

Tübinger Schriften
zum Staats- und Verwaltungsrecht

Band 38

Das System des deutschen Verbrauchsteuerrechts

unter Berücksichtigung der Ergebnisse
der Verbrauchsteuerharmonisierung in der
Europäischen Union

Zugleich ein Beitrag für einen Allgemeinen Teil
des deutschen Verbrauchsteuerrechts

Von

Dr. Harald Jatzke



Duncker & Humblot · Berlin

HARALD JATZKE

**Das System des deutschen Verbrauchsteuerrechts
unter Berücksichtigung der Ergebnisse der
Verbrauchsteuerharmonisierung in der Europäischen Union**

**Tübinger Schriften
zum Staats- und Verwaltungsrecht**

Herausgegeben von

Wolfgang Graf Vitzthum

in Gemeinschaft mit

Martin Heckel, Ferdinand Kirchhof

Hans von Mangoldt, Thomas Oppermann

Günter Püttner, Michael Ronellenfitsch

sämtlich in Tübingen

Band 38

**Das System des
deutschen Verbrauchsteuerrechts
unter Berücksichtigung der Ergebnisse
der Verbrauchsteuerharmonisierung in der
Europäischen Union**

**Zugleich ein Beitrag für einen Allgemeinen Teil
des deutschen Verbrauchsteuerrechts**

Von

Dr. Harald Jatzke

Duncker & Humblot · Berlin

Die Deutsche Bibliothek – CIP-Einheitsaufnahme

Jatzke, Harald:

Das System des deutschen Verbrauchsteuerrechts unter Berücksichtigung der Ergebnisse der Verbrauchsteuerharmonisierung in der Europäischen Union : Zugleich ein Beitrag für einen allgemeinen Teil des deutschen Verbrauchsteuerrechts / von Harald Jatzke. – Berlin : Duncker und Humblot, 1997

(Tübinger Schriften zum Staats- und Verwaltungsrecht ; Bd. 38)

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

ISBN 3-428-08971-5

D 21

Alle Rechte vorbehalten

© 1997 Duncker & Humblot GmbH, Berlin

Fotoprint: Berliner Buchdruckerei Union GmbH, Berlin

Printed in Germany

ISSN 0935-6061

ISBN 3-428-08971-5

Gedruckt auf alterungsbeständigem (säurefreiem) Papier
entsprechend ISO 9706 ∞

Meinen Eltern
Anni und Hans-Joachim Jatzke

Vorwort

Als Referent im Bundesministerium der Finanzen wurde mir die Möglichkeit eröffnet, sowohl an der Entstehung des Gemeinschaftsrechts auf dem Gebiet der besonderen Verbrauchsteuern als auch an der Umsetzung der EG-rechtlichen Vorgaben durch die umfassende Neugestaltung sämtlicher Verbrauchsteuergesetze mitzuwirken. So lag es nahe, die bei der Rechtsetzung erworbenen Kenntnisse und praktischen Erfahrungen für eine Dissertation nutzbar zu machen. Im Vordergrund stand dabei das Bemühen um eine Systematisierung der verbrauchsteuerrechtlichen Grundlagen unter besonderer Berücksichtigung der 1992 erzielten Harmonisierungsergebnisse.

Die vorliegende Arbeit wurde im Wintersemester 1995/96 von der Juristischen Fakultät der Eberhard-Karls-Universität zu Tübingen als Dissertation angenommen. Betreut wurde sie von Prof. Dr. Ferdinand Kirchhof, dessen wertvolle Anregungen und Hinweise zur Steigerung des wissenschaftlichen Ertrages beigetragen haben. Für diese Förderung und für die Erstellung des Erstgutachtens gebührt ihm mein besonderer Dank.

Dank schulde ich auch Prof. Dr. Eugen Klunzinger, der in erfreulich kurzer Zeit das Zweitgutachten erstellt hat. Prof. Dr. Wolfgang Graf Vitzthum und dem Verlag Duncker und Humblot danke ich für die Aufnahme der Arbeit in die Reihe der „Tübinger Schriften zum Staats- und Verwaltungsrecht“.

Schließlich gilt mein herzlicher Dank Frau Rechtsanwältin Regina Kalthegener, meiner Lebensgefährtin, die das Werden des Werkes mit großer Nachsicht und Geduld begleitet und mir unverzichtbare Unterstützung in allen computertechnischen Fragen gewährt hat.

Bonn, im Februar 1997

Harald Jatzke

Inhaltsverzeichnis

Einführung	21
A. Grundlagen	23
I. Die Verbrauchsteuerharmonisierung in der EU	23
II. Die Forderung nach einem einheitlichen Verbrauchsteuergesetz	31
III. Die Gegenargumente im Lichte der neuen Entwicklungen	32
B. Das System des deutschen Verbrauchsteuerrechts nach der Harmonisierung der Verbrauchsteuern in der EU	36
I. Begriffsbestimmung der Verbrauchsteuern aus nationaler und europäischer Sicht.	36
1. Vorbemerkung	36
2. Begriffsbestimmung aus nationaler Sicht	37
a) Der Begriff der Verbrauchsteuern in der Verfassung und Rechtsprechung	37
b) Begriffsbestimmung in der verfassungsrechtlichen und finanzwissenschaftlichen Literatur	39
c) Verbrauchsteuern auf Dienstleistungen und Rechte?	42
3. Begriffsbestimmung aus europäischer Sicht	44
a) EG-rechtliche Grundlagen	44
b) Andere indirekte Steuern nach Art.3 Abs.2 RL 92/12/EWG	46
c) Andere Steuern nach Art.3 Abs.3 Satz 1 RL 92/12/EWG	48
d) Steuern auf Dienstleistungen nach Art.3 Abs.3 Satz 2 RL 92/12/EWG	51
4. Begriffsbestimmung der Verbrauchsteuern nach nationalen und EG-rechtlichen Vorgaben	53
II. Belastungsziel der Verbrauchsteuern und Erfordernis der Abwälzbarkeit ..	56
1. Verfassungsrechtliche Rechtfertigung von Verbrauchsteuern	56
a) Die Verbrauchsteuern als Fiskalzwecksteuern	56
b) Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab und Legitimation	58

c) Die Rechtfertigung der Verbrauchsteuern als Lenkungssteuern	61
d) Übertragung der Ergebnisse auf das gegenwärtige Verbrauchsteuer- system	64
2. Der Verbraucher als Belastungsträger und Abwälzbarkeit der Verbrauch- steuern	65
a) Vorbemerkung	65
b) Die Rechtsprechung des RFH und der Meinungsstand in der vorkon- stitutionellen Literatur	67
c) Die Rechtsprechung des BVerfG und des BFH	69
d) Kritik in der finanzwissenschaftlichen Literatur	70
3. Rechtliche Konsequenzen bei tatsächlicher oder rechtlicher Unmöglich- keit der Steuerabwälzung	72
a) Umfang der verfassungsrechtlich geforderten Abwälzbarkeit	72
b) Rechtliche Folgen einer Unmöglichkeit der Abwälzung	73
c) Zulässigkeit und rechtliche Grenzen von Nachsteuern	75
d) Exkurs: Rechtliche Grenzen der Nachsteuererhebung am Beispiel der am 1.7.1990 in der ehemaligen DDR eingeführten Nachsteuern	80
III. Das Steuergebiet	82
IV. Die verbrauchsteuerpflichtigen Waren	85
1. Auswahl der Steuergegenstände	85
2. Aufgabe der Rohstoffbesteuerung	87
3. Bestimmung der Steuergegenstände	91
a) Bestimmung von Alkohol, alkoholischen Getränken und Mineralölen nach KN-Codes	91
b) Unzulänglichkeit der Begriffsbestimmung für Tabakwaren	94
V. Die Steuerbemessungsgrundlagen	98
1. Wert- und mengenabhängige Verbrauchsteuern im deutschen Verbrauch- steuerrecht	98
2. Ablehnung der Wertsteuer auf EG-Ebene	99
3. Auswirkungen der Harmonisierungsergebnisse auf die nationalen Be- messungsgrundlagen	100
VI. Die Steuervergünstigungen	102
1. Begriffsbestimmung	102

Inhaltsverzeichnis	11
2. Das neue System der Steuervergünstigungen	106
a) Aufgabe der bedingten Steuer	106
b) Das System der Steuerermäßigungen	110
aa) Vorbemerkung	110
bb) Steuerermäßigungen für kleine und mittlere Brauereien und Kleinbrennereien	111
(1) Die Biersteuer mengenstaffel	111
(2) Steuerermäßigungen für kleine Brennereien	115
cc) Verwendungsorientierte Steuerermäßigungen im Mineralölsteuerrecht	118
c) Das System der Steuerbefreiungen	123
aa) Grundstrukturen der Steuerbefreiungen für Tabakwaren	123
bb) Grundstrukturen der Steuerbefreiungen für Alkohol und alkoholische Getränke	125
cc) Grundstrukturen der Steuerbefreiungen für Mineralöle	128
dd) Den Verbrauchsteuern gemeinsame Steuerbefreiungen	133
(1) Steuerbefreiungen für Proben	133
(2) Steuerbefreiungen bei Vernichtung oder Vergällung	135
(3) Deputatregelungen im Bier- und Tabaksteuerrecht	136
VII. Das Steueraussetzungsverfahren	141
1. Begriffsbestimmung	141
2. Die Abwicklung von Streckengeschäften	144
3. Steueraussetzung und Verbrauchsteuerpflichtigkeit	146
VIII. Steuerentstehungstatbestände und Steuerschuldner bei Waren im Steueraussetzungsverfahren	150
1. Die Steuerentstehungstatbestände	150
a) Vorbemerkung	150
b) Entfernung aus dem Steuerlager und Entnahme zum Verbrauch im Steuerlager	151
c) Erlöschen der Berechtigung	157
d) Steuerentstehung durch Fristablauf	159
e) Steuerentstehung bei Unregelmäßigkeiten	160
f) Steuerentstehung bei Feststellung von Fehlmengen	165

2. Die Steuerschuldner	171
a) Steuerschuldnerschaft und Rechtsfähigkeit	171
b) Die Steuerlagerinhaber	174
c) Die berechtigten Empfänger	177
d) Die Beauftragten	179
IX. Doppelbesteuerung durch mehrfache Steuerentstehung	182
1. Rechtliche Ausgangslage	182
2. Kritik am Grundsatz der Doppelbesteuerung	183
3. Lösungsansätze zur Vermeidung der systemwidrigen Doppelbesteuerung	185
X. Steuerentstehung durch Herstellung ohne Erlaubnis und durch Gewinnung von Branntwein	188
1. Rechtliche Ausgangslage	188
2. Steuerentstehung durch Herstellung ohne Erlaubnis	189
a) Erlaubnispflichtigkeit der Herstellung unter Steueraussetzung	189
b) Unzulänglichkeiten der Rechtslage vor 1993	190
c) Steuerentstehung mit Vollendung der Herstellung	192
3. Steuerentstehung durch Gewinnung von Branntwein	195
XI. Steuerentstehungstatbestände und Steuerschuldner bei Waren des freien Verkehrs	199
1. Vorbemerkung	199
2. Steuerentstehung durch Empfang im Steuergebiet oder beim Verbringen in das Steuergebiet	203
3. Steuerentstehung durch Inbesitzhalten oder Verwenden zu gewerblichen Zwecken	204
4. Steuerentstehung durch Auslieferung im Versandhandel	206
a) Voraussetzungen für das Vorliegen eines Versandhandels	206
b) Versandhändler und Beauftragte als Steuerschuldner	208
c) Transport auf Veranlassung und Rechnung der Privatpersonen	210
d) Beschränkung des Versandhandels im Tabaksteuerrecht	213
5. Besondere Steuerentstehungstatbestände des Tabaksteuerrechts	214
a) Steuerentstehung durch entgeltliche Abgabe von Deputatwaren	214
b) Steuerentstehung durch entgeltliche Abgabe über dem Kleinverkaufspreis	216

c) Steuerentstehung durch Verbringen oder Versenden von Tabakwaren des freien Verkehrs in das Steuergebiet	218
6. Besondere Steuerentstehungstatbestände des Mineralölsteuerrechts	220
a) Auffangtatbestand des § 9 Abs.4 MinöStG und neuer Kraftstoffbegriff	220
b) Steuerentstehung durch Verbringen auf atypische Weise	225
XII. Besondere Steuerentstehungstatbestände bei steuerbegünstigter Verwendung	227
1. Unanwendbarkeit von § 50 AO	227
2. Ergänzungsbedürftigkeit von § 13 Abs.2 MinöStG	228
3. Steuerentstehung durch Unaufklärbarkeit des Verbleibs der Ware	231
4. Vorschlag für einen allgemeinen Entstehungstatbestand	232
XIII. Steuerentstehung durch Einfuhr	233
1. Der neue verbrauchsteuerrechtliche Einfuhrbegriff	233
2. Grundsätzliche Trennung von Zöllen und Verbrauchsteuern	234
3. Die sinngemäße Anwendung der Zollvorschriften	235
XIV. Steuerliche Entlastungsverfahren	237
1. Vorbemerkung	237
2. Steuerliche Entlastung bei Untergang	238
a) Rechtliche Ausgangslage und Regelungsbedarf	238
b) Kritik an der Rechtslage in der finanzwissenschaftlichen Literatur	241
c) Verbrauchsteuerrechtliche Rechtfertigung eines Entlastungsanspruchs	241
d) Bestimmung des Begriffes „Untergang“	242
e) Zulässigkeit eines Entlastungsanspruchs nach EG-Recht	246
3. Steuerliche Entlastung bei Vernichtung	248
a) Rechtliche Ausgangslage und Begriffsbestimmung	248
b) Zulässigkeit eines Entlastungsanspruchs nach EG-Recht	251
4. Steuerliche Entlastung beim Verbringen in andere Mitgliedstaaten und bei der Ausfuhr in Drittländer	252
a) Verbringen in andere Mitgliedstaaten	252
b) Ausfuhr in Drittländer	254
5. Steuerliche Entlastung bei Zahlungsausfall	257
a) Die Bevorzugung des Mineralölhandels in § 53 MinöStV	257
b) Verstoß gegen den in Art.3 Abs.1 GG aufgestellten Gleichheitssatz	260

c) Folgen für den Gesetzgeber aus der Unvereinbarkeit des Entlastungsanspruchs des § 53 MinöStV mit Art.3 Abs.1 GG	265
C. Die Harmonisierung der Weinsteuer in der EU und nationale Regelungen zur steuerlichen Überwachung des innergemeinschaftlichen Weinverkehrs	269
I. Vorbemerkung	269
II. Die Geschichte der Weinbesteuerung in Deutschland	270
III. Weinsteuer und EG-Verbrauchsteuerharmonisierung	273
IV. Die Null-Satz-Regelung für Wein im Lichte des Diskriminierungsverbotes in Art.95 EG-Vertrag	277
1. Die Anwendbarkeit von Art.95 EG-Vertrag auf einstimmig beschlossene Harmonisierungsmaßnahmen nach Art.99 EG-Vertrag	277
2. Vereinbarkeit der Null-Satz-Regelung mit Art.95 Abs.1 EG-Vertrag ...	279
3. Vereinbarkeit der Null-Satz-Regelung mit Art.95 Abs.2 EG-Vertrag ...	281
V. Verpflichtung des Bundes zur Einführung einer Weinsteuer?	285
1. Gesetzgebungskompetenz des Bundes zur Einführung einer Weinsteuer .	285
a) Grenzen des Steuerfindungsrechtes des Bundes und der Länder	285
b) Keine Gesetzgebungskompetenz der Länder nach Art.105 Abs.2a GG	287
c) Ausschließliche Gesetzgebungskompetenz des Bundes nach Art.105 Abs.2 i. V.m. Art.106 Abs.1 Nr.2 GG	288
2. Die unterschiedliche steuerliche Belastung der alkoholischen Getränke im Lichte des Gleichheitssatzes des Art.3 Abs.1 GG	291
a) Die Gestaltungsfreiheit des Gesetzgebers bei der Erschließung von Steuerquellen nach der Rechtsprechung des BVerfG und des BFH ...	291
b) Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Vergleichsmaßstab für die Belastungsentscheidungen des Steuergesetzgebers	293
c) Rechtfertigung der Nichtbesteuerung von Wein	295
VI. Die Umsetzung der EG-rechtlichen Vorgaben	300
1. Überwachungsgegenstand Wein	300
2. Keine Gesetzgebungskompetenz des Bundes aus der Natur der Sache, als Annexkompetenz oder kraft Sachzusammenhangs	301
3. Gesetzgebungskompetenz des Bundes aus Art.73 Nr.5 GG	306
4. Gesetzgebungskompetenz des Bundes für die Ein- und Ausfuhr landwirtschaftlicher Erzeugnisse aus Art.74 Nr.17 G	307

Inhaltsverzeichnis	15
D. Wesentliche Ergebnisse	310
I. Zusammenfassung	310
II. Entwurf für einen Allgemeinen Teil des Verbrauchsteuerrechts	314
1. Vorbemerkung	314
2. Allgemeiner Teil des Verbrauchsteuerrechts	315
Literaturverzeichnis	322
Stichwortverzeichnis	334

Abkürzungsverzeichnis

ABl.	Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaft
AEAO	Anwendungserlaß zur Abgabenordnung (Zoll)
a.F.	alte Fassung
AO	Abgabenordnung
AöR	Archiv des öffentlichen Rechts
Art.	Artikel
Aufl.	Auflage
AW-Prax	Außenwirtschaftliche-Praxis
BB	Der Betriebs-Berater
BFH	Bundesfinanzhof
BFHE	Sammlung der Entscheidungen und Gutachten des BFH
BFH/NV	Sammlung amtlich nicht veröffentlichter Entscheidungen des BFH
BFH/R	Schnellinformationen zur Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch
BGBI.	Bundesgesetzblatt
BierStG	Biersteuergesetz
BierStV	Biersteuer-Durchführungsverordnung
BK	Bonner Kommentar
BMF	Bundesministerium der Finanzen
BranntwMonG	Gesetz über das Branntweinmonopol
BR-Drucks.	Bundesrat-Drucksache
BrStV	Branntweinsteuerverordnung
BStBl.	Bundessteuerblatt
BT-Drucks.	Bundestag-Drucksache
BVerfG	Bundesverfassungsgericht
BVerfGE	Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts
BVerwG	Bundesverwaltungsgericht

BVerwGE	Entscheidungen des Bundesverwaltungsgerichts
BZBl.	Bundeszollblatt
bzw.	beziehungsweise
CO ₂	Kohlendioxid
CREDOC	Centre de recherches et de documentation sur la consommation
DB	Der Betrieb
DDR	Deutsche Demokratische Republik
DDZ F	Der Deutsche Zollbeamte, Facheitl
ders.	derselbe
Dok.	Dokument
DÖV	Die Öffentliche Verwaltung
DStJG	Veröffentlichungen der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e. V.
DStR	Deutsches Steuerrecht
DStZ	Deutsche Steuerzeitung
DV	Durchführungsverordnung
DVBl.	Deutsches Verwaltungsblatt
ebd.	ebenda
ECE	Economic Commission for Europe
ECOFIN-Rat	Rat der Wirtschafts- und Finanzminister
ECU	European Currency Unit
EFG	Entscheidungen der Finanzgerichte
EG	Europäische Gemeinschaft
EG-Vertrag	Vertrag zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft
endg.	endgültig
EP	Europäisches Parlament
EStG	Einkommensteuergesetz
EU	Europäische Union
EuGH	Europäischer Gerichtshof
EuGHE	Sammlung der Rechtsprechung des Gerichtshofes der Europäischen Gemeinschaften
EuR	Europarecht
EuZW	Europäische Zeitschrift für Wirtschaftsrecht
EWG-Vertrag	Vertrag zur Gründung der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft

f.	folgend
ff.	fortfolgend
FG	Finanzgericht
FGO	Finanzgerichtsordnung
Fn	Fußnote
FS	Festschrift
G	Gesetz
GATT	General Agreement on Tariffs and Trade
GewStG	Gewerbsteuergesetz
GG	Grundgesetz
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
HdFW	Handbuch der Finanzwissenschaft
HFR	Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung
HGB	Handelsgesetzbuch
hl	Hektoliter
h.M.	herrschende Meinung
Hrsg.	Herausgeber
HZA	Hauptzollamt
IFSt-Schrift	Veröffentlichungen des Instituts für Finanzen und Steuern
i.S.v.	im Sinne von
i.V.m.	in Verbindung mit
Kaffee- /TeeStG	Kaffee- und Teesteuergesetz
KG	Kommanditgesellschaft
kg	Kilogramm
KN	Kombinierte Nomenklatur
KohlenStG	Kohlensteuergesetz
KOM	Dokument der Kommission
KStG	Körperschaftsteuergesetz
KVP	Kleinverkaufspreis
l	Liter
LeuchtmStG	Leuchtmittelsteuergesetz
MineralwasserStG	Mineralwassersteuergesetz
MinöStDV	Verordnung zur Durchführung des Mineralölsteuergesetzes a.F.

MinöStG	Mineralölsteuergesetz
MinöStV	Mineralölsteuer-Durchführungsverordnung
Mwh	Megawattstunde
MwSt	Mehrwertsteuer
NJW	Neue Juristische Wochenschrift
Nr.	Nummer
NVwZ	Neue Zeitschrift für Verwaltungsrecht
OECD	Organization for Economic Cooperation and Development
OHG	Offene Handelsgesellschaft
RAO	Reichsabgabenordnung
Rdnr.	Randnummer
RFH	Reichsfinanzhof
RFHE	Sammlung der Entscheidungen und Gutachten des Reichsfinanzhofs
RGBL	Reichsgesetzblatt
RGStE	Entscheidungen des Reichsgerichts in Strafsachen
RL	Richtlinie
RZZ	Rat für die Zusammenarbeit auf dem Gebiet des Zollwesens
SalzStDB	Durchführungsbestimmungen zum Salzsteuergesetz
SalzStG	Salzsteuergesetz
SchaumwStG	Schaumweinsteuergesetz
SchaumwZwStG	Gesetz zur Besteuerung von Schaumwein und Zwischenerzeugnissen
SchaumwZwStV	Verordnung zur Durchführung des Gesetzes zur Besteuerung von Schaumwein und Zwischenerzeugnissen
SpielkStG	Spielkartensteuergesetz
SteuerStud	Steuer und Studium
StuW	Steuer und Wirtschaft
SüßstG	Süßstoffsteuergesetz
TabStG	Tabaksteuergesetz
TabStV	Tabaksteuer-Durchführungsverordnung
TIR	Transport International des Marchandises par la Route
UStG	Umsatzsteuergesetz
UR	Umsatzsteuer-Rundschau
VAVO	Verordnung über die Erhebung der Verbrauchsabgaben (DDR)

vgl.	vergleiche
VO	Verordnung
VStB	Vorschriftensammlung Bundesfinanzverwaltung
VVDStRL	Veröffentlichungen der Vereinigung der Deutschen Staatsrechtslehrer
VwO	Verwertungsordnung
WeinStG	Weinsteuergesetz
WiRO	Wirtschaft und Recht in Osteuropa
WRV	Weimarer Reichsverfassung
WTO	World Trade Organization
z.B.	zum Beispiel
ZfZ	Zeitschrift für Zölle und Verbrauchsteuern
ZHI	Zoll- und Handelsinformation
ZK	Zollkodex
ZollVG	Zollverwaltungsgesetz
ZuckerStG	Zuckersteuergesetz
ZuckStV	Zuckersteuer-Durchführungsverordnung
ZündwarenStG	Zündwarensteuergesetz

Einführung

Mit der Verwirklichung des Binnenmarktes am 1. Januar 1993 sind in Deutschland neue Verbrauchsteuergesetze in Kraft getreten, mit denen der Gesetzgeber das deutsche Verbrauchsteuerrecht den gemeinschaftsrechtlichen Vorgaben angepaßt hat. Die Verhandlungen auf Gemeinschaftsebene über die Ausgestaltung des europäischen Verbrauchsteuerrechts dauerten über dreißig Jahre und konnten erst 1992 mit der Verabschiedung von insgesamt neun Richtlinien abgeschlossen werden.

Im Zuge der Umsetzung dieser Gemeinschaftsrechtsakte erfuhr das von zahlreichen nationalen Besonderheiten geprägte deutsche Verbrauchsteuerrecht eine grundlegende Umgestaltung. Als Beispiel ist insbesondere die Einführung des neuen Steueraussetzungsverfahrens zu nennen, das an die Stelle des althergebrachten Instituts der bedingten Steuer getreten ist. Veränderungen haben sich aber nicht nur bei den Lager- und Transportverfahren sondern auch bei den Steuergegenständen, Steuervergünstigungen und den Steuerentstehungstatbeständen ergeben. Hervorzuheben ist die wesentliche Erweiterung des Kreises der Steuerschuldner durch Schaffung neuer Handelsmöglichkeiten. So können verbrauchsteuerpflichtige Waren, die bereits in einem Mitgliedstaat der Gemeinschaft versteuert worden sind, von deutschen Händlern bezogen und Waren des freien Verkehrs aus Deutschland unter Gewährung einer Steuerentlastung in andere Mitgliedstaaten versandt werden. Zur Teilnahme am neu geschaffenen Steueraussetzungsverfahren sind nicht nur die bisherigen Steuerlagerinhaber sondern auch die dem deutschen Verbrauchsteuerrecht bislang unbekanntem berechtigten Empfänger und Beauftragten berechtigt.

Die harmonisierungsbedingten Änderungen des deutschen Verbrauchsteuerrechts geben Anlaß, die tiefgreifenden Auswirkungen der Verbrauchsteuerharmonisierung unter Berücksichtigung der Vorgaben des Gemeinschaftsrechts und des deutschen Finanzverfassungsrechts näher zu untersuchen und insbesondere die Steuervergünstigungen, Steuerentstehungstatbestände und Steuerschuldner neu zu systematisieren. Zur Abgrenzung von anderen Steuerarten werden Ansätze für eine Begriffsbestimmung der besonderen Verbrauchsteuern entwickelt. Im Rahmen der Untersuchung wird auch auf die Legitimation für die Erhebung von besonderen Verbrauchsteuern neben der allgemeinen Umsatzsteuer eingegangen.

Da die Möglichkeit der Steuerabwälzung zum Wesensmerkmal der Verbrauchsteuern gehört, ergeben sich rechtliche Konsequenzen für den Fall, daß

die Weitergabe der Steuerlast von vornherein unmöglich ist oder mißlingt. Unter diesem Gesichtspunkt werden die erst im Juli 1990 in der ehemaligen DDR eingeführten Nachsteuern näher untersucht.

Das letzte Kapitel ist der Harmonisierung der Weinsteuer und der Umsetzung der EG-rechtlichen Vorgaben in das nationale Verbrauchsteuerrecht gewidmet. In diesem Zusammenhang wird die Null-Satz-Regelung an Art.95 EG-Vertrag gemessen und eine Ortung der Gesetzgebungskompetenz für die bundesweite Einführung einer Verbrauchsteuer auf Wein vorgenommen. Darüber hinaus wird der Frage nach den finanzverfassungsrechtlichen Grundlagen für die steuerrechtlichen Vorschriften zur Überwachung des innergemeinschaftlichen Weinverkehrs nachgegangen.

Schließlich wird der Versuch unternommen, den gemeinsamen Bestand an systembildenden Regelungen in den einzelnen Verbrauchsteuergesetzen zu strukturieren und einen Allgemeinen Teil des deutschen Verbrauchsteuerrechts zu entwerfen, dessen legislative Realisierung einen praktischen Fortschritt bringen könnte.

Die Arbeit ist auf dem Stand von 1996. Die wesentlichsten Regelungen des im Juli 1996 in Kraft getretenen Verbrauchsteueränderungsgesetzes wurden noch nachträglich eingearbeitet. Ebenfalls konnte die bis Ende 1996 erschienene verbrauchsteuerrechtliche Literatur berücksichtigt werden.

A. Grundlagen

I. Die Verbrauchsteuerharmonisierung in der EU

Seit Gründung der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft im Jahre 1957 wurde die Harmonisierung der indirekten Steuern und damit auch der besonderen Verbrauchsteuern als eine der wesentlichen Voraussetzungen für die Errichtung eines gemeinsamen Marktes und die Gewährleistung eines freien Warenverkehrs angesehen.¹ Obwohl die Mitgliedstaaten die Notwendigkeit einer Angleichung der nationalen Steuersysteme erkannten, dauerten die Verhandlungen über das gemeinschaftsweit anzuwendende Verbrauchsteuersystem und die von allen Mitgliedstaaten zu erhebenden Verbrauchsteuern über dreißig Jahre.

Nach mehrjährigen Vorarbeiten einigten sich die Leiter der nationalen Steuerverwaltungen am 17.6.1966 auf ein von der Kommission vorgeschlagenes Arbeitsprogramm, das die Harmonisierung der Verbrauchsteuern auf Tabakwaren, Alkohol, Zucker und Mineralöle und die Beseitigung der anderen in der Gemeinschaft erhobenen Verbrauchsteuern vorsah. 1967 wurden die Verbrauchsteuern auf Wein und Bier in die Harmonisierungsdiskussion mit einbezogen.² Von Anfang an lehnten Deutschland und Italien die Einführung einer Weinsteuer kategorisch ab. Dagegen sprachen sie sich für eine Einbeziehung der Kaffee- und Teesteuer in das Harmonisierungskonzept aus. Ausgangspunkt für die weiteren Verhandlungen bildete ein Grundsatzpapier, in dem die Kommission im März 1970 die Auswahlkriterien für die zu harmonisierenden Verbrauchsteuern festlegte.³ Danach sollten unter Ausschluß der Besteuerung von lebensnotwendigen Grundnahrungsmitteln und in der Produktion eingesetzten Rohstoffen nur Waren des Massenverbrauchs erfaßt werden, deren steuerliche Belastung einen hohen Ertrag erwarten ließ. Unter Berücksichtigung dieser Kriterien entschloß sich die Kommission, die Harmonisierung der Zuckersteuer nicht weiter zu verfolgen. Die Einbeziehung von Kaffee und Tee in das Harmonisierungskonzept wurde aus entwicklungspolitischen Gründen abgelehnt. In die Überlegungen der Kommission flossen auch die Ergebnisse der auf Verlangen der Mitgliedstaaten erstellten

¹ Weißbuch zur Vollendung des Binnenmarktes, KOM (85) 310 endg., Rdnr. 167.

² Vgl. zum Arbeitsprogramm von 1966/67 Dok. 4.998/XIV/70-D, S. 1.

³ Dok. 4998/XIV/70-D vom 6.3.1970.