

Schriften zum Steuerrecht

---

Band 53

# Struktur, Entwicklung und Begriff der Verbrauchsteuern

Von

Dirk Müller



Duncker & Humblot · Berlin

**DIRK MÜLLER**

**Struktur, Entwicklung und Begriff  
der Verbrauchsteuern**

# **Schriften zum Steuerrecht**

**Herausgegeben von Prof. Dr. Joachim Lang  
und Prof. Dr. Jens Peter Meincke**

**Band 53**

# **Struktur, Entwicklung und Begriff der Verbrauchsteuern**

**Von  
Dirk Müller**



**Duncker & Humblot · Berlin**

Die Deutsche Bibliothek – CIP-Einheitsaufnahme

**Müller, Dirk:**

Struktur, Entwicklung und Begriff der Verbrauchsteuern / von

Dirk Müller. – Berlin : Duncker und Humblot, 1997

(Schriften zum Steuerrecht ; Bd. 53)

Zugl.: Bochum, Univ., Diss., 1995/96

ISBN 3-428-08845-X

NE: GT

D 294

Alle Rechte vorbehalten

© 1997 Duncker & Humblot GmbH, Berlin

Fotoprint: Werner Hildebrand, Berlin

Printed in Germany

ISSN 0582-0235

ISBN 3-428-08845-X

Gedruckt auf alterungsbeständigem (säurefreiem) Papier  
entsprechend ISO 9706 

## **Vorwort**

Die vorliegende Arbeit wurde von der Juristischen Fakultät der Ruhr-Universität Bochum im Wintersemester 1995/96 als Dissertation angenommen. Obwohl das Manuskript im Oktober 1995 abgeschlossen wurde, konnten Rechtsprechung und Literatur bis Mitte April 1996 berücksichtigt werden.

Dank schulde ich an erster Stelle meinem akademischen Lehrer, Herrn Professor Dr. Heinrich Wilhelm Kruse. Er hat die Arbeit angeregt, in jeder Phase verständnisvoll betreut und mir immer mit wertvollem Rat zur Seite gestanden. Bei Herrn Professor Dr. Peter-Hubert Naendrup bedanke ich mich herzlich für die Mühe, die er als Zweitgutachter der Arbeit auf sich genommen hat.

Herrn Professor Dr. Joachim Lang und Herrn Professor Dr. Jens Peter Meincke gilt mein besonderer Dank für die Aufnahme dieser Arbeit in die Reihe „Schriften zum Steuerrecht“ des Verlages Duncker & Humblot, Berlin.

Schließlich möchte ich meiner Frau danken, die mir unersetzliche Hilfe bei der Erstellung des Manuskripts leistete und mir beim Korrekturlesen zur Seite stand.

Bochum, im Juni 1996

Dirk Müller



# Inhaltsverzeichnis

<b>Einleitung</b>	17
<b>Gang der Untersuchung</b>	20
<i>1. Teil</i>	
<b>Die geltenden Verbrauchsteuergesetze nach ihrer auf den Richtlinien der Europäischen Gemeinschaften beruhenden Harmonisierung</b>	22
A. Die europarechtlichen Grundlagen der deutschen Verbrauchsteuergesetze.....	22
I. Die europäischen Richtlinien zur Harmonisierung .....	22
II. Der europäische Binnenmarkt als Grund der Harmonisierung.....	24
III. Die auf Art. 99 EGV beruhende Harmonisierung der Verbrauchsteuern und die nationalen Gesetzgebungskompetenzen.....	26
IV. Der Einfluß der europäischen Richtlinien auf die Auslegung der nationalen Verbrauchsteuergesetze.....	29
1. Vorrang der richtlinienkonformen Auslegung.....	30
2. Gleichrangigkeit der verschiedenen Auslegungsmethoden .....	31
3. Nachrangigkeit der richtlinienkonformen Auslegung.....	32
4. Eigene Stellungnahme .....	32
B. Rechtliche Strukturen der Verbrauchsteuergesetze.....	34
I. Die Steuerobjekte.....	35
1. Die steuerliche Belastung von Alkohol und alkoholischen Getränken.....	36
a) Die steuerliche Belastung von Bier .....	36
b) Die steuerliche Belastung von Branntwein.....	37
c) Die steuerliche Belastung von Schaumwein.....	39
d) Die steuerliche Belastung von Wein.....	40
e) Die steuerliche Belastung von Zwischenerzeugnissen.....	41

2. Die steuerliche Belastung von Mineralölen und Erdgas .....	41
3. Die steuerliche Belastung von Tabakwaren .....	43
4. Die steuerliche Belastung von Kaffee .....	44
II. Der Beginn der „Verbrauchssteuerpflichtigkeit“ der belasteten Waren als Vorstufe der Steuerentstehung .....	45
1. Die Sachhaftung der Waren nach § 76 AO .....	46
2. Die besondere Steueraufsicht nach §§ 209 ff. AO und den Vorschriften der einzelnen Verbrauchsteuergesetze .....	47
3. Das Aussetzungsverfahren .....	50
a) Steuerlager .....	50
b) Das Beförderungsverfahren .....	51
aa) Das Beförderungsverfahren innerhalb des Steuergebietes .....	52
bb) Das Beförderungsverfahren zwischen den Mitgliedstaaten der Europäischen Gemeinschaft .....	53
cc) Das Beförderungsverfahren nach der Einfuhr der Waren in das Steuergebiet .....	54
c) Die Kontrolle und Sicherung der Warenbewegungen unter Steuer- aussetzung .....	54
d) Das Aussetzungsverfahren als Ersatz der bedingten Steuer (§ 50 AO) .....	55
e) Das Aussetzungsverfahren als unzulässige Beschränkung der Frei- heit des Warenverkehrs? .....	57
III. Die Anknüpfungspunkte des Steuertatbestandes im tatsächlichen .....	59
1. Die Dichotomie der Verbrauchsteuergesetze .....	59
2. Die Entnahme der verbrauchsteuerbelasteten Ware in den freien Verkehr .....	60
a) Die Entfernung der Ware aus einem Steuerlager .....	60
b) Die Entnahme zum Verbrauch im Steuerlager .....	61
3. Die Steuerentstehung bei dem Versand von Waren des freien Verkehrs .....	65
4. Die Einfuhr verbrauchsteuerbelasteter Waren aus Ländern außerhalb der europäischen Union als Anknüpfungspunkt für die Entstehung der Steuer- schuld .....	66
a) Die verfassungsrechtliche Zulässigkeit der dynamischen Verweisung .....	67
b) Die Überführung der Ware in den zollrechtlich freien Verkehr .....	70
c) Die Überführung in das Verfahren der vorübergehenden Verwendung .....	71

5.	Die Entstehung der Steuer auf Grund steuerlicher Unregelmäßigkeiten ...	72
a)	Die in den Verbrauchsteuergesetzen unmittelbar angeordneten Entstehungstatbestände .....	73
aa)	Die unrechtmäßige Herstellung der verbrauchsteuerpflichtigen Ware .....	73
bb)	Unregelmäßigkeiten im Warenverkehr unter Steueraussetzung....	73
cc)	Sonstige Fälle der Verletzung steuerlicher Pflichten.....	75
b)	Die Steuerentstehung auf Grund von Unregelmäßigkeiten bei der Einfuhr der Ware aus Drittländern.....	76
aa)	Das vorschriftswidrige Verbringen der Ware in das Steuergebiet.	76
bb)	Das Entziehen der Ware aus der zollamtlichen Überwachung .....	78
cc)	Sonstige zollrechtliche Verfehlungen.....	79
dd)	Verbrauch oder Verwendung in einer Freizone.....	80
ee)	Nichtenstehen der Steuerschuld nach Art. 206 ZK .....	81
6.	Mehrfache Verwirklichung von Steuerentstehungstatbeständen .....	81
a)	Die in den Verbrauchsteuergesetzen unmittelbar angeordneten Entstehungstatbestände .....	82
b)	Die zollrechtlichen Entstehungstatbestände .....	83
IV.	Bemessungsgrundlage und Steuertarife .....	83
V.	Steuervergünstigungen.....	84
1.	Die Abgrenzung von den am Belastungsgrund orientierten Steuervergünstigungen von den sonstige Zwecke verfolgenden Steuervergünstigungen .....	86
2.	Die Ausfuhr verbrauchsteuerpflichtiger Güter.....	87
3.	Die Belastung von Mineralöl als Kraft- oder Heizstoff .....	87
4.	Die gewerbliche Verwendung belasteter Ware .....	88
5.	Sonstige Befreiungen.....	89
6.	Steuerbefreiungen für eingeführte Waren.....	90
7.	Steuersatzermäßigungen .....	91
VI.	Steueranmeldung und Fälligkeit der Steuer .....	91
VII.	Erlaß, Erstattung und Vergütung der Verbrauchsteuer .....	92
1.	Die Rücknahme versteuerter Waren in ein Steuerlager .....	93

2. Die steuerliche Entlastung bei dem Verbrauch versteuerter Waren in anderen Mitgliedstaaten.....	94
3. Die Bedeutung des Belastungsgrundes für den Billigkeitserlaß nach § 227 AO .....	95
4. Erlaß und Erstattung auf Grund der sinngemäßen Verweisung auf die Zollvorschriften .....	99
C. Zusammenfassung.....	100

## *2. Teil*

<b>Der Begriff der Verbrauchsteuern</b>	102
A. Die Verbrauchsteuern als Steuertypus .....	103
B. Die geschichtliche Entwicklung.....	103
I. Die Akzise als Vorläuferin der Verbrauchsteuern.....	104
II. Die Akzisen im 19. Jahrhundert.....	108
III. Die Verbrauchsteuern des Zollvereins und des Norddeutschen Bundes .....	109
IV. Die Entwicklung nach der Gründung des Deutschen Reichs im Jahr 1871 .....	111
V. Die Entwicklung von der Weimarer Republik bis zum Grundgesetz.....	112
C. Die allgemeinen Charakteristika der Verbrauchsteuern .....	113
I. Der Steuergegenstand.....	114
1. Die Steuerobjekte als verbrauchsfähige Waren .....	114
2. Die Besteuerung von Luxusgütern.....	115
3. Steuern auf spezielle Güter .....	117
4. Die Belastung von Waren des privaten Konsums.....	118
5. Die Anknüpfungspunkte für die Entstehung der Steuerschuld im tatsächlichen .....	119
II. Die Steuerbemessungsgrundlage und der Steuertarif.....	120
III. Wirtschaftliche Belastungen durch die Verbrauchsteuern .....	121
1. Verbrauchsteuern als Steuern auf die Vermögensverwendung.....	121
2. Überwälzbarkeit der Verbrauchsteuern.....	123

Inhaltsverzeichnis	11
3. Der Verbrauch als Indikator steuerlicher Leistungsfähigkeit.....	125
a) Der Begriff „wirtschaftliche Leistungsfähigkeit“ in der Finanzwissenschaft .....	126
b) Die „Soll“-Leistungsfähigkeit .....	127
c) Die „Ist“-Leistungsfähigkeit.....	128
aa) Objektive Leistungsfähigkeit.....	128
bb) Subjektive Leistungsfähigkeit .....	129
d) Stellungnahme .....	131
IV. Erhebungstechnik.....	134
V. Wesensmerkmale der Verbrauchsteuern außerhalb herkömmlicher Einteilungskriterien .....	135
1. Verwaltungsorganisation .....	135
2. Entstehung auf Grund eines volkswirtschaftlich bedeutsamen Vorgangs .	135
VI. Abgrenzung zu anderen Steuerarten und Abgaben .....	136
1. Die Verkehrsteuern .....	137
2. Die Umsatzsteuer .....	138
3. Die örtlichen Verbrauch- und Aufwandsteuern .....	139
4. Die Zölle .....	140
D. Verfassungsrechtliche Vorgaben für den Begriff der Verbrauchsteuern .....	143
E. Zusammenfassung.....	143

### *3. Teil*

<b>Schlußbetrachtung</b>	145
--------------------------	-----

<b>Literaturverzeichnis</b>	146
-----------------------------	-----

## Abkürzungsverzeichnis

Abl. EG	Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften
AO	Abgabenordnung 1977 vom 16.3.1976 BGBl. I S. 613 mit Änderungen
BB	Betriebs-Berater
BFH	Bundesfinanzhof
BFHE	Amtliche Sammlung von Entscheidungen des Bundesfinanzhofs
BFH/NV	Sammlung amtlich nicht veröffentlichter Entscheidungen des Bundesfinanzhofs
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch vom 18. August 1896 RGBl. S. 195, zuletzt geändert durch Einführungsgesetz zur Insolvenzordnung vom 5. Oktober 1994 BGBl. I S. 2911
BGBI. I	Bundesgesetzblatt Teil I
BGHZ	Amtliche Sammlung von Entscheidungen des Bundesgerichtshofs in Zivilsachen
BierStG	Biersteuergesetz vom 21.12.1993 BGBl. I S. 2150, 2158
BierStVO	Verordnung zur Durchführung des Biersteuergesetzes vom 24. August 1994 BGBl. I S. 2191
BK	Bonner Kommentar zum Grundgesetz
BMF-Schriftenreihe	Schriftenreihe des Bundesministeriums der Finanzen
BrantwMonG	Gesetz über das Branntweinmonopol vom 8.4.1922 RGBl. I S. 335, 405, in der im BGBl. III 612-7 veröffentlichten Fassung
BrantwStVO	Branntweinsteuerverordnung vom 21. Januar 1994 BGBl. I S. 104
BR-Drucks.	Drucksache des Deutschen Bundesrates
BStBl. II	Bundessteuerblatt Teil II
BStBl. III	Bundessteuerblatt Teil III
BVerfG	Bundesverfassungsgericht
BVerfGE	Amtliche Sammlung von Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts
BVerwG	Bundesverwaltungsgericht
BVerwGE	Amtliche Sammlung von Entscheidungen des Bundesverwaltungsgericht
DB	Der Betrieb
DJT	Deutscher Juristentag
DStJG 5 (1982)	Klaus Tipke (Herausgeber), Grenzen der Rechtsfortbildung durch Rechtsprechung und Verwaltungsvorschriften im Steuerrecht, Köln 1982

DStJG 11 (1988)	Heinrich Wilhelm Kruse (Herausgeber), Zölle, Verbrauchsteuern, europäisches Marktordnungsrecht, Köln 1988
DStJG 13 (1990)	Lothar Woerner (Herausgeber), Umsatzsteuer in nationaler und europäischer Sicht, Köln 1990
DStJG 15 (1993)	Paul Kirchhof (Herausgeber), Umweltschutz im Abgaben- und Steuerrecht, Köln 1993
DStR	Deutsches Steuerrecht
DStZ	Deutsche Steuerzeitung
DVO	Durchführungsverordnung
DVO zum ZK	Verordnung (EWG) Nr. 2454/93 der Kommission mit Durchführungsvorschriften zu der Verordnung (EWG) Nr. 2913/92 des Rates zur Festlegung des Zollkodex der Gemeinschaften vom 2. Juli 1993, ABl. EG Nr. L 253 S. 1 mit Änderungen
EAG	Europäische Atom-Gemeinschaft
EFG	Entscheidungen der Finanzgerichte
EGKS	Europäische Gemeinschaft für Kohle und Stahl
EGV	Vertrag zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft vom 25. März 1957 BGBl. II S. 766, in der Fassung des Vertrags über die Europäische Union vom 7. Februar 1992 BGBl. II S. 1253/1256
EG-Vertrag	Vertrag zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft vom 25. März 1957 BGBl. II S. 766, in der Fassung des Vertrags über die Europäische Union vom 7. Februar 1992 BGBl. II S. 1253/1256
EStG	Einkommensteuergesetz 1990 in der Fassung vom 7.9.1990 BGBl. I S. 1898 mit Änderungen
EuGH	Gerichtshof der Europäischen Gemeinschaften
EuR	Europarecht
EUV	Vertrag über die Europäische Union (Maastricht-Vertrag) vom 7. Februar 1992 BGBl. II S. 1253
EWG	Europäische Wirtschaftsgemeinschaft
EWGV	Vertrag zur Gründung der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft vom 25. März 1957 BGBl. II S. 752, 753, 766
FA	Finanzarchiv
FS Felix	Dieter Carlé, Klaus Korn, Rudolf Stahl (Herausgeber), Herausforderungen - Steuerberatung im Spannungsfeld der Teilrechtsordnung, Festgabe für Günther Felix, Köln 1989
FS Flume	Kurt Ballerstedt, F.A. Mann, Horst Heinrich Jakobs, Brigitte Knobbe-Keuk, Eduard Picker, Jan Wilhelm (Herausgeber), Festschrift für Werner Flume, Köln 1978
FS Lukes	Herbert Leßmann, Bernhard Großfeld, Lothar Vollmer (Herausgeber), Festschrift für Rudolf Lukes, Köln, Berlin, Bonn, München 1989

FS Neumark	Heinz Haller, Lore Kullmer, Carl S. Shoup, Herbert Timm (Herausgeber), Theorie und Praxis des finanzpolitischen Interventionismus, Festschrift für Fritz Neumark, Tübingen 1970
FS Paulick	Heinrich Wilhelm Kruse (Herausgeber); Festschrift für Heinz Paulick, Köln-Marienburg 1973
FS v. Schanz	Hans Teschemacher (Herausgeber), Festgabe für Georg von Schanz, Band I und II, Tübingen 1928
FS Wacke	Klaus Vogel, Klaus Tipke (Herausgeber), Verfassung - Verwaltung - Finanzen, Festschrift für Gehard Wacke, Köln-Marienburg 1872
Ges.	Gesetz
GG	Grundgesetz
GmSOGB	Gemeinsamer Senat der obersten Gerichtshöfe des Bundes
HdFiWi	Handbuch der Finanzwissenschaft
HdStR IV	Handbuch des Staatsrechts der Bundesrepublik Deutschland, Band IV
HFR	Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung
HHSp.	Hübschmann/Hepp/Spitaler, Kommentar zur Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung
JA	Juristische Arbeitsblätter
JZ	Juristenzeitung
KaffeeStG	Kaffeesteuergesetz vom 21.12.1993 BGBl. I S. 2199
KN	Warenomenklatur nach Artikel 1 der Verordnung (EWG) Nr. 2658/87 des Rates vom 23. Juli 1987 (ABl. EG Nr. L 256 S. 1) in der Fassung des Anhangs zur Verordnung (EWG) Nr. 2587/91 der Kommission vom 26. Juli 1991 (ABl. EG Nr. L 259 S. 1) und die bis zum 19. Oktober 1992 zu seiner Durchführung erlassenen Rechtsvorschriften
KritV	Kritische Vierteljahresschrift für Gesetzgebung und Rechtswissenschaft
KStZ	Kommunale Steuer-Zeitschrift
MinöStG	Mineralölsteuergesetz vom 21.12.1993 BGBl. I S. 2185
MinöStG 1989	Mineralölsteuergesetz in der Bekanntmachung vom 20.12.1988 BGBl. I S. 2277
MinöStVO	Verordnung zur Durchführung des Mineralölsteuergesetzes vom 15. September 1993 BGBl. I S. 1602
NJW	Neue Juristische Wochenschrift
N.N.	nomen nescio
NVwZ	Neue Zeitschrift für Verwaltungsrecht
RAO	Reichsabgabenordnung
RFH	Reichsfinanzhof
RFHE	Amtliche Sammlung von Entscheidungen des Reichsfinanzhofs
RGBl.	Reichsgesetzblatt
RGBl. I	Reichsgesetzblatt Teil I
RL	Richtlinie

SchaumwZwStG	Gesetz zur Besteuerung von Schaumwein und Zwischenerzeugnissen vom 21.12.1993 BGBl. I S. 2176
SchaumwZwStVO	Verordnung zur Durchführung des Gesetzes zur Besteuerung von Schaumwein und Zwischenerzeugnissen vom 17. März 1994 BGBl. I S. 568
Slg.	Sammlung
StbJb	Steuerberater-Jahrbuch
StKongRP	Steuerkongreß-Report
StRO	Steuerrechtsordnung
StuW	Steuer und Wirtschaft
StVj.	Steuerliche Vierteljahresschrift
TabakStG	Tabaksteuergesetz vom 21.12.1993 BGBl. I S. 2150
TabakStVO	Verordnung zur Durchführung des Tabaksteuergesetzes vom 14. Oktober 1993 BGBl. I S. 1738
UAbs.	Unterabsatz
UR	Umsatzsteuer-Rundschau
UStG	Umsatzsteuergesetz 1993 in der Fassung der Bekanntmachung vom 27.4.1993 BGBl. I S. 565 berichtigt BGBl. I S. 1160
VJSchrStuFR	Vierteljahresschrift für Steuer- und Finanzrecht
VO	Verordnung
VVDStRL	Veröffentlichungen der Vereinigung der Deutschen Staatsrechtslehrer
VwZG	Verwaltungszustellungsgesetz vom 3.7.1952 BGBl. I S. 379
Weißbuch	Weißbuch der Kommission der Europäischen Gemeinschaften an den Europäischen Rat, BR-Drucks. 289/85
WRV	Verfassung des Deutschen Reichs (Weimarer Reichsverfassung) vom 11. August 1919 RGBl. S. 1383
ZfZ	Zeitschrift für Zölle und Verbrauchsteuern
ZGR	Zeitschrift für Unternehmens- und Gesellschaftsrecht
ZGStW	Zeitschrift für die gesamte Staatswissenschaft
ZK	Verordnung (EWG) Nr. 2913/92 des Rates zur Festlegung des Zollkodex der Gemeinschaften vom 12. Oktober 1992 ABI. EG Nr. L 302 S.1
ZollVG	Zollverwaltungsgesetz vom 21. Dezember 1992 BGBl. I S. 2125
ZuckStG	Zuckersteuergesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom 13.10.1983 BGBl. I S. 1245



## Einleitung

Das Verbrauchsteuer-Binnenmarktgesetz<sup>1</sup> hat die Richtlinien der Europäischen Gemeinschaft<sup>2</sup> zur Harmonisierung der Verbrauchsteuern auf Alkohol und alkoholische Getränke, Mineralöl und Tabakwaren umgesetzt. Damit ist die seit langem geführte Diskussion um die europäische Harmonisierung der Verbrauchsteuern einstweilen zur Ruhe gekommen.<sup>3</sup>

Im Rahmen der Harmonisierung sind die europäischen Richtlinien zu den Verbrauchsteuern in innerstaatliches Recht umgesetzt worden. Bei der Transformation in innerstaatliches Recht verbleiben dem nationalen Gesetzgeber Entscheidungsspielräume. Harmonisierung bedeutet nicht, daß die Verbrauchsteuergesetze der Mitgliedstaaten vereinheitlicht worden sind. Sie strebt keine vollständige Steueridentität an.<sup>4</sup> Die Harmonisierung hat damit keine so weitreichende Regelungsintensität wie eine Rechtsvereinheitlichung durch unmittelbar in allen Mitgliedstaaten geltende europäische Verordnungen.

Der Harmonisierung unterliegen nach Art. 1 Abs. 1 der Systemrichtlinie (EWG) 92/12<sup>5</sup> die indirekten Steuern, die „unmittelbar oder mittelbar auf den Verbrauch von Waren erhoben werden“. Der Gemeinschaftsgesetzgeber verwendet den Begriff des „Verbrauchs von Waren“, um die der Harmonisierung unterfallenden Verbrauchsteuern als Steuerart zu beschreiben. Versteht man

---

<sup>1</sup> Vom 21. Dezember 1992, BGBl. I, 2150.

<sup>2</sup> Mit dem Vertrag über die Europäische Union v. 7. Februar 1992 ist die Europäische Union als politische Instanz geschaffen worden. Eigenständige Rechtspersönlichkeiten sind wegen der europäischen Verträge (EGV, EGKS, EAG) die Europäische Gemeinschaft, die Europäische Gemeinschaft für Kohle und Stahl und die Europäische Atomgemeinschaft. Die Europäische Union ist die Dachorganisation für diese weiterhin bestehenden rechtlichen Gemeinschaften, vgl. Art. A III EUV, *Friedrich*, in: Schwarz/Wockenfoth, Zollrecht<sup>3</sup>, Präambel zum Zollkodex, Rn. 2, *ders.*, StuW 1995, 15.

<sup>3</sup> Stattdessen wird diskutiert, ob sog. „Ökosteuern“ als Verbrauchsteuern ausgestaltet werden können; vgl. etwa *Arndt*, Rechtsfragen einer deutschen CO<sub>2</sub>-/Energiesteuer, 50 ff.; *Köck*, JZ 1991, 697 f.; *Zitzelsberger*, BB 1995, 1774 ff. jeweils m.w.N.

<sup>4</sup> *Schweitzer/Hummer*, Europarecht<sup>4</sup>, 337.

<sup>5</sup> Vom 25. Februar 1992, ABl. EG Nr. L 76, 1, zuletzt geändert durch RL (EG) 94/74 v. 22. Dezember 1994, ABl. EG Nr. L 365, 46.

den wirtschaftlichen Sachverhalt, an den die Besteuerung im Verhältnis zum belasteten Bürger anknüpft, als Belastungsgrund einer Steuer,<sup>6</sup> liegt es nahe, den Belastungsgrund der nationalen Verbrauchsteuern ebenso wie Art. 1 Abs. 1 der System-Richtlinie (EWG) 92/12 mit dem „Verbrauch einer Ware“ zu umschreiben.

Den Belastungsgrund einer Steuer zu verdeutlichen, ist kein Selbstzweck der Steuergesetze. Die Belastungsentscheidung dient dazu, die Konturenarmut, die das Steuerrecht prägt, zu begrenzen. Die steuerrechtliche Unschärfe folgt daraus, daß dem Steuerrecht im Gegensatz zu anderen Eingriffsverwaltungen keine aus der Natur der Sache folgende Sachgesetzlichkeit vorgegeben ist. Im Bereich des Polizei- und Ordnungsrechts handelt der Gesetzgeber, um die Abwehr der den Bürgern drohenden Gefahren zu regeln,<sup>7</sup> das Baurecht will die von Gebäuden ausgehenden Gefahren für Menschen verhindern, Gewerberecht und sonstiges Berufsrecht stellen besondere Anforderungen an die Berufsgruppen, um die ordnungsgemäße Erfüllung bestimmter Pflichten sicherzustellen.<sup>8</sup> Das Straßenverkehrsrecht will die Sicherheit und Leichtigkeit des Verkehrs gewährleisten, mit dem Sozialrecht soll das Existenzminimum in Not geratener Menschen abgesichert werden.<sup>9</sup> Aus der Natur dieser Rechtsmaterien ergeben sich bereits rechtliche Strukturen, die dem Gesetzgeber vorgegeben sind. Der Steuergesetzgeber kennt eine solche Sachgesetzlichkeit nicht,<sup>10</sup> denn er will nur den Finanzbedarf des Staates decken. Die Steuertatbestände müssen deshalb nicht an einen bestimmten Lebenssachverhalt geknüpft werden. Sondern es muß sich letztlich um einen Lebenssachverhalt handeln, aus dessen Besteuerung der Staat Einnahmen erzielen kann. Bei der Auswahl der Lebenssachverhalte, die besteuert werden sollen, hat der Gesetzgeber einen weiten Entscheidungsspielraum.<sup>11</sup> Schutz vor einem willkürlichen Anknüpfen des Steueranspruches an den Tatbestand gewährt allein der Gesetzesvorbehalt, dem jedes Steuergesetz genügen

---

<sup>6</sup> *Reiß*, DStJG 13 (1990), 15.

<sup>7</sup> *Kruse*, Lehrbuch des Steuerrechts, Bd. I, § 2 III 2b, 46.

<sup>8</sup> *P. Kirchhof*, Gutachten für den 57. DJT 1988, F 10; *ders.*, NJW 1987, 3218.

<sup>9</sup> *P. Kirchhof*, NJW 1987, 3218.

<sup>10</sup> *Crezelius*, FS Felix, 51; *Flume*, StbJb 1967/68, 64; *ders.*, StbJb 1985/86, 279; *Kruse*, Lehrbuch des Steuerrechts, Bd. I, § 2 III 2b, 46 f.

<sup>11</sup> *Crezelius*, FS Felix, 51; *Flume*, StbJb 1967/68, 84; *ders.*, StbJb 1985/86, 279 f.; *P. Kirchhof*, NJW 1987, 3218; *Kruse*, Lehrbuch des Steuerrechts, Bd. I, § 2 III 3a, 47.

muß.<sup>12</sup> Indem der Gesetzgeber seine Belastungsentscheidung im Steuergesetz deutlich zum Ausdruck bringt und verständlich macht, prägt er die Konturen des Steuergesetzes und wirkt zugleich der Konturenarmut des Steuerrechts entgegen.<sup>13</sup>

Wenn also nur die gesetzgeberische Belastungsentscheidung das Steuerrecht und die einzelnen Steuergesetze prägen kann, dann ist zu untersuchen, ob der Belastungsgrund in den Verbrauchsteuergesetzen deutlich hervortritt und ob sich mit seiner Hilfe Merkmale gewinnen lassen, um die Steuerart Verbrauchsteuern zu umschreiben.

---

<sup>12</sup> *Blaurock*, JA 1980, 143; *Brinkmann*, Tatbestandsmäßigkeit, 76 ff.; *Kruse*, Lehrbuch des Steuerrechts, Bd. I, § 2 III 3c, 58 f.

<sup>13</sup> *P. Kirchhof*, Gutachten für den 57. DJT 1988, F 11.