Gostin, L. O. (2017), S. 491.

britischen Zuckerbesteuerung. Einige Produzenten haben entsprechend reagiert, globale Anbieter wie z.B. Coca Cola noch nicht.⁶⁸

Eine andere Untersuchung erfasst die mengenmäßigen Verbrauchsänderungen zwischen 2014 und 2019. In dieser Phase hat sich die Gesamtmenge der besteuerten und nicht-besteuerten Getränke kaum verändert; es sank aber die in den Getränken enthaltene Zuckermenge um fast zehn Prozent; dies entspricht einem Rückgang des Zuckerkonsums in den Untersuchungshaushalten um rd. 30 Gramm pro Haushalt und Woche. Nach einer neueren Studie von L.K. Bandy u.a. von der Oxford Universität hat der durchschnittliche Zuckergehalt von Softdrinks in der Zeit von 2015 bis 2018 von 4,4 auf 2,9 Gramm pro 100 Milliliter abgenommen. Diese Reduktion von 30 Prozent pro Kopf und Tag hatte also bereits vor Inkrafttreten und Erhebung der neuen Steuer begonnen. Die Entwicklung hat sich dann aber von 2017 an nach der Ankündigung der neuen Steuer deutlich beschleunigt. Insgesamt haben sich die Absatzzahlen stark gezuckerter Getränke in dieser Phase halbiert, gleichzeitig ist der Absatz von Wasser und zuckerarmen Getränken um 40 Prozent gestiegen. Die Lenkungswirkung der „Zuckersteuer“ wird daher als belegt angesehen.⁶⁹ Allerdings schreiben Bandy und ihre Kollegen einen Teil der Wirkung nicht nur den Preiseffekten der Besteuerung und ihrer Ankündigung zu, sondern nicht zuletzt der intensiven medialen Behandlung des Themas und einer dadurch bewirkten Reaktion der Verbraucherebene, zudem den Selbstverpflichtungen der Getränkeindustrie, die alleine vor Steuereinführung allerdings kaum nennenswerte Erfolge verbuchen konnten

Insgesamt hat die „Limo-Besteuerung“ in Großbritannien dazu geführt, dass der Zuckergehalt von Softdrinks sinkt und die Menschen mehr zuckerfreie Getränke kaufen. Die Steuer hat also wohl einen wichtigen Impuls gegeben, die Rezepturen in der Getränkeindustrie in den besteuerten Bereichen fortzuentwickeln und Zucker zu sparen⁷⁰. Die Halbierung des Absatzes der stark gezuckerten und höher besteuerten Getränke und der Anstieg beim Verkauf von Wasser und zuckerärmeren Getränken um 40 Prozent bei knapp fünfprozentigen Wachstum des gesamten Softdrink-Absatzes werden als Beleg für die Lenkungswirkung der britischen Variante der Zu-

ckerbesteuerung gewertet. Die Entwicklung des Aufkommens scheint dies zu bestätigen. Die Regierung war zunächst von zusätzlichen Staatseinnahmen in Höhe von 520 Mio. Pfund (knapp 600 Mio. Euro) im Jahr 2018 ausgegangen und von nur langsam sinkenden Zusatzeinnahmen in Höhe von noch 455 Mio. Pfund im Jahr 2020. Die Einnahmen betragen de facto nur noch etwa die Hälfte der veranschlagten Summen.⁷¹ Weitgehend ungeklärt bleibt die Frage, welche Konsequenz die Nachfrageveränderungen für die Entwicklung von Adipositas, also für die Verbesserung der eigentlichen Zielgröße gespielt haben. Die Chance, durch eine gezielte Mittelverwendung die Zielerreichung systematisch zu unterstützen wurde nicht genutzt.

Die ungarische Public Health Product Tax

Die Kritik an einzelnen Fett- und Zuckersteuern aus gesundheitspolitischer Sicht bezieht sich zumeist auf ein fehlendes Gesamtkonzept, um Adipositas und ihre Folgen erfolgreich zu bekämpfen. Als Ergebnis einer australischen Simulationsstudie wird daher empfohlen, Zucker, Fett und Salz gleichermaßen zu besteuern und die Besteuerung durch andere Maßnahmen zu ergänzen, vor allem durch eine *Subventionierung „gesunder Lebensmittel“*, also durch Förderung besserer Substitute.⁷² Einen Schritt in diese Richtung macht die ungarische Gesundheitssteuer, die seit 2011 als *Public Health Product Tax* erhoben wird. Z.T. auch als „Junk Food Tax“ oder „Chips-Steuer“ bezeichnet, hat sie eine deutlich breitere Besteuerungsbasis und zielt darauf ab, den Verzehr ungesunder Nahrungsmittel zurückzudrängen; bei der Aufkommensverwendung folgt sie indessen einem völlig anderen Muster.

Interessant an dieser Steuer ist zum einen, dass die Abgabe nicht nur auf Fett oder Zucker erhoben wird, sondern etliche Fertigprodukte mit hohen Anteilen an Salz, Zucker, Kohlenhydraten und Koffein in 8 verschiedenen Produktgruppen besteuert: Zuckerhaltiges Kakaopulver, Energiegetränke, Saucen, Marmeladen und alkoholische Getränke, Salzgebäck, Limonaden und Sirupe. Der Abgabensatz beträgt z.B. für einen Liter Cola 2 €-Cent, für Energy-Drinks 93 €-Cent.⁷³ Für industriell verpackten Kuchen und für Kekse werden 37 bis 74 €-Cent pro Kilogramm fällig. Allerdings bleiben trotz des breiteren Ansatzes viele relevante Produkte von der Steuer verschont,⁷⁴ sie

⁶⁸ Ebenda.

⁶⁹ Siehe Bandy, L.K. u.a. (2020).

⁷⁰ Schmacker (2018) weist allerdings darauf hin, „dass der Konsum von Kalorien durch nichtbesteuerte Getränke wie Fruchtsäfte und Milchgetränke in ähnlichem Maße zugenommen hat, wie die Aufnahme von Kalorien durch besteuerte zuckergesüßte Getränke abgenommen hat“ (S. 3).

⁷¹ Bericht des britischen Office for Budget Responsibility (OBR).

⁷² Cobiac, L.J. u.a. (2017).

⁷³ Im Einzelnen siehe Bíró, A. (2015), S. 8.

⁷⁴ So z.B. fettes Fleisch oder Salami.

unterliegen dann aber z.T. ordnungsrechtlichen Regelungen.⁷⁵

Zum anderen überrascht die Regelung für die Verwendung des Steueraufkommens, das sich in den ersten vier Jahren immerhin auf rd. 200 Millionen € belief. Diese Einnahmen werden nämlich über den ungarischen „*public health insurance fund*“ zur Finanzierung einer Lohnerhöhung für Gesundheitsfachkräfte eingesetzt.⁷⁶ So konnten die entsprechenden Gehälter für 95.000 Beschäftigte im Gesundheitsdienst in zwei Stufen um 25% erhöht werden. Es handelt sich also um eine allgemeine *Redistributionsmaßnahme*.

In einer Auswertung eines großen Haushaltspanels berichtet *Bíró*, dass die Steuer – sieht man einmal vom Fiskal- und Umverteilungseffekt ab – dazu beigetragen hat, die Nachfrage nach Fertigprodukten um 3,4 % zu verringern, während der Konsum von Frischprodukten um 1,1 % zunahm. Die Reaktionen wurden insgesamt stärker, nachdem die Steuersätze 2012 erhöht wurden und die Steuer mehr Produkte erfasste. Und im Hinblick auf die unterschiedlichen Einkommensgruppen fügt *Bíró* hinzu: *“The estimated effects were driven by households belonging to the lowest income quartile, who are more responsive to increases in price.”* The effects of the junk food tax became stronger after January 2012, when the tax rates were increased and the range of taxable items was extended.⁷⁷

In der Studie wird darauf hingewiesen, dass neben der Public Health Product Tax inzwischen auch noch andere Maßnahmen zur Verbesserung der öffentlichen Gesundheit eingeführt wurden, und zwar als ordnungsrechtliche Regulierungen: *„First, from 18 February 2014, it is prohibited to release such a food product which contains more than 2% of trans fat within its total fat content. Second, a set of regulations came into effect in January 2015 which ensure that the food and drink offered at public canteens satisfy some health requirements. For example, sugared soft drinks and high fat meat are prohibited, and salt and sugar are forbidden to be displayed on the tables. ... Also, a regulation came into effect in 2012 which aims at general health improvements in schools, requiring among others the provision of healthy food in schools – without providing any further guidance.”*⁷⁸

In dem offiziellen (zweiten) Assessment der ungarischen Steuer kommen *Martos u.a.* zu dem Ergebnis,

dass die Abgabe ihr gesundheitspolitisches Ziel erreicht hat.⁷⁹ Diese uneingeschränkt positive Bilanz überrascht ein wenig. Schaut man sich die Reduktionen bei der Nachfrage an, so sind deutliche Rückgänge eigentlich nur bei den Energy Drinks mit hohem Tauringehalt festzustellen, die mit dem höchsten Steuersatz belastet sind (250 HUF pro Liter); andere Arten an Energy Drinks wurden dagegen stärker konsumiert (mit einem Steuersatz von nur 40 HUF pro Liter). Der Anteil an Erwachsenen, die Energy Drinks zu sich nehmen, hat sich in der Zeit von 2012 bis 2014 von 22 % auf 16 % allerdings verringert. Andererseits ist der Anteil unter den Erwachsenen, der vorgefertigte Süßigkeiten nachfragt, sogar angestiegen; auch die in diesem Segment konsumierte Gesamtmenge hat zugenommen. Für den Rest der besteuerten Produktgruppen hat sich nach der genannten Studie keine signifikante Veränderung ergeben.⁸⁰ Wirft man einen Blick auf das Steueraufkommen nach Produktgruppen, so stellt man fest, dass der höchste Aufkommensanteil auf verpackte Süßigkeiten entfällt, gefolgt von Salzsacks.

Unmittelbar nach der Steuereinführung bis 2012 war es vor allem die Preiserhöhung, die als Grund für Konsumveränderungen angegeben wurde. Anschließend bis 2014 rückten Gesundheitsaspekte als Motiv in den Vordergrund. Mehr als zwei Drittel aller Verbraucher, die steuerinduziert andere Produkte gewählt haben, wählten danach gesündere Substitute.⁸¹ Unter denen, die reagiert haben, waren deutlich mehr Verbraucher mit Grundschulbildung (in der Regel mit niedrigerem Einkommen) als Personen mit weitergehender Schulbildung; für sie waren vorwiegend die Preissignale von Bedeutung. Das spricht einerseits für eine regressive Belastung der Steuer; aber andererseits sind Bezieher niedriger Einkommen auch in wesentlich höherem Maße von Fettleibigkeit bzw. Übergewicht betroffen, so dass sie auch in stärkerem Maße vom Gesundheitseffekt der Abgabe profitieren können.

Der ungarische Ansatz wird von der WHO besonders positiv bewertet. *„An example of successful intersectoral action using a fiscal tool to promote healthier food choices and raise revenues for public health.”*⁸² Immerhin hebt die Organisation auch hervor, dass es dabei nicht nur um die steuerlichen Lenkungsmaßnahmen geht. Die *Public Health Product Tax* ist ja nur ein Teil des insgesamt zur nationalen Gesundheitsverbesserung eingesetzten Instrumentariums. *“It was one component of a larger diversified financing*

⁷⁵ So dürfen z.B. bestimmte Produkte nicht beworben und nicht in Schulmensen verwendet werden.

⁷⁶ Sie machen rd. 1 % der Fondsmittel aus. Siehe *Bíró*, A. (2015), S. 5.

⁷⁷ *Bíró*, A. (2015), S. 26.

⁷⁸ *Bíró*, A. (2015), S. 6.

⁷⁹ *Martos*, E. u.a. (2015), S. 19.

⁸⁰ *Martos*, E. u.a. (2015), S. 12 ff.

⁸¹ *Martos*, E. u.a., S. 12 ff.

⁸² WHO: Good Practice Brief.

strategy to raise revenues for health.“ Da das Aufkommen vor allem zur besseren Bezahlung von Arbeitskräften im Gesundheitssektor dient, wird es zwar für „gesundheitspolitische Zwecke“ verwendet; der Förderung gesunder Ernährung, zu der die Steuererhebung über ihre Preis- und Einkommenseffekte beitragen soll, dient es aber nicht. Insofern ist die Steuer, die ausgewählte, als besonders negativ eingestufte Produkte belastet, eine insgesamt durchaus wirksame Mischung aus Lenkungs- und Fiskalabgabe, die durch andere Maßnahmen ergänzt wurde, um die ungarischen Ernährungsgewohnheiten zu ändern. Das Gesamtkonzept hat es der WHO offensichtlich angetan: Sie sieht es als Beweis dafür an, dass ein *„fiscal instrument can effectively improve the nutrition behaviour of the population. In contrast to discouraging examples of similar efforts elsewhere in Europe, the Hungarian experience demonstrates that introducing a tax on a well-defined set of food items can contribute to healthier food choices. In part, the success of the Hungarian formulation of the tax is due to its relatively narrow set of included food items which were targeted for their unequivocally negative impact on public health.“* Gerade aber, weil die ungarische Steuer nur einen Teil von Nahrungsmitteln erfasst und sich das WHO-Urteil auf Veränderungen in der Nachfragestruktur bezieht, ist sie bezüglich ihrer gesundheitspolitischen Lenkungsstärke von anderer Seite auch kritisiert worden; so wird sie in den zitierten Reviews hinsichtlich ihres tatsächlichen Beitrages zur Gesundheitsverbesserung deutlich hinterfragt. Das liegt vor allem daran, dass man die Bewertung der Steuer nicht mit den induzierten kurzfristigen Nachfrageminderungen bei den besteuerten Gütern abschließen darf. Diese sind bei nahezu allen gesundheitspolitischen Steuern registriert worden. Die entscheidende Frage ist, wie die gewählten Substitute unter Gesundheitsaspekten einzuordnen sind, ob Nachfragerückgänge im Inland nicht durch unbesteuerter Güter substituiert wurden, wie stabil sie längerfristig sind und wie die konkreten Ziele des Lenkungsinstrumentes aussehen. Beugt man sich mit der Vorgabe, den Status Quo zu verbessern, so tut man sich mit dem Erfolgsnachweis natürlich etwas leichter, als bei quantitativen Zielvorgaben.

Für uns ist am ungarischen Konzept vor allem eines von Interesse: Eingebettet in ein breiteres Konzept – hier zur Verbesserung des seinerzeit notleidenden Gesundheitssektors – lassen sich Steuern wohl etwas leichter einführen als bei punktuellen und isolierten Steuer- oder Steuererhöhungsplänen. Unter diesem Aspekt hat auch die WHO die „Paketlösung“ besonders hervorgehoben. *„This provided a strong justification for the intervention and contributed to its acceptability.“*

Fazit

Bei den kurz vorgestellten „Gesundheitssteuern“ moderner Prägung geht es um einen steuerlichen Ansatz, wie er von der WHO empfohlen und in der EU seit einiger Zeit diskutiert wird. Man will den übergroßen Konsum bestimmter Stoffe wie Zucker, Fette und auch Salz aus gesundheitspolitischen Gründen demeritorisieren und zurückdrängen, um ein Signal gegen die immer weiter vordringende Adipositas und die gesundheitlichen Diabetesfolgen zu setzen. Bei diesen Versuchen müsste man dann wohl von *Lenkungssteuern* sprechen können, bei denen man nicht auf einen langfristig hohen und prognostizierbaren Aufkommensbeitrag setzt, sondern auf einen gesundheitspolitischen Erfolg bei der Bekämpfung von Adipositas und anderen Krankheiten. Die Beurteilung der bisherigen Ansätze und ihrer Erfolge fällt allerdings nicht leicht. Zwar können einige der Abgaben bzw. Steuern bei wichtigen Indikatoren durchaus Erfolge vermelden: So ist die Nachfrage nach den besteuerten Produkten über Einkommens- und Preiseffekte zumindest kurzfristig zurückgegangen; es wurde insoweit zumindest eine Zwischengröße für die Erreichung des gesundheitspolitischen Anliegens erfüllt. Inwieweit sich dadurch der Trend zu einer insgesamt gesünderen Ernährung verstärkt und der Gesundheitszustand der Bevölkerung verbessert hat, bleibt jedoch nach den vorliegenden Studien umstritten.

Dies hat vor allem zwei Gründe: Zum einen werden in den bisherigen Studien vorwiegend kurzfristige Nachfrageveränderungen beleuchtet, die über die Preiselastizität der Nachfrage erklärt werden können. Langfristentwicklungen, für die u.a. die Einkommenselastizität von Bedeutung ist, wurden bisher nicht angemessen ermittelt. Zum anderen sind Nachfrageverschiebungen bei den besteuerten Produkten noch keineswegs ein hinreichendes Indiz dafür, dass mit der Umschichtung die Ernährung insgesamt gesünder und der Gesundheitszustand der Bevölkerung besser geworden ist. Der Zusammenhang zwischen veränderter Nachfrage, dem „Gesundheitsaldo“ zwischen verdrängten Produkten und ihren Substituten sowie der Auswirkung auf die wichtigste Zielgröße „Adipositas“ konnte in den meisten Studien nicht aufgeklärt werden, war z.T. nicht einmal Studienziel. Sieht man von solchen Defiziten ab, so bleiben die vorliegenden Studienergebnisse gleichwohl von Interesse für neue gesundheitspolitische Steuerpläne, auch wenn sie in Methodik und Datenbasis und damit auch in ihren Schlussfolgerungen recht heterogen sind und kein einheitliches Bild von den Steuerwirkungen und den lenkungspolitischen Erfolgen von Gesundheitssteuern vermitteln.

Ein anderer Aspekt beeinflusst das Bild von den „erfolgreichen“ Lenkungssteuern: Sie bleiben häufig fiskalische Instrumente, mit deren Aufkommen andere oder zumindest weitgesteckte Ziele verfolgt werden. Das beste Beispiel dafür ist Ungarn, das die Einnahmen aus der „Gesundheitssteuer“ in die Bezahlung von Arbeitskräften im Gesundheitssektor steckt und insoweit kein exklusives Interesse an der Lenkung hin zu allzu großem Gesundheitsbewusstsein haben kann; dann könnte es nämlich mit den eingeplanten Mitteln für die Gehaltsfinanzierung knapp werden. Der ungarische Gesamtansatz lässt sich dabei durchaus als politischer Erfolg werten. Er leistet verschiedene Beiträge zur Verbesserung der Situation im Gesundheitswesen – zum einen durch Lenkungsimpulse, zum anderen durch zusätzliche Finanzierungsmittel – die WHO hat ihn als vorbildlich gerühmt. Ein ähnliches Konzept werden wir im Weiteren noch mit der schwedischen CO₂-Steuer kennenlernen; auch dort hat man versucht, Lenkung und Finanzierung im Rahmen eines längerfristigen Umstrukturierungsprozesses miteinander zu verbinden.

Blickt man auf die einzelnen mit Gesundheitssteuern belasteten Produktgruppen, so kommen Schaller und Mons in ihrem Überblick über SSB (*SugarSweetened Beverage*)-Steuern zu dem Ergebnis, dass die Besteuerung zumindest kurzfristig effektiv ist. Dies ist kein Wunder: Es gibt meistens hinreichende und relativ günstige Alternativen, um den besteuerten Produkten auszuweichen. Die Nachfrage geht vor allem in Haushalten mit niedrigem Einkommen signifikant zurück. Dafür ist die Nachfrage nach unbesteuerten Getränken angestiegen.⁸³ Allerdings weisen die Autoren darauf hin, dass es auch diesbezüglich über die langfristigen Effekte zu wenige Informationen gibt.

In Bezug auf Softdrinksteuern (z.B. Großbritannien, Mexico) kommt Schmacker zu folgenden Ergebnissen:

- Sie können zu einer Verringerung des Zuckerkonsums beitragen. Der konkrete Beitrag, den sie im Sinne der Gesundheitspolitik leisten, wird aber stark von der Ausgestaltung der Steuer und von der Größe des betroffenen Marktes beeinflusst. Entscheidend sind dabei die Möglichkeiten, auf andere zuckerhaltige Getränke auszuweichen. Je spezifischer also die Steuer auf einzelne Getränkearten beschränkt bleibt, desto unsicherer wird der Gesundheitseffekt der Substitution.

- Um eine stärkere Reaktion auf den Märkten zu erreichen, ist es sinnvoll, möglichst viele SSB zu besteuern oder statt auf eine einfache Mengensteuer auf die Besteuerung des *Zuckergehalts* von Getränken zu setzen. Sie schafft nämlich einen Zusatzanreiz für die Produzenten, ihre Produktzusammensetzung und ihre Angebotspalette zu ändern.
- Eine andere Option ist es, wieder eine allgemeine Zuckerbesteuerung einzuführen.
- Und schließlich: Die Softdrinksteuern haben generell eine regressive Wirkung, belasten also Geringverdiener relativ stärker als Gruppen mit höheren Einkommen. Anpassungsprozesse bringen den unteren Einkommensgruppen allerdings auch einen höheren Gesundheitsnutzen. Mit den Einnahmen aus den Gesundheitssteuern lässt sich zudem der Regressionseffekt weiter mildern.⁸⁴

Ähnlich vorsichtig fällt die Bewertung der *Fettsteuern* hinsichtlich ihrer Lenkungseffektivität aus: Lhachimi u.a. beurteilen in der Zusammenfassung ihres Review die Aussagefähigkeit der vorliegenden Studien eher skeptisch: *“Given the very low quality of the evidence currently available, we are unable to reliably establish whether a tax on total fat or saturated fat is effective or ineffective in reducing consumption of total fat or saturated fat. There is currently no evidence on the effect of a tax on total fat or saturated fat on total energy intake or energy intake through saturated fat or total fat, or preventing the incidence or reducing the prevalence of overweight or obesity.”*⁸⁵

Trotz durchaus vorhandener (kurzfristiger) Umlenkungseffekte bei der Nachfrage sind die Steuern in den Untersuchungsländern offensichtlich auch fiskalisch von Interesse, was sich in ihrer steuertechnischen Entwicklung niederschlägt. Hagnaars u.a. weisen z.B. darauf hin, dass die staatlichen Einnahmeverhalten sogar häufiger den Ausschlag für die Überlegung zur Steuereinführung gegeben haben als gesundheitspolitische Lenkungsziele und dadurch die Stringenz des Abgabenkonzeptes leidet. *„A remarkable amount of conservative/liberal governments have adopted these taxes, although in many cases revenues are earmarked for benefits compensating regressive income effects. Governments voice diverse policy rationales, ranging from explicitly describing the tax as a public health instrument, to solely explicating revenue raising”*.⁸⁶ Die oftmals unklare Zielsetzung machen auch andere Autoren für Ausgestaltungsschwächen und Wirkungsprobleme

⁸³ Schaller, K. / Mons, U. (2018).

⁸⁴ Schmacker, R. (2016), S. 5.

⁸⁵ Lhachimi, S. K. u.a. (2020).

⁸⁶ Hagnaars, L. L. / Jeurissen, P.P.T. / Klazinga, N.S. (2017).

bei den Steuern verantwortlich. Vor allem *Wright u.a.* weisen darauf hin, dass Steuern zur effektiven Nachfragedrosselung nach den bisherigen Befunden Preissteigerungen von rd. 20 % durchsetzen müssten, dass dann aber infolge ihrer Wirkung die Steuer- aufkommensplanung schwierig wird. Fiskalische und nicht-fiskalische Ziele lassen sich also auch hier nicht so leicht miteinander vereinbaren. „Hence, policy actors need to be clear about the primary goal of any health tax and frame the tax accordingly – not doing so leaves taxes vulnerable to hostile lobbying. Conversely, earmarking health taxes for health spending tends to increase public support so long as policy-makers follow through on specified spending commitments.“⁸⁷

Natürlich gibt es auch Stimmen, die sich generell mit wohlfahrtstheoretischen Argumenten gegen solche paternalistischen Eingriffe in die Preisstruktur von privaten Gütern wenden. So weist *Schnellenbach*⁸⁸ darauf hin, dass die gescholtene und deswegen für bestimmte Produkte besteuerte Lebensmittelindustrie ja auch zuckerfreie und kalorienarme Alternativen zu den „Dickmachern“ anbietet, man insofern in die freie Wahl der Verbraucher und in ihre Präferenzen gar nicht einzugreifen brauche, die Steuer vielmehr zu Wohlfahrtsverlusten führe.

Zieht man aus den vorliegenden Befunden zu den Gesundheitssteuern eine erste Bilanz, so muss man feststellen, dass auf jeden Fall kurzfristig Absatz und/oder Nachfrage der jeweils besteuerten „schädlichen“ Stoffe bzw. Produkte verringert wurden. Insofern waren die Lenkungssteuern also „erfolgreich“, auch wenn es sich z.T. nur um sehr geringe Rückgänge im Verbrauch, und zwar eigentlich nur bei Frühindikatoren des gesundheitspolitischen Problems, handelte. Könnte man einen solchen nachfrageverändernden Effekt mit einer CO₂-Abgabe erzielen, so könnte man gleichzeitig auch einen klimapolitischen Erfolg vermelden. So einfach ist dies bei den oft sehr spezifischen und punktuell ansetzenden Fett- und Zuckersteuern nicht, da Veränderungen in der Produktnachfrage nicht zwangsläufig mit einer Verbesserung des Gesundheitszustandes der Bevölkerung verbunden sind; die Folgen des Substitutionsvorgangs müssten nämlich auch berücksichtigt werden.

Die meisten Steuern folgen einer simplen „Verringerungslogik“, d.h. der Verbrauch bestimmter Stoffe bzw. Produkte soll nach Steuererhebung geringer sein als vorher. Es fehlen klare quantifizierte Zielvorgaben, oft gibt es nicht einmal eine eindeutige Prio-

rität für gesundheitspolitische gegenüber den einnahmepolitischen Zielen. So bleibt die Chance erhalten, zugleich ein interessantes Steueraufkommen zu sichern, das dann meistens zur Finanzierung allgemeiner Staatsaufgaben verwendet wird bzw. in den allgemeinen Haushalt fließt.

Wie sich gezeigt hat, stehen der Steuer- bzw. Abgabepolitik eine ganze Reihe lenkungszieladäquater Ausgestaltungsmöglichkeiten zur Verfügung. Die Basis für lenkungspolitische Erfolge ist dabei eine eindeutige Formulierung und Priorität des gesundheitspolitischen Zieles. Gleichzeitig geht es darum, Regressionseffekte möglichst zu minimieren und evtl. „gesündere“ Substitute zu fördern. Dazu kann das aus der Abgabe stammende Aufkommen große Hilfe leisten – daher plädieren wir für seine Zweckbindung. Sie erlaubt, das systematisch anzulegen, was im Konzept der meisten Lenkungssteuern eher zufällig passiert: den Mechanismus des Preisimpulses durch unterstützende Maßnahmen mit eigenen Mitteln zu verstärken und Widerstände gegen eine dynamische Ausgestaltung einer Lenkungssteuer zu mindern. Es hat sich generell gezeigt, dass auch gesundheitspolitische Ziele neben einer Preislenkung gesundheitlich relevanter Produkte zusätzlich verschiedener Ergänzungsmaßnahmen bedürfen. Zu diesem Schluss gelangt auch ein breites Review finanzpolitischer Lenkungsmaßnahmen: *“Much of the evidence ... shows fiscal and price policies do have the potential to improve health outcomes but, per se, they are not sufficient to reverse or contain major health risks. They need to be combined with the implementation of other policies with which they may act synergistically in curbing the relevant risks.”*⁸⁹ Wenn das Aufkommen aus der Lenkungssteuer dafür nicht zweckgebunden wird, bleibt seine zielkonforme Verwendung aber fraglich und die notwendigen Ergänzungsmaßnahmen zum Spielball jährlicher politischer Budgetverhandlungen. Dieser Zusammenhang wird uns bei den Umwelt- bzw. CO₂-Abgaben noch stärker beschäftigen.

6. Umweltafgaben und –steuern zur Lenkung von Konsum und Investition

Als umweltpolitische Lenkungsinstrumente sind Abgaben schon in den verschiedensten Konstruktionsformen eingesetzt, zumindest diskutiert worden. CO₂-Abgaben gibt es beispielsweise in Schweden seit 1991, in Frankreich seit 2014 oder in Südafrika seit 2019 – jeweils mit unterschiedlichen Reichweiten und Ausprägungen. In Deutschland sind über viele

⁸⁷ Wright, A. / Smith, K.E. / Hellowell, M. (2017).

⁸⁸ Schnellenbach, J. (2016), S. 11 f.

⁸⁹ Pimpin, L. u.a. (2019), S. 56

Jahre hinweg Lenkungssteuern und Lenkungsabgaben für den Umwelt- und Klimaschutz intensiv erörtert worden. Letztlich wurde aber von diesem „ökonomischen Instrumentarium der Umweltpolitik“ recht wenig Gebrauch gemacht. Anders als in zahlreichen anderen Ländern ist auch eine CO₂-Steuer nicht eingeführt worden. Die Versuche, eine „echte“ CO₂-Steuer zu etablieren, sind schon im Vorfeld am Bundesverfassungsgericht gescheitert. Die Besteuerung von Emissionen kommt nach herrschender Rechtsauffassung nicht in Betracht, weil sie sich keiner der grundgesetzlich geregelten Steuerarten zuordnen lässt. An die Stelle einer Steuerlösung ist daher in Deutschland ein spezieller Ansatz im Emissionshandelsgesetz getreten; auch der ist aber verfassungsrechtlich offensichtlich noch umstritten.⁹⁰

Andererseits kennt Deutschland einige nicht-steuerliche Abgabenlösungen – z.T. auf Bundes-, z.T. auf Länderebene. Hier sei nur verwiesen auf die Abwasserabgabe und auf Wasserentnahmeentgelte nach jeweiligem Landesrecht; auch die lärmabhängigen Landeentgelte auf Flughäfen stellen Abgabenlösungen dar; ihre Lenkungsfunktion ist indessen begrenzt.

Einer anderen Logik ist in Deutschland die sogenannte *Ökologische Steuerreform* gefolgt. Das Gesetz zum „Einstieg in die ökologische Steuerreform“ stammt aus dem Jahr 1999: Dabei wurde die Mineralölsteuer nach umweltpolitischen Kriterien gestaffelt und in mehreren Schritten erhöht; eine klare CO₂-Differenzierung hat es aber im Unterschied zu Schweden nicht gegeben. Zusätzlich wurde eine Stromsteuer eingeführt. Noch im selben Jahr wurden Korrekturen am Gesetz angebracht („Gesetz zur Fortführung der ökologischen Steuerreform“), vor allem um Wettbewerbsprobleme auszuräumen. Schließlich wurde 2002 durch das „Gesetz zur Fortentwicklung der ökologischen Steuerreform“ noch einmal eine Erhöhung der Mineralölsteuer umgesetzt. Die Reform mit ihren drei Stufen zielte letztlich darauf ab, das Steuersystem insgesamt umzustrukturieren, indem die steuerliche Belastung des „Faktors Umwelt“ heraufgesetzt und die Belastung der Einkommen bzw. des „Faktors Arbeit“ gesenkt wird, um die damaligen Beschäftigungsprobleme zu mindern. Erhöht wurden de facto Energiesteuern.⁹¹ Vor allem die Verkehrskraftstoffe wurden höher besteuert. Die Erhöhungen für Heizöl und Gas waren demgegenüber sehr moderat. Für energieintensive Branchen gab es zudem weitreichende Ausnahmeregelungen. Das Aufkommen der Ökosteuer wird überwiegend verwendet, um die Bei-

träge zur Rentenversicherung und damit die Lohnnebenkosten abzusenken oder deren Anstieg zu begrenzen, und so auch Impulse für mehr Beschäftigung zu geben. Dieser Einnahmenstrukturwandel sollte aufkommensneutral erfolgen.

Über den deutschen Ansatz hat es seinerzeit eine intensive politische und wissenschaftliche Diskussion gegeben. Letztlich ist dabei kein klares Ökosteuerkonzept herausgekommen. Die aus Wettbewerbsaspekten eingeführten Sonderregelungen für Industriebetriebe, das Fehlen eines CO₂-Maßstabes sowie unterschiedliche Belastungen verschiedener Energieträger und Energieverwendungen haben den allokativen Lenkungsbeitrag zur Energiewende und zum Klimaschutz deutlich verringert. Lediglich der Benzin- und Dieselabsatz konnte im Anstieg etwas gebremst werden. Für den Verbrauch von Heizöl und Erdgas ist eine Lenkungswirkung praktisch ausgeblieben. Diese geringe *Effektivität* liegt natürlich auch darin begründet, dass das ursprüngliche Reformkonzept, das angesichts vieler Sonderregelungen einen längerfristigen Anpassungsprozess der Besteuerung mit Satzerhöhungen erfordert hätte, nicht beibehalten wurde. Steuervergünstigungen für die energieintensive Industrie, wenn sie denn lange beibehalten werden, sind eine Art systemimmanente Bremse für Innovation und Investition. Das Abweichen vom Prinzip der einheitlichen Besteuerung hat zudem die *Effizienz* des Instrumentariums deutlich geschwächt. „Umweltschutz wird damit teurer, als er aus gesamtwirtschaftlicher Sicht sein müsste“.⁹² Zu dem Ergebnis, dass der Ansatz nicht die erwarteten bzw. gewünschten nachhaltigen Wirkungen erzielt hat, kommen auch verschiedene Berichte, die anlässlich des 10- und 20-jährigen Jubiläums der ökologischen Steuerreform veröffentlicht wurden.⁹³

Deutschland bietet insofern bislang kein gutes Beispiel für einen steuer- oder abgabenpolitisch implementierten CO₂-Preis. Wenn man auf Erfahrungen mit CO₂-Abgaben oder -Steuern zurückgreifen will, muss man andere, und zwar ausländische Ansätze herausgreifen. Wir wollen uns zunächst mit dem schwedischen CO₂-Steueransatz und dann im Weiteren etwas intensiver mit der Schweizer Lösung beschäftigen, die rechtlich als Abgabe einzustufen ist. An diesen Beispielen soll untersucht werden, welche Wirkungen man beim Einsatz derartiger finanzpolitischer Lenkungsinstrumente erwarten, wie man sie konstruieren und das Aufkommen verwenden kann.

⁹⁰ Siehe z.B. Wernsmann (2021) in einem Rechtsgutachten für die FDP-Bundestagsfraktion.

⁹¹ Zusätzlich wurde eine Stromsteuer eingeführt.

⁹² Böhringer/Schwager (2014), S. 12

⁹³ Bach, Stefan (2009) und Kemfert, Claudia u.a. (2019)

CO₂-Steuer in Schweden

Zunächst werfen wir einen Blick auf eine der ältesten CO₂-Steuern. Schweden hat bereits 1991 eine Reform der Steueraufkommensstrukturen im Sinne einer ökologischen Steuerreform eingeleitet, in deren Zentrum auf ökologischer Seite eine neue CO₂-Steuer steht⁹⁴.

Abgabenkonstruktion

Im Unterschied zum Schweizer Ansatz und auch zum deutschen Konzept innerhalb des Emissionshandels handelt es sich bei dieser CO₂-Belastung um eine „echte“ Steuer; daher fällt auch die strikte Zweckbindung des Aufkommens fort. Das Aufkommen wurde in einem mehrstufigen Prozess in erster Linie zur Senkung anderer Steuern genutzt, und zwar ohne Aufkommensneutralität: Es wurde in Verbindung mit Zusatzeinnahmen aus weiteren belastungserhöhenden Steuern (z.B. Mehrwertsteuer auf Energie) dazu verwendet, um vor allem die Belastung der Einkommen, aber auch die Körperschaftsteuer, abzusenken und auch die allgemeinen Energiesteuersätze zu verringern; zusätzlich wurden Vermögen- und Erbschaftsteuer abgeschafft. Energieträger wurden andererseits je nach ihrem CO₂-Gehalt stärker belastet, ohne dass die Gesamtbelastung der Bevölkerung gestiegen ist. Im zweiten Jahrzehnt der CO₂-Steuer wurden weitere Absenkungen der Einkommenssteuer für mittlere und niedrige Einkommen durchgeführt und die Beiträge zur Sozialversicherung gesenkt,

Die schwedische Steuer betrifft alle fossilen Brennstoffe, soweit sie nicht dem EU-Emissionshandel unterliegen und nicht zur Elektrizitätserzeugung⁹⁵ eingesetzt werden: also Landwirtschaft, Fischerei Industrie außerhalb des ETS, Gebäude im Wohnungs- und Dienstleistungsbereich sowie den Verkehr. Auch der Luftverkehr ist einbezogen.⁹⁶ Für die Entwicklung von besonderer Bedeutung sind die Emissionen aus dem Verkehrs- und Gebäudesektor.⁹⁷ Zu Beginn war die CO₂-Steuer mit rd. 27 Euro pro t CO₂ noch recht niedrig – jedenfalls mit Blick auf die spätere Entwicklung in Schweden. Im Vergleich zu anderen Ländern war die Belastung aber schon sehr hoch – in Deutschland, wo erst 2021 eine CO₂-Bepreisung eingeführt wurde, liegt die entsprechende Belastung jetzt (2022) erst bei 30 Euro pro t CO₂ und wird bis 2025 auf 55 Euro ansteigen. Die schwedische Abgabe wurde nach 1991 immer wieder angepasst und liegt heute umgerechnet bei 120 Euro pro t CO₂. Sie wird

seit 2017 jährlich um 2 Prozent erhöht, um die Inflationsentwicklung zu kompensieren. Die Industrie konnte – nach einem Einstieg mit dem Regelsteuersatz – lange Zeit von Sonderregelungen und Ermäßigungen profitieren. Sie musste nur 20 – 25 % des Steuersatzes zahlen. Ab 2011 sind diese Ermäßigungen aber schrittweise abgebaut worden, seit Beginn des Jahres 2019 ist der Normalsatz fällig. In der Anpassungsphase sind Einkommensteuer und Körperschaftsteuer weiter gesenkt worden.

Um den schwedischen Ansatz würdigen zu können, muss man auf die gesamtwirtschaftliche und gesellschaftliche Entwicklungsphase des Landes in den 1980er und 1990er Jahren zurückblicken. Die schwedische CO₂-Steuer wurde nämlich zu einer Zeit eingeführt, in der das Land in einem größeren Umbruch steckte und wirtschaftliche Probleme verarbeiten musste. In den 1980er und 1990er Jahren hatte Schweden unter einem starken Wachstumseinbruch zu leiden. 1991 bis 1993 schrumpfte das BIP sogar und es entstanden große Budgetdefizite. Das Modell des schwedischen Wohlfahrtsstaates – die Staatsquote Schwedens belief sich Mitte der 1980er Jahre noch auf rd. 70 Prozent des BIP – stieß an seine Grenzen. Steuersystem, Gesundheitssystem und das System der Alterssicherung bedurften der Reform.⁹⁸ Das Defizit im Staatshaushalt wuchs durch die Steuerreform noch weiter; es machte 1993 zwölf Prozent des BIP aus.

Die „*Environmental Tax Reform*“ sollte durch Steuereumschichtungen vom Faktor Arbeit auf den Faktor Energie und Umwelt zum strukturellen Umbau beitragen. Die persönliche Steuerbelastung in Schweden mit starker Einkommens- und Vermögensbelastung wurde so in einem Umfang von rd. 4,6 % des BIP verringert. Die dafür eingeführten Umweltsteuern machten hingegen nur rd. 1,2 % des BIP aus.⁹⁹ Nachdem zunächst die Industrie in die volle Steuerpflicht einbezogen war, wurden bereits 1993 aus Gründen des Wettbewerbsschutzes drastische Senkungen und Sonderregelungen für die Unternehmen beschlossen, die – wie erwähnt – erst 2019 vollständig ausgelaufen sind.

Lenkungseffekte

Insofern wird das schwedische Modell nicht zu Unrecht als Konsensmodell¹⁰⁰ bezeichnet, was allerdings – aus politischer Sicht – für größere Steuerreformprojekte eher eine Selbstverständlichkeit oder

⁹⁴ U.a. auch eine Schwefelsteuer.

⁹⁵ Dieser Anteil ist nicht sehr groß, da die Elektrizität bereits überwiegend aus Nuklear- und Wasserenergie gewonnen wird.

⁹⁶ Ackva / Hoppe (2018), S. 2

⁹⁷ Zum Weiteren siehe u.a. EWI/FiFo (2019);

⁹⁸ Dazu im Einzelnen: Seiringer, Joachim Philipp und Belabed, Christian Alexander (2010)

⁹⁹ Weishaar, Stefan E. (2018), S. 5.

¹⁰⁰ Weishaar, Stefan E. (2018), S. 13 f.

Binsenweisheit ist. Der schwedische Konsens gilt jedenfalls – was den *Gesamtansatz* anbelangt – bei der CO₂-Minderung allgemein als erfolgreich. Während das schwedische BIP seit 1990 um rd. 75 % gewachsen ist, sind die Emissionen in diesem Zeitraum um rd. 26 % gesunken.

Besonders erfolgreich waren die Minderungen im *Gebäudesektor*. Dort waren die Emissionen 2017 im Vergleich zum Stand vor Steuererhebung (1990) um 90 Prozent gesunken. Heizungssysteme mit fossilen Brennstoffen wurden fast vollständig abgeschafft und durch klimafreundlichere Alternativen wie Wärmepumpen und aus Biomasse bzw. Müll gewonnene und CO₂-steuerbefreite Fern- bzw. Nahwärme ersetzt¹⁰¹.

Auch in der *Nicht-ETS-Industrie* wurden die CO₂-Emissionen stark abgesenkt. Der Energiebedarf wird überwiegend aus fester Biomasse (rd. 40 %) und Elektrizität (35 %) gedeckt.¹⁰² Von 1990 bis 2004, bis zu dem Zeitpunkt also, zu dem das EU-Emissionshandelssystem eingeführt und viele Industrieunternehmen damit einer anderen Belastungsart unterworfen wurden, waren die Industrie-Emissionen unter dem Regime der CO₂-Steuer um rd. 10 % gesunken, und das bei einem Produktionswachstum von 35 %. Diese Entkopplung von Wachstum und Emissionen fand zum größten Teil durch eine Verringerung der Energieintensität der Produktion und durch Verringerung der CO₂-Intensität bei der Energieerzeugung statt.¹⁰³

Das Sorgenkind bleibt auch in Schweden der *Verkehrssektor*. Hier sind die Emissionen zwar gegenüber 1990 um rd. 11 % gesenkt worden; das reicht aber zur Erreichung der schwedischen Klimaziele nicht aus. Allerdings trägt der Verkehrssektor – das ist die andere Seite der Medaille – auch zu 95 % zum CO₂-Steueraufkommen und damit zur Finanzierung der Steuerstrukturänderung bei.

Die bisherige Emissionsentwicklung im Verkehrssektor kann nicht ausschließlich auf die CO₂-Steuer zurückgeführt werden.¹⁰⁴ Erst 2008 – also mehr als 15 Jahre nach der Einführung der CO₂-Steuer – hat Schweden die Trendwende bei den Emissionen geschafft. In den ersten 15 Jahren der CO₂-Besteuerung hatte das Land immerhin noch einen Emissionsanstieg um rd. 13 % zu verzeichnen, obgleich der Dieselpreis um 70 % und der Benzinpreis um fast 35 % (jeweils in realen Größen) angestiegen waren. Erst zwischen 2011 und 2017 sanken die CO₂-Emissionen im Straßenverkehr ab, und zwar um etwas mehr als 16 Prozent. Und dieser Rückgang lässt sich nicht mit Nachfrageverringeringen aufgrund steigender

Preise erklären, denn der reale Dieselpreis sank im Zeitraum zwischen 2011 und 2017 um etwa 1,5 Prozent und auch Benzin verbilligte sich. Entscheidend war vielmehr die neue hohe Verfügbarkeit von Biodiesel ab 2010, der den traditionellen Dieselmotoren auch im LKW-Bereich z.T. ersetzt hat. Das dieser Dieselmotoren aber überwiegend aus Palmöl hergestellt wird, das aus Asien importiert werden muss, ist die Entwicklung zwar mit sinkenden CO₂-Emissionen in Schweden, aber insgesamt auch mit hohen anderen negativen Umwelteffekten verbunden.

Dieser Beitrag zur Dekarbonisierung des schwedischen Verkehrssektors über den Einsatz von Biokraftstoffen ist übrigens auch nicht allein der CO₂-Steuer bzw. ihrem Preis- und Lenkungseffekt zuzuschreiben. Von ebenso großer Bedeutung war die massive Subventionierung des Biotreibstoffs: er ist von der CO₂-Steuer und von der Energiesteuer befreit worden. Alles in Allem hat das Instrumentarium in Schweden über eine reduzierte Nachfrage nach Benzin und eine gestiegene Dieselnachfrage, verbrauchsärmere traditionelle Antriebe, aber auch Biokraftstoff- und Elektrortrieb CO₂-Reduktionen im Verkehrssektor bewirkt. *Ackva/Hoppe* machen deutlich, dass sich der Beitrag der CO₂-Steuer zu diesen Effekten nicht klar aufschlüsseln lässt. Das gilt vor allem für die Wirkung in Bezug auf die Spriteffizienz der Fahrzeuge, zu der auch die übrigen Bestandteile der Kraftstoffbesteuerung beigetragen haben. Etwas stärker wird der Steuerbeitrag zur Senkung der CO₂-Intensität der Kraftstoffe eingeschätzt.¹⁰⁵

Belastungs- und Verteilungseffekte

Die Einführung der CO₂-Steuer war eingebunden in eine größere Reform der Steuerstruktur. Es wurden gleichzeitig andere Steuern gesenkt und besonders unpopuläre Steuern sogar abgeschafft. Wie erwähnt wurde die Steuerbelastung als Anteil am BIP in der Einführungsphase dadurch sogar deutlich verringert. Ein Teil der Einnahmen der neuen CO₂-Steuer wurde zudem in soziale Projekte gesteckt. Die CO₂-Steuersätze wurden später langsam erhöht und ließen Zeit für Anpassungen. Und dafür standen z.T. günstige Alternativen bereit – auch über die Wärmeversorgung im Gebäudesektor hinaus. Schließlich hatte Schweden sehr früh damit begonnen, die Entwicklung CO₂-freier bzw. –armer Energien voranzutreiben: Mit Atomstrom, Wasserkraft und Biomasse standen vergleichsweise günstige Energiesubstitute für die verteuerte fossile Energie zur Verfügung.

¹⁰¹ EWI / FiFo (2019), S. 42 ff.

¹⁰² BEE-Briefing (2019)

¹⁰³ Ackva / Hoppe (2018), S. 11

¹⁰⁴ Zu den weiteren Analyseergebnissen siehe Puls / Schaefer (2019), S. 7 ff.

¹⁰⁵ Ackva / Hoppe (2018), S. 10

Gerade für Unternehmen waren die Substitutionsvoraussetzungen günstig: Es gab und gibt in großem Umfang CO₂-arme und daher von der CO₂-Steuer kaum berührte Energien, vor allem im Elektrizitätssektor. Der Anteil von Atomstrom an der Netto-Elektrizitätserzeugung machte in Schweden rd. 40 % aus, ein hoher Wasserkraftanteil kam hinzu.¹⁰⁶ Die Kohlenstoffintensität der schwedischen Elektrizitätserzeugung war dadurch schon zu Beginn des Umstrukturierungsprozesse relativ gering, und es gab entsprechend viele und vergleichsweise billige Möglichkeiten, die Kohlenstoffintensität fossiler Energienutzung durch Umstellung auf Elektrizität weiter zu verringern. Gerade für energie- und CO₂-intensive Branchen war es so vergleichsweise leicht, der CO₂-Steuerbelastung durch einen Energie-Switch zu entgehen oder die Last zumindest deutlich zu verringern. Die Industrie war insofern auch vom CO₂-Preis nicht so stark betroffen wie in anderen Ländern. Dennoch wurden ihr zusätzlich noch weit reichende Vergünstigungen bei der CO₂-Steuer zuteil.

Akzeptanz

Die prekäre Ausgangssituation, das Vorgehen bei der Steuerreform, die Art der Mittelverwendung und die Subventionierung der schwedischen Industrie zur Sicherung ihrer Wettbewerbsfähigkeit erklären, warum die CO₂-Steuer in Schweden eine durchaus hohe Akzeptanz hatte:

Die *Haushalte* wurden schon zu Reformbeginn insgesamt deutlich entlastet. Auch von den im Zuge der weiteren Reformschritte durchgeführten Steuerensenkungen haben die Haushalte profitiert. Die Zusatzeinnahmen sind z.T. für soziale Belange verwendet worden, nicht zuletzt durch Entlastung der niedrigeren Einkommen bei der Einkommensbesteuerung und durch Verringerung der Einzahlungen in die Sozialversicherungssysteme. Früh wurde ein Programm zur energetischen Gebäudesanierung umgesetzt, was vor allem den Haushalten zugutekam und ihnen die Umstellung erleichterte. Gut geplant war auch die Erhöhung der CO₂-Steuer für den im besonderen öffentlichen Fokus stehenden Verkehrskraftstoffbereich. Anders als in Frankreich, wo drastische Spritpreiserhöhungen die Gelbwestenbewegung auslösten, hat man in Schweden bei Erhöhungen der CO₂-Steuer die allgemeinere Energiebesteuerung z.T. kompensatorisch gesenkt, also die CO₂-Preiskomponente gestärkt, ohne im gleichen Umfang den

Gesamtpreis zu erhöhen.¹⁰⁷ Die Förderung von Biokraftstoffen erleichterte zudem die Substitution im Verkehrssektor.

Um Akzeptanz im *Unternehmensbereich* zu gewinnen, hat man in Schweden die Steuer schon recht kurz nach der Einführung novelliert. Zum Schutz ihrer Wettbewerbsfähigkeit erhielten 1993 die schwedischen Unternehmen – und zwar für lange Zeit – massive Entlastungen von der CO₂-Steuer. Zudem waren die Umstellungs- und Substitutionsmöglichkeiten – wie erwähnt – in Schweden recht günstig. Hinzu kommt, dass es in Schweden keine starke Lobby für die fossilen Energieträger gab, denn sie werden importiert.

Das schwedische Konzept bei der Einführung der CO₂-Steuer beruhte also auf etlichen Kompromissen und konnte von günstigen Rahmenbedingungen profitieren. Es wurde als Umstrukturierung mit Entlastungseffekten, nicht als reine Zusatzbelastung umgesetzt und auch in der Öffentlichkeit wahrgenommen. Es ging vor allem nicht ausschließlich um die Einführung einer neuen und belastenden Steuer, sondern um eine Art gesamtwirtschaftlicher Steuerentlastung zur Neuorientierung des Wohlfahrtsstaates mit einer speziellen Schärfung des CO₂-Preiselements im Rahmen eines größeren Dekarbonisierungsprogramms. Die Ausgangsbedingungen dafür waren günstig, weil Schweden mit den Einnahmen aus der CO₂-Steuer wichtige Maßnahmen zur Überwindung einer Wachstums- und Budgetkrise finanzieren konnte. *Weishaar* folgerte daraus: *“Perhaps as important as overcoming the barriers for introducing a CO₂ tax is to have a favourable policy environment for introducing it. All countries had experienced a significant degree of economic strife and used this impetus for fiscal reforms or to unlock different funding sources. Arguably one lesson to be learned is not to waste a good crisis.”*¹⁰⁸

Fazit

Bei der Beurteilung des schwedischen Gesamtansatzes fällt es schwer, den speziellen Lenkungsbeitrag der CO₂-Steuer zu bestimmen. Die Steuer ist sehr früh eingeführt worden, sie wurde immer wieder angepasst und hat einen der höchsten Steuersätze pro Tonne CO₂ weltweit erreicht. Allerdings ist die Steuer letztlich doch eine Art Finanzierungsinstrument für eine breitere Steuerstrukturreform – zumindest ist sie dies lange Zeit gewesen. Das Aufkommen diente

¹⁰⁶ 2021 war der Kernenergieanteil auf rd. 32 % gesunken, der Anteil der Wasserkraft (Speicherwasser) auf fast 46 % gestiegen, Windenergie machte weitere 16 % aus.

¹⁰⁷ Ackva / Hoppe (2018) weisen darauf hin, dass die ursprünglich aus fiskalischen Erwägungen eingeführte

allgemeine Energiesteuer “has strongly facilitated the establishment of a strong carbon price signal.” (S. 6)

¹⁰⁸ Weishaar, S. E. (2018), S. 14.

weniger zur direkten Unterstützung der Lenkungsimpulse, sondern als budgetäres Gesamtdeckungsmittel und wurde eher zur Entlastung bei unpopulären und als wachstumshemmend betrachteten Steuern sowie zur Absicherung einer breiten Akzeptanz der gesamten Reform genutzt. Dazu wurden auch – über die Senkung anderer Steuern hinaus – viele CO₂-„Steuergeschenke“ verteilt; es gab jedenfalls zahlreiche Ausnahmeregelungen von der vollen CO₂-Steuerpflicht. Neben der CO₂-Steuer sind zudem etliche andere Steuer- und Subventionsinstrumente zum Einsatz gekommen. Z.T sind Mehrbelastungen infolge der CO₂-Steuer durch Senkung anderer energierelevanter Steuern kompensiert worden.

Das schwedische Modell wird insgesamt als Erfolg angesehen. Auch klimapolitisch kann das Maßnahmenbündel national durchaus Erfolge vorweisen. Obwohl Schwedens Bruttoinlandsprodukt seit 1990 um rd. 75 % gewachsen ist, sind die Emissionen in diesem Zeitraum um rd. 26 % zurückgegangen. Dabei ist dieser Rückgang weniger auf eine verringerte Energienachfrage als vielmehr auf die Dekarbonisierung der Energieerzeugung zurückzuführen. Die dafür maßgeblichen Substitutionsenergien (wie Atomstrom und Biodiesel) weisen unter Nachhaltigkeitsaspekten unerwünschte Risiken und Folgekosten auf.

Was können wir aus dem schwedischen Beispiel lernen? Schweden zeigt zum einen, dass die Einführung einer CO₂-Steuer von den politischen und wirtschaftlichen Rahmenbedingungen abhängt, aber auch von der Einführungsstrategie, vor allem hinsichtlich der geplanten Mittelverwendung. Zum anderen wird deutlich, dass eine unmittelbar zielführende CO₂-Bepreisung nicht ohne den gleichzeitigen Einsatz anderer Instrumente „funktioniert“. Vor allem in Bereichen stark unelastischer Nachfrage muss für klimazielgerechte und günstige Substitutionsmöglichkeiten gesorgt werden. Dazu sind in der Regel staatliche Zusatzmaßnahmen erforderlich. Und schließlich: Ohne Beachtung der Verteilungsfolgen im Haushaltsbereich und der Wettbewerbseffekte auf die heimischen Unternehmen lassen sich wirksame CO₂-Preise bzw. –Steuern nicht umsetzen.

CO₂-Abgabe in der Schweiz

Werfen wir nun einen Blick auf die Schweiz, auf ein Land, das unter ganz anderen Rahmenbedingungen – nämlich ohne eine vergleichbare Wachstums- und Budgetkrise – und fast 20 Jahre später eine CO₂-Bepreisung in Form einer Abgabenslösung gewählt hat, bei der das Abgabenaufkommen zweckgebunden zur unmittelbaren Unterstützung des Lenkungsziels verwendet wird. Auch in der Schweiz werden nicht alle CO₂-Emissionen in gleicher Form und Höhe belastet, und es gibt mehrere neben der CO₂-Abgabe eingesetzte Instrumente.¹⁰⁹ Aber es gibt auch wesentliche Unterschiede; sie lassen sich durch eine Analyse der seit 2008 erhobenen schweizerischen CO₂-Abgabe etwas klarer herausarbeiten.

Abgabenkonstruktion

Die Abgabe ist im nationalen CO₂-Gesetz¹¹⁰ geregelt. Abgabengegenstand sind fossile Brennstoffe wie Heizöl, Erdgas, Kohle, Petrokoks und einige andere, sofern sie zur Wärmegewinnung, zur Erzeugung von Licht, in thermischen Anlagen zur Stromproduktion oder für den Betrieb von Kraft-Wärme-Kopplungsanlagen verwendet werden. Holz und Biomasse bleiben dagegen von der Abgabe verschont. Auch die Hauptquelle der CO₂-Emissionen – die Verkehrskraftstoffe – werden nicht von der Abgabe erfasst.¹¹¹ Sie konzentriert sich mithin vor allem auf fossile Brennstoffe, die zur Beheizung im Gebäudebereich verwendet werden. Treibhausgasintensive gewerbliche Anlagen können zudem von der Abgabepflicht befreit werden, wenn sich die Betreiber im Gegenzug zu Anpassungsmaßnahmen mit festen Zielvereinbarungen verpflichten. Ob und in welcher Breite eine Lenkungswirkung zur CO₂-Reduktion mit hoher Effizienz entsteht, welche Substitutionsanstrengungen unternommen werden und welche Nebenwirkungen auftreten, lässt sich angesichts einer solchen Konstruktion und der genannten Rahmenbedingungen schwer abschätzen; dies umso mehr, als das aus der CO₂-Abgabe stammende Aufkommen nicht in den allgemeinen Haushalt fließt, sondern gezielt verteilt wird. Insofern handelt es sich auch nach dem Schweizer Recht nicht um eine Steuer, sondern um eine Abgabe.

¹⁰⁹ U.a. existiert auch in der Schweiz seit 2008 ein landeseigenes Emissionshandelssystem für treibhausgasintensive Unternehmen und Flugzeugbetreiber. Es ist seit 2020 mit demjenigen der EU verknüpft.

¹¹⁰ Bundesgesetz über die Reduktion der CO₂-Emissionen (CO₂-Gesetz) vom 23. Dezember 2011 (Stand am 1. Januar 2022) <https://www.fedlex.admin.ch/eli/cc/2012/855/de>.

¹¹¹ Allerdings gibt es einen Preisaufschlag pro Liter Verkehrskraftstoff – den sog. Kompensationsaufschlag. Wer Treibstoffe in den freien Verkehr bringt, muss ihn

für einen Teil der CO₂-Emissionen, die bei der energetischen Nutzung der Treibstoffe entstehen, zahlen. Er wird ebenso wie der CO₂-Abgabesatz in der Höhe nach dem Grad der Zielerreichung bemessen. Der Kompensations-Aufschlag auf Treibstoffe beträgt maximal 5 Rappen pro Liter. Die Einnahmen dienen zur Deckung der Kosten, die bei der gesetzlich vorgeschriebenen Kompensation für nicht geminderte Emissionen anfallen. (KliK 2019).

Bei der *Verwendung* des Abgabenaufkommens hat die Schweiz einen gemischten Ansatz gewählt: Das Aufkommen aus der CO₂-Abgabe¹¹² wird überwiegend, nämlich zu zwei Dritteln, für eine Pro-Kopf-Rückerstattung an die belasteten Haushalte und für eine an der Beschäftigung (Lohnsumme) orientierte Rückzahlung an Unternehmen verwendet. Dadurch sollen zum einen soziale Härten beim Wohnen mit Regressionseffekten infolge teurer Heizstoffe verhindert werden; zum anderen geht es darum, internationale Wettbewerbsnachteile Schweizer Unternehmen zu minimieren.

Ein weiterer Teil von einem Drittel des Aufkommens, höchstens aber 450 Millionen Franken pro Jahr, fließt in das Gebäudeprogramm zur Förderung CO₂-wirksamer Substitutionsmöglichkeiten wie z.B. energetischer Sanierungen oder Einsatz erneuerbarer Energien. Damit soll also der Trend zu CO₂-ärmerem Wohnen durch Modernisierungsförderung bzw. Verbilligung substitutiver Techniken bzw. Technologien verstärkt werden. Schließlich trägt das Abgabenaufkommen mit einem relativ geringen, absolut fixierten Betrag (höchstens 25 Millionen Franken pro Jahr) auch noch zur Finanzierung eines Technologiefonds bei. Aus ihm werden Bürgschaften für Unternehmen gewährt, die in die Reduktion von Treibhausgasen und Ressourcenverbrauch investieren, den Einsatz erneuerbarer Energien verstärken und ihre Energieeffizienz erhöhen. (*BAFU Schweiz*)

Der Abgabesatz ist in der Schweiz von vorneherein in ein *Pfadkonzept* eingebunden gewesen, um der Wirtschaft und den Haushalten einen Orientierungsrahmen für Planung und Investitionsentscheidungen zu bieten. Dazu sind in der CO₂-Verordnung (Art. 94) die Zeitpunkte und die Konditionen für Satzerhöhungen über den Einstiegssatz von 12 Franken je Tonne CO₂ hinaus geregelt worden. Die Erhöhung des Satzes war jeweils von der Nicht-Erreichung des Emissionsminderungszieles bei Brennstoffen abhängig. Weil in den statistischen Überprüfungen für mehrere Jahre festgestellt wurde, dass die Zwischenziele verfehlt worden waren, stieg die CO₂-Abgabe jeweils mit Beginn des Folgejahres auf die in der Verordnung geregelten Werte an. Nach anfänglich nur 12 Franken pro Tonne CO₂ lag er so z.B. 2014 bei 60 Franken, später bei 84 Franken. Als 2017 festgestellt wurde, dass die angestrebte Emissionssenkung um 27 % gegenüber 1990 wieder verfehlt wurde, trat ab 1. Januar 2018 die Erhöhung auf den 96 Franken in Kraft. Ab 2022 liegt die CO₂-Abgabe bei 120 Franken. Der

Versuch, bei weiterer Zielverfehlung eine Steigerung bis zum Maximalwert von 210 Franken pro Tonne CO₂ durchzusetzen, ist jüngst in einem Volkstentscheid gescheitert.

Lenkungseffekte

Wie steht es um die Lenkungseffekte dieser Schweizer Abgabelösung? *Ecoplan* u.a. kommen schon in ihrer ersten Untersuchung¹¹³ zu dem Ergebnis, dass die CO₂-Abgabe durchaus beachtliche Lenkungseffekte hatte. Die CO₂-Emissionen in Industrie und Dienstleistungssektor sowie in den privaten Haushalten sind danach deutlich gesunken. Der von *Ecoplan* u.a. berechnete Gesamteffekt belief sich kumuliert von 2008 bis 2013 auf 3,3 bis 5,4 Mio. Tonnen CO₂. „Gemessen an den für die CO₂-Abgabe relevanten CO₂-Emissionen im Brennstoffbereich von rund 20 Mio. Tonnen CO₂ im Jahr 2013, konnte die Abgabe die CO₂-Emissionen bei den Brennstoffen um 2,5 % bis 6 % reduzieren.“ (*Ecoplan* u.a. 2015 S. 26)

Bis 2015 war der kumulierte Gesamteffekt dann auf 4,1 bis 6,9 Mio. Tonnen CO₂ angewachsen – so der Befund von *Ecoplan* in einer Aktualisierungsstudie aus dem Jahr 2017.¹¹⁴ Bezogen auf die entsprechenden Emissionen mit rd. 17 Mio. Tonnen CO₂ lag die Emissionsabsenkung allein im Jahr 2015 bei 0,8 bis 1,8 Millionen Tonnen CO₂ oder bei etwa 4,3 % bis 7,1 %. (*Ecoplan* 2017, S. 31)

Interessante Zusatzergebnisse zu den in der Schweiz durchgeführten Studien und den darin angewendeten Methoden (ökonometrisches Modell als Zeitreihenansatz sowie ein allgemeines Gleichgewichtsmodell) brachte eine Befragungsstudie von *TEP Energy und Rütter Soceco* (2016).¹¹⁵ In einer Direktbefragung wurden rd. 4.000 Unternehmen aus dem Kreis der Abgabepflichtigen wie der Abgabebefreiten interviewt und nach ihren emissionsmindernden Aktivitäten infolge der Abgabe sowie nach ihren Beweggründen für die Entscheidung zur Abgabebzahlung oder Inanspruchnahme der Befreiung gefragt. Es zeigte sich, dass treibhausgasintensive Unternehmen, bei denen schon die anfangs noch niedrige Abgabe hohe Kosten verursachte „deutlich öfter freiwillige Zielvereinbarungen oder verpflichtende Vereinbarungen mit dem Bund abschlossen. Diese Unternehmen haben entsprechend auch vermehrt Maßnahmen zur Emissionsreduktion ergriffen oder energieeffizientere Abläufe oder Produktionsprozesse eingeführt. Dabei zeigt sich kein Unterschied

¹¹² Das gilt auch für das Aufkommen aus der VOC-Abgabe zum Schutz der Ozon-Schicht (Abgabe auf Volatile Organic Compounds), die Substanzen mit flüchtigen organischen Stoffen verteuert, wie sie z. B. in Reinigungsmitteln und Lacken enthalten sind.

¹¹³ *Ecoplan* u.a. (2015).

¹¹⁴ *Ecoplan* (2017), S. 31.

¹¹⁵ *TEP Energy GmbH und Rütter Soceco* (2016).

zwischen abgabebefreiten Unternehmen und solchen, die freiwillige Zielvereinbarungen eingegangen sind. Entscheidend ist die systematische Auseinandersetzung mit Emissionseinsparungen, die über beide Kanäle unterstützt wird.¹¹⁶

Kleinere Unternehmen mit geringerem Energieverbrauch haben demgegenüber bei zunächst niedrigem Abgabesatz eher schwach reagiert. Bei ihnen wie bei allen Unternehmen nahmen aber die Maßnahmen mit zunehmendem Zeitablauf zu. „Daher kann davon ausgegangen werden, dass mit künftig steigender Abgabe noch weitere, bislang ungenutzte Reduktionspotenziale erschlossen werden können.“¹¹⁷

Nach den Modellrechnungen von *Ecoplan* zeigt die CO₂-Abgabe auch eine deutlich stärkere Wirkung als die anderen eingesetzten Instrumente, also Gebäudeprogramm und unternehmerische Zielvereinbarungen. Die CO₂-Reduktionswirkung der Abgabe war 2015 zwei- bis dreimal so hoch wie diejenige des Gebäudeprogramms und der unternehmerischen Zielvereinbarungen zusammen.¹¹⁸

Deutlich sind auch die Ankündigungs- bzw. Signaleffekte. Durch eine frühzeitige politische Ankündigung und Diskussion war die abgabeninduzierte Preisveränderung von Unternehmen und von Haushalten bereits antizipiert worden. Die Anpassungswirkungen haben bereits rd. 2 Jahre *vor* der Einführung und Erhebung der Abgabe eingesetzt. (*Ecoplan* u.a. 2015 S. 20) Bei den angegebenen Reduktionsraten ist allerdings Vorsicht geboten; zumindest können sie nicht allein der Abgabe zugerechnet werden, da nicht nur die Wirkungen der CO₂-Abgabe, sondern auch diejenigen weiterer Instrumente zur Senkung der CO₂-Emissionen im Brennstoffbereich erfasst sind. (*Ecoplan* S. 26)

Immerhin: Der Schweizer Gebäudesektor hat seine frühere Spitzenposition als CO₂-Emittent inzwischen abgegeben. 2008, als die Abgabe eingeführt wurde, war der Gebäudesektor noch der stärkste CO₂-Emittent des Landes. Von 2008 bis 2018 sind seine Emissionen aber von 15 Mio. t CO₂ auf rd. 11 Mio. t CO₂ zurückgegangen, und der – nicht von der Abgabe betroffene – Verkehrssektor ist nunmehr derjenige mit den höchsten Emissionen. Zu diesem Ergebnis hat vor allem beigetragen, dass die von den Haushalten nachgefragte Heizölmenge deutlich abgenommen hat. Die Nachfrage nach „Restenergie“ (v.a. erneuerbare Energien) und Gas ist dagegen im gleichen Zeitraum gestiegen. Bei der Nachfrage nach Elektrizität

gab es hingegen keine nennenswerten Veränderungen. Haushalte (für Unternehmen ist es ähnlich) haben also in erster Linie Heizöl durch die emissionsärmeren bzw. –freien Energieträger Gas und „Restenergie“ substituiert (*Ecoplan* u.a. S.21), der Marktanteil von Heizöl sinkt zugunsten von Erdgas und den alternativen Energiequellen stetig. (*Ecoplan* u.a. S. 26)

Insgesamt aber reichen Abgabesatz und Mittelverwendung derzeit nicht aus. Die Schweiz hat ihr für 2020 gesetztes Klimaziel verfehlt. Der Abgabensatz von gegenwärtig 96 Franken (ab 2022 sind 120 € vorgesehen) pro Tonne CO₂ müsste daher – wie dies auch bereits vorgesehen war – noch einmal kräftig erhöht werden. Der Plan, den gesetzlichen Abgabesatz bis zu einem Höchstbetrag von 210 Franken pro Tonne CO₂ durch Änderung des CO₂-Gesetzes anzuheben, wurde aber – wie erwähnt – in der jüngsten Volksabstimmung abgelehnt: das typische Akzeptanzproblem der Umwelt- und Klimapolitik: Allgemeine Zielvorgaben finden noch eine relativ breite Zustimmung. Die Maßnahmen zu ihrer Erreichung, aus denen sich dann die jeweilige konkrete Betroffenheit ergibt, sind indessen ausgesprochen unbeliebt. Das gilt nicht nur für Abgabenlösungen, vielmehr auch für ihre instrumentellen Umsetzungsalternativen, und es trifft nicht nur für die Schweiz zu.

Eine abschließende Beurteilung der Wirksamkeit der Schweizer Abgabenkonstruktion fällt schwer. Die Satzgestaltung und –dosierung findet in einer Art *Trial-and-error-Prozess* statt. Wenn vorgegebene Ziele verfehlt werden, findet eine zuvor schon festgelegte (inzwischen per Volksabstimmung aber de facto „gedeckelte“ Erhöhung der Abgabe statt, ohne dass es belastbare Hypothesen dafür gibt, dass die Erhöhung dann zur Zielerreichung hinreichend ist.

Belastungs- und Verteilungseffekte

Nach einer *INFRAS-Studie*¹¹⁹ bewirkt die Abgabenlösung 2021 durch die Überwälzung auf die Konsumentenpreise einen geringen Preisniveaustieg. Und dabei ist in der Studie von einer Abgabe ausgegangen worden, die neben der seit 2008 bestehenden Brennstoffabgabe auch noch die seit längerem geplanten Abgaben auf Verkehrskraftstoffe und Flugreisen umfasst. Das Abgabenbündel würde einen Preisniveaueffekt von 0,4% für 2021 bewirken. Der Einfluss der Abgabe auf die Konsumentenpreise bleibt also wohl gering.

¹¹⁶ SE – BAFU (2018), S. 3..

¹¹⁷ SE – BAFU (2018), S. 4

¹¹⁸ Ecoplan (2017), S. 31.

¹¹⁹ INFRAS (2019): Sigrist, D. / Iten, R. / Zimmermann, M. (2019).

Mit allen Vorhaben zur „Energiewende“ – so auch mit der Einführung der CO₂-Bepreisung – hat sich schnell der Vorwurf verbunden, dass sich die induzierten höheren Energiekosten besonders stark im Budget von einkommensschwachen Haushalten niederschlagen und eine neue „Energiearmut“ hervorrufen können. Dabei ist es bisher allerdings weitgehend unklar, was unter Energiearmut zu verstehen ist. Der Begriff wird zum einen vor allem im Vergleich zwischen Industrie- und Entwicklungsländern dazu verwendet, um den mangelnden oder fehlenden Zugang zu modernen Energieformen in Entwicklungsländern zu beschreiben. Zum anderen dient er dazu, die mangelnde Bezahlbarkeit von Energie in einkommensschwachen Haushalten und die damit verbundenen Einschränkungen als soziales Problem in entwickelten Ländern zu definieren. Zumeist wird dabei ausschließlich die Energie einbezogen, die im Haushalt bzw. bei der Gebäudenutzung verwendet wird. Die Mobilitätskosten durch Kraftstoffpreise bleiben meistens ausgespart. Gerade angesichts der aktuell stark gestiegenen Brenn- und Kraftstoffkosten sind aber die gesamten Energiekosten zum verteilungspolitischen Problem geworden. Dabei geraten zwangsläufig auch die staatlichen Maßnahmen über den CO₂-Preis in die Kritik, obgleich der Preisanstieg zum überwiegenden Teil auf Marktfaktoren zurückzuführen ist. Für die Schweiz haben die bisherigen Untersuchungen zur CO₂-Abgabe jedenfalls zu dem Ergebnis geführt, dass die Abgabenerhebung mit Rückverteilung einen gewissen Schutz davor bietet, zusätzlich zu einer regressiven Belastung der unteren Einkommen und zu Energiearmut bei besonderen Problemgruppen zu führen.

In einer Simulationsrechnung zeigt *INFRAS* am Beispiel verschiedener Haushaltstypen, dass im Schweizer Kombinationsmodell die befürchteten Regressioneffekte wohl ausbleiben. Allerdings wurden neben der bestehenden Abgabe auf Brennstoffe auch Abgaben auf Treibstoffe und Flugtickets modelliert, die ebenfalls einen Rückerstattungsansatz aufweisen. Insgesamt werden folgende Wirkungen festgestellt:¹²⁰

- Niedrigere Einkommensgruppen profitieren geringfügig mehr und sind weniger stark belastet als höhere Einkommensschichten; zu ähnlichen Befunden kommt eine Untersuchung von *BSS (2019)*. Wegen der Pro-Kopf-Rückverteilung schneiden Familien mit Kindern zudem etwas besser ab als andere Haushalte.

- Im Jahr 2021 wird keiner der einkommensschwachen Beispielhaushalte mit hohem Verbrauch an fossiler Energie netto mit mehr als 60 Fr./Jahr belastet. Dies liegt an den zurückgezahlten Pro-Kopf-Pauschalen.
- *Einkommensstarke Haushalte* mit hohem fossilem Energieverbrauch sind stärker belastet als Haushalte mit geringerem Einkommen, aber keiner dieser Haushalte wird 2021 mit mehr als netto 1000 Fr./Jahr belastet.
- Alle Beispielhaushalte mit niedrigem Verbrauch an fossilen Energien erzielen einen Überschuss, zahlen also weniger Abgaben als sie an Erstattung erhalten. Haushalte mit geringem Einkommen erhalten im Jahr 2021 netto 130 bis 530 Fr./Jahr, bei den einkommensstarken Haushalten mit niedrigem fossilem Energieverbrauch fällt der Betrag um ein Viertel bis zwei Drittel geringer aus.
- Jene Beispielhaushalte, die auch 2030 noch viel fossile Energie verbrauchen, werden im Vergleich zu 2021 wesentlich stärker belastet. So werden die Haushalte mit tiefem Einkommen 2030 je nach Beispiel auch nach Abzug des rückverteilten Betrags mit netto 270 bis 400 Fr./Jahr belastet. Und bei den einkommensstarken Haushalten liegt die finanzielle Netto-Belastung 2030 mehr als doppelt so hoch wie 2021 (je nach Beispiel 840 bis 2300 Fr./Jahr).

In einer anderen Studie¹²¹ wurden die Verteilungsfolgen über die Erstellung von Treibhausgasbilanzen¹²² für die Schweizer Haushalte und eine Kopplung dieser Daten mit der Einkommensverteilung berechnet. So konnten Gewinner und Verlierer der in der Schweiz praktizierten Abgabenerhebung mit partieller Rückerstattung ermittelt werden.¹²³ Bei einem Mittelwert der Pro-Kopf-CO₂-Emissionen der Schweizer Wohnbevölkerung von 6,028 t pro Jahr und einer Spannweite von 2,3 t (bei den untersten 10 Prozent) bis 14 t (bei den obersten 10 Prozent), verursachen immerhin 63 % der Schweizer Bevölkerung weniger als die mittlere Emission. Fast zwei Drittel der Bevölkerung würde also von der Pro-Kopf-Rückerstattung der CO₂-Abgabe profitieren; jedenfalls bei einer Rückerstattung des gesamten Aufkommens. „Die anderen 37 Prozent verlieren, sofern sie ihren Konsum nicht senken und ihren Lebensstil nicht ändern“.¹²⁴ Das Einkommen der Gewinner der Schweizer CO₂-Steuer liegt im Durchschnitt bei 4.400 Schweizer Franken; die Verlierer verdienen durchschnittlich

¹²⁰ *INFRAS (2019)*, S. 4.

¹²¹ Diekmann / Bruderer Enzler (2019).

¹²² Bruderer Enzler / Diekmann (2019).

¹²³ Diekmann / Bruderer Enzler (2019), S. 272.

¹²⁴ Diekmann / Bruderer Enzler (2019), S. 273.

6.400 Schweizer Franken.¹²⁵ Eine CO₂-Steuer mit voller Rückvergütung würde also die regressiven Effekte der Steuererhebung sozusagen „umdrehen“ und einen progressiven Gesamteffekt erzeugen.

Der Anteil der „Abgabengewinner“ ist allerdings bei der praktizierten Schweizer Lösung geringer, da nur rd. zwei Drittel des Abgabenaufkommens wieder an Bevölkerung und Unternehmen zurückerstattet werden. Einen Nettogewinn erzielt daher de facto nur derjenige, der auch weniger als zwei Drittel der mittleren CO₂-Emissionen, also weniger als vier Tonnen CO₂ pro Jahr verursacht. „Das sind nur noch 29 Prozent der Bevölkerung. Die Gruppe, die vier bis sechs Tonnen (Mittelwert) emittiert – ein Drittel der Bevölkerung – muss netto leicht hinzuzahlen; das heißt, sie erhält weniger zurück als den abgabenbedingten Preisaufschlag. Die starken Verursacher, etwas mehr als ein Drittel der Bevölkerung (37 Prozent), verlieren mehr durch die Lenkungsabgabe.“¹²⁶ Eine leicht progressive Gesamtwirkung bleibt aber bestehen.

Akzeptanz

Die Diskussion über Umweltsteuern bzw. -abgaben hat auch in der Schweiz eine längere Geschichte. Eine intensiv diskutierte systematische Reform des Steuer- und Abgabensystems, die den Anspruch einer ökologischen Steuerreform erheben würde, hat sich dabei nicht durchsetzen können. Einzelne Lenkungsabgaben sind demgegenüber als Instrument der Umwelt- und Klimapolitik in der Schweiz eher akzeptiert. Wie die jüngste Volksabstimmung gezeigt hat, lässt die Zustimmung allerdings nach, wenn die Abgabenlast „zu hoch“ wird bzw. als zu hoch eingeschätzt wird. Das Argument der allokativen Effizienz reicht also für die Umsetzung von Abgabenkonzepten in der Energie- bzw. Umweltpolitik nicht aus. Skeptisch werden vor allem ihre distributiven Wirkungen beurteilt. Befürchtet wird insbesondere eine regressiv wirkende Wirkung auf die Einkommensverteilung. Vieles spricht daher für soziale Ausgleichsmechanismen, die mit der Einführung von lenkenden Umweltabgaben verbunden werden. Von welchen Faktoren im Einzelnen die Akzeptanz abhängt bzw. welche Ausgestaltung der CO₂-Abgabe noch auf die größte Zustimmung stößt, ist im Auftrag des Swiss Federal Office of Energy mit verschiedenen Ansätzen untersucht worden.¹²⁷

Dabei wurden zum einen die Auswirkungen verschiedener sozialer Ausgleichs- bzw. Abfederungsoptionen und Rückverteilungsvarianten einer CO₂-Abgabe im Hinblick auf Einkommensverteilung und Effizienz mit Hilfe von Simulationen mit dem Allgemeinen Gleichgewichtsmodell GENESwIS untersucht. Zum anderen wurde in einer repräsentativen empirischen Erhebung mit 1.200 Befragten getestet, wie diese auf die simulierten Auswirkungen der einzelnen Gestaltungsoptionen einer CO₂-Abgabe auf Umwelt, Verteilung und Wettbewerbsfähigkeit reagieren. Die Befragten wurden dazu über die unterschiedlichen Konsequenzen an Hand der Simulationsergebnisse für die unterschiedlichen Varianten informiert und konnten dann in einem Auswahlexperiment Zustimmung oder Ablehnung signalisieren.

Die Ergebnisse machen deutlich, dass das in der Schweiz praktizierte Abgabenmodell die größten Chancen auf Akzeptanz hat. „Wird die umweltpolitische Wirksamkeit einer CO₂-Abgabe klar kommuniziert, verringert dies den Wunsch nach umweltpolitischer Zweckbindung. Die Betonung von Verteilungseffekten führt zu einer Bevorzugung progressiv wirkender Varianten. Hierbei sticht die Pro-Kopf-Pauschale heraus: Allein die Hervorhebung ihrer Verteilungseffekte macht sie zu einer der am häufigsten gewählten Varianten.“ Im Übrigen „reicht es aus verteilungspolitischer Sicht aus, nur einen Teil der Einnahmen pauschal rückzuverteilen.“¹²⁸ Dass sich die Akzeptanz allerdings stets in gewissen Grenzen hält, zeigt die erwähnte Ablehnung einer weiteren Erhöhung des Abgabesatzes. Die vorgesehene Rückverteilung hat offensichtlich die Belastungsangst nicht kompensieren können. Insofern gibt es noch kein politisches Patentverfahren für die Einführung von Lenkungsabgaben.

Fazit

Die Schweizer Konstruktion einer CO₂-Abgabe mit Zweckbindung und Rückverteilung von Einnahmen¹²⁹ hat zu CO₂-Reduktionen beim Brennstoff in den Sektoren Industrie und Dienstleistungen sowie bei den Haushalten geführt. Sie wird daher insgesamt positiv bewertet, auch was ihre künftigen Wirkungsbeiträge anbelangt: Steigende Abgabesätze versprechen weitere CO₂-Reduktionen.¹³⁰ „Die empirischen Resultate zeigen noch keine sich erschöpfenden CO₂-Reduktionspotenziale (keine stark steigenden Grenzkosten der CO₂-Minderung).“ (Ecoplan S.

¹²⁵ Jeweils Äquivalenzeinkommen.

¹²⁶ Diekmann, A. / Bruderer Enzler H. (2019), S. 274

¹²⁷ Voehringer, Frank, et al. & Swiss Federal Office of Energy. Social Cushioning of Energy Price Increases and Public Acceptability. Bern : Swiss Federal Office of Energy, 2016

¹²⁸ Voehringer et. al. (2016), S.3

¹²⁹ Dabei sind auch die ergänzenden Maßnahmen für von der Abgabe befreite Unternehmen berücksichtigt.

¹³⁰ So die Einschätzung der bisherigen offiziellen Wirkungsstudien von Ecoplan u.a. (2015), Ecoplan (2017) und TEP Energy GmbH und Rütter Sococo (2016)

26/27) Schon die Ankündigung der Abgabeneinführung hatte Lenkungswirkungen und Substitutionsprozesse ausgelöst. „Das unterscheidet die Einführung von Abgaben bei entsprechend klar kommunizierter Ankündigung von den im Unternehmens- und vor allem im Haushaltssektor wesentlich schwerer vorhersehbaren Weltmarktpreisentwicklungen.“ (Ecoplan u.a., S. 26) Mittel- bis längerfristig angekündigte und eingehaltene Pfade für Erhöhungen der Abgabensätze „zeigen präventiv Wirkung und geben Anreize für vorgezogene auf CO₂-Effizienz ausgerichtete Investitionsentscheidungen der Unternehmen und Haushalte.“ Infolge der Beschränkung auf Brennstoffe entfällt in der Schweiz der größte Teil der abgabeinduzierten CO₂-Reduktion auf die Substitution von Heizöl. Viele Haushalte und Unternehmen sind nach den abgabebedingten Preiserhöhungen auf CO₂-ärmere bzw. -freie Energieträger umgestiegen.

Die Einnahmen aus der CO₂-Abgabe sind – wie im CO₂-Gesetz geregelt – zur Stärkung bzw. Unterstützung der Lenkungsziele verwendet worden (siehe Art. 34 – 36 Schweizer Bundesgesetz über die Reduktion der CO₂-Emissionen – CO₂-Gesetz¹³¹). Alle drei Verwendungsarten lassen sich dem allokativen Lenkungsanliegen zuordnen:

- Art 34 CO₂-Gesetz regelt die Verwendung für Maßnahmen zur langfristigen CO₂-Verminderung bei Gebäuden, auch zur direkten Nutzung der Geothermie für die Wärmebereitstellung. Dadurch kann Vermietern und Mietern auf Dauer ein günstigeres und klimagerechteres Wohnen ermöglicht werden; es geht also um die Förderung von Substituten und Umstellungsprozessen.
- Nach Art.35 wird eine relativ geringe Summe von höchstens 25 Millionen Franken pro Jahr einem Technologiefonds zugeführt, um Bürgschaften an Unternehmen zu finanzieren, wenn diese Anlagen und Verfahren entwickeln und vermarkten, die Treibhausgasemissionen vermindern, den Einsatz der erneuerbaren Energien ermöglichen oder den sparsamen Umgang mit den natürlichen Ressourcen fördern. Auch hier geht es um von Substitutionsförderung.
- In Art. 36 wird schließlich die Rückausschüttung des größten Teils des Abgabenaufkommens geregelt. Er wird nach dem Anteil des Aufkommensbeitrags von Haushalten und Unternehmen an diese Gruppen zurückerstattet. Die Rückverteilung sichert die breite Akzeptanz der Abgabentwicklung – zumindest bis zu einer

gewissen Höhe des Abgabensatzes; weitere Erhöhungen bei Nichterreichen des CO₂-Minderungszieles sind dann von der Bevölkerung abgelehnt worden. Die pro Person in gleichen Beträgen ausgeschütteten Mittel verringern die Regressivität der CO₂-Abgabe, die wie viele indirekte Steuern bzw. Abgaben Haushalte mit geringem Einkommen relativ stärker belastet. Die Rückausschüttung stellt dem Äquivalenz- bzw. Verursacherprinzip sozusagen ein progressiv wirkendes Belastungselement zur Seite, so dass die Belastungsverteilung insgesamt auch Elemente des Leistungsfähigkeitsprinzips enthält.

Unabhängig von rechtlichen Aspekten entspricht die Schweizer CO₂-Abgabe also weitgehend unserer Vorstellung von Lenkungsabgabe: (1) Sie folgt einem längerfristigen Pfad der Tarifentwicklung mit Bindung an konkrete CO₂-Minderungsziele. (2) Sie ist seit ihrer Einführung 2008 immer wieder angepasst worden, hat dadurch die konkrete Zielvorgabe nie aus den Augen verloren und ist auch nicht zur Fiskalabgabe „degeneriert“. (3) Sie verwendet das Aufkommen mit strikter Zweckbindung für Beiträge, die der Unterstützung des allokativen Lenkungszieles dienen.

Dass sie unter volkswirtschaftlichen Effizienzaspekten Wirkungsschwächen aufweist, weil sie nur ein Teilsegment der nationalen CO₂-Emissionen unmittelbar erfasst, ist unbestreitbar. Das ist aber nicht auf die Art der Abgabenkonstruktion zurückzuführen. Ein großer Teil industrieller und energiewirtschaftlicher CO₂-Emissionen wird über ein Alternativinstrument – das europäische Emissionshandelssystem – belastet, die Verkehrsemissionen sind aus anderen Gründen nicht in die Abgabepflicht einbezogen worden und unterliegen anderen, weniger lenkungsintensiven instrumentellen Ansätzen.¹³²

Der Schweizer Ansatz bietet also in mehrfacher Hinsicht einen gewissen Kontrast zur schwedischen CO₂-Steuer; die wichtigsten Unterschiede: Es werden in der Schweiz weniger Emissionsbereiche erfasst, vor allem ist der Verkehrssektor nicht Gegenstand der Abgabe. Und die Aufkommensverwendung ist höchst unterschiedlich geregelt. Während sich die Schweizer Abgabe bei der Mittelverwendung auf Allokationseffekte im Sinne des Lenkungszieles konzentriert, die zur Emissionsminderung und zur dauerhaften Akzeptanz der Abgabe beitragen können, hat Schweden mit dem Aufkommen aus der CO₂-Steuer eine allgemeine Umverteilung der Steuerlasten in Gang gesetzt, die insgesamt ohne Bezug zur Emissionsminderung steht.

¹³¹ <https://www.fedlex.admin.ch/eli/cc/2012/855/de>.

¹³² Siehe Art. 26 CO₂-Gesetz Schweiz

TEIL 3

7. Lenken mit Hilfe von Zwangsabgaben – Was wir aus früheren und heutigen Ansätzen lernen können

Die hier nur cursorisch dargestellten Ergebnisse bisheriger Lenkungssteuern und Lenkungsabgaben im Gesundheits- und Umweltbereich, aber auch die Erkenntnisse aus der Steuergeschichte und aus der Vergangenheit sowie Gegenwart der mit Lenkungsimpulsen durchzogenen Fiskalsteuern machen zunächst einmal eines deutlich: Die Wirkungen von Steuern und anderen Zwangsabgaben bleiben praktisch nie auf ihren reinen Aufkommenseffekt beschränkt. Sie führen immer auch zu Wirkungen und Anpassungen am Markt, zu veränderten Entscheidungen bei Konsumenten und Produzenten, also zu allokativen Reaktionen – und sie haben Verteilungs- bzw. Umverteilungsfolgen; diese Effekte lassen sich für politische Steuerungsversuche nutzen. Auch umgekehrt gilt: Zur Lenkung eingeführte Steuern oder Abgaben haben praktisch immer Aufkommenseffekte; dies lässt sich zur zusätzlichen Förderung des Lenkungszwecks, aber unter dem Deckmantel von Lenkungsabsichten auch für rein fiskalische Zwecke nutzen. Vor allem aber gilt, und das macht finanzpolitisches Lenken mit Steuern oder Abgaben schwierig: Es treten keineswegs immer und ausschließlich die vom Steuergesetzgeber intendierten und unterstellten Wirkungen auf. Weil Steuern und Abgaben das komplexe Geflecht rechtlicher, wirtschaftlicher und sozialer Rahmenbedingungen nie vollständig prägen, sondern nur ergänzen, ist stets mit unerwarteten und unerwünschten Nebeneffekten zu rechnen; d.h. andere als die Aufkommens- und/oder Lenkungsziele können verletzt oder auch zusätzlich gefördert werden. Historisch betrachtet war Finanzpolitik jedenfalls mit ihren politischen Gestaltungs- und Lenkungsbemühungen über hoheitliche Zwangsabgaben angesichts kaum überschaubarer Rahmenbedingungen keineswegs immer erfolgreich bzw. häufig nur bedingt erfolgreich. Vielleicht rührt aus dieser Komplexität heraus auch die Neigung, keine allzu konkreten Lenkungsziele vorzugeben. So können schon kleinere Schritte „in die richtige Richtung“ als

Lenkungserfolg „verkauft“ werden. „Lenkungs“-effekte haben schließlich die meisten Lenkungsabgaben, selbst wenn sie vor allem fiskalisch von Interesse sind.

Auch den gesundheits- und umweltpolitischen Abgaben, die wir hier in den Blick genommen haben, kann man – wie die meisten Reviews bestätigen – Erfolge nicht absprechen. Vor allem – und am wenigsten erstaunlich: Die Nachfrage nach den durch Steuer bzw. Abgabe belasteten Produkten konnte häufig im Vergleich zur Entwicklung ohne Zusatzbepreisung reduziert werden – zumindest kurzfristig. Längerfristig sind sie dann häufig eher fiskalisch von Bedeutung gewesen, nicht zuletzt weil man die erforderliche dynamische Anpassung wegen ihrer fiskalischen Attraktivität unterlassen hat und insoweit eher dem *Swiftschen Steuereinmaleins*¹³³ folgt als dem selbst vorgegebenen Lenkungsziel. Dies ist der Hauptgrund, warum es uns vernünftig erscheint, das Aufkommen aus lenkungspolitisch motivierten Abgaben an Verwendungen zugunsten des Lenkungszieles zu binden. Die Schweiz bietet ein Beispiel für eine in diesem Sinne konzipierte Abgabe, wenngleich mit einer zu starken Beschränkung der Abgabepflicht auf einzelne Emissionssektoren. Das Beispiel der Schwedischen CO₂-Steuer zeigt uns allerdings auch, dass umfassende und politisch langfristig verfolgte Transformationsprozesse hin zur Dekarbonisierung auch mit Steuerstrukturreformen unter Einbeziehung einer starken CO₂-Steuer und verschiedenen Zusatzmaßnahmen verfolgt werden können.

Theorie und Empirie – nicht zuletzt auch die zuvor etwas näher dargestellten Steuer- und Abgabenlösungen – haben darüber hinaus weitere Erkenntnisse vor allem hinsichtlich ihrer Lenkungsfähigkeit und der erfolgsbestimmenden Rahmenbedingungen hervorgebracht.

Lenkung verlangt mehr als nur einen Preisimpuls

Lenkende Finanzpolitik will mit Hilfe von Steuern oder Abgaben über ein Preissignal Konsum- und/oder Investitionsverhalten beeinflussen. Das Problem dabei ist: der für den gewünschten Lenkungserfolg

¹³³ Besagt, dass eine Verdopplung des Steuersatzes wegen der Ausweichreaktionen von Steuerpflichtigen keineswegs automatisch zur Verdopplung des Aufkommens führt. Wenn man über den aufkommensoptimalen

Steuersatz hinausgeht, kann das Aufkommen auch sinken. Der Zusammenhang wurde interessanterweise 1728 von Jonathan Swift, einem irischen Schriftsteller und Satiriker der frühen Aufklärung „entdeckt“, der eher durch „Gullivers Reisen“ bekannt ist.

„richtige Preis“ lässt sich nur schwer bestimmen. Wenn er sich bestimmen lässt, ist er politisch schwer umsetzbar, weil er auf Widerstände der hauptsächlich Betroffenen trifft. Wenn es dann doch zu einer konsensualen Implementation einer Steuer- oder Abgabenslösung kommt, ist der gesetzte Preis häufig niedriger, als es für den anfänglich vielleicht mal diskutierten Zielbeitrag erforderlich wäre. Er trifft zudem auf Rahmenbedingungen, die nach völlig anderen Kriterien geschaffen und verändert werden – z.B. auf den komplexen Subventionsrahmen, von dem oft gegensätzliche Impulse ausgehen. Die Annahme, dass das Setzen eines Preises über einen Abgaben- oder Steuersatz oder über die Preisbildung im Rahmen von Zertifikatsansätzen als „Alleininstrument“ den gewünschten Lenkungserfolg sichern und Transformationsprozesse zielgenau steuern kann, ist daher heroisch.

Auch Energie- und Klimawende werden nicht allein durch das „richtige“ CO₂-Preissignal vollzogen werden können. In den hier untersuchten Fällen hat es über die CO₂-Bepreisung mittels Steuer oder Abgabe hinaus eigentlich stets eine Reihe ergänzender Instrumente gegeben, die vor allem durch Abschwächung potentieller Wettbewerbsnachteile und regressiver Belastungseffekte eine breitere Zustimmung sicherten, aber auch durch Subventionierung die Substitutionsmöglichkeiten verbessert und/oder verbilligt haben.¹³⁴

Zusammenhang zwischen Bemessungsgrundlage und Lenkungsziel

Der Erfolg lenkender Steuern und Abgaben ist in starkem Maße von der Stärke des Zusammenhangs zwischen Steuer- oder Abgabengegenstand bzw. Bemessungsgrundlage und Lenkungsziel abhängig. Dies klingt trivial, ist aber für die hier im Fokus stehenden Gesundheits- und Umweltabgaben mit Lenkungsfunktion von zentraler Bedeutung. Bei gesundheitspolitischen Lenkungsabgaben kann in aller Regel das Lenkungsziel (z.B. Reduktion der Fettleibigkeit, Schutz vor Karies oder Diabetes) nicht unmittelbar in eine steuerliche Bemessungsgrundlage gefasst werden. Steuergegenstand werden so in der Regel Fette, Zucker, Salz oder – was sich noch weiter vom Ziel entfernt – lediglich bestimmte und ausgewählte Produkte mit besonders hohem Fettanteil, Zuckergehalt usw. Die Reaktionen von Konsumenten und Investo-

ren können daher zu einem Ausweich- und Substitutionsverhalten führen, das sich möglicherweise sogar negativ auf die Zielvorgabe auswirkt, weil beispielsweise Zuckerersatzstoffe mit unbekanntem Folgen, alternative Getränke mit neuen Inhaltsstoffen usw. gewählt werden.

Bei Umweltabgaben in der Form von *Emissionsabgaben* sieht das viel besser aus. Die Beziehung zwischen Besteuerungsbasis und Lenkungsziel ist wesentlich direkter als z.B. bei einer Energy-Drink-Abgabe oder bei einer Fettsteuer, die Adipositas bekämpfen sollen. Werden CO₂-Emissionen belastet, wird die klimarelevante Zielgröße unmittelbar preislich verändert¹³⁵. Bei Emissionsrückgang infolge der Abgabe steht der Lenkungsbeitrag fest, jedenfalls soweit nicht CO₂-Emissionen aus bestimmten Quellen von der Abgabe verschont bleiben. Offen bleiben natürlich unerwünschte Nebeneffekte im Hinblick auf andere Ziele: Z.B. ob die nationale CO₂-Verteuerung zu einem Wettbewerbsnachteil einheimischer Unternehmen, zu Wachstumsverlusten, zu individueller Energiearmut u.a.m. führt; oder ob die Marktanpassung zu personalen oder regionalen Verteilungsänderungen beiträgt. Wegen dieses direkteren Zusammenhangs sind Emissions- und Schadstoffabgaben reinen Produktabgaben vorzuziehen, die – wie beispielsweise die Mineralölsteuer – Kraftstoffe unabhängig von ihren konkreten Klimaeffekten belasten.

Wert- oder Mengentarif?

Mengen- und Wertsteuern haben jeweils spezifische Stärken und Schwächen, wenn es um ihren Einsatz für Lenkungsaufgaben geht; vor allem in mittelfristiger und längerfristiger Sicht. Umwelt- und Gesundheitssteuern sind typischerweise als Verbrauchs-, Güter- bzw. Produktsteuern ausgestaltet. Werden Lenkungssteuern in dieser Form erhoben, so haben sie zumeist einen *Mengentarif*. Jede besteuerte Gutseinheit wird dabei – unabhängig von ihrer Preisentwicklung und unabhängig von der gekauften Menge – mit einem festen Steuerbetrag belegt. Wie weit die Wirkungen einer solchen Steuer reichen, hängt zunächst einmal vor allem von der Ausgestaltung der Steuer und von den Gegebenheiten auf dem Markt des besteuerten Gutes und potentieller Substitute ab. Langfristig kommen andere Faktoren hinzu – wie z.B. die Preis- und Einkommensentwicklung; und die Anpassung des Steuersatzes erlangt immer größere Bedeutung. Bleibt ein Mengensteuersatz lange Zeit

¹³⁴ Siehe z.B. Bohlin (1998), der betont, „that subsidies to reduce the fixed cost of the fuel switch, subsidising furnace switches, were equally necessary to allow for the transformation.“ (zitiert nach Ackva / Hoppe (2018), S. 8 f.) Und an anderer Stelle heißt es: „Je schneller der Klimaschutz im Gebäudesektor umgesetzt werden soll,

desto intensiver müssen ergänzende Instrumente eingesetzt werden, die Eigentümerinnen und Eigentümern klimafreundliche Investitionen erleichtern.“ (EWI/FiFo S. 4)

¹³⁵ Auch wenn diese nicht im Einzelfall gemessen, sondern nach festen Umrechnungsschlüsseln (z.B. kg CO₂ je verbrauchter Liter Dieseldieselkraftstoff) bestimmt werden.

konstant, so wird er im Wachstums- und Entwicklungsprozess an lenkender Effektivität einbüßen. Daran krankt viele umwelt- und gesundheitspolitische Steuer- und Abgabenlösungen, die über längere Zeit in ihrer Höhe konstant gehalten werden.

Wertsteuern könnten hier Abhilfe schaffen; im Gegensatz zu Steuern mit Mengentarif knüpfen sie im Verbrauchsteuersystem¹³⁶ nämlich an die Bemessungsgrundlage „Verkaufspreis“ an, belasten die Produkte also mit einem festen Prozentsatz ihres Preises. Dies bietet den Vorteil, dass die Bedeutung der Steuer bei Wachstum und Preissteigerungen nicht so schnell nachlässt: Mit Preiserhöhungen steigt auch die spezifische Steuerbelastung – der Lenkungsimpuls kann länger aufrechterhalten werden. Gerade bei den Gesundheitssteuern, die an einzelne Produkte wie z.B. Softdrinks oder verpackte Süßigkeiten anknüpfen, kommt es im Wachstumsprozess allerdings darauf an, ob es sich um superiore, normale oder inferiore Güter handelt. Bei inferioren Gütern können Mengen und Preise relativ schnell von der allgemeinen Entwicklung abgekoppelt werden, was zunächst einmal durchaus im Interesse des Lenkungsvorhabens zu liegen scheint. Allerdings ist der gesundheitspolitische Erfolg nur dann gewährleistet, wenn das dadurch freiwerdende Einkommen nicht für gesundheitsschädlichere Güter verwendet wird.

Als Anknüpfungspunkt für Umwelt- und Klimasteuern weisen Wertsteuern eine systembedingte Schwäche auf: Für Emissions- bzw. Schadstoffsteuern kann man nämlich keinen Werttarif anwenden. Emissionsabgaben – wie z.B. eine CO₂-Abgabe – lassen praktisch nur Mengentarife zu. Marktpreise existieren für Emissionen nicht – es handelt sich bei ihnen ja gerade um „externe“ Effekte, die nicht vom Markt bewertet werden. Für eine anhaltende Wirkung solcher Abgaben kommt es daher in besonderem Maße darauf an, sie immer wieder dynamisch an die Markt- und Preisentwicklungen anzupassen, wenn das Ziel der CO₂-Minderung nicht aus den Augen verloren und durch rein fiskalische Interessen abgelöst werden soll.

Verteilungsfolgen: Regression und Progression

Wie bei Verbrauchs- bzw. Gütersteuern generell ist auch bei gesundheits- und umweltpolitischen Lenkungssteuern bzw. Abgaben die Wahrscheinlichkeit groß, dass sie regressive Belastungseffekte haben. Haushalte mit geringerem Einkommen geben üblicherweise größere Budgetanteile für zucker- und fetthaltige sowie energieintensive Produkte aus als

Bezieher höherer Einkommen. Wenn diese Produkte durch Lenkungssteuern verteuert werden, belastet die Zusatzbesteuerung insofern einkommensschwache Haushalte relativ stärker. Dies ist der Befund bei den bisher erhobenen Fett- und Zuckersteuern; er gilt aber auch z.B. für die CO₂-Steuer in Schweden und die CO₂-Abgabe in der Schweiz.

Dem steht zwar häufig eine konträre Nutzenverteilung gegenüber. Weil in einkommensschwachen Haushalten relativ mehr Fett und Zucker konsumiert werden, scheint nach den Ergebnissen vorliegender Studien auch das Krankheitsrisiko entsprechend größer zu sein als bei Haushalten mit höheren Einkommen. Daraus lässt sich folgern, dass eine wirksame Lenkungsbesteuerung vor allem bei unteren Einkommensklassen zu einem höheren Gesundheitsnutzen führt, der einer höheren relativen Steuerbelastung gegenübergestellt werden müsste. Wie *Klaus W. Zimmermann* schon vor rd. 40 Jahren gezeigt hat,¹³⁷ gelten ähnliche Verteilungsmuster auch für den Nutzen bestimmter Umweltmaßnahmen: Soweit Bezieher niedriger Einkommen z.B. in lärmintensiven Wohngebieten (etwa in Autobahnnähe) wohnen, werden sie beispielsweise durch lärmindernde Maßnahmen einen hohen Nutzenzuwachs erhalten, und zwar einen höheren als diejenigen, denen ihr Einkommen ein ruhiges Wohnen in besserer Lage erlaubt. Kosten- und Belastungsverteilung stehen insofern zumindest tendenziell einer konträren Nutzenverteilung ausgleichend gegenüber. Zudem fallen hier Kostenanlastung und Nutzenzuwachs zeitlich nicht sehr stark auseinander.

Bei Klimaschutzmaßnahmen ist das in der Regel anders. Die steuerlichen Belastungskosten und die Kosten eventueller Substitution fallen individuell kurzfristig an, während der Nutzen in aller Regel viel später in künftigen Generationen spürbar wird. Daher sind – nicht zuletzt um Akzeptanz von klimapolitisch motivierten Lenkungsabgaben und Lenkungssteuern zu sichern – Übergangsregelungen sinnvoll, die zur Verringerung kurzfristiger Regressionseffekte und entsprechender Abgabenwiderstände beitragen. Dazu sind vor allem Rückzahlungen aus dem Abgabenaufkommen an die Zahler bestens geeignet. Eine für alle gleiche pauschale Rückzahlung pro Kopf – dies haben vor allem Studien zur Schweizer Abgabe gezeigt – führt z.B. dazu, dass aus dem regressiv wirkenden Mengentarif der CO₂-Abgabe eine Art steuerlicher Progression wird, die eher der unterschiedlichen Leistungsfähigkeit Rechnung trägt, nicht aber Teil allgemeiner Umverteilungspolitik ist.

¹³⁶ So in der Umsatzbesteuerung; in der Tabaksteuer gibt es z.B. einen kombinierten Mengen- und Wertsteuertarif.

¹³⁷ Vgl. Zimmermann, Klaus W. (1985).

Allokative Lenkungswirkungen

Die allokativen Anpassungswirkungen umwelt- und gesundheitspolitischer Lenkungsinstrumente der Finanzpolitik hängen von zahlreichen Einflussfaktoren und Rahmenbedingungen ab. Kurzfristig ist das Maß der *Preiselastizität* für die Frage von Bedeutung, ob Lenkungserfolge zu verzeichnen sind. Je unelastischer die Nachfrage, desto geringer wird die Nachfrageanpassung an den steuerlich hervorgerufenen Preisanstieg ausfallen. Je höher der Wert der Preiselastizität, desto stärker sinkt die nachgefragte Menge bei steuerlich induzierter Preiserhöhung.

Wovon aber hängt diese Preiselastizität ab? Um nicht zu stark in allgemeine und theoretische Betrachtungen zu verfallen, blicken wir noch einmal auf die CO₂-Steuer und ihre Wirkung im Gebäudesektor. Bei einer stärkeren Belastung der fossilen Heizenergien durch CO₂-Abgaben kann man der Belastung durch reine Verhaltensanpassung kaum ausweichen: Raumtemperatur im Winter senken oder kälter duschen; viel mehr Optionen bleiben zunächst nicht, vor allem für Haushalte mit niedrigem Einkommen und entsprechend kurzfristig fehlenden Investitionsmöglichkeiten bezogen auf die eigene Wohnung. Wenn man von einem einfachen Verzicht auf Raumwärme mal absieht¹³⁸, gibt es nämlich im Bereich des Gebäudebestandes vor allem zwei Anpassungsmöglichkeiten, die Zeit und Geld erfordern: in die Heizungstechnologie investieren oder in eine energetische Sanierung des Gebäudes. Selbst relativ hohe CO₂-Abgaben machen solche Investitionen in der Regel nur langfristig rentabel. Dementsprechend ist die Preiselastizität kurzfristig gering, ja sie tendiert bei stark ansteigenden Preisen irgendwann gegen Null. Höhere Elastizitäten als im Gebäudebestand gibt es im Bereich der Planung und Gestaltung von Neubauten.

Ähnliche Beobachtungen kann man im Verkehrssektor machen: So bleiben z.B. Berufspendlern nur wenige Optionen, sich bei abgabenbedingten oder marktpreisbedingten Verteuerungen der Kraftstoffe durch Verhaltensänderungen anzupassen. Das Ausweichen auf den ÖPNV, das Bilden von Fahrgemeinschaften oder gar die Suche nach einem günstiger gelegenen Wohn- oder Arbeitsort sind in vielen Fällen in kurzer und mittlerer Frist unrealistisch. Der Kauf etwa von Elektrofahrzeugen oder anderen verbrauchsärmeren Fahrzeugen nur schwer finanzierbar. Kurzfristig ist auch hier also die Nachfrage recht unelastisch. Das schwedische Beispiel hat gezeigt,

dass die Trendwende bei den CO₂-Emissionen sowohl im Gebäude- als auch im Verkehrssektor nach langen Jahren der Abgabenerhebung erst eintrat, als auf staatlich geförderte alternative Energieträger umgestellt werden konnte. Die *staatliche Förderung von Substitutionsmöglichkeiten* kann also neben der CO₂-Bepreisung ein wichtiges zusätzliches Allokationsinstrument sein, zumal es aus dem Aufkommen der CO₂-Abgabe finanziert werden kann.

Nun ist natürlich die Preiselastizität der Nachfrage nur *eine* Erklärungsgröße im Rahmen der Energie- wende bzw. der Abkopplung von fossilen Energien bzw. CO₂-Emissionen. Im allgemeinen Wachstumsprozess bzw. bei ansteigendem Preisniveau verliert eine Steuer mit konstantem Mengentarif bzw. Preisanreiz schnell an Bedeutung. Das gilt jedenfalls, wenn es sich um Güter handelt, bei denen die *Einkommenselastizität*¹³⁹ gering ist, die Nachfrage nach dem besteuerten Gut also relativ zur Einkommensentwicklung abnimmt oder bei steigendem Einkommen sogar sinkt – wie dies bei so genannten inferioren Gütern der Fall ist. Im Hinblick auf ihre Lenkungseffektivität muss man unterscheiden: Bei negativer Einkommenselastizität wird das in einer Nachfrage- reduktion bestehende Lenkungsziel unterstützt; wegen der geringeren Nachfrage nimmt auch das Steueraufkommen ab. Bei geringer, aber noch positiver Einkommenselastizität wird die Nachfrage zwar vom allgemeinen Wachstum abgekoppelt, nimmt aber noch zu, und es wird daher wohl gegen die Lenkungsabsicht verstoßen; bei konstanten Steuersätzen steigt das Aufkommen dann zwar noch, nimmt aber in Relation zum Gesamtsteueraufkommens ab. Das belegt erneut: Bei lenkenden Mengensteuern kommt es in mittlerer und längerer Frist entscheidend darauf an, wie schnell und wie stark die Anpassung des Steuersatzes angesichts bestimmter Elastizitäten vorgenommen wird und welchen Beitrag das Aufkommen zur Unterstützung des Lenkungszieles leistet.

Den allokativen Anpassungseffekten von preislichen Lenkungsinstrumenten wie Abgabenlösungen treten schließlich – worauf wir bereits kurz hingewiesen haben – konträre Preissignale durch andere finanzpolitische Eingriffe, vor allem in Form von Steuervergünstigungen bzw. Steuersatzdifferenzierungen für umweltrelevante Güter störend entgegen. Sie verhindern, dass sich die relativen Preise spezifisch nach den Kohlenstoffgehalten bzw. nach der CO₂-Emis-

¹³⁸ Bei gegebener Technologie kann lediglich weniger Wärme erzeugt und genutzt werden: Raumtemperatur im Winter senken, kälter duschen, Effizienzeinstellungen der Heizgeräte optimieren. Siehe z.B. EWI/FiFo, S. 57.

¹³⁹ Definiert als prozentuale Änderung der Nachfragemenge im Verhältnis zur prozentualen Einkommensänderung.

onsintensität der abgabenbelasteten relevanten Güter anpassen. Vor allem die zahlreichen bestehenden Subventionen z.B. bei Landwirtschaft, Verkehr oder Wohnungsbau und anderen Sektoren verändern die relativen Preise und das Anreizspektrum; sie haben zudem Pfadabhängigkeiten geschaffen, die durch Preiskorrekturen allenfalls mittel- bis langfristig überwunden werden können. Das gilt vor allem für Steuervergünstigungen im Rahmen der direkten und indirekten Besteuerung (z.B. Pendlerpauschale, Dienstwagenprivilegien, Steuersatzdifferenzen zwischen Diesel und Benzin, niedrige Autosteuer). Ein typisches Beispiel sind die fiskalsteuerlich hervorgerufenen Belastungsunterschiede im Rahmen der Mineralölsteuer bzw. Energiebesteuerung. Das Einzelinstrument „CO₂-Abgabe“ das die CO₂-Bepreisung garantieren soll, trifft insoweit in der „marktlichen“ Realität auf ein Netz subventionspolitisch veränderter Preisrelationen, die allein durch eine CO₂-Bepreisung nicht die CO₂-Intensitäten widerspiegeln.

Werfen wir noch einen kurzen Blick auf die umwelt- und klimaschädlichen Effekte in der Struktur der Mineralölbesteuerung. Dort gibt es u.a. das „*Dieselprivileg*“, also die geringere Besteuerung pro Liter von Dieselmotorkraftstoff im Vergleich zum Benzin. Und es existiert ein noch wesentlich stärkerer Steuersatzunterschied zwischen Dieselmotorkraftstoff und dem klimapolitisch gleich schädlichen Heizöl. Während Diesel fürs Auto und Heizöl für die Wohnung nun nicht zu den unmittelbaren Substitutionsgütern zählen, also durch die Subventionierung „nur“ ein volkswirtschaftlicher Effizienzverlust eintritt, wirkt sich die Vergünstigung von Diesel gegenüber Benzin im Verkehrssektor unmittelbar als Behinderung einer CO₂-freundlichen Produktwahl aus. Der lange Siegeszug von Diesel-Pkw ist nicht zuletzt auf die steuerlich induzierte preisliche Kraftstoffdifferenzierung zurückzuführen. Auch die Einführung einer CO₂-Abgabe ändert an dem gesamtsteuerlichen Vorteil von Dieselmotorkraftstoff nur wenig.

Wir wollen das kurz darstellen anhand eines Beispiels aus Luxemburg, wo 2018/2019 zunächst Pläne für eine CO₂-Steuereinführung in Höhe von 20 € pro Tonne CO₂ diskutiert wurden:¹⁴⁰ Auch in Luxemburg wird Dieselmotorkraftstoff im Rahmen der Mineralölbesteuerung begünstigt. Das „*Dieselprivileg*“ belief sich seinerzeit auf fast 120 € pro 1.000 Liter (Satz für Benzin 472 €/ für Diesel nur 355 €). Dies entsprach *impliziten Steuersätzen* (Mineralölsteuer pro im Benzin und Diesel enthaltenen CO₂) je Tonne CO₂ bei Benzin von 203 €/t CO₂, bei Diesel in Höhe von 134 €/ t CO₂ – eine Belastungsdifferenz von rd. 69 € pro t CO₂. Bei Einführung der damals diskutierten CO₂-Abgabe hätte sich diese Differenz natürlich nicht verändert.

Die steuerliche Gesamtbelastung (ohne Mehrwertsteuer) hätte sich aber für unverbleites Benzin auf rd. 519 € pro 1.000 Liter und für Diesel auf rd. 407 € pro 1.000 Liter erhöht – immer noch eine Differenz von rd. 112 €. Und die implizite CO₂-Belastung läge bei Benzin dann immer noch um rd. 68 € je Tonne CO₂ höher als bei Diesel. Die steuerbedingte Vorteilhaftigkeit des Dieselmotorkraftstoffs wäre also trotz der deutlich höheren CO₂-Emissionen von Dieselmotorkraftstoff allein durch Einführung der CO₂-Steuer nicht nennenswert verringert worden. Die Dieselmotorkraftstoffsubvention lässt insoweit die Lenkungswirkung einer CO₂-Abgabe weitgehend verpuffen – jedenfalls für das Substitutionsspektrum Diesel/Benzin.

Das macht noch einmal deutlich, dass eine CO₂-Bepreisung allein den Transformationsprozess nicht auslösen kann, wenn nicht gleichzeitig andere Instrumente eingesetzt bzw. reformiert werden.

8. CO₂-Abgabe und Fondslösung

Damit kommen wir noch einmal auf einen Aspekt zurück, der für lenkende Finanzpolitik von zentraler Bedeutung ist. Der Versuch, gesundheits- und umweltpolitische Ziele allein mit Hilfe eines politisch gesetzten Preises zu verfolgen, wird – wie die Beispiele gezeigt haben – zumeist keinen großen Erfolg haben. Einführungs- und Wirkungsbedingungen sind in der Regel so komplex, dass entweder das Preisinstrumentarium wegen unerwünschter Nebenwirkungen und daraus erwachsender Widerstände nicht in der erforderlichen Höhe bzw. Dynamik eingeführt werden kann oder der Transformationsprozess an mangelnden oder zu teuren Substitutionsmöglichkeiten scheitert bzw. zeitlich stark verzögert wird.

Bei Steuerlösungen (und auch bei Zertifikatsansätzen) fehlt es in diesen Fällen an einer Art automatischer Justierungsschraube, weil es keine institutionelle Verbindung zwischen Belastungsmechanismus und Aufkommensverwendungsmechanismus gibt. Die durch staatliche Bepreisung erhobenen Mittel stehen nicht zwangsläufig zur Verfügung, um Einführungs- und Wirkungsschwächen im Sinne des Lenkungszieles und zur Stärkung des reallokativen Effektes zu kompensieren. Über ihre Verwendung wird in jährlich anstehenden Haushaltsdebatten nach den dann jeweils vorherrschenden Prioritäten und unterschiedlichen finanziellen Ressortforderungen entschieden. Dass auch ein solches Vorgehen zumindest partiell erfolgreich sein kann, hat das über eine klimapolitische Trendwende weit hinaus gehende schwedische Reformbeispiel gezeigt; es ist aber we-

¹⁴⁰ Siehe dazu Ewringmann, D. (2020).

gen der großen Reichweite des damaligen nationalen Kurswechsels eher eine Ausnahme. Um eine stärkere und nachhaltigere Bindung einer abgaben- bzw. steuerpolitischen Instrumentierung an ihr vorgegebenes Lenkungsziel zu sichern, ist es generell erforderlich, Abgabenerhebung und Verwendung des daraus resultierenden Aufkommens strikt miteinander zu verzahnen und einer einheitlichen Willensbildung zu unterwerfen. Das ist – legen wir den Verfassungsrahmen der Bundesrepublik Deutschland zugrunde – nur im Rahmen einer nicht-steuerlichen Abgabe mit Zweckbindung des Mittelaufkommens möglich. Eine solche Konstruktion erhöht die Wirkungschancen lenkender Finanzpolitik erheblich. Dies wird deutlich, wenn wir auf die großen Herausforderungen derartiger Lenkungs politik schauen.

Die zentralen Gefahren lenkender Finanzpolitik

Die eine zentrale Aufgabe der Finanzpolitik ist es, den Menschen einer Volkswirtschaft die öffentlichen Güter zur Verfügung zu stellen, die sie in einer noch so gut organisierten Tauschwirtschaft nicht bekommen könnten. Typischerweise wird die Bereitstellung dieser Güter durch Steuern finanziert. Die zweite Aufgabe kann darin bestehen, den Menschen Wege zu weisen, wie sie durch ihre individuellen Handlungen ihre höchst eigene Wohlfahrt jetzt, aber auch später in der Zukunft verbessern können. In dieser Wegweisung ist der Staat wegen seines langerwobenen Wissens aus der Vergangenheit und der laufenden Ergebnisse aus der von ihm maßgeblich mitfinanzierten Forschung dem einzelnen Menschen gegenüber im Vorsprung. Er hat mehr Informationen darüber zur Verfügung, wie ein zukunftsorientierter Konsum aussehen kann. Immer dann, wenn die Finanzpolitik an diesen Wissensvorsprung glaubt, kann die Idee einer lenkenden Finanzpolitik entstehen, die mit Hilfe von Steuern, aber auch von Subventionen oder ordnungsrechtlichen Reglements umgesetzt werden kann.

Aber diese Idee birgt auch große Gefahren. Die *größte dieser Gefahren* ist, dass die finanzpolitische Lenkung in Wirklichkeit zu einer Bevormundung des Menschen führt, die eine politische Elite zur Bewahrung ihrer Eliteposition durchführt. Diese Bevormundung kann mit gezielten Fehlinformationen beginnen und bei regelrechter Freiheitsberaubung enden. Man kann deshalb verstehen, dass Altliberale wie *L. von Mises* und *F. A. Hayek*, die den Feudalismus des 18. und 19. Jahrhunderts und den Stalinismus im 20. Jahrhundert noch vor Augen hatten, einen lenkenden Staat ablehnten, weil sie darin den „Weg in die Knechtschaft“ sahen. Bewahren davor können nur die politischen Kräfte einer offenen Gesellschaft (*K. R. Popper*). Wer in einer offenen Gesellschaft lebt, darf als einzelner Mensch darauf vertrauen, dass eine Politik der finanzpolitischen Lenkung nicht zur

Elitestabilisierung missbraucht wird. Vertrauen kann er auch darauf, dass er im Fall des Missbrauchs über Wahlen Änderungen herbeiführen oder seine Rechte vor unabhängigen Gerichten durchsetzen kann. Die *zweite Gefahr* ist nicht mehr so groß, aber in der Praxis trotzdem von weitreichender Bedeutung. Es geht darum, ob man die Instrumente der finanzpolitischen Lenkung gut genug kennen gelernt hat und aus der Erfahrung heraus auch dann beherrschen kann, wenn sie an die stets wechselnden Ereignisse des ökonomischen und ökologischen Wandels angepasst werden müssen. Es ist schon schwierig genug, die ökonomischen Wandlungen immer rechtzeitig und intensiv genug erkennen und vorhersagen zu können. Ungleich schwieriger ist es, den ökologischen Wandel treffend genug erfassen zu können. Die *dritte und letzte Gefahr* besteht dann darin, dass es nicht gelingt, den Menschen verständlich zu machen, dass eine finanzpolitische Lenkung, die sie vielleicht als einen Anschlag auf ihre bequemen Gewohnheiten empfinden mögen, letztlich doch für das zukünftige Gemeinwohl nützlich und notwendig ist. Ein solches Unverständnis führt bei unzureichender Kommunikation sehr schnell zum Widerstand gegen Lenkungsinstrumente – die Gelbwestenbewegung in Frankreich hat dazu jüngst wieder aktuelles Anschauungsmaterial geliefert.

Wie kann man diesen Gefahren begegnen? Die erste Gefahr ist bereits dadurch gemindert worden, dass Deutschland heute den Weg in die offene Gesellschaft gefunden hat, in der die Gewalten geteilt sind und im demokratischen Prozess die Möglichkeit besteht, Regierungen wegen zu großer Bevormundung abzuwählen. Was die zweite Gefahr anbelangt, so kann man immerhin belegen, dass die Erfahrungen mit Lenkungsinstrumenten systematisch ausgewertet und aufbereitet worden sind. Vor allem wurden die Lenkungseffekte im Rahmen der Steuerwirkungslehre verfolgt; sie haben die Aufmerksamkeit der empirischen Feldforschung auf sich gezogen und werden in vielen Fällen auch einem institutionalisierten Monitoring unterzogen. Genügend Forschungsergebnisse bestätigen, dass Verhaltensänderungen aus Lenkungssteuern zu erwarten sind. Dies hat auch unser kurzer Überblick ergeben. Er macht zudem deutlich, dass es der Finanzpolitik nicht an Informationen darüber fehlt, wie sie ihre Lenkungsinstrumente den jeweiligen Randbedingungen entsprechend ausgestalten müsste, um bestimmte Ziele anzusteuern. Gezeigt hat sich allerdings auch, dass Politik trotz vorhandener wissenschaftlicher Expertise zumeist nur in der Lage ist, „unvollkommene“ steuerliche Lenkungsinstrumente zu implementieren; deren Erfolge bleiben dann fast zwangsläufig hinter den geplanten bzw. erforderlichen Wirkungsbeiträgen zurück. Diese Erfahrungen gelten erwartungsge-

mäß zunächst einmal auch für Lenkungsabgaben, deren Erhebung ja dieselben Wirkungskategorien hervorruft wie ihr steuerliches Pendant. Allerdings – und darin liegt ihre besondere Stärke – können Abgaben durch die gezielte Affektation des Aufkommens diese Wirkungen zusätzlich fördern und vor allem eher einen Beitrag zur besseren Akzeptanz des Lenkungsinstruments leisten.

Der lenkenden Finanzpolitik steht nämlich auch heute noch – und gerade in demokratischen Gemeinwesen – in erster Linie die dritte der genannten Gefahren entgegen – die Schwierigkeit, Menschen von der Dringlichkeit und Nützlichkeit eines Lenkungseingriffs zu überzeugen. Konsumenten sehen – selbst wenn sie z.B. dem Klimaschutz hohe Priorität einräumen – häufig nicht ein, dass sie individuell zur Erreichung eines kollektiven Wohlfahrtszieles ihren Konsum sehr konkret einschränken oder zumindest richtungsmäßig ändern sollen, wie dies angesichts der Klimakrise erforderlich ist. Vor allem leuchtet es ihnen nicht ein, wenn sie im Vergleich zu anderen dadurch besonders stark belastet werden sollen, zumal wenn die Ausweichoptionen sehr begrenzt und z.T. sehr teuer sind. Es fehlt dann die politisch notwendige Unterstützung in der Bevölkerung für die Einführung wirksamer Instrumente. Fehlt aber die Einsicht in der Bevölkerung, dann können die Parteien auch nicht mit entsprechender Zustimmung bei den Wahlen rechnen. Folglich wird es auch keine politischen Parteien geben, die verhaltenslenkende Maßnahmen mit entsprechender Wirksamkeit in ihre Parteiprogramme aufnehmen und ihre Implementation unterstützen. Wie man in der Schweiz beobachten konnte¹⁴¹, war es dort über ein bestimmtes *Abgaben*konzept nicht nur möglich, einen CO₂-Preis einzuführen, um CO₂-Emissionen zu reduzieren. Ja es gelang sogar, die Entwicklung des Abgabensatzes über mehr als 10 Jahre hinweg für den Fall zu dynamisieren, dass die gesetzten Zwischenziele nicht erreicht werden. So stieg der Abgabensatz von 2008 bis 2018 von ursprünglich 12 Schweizer Franken auf 96 Schweizer Franken pro Tonne CO₂, und er wurde 2022 sogar auf 120 Schweizer Franken pro Tonne CO₂ angehoben. Es gab zwar deutliche Lenkungseffekte, die Zielvorgaben wurden dennoch verfehlt. Erst als daraufhin 2019 das CO₂-Gesetz noch einmal revidiert und der Höchstsatz der Abgabe auf bis zu 210 Schweizer Franken pro Tonne CO₂ erhöht werden sollte, machten die Schweizer Bürger nicht mehr mit und verhinderten diesen Schritt per Volksabstimmung. Insofern ist die Schweizer Abgabenkonstruktion einerseits ein gutes Beispiel dafür, wie man ein preisstuerndes Abgabenkonzept umsetzen kann; es macht aber zugleich deutlich, dass fehlende bzw.

nachlassende Akzeptanz nach wie vor die größte Gefahr für eine lenkende Finanzpolitik zugunsten des Klimaschutzes ist, der einen „langen Atem“ verlangt.

Direkte und indirekte Lenkung

Gedanklich liegt es so nahe, für hinreichende Akzeptanz zu sorgen, indem man die Bevölkerung auf direkte Weise anspricht und sie in der Rolle als Endverbraucher in die Pflicht zu nehmen versucht, Güter mit hohem Anteil von fossiler Energie zumindest auf Dauer zu vermeiden. Politisch aber ist es offensichtlich schwer, die Einsicht allein durch gute Kommunikation zu vermitteln und breite Akzeptanz dafür zu gewinnen, dass bestimmte jetzt begehrte und günstige Güter aus dem Konsumplan der Zukunft zu streichen sind und daher sofort verteuert werden sollen. Die Argumente regressiver Belastungswirkungen, weiterer Benachteiligung unterer Einkommensgruppen und neuer „Energiearmut“ wiegen im öffentlichen Diskurs schwer und verlangen zumeist Effizienzopfer bzw. die zeitliche Streckung von Klimaschutz- und Gesundheitsplänen.

Wählt man den Weg vor allem über die Beeinflussung von Investitionen, so kann man die Stärke der Anreize nutzen, die aus dem Willen der Unternehmer hervorgehen, die teuren Investitionsgüter zu vermeiden, die mit einer hohen fossilen Strombelastung und entsprechend hohen Kosten hergestellt werden müssen. Es überrascht immer wieder, welchen Fortschritt Erfinder von umweltfreundlichen Technologien selbst in relativ kurzer Zeit erzielt haben. Wenn alte Technologien mit hohem Einsatz von fossiler Energie immer stärker mit Umweltafgaben belastet werden, können neue Technologien ihre relative Vorteilhaftigkeit ausbauen und laden umso stärker zur Nachahmung ein. Aber auch bei dem Weg über die Belastung von Unternehmen mit CO₂-Preisen ist die Politik auf Akzeptanz angewiesen. Und die potentiellen Verlierer des von CO₂-Abgaben initiierten Strukturwandels können diese mit Verweis auf Wettbewerbsnachteile und drohende Arbeitsplatzverluste durch „*Carbon Leakage*“ verhindern bzw. gefährden. Solchen Herausforderungen wird Politik in aller Regel nicht allein mit dem Argument der gesamtwirtschaftlich höchsten Effizienz der CO₂-Bepreisung über Steuern, Abgaben oder Zertifikate Herr werden. Sie wird um den Einsatz ergänzender Übergangsinstrumente nicht herumkommen, „*to foster political support by safeguarding competitiveness and by addressing income distribution*“.¹⁴²

Die hier kurz dargestellten Beispiele von lenkenden Zwangsabgaben – auch die der gesundheitspolitischen Lenkung – haben sehr deutlich gemacht, dass

¹⁴¹ Siehe dazu Teil 2, Kap.6.

¹⁴² Weishaar (2018), S. 1.

sich finanzpolitische Lenkung nicht allein auf das Setzen eines Preisimpulses verlassen kann; es bedarf zum einen zusätzlicher, möglicherweise effizienz-mindernder, aber akzeptanzschaffender und damit die Durchsetzbarkeit erst ermöglichender Maßnahmen. Dabei entsteht allerdings die Gefahr, dass die Abgabe „zahnlos“ ausfällt und nicht den notwendigen Substitutionsimpuls bietet. Dem kann zumindest teilweise dadurch entgegengewirkt werden, dass einseitige Belastungen vermieden und Substitutionsgüter in ihrer Entwicklung gefördert, dadurch auch für diejenigen wählbar bzw. bezahlbar gemacht werden, bei denen ansonsten die entsprechende Nachfrage sehr preisunelastisch ist. Genau dazu kann ein Fonds beitragen, in den das Aufkommen aus einer CO₂-Abgabe fließt und aus dem dann Maßnahmen zur Förderung von Akzeptanz und Substitutionspotentialen finanziert werden.

Hinsichtlich der allgemeinen Förderung von Substitutionspotentialen aus dem Abgabenaufkommen gleicht unser Vorschlag eher der Schweizer CO₂-Abgabe; wir folgen damit der Erfahrung, dass *„even a high carbon tax can be ineffective at reducing emissions when abatement opportunities are very expensive“*¹⁴³ oder technisch noch kaum vorhanden. Um CO₂-ärmere oder CO₂-freie Substitutionsmöglichkeiten zu entwickeln und marktfähig zu machen, sind meistens längere Vorlauf- und Entwicklungsphasen mit öffentlicher Förderung erforderlich¹⁴⁴. Unternehmensinnovationen, die sich noch nicht rechnen, mussten in vielen der untersuchten Fälle zeitweilig subventioniert werden. In solchen Übergangs- und Entwicklungsphasen sind oft die Reaktionsmöglichkeiten von Konsumenten und Produzenten gering. Deshalb tendieren wir eher zu einer gemischten Verwendung des Abgabenaufkommens, um der Gefahr des Akzeptanzverlustes durch auftretende „Energiearmut“ und Wettbewerbsnachteile heimischer Unternehmen entgegenwirken zu können und den Transformationsprozess auch technisch zu erleichtern. Eine ergänzende Förderung des Lenkungszieles aus allgemeinen Deckungsmitteln ist da bei natürlich nicht zu beanstanden.

In diesem Punkt unterscheidet sich unsere Fondsperspektive auch von dem „radikaleren“ Vorschlag des *„Economists' Statement on Carbon Dividends“* amerikanischer Wissenschaftler.¹⁴⁵ Das 2019 vom us-amerikanischen Climate Leadership Council organisierte und veröffentlichte, inzwischen von mehr als 3.500 zumeist prominenten Ökonomen – darunter

viele Nobelpreisträger – unterzeichnete Papier erklärt eine CO₂-Steuer mit Rückerstattung in gleichen Pauschalbeträgen zum Königsweg der Klimapolitik. Darin heißt es u.a. dass der Steuersatz jährlich so lange angehoben werden soll, bis das Reduktionsziel erreicht ist, dass dadurch die meisten Regulierungen entfallen können und dass *„all the revenue should be returned directly to U.S. citizens through equal lump-sum rebates“*. Allerdings nennt das Papier auch eine zentrale Voraussetzung, damit das Instrument nicht die Wettbewerbsfähigkeit amerikanischer Unternehmen gefährdet bzw. Standortverlagerungen in andere Länder provoziert und so zu noch höheren Emissionen führen könnte: *„a border carbon adjustment system“*, also einen steuerlichen Grenzausgleich zur Belastung von Importen bzw. zur Entlastung amerikanischer Exporte – ein nicht ganz unproblematisches Verfahren. Es wurde als Element einer internationalen klimagerechten Energiepolitik immer wieder diskutiert, ist aber auch immer wieder wegen ungeklärter praktischer Fragen gescheitert. Letztlich muss man nämlich zur „richtigen“ Ausgleichsbelastung oder –erstattung genau wissen, wie hoch der CO₂-Gehalt der gehandelten Güter ist.

Auch in der EU, wo das Instrument der Wahl ja nicht die CO₂-Steuer, sondern das mit denselben Problemen behaftete Emissionshandelssystem ist, hat man dieses komplexe Problem noch nicht vollständig lösen können. Immerhin: Um der Gefahr des „Carbon Leakage“ zu begegnen, also zu verhindern, dass in der EU ansässige Unternehmen nach Erhebung einer CO₂-Steuer ihre Produktion ins Ausland verlagern und Güter aus europäischer Produktion durch CO₂-intensivere, aber abgabenfreie Importgüter ersetzt werden, hat die EU inzwischen einen Grenzausgleichsmechanismus entwickelt. Er ist aber noch nicht in Kraft getreten. Im März 2022 hat der Europäische Rat zwar Einvernehmen über eine Verordnung für ein CO₂-Grenzausgleichssystem erzielt. Der europäische *„Carbon Border Adjustment Mechanism“* soll Emissionen, die in importierten Gütern enthalten sind, einer vergleichbaren Bepreisung aussetzen wie Güter in der EU. Dem EU-Parlament geht der Ansatz allerdings nicht weit genug. Der Mechanismus ist ein typischer Kompromiss zwischen theoretischem Ausgleichsanspruch und praktikablen sowie kostengünstigen Maßnahmen.¹⁴⁶ Der Ansatz erfasst nur einen Teil der CO₂-vorbelasteten Importe, nämlich nur Grundstoffe und Grunderzeugnisse aus besonders emissionsintensiven Sektoren (Zement-, Aluminium-, Düngemittel-, Strom-, Eisen- und Stahlindustrie). Eine Ausdehnung auf weiterverarbeitete

¹⁴³ Ackva / Hoppe.

¹⁴⁴ Die meisten Basisinnovationen in diese Richtung sind über die allgemeine öffentliche Grundlagenforschung angestoßen worden.

¹⁴⁵ <https://clcouncil.org/economists-statement/>

¹⁴⁶ Dazu Jung, Rainer (2022) mit einem Überblick. Siehe auch European Commission (2021); Kardish, Chris U/ Wildgrube, Theresa (2022).

Produkte wäre mit einem zu großen Verwaltungsaufwand verbunden und würde wohl mit den WTO-Regeln konfliktieren.

Insofern bestätigt sich u.E. auch hier die Erfahrung, dass die beste puristische Lösung an den Realitäten bzw. an Umsetzungsproblemen scheitern würde. Da nach deutschem Recht zudem eine CO₂-Steuer im Sinne der amerikanischen Ökonomen auszuschneiden scheint, spricht also auch unter diesem Aspekt vieles für das System einer zweckgebundenen CO₂-Abgabe und eines entsprechenden Fonds. Auch bei der Mittelverwendung spricht die Erfahrung mit bisherigen Abgaben eher für eine Variante als für das „Original“ des amerikanischen Expertenvorschlags. Gewiss: Die vollumfängliche Pro-Kopf-Rückerstattung, wie sie im *Economists' Statement on Carbon Dividends* gefordert wird, entspricht im Gegensatz zu CO₂-Steuern ohne Rückerstattung einer stark progressiven Steuer. Dies ist für die Akzeptanz förderlich. Diese Lösung vernachlässigt aber das Problem geringer Preiselastizitäten bzw. fehlender Substitutionswege. Daher kann u.E. durchaus ein Teil des Mittelaufkommens für die Erleichterung des Transformationsprozesses ausgegeben werden. Im Übrigen hat das Schweizer Modell gezeigt, dass auch eine Zwei-Drittel-Erstattung noch einen Progressionseffekt hervorruft.

Die Dynamik des CO₂-Fonds

Es ist zum Abschluss unseres Aufsatzes noch einmal wichtig, sich die Arbeitsweise eines solchen CO₂-Fonds im Zeitablauf vorzustellen: Am Anfang sammelt er CO₂-Abgaben ein. Und da noch viele fossile

Brennstoffe verwendet werden, ist die Bemessungsgrundlage bzw. Abgabenbasis sehr groß. Also sammelt der Fonds auch bei niedrigem Abgabensatz viel Liquidität ein. Diese Liquidität soll er nach dem Affektationsprinzip vor allem an Haushalte mit niedrigem Einkommen und unelastischer Nachfrage an Gütern mit hohem Fossilgehalt ausschütten. Noch steht das Nebenziel – die Schonung von Haushalten und die Akzeptanzproblematik – im Vordergrund. Das muss vorerst hingenommen werden, damit die gesamte Bevölkerung und nicht nur eine umweltbewusste Elite „mitgenommen“ wird.

Geht der Verbrauch an fossiler Energie zurück, weil wir entweder energiesparsamer wirtschaften oder mehr grünen Strom bzw. alternative Energien produzieren können, dann sinkt zwar die Bemessungsgrundlage, aber wir können die Abgabensätze erhöhen. Das bedeutet aber auch, dass wir den Umweltzielen einen höheren Rang zuordnen und damit den Kampf gegen Verbrauch fossiler Energie noch weiter forcieren können. Auch wenn dieser Prozess mehr als 10 Jahre dauert, ist er ein vorübergehender; denn das Endziel ist natürlich der völlige Verzicht auf fossile Energie. Mit Erreichen dieses Endziels hört der Fonds auf zu existieren. Er tut dies von selbst, da er keine Einnahmen mehr hat; aber er muss auch niemanden mehr, der auf die Nutzung fossiler Energie angewiesen wäre, unterstützen – es gibt keinen derartigen Verbrauch mehr. Der Prozess verläuft vielleicht für manche Klimaschützer am Anfang zu langsam, aber er kann im Verlauf ständig verstärkt werden und daher seine Wirksamkeit vervielfältigen.

Literatur

- ADAC (2021): Schwankende Spritpreise: Abends tanken ist am günstigsten. 10.06.2021. <https://www.adac.de/verkehr/tanken-kraftstoff-antrieb/tipps-zum-tanken/spritpreise-tagesverlauf/>
- Ackva, Johannes / Hoppe, Janna (Ecofys und adelphi 2018): The Carbon Tax in Sweden. <https://www.euki.de/wp-content/uploads/2018/09/fact-sheet-carbontax-se.pdf>
- Agora Energiewende (2018): Eine Neuordnung der Abgaben und Umlagen auf Strom, Wärme, Verkehr. Optionen für eine aufkommensneutrale CO₂-Bepreisung von Energieerzeugung und Energieverbrauch, November 2018 https://www.agoraenergiewende.de/fileadmin2/Projekte/2017/Abgaben_Umlagen/147_Reformvorschlag_Umlagen-Steuern_WEB.pdf
- Agora Energiewende (2019): Klimaschutz auf Kurs bringen. Wie eine CO₂-Bepreisung sozial ausgewogen wirkt. Abrufbar unter: https://www.agoraenergiewende.de/fileadmin2/Projekte/2017/Abgaben_Umlagen/CO2-Rueckverteilungsstudie/Agora-Verkehrswende_Agora-Energiewende_CO2-Bepreisung_WEB.pdf
- Bach, Stefan (2009): Zehn Jahre ökologische Steuerreform: Finanzpolitisch erfolgreich, klimapolitisch halbherzig. Wochenbericht des DIW, Berlin Nr. 14/2009
- Bahn-Walkowiak, B., Wuppertal-Institut: Anreize für Ressourceneffizienz durch eine sektorspezifische Ressourcensteuer und eine Reform der Mehrwertsteuer.
- Bandy, L.K. / Scarborough, P. / Harrington, R.A. et al. (2020): Reductions in sugar sales from soft drinks in the UK from 2015 to 2018. *BMC Med* **18**, 20 (2020). <https://doi.org/10.1186/s12916-019-1477-4> <https://doi.org/10.1186/s12916-019-1477-4>
- Barckhausen, Anton / Becker, Juliane / Dütschke, Elisabeth / Piria, Raffaele / Preuß, Sabine / Wilkowska, Wiktoria und Ziefle, Martina (2022): Akzeptanz und Kommunikation eines CO₂-Bepreisungssystems. Berlin: adelphi research gGmbH.
- Barranzini, Andrea / Carattini, Stefano, "Effectiveness, Earmarking, and Labeling: Testing the Acceptability of Carbon Taxes with Survey Data" (2016). CSLF Articles. 8. https://scholarworks.gsu.edu/ays_cslf_articles/8
- Bickel, Wilhelm: Ertragsteuern, in: Handbuch der Finanzwissenschaft, 2. Aufl., Bd.2
- Biró A. (2015): Did the junk food tax make the Hungarians eat healthier? in: *Food Policy* 2015; 54:107-15.
- Böckem, Alexandra: Umweltabgaben und die Bedeutung der Aufkommensverwendung aus Sicht der Neuen Politischen Ökonomie. HWWA-Institut für Wirtschaftsforschung, Hamburg
- Böhringer, Christoph / Schwager, Robert (2014): Die Ökologische Steuerreform in Deutschland: Ein umweltpolitisches Feigenblatt. ZEW Discussion Papers, No. 02-14. <https://www.econstor.eu/bitstream/10419/24792/1/dp0214.pdf>
- Bohlin, Folke (1998): The Swedish Carbon Dioxide Tax: Effects on Biofuel Use and Carbon Dioxide Emissions. In: *Biomass and Bioenergy* 15 (4/5), S. 283 ff.
- Bruderer Enzler, H. / Diekmann, A. (2019): All talk and no action? An analysis of environmental concern, income and greenhouse gas emissions in Switzerland. *Energy Research and Social Science* 51: S. 12–19.
- BSS Volkswirtschaftliche Beratung (2019): Sozialer Energiewandel, Verteilungswirkungen verschiedener klimapolitischer Massnahmen. Foliensatz mit Ergebnissen und Erläuterungen. BSS im Auftrag der SP Schweiz, Basel 26. Juni 2019.
- Bundesverband der Energie- und Wasserwirtschaft (BDEW) (2018): Positionspapier CO₂-Bepreisung. 31. Januar. Berlin. https://www.bdew.de/media/documents/20180131_Positionspapier_CO2-Bepreisung.pdf
- Bunjes, J. / Geist, R. : (2021) Umsatzsteuergesetz – Kommentar
- Carattini, Stefano / Baranzini, Andrea / Thalmann, Philippe / Varone, Frédéric & Frank Vöhringer (2017): Green Taxes in a Post-Paris World: Are Millions of Nays Inevitable? In: *Environmental and Resource Economics*, vol. 68, pages 97–128. <https://link.springer.com/article/10.1007/s10640-017-0133-8>
- Clausen, J. / Beucker, S. (2019): Verbreitung radikaler Systeminnovationen. Fallbeispiel Wärmeversorgung Schweden. Berlin: Borderstep Institut. <https://www.borderstep.de/wp-content/uploads/2019/10/W%C3%A4rmeversorgung-Schweden-Go-30-10-2019.pdf>
- Cobiac, L. / Tam, K. / Veerman, L. / Blakely, T. (2017): Taxes and Subsidies for Improving Diet and Population Health in Australia: A Cost-Effectiveness Modelling Study. *PLoS Med* 14(2): e1002232. <https://doi.org/10.1371/journal.pmed.1002232>
- CO₂ Abgabe e.V. (2017): Welchen Preis haben und brauchen Treibhausgase? Für mehr Klimaschutz, weniger Bürokratie und sozial gerechtere Energiepreise. Stand Juni https://dateparp.sirv.com/WP_co2abgabe.de/2019/07/Diskussionspapier_CO2_Abgabe_Stand_2017_06_18-min.jpg?scale.width=2552
- CO₂ Abgabe e.V. (2019a): Energiesteuern klima- und sozialverträglich gestalten. Wirkungen und Verteilungseffekte des CO₂-Abgabekonzeptes auf Haushalte und Pendelnde. Januar https://co2abgabe.de/wpcontent/uploads/2019/01/Wirkungen_CO2_Abgabekonzept_2019_01_24.pdf
- CO₂ Abgabe e.V. (2019b): Grundlegende Varianten einer CO₂-Bepreisung im Vergleich. https://dateparp.sirv.com/WP_co2abgabe.de/2019/07/Vergleich_co2_konzeptemin.jpg?scale.width=2516
- CO₂-Steuern <https://www.carbon-connect.ch/de/klimalounge/news-detail/246/co2-steuern-das-heilmittel-zur-klimarettung/>
- Dertinger, Andrea / Schill, Wolf-Peter (2019): Ansätze zur Umgestaltung von Abgaben und Umlagen auf Strom sowie Heiz- und Kraftstoffe, DIW Roundup: Politik im Fokus, No. 127, 26. März, 15 S. <https://www.econstor.eu/bitstream/10419/195175/1/1662699115.pdf>
- Deutsche Emissionshandelsstelle (DEHSt) (2019): Strompreiskompensation: Hintergrund. https://www.dehst.de/SPK/DE/startseite/SPK_verstehen/hintergrund/hintergrund_node.html

- Deutsche Emissionshandelsstelle (DEHSt) (2017): Treibhausgasemissionen 2017: Emissionshandelspflichtige stationäre Anlagen und Luftverkehr in Deutschland (VET-Bericht 2017) https://www.dehst.de/SharedDocs/downloads/DE/publikationen/VET-Bericht2017.pdf;jsessionid=8152D5E125A6A717F556609ACDDBF003.1_cid284?blob=publication-File&v=5
- Deutscher Bundestag – Wissenschaftliche Dienste (2007): Das Aufkommen und die Wirkungsweise von Lenkungssteuern und Steuervergünstigungen in Deutschland. <https://www.bundestag.de/re-source/blob/411810/041b2cc14f57e59b196a5706a8e3c981/WD-4-048-07-pdf-data.pdf>
- Deutscher Bundestag – Wissenschaftliche Dienste (2018): Ausgestaltung einer Zuckersteuer in ausgewählten Ländern und ihre Auswirkung auf Kaufverhalten, Preise und Reformulierung. WD 5 - 3000 - 064/18
- Deutscher Bundestag - Wissenschaftliche Dienste (2018): Die CO₂-Abgabe in der Schweiz, Frankreich und Großbritannien - Mögliche Modelle einer CO₂-Abgabe für Deutschland. <https://www.bundestag.de/re-source/blob/559622/266b55977294ca9f45956c5d398173be/wd-8-027-18-pdf-data.pdf>
- Deutscher Bundestag – Wissenschaftliche Dienste, Fachbereich WD 8 (Umwelt, Naturschutz, Reaktorsicherheit, Bildung und Forschung): Kurzinformation Zur CO₂-Bepreisung in Schweden. <https://www.bundestag.de/re-source/blob/683734/f61787ece2dc044b67032515cbdb3be2/WD-8-114-19-pdf-data.pdf>
- Deutsches Institut für Wirtschaftsforschung (DIW) (2019): Für eine sozialverträgliche CO₂-Bepreisung, Berlin, 05. Juli https://www.diw.de/documents/publikationen/73/diw_01.c.635193.de/diwkompakt_2019-138.pdf
- Deutsches Krebsforschungszentrum Heidelberg (DKFZ) (2003): Tabaksteuererhöhungen – Fakten und Argumente. Heidelberg. https://www.dkfz.de/de/tabakkontrolle/download/Publikationen/Fakten/Factsheet_Tabaksteuererhoe-hung.pdf
- Diekmann, Andreas / Bruderer Enzler Heidi (2019): Eine CO₂-Abgabe mit Rückerstattung hilft dem Klimaschutz und ist sozial gerecht, in: *GAIA* 28/3, S. 271– 274.
- Economists' statement on carbon dividends. Organized by the Climate Leadership Council. <https://www.econstatement.org/>; <https://clccouncil.org/economists-statement/>
- Ecoplan u.a. (2015) - Ecoplan, EPFL und FHNW: Wirkungsabschätzung CO₂-Abgabe – Modellrechnungen, Dezember 2015.
- Ecoplan (2017): Wirkungsabschätzung CO₂-Abgabe, Aktualisierung bis 2015, im Auftrag des Bundesamts für Umwelt, 16. Juni 2017.,
- Edenhofer, O., Flachsland, C., Kalkuhl, M., Knopf, B., Pahle, M. (2019). Optionen für eine CO₂-Preisreform. In MCC, PIK, 13.07.2019, Arbeitspapiere. https://www.mcc-berlin.net/fileadmin/data/B2.3_Publications/Working%20Paper/2019_MCC_Optionen_f%C3%BCr_eine_CO2-Preisreform_final.pdf.
- Eggert, W. / Krieger, T. / Stöwhase, S. (2010): Sollte der ermäßigte Mehrwertsteuersatz abgeschafft werden? In: *Wirtschaftsdienst* 90. Jg., H. 11, S. 742–748
- Epp, S. (2017): Die Entwicklung von Energiearmut in Deutschland – Eine kritische Diskussion von Messkonzepten. Masterarbeit für die Prüfung zum Master of Science (M. Sc.) Economics Ruprecht-Karls-Universität Heidelberg 2017
- European Commission, DG Environment (2008): The use of differential VAT rates to promote changes in consumption and innovation, Studie durchgeführt von: Institute for Environmental Studies Vrije Universiteit Amsterdam
- European Commission (2021): Carbon Border Adjustment Mechanism: Questions and Answers. https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/ganda_21_3661
- Ewringmann, Dieter (2020): Auswirkungen von Subventionen und Steuervergünstigungen auf die nachhaltige Entwicklung. Umweltschädliche Subventionen in Luxemburg - Erfassung und Kontrolle. Bericht im Auftrag des Ministeriums für Nachhaltige Entwicklung und Infrastrukturen Luxemburg, April 2020 (unveröffentlicht).
- Flatley, Annika (2015): Mehrwertsteuer: 3 Ideen für eine nachhaltige Reform, in: *Utopia*. <https://utopia.de/mehrwertsteuer-3-ideen-fuer-eine-nachhaltige-reform-2471/>
- Forum Ökologisch-Soziale Marktwirtschaft (FÖS) (2014): Umsetzung eines CO₂-Mindestpreises in Deutschland. Internationale Vorbilder und Möglichkeiten für die Ergänzung des Emissionshandels. <http://www.foes.de/pdf/2014-10-FOES-CO2-Mindestpreis.pdf>
- Forum Ökologisch-Soziale Marktwirtschaft (FÖS) (2017): Energiesteuerreform für Klimaschutz und Energiewende. Konzept für eine sozial- und wettbewerbsverträgliche Reform der Energiesteuern und ein flächendeckendes Preissignal. November. Unter Mitarbeit von Lena Reuster, Matthias Runkel, Florian Zerzawy, Swantje Fiedler, Alexander Mahler unter Mitarbeit von Philipp Thunshirn. Berlin <http://www.foes.de/pdf/2017-11-Energiesteuerreform.pdf>
- Forum Ökologisch-Soziale Marktwirtschaft (FÖS)/Klinski, Stefan (2018): Alternative Finanzierungsoptionen für erneuerbare Energien im Kontext des Klimaschutzes und ihrer zunehmenden Bedeutung über den Stromsektor hinaus. Hg. v. Umweltbundesamt http://www.foes.de/pdf/2018-07-17_climate-change_20-2018_alternativefinanzierungsoptionen.pdf
- Forum Ökologisch-soziale Marktwirtschaft (FÖS) (2019a): Ein Preis für CO₂, Vergleich verschiedener Konzepte zur CO₂-Bepreisung im Rahmen der Energiesteuer, Juli, 27 S.
- Forum Ökologisch-soziale Marktwirtschaft (FÖS) (2019b): Lenkungs- und Verteilungswirkungen einer klimaschutzorientierten Reform der Energiesteuern, Hintergrundpapier zur Pressekonferenz, Juli 2019. http://www.foes.de/pdf/2019-07-FOES_CO2%20Preis_Hintergrundpapier_BMU.pdf
- Franckle, Rebecca L. / Levy, Douglas E. / Macias-Navarro, Lorena / Rimm, Eric B. (2018). Traffic-light labels and financial incentives to reduce sugar-sweetened beverage purchases by low-income Latino families: a randomized controlled trial. Published online: 01 March 2018. <https://www.ncbi.nlm.nih.gov/pubmed/29493476>.
- Frankfurter Rundschau (2019): „Was macht der Staat mit der Tabaksteuer?“, Artikel – Aktualisiert am 07.01.2019. <https://www.fr.de/politik/macht-staat-tabaksteuer-11024101.html>
- Friedrichsen, Jana / Schmacker, Renke (2019): Die Angst vor Stigmatisierung hindert Menschen daran, Transferleistungen in Anspruch zu nehmen, in: *DIW-Wochenbericht* 26, 2019

- Hagenaars, Luc Louis / Jeurissen, Patrick Paulus Theodoor / Klazinga, Niek Sieds (2017): Review: The taxation of unhealthy energy-dense foods (EDFs) and sugar-sweetened beverages (SSBs): An overview of patterns observed in the policy content and policy context of 13 case studies. In: Health Policy. 2017. <https://doi.org/10.1016/j.healthpol.2017.06.011>
- Hansmeyer, K.-H. (1980): Steuern auf spezielle Güter, in: Handbuch der Finanzwissenschaft 3. Aufl., Bd. II.
- Hansmeyer, K.-H. / Ewringmann, D. (1987): Der Wasserpfeffig. Finanzwissenschaftliche Forschungsarbeiten, NF Bd. 56, Berlin
- Hedtkamp, Günter (1980): Klassifikation der öffentlichen Einnahmen, in: Handbuch der Finanzwissenschaft. 3. Aufl. Bd II, S. 68 ff.
- Heinig, Kurt (1949/1951): Das Budget, Bd.1 und Bd.2, Tübingen
- Hernández-F, M. / Batis, C. / Rivera, Juan A. / Colchero, M. A. (2019): Reduction in purchases of energy-dense nutrient-poor foods in Mexico associated with the introduction of a tax in 2014, in: <https://www.sciencedirect.com/science/article/abs/pii/S0091743518302974?via%3Dihub>
- Herzig, Linus / Oldag, Caspar (Germanwatch) (2019): CO₂-Preise: eine Idee, deren Zeit gekommen ist. Bestehende Instrumente und aktuelle Debatten in Europa und den G20, Juli 2019 <https://www.germanwatch.org/de/16693>
- HM Revenue&Customs. Official Statistics: Soft Drinks Industry Levy statistics commentary 2021, updated 30 September 2021. <https://www.gov.uk/government/statistics/soft-drinks-industry-levy-statistics/soft-drinks-industry-levy-statistics-commentary-2021>
- Holzberg, Mario: Schwedens Kohlenstoffsteuer: eine Erfolgsgeschichte? <https://planetkonkret.de/wp-content/uploads/2021/02/Schwedens-CO2-Steuer.pdf>
- IMK – Institut für Makroökonomie und Konjunkturforschung der Hans-Böckler-Stiftung (2019): Wirtschaftliche Instrumente für eine klima- und sozialverträgliche CO₂-Bepreisung. LOS 2: Belastungsanalyse, Vorläufige Fassung des Abschlussberichts, unkorrigiert, Juli, 68 S.
- Ipsen, Nils / Wisniewski, Thomas / Plappert, Liesa in Zusammenarbeit mit Jörn Ipsen, Universität Osnabrück (2022): Rechtsgutachten Zur Verfassungsmäßigkeit des Brennstoffemissionshandelsgesetzes (BEHG), UBA Texte 04/2022, Januar 2022. https://www.umweltbundesamt.de/sites/default/files/medien/479/publikationen/texte_04-2022_zur_verfassungsmaessigkeit_des_brennstoffemissionshandelsgesetzes.pdf
- INFRAS (2019): Sigrist, D. / Iten, R. / Zimmermann, M. (2019): Finanzielle Auswirkung von Abgaben auf Brennstoffe, Treibstoffe und Flugtickets. Rechenbeispiele für ausgewählte Haushalte. INFRAS Schlussbericht Zürich, 19. September 2019
- IWD (2019) Kraftstoff: Synthetik statt Bio? <https://www.iwd.de/artikel/kraftstoff-synthetik-statt-bio-446349/>
- Jatzke, Harald (2019): Möglichkeiten und Grenzen der Einführung von Fett- und Zuckersteuern in Deutschland nach dem Vorbild anderer EU-Mitgliedstaaten, in: ZfZ - Zeitschrift für Zölle und Verbrauchsteuern 52 Nr. 1 / 2019, 95. Jahrgang. https://www.stollfuss.de/media/88734/zfz01_2019_muster.pdf
- Jatzke, Harald : Zuckersteuer auf zuckerhaltige Erfrischungsgetränke. https://aok-bv.de/imperia/md/aokbv/engagement/wenigerzucker/zrg3_digital_presentation_prof_jatzke_zuckersteuer.pdf
- Jatzke, Harald (2020): Bei der Zuckersteuer von anderen Staaten lernen. <https://www.gg-digital.de/2020/06/bei-der-zuckersteuer-von-anderen-staaten-lernen/index.html>
- Jung, Rainer (2022): Transformationsförderung sollte CO₂-Grenzausgleich ergänzen – Neue Studie prüft Entwurf der EU-Kommission. Hans-Böckler-Stiftung. <https://idw-online.de/de/news793873>
- Kahl, Hartmut/ Kahles, Markus (2019): Europa- und verfassungsrechtliche Spielräume für die Rückerstattung einer CO₂-Bepreisung, Würzburger Studien zum Umweltenergierecht Nr. 13, Juli, https://stiftung-umweltenergierecht.de/wpcontent/uploads/2019/07/Stiftung_Umweltenergierecht_13.-WuerzburgerStudien_2019-06-30.pdf
- Kahl, Hartmut / Simmel, Lea (2017): Europa- und verfassungsrechtliche Spielräume einer CO₂-Bepreisung in Deutschland, Würzburger Studien zum Umweltenergierecht Nr. 6, Oktober, 57 S. https://stiftung-umweltenergierecht.de/wpcontent/uploads/2017/10/stiftung_umweltenergierecht_wuestudien_06_co2_bepreisung.pdf
- Kalsch, Rainer / Stokes, Raymond G. (2003): Faktor Öl. Die Mineralölwirtschaft in Deutschland 1859 – 1974
- Kardish, Chris U/ Wildgrube, Theresa (2022): Carbon Border Adjustment Mechanism Administrative structure and implementation challenges. Umweltbundesamt - Climate Change | 21/2022.
- Kemfert, Claudia / Schill, Wolf-Peter / Wägner, Nicole / Zaklan, Aleksandar (2019): Umweltwirkungen der Ökosteuer begrenzt, CO₂-Bepreisung der nächste Schritt. DIW Wochenbericht Nr. 13/201
- KliK 2019: Jahresbericht 2018 der Stiftung Klimaschutz und CO₂-Kompensation
- Klinski, Stefan (2019): Emissionen als Bemessungsgrundlage für CO₂-Steuer zulässig, Standpunkt im Tagesspiegel Background vom 14. August 2019
- Knigge, M. / Görlach, B. (Ecologic) (2005): Die Ökologische Steuerreform – Auswirkungen auf Umwelt, Beschäftigung und Innovation Zusammenfassung des Endberichts für das Vorhaben: „Quantifizierung der Effekte der Ökologischen Steuerreform auf Umwelt, Beschäftigung und Innovation“ Forschungsprojekt im Auftrag des Umweltbundesamts FuE-Vorhaben Förderkennzeichen 204 41 194, Oktober 2005. <https://www.umweltbundesamt.de/sites/default/files/medien/publikation/short/k2810.pdf>
- Lackmann, Johannes / Klusmann, Björn (2019): Eckpunkte zur Einführung eines wirtschafts- und sozialverträglichen CO₂-Preises: „Energiewende entfesseln – marktgerechte CO₂-Bepreisung statt bürokratischer Einengung“, in: Zeitschrift für Neues Energierecht, Heft 2, S.71-76
- Leprich, Uwe: Umsetzung einer wirtschaftsfreundlichen CO₂- Bepreisung in Deutschland für den ETS- und den Nicht-ETS-Bereich, E&E Consult GbR mit Ergänzungen von Florian Zerzawy und Swantje Fiedler unter Mitarbeit von Paul Butschbacher, Forum Ökologisch-Soziale Marktwirtschaft (FÖS) Saarbrücken/Berlin, im Oktober 2019
- Lhachimi, Stefan K. (2020): Taxation of unprocessed sugar or sugar-added foods for reducing their consumption and preventing obesity or other adverse health outcomes, Version published: 09 April 2020. <https://www.cochranelibrary.com/cdsr/doi/10.1002/14651858.CD012333.pub2/full>

- Lhachimi, Stefan K. / Pega, Frank / Heise, Thomas L. / Fenton, Candida / Gartlehner, Gerald / Griebler, Ursula / Sommer, Isolde / Bombana, Manuela / Katikireddi, Srinivasa Vittal (2020): *Taxation of the fat content of foods for reducing their consumption and preventing obesity or other adverse health outcomes*. In: *Cochrane Database of Systematic Reviews*. September 2020. <https://doi.org/10.1002/14651858.CD012415.pub2>
- Martos, É. u.a. (2015): ASSESSMENT OF THE IMPACT OF A PUBLIC HEALTH PRODUCT TAX, Final report Budapest, November 2015. https://www.euro.who.int/_data/assets/pdf_file/0008/332882/assessment-impact-PH-tax-report.pdf
- Matthes, Felix (2019a): Standpunkt - CO₂-Preis jenseits der Leerformel, in: Tagesspiegel vom 8. April 2019
- Matthes, Felix (2019b): Ein Emissionshandelssystem für die nicht vom EU ETS erfassten Bereiche: Praktische Umsetzungsthemen und zeitliche Erfordernisse. Erstellt im Auftrag von Agora Energiewende. Berlin. https://www.agora-energie-wende.de/fileadmin2/Projekte/2019/2019-08-ETS-fuerWaerme-und-Verkehr/159_ETs-fuer-Waerme-und-Verkehr_DE_WEB.pdf
- Mercator Research Institute on Global Commons and Climate Change (MCC) / Potsdam Institut für Klimafolgenforschung (PIK) (2019): Optionen für eine CO₂-Preisreform. MCCPIK-Expertise für den Sachverständigenrat zur Begutachtung der gesamtwirtschaftlichen Entwicklung.
- Nieder-Eichholz, Markus (1995): Die Subventionsordnung. Berlin, S. 28
- Nysten, Jana (2019): Zur Zulässigkeit der Ausweitung des EU-Emissionshandels nach Art. 24 EHS-RL auf die Bereiche Verkehr und Wärme in Deutschland, Würzburger Berichte zum Umweltenergierecht Nr. 43 vom 12. Juli. https://stiftung-umweltenergierecht.de/wpcontent/uploads/2019/07/Stiftung_Umweltenergierecht_WueBerichte_43_AusweitungEHS.pdf
- Öko-Institut (2019): Dem Ziel verpflichtet II - CO₂- Mindestpreise für die Umsetzung des Kohleausstiegs, Studie für den WWF, Juli, 88 S. <https://www.wwf.de/fileadmin/fm-wwf/Publikationen-PDF/WWF-Studie-CO2-Mindestpreise2019-Dem-Ziel-verpflichtet2.pdf>
- Öko-Institut / Klinski, S. (2013): Konzepte für die Beseitigung rechtlicher Hemmnisse des Klimaschutzes im Gebäudebereich. Abrufbar unter: https://www.umweltbundesamt.de/sites/default/files/medien/377/publikationen/climate_change_11_2013_konzepte_fuer_die_beseitigung_rechtlicher_hemmnisse_des_klimaschutzes_im_gebaeudebereich_bf_0_0_0.pdf
- Pell, D. u.a. (2021): Changes in soft drinks purchased by British households associated with the UK soft drinks industry levy: controlled interrupted time series analysis. <https://www.bmj.com/content/372/bmj.n254>
- Pfinder, M. / Heise, T.L. / F. Pega / C. Fenton / U. Griebler / G. Gartlehner / I. Sommer / S. V. Katikireddi <https://www.cochranelibrary.com/cdsr/doi/10.1002/14651858.CD012333.pub2/information#CD012333-cr-0003>
- Pimpin, Laura / Sassi, Franco / Corbould, Emily / Friebe, Rocco / Webber, Laura u.a. (2019): Fiscal and pricing policies to improve public health: a review of the evidence. UK Health Forum. https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/743118/Fiscal_and_Pricing_Policies_report_FINAL.pdf
- Piketty, Thomas (2014): Das Kapital im 21. Jahrhundert, 3. Aufl. München.
- Potsdam-Institut für Klimafolgenforschung (PIK) / Mercator Research Institute on Global Commons and Climate Change (MCC) (2018): Eckpunkte einer CO₂-Preisreform in Deutschland. November. Unter Mitarbeit von Christian Flachsland Ottmar Edenhofer (MCC Working Paper 1/2018) https://www.mccberlin.net/fileadmin/data/B2.3_Publications/Working%20Paper/2018_MCC_Working_Paper_1_CO2-Preisreform.pdf
- Puls, Thomas / Schaefer, Thilo (2019): Was kann Deutschland von Schweden lernen? Working Paper CO₂-Reduktion im Verkehr: IW-Policy Paper, No. 8/2019. <https://www.econstor.eu/bitstream/10419/204447/1/167750319X.pdf>
- Roache S.A., Gostin L.O. (2017): The Untapped Power of Soda Taxes: Incentivizing Consumers, Generating Revenue, and Altering Corporate Behavior, in: *International Journal of Health Policy and Management*, 2017, 6(9), 489–493 http://www.ijhpm.com/article_3376_cfa3e140fb10202332ce4e53fcb5d63.pdf
- RWI Leibniz Institut/Frondel, Manuel (2019): CO₂-Bepreisung in den nicht in den Emissionshandel integrierten Sektoren: Optionen für eine sozial ausgewogene Ausgestaltung, Kurzgutachten für den BDEW. https://www.bdew.de/media/documents/20190709_Studie-CO2-Bepreisung_BYKgtF.pdf
- Sachverständigenrat zur Begutachtung der gesamtwirtschaftlichen Entwicklung/SVR (2019): Aufbruch zu einer neuen Klimapolitik, Sondergutachten, Juli, 157 S. https://www.sachverstaendigenratwirtschaft.de/fileadmin/dateiablage/gutachten/sg2019/sg_2019.pdf
- Schäffle (1892): Zur wissenschaftlichen Orientierung über die neueste Handelspolitik, in: *Zeitschrift für die gesamte Staatswissenschaft*, Bd. 48, H. 3, S. 516 ff. (1892)
- Schaller, Katrin; Mons, Ute (2018). Tax on sugar sweetened beverages and influence of the industry to prevent regulation. *Science & Research*. Original Contribution. Peer-reviewed. Manuscript received: 24.07.2017. Revision accepted: 18.10.2017. In: *Ernährungs-Umschau international*. https://www.ernaehrungs-umschau.de/fileadmin/Ernaehrungs-Umschau/pdfs/pdf_2018/02_18/EU02_2018_WuF_Schaller_englisch.pdf
- Schmacker, Renke (2016): Eine Softdrinksteuer zur fiskalischen Konsumsteuerung, DIW Roundup: Politik im Fokus, No. 103, Deutsches Institut für Wirtschaftsforschung (DIW), Berlin <https://www.econstor.eu/bitstream/10419/147528/1/871681307.pdf>
- Schmacker, Renke (2018): Softdrinksteuer: Proportionale Steuer ist der vielversprechendste Ansatz, DIW aktuell, No. 10, Deutsches Institut für Wirtschaftsforschung (DIW), Berlin. <https://www.econstor.eu/bitstream/10419/181229/1/1028880375.pdf>
- Schmölders, Günter (1956): Das Aufwand- und Verbrauchsteuersystem, in: *Handbuch der Finanzwissenschaft*, 2. Aufl. Bd.2
- Schmölders, Günter (1965): *Finanzpolitik*, 2. Aufl., Berlin, Heidelberg, New York
- Schmölders, G. / Hansmeyer K.-H. (1980), *Allgemeine Steuerlehre*, 5. Aufl. Berlin
- Schnellenbach, Jan (2016): Zuckersteuer: Paternalistische Politik, in: *Wirtschaftsdienst* 2016, S. 11 f. <https://www.econstor.eu/bitstream/10419/156447/1/877452490.pdf>
- Schultz project consult (2017): *Ökologische Steuerreform 2.0 Einführung einer CO₂-Steuer*, Arbeitspapier -. 7. März. Berlin

- Schweizerische Eidgenossenschaft (2011): CO₂-Gesetz: Bundesgesetz über die Reduktion der CO₂-Emissionen (CO₂-Gesetz) vom 23. Dezember 2011 (Stand am 1. Januar 2021) SR 641.71
- Schweizerische Eidgenossenschaft (2012): CO₂-Verordnung: Verordnung über die Reduktion der CO₂-Emissionen (CO₂-Verordnung) vom 30. November 2012 (Stand am 1. Januar 2021), SR 641.711
- Schweizerische Eidgenossenschaft – BAFU (2018); Bundesamt für Umwelt (2018): Faktenblatt Wirkungsabschätzung und Evaluation der CO₂-Abgabe auf Brennstoffe, Montag, 19. Februar 2018
- Seiringer, Joachim Philipp / Belabed, Christian Alexander (2010): Wohlfahrtsstaat und Krisen: Fallbeispiel Schweden. <https://www.yumpu.com/de/document/read/6671681/beitrag-belabed-seiringer-momentum-kongress>
- Smed, S. / Scarborough, P. / Rayner, M. / Jensen, J. D. (2016): The effects of the Danish saturated fat tax on food and nutrient intake and modelled health outcomes. In: European Journal of Clinical Nutrition. <https://www.nature.com/articles/ejcn20166>
- Statista: Durchschnittlicher Preis für Diesel-Kraftstoff in Deutschland vom 7. Januar 2014 bis zum 9. November 2021 (in Eurocent pro Liter) <https://de.statista.com/statistik/daten/studie/224105/umfrage/durchschnittlicher-preis-fuer-diesel-kraftstoff/>
- Staubli, David (2018): Die kuriosesten Steuern der Geschichte – analytisch betrachtet, in: Die Volkswirtschaft - Plattform für Wirtschaftspolitik, Bern 16.10.2018. <https://dievolkswirtschaft.ch/de/2018/10/die-kuriosesten-steuern-der-geschichte-analytisch-betrachtet/>
- Strünck, Chr. u.a. (2016): Eine empirische Analyse als Basis für existenzsichernde Sozialpolitik, Siegen, 18.02.2016
- Swissinfo. Ch : Die Schweiz verfehlt ihr Klimaziel. https://www.swissinfo.ch/ger/co2-emissionen_weniger_kuehe_--_aber_mehr_fahrzeuge_--_die_schweiz_verfehlt_ihr_klimaziel/45868012?utm_campaign=own-posts&utm_medium=display-list&utm_source=swissinfoch&utm_content=o
- TEP Energy GmbH und Rütter Soceco (2016): Wirkungsabschätzung CO₂-Abgabe – Direktbefragungen, April 2016.
- Thalmann, P. (2019): Die Akzeptanz der CO₂-Abgabe in der Schweiz. Forum Ökologisch-Soziale Marktwirtschaft, Fachworkshop "CO₂-Preis in Deutschland - Ökonomische Instrumente richtig kommunizieren".
- Thöne, Michael (2005): Tragfähigkeit der Finanzpolitik bei Lenkungssteuern, Köln.
- Umweltbundesamt/UBA (2019b): CO₂-Bepreisung in Deutschland. Ein Überblick über die Handlungsoptionen und ihre Vor- und Nachteile, Factsheet, 3. Juli, 23 S. <https://www.umweltbundesamt.de/publikationen/co2-bepreisung-in-deutschland>.
- Vörhinger, Frank, et al. & Swiss Federal Office of Energy (2016): *Social Cushioning of Energy Price Increases and Public Acceptability*. Bern: Swiss Federal Office of Energy.
- Weishaar, S.E. (2018), Introducing Carbon Taxes at Member State Level – Issues and Barriers, Wifo Working Papers 557, Wien.
- Wernsmann, R. (2021): Zusammenfassung der Ergebnisse des im Auftrag der FDP-Bundestagsfraktion erstellten Rechtsgutachtens „Verfassungswidrigkeit der CO₂-Bepreisung nach dem Brennstoffemissionshandelsgesetz (BEHG) im Zeitraum von 2021 bis 2025/26“ https://www.fdpbt.de/sites/default/files/2021-02/Zusammenfassung_Rechtsgutachten_BEHG_FDP.pdf
- WHO: Good Practice Brief. Public Health Product Tax in Hungary: An example of successful intersectoral action using a fiscal tool to promote healthier food choices and raise revenues for public health. https://www.euro.who.int/_data/assets/pdf_file/0004/287095/Good-practice-brief-public-health-product-tax-in-hungary.pdf
- Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium für Wirtschaft und Energie (BMWi) (2019): „Energiepreise und effiziente Klimapolitik“, Berlin
- World Bank (1999): Curbing the Epidemic. Governments and the Economics of Tobacco Control. <https://documents1.worldbank.org/curated/en/914041468176678949/pdf/multi-page.pdf>
- Wright, A. / Smith, K.E. / Hellowell, M. (2017). Policy lessons from health taxes: a systematic review of empirical studies. https://www.ncbi.nlm.nih.gov/pmc/articles/PMC5477308/pdf/12889_2017_Article_4497.pdf
- Zech, Konstantin M. und Lindner, Bernd M.: Braucht Deutschland eine CO₂-Steuer? https://www.researchgate.net/profile/Konstantin-Zech/publication/328172645_Braucht_Deutschland_eine_CO2-Steuer/links/5c66c3df92851c1c9de43cd6/Braucht-Deutschland-eine-CO2-Steuer.pdf
- Zimmermann, Klaus W. (1985): Umweltpolitik und Verteilung: Eine Analyse der Verteilungswirkungen des öffentlichen Gütes Umwelt, Erich Schmidt-Verlag, Berlin (zugl. Habil-Schrift, Universität z. Köln, 1982)

FiFo Discussion Papers / Finanzwissenschaftliche Diskussionsbeiträge

Eine Schriftenreihe des Finanzwissenschaftlichen Forschungsinstituts an der Universität zu Köln; ISSN 0945-490X.

Kostenloser Download: www.fifo-koeln.de. Discussions Papers can be downloaded free of charge from: www.fifo-koeln.de.

- 00-1 Thöne, M.: Ein Selbstbehalt im Länderfinanzausgleich?
- 00-2 Braun, S., Kitterer, W.: Umwelt-, Beschäftigungs- und Wohlfahrtswirkungen einer ökologischen Steuerreform: eine dynamische Simulationsanalyse unter besonderer Berücksichtigung der Anpassungsprozesse im Übergang.
- 02-1 Kitterer, W.: Die Ausgestaltung der Mittelzuweisungen im Solidarpakt II.
- 05-1 Peichl, A.: Die Evaluation von Steuerreformen durch Simulationsmodelle.
- 05-2 Heilmann, S.: Abgaben- und Mengenlösungen im Klimaschutz: die Interaktion von europäischem Emissionshandel und deutscher Ökosteuern.
- 05-3 Fuest, C., Peichl, A., Schaefer, T.: Dokumentation FiFoSiM: Integriertes Steuer-Transfer-Mikrosimulations- und CGE-Modell.
- 06-1 Fuest, C., Peichl, A., Schaefer, T.: Führt Steuervereinfachung zu einer „gerechteren“ Einkommensverteilung? Eine empirische Analyse für Deutschland.
- 06-2 Bergs, C., Peichl, A.: Numerische Gleichgewichtsmodelle – Grundlagen und Anwendungsgebiete.
- 06-3 Thöne, M.: Eine neue Grundsteuer – Nur Anhängsel der Gemeindesteuerreform?
- 06-4 Mackscheidt, K.: Über die Leistungskurve und die Besoldungsentwicklung im Laufe des Lebens.
- 06-5 Fuest, C., Peichl, A., Schaefer, T.: Does tax simplification yield more equity and efficiency? An empirical analysis for Germany.
- 06-6 Fuest, C., Peichl, A., Schaefer, T.: Die Flat Tax: Wer gewinnt? Wer verliert? Eine empirische Analyse für Deutschland.
- 06-7 Kitterer, W., Finken, J.: Zur Nachhaltigkeit der Länderhaushalte – eine empirische Analyse.
- 06-8 Bergs, C., Fuest, C., Peichl, A., Schaefer, T.: Reformoptionen der Familienbesteuerung: Aufkommens-, Verteilungs- und Arbeitsangebotseffekte.
- 06-9 Ochmann, R., Peichl, A.: Measuring distributional effects of fiscal reforms.
- 06-10 Peichl, A., Schaefer, T.: Documentation FiFoSiM: Integrated tax benefit microsimulation and CGE model.
- 06-11 Peichl, A., Schaefer, T., Scheicher, C.: Measuring Richness and Poverty. A micro data application to Germany and the EU-15.
- 07-1 Fuest, C., Mitschke, J., Peichl, A., Schaefer, T.: Wider die Arbeitslosigkeit der beruflich Geringqualifizierten: Entwurf eines Kombilohn-Verfahrens für den Niedriglohnssektor.
- 07-2 Groneck, M., Plachta, R.: Eine natürliche Schuldenbremse im Finanzausgleich.
- 07-3 Kitterer, W.: Bundesstaatsreform und Zukunft der Finanzverfassung.
- 07-4 Brenneisen, F., Peichl, A.: Dokumentation des Wohlfahrtsmoduls von FiFoSiM.
- 07-5 Brenneisen, F., Peichl, A.: Empirische Wohlfahrtsmessung von Steuerreformen.
- 07-6 Fuest, C., Peichl, A., Schaefer, T.: Is a Flat Tax politically feasible in a grown-up Welfare State?
- 07-7 Groneck, M., Plachta, R.: Simulation der Schuldenbremse und der Schuldenschranke für die deutschen Bundesländer.
- 07-8 Becker, J., Fuest, C.: Tax Enforcement and Tax Havens under Formula Apportionment.
- 07-9 Fuest, C., Peichl, A.: Grundeinkommen vs. Kombilohn: Beschäftigungs- und Finanzierungswirkungen und Unterschiede im Empfängerkreis.
- 08-1 Thöne, M.: Laffer in Luxemburg: Tankverkehr und Steueraufkommen im Großherzogtum.
- 08-2 Fuest, C., Thöne, M.: Staatsverschuldung in Deutschland: Wende oder Anstieg ohne Ende?
- 08-3 Becker, J., Peichl, A., Rincke, J.: Politicians' outside earnings and electoral competition.
- 08-4 Paulus, A., Peichl, A.: Effects of flat tax reforms in Western Europe on equity and efficiency.
- 08-5 Peichl, A., Schaefer, T.: Wie progressiv ist Deutschland? Das Steuer- und Transfersystem im europäischen Vergleich.
- 08-6 Peichl, A.: The benefits of linking CGE and Microsimulation Models – Evidence from a Flat Tax analysis.
- 08-7 Groneck, M.: A Golden Rule of Public Finance or a Fixed Deficit Regime? Growth and Welfare Effects of Budget Rules.
- 08-8 Plachta, R. C.: Fiscal Equalisation and the Soft Budget Constraint.
- 09-1 Mackscheidt, K.: Warum die Steuerzahler eine Steuervereinfachung verhindern.
- 09-2 Herold, K.: Intergovernmental Grants and Financial Autonomy under Asymmetric Information.
- 09-3 Finken, J.: Yardstick Competition in German Municipalities.
- 10-1 Mackscheidt, K., Banov, B.: Ausschluss und Zwang im Kollektiven.
- 12-1 Dobroschke, S.: Energieeffizienzpotenziale und staatlicher Lenkungsbedarf.
- 12-2 Mackscheidt, K.: Ein Szenario für 2017.
- 12-3 Brügelmann, R., Schaefer, T.: Der Einkommenssteuertarif verteilt stärker um als je zuvor. Eine Simulationsanalyse.
- 12-4 Thöne, M.: 18 Billion At One Blow. Evaluating Germany's Twenty Biggest Tax Expenditures.
- 12-5 Colombier, C.: Drivers of Health Care Expenditure: Does Baumol's Cost Disease Loom Large?
- 13-1 Mackscheidt, K.: Die gesetzliche Unfallversicherung im Systemvergleich.
- 14-1 Diekmann, L., Jung, A., Rauch, A.: Klimaschutz trotz knapper Kassen? Eine empirische Untersuchung zu Finanzierungsmodellen für Klimaschutzaktivitäten in Städten und Gemeinden.
- 15-1 Thöne, M.: Blockade beim deutschen Finanzausgleich – Ein Vorschlag zur Güte.
- 15-2 Braendle, T., Colombier, C.: What Drives Public Health Care Expenditure Growth? Evidence from Swiss Cantons, 1970-2012.
- 16-1 Mackscheidt, K.: Flüchtlingspolitik – Finanzierung durch Migrationssonderfonds und Erbschaftsteuer?
- 16-2 Mackscheidt, K.: Die schleichende Entstehung der Schuldenkrise in Südeuropa – und ihre Therapie.
- 16-3 Colombier, C.: Population Aging in Healthcare – A Minor Issue? Evidence from Switzerland.

- 16-4 Mackscheidt, K.: Der Weg in die Nullzinspolitik der EZB – Muss die Geldpolitik so bleiben, oder gibt es einen Ausweg?
- 17-1 Mackscheidt, K.: Zur Finanzierung einer Verlängerung der Bezüge bei der Arbeitslosenversicherung.
- 17-2 Mackscheidt, K.: Der Wandel in der Staatsschuldentheorie und die öffentlichen Schulden in Europa.
- 17-3 Bernard, R.: Political Fragmentation and Fiscal Policy: Evidence from German Municipalities
- 18-1 Funke, J., Koldert, B.: Kosten und Nutzen hausärztlicher Versorgungsmodelle
- 19-1 Jung, A., Koldert, B., Reuschel, S.: Interkommunale Schulkooperationen: Hemmnisse und Ansätze zu ihrer Bewältigung.
- 19-2 Jung, A., Koldert, B.: Mobilstationen im Stadt. Umland. Netzwerk – ein Versuch einer Begriffseinordnung.
- 19-3 Mackscheidt, K.: Der Bundeshaushalt und seine Nebenhaushalte bis 2030 – Drangsal und Hilfe.
- 19-4 Jochimsen, B.: Christmas Lights in Berlin – New Empirical Evidence for the Private Provision of a Public Good.
- 19-5 Barone, G., Kreuter, H.: Low-wage import competition and populist backlash: The case of Italy.
- 19-6 Jochimsen, B., Maina, A.: Consumption Taxes, Income Distribution and Poverty.
- 20-1 Mackscheidt, K., Maier-Rigaud, R.: Die Grenzen der beitragsorientierten Sozialversicherungen: Grundsatzüberlegungen zum Verhältnis von Beitrags- und Steuerfinanzierung.
- 20-2 Thöne, M.: Von der Schwierigkeit, tragfähig in die Zukunft zu investieren. Und wie es doch zu schaffen ist. Plus Nachbemerkung: Zukunftsinvestitionen in Zeiten der Corona-Pandemie.
- 20-3 Thöne, M.: On the difficulty of investing sustainably in the future. And how it can be done. Plus postscript: Future investments in the in times of the Corona-pandemic.
- 20-4 Breuer, C. and Colombier, C.: Debt and Growth: Historical Evidence.
- 20-5 Mackscheidt, K.: Die Empirie gegen eine neoliberale Wirtschaftspolitik. Buchbesprechung zu Banerjee und Duflo „Gute Ökonomie für harte Zeiten“.
- 20-6 Mackscheidt, K.: Der vergangene Reichtum Venedigs und die zukünftige Wohlfahrt Europas.
- 21-1 Thöne, M.: Der Beitrag eines resilienten Finanzausgleichs zur Krisenbewältigung.
- 22-1 Mackscheidt, K.: Politik und Kultur von Karl dem Kühnen in Burgund.
- 22-2 Thöne, M.: The Quality of Public Finances.
- 22-3 Ewringmann, D., Mackscheidt, K.: Lenkungssteuern und Lenkungsabgaben. Ein Diskurs zur Leistungsfähigkeit abgabenrechtlicher Regelungen.