Mendel Verlag

Schriftenreihe

des Europäischen Forums

für Außenwirtschaft, Verbrauchsteuern und Zoll e.V.

an der Westfälischen Wilhelms-Universität Münster

Band 64

Verfassungsrechtliche Grenzen von Delegationen am Beispiel des besonderen Verbrauchsteuerrechts

Die Ermächtigung zum Erlass von Rechtsverordnungen aus der Sicht des Gesetzgebers

Inaugural-Dissertation

zur Erlangung des akademischen Grades eines Doktors der Rechte
durch die Rechtswissenschaftliche Fakultät der
Westfälischen Wilhelms-Universität zu Münster

vorgelegt von Dirk Jansen

aus Emmerich am Rhein

Mendel Verlag

D 6

Dissertation der Rechtswissenschaftlichen Fakultät
der Westfälischen Wilhelms-Universität Münster

Mendel Verlag GmbH & Co. KG

Wasserstr. 223, 44799 Bochum

Telefon +49-2302-202930

Fax +49-2302-2029311

E-Mail info@mendel-verlag.de

Internet www.mendel-verlag.de

ISBN 978-3-943011-54-8

Alle Angaben ohne Gewähr. Alle Rechte vorbehalten. Vervielfältigungen jeglicher Art sind nur nach Genehmigung durch den Verlag erlaubt.

Herausgeber: Europäisches Forum für Außenwirtschaft,
Verbrauchsteuern und Zoll e.V., Königsstr. 46,
48143 Münster, E-Mail: efa@uni-muenster.de

Einbandentwurf: KJM GmbH Werbeagentur, Hafenweg 22, 48155 Münster,
Internet: www.KJM.de

© 2019 Mendel Verlag GmbH & Co. KG, Bochum

Meiner Familie

Vorwort

Die vorliegende Arbeit wurde im Sommersemester 2019 von der Rechtswissenschaftlichen Fakultät der Westfälischen Wilhelms-Universität Münster als Dissertation angenommen. Gesetzesstand, Literatur und Rechtsprechung konnten bis einschließlich August 2018 berücksichtigt werden.

Die Erstellung wurde von Herrn Prof. Dr. Hans-Michael Wolffgang betreut. Ihm gilt mein Dank nicht nur für die Betreuung und für das Erstgutachten, sondern insbesondere für die lange Geduld bei diesem Projekt.

Mein Dank gilt ebenfalls Frau Prof. Dr. Sabine Schröer-Schallenberg für das zügige Verfassen des Zweitgutachtens und für die Chance, in den Rechtsbereich der Verbrauchsteuern schrittweise hineinwachsen zu können und bei ihr jederzeit ein offenes Ohr nicht nur für fachliche Anliegen zu finden.

Zudem möchte ich mich bei Herrn Dr. Lothar Harings stellvertretend für das Europäische Forum für Außenwirtschaft, Verbrauchsteuern und Zoll e.V. (EFA) für die Aufnahme in diese Schriftenreihe und für den großzügigen Druckkostenzuschuss bedanken.

Diese Arbeit ist „neben“ meiner Tätigkeit als Lehrender an der Hochschule des Bundes – Fachbereich Finanzen über einen langen Zeitraum hinweg entstanden und konnte daher nur mit Hilfe meiner Familie gelingen. Ihr ist diese Arbeit gewidmet. Daher gilt mein Dank meinen Eltern für die Unterstützung während des Studiums und bei der Erstellung dieser Arbeit. Meinen Kindern Frederik und Nele danke ich für ihr Verständnis, wenn Papa an den Schreibtisch musste. Ohne meine Frau Simone wäre diese Arbeit aber undenkbar gewesen. Ihre Unterstützung, Aufmunterung und ihr Ratschlag haben diese Arbeit überhaupt erst möglich gemacht.

Schließlich bedanke ich mich ganz herzlich bei Eleonore und Markus Heitzig für ihre Unterstützung und ihre kritischen Anmerkungen und bei Martin Salewski für seine regelmäßige Ermunterung.

Castrop-Rauxel im Herbst 2019 Dirk Jansen

Inhaltsverzeichnis

Vorwort **7**

Inhaltsverzeichnis **9**

Literaturverzeichnis **17**

Abkürzungsverzeichnis **29**

A. Einleitung **33**

B. Delegation, Rechtsverordnung und besonderes Verbrauchsteuerrecht **39**

I. Die Übertragung von Rechtsetzungskompetenz als Delegation 39

II. Der Begriff der Rechtsverordnung 41

1. Die geschichtliche Entwicklung des Verordnungsrechts 42
2. Der Verordnungsbegriff 46
3. Abgrenzung zu anderen Rechtsakten 50
   a) Parlamentsgesetz 51
   b) Verwaltungsvorschrift 51
   c) Satzung…….. 53
   d) Verordnungen der Europäischen Gemeinschaften 54
   e) Zusammenfassung 54

III. Das besondere Verbrauchsteuerrecht als Untersuchungsfeld 55

1. Das besondere Verbrauchsteuerrecht in Abgrenzung zu anderen Steuerarten 55
   a) Die Verbrauchsteuern als Steuern im Sinne des § 3 Abs. 1 AO 55
   b) Die Unterscheidung der allgemeinen und der besonderen Verbrauchsteuern 56
   c) Die steuerrechtliche Typenlehre 57
      aa) Verbrauchsteuern als Steuern auf die Einkommensverwendung 62
      bb) Steuergegenstand der Verbrauchsteuer 63
      cc) Verbrauchsteuern als indirekte Steuern 67

dd) Besondere Steueraufsicht und steuerlicher Nexus im Zusammenhang mit der Steuerentstehung ... 70
ee) Gleichbehandlung der Waren ... 74
ff) Verwendungsorientierung ... 76
gg) Zusammenfassung ... 77
2. Geschichtliche Hintergründe der besonderen Verbrauchsteuern ... 78
3. Verfassungsrechtlicher Rahmen und gesetzliche Ausgestaltung des Verbrauchsteuerrechts ... 83
4. Europarechtlicher Rahmen ... 87
a) Die EU – Verbrauchsteuerrichtlinien und Verordnungen ... 88
aa) Allgemeiner Teil des europäischen Verbrauchsteuerrechts ... 90
bb) Besonderer Teil des europäischen Verbrauchsteuerrechts ... 92
cc) Verordnungen ... 93
b) Das europäische Beihilferecht ... 94
5. Das besondere Verbrauchsteuerrecht im Spannungsfeld zwischen Einnahmeerzielung und Lenkungswirkung ... 99

C. Die Funktionsweise des besonderen Verbrauchsteuerrechts und delegierte Rechtsetzung ... 103

I. Festlegung der Steuergegenstände ... 104
1. Regelungssystematik ... 104
2. Delegierte Rechtsetzung ... 106
a) Anpassung der anzuwendenden Fassung der Kombinierten Nomenklatur ... 107
b) Bestimmung von Maßeinheiten ... 109
c) Sonderfall Begriffsbestimmung ... 109

II. Steueraussetzungsverfahren im Steuerlager und bei der Beförderung ... 110
1. Funktionsweise des Steueraussetzungsverfahrens ... 112
a) Regelungssystematik des Steuerlagers ... 112
b) Regelungssystematik der Beförderung unter Steueraussetzung ... 113
2. Delegierte Rechtsetzung ... 115
a) Regelungen über das Erlaubnisverfahren zur Teilnahme am Steueraussetzungsverfahren und den räumlichen Geltungsbereich des Steuerlagers sowie zugelassene Handlungen im Steuerlager ... 117
b) Voraussetzungen der Mindestumschlagsmenge und Mindestlagerdauer ... 118

c) Regelungen über das Verfahren der Beförderung unter Steueraussetzung einschließlich EMCS und Streckengeschäften 119
d) Sicherheitsleistung und Gefährdung der Steuerbelange..... 121

III. Steuerentstehungstatbestände und Steuerschuldner..... 123
1. Regelungssystematik 123
2. Delegierte Rechtsetzung 125
a) Konkretisierung von Tatbestandsvoraussetzungen der Steuerentstehung... 127
b) Allgemeines Besteuerungsverfahren, insbesondere Steueranmeldung, Fälligkeit und Steuerschuldner 130
c) Schaffung von Steuerentstehungstatbeständen 132

IV. Steuerbefreiungen und Steuerentlastungen..... 133
1. Regelungssystematik 133
2. Delegierte Rechtsetzung 135
a) Konkretisierung von Voraussetzungen einer Steuerbefreiung/-entlastung 137
b) Verfahrensregelungen bei Steuerbefreiungen/-entlastungen..... 139
c) Schaffung von Steuerbefreiungen/-entlastungen 140
d) Ausschluss bestimmter Einzelfälle von einer Steuerbefreiung/-entlastung.... 141

V. Steuertarif 142
1. Regelungssystematik 143
2. Delegierte Rechtsetzung 144
a) Vereinfachungen und Konkretisierungen zur Bestimmung der Bemessungsgrundlage 145
b) Abänderung bzw. Festlegung von Steuersätzen 146
c) Konkretisierung von Voraussetzungen für ermäßigte Steuersätze..... 150

VI. Sonderfälle 153
1. Fortgeltung der Steuerentlastung des so genannten Spitzenausgleichs 153
2. Delegationen zum Abschluss von bilateralen Vereinbarungen 155
3. Delegationen im Zusammenhang mit dem europäischen Beihilferecht 156
a) Unternehmen in Schwierigkeiten und Rückforderungsverfahren 156
b) Transparenzpflichten 157
4. Verweis auf Veröffentlichungen sachverständiger Stellen beim Erlass von Rechtsverordnungen 158

5. Ermächtigungsgrundlagen außerhalb der Gesetze des besonderen Verbrauchsteuerrechts 158

VII. Zusammenfassung 159

D. Die Bedeutung der Rechtsverordnungen des besonderen Verbrauchsteuerrechts 161

I. Quantitative Bedeutung der Rechtsverordnungen im besonderen Verbrauchsteuerrecht 161

II. Qualitative Bedeutung der Rechtsverordnungen im besonderen Verbrauchsteuerrecht 163

III. Vorteile der Rechtsetzung im Wege der Rechtsverordnung 164

IV. Zusammenfassung 167

E. Verfassungsrechtliche Vorgaben für Delegationen bei verbrauchsteuerlichen Rechtsverordnungen 169

I. Delegationsverbote im Verbrauchsteuerrecht 170

1. Das parlamentsfeste Refugium als Delegationsverbot 170

a) Die dogmatische Anknüpfung des parlamentsfesten Refugiums 171

aa) Der Parlamentsvorbehalt in Ausprägung der Wesentlichkeitstheorie 172

(1) Begriff und Anknüpfung des Parlamentsvorbehalts 172

(2) Die Wesentlichkeitstheorie als Prüfungsmaßstab 175

bb) Bestimmtheitstrias des Art. 80 Abs. 1 Satz 2 GG 178

(1) Vorhersehbarkeitsformel 180

(2) Selbstentscheidungsformel 180

(3) Programmformel 181

(4) Deutlichkeitsformel 181

(5) Aktuelle Tendenzen 182

cc) Das Verhältnis von Parlamentsvorbehalt und Bestimmtsheitstrias 185

(1) Die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts 185

(2) Identitätstheorie 188

(3) Aliud-Theorie 189

(4) Ausprägungstheorie 190

(5) Konzentrationstheorie ... 191
(6) Stellungnahme ... 191
b) Zusammenfassung ... 195
2. Der Parlamentsvorbehalt als Delegationsverbot im Verbrauchsteuerrecht ... 196
a) Die pauschale Geltung des Parlamentsvorbehalts im Steuerrecht ... 197
b) Grundrechtswesentlichkeit als Prüfungsmaßstab ... 199
aa) Freiheit des Eigentums – Artikel 14 GG ... 200
(1) Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts ... 201
(2) Stand der Literaturauffassungen ... 206
(3) Schlussfolgerung ... 207
bb) Freiheit des Berufs – Artikel 12 GG ... 209
(1) Beeinträchtigung durch Auferlegung der Steuerlast ... 212
(2) Beeinträchtigung durch Auferlegung steuerlicher „Nebenpflichten“ ... 214
(3) Beeinträchtigung durch Festlegung von Teilnahmevoraussetzungen am Steueraussetzungsverfahren ... 215
(4) Zusammenfassung ... 216
cc) Allgemeine Handlungsfreiheit – Artikel 2 Abs. 1 GG ... 217
dd) Allgemeiner Gleichheitsgrundsatz – Artikel 3 Abs. 1 GG ... 219
(1) Bedeutung des allgemeinen Gleichheitsgrundsatzes im Steuerrecht ... 221
(aa) Prinzip der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit ... 221
(bb) Gebot der Folgerichtigkeit ... 223
(cc) Steuergerechtigkeit im Sinne gleichmäßiger Durchsetzung ... 226
(dd) Rechtfertigung und inverse Anwendung des Art. 3 Abs. 1 GG im Steuerrecht ... 226
(2) Delegationsverbote und allgemeiner Gleichheitsgrundsatz ... 231
(3) Zusammenfassung ... 234
ee) Übrige Grundrechte ... 234
c) Bedeutung der Frage für die Allgemeinheit als Prüfungsmaßstab ... 234
d) Anwendung des Art. 110 Abs. 2 Satz 1 GG als Prüfungsmaßstab für die Wesentlichkeit ... 236
e) Zusammenfassung ... 239

II. Verfassungsrechtliche Anforderungen an die gesetzliche Ermächtigungsgrundlage ... 240
1. Kreis der zulässigen Erstdelegatare nach Art. 80 Abs. 1 Satz 1 GG ... 240

a) Bundesregierung ... 241
b) Bundesminister ... 241
c) Landesregierungen ... 243
2. Einräumung der Möglichkeit einer Subdelegation ... 244
3. Bestimmtheit der Ermächtigungsgrundlage nach Inhalt, Zweck und Ausmaß nach Art. 80 Abs. 1 Satz 2 GG ... 244
a) Anforderungen der Vorhersehbarkeitsformel ... 245
b) Anforderungen der Selbstentscheidungsformel ... 246
c) Anforderungen der Programmformel ... 246
4. Rechtsverordnungen mit Zustimmungspflicht des Bundesrats ... 247
5. Weitere verfassungsrechtliche Vorgaben ... 249
6. Folgen eines Verstoßes gegen Verfassungsrecht ... 249
7. Zusammenfassung ... 250

F. Die Delegationen des besonderen Verbrauchsteuerrechts im Spannungsfeld der Verfassung ... 251

I. Delegationen im Rahmen der Festlegung der Steuergegenstände ... 251
1. Delegationsverbote ... 251
a) Delegationen zur Anpassung der anzuwendenden KN-Fassung ... 253
b) Bestimmung von Maßeinheiten ... 254
c) Einzelfall – Begriffsbestimmung im EnergieStG ... 255
aa) Gesetzlicher Wirkungsbereich der Delegation ... 255
bb) Begrenzung der Reichweite der Delegation ... 257
cc) Delegationsverbot bei der Festlegung der Steuergegenstände ... 258
2. Anforderungen des Art. 80 Abs. 1 Satz 2 GG an die Ermächtigungsgrundlage ... 259
a) Anpassung der anzuwendenden KN-Fassung ... 260
b) Bestimmung von Maßeinheiten ... 260
c) Einzelfall – Begriffsbestimmung im EnergieStG ... 261
3. Schlussfolgerung für Delegationen im Zusammenhang mit dem Steuergegenstand ... 261

II. Delegationen im Rahmen des Steueraussetzungsverfahrens ... 262
1. Delegationsverbote ... 262
a) Regelungen über das Erlaubnisverfahren zur Teilnahme am Steueraussetzungsverfahren und räumlicher Geltungsbereich des Steuerlagers sowie zugelassene Handlungen im Steuerlager ... 263

b) Voraussetzungen der Mindestumschlagsmenge und Mindestlagerdauer 264
c) Regelungen über das Verfahren der Beförderung unter Steueraussetzung einschließlich EMCS und Streckengeschäften 265
d) Sicherheitsleistung und Gefährdung der Steuerbelange..... 266
2. Anforderungen des Art. 80 Abs. 1 Satz 2 GG an die Ermächtigungsgrundlage 268
a) Regelungen über das Erlaubnisverfahren zur Teilnahme am Steueraussetzungsverfahren und räumlicher Geltungsbereich des Steuerlagers sowie zugelassene Handlungen im Steuerlager..... 268
b) Voraussetzungen der Mindestumschlagsmenge und Mindestlagerdauer 269
c) Regelungen über das Verfahren der Beförderung unter Steueraussetzung einschließlich EMCS und Streckengeschäften 270
d) Sicherheitsleistung und Gefährdung der Steuerbelange..... 270
3. Schlussfolgerung für Delegationen im Zusammenhang mit dem Steueraussetzungsverfahren..... 271

III. Delegationen im Rahmen der Steuerentstehungstatbestände und der Steuerschuldnerschaft.....272
1. Delegationsverbote 272
a) Konkretisierung von Tatbestandsvoraussetzungen der Steuerentstehung... 273
b) Besteuerungsverfahren, insbesondere Steueranmeldung, Fälligkeit und Steuerschuldner 275
c) Schaffung von Steuerentstehungstatbeständen 277
2. Anforderungen an die Ermächtigungsgrundlage..... 279
a) Konkretisierung von Tatbestandsvoraussetzungen der Steuerentstehung... 279
b) Besteuerungsverfahren, insbesondere Steueranmeldung, Fälligkeit und Steuerschuldner 280
c) Schaffung von Steuerentstehungstatbeständen 280
3. Schlussfolgerung für Delegationen im Rahmen der Steuerentstehungstatbestände und der Steuerschuldnerschaft 281

IV. Delegationen bei Steuerbefreiungen und Steuerentlastungen.....282
1. Delegationsverbote 282
a) Konkretisierung von Voraussetzungen einer Steuerbefreiung/-entlastung 283
b) Verfahrensregelungen bei Steuerbefreiungen/-entlastungen..... 286
c) Schaffung von Steuerbefreiungen/-entlastungen 286
d) Ausschluss bestimmter Einzelfälle von einer Steuerbefreiung 288
2. Anforderungen an die Ermächtigungsgrundlage..... 289

a) Konkretisierung von Voraussetzungen einer Steuerbefreiung/-entlastung 289
b) Verfahrensregelungen bei Steuerbefreiungen/-entlastungen..... 289
c) Schaffung von Steuerbefreiungen/-entlastungen 290
d) Ausschluss bestimmter Einzelfälle von einer Steuerbefreiung 290
3. Schlussfolgerung für Delegationen bei Steuerbefreiungen und Steuerentlastungen..... 290

V. Delegationen im Zusammenhang mit dem Steuertarif 292
1. Delegationsverbote 292
a) Vereinfachungen und Konkretisierungen zur Bestimmung der Bemessungsgrundlage 293
b) Abänderung bzw. Festlegung von Steuersätzen 293
c) Konkretisierung von Voraussetzungen für ermäßigte Steuersätze..... 298
2. Anforderungen an die Ermächtigungsgrundlage..... 300
a) Vereinfachungen und Konkretisierungen zur Bestimmung der Bemessungsgrundlage 300
b) Abänderung bzw. Festlegung von Steuersätzen 300
c) Konkretisierung von Voraussetzungen für ermäßigte Steuersätze..... 301
3. Schlussfolgerung für Delegationen im Zusammenhang mit dem Steuertarif.... 302

VI. Delegationen im Zusammenhang mit europäischem Beihilferecht 303
1. Unternehmen in Schwierigkeiten und Rückforderungsverfahren 303
2. Transparenzpflichten 305

G. Resümee und Ausblick 307

I. Verfassungsrechtliche Grenzen im besonderen Verbrauchsteuerrecht.....307

II. Die Delegationen im besonderen Verbrauchsteuerrecht 310

III. Ausblick 314

Anhang: Auflistung der Delegationen 317

Literaturverzeichnis

Achterberg, Norbert, Allgemeines Verwaltungsrecht, 2. Auflage, Heidelberg 1986

Alternativkommentar, Kommentar zum Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland, Wassermann, Rudolf (Hrsg.), 2. Auflage, Darmstadt 1989, Zitiert: *Verfasser* in *Alternativkommentar*

Axer, Peter, Normsetzung der Exekutive in der Sozialversicherung, Ein Beitrag zu den Voraussetzungen und Grenzen, untergesetzlicher Normsetzung im Staat des Grundgesetzes, Beiträge zum öffentlichen Recht – Band 49, Tübingen 2000

Badura, Peter, Staatsrecht, Systematische Erläuterung des Grundgesetzes für die Bundesrepublik Deutschland, 7. Auflage, München 2018

Barth, Rainer, Richterliche Rechtsfortbildung im Steuerrecht, Schriften zum Steuerrecht – Band 50, Berlin 1996

Bayer, Hermann-Wilfried, Steuerlehre, Steuerverfassung – Steuergesetz – Steuergericht, Berlin, New York 1997

Beermann, Albert, Zur Charakterisierung der Verbrauchsteuern und zur bedingten Steuerschuld, in Kruse, Wilhelm (Hrsg.), Zölle, Verbrauchsteuern, europäisches Marktordnungsrecht, Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft – Band 11, Köln 1988, Seiten 283-288

Bethge, Herbert, Parlamentsvorbehalt und Rechtstaatsvorbehalt für die Kommunalverwaltung, Neue Zeitschrift für Verwaltungsrecht (NVwZ) 1983, Seiten 577-580

Bieber, Roland/Epiney, Astrid/Haag, Marcel/Kotzur, Markus, Die Europäische Union, Europarecht und Politik, 12. Auflage, Baden-Baden 2016

Biehl, Günter, Das Alkoholsteuergesetz, Abfindungsbrennen nach neuem Recht?, Zeitschrift für Zölle und Verbrauchsteuern (ZfZ) 2014, Seiten 57-65

Birk, Dieter, Kommt die Kernbrennstoffsteuer?, Handelsblatt Steuerboard vom 21.07.2010, Abrufbar: http://blog.handelsblatt.com/steuerboard/2010/07/21/kommt-die-kernbrennstoffsteuer, Zuletzt abgerufen am: 30.06.2018, Zitiert: *Birk* (Handelsblatt)

Birk, Dieter, Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen: Ein Beitrag zu den Grundfragen des Verhältnisses Steuerrecht und Verfassungsrecht, Steuerwissenschaft – Band 13, Köln 1983, Zitiert: *Birk* (Leistungsfähigkeitsprinzip)

Birk, Dieter/Desens, Marc/Tappe, Henning, Steuerrecht, 20. Auflage, Heidelberg 2017

Böckenförde, Ernst-Wolfgang, Gesetz und gesetzgebende Gewalt, Von den Anfängen der deutschen Staatsrechtslehre bis zur Höhe des staatsrechtlichen Positivismus, Schriften zum Öffentlichen Recht – Band 1, 2. Auflage, Berlin 1981

Bongartz, Matthias, Das Steueraussetzungsverfahren und die Besteuerung der harmonisierten verbrauchsteuerpflichtigen Waren im Binnenmarkt, In Bongartz, Matthias (Hrsg.), Europa im Wandel, Köln 2000, Seiten 35-54

Bongartz, Matthias/Jatzke, Harald/Schröer-Schallenberg, Sabine, Energiesteuer; Stromsteuer; Zolltarif, Kommentar zum Energiesteuerrecht, Stand: 14. Ergänzungslieferung, September 2017, München 2017, Zitiert: *Verfasser* in *Bongartz/Jatzke/Schröer-Schallenberg*

Bongartz, Matthias/Schröer-Schallenberg, Sabine, Verbrauchsteuerrecht, 2. Auflage, München 2011, Zitiert: *Verfasser* in *Bongartz/Schröer-Schallenberg*

Bongartz, Matthias/Schröer-Schallenberg, Sabine, Überblick über die Einführung von EMCS, Ein weiterer Harmonisierungsschritt auf dem Gebiet des Verbrauchsteuerrechts, Zeitschrift für Zölle und Verbrauchsteuern (ZfZ) 2009, Seiten 161-168

Bonner Kommentar, Bonner Kommentar zum Grundgesetz, Kahl, Wolfgang/Waldhoff, Christian/Walter, Christian (Hrsg.), Stand: 190. Ergänzungslieferung, April 2018, Heidelberg 2018, Zitiert: *Verfasser* in *BK*

Busch, Bernhard, Das Verhältnis des Art. 80 Abs. 1 S. 2 GG zum Gesetzes- und Parlamentsvorbehalt, Schriften zum Öffentlichen Recht – Band 610, Berlin 1991

Butzer, Hermann, Freiheitsrechtliche Grenzen der Steuer- und Sozialabgabenlast, Der Halbteilungsgrundsatz des Bundesverfassungsgerichts im Spannungsfeld von Globalisierung, Freiheitsrechten und Sozialstaatlichkeit, Schriften zum Öffentlichen Recht – Band 775, Berlin 1999

Cremer, Wolfgang, Art. 80 Abs. 1 S. 2 GG und Parlamentsvorbehalt, Dogmatische Unstimmigkeiten in der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts, Archiv des Öffentlichen Rechts (AöR) 1997, Seiten 248-267, Zitiert: *Cremer* AöR (1997)

Degenhart, Christoph, Staatsrecht I, Staatsorganisationsrecht, 33. Auflage, Heidelberg 2017

Deterbeck, Steffen, Vorrang und Vorbehalt des Gesetzes, Jura 2002, Seiten 235-241

Deutscher Bundestag, Stichwort „Gesetzgebung“, Von der Idee zum Gesetz, Referat Öffentlichkeitsarbeit, Berlin 2016

Dreier, Horst, Grundgesetz, Kommentar, 3. Auflage, Tübingen 2015, Zitiert: *Verfasser* in *Dreier*

Eiling, Astrid, Verfassungs- und europarechtliche Vorgaben an die Einführung neuer Verbrauchsteuern, Verprobt am Beispiel der Kernbrennstoffsteuer, Neue Juristische Beiträge – Band 99, München 2014

Englisch, Joachim, Wettbewerbsgleichheit im grenzüberschreitenden Handel, mit Schlussfolgerungen für indirekte Steuern, Beiträge zum Öffentlichen Recht – Band 174, Tübingen 2008

Epping, Volker/Hillgruber, Christian, Grundgesetz, Kommentar, 2. Auflage, München 2013, Zitiert: *Bearbeiter* in *Epping/Hillgruber*

Fetzer, Thomas/Arndt, Hans-Wolfgang, Einführung in das Steuerrecht, 4. Auflage, Heidelberg 2012

Förster, Jutta, Die Verbrauchsteuern: Geschichte, Systematik, finanzverfassungsrechtliche Vorgaben, Steuerwissenschaft – Band 29, Heidelberg 1989

Friedrich, Klaus/Soyk, Stefan, Energiesteuern, Kommentar, Stand: 44. Ergänzungslieferung, Dezember 2017, Freiburg 2017, Zitiert: *Verfasser* in *Friedrich/Soyk*

Germelmann, Peter Philipp, Die unionsrechtlichen Grundlagen des Zweiten Gesetzes zur Änderung des Energie- und Stromsteuergesetzes, Zeitschrift für Zölle und Verbrauchsteuern (ZfZ) 2017, Seiten 306-314

Grabitz, Eberhard/Hilf, Meinhard/Nettelsheim, Martin, Das Recht der Europäischen Union, Stand: 63. Ergänzungslieferung, Dezember 2017, München 2018, Zitiert: *Verfasser* in *Grabitz/Hilf/Nettelsheim*

Hasskarl, Horst, Die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts zu Art. 80 Abs. 1 Satz 2 GG, Archiv des Öffentlichen Rechts (AöR) 1969, Seiten 85-115, Zitiert: *Hasskarl* AöR (1969)

Hohmann, Harald, Berufsfreiheit (Art. 12 GG) und Besteuerung, Eine Würdigung der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts-, DÖV 2000, Seiten 409-416

Horn, Hans-Detlef, Die grundrechtsunmittelbare Verwaltung, Zur Dogmatik des Verhältnisses zwischen Gesetz, Verwaltung und Individuum unter dem Grundgesetz, Beiträge zum öffentlichen Recht – Band 42, Tübingen 1999

Hübschmann, Walter/Hepp, Ernst/Spitaler, Armin, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, Kommentar, Stand: 246. Ergänzungslieferung, März 2018, Köln 2018, Zitiert: *Verfasser* in *Hübschmann/Hepp/Spitaler*

Ismer, Roland/Haußner, Manuel/Piotrowski, Sophia, Das Energiesteuerrecht vor dem Hintergrund des Beihilferechts, Zeitschrift für Zölle und Verbrauchsteuern (ZfZ) 2016, Seiten 278-288

Jansen, Dirk, Verwendungsorientierung der Verbrauchsteuern bei der Auslegung von Steuerbegünstigungen, Zeitschrift für Zölle und Verbrauchsteuern (ZfZ) 2009, Seiten 210-212

Jarass, Hans/Pieroth, Bodo, Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland, Kommentar, 14. Auflage, München 2016, Zitiert: *Verfasser* in *Jarass/Pieroth*

Jarsombeck, Jörn-Arne, Die Änderung von Steuersätzen nach § 4 des Tabaksteuergesetzes durch Rechtsverordnung, Zeitschrift für Zölle und Verbrauchsteuern (ZfZ) 2001, Seiten 405-408

Jarsombeck, Jörn-Arne, Irrungen und Wirrungen im Tabaksteuerrecht, Zeitschrift für Zölle und Verbrauchsteuern (ZfZ) 1997, Seiten 227-229

Jatzke, Harald, Das System des deutschen Verbrauchsteuerrechts unter Berücksichtigung der Ergebnisse der Verbrauchsteuerharmonisierung in der Europäischen Union, Tübinger Schriften zum Staats- und Verwaltungsrecht – Band 38, Berlin 1997, Zitiert: *Jatzke* (System)

Jatzke, Harald, Die Kernbrennstoffsteuer – ein Exot im deutschen Verbrauchsteuerrecht, Zeitschrift für Zölle und Verbrauchsteuern (ZfZ) 2010, Seiten 278-283

Jatzke, Harald, Die neue Verbrauchsteuer-Systemrichtlinie, Zeitschrift für Zölle und Verbrauchsteuern (ZfZ) 2009, Seiten 116-122

Jatzke, Harald, Das neue Verbrauchsteuerrecht in der Bundesrepublik Deutschland, Institut Finanzen und Steuern Bonn, Grüner Brief Nr. 322, Bonn 1993, Zitiert: *Jatzke* (Grüner Brief)

Jatzke, Harald, Der Kaskadeneffekt bei der Zigarettenbesteuerung und seine Berücksichtigung im Gemeinschafts- und deutschen Tabaksteuerrecht, Zeitschrift für Zölle und Verbrauchsteuern (ZfZ) 1999, Seiten 398-408

Jatzke, Harald, Europäisches Verbrauchsteuerrecht, München 2016, Zitiert: *Jatzke* (EVSt)

Jehke, Christian, Bestimmtheit und Klarheit im Steuerrecht, Münsterische Beiträge zur Rechtswissenschaft – Band 159, Berlin 2005

Jellinek, Georg, Gesetz und Verordnung, Staatsrechtliche Untersuchungen auf rechtsgeschichtlicher und rechtsvergleichender Grundlage, Freiburg 1887

Jochum, Georg, Steuerrecht I, Grundlagen, Stuttgart 2010

Katz, Alfred, Staatsrecht, Grundkurs im öffentlichen Recht, 18. Auflage, Heidelberg 2010

Khazzoum, Bassam, Der neue Spitzenausgleich und andere Änderungen bei der Energie- und Stromsteuer 2013, Zeitschrift für Zölle und Verbrauchsteuern (ZfZ) 2013, Seiten 281-289

Kingreen, Thorsten/Poscher, Ralf, Grundrechte, Staatsrecht II, 33. Auflage, Heidelberg 2017

Kirchhof, Ferdinand, Nationale Steuerermäßigungen und europäisches Beihilfeverbot, Zeitschrift für Zölle und Verbrauchsteuern (ZfZ) 2006, Seiten 246-254

Kirchhof, Ferdinand, Die steuerliche Doppelbelastung der Zigaretten, Ein Beitrag zur Kumulation und Kaskadenwirkung der Umsatz- und Verbrauchsteuer, Schriften zum Steuerrecht – Band 36, Berlin 1990, Zitiert: *F. Kirchhof* (Doppelbelastung)

Kirchhof, Ferdinand, Verbrauchsteuern im Lichte des Verfassungsrechts, Betriebs-Berater (BB) 2015, Seiten 278-282

Kirchhof, Ferdinand, Abgabenerhebung als Grundrechtsbeeinträchtigung, § 59, In Merten, Detlef und Papier, Hans-Jürgen (Hrsg.), Handbuch der Grundrechte, Band III, Grundrechte in Deutschland: Allgemeine Lehren II, Heidelberg 2009, Seiten 160-199, Zitiert: *F. Kirchhof* (HdBdGr III)

Kirchhof, Gregor, Die Erfüllungspflichten des Arbeitgebers im Lohnsteuerverfahren, Freiheit von Arbeitszwang und Berufsfreiheit als Grenzen der Quellenbesteuerung, Schriften zum Öffentlichen Recht – Band 997, Berlin 2005, Zitiert: *G. Kirchhof*

Kirchhof, Paul, Rechtsquellen und Grundgesetz, In Starck, Christian (Hrsg.), Bundesverfassungsgericht und Grundgesetz, Zweiter Band – Verfassungsauslegung, Seiten 50-107, Tübingen 1976, Zitiert: *P. Kirchhof* (FS BVerfG II)

Kirchhof, Paul, Staatliche Einnahmen, § 88, In Isensee, Josef/Kirchhof, Paul (Hrsg.), Handbuch des Staatsrechts – Band IV, 1. Auflage, Heidelberg 1988, Zitiert: *P. Kirchhof* (HdBdStR IV 1. Auflage), Steuern, § 118, In Isensee, Josef/Kirchhof, Paul (Hrsg.), Handbuch des Staatsrechts – Band V, 3. Auflage, Heidelberg 2007, Zitiert: *P. Kirchhof* (HdBdStR V 3. Auflage)

Kirchhof, Paul, Einkommensteuergesetz, Kommentar, 17. Auflage, Köln 2017, Zitiert: *Verfasser* in *P. Kirchhof* (EStG)

Kirchhof, Paul, Besteuerung nach Gesetz, In Drenseck, Walter/Seer, Roman, Festschrift für Heinrich Wilhelm Kruse zum siebzigsten Geburtstag, Köln 2001, Seiten 17-38, Zitiert: *P. Kirchhof* (FS Kruse)

Kirchhof, Paul, Der Grundrechtsschutz des Steuerpflichtigen, Archiv des öffentlichen Rechts (AöR) 2003, Tübingen 2003, Seiten 1-51, Zitiert: *P. Kirchhof* AöR (2003)

Kloepfer, Michael, Verfassungsrecht I + II, München 2011

Kloepfer, Michael, Der Vorbehalt des Gesetzes im Wandel, Juristenzeitung (JZ) 1984, Seiten 685-695

Laband, Paul, Das Staatsrecht des Deutschen Reiches, Band 2, 5. Auflage, Tübingen 1911

Lang, Joachim, Verwirklichung von Umweltschutzzwecken im Steuerrecht, in Kirchhoff, Paul (Hrsg.), Umweltschutz im Abgaben- und Steuerrecht, Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft – Band 15, Seiten 115-160, Köln 1993

Leibholz, Gerhard/Rinck, Hans- Justus, Grundgesetz, Rechtsprechung des BVerfG, Stand: 75. Lieferung, Oktober 2017, Köln 2017, Zitiert: *Verfasser* in *Leibholz/Rinck*

Letsch, Hans, Hauptprobleme der Verbrauchsbesteuerung, Bern 1960

Lüdemann, Jörn, Die verfassungskonforme Auslegung von Gesetzen, Juristische Schukung (JuS) 2004, Seiten 27-30

Magiera, Siegfried, Parlament und Staatsleitung in der Verfassungsordnung des Grundgesetzes, Eine Untersuchung zu den Grundlagen der Stellung und Aufgaben des Deutschen Bundestages, Veröffentlichungen des Walther-Schüking-Instituts für internationales Recht an der Universität Kiel – Band 81, Berlin 1979

Maunz, Theodor/Dürig, Günter, Grundgesetz, Kommentar, Stand 81. Lieferung September 2017, München 2017, Zitiert: *Verfasser* in *Maunz/Dürig*

Maurer, Hartmut, Staatsrecht I, Grundlagen/Verfassungsorgane/Staatsfunktionen, 6. Auflage, München 2010, Zitiert: *Maurer* (StaatsR I)

Maurer, Hartmut/Waldhoff, Christian, Allgemeines Verwaltungsrecht, 19. Auflage, München 2017, Zitiert: *Maurer/Waldhoff*

Mehner, Eliane/Schröer-Schallenberg, Sabine, EMCS: Excise Movement and Control System, Der Zoll-Profi 2008, 12, Seiten 8-14, Der Zoll-Profi 2009, 1, Seiten 5-8

Mick, Marcus, Die Steuerkonzeption der Europäischen Union, Zielvorgaben, Umsetzung und Grenzen zulässiger Steuerharmonisierung, Internationale Hochschulschriften – Band 175, Münster 1995

Middendorp, Andrea, Einfuhr verbrauchsteuerpflichtiger Waren, Zeitschrift für Zölle und Verbrauchsteuern (ZfZ) 2011, Seiten 1-10

Möckel, Stefan, Anmerkung zu BVerfG 2. Senat v. 13.4.2017, 2 BvL 6/13, Neue Zeitschrift für Verwaltungsrecht (NVwZ) 2017, Seiten 1055-1057

Möhlenkamp, Karen/Milewski, Knut, Energiesteuergesetz, Stromsteuergesetz, Kommentar, München 2012, Zitiert: *Verfasser* in *Möhlenkamp/Milewski*,

Müller, Dirk, Struktur, Entwicklung und Begriff der Verbrauchsteuern, Schriften zum Steuerrecht – Band 53, Berlin 1997

Müller-Franken, Sebastian, Die Rechtsprechung zur „Vererblichkeit von Verlusten“: eine Frage richterlicher Rechtsfortbildung, Zu Möglichkeiten und Grenzen des Argumentierens mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip bei der Anwendung einfachen Rechts, Deutsche Steuer-Zeitung (DStZ) 2004, Seiten 606-611

Nierhaus, Michael, Bestimmtheitsgebot und Delegationsverbot des Art 80 Abs. 1 Satz 2 GG und der Gesetzesvorbehalt der Wesentlichkeitstheorie, In Burmeister, Joachim (Hrsg.), Verfassungsstaatlichkeit: Festschrift für Klaus Stern zum 65., München 1997, Seiten 717-732, Zitiert: *Nierhaus* (FS-Stern)

Oppermann, Thomas, Nach welchen rechtlichen Grundsätzen sind das öffentliche Schulwesen und die Stellung der an ihm Beteiligten zu ordnen? Gutachten C zum 51. Deutschen Juristentag 1976, München 1976, Zitiert: *Oppermann* (DJT)

Oppermann, Thomas/Classen, Dieter/Nettesheim, Martin, Europarecht, 7. Auflage, München 2016, Zitiert: *Verfasser* in *Oppermann/Classen/Nettesheim*

Ossenbühl, Fritz, Vorrang und Vorbehalt des Gesetzes – § 101, Rechtsverordnung – § 103, Autonome Rechtsetzung der Verwaltung – § 104, Satzung – § 105, In Isensee, Josef/Kirchhof, Paul (Hrsg.), Handbuch des Staatsrechts – Band V, 3. Auflage, Heidelberg 2007, Zitiert: *P. Kirchhof* (HdBdStR V 3. Auflage)

Ossenbühl, Fritz, Gesetz und Verordnung im gegenwärtigen Staatsrecht, Zeitschrift für Gesetzgebung (ZG) 1997, Seiten 305-320

Osterloh, Lerke, Gesetzesbindung und Typisierungsspielräume bei der Anwendung der Steuergesetze, Baden-Baden 1992

Ovie, Talke/Berger, Andreas/Harnischmacher, Nils, Transportrecht, Praxishandbuch, 2. Auflage, Bonn 2018, Zitiert: *Verfasser* in *Ovie/Berger/Harnischmacher*

Pahlke, Armin, Typusbegriff und Typisierung, Deutsches Steuerrecht (DStR), Beihefter zu Heft 31/2011, Seiten 66-72

Papier, Hans-Jürgen, Die finanzrechtlichen Gesetzesvorbehalte und das grundgesetzliche Demokratieprinzip, Zugleich ein Beitrag zur Lehre von den Rechtsformen der Grundrechtseingriffe, Berlin 1973

Peters, Martin, Das Verbrauchsteuerrecht, München 1989

Pünder, Hermann, Exekutive Normsetzung in den Vereinigten Staaten von Amerika und der Bundesrepublik Deutschland, eine rechtsvergleichende Untersuchung des amerikanischen rulemaking und des […], Münsterische Beiträge zur Rechtswissenschaft – Band 95, Berlin 1995

Reformkommission, Gutachten der Steuerreformkommission, Bundesministerium der Finanzen, Schriftenreihe – Heft 17, Bonn 1971

Rüsken, Reinhart, Anmerkung zu BVerfG 2. Senat v. 13.4.2017, 2 BvL 6/13, Zeitschrift für Zölle und Verbrauchsteuern (ZfZ) 2017, Seiten 193-195

Sachs, Michael, Grundgesetz, Kommentar, 8. Auflage, München 2018, Zitiert: *Verfasser* in *Sachs*

Saurer, Johannes, Die Funktionen der Rechtsverordnung, Der gesetzgeberische Zuschnitt des Aufgaben- und Leistungsprofils exekutiver Rechtsetzung als Problem des Verfassungsrechts, ausgehend vom Referenzgebiet des Umweltrechts, Schriften zum Öffentlichen Recht – Band 1008, Berlin 2005

Schmid, Gerhard, Das Verhältnis von Parlament und Regierung im Zusammenspiel des staatlichen Machtverteilung, Basler Studien zur Rechtswissenschaft Heft 99, Basel und Stuttgart 1971

Schmidt, Rolf, Grundrechte sowie Grundzüge der Verfassungsbeschwerde, 22. Auflage, Grasberg bei Bremen 2017

Schmidt-Aßmann, Eberhard, Die Rechtsverordnung in ihrem Verhältnis zu Gesetz und Verwaltungsvorschrift, In Kirchhof, Paul/Lehner, Moris/Raupach, Arndt/Rodi, Michael, Festschrift für Klaus Vogel, Heidelberg 2000, Seiten 477-494

Schmidt-Bleibtreu, Bruno/Hofmann, Hans,/Henneke, Hans-Günter, Kommentar zum Grundgesetz, 14. Auflage, Köln 2018, Zitiert: *Verfasser* in *Schmidt-Bleibtreu/Hofmann/Henneke*

Schmölders, Günter, Zur Begriffsbestimmung der Verbrauchsteuern, Finanzwissenschaftliche Forschungsarbeiten – Heft 10, Berlin 1955

Schnelle, Simon, Eine Fehlerfolgenlehre für Rechtsverordnungen, Studien zum öffentlichen Recht und zur Verwaltungslehre – Band 76, München 2007

Schröer-Schallenberg, Sabine, The legality of non-harmonised excise duties in the European internal market using the Federal Republic of Germany as an example, World Customs Journal 2012 – Volume 6, Seiten 9-18, Zitiert: *Schröer-Schallenberg* (WCJ 2012 – 6)

Schröer-Schallenberg, Sabine, Das Verbrauchsteuerrecht im Überblick, Außenwirtschaftliche Praxis (AW-Prax) 1995, Seiten 221-230

Schröer-Schallenberg, Sabine, Steueraussetzung im Branntweinmonopol- und Branntweinsteuerrecht unter besonderer Berücksichtigung des ablieferungsfähigen Abfindungsbranntweins, Zeitschrift für Zölle und Verbrauchsteuern (ZfZ) 1995, Seiten 162-168

Schröer-Schallenberg, Sabine, Die Rechtsentwicklungen des Verbrauchsteuerrechts nach Inkrafttreten des Binnenmarktes zum 1.1.1993, In Bönders, Thomas (Hrsg.), Kompetenz und Verantwortung in der Bundesverwaltung, 30 Jahre

Fachhochschule des Bundes für öffentliche Verwaltung, Seiten 707-716, München 2009, Zitiert: *Schröer-Schallenberg* (FS Bund)

Schröer-Schallenberg, Sabine, Die Auswirkungen der Verbrauchsteuerharmonisierung, Ein systematischer Überblick, Zeitschrift für Zölle und Verbrauchsteuern (ZfZ) 1993, Seiten 302-309

Schröer-Schallenberg, Sabine, Das Branntweinmonopol in Deutschland, Zeitschrift für Lebensmittelrecht (ZLR) 2013, Seiten 159-178

Schröer-Schallenberg, Sabine, Das steuerliche Diskriminierungsverbot, In Bongartz, Matthias (Hrsg.), Europa im Wandel, Köln 2000, Seiten 307-327, Zitiert: *Schröer-Schallenberg* (Europa)

Schröer-Schallenberg, Sabine, Die steuerrechtliche Behandlung von „Abfällen" im Energiesteuerrecht unter Berücksichtigung der Verordnung zur Änderung der Energiesteuer- und der Stromsteuer-Durchführungsverordnung, Zeitschrift für Zölle und Verbrauchsteuern (ZfZ) 2011, Seiten 253-265

Schröer-Schallenberg, Sabine, Die neue Energiesteuer- und Stromsteuer-Transparenzverordnung, Zeitschrift für Zölle und Verbrauchsteuern (ZfZ) 2016, 187-192

Schröer-Schallenberg, Sabine, Dritte Verordnung zur Änderung der Energiesteuer- und der Stromsteuer-Durchführungsverordnung – ein Überblick, Zeitschrift für Zölle und Verbrauchsteuern (ZfZ) 2018, Seiten 82-88

Schröer-Schallenberg, Sabine, Das Zweite Gesetz zur Änderung des Energie- und Stromsteuergesetzes – eine kritische Würdigung, Zeitschrift für Zölle und Verbrauchsteuern (ZfZ) 2017, Seiten 314-321

Schrömbges, Ulrich, Steuerfolgen bei „Unterbrechung der Steueraufsicht"?, Ein Beitrag zur bedingten Steuer und zur besonderen Steueraufsicht, Teil I: Zeitschrift für Zölle und Verbrauchsteuern (ZfZ) 1986, Seiten 162-169, Teil II: Zeitschrift für Zölle und Verbrauchsteuern (ZfZ) 1986, Seiten 162-169, 226-235

Schuppert, Gunnar Folke, Das Gesetz als zentrales Steuerungsinstrument des Rechtsstaates, Symposion anlässlich des 60. Geburtstages von Christian Starck, Baden-Baden 1998, Zitiert: *Verfasser* in *Schuppert*

Schwarz, Kyrill, „Folgerichtigkeit" im Steuerrecht, In Depenheuer, Otto/ Heintzen, Markus, Staat im Wort, Festschrift für Josef Isensee, Heidelberg 2007, Seiten 949-959

Seer, Roman, Vorläufiger Rechtsschutz bei ernstlichen Zweifeln an der Verfassungsmäßigkeit eines Steuergesetzes, Deutsches Steuerrecht (DStR) 2012, Seiten 325-334

Seiler, Christian, Der einheitliche Parlamentsvorbehalt, Schriften zum öffentlichen Recht – Band 825, Berlin 2000

Senckpiehl, Jobst, Strukturwandlungen des Verbrauchsteuerrechts, Schriftenreihe des Instituts für Steuerrecht der Universität Köln – Band 41, Düsseldorf 1964

Sodan, Helge, Grundgesetz, 4. Auflage, München 2018, Zitiert: *Bearbeiter* in *Sodan*

Sommermann, Karl-Peter, Verordnungsermächtigung und Demokratieprinzip, Verfassungsrechtliche Grenzen parlamentarischer, Änderungsvorbehalte, Juristenzeitung (JZ) 1997, Seiten 434-441

Spallek, Joachim, Staatsrecht, 17. Auflage, Witten 2006

Statistisches Bundesamt, Statistisches Jahrbuch 2011, für die Bundesrepublik Deutschland, Wiesbaden 2011

Staupe, Jürgen, Parlamentsvorbehalt und Delegationsbefugnis, Zur Wesentlichkeitstheorie und zur Reichweite legislativer Regelungskompetenz, insbesondere im Schulrecht, Schriften zum Öffentlichen Recht – Band 506, Berlin 1986

Stein, Roland/Thoms, Anahita, Energiesteuern in der Praxis, 3. Auflage, Köln 2016, Zitiert: *Verfasser* in *Stein/Thoms*

Stern, Klaus, Das Staatsrecht der Bundesrepublik Deutschland, Band II, München 1980

Strache, Karl-Heinz, Das Denken in Standards, Zugleich ein Beitrag zur Typologik, Schriften zur Rechtstheorie – Band 12, Berlin 1968

Streinz, Rudolf, Vertrag über die Europäische Union und Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union, Kommentar, 2. Auflage, München 2012, Zitiert: *Verfasser* in *Streinz*

Terra, Ben/Wattel, Peter, European Tax Law, 6. Auflage, New York 2012

Tipke, Klaus, Steuergerechtigkeit in Theorie und Praxis, Vom politischen Schlagwort zum Rechtsbegriff und zur praktischen Anwendung, Köln 1981, Zitiert: *Tipke* (Steuergerechtigkeit)

Tipke, Klaus/Kruse, Wilhelm, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, Kommentar, Stand: 151. Lieferung, März 2018, Köln 2018, Zitiert: *Verfasser* in *Tipke/Kruse*

Tipke, Klaus/Lang, Joachim, Steuerrecht, 22. Auflage, Köln 2015, Zitiert: *Verfasser* in *Tipke/Lang*

Triepel, Heinrich, Delegation und Mandat im öffentlichen Recht, Eine kritische Studie, Stuttgart und Berlin 1942

Umbach, Dieter/Clemens, Thomas, Grundgesetz, Mitarbeiterkommentar und Handbuch, Band II, Heidelberg 2002, Zitiert: *Verfasser* in *Umbach/Clemens*

v. Bogdandy, Armin, Gubernative Rechtsetzung, Eine Neubestimmung der Rechtsetzung und des Regierungssystems unter dem Grundgesetz in der Perspektive gemeineuropäischer Dogmatik, Beiträge zum öffentlichen Recht – Band 48, Tübingen 2000

v. Danwitz, Thomas, Die Gestaltungsfreiheit des Verordnungsgebers, Zur Kontrolldichte verordnungsgeberischer Entscheidungen, Schriften zum Öffentlichen Recht – Band 554, Berlin 1989

v. Danwitz, Thomas, Rechtsverordnungen, Jura 2002, Seiten 93-102

v. Mangoldt, Hermann/Klein, Friedrich/Starck, Christian, Kommentar zum Grundgesetz, 7. Auflage, Huber, Peter/Voßkuhle, Andreas (Hrsg.), München 2018, Zitiert: *Verfasser* in *v. Mangoldt/Klein/Stark*

v. Münch, Ingo/Kunig, Philip, Grundgesetz, Kommentar, 6. Auflage, München 2003, Zitiert: *Verfasser* in *v. Münch/Kunig*

Vagt, Hjalmar, Rechtsverordnung und Statutory Instrument, Delegierte Rechtsetzung in Deutschland und Großbritannien, Hannoversches Forum der Rechtswissenschaften – Band 26, Hannover 2006

Vogel, Klaus, Zur Konkurrenz zwischen Bundes- und Landessteuerrecht nach dem Grundgesetz, Über das „Anzapfen“ von Steuerquellen, Steuer und Wirtschaft (StuW) 1971, Seiten 308-316

Voß, Reimer, Strukturelemente der Verbrauchsteuern, in Kruse, Wilhelm (Hrsg.), Zölle, Verbrauchsteuern und Marktordnungsrecht, Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft – Band 11, Köln 1988, Seiten 261-282

Waldhoff, Christian, Die Kernbrennstoffsteuer als Verbrauchsteuer und die steuerliche Typenlehre, Zeitschrift für Zölle und Verbrauchsteuern (ZfZ) 2012, Seiten 57-65

Wernsmann, Rainer, Die Gesetzgebungskompetenz des Bundes für die Kernbrennstoffsteuer, Neue Zeitschrift für Verwaltungsrecht (NVwZ) 2011, Seiten 1367-1369

Wernsmann, Rainer, Typisierung und Typusbegriff, Deutsches Steuerrecht (DStR) 2011, Beihefter zu Heft 31, Seiten 72-76

Wernsmann, Rainer, Verfassungsfragen der Kernbrennstoffsteuer, Zeitschrift für Zölle und Verbrauchsteuern (ZfZ) 2012, Seiten 29-33

Wieland, Joachim, Keine Bindungswirkung des Ausführungen des BVerfG zum sog. Halbteilungsgrundsatz bei der Vermögensteuerbelastung, Anmerkung zu

BVerfG 2. Senat, Beschluss vom 18.01.2006 – 2 BvR 2194/99, in Fischer, Peter/Dötz, Franz (Hrsg.), JurisPR-SteuerR 18 – 2006

Wilke, Dieter, Bundesverfassungsgericht und Rechtsverordnung, Archiv des öffentlichen Rechts (AöR) 1973, Tübingen 1973, Seiten 196-247, Zitiert: *Wilke* AöR (1973)

Wilke, Dieter, Anmerkung zu BVerfG, 20.10.1981 – 1 BvR 640/80, Zum Gesetzesvorbehalt im Schulverhältnis, Juristenzeitung (JZ) 1982, Seiten 758-760

Witte, Peter, Zollkodex der Union, UZK, Kommentar, 7. Auflage, München 2018, Zit: *Verfasser* in *Witte*

Witte, Peter/Wolffgang, Hans-Michael, Lehrbuch des Europäischen Zollrechts, 8. Auflage, Herne 2016, Zitiert: *Verfasser* in *Witte/Wolffgang*

Wolff, Hans/Bachof, Otto /Stober, Rolf/Kluth, Winfried, Verwaltungsrecht I, 13. Auflage, München 2017, Zitiert: *Verfasser* in *Wolff/Bachof/Stober/Kluth*

Zippelius, Reinhold/Würtenberger, Thomas, Deutsches Staatsrecht, 32. Auflage, München 2008

Abkürzungsverzeichnis

a.A.	anderer Auffassung
ABl. EU	Amtsblatt der Europäischen Union
Abs.	Absatz
AlkopopStG	Alkopopsteuergesetz
AlkStG	Alkoholsteuergesetz
AlkStV	Alkoholsteuerverordnung
Anm.	Anmerkung
AO	Abgabenordnung
AöR	Archiv des Öffentlichen Rechts
Art.	Artikel
BAnz	Bundesanzeiger
BB	Betriebs-Berater
BFH	Bundesfinanzhof
BGBl.	Bundesgesetzblatt
BierStG	Biersteuergesetz
BierStV	Biersteuerverordnung
BStBl	Bundessteuerblatt
BT-Drucks.	Bundestags-Drucksache
BVerfG	Bundesverfassungsgericht
BVerfGE	Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts
bzw.	beziehungsweise
ders.	derselbe
DJT	Deutscher Juristentag
DÖV	Die Öffentliche Verwaltung
DStR	Deutsches Steuerrecht
DStZ	Deutsche Steuer-Zeitung
DVO	Durchführungsverordnung
EG	Europäische Gemeinschaft
einschl.	einschließlich
EMCS	Excise Movement and Control System
Endg.	endgültig
EnergieStG	Energiesteuergesetz
EnergieStV	Energiesteuerverordnung
EnsTransV	Energiesteuer- und Stromsteuer-Transparenzverordnung
EStG	Einkommensteuergesetz

EU	Europäische Union
EVst	Europäisches Verbrauchsteuerrecht
f.	folgende
ff.	fortfolgende
FS	Festschrift
GG	Grundgesetz
ggfs.	gegebenenfalls
GGO	Gemeinsame Geschäftsordnung der Bundes-ministerien
GMBl.	Gemeinsames Ministerialblatt
GOBReg	Geschäftsordnung der Bundesregierung
HdBdGr	Handbuch der Grundrechte
HdBdStR	Handbuch des Staatsrechts
hl	Hektoliter
Hrsg.	Herausgeber
HZA	Hauptzollamt
i.S.d.	im Sinne des/der
i.V.m.	in Verbindung mit
inkl.	inklusive
JuS	Juristische Schulung
JZ	Juristenzeitung
KaffeeStG	Kaffeesteuergesetz
KaffeeStV	Kaffeesteuerverordnung
KAG	Kommunalabgabengesetz
KN	Kombinierte Nomenklatur
m.w.N.	mit weiteren Nachweisen
MinÖStG	Mineralölsteuergesetz
NATO	North Atlantic Treaty Organization
NJW	Neue Juristische Wochenschrift
Nr.	Nummer
NVwZ	Neue Zeitschrift für Verwaltungsrecht
OVG	Oberverwaltungsgericht
RAO	Reichsabgabenordnung
RL	Richtlinie
Rz.	Randziffer
S.	Seite

SchaumwZwStG	Schaumwein- und Zwischenerzeugnissteuer-gesetz
SchaumwZwStV	Schaumwein- und Zwischenerzeugnissteuer-verordnung
sog.	so genannten/so genannter
SpaEfV	Spitzenausgleichs-Effizienzverordnung
StaatsR	Staatsrecht
StromStG	Stromsteuergesetz
StromStV	Stromsteuerverordnung
StuW	Steuer und Wirtschaft
SystemRL	Systemrichtlinie
TabakRL	Tabaksteuerrichtlinie
TabakStG	Tabaksteuergesetz
TabakStV	Tabaksteuerverordnung
v.	vom
VerbrStÄndG	Verbrauchsteueränderungsgesetz
vgl.	vergleiche
VO	Verordnung
WCJ	World Customs Journal
WZ	Klassifikation der Wirtschaftszweige
z.B.	zum Beispiel
ZfZ	Zeitschrift für Zölle und Verbrauchsteuern
ZG	Zeitschrift für Gesetzgebung
ZLR	Zeitschrift für Lebensmittelrecht

A. Einleitung

Der Verfassungsgeber hat für die Bundesrepublik Deutschland die Gewaltenteilung als eines der zentralen Strukturprinzipien in Art. 20 Abs. 2 Satz 2 GG verankert. Demnach wird die staatliche Gewalt durch besondere Organe der Gesetzgebung, der vollziehenden Gewalt und der Rechtsprechung ausgeübt. Im Rahmen dieser funktionellen Gewaltenteilung ist die Rechtsetzung durch Gesetzgebung die zentrale Kompetenz des Bundestages. Von dieser hat der Bundestag in den vergangenen Wahlperioden auch umfangreich Gebrauch gemacht und 2.742 Gesetze erlassen.[1] Neben der Gesetzgebung durch den Bundestag und den Bundesrat findet Rechtsetzung aber ebenfalls durch die jedenfalls nicht primär zuständige ausführende Gewalt im Wege der Schaffung von Rechtsverordnungen statt. Im gleichen Zeitraum hat allein die dafür auf Bundesebene zuständige Bundesregierung 6.735 Rechtsverordnungen erlassen[2] und damit in Bezug auf die Anzahl der Rechtsakte deutlich mehr als doppelt so viel Rechtsetzung betrieben. Verdeutlicht wird der quantitative Umfang von Rechtsverordnungen durch die Faustformel, dass im Schnitt an jedem Werktag eine Rechtsverordnung erlassen bzw. geändert wird.[3] Auch in der praktischen Rechtsanwendung haben Rechtsverordnungen aufgrund des höheren Ausmaßes eine ganz erhebliche Bedeutung und gelten als die „häufigste Fundstelle für geltende Rechtssätze“[4] oder werden als „unentbehrliches Instrument eines modernen Staatswesens“[5] bezeichnet.

Dieser quantitative Umfang überrascht auf den ersten Blick, zumal die klassische Staatsrechtslehre der Rechtsverordnung gegenüber dem Gesetz eine deutlich nachgeordnete Bedeutung beimisst und der Rechtsverordnung im Kern „nur“ die

1 Zahlen für die 14. bis 16. Wahlperiode des Bundestages entnommen aus: *Statistisches Bundesamt* (Hrsg.), Statistisches Jahrbuch 2011 für die Bundesrepublik Deutschland, Seite 111: 14. Wahlperiode 549, 15. Wahlperiode 385, 16. Wahlperiode 613 Gesetze; Zahlen für die 17. Wahlperiode 553 Gesetze entnommen aus *Deutscher Bundestag*, Stichwort Gesetzgebung Seite 63; Zahlen für die 18. Wahlperiode 632 nach Auskunft der Justizstatistik – Bundesministerium für Justiz – Referat III 3 vom 13.11.2017.

2 *Statistisches Bundesamt* a.a.O.: 14. Wahlperiode 1.515, 15. Wahlperiode 968 und 16. Wahlperiode 1.516 Rechtsverordnungen; Zahlen für die 17. Wahlperiode 1.385 und 18. Wahlperiode 1.351 Rechtsverordnungen nach Auskunft der Justizstatistik – Bundesministerium für Justiz – Referat III 3 vom 13.11.2017.

3 *v. Danwitz*, Jura 2002, 93, 93 m.w.N.

4 *P. Kirchhof* (FS für BVerfG II), Seiten 50, 82; *v. Danwitz*, Jura 2002, 93, 93.

5 So allgemein als Bedeutungsbewertung von Rechtsverordnungen ebenfalls *Maurer* (StaatsR I), § 17 Rz. 141.

Regelung von Detailfragen und von fachspezifischen Besonderheiten zuschreibt.[6] Rechtsverordnungen haben „lediglich“ die Funktion, Gesetzesinhalte näher zu konkretisieren, zu ergänzen und zu vervollständigen sowie vollzugsfähig zu machen.[7] Das Bundesverfassungsgericht spricht sogar davon, dass die Rechtsetzung in Form der Rechtsverordnung die Ausnahme zum Regelfall der Rechtsetzung durch das Parlament sein muss.[8] Die dazu im Widerspruch stehende steigende Bedeutung von Rechtsverordnungen – insbesondere für die Praxis – wird darauf zurückgeführt, dass diese im Vergleich zum Gesetz mehrere Vorteile aufweisen.[9] Der zentrale Vorteil der Rechtsverordnung liegt aber wohl in ihrem deutlich einfacheren Rechtsetzungsverfahren. Dadurch ist die Rechtsverordnung einfacher zu handhaben und kann auf Entwicklungen z.B. aus der Rechtsprechung oder auf technischen Veränderungen schneller reagieren. Außerdem kann durch die Rechtsverordnung das deutlich komplexere Gesetzgebungsverfahren von Einzelfragen entlastet werden.

Durch diesen Umstand werden die Rechtsverordnungen als Rechtsetzungsmethode insbesondere in Bereichen interessant, die häufigen Änderungen unterworfen sind und dabei unter einem hohen Zeit- und Erfolgsdruck stehen. Diese Drucksituation dürfte wohl in kaum einem Rechtsgebiet so hoch sein wie im Steuerrecht. Sie ist nicht zuletzt auf die immer prekärer werdenden Nöte der öffentlichen Haushalte zurückzuführen, die den Gesetzgeber immer wieder dazu zwingen, Steuern neu zu erfinden oder bestehende Steuern anzupassen. Treten dann noch Krisen ein, die ein sofortiges und fiskalisch aufwendiges Handeln des Staates erfordern, so gelangen die öffentlichen Haushalte schnell an ihre Grenzen. Auffällig ist dabei, dass der Zeitraum, in dem entsprechende neue Gesetze geschaffen werden müssen, immer kürzer wird.[10] Auch in Zukunft ist angesichts der

6 *Saurer*, Seite 20; *Stober* in *Wolff/Bachof/Stober/Kluth*, § 25 Rz. 40.

7 *Nierhaus* in *Bonner Kommentar*, Art. 80 Abs. 1 Rz. 60.

8 BVerfGE 24, 184, 197 wörtlich: „Nach der rechtsstaatlich-demokratischen Verfassungsordnung des Grundgesetzes ist die Rechtsetzung grundsätzlich Sache der Legislative. Die Rechtsetzung durch die Exekutive ist die Ausnahme; […]“; *Sannawald* in *Schmidt-Bleibtreu/Hofmann/Henneke*, Art. 80 Rz. 6 spricht insoweit von einem Widerspruch dieser Anforderung des Verfassungsgerichts zur gelebten Staatspraxis.

9 *Stober* in *Wolff/Bachof/Stober/Kluth*, § 25 Rz. 40; zu den einzelnen Vorteilen vgl. Kapitel D. III., Seiten 164 ff.

10 So hatte z.B. die Bundesregierung in ihrer Kabinettsitzung am 7. Juni 2010 u.a. die Einführung einer Kernbrennstoffsteuer beschlossen, die zum 1. Januar 2011 in Kraft treten sollte. Um die Einhaltung des parlamentarischen Verfahrens noch in Ansätzen gewährleisten zu können, musste der Entwurf des Gesetzes bereits am 1. September 2010 vom Kabinett verabschiedet werden, was aber eine vorherige Abstimmung aller Ministerien notwendig machte. Daher blieben gerade einmal sechs Wochen Zeit, das entsprechende Gesetz zu entwerfen. Im Ergebnis wurde das Gesetz schließlich wegen verfassungsrechtlicher Mängel

Lage der öffentlichen Haushalte zu erwarten, dass fiskalische Gründe zu kurzfristigen Gesetzesänderungen führen werden, deren Inhalt sich nicht nur in der Anpassung der Steuersätze erschöpft.

Zu den Änderungen, die aus den fiskalischen Zwängen resultieren, treten im Steuerrecht weitere Änderungsnotwendigkeiten aus Gründen der fortschreitenden Harmonisierung der Steuern auf EU-Ebene hinzu. Auch wenn man im Einzelfall diese Entwicklung als erfreulich anerkennen mag, so kommt durch sie mit dem Gesetzgeber auf EU-Ebene ein weiterer Unruhefaktor hinzu, der kurzfristige Änderungen oder gar vollständige Systemumstellungen[11] im Steuerrecht erfordern kann. Verschärft wird dieser Umstand dadurch, dass die von der EU beschlossenen und von den Mitgliedstaaten umzusetzenden Richtlinien nicht immer von Anfang an die entsprechende Klarheit aufweisen[12] und bei verschiedenen steuerrechtlichen Begünstigungen die Problematik des europäischen Beihilferechts hinzutritt.[13]

Auf dem Gebiet der besonderen Verbrauchsteuern überschneiden sich diese beiden Ursachen für eine Vielzahl von Änderungen. Hinzu kommt, dass die indirekten Steuern im Gegensatz zu den bereits ausgereizten direkten Steuern noch einiges Potenzial für die Schaffung weiterer Steuereinnahmen oder für die Erhebung neuer Steuern bieten.[14] Dies ergibt sich vor allem schon daraus, dass dem durchschnittlichen Wähler einige indirekte Steuern nur begrenzt auffallen oder sogar gänzlich unbekannt sind.[15] Daher fällt der Blick der politisch Verantwortlichen

vom Bundesverfassungsgericht mit Beschluss vom 13. April 2017 (BVerfG 2. Senat v. 13. April 2017, 2 BvL 6/13; ZfZ 2017 Seiten 182 ff.) für verfassungswidrig befunden.

11 Aufgrund der auf EU-Ebene neu eingeführten Systemrichtlinie RL 2008/118/EG (ABl. EU 2009 Nr. L 9 Seite 12) mit der u.a. ein elektronisches Verfahren zur Abwicklung von Beförderungen unter Steueraussetzung eingeführt wurde, entstand erheblicher Änderungsbedarf in den nationalen Gesetzen (vgl. dazu *Jatzke*, ZfZ 2009, Seiten 116 ff). Dies führte schließlich zum 4. VerbrStÄndG (G v. 15. Juli 2009; BGBl. I Seiten 1870-1938) mit einem Umfang von 68 Seiten im Bundesgesetzblatt.

12 Die englische und die deutsche Sprachfassung des Art. 2 Abs. 1 a) RL 2003/96/EG (ABl. EU Nr. L 283 Seite 51) fallen insoweit auseinander, als dass das englische „intended for use“ in der deutsche Fassung lediglich mit „als […] verwendet werden“ bezeichnet wird. Damit fehlt in der deutschen Fassung die subjektive Komponente, was zu einer deutlich anderen Bewertung der Frage des Steuergegenstands führt.

13 Vgl. dazu unten ausführlich B. III. 4. b), Seiten 94 ff.

14 *F. Kirchhof*, BB 2015, 278, 278, stellt dabei trotz eines Rückganges der besteuerten Gegenstände bei den besonderen Verbrauchsteuern einen erheblichen fiskalischen Bedeutungszuwachs fest und bezeichnet die besonderen Verbrauchsteuern als „vordringend“.

15 Die Erhebung einer Verbrauchsteuer auf Kaffee dürfte weiten Teilen der Bevölkerung unbekannt sein; so behauptet zumindest das Hamburger Abendblatt v. 10. April 2012 unter

gerne auf diese Steuerart – und hier insbesondere auf die besonderen Verbrauchsteuern –, wenn eine Einnahmensteigerung notwendig wird.

Das Steuerrecht steht daher im Allgemeinen und das Gebiet der besonderen Verbrauchsteuern im Speziellen unter einem hohen Zeit- und Erfolgsdruck. Die Schaffung von neuen oder die fiskalischen und EU-rechtlichen Notwendigkeiten geschuldete Anpassung von bestehenden Verbrauchsteuergesetzen stellt hohe Anforderungen an alle Beteiligten. Für die Schaffung entsprechender gesetzlicher Grundlagen und die Überwachung der Ausführung gibt es z.B. im Bereich des Verbrauchsteuerrechts im verantwortlichen Bundesministerium der Finanzen gerade einmal zwei Referate,[16] die für die mittlerweile zehn Gesetze mit einem fiskalischen Gesamtvolumen von rund 65 Mrd. €[17] verantwortlich sind. Dabei müssen die Gesetze entworfen, ihre Abstimmung im intra- und interministeriellen Bereich betreut und schließlich das komplette Gesetzgebungsverfahren unter Betreuung der verschiedenen involvierten Bundestagsausschüsse begleitet und Anfragen von Presse und Bürgern beantwortet werden. Unter diesem Druck erscheint es mitunter wohl geradezu verführerisch, das Gesetzgebungsverfahren möglichst „schlank" zu gestalten und auf das Notwendigste (oder auch das Kompromissfähige) zu beschränken und nicht mit zu vielen Detailregelungen zu überfrachten.

Entsprechend ist es keine Überraschung, dass bei der Rechtsetzung der besonderen Verbrauchsteuern – dem schon beschriebenen Trend folgend – ebenfalls ein quantitatives Übergewicht der Rechtsverordnungen festzustellen ist.[18] Auch hier ist die enorme Bedeutung der Rechtsverordnungen augenfällig. Trotz der auf den ersten Blick nachvollziehbaren Ursachen für diesen Bedeutungsumfang der

dem Artikel „Jetzt mitmachen: Abschaffung der Kaffeesteuer", dass die Kaffeesteuer „kaum einem Endverbraucher bekannt" sei.

16 Referate III B 4/III B 5 – Aufgabenverteilung aus dem Geschäftsverteilungsplan des Bundesministeriums der Finanzen; Quelle: Bundesministerium der Finanzen: www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/Ministerium/organigramm.pdf; Stand: 18.04.2018.

17 Zahlen auf Grundlage des abgeschlossenen Haushaltsjahres 2017 – gerundet auf Mio. €: Energiesteuer 40.090 Mio. €; Tabaksteuer 14.398 Mio. €; Biersteuer 664 Mio €; Branntweinsteuer 2.093 Mio. € Alkopopsteuer 2 Mio. €; Schaumweinsteuer 367 Mio. €; Zwischenerzeugnissteuer 16 Mio. €; Kaffeesteuer 1.057 Mio. €; Stromsteuer 6.943 Mio. €; Quelle – Bundesministeriums der Finanzen: https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Steuern/Steuerschaetzungen_und_Steuereinnahmen/1-kassenmaessige-steuereinnahmen-nach-steuerarten-und-gebietskoerperschaften.html; Stand: 20. April 2018.

18 Die Gesetze des besonderen Verbrauchsteuerrechts haben einen Umfang von 155 Seiten wohingegen die zugeordneten Verordnungen auf 251 Seiten kommen und daher einen um den Faktor 1,62 höheren Umfang aufweisen; vgl. dazu ausführlich D. I., Seite 161 f.

Rechtsverordnungen stellt sich die Frage, inwieweit ein solches Vorgehen verfassungsrechtlich auf Bedenken stößt. Denn im Alltag von Gesetz- und Verordnungsgebung geraten die verfassungsrechtlichen Rahmenbedingungen schnell „unter die Räder“. Dies wird auch durch den Umstand begünstigt, dass sich die verfassungsrechtlichen Vorgaben für die Aufgaben- und Regelungsverteilung zwischen Gesetz und Verordnung nicht ohne weiteres bestimmen lassen. Vielmehr hängen sie entscheidend von der Frage ab, welcher Teil der Gesetzesmaterie gerade vom Gesetz auf die Verordnung übertragen werden soll. Abhängig von dieser Gegenstandsfrage können sich die verfassungsrechtlichen Voraussetzungen für die konkrete Ausgestaltung der Verordnungen erheblich unterscheiden.

Daher will sich diese Arbeit mit der Regelungsverteilung zwischen Gesetz und Rechtsverordnung auf dem Gebiet des besonderen Verbrauchsteuerrechts auseinandersetzen und die bestehende Verteilungssystematik über das gesamte Rechtsgebiet hinweg auf die Einhaltung der verfassungsrechtlichen Vorgaben überprüfen. Um eine Betrachtung über alle Verbrauchsteuergesetze hinweg zu ermöglichen, soll die Rechtsmaterie des besonderen Verbrauchsteuerrechts entsprechend dem Grundaufbau jedes Steuergesetzes in verschiedene Kategorien unterteilt werden. Diesen Kategorien sollen dann die in den Gesetzen vorhandenen Übertragungen von Rechtsetzungskompetenzen auf die Exekutive zugeordnet werden. Anschließend soll der verfassungsrechtliche Maßstab für die Aufteilung der Rechtsetzung zwischen Gesetz und Verordnung allgemein erarbeitet werden, um im folgenden Schritt die zuvor gebildeten Kategorien und die ihnen zugeordneten Regelungen aus den Verbrauchsteuergesetzen an diesem verfassungsrechtlichen Rahmen zu messen. Daraus lassen sich dann Rechtsfolgen und Handlungsempfehlungen für die jeweiligen Kategorien erarbeiten. So ergibt sich über das gesamte Rechtsgebiet des besonderen Verbrauchsteuerrechts hinweg ein Bild über die Beachtung der verfassungsrechtlichen Grenzen von Delegationen.

Dazu müssen in einem ersten Schritt aber zunächst die bereits verwendeten Begriffe der Delegation und der Rechtsverordnung als Untersuchungsgegenstand und das besondere Verbrauchsteuerrecht als Untersuchungsgebiet näher bestimmt werden (Teil B). In einem zweiten Schritt wird dann das Rechtsgebiet des besonderen Verbrauchsteuerrechts in Grundzügen erläutert. Dabei sollen gleichzeitig die Unterteilung in funktionale Kategorien vorgenommen und die einzelnen Rechtsgrundlagen der Gesetze zur Übertragung von Rechtsetzungskompetenz den jeweiligen Kategorien zugeordnet werden (Teil C). Anhand dieser Einteilung kann dann empirisch die Bedeutung der Rechtsverordnungen des besonderen Verbrauchsteuerrechts bewertet und nach Ursachen dafür gesucht werden (Teil D). Anschließend ist der verfassungsrechtliche Rahmen für diese Verteilung der

Rechtsetzungskompetenz zu erarbeiten (Teil E) und danach auf die zuvor gebildeten Kategorien anzuwenden (Teil F). Daraus können dann für das gesamte Gebiet des besonderen Verbrauchsteuerrechts die Einhaltung der verfassungsrechtlichen Grenzen für Delegationen bewertet und Ansatzpunkte für eine Verbesserung der Situation aufgezeigt werden (Teil G).

Die Arbeit soll so dazu beitragen, die rechtswissenschaftliche Forschung im Bereich der Rechtsverordnungen weiter zu verdichten, zumal an verschiedenen Stellen ein entsprechendes Defizit festgestellt und als Chance für die rechtswissenschaftliche Forschung gewertet worden ist.[19] Dabei will sich die Arbeit aus einem bisher noch nicht so in den Fokus einbezogenen Blickwinkel dieser Problematik nähern. In der Literatur gibt es für die zu betrachtende Problematik viele theoretische Ansätze, die sich an den verfassungsrechtlichen Vorgaben allgemein und an der Rechtsprechung des Verfassungsgerichts zu Einzelfällen orientieren. Was das Zusammenziehen dieser Grundlagen aber für den Gesetzgeber bedeutet, der in einem abgeschlossenen Rechtsgebiet eine verfassungsgemäße Übertragung der Rechtsetzungsbefugnis anstrebt, ist eine bisher eher vernachlässigte Sichtweise auf diese Problemstellung. Daher soll hier insbesondere aus der Sichtweise des Gesetzgebers ein Blick auf die verfassungsrechtlichen Grenzen von Delegationen am Beispiel des besonderen Verbrauchsteuerrechts geworfen werden.

19 *Saurer*, Seiten 27 f. mit dem Hinweis auf ein Referat von *Ossenbühl* in *Schuppert*: Das Gesetz als zentrales Steuerungsinstrument des Rechtsstaates, Seiten 27 ff.; *Seiler*, Seiten 26 f. mit einer vergleichbaren Feststellung in Bezug auf das Steuerrecht; so ebenfalls *Schnelle*, Seite 1.

B. Delegation, Rechtsverordnung und besonderes Verbrauchsteuerrecht

Die Arbeit setzt sich mit der Fragestellung auseinander, welchen Grenzen die Übertragung von Rechtsetzungsbefugnissen durch den Gesetz- auf den Verordnungsgeber auf dem Gebiet des besonderen Verbrauchsteuerrechts unterliegt und wie diese Grenzen in der gelebten Wirklichkeit Beachtung finden oder aber auch übergangen werden. Vor dem Einstieg in die eigentliche Untersuchung soll daher zunächst das Untersuchungsfeld abgesteckt werden, indem die Begriffe der Delegation, der Rechtsverordnung und des besonderen Verbrauchsteuerrechts bestimmt und von anderen Bereichen abgegrenzt werden.

I. Die Übertragung von Rechtsetzungskompetenz als Delegation

Das in Art. 20 Abs. 2 Satz 2 GG verankerte Prinzip der Gewaltenteilung ist eines der tragenden Organisations- und Funktionsprinzipien des Grundgesetzes.[20] Im Rahmen der funktionellen Komponente dieser Gewaltenteilung unterscheidet das Grundgesetz zwischen Legislative, Exekutive und Judikative.[21] Dabei fällt primär dem Parlament als zentralem Repräsentant der Legislativgewalt die Aufgabe der Rechtsetzung zu.[22] Diese von der Verfassung vorgesehene primäre Zuständigkeit kann die Legislative aber in bestimmten Grenzen auf andere Organe übertragen. Dieser Vorgang fällt unter den von *Triepel* geprägten Begriff der Delegation im Sinne des öffentlichen Rechts. Letzterer hatte die Delegation schon 1942 als einen Rechtsakt definiert, bei dem der Inhaber einer staatlichen Zuständigkeit seine Kompetenz ganz oder zum Teil auf ein anderes Subjekt überträgt.[23] Aus einer solchen Delegation folgt damit sowohl eine auf dem Willen des ursprünglichen

20 BVerfGE 3, 225, 247; 67, 100, 130; *Jarass* in *Jarass/Pieroth*, Art. 20 Rz. 32; *Sachs* in *Sachs*, Art 20. Rz. 81.

21 *Spallek*, Seiten 351ff.; *Jarass* in *Jarass/Pieroth*, Art. 20 Rz. 32 ff.

22 *Sachs* in *Sachs*, Art. 20 Rz. 82; *Jarass* in *Jarass/Pieroth*, Art. 20 Rz. 34; *Pünder*, Seite 13; *Leisner* in *Sodan*, Art. 20 Rz. 30.

23 *Triepel*, Seiten 23 ff.; dabei grenzt *Triepel* die Delegation vom Mandat ab und stellt dabei auf das Merkmal der Ableitung der Kompetenz ab. Im Gegensatz zum Mandat ist bei einer delegierten Kompetenz deren Umfang von Anfang an eingeschränkt und vom ursprünglichen Inhaber jederzeit abänderbar; vgl. dazu auch *v. Danwitz*, Seiten 28 ff.; *Saurer*, Seite 23 m.w.N.; *Staupe*, Seiten 34 ff.

Inhabers beruhende Übertragung einer Kompetenz als auch die gleichzeitige Zuweisung dieser auf ein bisher nicht berechtigtes Subjekt.[24] Insoweit kann man davon sprechen, dass die aus der Delegation resultierende Kompetenzverschiebung eine Abweichung von der in der Verfassung eigentlich vorgesehenen Verteilung von Kompetenzen darstellt.[25]

Im Grundgesetz ist eine solche Übertragung der Rechtsetzungskompetenz von der Legislative auf die Exekutive ausdrücklich in Art. 80 Abs. 1 GG vorgesehen, nach dem der parlamentarische Gesetzgeber als eigentlicher Inhaber der Rechtsetzungskompetenz diese auf einen Ermächtigungsadressaten durch einen entsprechenden Rechtsakt übertragen kann.[26] Demnach kann die Legislative durch ein Gesetz die in Art. 80 Abs. 1 GG genannten Organe der Exekutive unter weiteren Voraussetzungen zum Erlass von Rechtsverordnungen und damit zur Rechtsetzung ermächtigen. Diese hier zu untersuchende Kompetenzübertragung beim Erlass von Rechtsverordnungen auf dem Gebiet des besonderen Verbrauchsteuerrechts fällt damit unter den Begriff der Delegation im öffentlichen Recht und wird auch vom Bundesverfassungsgericht[27] und dem staatsrechtlichen Schrifttum mit diesem Begriff belegt.[28] Aus dem Begriff der Delegation folgen sowohl die Bezeichnungen des Deleganten als ursprünglichem Inhaber einer Kompetenz als auch die des Delegatars als entsprechendem Empfänger.[29] Die anschließende „Weiterdelegation" von einem Delegatar auf eine dritte Person wird als Subdelegation bezeichnet.[30]

In einem weiteren Differenzierungsschritt unterscheidet *Triepel* zwischen der echten Delegation mit Devolutionswirkung und der unechten, konkurrenzschaffenden Delegation.[31] Bei der echten Delegation überträgt der Delegant seine Kompetenz vollständig auf den Delegatar unter gleichzeitiger Aufgabe seiner eigenen Zuständigkeit, während sich der Delegant bei der unechten Delegation das

24 *Triepel*, Seiten 23 ff.
25 *Staupe*, Seite 34.
26 *Saurer*, Seiten 23 f.; *v. Danwitz*, Seiten 28 ff.
27 BVerfGE 2, 307, 327 ff.; 7, 244, 253; 15, 153, 165; 22, 330, 346; 24, 184, 199; 58, 257, 277; 91, 148, 165.
28 *Nierhaus* in *Bonner Kommentar*, Art. 80 Abs. 1 Rz. 61; *Ossenbühl* (HdBdStR V 3. Auflage), § 103 Rz. 2; *Vagt*, Seite 39; *Saurer*, Seiten 23 f.; *v. Danwitz*, Seite 29; die im Zusammenhang mit solchen Kompetenzverschiebungen ebenfalls verwendeten Begriff der „Verleihung" oder „Übertragung" haben sich als termini technici nicht durchsetzen können – so zumindest *Staupe*, Seiten 34 f.
29 *Staupe*, Seiten 34 ff.; *v. Danwitz*, Seiten 28 f.; zur Diskussion über eine Entbehrlichkeit des Delegationsbegriffs mit verneinendem Ergebnis *Staupe*, Seiten 38 ff.
30 *Staupe*, Seiten 34 ff.; *v. Danwitz*, Seiten 28 f.; *Bauer* in *Dreier*, Art. 80 Abs. 1 Rz. 39; *Remmert* in *Maunz/Dürig*, Art. 80 Rz. 82.
31 *Triepel*, Seiten 51 ff.

Recht vorbehält, seine Kompetenz auch weiterhin selbst ausüben zu dürfen.[32] Insoweit kommt es bei beiden Arten der Delegation zu einer Zuweisung von Kompetenz, allerdings wird nur bei der echten Delegation diese auch gleichzeitig „abgeschoben". Die in Art. 80 Abs. 1 GG vorgesehene Übertragung von Rechtsetzungsbefugnis ermöglicht es dem Gesetzgeber allerdings nicht, sich aus seiner Verantwortung für den delegierten Regelungsbereich zu verabschieden. Dies wird schon aus dem Umstand deutlich, dass die Übertragung der Regelungskompetenz einer gesetzlichen Verordnungsermächtigung bedarf, deren Änderung oder gar Abschaffung allein in der Verantwortung des Gesetzgebers liegt.[33] Deshalb ist die hier zu untersuchende Delegation von Rechtsetzungsbefugnis die unechte, konkurrenzschaffende Delegation.[34]

II. Der Begriff der Rechtsverordnung

Art. 80 Abs. 1 GG ist die verfassungsrechtliche Verankerung der Delegation von Rechtsetzungskompetenz der Legislative auf bestimmte Organe der Exekutive. Demnach können die Bundesregierung, die Bundesminister oder die Landesregierungen als Delegatare zum Erlass von Rechtsverordnungen durch ein Gesetz ermächtigt werden. Die Rechtsverordnung gehört damit – wie das Gesetz – zu den Rechtsquellen im öffentlichen Recht.[35] Der Begriff der Rechtsverordnung ist im Grundgesetz selbst jedoch nicht definiert, weshalb dieser näher bestimmt werden muss, gerade um die Rechtsverordnung von anderen Rechtsetzungsakten abzugrenzen und sie in das Verhältnis der Rechtsquellen zueinander einzuordnen. Namentlich muss die Rechtsverordnung dabei vom Gesetz, den Satzungen und den Verwaltungsvorschriften abgegrenzt werden. Zum besseren Verständnis dieser Abgrenzung und den dabei angewendeten Methoden soll aber zunächst die geschichtliche Entwicklung des Verordnungsrechts betrachtet werden, die die Notwendigkeit der Abgrenzung hervorgebracht hat.

32 *Triepel*, Seiten 51 ff.; *Staupe*, Seiten 34 ff.; *v. Danwitz*, Seiten 28 f.

33 Vgl. dazu ausführlich unten E., Seiten 169 ff.

34 So auch ausdrücklich BVerfGE 114, 196, 232; *Brenner* in *v. Mangoldt/Klein/Starck*, Art. 80 Rz. 29; *Pieroth* in *Jarass/Pieroth*, Art. 80 Rz. 19; *Nierhaus* in *Bonner Kommentar*, Art. 80 Abs. 1 Rz. 171.

35 Grundlegend zur Rechtsquellenlehre des Grundgesetzes *P. Kirchhof* (FS für BVerfG II), Seiten 50 ff.

1. Die geschichtliche Entwicklung des Verordnungsrechts

Die Geschichte des modernen Verordnungsrechts beginnt mit der Schaffung des konstitutionellen Staatsrechts zu Beginn des 19. Jahrhunderts.[36] Im vorangehenden Absolutismus ging die ungeteilte Staatsmacht allein vom Monarchen aus, der entsprechend Recht in verschiedensten Formen selbst setzen konnte.[37] Dabei spielte die Bezeichnung des jeweiligen Rechtsaktes für dessen Bindungswirkung keine Rolle, so dass eine Abgrenzung von Gesetz, Verordnung, Statuten, Orderen, Edikten und Reskripten gar nicht erst vorgenommen wurde.[38] Der Begriff des Gesetzes und damit die Grenze zwischen Gesetz und Verordnung[39] verschwamm in der Zeit des Absolutismus folglich vollständig.[40]

Erst die Entwicklung des Konstitutionalismus und die Schaffung einer gesetzgebenden Gewalt in Form des gewählten Parlaments als Gegenpart zur Exekutivgewalt des Monarchen brachte eine grundsätzliche Unterscheidung zwischen Gesetz und Verordnung.[41] Dabei wurde die Verordnung zum „Inbegriff" derjenigen Rechtsnormen, an deren Zustandekommen die Volksvertretung nicht beteiligt war.[42] Zunächst waren die Verordnungen aber lediglich der Teil der Rechtsetzung, die durch die Verfassung nicht ausdrücklich dem Parlament zugewiesen worden war und damit autonom beim Monarchen verblieb.[43] Insoweit bestand zu diesem Zeitpunkt zunächst kein Zusammenhang zwischen dem Begriff der Delegation und dem der Verordnung.

Dies änderte sich mit der Preußischen Verfassungsurkunde von 1850 und der von *Paul Laband* anhand dieser entwickelten Auffassung, dass die Rechtsetzung allein dem Parlament obliege und insoweit der Erlass von Verordnungen durch die Exekutive einer Ermächtigung in einem förmlichen, vom Parlament erlassenen Gesetz bedürfe.[44] Damit unterschied *Laband* die formellen Gesetze des Parlaments von den aufgrund einer entsprechenden Delegation zustande gekommenen

36 *Brenner* in *v. Mangoldt/Klein/Starck*, Art. 80 Rz. 1; *Jellinek*, Seite 99 ff.
37 *Pünder*, Seite 54; *Brenner* in *v. Mangoldt/Klein/Starck*, Art. 80 Rz. 1; *Jellinek*, Seite 99 ff.
38 *Ramsauer* in *Alternativkommentar*, Art. 80 Rz. 3; *Brenner* in *v. Mangoldt/Klein/Starck*, Art. 80 Rz. 1.
39 Klarstellend sei darauf hingewiesen, dass unter Verordnungen hier Rechtsverordnungen gemeint sind und nicht Verordnungen des Europarechts; vgl. dazu später ausführlich unten B. II. 3. d), Seite 54.
40 *Staupe*, Seite 43.
41 *Busch*, Seite 81; *Nierhaus* in *Bonner Kommentar*, Art. 80 Abs. 1 Rz. 26.
42 *Ramsauer* in *Alternativkommentar*, Art. 80 Rz. 1.
43 *Nierhaus* in *Bonner Kommentar*, Art. 80 Abs. 1 Rz. 30; *Laband*, Seite 85.
44 *Laband*, Seite 97; *Staupe*, Seiten 49 ff.; *Nierhaus* in *Bonner Kommentar*, Art. 80 Abs. 1 Rz. 33; ausführlich *Busch*, Seiten 83; Artikel 45 der Preußischen Verfassungsurkunde vom 31. Januar 1850: „Dem Könige allein steht die vollziehende Gewalt zu. Er ernennt und entläßt

Rechtsverordnungen. Parlamentsgesetze und Rechtsverordnungen bildeten zusammengenommen den Bestand der Rechtsnormen.[45] Rechtsetzungsakte der Exekutive, die ohne eine entsprechende Ermächtigung durch ein Gesetz des Parlaments erlassen wurden, bezeichnete er als Verwaltungsverordnungen. Letztere konnten aufgrund der fehlenden parlamentarischen Legitimation gegenüber den Bürgern keine Rechtswirkung entfalten und dienten daher nur als „interne" Regelungen zur Ausübung der Verwaltungs- und Regierungstätigkeit.[46] Entsprechend wurde diesen internen Regelungen sogar die Rechtsnormqualität abgesprochen und diese Verwaltungsverordnungen nicht dem materiellen Recht zugerechnet.[47] Damit wurde die Grundlage für die heute noch bestehenden Unterscheidungen zwischen formellen und materiellen Gesetzen und die Unterscheidung zwischen Parlamentsgesetz, Rechtsverordnung und Verwaltungsvorschriften gelegt. Gleichzeitig wurde ein Zusammenhang des Begriffs der Rechtsverordnung mit dem der Delegation hergestellt, auch wenn es noch bis in die Weimarer Republik dauerte, dass dieser Zusammenhang auch schließlich so bezeichnet wurde.

In Bezug auf die Delegation von Rechtsetzungsbefugnissen von der Legislative auf die Exekutive bestand zunächst noch das Problem, dass eine solche zwar ein parlamentarisches Gesetz voraussetzte, eine Beschränkung der Delegationsmöglichkeiten mit wenigen Ausnahmen allerdings nicht anerkannt war.[48] Im Ergebnis bedeutete diese Konstellation eine schrankenlose Delegationsbefugnis für die Legislative. Die Staatsrechtslehre des Kaiserreichs bemühte sich sogar, eine schrankenlose Delegationsbefugnis verfassungsrechtlich zu begründen.[49] Dies änderte sich auch nicht im Übergang von der Reichsverfassung zur Weimarer Verfassung von 1919. Letztere enthielt mit wenigen Ausnahmen in Detailfragen[50] und dem

---

die Minister. Er befiehlt die Verkündigung der Gesetze und erläßt die zu deren Ausführung nöthigen Verordnungen."; eine entsprechende Grundidee fand sich schon in § 80 der Paulskirchenverfassung vom 28. März 1849: „Der Kaiser hat das Recht des Gesetzvorschlages. Er übt die gesetzgebende Gewalt in Gemeinschaft mit dem Reichstage unter den verfassungsmäßigen Beschränkungen aus. Er verkündigt die Reichsgesetze und erläßt die zur Vollziehung derselben nöthigen Verordnungen."

45 *Stern*, Seite 561ff.; *Ramsauer* in *Alternativkommentar*, Art. 80 Rz. 6.

46 *Nierhaus* in *Bonner Kommentar*, Art. 80 Abs. 1 Rz. 33; *Laband*, Seite 86.

47 *Ramsauer* in *Alternativkommentar*, Art. 80 Rz. 6; *Nierhaus* in *Bonner Kommentar*, Art. 80 Abs. 1 Rz. 33.

48 *Brenner* in *v. Mangoldt/Klein/Starck*, Art. 80 Rz. 2; *Ramsauer* in *Alternativkommentar*, Art. 80 Rz. 7a; *Nierhaus* in *Bonner Kommentar*, Art. 80 Abs. 1 Rz. 37; *Bauer* in *Dreier*, Art. 80 Rz. 2; *Klein*, Seite 12.

49 *Staupe*, Seite 54, mit detaillierten Ausführungen zu den einzelnen Begründungsversuchen.

50 Art. 88 ff. der Weimarer Verfassung vom 11. August 1919 betrafen lediglich Verordnungen zu Detailfragen im Bereich der Post- und Eisenbahneinrichtungen.

Notverordnungsrecht des Reichspräsidenten[51] keine ausdrückliche Begrenzung für Art und Ausmaß der Delegationsbefugnisse.[52] Allerdings fanden sich insoweit Tendenzen zu einer ersten Einschränkung von Delegationsbefugnissen in der Verfassung dergestalt, dass die Regelung bestimmter Themengebiete zwingend dem parlamentarischen Gesetz vorbehalten blieb.[53] Das Schweigen der Verfassung zu einer Begrenzung von Delegationsbefugnissen wurde von der Staatsrechtslehre entsprechend als Bestätigung der Schrankenlosigkeit gewertet, weshalb sich im Laufe der Weimarer Republik eine immer mehr ausufernde Verordnungsgebung entwickelte.[54] Einzelne Stimmen, die eine Begrenzung der Delegationsbefugnisse aus der Rechtsnatur der Delegation abzuleiten suchten, verhallten weitestgehend ungehört.[55] Die Weigerung der Staatsrechtslehre, die Delegationsbefugnisse zu begrenzen, hat die nachfolgenden Ereignisse entscheidend begünstigt.

Als die wirtschaftliche Situation immer schwieriger wurde und der Reichstag seine gesetzgebende Funktion stark vernachlässigte, trat die Weimarer Republik die „Flucht in den Verordnungsstaat" an.[56] Diese Entwicklung gipfelte dann im Erlass der sog. Ermächtigungsgesetze, mit denen der Reichsregierung auf verschiedenen Gebieten praktisch Gesetzgebungsfunktionen eingeräumt wurden.[57] Bedauerliches Ende dieser Entwicklung war dann das unter den Nationalsozialisten durchgebrachte Ermächtigungsgesetz vom 24. März 1933[58], mit dem der Reichsregierung ermöglicht wurde, auch Gesetze im formellen Sinne ohne Beteiligung des Parlamentes zu verabschieden.[59] Mit der dadurch vollzogenen Vereinigung von Legislative und Exekutive und der Auflösung der Gewaltenteilung

51 Vgl. ausführlich zum Notverordnungsrecht des Reichspräsidenten und dessen Bedeutung für die Geschichte der Verordnungsgebung *Staupe*, Seiten 60 ff.

52 *Ramsauer* in *Alternativkommentar*, Art. 80 Rz. 9.

53 *Nierhaus* in *Bonner Kommentar*, Art. 80 Abs. 1 Rz. 41 mit einer entsprechenden Übersicht in Fn. 68; *Ramsauer* in *Alternativkommentar*, Art. 80 Rz. 9.

54 *Staupe*, Seiten 63 ff.; *Ramsauer* in *Alternativkommentar*, Art. 80 Rz. 9; *Nierhaus* in *Bonner Kommentar*, Art. 80 Abs. 1 Rz. 42 bis 44 mit Hinweis auf den 32. Deutschen Juristentag in Bamberg, der sich im Jahre 1921 erstmalig dieser Problematik annahm.

55 *Triepel*, Seiten 120 ff., der damit auch den Grundstein zur Delegationsdogmatik legte (vgl. oben B. I., Seite 39).

56 *Nierhaus* in *Bonner Kommentar*, Art. 80 Abs. 1 Rz. 49; *Staupe*, Seiten 63 ff.; *Saurer*, Seiten 38 ff.

57 *Ramsauer* in Alternativkommentar, Art. 80 Rz. 9 mit einer Übersicht über die Ermächtigungsgesetze; *Ossenbühl* (HdBdStR V 3. Auflage), § 103 Rz. 13.

58 Gesetz zur Behebung der Not von Volk und Reich v. 24. März 1933, RGBl. I, 141.

59 *Ramsauer* in *Alternativkommentar*, Art. 80 Rz. 10; *Nierhaus* in *Bonner Kommentar*, Art. 80 Abs. 1 Rz. 50; *Ossenbühl* (HdBdStR V 3. Auflage), § 103 Rz. 14, bezeichnet die grenzenlosen Delegationsmöglichkeiten als „Hebel" für die grundsätzliche Verfassungsverschiebung in der nationalsozialistischen Ära.

war auch der Unterschied von Gesetz und Verordnung nicht mehr auszumachen.[60] Das fehlende Interesse der Staatsrechtslehre an einer Delegationsbegrenzung führte durch die dadurch hervorgerufene Aushöhlung der Trennung zwischen Legislative und Exekutive schließlich zur kompletten Auflösung des Gewaltenteilungssystems mit den bekannten dramatischen Folgen.

Diese Gefahren der Delegation von Rechtsetzung hatten die Väter und Mütter des Grundgesetzes vor Augen, als sie nach dem Zusammenbruch der nationalsozialistischen Herrschaft an die Schaffung einer neuen Verfassung gingen. Dabei war grundsätzlich klar, dass die Exekutive den Erlass von Rechtsverordnungen als Instrument für einen funktionierenden Staatsapparat benötigt, auf der anderen Seite jedoch eine erneute Aushöhlung der Gewaltenteilung durch eine unbegrenzte Delegationsbefugnis verhindert werden musste.[61] Folglich sollte die Verfassung einerseits grundsätzlich die Möglichkeit der Exekutive zum Erlass von Rechtsverordnungen vorsehen. Diese Delegationsbefugnis sollte aber andererseits von Anfang an dahingehend eingeschränkt werden, dass die Delegation eine ausdrückliche parlamentarische Gesetzesgrundlage erforderte, die den Umfang der Delegation nach Inhalt, Zweck und Ausmaß von vornherein bestimmte, um einem entsprechenden Missbrauch durch den Erlass von Ermächtigungsgesetzen nach dem Vorbild der Weimarer Zeit zu verhindern.[62] Dementsprechend sah schon der Verfassungskonvent auf Herrenchiemsee eine entsprechende Regelung in Art. 102[63] des Entwurfes vor, der mit wenigen Änderungen in den heutigen Art. 80 Abs. 1 GG mündete.[64]

Zutreffend wird in der Staatsrechtslehre vor dem Hintergrund dieser Entwicklung der Delegation bzw. der Geschichte der Rechtsverordnung festgestellt, dass der Bedeutungsgehalt des heutigen Art. 80 GG nur vor dem Hintergrund der mit der

60 Zwar existierte im nationalsozialistischen „Staatsrecht" die grundsätzliche Unterscheidung zwischen „Führergesetzen", „Führerverordnungen" und „Führerbefehlen"; aufgrund der absolutistischen Stellung Hitlers kam es aber zu keiner beachtenswerten Unterscheidungslehre; vgl. *Nierhaus* in *Bonner Kommentar*, Art. 80 Abs. 1 Rz. 53.

61 *Ossenbühl* (HdBdStR V 3. Auflage), § 103 Rz. 15 ff.

62 *Bauer* in *Dreier*, Art. 80 Rz. 5 ff.; *Ramsauer* in *Alternativkommentar*, Art. 80 Rz. 11.

63 Art. 102 des Entwurfes lautete: „ (1) Die Bundesgesetzgebung wird durch Bundestag und Bundesrat (Senat) ausgeübt. (2) Keines der beiden Häuser kann seine Befugnis zur Gesetzgebung übertragen, auch nicht auf einen von ihm gebildeten Ausschuß. Die Bundesregierung, ein Bundesminister oder die Landesregierungen können jedoch durch Gesetz ermächtigt werden, Rechtsverordnungen zu erlassen, sofern Inhalt, Zweck und Ausmaß der erteilten Ermächtigung ausreichend im Gesetz bestimmt sind. Die Weiterübertragung der Ermächtigung kann zugelassen werden, bedarf aber selbst der Form der Rechtsverordnung."

64 *Brenner* in *v. Mangoldt/Klein/Starck*, Art. 80 Rz. 6; *Ramsauer* in *Alternativkommentar*, Art. 80 Rz. 11.

Weimarer Reichsverfassung gemachten Erfahrungen, namentlich der Selbstentmachtung des Parlaments durch unbegrenzte Delegation, vollständig erfasst werden kann.[65] Auch das Bundesverfassungsgericht hat schon in seiner Südweststaat-Entscheidung vom 23. Oktober 1951 ausdrücklich betont, dass die in Art. 80 GG geforderte Bestimmtheit der parlamentsgesetzlichen Ermächtigungsgrundlage eine bewusste Abkehr von der Praxis der Weimarer Zeit zur Wahrung einer strengen Teilung der Gewalten sei.[66] Dieser Hintergrund spielt zum einen bei der Begriffsbestimmung der Rechtsverordnung nach heutigem Verständnis eine große Rolle, er wird aber bei der späteren Analyse der verfassungsrechtlichen Grenzen von Delegationen umso bedeutender.

2. Der Verordnungsbegriff

Vor diesem geschichtlichen Hintergrund wird auch heute noch die eigentliche Kernaufgabe der Definition des Begriffs der Rechtsverordnung deutlich, nämlich die Abgrenzung der Rechtsverordnung von anderen Rechtsnormen und ihre Einordnung in die geschriebenen Rechtsquellen.[67]

Im Grundgesetz finden sich die Begriffe der „Rechtsverordnung“ und der „Verordnung“ an mehreren Stellen und werden trotz der verschiedenen Zusammenhänge im gleichen Bedeutungssinne verwendet.[68] Gemeint ist immer der Begriff der Rechtsverordnung. Der Verfassungsgeber des Grundgesetzes hat den Begriff der Rechtsverordnung trotz dieser unterschiedlichen Verwendung nicht ausdrücklich definiert. Entsprechend finden sich in der Staatsrechtslehre verschiedene Auffassungen vom Begriff der Rechtsverordnung. Grundsätzlich wird dabei zwischen dem traditionellen, inhaltsgeprägten (materiellen) Verordnungsbegriff und dem verfahrensgeprägten (formellen) Verordnungsbegriff unterschieden.[69]

Der klassische Verordnungsbegriff, den der Verfassungsgeber bei Schaffung des Grundgesetzes vor Augen hatte, geht auf eine der grundlegenden Unterscheidungen bei der Einordnung von geschriebenen Rechtsquellen, den doppelten Sinn des

65 *Brenner* in *v. Mangoldt/Klein/Starck*, Art. 80 Rz. 5; so auch *Ossenbühl* (HdBdStR V 3. Auflage), § 103 Rz. 15; ebenso *Stern*, Seite 652.

66 BVerfGE 1, 14, 59ff.

67 *v. Danwitz*, Seite 23.

68 *Nierhaus* in *Bonner Kommentar*, Art. 80 Abs. 1 Rz. 137; so verwendet z.B. Art. 80 GG den Begriff der „Rechtsverordnung“ und den Begriff der „Verordnung“, ohne hingegen etwas anderes zu meinen; entsprechendes gilt auch für die Begriffsverwendungen in Art. 82, 109, 115k, 119, 129 und 132 GG.

69 *Nierhaus* in *Bonner Kommentar*, Art. 80 Abs. 1 Rz. 137; *Sannwald* in *Schmidt-Bleibtreu/Hofmann/Henneke*, Art. 80 Rz. 24; *v. Danwitz*, Seite 25 ff.

Gesetzesbegriffs zurück.[70] Demnach wird zwischen Gesetzen im formellen und im materiellen Sinne unterschieden.[71] Unter Gesetzen im materiellen Sinne ist jede Rechtsetzung zu verstehen, die einen allgemein verbindlichen und damit abstrakt-generellen Rechtssatz enthält.[72] Unter den Begriff des Gesetzes im formellen Sinne fallen hingegen nur Rechtsetzungsakte der Legislative, die auf dem in der Verfassung vorgesehenen Weg der Gesetzgebung zustande gekommen sind.[73] Da die Rechtsetzung im Wege der Rechtsverordnung gerade nicht von der Legislative ausgeführt wird, ordnet diese Grundunterscheidung damit die Rechtsverordnung als materielles, aber nicht als formelles Gesetz ein. In Anlehnung an diese Grundunterscheidungen gelten Rechtsverordnungen als Rechtssätze der Exekutive, denen die Wirkung eines Gesetzes nur im materiellen Sinne zukommt.[74]

Vor diesem Hintergrund wird der aus der Geschichte abzuleitende Verordnungsbegriff als materieller Verordnungsbegriff bezeichnet. Diese Bezeichnung ist aber gerade mit Blick auf die eben dargestellte Grundunterscheidung zwischen formellen und materiellen Gesetzen äußerst unglücklich gewählt.[75] Der klassische Verordnungsbegriff wird nicht deshalb als materiell bezeichnet, weil die Rechtsverordnung dem materiellen Recht zuzurechnen ist, sondern wegen der Abgrenzungsorientierung am Inhalt der Rechtsverordnung und nicht an ihrer Form.[76] Insoweit ist es wichtig, den klassischen Rechtsverordnungsbegriff vor allem als inhaltsorientiert zu verstehen, bei dem nach inhaltlicher (materieller) Prüfung der Rechtsmaterie eine Zuordnung zum materiellen Recht möglich ist.

Zunächst reichte diese Begriffsbestimmung der Rechtsverordnung auch zur Abgrenzung gegenüber anderen Rechtssätzen aus. Es gelang unproblematisch die Abgrenzung zum Parlamentsgesetz. Sowohl die Rechtsverordnung als auch das Parlamentsgesetz enthalten abstrakt-generelle Rechtssätze, aber nur das Parla-

70 *Ramsauer* in *Alternativkommentar*, Art. 80 Rz. 11; *Nierhaus* in *Bonner Kommentar*, Art. 80 Abs. 1 Rz. 137.

71 *Maurer/Waldhoff*, § 4 Rz. 16 ff.; *Stober* in *Wolff/Bachof/Stober/Kluth*, § 24 Rz. 7 f.; *Wernsmann* in *Hübschmann/Hepp/Spitaler*, § 4 AO Rz. 53 m.w.N.; *Stern*, Seite 560 ff.; *Ramsauer* in *Alternativkommentar*, Art. 80 Rz. 6.

72 *Eisenmenger* in *Wolff/Bachof/Stober/Kluth*, § 20 Rz. 20; *Wernsmann* in *Hübschmann/Hepp/Spitaler*, § 4 AO Rz. 53.

73 *Eisenmenger* in *Wolff/Bachof/Stober/Kluth*, § 20 Rz. 22; *Maurer/Waldhoff*, § 4 Rz. 16 ff.; *Wernsmann* in *Hübschmann/Hepp/Spitaler*, § 4 AO Rz. 53.

74 *Ramsauer* in *Alternativkommentar*, Art. 80 Rz. 30.

75 So auch zutreffend *Nierhaus* in *Bonner Kommentar*, Art. 80 Abs. 1 Rz. 33, 141.

76 Vgl. dazu *v. Danwitz*, Seite 27.

mentsgesetz selbst ist als Ausdruck der Rechtsetzungsmacht des Parlaments Gesetz im eigentlichen (formellen) Sinne.[77] In Anlehnung an die von *Laband* 1850 entwickelte Theorie zur preußischen Verfassungsurkunde[78] reichte diese Begriffsbestimmung auch zur Abgrenzung gegenüber Verwaltungsverordnungen bzw. Verwaltungsvorschriften aus. Da nach *Labands* Abgrenzungsmethodik letztere keine Bindungswirkung gegenüber dem Bürger entfalten konnten, waren automatisch alle abstrakt-generellen Regelungen entweder Parlamentsgesetz oder Rechtsverordnung, alles andere Verwaltungsverordnungen mit reiner Innenwirkung.[79]

Diese zunächst noch funktionierende Abgrenzung der Rechtsquellen anhand des rein inhaltlichen (materiellen) Verordnungsbegriffs erwies sich jedoch als unzureichend, als sich die Staatsrechtslehre in Bezug auf die Rechtssatzqualität der Verwaltungsverordnungen änderte. Konnte in *Labands* Abgrenzungstheorie und damit nach seinem Begriffsverständnis eine Verwaltungsvorschrift keine abstrakt-generelle Regelung mit Außenwirkung treffen, so änderte sich diese Auffassung mit der Anerkennung der Rechtssatzqualität von Verwaltungsvorschriften mit einer möglichen Außenwirkung.[80] Da in der Folge sowohl in der Rechtsverordnung als auch in der Verwaltungsvorschrift vergleichbare Regelungsinhalte zu finden sein können, reichte die bisher ausschließlich am Inhalt orientierte Bestimmung des Begriffs der Rechtsverordnung als Abgrenzungskriterium allein nicht mehr aus.[81]

Daher entwickelte sich mit dem sog. formelle Verordnungsbegriff eine Tendenz, die Rechtsverordnung nicht mehr nach ihrem Inhalt (also materiell), sondern nach äußeren Merkmalen von anderen Rechtssätzen abzugrenzen.[82] Solche Kriterien als Indizien für das Vorliegen einer Rechtsverordnung sind die Bezeichnung als Rechtsverordnung, ihre Verkündung in der nach Art. 82 Abs. 1 Satz 2 GG vorgeschriebenen Form und die Angabe des ermächtigenden Gesetzes und damit die Bezugnahme auf die gesetzliche Ermächtigungsgrundlage.[83]

---

77 In der weiteren Folge der Bearbeitung sollen daher nur die formellen Gesetze mit diesem Begriff „Gesetz" belegt werden.

78 Vgl. oben B. II. 1., Seite 42.

79 *Ramsauer* in *Alternativkommentar*, Art. 80 Rz. 30.

80 *Ramsauer* in *Alternativkommentar*, Art. 80 Rz. 31 m.w.N.; ausführlich *Stern*, Seite 657 ff.; ausführlich und differenzierend *Ossenbühl* (HdBdStR V 3. Auflage), § 104 Rz. 31 ff.

81 *Ramsauer* in *Alternativkommentar*, Art. 80 Rz. 31 insbesondere mit dem Hinweis auf die dem BImSchG zugehörigen TA-Luft und TA-Lärm.

82 *Pieroth* in *Jarass/Pieroth*, Art. 80 Rz. 2; *Brenner* in *v. Mangoldt/Klein/Starck*, Art. 80 GG Rz. 15; *Ramsauer* in *Alternativkommentar*, Art. 80 Rz. 32 f.; *Busch*, Seite 111; *Achterberg*, Seite 397 ff.

83 *Pieroth* in *Jarass/Pieroth*, Art. 80 Rz. 2.

Die Entwicklung hin zum formellen Verordnungsbegriff verlief in vielgestaltiger Form. Dabei reichten die Aussagen von einer ausschließlichen Orientierung an äußeren Kriterien[84] (rein formeller Verordnungsbegriff) bis hin zu einem weiterhin inhaltsgeprägten Verständnis mit hinzutretenden formellen Aspekten[85] (formell-materieller oder formalisierter Verordnungsbegriff). Diese Entwicklung folgte dem klassischen Muster rechtswissenschaftlicher Streitwege, nach dem das Pendel zunächst extrem in die eine und anschließend extrem in die andere Richtung ausschlägt, um sich anschließend irgendwo in der Mitte zu „beruhigen". Festzuhalten ist jedoch, dass die Bezeichnung als materieller, als formeller, als formell-materieller oder formalisierter Verordnungsbegriff fehlleitet und bei der eigentlichen Bestimmung des Begriffs nicht weiterhilft, sondern dem Verständnis im Wege steht.[86] Hinzu kommt, dass weder ein materielles noch ein formelles Verständnis in Reinform existiert. Schon die Vertreter der überholten materiellen Begriffsbestimmung verlangten zusätzlich zur Rechtssatzqualität der Rechtsverordnung noch, dass die Rechtsetzung auf Grundlage einer gesetzlichen Ermächtigung erfolgte[87], und spielten damit zumindest auf ein formelles Kriterium an. Eine reine Orientierung am formellen Verordnungsbegriff scheitert aber ebenfalls, weil den Rechtsverordnungen zumindest auch eine inhaltliche Bindungswirkung gegenüber Bürgern und Judikative zukommen soll und damit eine materielle Komponente notwendig ist.[88]

Entscheidend ist jedenfalls, dass die Exekutive eine Rechtsverordnung erlassen und damit im Gegensatz zur Verwaltungsvorschrift eine gesetzliche Bindungswirkung erreichen will, wodurch auch zum Ausdruck kommt, dass der Verordnungsgeber übertragene Rechtsetzungsmacht ausüben will.[89] Dies wird entweder ausdrücklich durch wörtliche Bezugnahme auf die Ermächtigungsgrundlage oder aber konkludent durch die Art und Weise der Verkündung bzw. durch die Bezeichnung als Rechtsverordnung oder auch die Formulierung des Verordnungs-

84 *Pieroth* in *Jarass/Pieroth*, Art. 80 Rz. 2; *Brenner* in *v. Mangoldt/Klein/Starck*, Art. 80 Rz. 15.

85 *Nierhaus* in *Bonner Kommentar*, Art. 80 Abs. 1 Rz. 143 ff.

86 In Ansätzen so auch *Nierhaus* in *Bonner Kommentar*, Art. 80 Abs. 1 Rz. 141.

87 So jedenfalls der als wohl letzter verbliebener Vertreter der materiellen Lehre anzusehende *v. Danwitz*, Seite 27.

88 Mit Hinweis auf die Bindungswirkung ebenfalls *Nierhaus* in *Bonner Kommentar*, Art. 80 Abs. 1 Rz. 143.

89 Mit gleicher Tendenz und Loslösung von den Begrifflichkeiten „formell" und „materiell" *Nierhaus* in *Bonner Kommentar*, Art. 80 Abs. 1 Rz. 147; *Ramsauer* in *Alternativkommentar*, Art. 80 Rz. 32 f.; *Ossenbühl* (HdBdStR V 3. Auflage), § 103 Rz. 1.

textes deutlich. Die Bezugnahme auf eine Ermächtigungsgrundlage ist daher entscheidendes Kriterium für die Einordnung als Rechtsverordnung.[90] Inzwischen werden auch solche Rechtsverordnungen als zulässig erachtet, die eine Änderung des Gesetzes vornehmen können. Dies sind die so genannten gesetzesmodifizierenden Rechtsverordnungen, die teilweise auch als gesetzesvertretende, gesetzesergänzende und gesetzesändernde Rechtsverordnungen bezeichnet werden.[91] Hier kann der Verordnungsgeber durch eine Ermächtigungsgrundlage in die Lage versetzt werden, eine Änderung des parlamentarisch verabschiedeten Gesetzes herbeizuführen. Deutlicher kann eine gesetzliche Bindungswirkung durch Wahrnehmung einer übertragenen Rechtsetzungsmacht kaum zum Ausdruck kommen.

Folglich liegt eine Rechtsverordnung immer dann vor, wenn die Exekutive als Normgeber abstrakt-genereller Rechtssätze sich bei deren Schaffung zur Erzielung einer gesetzesgleichen Bindungswirkung ausdrücklich oder konkludent auf eine gesetzliche Ermächtigungsgrundlage beruft. Gerade um solche Ermächtigungsgrundlagen soll es in dieser Arbeit gehen. Ob die hier vorgenommene Begriffsbestimmung nun eine formell-materielle oder formelle mit materieller Komponente ist oder ganz anders bezeichnet werden muss, bleibt für ihren Inhalt und ihre Wirkung ohne Bedeutung. Daher soll diese althergebrachte Begriffsunterscheidung hier bewusst vermieden werden.[92]

3. Abgrenzung zu anderen Rechtsakten

Mithilfe der vorgenommenen Begriffsbestimmung kann nun die Rechtsverordnung von anderen Rechtsakten abgegrenzt werden. Durch diese Abgrenzung erhält der Begriff dann auch seine eigentliche Konturenschärfe, die über eine bloße Definition hinausgeht. Die Rechtsverordnung ist wegen ihrer Regelungsinhalte

90 BVerwGE 21, 293, 295; *Ramsauer* in *Alternativkommentar*, Art. 80 Rz. 32 f.; *Ossenbühl* (HdBdStR V 3. Auflage), § 103 Rz. 1.

91 So auch *Nierhaus* in *Bonner Kommentar*, Art. 80 Abs. 1 Rz. 228 ff. mit dem Hinweis, dass diese Sonderformen der Rechtsverordnungen nach intensiver Diskussion in den 1960er-Jahren aus pragmatischen Erwägungen mittlerweile in Rechtsprechung und großen Teilen des Schrifttums grundsätzlich für verfassunggemäß erachtet werden und Diskussionen teilweise noch bei den sog. gesetzesvertretenden Rechtsverordnungen bestehen; BVerfGE 8, 155, 169 ff.; 22, 180, 214; *Stober* in *Wolff/Bachof/Stober/Kluth*, § 25 Rz. 45 f.

92 In der verfassungsrechtlichen Lehre wird noch zwischen zwei besonderen Erscheinungsformen der Rechtsverordnung unterschieden, nämlich zwischen der gesetzesvertretenden und der gesetzesändernden Rechtsverordnung; vgl. *Mann* in *Sachs*, Art. 80 Rz. 10 m.w.N. Die Bedeutung und verfassungsrechtliche Bewertung dieser unterschiedlichen Erscheinungsformen wird aber erst im Zusammenhang mit der konkreten Kategorienprüfung relevant und soll daher auch erst in diesem Zusammenhang problematisiert werden.

und ihrer Bezeichnung deshalb vom Parlamentsgesetz, den Verwaltungsvorschriften, den Satzungen und den Verordnungen der europäischen Gemeinschaften abzugrenzen.

a) Parlamentsgesetz

Im Gefüge der Rechtsquellen ist die Rechtsverordnung vom Parlamentsgesetz abzugrenzen. Beiden ist gemein, dass sie abstrakt-generelle Regelungen enthalten und eine allgemeinverbindliche Bindungswirkung gegenüber den Normadressaten und der Judikative haben.[93] Nach der vorgenommenen Begriffsbestimmung der Rechtsverordnung und deren Ableitung aus der Unterscheidung des dualistischen Gesetzesbegriffs zwischen formellem und materiellem Gesetz ist diese Abgrenzung dennoch unproblematisch. Ein Parlamentsgesetz als Ausdruck der Rechtsetzungsmacht des Parlamentes wird durch die Legislative und gerade nicht durch die Exekutive erlassen.[94] Daher liegt ein Parlamentsgesetz und damit ein Gesetz im formellen Sinne dann vor, wenn die Legislative von ihrer verfassungsmäßig verbrieften Kernkompetenz zum Erlass von Rechtsnormen Gebrauch macht. Die Exekutive kann ihre Rechtsetzungsbefugnis mit einer solchen Wirkung eben nur aus einer Ermächtigungsgrundlage eines Gesetzes ableiten. Aus diesem Grund steht die Rechtsverordnung in der Normenhierarchie des Grundgesetzes im Rang auch unter dem Parlamentsgesetz.[95]

b) Verwaltungsvorschrift

Etwas schwieriger gestaltet sich aus den bereits dargestellten Gründen die Abgrenzung zwischen der Rechtsverordnung und den Verwaltungsvorschriften. Synonyme für den Begriff der Verwaltungsvorschrift sind auch die Bezeichnungen Verwaltungsverordnung und Verwaltungsanweisung.[96] In der Praxis tauchen Verwaltungsvorschriften in verschiedenen Formen auf und sind mit den Begriffen Erlass, Runderlass, Dienstanweisung, Anordnung[97] oder im besonderen Verbrauchsteuerrecht auch als „Fachteil“ bezeichnet.

93 *Vagt*, Seite 40; *Ossenbühl* (HdBdStR V 3. Auflage), § 103 Rz. 1; dabei werden die Sonderfälle des Einzelfallgesetzes und der Einzelfallverordnung als für die vorliegende Untersuchung nicht relevant ausgeblendet.

94 Vgl. oben B. II. 2., Seiten 46 f.

95 *Sachs* in *Sachs*, Art. 20 Rz. 102; *Sannwald* in *Schmidt-Bleibtreu/Hofmann/Henneke*, Art.80 Rz. 37; *Spallek*, Seiten 364 ff.; *Vagt*, Seite 40; *Stern*, Seite 664.

96 *Ossenbühl* (HdBdStR V 3. Auflage), § 65 Rz. 4.

97 *Ossenbühl* (HdBdStR V 3. Auflage), § 65 Rz. 4; *Vagt*, Seite 43.

Nach allgemeinem Verständnis werden Verwaltungsvorschriften als abstrakt-generelle Regelungen definiert, die innerhalb der Verwaltungsorganisation durch Behörden gegenüber nachgeordneten Stellen ergehen und denen nach neuerem Verständnis auch in Teilen Rechtssatzqualität mit Außenwirkung zugesprochen werden kann bzw. muss.[98] Diese früher nicht anerkannte Außenwirkung bekommen die Verwaltungsvorschriften über das Gebot der Rechtsanwendungsgleichheit im Rahmen der Selbstbindung der Verwaltung.[99] Mit der wiederholten und einheitlichen Anwendung der Verwaltungsvorschriften durch eine Behörde erwirbt ein Bürger einen Anspruch darauf, in vergleichbaren Fällen auch gleich behandelt zu werden. Zumindest kann die Behörde nicht ohne einen sachlichen Grund von dieser durch die Verwaltungsvorschrift hervorgerufenen Verwaltungspraxis abweichen.[100] Die Außenwirkung der Verwaltungsvorschrift kommt damit über den Umweg der Selbstbindung der Verwaltung zustande. Demnach können sowohl Rechtsverordnungen als auch Verwaltungsvorschriften abstrakt-generelle Regelungen enthalten und sind beide von der Exekutive erlassen.

Trotz des sich im Wandel befindenden Verständnisses der Verwaltungsvorschriften weisen sie aber einen klaren Unterschied zur Rechtsverordnung auf. Durch die ausdrückliche oder konkludente Bezugnahme auf eine gesetzliche Ermächtigungsgrundlage macht die Exekutive beim jeweiligen Erlass der Norm deutlich, dass sie übertragene Rechtsetzungskompetenz in Anspruch nimmt und damit eine Rechtsverordnung erlässt. Fehlt eine solche Bezugnahme und lässt sie sich auch nicht aus anderen Umständen ableiten, so kann es sich nur um eine Verwaltungsvorschrift handeln, denn die Befugnis zum Erlass solcher Verwaltungsvorschriften ergibt sich ohne gesetzliche Ermächtigungsgrundlage aus der Organisations- und Geschäftsleitungsgewalt der jeweiligen Behörde.[101] Damit erreicht die Rechtsverordnung als abgeleitete, delegierte Rechtsetzung einen völlig anderen Legitimationsansatz als die Verwaltungsverordnung ihn je erreichen kann.[102]

Die Diskussionen um die Rechtssatzqualität von Verwaltungsvorschriften und die Frage, inwieweit diese ohne unmittelbare oder mittelbare demokratische Legiti-

98 *Ramsauer* in *Alternativkommentar*, Art. 80 Rz. 34 ff.; *Vagt*, Seite 42 ff.; *Ossenbühl* (HdBdStR V 3. Auflage), § 103 Rz. 7; *Stober* in *Wolff/Bachof/Stober/Kluth*, § 24 Rz. 12 ff.; zu den Möglichkeiten und Unterscheidungen der Außenwirkung solcher Verwaltungsvorschriften siehe *Ossenbühl* (HdBdStR V 3. Auflage), § 104 Rz. 35 ff.; zum geschichtlichen Wandel vgl. oben B. II. 1., Seiten 42 f.

99 *Stober* in *Wolff/Bachof/Stober/Kluth*, § 24 Rz. 26.

100 *Stober* in *Wolff/Bachof/Stober/Kluth*, § 24 Rz. 26.

101 BVerfGE 26, 338, 396; *Vagt*, Seite 43.

102 *Ramsauer* in *Alternativkommentar*, Art. 80 Rz. 34.

mation eine Außenwirkung begründen können, soll hier jedoch nicht weiter vertieft werden.[103] Das in der Praxis wohl in den meisten Fällen maßgebende Merkmal der Bezugnahme zur Ermächtigungsgrundlage ist für die vorgenommene Untersuchung ausreichend, da die Rechtsverordnungen des besonderen Verbrauchsteuerrechts durch entsprechende Bezugnahmen auf Ermächtigungsgrundlagen[104] eindeutig als solche zu identifizieren und von den Verwaltungsvorschriften in Form von Erlassen und Fachteil abzugrenzen sind.

c) Satzung

Weiterhin sind Rechtsverordnungen von Satzungen abzugrenzen, da es sich bei beiden um Rechtsetzungsakte der Exekutive handelt. Allgemein ist unter einer Satzung eine Sammlung von Rechtsvorschriften zu verstehen, die von einer juristischen Person des öffentlichen Rechts im Rahmen der ihr gesetzlich verliehenen Autonomie mit Wirksamkeit für die ihr angehörigen und unterworfenen Personen erlassen werden.[105] Dabei ist die wohl bekannteste Satzung die auf die kommunale Selbstverwaltungsgarantie des Art. 28 Abs. 2 GG zurückzuführende Gemeindesatzung.[106]

Schon aus der Definition wird deutlich, dass sowohl Rechtsverordnungen als auch Satzungen grundsätzlich abgeleitete Rechtsquellen der Exekutive sind, zu deren Erlass grundsätzlich eine gesetzliche Befugnis notwendig ist.[107] Entscheidender Unterschied zwischen beiden ist jedoch, dass Rechtsverordnungen auf einer Delegation von Gesetzgebungskompetenzen beruhen, Satzungen aber auf der Verleihung von Autonomie für eine Verwaltungseinheit basieren.[108] Die Rechtsverordnungen sind Ausdruck der Verteilung von Gesetzgebungskompetenzen, wo-

103 Vgl. ausführlich *Ossenbühl* (HdBdStR V 3. Auflage), § 104 Rz. 35 ff.

104 Siehe dazu zuletzt die dritte Verordnung zur Änderung der Energiesteuer- und der Stromsteuer-Durchführungsverordnung v. 2. Januar 2018, BGBl. I Seite 84, mit einer umfangreichen Bezugnahme auf die in verschiedenen Gesetzen vorhandenen Ermächtigungsgrundlagen.

105 BVerfGE 10, 20, 49ff.; 33, 125, 156 ff.; *Nierhaus* in *Bonner Kommentar*, Art. 80 Abs. 1 Rz. 164.

106 Daneben existieren Satzungen vor allem noch als Satzungen von Hochschulen, der berufsständischen Kammern und in der Sozialversicherung; vgl. *Ossenbühl* (HdBdStR V 3. Auflage), § 105 Rz. 4 ff.

107 BVerfGE 33, 125, 156; *Ramsauer* in *Alternativkommentar*, Art. 80 Rz. 38, 39; *Nierhaus* in *Bonner Kommentar*, Art. 80 Abs. 1 Rz. 166.

108 *Nierhaus* in *Bonner Kommentar*, Art. 80 Abs. 1 Rz. 166; *Stober* in *Wolff/Bachof/Stober/Kluth*, § 25 Rz. 61.

hingegen Satzungen ihren Ursprung in der Aufgliederung verschiedener Verwaltungsträger haben.[109] Als abgeleitetes Recht stehen die Satzungen unterhalb des Gesetzes und sind dem Rang nach den Rechtsverordnungen gleichzusetzen.[110]

Auch hier ist die Abgrenzung in Bezug auf die Verbrauchsteuern unproblematisch, da es in der vorliegenden Arbeit ausschließlich um bundesrechtlich geregelte Verbrauchsteuern geht. Die in entsprechender Ausübung der Satzungsautonomie erlassenen örtlichen Verbrauch- und Aufwandsteuern[111] können bei der Betrachtung außen vor bleiben, da sie vollständig auf der Satzungsautonomie der Gemeinden beruhen und sich insofern das Problem der Abgrenzung zwischen Gesetz und Verordnung bei diesen Steuern nicht stellt.

d) Verordnungen der Europäischen Gemeinschaften

Schließlich sind die Rechtsverordnungen noch von den Verordnungen auf europäischer Ebene zu unterscheiden. Nach Art. 288 Abs. 1 AEUV können die Organe der Union in Ausübung ihrer Zuständigkeit Verordnungen, Richtlinien und Beschlüsse erlassen sowie Stellungnahmen abgeben. Diese dem sekundären Unionsrecht zuzuordnenden Verordnungen gelten nach Art. 288 Abs. 2 AEUV unmittelbar in jedem Mitgliedstaat. Dabei handelt es sich zwar ebenfalls um Rechtsetzungsakte der in diesem Fall europäischen Exekutive, die jedoch mit den hier zu untersuchenden Rechtsverordnungen nichts gemein haben, weil sie dem übergeordneten Recht der europäischen Union entstammen.[112]

e) Zusammenfassung

Zusammenfassend bleibt daher festzuhalten, dass Untersuchungsgegenstand dieser Arbeit die Delegation von Rechtsetzungskompetenzen von der Legislative auf die Exekutive sein soll. Dabei soll sich die Arbeit ausschließlich mit der Delegation des Gesetzgebers an die Exekutive zur Schaffung einer Rechtsverordnung als Ergebnis einer solchen Delegation befassen. In Abgrenzung zu anderen Rechtsetzungsakten liegt eine hier zu untersuchende Delegation zum Erlass einer Rechtsverordnung dann vor, wenn sich die Exekutive bei der Rechtsetzung auf eine gesetzliche Ermächtigungsgrundlage beruft, um eine gesetzesgleiche Wirkung der geschaffenen Rechtsmaterie zu bewirken.

---

109 *Ossenbühl* (HdBdStR V 3. Auflage), § 105 Rz. 4 ff.

110 *Ossenbühl* (HdBdStR V 3. Auflage), § 105 Rz. 1 ff.

111 Zur Bedeutung der örtlichen Verbrauch- und Aufwandsteuern im Kompetenzgefüge der Verfassung vgl. unten B. III. 3., Seite 83 ff.

112 *Nierhaus* in *Bonner Kommentar*, Art. 80 Abs. 1 Rz. 168; *Ossenbühl* (HdBdStR V 3. Auflage), § 64 Rz. 7.

III. Das besondere Verbrauchsteuerrecht als Untersuchungsfeld

Die verfassungsrechtlichen Grenzen einer solchen Delegation sollen innerhalb des abgeschlossenen Gebiets der besonderen Verbrauchsteuern untersucht werden. Entsprechend ist dieses Untersuchungsfeld genauer zu bestimmen, indem auch der Begriff der besonderen Verbrauchsteuern näher betrachtet und diese Steuerart von anderen Steuern abgegrenzt wird. Neben dieser Abgrenzung sollen aber auch die aus dem Verfassungs- und dem Europarecht resultierenden Rahmenbedingungen für die Verbrauchsteuergesetzgebung erläutert und die maßgebenden geschichtlichen Hintergründe dieser Steuerart kurz dargestellt werden.

1. Das besondere Verbrauchsteuerrecht in Abgrenzung zu anderen Steuerarten

Der Verfassungsgeber hat den Begriff „Verbrauchsteuern" an verschiedenen Stellen im Grundgesetz verwendet. Nach Art. 106 Abs. 1 Nr. 2 GG steht der fiskalische Ertrag aus den Verbrauchsteuern, mit Ausnahme der Biersteuer nach Art. 106 Abs. 2 Nr. 4 GG und den örtlichen Aufwand- und Verbrauchsteuern nach Art. 106 Abs. 6 GG, allein dem Bund zu. Auch in Art. 108 Abs. 1 GG taucht der Begriff der Verbrauchsteuern auf, nach dem die Verwaltung von bestimmten Verbrauchsteuern den Bundesfinanzbehörden obliegt.[113] Trotz dieser ausdrücklichen Nennung der Verbrauchsteuern enthält das Grundgesetz, wie auch schon beim Begriff der Rechtsverordnung, keine inhaltliche Begriffsbestimmung. Allerdings fehlt es nicht nur an einer Definition der Verbrauchsteuern, auch die anderen im Grundgesetz genannten Steuerarten, ja sogar der Begriff der Steuer selbst, sind nicht näher erläutert. Dieses Fehlen von Definitionen macht die Bestimmung des Verbrauchsteuerbegriffs und die damit vorzunehmende Abgrenzung zu anderen Steuerarten schwierig. Allerdings ist eine solche genaue Abgrenzung notwendig, um eine Steuer unter die genannten Vorschriften des Grundgesetzes zu subsumieren. Daher ist hier, wie schon bei den Rechtsverordnungen, eine begriffliche Bestimmung der Verbrauchsteuern insbesondere zur Abgrenzung von anderen Steuerarten notwendig.

a) Die Verbrauchsteuern als Steuern im Sinne des § 3 Abs. 1 AO

Zunächst einmal handelt es sich bei den in den Art. 105 ff. GG genannten Steuern und damit auch bei den Verbrauchsteuern um Steuern im Sinne des § 3 Abs. 1

113 Detaillierter zu den Kompetenzen und der gesetzlichen Ausgestaltung der Verbrauchsteuern vgl. unten B. III. 3., Seite 83 ff.

AO. Diese Feststellung geht auf die sog. Rezeptionsthese zurück, wonach der Verfassungsgeber bei der Schaffung der Finanzverfassung in den Art. 105 ff. GG den einfachrechtlichen Steuerbegriff[114] übernommen hat und das Grundgesetz diesen damit voraussetzt.[115] Diese Theorie begegnet zu Recht dem Einwand, dass eine einfachgesetzliche Regelung nicht als verbindlicher Maßstab einer Verfassungsauslegung heranzuziehen sei, weshalb sie in weiten Teilen als überkommen bezeichnet wird.[116] Trotz der verschiedenen Streitigkeiten zur Auslegung des verfassungsrechtlichen Steuerbegriffs besteht allerdings weitgehend dahingehend Einigkeit, dass der § 3 Abs. 1 AO in seiner gegenwärtigen Gestalt den verfassungsrechtlichen Steuerbegriff zutreffend abbildet.[117] Danach sind auch die Verbrauchsteuern Geldleistungen, die keine 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, wobei die Erzielung von Einnahmen auch Nebenzweck sein kann. Dass es sich bei den Verbrauchsteuern um Steuern i.S.d. § 3 AO handelt, wird nicht ernsthaft bezweifelt[118] und wurde für die hier zu beurteilenden besonderen Verbrauchsteuern zuletzt für die Kernbrennstoffsteuer festgestellt.[119]

b) Die Unterscheidung der allgemeinen und der besonderen Verbrauchsteuern

Vor einer eingehenderen Untersuchung des Begriffs der Verbrauchsteuern ist aber noch die im Steuerrecht vorgenommene Unterscheidung zwischen allgemeiner Verbrauchsteuer und besonderen Verbrauchsteuern zu betrachten. In der vorliegenden Arbeit soll es ausschließlich um die besonderen Verbrauchsteuern gehen. Grundsätzlich wird zwischen der allgemeinen Verbrauchsteuer – der Umsatzsteuer – und den besonderen Verbrauchsteuern unterschieden. Die Umsatzsteuer besteuert den gesamten privaten Verbrauch von Gütern und in Anspruch

114 Zunächst niedergelegt in § 1 RAO 1919 und entsprechend übernommen in § 3 Abs. 1 AO.

115 BVerfGE 3, 407, 435; 65, 325, 344; 67, 256, 282; *Wernsmann* in *Hübschmann/Hepp/Spitaler*, § 3 AO Rz. 35; *Bongartz* in *Bongartz/Schröer-Schallenberg*, Rz. C 2; *Seer* in *Tipke/Lang*, § 3 Rz. 10.

116 Entsprechend hat sich auch das BVerfG in verschiedenen Entscheidungen vom Steuerbegriff des § 1 RAO 191 gelöst: z.B. BVerfGE 16, 147, 161 ff.; *Wernsmann* in *Hübschmann/Hepp/Spitaler*, § 3 AO Rz. 36 f.

117 BVerfGE 67, 256, 282 ff.; 93, 319, 346; 98, 106, 118; BFHE 141, 369, 372; BVerwG NJW 2004, 3198; *Wernsmann* in *Hübschmann/Hepp/Spitaler*, § 3 AO Rz. 37; *Voß*, Seite 266.

118 *Bongartz* in *Bongartz/Schröer-Schallenberg*, Rz. C 2.

119 FG Hamburg, NVwZ 2011, 1401, 1402 mit der Feststellung, dass es sich bei der Kernbrennstoffsteuer nicht um eine Sonderabgabe handle.

genommenen Dienstleistungen auf der Stufe des Letztverbrauchers.[120] Deswegen wird sie zwar als allgemeine Verbrauchsteuer bezeichnet, ihre rechtliche Bewertung als Verbrauchsteuer ist hingegen umstritten, teilweise wird bzw. wurde sie auch als Verkehrsteuer verstanden.[121] Dies liegt daran, dass die Umsatzsteuer sowohl Merkmale der Verbrauchsteuern als auch einer der Verkehrsteuer aufweist und damit nach der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts im Schnittpunkt zwischen beiden Steuerarten steht.[122] Die rechtstechnische Ausgestaltung der Umsatzsteuer liegt eher in der Nähe zur Verkehrsteuer, da sie an einen Akt des Rechtsverkehrs angeknüpft wird; in der Wirkung steht sie aber eher den Verbrauchsteuern nahe, weil sie auf Überwälzung angelegt ist und eine Besteuerung bei der Einkommensverwendung vornimmt.[123] Dieser Streit soll hier aber nicht weiter vertieft werden, da sich die vorliegende Arbeit mit dem Untersuchungsfeld der besonderen Verbrauchsteuern beschäftigen will und damit die Umsatzsteuer als einzig mögliche allgemeine Verbrauchsteuer ausblendet. In der Folge soll der Begriff der besonderen Verbrauchsteuern bestimmt werden, ohne dabei eine Streitentscheidung in Bezug auf die Einordnung der Umsatzsteuer herbeiführen zu wollen. Bei der Verwendung des Begriffs der Verbrauchsteuern sind im Weiteren immer nur die besonderen Verbrauchsteuern im Sinne dieser Unterscheidung angesprochen.

c) Die steuerrechtliche Typenlehre

Da es sich bei den Verbrauchsteuern um Steuern im Sinne des § 3 AO handelt, stellt sich in der Folge die Frage, wie sich die Verbrauchsteuern von anderen Steuerarten unterscheiden. Diese Unterscheidung ist notwendig, um im Rahmen der Subsumtion unter die Art. 105 ff. GG genau festlegen zu können, wer bei einer konkreten Steuer die Ertrags-, Gesetzgebungs- und Verwaltungskompetenz hat. Die Regelung des Art. 106 Abs. 1 Nr. 2 GG teilt die Ertragskompetenz nur dann dem Bund zu, wenn es sich bei der Steuer um eine Verbrauchsteuer handelt. Damit ist es die wesentliche Aufgabe der Bestimmung des Begriffs der Verbrauchsteuern, die Unterscheidung und Abgrenzung zu anderen Steuerarten zu gewährleisten. Es ist daher zu klären, welche konkreten Merkmale eine Steuer aufweisen muss, um als Verbrauchsteuer im Sinne des Grundgesetzes zu gelten.

120 *Birk/Desens/Tappe*, Rz. 74; *Englisch* in *Tipke/Lang*, § 17 Rz. 10.

121 *Birk/Desens/Tappe*, Rz. 74; *Englisch* in *Tipke/Lang*, § 17 Rz. 10; *Jatzke* (System), Seiten 36 f.; *Müller*, Seite 139; *Waldhoff*, ZfZ 2012, 57, 60; *Förster*, Seiten 131 ff.; *Hidien* in *Bonner Kommentar*, Art. 106 Rz. 1408.

122 BVerfGE 7, 244, 260; *Müller*, Seite 138.

123 *Jatzke* (System), Seiten 36 f.; nach *Englisch* in *Tipke/Lang*, § 17 Rz. 10 hat sich in der Literatur und in der Rechtsprechung des EuGH und des BFH diese Verbrauchsteuerauffassung zwischenzeitlich durchgesetzt.

Dazu muss der Begriff der Verbrauchsteuern genauer definiert werden. Das Grundgesetz selbst enthält, wie bereits festgestellt, trotz der Nennung der Verbrauchsteuern keine Definition. Auch aus den vorangegangenen Reichsverfassungen von 1871 und 1919, in denen der Begriff der Verbrauchsteuer bereits genannt war, welcher später entsprechend in das Grundgesetz übernommen wurde, lässt sich ebenso wenig eine nähere Begriffsbestimmung entnehmen wie aus den Materialien zu den Beratungen des parlamentarischen Rates bei der Schaffung des Grundgesetzes.[124] Aufgrund des Fehlens einer Legaldefinition des Begriffs der Verbrauchsteuer im Verfassungsrecht könnte angenommen werden, dass der Verfassungsgeber – analog zum Steuerbegriff – diesen als hinreichend bestimmt angesehen hat und deshalb bei der Schaffung des Grundgesetzes den traditionellen Begriff der Verbrauchsteuern übernehmen wollte.[125] Dann wäre unter dem Begriff der Verbrauchsteuer das zu verstehen, was das traditionelle deutsche Steuerrecht und damit insbesondere die Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs zu diesem Zeitpunkt unter Verbrauchsteuern verstand. Selbst wenn der Verfassungsgeber ursprünglich diese Intention hatte, so muss doch objektiv festgestellt werden, dass sich seit der Verabschiedung des Grundgesetzes sowohl die Rechtsprechung[126] als auch die steuerrechtliche Literatur[127] immer wieder mit der Begriffsbestimmung der Verbrauchsteuern auseinandergesetzt haben. Allein die Vielzahl der Entscheidungen zeigt, dass der Begriff der Verbrauchsteuern keineswegs als hinreichend bestimmt bezeichnet werden kann. Teilweise wird sogar bezweifelt, dass eine erschöpfende Begriffsbestimmung überhaupt möglich ist.[128]

Die offensichtlichen Schwierigkeiten im Zusammenhang mit der genauen Bestimmung des Verbrauchsteuerbegriffs liegen nicht nur an der fehlenden Definition der Verbrauchsteuern, sondern an einer fehlenden Bestimmung der unterschiedlichen Steuerarten insgesamt. Der Verfassungsgeber hat in den Art. 105 ff. GG eine Finanzverfassung geschaffen, bei der die Unterscheidung der einzelnen Steuerarten wesentlich für die Frage sein kann, welches Organ die Gesetzgebungskompetenz und welches die Verwaltungskompetenz für die jeweilige Steuer hat und vor allem, wem die Einnahmen aus der jeweiligen Steuerart zustehen. Was aber unter den einzelnen Steuerarten zu verstehen ist, dazu schweigt

124 BFHE 141, 369, 372; FG Hamburg NVwZ 2011, 1401, 1403; *Schmölders*, Seite 10; *Senckphiel*, Seite 10 m.w.N. und Seite 13 ff.

125 *Schmölders*, Seite 10.

126 BVerfGE 7, 244, 251; 14, 76, 91; 16, 306, 317; 26, 302, 309; 27, 375, 384; 98, 106, 123; 110, 274, 295.

127 *Schmölders*, Seite 10; *Förster*, Seiten 46 ff.; *Beermann*, Seiten 283 ff.; *Voß*, Seiten 261 ff.; *Peters*, Seite 18ff.; *Schröer-Schallenberg* AW-Prax 1995, 221, 222; *Jatzke* (System), Seite 36 ff.; *Müller*, Seiten 102 ff.

128 *Voß*, Seite 267.

die Verfassung. Wie problematisch dieses Schweigen ist, zeigt sich auch bei der im Jahre 1969 vorgenommenen Reform der Finanzverfassung. Auch dabei hat der Verfassungsgeber kein logisches, rationales System unterschiedlicher Steuerarten aufgebaut, sondern lediglich alle Steuerarten erfasst, die das traditionelle Steuerrecht zu diesem Zeitpunkt kannte.[129] Aus diesem Grunde mussten sich die Gerichte bei Abgrenzungsschwierigkeiten zwischen den verschiedenen Steuern immer wieder mit der Frage beschäftigen, unter welche verfassungsrechtlich genannte Steuerart eine neue oder eine umgestaltete bestehende Steuer fällt.

Dieses Grundproblem wird zusätzlich dadurch verschärft, dass dem Bund kein eigenständiges Steuerfindungsrecht zugesprochen wird.[130] Demnach hat der Bund nicht das Recht, eine neue, nicht in den Art. 105 ff. GG genannte, Steuerart zu erfinden. Wird also eine neue Steuer durch den Bund eingeführt oder aber eine bestehende Steuer erheblich geändert, so muss die so neu geschaffene Steuer zwingend unter eine der vorhandenen Steuerarten subsumierbar sein, um nicht von vornherein die Gefahr der Verfassungswidrigkeit zu beinhalten, es sei denn die würde Verfassung entsprechend geändert.[131] Würden jetzt die vorhandenen Steuerarten genau definiert und damit also gleichzeitig detaillierte inhaltliche Anforderungen an eine neue Steuer gestellt, würde dem Bund der Spielraum für die Schaffung von neuen Steuern erheblich eingeschränkt – je genauer die Definition der einzelnen Steuerarten, desto geringer wäre der Spielraum des Gesetzgebers. Aus diesem Grunde verbietet sich eine zu kleinliche Definition der Einzelsteuerarten und damit auch des Begriffs der Verbrauchsteuern, wenn man die steuerliche Vielfalt in der Bundesrepublik nicht erheblich einschränken und dem Steuergesetzgeber ein zu enges Korsett aufzwingen will, das die Anpassung des Steuersystems auch an moderne technische Entwicklungen verhindern würde. Das klassische juristische Instrument der Definition ist daher für die vorzunehmende Unterscheidung ungeeignet.

Zusammenfassend kann also festgestellt werden, dass das Grundgesetz keine Definition der verschiedenen Steuerarten enthält und im Ergebnis auch nicht enthalten sollte, eine Abgrenzung der einzelnen Steuerarten jedoch aus verschiedensten Gründen zwingend gewährleistet werden muss. Um dieses Problem zu lösen,

129 *Müller*, Seite 143; *Förster*, Seite 21.

130 *Vogel/Walter* in *Bonner Kommentar*, Art. 105 Rz. 63 ff.; *Stern*, Seite 1118 ff.; *Pieroth* in *Jarass/Pieroth*, Art. 106 Rz. 2; *Waldhoff*, ZfZ 2012, 57, 59 mit umfangreichen Nachweisen zum Meinungsstand; *Förster*, Seite 37; *Wernsmann*, ZfZ 2012, 29, 30; *Henneke* in *Schmidt-Bleibtreu/Hofmann/Henneke*, Art. 105 Rz. 35; vgl. zur weiteren Streitigkeit zu diesem Thema auch die abweichenden Meinungen der Richter Huber und Müller, DVBl. 2017 Seite 897.

131 *Seer* in *Tipke/Lang*, § 2 Rz. 4.

wurde die sog. Steuertypenlehre entwickelt. Demnach werden die Steuerarten nicht durch genaue Bestimmung einer Definition festgelegt, die einer Subsumtion zugänglich wäre und für eine trennscharfe Unterscheidung der Steuerarten sorgen würde.[132] Vielmehr werden die Einzelsteuerarten nur typologisch bestimmt, was im Kern bedeutet, dass das Wesen der Steuer nicht definiert, sondern anhand wesensprägender Strukturmerkmale umschrieben wird.[133] Dadurch lassen sich für jede Einzelsteuerart Wesens- oder auch Typusmerkmale erarbeiten, die vergleichbare Steuern desselben Typus in der Vergangenheit und damit im bisherigen traditionellen Steuerrecht kannten.[134] Im Ergebnis führt dies zu einem Vergleich der Wesensmerkmale einer neuen Steuer mit Wesensmerkmalen von bereits bestehenden Steuern, die in der traditionellen Lehre dem entsprechenden Steuertypus zugeordnet wurden.[135] Der Steuertypus legt daher über diese Wesensmerkmale eine Reihe von Gemeinsamkeiten fest, anhand derer die Einordnung unter eine der in den Art. 105 ff. GG genannten Steuerarten möglich ist. Dabei ist es bei dieser Art der vergleichenden Einordnung klar, dass das Fehlen eines Wesens-

132 *Müller*, Seite 103; *Vogel*, StuW 1971, 308, 314 ff.; *Förster*, Seiten 21ff.

133 BVerfGE 14, 76, 91; 49, 343, 355; 123, 1, 16; *Vogel*, StuW 1971, 308, 314; *Waldhoff*, ZfZ 2012, 57, 58ff.; *Seer*, DStR 2012, 325, 330; *Müller*, Seite 103; *Förster*, Seiten 21 ff.; *Hidien* in *Bonner Kommentar*, Art. 106 Rz. 1400; *Fischer-Menshausen* in *v. Münch/Kunig*, Art 105 Rz. 31 ff.; *Eiling*, Seiten 70 ff.

134 So auch der BFH in BFHE 141, 369, 372: „Mit der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts ist […] eine neu eingerichtete Steuer daran zu messen, ob sie die wesentlichen Merkmale jener Steuern aufweist, die nach dem traditionellen deutschen Steuerrecht als Verbrauchsteuern angesehen worden sind."; so auch *Waldhoff*, ZfZ 2012, 57, 61.

135 *Vogel*, StuW 1971, 308 ff.; *Förster*, Seite 21 m.w.N.; dabei diskutiert *Förster* die Frage, ob es sich bei den in Art. 106 GG genannten Steuerarten um Klassenbegriffe (auch „Steuerbegriff" oder nur „Begriff") oder um Steuertypen handelt. Der Unterschied läge darin, dass der Typus nur auf Beschreibung der Gemeinsamkeiten, der Klassenbegriff hingegen auf eine Unterscheidung abziele. Dabei kommt *Förster* zu dem Schluss, dass es sich bei den Steuerarten nicht um Typenbeschreibungen handeln könne, weil sonst die im Rahmen der Finanzverfassung notwendige Unterscheidbarkeit der Steuerarten durch die „Unschärfe" des Typenbegriffs nicht gewährleistet wäre. Dabei verkennt *Förster* jedoch die verfassungsrechtliche Realität, die sich in der aktuellen Diskussion zur Kernbrennstoffsteuer erneut manifestiert. Es gibt bei dieser Herangehensweise des Verfassungsgebers keine endgültige Sicherheit der Zuordnung einer Steuer zu einer bestimmten Steuerart. Im Ergebnis stellt *Förster* aber selbst fest, dass die Grenzen zwischen Klassenbegriff und Steuertypus verschwimmen. Insofern soll in der Folge bei der Unterscheidung der Steuerarten der Begriff der von *Vogel* begründeten Steuertypenlehre verwendet werden, da er die tatsächliche Situation besser trifft als der Klassenbegriff oder Begriff, da sich letzterer zu nah an der Definition bewegt; so im Ergebnis auch *Waldhoff*, ZfZ 2012, 57, 60; allgemein zum Begriff der Typisierung *Pahlke*, DStR-Beihefter zu Heft 31/2011, 66ff.; *Wernsmann*, DStR-Beihefter zu Heft 31/2011, 72ff. In der Folge werden also die Begriffe des Wesensmerkmales bzw. des Typusmerkmales synonym verwendet.

merkmals im Gegensatz zur Definition oder zur Begriffsbestimmung nicht automatisch dazu führt, dass die Vergleichbarkeit nicht mehr gewährleistet ist.[136] Es reicht im Ergebnis aus, wenn nach der Bewertung aller typischen Wesensmerkmale sich aus dem Gesamtbild der Verhältnisse das Vorliegen einer Verbrauchsteuer ergibt.[137]

Der Steuertypenlehre gelingt der Spagat zur Lösung des eben beschriebenen Problems: Die Wesensmerkmale der einzelnen Steuerarten ermöglichen eine Unterscheidung der Einzelsteuerarten, sind aber als Typenbeschreibung zur Herstellung einer Vergleichbarkeit flexibel genug, um sich modernen Entwicklungen anzupassen. Dies wird aber durch den Nachteil erkauft, dass es in Einzelfällen zu erheblichen Rechtsunsicherheiten kommen kann, wenn die Vergleichbarkeit bei mehreren Wesensmerkmalen nicht unmittelbar gewährleistet ist. Aus diesem Umstand resultierten die Unsicherheiten bei der Frage, ob die Kernbrennstoffsteuer unter den Steuertypus der Verbrauchsteuer i.S.d. Art. 105 ff. GG eingeordnet werden kann,[138] was das Bundesverfassungsgericht unter Anwendung der Typenlehre schließlich verneinte.[139]

Somit sind die Wesensmerkmale zu benennen und zu untersuchen, die den Steuertypus der Verbrauchsteuern i.S.d. Art 105 ff. GG kennzeichnen. Zur Feststellung dieser Wesensmerkmale ist dabei die Interpretation des Begriffs aus der Sicht des traditionellen deutschen Steuerrechts maßgeblich, so wie herkömmlich typischerweise eine Verbrauchsteuer interpretiert wird.[140] Dabei ist bei dieser historischen Betrachtung auf die jeweiligen Normal- oder Durchschnittsfälle abzustellen, die die Verbrauchsteuern kennzeichnen, weshalb Merkmale, die bloße Einzelfallerscheinungen darstellen, nicht als typusprägende Merkmale angesehen werden können.[141] Die Wesensmerkmale sind dabei allerdings sehr weit zu interpretieren, da eine zu enge Begrenzung gerade vor dem Hintergrund der Verneinung eines Steuerfindungsrechts des Bundes ansonsten zu einer Erstarrung der Finanzverfassung führen könnte.[142] Aus dem traditionellen Steuerrecht sind die in Frage kommenden Wesensmerkmale der Zugriffszeitpunkt der Steuer bei der Einkommensverwendung, ein bestimmter Steuergegenstand, die Ausgestaltung als indirekte Steuer, der sog. steuerliche Nexus und die besondere Steueraufsicht,

136 *Förster*, Seite 22 mit Verweis auf *Strache*; *Eiling*, Seite73 differenziert mit dem gleichen Ergebnis zwischen zentralen und eher dezentralen Typusmerkmalen.
137 *Wernsmann*, ZfZ 2012, 29, 31.
138 Vgl. statt vieler *Waldhoff*, ZfZ 2012, 57, 60 und FG Hamburg NVwZ 2011, 1401 ff.
139 BVerfG 2. Senat v. 13.4.2017, 2 BvL 6/13 – Kernbrennstoffsteuer, ZfZ 2017 Seiten 182 ff.
140 BVerfG 2. Senat v. 13.4.2017, 2 BvL 6/13; ZfZ 2017, 182, 183 mit Verweis auf BVerfGE 7, 244, 252; 14, 76, 91; 16, 306, 317; 26, 302, 309; 31, 314, 332; 110, 274, 296; 123, 1, 16.
141 BVerfG 2. Senat v. 13.4.2017, 2 BvL 6/13; ZfZ 2017, 182, 183.
142 BVerfG 2. Senat v. 13.4.2017, 2 BvL 6/13; ZfZ 2017, 182, 188 f.

die Gleichbehandlung der Waren und schließlich die Verwendungsorientierung. In den jeweiligen Einzelfällen ist dabei größtenteils umstritten, welche Merkmale den Verbrauchsteuerbegriff wesentlich kennzeichnen. Dabei spielt es keine Rolle, ob der Gesetzgeber eine Steuer als Verbrauchsteuer bezeichnet, allein die materielle Ausgestaltung und deren Einordnung unter die Wesensmerkmale im Rahmen der Typenlehre ist maßgeblich.[143]

Zuletzt war der Begriff der Verbrauchsteuern in der Steuertypensystematik des Grundgesetzes Gegenstand der verfassungsgerichtlichen Entscheidung zur Kernbrennstoffsteuer.[144] In dieser Entscheidung hatte sich das Gericht mit der Frage auseinanderzusetzen, ob die Kernbrennstoffsteuer eine Verbrauchsteuer darstellte, was der Senat jedoch ablehnte und das Kernbrennstoffsteuergesetz im Ergebnis wegen in diesem Falle dann notwendiger, aber unterlassener Einholung der Zustimmung des Bundesrates für formell verfassungswidrig erklärte. Auf die Auswirkungen dieses Urteils ist in der Folge bei den jeweiligen Merkmalen einzugehen.

aa) Verbrauchsteuern als Steuern auf die Einkommensverwendung

Mit Steuern nimmt der Staat am privaten wirtschaftlichen Erfolg der Steuerpflichtigen teil, um daraus die Mittel für ein funktionierendes Gemeinwesen zu generieren.[145] Die Steuerrechtslehre unterscheidet bei dieser Teilhabe drei Quellen des Steuerzugriffs, woraus sich gleichzeitig ein Differenzierungskriterium der einzelnen Steuerarten ergibt. Demnach kann der Staat zur Erzielung von Einnahmen an den Einkommenserwerb, den Vermögensbestand oder an die Einkommensverwendung (auch Konsum) der Steuerpflichtigen anknüpfen.[146] Dabei werden die

143 FG Hamburg NVwZ 2011, 1401, 1403.

144 BVerfG 2. Senat v. 13.4.2017, 2 BvL 6/13 – Kernbrennstoffsteuer, ZfZ 2017, 182 ff.; vorgehend BFH VII B 171/11 v. 09.03.2012, DStR 2012, 605 ff.; Vorinstanz FG Hamburg NVwZ 2011, 1401ff.; zu den Überlegungen vor dem Urteil: *Seer*, DStR 2012, 325ff.; *Wernsmann*, NVwZ 2011, 1367ff.; *Waldhoff*, ZfZ 2012, 57 ff.; *Eiling*, Seiten 73 ff.; zum Urteil selbst vgl. insbesondere die Anmerkungen von Rüsken, ZfZ 2017, 193 ff., *Mökel* NVwZ 2017, Seiten 1055 ff.

145 *P. Kirchhof* (HdBdStR IV 1. Auflage), § 88 Rz. 26; *Wernsmann* in *Hübschmann/Hepp/Spitaler*,. § 3 AO Rz. 360.

146 *Birk/Desens/Tappe*, Rz. 60 ff.; *Hidien* in *Bonner Kommentar*, Art. 105 Rz. 1402 mit einer Übersicht der entsprechend zuzuordnenden Steuerarten; *Wernsmann* in *Hübschmann/Hepp/Spitaler*, § 3 AO Rz. 369 ff.

Verbrauchsteuern unstreitig als Steuern auf die Einkommensverwendung eingestuft.[147] Sie sollen den Steuerpflichtigen nach Maßgabe seines Konsums belasten und damit die in der Verwendung des Einkommens zu Zwecken des Konsums zum Ausdruck kommende Leistungsfähigkeit erfassen.[148] Mit der Besteuerung der Einkommensverwendung erfolgt auch die Abgrenzung der Verbrauchsteuern von den Unternehmenssteuern. Bei letzteren ist der Anknüpfungspunkt der Gewinn des Unternehmers, weshalb eine Steuer, die gezielt auf den unternehmerischen Gewinn zugreift anstatt auf die Einkommensverwendung, als Unternehmensteuer einzuordnen ist.[149] Verbrauchsteuern sind damit Konsumsteuern.

bb) Steuergegenstand der Verbrauchsteuer

Der Steuergegenstand oder auch das Steuerobjekt bezeichnet die Sache, die Tatsache oder das Rechtsverhältnis, die Handlung oder den Vorgang, an den ein konkretes Gesetz Konsequenzen in Form der Besteuerung anknüpft.[150] Nach einer Definition der Rechtsprechung handelt es sich bei den Verbrauchsteuern um Warensteuern, die den Verbrauch vertretbarer, regelmäßig zum baldigen Verzehr oder kurzfristigen Verbrauch bestimmter Güter des täglichen Bedarfs belasten.[151] Auch der Gesetzgeber hat den Steuergegenstand der Verbrauchsteuer zumindest in einer Gesetzesbegründung so bezeichnet.[152] Demnach handelt es sich bei den Steuerobjekten der Verbrauchsteuern um körperliche Gegenstände, was eine eindeutige Abgrenzung zu den Verkehrsteuern ermöglicht.[153]

147 *Schmölders*, Seiten 83 ff.; *Jatzke* (System), Seiten 37 ff.; *Müller*, Seite 118; *Förster*, Seite 52; *Schröer-Schallenberg*, Seiten 221, 222; *Bongartz* in *Bongartz/Schröer-Schallenberg*, Rz. C20; *Hidien* in *Bonner Kommentar*, Art. 105 Rz. 1402; *Birk/Desens/Tappe*, Rz. 75; *Voß*, Seite 266; *Wernsmann* in *Hübschmann/Hepp/Spitaler*, § 3 AO Rz. 385 ff.; *Seiler* in *Maunz/Dürig*, Art. 105 Rz. 50 ff.

148 BVerfGE 110, 274, 282; ausführlich auch zur Frage der tatsächlichen Eignung zur Abbildung der Leistungsfähigkeit durch die Verbrauchsteuer *Bongartz* in *Bongartz/Schröer-Schallenberg*, Rz. C20 bis C22; *Siekmann* in *Sachs*, Art. 105 Rz. 41; *Pieroth* in *Jarass/Pieroth*, Art. 105 Rz. 37; *Schmölders*, Seiten 92ff.; *Jatzke* (System), Seite 66; *Förster*, Seite 100.

149 *Seer* in *Tipke/Lang*, § 2 Rz. 47; so dann auch BVerfG 2. Senat v. 13.4.2017, 2 BvL 6/13; ZfZ 2017, 182, 189.

150 *Birk/Desens/Tappe*, Rz. 91; Bayer, Rz. 503 ff.; *Müller*, Seite 114.

151 BVerfGE 98, 106, 123; RFHE 3, 159, 161; BFHE 57, 473, 489; BFHE 110, 213, 215; *Wernsmann* in *Hübschmann/Hepp/Spitaler*, § 3 AO Rz. 386.

152 Begründung zum Finanzverfassungsgesetz vom 23.12.1955 (BGBl. I Seiten 817 ff.), BT-Drucks. II/480, Seite 170 Nr. 160.

153 *Schröer-Schallenberg*, 1995, 221, 222.

Durch die Besteuerung körperlicher Gegenstände scheiden Dienstleistungen und Rechte als Gegenstand einer Verbrauchsteuer aus.[154] Zwar wurde vereinzelt die Meinung vertreten, Verbrauchsteuern könnten technisch gesehen auch auf Dienstleistungen oder jeden beliebigen anderen Aufwand erhoben werden,[155] jedoch sind die Verbrauchsteuern im traditionellen Steuerrecht auf körperliche Gegenstände begrenzt.[156] Eine solche Erweiterung des Steuergegenstands würde auch die Grenzen zu anderen Steuerarten so erheblich verwischen, dass eine Abgrenzung vor allem zur Umsatzsteuer oder der Aufwandsteuer dann kaum noch möglich wäre. Da der Art. 105 GG aber seit dem Jahre 1969 ausdrücklich zwischen Verbrauchsteuern und Aufwandsteuern unterscheidet, muss sich auch in der Typenlehre eine deutliche Unterscheidbarkeit dieser Steuerarten widerspiegeln, weshalb sich der Steuergegenstand der Verbrauchsteuern auf körperliche Gegenstände begrenzen muss.[157] Die Festlegung des Steuergegenstands auf körperliche Gegenstände kann als Typusmerkmal im Ergebnis daher auch zur Abgrenzung von den Aufwandsteuern herangezogen werden. Letztere besteuern eben nicht einen körperlichen Gegenstand, sondern den Einsatz finanzieller Mittel für die Aufrechterhaltung eines tatsächlichen oder rechtlichen Zustands wie z.B. bei der Hunde-, Zweitwohnungs- oder Getränkesteuer.[158]

Dies ändert sich auch nicht durch die Einordnung der im Jahre 1999 eingeführten Besteuerung von Strom durch das Stromsteuergesetz[159] als Verbrauchsteuer. Eigentlich handelt es sich bei der im Stromsteuergesetz besteuerten elektrischen Energie nicht um eine Ware im Sinne eines körperlichen Gegenstands. Strom ist „lediglich" ein Spannungszustand bzw. die gerichtete Bewegung elektrischer Ladungsträger.[160] Jedoch wird Strom im täglichen Wirtschaftsleben wie eine körperliche Sache als Ware behandelt, die Gegenstand von Handelsgeschäften sein

154 *Jatzke* (System), Seiten 42 bis 44 mit einer Auseinandersetzung zu den zumindest in Ansätzen vertretenen Gegenauffassungen; *Förster*, Seiten 111 ff.; *Eiling*, Seiten 111 f.

155 *Tipke* (Steuergerechtigkeit), Seite 106; ebenfalls mit einer Entscheidung noch vor der Änderung der Finanzverfassung und der ausdrücklichen Unterscheidung der Verbrauchsteuern und der Aufwandsteuern BVerwGE 6, 247, 256.

156 *Jatzke* (System), Seite 42.

157 *Jatzke* (System), Seiten 42 ff.; *Förster*, Seite 111 ff.; *Bongartz* in *Bongartz/Schröer-Schallenberg*, Rz. C 3.

158 *Wernsmann* in *Hübschmann/Hepp/Spitaler*, § 3 AO Rz. 393; *Henneke* in *Schmidt-Bleibtreu/Hofmann/Henneke*, Art.106 Rz. 50.

159 Stromsteuergesetz vom 24.03.1999 (BGBl. I Seite 378).

160 BFHE 117, 120; *Wundrack* in *Bongartz/Jatzke/Schröer-Schallenberg*, § 1 StromStG Rz. 3.

kann[161] und sogar an einer Strombörse gehandelt wird. Daher ist auch die Stromsteuer eine Verbrauchsteuer, bei der im Ergebnis eine Ware besteuert wird. Insofern reicht die mit einer Ware zu vergleichende Behandlung des Stroms zur Feststellung des Steuertypus Verbrauchsteuer bei der Stromsteuer aus.

In Bezug auf den Kreis der körperlichen Gegenstände, die als Steuergegenstand einer Verbrauchsteuer in Frage kommen, wurden vielfach Einschränkungen diskutiert. Dabei ging es zunächst um die Frage, ob Rohstoffe oder andere Produktionsmittel Steuergegenstände sein können, oder ob nur Waren des „letzten Verbrauchs" zu besteuern sind, die zur zeitnahen Verwendung im Privathaushalten bestimmt sind.[162] Zutreffend ist, dass sich aus der historischen Entwicklung und auch aus den europäischen Harmonisierungsbemühungen[163] eine Tendenz zur Besteuerung von Endprodukten ableiten lässt.[164] Jedoch hat das Bundesverfassungsgericht ebenfalls im Urteil zur Stromsteuer ausgeführt, dass das deutsche Steuerrecht seit jeher Verbrauchsteuern auch auf Rohstoffe und damit auf Produktionsmittel kenne und es daher keinen Rechtssatz gebe, der eine Erhebung von Verbrauchsteuern auf Produktionsmittel verbiete.[165]

Einzelne Stimmen haben aus dem Zusammenhang dieser Äußerung mit der Stromsteuer abgeleitet, dass eine Verbrauchsteuer zumindest noch im Kern auf den konsumtiven Endverbrauch hin ausgerichtet sein müsse und die Besteuerung von Produktionsmitteln allenfalls als Nebeneffekt auftreten dürfe.[166] Diese Auf-

161 *Schröer-Schallenberg* in *Bongartz/Schröer-Schallenberg*, Rz. J 2; *Wundrack* in *Bongartz/Jatzke/Schröer-Schallenberg*, § 1 StromStG Rz. 2 und 23.

162 So zuletzt BVerfG 2. Senat v. 13.4.2017, 2 BvL 6/13; ZfZ 2017, 182, 189 f.

163 Zu den europäischen Rahmenbedingungen der Verbrauchsteuern vergleiche unten B. III. 4, Seiten 87 ff.

164 *Waldhoff*, ZfZ 2012, 57, 64; *Jatzke* (System), Seite 87 ff.

165 BVerfGE 110, 274, 296 unter Einbeziehung der Rechtsprechung des BFH in BFHE 141, 369, 372 ff.; *Bongartz* in *Bongartz/Schröer-Schallenberg*, Rz. C 11 m.w.N.; *Waldhoff*, ZfZ 2012, 57, 64; *Wernsmann*, NVwZ 2011, 1367, 1369.

166 So will *Seer*, DStR 2012, 325, 331, aus der Äußerung des BVerfG im Zusammenhang mit der Stromsteuer herleiten, dass eine Verbrauchsteuer im Kern auf den konsumtiven Endverbrauch hin ausgerichtet sein müsse. Dabei verkennt *Seer*, dass gerade die Stromsteuer bewusst auch Strom als Produktionsmittel besteuern wollte. Ziel der die Stromsteuer einführenden ökologischen Steuerreform war es gerade, in allen Bereichen Energie zu verteuern, um dadurch Einsparungsanreize zu setzen (BT-Drucks. 14/40, Seite 9; BT-Drucks 14/408, Seite 2). Daher kann die Stromsteuer nicht, wie von *Seer* behauptet, als Steuer angesehen werden, die von Anfang an allein die Besteuerung des konsumtiven Endverbrauchs vor Augen hatte. Dies wird gerade durch den Umstand deutlich, dass nur ein Teil des Stromverbrauchs in der Bundesrepublik in Privathaushalten stattfinden dürfte. Ebenfalls dem Ansatz von *Seer* folgend FG Hamburg NVwZ 2011, 1401, 1405.

fassungen wurden durch das Urteil des Bundesverfassungsgerichts zur Kernbrennstoffsteuer bestätigt.[167] Das Gericht hat in diesem Urteil unter Bezugnahme auf die Aussagen in der Entscheidung zur Stromsteuer ausdrücklich festgestellt, dass die Besteuerung eines Produktionsmittels zwar nicht grundsätzlich ausgeschlossen sei, jedoch nur dann möglich wäre, wenn das Gut sowohl dem konsumtiven Verbrauch durch Endverbraucher zugänglich sei als auch gleichzeitig ein Produktionsmittel darstelle.[168] Eine solche Interpretation der Steuergegenstände folgt auch aus der Besteuerung der Einkommensverwendung und der Abgrenzung zu den Verbrauchsteuern.[169]

Damit hat das Bundesverfassungsgericht einer Beschränkung der Verbrauchsteuern ausschließlich auf Güter des letzten Verbrauchs und damit der Unmöglichkeit der Besteuerung von Produktionsmitteln als Steuergegenstände einer Verbrauchsteuer eine grundsätzliche Absage erteilt.[170] Ebenso deutlich hat das Gericht aber die Besteuerung eines ausschließlich als Produktionsmittel nutzbaren Gegenstands durch eine Verbrauchsteuer ausgeschlossen.[171]

Ebenfalls diskutiert wurde die Frage, ob die Steuergegenstände einer Verbrauchsteuer nur solche Gegenstände sein können, die auch in tatsächlicher Hinsicht verbrauchbar sind.[172] Einer solchen Einschränkung wurde in Rechtsprechung und Literatur mehrfach eine Absage insoweit erteilt, als der Verbrauch eines Steuergegenstands auch durch Gesetz bestimmt werden könne, ohne dass sich der tatsächliche Zustand einer Ware dadurch zwingend ändern müsse.[173] Durch diese Anerkennung des Verbrauchs im Rechtssinne hat sich die Verbrauchsteuer von einer zwingenden Verbrauchbarkeit des Steuergegenstands in tatsächlicher Hinsicht deutlich entfernt. Folglich kommt es nicht mehr auf einen möglichen tatsächlichen Verbrauch – und damit eine Verbrauchbarkeit – der Steuergegenstände an, sondern darauf, ob der jeweilige Gegenstand zum Verbrauch bestimmt ist.[174]

167 BVerfG 2. Senat v. 13.4.2017, 2 BvL 6/13; ZfZ 2017, 182 ff.
168 BVerfG 2. Senat v. 13.4.2017, 2 BvL 6/13; ZfZ 2017, 182, 191; vgl. zur Kritik an dieser Interpretation *Möckel*, NVwZ 2017, 1055, 1056.
169 BVerfG 2. Senat v. 13.4.2017, 2 BvL 6/13; ZfZ 2017, 182, 191.
170 So zuletzt auch BVerfG 2. Senat v. 13.4.2017, 2 BvL 6/13; ZfZ 2017, 182, 190.
171 BVerfG 2. Senat v. 13.4.2017, 2 BvL 6/13; ZfZ 2017, 182, 191.
172 *Birk* (Handelsblatt), Steuerboard v. 21.07.2010.
173 *Bongartz* in *Bongartz/Schröer-Schallenberg*, Rz. C 3; *Waldhoff*, ZfZ 2012, 57, 64; FG Hamburg NVwZ 2011, 1401, 1404.
174 *Bongartz* in *Bongartz/Schröer-Schallenberg*, Rn. C 6; *Eiling*, Seite 105; BVerfG 2. Senat v. 13.4.2017, 2 BvL 6/13; ZfZ 2017, 182, 190.

Im Ergebnis kann daher als Wesensmerkmal der Verbrauchsteuern festgehalten werden, dass diese die Besteuerung von körperlichen Gegenständen zum Ziel haben. Dabei können Beschränkungen des Kreises der körperlichen Gegenstände nur insoweit festgestellt werden, als die Besteuerung eines ausschließlich als Produktionsmittel nutzbaren Gegenstands ausgeschlossen ist. Beispiele für Steuergegenstände der aktuellen Verbrauchsteuergesetze sind Alkohol und alkoholische Getränke, Energieerzeugnisse von der Kohle bis zum Erdgas, Tabak und Tabakwaren sowie Kaffee und im Zusammenhang mit einer Beförderung in das Steuergebiet auch kaffeehaltige Waren.[175]

cc) Verbrauchsteuern als indirekte Steuern

Weiteres typusbestimmendes Wesensmerkmal der Verbrauchsteuern ist, dass sie regelmäßig bei dem das Verbrauchsgut anbietenden Unternehmer erhoben werden, jedoch auf Überwälzung auf den Verbraucher angelegt sind.[176] Im Ergebnis bedeutet dies, dass der Hersteller, der Einführer oder der Steuerlagerinhaber Schuldner für die mit den Steuergegenständen verbundenen Verbrauchsteuern werden. Die Schuldner können die steuerliche Belastung aber über den Preis der Steuergegenstände an den Endverbraucher weitergeben. Insofern tragen die Endverbraucher wirtschaftlich die Last der Steuer, ohne selbst Steuerschuldner zu werden. Damit die Steuerschuld die Unternehmen nicht belastet, liegen zwischen dem Zeitpunkt der Steuerentstehung und der tatsächlichen Fälligkeit der Steuer in der Regel größere Zeiträume, so dass die Unternehmen den Preis für die veräußerten Waren und damit auch den im Verkaufspreis enthaltenen Steueranteil bereits eingenommen und nach Möglichkeit nicht eine Vorleistungspflicht mit entsprechenden wirtschaftlichen Risiken zu tragen haben. Somit fallen bei den Verbrauchsteuern durch das Prinzip der Überwälzung Steuerschuldner und Steuerlastträger auseinander, weshalb Verbrauchsteuern indirekte Steuern sind.[177]

Die indirekte Steuer bietet den Vorteil, dass das wirtschaftliche Belastungsziel der Steuer zwar eine hohe Zahl von Endverbrauchern ist, die Erhebung aber bei einer wesentlich kleineren Zahl von Unternehmen erfolgen kann, die im Vorfeld

175 Zur aktuellen gesetzlichen Ausgestaltung der Verbrauchsteuern vgl. unten B. III. 3, Seiten 83 ff.

176 BVerfGE 14, 76, 95 f.; 27, 375, 384; 31, 8, 20; 98, 106, 124; 110, 274, 295; Begründung zum Finanzverfassungsgesetz v. 23.12.1955 BT-Drucks. II/480, Seite 107; *Schröer-Schallenberg*, 1995, 221, 222; *Wernsmann*, NVwZ 2011, 1367, 1369; *Hidien* in *Bonner Kommentar*, Art. 106 Rz. 1411; *Schmölders*, Seite 93; *Förster*, Seite 50; *Müller*, Seite 123; *Jatzke* (System), Seiten 65 ff.; *Bongartz* in *Bongartz/Jatzke/Schröer-Schallenberg*, Vorb. Rz. 8 f.; *Voß*, Seite 267; *Förster*, Seite 54 ff.; *Eiling*, Seiten 76 ff.

177 *Schröer-Schallenberg*, 1995, 221, 222; *Hidien* in *Bonner Kommentar*, Art. 106 Rz. 1413; *Bongartz* in *Bongartz/Schröer-Schallenberg*, Rz. C 10 ff.; *Fetzer/Arndt*, Seite 12.

durch die notwendige Beantragung von Erlaubnissen den Finanzbehörden bekannt sind und auf ihre steuerliche Zuverlässigkeit hin überprüft werden können. Dies macht die Verbrauchsteuern auch aus verwaltungsökonomischer Sicht außerordentlich interessant.

Voraussetzung des Wesensmerkmals ist allerdings nur, dass die Verbrauchsteuern auf Überwälzung angelegt sind, nicht jedoch, dass dieses dem steuerschuldenden Unternehmer auch tatsächlich gelingt.[178] Gelingt die Überwälzung nicht, so führt dies jedenfalls nicht automatisch zum Ausschluss der Qualifikation als Verbrauchsteuer.[179] Demnach ist das Wesensmerkmal der indirekten Steuer schon dann als erfüllt zu betrachten, wenn der Gesetzgeber die Überwälzung weder rechtlich noch tatsächlich unmöglich macht.[180]

Einige Stimmen in der Literatur halten die Ausgestaltung der Verbrauchsteuern als indirekte Steuern aufgrund dieser „Abschwächung" der Voraussetzung der Überwälzbarkeit nicht für ein typusbestimmendes Wesensmerkmal.[181] Wenn die

178 BVerfGE 14,96; 27, 375, 384; 110, 274, 295ff.; *Bongartz* in *Bongartz/Schröer-Schallenberg*, Rz. C 12; *Wernsmann*, NVwZ 2011, 1367, 1369; *Waldhoff*, ZfZ 2012, 57, 64. Das BVerfG führt dazu ausführlich aus: „Insoweit genügt die Möglichkeit einer kalkulatorischen Überwälzung in dem Sinne, dass der Steuerpflichtige den von ihm gezahlten Betrag in die Kalkulation seiner Selbstkosten einsetzen und hiernach die zur Aufrechterhaltung der Wirtschaftlichkeit seines Unternehmens geeigneten Maßnahmen - Preiserhöhung, Umsatzsteigerung oder Senkung der sonstigen Kosten - treffen kann. Die rechtliche Gewähr, dass er den von ihm entrichteten Betrag immer von demjenigen erhält, der nach der Konzeption des Gesetzgebers letztlich die Steuer tragen soll, muss dem Steuerschuldner nicht geboten werden. Es reicht aus, wenn die Steuer auf eine Überwälzung der Steuerlast vom Steuerschuldner auf den Steuerträger angelegt ist, auch wenn die Überwälzung nicht in jedem Einzelfall gelingt. Wird das mit einer Verbrauchsteuer belastete Gut produktiv zur Herstellung von Konsumgütern oder […] zur Erbringung von Dienstleistungen verwendet, ist der im Typus der Verbrauchsteuer angelegten Überwälzungsmöglichkeit Genüge getan, wenn der zunächst belastete gewerbliche Verbraucher nicht gehindert ist, die Verbrauchsteuerbelastung in den Preis für das hergestellte Produkt einzustellen und so seinerseits die Steuerlast als Preisbestandteil über eine oder mehrere Handelsstufen auf den privaten End- oder Letztverbraucher weiterzuwälzen. Auch hier ist es unerheblich, ob die wirtschaftliche Abwälzbarkeit der Verbrauchsteuerlast für den gewerblichen Verbraucher tatsächlich vollständig realisierbar ist. Insbesondere ist nicht erforderlich, dass die Verbrauchsteuerbelastung durch erhöhte Warenpreise oder Dienstleistungsentgelte weitergegeben werden kann.", BVerfGE 110, 274, 295 f.

179 *Waldhoff*, ZfZ 2012, 57, 64.

180 *Wernsmann*, NVwZ 2011, 1367, 1369.

181 *Beermann*, Seiten 283 f.; *Lang*, Seiten 135 ff., *Müller*, Seiten 124 f.; *Hidien* in *Bonner Kommentar*, Art. 106 Rz. 1414; umfassende Nachweise insbesondere zur historischen Entwicklung bei *Jatzke* (System), Seiten 65 ff.

Überwälzung schon nicht zwingend gelingen müsse, um eine Steuer zu einer Verbrauchsteuer zu machen, so könne dieser Überwälzung keine typusbestimmende Bedeutung beigemessen werden.[182] Demnach sei die Ausgestaltung der Verbrauchsteuern als indirekte Steuer nur eine Wahl der Erhebungstechnik, die aus reinen Praktikabilitätserwägungen heraus erfolgt sei, nicht jedoch wesentliches Kennzeichen einer Verbrauchsteuer.[183]

Bei dieser Argumentation verschwimmen jedoch die Grenzen von zwei getrennt voneinander zu betrachtenden Problemkreisen. Denn zum einen ist die Frage zu stellen, ob die grundsätzliche Anlage der Verbrauchsteuern als indirekte Steuern ein Typusmerkmal ist. Davon aber zu trennen ist wiederum die Frage, ob es dann inhaltliche Voraussetzung dieses Merkmals ist, dass die aufgrund der Konstruktion als indirekte Steuer notwendige Überwälzung der Steuerlast auf den Endverbraucher dem steuerschuldenden Unternehmer auch tatsächlich gelingen muss. Aus der inhaltlich schwachen Anforderung an dieses Merkmal kann jedoch nicht geschlossen werden, dass die Ausgestaltung als indirekte Steuer kein eigenständiges Merkmal für die Typenbestimmung darstellt. Betrachtet man die Ausgestaltung der Verbrauchsteuern im traditionellen deutschen Steuerrecht einschließlich der dazu ergangenen höchstrichterlichen Entscheidungen, so zeichnet sich das oben bereits beschriebene eindeutige Bild. Im Umkehrschluss verbietet sich aber auch die Feststellung, die Abwälzbarkeit sei eine „conditio sine qua non“ einer echten Verbrauchsteuer.[184] Sinn und Zweck der Typenlehre verbieten gerade solche absoluten Feststellungen sowohl in der einen als auch in der anderen Richtung. Allerdings ist die Ausgestaltung einer Verbrauchsteuer aufgrund der erheblichen Vorprägung aus dem traditionellen deutschen Steuerrecht nur schwer als direkte Steuer vorstellbar.

Die Einführung der Kernbrennstoffsteuer hatte auch in Bezug auf die Ausgestaltung der Verbrauchsteuern als indirekte Steuern zu vielen Beiträgen in der Literatur geführt. Dabei wurde die Diskussion über die Anforderungen an dieses Typusmerkmal aber nur scheinbar neu angefacht. Die Kernbrennstoffsteuer wurde bei den Betreibern der Kernkraftwerke im Zusammenhang mit dem Einsatz von Kernbrennstoff in Reaktoren zur Stromerzeugung erhoben[185], diese konnten aber zumindest theoretisch die Kosten dieser Steuer auf den Strompreis für die Endkunden überwälzen. Jedoch ist dem Gesetzgeber bei der Schaffung des Kernbrennstoffsteuergesetzes in der Begründung zum Gesetz der Satz zuzuschreiben,

182 *Beermann*, Seite 284.
183 *Müller*, Seite 125.
184 So aber *Letsch*, Seite 3; *Jatzke* (System), Seite 71; *Eiling*, Seite 86.
185 Detailliert zur Kernbrennstoffsteuer *Jatzke*, ZfZ 2010, 278, 278 ff.

dass „eine Überwälzung der den Stromerzeugern entstehenden zusätzlichen Kosten nur in geringem Umfang möglich sein wird“[186] und dass deswegen „Auswirkungen auf die Einzelpreise … nur in begrenztem Umfang zu erwarten (sind)“[187]. Aufgrund dieser Äußerungen wollten einzelne Meinungen die Qualifikation der Kernbrennstoffsteuer als indirekte Steuer verneinen, weil der Gesetzgeber selbst hier eine Überwälzbarkeit ausschließe.[188] Diese Auffassungen wurden durch das Urteil des Bundesverfassungsgerichts zur Kernbrennstoffsteuer bestätigt. Das Gericht leitete auf Grundlage der angesprochenen Gesetzesbegründung und dem Abgleich der erhobenen Steuern und der aus diesen Einnahmen resultierenden Mehreinnahmen ab, dass eine Abwälzung der Kernbrennstoffsteuer auf den Endverbraucher vom Gesetzgeber im Vorhinein ausgeschlossen werde, und sprach damit der Kernbrennstoffsteuer das Merkmal einer indirekten Steuer ab.[189]

Im Ergebnis ist die Ausgestaltung als indirekte Steuer Typusmerkmal der Verbrauchsteuern, ohne das Erfordernis des Gelingens der tatsächlichen Abwälzbarkeit der Steuerlast im Einzelfall zu beinhalten.

dd) Besondere Steueraufsicht und steuerlicher Nexus im Zusammenhang mit der Steuerentstehung

Das Prinzip der Überwälzung führt notwendig zu weiteren Typusmerkmalen der Verbrauchsteuern. Wie bereits ausgeführt, werden Verbrauchsteuern regelmäßig bei dem das Verbrauchsgut anbietenden Unternehmer erhoben, der die Steuerlast anschließend im Wege der Überwälzung auf den Konsumenten überträgt. Dabei entsteht jedoch ein Problem im Zusammenhang mit der Frage, zu welchem Zeitpunkt die Steuer für den Unternehmer entstehen soll. Würde die Steuer unmittelbar nach der Erzeugung eines verbrauchsteuerpflichtigen Gegenstands oder unmittelbar im Anschluss an die Einfuhr oder das Verbringen eines solchen in das Steuergebiet entstehen, so wäre der Unternehmer in seiner dispositiven Entscheidungsfreiheit erheblich eingeschränkt. Will er die Gegenstände z.B. über einen längeren Zeitraum lagern, bevor er sie an den Konsumenten abgeben will, so würde in solchen Fällen eine erhebliche Vorleistungspflicht des Unternehmers entstehen, bis er die bezahlten Steuern über den Kaufpreis zurückerlangt. Dies kann insbesondere bei Steuergegenständen, die teilweise über mehrere Jahre reifen müssen, einen erheblichen Kostenfaktor bedeuten. Daher soll unabhängig von der konkreten späteren Verwendung des Verbrauchsgutes die Möglichkeit bestehen, verbrauchsteuerpflichtige Waren unversteuert herzustellen, zu bearbeiten, zu

186 BT-Drucks. 17/3054, Seiten 1 f.
187 BT-Drucks. 17/3054, Seite 2.
188 FG Hamburg NVwZ 2011, 1401, 1406.
189 BVerfG 2. Senat v. 13.4.2017, 2 BvL 6/13; ZfZ 2017, 182, 190 f.

lagern und zu befördern, bevor es schließlich zu einer Steuerentstehung für den Unternehmer kommt.[190]

Diese zunächst unversteuerte Behandlung der verbrauchsteuerpflichtigen Waren wird seit seiner Einführung im Zusammenhang mit der Schaffung eines gemeinsamen Binnenmarktes durch das Steueraussetzungsverfahren[191] gewährleistet. Unter dem Verfahren der Steueraussetzung verstehen die den Binnenmarkt einführenden europäischen Richtlinien all die steuerrechtlichen Regelungen, die auf die Herstellung, die Verarbeitung, die Lagerung sowie die Beförderung unter Steueraussetzung Anwendung finden.[192] Dem folgend definieren die nationalen Gesetze ein Verfahren der Steueraussetzung als ein steuerlich überwachtes Verfahren, in dem die Herstellung, die Bearbeitung, die Verarbeitung oder die Lagerung in Steuerlagern sowie die Beförderung von verbrauchsteuerpflichtigen Waren unversteuert erfolgen kann.[193] Wie aus dieser Definition bereits erkennbar ist, werden die verbrauchsteuerpflichtigen Waren nicht „einfach so" unversteuert gelassen. Die im Verfahren der Steueraussetzung befindlichen unversteuerten Waren unterliegen einer besonderen steuerlichen Überwachung. Diese besondere steuerliche Überwachung oder auch Steueraufsicht im Rahmen der unversteuerten Erzeugung, Lagerung und Beförderung verbrauchsteuerpflichtiger Waren wird teilweise als wesentliches Kennzeichen der Verbrauchsteuern angesehen.[194]

Als Gegenstück zur unversteuerten Behandlung der Waren im Steueraussetzungsverfahren ist der steuerrechtlich freie Verkehr zu sehen.[195] Nach der gesetzlichen Legaldefinition handelt es sich immer dann um einen steuerrechtlich freien Verkehr, wenn sich die verbrauchsteuerpflichtigen Waren weder in einem Steueraus-

190 *Schröer-Schallenberg* in *Bongartz/Schröer-Schallenberg*, Rz. D 1; *Jatzke* (System), Seiten 141 ff.

191 Das Steueraussetzungsverfahren löste die frühere bedingte Steuer ab, die im Grundprinzip über einen anderen Weg zu einem vergleichbaren Ergebnis kam. Zum System der früheren bedingten Steuer vgl. *Peters*, Seite 161 ff., der entsprechend unter Rz. 301 festhält, dass auch bei der bedingten Steuer eine Steuerentstehung erst dann ausgelöst wird, wenn der Produzent einer verbrauchsteuerpflichtigen Ware diese nach beliebig langer Zeit in Richtung des Verbrauchers disponiert; *Schröer-Schallenberg* mit dem Hinweis auf das letzte Überbleibsel dieser bedingten Steuer in der Brennerei, welches aber durch das Ende des Branntweinmonopols ebenfalls verschwunden ist, *Schröer-Schallenberg*, ZfZ 1995, 162, 168.

192 *Schröer-Schallenberg* in *Bongartz/Schröer-Schallenberg*, Rz. D 1 mit Verweis auf Art. 4 Nr. 7 RL 2008/118 (sog. Systemrichtlinie).

193 § 3 Nr. 2 BierStG; § 4 Nr. 2 KaffeeStG; § 3 Nr. 2 SchaumwZwStG; § 4 Nr. 2 TabStG; im europäischen Recht entsprechend Art. 7 SystemRL (2008/118/EG).

194 *Schröer-Schallenberg*, AW-Prax 1995, 221, 222.

195 *Schröer-Schallenberg* in *Bongartz/Schröer-Schallenberg*, Rz. D 2.

setzungsverfahren noch in einem zollrechtlichen Nichterhebungsverfahren befinden.[196] Aus dieser Gegensätzlichkeit ließ sich früher ein wesentliches Grundprinzip der Verbrauchsteuer ableiten, nach dem sich die Waren entweder unversteuert im überwachten Steueraussetzungsverfahren oder aber versteuert im steuerrechtlich freien Verkehr befanden. Dabei muss denknotwendig beim Übergang vom steuerrechtlich gebundenen Verkehr in den steuerrechtlich freien Verkehr die Steuer entstehen. Die Anknüpfung der Steuerentstehung an diesen Übergang wird von einigen Stimmen ebenfalls als wesentliches Kennzeichen der Verbrauchsteuern gewertet.[197]

Die Typusmerkmale der besonderen Steueraufsicht bzw. des eben beschriebenen Anknüpfungspunkts der Steuerentstehung haben sich aus der Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs entwickelt. Der Reichsfinanzhof hatte sich – wenn auch unter anderen Voraussetzungen – mit diesem Merkmal der Verbrauchsteuern auseinandergesetzt. Dabei hat er in einem Urteil festgehalten, dass ein verbrauchsteuerpflichtiger Gegenstand mit der Erzeugung oder dem Einbringen in das Steuergebiet in einen steuerlichen Nexus tritt.[198] Unter diesem steuerlichen Nexus verstand der Reichsgerichtshof eine Art Verstrickung, bei der sich die unversteuert erzeugten Steuergegenstände unter eine steuerliche Überwachung bzw. Steueraufsicht begeben und der entsprechende Betrieb mit den Steuergegenständen auch dinglich für die auf diesen lastende Steuer haftet.[199] Diese Verstrickung wurde in der Folgezeit durch die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs und des Bundesverfassungsgerichts mit einer Veränderung übernommen.[200] Es wurde nicht mehr auf die steuerliche Verstrickung selbst als Merkmal einer Verbrauchsteuer abgestellt, sondern darauf, dass die Steuerentstehungstatbestände der Verbrauchsteuern an den Übergang aus dem steuerlich gebundenen (also dem steuerlichen Nexus) in den freien Verkehr anknüpfen.[201]

In Folge dieser Entwicklung werden in der Literatur die Merkmale besondere Steueraufsicht, steuerlicher Nexus bzw. Anknüpfung der Steuerentstehung an den Übergang aus dem steuerlichen Nexus in den freien Verkehr häufig undifferenziert als allgemeines Merkmal der Verbrauchsteuern nebeneinander gestellt.

196 § 3 Nr. 3 BierStG; § 4 Nr. 3 KaffeeStG; § 3 Nr. 3 SchaumwZwStG; § 4 Nr. 3 TabStG.
197 BVerfGE 16, 64, 74; BFHE 57, 473, 489; 110, 213, 215; *Schröer-Schallenberg*, AW-Prax 1995, 221, 222; *Förster*, Seite 49; *Jatzke* (System), Seite 39.
198 RFH v. 30. 6. 1920, RFHE 3, 160, 163.
199 *Förster*, Seite 49; *Schröer-Schallenberg*, AW-Prax 1995, 221, 222.
200 *Förster*, Seite 49.
201 BVerfGE 16, 64, 74; BFHE 57, 473, 489; 110, 213, 215.

Tatsächlich ist heute aber keines dieser drei Merkmale als wesentliches Kennzeichen einer Verbrauchsteuer anzusehen. Dies liegt daran, dass es mittlerweile Verbrauchsteuergegenstände gibt, bei denen ein Steueraussetzungsverfahren nicht vorgesehen ist, wie z.B. bei Kohle, Erdgas und dem elektrischen Strom.[202] Zwar unterliegen auch diese Steuergegenstände noch in gewissem Maße einer steuerlichen Überwachung,[203] von der Qualität eines steuerlichen Nexus sind diese Überwachungsmaßnahmen jedoch nicht. Demnach fällt es auch entsprechend schwer, bei diesen Gegenständen einen Übergang aus dem steuerrechtlich gebundenen in den steuerrechtlich freien Verkehr festzulegen, an dem sich eine Steuerentstehung orientieren könnte. Ein ähnliches Problem stellt sich im Zusammenhang mit der sog. steuerfreien Verwendung.[204] Bei der steuerfreien Verwendung kommt es regelmäßig beim Übergang aus dem steuerlich gebundenen in den steuerlich freien Verkehr nicht zu einer Steuerentstehung.[205] Dennoch besteht auch in diesen Fällen weiterhin eine Steueraufsichtsmöglichkeit.[206]

Da die zu Zeiten des Reichsgerichts noch mögliche einfache Abgrenzung zwischen steuerlichem Nexus, steuerrechtlich freiem Verkehr und der dazwischen liegenden Steuerentstehung in den modernen Verbrauchsteuergesetzen in dieser Eindeutigkeit nicht mehr anzutreffen ist, können diese Merkmale auch nicht mehr als typisch für eine Verbrauchsteuer gewertet werden. Entsprechend sind sie in der Literatur und schließlich auch in der Rechtsprechung in die Kritik geraten.[207]

Gleichwohl ist trotz dieser Entwicklung bei der Anknüpfung der Steuerentstehungstatbestände der Verbrauchsteuern eine zentrale Gemeinsamkeit übrig geblieben. Zwar kann eine Anknüpfung an den genannten Übergang der verbrauchsteuerpflichtigen Waren nicht mehr zwingend festgestellt werden, jedoch knüpfen

202 Die Ursachen für den „Verzicht“ auf ein Steueraussetzungsverfahren liegen bei den einzelnen Gegenständen an verschiedenen Gründen. Beim Strom scheitert eine Lagerung oder Beförderung unter Steueraussetzung schon an der fehlenden Körperlichkeit dieses Steuergegenstands. Beim Erdgas liegt dies an der im Wesentlichen leitungsgebundenen Beförderung durch das fest installierte Gasnetz. Bei der Kohle wurde aus Gründen der einfachen Handhabung und des geringen steuerlichen Risikos aufgrund der niedrigen Steuersätze ebenfalls auf ein solches Verfahren verzichtet.

203 *Schröer-Schallenberg* in *Bongartz/Schröer-Schallenberg*, Rz. D 2.

204 Zur genaueren Erläuterung der Funktionsweise der steuerfreien Verwendung vgl. C. IV. 1., Seiten 133 ff.

205 Vgl. beispielhaft die Entfernung von Benzin aus einem Steuerlager, wenn dieses Benzin anschließend zu Reinigungszwecken und damit nicht als Kraft- oder Heizstoff verwendet wird. Demnach entsteht bei der Entfernung aus dem Steuerlager nach § 8 Abs. 1 Satz 2, § 24 Abs. 1 und § 25 Abs. 1 Nr. 1 EnergieStG keine Steuer, obwohl sich die Waren anschließend im freien Verkehr befinden.

206 *Schröer-Schallenberg* in *Bongartz/Schröer-Schallenberg*, Rz. D 2.

207 *Jatzke* (System), Seite 53; *Förster*, Seite 49; BFHE 141, 369, 274ff.

die Steuerentstehungstatbestände der Verbrauchsteuern gerade im Gegensatz zur Umsatzsteuer immer an tatsächliche Vorgänge, wie die körperliche Entfernung aus einem Steuerlager, die zweckwidrige Verwendung, die Einfuhr oder das Verbringen in das Steuergebiet, an; nicht hingegen an einen Akt des Rechtsverkehrs.[208] Dies gilt ebenso für alle weiteren in den Verbrauchsteuern vorhandenen Steuerentstehungstatbestände.[209] Somit ist aus dem Wesensmerkmal des steuerlichen Nexus bzw. der besonderen Steueraufsicht und dessen Fortschreibung durch Bundesfinanzhof und Bundesverfassungsgericht in Bezug auf den Anknüpfungspunkt der Steuerentstehungstatbestände der Verbrauchsteuern im Grunde genommen nur noch übrig geblieben, dass letztere immer an einen tatsächlichen Vorgang anknüpfen.[210]

In der Entscheidung zum Kernbrennstoffsteuergesetz geht das Verfassungsgericht noch vom Wesensmerkmal des steuerlichen Nexus[211] aus, allerdings ohne sich mit diesem vertieft auseinanderzusetzen. Folglich fehlen die Steuern auf Erdgas, Kohle und Strom auch in der Auflistung des Gerichts für die Ableitung des steuerlichen Nexus als wesensprägendes Merkmal.[212] Jedoch sind auch sie vom Bundesverfassungsgericht als Verbrauchsteuern anerkannt. Dann dürfen auch die Auswirkungen der Einbeziehung dieser Steuern auf die Bestimmung der Wesensmerkmale nicht ignoriert werden.

Demgemäß ist nur noch die Anknüpfung der Steuerentstehungstatbestände an tatsächliche und nicht rein rechtliche Vorgänge als Typusmerkmal der Verbrauchsteuern einzustufen.

ee) Gleichbehandlung der Waren

Weiteres Typusmerkmal der Verbrauchsteuern ist die Gleichbehandlung der als Steuergegenstände eingestuften Waren unabhängig von deren Ursprung. Damit zielen sie auf eine Gleichbehandlung der inländischen und ausländischen Pro-

208 *Jatzke* (System), Seiten 53 f.

209 Mit einer entsprechenden Betrachtung der Steuerentstehungstatbestände über alle Verbrauchsteuern hinweg *Schröer-Schallenberg* in *Bongartz/Schröer-Schallenberg*, Rz. D 135 ff., die im Ergebnis fast ausschließlich an einen tatsächlichen Vorgang anknüpfen, wie z.B. die Entnahme aus dem Steueraussetzungsverfahren, den Verbrauch im Steuerlager, das Verbringen oder die Einfuhr verbrauchsteuerpflichtiger Waren.

210 Im Ergebnis so *Jatzke* (System), Seite 53 f.; *Förster*, Seite 49 ff.

211 BVerfG 2. Senat v. 13.4.2017, 2 BvL 6/13; ZfZ 2017, 182, 190.

212 BVerfG 2. Senat v. 13.4.2017, 2 BvL 6/13; ZfZ 2017, 182, 191 nennt insoweit nur die historischen Steuergesetze für Bier, Essigsäure, Kohlen, Leuchtmittel, Mineralöl, Mineralwasser, Schaumwein, Spielkarten, Süßstoff, Tabak, Wein, Zucker und Zündwaren.

dukte ab, weshalb die Verbrauchsteuern als wettbewerbsneutral bezeichnet werden.[213] Verbrauchsteuern unterscheiden weder beim Steuersatz noch bei steuerlichen Vergünstigungen nach der Herkunft der Ware.

Durch dieses Typusmerkmal werden die Verbrauchsteuern insbesondere von den Zöllen abgegrenzt. Bei den Zöllen handelt es sich um warenabhängige Abgaben, die nach Maßgabe des Zolltarifs bei bestimmten Warenbewegungen über die Staatsgrenze erhoben werden.[214] Die Differenzierung zwischen beiden Steuerarten ist grundsätzlich deswegen schwierig, weil beide bei bestimmten Steuerentstehungstatbeständen einen vergleichbaren Anknüpfungspunkt haben, nämlich die Überführung in den (zoll-)steuerrechtlich freien Verkehr. Dabei finden im Verbrauchsteuerrecht sogar teilweise Zollvorschriften entsprechende Anwendung, wie z.B. bei der Einfuhr verbrauchsteuerpflichtiger Waren.[215] Daher kann eine Unterscheidung der beiden Steuerarten nur über die Differenzierung beim Steuertarif und bei den steuerlichen Vergünstigungen erfolgen, die im Bereich der Zölle durch den Zolltarif eben nach dem Ursprung der Ware vorgenommen wird, auch wenn diese Differenzierungen immer weiter rückläufig sind.[216]

Kritische Stimmen erblicken in der Gleichbehandlung der Waren im Verbrauchsteuerrecht im Gegensatz zum Zollrecht lediglich einen „Rechtsreflex“ der Verbrauchsteuern auf das sie bestimmende Gemeinschaftsrecht und wollen die Abgrenzung zwischen Zöllen und Verbrauchsteuern anhand des Besteuerungsgrundes festmachen.[217] Demnach würden Zölle die einheimische Wirtschaft schützen, wohingegen Verbrauchsteuern aus rein fiskalischen Erwägungen heraus erhoben würden. Dieser Abgrenzungsmethode ist jedoch entgegenzuhalten, dass sich der Besteuerungsgrund in der heutigen Zeit wohl nur selten auf einen reinen Fiskalzweck oder einen reinen Schutzzweck reduzieren lässt. In Zeiten von Krisen und Bankenrettungsprogrammen wird bei keiner Steuer der fiskalische Aspekt zu vernachlässigen sein. Eine der wenigen wirklich rein aus Lenkungszwecken verabschiedeten Steuern ist die Alkopopsteuer, die durch eine erhebliche Verteuerung der alkoholischen Mischgetränke Jugendliche vom überhöhten Konsum abhalten

213 *Schröer-Schallenberg*, 1995, 221, 222; *Förster*, Seite 119.

214 BVerfGE 8, 260, 269; *Birk/Desens/Tappe*, Rz. 76; *Bongartz* in *Bongartz/Schröer-Schallenberg*, Rz. C 32; *Wolffgang* in *Witte/Wolffgang*, Rz. 1 ff.

215 *Bongartz* in *Bongartz/Schröer-Schallenberg*, Rz. C 37; ausführlich zur Funktionsweise der Einfuhr verbrauchsteuerpflichtiger Waren nach dem 4. Verbrauchsteueränderungsgesetz *Middendorp* ZfZ 2011, 1, 1 ff.

216 Ausführlich zur Funktionsweise des Zolltarifs *Bleihauer/Schulte* in *Witte/Wolffgang*, Rz. 1301 ff.

217 *Müller*, Seiten 141 ff.

soll.[218] Diese wäre aber gerade ein Beispiel für eine Verbrauchsteuer. Daher führt die vorgeschlagene Abgrenzungsmethode mit dem Rückgriff auf die Intention des Gesetzgebers zu mehr Schwierigkeiten, als sie Lösungen bzw. echte Differenzierungskriterien anbietet. Selbst wenn die Gleichbehandlung der Waren nur ein Rechtsreflex wäre, so ist sie doch für die Abgrenzung zwischen Zoll und Verbrauchsteuern typisch geworden und schon deswegen als Typusmerkmal anzusehen.

Eine Differenzierung nach dem Warenursprung ist den Zöllen vorbehalten. Zur Gewährleistung der Abgrenzung ist die Gleichbehandlung der Waren Typusmerkmal der Verbrauchsteuern.

ff) Verwendungsorientierung

Weiteres Typusmerkmal der Verbrauchsteuern ist schließlich die Verwendungsorientierung.[219] Im Steuertarif und bei den steuerlichen Begünstigungen wird eine Differenzierung in Abhängigkeit von der konkreten Verwendung[220] der Steuergegenstände vorgenommen. Beispielsweise soll nach dem Energiesteuergesetz grundsätzlich nur dann eine Besteuerung erfolgen, wenn die Steuergegenstände als Heiz- oder Kraftstoff verwendet werden, weshalb die Nutzung zu anderen Zwecken nach § 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EnergieStG von der Steuer befreit ist. Dies gilt aber umso mehr für die zahlreichen steuerlichen Entlastungsmöglichkeiten, bei denen aus ökologischen Gesichtspunkten teilweise eine Verwendung als Kraft- und Heizstoff von der Steuer entlastet wird und in anderen ökologisch weniger positiv zu bewertenden Fällen eine solche Entlastung unterbleibt.[221] In der

218 AlkopopStG v. 23.7.2004, BGBl. I 1857; schon das Gesetz trägt den Titel: „Gesetz über die Erhebung einer Sondersteuer auf alkoholhaltige Süßgetränke (Alkopops) zum Schutz junger Menschen".

219 *Schröer-Schallenberg*, 1995, Seite 221, 222; *Bongartz* in *Bongartz/Schröer-Schallenberg*, Rz. C 6 ff.; *Jansen*, ZfZ 2009, 210, 210 ff.

220 Die einzelnen Verbrauchsteuergesetze benutzen sowohl bei Steuerentstehungstatbeständen als auch bei den Steuerbegünstigungen den Begriff der „Verwendung" und nicht den eigentlich zu erwartenden Begriff des „Verbrauchs". Diese erstmals im MinÖStG eingeführte begriffliche Erweiterung des Verbrauchs möchte aber den „Verbrauch" lediglich um den Begriff des Gebrauchs ergänzen und damit auch dann eine Rechtsfolge auslösen, wenn der Steuergegenstand bei einem „Einsatz" seine Eigenschaft als solcher nicht verliert und deswegen terminologisch kein Verbrauch gegeben ist; vgl. ausführlich *Jansen* ZfZ 2009, 210, 210 ff.

221 Beispielhaft kann hier die Entlastungsmöglichkeit des § 53 Abs. 1 EnergieStG herangezogen werden, bei dem für bestimmte hocheffiziente Anlagen der Kraft-Wärme-Kopplung eine Entlastung von der Energiesteuer möglich ist. Wegen dieses finanziell hohen Anreizes wird gerade bei diesen Entlastungen häufig um die Frage gerungen, was noch zu der konkreten Verwendung gehört und was nicht; vgl. *Jansen* ZfZ 2009, 210, 210 ff.

Art und Weise der Ausprägung der Verwendungsorientierung lässt sich häufig der neben den reinen Fiskalzweck der Verbrauchsteuern tretende Lenkungswillen des Gesetzgebers ableiten.

Da sich entsprechende Differenzierungen in allen Verbrauchsteuergesetzen finden, ist die Verwendungsorientierung der Verbrauchsteuern als kennzeichnendes Typusmerkmal zu werten.

gg) Zusammenfassung

Grundsätzlich herrscht in der Rechtsprechung und in der Literatur zwar erheblicher Streit über die einzelnen typusbestimmenden Merkmale der Verbrauchsteuern, es besteht aber bei den hier zu betrachtenden Steuern auf Tabak, Alkohol und alkoholische Getränke, Kaffee, Strom und Energieerzeugnisse weitgehend Einigkeit, dass es sich bei diesen um Verbrauchsteuern im Sinne der Art. 105 ff. GG handelt.

Dennoch können im Rahmen der Typenlehre die nachfolgenden Merkmale als wesensbestimmend für die Verbrauchsteuern bezeichnet werden:

- Die Verbrauchsteuern sind Steuern auf die Einkommensverwendung,
- sie besteuern körperliche Gegenstände aller Art mit Ausnahme reiner Produktionsmittel,
- sie sind auf Abwälzung angelegte indirekte Steuern, ohne dass die Abwälzung tatsächlich möglich sein muss, sofern diese nicht von vornherein ausgeschlossen werden kann,
- ihre Steuerentstehungstatbestände knüpfen an tatsächliche Vorgänge und nicht an Vorgänge des Rechtsverkehrs an,
- sie sind auf eine wettbewerbsneutrale Gleichbehandlung der Waren ausgerichtet und
- differenzieren in Bezug auf die Besteuerung und steuerliche Vergünstigung nach der konkreten Art und Weise der Verwendung der Steuergegenstände.

An dieser Stelle ist erneut zu betonen, dass es sich hierbei um Merkmale, nicht aber um eine Definition im klassischen Sinne handelt.

2. Geschichtliche Hintergründe der besonderen Verbrauchsteuern

Wie im Rahmen der Begriffsbestimmung der besonderen Verbrauchsteuern deutlich wurde, spielen auch die geschichtlichen Hintergründe für die Inhalte und die Bedeutung der Steuer eine wichtige Rolle.

Steuern auf den Konsum ausgewählter Erzeugnisse existierten bereits in sehr früher Zeit in Form der Belastung von Waren mit einer Akzise, die als Vorläufer der heutigen Verbrauchsteuern bezeichnet werden kann.[222] Sie wurde im 12. und 13. Jahrhundert von den Handelsstädten eingeführt, die damit über eine sehr lange Zeit ihren Finanzbedarf in weitem Umfang deckten.[223] Mit der Akzise wurde eine Fülle von Waren des täglichen Bedarfs, insbesondere Lebens- und Genussmittel wie Bier, Branntwein, Brot, Butter, Fleisch und Wein besteuert.[224] Ihren Höhepunkt erlebte die konsequent weiter ausgebaute Akzisenerhebung zu den Zeiten des Absolutismus im 17. bis 18. Jahrhundert.[225] Zeitweise waren dabei bis zu 2775 Gegenstände mit einer Akzise belegt.[226]

Mit dieser „Ausuferung" der Besteuerung durch Akzisen waren jedoch Bürger und Verwaltung überfordert, wodurch sich die Akzeptanz der Akzise beim Volk, aber auch deren Einträglichkeit, erheblich verschlechterte.[227] Daher wurde das

222 *Bongartz* in *Bongartz/Schröer-Schallenberg*, Rz. A 4; *Senckpiehl*, Seite 5; *Förster*, Seite 4 Fn. 5 m.w.N. und einer Analyse des Wortes Akzise, dessen Ursprung nicht eindeutig geklärt ist. Dabei werden die nachfolgenden Wortableitungen angeboten: a) accidere (abhauen, abschneiden); b) incisio bzw. inskisso (Kerbe, zurückzuführen auf die zum Rechnen benutzten Kerbhölzer); c) ad cisa (Zusatzabgabe auf Produkte und Boden) oder d) assissia (Name einer Ständeversammlung mit Steuersetzungsrecht).

223 *Müller*, Seite 104; *Förster*, Seite 4.

224 *Senckpiehl*, Seite 6 Fn. 4 mit einer vollständigen Auflistung; *Bongartz* in *Bongartz/Schröer-Schallenberg*, Rz. A 5.

225 Aus diesem Zeitraum stammt auch der in die Finanzwissenschaft eingegangene „Akzisenstreit". Dabei diskutierten Finanzwissenschaftler die Vor- und Nachteile der Akzisenbesteuerung. Für einige war die Akzisenbesteuerung eine „Goldgrube", da sie auf eine Vielzahl von Gegenständen erhoben werden konnte und durch die Art der Erhebung im Wege des Aufschlags auf den Kaufpreis kaum bemerkt werde. Dies sei zudem eine einfache und wirtschaftliche Erhebungsmöglichkeit, die gleichzeitig die Möglichkeit einer wirtschaftspolitischen Lenkwirkung erzielen könne. Gegner der Akzisenbesteuerung verwiesen jedoch auf die Nachteile insbesondere für das Gewerbe und darauf, dass eine Berücksichtigung der persönlichen Leistungsfähigkeit des einzelnen Bürgers nicht stattfände. Dazu ausführlich *Förster*, Seite 9 und *Müller*, Seite 107 Rz. 37. Zu Recht weist *Müller* darauf hin, dass diese gegensätzlichen Standpunkte die Auseinandersetzung der Finanzwissenschaft mit der Verbrauchsbesteuerung bis heute wesentlich prägen.

226 *Förster*, Seiten 8 ff. m.w.N.; *Müller*, Seiten 104 ff.

227 *Förster*, Seiten 8 ff.

Akzisensystem 1810 beseitigt und die Belastung des Verbrauchs von Waren unter der Bezeichnung der „Consumtions-Steuern“ fortgeführt.[228] Diese wurde aber schon wenige Jahre später durch die Einführung von „Verbrauchsteuern“ abgelöst. Dabei erfassten die Verbrauchsteuern zunächst ausschließlich ausländische Waren, weshalb ihre Steuerhöhe im Einfuhrzolltarif in einer besonderen Spalte festgelegt war.[229] Neben diesen Verbrauchsteuern existierte aber noch die so genannte „innere Besteuerung“, welche die Belastung des inländischen Branntweins, Braumalzes, Weinmostes, von Tabakblättern und später auch Essig, Zucker und Salz mit einer Steuer zum Gegenstand hatte.[230] Nach dem heutigen Begriffsverständnis waren diese inneren Steuern eigentlich Verbrauchsteuern, wohingegen die mit Begriff der Verbrauchsteuer belegte Abgabe eigentlich einen Einfuhrzoll darstellte. Das erste Verbrauchsteuergesetz, das in den Grundzügen bereits den heutigen Verbrauchsteuergesetzen entsprach, war das in Preußen erlassene „Gesetz wegen der Besteuerung des inländischen Branntweins, Braumalzes, Weinmostes und der Tabakblätter“ vom 8.2.1819.[231]

Mit der Verfassung des Deutschen Reiches vom 16.4.1871 ging die Gesetzgebungs- und die Ertragshoheit für weite Teile der Verbrauchsteuern auf das Reich über. Nur in Bayern, Württemberg und Baden blieb die Besteuerung des inländischen Branntweins und des Bieres der Landesgesetzgebung vorbehalten.[232] Auch die Verwaltung der Verbrauchsteuern blieb zunächst Angelegenheit der Länder.[233] Der steigende Finanzbedarf des Reiches führte nicht zuletzt wegen der Kosten im Zusammenhang mit dem 1. Weltkrieg zu verschiedenen Tariferhöhungen und zu einer Ausdehnung der Verbrauchsteuern auf Spielkarten im Jahr 1878, auf Schaumwein im Jahr 1902, auf Zündwaren, Leuchtmittel und Essigsäure im

228 *Senckpiehl*, Seite 7; *Förster*, Seite 10.
229 *Senckpiehl*, Seite 7; *Förster*, Seite 11.
230 *Senckpiehl*, Seite 8; *Bongartz* in *Bongartz/Schröer-Schallenberg*, Rz. A 5.
231 Dieser Feststellung entsprechend: *Förster*, Seite 11 m.w.N.
232 **Artikel 35** der Verfassung vom 16.4.1871: „Das Reich ausschließlich hat die Gesetzgebung über […] die Besteuerung des im Bundesgebiete gewonnenen Salzes und Tabacks, bereiteten Branntweins und Bieres und aus Rüben oder anderen inländischen Erzeugnissen dargestellten Zuckers und Syrups […]. In Bayern, Württemberg und Baden bleibt die Besteuerung des inländischen Branntweins und Bieres der Landesgesetzgebung vorbehalten. […]“; **Artikel 38** der Verfassung vom 16.4.1871: „Der Ertrag der […] in Artikel 35 bezeichneten Abgaben, letzterer soweit sie der Reichsgesetzgebung unterliegen, fließt in die Reichskasse.“
233 **Artikel 36** der Verfassung vom 16.4.1871: „Die Erhebung und Verwaltung der […] Verbrauchssteuern (Art 35) bleibt jedem Bundesstaate […] innerhalb seines Gebiets überlassen“.

Jahr 1909, auf Kohlen im Jahr 1917 sowie auf Wein und Mineralwasser im Jahr 1918.[234]

Nach dem Ende des 1. Weltkrieges entstand die Weimarer Reichsverfassung vom 11.8.1919.[235] Sie ging mit der Erzberger'schen Finanzreform einher, bei welcher der Verbrauchsteuerbegriff zunächst aus der Verfassung vom 16.4.1871 im Wesentlichen übernommen wurde.[236] Neu in diesem Zusammenhang war jedoch, dass auch die Verwaltungskompetenz für die Verbrauchsteuern auf das Reich übertragen wurde, womit die Steuerkompetenz für diese Steuerart umfassend beim Reich gebündelt wurde.[237] In der Folge wurde zum einen die Systematik der Verbrauchsteuergesetze an die der Reichsabgabenordnung von 1919[238] durch Gesetz vom 9.7.1923[239] angepasst.[240] Zum anderen wurden die den Verbrauchsteuern unterworfenen Gegenstände häufig und unsystematisch geändert,[241] um schließlich Ende der 1930er Jahre auf Grundlage einer Ermächtigung vom 8.9.1938[242] vollständig neu gefasst zu werden.[243] Dabei erhielten alle Verbrauchsteuergesetze im Wesentlichen die rechtliche Struktur, die sie bis zur Umsetzung der Harmonisierungsvorschriften der Europäischen Gemeinschaft behielten.[244] Diese Struktur sah eine Besteuerung in Form einer bedingten Steuer vor,

234 *Bongartz* in *Bongartz/Schröer-Schallenberg*, Rz. A 5; *Müller*, Seite 111.
235 RGBl. II 1919, Seiten 1383 ff.
236 *Senckpiehl*, Seite 10; *Müller*, Seite 112.
237 *Bongartz* in *Bongartz/Schröer-Schallenberg*, Rz. A 5; *Senckpiehl*, Seite 10 ff.; *Müller*, Seite 112.
238 Reichsabgabenordnung vom 27.11.1919, RGBl. I, Seite 1993 ff.
239 RGBl. I, Seiten 555 ff.
240 *Bongartz* in *Bongartz/Schröer-Schallenberg*, Rz. A 5; *Müller*, Seite 112; *Förster*, Seite 14.
241 Zunächst wurde im Jahre 1923 die Verbrauchsteuer auf Mineralwasser aufgehoben, um sieben Jahre später für einen Zeitraum von 3 Jahren wieder eingeführt zu werden (*Bongartz* in *Bongartz/Schröer-Schallenberg*, Rz. A 5 m.w.N.); in der Folge wurde die Biersteuer auf bierähnliche Getränke ausgeweitet und die Besteuerung von Kohle 1925 und die von Wein und Salz 1926 abgeschafft, nur um letztere im Jahr 1932 wieder einzuführen (*Bongartz* in *Bongartz/Schröer-Schallenberg*, Rz. A 5 m.w.N., *Müller*, Seite 112; *Förster*, Seite 14); im Jahr 1930 wurde die ertragreiche Mineralölsteuer eingeführt (Art. 3 des Gesetzes über Zolländerungen vom 15. 4. 1930, RGBl. I, Seite 131 ff.; *Förster*, Seite 14), 1933 eine Fettsteuer verabschiedet und die Schaumweinsteuer vorübergehend ausgesetzt, nur um im Jahr 1939 in Form eines Kriegszuschlages wieder eingeführt zu werden (*Bongartz* in *Bongartz/Schröer-Schallenberg*, Rz. A 5 m.w.N., *Müller*, Seite 112; *Förster*, Seite 14); im selben Jahr wurde ebenfalls eine Süßstoffsteuer in Kraft gesetzt (Süßstoffsteuergesetz vom 1.2.1939, RGBl. I, Seite 111 ff.; *Förster*, Seite 14).
242 RGBl. I, Seite 116.
243 *Bongartz* in *Bongartz/Schröer-Schallenberg*, Rz. A5 m.w.N., *Müller*, Seite 113.
244 *Müller*, Seite 113; *Bongartz* in *Bongartz/Schröer-Schallenberg*, Rz. A 6.

nach der z.B. beim Versand von Mineralöl die Steuer unter der auflösenden Bedingung der späteren Aufnahme in einen anderen Herstellungsbetrieb stand.[245] Mit der anschließenden Aufnahme in den Herstellungsbetrieb entfiel die Steuer mit dem Ergebnis, dass ein Transport von Mineralöl zwischen zwei Herstellungsbetrieben durch diese Systematik ohne Steuerentstehung funktionieren konnte.

Unter der im Folgenden noch näher darzustellenden Geltung des Grundgesetzes, wurde die verbrauchsteuerrechtliche Entwicklung zunächst hauptsächlich von Steuergegenstandsänderungen geprägt. So wurden zunächst 1965 die Kohlenabgabe und die Süßstoffsteuer abgeschafft.[246] Im Jahre 1971 schlug die große Steuerreformkommission in weitgehender Übereinstimmung mit den zeitgleich aufkommenden Richtlinienvorschlägen der EG-Kommission eine Reduzierung der Verbrauchsbesteuerung auf Tabakwaren, Mineralöl, Alkohol, Bier und Schaumwein vor.[247] Die Steuerreformkommission kam damit nach mehrjähriger Arbeit einem Auftrag der Bundesregierung nach. In den folgenden Jahren wurden die Spielkartensteuer, die Zündwarensteuer, die Essigsäuresteuer sowie die Steuer auf Branntwein zur Herstellung von Gärungsessig abgeschafft.[248]

Von hoher Bedeutung, wie schon dargestellt nicht nur für den Steuergegenstandskatalog, sondern auch für die Systematik der Verbrauchsteuergesetze, war die Umsetzung der Richtlinien für die Harmonisierung des Binnenmarktes. Auf Grundlage des „Weißbuchs für die Vollendung des Binnenmarktes" der EG-Kommission wurde nach vielen Anläufen und jahrelangen Diskussionen im Jahre 1992 ein Richtlinienpaket verabschiedet,[249] welches die Lagerung und innergemeinschaftliche Beförderung von verbrauchsteuerpflichtigen Waren regelte und für Alkohol und alkoholische Getränke, Tabakwaren und Mineralöl EU-weite

245 So z.B. in der ursprünglichen Fassung des § 17 MinöStDV v. 26. Mai 1953 (BGBl. I Seite 237): „Die Steuerschuld entsteht im Falle des § 15 mit der Entfernung des Mineralöls aus dem Herstellungsbetrieb […] bedingt. Sie fällt bei ordnungsgemäßer Versendung des Mineralöls weg, wenn es in den empfangenden Betrieb aufgenommen wird oder während der Beförderung untergeht."; *Jatzke* (Grüner Brief) Seiten 20 f. mit der Interpretation als aufschiebende Bedingung für eine spätere Fassung des § 13 MinöStG; *Peters* 306 f.; ausführlich zum besonderen Problem der Steueraufsicht *Schrömbges*, ZfZ 1986, 162, 162 ff.

246 *Peters*, Rz. 13.

247 Reformkommission, Bericht Seiten 815 ff.; *Peters*, Rz. 13.

248 *Peters*, Rz. 13.

249 Eingeführt wurden die Systemrichtline RL 92/12/EWG sowie die Struktur- und Steuersatzrichtlinien für Tabakwaren RL 92/78/EWG bzw. 92/79/EWG und RL 92/80 EWG, für Alkohol und alkoholische Getränke RL 92/83/EWG bzw. RL 92/84 EWG und für Mineralöl RL 92/81/EWG bzw. RL 92/82/EWG.

Mindeststeuersätze einführte.[250] Dabei fand in der Systematik der Verbrauchsbesteuerung ein Wechsel von der bedingten Steuer zum heute noch geltenden Steueraussetzungsverfahren[251] statt.[252] Bei der Umsetzung der Richtlinien wurden neben den genannten Steuergegenständen nur noch Kaffee und Erdgas weiterhin mit einer Verbrauchsteuer belegt und entsprechend die bis dahin noch bestehenden Tee-, Leuchtmittel, Salz- und Zuckersteuern abgeschafft.[253] Im Jahre 2004 wurde zum Schutz von Jugendlichen die Alkopopsteuer[254] als Sondersteuer auf branntweinhaltige Süßgetränke eingeführt.[255]

Als weitere bedeutende Änderung ist die Einführung einer einheitlichen Richtlinie[256] zur zusammenfassenden Besteuerung von Mineralöl, Erdgas und elektrischem Strom zu sehen, die national 2006 zur Einführung des Energiesteuergesetzes[257] führte, welches die Besteuerung von Mineralöl, Kohle und Erdgas zum Gegenstand hatte und die bereits 1999 im Zuge der ökologischen Steuerreform eingeführte Stromsteuer[258] ergänzte.[259]

Aus dieser Entwicklung von der mittelalterlichen Akzise über ständige System- und Steuergegenstandswechsel hinweg bis hin zum heutigen Gesetzesstand der Verbrauchsteuern kann abgelesen werden, dass die Verbrauchsteuern im Gesetzgebungsalltag und in der Finanzierung der öffentlichen Haushalte eine herausgehobene Stellung einnehmen. Diese herausgehobene Stellung im steuerlichen Gesamtgefüge wird wohl nur durch die Einkommens- und die Umsatzsteuer übertroffen. Bis in die jüngere Vergangenheit werden aus verschiedenen Beweggründen immer wieder Anpassungen und Erweiterungen am Verbrauchsteuerrecht vorgenommen. Dies zeigt den eingangs bereits genannten hohen Zeit- und Erfolgsdruck bei den Verbrauchsteuern, der zur aktuellen Gesetzesstruktur auf diesem Rechtsgebiet geführt hat.

250 Ausführlich zur Entwicklung des EU-Rechts auf dem Gebiet der Verbrauchsteuern: *Bongartz* in *Bongartz/Schröer-Schallenberg*, Rz. A 7 ff.; *Jatzke* (System), Seiten 23 ff.
251 Zur Funktionsweise vgl. unten C. II. 1., Seiten 112 ff.
252 *Jatzke* (Grüner Brief) Seite 20 f.; ausführlich *Schröer-Schallenberg*, ZfZ 1993 Seiten 302 ff.
253 Vgl. ausführlich noch zur Rechtslage im April 1989 *Förster*, Seite 15 ff.
254 Alkopopsteuergesetz vom 23. Juli 2004 (BGBl. I Seite 1857).
255 Vgl. *Schröer-Schallenberg* in *Bongartz/Schröer-Schallenberg*, Rz. M 1 ff.
256 Energiesteuerrichtlinie RL 2003/96/EG v. 27. Oktober 2003 (ABl. EU Nr. L 283 Seite 51).
257 Energiesteuergesetz vom 15. Juli 2006 (BGBl. I Seite 1534).
258 Stromsteuergesetz vom 24. April 1999 (BGBl. I Seite 147).
259 Vgl. *Bongartz* in *Bongartz/Jatzke/Schröer-Schallenberg*, Vorb. EnergieStG Rz. 20ff.; *Schröer-Schallenberg* in *Bongartz/Schröer-Schallenberg*, Rz. J 1.

3. Verfassungsrechtlicher Rahmen und gesetzliche Ausgestaltung des Verbrauchsteuerrechts

Erfüllt eine Steuer im Rahmen der Vergleichbarkeit der Steuertypenlehre die oben herausgearbeiteten Merkmale, so ist sie als Verbrauchsteuer im Sinne der Art. 105 ff. GG zu werten. Entsprechend legen die Vorschriften über die Finanzverfassung fest, wer im bundesstaatlichen Gefüge für die Einnahmen, wer für die Gesetzgebung und wer für die Verwaltung der Verbrauchsteuern die Kompetenz hat. Die Vorgaben der Finanzverfassung für die Verbrauchsteuern sollen ebenso dargestellt werden wie die zum Zeitpunkt der Untersuchung geltende Gesetzesstruktur mit den dazugehörigen Rechtsverordnungen.

Dabei ist zuerst der Blick auf die Finanzverfassung und dabei auf die Ertragskompetenz zu richten. Nach Art. 106 Abs. 1 Nr. 2 GG steht der fiskalische Ertrag aus den Verbrauchsteuern, mit Ausnahme der Biersteuer nach Art. 106 Abs. 2 Nr. 4 GG und den örtlichen Aufwand- und Verbrauchsteuern nach Art. 106 Abs. 6 GG, allein dem Bund zu.[260]

Dieser Ertragskompetenz folgt die Gesetzgebungskompetenz. Nach Art. 105 Abs. 2 1. Alt. GG steht dem Bund die konkurrierende Gesetzgebung zu, wenn ihm das Aufkommen dieser Steuern ganz oder zum Teil zusteht. Für die Biersteuer ergibt sich ebenfalls eine Gesetzgebungskompetenz des Bundes, obwohl die Einnahmen nach Art. 106 Abs. 2 Nr. 4 GG ausdrücklich den Ländern zugeordnet werden. Letztere folgt aus Art. 105 Abs. 2 2. Alt i.V.m. Art 72 Abs. 2 GG, da eine bundeseinheitliche Regelung zur Herstellung gleichwertiger Lebensverhältnisse eine Gesetzgebung des Bundes notwendig macht.[261] Entsprechend bedarf es in Belangen der Biersteuergesetzgebung der Zustimmung des Bundesrates nach Art. 105 Abs. 3 GG.

Für die Verwaltung aller oben genannten Verbrauchsteuern ist die Bundesfinanzverwaltung nach Art. 108 Abs. 1 GG zuständig. Entsprechend wird sich die Arbeit mit den Delegationen des Bundesgesetzgebers auf das Bundesministerium für Finanzen bzw. die ihm unterstellte Bundesfinanzverwaltung auseinandersetzen. Dabei geht es um die Kompetenzverteilung zwischen den Verbrauchsteuergesetzen und den ihnen zuzuordnenden Verordnungen.

---

260 Obwohl ein Teil des Energiesteueraufkommens den Gemeinden zufließt, bleibt es auch für diese Verbrauchsteuer bei der grundsätzlichen Ertragskompetenz des Bundes nach Art. 106 Abs. 1 Nr. 2 GG, *Bongartz* in *Bongartz/Schröer-Schallenberg*, Rz. C 40; *Bongartz* in *Bongartz/Jatzke/Schröer-Schallenberg*, Vorb. EnergieStG Rz. 14 ff.

261 *Bongartz* in *Bongartz/Schröer-Schallenberg*, Rz. C 41.

Diese zum Zeitpunkt der Untersuchung gültigen Verbrauchsteuergesetze bzw. Verordnungen sind im Einzelnen:[262]

Verbrauchsteuergesetz	Zuzuordnende Rechtsverordnung
Alkoholsteuergesetz[263] v. 21. Juni 2013; BGBl. I Seite 1650, 1651, zuletzt geändert: 27. August 2017; BGBl. I Seite 3314	Alkoholsteuerverordnung v. 6. März 2017; BGBl. I Seite 431, zuletzt geändert: 2. Januar 2018; BGBl. I Seite 84
Alkopopsteuergesetz v. 23. Juli 2013; BGBl. I Seite 1857, zuletzt geändert: 21. Dezember 2010; BGBl. I Seite 2221	Branntweinsteuerverordnung bzw. Kaffeesteuerverordnung[264] (vgl. unten)
Biersteuergesetz v. 15. Juli 2009; BGBl. I Seite 1870, zuletzt geändert: 16. Juni 2011; BGBl. I Seite 1090	Biersteuerverordnung v. 5. Oktober 2009; BGBl. I Seite 3262, zuletzt geändert: 3. Dezember 2015; BGBl. I Seite 2178

262 Zu beachten ist noch, dass die auf die verschiedenen alkoholischen Getränke, die Kaffee- und Tabakwaren bezogenen besonderen Verbrauchsteuern auch gelegentlich mit dem Begriff der Genussmittelsteuern belegt werden.

263 Das Alkoholsteuergesetz ist der am 01. Januar 2018 vollständig in Kraft getretene Nachfolger des Branntweinmonopolgesetzes. Letzteres war mit Abschaffung des Branntweinmonopols mit seinem monopolrechtlichen Teil überflüssig geworden; ausführlich dazu *Schröer-Schallenberg*, ZLR 2013, 159, 159 ff.

264 Zusätzlich existiert zum Alkopopsteuergesetz die AnpassungsVO v. 1. November 2004 (BGBl. I Seite 2711) welche sich jedoch nur mit der Verteilung der Steuereinnahmen zur Finanzierung von Maßnahmen zur Suchtprävention der Bundeszentrale für gesundheitliche Aufklärung beschäftigt und nur nur haushalterische Bedeutung hat. Daher werden weder die Verordnung noch die dazugehörige Ermächtigungsgrundlage hier aufgenommen.

Verbrauchsteuergesetz	Zuzuordnende Rechtsverordnung
Energiesteuergesetz v. 15. Juli 2006; BGBl. I Seite 1534, zuletzt geändert: 27. August 2017; BGBl. I Seite 3299	Energiesteuerverordnung v. 31. Juli 2006; BGBl. I Seite 1753, zuletzt geändert: 1. Mai 2016; BGBl. I Seite 1158 Spitzenausgleichs-Effizienzsystem-verordnung v. 31. Juli 2013; BGBl. I Seite 28581753, zuletzt geändert: 30. Oktober 2014; BGBl. I Seite 1656 Energiesteuer- und Stromsteuer-Transparenzverordnung v. 4. Mai 2016; BGBl. I Seite 1152
Kaffeesteuergesetz v. 15. Juli 2009; BGBl. I Seite 1870, 1919, zuletzt geändert: 27. August 2017; BGBl. I Seite 3313	Kaffeesteuerverordnung v. 5. Oktober 2009; BGBl. I Seite 3262, 3334, zuletzt geändert: 18. Juli 2014; BGBl. I Seite 1042
Schaumwein- und Zwischenerzeugnissteuergesetz v. 15. Juli 2009; BGBl. I Seite 1870, zuletzt geändert: 27. August 2017; BGBl. I Seite 3313	Schaumwein- und Zwischenerzeugnissteuerverordnung v. 5. Oktober 2009; BGBl. I Seite 3262, zuletzt geändert: 10, März 2017; BGBl. I Seite 420
Stromsteuergesetz v. 24. März 1999; BGBl. I Seite 378, zuletzt geändert: 27. August 2017; BGBl. I Seite 3308	Stromsteuerverordnung v. 31. Mai 2000; BGBl. I Seite 794, zuletzt geändert: 4. Mai 2016; BGBl. I Seite 1158
Tabaksteuergesetz v. 15. Juli 2009; BGBl. I Seite 1870, zuletzt geändert: 27. August 2017; BGBl. I Seite 3312	Tabaksteuerverordnung v. 5. Oktober 2009; BGBl. I Seite 3262, zuletzt geändert: 3. Dezember 2015; BGBl. I Seite 2178

Die gesetzliche Ausgestaltung der hier bezeichneten Verbrauchsteuergesetze ist von der äußeren Struktur seit dem 4. Verbrauchsteueränderungsgesetz[265] im Wesentlichen einheitlich.[266] Nach der Bestimmung des Steuergebiets werden zunächst die Steuergegenstände definiert. Daran schließen sich eine Sammlung verschiedener Begriffsbestimmungen sowie die Regelungen zum Steuertarif an. Es folgen die Vorschriften zum Steueraussetzungsverfahren und seinem Gegenstück, den Warenbewegungen des freien Verkehrs, und die mit beiden verbundenen Steuerentstehungstatbestände. Danach folgen die Bestimmungen zur Steuerbefreiung und die Regelungen der Steuerentlastungstatbestände. Die für diese Untersuchung relevanten Ermächtigungsgrundlagen für den Erlass von Rechtsverordnungen sind meist über das ganze Gesetz verteilt, jedoch befindet sich am Ende aller Verbrauchsteuergesetze jeweils eine längere Sammlung besonderer Ermächtigungen, die in der Folge noch näher zu betrachten sein werden.[267]

Grundsätzlich ist jedem Steuergesetz eine entsprechende Rechtsverordnung zugeordnet. Ausnahmen von diesem Grundsatz bilden insoweit das Alkopopsteuergesetz und das Energiesteuergesetz. Dies liegt im ersten Falle daran, dass das Alkopopsteuergesetz abgesehen vom Steuergegenstand und dem Steuertarif keine eigenen Regelungen enthält. Über § 3 des Gesetzes werden teilweise das BranntwMonG[268] und teilweise das KaffeeStG angewendet. Diese Unterscheidung beruht auf dem Umstand, dass im innergemeinschaftlichen Warenverkehr mit Alkopops zu beachten ist, dass es sich um eine nicht harmonisierte Steuer handelt. Entsprechend sind bei der Alkopopsteuer die diesen Gesetzen zugeordneten Verordnungen anzuwenden. Folglich existiert zum Alkopopsteuergesetz keine originär zuzuordnende Rechtsverordnung. Dem Energiesteuergesetz sind hingegen gleich drei Rechtsverordnungen zugeordnet. Dabei handelt es sich zunächst um die Energiesteuerverordnung selbst. Hinzu treten aber noch die Spitzenausgleichs-Effizienzsystemverordnung (SpaEfV) und die Energiesteuer- und Stromsteuer-Transparenzverordnung (EnsTransV). Beide Verordnungen haben einen eigenen Regelungsbereich und unterscheiden sich vor allem dadurch von der Energiesteuerverordnung, dass als Delegatare neben dem sonst ausschließlich zuständigen Bundesministerium der Finanzen auch noch das Bundesministerium für

265 4. VerbrStÄndG v. 15. Juli 2009 (BGBl. I 2009 Seite 1870).

266 *Bongartz* in *Bongartz/Schröer-Schallenberg*, Rz. C 43 ff.

267 Vgl. im Einzelnen dazu unten C. Seiten 103 ff.; nicht zuletzt wegen dieser einheitlichen Grundstruktur der verschiedenen Verbrauchsteuergesetze fordert *Jatzke* bereits seit 1997 ein einheitliches Verbrauchsteuergesetz, *Jatzke* (System), Seiten 31 ff. wobei sich an den Argumenten bis heute nichts Wesentliches geändert hat.

268 Dies gilt auch noch weiterhin nach der der Einführung des AlkStG und nach dem Auslaufen des Branntweinmonopolgesetzes, da der Wortlaut des § 3 AlkopopStG noch nicht auf die neue Rechtslage angepasst wurde.

Wirtschaft und Energie gleichberechtigt für den Erlass der Rechtsverordnungen zuständig ist.

Von den genannten Verbrauchsteuern auf Bundesebene sind schließlich noch die örtlichen Verbrauchsteuern abzugrenzen. Dabei handelt es sich um Steuern, deren Ertrag nach Art. 106 Abs. 6 GG den Gemeinden oder den Gemeindeverbänden zusteht und für deren Gesetzgebung nach Art. 105 Abs. 2a GG die Länder verantwortlich sind. Die gesetzliche Ausgestaltung der örtlichen Verbrauchsteuern erfolgt über die Gesetzgebung des Landes, das in der Regel eine Möglichkeit zur Einführung einer solchen Steuer im Kommunalabgabengesetz vorsieht. Daran anschließend kann eine Gemeinde per Satzung eine entsprechende Steuer einführen. Damit geht es bei den örtlichen Verbrauchsteuern um das Verhältnis von Gesetzgebung des Landes zur Satzungshoheit der Gemeinden. Auf Grundlage des hier zugrunde gelegten Verbrauchsteuerbegriffs[269] kommt als Beispiel für eine örtliche Verbrauchsteuer nur noch die Getränkesteuer in Frage. Sie wird seit dem Jahr 2010 aber von keiner Gemeinde im Bundesgebiet mehr erhoben.[270] Aufgrund der untergeordneten Relevanz und der abweichenden gesetzlichen Ausgestaltung dieser Steuern sollen die örtlichen Verbrauchsteuern bei der Betrachtung dieser Arbeit unberücksichtigt bleiben.

4. Europarechtlicher Rahmen

Bei der gesetzlichen Ausgestaltung der Verbrauchsteuern hatte und hat der deutsche Gesetzgeber die europarechtlichen Rahmenbedingungen zu beachten, die sich aus der Harmonisierung der Verbrauchsteuern im Zuge der Schaffung eines gemeinsamen Binnenmarktes ergeben. Die zur Verwirklichung dieses Binnenmarktes erlassenen Richtlinien stellen die erste Grenze für die Freiheit der nationalen Gesetzgebung dar. Immer mehr an Bedeutung gewinnt jedoch das ebenfalls der Schaffung bzw. Vollendung des Binnenmarktes dienende europäische Beihilferecht als Begrenzung der nationalen Steuergesetzgebungsmöglichkeiten. Diese

269 Vgl. oben B. III. 1. C), Seiten 57 ff.; zu den in diesem Zusammenhang früher noch bestehenden Fragen und Abgrenzungsproblemen ausführlich *Förster*, Seiten 110 ff.; die ebenfalls in diesem Zusammenhang immer genannten Aufwandsteuern sind von den Verbrauchsteuern deutlich zu trennen, da sie den Einsatz finanzieller Mittel für die Aufrechterhaltung eines tatsächlichen oder rechtlichen Zustandes als Besteuerungsziel vor Augen haben (z.B. Zweitwohnungssteuer).

270 Als letzte Gemeinde hat Offenbach am Main die Getränkesteuer zum Jahre 2010 vollständig abgeschafft (Quelle: Franfurter Allgemeine Zeitung vom 16. Oktober 2006, Seite 51); Grundlage für die Erhebung der Steuer durch eine entsprechende Satzung der Stadt Offenbach war § 7 Abs. 2 KAG Hessen.

beiden europäischen Rechtsbereiche und deren Umsetzung im Rahmen der nationalen Gesetzgebung haben auch Auswirkungen auf Delegationen im besonderen Verbrauchsteuerrecht und sind sogar, wie im Folgenden noch dargelegt wird, teilweise deren Ursache. Daher sollen diese beiden Rahmenvorgaben des europäischen Rechts hier näher betrachtet werden.

a) Die EU – Verbrauchsteuerrichtlinien und Verordnungen

Seit der Gründung der europäischen Wirtschaftsgemeinschaft im Jahre 1957 wurde die europaweite Harmonisierung der Verbrauchsteuern als eine der wesentlichen Voraussetzungen für die Errichtung eines gemeinsamen Binnenmarktes innerhalb der europäischen Gemeinschaft angesehen.[271] Zur Gewährleistung des störungsfreien Funktionierens des Binnenmarktes und damit zur Verwirklichung des schrankenlosen Personen-, Dienstleistungs-, Kapital- und vor allem Warenverkehrs waren somit auch die Rechtsvorschriften der einzelnen Mitgliedstaaten im Bereich des Verbrauchsteuerrechts aneinander anzugleichen.[272] Die Grundlage für diese Harmonisierung fand sich schon in Art. 99 EWGV[273] in der Fassung der römischen Verträge, wobei es sich allerdings zunächst um einen an die Kommission gerichteten Prüfungsauftrag handelte.[274] Aus diesem Prüfauftrag entwickelte sich die heutige Fassung des Art. 113 AEUV.[275] Danach kann der Rat u.a. Bestimmungen zur Harmonisierung der Verbrauchsabgaben und sonstigen indirekten Steuern erlassen, soweit diese Harmonisierung für die Errichtung und das Funktionieren des Binnenmarktes und die Vermeidung von Wettbewerbsverzerrungen notwendig ist.

Das eigentliche Ziel dieser Harmonisierung ist dabei nicht nur eine Angleichung der bestehenden Rechtsvorschriften der einzelnen Mitgliedstaaten aneinander. Im Ergebnis soll so weit wie möglich eine in allen Mitgliedstaaten vergleichbare Rechtssituation im Bereich der Verbrauchsteuern erreicht werden.[276] Dieses Ziel

271 *Jatzke* (System), Seite 23 mit Verweis auf das Weißbuch der Kommission zur Vollendung des Binnenmarktes; KOM (85) 310 endg. Rz. 167; ausführlich *Jatzke* (EVst), Seiten 5 ff.

272 *Förster*, Seite 24; *Jatzke* (System), Seite 23; *Müller*, Seite 24.

273 Vertrag zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft in der Fassung vom 02. Oktober 1997; zuletzt geändert durch den Vertrag über den Beitritt der Republik Bulgarien und Rumäniens zur Europäischen Union vom 25.April 2005 (ABl. EG Nr. L 157/11).

274 *Seiler* in *Grabitz/Hilf/Nettelsheim*, Art. 113 Rz. 1.

275 Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union in der Fassung des am 1. Dezember 2009 in Kraft getretenen Vertrages von Lissabon (ABl. EG Nr. C 115 vom 9. Mai 2008, Seite 47); zur Genese der Vorschrift des Art 113 AEUV vgl. *Seiler* in *Grabitz/Hilf/Nettelsheim*, Art. 113 Rz. 1.

276 *Bongartz* in *Bongartz/Schröer-Schallenberg*, Rz. B 1.

der Rechtsvereinheitlichung war aber von Anfang an mit einer Vielzahl komplexer Probleme konfrontiert, weil die Steuersysteme der einzelnen Mitgliedstaaten und dabei insbesondere die Verteilung der Steuereinnahmen auf die einzelnen Steuerarten sehr erheblich voneinander abweichen.[277] Zentrales Problem ist die hohe fiskalische Bedeutung der Verbrauchsteuern und der Umstand, dass deren Ertrag den Haushalten der einzelnen Mitgliedstaaten zufließt. Dabei ist die Auswahl der Steuergegenstände genauso unterschiedlich wie die von den Mitgliedstaaten auf diese erhobenen Steuersätze. Mitgliedstaaten mit hohem Verbrauchsteueraufkommen sind auf die Einnahmen angewiesen und kaum bereit, aus Gründen der Harmonisierung ihre Steuergegenstandsauswahl zu reduzieren oder gar ihre Steuersätze abzusenken. Im Gegenzug ist es in strukturell schwächeren Mitgliedstaaten der Bevölkerung kaum zuzumuten, die Verbrauchsteuern auf den Umfang und das Niveau der leistungsstarken Nachbarn – allen voran Deutschland und Großbritannien – anzuheben. Dennoch ist mit der bisherigen Harmonisierung bereits einiges erreicht worden, vom Ziel der vergleichbaren Rechtssituation ist die EU aber noch weit entfernt. Dies zeigt sich schon dadurch, dass der Rat als zentrales Instrument zum Erreichen der Harmonisierung im Wesentlichen „nur" auf das Instrument der Richtlinie[278] zurückgreift und vom wesentlich stärkeren Instrument der Verordnung eher Abstand hält.[279] Auch die zur Verabschiedung von Harmonisierungsvorschriften notwendige Einstimmigkeit im Rat erleichtert nicht den Weg zur Rechtsvereinheitlichung.[280]

Trotz dieser schwierigen Rahmenbedingungen hat der Rat von der Grundlage des heutigen Art. 113 AEUV inzwischen intensiven Gebrauch gemacht und ein System verschiedener Richtlinien und einzelner Verordnungen erlassen, die eine derartig hohe Regelungsdichte aufweisen, dass inzwischen von einem eigenen EU-Verbrauchsteuerrecht gesprochen werden kann.[281] Von zentraler Bedeutung sind dabei auf der einen Seite die Systemrichtlinie 2008/118/EG und auf der anderen

277 *Nettesheim* in *Oppermann/Classen/Nettesheim*, § 35 Rz. 44 mit dem Verweis darauf, dass insbesondere in den südlichen Mitgliedstaaten die indirekten Steuern deutlich mehr zum Gesamtsteueraufkommen beitragen als in Deutschland; *Müller*, Seite 25.

278 Generell kommen zur Verbrauchsteuerharmonisierung alle in Art. 288 AEUV vorgesehenen Rechtsakte in Betracht. Der wesentliche Unterschied zwischen der Richtlinie und der Rechtsverordnung besteht darin, dass die Verordnung in allen Mitgliedstaaten ohne weiteren Zwischenschritt Rechtskraft entfaltet, wohingegen die Richtlinien Vorgaben an die Mitgliedstaaten sind, die durch deren Umsetzung in nationale Gesetzgebung erst wirksam werden (vgl. *Bongartz* in *Bongartz/Schröer-Schallenberg*, Rz. B 1 bis B 4); *Nettesheim* in *Oppermann/Classen/Nettesheim*, § 9 Rz. 71 ff.

279 *Jatzke* (System), Seiten 29 ff.; *Schröer-Schallenberg* (FS Bund), Seiten 707 f.

280 *Schröer-Schallenberg* (FS Bund), Seiten 707 f.

281 So auch *Jatzke* (System), Seite 44; *Bongartz* in *Bongartz/Schröer-Schallenberg*, Rz. B 1; *Förster*, Seite 28.

Seite die auf ihr basierenden weiteren Richtlinien für Energieerzeugnisse und elektrischen Strom 2003/96/EG, für Tabakwaren 2011/64/EG und für Alkohol und alkoholische Getränke 92/83/EWG bzw. 92/84/EWG. Will man diese beiden Seiten des Richtlinienrechts systematisieren, so bildet die Systemrichtlinie den allgemeinen und die weiteren Richtlinien den besonderen Teil des europäischen Verbrauchsteuerrechts. Neben die Richtlinien treten noch verschiedene Verordnungen der EU. Erwähnenswert ist die für das Steueraussetzungsverfahren und dessen elektronische Überwachung notwendige EMCS-Verordnung.

Neben diesen Vorschriften über die Harmonisierung der Verbrauchsteuern ist für die nationalen Verbrauchsteuern auch das aus Art. 110 AEUV abzuleitende Diskriminierungsverbot zu beachten. Danach dürfen die Mitgliedstaaten auf Waren aus anderen Mitgliedstaaten weder unmittelbar noch mittelbar höhere Abgaben erheben als auf vergleichbare inländische Waren. Art. 110 AEUV ist die steuerliche Ausprägung des Diskriminierungsverbots, das einen fundamentalen Grundsatz für das Funktionieren des Gemeinsamen Binnenmarkts darstellt.[282] Im Ergebnis müssen Waren aus anderen Mitgliedstaaten national genauso steuerlich behandelt werden wie im Inland hergestellte Waren. Dies hat zur Folge, dass nationale Steuerbegünstigungen ebenfalls für vergleichbare Waren aus anderen Mitgliedstaaten gelten müssen, weshalb z.B. die tarifäre Steuerbegünstigung für kleinere unabhängige Brauereien nach § 2 Abs. 2 bis 5 BierStG über § 2 Abs. 5 Satz 2 BierStG auch für Bier aus ausländischen Brauereien zur Anwendung kommt.[283] Nur auf diese Weise kann die vollkommene Wettbewerbsneutralität für alle Waren des Binnenmarktes hergestellt werden, da so jede Form des Schutzes oder der Bevorteilung für nationale Waren durch eine diskriminierende inländische Besteuerung beseitigt bzw. vermieden werden.[284]

aa) Allgemeiner Teil des europäischen Verbrauchsteuerrechts

Ausweislich des Art. 1 Abs. 1 RL 2008/118/EG[285] legt diese ein allgemeines System für die Verbrauchsteuern fest, die mittelbar oder unmittelbar auf den Verbrauch bestimmter verbrauchsteuerpflichtiger Waren erhoben werden. Der Kreis

282 *Kamann* in *Streinz*, Art. 110 AEUV Rz. 2; *Bieber/Epiney/Haag/Kotzur*, § 19 Rz. 5ff.; vgl. zur Entwicklung auch *Bongartz* in *Bongartz/Schröer-Schallenberg*, Rz. C 27; ausführlich zum Diskriminierungsverbot *Schröer-Schallenberg* (Europa) Seiten 307 ff.

283 Vgl. dazu, zu weiteren Beispielen und die für die Ausdehnung auf ausländische Brauereien ursächlichen Rechtsprechung des EuGH *Bongartz* in *Bongartz/Schröer-Schallenberg*, Rz. C 27 m.w.N.

284 *Kamann* in *Streinz*, Art. 110 AEUV Rz. 2.

285 RL 2008/118/EG des Rates v. 16.12.2008 (ABl. 2009 L 9/12); Vorgänger der RL 2008/118/EG war die ebenfalls Systemrichtlinie genannte RL 92/12/EWG (ABl. 1992 L 76/1). Zur Entstehungsgeschichte der letzteren vgl. *Jatzke* (System), Seiten 23 ff.; zu den

der von der Systemrichtlinie erfassten Waren ist auf Energieerzeugnisse und elektrischen Strom, Alkohol und alkoholische Getränke sowie Tabakwaren begrenzt. Zur genaueren Bestimmung und Abgrenzung der Waren verweist die Systemrichtlinie allerdings auf die weiteren Richtlinien.

Die Grenze des bisherigen Harmonisierungserfolgs kann u.a. daran abgelesen werden, dass es nach Art. 1 Abs. 3 a) RL 2008/118/EG den Mitgliedstaaten weiterhin erlaubt ist, auch Verbrauchsteuern auf andere als die in Art. 1 Abs. 1 RL 2008/118/EG genannten Waren zu erheben. Demnach kann bei den nationalen Verbrauchsteuern zwischen harmonisierten und nicht harmonisierten Verbrauchsteuern unterschieden werden. So sind die in der Bundesrepublik geltenden Verbrauchsteuern auf Kaffee und Alkopops nicht harmonisiert, weshalb die weiteren Regelungen der Systemrichtlinie für sie keine Anwendung finden.[286]

Die Systemrichtlinie bildet das Herzstück des EU-Verbrauchsteuerrechts.[287] Sie enthält die grundlegenden Bestimmungen und die auf alle verbrauchsteuerpflichtigen Waren anzuwendenden Prinzipien.[288] Die beiden tragenden Prinzipien sind dabei das Bestimmungsland- und das Ursprungslandprinzip. Beide Prinzipien sollen den freien Verkehr von Waren innerhalb des Binnenmarktes ermöglichen, auf die in den jeweiligen Mitgliedstaaten Verbrauchsteuern erhoben werden, ohne dass es dabei zu einer Besteuerung in beiden Mitgliedstaaten und damit einer wirtschaftlich schädlichen Doppelbesteuerung kommt. Zu diesem Zweck besagt das grundsätzlich geltende Bestimmungslandprinzip, dass es nur in dem Mitgliedstaat zu einer Entstehung der Verbrauchsteuer kommen soll, in dem die Ware zu Konsumzwecken in den Handel gelangt und dort auch verbleibt.[289] Dazu enthält die Systemrichtlinie zum einen Regelungen für ein europaweites Steueraussetzungsverfahren.[290] Demnach soll gänzlich ohne Entstehung einer Verbrauchsteuer eine Beförderung verbrauchsteuerpflichtiger Waren zwischen bestimmten Beteiligten ermöglicht werden. Zum anderen sind aber auch für bereits mit einer

---

wesentlichen Änderungen zwischen den beiden Richtlinien vgl. *Jatzke*, ZfZ 2009, Seiten 116 ff.; zur Neuerung des elektronischen Steueraussetzungsverfahrens EMCS vgl. *Bongartz/Schröer-Schallenberg*, ZfZ 2009, 161, 161 ff.; *Jatzke* (EVst), Rz. C 78 ff.

286 Zur nationalen Situation der nicht harmonisierten Verbrauchsteuern und deren Vereinbarkeit mit den genannten Vorgaben aus Art. 1 RL 2008/118/EG vgl. *Schröer-Schallenberg* (WCJ 2012 – 6), Seiten 9 ff.; *Bongartz* in *Bongartz/Schröer-Schallenberg*, Rz. B 9 ff.

287 *Bongartz* in *Bongartz/Schröer-Schallenberg*, Rz. B 9; zusammenfassend *Terra/Wattel*, Seiten 267 ff.

288 *Seiler* in *Grabitz/Hilf/Nettelsheim*, Art. 113 Rz. 43.

289 *Bongartz* in *Bongartz/Schröer-Schallenberg*, Rz. E 18.

290 *Bongartz* in *Bongartz/Schröer-Schallenberg*, Rz. D 3; mit einer Bewertung *Mick*, Seite 121; vgl. insbesondere Art. 21 RL 2008/118/EG; zu den Details und der Funktionsweise des Steueraussetzungsverfahrens vgl. unten C. II. 1., Seiten 112 ff.

Verbrauchsteuer belegte Waren Regelungen vorhanden, die die Steuerentstehung im Bestimmungsland gewährleisten und eine Rückerstattung der bereits im Abgangsmitgliedstaat gezahlten Steuer ermöglichen.[291]

Eine Ausnahme von diesem Prinzip gibt es nur beim privaten Verbringen von bereits versteuerten Waren des freien Verkehrs anderer Mitgliedstaaten. Hierbei bleibt es bei der Besteuerung im Ursprungsmitgliedstaat und die Selbstbeförderung von verbrauchsteuerpflichtigen Gegenständen zum Eigenbedarf bleibt im Bestimmungsmitgliedstaat steuerfrei. Auch diese Ausnahme vom tragenden Bestimmungslandprinzip vermeidet eine Doppelbesteuerung.

Mit diesen für alle verbrauchsteuerpflichtigen Waren geltenden Prinzipien bildet die Systemrichtlinie nicht nur das Herzstück des EU-Verbrauchsteuerrechts, sondern wird deren Fundament, auf das die für die einzelnen Steuergegenstände spezifischen Regelungen in weiteren Richtlinien aufgebaut werden können.

bb) Besonderer Teil des europäischen Verbrauchsteuerrechts

Nicht enthalten ist in der Systemrichtlinie die Klärung der Frage, welche Steuergegenstände als verbrauchsteuerpflichtige Waren i.S.d. EU-Verbrauchsteuerrechts gelten sollen. Zu diesem Zweck verweist die RL 2008/118/EG in Art. 1 Abs. 1 auf Richtlinien für Alkohol und alkoholische Getränke[292], Tabakwaren[293], Strom und Energieerzeugnisse[294]. Diese früher als Struktur- und/oder Steuersatzrichtlinien[295] bezeichneten Rechtsakte, welche auf der Basis der Systemrichtlinie aufbauen, bilden die zweite Stufe des EU-Verbrauchsteuerrechts. Sie enthalten die genaue Festlegung der Verbrauchsteuergegenstände und schreiben den Rah-

291 *Bongartz* in *Bongartz/Schröer-Schallenberg*, Rz. E 18.

292 Struktur-Richtlinie Alkohol RL 92/83/EWG (ABl. 1992 L 316/21) und Steuersatz-Richtlinie RL 92/84/EWG (ABl. 1992 L 316/22).

293 Tabaksteuer-Richtlinie RL 2011/64/EU (ABl. 2011 L 176/24).

294 Energiesteuer-Richtlinie RL 2003/96/EG (ABl. 2003 L 3283/51).

295 Die Unterscheidung zwischen Struktur- und Steuersatzrichtlinie stammt ursprünglich aus dem Umstand, dass die Richtlinien auf der zweiten Stufe für jede Steuergegenstandsgruppe in zwei Bereiche unterteilt waren. Dabei gab es Strukturrichtlinien zur Regelung der Steuergegenstände und der steuerlichen Vergünstigungen und zusätzlich jeweils eine Richtlinie zur Regelung der Mindeststeuersätze und damit insgesamt 6 Richtlinien zusätzlich zur Systemrichtlinie. Diese Unterscheidung wurde für den Übergang von der Mineralölsteuer- (92/81/EEC bzw. 92/82/EEC) zur Energiesteuerrichtlinie (2003/96/EG) aufgegeben. Gleiches wurde bei der Schaffung der Tabaksteuerrichtlinie (2011/64/EU) unternommen. Daher existiert diese Zweiteilung nur noch für Alkohol und alkoholische Getränke.

men für steuerliche Vergünstigungen bezogen auf die jeweiligen Steuergegenstände vor.[296] Zusätzlich werden dort für die einzelnen Steuergegenstände Mindeststeuersätze festgeschrieben, die von den Mitgliedstaaten bei der Besteuerung einzuhalten sind. Diese Richtlinien stellen den besonderen Teil des europäischen Verbrauchsteuerrechts dar.

Mit dem Ziel der Harmonisierung der Rechtsvorschriften im Bereich des Verbrauchsteuerrechts zur Gewährleistung des freien Warenverkehrs innerhalb der Europäischen Union wurde mit diesen fünf Richtlinien ein europäisches Verbrauchsteuerrecht geschaffen, welches von den nationalen Gesetzgebern zwingend umzusetzen ist. Diese Umsetzungspflicht gilt selbstverständlich für Änderungen dieses Rechtsrahmens durch weitere Gesetzgebung der EU. Zudem können sich auf nationaler Ebene auch schon ohne neue Gesetzgebung der EU Notwendigkeiten für Rechtsänderungen ergeben, wenn z.B. durch Verfahren vor dem EuGH streitige Inhalte oder Vorgaben des Richtlinienpakets klargestellt werden.

cc) Verordnungen

Neben dem bereits benannten Richtlinienrecht existieren im Bereich des EU-Verbrauchsteuerrechts auch noch zwei zu beachtende Verordnungen, die Verordnung (EG) Nr. 684/2009[297] und die Verordnung (EWG) 3649/92.

Zur Umsetzung des in der Systemrichtlinie 2008/118/EG geschaffenen europaweiten Steueraussetzungsverfahrens ist nach Art. 21 Abs. 1 dieser Richtlinie die Einführung eines elektronischen Überwachungsverfahrens erforderlich.[298] Dieses EMCS[299] genannte Verfahren soll auf ein europaweit einheitlich gestaltetes Datenbanksystem zurückgreifen, mit dem Warenbewegungen unter Steueraussetzung durch die jeweils zuständigen Behörden der Mitgliedstaaten überwacht werden können. Damit aber alle Mitgliedstaaten unter den gleichen Voraussetzungen auf dieses System zurückgreifen können, musste für den Ablauf und die technischen Anforderungen an dieses EDV-gestützte Verfahren eine für alle Mitgliedstaaten gleichermaßen verbindliche Grundlage geschaffen werden. Diese Grundlage bildet die Verordnung (EG) Nr. 684/2009, die deswegen auch als EMCS-

296 *Schröer-Schallenberg* (FS Bund), Seiten 707 ff.; *Bongartz* in *Bongartz/Schröer-Schallenberg*, Rz. A 16 ff.; zusammenfassend *Terra/Wattel*, Seiten 281 ff.

297 ABl. EU L 197/24 v. 29.7.2009.

298 Vgl. auch Entscheidung Nr. 1152/2003/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 16. Juni 2003 über die Einführung eines EDV-gestützten Systems zur Beförderung und Kontrolle der Beförderung verbrauchsteuerpflichtiger Waren; ausführlich zur Einführung von EMCS *Bongartz/Schröer-Schallenberg*, ZfZ 2009, 161, 161 ff.

299 Excise Movement and Control System, kurz EMCS.

DVO bezeichnet wird.[300] Dabei wurde nicht die noch mit Umsetzungsspielraum versehene Rechtsform der Richtlinie, sondern der Weg über die Verordnung gewählt, um eine absolut einheitliche Handhabung zu gewährleisten. Die Überwachung der Beförderung unter Steueraussetzung mithilfe dieses elektronischen Verfahrens soll unter anderem der Bekämpfung des Steuerbetrugs dienen und zu einem effektiveren und sichereren Datenaustausch zwischen den Behörden und den Wirtschaftsbeteiligten führen.[301] Die Einhaltung dieses Verfahrens ist zwingende Voraussetzung für eine Beförderung unter Steueraussetzung.[302]

Bei der Beförderung verbrauchsteuerpflichtiger Waren zwischen den Mitgliedstaaten kommt es aber auch zu Fällen, in denen nicht im Wege der Steueraussetzung befördert wird, sondern in denen bereits in einem anderen Mitgliedstaat versteuerte Waren von einem in einen anderen Mitgliedstaat gelangen.[303] Auch diese Fälle benötigen für ihre zutreffende steuerrechtliche Abwicklung nach dem Bestimmungslandprinzip der Systemrichtlinie 2008/118/EG eine entsprechende Grundlage. Dafür sieht die VO (EWG) 3649/92 ein so genanntes vereinfachtes Begleitdokument vor, das in Papierform von den jeweiligen Behörden der Mitgliedstaaten auszufüllen ist.[304] Auch hier wurde aus Gründen der einheitlichen Handhabung durch die Mitgliedstaaten die Rechtsform der Verordnung gewählt.[305]

b) Das europäische Beihilferecht

Eine der zentralen Aufgaben der Europäischen Union ist die Gewährleistung eines funktionierenden Binnenmarktes. Dazu gehört nicht nur die Gewährung des schrankenlosen Personen-, Waren-, Dienstleistungs- und Kapitalverkehrs. Ebenso bedeutsam ist die Gewährleistung eines fairen Wettbewerbs der Unternehmen der verschiedenen Mitgliedstaaten. Zu diesem Zweck hat die Europäische Union nach Art. 3 Abs. 1 b) AEUV die ausschließliche Zuständigkeit für die Festlegung von Wettbewerbsregeln, soweit die Schaffung solcher Regeln für das Funktionieren des Binnenmarktes notwendig ist.

Im Rahmen der Gewährleistung eines fairen Wettbewerbs innerhalb der Europäischen Union kommt der EU-Beihilfenkontrolle nach den Art. 107 ff. AEUV eine

300 *Schröer-Schallenberg* in *Bongartz/Schröer-Schallenberg*, Rz. D 46 mit dem Hinweis, dass dieses elektronische Verfahren, die frühere papiergebundene Abwicklung im Rahmen des BvD (begleitendes Verwaltungsdokument – VO (EG) 2719/92) ersetzt.
301 *Schröer-Schallenberg* in *Bongartz/Schröer-Schallenberg*, Rz. D 47.
302 *Schröer-Schallenberg* in *Bongartz/Schröer-Schallenberg*, Rz. D 48.
303 Insoweit handelt es sich um eine Beförderung „im freien Verkehr".
304 *Bongartz* in *Bongartz/Schröer-Schallenberg*, Rz. E 53 ff.
305 *Bongartz* in *Bongartz/Schröer-Schallenberg*, Rz. E 53.

wichtige Rolle zu.[306] Unter einer staatlichen Beihilfe ist dabei die Gewährung eines geldwerten Vorteils zu verstehen, welcher ein Staat einem Unternehmen ohne eine entsprechende Gegenleistung zur Verfügung stellt.[307] Nach Art. 107 Abs. 1 AEUV sind solche staatlichen oder aus staatlichen Mitteln gewährten Beihilfen, die durch die Begünstigung bestimmter Unternehmen oder Produktionszweige den Wettbewerb verfälschen oder zu verfälschen drohen und dabei den Handel zwischen den Mitgliedstaaten beeinträchtigen, mit dem Binnenmarkt unvereinbar. Zur Überwachung und Prüfung solcher Beihilfen schreibt Art. 108 Abs. 3 AEUV vor, das jede beabsichtigte Einführung oder Umgestaltung einer Beihilfe der Kommission rechtzeitig vor deren Einführung anzuzeigen ist. Zur Prüfung und Bewertung dieser Beihilfesachverhalte wurde inzwischen ein eigenes Verfahren entwickelt, in dessen Rahmen sich die Mitgliedstaaten bewegen müssen.[308] Im Rahmen dieses sog. Notifizierungsverfahrens entscheidet die Kommission dann, ob der Mitgliedstaat die Beihilfe einführen darf oder nicht.[309] Im Ergebnis erteilt die Kommission damit für eine bestimmte Beihilfe eine im Regelfall zeitlich begrenzte Genehmigung.

Jede steuerliche Erleichterung, z.B. in Form von Steuerbegünstigungen, beinhaltet die Gefahr, dass durch ihre Gewährung der faire Wettbewerb verzerrt wird, weshalb ihre Gewährung im Regelfall als Beihilfe i.S.d. Art. 107 f. AEUV zu werten ist.[310] Dies bedeutet, dass nahezu jede steuerliche Vergünstigung, sei es als tarifäre Steuerermäßigung, als Steuerbefreiung oder als Entlastung, dem Notifizierungsverfahren nach Art. 107 Abs. 3 AEUV unterworfen ist und in vielen Fällen von der Kommission genehmigt werden muss. Die Erteilung einer solchen Genehmigung ist – abhängig von der Rechtfertigung der Gewährung – häufig mit Auflagen seitens der Kommission verbunden. Die Umsetzung und Überwachung

306 *König/Paul/Kühling* in *Streinz*, Art 107 AEUV Rz. 1; ausführlich zur Problematik bei Energie- und Stromsteuer *Germelmann*, ZfZ 2017, 306, 309 f.

307 *König/Paul/Kühling* in *Streinz*, Art 107 AEUV Rz. 28ff.; *F. Kirchhof*, ZfZ 2006, 1, 1; *Bieber/Epiney/Haag/Kotzur*, §13 Rz. 7 + 8; ausführlich zum unionsrechtlichen Beihilfebegriff und seiner Auswirkung auf Verbrauchsteuern *Jatzke* (EVSt), Rz. B 7 ff.

308 Dies ist für das angesprochene Notifizierungsverfahren die VO 2015/1589 des Rates (ABl. 2015 L 248/9); vgl. auch *Bieber/Epiney/Haag/Kotzur*, §13 Rz. 24 mit dem Hinweis, dass diese Verordnung in weitem Umfang die zu Beihilfeverfahren ergangene Rechtsprechung des EuGH kodifiziert.

309 *F. Kirchhof*, ZfZ 2006, 1, 2; *Bieber/Epiney/Haag/Kotzur*, §13 Rz. 24 ff.

310 EuGH v. 22.11.2001 C-53/00, EWS 2001, 583, 585ff.; *F. Kirchhof*, ZfZ 2006, 1, 2; *Jansen* in *Bongartz/Jatzke/Schröer-Schallenberg*, § 58 Rz. 4; *König/Paul/Kühling* in *Streinz*, Art 108 AEUV Rz. 12 ff.; ausführlich auch *Jatzke* (EVst), Seiten 16 ff.; detailliert zur Bewertung bestimmter Steuervergünstigungen und zum Zusammenhang mit dem Richtlinienrecht und der Rechtsprechung des EuGH vgl. ausführlich *Germelmann*, ZfZ 2017, 306, 306 f.

solcher Auflagen, die zur Genehmigung einer Steuerbegünstigung und damit für ihre Gültigkeit wesentlich sind, stellen dabei eine große Herausforderung für den Gesetzgeber dar.

Hält sich ein Mitgliedstaat bei der Gewährung von steuerlichen Vergünstigungen nicht an dieses Verfahren, so kann die Kommission die verzinste Rückforderung der Vergünstigung verlangen. Die Bundesrepublik Deutschland hatte z.B. die Notifizierung der steuerlichen Entlastung für Gewächshäuser[311] unterlassen und wurde 2008 durch die Kommission[312] zur Rückforderung der Entlastung aufgefordert.[313] Entsprechend muss die Kommission schon frühzeitig im Gesetzgebungsverfahren für steuerliche Begünstigungen eingebunden werden, da der Erlass durch den nationalen Gesetzgeber allein den tatsächlichen Bestand der Begünstigung nicht mehr garantieren kann. Damit begrenzt das europäische Beihilferecht der Art. 107 f. AEUV die Freiheit des nationalen Gesetzgebers in vielen Fällen deutlich schwerwiegender als z.B. die Rahmenvorgaben des EU-Verbrauchsteuerrechts. Durch die Beschränkungen des Beihilferechts ergeben sich für den Gesetzgeber im Laufe des Gesetzgebungsverfahrens erhebliche Unsicherheiten und Umsetzungsschwierigkeiten. Zur Bewältigung dieser Schwierigkeiten bedient sich dieser der Delegation als Instrument, um das eigentliche Gesetzgebungsverfahren nicht übermäßig zu verkomplizieren. Daher bildet das Beihilferecht einen Anlass für Delegationen im besonderen Verbrauchsteuerrecht. Nur solche steuerlichen Vergünstigungen, die nicht unter den Anwendungsbereich einer der bereits genannten EU-Steuerrichtlinien fallen oder deren Anwendung durch eben diese Richtlinien zwimgemd vorgegeben wird, sind ausnahmsweise nicht beihilferelevant.

Allerdings müssen die Mitgliedstaaten nicht jede Subvention bzw. Beihilfe im Rahmen eines Notifizierungsverfahrens i.S.d. Art. 108 Abs. 3 AEUV anzeigen. Bestimmte Beihilfen können im Rahmen der Gruppenfreistellungsverordnung auch ohne eine Notifizierung gewährt werden. Auf der Grundlage von Art. 109 AEUV hat der Rat eine Verordnung erlassen, in der die Kommission ermächtigt

311 Sog. „Unterglasanbau“ – zuletzt geregelt in § 58 EnergieStG.

312 Entscheidung v. 11.3.2008; 2008/715/EC, ABl. EU L 238, 10 ff.

313 Dazu mussten im Zusammenhang mit ca. 7.300 begünstigten Betrieben aufgrund der teilweisen unterjährigen Vergütungszeiträume etwa 37.000 Steuerbescheide überprüft und in großen Teilen angepasst werden, was der Bundesfinanzverwaltung innerhalb der von der Kommission gesetzten Frist von vier Monaten im Wesentlichen gelang. Ein Rückforderungsverfahren für staatliche Beihilfen in diesem Umfang war bis zum Zeitpunkt der Kommissionsentscheidung vom 11. März 2008 in der Bundesrepublik Deutschland noch nicht durchgeführt worden. Zum Rückforderungsverfahren und den rechtlichen Rahmenbedingungen und Auswirkungen vgl. *Jansen* in *Bongartz/Jatzke/Schröer-Schallenberg*, § 58 EnergieStG.

wird, bestimmte Gruppen von Beihilfen ebenfalls wiederum durch Verordnung für mit dem Gemeinsamen Markt vereinbar zu erklären und vom Notifizierungsverfahren nach Art. 108 Abs. 3 AEUV freizustellen.[314] Die von der Kommission auf dieser Grundlage erlassene Verordnung ist die so genannte Gruppenfreistellungsverordnung (AGVO).[315] Erfüllt eine staatliche Beihilfe die genannten Voraussetzungen, so kann die Beihilfe durch den jeweiligen Mitgliedstaat gewährt werden, ohne dass ein Notifizierungsverfahren durchgeführt werden muss.[316] Der Mitgliedstaat muss die Gewährung der Beihilfe der Kommission lediglich anzeigen.[317] Dieser Weg stellt für die Mitgliedstaaten aber ein erhebliches Risiko dar. Liegen die Voraussetzungen der AGVO dann tatsächlich nicht vor, hat der Mitgliedstaat eine Beihilfe unter Verstoß gegen Art. 108 Abs. 3 AEUV gewährt, weshalb die Kommission, wie bereits beschrieben, die verzinste Rückforderung der Beihilfe verlangen kann.

Zusätzlich zu den bereits genannten Gruppenfreistellungsverordnungen bildet die so genannte „De-Minimis"-Beihilfenverordnung[318] eine weitere Ausnahme von der Notifizierungspflicht des Art. 108 Abs. 3 AEUV. Bei diesen „De-Minimis" Beihilfen handelt es sich um staatliche Förderungen für Unternehmen, die nur ein sehr geringes Volumen haben[319] und daher kaum in der Lage sind, den gemeinsamen Markt zu beeinträchtigen. Solche Beihilfen können daher ohne vorherige Einschaltung der Kommission durch die Mitgliedstaaten gewährt werden.[320]

Ein weiterer Aspekt, der im Rahmen der Beihilfegewährung wesentliche Relevanz hat, ist die Einhaltung des Überkompensationsverbots, welches bei der kumulativen Gewährung verschiedener Beihilfen zum Tragen kommen kann.[321] Daher muss im Rahmen eines Beihilfeverfahrens für einen Begünstigten nicht nur

314 *Bieber/Epiney/Haag/Kotzur*, §13 Rz. 31.

315 VO Nr. 651/2014 v. 17. Juni 2014 (ABl. 2014 L 187/1) zur Feststellung der Vereinbarkeit bestimmter Gruppen von Beihilfen mit dem Binnenmarkt; *Koenig/Paul* in *Streinz*, Art. 109 AEUV Rz. 8-10; *Bieber/Epiney/Haag/Kotzur*, §13 Rz. 31.

316 *Koenig/Paul* in *Streinz*, Art. 109 AEUV Rz. 9.

317 National wurde dieses Verfahren für die Weitergewährung des Spitzenausgleichs nach § 55 EnergieStG gewählt (vgl. dazu die Bekanntmachung der Bundesregierung v. 19. Dezember 2012 in BGBl. I Seite 2725.

318 VO (EG) Nr. 1998/2006 der Kommission v. 15. Dezember 2006 (ABl. EU 2006 L 379/5).

319 So darf z.B. bei Betrieben der Forstwirtschaft in einem Zeitraum von drei Steuerjahren der Betrag von 200.000 € an staatlichen Förderungen nicht überschritten werden. Als nationales Beispiel für eine solche steuerliche Förderung im Rahmen einer „De-Minimis"-Beihilfe kann auf die Agrardieselvergütung für Forstwirte in § 57 EnergieStG verwiesen werden; vgl. insoweit auch *Jansen* in *Bongartz/Jatzke/Schröer-Schallenberg*, § 57 EnergieStG Rz. 11, 56.

320 *Koenig/Paul* in *Streinz*, Art. 109 AEUV Rz. 17.

321 *Schröer-Schallenberg*, ZfZ 2016, 187, 188.

isoliert die im Verfahren befindliche Beihilfe in Augenschein genommen werden, sie muss auch in einen Zusammenhang mit allen anderen gewährten staatlichen Beihilfen gesetzt werden. Um vor diesem Hintergrund die Überwachung von Beihilfen insgesamt zu gewährleisten, hat die Kommission Transparenzvorschriften erlassen, die für alle staatlichen Beihilfen, unabhängig von ihrer jeweiligen Höhe, gelten und deren Einhaltung Bedingung für die Rechtmäßigkeit ihrer Gewährung ist.[322] Dadurch soll Transparenz geschaffen werden, um so allen Beteiligten die Überprüfung aller gewährten Beihilfen zu ermöglichen.[323] Daher sind die Mitgliedstaaten verpflichtet, auf regionaler oder nationaler Ebene ausführliche Websites zu staatlichen Maßnahmen einzurichten, auf denen bestimmte Beihilfemaßnahmen veröffentlicht werden.[324] Sobald ein Mitgliedstaat eine Beihilfe von über 500.000 € gewährt, muss er unter anderem den Namen des Empfängers, die Höhe und den Zweck der Beihilfe und deren Rechtsgrundlage innerhalb von sechs Monaten auf dieser Website veröffentlichen.[325] Zur Umsetzung dieser Vorgaben muss der jeweilige Mitgliedstaat von seinen Steuerbegünstigten umfangreiche Informationen über alle Arten von staatlich gewährten Begünstigungen sammeln und diese gegebenenfalls veröffentlichen. Da viele steuerliche Begünstigungen als staatliche Beihilfen gelten, sind diese Transparenzvorschriften dem Grund nach für viele Steuerbefreiungen, Steuerermäßigungen und Steuerentlastungen im Energie- und Stromsteuerbereich anzuwenden.[326]

Darüber hinaus verbietet das EU-Beihilferecht an unterschiedlichen Stellen[327] die Gewährung jeglicher beihilferelevanter Steuervergünstigungen in zwei besonderen Fällen, nämlich wenn ein Unternehmen bereits eine unrechtmäßige Beihilfe erlangt hat und diese trotz Aufforderung nicht zurückgezahlt hat oder aber wenn sich ein Unternehmen aufgrund seiner wirtschaftlichen Lage in Schwierigkeiten befindet.

Die Umsetzung der sich aus den oben erläuterten Vorschriften ergebenden Verpflichtungen erfolgt auf nationaler Ebene in diesen beiden Rechtsgebieten auch

322 *Schröer-Schallenberg*, ZfZ 2016, 187, 187.
323 *Ismer/Haußner/Piotrowski*, ZfZ 2016 Seiten 277, 287 mit Verweis auf Erwägungsgrund (27) VO (EU) 651/2014; *Schröer-Schallenberg*, ZfZ 2016 187, 188.
324 *Schröer-Schallenberg*, ZfZ 2016, 187, 188 mit Verweis auf Erwägungsgrund (27) VO (EU) 651/2014.
325 *Schröer-Schallenberg*, ZfZ 2016, 187, 188.
326 *Schröer-Schallenberg*, ZfZ 2016, 187, 188.
327 Für Beihilfen, die der AGVO unterfallen, ergibt sich dies aus Art. 1 Abs. 4 c) i.V.m Art. 2 Abs. 18 AGVO.

durch Rechtsverordnung, nämlich zum Teil in der Energie- bzw. Stromsteuerverordnung und ebenfalls in der Energiesteuer- und Stromsteuer-Transparenzverordnung (EnSTransV)[328].

Damit stellen das EU-Verbrauchsteuerrecht und das EU-Beihilferecht nicht nur den Rahmen, sondern auch eine Begrenzung der nationalen Gesetzgebung dar und können Anlass für eine Delegation im besonderen Verbrauchsteuerrecht sein.

5. Das besondere Verbrauchsteuerrecht im Spannungsfeld zwischen Einnahmeerzielung und Lenkungswirkung

Das besondere Verbrauchsteuerrecht ist seit jeher fester Bestandteil des Steuerrechts der Bundesrepublik Deutschland. Das Steuerrecht verfolgt primär das Ziel, dem Staat die für die Erfüllung seiner Aufgaben notwendigen Finanzmittel zu verschaffen. *Birk*[329] bezeichnet es als zentrale Aufgabe des Steuerrechts, den „gerechten Beitrag des Einzelnen" zur Finanzierung des Gemeinbedarfs festzulegen. Diese Aufgabe alleine stellt schon erhebliche Herausforderungen an den Gesetzgeber und die dessen Gesetze ausführende Verwaltung.

Neben diese Kernaufgabe treten gerade bei den Verbrauchsteuern zusätzliche willkommene „Nebeneffekte", unter anderem in Form von Lenkungswirkungen. Durch die unterschiedliche Besteuerung verschiedener Gegenstände kann ein Anreiz für bestimmte von Bürgern und Unternehmen gewünschte Verhaltensweisen gesetzt werden. Das Gesamtkonzept der ökologischen Steuerreform zielt z.B. darauf ab, den Faktor Energie zu verteuern, um damit gleichzeitig einen Anreiz zur ökologisch und zukunftsorientiert sinnvollen Einsparung fossiler Brennstoffe bzw. Strom zu setzen.[330] Solche lenkenden Steuern sind inzwischen als zulässig anerkannt.[331] Auch die Verwendung der Einnahmen spielt dabei eine Rolle. So wurde beispielsweise mit den Mehreinnahmen der ökologischen Steuerreform die Absenkung der Arbeitgeberbeiträge zur Rentenversicherung finanziert.[332] Durch die steuerliche Begünstigung bestimmter Verwendungen von Steuergegenstän-

328 VO v. 4. Mai 2016 (BGBl. I Seite 1152).
329 *Birk/Desens/Tappe*, Rz. 3.
330 Zu Hintergründen und Einzelheiten der ökologischen Steuerreform vgl. *Jansen* in *Bongartz/Jatzke/Schröer-Schallenberg*, § 54 EnergieStG Rz. 3 ff. m.w.N.
331 BVerfGE 85, 238, 244; 105, 73, 112; 117, 1, 31; BFHE 162, 307, 313; *Jarass* in *Jarass/Pieroth*, Art. 3 Rz. 46a.
332 *Bongartz* in *Bongartz/Schröer-Schallenberg*, Rz. H 184 m.w.N.

den wird ebenfalls eine Lenkungswirkung erzielt. Zur Förderung der Landwirtschaft[333] und des öffentlichen Personennahverkehrs[334] sind genauso Steuervergünstigungen vorgesehen wie für die Förderung energiesparender Kraft-Wärme-Kopplung[335]. Die Alkopopsteuer verteuert zur Unterstützung des Jugendschutzes bestimmte alkoholische Getränke.[336]

Diese neben die Kernaufgabe Einnahmenerzielung tretenden erwünschten Nebenwirkungen der Verbrauchsteuergesetze mögen zwar begrüßenswert sein, führen aber immer wieder zu erheblichen Schwierigkeiten und einer gesteigerten Komplexität der Regelungen. Als prominentestes Beispiel dieser Komplexitätssteigerung kann auf die Steuerentlastung für produzierende Unternehmen in Sonderfällen nach § 55 EnergieStG verwiesen werden. Hier wird in § 55 Abs. 2 EnergieStG die Einsparung durch die steuerliche Entlastung des Verbrauchs von Energieerzeugnissen Einsparungen bei den Arbeitgeberbeiträgen gegenübergestellt und mit diesen entsprechend verrechnet. Ohne die Kenntnis der Verknüpfung der Ökosteuer mit der Absenkung der Rentenversicherungsbeiträge durch die Mehreinnahmen ist dies ein kaum nachvollziehbarer Vorgang. Wegen der Einbindung der Verbrauchsteuern in das Europarecht – insbesondere im Zusammenhang mit dem Beihilferecht – „entwickelt" sich diese Vorschrift jedoch weiter. Durch die von der EU zur Genehmigung dieser Beihilfe geforderte Einführung und Validierung von Energiemanagementsystemen[337] wird die nächste Stufe der Komplexität beschritten. Demnach müssen Unternehmen, die auch in Zukunft von dieser bedeutsamen Steuerentlastung Gebrauch machen wollen, nach § 55 Abs. 4 Nr. 1 EnergieStG bis zu einem bestimmten Zeitpunkt ein Energiemanagementsystem eingeführt haben oder eine registrierte Organisation nach Artikel 13 der Verordnung (EG) Nr. 1221/2009 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 25. November 2009 über die freiwillige Teilnahme von Organisationen an einem Gemeinschaftssystem für Umweltmanagement und Umweltbetriebsprüfung sein.[338] Wem die Norm bis dahin noch handhabbar erschien, der muss dann nur noch beachten, dass die Entlastung nach § 55 Abs. 4 Nr. 2 EnergieStG nur ausgezahlt werden kann, wenn der für das Antragsjahr vorgesehene Zielwert für eine Reduzierung der Energieintensität durch die deutsche Industrie insgesamt erreicht wurde. Die entsprechende Feststellung erfolgt auf der Grundlage eines Berichts,

333 §§ 57 und 58 EnergieStG als Förderung für in der Landwirtschaft verwendetes Gasöl und bis zum Jahre 2006 als Förderung des Unterglasanbaus.
334 § 56 EnergieStG.
335 §§ 53 und 53a EnergieStG.
336 Vgl. oben Fußnote 218.
337 Zu dieser Problemstellung exemplarisch *Khazzoum*, ZfZ 2013, 281, 282 ff.
338 (EG) Nr. 61/2001, sowie die Beschlüsse der Kommission 2001/691/EG und 2006/193/EG (ABl. L 342 vom 22.12.2009, Seite 1).

den ein unabhängiges wissenschaftliches Institut im Rahmen des Monitorings nach der Vereinbarung zwischen der Regierung der Bundesrepublik Deutschland und der deutschen Wirtschaft zur Steigerung der Energieeffizienz vom 1. August 2012[339] erstellt.

Wie dieses Beispiel zeigt, führt die Verfolgung von immer mehr Nebenzwecken und die Einbindung des Europarechts im Ergebnis vor allem zu einem hohen Komplexitätsgrad, der sich in zeitlich immer kürzeren Abständen noch weiter erhöhen wird. Das Verbrauchsteuerrecht entwickelt sich vom klassischen Steuerrecht zum wirtschaftlichen, ökologischen und ordnungsrechtlichen Lenkungs- und Rechtsfertigungsinstrument, das seine Funktion als Einnahmengarant jedoch keineswegs verlieren darf. Diese politisch gewollte Omnipotenz des Verbrauchsteuerrechts fördert die hier näher zu betrachtende Entwicklung der Verschiebung von Regelungsinhalten in die zu den einzelnen Verbrauchsteuergesetzen gehörenden Rechtsverordnungen, weil das Rechtsgebiet sonst kaum mehr handhabbar bleibt.

339 BAnz AT 16. Oktober 2012 B1; *Khazzoum*, ZfZ 2013, 281, 282 ff.

C. Die Funktionsweise des besonderen Verbrauchsteuerrechts und delegierte Rechtsetzung

Durch die vorangegangene Definition des Begriffs der Verbrauchsteuern und die nachfolgende Festlegung der in diesem Zusammenhang einschlägigen Steuergesetze ist das besondere Verbrauchsteuerrecht als Untersuchungsgebiet näher bestimmt. Innerhalb dieses Untersuchungsgebiets sollen zur Betrachtung der Delegationsmöglichkeiten Kategorien gebildet werden, die allgemein im Steuerrecht und auch in jedem Verbrauchsteuergesetz typisch sind. Diese Kategorienbildung über alle Verbrauchsteuergesetze hinweg wird dadurch erleichtert, dass die Struktur dieser Gesetze seit dem 4. Verbrauchsteueränderungsgesetz[340] im Wesentlichen einheitlich ist.[341]

Die Kategorien orientieren sich dabei an den Bestimmungen, die zwangsläufig in jedem Steuergesetz zu finden sind. Diese sind die Festlegung des Steuergegenstands, des Steuertarifs, der Steuerentstehungstatbestände und der oder die Steuerschuldner. Ebenso finden sich in jedem Steuergesetz zwangsläufig Regelungen über steuerliche Begünstigungen in Form von Steuerbefreiungen und Steuerentlastungen. Schließlich tritt im Verbrauchsteuerrecht die verfahrensrechtliche Besonderheit des Steueraussetzungsverfahrens im Steuerlager und bei der Beförderung unter Steueraussetzung hinzu. Aus dieser steuersystematischen Betrachtungsweise bilden sich daher die Kategorien[342]:

- Festlegung der Steuergegenstände
- Steueraussetzungsverfahren im Steuerlager und bei der Beförderung
- Steuerentstehungstatbestände und Steuerschuldner[343]
- Steuerbefreiungen und Steuerentlastungen
- Steuertarif

340 4. VerbrStÄndG v. 15. Juli 2009 (BGBl. I Seite 1870).

341 *Bongartz* in *Bongartz/Schröer-Schallenberg*, Rz. C 43 ff.

342 Eine vollständige Übersicht aller verbrauchsteuerrechtlichen Delegationen und deren Zuordnung zu einer der Kategorien bzw. Unterkategorien findet sich im Anhang I dieser Arbeit, Seiten 317 ff.

343 Aufgrund der verfassungsrechtlichen Ähnlichkeit im Hinblick auf die grundrechtliche Betroffenheit können der Steuerentstehungstatbestand und der mit ihm festgelegte Steuerschuldner in einer Kategorie zusammengefasst werden.

In der Folge sollen daher diese fünf Kategorien dargestellt und ihre Bedeutung für das besondere Verbrauchsteuerrecht und ihre Funktionsweise erläutert werden. Im Rahmen dieser Darstellung werden zudem die zu den jeweiligen Kategorien in den einzelnen Gesetzen vorhandenen Delegationen aufgelistet und kurz erläutert. Die Reihenfolge orientiert sich dabei an der Reihenfolge, wie sie bei der Prüfung eines konkreten Falles notwendigerweise zu beachten wäre. Abschließend sollen noch einige Delegationen zusammengefasst werden, die in den Verbrauchsteuergesetzen auftauchen, sich aber keiner der oben genannten Kategorien sinnvoll zuordnen lassen.

I. Festlegung der Steuergegenstände

Der Steuergegenstand oder auch das Steuerobjekt bezeichnet die Sache, die Tatsache oder das Rechtsverhältnis, die Handlung oder den Vorgang, an den ein konkretes Gesetz Konsequenzen in Form der Besteuerung anknüpft.[344] Diese für das gesamte Steuerrecht geltende Definition ist im Verbrauchsteuerrecht in der Form nur im Ansatz anwendbar, da sich das Verbrauchsteuerrecht auf die Besteuerung bestimmter körperlicher Gegenstände bezieht, deren tatbestandsmäßiger Umgang zu einer Steuerentstehung führt.[345] Unter Steuergegenstand ist im Verbrauchsteuerrecht daher im wörtlichen Sinne die Festlegung der körperlichen Gegenstände zu verstehen, an die die jeweiligen Gesetze Konsequenzen z.B. in Form einer Steuerentstehung knüpfen. Die Regelungen zur Festlegung der jeweiligen Steuergegenstände bezwecken die Trennung zwischen zu besteuernden und nicht zu besteuernden körperlichen Objekten.

1. Regelungssystematik

Die Bestimmungen zur Festlegung der für das besondere Verbrauchsteuerrecht relevanten körperlichen Gegenstände finden sich zumeist am Anfang der einzelnen Gesetze.[346] Zur genauen Bestimmung der Steuergegenstände verwenden die

344 *Birk/Desens/Tappe*, Rz. 91 f.; Bayer, Rz. 503 ff.; *Müller*, Seite 114.

345 BFH v. 9.12.1975; BFHE 118, 119; *Bongartz* in *Bongartz/Schröer-Schallenberg*, Rz. C 65 ff.

346 Immer gemeinsam mit den Regelungen über den räumlichen Geltungsbereich des jeweiligen Steuergesetzes; dabei wird dieser zunächst in allen Gesetzen als Verbrauchsteuergebiet festgelegt, der das Staatsgebiet der Bundesrepublik Deutschland ohne die Insel Helgoland und Büsingen umfasst; vgl. dazu m.w.N. *Bongartz* in *Bongartz/Schröer-Schallenberg*, Rz. C 56 ff.: Das Gebiet von Büsingen wurde durch völkerrechtlichen Vertrag

Gesetze des besonderen Verbrauchsteuerrechts daran anschließend häufig einen Verweis auf die Warennomenklatur des gemeinsamen Zolltarifs, die auch als Kombinierte Nomenklatur – kurz: KN – bezeichnet wird.[347] Diese Kombinierte Nomenklatur ist ein sämtliche Waren umfassendes Verzeichnis, das auf dem von der Weltzollorganisation geschaffenen harmonisierten Systems beruht.[348] Mithilfe dieses Systems kann jede Ware weltweit über eine Warennummer genau von anderen Waren abgegrenzt werden. So ist z.B. Bier im Sinne des BierStG nach § 1 Abs. 2 Nr. 1 BierStG jedes Erzeugnis der Position 2203 dieser Kombinierten Nomenklatur und wird dort als „Bier aus Malz“ bezeichnet.

Vor der Harmonisierung der Verbrauchsteuern durch das Richtlinienrecht der EU war diese Verweisung auf die Kombinierte Nomenklatur bereits in einigen nationalen Gesetzen vorhanden, wie z.B. im Mineralöl- und Schaumweinsteuerrecht. Vor der Harmonisierung gab es aber auch Steuergegenstände wie z.B. Bier und Branntwein, die in den einzelnen Gesetzen nicht näher benannt waren und durch die Rechtsprechung anhand der Verkehrsanschauung abgegrenzt wurden.[349] Im Rahmen der Vereinheitlichung der Verbrauchsteuergesetze bei der Schaffung des gemeinsamen Binnenmarktes innerhalb der EU[350] musste aber eine in allen Mitgliedstaaten einheitliche Betrachtungsweise der Gegenstände herbeigeführt werden, die auch für alle Beteiligten nachvollziehbar sein musste, weshalb sich der Verweis auf den weltweit geltenden Warenkatalog geradezu aufdrängte.[351] Die nationalen Verbrauchsteuergesetze haben die europarechtlichen Vorgaben anschließend entsprechend umgesetzt, so dass sich die Einbeziehung der Kombinierten Nomenklatur in den meisten Verbrauchsteuergesetzen findet. Nachteilig

mit der Schweiz aufgrund seiner geographischen Lage in das Zollgebiet der Schweiz einbezogen. Die Insel Helgoland genießt ebenfalls einen Sonderstatus und wurde deshalb aus dem Steuergebiet ausgenommen.

347 § 1 Abs. 3 BierStG: „Kombinierte Nomenklatur im Sinn dieses Gesetzes ist die Warennomenklatur nach Artikel 1 der Verordnung (EWG) Nr. 2658/87 des Rates vom 23. Juli 1987 über die zolltarifliche und statistische Nomenklatur sowie den Gemeinsamen Zolltarif (ABl. L 256 vom 7.9.1987, Seite 1, L 341 vom 3.12.1987, Seite 38, L 378 vom 31.12.1987, Seite 120, L 130 vom 26.5.1988, Seite 42) in der am 19. Oktober 1992 geltenden Fassung und der bis zu diesem Zeitpunkt zur Durchführung der Verordnung (EWG) Nr. 2658/87 erlassenen Rechtsvorschriften.“

348 *Alexander* in *Witte*, Art. 56 Rz. 2; *Bleihauer/Schulte* in *Witte/Wolffgang*, Rz. 1301 ff.; *Jatzke* (System), Seite 93.

349 BFH v. 22.3.1956, BFHE 63, 87; *Bongartz* in *Bongartz/Schröer-Schallenberg*, Rz. C 69; *Jatzke* (System), Seiten 92.

350 Vgl. oben zu den europarechtliche Rahmenbedingungen B. III. 4., Seiten 87.

351 *Bongartz* in *Bongartz/Schröer-Schallenberg*, Rz. C 69; *Jatzke* (System), Seite 93.

wirkt sich dabei aus, dass sich die Eigenschaft eines Objekts als Steuergegenstand nicht mehr unmittelbar aus dem einzelnen Steuergesetz selbst ergibt.[352]

In einigen Gesetzen findet sich auch eine Kombination aus Verweisen auf die Kombinierte Nomenklatur und zusätzlich formulierten weiteren Voraussetzungen. Nur das Tabaksteuergesetz kommt ohne einen Verweis auf die Kombinierte Nomenklatur aus und bestimmt die Steuergegenstände eigenständig durch die Festlegung von Abgrenzungskriterien.

Allerdings hat der deutsche Gesetzgeber bei der Verweisung auf die Kombinierte Nomenklatur zu beachten, dass die Kompetenz zur Änderung dieses Warenschemas ausschließlich bei der Weltzollorganisation bzw. der Europäischen Union liegt. Demnach besteht die theoretische Gefahr, dass durch eine Änderung der Kombinierten Nomenklatur plötzlich ein völlig anderer Gegenstand unter das BierStG fallen könnte, wenn z.B. ein überarbeitetes Warentarifschema unter der KN 2203 Mineralwasser einsortieren würde. Um einer solchen ungewollten Folge aus dem Weg zu gehen, verweisen die nationalen Verbrauchsteuergesetze auf einen festgelegten Stand[353] der Kombinierten Nomenklatur. Insoweit wird auch von einem „statischen Verweis" auf das Warentarifschema gesprochen.[354] Damit haben nach einem bestimmten Datum erfolgende Änderungen keine Auswirkungen auf die Festlegung des Steuergegenstands in den nationalen Verbrauchsteuergesetzen.

2. Delegierte Rechtsetzung

Bei der Betrachtung der delegierten Rechtsetzung im Bereich der Steuergegenstände fällt der Blick zunächst auf die Verweisung auf die Kombinierte Nomenklatur und es stellt sich die Frage, ob nicht dieser Verweis schon als Delegation zu werten ist.[355] In dessen Verwendung ist aber schon deswegen keine Delegation

352 *Jatzke* (System), Seite 94 ebenfalls mit dem Beispiel Bier, der darauf hinweist, dass sich erst aus den Erläuterungen zu KN Pos. 2203 ergibt, dass Bier erst dann als ein Bier dieser Position gilt, wenn es einen Alkoholgehalt von mehr als 0,5 %vol aufweist.

353 So z.B. § 1 Abs. 3 BierStG: „Kombinierte Nomenklatur im Sinn dieses Gesetzes ist die Warennomenklatur nach Artikel 1 der Verordnung (EWG) Nr. 2658/87 des Rates vom 23. Juli 1987 über die zolltarifliche und statistische Nomenklatur sowie den Gemeinsamen Zolltarif (ABl. L 256 vom 7.9.1987, Seite 1, L 341 vom 3.12.1987, Seite 38, L 378 vom 31.12.1987, Seite 120, L 130 vom 26.5.1988, Seite 42) **in der am 19. Oktober 1992** geltenden Fassung und der bis zu diesem Zeitpunkt zur Durchführung der Verordnung (EWG) Nr. 2658/87 erlassenen Rechtsvorschriften."

354 *Jatzke* (System), Seite 64.

355 Mit einem Ansatz für eine solche Erwägung *Bongartz* in *Bongartz/Schröer-Schallenberg*, Rz. C 70 f.

zu sehen, weil der Gesetzgeber sich lediglich des Verweises auf eine andere Rechtsnorm bedient. Aufgrund der statischen Verweisung findet auch keine Kompetenzübertragung statt. Dies wäre wohl nur bei einem Verweis auf die Kombinierte Nomenklatur in der jeweils geltenden Fassung anders zu beurteilen gewesen. Folglich ist der Verweis an sich nicht weiter zu problematisieren.

Delegationen im Sinne der hier verwendeten Begriffsbestimmung[356] finden sich über alle Verbrauchsteuergesetze hinweg im Bereich der Steuergegenstände für eine Anpassung des KN-Verweises. Darüber hinaus gibt es Delegationen über die für die Einordnung als Steuergegenstand relevanten Merkmale wie Alkoholgehalt und Stückgewicht und einen Sonderfall aus dem EnergieStG zur ergänzenden Begriffsbestimmung der Steuergegenstände.

Übersicht über die Delegationen im Zusammenhang mit dem Steuergegenstand:

Delegationsgegenstand	**Ermächtigungsgrundlagen in den Verbrauchsteuergesetzen**
a) Anpassung der anzuwendenden Fassung der Kombinierten Nomenklatur	§ 29 Abs. 3 Nr. 1 BierStG § 66 Abs. 1 Nr. 1 EnergieStG § 1 Abs. 7 KaffeeStG § 1 Abs. 4 Nr. 1, § 29 Abs. 3, § 32 Abs. 2 Nr. 1 SchaumwZwStG § 11 Nr. 1 StromStG
b) Bestimmung von Maßeinheiten	§ 2 Abs. 3 Nr. 3 + 4 AlkStG § 1 Abs. 4 Nr. 2, § 29 Abs. 3, § 32 Abs. 2 Nr. 1 SchaumwZwStG *(§ 1 Abs. 9 TabakStG [357])*
c) Begriffsbestimmung	§ 66 Abs. 1 Nr. 3 a) EnergieStG

a) Anpassung der anzuwendenden Fassung der Kombinierten Nomenklatur

In allen Verbrauchsteuergesetzen mit einem statischen Verweis auf die Kombinierte Nomenklatur finden sich Delegationen, mit denen das Bundesministerium

356 Vgl. oben B. I., Seiten 39 f.
357 Zum Grund der Einklammerung dieser Delegation vgl. unten C. I. b), Seite 109.

der Finanzen ermächtigt wird, einen Verweis auf eine spätere Fassung der Kombinierten Nomenklatur vorzunehmen. Damit wird es dem Verordnungsgeber ermöglicht, über den Umweg der Rechtsverordnung den Wortlaut des Gesetzes an die dann neu bestimmte Nomenklatur anzupassen. Allerdings enthalten die Regelungen die Einschränkung, dass sich aus dieser Änderung der anzuwendenden Nomenklatur und der Anpassung des Gesetzeswortlauts keine steuerlichen Änderungen ergeben dürfen.

Im Kern wird es damit für den Verordnungsgeber möglich, auf eine grundlegende Änderung der Kombinierten Nomenklatur durch die EU zu reagieren. So kann bereits im Wege der Verordnung auf eine neue Nomenklatur verwiesen werden, wenn diese z.B. erhebliche Änderungen für die Position in der Kombinierten Nomenklatur des Bieres vorsieht. Die Notwendigkeit einer solchen schnellen Änderung im Wege der Verordnung ist aber kaum erkennbar. Bei einer Änderung der Kombinierten Nomenklatur hätte der Gesetzgeber ausreichend Zeit, eine Anpassung im Wege des Gesetzgebungsverfahrens selbst vorzunehmen. In Zeitprobleme kommt er dabei insbesondere deswegen nicht, weil die Regelungen in den einzelnen Gesetzen nach wie vor auf den eingefrorenen Stand der Kombinierten Nomenklatur verweisen. Unabhängig von dieser nicht erkennbaren Notwendigkeit der Delegation ist diese Kategorie in der Folge am noch zu entwickelnden verfassungsrechtlichen Maßstab zu prüfen. Im zuletzt erlassenen Alkoholsteuergesetz fehlt als einzigem Gesetz des besonderen Verbrauchsteuerrechts eine solche Ermächtigungsgrundlage, was nahelegt, dass der Gesetzgeber selbst nicht mehr von ihrer Notwendigkeit ausgeht.

Von der in § 66 Abs. 1 Nr. 1 EnergieStG vorhandenen Ermächtigungsgrundlage hat der Verordnungsgeber mit einer gesetzesändernden Verordnung zur Anpassung des EnergieStG an die geänderten Bestimmungen der Kombinierten Nomenklatur Gebrauch gemacht.[358] Hier wurde ohne die Herbeiführung einer steuerlichen Änderung eine Anpassung des Gesetzes durch die Verordnung vorgenommen.[359] Warum der Gesetzgeber eine entsprechende Anpassung nicht gleich mit der ebenfalls zum 1. Januar 2018 in Kraft getretenen Änderung des Energiesteuergesetzes[360] vorgenommen hat und diesen „Umweg“ über eine gesetzesändernde Rechtsverordnung geht, ist nicht ganz nachvollziehbar.

358 Verordnung zur Anpassung des Energiesteuergesetzes und der Energiesteuer-Durchführungsverordnung an die Kombinierte Nomenklatur 2018 v. 28. Juni 2018, BGBl. I Seiten 888 f.

359 Zum Begriff der gesetzesändernden Verordnung vgl. oben B. II. 2., Seiten 46 ff., Rz. 92.

360 Zweites Gesetz zur Änderung des Energie- und Stromsteuergesetzes v. 27. August 2017, BGBl. I Seiten 3299 ff.

b) Bestimmung von Maßeinheiten

Bei der Steuergegenstandsbestimmung können sich Probleme in den Fällen ergeben, in denen es zur Feststellung des Steuergegenstands auf die Einhaltung bestimmter Maßeinheiten ankommt. So ist es im Alkoholsteuerrecht für die Einordnung als Steuergegenstand relevant, welchen Alkoholgehalt der konkret zu bewertende Gegenstand aufweist. Wie aber der Alkoholgehalt eines Gegenstands bestimmt werden kann und welche Methoden dabei zur Anwendung gelangen, ist nicht in den einzelnen Verbrauchsteuergesetzen geregelt. Vielmehr enthalten § 2 Abs. 3 Nr. 3 und 4 AlkStG und § 1 Abs. 4 Nr. 2 SchaumwZwStG Ermächtigungsgrundlagen, die eine Regelung dieser Fragen im Wege der Rechtsverordnung ermöglichen. Eine ähnliche Regelung findet sich im TabakStG, bei dem für die Steuergegenstandsbestimmung das Stückgewicht der Zigarre bzw. des Zigarillos relevant wird. Einzelheiten zur Bestimmung und Feststellung des Stückgewichts können nach § 1 Abs. 9 TabakStG durch eine Rechtsverordnung festgelegt werden.

Die beiden aufgezeigten Delegationen knüpfen zwar an gleiche Umstände an, wirken steuersystematisch jedoch anders. Während das Unterschreiten des Alkoholgehaltes im AlkStG und im SchaumwZwStG dazu führen kann, dass der konkrete Gegenstand gar kein Steuergegenstand wird, so führt die Unterschreitung des Stückgewichts im TabakStG in der Regel „lediglich“ dazu, dass es sich nicht um eine Zigarre i.S.d. § 1 Abs. 2 Nr. 1 TabakStG, sondern um eine Zigarette i.S.d. § 1 Abs. 2 Nr. 2 TabakStG handelt.[361] Einen Unterschied macht diese Differenzierung aber nicht bei der Beurteilung der Frage, ob es sich um einen Steuergegenstand handelt, sondern bei der Frage nach dem zutreffenden Steuersatz. Daher fällt die Delegation des § 1 Abs. 9 TabakStG nicht in die Kategorie Steuergegenstand, sondern ist in die des Steuertarifs und ist dort im Zusammenhang mit den Voraussetzungen für einen ermäßigten Steuersatz zu untersuchen.

c) Sonderfall Begriffsbestimmung

Im Bereich der Delegationen im Zusammenhang mit dem Steuergegenstand findet sich der nicht einer konkreten Gruppe zuzuordnende Sonderfall des § 66 Abs. 1 Nr. 3 a) EnergieStG. Nach dieser Vorschrift kann das Bundesministerium der Finanzen zu den §§ 1 bis 3a EnergieStG Rechtsverordnungen erlassen und dabei

361 *Bongartz* in *Bongartz/Schröer-Schallenberg*, Rz. K 5; diese Folge ist darauf zurückzuführen, dass die Zigaretten teilweise negativ von den Zigarren abgegrenzt werden. Handelt es sich bei dem konkreten Gegenstand um einen unmittelbar zum Rauchen geeigneten Tabakstrang, so ist dies steuerrechtlich jedenfalls eine Zigarette, sofern nicht die weiteren Voraussetzungen der Zigarren gegeben sind.

insbesondere die Begriffe der §§ 1 bis 2 EnergieStG näher bestimmen. Die Einordnung dieser Ermächtigungsgrundlage in eine konkrete Gruppe im Zusammenhang mit der Bestimmung von Steuergegenständen fällt deswegen so schwer, weil ihre Wirkungsweise anhand des Wortlauts kaum genau bestimmt werden kann. Aufschluss über die Intention des Gesetzgebers bietet der Einleitungssatz zu § 66 Abs. 1 Nr. 3 EnergieStG, nach dem diese Möglichkeit dem Verordnungsgeber eingeräumt wird, um unangemessene wirtschaftliche Belastungen zu vermeiden sowie die Sicherung der Gleichmäßigkeit der Besteuerung zu gewährleisten. Trotz dieses Einleitungssatzes ist die Delegation aber so allgemein gehalten, dass ihre Bedeutung und ihre Reichweite kaum ablesbar sind, und dies, obwohl sie den § 1 EnergieStG betrifft, der die zentrale Vorschrift zur Bestimmung der Steuergegenstände darstellt. Daher soll diese Delegation im Rahmen der verfassungsrechtlichen Bestimmungen als Sonderfall genauer betrachtet und dort näher interpretiert werden.

II. Steueraussetzungsverfahren im Steuerlager und bei der Beförderung

Eine der Besonderheiten des Rechtsgebiets der besonderen Verbrauchsteuern ist das sog. Steueraussetzungsverfahren. Der Gesetzgeber definiert das Steueraussetzungsverfahren z.B. in § 3 Nr. 2 BierStG als steuerlich überwachtes Verfahren, in dem die Herstellung, die Bearbeitung, Verarbeitung oder die Lagerung von Steuergegenständen in Steuerlagern sowie die Beförderung von Steuergegenständen unversteuert erfolgen kann. Damit hat der Gesetzgeber eine am Art. 4 Nr. 7 RL 2008/118/EG des europäischen Richtlinienrechts angelehnte Definition für das Steueraussetzungsverfahren geschaffen.[362] Aus dieser Definition ergeben sich zwei wesentliche Kennzeichen dieses Verfahrens. Die dem Steueraussetzungsverfahren unterliegenden Waren sind bisher in verbrauchsteuerrechtlicher Sicht unversteuert und sie unterliegen der steuerlichen Überwachung.[363]

Wesentlicher Kern des Verfahrens ist es, dass für die im Steueraussetzungsverfahren befindlichen Waren die Steuer zunächst ausgesetzt ist, damit diese erst zu einem späteren Zeitpunkt entsteht.[364] Unabhängig von der späteren Verwendung

362 Zur Kritik an der davon etwas abweichenden EU-Definition, die Steueraussetzung mit Steueraussetzung definiert, vgl. *Jatzke* (System), Seite 141.

363 Vgl. auch *Jatzke* (System), Seiten 141 ff.; *Schröer-Schallenberg* in *Bongartz/Schröer-Schallenberg*, Rz. D 1; *Stein* in *Stein/Thoms*, Seiten 82 ff.

364 *Jansen* in *Ovie/Berger/Harnischmacher*, Seiten 591 ff.; *Bongartz* in *Bongartz* (Europa im Wandel), Seiten 35 ff.; *Milewski* in *Möhlenkamp/Milewski*, § 5 EnergieStG Rz. 3 mit der

der verbrauchsteuerpflichtigen Waren soll durch das Steueraussetzungsverfahren die Möglichkeit bestehen, diese Waren unversteuert herzustellen, zu bearbeiten, zu lagern und zu befördern.[365] Der Besitzer hat es daher im Regelfall selbst in der Hand, wann er die Steuer für die Ware entstehen lassen will, was aus wirtschaftlichen Gründen aufgrund des Prinzips der Überwälzung im Regelfall erst unmittelbar vor der Abgabe der Waren in den Handel geschieht.[366] Die Verbrauchsteuer entsteht in diesen Fällen dann, wenn die Ware das steuerliche Überwachungsverfahren verlässt und sie dadurch in den steuerrechtlich freien Verkehr überführt wird, indem sie z.B. aus einem Steuerlager entfernt wird, ohne dass sich ein weiteres Steueraussetzungsverfahren – z.B. der Beförderung – anschließt.[367] Daraus lässt sich für verbrauchsteuerrechtliche Waren ein Grundprinzip ableiten, nach dem sich verbrauchsteuerpflichtige Waren entweder unter steuerlicher Überwachung unversteuert im Steueraussetzungsverfahren befinden oder aber im nicht gebundenen freien Verkehr sind und deswegen bereits versteuert wurden.[368]

Weiterhin kann vorwegnehmend festgestellt werden, dass das Stromsteuergesetz keine Regelungen über ein Steueraussetzungsverfahren enthält, weder bei der Lagerung noch bei der Beförderung. Dies ergibt sich schon aus der Natur der Sache, da Strom eben nicht gelagert werden kann. Auch eine Beförderung von Strom im klassischen Sinne per Lastwagen scheidet aus, weshalb sich Fragen des Steueraussetzungsverfahrens im Zusammenhang mit Strom nicht ergeben.[369] Gleiches gilt, wenn auch aus anderen Gründen, für Kohle und Erdgas.[370]

Klarstellung, dass Steueraussetzung nicht bedeutet, dass die Erhebung einer bereits entstandenen Steuer vorerst ausgesetzt ist.

365 *Schröer-Schallenberg* in *Bongartz/Schröer-Schallenberg*, Rz. D1; *Jatzke* (System), Seite 141.

366 *Jansen* in *Ovie/Berger/Harnischmacher*, Seite 591; *Jatzke* in *Bongartz/Jatzke/Schröer-Schallenberg*, § 5 EnergieStG Rz. 15 spricht insoweit davon, dass die Entstehung einer Verbrauchsteuer durch das Steueraussetzungsverfahren „suspendiert" wird.

367 *Milewski* in *Möhlenkamp/Milewski*, § 5 EnergieStG Rz. 4; *Jatzke* in *Bongartz/Jatzke/Schröer-Schallenberg*, § 5 EnergieStG Rz. 15.

368 Vgl. dazu schon oben zum Nexus B. III. 1. dd), Seiten 70 ff.; eine von diesem Grundprinzip abweichende Ausnahme bildet die steuerfreie Verwendung, die sich nicht eindeutig dem gebundenen oder dem freien Verkehr zuordnen lässt.

369 *Schröer-Schallenberg* in *Bongartz/Schröer-Schallenberg*, Rz. J 6 ff.; eine vergleichbare Feststellung lässt sich auch für Erdgas und Kohle treffen. Die entsprechende europarechtliche Grundlage findet sich in Art. 20 RL 2003/96/EG.

370 *Schröer-Schallenberg* in *Bongartz/Schröer-Schallenberg*, Rz. J 6 ff.

1. Funktionsweise des Steueraussetzungsverfahrens

Grundsätzlich wird im Rahmen des Steueraussetzungsverfahrens zwischen der Steueraussetzung im Steuerlager und der Steueraussetzung bei der Beförderung unterschieden.[371] Im Folgenden soll die Regelungssystematik dieser beiden Bereiche genauer betrachtet werden.

a) Regelungssystematik des Steuerlagers

Die einzelnen Verbrauchsteuergesetze unterscheiden im Zusammenhang mit dem Steuerlager wiederum zwischen dem Steuerlager als konkrete Örtlichkeit und der Person, die ein Steuerlager betreibt, dem so genannten Steuerlagerinhaber.[372] Ein Steuerlager ist ein Ort, an dem verbrauchsteuerpflichtige Waren unter Steueraussetzung hergestellt, bearbeitet oder verarbeitet, gelagert, empfangen oder versandt werden dürfen.[373] Mit dieser allgemeinen Definition werden die Tätigkeiten genannt, die in einem Steuerlager zulässig sein können, allerdings bestimmt erst die konkret durch das Hauptzollamt erteilte Erlaubnis für den Betrieb eines solchen den tatsächlichen Umfang der Berechtigung.[374] Nur wenn sich der Betreiber des Steuerlagers im Rahmen dieser Erlaubnis bewegt, bleiben die verbrauchsteuerpflichtigen Waren unter Steueraussetzung, anderenfalls entsteht die Steuer.[375]

Die Erlaubnis zum Betrieb eines Steuerlagers wird z.B. gemäß § 5 Abs. 1 Satz 3 BierStG auf Antrag beim zuständigen Hauptzollamt natürlichen oder juristischen Personen erteilt, sofern gegen deren steuerliche Zuverlässigkeit keine Bedenken bestehen und diese – soweit sie nach dem HGB oder der AO dazu verpflichtet sind – ordnungsmäßig kaufmännische Bücher führen und rechtzeitige Jahresabschlüsse aufstellen. Dieser Erlaubnisvorbehalt ist ein Mittel für eine präventive Kontrolle der zukünftigen Steuerlagerinhaber, wobei nach einer positiven Prüfung der steuerlichen Unbedenklichkeit in persönlicher und sachlicher Hinsicht

371 *Schröer-Schallenberg* in *Bongartz/Schröer-Schallenberg*, Rz. D 2; *Jansen* in *Ovie/Berger/Harnischmacher*, Seiten 591 f.; *Friedrich* in *Friedrich/Soyk*, § 5 EnergieStG Rz. 2 ff.; *Milewski* in *Möhlenkamp/Milewski*, § 5 EnergieStG Rz. 6; *Jatzke* in *Bongartz/Jatzke/Schröer-Schallenberg*, § 5 EnergieStG Rz. 7; *Bongartz* in *Bongartz* (Europa im Wandel), Seite 41.

372 *Schröer-Schallenberg* in *Bongartz/Schröer-Schallenberg*, Rz. D 2 und D 16 mit dem Verweis auf eine entsprechende Unterscheidung in der Systemrichtlinie 2008/118/EG in Art. 4, in dem in Nr. 1 bzw. Nr. 11 ebenfalls zwischen dem zugelassenen Lagerinhaber und dem Steuerlager als Ort unterschieden wird.

373 Aus dem europäischen Recht: Art. 4 Nr. 11 RL 2008/118.

374 *Schröer-Schallenberg* in *Bongartz/Schröer-Schallenberg*, Rz. D 7.

375 § 14 Abs. 1, Abs. 2 Nr. 2 BierStG.

ein Rechtsanspruch auf die Erlaubniserteilung besteht.[376] Mit Erteilung dieser Erlaubnis wird der Betreiber des Steuerlagers zum Steuerlagerinhaber.[377] Beendet wird die Berechtigung durch Widerruf, Verzicht oder Fristablauf der Erlaubnis.[378] Zur Absicherung der Steuerschuld kann das die Erlaubnis erteilende Hauptzollamt z.B. nach § 5 Abs. 1 Satz 3 BierStG eine Sicherheitsleistung verlangen, wenn Anzeichen für eine Gefährdung der Steuer erkennbar sind.

Werden Waren aus dem räumlichen Geltungsbereich eines Steuerlagers verbracht, so entsteht mit der Entfernung der Waren die Verbrauchsteuer, es sei denn, es schließt sich an diese Entnahme ein weiteres Verfahren der Steueraussetzung an. Im Regelfall ist eine solche Steueraussetzung im Anschluss an die Entfernung aus dem Steuerlager eine Beförderung unter Steueraussetzung. Vor dem 4. Verbrauchsteueränderungsgesetz[379] existierte in allen Verbrauchsteuergesetzen noch die Unterscheidung zwischen Steuerlagern als Herstellungsbetrieben, in denen Steuergegenstände hergestellt werden durften, und rein zu „Lagerzwecken" dienenden Steuerlagern. Diese Unterscheidung existiert heute nur noch in den §§ 6 und 7 des EnergieStG.

b) Regelungssystematik der Beförderung unter Steueraussetzung

Die Notwendigkeit der vorübergehenden Aussetzung der Entstehung der Steuer besteht nicht nur bei der Herstellung oder Lagerung von Steuergegenständen, sie besteht auch bei der Beförderung von verbrauchsteuerpflichtigen Waren. Deswegen existiert neben der Steueraussetzung im Steuerlager auch eine Steueraussetzung im Zusammenhang mit der Beförderung.

Auch beim Steueraussetzungsverfahren bei der Beförderung folgt der nationale Gesetzgeber einem aus dem EU-Richtlinienrecht vorgegebenen System und ergänzt dieses durch eigene Regelungen.[380] Grundsätzlich sind bei der Beförderung unter Steueraussetzung Warenbewegungen im Steuergebiet, mit anderen Mitgliedstaaten der EU und dem Drittland zu unterscheiden, wobei bei letzterer nur die Ausfuhr

376 *Schröer-Schallenberg* in *Bongartz/Schröer-Schallenberg*, Rz. D 17.

377 *Schröer-Schallenberg* in *Bongartz/Schröer-Schallenberg*, Rz. D 12; *Jatzke* in *Bongartz/Jatzke/Schröer-Schallenberg*, § 5 EnergieStG Rz. 25; *Stein* in *Stein/Thoms* Seiten 98 f.; *Milewski* in *Möhlenkamp/Milewski*, § 5 EnergieStG Rz. 9.

378 Vgl. *Schröer-Schallenberg* in *Bongartz/Schröer-Schallenberg*, Rz. D 31 ff. auch zu den weiteren Möglichkeiten der Beendigung.

379 4. VerbrStÄndG v. 15.7.2009 (BGBl. I Seite 1870).

380 *Jatzke* in *Bongartz/Jatzke/Schröer-Schallenberg*, § 5 EnergieStG Rz. 29; *Schröer-Schallenberg* in *Bongartz/Schröer-Schallenberg*, Rz. D 46 ff.; zur geschichtlichen Entwicklung des Steueraussetzungsverfahrens auch im Zusammenhang mit der Beförderung ausführlich *Jatzke* (System), Seiten 141 ff.

unter Steueraussetzung relevant wird.[381] Die Beförderung verbrauchsteuerpflichtiger Waren unter Steueraussetzung erfordert zunächst Bestimmungen darüber, welche Personen auf Versender- bzw. Empfängerseite zu einem solchen Transport berechtigt sein sollen.[382] Auf Versenderseite, und damit als Startpunkt einer Beförderung unter Steueraussetzung, kommen das Steuerlager und ein so genannter registrierter Versender am Ort der Einfuhr in Frage. Von diesen beiden Startpunkten aus kann eine verbrauchsteuerpflichtige Ware unter Steueraussetzung

- zu einem anderen Steuerlager im Steuergebiet oder in einem anderen Mitgliedstaat,
- zu einem Begünstigten im Steuergebiet oder in einem anderen Mitgliedstaat,
- zu einem steuerfreien Verwender im Steuergebiet,
- zu einem registrierten Empfänger in einem anderen Mitgliedstaat
- oder an einen Ort befördert werden, an dem die steuerpflichtigen Waren das Steuergebiet der europäischen Union verlassen.

In Abhängigkeit von den an der Beförderung beteiligten Personen und den Beförderungsrichtungen sind bei der Durchführung unterschiedliche Vorschriften zu beachten.

Auch bei der Beförderung unter Steueraussetzung müssen die bisher unversteuerten Waren weiterhin der steuerlichen Überwachung unterliegen, um einem möglichen Missbrauch vorzubeugen. Diese Überwachung wird durch zwei Maßnahmen gewährleistet. Zum einen müssen die an der Beförderung Beteiligten, mit Ausnahme der Begünstigten[383], vor der Durchführung zunächst eine entsprechende Erlaubnis beantragen. Die jeweilige Erlaubnis wird unter ähnlichen Voraussetzungen erteilt, wie sie auch zur Erteilung einer Steuerlagererlaubnis zur

381 *Schröer-Schallenberg* in *Bongartz/Schröer-Schallenberg*, Rz. D 56; *Jansen* in *Ovie/Berger/Harnischmacher*, Seite 596; *Jatzke* in *Bongartz/Jatzke/Schröer-Schallenberg*, § 5 EnergieStG Rz. 29.

382 *Schröer-Schallenberg* in *Bongartz/Schröer-Schallenberg*, Rz. D 56.

383 Bei Begünstigten handelt es sich um ausländische Streitkräfte nach dem NATO-Truppenstatut, militärische Hauptquartiere, diplomatische Missionen, konsularische Vertretungen und um in internationalen Übereinkommen vorgesehene Einrichtungen (z.B. § 8 Abs. 1 BierStG). Erfüllt ein Empfänger die an diese Personengruppen gestellten zusätzlichen Anforderungen (z.B. in § 8 Abs. 2 BierStG), so wird diesen Begünstigten eine Freistellungsbescheinigung nach Art. 13 SystemRL ausgestellt. Mit dieser Freistellungsbescheinigung ist dann eine Beförderung unter Steueraussetzung möglich. Die Begünstigten sind bei der Beförderung unter Steueraussetzung ein Ausnahmefall; *Jansen* in *Ovie/Harnischmacher/Berger*, Seite 347.

Anwendung gelangen.[384] Auch hier wird die Erlaubnis auf Antrag beim zuständigen Hauptzollamt natürlichen oder juristischen Personen erteilt, sofern gegen deren steuerliche Zuverlässigkeit keine Bedenken bestehen und diese – soweit sie nach dem HGB oder der AO dazu verpflichtet sind – ordnungsmäßig kaufmännische Bücher führen und rechtzeitige Jahresabschlüsse aufstellen. Dadurch werden auch hier die am Steueraussetzungsverfahren beteiligten Personen auf ihre steuerliche Zuverlässigkeit hin überprüft. Die zweite Maßnahme ist die Überwachung jeder einzelnen Beförderung. Diese Überwachung wird durch das Verfahren EMCS (Excise Movement and Control System) gewährleistet, einem EU-weit eingerichteten Programm, in dem jede einzelne Beförderung in einem computergestützten Überwachungsverfahren registriert, freigegeben und abgewickelt wird.[385] Durch dieses System erhalten die zuständigen Behörden Kenntnis von jeder tatsächlichen Beförderung unter Steueraussetzung und die Möglichkeit einer stichprobenweisen Kontrolle. Nur für einige nicht harmonisierte Verbrauchsteuern, die ausschließlich im Steuergebiet der Bundesrepublik Deutschland gelten, kommt zum gleichen Zweck ein papiergestütztes Verfahren zur Anwendung. Kommt es während einer Beförderung unter Steueraussetzung zu Unregelmäßigkeiten, aufgrund derer eine ordnungsgemäße Beendigung des Steueraussetzungsverfahrens nicht möglich ist, so entsteht für die in dem Verfahren „verlorengegangenen“ Waren automatisch die Steuer.[386]

2. Delegierte Rechtsetzung

Im Folgenden werden nun die Delegationen im Zusammenhang mit der Steueraussetzung im Steuerlager und bei der Beförderung betrachtet.

384 Zu den einzelnen beteiligten Personen, deren Funktionen und den detaillierten Voraussetzungen vgl. in Kurzform *Jansen* in *Ovie/Berger/Harnischmacher*, Seiten 597 ff.; ausführlich dazu *Schröer-Schallenberg* in *Bongartz/Schröer-Schallenberg*, Rz. D 56 ff.

385 Zu den Details der Verfahrensabwicklung und der Funktionsweise des Verfahrens vgl. *Bongartz/Schröer-Schallenberg*, ZfZ 2009 Seiten 161 ff.; *Schröer-Schallenberg* in *Bongartz/Schröer-Schallenberg*, Rz. D 46 ff.; *Stein* in *Stein/Thoms* Seiten 106 ff.; *Mehner/Schröer-Schallenberg*, Zoll-Profi 12/2008 und 05/2009.

386 *Schröer-Schallenberg* in *Bongartz/Schröer-Schallenberg*, Rz. D 155 ff.; *Jatzke* in *Bongartz/Jatzke/Schröer-Schallenberg*, § 14 EnergieStG Rz. 7 ff.

Delegationsgegenstand	Ermächtigungsgrundlagen in den Verbrauchsteuergesetzen
a) Regelungen über das Erlaubnisverfahren zur Teilnahme am Steueraussetzungsverfahren und räumlicher Geltungsbereich des Steuerlagers sowie zugelassene Handlungen im Steuerlager	§ 3 Abs. 3, § 5 Abs. 3 Nr. 1 e), Abs. 3 Nr. 2, Abs. 5 Nr. 1 a), § 7 Abs. 4, § 8 Abs. 3 AlkStG § 29 Abs. 3 Nr. 3 bis 6 BierStG § 66 Abs. 1 Nr. 4 a) + b), Nr. 5 a) + b) EnergieStG § 5 Abs. 2, § 6 Abs. 3 Nr. 1; § 7 Abs. 4 KaffeeStG § 4 Abs. 2, § 5 Abs. 3 Nr. 1, § 6 Abs. 4, § 7 Abs. 4 SchaumwZwStG § 5 Abs. 2, § 6 Abs. 4 Nr. 1, § 7 Abs. 4, § 8 Abs. 4 TabakStG
b) Voraussetzungen der Mindestumschlagsmenge und Mindestlagerdauer	§ 5 Abs. 5 Nr. 1 b), AlkStG § 29 Abs. 3 Nr. 4 BierStG § 66 Abs. 1 Nr. 4 c) EnergieStG § 6 Abs. 3 Nr. 2 KaffeeStG § 5 Abs. 3 Nr. 2 SchaumwZwStG § 6 Abs. 4 Nr. 2 TabakStG
c) Regelungen über das Verfahren der Beförderung unter Steueraussetzung einschließlich EMCS und Streckengeschäften	§ 13 Abs. 3, § 14 Abs. 5 Nr. 1 + 2, § 16 Abs. 4 AlkStG § 8 Abs. 3, § 9 Abs. 3, § 27 Abs. 3 Nr. 4; § 29 Abs. 3 Nr. 7, Nr. 8 a), Nr. 9 BierStG § 66 Abs. 1 Nr. 5 a)-e), 8 c) EnergieStG § 8 Abs. 3, § 9 Abs. 5 Nr. 1 + 2 KaffeeStG § 8 Abs. 3, § 9 Abs. 3, § 10 Abs. 5 Nr. 1 + 2, § 11 Abs. 6 Nr. 1, § 12 Abs. 4, § 33 Abs. 3 Nr. 1 + 2 SchaumwZwStG § 9 Abs. 3, § 11 Abs. 5 Nr. 1 + 2, § 12 Abs. 6 Nr. 1, § 13 Abs. 4 TabakStG

Delegationsgegenstand	Ermächtigungsgrundlagen in den Verbrauchsteuergesetzen
d) Sicherheitsleistung und Gefährdung der Steuerbelange	§ 5 Abs. 5 Nr. 1 a) + c), § 7 Abs. 4, § 14 Abs. 5 Nr. 1, § 28 Abs. 4 Nr. 1 c) AlkStG § 23a Abs. 4 Nr. 1 c), § 29 Abs. 3 Nr. 3 bis 8 a) BierStG § 66 Abs. 1 Nr. 4. a) und Nr. 15 EnergieStG § 6 Abs. 3 Nr. 1 + 3; § 7 Abs. 4, § 9 Abs. 5 Nr. 1 KaffeeStG § 5 Abs. 3 Nr. 1 + 3, § 6 Abs. 4, § 7 Abs. 4, § 10 Abs. 5 Nr. 1, § 11 Abs. 6 Nr. 1, § 23a Abs. 4 Nr. 1 c) SchaumwZwStG § 6 Abs. 4 Nr. 1 + 3, § 7 Abs. 4, § 8 Abs. 4, § 11 Abs. 5 Nr. 1, § 12 Abs. 6 Nr. 1 TabakStG

Beim Abgleich dieser Auflistung mit der bereits erfolgten Auflistung über die Delegationen im Bereich der Steuergegenstände fällt die wesentlich größere Anzahl auf. Diese Feststellung stimmt zwar grundsätzlich in Betrachtung der absoluten Gesamtzahl der Delegationen in diesem Bereich, jedoch wiederholen sich die meisten Ermächtigungsgrundlagen in den unterschiedlichen Gesetzen nahezu wortgleich.

Daher sollen hier nur vier Gruppen betrachtet werden, nämlich die Regelungen über das Erlaubnisverfahren und den räumlichen Geltungsbereich des Steuerlagers, die Voraussetzungen der Mindestumschlagsmenge und der Mindestlagerdauer, die Regelungen über das Verfahren zur Beförderung unter Steueraussetzung und die Voraussetzung der Sicherheitsleistung im Falle der Gefährdung von Steuerbelangen.

a) Regelungen über das Erlaubnisverfahren zur Teilnahme am Steueraussetzungsverfahren und den räumlichen Geltungsbereich des Steuerlagers sowie zugelassene Handlungen im Steuerlager

Alle Verbrauchsteuergesetze delegieren den Erlass des Verfahrens zur Erteilung der Steuerlagererlaubnis vollumfänglich auf den Verordnungsgeber. Zusätzlich zum reinen Verfahren der Erlaubniserteilung kann der Verordnungsgeber bei der

Erteilung der Erlaubnis bestimmte Handlungen im Steuerlager zulassen und damit im Umkehrschluss auch ausschließen. Ebenso kann der Verordnungsgeber bestimmen, welche Räume und Flächen, Anlagen und Betriebsteile zu einem Steuerlager hinzugehören sollen.

Auch für die Teilnahme am Verfahren der Beförderung unter Steueraussetzung ist für die Beteiligten im Regelfall eine Erlaubnis notwendig. Da die Steuerlagerinhaber bereits eine entsprechende Erlaubnis zur Lagerung und zur Beförderung von Waren unter Steueraussetzung haben, betrifft diese Erlaubnispflicht zusätzlich den registrierten Versender, den registrierten Empfänger und den steuerfreien Verwender. Auch hier wird im Wege der Delegation das Verfahren für die Erteilung der Erlaubnis vollständig auf den Verordnungsgeber delegiert.

Über die reinen Regelungen des Verfahrens der Erlaubniserteilung hinaus gehen aber Delegationen, die dem Verordnungsgeber die Möglichkeit einräumen, den Versand von steuerpflichtigen Waren unter Steueraussetzung vom Ort der Einfuhr nur dann zuzulassen, wenn diesem steuerliche Belange nicht entgegenstehen.[387] Danach kann im Wege der Rechtsverordnung eine eigentlich gesetzlich vorgesehene Beförderungsmöglichkeit mit der Begründung der Gefährdung von Steuerbelangen untersagt werden. Angesicht der Unbestimmtheit des Rechtsbegriffs der „entgegenstehenden steuerlichen Belange“ eine verfassungsrechtlich noch zu würdigende Maßnahme.

Für einen Entzug der Erlaubnis zur Teilnahme am Steueraussetzungsverfahren finden sich hingegen keine Delegationen. Die Voraussetzungen zum Entzug sind vollständig auf gesetzlicher Ebene definiert, weshalb eine Betrachtung des Entzugs der Erlaubnis im Zusammenhang mit Delegationen nicht erfolgen muss.

Im Ergebnis regelt der Verordnungsgeber in diesem Bereich damit das Verfahren, den Inhalt und die Reichweite der Erlaubnis im Wege der Rechtsverordnung.

b) Voraussetzungen der Mindestumschlagsmenge und Mindestlagerdauer

Die zweite Gruppe von Delegationen ist die Möglichkeit der Schaffung einer zusätzlichen Voraussetzung für die Erteilung einer Steuerlagererlaubnis. Dabei kann per Rechtsverordnung in bestimmten Fällen neben der steuerlichen Zuverlässigkeit des zukünftigen Steuerlagerinhabers eine Mindestumschlagsmenge und Mindestlagerdauer der Steuergegenstände verlangt werden. Damit erhält der Verordnungsgeber die Möglichkeit, nach seinem Ermessen eine weitere Vorausset-

387 So z.B. § 8 Abs. 4 TabakStG.

zung für die Steuerlagererlaubnis aufzustellen und auch gleichzeitig deren Anforderungen zu bestimmen. Im Biersteuerrecht verlangt der Verordnungsgeber in Umsetzung dieser Ermächtigungsgrundlage daher z.B., dass eine Lagererlaubnis für Betriebe, in denen Bier ausschließlich gelagert werden soll, von einem jährlichen Lagerumschlag von 5.000 hL und einer Mindestlagerdauer von 1,5 Monaten abhängt. Durch eine solche Regelung soll erreicht werden, dass nicht auf der letzten Handelsstufe Steuerlager entstehen[388] und damit jedes Wirtshaus zum Steuerlager wird. Vergleichbare Ermächtigungen finden sich im AlkStG, KaffeeStG, SchaumwZwStG und im TabakStG. Dabei wendet der Verordnungsgeber diese Schwelle nur bei solchen Steuerlagern an, die nicht der Herstellung, sondern ausschließlich der Lagerung verbrauchsteuerpflichtiger Waren dienen.

Eine vergleichbare Regelung im EnergieStG fehlt deswegen, weil sich schon in § 7 Abs. 1 Satz 2 EnergieStG eine entsprechende Einschränkung findet. Demnach wird eine Steuerlagererlaubnis bei reiner „Lagerung" der Steuergegenstände nur dann erteilt, wenn das Lager dem Großhandel, dem Großhandelsvertrieb durch Hersteller oder weiteren besonderen Handlungen dient. Im Energiesteuerrecht ist diese Zusatzvoraussetzung damit ohne Dispositionsmöglichkeit des Verordnungsgebers auf gesetzlicher Ebene verankert. Durch § 66 Abs. 1 Nr. 4 c) EnergieStG wird der Verordnungsgeber zur Verfahrensvereinfachung aber ermächtigt, für die Lagerung von Energieerzeugnissen unter Steueraussetzung in einer Freizone abweichend von § 7 EnergieStG geringere Anforderungen zu stellen, wenn dies wegen der besonderen Verhältnisse in der Freizone erforderlich ist. Demnach kann der Verordnungsgeber hier die gesetzlich vorgeschriebenen Voraussetzungen für ein Steuerlager absenken. Damit funktioniert die ermächtigungstechnische Regelungssystematik im EnergieStG gerade umgekehrt im Vergleich zu den übrigen Verbrauchsteuergesetzen. Da aber in Deutschland nach der Abschaffung der Freizone im Hamburger Hafen kein vergleichbarer Ort mehr existiert, ist diese Delegation gegenstandslos geworden.

c) Regelungen über das Verfahren der Beförderung unter Steueraussetzung einschließlich EMCS und Streckengeschäften

Neben den Fragen über die Voraussetzungen zur Teilnahme am Steueraussetzungsverfahren sind auch die Fragen im Zusammenhang mit der Durchführung der Beförderung unter Steueraussetzung näher zu regeln. In den jeweiligen Verbrauchsteuergesetzen finden sich zur Ausgestaltung der Beförderung nur die Feststellungen, wann das Steueraussetzungsverfahren beginnt, wann und mit welchen

388 *Schröer-Schallenberg* in *Bongartz/Schröer-Schallenberg*, Rz. G 313.

Pflichten es endet und dass die Beförderung nur dann als solche unter Steueraussetzung gilt, wenn sie unter Verwendung eines elektronischen Verwaltungsdokuments im Sinne des Art. 21 der SystemRL erfolgt. Mit letzterer Voraussetzung meint das Gesetz das EMCS-Verfahren zur Überwachung der Beförderungen. Damit ist die gesetzliche Ausgestaltung der Beförderung unter Steueraussetzung auf die entscheidenden Eckpunkte begrenzt. Die inhaltliche Ausgestaltung dieses Verfahrens bleibt durch entsprechende Ermächtigungsgrundlagen dem Verordnungsgeber überlassen. Demnach kann der Verordnungsgeber das Verfahren der Beförderung unter Steueraussetzung orientiert an den Art. 21 bis 31 der SystemRL und den dazu ergangenen Verordnungen auf EU-Ebene[389] selbst ausgestalten. Der Verordnungsgeber hat in allen Verordnungen zu den jeweiligen Verbrauchsteuergesetzen umfangreiche Regelungen über die Ausgestaltung des Verfahrens im Einzelnen getroffen.

Neben den Regelungen über die Ausgestaltung des Verfahrens der Beförderung unter Steueraussetzung enthalten die Delegationen mit der Möglichkeit der Zulassung so genannter Streckengeschäfte eine Abweichung von den wenigen im Gesetz vorgegebenen Rahmenbedingungen für die Beförderung unter Steueraussetzung. Im Regelfall besteht am Ende einer Beförderung unter Steueraussetzung die Pflicht, die verbrauchsteuerpflichtige Ware unverzüglich in das empfangende Steuerlager oder in den jeweiligen Betrieb zu übernehmen. Erfüllt das empfangende Steuerlager oder der empfangende Betrieb diese Pflicht hingegen nicht, so kann dies eine Steuerentstehung aufgrund einer Unregelmäßigkeit bei der Beförderung unter Steueraussetzung zur Folge haben. Von dieser Pflicht kann aber auf Grundlage entsprechender Ermächtigungsgrundlagen eine Ausnahme dergestalt eingeräumt werden, dass die Ware mittels einer Fiktion als in das Steuerlager aufgenommen gilt.[390] Dabei handelt es sich um eine Vereinfachungslösung, wenn eine Ware zwischen verschiedenen Beteiligten gehandelt wird, aber physisch unmittelbar zum Endabnehmer der Ware befördert werden soll.

Im Ergebnis ermöglichen die Delegationen dem Verordnungsgeber eine sehr weitreichende Gestaltungsfreiheit in Bezug auf die Verfahrensregelungen bezüglich der Beförderung unter Steueraussetzung.

389 Zu den Verordnungen und den Zusammenhängen mit dem Verfahren EMCS vgl. oben B. III. 4. a) cc), Seiten 93 f.

390 Zu den Einzelheiten und dem Ablauf des Streckengeschäftes vgl. *Schröer-Schallenberg* in *Bongartz/Schröer-Schallenberg*, Rz. D 109; *Stein* in *Stein/Thoms*, Seiten 125 ff.

d) Sicherheitsleistung und Gefährdung der Steuerbelange

Wie bereits geschildert ist es gerade Sinn und Zweck eines Steuerlagers, die betroffenen Steuergegenstände zu lagern, ohne dass für diese zunächst eine Steuer entsteht. Jedoch können die Finanzbehörden nach § 221 AO nach pflichtgemäßem Ermessen für die Absicherung der möglichen, später entstehenden Steuerschulden Sicherheiten verlangen, um dadurch das Risiko zu minimieren, dass die entstehenden Steuern nicht entrichtet werden.[391] Gleichwohl enthält kein Verbrauchsteuergesetz eine grundsätzliche Pflicht zur Leistung einer solchen Sicherheit für ein Steuerlager. Sind allerdings Anzeichen für eine Gefährdung der Steuer erkennbar, so müssen die Finanzbehörden zwingend eine Sicherheit in einer bestimmten Höhe vom Inhaber des Steuerlagers verlangen.[392] Wann aber von einer solchen Gefährdung auszugehen ist und wie in solchen Fällen das Verfahren zur Leistung einer Sicherheit auszugestalten ist, wird durch die entsprechenden Ermächtigungsgrundlagen dem Verordnungsgeber überlassen.[393]

---

391 *Schröer-Schallenberg* in *Bongartz/Schröer-Schallenberg*, Rz. F 48.

392 So z.B. § 5 Abs. 1 Satz 4 BierStG.

393 So sieht der auf der Ermächtigungsgrundlage des § 66 Abs. 1 Nr. 15 EnergieStG beruhende § 25 der EnergieStV die nachfolgenden Punkte als Anzeichen für eine Gefährdung der Steuer an: Wenn Antragsteller oder Steuerpflichtige

- Auskünfte über ihre wirtschaftliche Lage einschließlich der Herkunft des Betriebskapitals verweigern, die Prüfung ihrer wirtschaftlichen Lage ablehnen oder die für die Prüfung erforderlichen Bilanzen, Inventare, Bücher und Aufzeichnungen nicht, nicht rechtzeitig oder nicht mit richtigem Inhalt vorlegen,
- zur Zahlung fälliger Energiesteuer nicht oder nur teilweise gedeckte Schecks vorlegen oder vorlegen lassen,
- die Steuer mehrfach innerhalb der Frist nach § 240 Abs. 3 der Abgabenordnung oder nach deren Ablauf gezahlt haben,
- die Steuer mehrmals durch einen Dritten haben entrichten lassen, ohne dass sie Ansprüche auf die Zahlung durch den Dritten aus einem wirtschaftlich begründeten gegenseitigen Vertrag nachweisen können,
- Forderungen gegen Abnehmer fortlaufend abgetreten haben und zugleich Energieerzeugnisse an andere Abnehmer auf Kredit liefern, ohne dass der Zahlungseingang gesichert ist,
- Energieerzeugnisse längere Zeit unter Einstandspreisen mit Verlust ohne begründete Aussicht auf Ausgleich des Verlusts, insbesondere unter Absatzausweitung verkaufen,
- wirtschaftlich von einem Dritten abhängig sind oder fortlaufend Energieerzeugnisse eines Dritten in erheblichem Umfang herstellen oder lagern, ohne für den Eingang der zur Entrichtung der Steuer erforderlichen Mittel gesichert zu sein,
- nicht übersehbare Unternehmensbeteiligungen oder -verbindungen, insbesondere im Ausland, eingehen oder
- Personen maßgeblich am Kapital des Unternehmens oder an der Geschäftsabwicklung beteiligen, die Energiesteuer vorsätzlich oder leichtfertig verkürzt haben, vorsätzlich oder leichtfertig an einer Verkürzung beteiligt waren, die nach den im Einzelfall vor-

Dieser kann daher die Voraussetzungen für das Erheben der Sicherheit und das diesbezügliche Verfahren selbst gestalten. Bis auf das Energie- und Stromsteuergesetz sehen alle Verbrauchsteuergesetze dabei sogar die Möglichkeit vor, dass der Verordnungsgeber anstelle der Einforderung einer Sicherheit das Steuerlager unter amtlichen Verschluss nehmen kann, um damit dem Steuerlagerinhaber die freie Verfügungsgewalt über die im Steuerlager enthaltenen Steuergegenstände zu entziehen. Die Folgen einer Sicherheitsleistung können den Steuerlagerinhaber wirtschaftlich hart treffen, wenn er bei entsprechender Lagergröße eine Sicherheitsleistung in erheblichem Umfang hinterlegen muss, was entweder erhebliche Summen liquider Mittel bindet oder aber mit den hohen Gebühren einer Bankbürgschaft einhergeht.[394] Die hier angesprochene Delegation reicht folglich sowohl inhaltlich als auch von ihrer wirtschaftlichen Tragweite für einen Betroffenen sehr weit.

Von der Frage einer Sicherheitsleistung für ein Steuerlager ist eine notwendige Sicherheitsleistung für eine Beförderung unter Steueraussetzung abzugrenzen. Auch hier kann es notwendig sein, die möglicherweise im Zusammenhang mit einer Beförderung entstehende Steuer durch eine Sicherheitsleistung abzusichern. Dabei ist zwischen der Sicherheitsleistung von an der Beförderung beteiligten Personen wie z.B. dem Steuerlagerinhaber, dem registrierten Versender oder dem registrierten Empfänger und der Sicherheitsleistung für eine einzelne Beförderung zu unterscheiden. Weiterhin ist bei den Beförderungen unter Steueraussetzung die aus Art. 18 RL 2008/118 resultierende Besonderheit zu beachten, dass bei Beförderungen unter Steueraussetzung mit anderen Mitgliedstaaten eine Sicherheitsleistung zwingend vorgeschrieben ist, wohingegen Beförderungen unter Steueraussetzung im Steuergebiet im Regelfall ohne eine solche Sicherheit auskommen können.[395] Bei letzteren kann aber, wie auch schon beim Steuerlager, bei Gefährdung der Steuerbelange ebenfalls eine Sicherheitsleistung verlangt werden.

Bei der Sicherheitsleistung im Zusammenhang mit der Steueraussetzung bei der Beförderung stellen sich daher die gleichen Fragen wie schon bei der Steueraussetzung im Steuerlager. Auch hier wird im Falle einer gesetzlich vorgeschriebenen Sicherheitsleistung die Ausgestaltung des Verfahrens der Sicherheitsleistung an den Verordnungsgeber delegiert.[396]

---

liegenden tatsächlichen Anhaltspunkten mit Wahrscheinlichkeit Täter oder Teilnehmer einer Steuerstraftat sind, oder die in einen Fall von Zahlungsunfähigkeit verwickelt sind oder waren, auf Grund dessen Energiesteuer nicht in voller Höhe vereinnahmt werden konnte.

394 Zu den Möglichkeiten und zum Verfahren der Sicherheitsleistung vgl. *Schröer-Schallenberg* in *Bongartz/Schröer-Schallenberg*, Rz. F 48 ff.

395 *Schröer-Schallenberg* in *Bongartz/Schröer-Schallenberg*, Rz. D 81 bzw. D 91.

396 Vgl. dazu ebenfalls schon oben C. II. 2. d), Seite 121.

III. Steuerentstehungstatbestände und Steuerschuldner

Die Steuer entsteht im Verbrauchsteuerrecht – wie bei allen anderen Steuerarten auch – nach § 38 AO, sobald ein Tatbestand erfüllt ist, an den das Gesetz eine Leistungspflicht knüpft.[397] Insofern bietet das Verbrauchsteuerrecht im Vergleich zu anderen Steuerarten zunächst keine Besonderheit.

1. Regelungssystematik

Grundsätzlich entsteht im Verbrauchsteuerrecht die Steuer für einen Steuergegenstand, wenn dieser Gegenstand aus dem überwachten Steueraussetzungsverfahren in den freien Verkehr überführt wird.[398] Dieser Grundentstehungstatbestand findet sich in allen Verbrauchsteuergesetzen. Damit wird gleichzeitig die bereits erwähnte Abgrenzung zwischen dem steuerlich überwachten Verkehr im Rahmen der Steueraussetzung und dem freien Verkehr getroffen. Zu einer Überführung in den freien Verkehr können die unterschiedlichsten Ereignisse führen[399], die entsprechend dann den Tatbestand einer Steuerentstehung verwirklichen:

- Entnahme von Steuergegenständen aus einem Steuerlager,
- Verbrauch von Steuergegenständen im Steuerlager,
- Herstellung von Steuergegenständen ohne eine entsprechende Erlaubnis,
- bei Unregelmäßigkeiten während einer Beförderungsaussetzung,
- am Ende einer Beförderung unter Steueraussetzung, wenn der empfangende Betrieb zwar unter Steueraussetzung beziehen, aber nicht unter Steueraussetzung lagern darf,
- Einfuhr aus Drittländern bzw. Drittgebieten,
- in bestimmten Fällen des Verbringens von Steuergegenständen aus dem freien Verkehr anderer Mitgliedstaaten und
- beim Missbrauch von Steuerbefreiungen oder tarifären Steuerermäßigungen.

Abgesehen von der grundsätzlichen Anknüpfung an die Überführung der Waren in den steuerrechtlich freien Verkehr weisen die besonderen Verbrauchsteuern in diesem Bereich keine herausragenden Besonderheiten im Vergleich zu anderen

397 *Birk/Desens/Tappe*, Rz. 240, *Bayer*, Rz. 380.

398 Vgl. dazu auch oben im Zusammenhang mit den Begriffsmerkmalen der Verbrauchsteuer den steuerlichen Nexus; dazu auch *Schröer-Schallenberg* in *Bongartz/Schröer-Schallenberg*, Rz. D 139.

399 Vgl. dazu beispielhaft § 14 Abs. 1 und 2 BierStG.

Steuergesetzen auf. Insofern ergeben sich hier keine für die Untersuchung relevanten Unterschiede, die eine Besonderheit für die delegierte Rechtsetzung im Verbrauchsteuerrecht darstellen. Daher ist die erste zu untersuchende Gruppe in dieser Kategorie die Konkretisierung von Tatbestandsvoraussetzungen der Steuerentstehung, die sich so auch in jedem anderen Steuergesetz finden lässt.

Für die Folgen einer Steuerentstehung enthalten auch die Gesetze des besonderen Verbrauchsteuerrechts Regelungen über den Steuerschuldner und das Besteuerungsverfahren. Bei letzterem ist zum einen zu beachten, dass es sich bei den besonderen Verbrauchsteuern um indirekte Steuern handelt.[400] Zum anderen muss berücksichtigt werden, dass das Besteuerungsverfahren der besonderen Verbrauchsteuern mit wenigen Ausnahmen vom Selbstveranlagungsprinzip getragen wird.[401] Dabei wird der ansonsten übliche Steuerbescheid im besonderen Verbrauchsteuerrecht durch eine Steueranmeldung ersetzt, die eine Steuererklärung mit Selbstberechnung durch den Steuerschuldner im Sinne von § 150 Abs. 1 Satz 3 AO darstellt.[402] Diese Steueranmeldung gilt nach §§ 167, 168 AO unmittelbar als Steuerfestsetzung unter dem Vorbehalt der Nachprüfung und steht damit in ihrer Wirkung dem Steuerbescheid gleich.[403] Aus dieser Steuererhebungssystematik ergibt sich ein für die Steuerbehörden im Vergleich zu anderen Steuerarten deutlich geringerer Verwaltungsaufwand und auf der Seite der Steuerpflichtigen eine im Wesentlichen autonome, also ohne unmittelbare Beteiligung der Steuerbehörden mögliche Verfügungsgewalt über die Ware.[404] Als wesentliche Regelung für das Besteuerungsverfahren bedarf es noch einer Frist zur Entrichtung der so festgesetzten Steuern und damit einer Regelung der Fälligkeit. Teilweise werden solche Regelungen noch von Anzeigepflichten oder der Anforderung von Sicherheitsleistungen flankiert. Die zweite näher zu betrachtende Gruppe von Delegationen im Zusammenhang mit der Steuerentstehung betrifft dieses Besteuerungsverfahren.

Als dritte Gruppe findet sich in einigen Delegationen die Möglichkeit zur Schaffung von Steuerentstehungstatbeständen im Rahmen einer Rechtsverordnung.

400 Vgl. dazu ausführlich oben B. III. 1. c) cc), Seiten 67 ff.
401 *Schröer-Schallenberg* in *Bongartz/Schröer-Schallenberg*, F 18.
402 *Schröer-Schallenberg* in *Bongartz/Schröer-Schallenberg*, F 15 f.
403 *Schröer-Schallenberg* in *Bongartz/Schröer-Schallenberg*, F 16.
404 *Schröer-Schallenberg* in *Bongartz/Schröer-Schallenberg*, F 16.

2. Delegierte Rechtsetzung

Im Folgenden werden nun die Delegationen im Bereich der Steuerentstehung und der Steuerschuldner betrachtet.

Delegationsgegenstand	Ermächtigungsgrundlagen in den Verbrauchsteuergesetzen
a) Konkretisierung von Tatbestandsvoraussetzungen der Steuerentstehung	§ 5 Abs. 3 Nr. 1 d); § 17 Abs. 7; § 18 Abs. 8 Nr. 1; § 23 Abs. 3; § 24 Abs. 5; § 25 Abs.7; § 26 Abs. 3; § 37 Nr. 2 AlkStG § 20 Abs. 6, § 21 Abs. 8, § 28 Nr. 2, § 29 Abs. 3 Nr. 9 + 10 + 12 BierStG § 66 Abs. 1 Nr. 3), Nr. 6 b) + f), Nr. 7 a), Nr. 19 EnergieStG § 10 Abs. 3, § 11 Abs. 6, § 16 Abs. 6, § 17 Abs. 8, § 18 Abs. 7, § 19 Abs. 4, § 23 Abs. 1 Nr. 2 KaffeeStG § 13 Abs. 7, § 14 Abs. 6, § 19 Abs. 3, § 20 Abs. 6, § 21 Abs. 8, § 22 Abs. 4, § 28 Nr. 2 SchaumwZwStG § 11 Nr. 2 a) StromStG § 14 Abs. 7, § 15 Abs. 7, § 22 Abs. 4, § 23 Abs. 4, § 35 Nr. 2 TabakStG

Delegationsgegenstand	Ermächtigungsgrundlagen in den Verbrauchsteuergesetzen
b) Besteuerungsverfahren, insbesondere Steueranmeldung, Fälligkeit und Steuerschuldner	§ 3 Abs. 3 Nr. 2; § 9 Abs. 4 Nr. 1-6; § 10 Abs. 5 Nr. 1-4; § 11 Abs. 6 Nr. 1-6; § 12 Abs. 4; § 18 Abs. 8 Nr. 2; § 19 Abs. 4; § 22 Abs. 5; § 24 Abs. 5; § 25 Abs.7; § 37 Nr. 2, 3 a), 4-7; § 31 Abs. 3 Nr. 1-3; § 32 Abs. 3 Nr. 1 + 2 AlkStG § 18 Abs. 5, 20 Abs. 6, § 21 Abs. 8, § 28 Nr. 3 a), 4 a)-h); § 29 Abs. 3 Nr. 11, 13 BierStG § 66 Abs. 1 Nr. 1 a), 4 d), 5 f), 6 a), c), d), Nr. 7 a), b), Nr. 9 a)-c), Nr. 10 a)-c), Nr. 14, Nr. 16, Nr. 20 EnergieStG § 15 Abs. 5, § 17 Abs. 8, § 18 Abs. 7; § 23 Abs. 1 Nr. 4-6 KaffeeStG § 2 Abs. 4, § 15 Abs. 3, § 18 Abs. 5, § 20 Abs. 6, § 21 Abs. 8, § 28 Nr. 3 a), 4-7 SchaumwZwStG § 11 Nr. 5-7, Nr. 15, Nr. 16 StromStG § 16 Abs. 2 Nr. 1 + 2, § 17 Abs. 4 Nr. 1-3 § 18 Abs. 3, § 21 Abs. 5, § 23 Abs. 4, § 24 Abs. 2, § 26 Abs. 4; § 28 Abs. 2, § 35 Abs. 1 Nr. 3 a), 4-7 TabakStG
c) Schaffung von Steuerentstehungstatbeständen	§ 28 Abs. 4 Nr. 1 d); § 37 Nr. 1 d) AlkStG § 28 Nr. 1 d) BierStG § 66 Abs. 1 Nr. 8 f), Nr. 17, Nr. 18 Satz 2, 18a c) EnergieStG § 20 Abs. 2; 23 Abs. 1 Nr. 1 d) KaffeeStG § 28 Abs. 1 Nr. 1 d) SchaumwZwStG § 11 Nr. 8 c), Nr. 12 Satz 2 StromStG § 35 Nr. 1 d) TabakStG

a) Konkretisierung von Tatbestandsvoraussetzungen der Steuerentstehung

Die umfangreichste Gruppe von Delegationen betrifft die Konkretisierung von Tatbestandsvoraussetzungen der jeweiligen Entstehungsnormen. Innerhalb dieser Gruppe findet sich am häufigsten eine Delegation, die sich allgemein auf den Steuerentstehungstatbestand und die damit verbundene Steuerschuldnerschaft bezieht. Ohne weitere Konkretisierung wird es dem Verordnungsgeber ermöglicht, im Wege der Rechtsverordnung Vorschriften zum Steuerentstehungstatbestand zu erlassen.

Als erstes Beispiel kann die Delegation zum § 14 Abs. 3 BierStG dienen, welche sich in § 29 Abs. 3 Nr. 10 BierStG befindet. Grundsätzlich entsteht die Steuer für verbrauchsteuerpflichtige Waren im Zusammenhang mit den bereits genannten Steuerentstehungstatbeständen. Allerdings entsteht die Steuer nach § 14 Abs. 3 BierStG nicht, sofern die Steuergegenstände auf Grund ihrer Beschaffenheit oder in Folge unvorhersehbarer Ereignisse oder höherer Gewalt vollständig zerstört oder unwiederbringlich verloren gegangen sind. Damit stellt diese Vorschrift die vollständige Zerstörung und den unwiederbringlichen Verlust[405] als Negativmerkmal den Steuerentstehungstatbeständen des § 14 Abs. 1 BierStG gegenüber. Nach § 14 Abs. 3 Satz 2 BierStG sind beide Fälle durch den Steuerschuldner hinreichend nachzuweisen. Über die Delegationsnorm des § 29 Abs. 3 Nr. 10 BierStG wird dem Verordnungsgeber die Möglichkeit eingeräumt, durch Rechtsverordnung mit Zustimmung des Bundesrates zur Sicherung des Steueraufkommens und zur Wahrung der Gleichmäßigkeit der Besteuerung Vorschriften zum § 14 Absatz 3 BierStG zu erlassen, insbesondere zu den Anforderungen an den Nachweis. Diesbezüglich hat der Verordnungsgeber in § 30 Abs. 3 BierStG die Forderung aufgestellt, dass, wenn Bier während der Beförderung infolge unvorhersehbarer Ereignisse oder höherer Gewalt vollständig zerstört oder unwiederbringlich verloren gegangen ist, der Beförderer dies dem Hauptzollamt unverzüglich anzuzeigen und durch geeignete Unterlagen nachzuweisen hat. Damit handelt es sich um kaum mehr als eine Verfahrensvorschrift über den Nachweis des Vorliegens einer Tatbestandsvoraussetzung, die am Ende zu einer Verneinung des Steuerentstehungstatbestands führt. Die Verordnungsregelung geht dabei nur minimal über die gesetzliche Vorzeichnung hinaus, weshalb sie auch durchaus als reine Regelung zum Besteuerungsverfahren gesehen werden könnte und auch in der Gruppe b) hätte eingeordnet werden können. Durch die Anforderungen der unverzüglichen Anzeige und des Nachweises durch geeignete Unterlagen konkretisiert der Verordnungsgeber die gesetzliche Anforderung nur geringfügig,

405 Gebräuchlich sind für diese Regelungen auch die Begriffe „Schwund“ und „Untergang“.

weshalb diese Delegation das Beispiel mit der geringsten Reichweite und dem kleinsten Ermessensspielraum für den Verordnungsgeber in der Gruppe ist.

Als weiteres Beispiel kann hier die Steuerentstehungsnorm des § 20 Abs. 1 BierStG dienen. Nach § 20 Abs. 1 BierStG entsteht die Steuer für Bier, wenn dieses nicht unter Steueraussetzung und damit aus dem freien Verkehr eines anderen Mitgliedstaat in des Steuergebiet zu gewerblichen Zwecken verbracht wird. Das Verbringen zu gewerblichen Zwecken ist dabei vom Verbringen zu privaten Zwecken nach § 19 Abs. 1 BierStG zu unterscheiden. In Fällen des privaten Verbringens entsteht gerade keine Steuer, weshalb das Nichtvorliegen eines Falles von § 19 Abs. 1 BierStG Entstehungsvoraussetzung im § 20 Abs. 1 BierStG ist.[406] Somit ist im Einzelfall des Verbringens festzustellen, ob ein gewerblicher Zweck vorliegt. Der Bezieher wird in diesen Fällen spätestens mit Empfangnahme der Waren im Steuergebiet nach § 20 Abs. 1 Satz 2 BierStG zum Steuerschuldner.[407] Nach § 20 Abs. 6 BierStG wird „das Bundesministerium der Finanzen […] ermächtigt, durch Rechtsverordnung ohne Zustimmung des Bundesrates zur Sicherung des Steueraufkommens Vorschriften zu den Absätzen 1, 2, 4 und 5, insbesondere zum Besteuerungsverfahren und zur Sicherheit, zu erlassen". Diese Ermächtigungsgrundlage nutzt der Verordnungsgeber z.B. im § 34 BierStV, um eine Abgrenzung zwischen privatem und gewerblichem Verbringen zu ermöglichen. Danach gilt ab einer Menge von 110 Litern die widerlegliche Vermutung, dass ein Fall des Verbringens zu gewerblichen Zwecken vorliegt. Hier geht der Verordnungsgeber in seiner Gestaltungsfreiheit weiter und benennt eine konkrete Menge, die zu einer Steuerentstehung führen kann, und wählt zudem noch das Instrument der widerleglichen Vermutung. Im Ergebnis ermöglicht die Delegation auch hier die Ausfüllung einer Tatbestandsvoraussetzung mit der gleichen Wirkung wie auch schon bei § 14 Abs. 3 BierStG, hier sind die dem Verordnungsgeber eingeräumten Gestaltungsmöglichkeit aber deutlich weiter.

Weiterhin kann das Beispiel der Steuerentstehung des § 23 Abs. 1 EnergieStG herangezogen werden. Dieser Steuerentstehungstatbestand greift für bestimmte Energieerzeugnisse, die aufgrund ihrer geringeren „Sensibilität" nicht dem Steueraussetzungsverfahren unterliegen, weil ihre Verwendung zur Erzeugung von Wärme oder als Kraftstoff nicht überwiegend wahrscheinlich ist.[408] Für diese entsteht die Steuer dann im Regelfall erst bei ihrer Abgabe (§ 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EnergieStG) oder ihrer Verwendung (§ 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EnergieStG) als

406 Ausführlich zur Abgrenzung *Bongartz* in *Bongartz/Schröer-Schallenberg*, Rz. E 25 und E 70 ff.

407 *Bongartz* in *Bongartz/Schröer-Schallenberg*, Rz. E 37.

408 *Jatzke* (EVSt), Rz. F 103; *Middendorp* in *Bongartz/Jatzke/Schröer-Schallenberg*, § 23 EnergieStG Rz. 2 m.w.N.

Heiz- oder Kraftstoff. Die Delegationsnorm des § 66 Abs. 1 Nr. 7 a) EnergieStG erlaubt es dem Verordnungsgeber auch hier ohne weitere Konkretisierung, die Begriffe des § 23 EnergieStG näher zu bestimmen. Zentrales Kriterium für die Steuerentstehung ist dabei die Auslegung des Begriffs der Verwendung als Heizstoff. Eine entsprechende Definition findet sich zumindest für das „Verheizen" in § 1a Nr. 12 EnergieStG, der aber ebenfalls der Delegationsnorm des bereits im Rahmen der Steuergegenstandsbestimmung relevanten § 66 Abs. 1 Nr. 3 a) EnergieStG unterliegt.[409] Der Verordnungsgeber hat unter Ausnutzung beider Delegationsnormen in § 1b Abs. 2 EnergieStV eine für eine Steuerentstehung relevante Verwendung eines Energieerzeugnisses als Heizstoff ausgeschlossen, wenn es aus Sicherheitsgründen zum Betrieb von Zünd- oder Lockflammen verwendet wird.[410] Trotz des Vorliegens der gesetzlich bestimmten Tatbestandsvoraussetzungen schließt der Verordnungsgeber über eine nähere Begriffsbestimmung eine Steuerentstehung aus.

Ein weiteres vergleichbares Beispiel findet sich in § 15 Abs. 4 Nr. 1 EnergieStG. Eigentlich entsteht für Kraftstoffe in Fahrzeugen für Personenbeförderung und Lastkraftwagen bei Überfahren der Grenzen aus anderen Mitgliedstaaten nach § 15 Abs. 2 EnergieStG die Steuer für den verbrachten Kraftstoff, es sei denn dieser befindet sich im „Hauptbehälter" des Fahrzeuges. Was aber unter einem solchen Hauptbehälter zu verstehen ist, überlässt der Gesetzgeber in § 66 Abs. 1 Nr. 6. b) EnergieStG der Bestimmung durch den Verordnungsgeber. Auch hier kann dieser durch entsprechend restriktive oder weitgehende Ausfüllung des Begriffs eine Steuerentstehung herbeiführen oder diese verhindern.

Diese Art der Delegation findet sich an zahlreichen anderen Stellen. Ihre Wirkweise ist immer gleich: Der Verordnungsgeber erhält einen Spielraum über die Ausfüllung der Tatbestandsvoraussetzungen eine Steuerentstehung herbeizuführen oder diese zu verhindern. Die Einzelfälle unterscheiden sich lediglich in der Frage, wie weit der Steuerentstehungstatbestand gesetzlich vorgezeichnet ist und wie groß der dem Verordnungsgeber verbleibende Spielraum ist.

409 Vgl. dazu die Ausführungen unter C. I. 2. c), Seiten 109 ff.

410 Dies kann auch dazu führen, dass der verwendete Gegenstand die Eigenschaft als Steuergegenstand nach § 1 Abs. 3 Nr. 2 EnergieStG verliert; zur Wirkungsweise und zu den Hintergründen der Regelung vgl. ausführlich *Schröer-Schallenberg*, ZfZ 2011, 253, 253 ff.

b) Allgemeines Besteuerungsverfahren, insbesondere Steueranmeldung, Fälligkeit und Steuerschuldner

Eine weitere erhebliche Anzahl an Delegationen steht im Zusammenhang mit der Steuerschuldnerschaft und dem Besteuerungsverfahren. Die Gesetze des besonderen Verbrauchsteuerrechts legen in allen Fällen den jeweiligen Steuerschuldner oder sogar eine Mehrzahl von Steuerschuldnern fest und sehen Fristen für die Steueranmeldung und die Fälligkeit der Steuern vor. Damit sind die wesentlichen Eckpunkte des Steuerpflichtigen und des Besteuerungsverfahrens bereits auf gesetzlicher Ebene festgelegt.

Einige Delegationen, wie z.B. § 18 Abs. 5 BierStG, erlauben jedoch unter eng begrenzten Voraussetzungen eine in der Verordnung zu regelnde Abweichung von den gesetzlich vorgeschriebenen Anmelde- und Fälligkeitsregelungen. So kann der Verordnungsgeber bei § 18 Abs. 5 BierStG die Besteuerung abweichend regeln, soweit dies zur Sicherung des Steueraufkommens oder zur Anpassung an die Behandlung von im Steuergebiet hergestelltem Bier oder wegen der besonderen Verhältnisse bei der Einfuhr erforderlich ist.

Ebenfalls weitestgehend gesetzlich vorgezeichnet sind die teilweise verlangten Sicherheitsleistungen im Zusammenhang mit Steuerentstehungen ohne einen Bezug zum Steueraussetzungsverfahren wie z.B. in Fällen des gewerblichen Verbringens.[411] Bei § 20 Abs. 6 BierStG beim Verbringen von Bier zu gewerblichen Zwecken ist der spätere Steuerschuldner nach § 20 Abs. 4 BierStG neben einer Anzeigepflicht vor dem Verbringen auch zur Leistung einer Sicherheit für die entstehende Steuer verpflichtet. Die konkrete Ausgestaltung der Sicherheit wird dann aber über § 20 Abs. 6 BierStG dem Verordnungsgeber überlassen.

Abgesehen von den vorgenannten beiden Beispielen haben die übrigen Delegationen dieser Gruppe vor allem die Gestaltung und Regelung des Besteuerungsverfahrens im Sinne von Anzeige-, Anmelde-, Dokumentations- und Genehmigungspflichten sowie dem Vorschreiben der Verwendung bestimmter Vordrucke oder sogar elektronischer Meldeverfahren zum Gegenstand. Teilweise gehen die Verfahrensregelungen auch so weit, dass nicht steuerpflichtigen Personen, die aber mit Steuergegenständen handeln oder in Berührung kommen, besondere Pflichten auferlegt werden, wie z.B. in § 31 Abs. 3 Nr. 1-3 AlkStG.

Als Besonderheit ist in dieser Kategorie jedoch noch die Regelung des § 37 Nr. 7 AlkStG bzw. § 28 Nr. 7 SchaumwZwStG zu nennen. Hier erhält der Verordnungsgeber die Möglichkeit, das Besteuerungsverfahren für Alkoholerzeugnisse bzw. Schaumwein im Verordnungswege durch die Einführung von Steuerzeichen

411 Beispielsweise § 20 Abs. 4 BierStG.

wesentlich zu verändern. Solche Steuerzeichen würden auf zu verkaufenden Alkoholerzeugnissen angebracht werden und wären ein äußerlich sichtbares Kennzeichen für die ordnungsgemäße Entrichtung der Steuern, was ein zusätzliches Instrument zur Sicherung des Steueraufkommens wäre.[412] Solche Steuerzeichen sind im deutschen Verbrauchsteuerrecht bisher nur bei der Tabaksteuer in Verwendung.[413]

Als weitere Besonderheit ist in dieser Kategorie das so genannte Abfindungsbrennen zu nennen. Das Abfindungsbrennen ist mit den Vorschriften der § 9 Abs. 4 Nr. 1-6, § 10 Abs. 5 Nr. 1-4, § 11 Abs. 6 Nr. 1-6, § 12 Abs. 4 und § 18 Abs. 8 Nr. 2 AlkStG für einen Großteil der Delegationen im Besteuerungsverfahren ursächlich. Das Abfindungsbrennen ist ein „Überbleibsel" des bis ins Jahr 2017 bestehenden Branntweinmonopols des Staates[414] und ermöglichte es bestimmten Personengruppen, unter Verzicht auf die ansonsten vorgesehenen Sicherungsinstrumente Alkohol herzustellen und die steuerrechtliche Abwicklung im Wege der Pauschalierung zu vereinfachen.[415] Auch im neuen AlkStG wurde diese Einrichtung übernommen. Die grundsätzliche Möglichkeit für das Abfindungsbrennen ist in den §§ 9 bis 12 AlkStG geregelt. Dort werden die Voraussetzungen und die steuerliche Behandlung vorgezeichnet. Allerdings weicht das Besteuerungsverfahren der mit dem Abfindungsbrennen verbundenen Vorgänge doch erheblich vom sonstigen Verfahren ab. Auch die anschließende Veräußerung und Beförderung bedarf spezieller Regelungen. Die Konkretisierung und Lösung der damit verbundenen Fragen werden durch die vorgenannten Ermächtigungsgrundlagen mit unterschiedlichen Fragestellungen, die von den Zulassungsvoraussetzungen zum Abfindungsbrennen bis hin zur Überführung von Abfindungsbranntwein in ein Steueraussetzungsverfahren reichen, auf den Verordnungsgeber übertragen. Auch wenn einzelne Detailfragen auch andere Kategorien betreffen können, werden alle diese Regelungen aus Vereinfachungsgründen einheitlich unter die hier gebildete Kategorie des Besteuerungsverfahrens im weitesten Sinne eingeordnet.

412 *Schröer-Schallenberg* in *Bongartz/Schröer-Schallenberg*, Rz. G 202 noch zur Vorgängerregelung in § 159 Nr. 6 BranntwMonG.

413 Ausführlich zur Funktion und zur Verwendung im TabakStG *Bongartz* in *Bongartz/Schröer-Schallenberg*, Rz. K 50 ff.

414 Vgl. ausführlich zu Geschichte und Zukunft des Branntweinmonopols *Schröer-Schallenberg*, ZLR 2013, 159, 159 ff.; ders. in *Bongartz/Schröer-Schallenberg*, Rz. G 5 ff.

415 *Schröer-Schallenberg* in *Bongartz/Schröer-Schallenberg*, Rz. G 62 ff.

c) Schaffung von Steuerentstehungstatbeständen

Bei den Delegationen des Besteuerungsverfahrens überrascht eine in zehn Fällen auftretende Möglichkeit des Verordnungsgebers, einen Steuerentstehungstatbestand in einer Rechtsverordnung vorzusehen.

Ein in allen Verbrauchsteuergesetzen auftretender Fall hängt dabei mit einer ebenfalls im Verordnungswege eingeräumten Möglichkeit zur Schaffung einer Steuerbefreiung zusammen. So kann der Verordnungsgeber z.B. nach § 37 Nr. 1. d) AlkStG eine Steuerbefreiung für alkoholische Erzeugnisse vorsehen, wenn diese Alkoholerzeugnisse durch diplomatische Missionen und konsularische Vertretungen oder eine Truppe nach Artikel XI des NATO-Truppenstatuts und den Artikeln 65 bis 67 des Zusatzabkommens verwendet werden sollen. Sollte es im Rahmen dieser Steuerbefreiung jedoch zu einem Missbrauch kommen, weil die alkoholischen Erzeugnisse z.B. an diesen Regelungen nicht unterfallende Dritte weitergegeben werden, so kann der Verordnungsgeber in der Rechtsverordnung neben der Steuerbefreiung auch einen Steuerentstehungstatbestand vorsehen. Dabei gibt die Ermächtigungsgrundlage als Steuerschuldner alle an dem Missbrauch Beteiligten vor, ohne jedoch Vorgaben über Anmeldungs- und Fälligkeitsregelungen zu machen.

Mit dieser Situation vergleichbar ist die in § 20 Abs. 2 KaffeeStG enthaltene Ermächtigung für den Verordnungsgeber zum Erlass einer Steuerbefreiung für Kaffee, der zur Herstellung kaffeehaltiger Waren eingesetzt wird, sowie die Anordnung einer Steuerentstehung bei einem Verstoß gegen deren Voraussetzungen. Damit soll es Herstellern von kaffeehaltigen Waren ermöglicht werden, den zu Herstellung benötigten Kaffee unversteuert zu beziehen, wenn die kaffeehaltige Ware anschließend aus dem Steuergebiet befördert wird.[416] So werden Wettbewerbsnachteile für solche Hersteller beseitigt und der Umweg über das deutlich aufwändigere Entlastungsverfahren nach § 21 Abs. 3 KaffeeStG vermieden.[417]

Zusätzlich enthalten das EnergieStG und das StromStG weitere Möglichkeiten zur Schaffung von Steuerentstehungstatbeständen. So kann nach § 66 Abs. 1 Nr. 8 f) EnergieStG in bestimmten Fällen einer steuerfreien Verwendung von Energieerzeugnissen in der Schifffahrt ein Steuerentstehungstatbestand nebst dem dazugehörigen Besteuerungsverfahren für Fälle geschaffen werden, in denen die Energieerzeugnisse in „erlaubter Weise“ zweckwidrig verwendet werden. Dabei sind Schuldner und Steuersatz in der Ermächtigungsgrundlage vorgegeben. Eine mit dieser Situation vergleichbare Problematik ergibt sich bei § 66 Abs. 1 Nr. 17 EnergieStG. Hier werden unterschiedlich hoch besteuerte Energieerzeugnisse

416 *Bongartz* in *Bongartz/Schröer-Schallenberg*, Rz. L 32.
417 *Bongartz* in *Bongartz/Schröer-Schallenberg*, Rz. L 32, L 35.

oder ganz oder teilweise nach § 50 EnergieStG entlastete Energieerzeugnisse miteinander gemischt. Auch hier kann der Verordnungsgeber eine Steuerentstehung vorsehen, wobei zumindest die den Mischungsvorgang vornehmende Person als Steuerschuldner festgelegt wird.

In § 11 Nr. 8 c) StromStG wird dem Verordnungsgeber die Möglichkeit der Einführung einer Differenzversteuerung für den Fall ermöglicht, dass nach § 9 Abs. 1 StromStG steuerbefreiter oder nach § 9 Abs. 2 und 3 StromStG steuerermäßigter Strom zu anderen Zwecken entnommen oder an nicht begünstigte Dritte geleistet wird. Diese mit § 66 Abs. 1 Nr. 8 f) EnergieStG vergleichbare Regelung wurde durch den Verordnungsgeber für die Weitergabe von Fahrstrom von Schienenfahrzeugen an Nichtbegünstigte auch in § 13 a StromStV umgesetzt. Auch hier sind Steuerhöhe und Steuerschuldner bereits vorgezeichnet.

IV. Steuerbefreiungen und Steuerentlastungen

Die nächste Kategorie des besonderen Verbrauchsteuerrechts ist die der Steuervergünstigungen, die wiederum in Steuerbefreiungen und Steuerentlastungen zu unterteilen ist.[418] Die Steuerbefreiungen nehmen bestimmte Vorgänge von der Besteuerung ganz aus wobei die Steuerentlastungen die aus der Besteuerung folgende fiskalische Belastung im Nachhinein ganz oder teilweise abmildern. Somit verkürzen sowohl die Steuerbefreiungen als auch die Steuerentlastungen den eigentlich vorgesehenen steuerlichen Zugriff. Aufgrund dieser Wirkung können beide in einer Kategorie zusammengefasst werden.

1. Regelungssystematik

Wie bereits im vorhergehenden Kapitel erläutert, hängen die Steuerentstehungstatbestände des besonderen Verbrauchsteuerrechts regelmäßig von der Verwirklichung eines Realaktes ab, wie z.B. der Entnahme von steuerpflichtigen Waren aus einem Steuerlager.[419] Allerdings sind die Verbrauchsteuern verwendungsorientierte Steuern, durch die nicht jede Verwendung bzw. jeder Verbrauch mit einer Steuer belegt werden soll.[420] So ist es z.B. Besteuerungsziel des Energiesteuergesetzes, die Steuergegenstände zu besteuern, die als Heiz- oder Kraftstoff

418 *Bongartz* in *Bongartz/Schröer-Schallenberg* Rz. E 102; ausführlich zu historisch unterschiedlich verwendeten Begriffen *Jatzke* (System), Seite 102 ff.; *Seer* in *Tipke/Lang*, § 6 Rz. 49; die ebenfalls den Steuervergünsitungen zuzurechnenden tarifären Steuerermäßigungen werden in dieser Arbeit der Kategorie des Steuertarifs zugeordnet.

419 *Bongartz* in *Bongartz/Schröer-Schallenberg*, Rz. E 104.

420 Vgl. dazu oben B. III. 1. c) ff), Seiten 76 ff.

verwendet werden. Liegt jedoch eine andere Verwendung von Energieerzeugnissen z.B. eine Verwendung als Schmierstoff vor, so soll es nicht zu einer Besteuerung kommen. Um jetzt aber in diesen Fällen bei der Entfernung aus dem Steuerlager eine Steuerentstehung zu verhindern, bedarf es einer entsprechenden Steuerbefreiung, wie im hier aufgezeigten Fall nach § 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EnergieStG. Die Steuerbefreiungen sind ein verwendungsabhängiges Korrektiv und damit ein negatives Tatbestandsmerkmal der Steuerentstehungstatbestände.[421]

Die von der Besteuerung ausgenommenen Steuergegenstände befinden sich beim Greifen der Voraussetzungen dann im Verfahren der Steuerbefreiung.[422] Dabei unterscheidet man grundsätzlich zwischen rein tatbestandlichen Steuerbefreiungen, die bei bloßer Tatbestandsverwirklichung greifen, und erlaubnisabhängigen Steuerbefreiungen, deren Inanspruchnahme von einer zuvor erteilten Erlaubnis abhängt.[423] Letztere kann entweder in Form eines einzelnen Steuerverwaltungsaktes erteilt werden, als sog. förmliche Einzelerlaubnis, oder erfolgen im Wege der Rechtsverordnung als sog. allgemeine Erlaubnis.[424]

Wird für Steuergegenstände eine Steuerbefreiung in Anspruch genommen und werden diese anschließend doch zu besteuerungswürdigen Zwecken verwendet, so finden entsprechende Steuerentstehungstatbestände Anwendung. Diese das Verfahren der Steuerbefreiung absichernden Tatbestände werden auch unter den Begriff der „zweckwidrigen" Verwendung gefasst.[425] Diese Fälle wurden aber bereits in die vorangegangene Kategorie der Steuerentstehungstatbestände eingeordnet.

Im Gegensatz zu den Steuerbefreiungen werden Steuerermäßigungen in Form der Entlastungen nicht im Rahmen eines Steuerentstehungstatbestands berücksichtigt. Vielmehr ermäßigen sie nachträglich die einmal auferlegte Steuerlast. Im besonderen Verbrauchsteuerrecht findet sich eine allgemeine Definition nur in § 45 EnergieStG, unterteilt in die Unterformen Erlass, Erstattung und Vergütung. Ein Erlass liegt vor, wenn die Steuer vom Schuldner noch nicht entrichtet wurde, wohingegen bei einer Erstattung die Entrichtung bereits stattgefunden hat.[426] Beide

421 *Bongartz* in *Bongartz/Schröer-Schallenberg*, Rz. E 116; *Jatzke* (System), Seiten 105 ff.
422 Ausführlich zu diesen Begrifflichkeiten im EnergieStG *Schröer-Schallenberg* in *Bongartz/Jatzke/Schröer-Schallenberg*, § 24 EnergieStG Rz. 4 ff.
423 *Bongartz* in *Bongartz/Schröer-Schallenberg*, Rz. E 107 f.; *Schröer-Schallenberg* in *Bongartz/Jatzke/Schröer-Schallenberg*, § 24 EnergieStG Rz. 4 ff.
424 *Bongartz* in *Bongartz/Schröer-Schallenberg*, Rz. E 112 f.; *Schröer-Schallenberg* in *Bongartz/Jatzke/Schröer-Schallenberg*, § 24 EnergieStG Rz. 26 ff.
425 *Schröer-Schallenberg* in *Bongartz/Jatzke/Schröer-Schallenberg*, § 30 EnergieStG Rz. 1; *Bongartz* in *Bongartz/Schröer-Schallenberg*, Rz. E 126.
426 *Bongartz* in *Bongartz/Schröer-Schallenberg*, Rz. E 131.

werden dem eigentlichen Steuerschuldner gewährt, eine Vergütung erfolgt jedoch gegenüber einem Dritten, regelmäßig dem Steuerlastträger, der aufgrund der indirekten Besteuerung der besonderen Verbrauchsteuern mit dem Steuerschuldner personenverschieden ist.[427] Alle drei Unterfälle setzen jedoch in Abgrenzung zu den Steuerbefreiungen nach der Verwirklichung eines Steuerentstehungstatbestands und ohne die Verwirklichung einer Steuerbefreiung an, da es bei der Inanspruchnahme jeder Steuerentlastung um die Verwendung von nachweislich versteuerten Waren geht. Bei den Entlastungsregelungen werden auf gesetzlicher Ebene im Regelfall die Voraussetzungen, die Höhe der Entlastung und die zur Entlastung berechtigte Person – der sog. Entlastungsberechtigte – vorgegeben.

Steuerentlastungen existieren im besonderen Verbrauchsteuerrecht in großer Zahl, was seine Ursache in der mit diesen Steuern gleichzeitig verfolgten Lenkungszwecke hat. Sie lassen sich daher zum einen unterteilen in steuersystematische Entlastungen, weil die Ware z.B. aus dem Steuergebiet verbracht wurde oder weil sie aus dem freien Verkehr wieder in das Steueraussetzungsverfahren übernommen wird.[428] Zum anderen existieren Steuerentlastungstatbestände aus steuerpolitischen Gründen wie z.B. in § 56 EnergieStG für Kraftstoffe, die im öffentlichen Personennahverkehr verwendet werden.

Das mit den Steuerentlastungen zusammenhängende Verfahren ist durch die Bestimmung von Nachweisen und Vordrucken und die Festlegung von Entlastungszeiträumen und entsprechenden Fristen gekennzeichnet.

2. Delegierte Rechtsetzung

Die in dieser Kategorie erfolgenden Delegationen sind – ähnlich wie schon bei den Steuerentstehungstatbeständen – in die Bereiche der Konkretisierung von Voraussetzungen einer Steuerbefreiung bzw. Steuerentlastung und die dazugehörigen Verfahrensregelungen zu unterteilen. Außerdem existieren Delegationen, die es dem Verordnungsgeber ermöglichen, Steuerbefreiungen bzw. Steuerentlastungen im Verordnungswege zu schaffen oder bestimmte Einzelfälle von diesen auszunehmen.

427 *Bongartz* in *Bongartz/Schröer-Schallenberg*, Rz. E 131.
428 Zur vollständigen Auflistung vgl. *Bongartz* in *Bongartz/Schröer-Schallenberg*, Rz. E 130.

Delegationsgegenstand	Ermächtigungsgrundlagen in den Verbrauchsteuergesetzen
a) Konkretisierung von Voraussetzungen einer Steuerbefreiung/-entlastung	§ 27 Abs. 3 Nr. 1 a)-c); § 29 Abs. 2 AlkStG § 23 Abs. 3 Nr. 1 a)-c); § 24 Abs. 3 BierStG § 66 Abs. 1 Nr. 8 a), d), 9 d), 10 d), 11 a), d), g); § 66b Abs. 1-4 EnergieStG § 23 Abs. 3 Nr. 1 a)-c); § 24 Abs. 2 SchaumwZwStG § 11 Nr. 4, Nr. 9 + 10; § 12 Abs. 1-4 StromStG
b) Verfahrensregelungen bei Steuerbefreiungen/-entlastungen	§ 27 Abs. 3 Nr. 1 d); § 28 Abs. 4 Nr. 1 a) + b); § 28 Abs. 4 Nr. 2 b); § 29 Abs. 2; § 30 Abs. 4 Nr. 1 AlkStG § 23 Abs. 3 Nr. 1 d); § 23a Abs. 4 Nr. 1 a) + b); § 23a Abs. 4 Nr. 2 b); § 24 Abs. 3; § 25 Abs. 3 Nr. 1 BierStG § 66 Abs. 1 Nr. 8 a), b), 9 d) e), 10 d), 11 a), c), b), e) EnergieStG § 21 Abs. 4 Nr. 1; § 21 Abs. 4 Nr. 3 KaffeeStG § 23 Abs. 3 Nr. 1 d), § 23a Abs. 4 Nr. 1 a) + b), § 23a Abs. 4 Nr. 2 b), § 24 Abs. 2, ; § 25 Abs. 4 Nr. 1 SchaumwZwStG § 11 Nr. 3. a)-d), 8 d), 10 StromStG § 30 Abs. 4 Nr. 2; § 31 Abs. 4 Nr. 1 + 2.; § 32 Abs. 5 Nr. 1 + Nr. 2 TabakStG

Delegationsgegenstand	Ermächtigungsgrundlagen in den Verbrauchsteuergesetzen
c) Schaffung von Steuerbefreiungen/Steuerentlastungen	§ 27 Abs. 2 Nr. 3; § 37 Nr. 1 a)-c); § 37 Nr. 3 b) AlkStG § 23 Abs. 3 Nr. 2; § 28 Nr. 1 a)-c); § 28 Nr. 3 b); § 29 Abs. 2 BierStG § 66 Abs. 1 Nr. 1, 8 a), 18 a)-c), 18a a) + b) EnergieStG § 21 Abs. 4 Nr. 2; § 23 Abs. 1 Nr. 1 a)-c); Nr. 3 KaffeeStG § 23 Abs. 3 Nr. 2, § 28 Abs. 1 Nr. 1 a)-c), Nr. 3 b) SchaumwZwStG § 11 Nr. 3 d), Nr. 8 b), Nr. 9, Nr. 12 a)-c), Nr. 14 a)-c) StromStG § 35 Abs. 1 Nr. 1 a)-c); Nr. 3 b) TabakStG
d) Ausschluss bestimmter Einzelfälle von einer Steuerbefreiung	§ 27 Abs. 3 Nr. 2; § 28 Abs. 4 Nr. 2 a); § 30 Abs. 4 Nr. 2 AlkStG § 23a Abs. 4 Nr. 2 a); § 25 Abs. 3 Nr. 2; § 29 Abs. 1 BierStG § 66 Abs. 1 Nr. 8 a), e), g), 9 f), 10 f) Energie-StG § 21 Abs. 4 Nr. 4 KaffeeStG § 23a Abs. 4 Nr. 2 a); § 25 Abs. 4 Nr. 2 SchaumwZwStG § 30 Abs. 4 Nr. 1; § 32 Abs. 5 Nr. 3 TabakStG

a) Konkretisierung von Voraussetzungen einer Steuerbefreiung/-entlastung

Wie auch schon bei den Steuerentstehungstatbeständen bildet in der Kategorie der Steuerbefreiungen und Steuerentlastungen die Konkretisierungsmöglichkeit von Tatbestandsvoraussetzungen die erste zu betrachtende Gruppe. Hier wird es dem Verordnungsgeber ohne weitere Konkretisierung ermöglicht, Tatbestandsvoraussetzungen näher zu konkretisieren.

Die größte Anzahl an Delegationen findet sich dabei im Energiesteuergesetz. Allerdings spiegelt die Menge der Delegationen hier auch die in diesem Gesetz im

Vergleich zu den anderen Gesetzen des besonderen Verbrauchsteuerrechts hohe Anzahl an Steuerbefreiungs- und Entlastungsnormen wieder, welche wiederum mit den fiskalischen Lenkungszwecken des Gesetzes zusammenhängen. Aus diesem Bereich stammt auch die Vorschrift des § 66 Abs. 1 Nr. 8 a) EnergieStG, die exemplarisch für diese Gruppe steht. Demnach kann der Verordnungsgeber „zur Verfahrensvereinfachung, zur Vermeidung unangemessener wirtschaftlicher Belastungen sowie zur Sicherung der Gleichmäßigkeit der Besteuerung und des Steueraufkommens Bestimmungen zu den §§ 24 bis 30 […] erlassen und dabei insbesondere […] die Voraussetzungen für die Steuerbefreiungen einschließlich der Begriffe näher […] bestimmen […]". Diese Blankettnorm ermöglicht damit dem Verordnungsgeber die nähere Ausgestaltung der Steuerbefreiungen. Davon hat der Verordnungsgeber in § 60 EnergieStV auch Gebrauch gemacht. So hat er zur Steuerbefreiung für in der Schifffahrt verwendete Kraftstoffe in der Verordnung näher bestimmt, was unter Schifffahrt im Sinne der Steuerbefreiungsnorm zu verstehen ist, und somit z.B. nach § 60 Abs. 1 Nr. 1 EnergieStV die stationäre Nutzung von Hotelschiffen ausgenommen und nach § 60 Abs. 3 Nr. 3 + 4 EnergieStV die Seenotrettung oder Schifffahrten zu Forschungszwecken aufgenommen. Derartige Befugnisse für die Konkretisierung von Tatbestandsvoraussetzungen finden sich in dieser Form mit Ausnahme des Kaffeesteuergesetzes in jedem Verbrauchsteuergesetz. Im Bereich der Steuerentlastungen findet sich diese Vorgehensweise ebenfalls, wenn z.B. in § 11 Nr. 10 StromStG heißt, dass der Verordnungsgeber „zur Sicherung des Steueraufkommens und der Gleichmäßigkeit der Besteuerung die Voraussetzungen für die Steuerentlastungen nach den §§ 9a bis 10 einschließlich der Begriffe näher […] bestimmen" kann.

Sehr umfangreich und ausführlich bestimmt sind hingegen die in § 12 StromStG vorgesehenen Delegationen, die sich mit den Tatbestandsvoraussetzungen des Spitzenausgleichs in § 10 StromStG befassen.[429] Voraussetzung für die Entlastung nach § 12 StromStG ist unter anderem nach § 12 Abs. 3 Nr. 1 StromStG, dass die die Entlastung begehrenden Unternehmen ein Energiemanagementsystem einführen oder eine Zertifizierung nach dem Umweltauditgesetz herbeiführen. Diese Voraussetzung hat ihren Ursprung in den beihilferechtlichen Anforderungen des EU-Rechts.[430] Im Ergebnis handelt es sich ebenfalls um die Konkretisierung einer Tatbestandsvoraussetzung für eine Entlastungsnorm. Allerdings wird an dieser Stelle in den Delegationen sehr detailliert festgehalten, welchem Zweck diese Delegationen dienen und welche Reichweite sie haben sollen. Der Verordnungsgeber kann alternative Zertifizierungsmöglichkeiten für bestimmte

429 Eine inhaltlich identische Regelung findet sich in § 66 b EnergieStG im Zusammenhang mit der gleichnamigen Entlastungsmöglichkeit des § 55 EnergieStG.

430 Ausführlich zu den Hintergründen B. III. 4. b), Seiten 94 f.

Unternehmen vorsehen oder das Verfahren der Zertifizierung und die diese durchführenden Stellen näher bestimmen. Eine entsprechende Umsetzung gibt es in Form der Spitzenausgleichs-Effizienzsystemverordnung[431]. Auch wenn der Umfang der zu regelnden Materie hier deutlich weiter geht als bei einigen Begriffsbestimmungen der übrigen Entlastungsnormen im besonderen Verbrauchsteuerrecht so ist die Detailtiefe im Gegensatz zu den vorgenannten Beispielen augenfällig. Eine Ursache dafür mag darin liegen, dass primär nicht das sonst zuständige Bundesministerium der Finanzen, sondern das Bundesministerium für Wirtschaft und Technologie federführend zuständig ist und dadurch auch Zuständigkeiten klar abgegrenzt werden sollten. Dieser Unterschied muss in der späteren verfassungsrechtlichen Würdigung näher betrachtet werden.

Ein weiteres Beispiel für die Möglichkeit der Modifizierung von Voraussetzungen von Steuerbefreiungen ist die in allen Genussmittelsteuern vorgesehene Möglichkeit zum Vergällungsverzicht im Wege der Rechtsverordnung, wie z.B. im § 27 Abs. 3 Nr. 1 b) AlkoholStG. Bei der Vergällung handelt es sich um eine Maßnahme der Steueraufsicht, bei der durch Zugabe von Geschmacks- und Geruchsstoffen der Alkohol für den menschlichen Genuss untauglich gemacht wird, wodurch die zweckgemäße Verwendung gesichert wird.[432] Hier kann der Verordnungsgeber Bestimmungen zur Vergällung erlassen, die unterschiedlichen Vergällungsmittel näher bestimmen oder sogar von der Voraussetzung einer Vergällung ganz absehen.

b) Verfahrensregelungen bei Steuerbefreiungen/-entlastungen

Auch bei den Steuerbefreiungen und den Steuerentlastungen muss das Besteuerungsverfahren konkretisiert werden. Der Gesetzgeber gibt bei einigen Steuerbefreiungen das Erfordernis einer Erlaubnis vor und verlangt bei den Entlastungen einen entsprechenden Antrag. Wie die dazugehörigen Verwaltungsverfahren aussehen sollen, überlässt das Gesetz aber dann weitgehend dem Verordnungsgeber.

Das für bestimmte Steuerbefreiungen notwendige Erlaubnisverfahren ist ebenfalls Gegenstand von Delegationen. Der Verordnungsgeber kann die Antragswege und Nachweise für die Beantragung von Erlaubnissen vorschreiben. Darüber hinaus ist es ihm überlassen, bestimmte Fälle der steuerfreien Verwendung von der ansonsten notwendigen Erteilung einer förmlichen Einzelerlaubnis auszunehmen und nach eigenem Ermessen bestimmte Vorgänge allgemein zu erlauben. So hat der Verordnungsgeber im Energiesteuerrecht auf Grundlage von § 66

431 Ausführlich B. III. 4. b), Seiten 94 f.

432 So noch zur Vorgängerregelung im BranntwMonG *Schröer-Schallenberg* in *Bongartz/Schröer-Schallenberg*, Rz. G 166.

Nr. 8 b) EnergieStG in der Anlage 1 zur Energiesteuerverordnung einen umfangreichen Katalog von allgemein erlaubten Inanspruchnahmen von ansonsten erlaubnisabhängigen Steuerbefreiungen aufgestellt.

Bei den Steuerentlastungen ist neben der Festlegung der Nachweise für das Erfüllen der Entlastungsvoraussetzungen und das Vorschreiben der jeweiligen Vordrucke die am weitesten gehende Verfahrensregelung, die im Wege der Delegation dem Verordnungsgeber zukommt, die Regelung von Ausschlussfristen für Entlastungsanträge. So erlaubt es z.B. § 66 Abs. 1 Nr. 11 b) EnergieStG dem Verordnungsgeber, die Geltendmachung einer Entlastung von der Einhaltung bestimmter Fristen abhängig zu machen, ohne dafür einen Rahmen vorzugeben. In Einzelfällen, wie in § 66 Abs. 1 Nr. 11 e) EnergieStG, kann sogar der Entlastungsberechtigte durch den Verordnungsgeber bestimmt werden. Einen Sonderfall bildet der § 21 Abs. 4 Nr. 3 KaffeeStG, der eine Entlastung von einer vorherigen Zusage des Hauptzollamtes abhängig machen kann.

c) Schaffung von Steuerbefreiungen/-entlastungen

Darüber hinaus enthalten alle Verbrauchsteuergesetze die Möglichkeit, im Verordnungswege umfangreiche Steuerbefreiungs- und Steuerentlastungstatbestände selbst festzulegen.

Ein Beispiel dafür ist die Schaffung von Steuerbefreiungen und Steuerentlastungen bei der Lieferung von Steuergegenständen an NATO-Truppen, diplomatische Missionen, konsularische Vertretungen oder an internationale Einrichtungen. Aufgrund von internationalen Verträgen der EU oder der Bundesrepublik Deutschland sind diese Einrichtungen dazu berechtigt, von einer Steuer unbelastete Steuergegenstände zu erhalten. Die Umsetzung findet aber nur zum Teil auf gesetzlicher Ebene im Verfahren der Beförderung unter Steueraussetzung statt. Im Verbrauchsteuerrecht wird die Umsetzung dieser Verpflichtung, soweit dies nicht bereits durch Gesetz erfolgt ist, durch Ermächtigungsgrundlagen, wie z.B. § 28 Nr. 1 a)-c) BierStG, auf den Verordnungsgeber delegiert.

Ein weiteres Beispiel aus dieser Gruppe ist § 21 Abs. 4 Nr. 2 KaffeeStG, der die Schaffung einer Entlastung bei der Vernichtung kaffeehaltiger Waren im Betrieb des Herstellers ermöglicht. Hierbei soll das Problem gelöst werden, dass die eigentlich grundsätzlich in einem Steuerlager unter Steueraufsicht durchzuführende Vernichtung von steuerpflichtigen Waren bei kaffeehaltigen Waren aufgrund ihrer fehlenden Steuergegenstandsqualität nicht möglich ist.[433] Die konkrete Ausgestaltung erfolgt im Wege der Verordnung.

433 *Bongartz* in *Bongartz/Schröer-Schallenberg*, Rz. L 37.

Durch § 11 Nr. 8 b) StromStG besteht eine weitere Möglichkeit, einen Entlastungstatbestand auf Verordnungsebene zu schaffen. Danach kann die Entnahme von mit dem Regelsteuersatz versteuerten Strom, der eigentlich die Voraussetzungen einer Steuerbegünstigung nach § 9 StromStG erfüllt, nachträglich durch eine Entlastung begünstigt werden. Die Schaffung der dazu notwendigen Entlastungsnorm und des dazu erforderliche Verfahrens wird dem Verordnungsgeber überlassen. Im Ergebnis führt dieser Weg der Begünstigung nur zu einer abweichenden steuerschuldrechtlichen Umsetzung. Für Strom als Fahrstrom für Schienenbahnen hat der Verordnungsgeber dies z.B. in § 13a StromStV entsprechend umgesetzt.

Weitergehender ist die in § 66 Abs. 1 Nr. 11 c) EnergieStG vorgesehene Möglichkeit, den Kreis der in § 52 EnergieStG für eine Entlastung vorgesehenen Energieerzeugnisse um solche ohne eigentlich vorgeschriebene Kennzeichnungsstoffe zu erweitern. Damit kann der Verordnungsgeber die Steuerentlastung für in der Schiff- und Luftfahrt verwendete Kraftstoffe ausdehnen. Aber auch hier ist die die grundsätzliche Begünstigung bereits im Gesetz vorgezeichnet, da es sich bei der Kennzeichnung von Energieerzeugnissen vorrangig um ein steuerliches Sicherungsinstrument[434] handelt, auf welches verzichtet werden kann.

In der Summe finden sich in dieser Gruppe der Delegationen abgesehen von den Regelungen für NATO-Truppenteile und Botschaften nur einige Einzelfälle. Allen Delegationen ist aber gemein, dass sie aufgrund von Richtlinienrecht oder gesetzlicher Ausgestaltung bereits erheblich vorgezeichnet sind.

d) Ausschluss bestimmter Einzelfälle von einer Steuerbefreiung/-entlastung

Abschließend gehört in diese Kategorie eine Gruppe von Delegationen, die in bestimmten Einzelfällen die Möglichkeit einräumen, diese von der eigentlich gesetzlich vorgesehenen Begünstigung auszunehmen.

So ermöglicht es § 23a Abs. 4 Nr. 2 a) SchaumwZwStG, bei der Steuerbefreiung Mindestmengen für die Verwendung von Schaumwein vorzuschreiben. Damit kann der Verordnungsgeber kleinere Verwender von der Steuerbegünstigung ausnehmen. Ein vergleichbares Beispiel findet sich in § 21 Abs. 4 Nr. 4 KaffeeStG, nach dem der Verordnungsgeber für die Steuerentlastungen bei Kaffee zur Verwaltungsvereinfachung Mindestmengen vorsehen kann. Durch § 66 Nr. 8 e) EnergieStG erhält der Verordnungsgeber ebenfalls die Möglichkeit, eine eigentlich gesetzlich vorgesehene Steuerbefreiung zu beschränken, indem die steuerfreie

434 *Bongartz* in *Bongartz/Schröer-Schallenberg*, Rz. H 20 ff.

Verwendung nach § 27 Abs. 1 EnergieStG für den Bereich der Binnengewässer einschränkbar wird.

V. Steuertarif

Steuern werden nach § 3 AO generell als Geldleistungen geschuldet, weshalb auch eine Steuerentstehung bei den Verbrauchsteuern das Schulden eines konkreten Geldbetrages zur Folge hat. Daher sind auch in jedem Verbrauchsteuergesetz Regelungen notwendig, die die konkrete Berechnung der Steuerschuld ermöglichen. Diese Regelungen werden auch als Steuertarif bezeichnet und bestehen aus zwei unterschiedlichen Komponenten, nämlich der steuerlichen Bemessungsgrundlage auf der einen und dem Steuersatz auf der anderen Seite.[435] Die Bemessungsgrundlage quantifiziert das Steuerobjekt als Ganzes und legt damit in einer konkreten Zahl fest, was zu besteuern ist.[436] Sie kann entweder der in Geld ausgedrückte Wert des Steuergegenstands oder aber ein technisches Merkmal wie Stückzahl, Gewicht, Volumen oder Flächenmaß sein.[437] Der Steuersatz hingegen ist diejenige Größe, aus der sich schließlich der konkrete Steuerbetrag unter Bezugnahme auf die Bemessungsgrundlage ergibt und der damit die funktionale Beziehung zwischen beiden herstellt.[438] Damit ergibt sich aus der Bemessungsgrundlage und dem Steuersatz die tatsächliche Höhe der Steuerschuld.

435 *Bongartz* in *Bongartz/Schröer-Schallenberg*, Rz. C 75; *Bayer* Rz. 1453; *Birk/Desens/Tappe*, Rz. 94 ff.

436 *Seer* in *Tipke/Lang*, § 6 Rz. 44 mit dem Hinweis, dass hier auch die Begriffe – „Besteuerungsgrundlage, Steuermaßstab, maßgeblicher Wert" – verwendet werden; *Bayer*, Rz. 1453.

437 *Bongartz* in *Bongartz/Schröer-Schallenberg*, Rz. C 78; *Seer* in *Tipke/Lang*, § 6 Rz. 44.

438 *Seer* in *Tipke/Lang*, § 6 Rz. 44.

1. Regelungssystematik

Das Verbrauchsteuerrecht kennt in der Regel nur die Orientierung der Bemessungsgrundlagen an technischen Merkmalen. Dabei werden die Steuergegenstände nach dem Alkoholgehalt[439], nach Grad Plato[440], Hektoliter[441], Liter[442], Megawattstunden[443], Stück[444], Kilogramm[445] und Gigajoule[446] bemessen. Insoweit ist im Verbrauchsteuerrecht die spezifische, also die an technischen Merkmalen ausgerichtete, Bemessungsgrundlage der Regelfall.[447] Die einzige Ausnahme findet sich im Tabaksteuerrecht. Dort sieht der Steuertarif in § 2 TabakStG zusätzlich zur Orientierung an der Stückzahl der Zigaretten oder Zigarren bzw. Zigarillos und dem Gewicht des Rauchtabaks eine Berücksichtigung des Kleinverkaufspreises[448] vor. Insoweit handelt es sich auch bei dieser Ausnahme um keine reine Wertsteuer, sondern um eine Kombination aus spezifischem und wertbezogenem Steueranteil.[449]

Die einzelnen Verbrauchsteuergesetze unterscheiden bei den verschiedenen Steuergegenständen auch jeweils unterschiedliche Steuersätze in Abhängigkeit von der Bemessungsgrundlage. Insgesamt sind die Steuersätze im Verbrauchsteuerrecht – abgesehen von einer Ausnahme[450] – alle proportional ausgestaltet, was

439 § 2 AlkopopStG.

440 § 2 BierStG, Grad Plato bezieht sich dabei auf den Stammwürzegehalt des Bieres in Gramm je 100 Gramm Bier, wie er sich nach der großen Ballingschen Formel aus dem im Bier vorhandenen Alkohol- und Extraktgehalt errechnet – entsprechend dieses Gehaltes wird das Bier in Steuerklassen eingeteilt – *Schröer-Schallenberg* in *Bongartz/Schröer-Schallenberg*, Rz. G 286 ff.

441 § 2 Abs. 1 und 2 SchaumwZwStG; § 30 SchaumwZwStG.

442 § 2 Abs. 1 Nr. 1, 2, 3, 4, 6 Abs. 3 Nr. 1, 3 Abs. 5 i.V.m. § 1a Nr. 17 EnergieStG.

443 § 2 Abs. 1 Nr. 7, Abs. 2 Nr. 1, Abs. 3 Nr. 4 i.V.m. § 1a Nr. 18 EnergieStG; § 3 StromStG.

444 § 2 Abs. 1 Nr. 1, 2 TabakStG.

445 § 2 Abs. 1 Nr. 5, 8, Abs. 2 Nr. 2, Abs. 3 Nr. 2, 5, i.V.m. § 1a Nr. 20 EnergieStG; § 2 Abs. 1, 2 KaffeeStG; § 2 Abs. 1 Nr. 3, 4 TabakStG.

446 § 2 Abs. 1 Nr. 9, 10, Abs. 4a i.V.m. § 1a Nr. 19 EnergieStG.

447 *Bongartz* in *Bongartz/Schröer-Schallenberg*, Rz. C 79 unter Verweis auf die dabei mangelnde Bezugnahme auf die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit der Steuerlastträger; *Jatzke* (System), Seite 98.

448 Unter dem Kleinverkaufspreis ist nach § 3 Abs. 1 der Preis zu verstehen, den der Hersteller oder Einführer als Einzelhandelspreis für das jeweilige Tabakprodukt festlegt.

449 *Bongartz* in *Bongartz/Schröer-Schallenberg*, Rz. K 20 ff. mit einer ausführlichen Darstellung dieses Steuertarifs für Tabakwaren.

450 Die Ausnahme ist der in § 2 Abs. 2 bis 5 BierStG vorgesehene ermäßigte Tarif für kleine unabhängige Brauereien; *Bongartz* in *Bongartz/Schröer-Schallenberg*, Rz. C 79.

bedeutet, dass sie unabhängig von der insgesamt zu versteuernden Menge jeweils bezogen auf die Bemessungsgrundlage gleich hoch sind.[451]

Neben den Regelsteuersätzen kennen alle Verbrauchsteuergesetze Steuerermäßigungen in Form von ermäßigten Steuersätzen.[452] Als Beispiel mag insbesondere der differenzierende Steuertarif des EnergieStG dienen. Neben den in § 2 Abs. 1 EnergieStG genannten Regelsteuersätzen kennt der § 2 Abs. 3 EnergieStG für identische Steuergegenstände deutlich ermäßigte Steuersätze, sofern diese Steuergegenstände z.B. in besonders energieeffizient und deswegen ökologisch arbeitenden Kraft-Wärme-Kopplungsanlagen[453] verwendet werden.[454] Aus diesen Differenzierungen lassen sich die mit den Verbrauchsteuern häufig neben den Hauptzweck der Einnahmeerzielung tretenden Lenkungsziele deutlich ablesen.[455]

2. Delegierte Rechtsetzung

Delegationen im Bereich des Steuertarifs sind solche zur Vereinfachung der Bestimmung der Bemessungsgrundlage, die Möglichkeiten zur Abänderung oder Anpassung von Steuersätzen und zur Konkretisierung von Voraussetzungen für ermäßigte Steuersätze.

451 Im Gegensatz zu einer progressiven oder degressiven Ausgestaltung; vgl. *Bongartz* in *Bongartz/Schröer-Schallenberg*, Rz. C 81; *Jatzke* (System), Seiten 98 ff.; zur allgemeinen Begriffsbestimmung *Seer* in *Tipke/Lang*, § 6 Rz. 46 ff.; Bayer, Rz. 1457.

452 Zur allgemeinen Begrifflichkeit vgl. *Seer* in *Tipke/Lang*, § 6 Rz. 46 ff.

453 Sog. KWK-Anlagen nach § 3 Abs. 1 Nr. 2 EnergieStG dienen ausschließlich der gekoppelten Erzeugung von Kraft und Wärme und müssen einen Jahresnutzungsgrad von mindestens 60 Prozent erreichen. Jahresnutzungsgrad ist dabei nach § 3 Abs. 3 EnergieStG der Quotient aus der Summe der genutzten erzeugten mechanischen und thermischen Energie und der Summe der zugeführten Energie aus zu verstehen.

454 Die Verringerung beträgt z.B. bei Gasöl mit geringem Schwefelgehalt von § 2 Abs. 1 Nr. 4 b) EnergieStG 470,40 €/1.000 Liter auf 61,35 €/1.000 Liter nach § 2 Abs. 3 Nr. 1 b) EnergieStG und damit nahezu 87 %.

455 Vgl. schon oben B. III. 5., Seite 99 f.

Delegationsgegenstand	Ermächtigungsgrundlagen in den Verbrauchsteuergesetzen
a) Vereinfachungen/Konkretisierungen zur Bestimmung der Bemessungsgrundlage	§ 2 Abs. 3 Nr. 1 + 3; § 3 Abs. 3 AlkStG § 66 Abs. 1 Nr. 3 a) 2. Alt. EnergieStG § 2 Abs. 3 KaffeeStG § 11 Abs. 1 Nr. 2, Abs. 2 KernbrStG § 2 Abs. 3 i.V.m. § 1 Abs. 4 Nr. 2 SchaumwZwStG § 11 Nr. 11 StromStG § 3 Abs. 8 TabStG
b) Abänderung/Festlegung von Steuersätzen	§ 2 Abs. 3 Nr. 2 AlkStG § 66 Abs. 1 Nr. 3 b) EnergieStG § 2 Abs. 5 + Abs. 6 TabakStG
c) Konkretisierung von Voraussetzungen für ermäßigte Steuersätze	§ 2 Abs. 3 Nr. 1 AlkStG § 29 Abs. 3 Nr. 2 BierStG § 66 Abs. 1 Nr. 3 c) + d); Nr. 12 + 13 EnergieStG § 11 Nr. 8 a) StromStG § 1 Abs. 9 TabakStG

a) Vereinfachungen und Konkretisierungen zur Bestimmung der Bemessungsgrundlage

Die Verbrauchsteuergesetze kennen im Regelfall rein an technischen Merkmalen orientierte Bemessungsgrundlagen. Dabei kann die genaue Bestimmung des Umfangs der Bemessungsgrundlagen in der praktischen Umsetzung im Einzelfall Schwierigkeiten bereiten. Um solchen Schwierigkeiten zu begegnen, kennen fast alle Verbrauchsteuergesetze Delegationen, die Vereinfachungen oder Konkretisierungen der Bestimmung der Bemessungsgrundlagen betreffen.

So ermöglichen es der § 2 Abs. 3 Nr. 1 und 3 sowie § 3 Abs. 3 AlkStG dem Verordnungsgeber, Regelungen zum Alkoholsteuertarif zu erlassen, dessen Bemessungsgrundlage sich am im Alkoholerzeugnis enthaltenen reinen Alkohol orientiert. Mit welchen Instrumenten die Alkoholmenge mit welcher Genauigkeit ermittelt werden muss, ist über diese Ermächtigungsgrundlagen dann in § 3 AlkStV

durch den Verordnungsgeber genauer bestimmt. Eine damit vergleichbare Regelung für Schaumwein in Fertigpackungen findet sich auf Grundlage der Ermächtigung in § 2 Abs. 3 i.V.m. § 1 Abs. 4 Nr. 2 SchaumwZwStG in § 2 SchaumwZwStV. Erstaunlicherweise fehlt eine entsprechende Ermächtigungsgrundlage im BierStG, obwohl der § 2 BierStV eine mit diesen Regelungen vergleichbare Vereinfachung für die Ermittlung der Bemessungsgrundlage bei Bier in Fertigpackungen enthält.

Ähnliche Regelungen zur Konkretisierung bzw. Vereinfachung der Bestimmung der Bemessungsgrundlagen finden sich weiter in § 66 Abs. 1 Nr. 3 a) 2. Alt. EnergieStG, § 2 Abs. 3 KaffeeStG, § 11 Nr. 11 StromStG und § 3 Abs. 8 TabStG.

b) Abänderung bzw. Festlegung von Steuersätzen

Eine weitere Kategorie der Delegationen im Bereich des Steuertarifs bilden solche Übertragungen von Rechtsetzungsbefugnissen, die eine Abänderung bzw. Anpassung oder Neufestlegung von Steuersätzen ermöglichen.

Eine solche Möglichkeit zur Abänderung von Steuersätzen findet sich im § 2 Abs. 3 Nr. 2 AlkStG. Demnach besteht für den Verordnungsgeber die Möglichkeit, die ermäßigten Steuersätze nach § 2 Abs. 2 Nr. 2 AlkStG für in Verschlusskleinbrennereien mit einer Jahreserzeugung bis 4 hl A gewonnenem Alkohol anzupassen, wenn eine Änderung der in der Abfindungsbrennerei zulässigen steuerfreien Überausbeuten erfolgt. Diese Möglichkeit der Abänderung der Steuersätze geht auf den Umstand zurück, dass sowohl Abfindungsbrennereien als auch Verschlusskleinbrennereien[456] aufgrund der geringen Größe der Betriebe und der damit verbundenen schlechteren Rentabilität eine steuerliche Begünstigung erfahren sollen. Bei den Abfindungsbrennereien kommt neben dem ermäßigten Steuersatz aber noch eine auf die §§ 23 ff. AlkStV zurückzuführende sog. steuerfreie Überausbeute[457] hinzu, die die Verschlusskleinbrennereien nicht erhalten. Deswegen beträgt der Steuersatz von Abfindungsbrennereien 1022 €/hl reinem Alkohol und zum Ausgleich der fehlenden steuerfreien Überausbeute bei den Verschlusskleinbrennereien lediglich 730 €/hl reinem Alkohol.[458] Erfolgt nun eine

456 Vgl. zum Begriff der Abfindungsbrennereien und der Verschlusskleinbrennerei *Schröer-Schallenberg* in *Bongartz/Schröer-Schallenberg*, Rz. G 116; *Biehl*, ZfZ 2014, 57, 59 und zur Zukunft dieser Form der Alkoholherstellung ausführlich *Schröer-Schallenberg*, ZLR 2013, 159, 159 ff.; *Biehl*, ZfZ 2014, 57, 58 ff.

457 Da die beim Abfindungsbranntwein erzielten Mengen des hergestellten Alkohols geschätzt werden und diese Schätzung im Regelfall sehr niedrig angesetzt wird, bleibt der überschießende Teil für den Abfindungsbrenner als steuerfreie Überausbeute „übrig".

458 *Schröer-Schallenberg* in *Bongartz/Schröer-Schallenberg*, Rz. G 114.

Anpassung oder gar eine Abschaffung der steuerfreien Überausbeute bei den Abfindungsbrennereien, so ist ebenfalls das Verhältnis dieser beiden begünstigten Steuersätze entsprechend anzupassen, was auf Grundlage der Delegation des § 2 Abs. 3 Nr. 2 AlkStG im Wege der Rechtsverordnung ermöglicht werden soll.

Eine weitere Delegation im Zusammenhang mit der Abänderung von Steuersätzen findet sich in § 66 Abs. 1 Nr. 3 b) EnergieStG. Diese Vorschrift ermöglicht eine Abweichung von den gesetzlich vorgeschriebenen Steuersätzen im Wege der Rechtsverordnung. Eigentlich sind die dem Energiesteuerrecht unterfallenden Steuergegenstände über die entsprechende Verweisung auf die KN in § 1 Abs. 2 EnergieStG aufgelistet. Allerdings findet sich in § 1 Abs. 3 EnergieStG ein Auffangtatbestand, der bestimmte, eigentlich nicht originär dem Energiesteuerrecht unterfallende Gegenstände unter bestimmten Voraussetzungen ebenfalls der Besteuerung unterwirft.[459] Damit soll vermieden werden, dass es zu einer Umgehung der Energiesteuer kommt, indem Steuergegenstände mit nicht der Energiesteuer unterliegenden Stoffen ersetzt werden. Für diese Gegenstände sieht der § 2 Abs. 4 Satz 1 EnergieStG im Falle einer Steuerentstehung eine Regelung für den zur Anwendung gelangenden Steuertarif vor. Demnach werden Steuergegenstände, die im eigentlichen Steuertarif nicht genannt werden, wie die Energieerzeugnisse besteuert, denen die dem Auffangtatbestand unterfallenden Gegenstände nach Verwendungszweck, Ersatzbarkeit bzw. Beschaffenheit am nächsten stehen. Von dieser steuertariflichen Regelung für Energieerzeugnisse nach § 1 Abs. 3 EnergieStG kann der Verordnungsgeber nach § 66 Abs. 1 Nr. 3 b) EnergieStG unter Berücksichtigung der Heizwertunterschiede abweichend von der dazugehörigen Regelung in § 2 Abs. 4 EnergieStG besondere Steuersätze festlegen und sich damit von der gesetzlich eigentlich vorgesehenen Vergleichbarkeitsbesteuerung entfernen.

Die dritte Delegation zur Abänderung von gesetzlich vorgesehenen Steuersätzen findet sich in § 2 Abs. 5 und 6 TabakStG. Dabei handelt es sich um eine der wenigen Delegationen des Verbrauchsteuerrechts, bei deren Einführung doch erhebliche verfassungsrechtliche Bedenken geäußert wurden.[460] Streng genommen handelt es sich hierbei um zwei Delegationen für jeweils unterschiedliche An-

459 *Bongartz* in *Bongartz/Schröer-Schallenberg*, Rz. H 7; *Alexander* in *Bongartz/Jatzke/Schröer-Schallenberg*, § 1 EnergieStG Rz. 20.

460 *Jarsombeck*, ZfZ 2001, 405, 405 ff., der die erste Reaktion mehrerer Bundestagsabgeordneter zu diesem Vorhaben mit den Worten wiedergibt: „Das geht so nicht, die Festsetzung von Steuersätzen ist immer noch Aufgabe des Gesetzgebers."; *Bongartz* in *Bongartz/Schröer-Schallenberg*, Rz. K 24 bezeichnet diese Möglichkeit als „Rarität […], die verfassungsrechtliche Bedenken aufwirft"; *Jatzke* ZfZ 1999, 398, 398 ff.

wendungsbereiche. § 2 Abs. 5 TabakStG ermöglicht eine Anhebung der Tabaksteuer im Wege der Rechtsverordnung zur Vermeidung der Unterschreitung der europarechtlich vorgegebenen Mindeststeuersätze, wohingegen sich § 2 Abs. 6 TabakStG mit der Vermeidung des sog. Kaskadeneffekts durch das Zusammenwirken von Tabak- und Umsatzsteuer beschäftigt.

Für Zigaretten schreibt die Tabaksteuerrichtlinie 2011/64/EWG in Art. 9 f. Mindeststeuersätze vor. Diese hängen nach Art. 10 Abs. 1 bzw. 2 RL 2011/64/EWG maßgeblich vom gewichteten durchschnittlichen Kleinverkaufspreis[461] von Zigaretten ab, so wie sie die Hersteller für den Verkauf ihrer Produkte festlegen. Durch diese Abhängigkeit des Mindeststeuersatzes vom durchschnittlichen Kleinverkaufspreis kann es bei Preiserhöhungen durch die Tabakhersteller zu der Situation kommen, dass die nationalen Steuersätze die europarechtlich vorgeschriebenen Mindeststeuersätze unterschreiten. In diesem Falle muss die Bundesregierung einen Gesetzesentwurf zur Erhöhung der Tabaksteuer dem Bundestag zuleiten, um sich nicht in Widerspruch zum europäischen Verbrauchsteuerrecht zu setzen.[462] Um ein komplexes, langwieriges und um weitere mögliche Problemfelder angereichertes Gesetzgebungsverfahren zu vermeiden, sollte durch die Schaffung der Ermächtigungsgrundlage des § 1 Abs. 5 TabakStG eine Anhebung der Tabaksteuersätze zur Einhaltung der Mindeststeuersätze im Wege der Rechtsverordnung als einfachere, schnellere und weniger aufwändige Lösung geschaffen werden.[463] Nach § 1 Abs. 5 Satz 2 TabakStG ist dabei die erhöhte Tabaksteuer so festzusetzen, dass sie, bezogen auf den gewichteten durchschnittlichen Kleinverkaufspreis für Zigaretten, den europäischen Vorgaben entspricht. Somit bleibt der Handlungsspielraum des Verordnungsgebers hier sehr begrenzt, was aber im Rahmen der verfassungsrechtlichen Bewertung noch genauer zu betrachten sein wird. Von dieser Möglichkeit hat der Verordnungsgeber auch bereits Gebrauch gemacht.[464]

461 Nach Art. 10 Abs. 2 RL 2011/64/EWG sind dies seit dem 01. Januar 2014 60% des gewichteten Kleinverkaufspreises.

462 *Jarsombeck*, ZfZ 2001, 405, 406 noch zu der inhaltlich aber weitgehend identischen Regelung in Art. 2 Abs. 1 der älteren Steuersatzrichtlinie Tabak RL 92/79/EWG.

463 *Jarsombeck*, ZfZ 2001, 405, 406; vgl. auch Begründung der Bundesregierung bei der Einbringung der Vorschrift als Gesetzesvorlage BT.-Drucks. 13/9956 v. 17. Februar 1998 Seiten 8 f.

464 So z.B. die Verordnung zur Änderung des Tabaksteuergesetzes vom 2. Juni 1996 – BGBl. I Seite 1182 und die 2. Verordnung zur Änderung des Tabaksteuergesetzes v. 27. Juli 2000 – BGBl. I Seite 1273; vgl. auch *Jarsombeck*, ZfZ 2001, 405, 406.

Hingegen wurde § 1 Abs. 6 TabakStG geschaffen, um dem sog. Kaskadeneffekt[465] zu begegnen. Ursache dieses Effekts ist der Umstand, dass die Bemessungsgrundlage für die Tabaksteuer nach § 3 Abs. 1 TabakStG der vom Hersteller oder Einführer bestimmte Kleinverkaufspreis[466] der Tabakwaren ist. Bei dem Kleinverkaufspreis handelt es sich um den im Handel durch den Verbraucher zu entrichtenden Preis einer Zigarette, der sich aus den Produktionskosten und Gewinnmargen, aber eben auch aus der Tabaksteuer und der Umsatzsteuer für die jeweilige Zigarette zusammensetzt.[467] Der Kaskadeneffekt tritt dann auf, wenn sich z.B. die Umsatzsteuer erhöht. Durch den Anstieg der Umsatzsteuer steigt der Kleinverkaufspreis der Zigarette, womit gleichzeitig die daran orientierte Tabaksteuer steigt.[468] Weil die Tabaksteuer in die Bemessungsgrundlage der Umsatzsteuer ebenfalls mit einbezogen ist, zieht dieser Anstieg der Tabaksteuer wiederum eine Erhöhung der Umsatzsteuer pro Zigarette nach sich.[469] Die so entstehenden Zusatzbeträge bei Tabak- und Umsatzsteuer schaukeln sich dadurch gegenseitig auf.[470] Allerdings werden die Anstiegsbeträge bei jedem Rechenschritt kleiner, da jeweils nur die Erhöhungsbeiträge an die Bemessungsgrundlage der anderen Steuer weitergegeben werden, weshalb dieser Effekt nach einigen Wiederholungen ausläuft; allerdings nicht ohne eine erhebliche steuerliche Gesamtbelastung der Zigarette zu hinterlassen, die deutlich über der eigentlich beabsichtigten Umsatzsteuererhöhung liegt.[471] Um diesem Kaskadeneffekt zu begegnen kann der Verordnungsgeber nach § 1 Abs. 6 TabakStG im Falle der Erhöhung der Umsatzsteuer den wertabhängigen Tabaksteueranteil des § 2 Abs. 1 TabakStG in einem mathematisch genau festgelegten Umfang[472] im Wege der Rechtsverordnung

465 Der Begriff stammt von *F. Kirchhof* (Doppelbelastung), Seiten 13 ff. und wurde später sogar auf europäischer Ebene verwendet; vgl. auch *Jatzke*, ZfZ 1999, 398, 399 ff.; vgl. zu den verfassungsrechtlichen Bedenken zu diesem Effekt selbst *F. Kirchhof* (Doppelbelastung), Seiten 48 ff.; *Jatzke* (System), Seite 102 bezeichnet diese Phänomen auch als „Rückkopplungseffekt"; *Jarsombeck*, ZfZ 1997, 227, 228 findet den Begriff des „Ping-pong-Effekts" treffender.

466 Der Kleinverkaufspreis ist nach § 3 Abs. 1 TabakStG dabei der Preis, der als Einzelhandelspreis für Zigarren, Zigarillos und Zigaretten je Stück und für Rauchtabak je Kilogramm bestimmt wird. Zumeist wird aber der Packungspreis bestimmt, aus dem sich wiederum der Kleinverkaufspreis nach dem Packungspreis und dem Packungsinhalt je Stück oder Kilogramm ableiten lässt.

467 *Bongartz* in *Bongartz/Schröer-Schallenberg*, Rz. K 25 ff.

468 *Jarsombeck*, ZfZ 2001, 405, 407; *Jatzke*, ZfZ 1999, 398, 399.

469 *Jatzke*, ZfZ 1999, 398, 399.

470 *F. Kirchhof* (Doppelbelastung), Seite 14; *Jatzke*, ZfZ 1999, 398, 399.

471 *F. Kirchhof* (Doppelbelastung), Seite 14.

472 Der § 2 Abs. 5 TabakStG schreibt diesbezüglich exakt vor: „Das Bundesministerium der Finanzen wird ermächtigt […] zur Vermeidung einer allein umsatzsteuerbedingten Ta-

absenken. Dabei ist jedoch zu beachten, dass dies nur insoweit möglich ist, als die durch die TabakRL 2011/64/EWG vorgeschriebenen Mindeststeuersätze nicht unterschritten werden.

Im Ergebnis eröffnet damit § 2 Abs. 5 TabakStG die Möglichkeit, Steuersätze im Wege der Rechtsverordnung anzuheben, während § 2 Abs. 6 TabakStG eine Absenkung der Steuersätze auf gleichem Wege ermöglicht. Die insbesondere zu diesen Ermächtigungsgrundlagen bereits geäußerten verfassungsrechtlichen Bedenken näher zu betrachten, wird die Aufgabe der nachfolgenden Kapitel sein.

c) Konkretisierung von Voraussetzungen für ermäßigte Steuersätze

Eine weitere Unterkategorie im Bereich des Steuertarifs bilden die Delegationen, die dem Verordnungsgeber die Konkretisierung von Voraussetzungen für ermäßigte Steuersätze ermöglichen. Diese finden sich in § 2 Abs. 3 Nr. 1 AlkStG, § 29 Abs. 3 Nr. 2 BierStG, § 66 Abs. 1 Nr. 3 c) und d) EnergieStG und § 1 Abs. 9 TabakStG.

Die Funktionsweise der in dieser Unterkategorie genannten Delegationen ist in allen Gesetzen im Kern gleich. Es geht jeweils um die Möglichkeit, im Wege der Verordnung Regelungen über die Voraussetzungen zu erlassen, die zur Anwendung eines vom Regelsteuersatz abweichenden günstigeren Steuersatzes führen können. So enthält das BierStG neben dem in § 2 Abs. 1 BierStG festgelegten Regelsteuersatz in § 2 Abs. 2 bis 5 BierStG einen ermäßigten Steuertarif für kleinere, unabhängige Brauereien.[473] In diesem Zusammenhang ermächtigt der § 29

baksteuermehrbelastung im Fall der Erhöhung der Umsatzsteuer den wertabhängigen Tabaksteueranteil der Steuersätze in Absatz 1 durch Multiplikation mit dem Quotienten $\frac{100 + \text{Prozentpunkte alte Umsatzsteuer}}{100 + \text{Prozentpunkte neue Umsatzsteuer}}$ zu ändern. Dabei kann das Bundesministerium der Finanzen den Quotienten auf fünf Dezimalstellen runden und den neuen Tabaksteueranteil auf zwei Dezimalstellen aufrunden. Die Änderung unterbleibt, wenn sich danach insgesamt eine Tabaksteuerbelastung ergibt, die unterhalb der globalen Verbrauchsteuer liegt, die in der Richtlinie 92/79/EWG sowie in der Richtlinie 92/80/EWG des Rates vom 19. Oktober 1992 zur Annäherung der Verbrauchsteuern auf andere Tabakwaren als Zigaretten (ABl. L 316 vom 31.10.1992, Seite 10), die zuletzt durch die Richtlinie 2010/12/EU (ABl. L 50 vom 27.2.2010, Seite 1) geändert worden ist, in der jeweils geltenden Fassung vorgeschrieben ist."

473 Dabei handelt es sich um Brauereien, die eine Gesamtjahreserzeugung von weniger als 200.000 hl Bier haben und die weiteren in § 2 Abs. 2 bis 5 BierStG genannten Voraussetzungen erfüllen; zu den Einzelheiten vgl. *Schröer-Schallenberg* in *Bongartz/Schröer-Schallenberg*, Rz. G 289 ff.

Abs. 3 Nr. 2 BierStG den Verordnungsgeber, Vorschriften zum Besteuerungsverfahren und zu dieser Steuerermäßigung zu erlassen und dabei insbesondere Regelungen über die Bewertung einer Brauerei als abhängig oder unabhängig zu treffen.

Weiterhin gibt § 66 Abs. 1 Nr. 3 c) und d) EnergieStG dem Verordnungsgeber die Möglichkeit, für die umfangreich definierten Voraussetzungen für den ermäßigten Energiesteuertarif des § 2 Abs. 3 EnergieStG Begriffe näher zu bestimmen, die Ermittlung der Einhaltung der tatbestandlichen Voraussetzungen des Steuertarifs vorzugeben und Regelungen über Anmelde- und Nachweispflichten zu treffen. Dabei geht es um das gleiche Prinzip, allerdings mit dem Unterschied, dass die zu treffenden Regelungen im Vergleich zum Biersteuerrecht deutlich umfangreicher und von erheblich höherer fiskalischer Bedeutung sind. Dies gilt ebenfalls für § 2 Abs. 3 Nr. 1 AlkStG, der es dem Verordnungsgeber mit einer sehr allgemeinen Formulierung ermöglicht, Regelungen zum Steuertarif und damit auch Regelungen zu den Voraussetzungen des ermäßigten Branntweinsteuertarifs zu treffen.

Eine Besonderheit ist in diesem Zusammenhang die Ermächtigungsgrundlage des § 1 Abs. 9 TabakStG. Danach kann der Verordnungsgeber Einzelheiten zur Feststellung des Stückgewichts für die Einordnung eines Tabakprodukts als Zigarre nach § 1 Abs. 2 Nr. 2. c) i.V.m. Abs. 3 TabakStG festlegen. Die Unterschreitung des Stückgewichtes bewirkt, dass es sich nicht um eine Zigarre i.S.d. § 1 Abs. 2 Nr. 1 TabakStG, sondern um eine Zigarette i.S.d. § 1 Abs. 2 Nr. 2 TabakStG handelt.[474] Da beides Steuergegenstände sind, wirkt sich die Unterscheidung bei der Bestimmung des Stückgewichtes lediglich beim Steuertarif aus, da der Steuersatz für Zigarren deutlich niedriger ist als der für Zigaretten.[475] Daher lässt sich diese Delegation aufgrund ihrer Wirkung am treffendsten in diese Unterkategorie einsortieren, auch wenn man das Verhältnis von Zigaretten und Zigarren bzw. Zigarillos im Tarif des Tabaksteuerrechts nicht als Verhältnis von Regelsteuersatz zu ermäßigtem Steuersatz klassifizieren mag.

474 *Bongartz* in *Bongartz/Schröer-Schallenberg*, Rz. K 5; diese Folge ist darauf zurückzuführen, dass die Zigaretten teilweise negativ von den Zigarren abgegrenzt werden. Handelt es sich bei dem konkreten Gegenstand um einen unmittelbar zum Rauchen geeigneten Tabakstrang, so ist dies steuerrechtlich jedenfalls eine Zigarette, sofern nicht die weiteren Voraussetzungen der Zigarren/Zigarillos gegeben sind.

475 Für den Zeitraum vom 1. Januar 2015 bis zum 14. Februar 2016 mindestens 19,636 Cent je Stück abzüglich der Umsatzsteuer des Kleinverkaufspreises der zu versteuernden Zigarette bzw. 1,4 Cent je Stück und 1,47 Prozent des Kleinverkaufspreises, mindestens 5,760 Cent je Stück abzüglich der Umsatzsteuer des Kleinverkaufspreises der zu versteuernden Zigarre oder des zu versteuernden Zigarillos.

Daneben sind noch § 66 Abs. 1 Nr. 12 und Nr. 13 EnergieStG zu beachten. Ersterer ermöglicht dem Verordnungsgeber, Regelungen zur Kennzeichnung von Energieerzeugnissen und zum Umgang mit diesen zu erlassen. Damit besteht für den Verordnungsgeber die Möglichkeit, bestimmte technische Anforderungen an Energieerzeugnisse zu stellen und bei Nichtbeachtung dieser Anforderungen die Energieerzeugnisse nach dem höchsten in Betracht kommenden Steuersatz zu besteuern. Beide Delegationen zielen auf den Problemkreis der so genannten Kennzeichnung von Gasöl ab. Grundsätzlich kann Gasöl der UPos. 2710 1941 bis 2710 1949 der KN[476] sowohl als Kraftstoff als auch als Heizstoff eingesetzt werden.[477] Als Kraftstoff unterliegt es jedoch den Steuersätzen nach § 2 Abs. 1 Nr. 4 b)[478] EnergieStG mit einem Steuersatz von 470,40 € pro 1.000 Liter, wohingegen bei der Verwendung als Heizstoff nach § 2 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 b) EnergieStG ein Steuersatz von lediglich 61,35 € pro 1.000 Liter maßgeblich wird. Um diese unterschiedlichen Verwendungsmöglichkeiten insbesondere aus Gründen der steuerlichen Überwachung auseinander halten zu können, ist das zur Verwendung als Heizstoff bestimmte Gasöl mit einem Kennzeichnungsstoff zu versehen.[479] Aus dem so gekennzeichnetem Gasöl wird dann nach § 1 Nr. 6 EnergieStV begrifflich so genanntes leichtes Heizöl.[480] Im Kern handelt es sich bei diesen die Kennzeichnung berührenden Delegationen damit um die Konkretisierung von Voraussetzungen für den ermäßigten Steuertarif nach § 2 Abs. 3 EnergieStG.

Den Abschluss in dieser Kategorie bildet schließlich § 11 Nr. 8 a) StromStG. Dieser sieht die nähere Bestimmung von Voraussetzungen für die steuerbegünstigte Entnahme von Strom nach § 9 Abs. 2 und 3 StromStG vor. Mit letzteren Vorschriften ist die Entnahme von Strom für den Fahrbetrieb von Oberleitungsomnibussen und den Schienenbahnverkehr sowie die landseitige Stromversorgung von Schiffen steuerbegünstigt. Für beide Steuerbegünstigungen ist nach § 9 Abs. 4 StromStG ein Erlaubnisverfahren verknüpft, welches mit dem für Steuerbefreiungen[481] erforderlichem Verfahren vergleichbar ist. Durch die Delegation werden die Voraussetzungen für die Steuerbegünstigung und das notwendige Erlaubnisverfahren näher konkretisiert.

476 Zu den Begrifflichkeiten der KN vergleiche oben C. I. 2. a), Seiten 107 f.

477 *Bongartz* in *Bongartz/Schröer-Schallenberg*, Rz. H 20; seit der Einführung modernerer Dieselmotoren mit komplexen Abgasnachbehandlungen gilt dies jedoch nur noch begrenzt, was aber an der bestehenden Kennzeichnungspflicht nichts ändert, vgl. dazu *Alexander* in *Bongartz/Jatzke/Schröer-Schallenberg*, § 2 Rz. 29.

478 Zur Vereinfachung wird für diesen Vergleich ein Schwefelgehalt des Gasöls von höchstens 10mg/kg zugrunde gelegt.

479 Dazu ausführlich *Alexander* in *Bongartz/Jatzke/Schröer-Schallenberg*, § 2 Rz. 28 ff.

480 *Bongartz* in *Bongartz/Schröer-Schallenberg*, Rz. H 20.

481 Vgl. oben C. IV. 2. b), Seiten 139 f.

VI. Sonderfälle

Damit wäre die grundsätzliche Funktionsweise des besonderen Verbrauchsteuerrechts dargestellt, die für Steuergesetze typischen Bestandteile kategorisiert und dabei gleichzeitig die Delegationen dem jeweiligen Bereich zugeordnet. Es verbleiben jedoch einige besondere Bereiche, die nicht den vorgenannten Kategorien zugeordnet werden können bzw. sollen. Die Regelungen über die Fortgeltung des Spitzenausgleichs der § 55 EnergieStG und § 10 StromStG, Delegationen zum Abschluss von bilateralen Vereinbarungen, Ermächtigungsgrundlagen zum Verweis auf Veröffentlichungen sachverständiger Stellen, Delegationen im Zusammenhang mit europäischem Beihilferecht und weitere Ermächtigungsgrundlagen aus anderen Gesetzen sind als besondere Kategorien zu betrachten.

1. Fortgeltung der Steuerentlastung des so genannten Spitzenausgleichs

Eine der politisch und fiskalisch bedeutsamsten Steuervergünstigungen ist der sog. Spitzenausgleich, der in § 55 EnergieStG und § 10 StromStG geregelt ist. Durch diese Entlastung werden Unternehmen des produzierenden Gewerbes von einem großen Teil der durch die ökologische Steuerreform erfolgten Steuererhöhungen zur Aufrechterhaltung der Wettbewerbsfähigkeit ausgenommen.[482] Allerdings haben diese Vorschriften als steuerliche Subvention zu erheblichen Schwierigkeiten geführt, da die Kommission sie als Beihilfe bewertet hat und sie damit unter die Regie des europäischen Beihilferechts fallen.[483] Damit musste die steuerliche Vergünstigung diesem Beihilferecht entsprechen, um nicht die Gefahr eines Beihilfeverfahrens der Kommission verbunden mit einer möglichen Rückforderung der Steuerentlastung nebst Verzinsung auszulösen.[484] Aufgrund des europäischen Beihilferahmens musste die Steuervergünstigung in einen ökologischen Kontext gebracht werden, weshalb die Bundesregierung mit der deutschen Industrie zunächst zum 1. Januar 2007 eine Klimaschutzvereinbarung geschlossen hatte, von deren Einhaltung die Fortgeltung des Spitzenausgleichs abhing.[485] Mit

482 Zur den Hintergründen der ökologischen Steuerreform und die Bedeutung des Spitzenausgleichs ausführlich *Jansen* in *Bongartz/Jatzke/Schröer-Schallenberg*, § 54 EnergieStG Rz. 3 f. m.w.N.

483 Zur Bedeutung und grundlegenden Funktionsweise des europäischen Beihilferechts bei den besonderen Verbrauchsteuern vgl. oben B. III. 4. b), Seiten 94 ff.

484 Zu solchen Rückforderungsverfahren vgl. *Jansen* in *Bongartz/Jatzke/Schröer-Schallenberg*, § 58 EnergieStG; *Jatzke* (EVst), Rz. B 27 ff.

485 *Schröer-Schallenberg* in *Bongartz/Schröer-Schallenberg*, Rz. J 129 m.w.N. zu den Details dieser Vereinbarung und der dazugehörigen Beihilfegenehmigung der Kommission v. 13.6.2007; state aid N 775/2006.

der Neuregelung des Spitzenausgleichs zum Beginn des Jahres 2013[486] wurde die Klimaschutzvereinbarung mit gleicher Wirkung durch eine Vereinbarung zur Steigerung der Energieeffizienz[487] abgelöst.[488] Nach § 55 Abs. 4 Nr. 2 EnergieStG bzw. § 10 Abs. 3 Nr. 2 StromStG darf nach Einhaltung weiterer Voraussetzungen die Steuervergünstigung nur dann ausgezahlt werden, wenn der für das Antragsjahr vorgesehene Zielwert aus dieser Vereinbarung erreicht wurde. Die entsprechende Feststellung zur Einhaltung der Vereinbarung und damit zur Fortgeltung der steuerlichen Vergünstigung erfolgt durch die Bundesregierung auf der Grundlage eines Berichts, der im Rahmen des Monitorings der Vereinbarung[489] erstellt wird. Die Zielwerte aus der Vereinbarung wurden zum Gegenstand der Entlastungsnormen gemacht.[490] Zuletzt hat das mit der Erstellung des Monitoringberichts beauftragte Rheinisch-Westfälische Institut für Wirtschaftsforschung (RWI) die Einhaltung der Vereinbarung festgestellt und die Bundesregierung die entsprechende Fortgeltung der Steuerbegünstigung bekannt gemacht.[491]

Dabei stellt sich zunächst die Frage, ob es sich bei den in § 55 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 EnergieStG und § 10 Abs. 3 Nr. 2 StromStG angeordneten Feststellungen um eine Delegation oder möglicherweise sogar eine Delegation mit Möglichkeit der Subdelegation[492] an das Monitoringinstitut handelt. Voraussetzung für die hier untersuchte unechte, konkurrenzschaffende Delegation ist die Übertragung von Rechtsetzungsmacht. Fraglich ist daher, ob es sich bei der Feststellung zur Fortsetzung der Steuervergünstigung um einen Rechtsetzungsakt handelt. Als Voraussetzung für die Setzung von Recht wäre zu verlangen, dass die Bundesregierung mit dieser Bekanntgabe eine allgemein verbindliche Rechtsnorm schafft. Dies ist hier zunächst noch denkbar, denn natürlich bewirkt die Bundesregierung mit ihrer Feststellung die Fortgeltung einer fiskalisch bedeutsamen Steuerentlastung. Allerdings steht weder ihr noch dem den Monitoringbericht erstellenden Institut dabei ein Handlungsspielraum zur Verfügung. Die Vorgaben für die Erstellung des Berichtes ergeben sich aus der bereits genannten Vereinbarung. In

486 Gesetz zur Änderung des Energiesteuer- und des Stromsteuergesetzes sowie zur Änderung des Luftverkehrsteuergesetzes v. 5. Dezember 2012 (BGBl. I Seite 282).
487 Vereinbarung vom 1. August 2012; Bekanntmachung vom 28.9.2012; BAnz AT 16.10.2012 B1.
488 Ausführlich zur gesamten Neuregelung *Khazzoum*, ZfZ 2013, 281, 281 ff.
489 Kapitel III. der Vereinbarung vom 1.8.2012; Bekanntmachung vom 28.9.2012; BAnz AT 16.10.2012 B1.
490 Anlage zum EnergieStG bzw. zum StromStG; beide angefügt durch Gesetz vom 5.12.2012 (BGBl. I Seite 2436).
491 So erfolgt für den Entlastungszeitraum 2018; Bekanntmachung vom 13. Dezember 2017 (BGBl. I Seite 3936).
492 Vgl. zu den Begriffen der Delegation und der Subdelegation B. I., Seite 39 f.

Abhängigkeit von den Feststellungen des Institutes hat die Bekanntgabe der Bundesregierung im Abgleich mit den jeweiligen gesetzlich niedergelegten Zielwerten zu den Entlastungsnormen zu erfolgen. Es handelt sich damit um einen ermessensfreien Auftrag zum Erlass einer entsprechenden Bekanntgabe. Damit geht weder die Übertragung von Macht einher, noch kommt es zu einer konkurrenzschaffenden Situation zwischen Legislative und Exekutive. Vielmehr hat bereits das Parlament die Fortgeltung der Steuerbegünstigung an eine Bedingung geknüpft und diese Bedingung auch inhaltlich und tatsächlich im Gesetz festgeschrieben. Folglich handelt es sich bei diesen Vorschriften nicht um Delegationen im hier relevanten Sinne, weshalb diese in der Folge nicht weiter zu betrachten sind.

2. Delegationen zum Abschluss von bilateralen Vereinbarungen

Eine weitere Besonderheit bei den Ermächtigungsgrundlagen bilden die Regelungen, die es dem Bundesministerium der Finanzen ermöglichen, bilaterale Vereinbarungen mit anderen Mitgliedstaaten in Bezug auf den grenzüberschreitenden Warenverkehr mit Verbrauchsteuergegenständen in Verfahrensvereinfachungen umzusetzen. Beispiele dafür finden sich in den § 15 Abs. 6 Nr. 2 AlkStG, § 29 Abs. 3 Nr. 8 b) BierStG, § 66 Abs. 1 Nr. 6 e), Abs. 2 Nr. 1-5 EnergieStG, § 11 Abs. 6 Nr. 2 SchaumwZwStG und § 12 Abs. 6 Nr. 2 TabakStG.

So kann z.B. nach § 15 Abs. 6 Nr. 2 AlkStG bei der Beförderung von Erzeugnissen des steuerrechtlich freien Verkehrs durch einen anderen Mitgliedstaat vorgesehen werden, dass durch bilaterale Vereinbarungen mit den jeweiligen Mitgliedstaaten ein vom Regelverfahren abweichendes, vereinfachtes Verfahren zugelassen werden kann. Die umfangreichsten Regelungen darüber finden sich in § 66 Abs. 2 Nr. 1-4 EnergieStG. Danach kann das Bundesministerium der Finanzen mit anderen Mitgliedstaaten Vereinbarungen schließen, durch die z.B. vereinfachte Verfahren für Beförderungen von Energieerzeugnissen in festen Rohrleitungen in einem Verfahren der Steueraussetzung zwischen den Gebieten von zwei oder mehreren Mitgliedstaaten festgelegt werden.

Im Ergebnis ermöglichen diese Regelungen dem Bundesministerium der Finanzen vom Regelverfahren abweichende Vereinfachungen mit anderen Mitgliedstaaten zu verhandeln. Somit kann ein Exekutivorgan das durch Gesetz und umzusetzende Verordnung festgelegte Besteuerungsverfahren eigenständig vereinfachen. Dabei handelt es sich nicht um eine klassische Delegation der Legislative auf die Exekutive zum Erlass einer Rechtsverordnung. In der Verwaltungspraxis werden solche Vereinbarungen des Ministeriums im Erlasswege kommuniziert, weshalb es sich bei diesen Vorschriften um eine Legitimierung einer Abweichung

im Besteuerungsverfahren auf Ebene einer Verwaltungsvorschrift und keine Delegation im hier relevanten Sinne, weshalb auch diese Vorschriften in der Folge außer Betracht bleiben können.

3. Delegationen im Zusammenhang mit dem europäischen Beihilferecht

Eine weitere Gruppe von besonderen Delegationen hat ihre Ursache im europäischen Beihilferecht.[493] Aufgrund der aus diesem Recht folgenden Vorgaben hat der nationale Gesetzgeber zwei Bereiche zu beachten. Zum einen ist er verpflichtet, beihilferelevante steuerliche Begünstigungen nur solchen Unternehmen zu gewähren, die sich weder in wirtschaftlichen Schwierigkeiten befinden, noch eine EU-rechtswidrige Beihilfe erhalten bzw. diese noch nicht zurückgezahlt haben. Daneben verlangen die Beihilfevorschriften noch die Erfassung und ggfs. die Meldung der einem Unternehmen insgesamt gewährten steuerlichen Begünstigungen. Die Zuordnung dieser Ermächtigungsgrundlagen zum „normalen" Besteuerungsverfahren wäre vor dem besonderen Hintergrund dieser Delegationen nicht sachgerecht gewesen, weshalb sie eine eigens zu betrachtende Kategorie darstellen.

a) Unternehmen in Schwierigkeiten und Rückforderungsverfahren

Aus dem EU-Beihilferecht ergibt sich für den Gesetzgeber die Notwendigkeit, beihilferelevante Steuerbegünstigungen nur Unternehmen zu gewähren, die sich nicht in wirtschaftlichen Schwierigkeiten befinden. Die Definition eines Unternehmens in Schwierigkeiten findet sich in Art. 1 Abs. 4 c bzw. 2 Nr. 18 AGVO[494] und in den Leitlinien der Kommission zur Rettung von Unternehmen[495]. Ein Unternehmen ist dann in wirtschaftlichen Schwierigkeiten, wenn in kurzer oder mittlerer Frist ohne staatliches Eingreifen die Einstellung der Geschäftstätigkeit zu erwarten ist. Dies ist, neben anderen Kriterien, spätestens bei der Eröffnung eines Insolvenzverfahrens der Fall.

Die Umsetzung dieser Vorgaben erfolgte im Energie- und Stromsteuergesetz am Anfang des Jahres 2018.[496] Dazu wurden der § 3b EnergieStG und § 2a StromStG

493 Vgl. zur Problematik auch oben B. III. 4. b), Seiten 94 ff.
494 Zu den Hintergründen der AGVO vgl. schon oben B. III. 4. b), Seiten 94 ff.
495 EU-Kommission vom 31. Juli 2014 EG (ABl. EU 2014 Nr. C 249/01).
496 Zweites Gesetz zur Änderung des Energie- und Stromsteuergesetzes v. 27. August 2017, BGBl. I Seiten 3299 ff.

neu eingeführt. Sie enthalten eine entsprechende Auflistung der beihilferelevanten Begünstigungen[497] und die Festlegung, dass eine Gewährung der Steuerbegünstigung unzulässig ist, wenn sich ein Unternehmen im Sinne der vorgenannten Vorschriften in wirtschaftlichen Schwierigkeiten befindet. Gleiches gilt für ein Unternehmen, welches zu einer Rückzahlung von Beihilfen auf Grund eines früheren Beschlusses der Kommission verpflichtet worden und dieser Rückzahlungsanforderung nicht nachgekommen ist. Um die betroffenen Unternehmen durch die Bundesfinanzverwaltung identifizieren zu können, findet sich in den neu eingeführten Vorschriften eine Anzeige- bzw. Meldepflicht für diese Fälle.[498]

Während die nicht zulässige Gewährung solcher Begünstigungen bei Entlastungen unproblematisch ist, weil diese entsprechend „einfach" bei Antragstellung nicht gewährt werden, stellt sich die Umsetzung bei tarifären Steuerermäßigungen oder gar Steuerbefreiungen deutlich komplexer dar, weil in diesen Fällen häufig eine Rückforderung der Vergünstigung in Form eines Steuerentstehungstatbestands erfolgen muss.[499] Zu diesen Umsetzungsfragen schweigt sich das Gesetz allerdings aus. Einzig eine entsprechende Ermächtigungsgrundlage in § 66 Abs. 1 Nr. 3 e) EnergieStG bzw. § 11 Nr. 2 b) StromStG ermöglicht dem Verordnungsgeber die Regelung dieser Fragen unterhalb der gesetzlichen Ebene.

Damit ist auf gesetzlicher Ebene das Problem des Beihilferechts gerade einmal angedeutet. Die Umsetzung vom Verfahren der Mitteilungspflichten bis zu den einzelnen Rückforderungsregelungen ist damit in die Hände des Verordnungsgebers gegeben.

b) Transparenzpflichten

Infolge der Modernisierung des Beihilferechts sind den Mitgliedstaaten zum 1. Juli 2016 umfangreiche Veröffentlichungs-, Informations- und Transparenzpflichten als Erfordernis für die Rechtmäßigkeit mitgliedstaatlicher Beihilfegewährung auferlegt worden, wodurch Transparenz geschaffen werden soll, um so allen Beteiligten die Überprüfung von gewährten Beihilfen zu ermöglichen.[500] Die nationale Umsetzung erfolgt ausschließlich durch Rechtsverordnung, der Energiesteuer- und Stromsteuer-Transparenzverordnung (EnSTransV)[501], auf Grundlage von § 66 Abs. 1 Nr. 3 e), § 66 Abs. 1 Nr. 21 a)-g) EnergieStG und § 11

497 Betroffene Begünstigungen im EnergieStG: §§ 3, 3a, 28 Absatz 1 Satz 1 Nummer 1 und 2 sowie die §§ 47a, 53a, 54, 55, 56 und 57; entsprechend im StromStG: § 9 Absatz 2 und 3 sowie die §§ 9b, 9c und 10 StromStG.

498 Ausführlich *Schröer-Schallenberg*, ZfZ 2017, 314, 318.

499 Zur Problematik ausführlich *Schröer-Schallenberg*, ZfZ 2017, 314, 318.

500 *Ismer/Haußner/Piotrowski*, ZfZ 2016, 278, 278 ff.

501 VO v. 4. Mai 2016 (BGBl. I Seite 1152).

Nr. 2 b) sowie § 11 Nr. 13 a)-g) StromStG. Durch die Verordnung werden die Unternehmen verpflichtet, Art und Umfang der erhaltenen steuerlichen Begünstigungen dem Hauptzollamt zu melden.[502]

In der Folge ist diese Gruppe von Ermächtigungsgrundlagen als Sonderfall näher zu betrachten.

4. Verweis auf Veröffentlichungen sachverständiger Stellen beim Erlass von Rechtsverordnungen

Zuletzt bleibt nach allen Kategorisierungsbemühungen noch die Regelung des § 66 Abs. 3 EnergieStG übrig. Diese Vorschrift enthält die Möglichkeit für den Verordnungsgeber, beim Erlass von Rechtsverordnungen auf Veröffentlichungen sachverständiger Stellen zu verweisen. Gemeint ist mit einer solchen Verweisungsmöglichkeit die Einbeziehung von DIN-Vorschriften in die Rechtsverordnungen des EnergieStG, wie dies beispielhaft in § 110 EnergieStV erfolgt ist. Der Gesetzgeber „erlaubt" innerhalb der Rechtsverordnungen eine bestimmte Regelungstechnik ausdrücklich. Dadurch werden allerdings die Rechtsetzungsbefugnisse der Exekutive weder erweitert noch eingeschränkt, weshalb es sich bei dieser Regelung weder um eine Delegation noch um eine Erlaubnis zur Subdelegation handelt. Auch sie wird in der Folge außer Betracht bleiben.

5. Ermächtigungsgrundlagen außerhalb der Gesetze des besonderen Verbrauchsteuerrechts

Neben den Ermächtigungsgrundlagen, die sich in den Gesetzen des besonderen Verbrauchsteuerrechts finden, existieren eine Reihe weiterer Delegationsnormen, die ebenfalls im besonderen Verbrauchsteuerrecht eine Rolle spielen.

Diese können im Steuerrecht natürlich aus dem „Mantelgesetz" der Abgabenordnung stammen. So erlaubt es z.B. der § 156 Abs. 1 AO dem Bundesministerium der Finanzen durch Rechtsverordnung zu bestimmen, dass eine Steuer nicht festgesetzt wird, wenn der eigentlich festzusetzende Betrag die Summe von 25 € nicht überschreitet. Auch kann über § 381 Abs. 1 AO die Verhängung eines Bußgeldes bei der Verletzung von Verfahrens- oder Anzeigepflichten ermöglicht werden, sofern die jeweilige Rechtsverordnung auf diese Vorschrift verweist.

Solche, aus anderen Bereichen stammende Ermächtigungsgrundlagen, sollen hier jedoch außer Acht gelassen werden, da ansonsten jede in anderen Gesetzen mög-

502 Ausführlich zur Funktionsweise der EnSTransV *Schröer-Schallenberg*, ZfZ 2016, 187 ff.

licherweise für die besonderen Verbrauchsteuern einmal relevant werdende Vorschrift betrachtet werden müsste und eine Eingrenzung des Untersuchungsfeldes dann nicht mehr möglich wäre.

VII. Zusammenfassung

Damit ist die für die weitere Untersuchung notwendige Kategorienbildung abgeschlossen, anhand derer die hier aufgezeigten Beispiele für Delegationen verfassungsrechtlich gewürdigt werden.

Die vorgenommene Zuordnung[503] zeigt die fast unüberschaubare Menge an Ermächtigungsgrundlagen. Auffällig ist das nahezu völlige Fehlen einer einheitlichen Struktur in den Gesetzen. Im Energie- und Stromsteuergesetz besteht die Tendenz, alle Ermächtigungsgrundlagen an das Ende der jeweiligen Gesetze zu „verbannen". Dadurch erhöht sich die Lesbarkeit des Gesetzes erheblich, da nicht an jeder Vorschrift ein „Rattenschwanz" an Delegationsnormen angehängt ist. Jedoch wird dieser Vorteil mit dem Nachteil erkauft, dass ein Rechtsanwender nach dem Studium der eigentlichen gesetzlichen Regelung am Ende des Gesetzes noch eine Prüfung möglicherweise vorhandener Delegationsnormen vorzunehmen hat. Die Hauptdelegationsnorm wäre in diesem Falle der § 66 EnergieStG, der in seinen vier Absätzen ganze 74 Ermächtigungsgrundlagen verschiedenster Natur enthält und einen entsprechenden Umfang aufweist. So ist allein § 66 Abs. 1 EnergieStG in 20 Nummern untergliedert, die wiederum weitere Untergliederungen enthalten. Die Behauptung, dass der § 66 EnergieStG damit die Vorschrift des Energiesteuergesetzes ist, die trotz ihres Umfangs am seltensten gelesen oder beachtet wird, lässt sich zwar kaum empirisch belegen, dürfte aber auch nicht allzu kühn sein.

Den umgekehrten Weg gehen die übrigen Gesetze des besonderen Verbrauchsteuerrechts. Sie enthalten eine Vielzahl von Delegationen unmittelbar als letzten Absatz an den Vorschriften, zu denen sie auch tatsächlich gehören. Das hat bei diesen Gesetzen den umgekehrten Effekt einer schlechteren Lesbarkeit der Vorschriften, aber einer wohl besseren oder zumindest vereinfachten Beachtung der Ermächtigungsgrundlagen.

Abgesehen davon zeigt sich schon jetzt, dass sich die weit überwiegende Anzahl der Ermächtigungsgrundlagen mit dem Besteuerungsverfahren befasst. Dies kann in allen gebildeten Einzelkategorien nachgewiesen werden. Die Kategorien zur

503 Vgl. zur Einordnung der Ermächtigungsgrundlagen in Aufgliederung nach den jeweiligen Gesetzen auch die Tabelle in der Anlage zu dieser Arbeit, Seiten 317 ff.

Steuerentstehung und die zur Steuerbefreiung und zur Steuerentlastung enthalten die größte Anzahl an Ermächtigungsgrundlagen. Eher zurückhaltend agiert der Gesetzgeber beim Steuergegenstand und beim Steuertarif. Umso erstaunlicher wirkt dann der Umstand, dass die Rechtsmaterie zu den europarechtlich auferlegten Transparenzpflichten gleich vollständig delegiert wird.

Bei dieser Kategorienbildung besteht – wie bei jedem überblickartigen Ansatz – natürlich das Problem, dass nicht sämtliche Detailregelungen in den Delegationen des Verbrauchsteuerrechts im Einzelnen betrachtet werden können.

D. Die Bedeutung der Rechtsverordnungen des besonderen Verbrauchsteuerrechts

Die erfolgte Kategorienbildung bezüglich der Ermächtigungsgrundlagen macht die Bedeutung der Rechtsetzung durch Rechtsverordnung deutlich. Jedes der betroffenen Gesetze enthält eine Vielzahl an Ermächtigungsgrundlagen in unterschiedlichen Bereichen und an unterschiedlichen Stellen. Auf den ersten Blick scheint sich daher die eingangs bereits erwähnte hohe Bedeutung der Rechtsetzung durch Rechtsverordnungen für das Rechtsgebiet der Verbrauchsteuern zu bestätigen. Ob den Rechtsverordnungen dieses Rechtsgebiets tatsächlich bei der praktischen Rechtsanwendung die Bedeutung der „häufigsten Fundstelle für geltende Rechtssätze“[504] zukommt, soll aber zumindest in Ansätzen untersucht werden. So hält *Maurer* zwar Rechtsverordnungen für ein „unentbehrliches Instrument im modernen Wirtschafts- und Sozialstaat“[505], wirbt aber gleichzeitig dafür, die praktische Bedeutung der Rechtsverordnungen auch nicht zu überschätzen.[506] Letzteres begründet *Maurer* mit dem Umstand, dass beim Zusammenzählen aller Paragraphen der Gesetze ein Übergewicht der Gesetzesvorschriften festgestellt werden müsse, und dass die „wichtigeren“ Regelungen in den Gesetzen getroffen und durch Rechtsverordnungen nur „ergänzt“ würden.[507] Zur Überprüfung dieser Aussagen soll die Bedeutung der Rechtsverordnung im besonderen Verbrauchsteuerrecht sowohl in quantitativer als auch in qualitativer Hinsicht bewertet und auf Grundlage dieser Bewertung nach maßgeblichen Ursachen gesucht werden.

I. Quantitative Bedeutung der Rechtsverordnungen im besonderen Verbrauchsteuerrecht

In einem ersten Schritt soll die quantitative Bedeutung der Rechtsverordnungen auf dem Gebiet der besonderen Verbrauchsteuern betrachtet werden. Das Rechtsgebiet wird von insgesamt acht Gesetzen getragen. Dabei enthalten diese acht

504 So allgemein als Bedeutungsbewertung von Rechtsverordnungen: *P. Kirchhof* (FS für BVerfG II), Seiten 50, 82; *v. Danwitz*, Jura 2002, 93, 93 m.w.N.

505 *Maurer* (StaatsR I), § 17 Rz. 141.

506 *Maurer* (StaatsR I), § 17 Rz. 142.

507 *Maurer* (StaatsR I), § 17 Rz. 142 befindet sich mit dieser Feststellung aber durchaus auch im Widerspruch zu anderen Untersuchungen wie z.B. *v. Danwitz*, Jura 2002, 93, 93; *Stober* in *Wolff/Bachof/Stober/Kluth*, § 25 Rz. 40.

Gesetze im Sinne der vorangegangenen Kategorisierung insgesamt 366 Ermächtigungsgrundlagen zum Erlass von Rechtsverordnungen.[508] Auf Grundlage dieser Delegationen sind insgesamt neun Rechtsverordnungen erlassen worden.

Der Umfang[509] der acht Gesetze des besonderen Verbrauchsteuerrechts beträgt insgesamt 132 Seiten[510]. Der Umfang der diesen Gesetzen zugeordneten Rechtsverordnungen beträgt hingegen 216 Seiten[511]. Folglich übersteigt die Seitenanzahl der Rechtsetzung durch Rechtsverordnung die der formellen Gesetze um 84 Seiten. Der quantitative Umfang der Rechtsverordnungen im Bereich des besonderen Verbrauchsteuerrechts beträgt folglich das 1,6-fache[512] des Umfangs der Verbrauchsteuergesetze.

Folglich ist isoliert betrachtet zumindest für das Gebiet des besonderen Verbrauchsteuerrechts die Aussage Maurers über die quantitativ dann doch unterhalb der Gesetze liegende Bedeutung nicht haltbar. Zwar erscheint das Zusammenzählen der Paragraphen aufgrund der unterschiedlichen Länge der Vorschriften als ein nicht ideal gewähltes Instrument für eine Quantifizierung. Damit kann aber auch nur die Feststellung getroffen werden, dass in den Rechtsverordnungen deutlich mehr Rechtssätze zu finden sind als im Gesetz. Rein aus dieser Sichtweise mag man dem Satz zustimmen, dass Rechtsverordnungen im besonderen Verbrauchsteuerrecht in der Tat die häufigste Fundstelle von Rechtssätzen sein können.

508 Vgl. dazu oben B. III. 3., Seiten 83 ff.; hierbei ist zu beachten, dass in dieser Kategorisierung schon einzelne Zusammenfassungen enthalten sind, weshalb die Gesamtzahl ohne solche Zusammenfassungen auch durchaus noch höher bewertet werden kann.

509 Bewertungsmaßstab ist dabei ein Abruf der Gesetze über das Veröffentlichungsportal des Bundesministeriums der Justiz unter www.gesetze-im-internet.de bei einer Umwandlung in das pdf.-Format der Größe DIN A4; angefangene Seiten werden pauschalierend als ganze Seite gewertet; maßgeblicher Gesetzesstand ist der 1. Januar 2018; zuletzt erfolgte der Abruf am 30. Mai 2018.

510 Alkoholsteuergesetz 23 Seiten; Alkopopsteuergesetz 2 Seiten; Biersteuergesetz 17 Seiten; Energiesteuergesetz 50 Seiten; Kaffeesteuergesetz 13 Seiten; Schaumwein- und Zwischenerzeugnissteuergesetz 19 Seiten; Stromsteuergesetz 10 Seiten; Tabaksteuergesetz 21 Seiten; **Summe:** 155 Seiten.

511 Alkoholsteuerverordnung 35 Seiten; Biersteuerverordnung 25 Seiten; Energiesteuerverordnung 86 Seiten; Spitzenausgleich-Effizienzsystemverordnung 10 Seiten; Energiesteuer- und Stromsteuer-Transparenzverordnung 7 Seiten; Kaffeesteuerverordnung 18 Seiten; Schaumwein- und Zwischenerzeugnissteuerverordnung 28 Seiten; Stromsteuerverordnung 15 Seiten; Tabaksteuerverordnung 27 Seiten; **Summe:** 251 Seiten.

512 Exakter Faktor: 1,62.

II. Qualitative Bedeutung der Rechtsverordnungen im besonderen Verbrauchsteuerrecht

Ob die Rechtsverordnungen jedoch von ihrer inhaltlichen Bedeutung diesem Satz ebenfalls standhalten können, ist nur schwer feststellbar. Es stellt sich die Frage, ob dieser quantitativ höhere Umfang auch auf die inhaltliche Bedeutung der Rechtsverordnungen übertragen werden kann. Um in der vom Maurer aufgeworfenen Sprache zu bleiben ist daher fraglich, ob nun tatsächlich das Wichtigere im Gesetz steht und die Rechtsverordnungen nur eine ergänzende Funktion haben.

Bei dieser qualitativen Bewertung ergeben sich jedoch zwei grundsätzliche Probleme. Erstens: Welcher Maßstab sollte an eine Regelung bzw. an eine Delegation angelegt werden, um sie qualitativ, also in Bezug auf ihre Bedeutung für das betroffene Rechtsgebiet zu bewerten? Was ist für ein Rechtsgebiet wichtiger und was unwichtiger? Zweitens müssten nach einer Festsetzung dieses Bewertungsmaßstabs sämtliche Rechtsverordnungen auf ihren Inhalt hin überprüft werden, was den Rahmen dieser Arbeit sprengen würde.

Sicherlich enthalten die Rechtsverordnungen des Verbrauchsteuerrechts einige Vorschriften, deren Inhalt sich lediglich auf geringfügige Informationen beschränkten lässt, wie z.B. die Frage, welches Formular für die Stellung eines Entlastungsantrages zu verwenden ist und welche Fristen für die Antragstellung zu beachten sind. Solchen Regelungen ergänzen nur in Randbereichen die im Gesetz vorgeschriebenen Regelungen, sind aber für den Rechtsanwender von sehr erheblicher Bedeutung. Aus der vorangegangenen Einordung der unterschiedlichen Delegationen können aber auch Beispiele genommen werden, bei denen der Regelung im Rahmen der Rechtsverordnung eine weitaus größere Bedeutung in praktischer Hinsicht zukommt.

Als ein Beispiel sei hier die Delegation des § 66 Abs. 1 Nr. 3 a) EnergieStG genannt, der dem Verordnungsgeber Begriffsbestimmungen über die Festlegung der Steuergegenstände ermöglicht.[513] Der Verordnungsgeber interpretiert diese Vorschrift jedenfalls dahingehend, dass er im Wege der Rechtsverordnung Ausnahmevorschriften erlassen kann, um bestimmte Steuergegenstände nicht der Energiebesteuerung zu unterwerfen.[514] Eine in der praktischen Anwendung bedeutendere Regelung ist für ein Steuergesetz kaum denkbar. Eine von ihren Auswirkun-

513 Vgl. dazu schon oben C. I. 2. c), Seiten 109 ff.

514 Insbesondere besteht diese Problematik bei der Beseitigung von Abfällen; vgl. dazu *Schröer-Schallenberg*, ZfZ 2011, 253, 253 ff.

gen ebenfalls sehr erhebliche Delegation findet sich in § 2 Abs. 5 und 6 TabakStG. Hier erhält der Verordnungsgeber, wenn auch unter sehr engen Voraussetzungen, die Möglichkeit, im Gesetz vorgesehene Steuersätze abzuändern.[515]

Diese beiden Beispiele verdeutlichen, dass in den Rechtsverordnungen nicht nur ergänzende oder gar unwichtige Regelungen zu finden sind. Damit lässt sich zumindest feststellen, dass das quantitative Übergewicht der Rechtsetzung durch Rechtsverordnung jedenfalls nicht pauschalierend dadurch relativiert werden kann, dass die qualitative Bedeutung nur als gering zu bezeichnen ist, weshalb mit solchen Feststellungen jedenfalls Vorsicht geboten ist, solange keine entsprechende Untersuchung eine andere Bewertung zulässt. Eine definitive Aussage zur qualitativen Bedeutung der Rechtsverordnungen im besonderen Verbrauchsteuerrecht kann daher nicht getroffen werden.

III. Vorteile der Rechtsetzung im Wege der Rechtsverordnung

Wie bereits festgestellt, stehen die quantitative und qualitative Bedeutung der Rechtsverordnungen auch im Bereich des besonderen Verbrauchsteuerrechts auf den ersten Blick in einem Widerspruch zur der Stellung, die der Rechtsverordnung durch die Verfassung eigentlich zugemessen wird. Fraglich ist daher, welche Ursachen hierfür maßgeblich sind. Aus der Sicht des Gesetzgebers ist die Möglichkeit einer Delegation von Rechtsetzungsmacht jedenfalls dann interessant und relevant, wenn die Rechtsetzung der Exekutive Vorteile gegenüber dem eigentlichen Rechtsetzungsakt durch ein Parlamentsgesetz hat. Als Vorteile einer Rechtsverordnung im Vergleich zu einem Gesetz werden regelmäßig ein vereinfachtes Rechtsetzungsverfahren und eine dadurch mögliche schnellere Anpassungsfähigkeit der Rechtsverordnung sowie die Entlastung des Gesetzgebers und die Nutzbarmachung der Fachkenntnisse der Verwaltung oder von nichtstaatlichen Stellen genannt.[516]

Insbesondere dem Vorteil des einfacheren Gesetzgebungsverfahrens kommt dabei eine zentrale Bedeutung zu. Das Gesetzgebungsverfahren für förmliche Parlamentsgesetze ist im Grundgesetz in den Art. 76, 77 und 82 GG in seinen Grundzügen geregelt. Es unterteilt sich in vier Abschnitte, nämlich das parlamentarische Einbringungsverfahren, das parlamentarische Beratungs- und Beschlussverfahren, das über den Bundesrat erfolgende föderale Mitwirkungsstadium und das im

515 Vgl. dazu oben ausführlich C. V. 2. b), Seiten 146 ff.
516 *Stober* in *Wolff/Bachof/Stober/Kluth*, § 25 Rz. 40; *Pünder*, Seite 203; 234 ff.

Wesentlichen durch den Bundespräsidenten getragene exekutive Erlassstadium.[517] Neben den Regelungen im Grundgesetz sind wesentliche Verfahrensregelungen ferner in den Geschäftsordnungen von Bundestag, Bundesrat, Vermittlungsausschuss, Bundesregierung und der gemeinsamen Geschäftsordnung der Bundesministerien zu finden.[518] Allein die Anzahl der an diesem Verfahren beteiligten Personen macht die hohe Komplexität deutlich. Schon bei der Erarbeitung einer Gesetzesinitiative nach Art. 76 Abs. 1 GG durch die Bundesregierung greifen komplexe Mechanismen der Beteiligung der unterschiedlichen Ressorts und deren Einflussnahme bereits im Entwurfsstadium. Führt man sich dann die Beteiligung der unterschiedlichen Ausschüsse im Beschlussverfahren des Bundestages mit den dazugehörigen Anhörungen, Stellungnahmen, Beschlussempfehlungen und die dabei involvierte Anzahl einzelner Personen vor Augen, so wird deutlich, dass die Verabschiedung eines Gesetzes und die Änderung eines bestehenden Gesetzes mit einem sehr hohen Aufwand verbunden sind und in den Ministerien entsprechendes Personal binden. Schließlich erwarten alle beteiligten Ausschüsse bei ihren Beratungen über den jeweiligen Entwurf die Anwesenheit eines hochrangigen Vertreters des jeweiligen Fachreferats. Die „Scheu" vor der Inangriffnahme von Gesetzesvorlagen lässt sich zumindest im Steuerrecht am so genannten „Jahressteuergesetz" festmachen. Um das Gesetzgebungsverfahren mit allen steuerrechtlichen Änderungen nur einmalig durchlaufen zu müssen, werden Änderungen gesammelt, um diese „in einem Rutsch" zu verabschieden.[519]

Der Erlass einer Rechtsverordnung und das dabei zu beachtende Verfahren sind ebenfalls an verschiedenen Stellen, wie z.B. in den Art. 80 und 82 GG, im Gesetz über die Verkündung von Rechtsverordnungen[520] sowie in der gemeinsamen Geschäftsordnung der Bundesministerien geregelt.[521] Im Entwurfsverfahren durch die zuständigen Ministerien sind die Verfahrensweise und der damit verbundene Aufwand mit dem von Gesetzesentwürfen für formelle Gesetze identisch.[522] Auch

517 *Mann* in *Sachs*, Art. 76 Rz. 1; die Beratungs- und Beschlussfassung im Bundestag und Bundesrat zusammenfassend: *Kloepfer*, § 21 Rz. 172; *Brosius-Gersdorf* in *Dreier*, Art. 76 Rz. 23; *Dietlein* in *Epping/Hillgruber*, Art. 76 Rz. 1; Ausfertigung und Verkündung trennend und somit von 5 Stadien ausgehend: *Maurer* (StaatsR I), § 17 Rz. 53.

518 *Mann* in *Sachs*, Art. 76 Rz. 1 + 2; *Maurer* (StaatsR I), § 17 Rz. 52.

519 So enthält beispielsweise das Jahressteuergesetz 2015 (Gesetz v. 2. November 2015; BGBl. I Seite 1834) u.a. Änderungen der Einkommensteuer, der Körperschaftsteuer, der Umwandlungssteuer der Grunderwerbssteuer, der Erbschaftsteuer, der Umsatzsteuer und der Abgabenordnung.

520 Verkündungs- und Bekanntmachungsgesetz in der im Bundesgesetzblatt Teil III, Gliederungsnummer 114-1, veröffentlichten bereinigten Fassung, das zuletzt durch Artikel 11 Absatz 1 des Gesetzes vom 18. Juli 2017 (BGBl. I Seite 2745) geändert worden ist.

521 *Ossenbühl* (HdBdStR V 3. Auflage), § 103 Rz. 68 m.w.N.

522 *Ossenbühl* (HdBdStR V 3. Auflage), § 103 Rz. 69 mit Verweis auf § 62 Abs. 2 GGO.

hier sind beteiligte Fachkreise, Verbände, Fraktionen und Abgeordnete von der Entwurfserstellung zu unterrichten.[523] In diesem Stadium bietet die Rechtsetzung durch Rechtsverordnung keinen wirklichen Vorteil. In der Folge besteht der weitere Schritt jedoch nur noch in der Veröffentlichung vom zuständigen Ministerium. Nur bei Rechtsverordnungen von allgemeinpolitischer Bedeutung oder bei Meinungsverschiedenheiten zwischen den Ministerien ist vorher eine Vorlage vor dem Kabinett notwendig.[524] Anschließend bedarf es nur noch der Ausfertigung durch das Ministerium und einer Verkündung der Rechtsverordnung im Bundesgesetzblatt.[525] Folglich kann das Bundesministerium der Finanzen im Bereich des besonderen Verbrauchsteuerrechts nach der Abstimmung im interministeriellen Bereich im Regelfall eine Rechtsverordnung unmittelbar in Kraft setzen. Damit entfallen der Weg – und die auf diesem Wege notwendige Betreuungsaufgabe – über Bundestag, Bundesrat sowie über den Bundespräsidenten.

Hinzu kommt der Umstand, dass der Erlass einer Rechtsverordnung im Gegensatz zu einem Gesetzgebungsverfahren nahezu unbeachtet von der Öffentlichkeit stattfindet und lediglich von interessierten Fachleuten, insbesondere der wirtschaftlichen Interessenvertretungen, begleitet wird. Folglich ist auch ohne eine genauere Analyse und Gegenüberstellung der beiden Verfahren offensichtlich, dass der Erlass einer Rechtsverordnung im Vergleich zu einem Parlamentsgesetz das deutlich einfachere, kostengünstigere und schnellere Verfahren zur Rechtsetzung darstellt.

Aus diesem zentralen Zeitvorteil lassen sich die weiteren Vorteile umstandslos ableiten. Die Reaktionszeit der Rechtsetzung auf praktische Probleme ist erheblich verkürzt. Ebenso bedeutsam ist die Entlastung des Gesetzgebungsverfahrens. Durch die Möglichkeit der Delegation kommt dem Gesetzgeber die Möglichkeit zu, Rahmengesetze zu erlassen und die Detailfragen und fachspezifischen Besonderheiten der Verwaltung zu überlassen.[526]

Der Vorteil der Einbeziehung des Fachwissens von Verwaltung und Praxis dürfte hingegen marginal sein. Betrachtet man den Ablauf eines „normalen“ Gesetzgebungsverfahrens, so finden in diesem Rahmen immer eine enge Betreuung der Verfahren durch die Ministerien und damit durch die unter diesen stehenden Verwaltungen statt, weshalb auf diesem Wege das notwendige Fachwissen einbezogen wird. Gleiches gilt für das Fachwissen von Unternehmen und Verbänden, die durch Stellungnahmen und im Gesetzgebungsverfahren ebenfalls obligatorischen

523 *Ossenbühl* (HdBdStR V 3. Auflage), § 102 Rz. 12 ff.; § 103 Rz. 69.
524 *Ossenbühl* (HdBdStR V 3. Auflage), § 103 Rz. 69 mit Verweis auf § 62 Abs. 3 GGO.
525 *Ossenbühl* (HdBdStR V 3. Auflage), § 103 Rz. 75.
526 *Stober in Wolff/Bachof/Stober/Kluth*, § 25 Rz. 40.

Anhörungen durch die jeweiligen Fachausschüsse das „außerstaatliche Fachwissen“ einbringen können.

IV. Zusammenfassung

Auch im Bereich des besonderen Verbrauchsteuerrechts übersteigen die Anzahl und der Umfang der Rechtsverordnungen quantitativ den der formellen Gesetze. Ob dies auch in qualitativer Hinsicht für die in diesen Bereichen getroffenen Regelungen gilt, ist ohne weiteres nicht feststellbar. Jedenfalls ist auszuschließen, dass in den Rechtsverordnungen ausschließlich Nebensächliches oder nur reine Verfahrensfragen enthalten sind. Zentrale Ursache für diesen „Erfolg“ der Rechtsetzung durch Rechtsverordnung ist das um ein Vielfaches einfachere Verfahren zum Erlass von Rechtsverordnungen.

E. Verfassungsrechtliche Vorgaben für Delegationen bei verbrauchsteuerlichen Rechtsverordnungen

Das Verbrauchsteuerrecht kennt also zahlreiche Beispiele für delegierte Rechtsetzung, die aus den bereits genannten Gründen erfolgt und eine hohe Bedeutung für die Anwendung des Verbrauchsteuerrechts entfaltet. Damit bildet auch das Verbrauchsteuerrecht in Bezug auf den eingangs genannten Trend der wachsenden Bedeutung der Rechtsetzung im Wege der Rechtsverordnung keine Ausnahme. In diesem Zusammenhang stellt sich in der Folge aber die Frage, ob diese hohe Bedeutung im Einklang mit den verfassungsrechtlichen Vorgaben zur Delegation von Rechtsetzungskompetenz steht.

Aufgrund der Erfahrungen der Weimarer Republik[527] wurde in der deutschen Verfassungsgeschichte mit Einführung des Grundgesetzes erstmalig positiv eine Begrenzung exekutiver Rechtsetzung eingeführt.[528] Infolge dieser Einführung kann also Rechtsetzungskompetenz vom demokratisch legitimierten Gesetzgeber nur in begrenztem Umfang auf den exekutiven Verordnungsgeber übertragen werden. Im Umkehrschluss muss daher ein Bereich existieren, in dem ausschließlich durch das Parlament Rechtsetzung betrieben werden darf. Regelungsbereiche, die in diesen verfassungsrechtlich geschützten Bereich einzuordnen sind, unterliegen folglich einem Delegationsverbot.[529] Eine vom Gesetzgeber unter Verstoß gegen ein Delegationsverbot erlassene Ermächtigungsgrundlage ist daher verfassungswidrig.

Dieser Bereich, in dem ausschließlich das Parlament zur Rechtsetzung befugt ist, wird auch als delegationsfestes Parlamentsrefugium[530] bezeichnet. Die verfassungsrechtliche Bedeutung der Begrenzung der Übertragung der Rechtsetzungskompetenz ist dabei keinesfalls zu unterschätzen. Eine grenzenlose Delegationsbefugnis für den Gesetzgeber stellt eine erhebliche Gefahr für den Bestand der Demokratie durch eine so mögliche Selbstentmachtung des Parlaments dar.[531]

527 Vgl. oben ausführlich B. II. 1., Seiten 42 ff.
528 *Cremer* AöR (1997), Seite 249; *Busch*, Seite 16.
529 *Mann* in *Sachs*, Art. 80 Rz. 21; *Cremer* AöR (1997), Seite 251 mit dem Begriff der partiellen Delegationssperre, womit allerdings nur festgestellt wird, dass Delegationen außerhalb des parlamentsfesten Refugiums unter weiteren Voraussetzungen möglich sind.
530 *Cremer* AöR (1997), Seite 251.
531 *Brenner* in *v. Mangoldt/Klein/Starck*, Art. 80 Rz. 5; so auch *Ossenbühl* (HdBdStR V 3. Auflage), § 64 Rz. 13; ebenso *Stern*, Seite 652.

Soll also die Frage nach den verfassungsrechtlichen Vorgaben für eine Delegation von Rechtsetzungskompetenz beantwortet werden, so ist zunächst dieser Bereich des delegationsfesten Parlamentsrefugiums zu bestimmen. Möchte der parlamentarische Gesetzgeber Rechtsetzungskompetenz auf den Verordnungsgeber übertragen, ist zunächst festzustellen, ob eine solche Delegation überhaupt zulässig ist. Daher muss in einem ersten Schritt geklärt werden, ob der zur Delegation anstehende Regelungsbereich in dem vom Gesetzgeber beabsichtigten Umfang überhaupt delegiert werden kann, oder ob die Verfassung ein Verbot für die vom Gesetzgeber beabsichtigte Delegation enthält. Existiert kein solches Verbot, so ist in einem weiteren Schritt zu untersuchen, welche formellen und materiellen Anforderungen die Verfassung für den zulässigen Delegationsvorgang zum einen an die gesetzliche Ermächtigungsgrundlage und zum anderen an die Rechtsverordnung stellt. Nur so ergibt sich ein vollständiges Bild der verfassungsrechtlichen Anforderungen an die Rechtsverordnungen des besonderen Verbrauchsteuerrechts und der Grenzen der Delegation. Die Bedingungen lassen sich in ein „ob überhaupt" und ein „wenn ja, dann wie" unterteilen. Unter Zugrundelegung dieser Herangehensweise ist in diesem Kapitel der Prüfungsmaßstab zu entwerfen, der in der Folge die Grundlage für die Prüfung der Kategorien bildet.[532]

I. Delegationsverbote im Verbrauchsteuerrecht

In einem ersten Schritt ist zunächst zu klären, ob die Verfassung für den Bereich des besonderen Verbrauchsteuerrechts Delegationsverbote kennt, weshalb der Umfang des delegationsfesten Parlamentsrefugiums festzulegen ist. Dazu müssen wiederum die dogmatische Anknüpfung und die Reichweite des parlamentsfesten Refugiums bestimmt werden, bevor hieraus ein konkreter Prüfungsmaßstab für Delegationsverbote im besonderen Verbrauchsteuerrecht abgeleitet werden kann.

1. Das parlamentsfeste Refugium als Delegationsverbot

Wie schon festgestellt ist unter der Geltung des Grundgesetzes heute allgemein anerkannt, dass bestimmte Materien der ausschließlichen Regelung durch den parlamentarischen Gesetzgeber vorbehalten sind und daraus eine entsprechende

532 Bei der Frage, ob die jeweilige Ermächtigungsgrundlage den erlassenen Inhalt deckt, handelt es sich um ein Problem der Rechtmäßigkeit der Rechtsverordnung und nicht um ein Problem der Verfassungsmäßigkeit der Ermächtigungsgrundlage; *Ramsauer* in Alternativkommentar, Art. 80 Rz. 32 f.; *Nierhaus* in *Bonner Kommentar*, Art. 80 Abs. 1 Rz. 148; Untersuchungsgegenstand der Arbeit sind hier die verfassungsrechtlichen Vorgaben für den Gesetzgeber bei der Schaffung von Ermächtigungsgrundlagen, weshalb diese Fragestellung hier unberücksichtigt bleibt.

Delegationssperre folgt.[533] Mit dieser Feststellung endet jedoch schon diesbezüglich die „Einigkeit" in Rechtsprechung und Literatur. Trotz der hohen Bedeutung einer Begrenzung der Delegationsmöglichkeiten des Parlamentes ist die dogmatische Verankerung des delegationsfesten Parlamentsrefugiums bis heute nicht geklärt.[534] Dies ist deswegen problematisch, weil für die Entwicklung eines konkreten Prüfungsmaßstabs von Bedeutung ist, wie dieses Instrument verfassungsrechtlich einzuordnen ist. Nur aus der zutreffenden Anknüpfung kann die Reichweite des Refugiums auch zutreffend bestimmt werden.

a) Die dogmatische Anknüpfung des parlamentsfesten Refugiums

Hauptursache für die fehlende Klarheit in der dogmatischen Anknüpfung ist eine wechselvolle Entscheidungspraxis des Bundesverfassungsgerichts, bei der das Gericht selbst keine dogmatischen Strukturen erkennen lässt oder lassen will.[535] Diese Unsicherheit bei der Bewertung der Rechtsprechung hat zu einem wahren Meinungsregen in Bezug auf die dogmatische Anknüpfung des parlamentsfesten Refugiums in der Literatur geführt.[536] Interessant ist dabei, dass jede im Schrifttum vertretene Auffassung zumindest Anklänge in der einen oder anderen Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts für sich anführen kann, unabhängig von den jeweils gegensätzlichen Meinungen.[537] Die in diesem Zusammenhang vertretenen Meinungen sind so vielgestaltig und unterschiedlich ausgeprägt, dass sie nur über die Bildung wesentlicher Kategorien eingefangen werden können.[538] Dies ist umso erstaunlicher, weil für die dogmatische Anknüpfung im Kern gerade einmal zwei Prinzipien in Frage kommen. Dies ist zum einen der aus dem Rechtsstaatsprinzip entwickelte Parlamentsvorbehalt, zum anderen der Art. 80 Abs. 1 Satz 2 GG, der an eine Delegation von Rechtsetzungsmacht von der Legislative auf die Exekutive bestimmte Anforderungen stellt.

---

533 *Cremer* AöR (1997), Seiten 251; *Busch*, Seite 64.

534 So schon *Cremer* AöR (1997), Seiten 248 ff.; mit der gleichen Feststellung *Nierhaus* in *Bonner Kommentar*, Art. 80 Abs. 1 Rz. 93; *ders.* (FS-Stern), Seiten 717 ff.

535 *Cremer* AöR (1997), Seite 249; *Nierhaus* in *Bonner Kommentar*, Art. 80 Abs. 1 Rz. 93, *ders.* (FS-Stern), Seite 720; *v. Danwitz*, Seite 87 ff.; *Schnelle*, Seite 24 f.

536 *Nierhaus* in *Bonner Kommentar*, Art. 80 Abs. 1 Rz. 93 bezeichnet dies als „buntscheckiges Bild"; *Ramsauer* in *Alternativkommentar*, Art. 80 Rz. 28; *v. Danwitz*, Seite 86 bezeichnet die Meinungsvielfalt als „Bild voller Unklarheiten"; *Cremer* AöR (1997), Seiten 248 ff.

537 *Nierhaus* in *Bonner Kommentar*, Art. 80 Abs. 1 Rz. 95; *Cremer* AöR (1997), Seite 249; vgl. dazu unten auch E. I. 1. a) cc) (1), Seiten 185 ff.

538 Mit diesem Ansatz *Nierhaus* in *Bonner Kommentar*, Art. 80 Abs. 1 Rz. 93 f.; *Cremer* AöR (1997), Seite 249.

In einem ersten Schritt sind diese beiden Anknüpfungspunkte zu betrachten, bevor ihr Verhältnis zueinander geklärt werden kann.

aa) Der Parlamentsvorbehalt in Ausprägung der Wesentlichkeitstheorie

Zunächst ist der Begriff des Parlamentsvorbehalts näher zu bestimmen, bevor sein Prüfungsprogramm und damit auch seine Eignung als Anknüpfungspunkt betrachtet werden kann.

(1) Begriff und Anknüpfung des Parlamentsvorbehalts

Der Parlamentsvorbehalt[539] ist als Bestandteil des Vorbehalts des Gesetzes[540] zu begreifen, der wiederum aus dem Rechtsstaatsprinzip und dem Demokratieprinzip abzuleiten ist.[541] Der Vorbehalt des Gesetzes gehört zu den Wesensmerkmalen des in der Staatsfundamentalnorm des Art. 20 Abs. 2 Satz 2 und Abs. 3 GG verankerten[542] Rechtsstaatsprinzips und des in Art. 20 Abs. 1 und Abs. 2 GG genannten Demokratieprinzips und bildet damit einen elementaren Verfassungsgrundsatz.[543] Er folgt aus der Grundidee des parlamentarisch demokratischen

539 Begrifflich auch Vorbehalt des Parlamentes, Vorbehalt der Legislative, Vorbehalt des formellen Gesetzes, Vorbehalt des Parlamentsgesetzes oder im Zusammenhang mit der Wesentlichkeitstheorie auch Wesentlichkeitsvorbehalt – vgl. zu den verwendeten Begriffen und einer detaillierten Auseinandersetzung: *Staupe*, Seite 29. Die Terminologische „Verwirrung" in diesem Bereich bezeichnet *Staupe*, Seite 28, zu Recht als eines der Grundprobleme der Vorbehaltsdiskussion.

540 Begrifflich auch einfacher Rechtssatzvorbehalt, teilweise Vorbehalt des Gesetzes, Gesetzesvorbehalt – vgl. zu den verwendeten Begriffen und einer detaillierten Auseinandersetzung: *Staupe*, Seiten 31 ff.; *Ossenbühl* (HdBdStR V 3. Auflage), § 101 Rz. 14 ff.

541 *Ossenbühl* (HdBdStR V 3. Auflage), § 101 Rz. 41 ff.; *Kloepfer*, § 10 Rz. 111 ff.

542 Erstaunlich ist bei der hohen Bedeutung des Rechtsstaatsprinzips, dass letzteres nicht ausdrücklich in Art. 20 GG genannt wird. Genannt ist jedoch der Grundsatz der Gewaltenteilung in Art. 20 Abs. 2 Satz 2 GG und die Rechtsbindung der Gewalten in Art. 20 Abs. 3 GG, welche beide wesentliche Elemente des Rechtsstaatsprinzip bilden. In einer Zusammenschau dieser Regelungen mit den Bestimmungen der Art. 1 Abs. 3, 19 Abs. 4 und 28 Abs. 4 GG und aus der Gesamtkonzeption des Grundgesetzes ergibt sich aber die Existenz des Rechtsstaatsprinzips in Art. 20 GG; *Katz*, Rz. 163; *Jarass* in *Jarass/Pieroth*, Art. 20 Rz. 37; *Sachs* in *Sachs*, Art. 20 Rz. 75; *Hofmann* in *Schmidt-Bleibtreu/Hofmann/Henneke*, Art. 20 Rz. 56; *Kloepfer*, § 10 II Rz. 20.

543 BVerfGE 2, 380, 403; 20, 323, 331; 30, 1, 24 ff.; *Jarass* in *Jarass/Pieroth*, Art. 20 Rz. 37; *Sachs* in *Sachs*, Art. 20 Rz. 74; *Katz*, Rz. 163; *Kloepfer*, § 10 II Rz. 1 ff.; *Badura*, Kapitel D Rz. 45; *Huster/Rux* in *Epping/Hillgruber*, Art. 20 Rz. 173; *Schultze-Fielitz* in *Dreier*, Art. 20 (Rechtsstaat) Rz. 105 ff.

Rechtsstaats, dass der Gesetzgeber die Exekutive steuert, begrenzt und kontrolliert.[544] Dieser Grundgedanke kommt im Grundgesetz insbesondere durch Art. 20 Abs. 3 GG[545] zum Ausdruck, in dem die ausführende Gewalt an Recht und Gesetz gebunden wird. Zur Durchsetzung dieser Rechtsbindung verlangt der Vorbehalt des Gesetzes, dass der Staat für nahezu jedes Tätigwerden einer gesetzlichen Ermächtigungsgrundlage bedarf.[546] Damit wird der Handlungsspielraum der Exekutive durch die Vorgaben der Legislative von vornherein festgelegt.

Der so bestimmte Begriff des „Vorbehalts des Gesetzes" bedarf jedoch einer genaueren Konkretisierung. Denn zur Wahrung dieses Grundsatzes kommen sowohl materielle als auch formelle Gesetze in Frage.[547] Daher taugt der aus dem Rechtsstaatsprinzip abgeleitete Vorbehalt des Gesetzes lediglich als Oberbegriff und wird herkömmlich auch so verwendet.[548] Innerhalb dieses Oberbegriffs ist zwischen dem allgemeinen Rechtssatzvorbehalt und dem Parlamentsvorbehalt zu unterscheiden.[549]

---

544 *Kloepfer*, § 10 Rz. 92.

545 Art. 20 Abs. 3 GG wörtlich: „Die Gesetzgebung ist an die verfassungsmäßige Ordnung, die vollziehende Gewalt und die Rechtsprechung sind an Gesetz und Recht gebunden."

546 *Kloepfer*, § 10 Rz. 111; *Spallek*, Seite 369; *Degenhart*, Rz. 313 ff.; *Badura*, Kapitel D Rz. 56; *Maurer* (StaatsR I), Rz. 13 ff.; *Katz*, Rz. 192; *Wernsmann* in *Hübschmann/Hepp/Spitaler*, § 4 AO Rz. 654 mit einer ausdrücklichen Feststellung diesbezüglich für das Steuerrecht; für teilweise in der Literatur diskutierte Ausnahme von diesem als „Totalvorbehalt" (oder auch: „klassische Vorbehaltslehre") bezeichnetem Grundsatz für Bereiche der Leistungsverwaltung vgl. statt vieler *Kloepfer*, § 10 Rz. 111; eine detaillierte Darstellung dieser Diskussion kann jedoch im Steuerrecht als klassischem Eingriffsrecht dahinstehen; *Jehke*, Seite 98, bezeichnet daher „die Erkenntnis, dass das Steuerrecht dem Vorbehalt des Gesetzes unterfällt, ist […] angesichts der Historie des Rechtsinstitutes nicht mehr als eine Banalität, die keine breiteren Ausführungen rechtfertigt".

547 Zur Abgrenzung vom formellen (vom Parlament im dafür vorhergesehenem Verfahren verabschiedetes) Gesetz zum materiellen (jede – auch von der Exekutive aus abgeleitetem Recht – erlassene abstrakt generelles) Gesetz vgl. oben B. II. 3. a), Seiten 51 f.

548 *Staupe*, Seite 32; *Seiler*, Seite 28; aA. *Deterbeck*, Jura 2002, 235, 237, der den Parlamentsvorbehalt losgelöst vom Vorbehalt des Gesetzes und der Wesentlichkeitstheorie sieht. Zwar habe der Parlamentsvorbehalt mit dem Vorbehalt des Gesetzes in Teilbereichen eine Deckungsgleichheit, habe aber gleichzeitig eine andere Zweckrichtung.

549 Die hier aufgeführten Begriffe und deren am weitesten verbreiteten in den vorangegangenen Fußnoten bezeichneten Synonyme werden von verschiedensten Autoren völlig unterschiedlich verwendet, ohne dass eine entsprechende Klarstellung erfolgt. Zur Vermeidung des gleichen Fehlers stellt die im Folgenden dargestellte Differenzierung eine Begriffsfestlegung für die weitere Abhandlung dar. Dabei wird dem wohl gängigsten Ansatz nach dem Vorschlag von *Staupe*, Seite 28, gefolgt. Zur Auseinandersetzung mit den verschiedenen Begrifflichkeiten siehe u.a. *Ossenbühl* (HdBdStR V 3. Auflage), § 101 Rz.14 ff.

Während der allgemeine Rechtssatzvorbehalt lediglich verlangt, dass eine abstrakt-generelle Regelung der Tätigkeit der Exekutive zugrunde liegt, verlangt der Parlamentsvorbehalt ausdrücklich eine Ermächtigung durch ein förmliches Gesetz, welche nur durch das Parlament selbst erlassen werden kann.[550] Damit ist der Parlamentsvorbehalt der speziellere Vorbehalt des Gesetzes als der allgemeine Rechtssatzvorbehalt, weshalb man auch von einem Stufenverhältnis der beiden sprechen kann.[551]

Der so aus dem Rechtsstaatsprinzip und dem Vorbehalt des Gesetzes abgeleitete Parlamentsvorbehalt[552] verlangt also unter bestimmten, noch näher zu benennenden Voraussetzungen eine Rechtsgrundlage für bestimmte staatliche Handlungen, die ausschließlich durch ein Parlamentsgesetz geschaffen werden kann. Damit hat der Parlamentsvorbehalt eine rechtsstaatliche und eine demokratische Wurzel: Eine gesetzliche Grundlage sorgt für eine Verlässlichkeit und Erkennbarkeit der Handlung der Verwaltung, und durch eine parlamentarische Grundlage wird das Handeln der Verwaltung demokratisch legitimiert.[553]

Im Steuerrecht findet sich im Zusammenhang mit dem Vorbehalt des Gesetzes und dem Parlamentsvorbehalt auch die Bezeichnung von der „Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung".[554] Diese wird gemeinsam mit dem ebenfalls aus dem Rechtsstaatsprinzip abzuleitenden Vorrang des Gesetzes auch unter den Begriff der „Gesetzmäßigkeit der Besteuerung" einsortiert.[555] Dabei stellen aber beide

550 *Seiler* Seite 28; *Staupe*, Seite 31.

551 *Staupe*, Seite 31; *Ossenbühl* (HdBdStR V 3. Auflage), § 101 Rz. 14 ff.; *Seiler*, Seite 28.

552 Zu dem hier nicht im Ansatz darstellbaren völlig ausgeuferten Streit über die Notwendigkeit der verfassungsdogmatischen Herleitung des Parlamentsvorbehalts vgl. in aller Ausführlichkeit *Staupe*, Seiten 171 ff.; neben dem Rechtsstaatsprinzip kommen bei der Herleitung und der Funktion des Parlamentsvorbehalts vor allem noch das Demokratieprinzip zum Tragen: BVerfG 86, 90, 106.

553 *Wernsmann* in *Hübschmann/Hepp/Spitaler*, § 4 AO Rz. 650; *Maurer/Waldhoff*, § 6 Rz. 6; der Parlamentsvorbehalt ist jedoch noch zusätzlich von den schlicht-parlamentarischen Beschlussvorbehalten (so Mann in *Sachs*, Art. 80 Rz. 21 mit Fn. 52) abzugrenzen, die auch als organisationsrechtliche Gesetzesvorbehalte (so *Deterbeck*, Jura 2002, 235, 236) bezeichnet werden. Solche Vorbehalte verlangen für bestimmte Maßnahmen ein formelles Gesetz, obwohl diese Maßnahmen keine Grundrechte oder grundrechtsgleichen Rechte von Bürgern betreffen (*Deterbeck*, Jura 2002, 235, 236). Klassisches Beispiel dafür ist die Festlegung des Haushaltsplans nach Art. 110 Abs. 2 GG durch ein formelles Gesetz. Weitere klassische organisationsrechtliche Gesetzesvorbehalte finden sich in Art. 23 Abs. 1 Satz 2, 24 Abs. 1, 29 Abs. 2 Satz 1und 115 Abs. 1 Satz 1 GG. Da es sich in diesen Fällen um reine staatsorganisationsrechtliche Fragen handelt, haben diese Gesetzesvorbehalte nichts mit dem hier relevanten Vorbehalt des Gesetzes und damit auch nicht mit dem Parlamentsvorbehalt zu tun.

554 *Wernsmann* in *Hübschmann/Hepp/Spitaler*, § 4 AO Rz. 650; *Papier*, Seiten 153 ff.

555 *Wernsmann* in *Hübschmann/Hepp/Spitaler*, § 4 AO Rz. 332; *Jochum*, Rz. 115 ff.

Begriffe keine neuen oder inhaltlich abweichenden Anforderungen an Gesetze bzw. Rechtsverordnungen und sind damit rein begriffliche Übertragungen der allgemeinen Begriffe in das Steuerrecht ohne weiteren Erkenntnisgewinn.[556] Im Hinblick auf die sowieso schon verworrene Anhäufung von Begrifflichkeiten im Rahmen des Vorbehalts des Gesetzes ergibt diese weitere Einführung einer zusätzlichen Fachvokabel keinen Sinn. Daher wird im Folgenden zwischen beiden Begriffen nicht mehr unterschieden und es werden ausschließlich die Begriffe des Vorbehalts des Gesetzes und des Parlamentsvorbehalts verwendet.

(2) Die Wesentlichkeitstheorie als Prüfungsmaßstab

Zu klären ist allerdings noch die Frage, wann der einfache Rechtssatzvorbehalt und wann der Parlamentsvorbehalt greift. Diese Frage und damit gleichzeitig ein möglicher Prüfungsmaßstab für die Reichweite des Parlamentsvorbehalts wird anhand der vom Bundesverfassungsgericht entwickelten und in der Literatur viel diskutierten Wesentlichkeitstheorie beantwortet.[557] Deren zwar rhetorisch ein-

556 So ausdrücklich für die Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung *Jehke*, Seiten 175 ff., der den Begriff daher zutreffend als überflüssig und entbehrlich bezeichnet; *Papier*, Seite 154, misst der Tatbestandmäßigkeit der Besteuerung im Vergleich zum Vorbehalt des Gesetzes ebenfalls „keine selbstständige Bedeutung" bei; ebenso *Jochum*, Rz. 114; für eine Konkretisierung des allgemeinen Gesetzesvorbehalts im Bereich des Steuerrechts durch die Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung spricht sich *Wernsmann* in *Hübschmann/Hepp/Spitaler* aus, § 4 AO Rz. 650; die Rechtsprechung von BVerfG und BFH setzt beide Begrifflichkeiten gleich – vgl. die Auflistung bei *Wernsmann* in *Hübschmann/Hepp/Spitaler*, § 4 AO Rz. 650 Fn. 2, der abschließend darauf verweist, dass der Ausdruck der Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung in der Rechtsprechung der BVerfG nicht mehr gebraucht wird.

557 *Kloepfer*, §10 Rz. 121 der insoweit die maßgeblichen Entscheidungen des Gerichts auflistet: BVerfGE 33, 1, 10 – Strafvollzug; 33, 125, 157 – Facharzt; 33, 303, 346 – Numerus Clausus I; 34, 165, 192 – Hessische Förderstufe; 40, 237, 248 – Justizverwaltungsakt; 41, 251, 259 – Speyer-Kolleg; 45, 400, 417 – Hessische Oberstufe; 47, 46, 48 – Sexualkundeunterricht; 48, 210, 221 – Steuererlass; 49, 89, 126 ff. – Kalkar I; 53, 30, 56 – Mülheim-Kärlich; 56, 1, 13 – Leistungskürzungen; 57, 295, 326-3. Rundfunkurteil; 58, 257, 268 – Schulentlassungen; 62, 169, 182 – Guthaben von DDR-Bewohnern; 64, 261, 268 – Hafturlaub; 84, 212, 226 – Aussperrung; 88, 103, 116 – Streikeinsatz von Beamten; 95, 267, 307 – Altschulden; 98, 218, 251 – Rechtschreibreform; 101, 1, 34 – Hennenhalteverordnung; 108, 282, 312 – Kopftuch; *Badura*, D Rz. 56; *Zippelius/Würtenberger*, § 12 Rz. 43; *Schultze-Fielitz* in *Dreier*, Art. 20 (Rechtsstaat) Rz. 113ff.; *Huster/Rux* in *Epping/Hillgruber*, Art. 20 Rz. 174 ff.; *Sachs* in *Sachs*, Art. 20 Rz. 117; *Jarass* in *Jarass/Pieroth*, Art. 20 Rz. 72 f.; *Sommermann* in *v. Mangoldt/Klein/Starck*, Art. 20 Rz. 281; *Maurer/Waldhoff*, § 6 Rz. 12 ff.; *Hofmann* in *Schmidt-Bleibtreu/Hofmann/Henneke*, Art. 20 Rz. 69.

prägsame, aber rechtlich unklare Kernaussage lautet, dass alle wesentlichen Entscheidungen in einem Staat dem Parlament vorbehalten sind.[558] Übertragen auf die hier zu beleuchtende Frage kann diese Feststellung auf die Formel reduziert werden, dass das Wesentliche in das Gesetz muss und das Unwesentliche in einer Verordnung geregelt werden kann. Die Wesentlichkeitstheorie würde somit der entscheidende Faktor für die Frage der Reichweite des parlamentsfesten Refugiums.

Allerdings verlagert sich das Problem insoweit, als dass mit der Theorie die Frage zu beantworten ist, was im konkreten Fall als wesentlich anzusehen ist.[559] In seiner Entscheidung zum Sexualkundeunterricht hat das Bundesverfassungsgericht dazu festgehalten, dass „wesentlich" in der Regel „wesentlich für die Verwirklichung der Grundrechte" bedeutet.[560] Weiter führt das Gericht aus, „dass „wesentlich" zunächst als heuristischer Begriff und nicht als Beitrag zur Dogmatisierung zu verstehen sei, als ein Begriff, der im Grunde nur eine Binsenweisheit ausspreche, dass nämlich die wirklich wichtigen Dinge in einem parlamentarisch-demokratischen Staatswesen vor das Parlament gehören. Bei der Abgrenzung im Einzelnen wird man mit großer Behutsamkeit vorgehen und sich die Gefahren einer zu weitgehenden Vergesetzlichung […] vor Augen halten müssen."[561]

Inhaltlich macht das Gericht damit deutlich, dass wesentlich in allererster Linie die Regelungen sind, die für die Grundrechtsausübung als wesentlich erachtet werden müssen.[562] Eine strikte Definition der Wesentlichkeit existiert demnach nicht, vielmehr werden an den Gesetzgeber umso höhere Anforderungen gestellt,

558 *Ossenbühl* (HbdStR V), § 101 Rz. 52 mit Verweis auf *Kloepfer*, JZ 1984, 685, 689; BVerfGE 47, 46, 79.

559 Wegen dieser reinen Verschiebung des Problems und den unklaren Abgrenzungskriterien steht die Wesentlichkeitstheorie im Schrifttum heftig in der Kritik; vgl. u.a. *Kloepfer*, JZ 1984, 685, 692 ff.; mit entsprechender Skepsis ebenfalls *Axer*, Seite 339.

560 BVerfGE 47, 46, 79 mit der Feststellung, dass es als entscheidender Fortschritt der Wesentlichkeitsrechtsprechung anzusehen ist, dass der Vorbehalt des Gesetzes von seiner Bindung an überholte Formeln (Eingriff in Freiheit und Eigentum) gelöst und von seiner demokratisch-rechtsstaatlichen Funktion her auf ein neues Fundament gestellt wurde. So auch bereits schon BVerfGE 34, 165, 192; 40, 237, 248; 41, 251, 260.

561 BVerfGE 47, 46, 79 – in der Entscheidung zum Sexualkundeunterricht ging es um die Konkurrenz zwischen dem elterlichen Erziehungsrecht und dem staatlichen Schuldbildungsauftrag. Dabei war nach Auffassung des Gerichts die Durchführung von Sexualkundeunterricht an Schulen für die Grundrechtsausübung der Eltern von einer so intensiven Bedeutung, dass die entsprechende Entscheidung über die Einführung nicht vom Parlament auf die Exekutive übertragen werden kann.

562 *Degenhart*, Rz. 314; *Kloepfer*, § 10 IV Rz. 122.

je nachhaltiger die Grundrechte des Einzelnen durch die zu regelnde Materie betroffen sind.[563] Übertragen auf die Fragen zur Delegation bedeutet dies, dass der demokratisch legitimierte Parlamentsgesetzgeber die wesentlichen Entscheidungen über Grundrechtseingriffe und deren Reichweite selbst trifft.[564] Danach wäre bei jeder Delegation im Einzelfall zu prüfen, in welche Grundrechte der Bürger die zu delegierende Materie eingreift und wie intensiv die Beeinträchtigung bzw. die Auswirkung der Regelung für die Grundrechte ist.[565] Daran wäre zu messen, welche Entscheidungen als so wesentlich anzusehen sind, dass diese ausschließlich vom parlamentarischen Gesetzgeber geregelt werden können. Teilweise werden zu dieser Grundrechtswesentlichkeit auch noch weitere Maßstäbe für die Bestimmung der Reichweite des Parlamentsvorbehalts herangezogen.[566]

Das in der Wesentlichkeitstheorie liegende Problem besteht somit darin, dass es kaum gelingen wird, generelle Kriterien zu entwickeln, die ein verlässliches Urteil über die „Wesentlichkeit" einer Maßnahme ermöglichen.[567] Aufgrund dieses Umstandes begegnet die Wesentlichkeitstheorie im Schrifttum heftigster Kritik. Am deutlichsten äußert dies *Kloepfer*[568], wenn er sagt, dass „es sich bei der Wesentlichkeitstheorie […] um eine theoretisierende Bemäntelung freier richterlicher Dezision" handele, bei der „wesentlich ist, was das Bundesverfassungsgericht dafür hält". Dem ist zumindest zu entgegnen, dass das Bundesverfassungsgericht mit seinem Verweis auf die „Heuristik" eigentlich nicht von der Schaffung eines solchen theoretischen Unterbaus ausgegangen ist.[569] Jedoch hat die häufige Bezugnahme der Rechtsprechung auf die Wesentlichkeit dazu geführt, dass sich daraus eine ganze Wesentlichkeitstheorie entwickeln konnte.[570] In der Folge hat sich diese Theorie trotz aller Kritik zu einem untrennbar mit dem Vorbehalt des

563 *Kloepfer*, § 10 IV Rz. 122; *Degenhart*, Rz. 329 ff.; *Ossenbühl* (HdBdStR V 3. Auflage), § 101 Rz. 56 ff.; *Schulze-Fielitz* in *Dreier*, Art. 20 Rz. 113 ff.; *Spallek*, Seiten 370 ff.; *Sachs* in *Sachs*, Art. 20 Rz. 117; *Jarass* in *Jarass/Pieroth*, Art. 20 Rz. 72 f.; *Sommermann* in *v. Mangoldt/Klein/Starck*, Art. 20 Rz. 281; *Maurer/Waldhoff*, § 6 Rz. 12 ff.; *Hofmann* in *Schmidt-Bleibtreu/Hofmann/Henneke*, Art. 20 Rz. 69.

564 *Wernsmann* in *Hübschmann/Hepp/Spitaler*, § 4 AO Rz. 653; BVerfG DVBl. 2008, 575, 577.

565 BVerfGE 49, 89, 127; 83, 130,142; 98, 218, 252; *Jarass* in *Jarass/Pieroth*, Art. 20 Rz. 72; *Sommermann* in *v. Mangoldt/Klein/Starck*, Art. 20 Abs. 3 Rz. 281; *Kloepfer*, § 10 IV Rz. 122; *Ossenbühl* (HdBdStR V 3. Auflage), § 101 Rz. 56 ff.

566 *Wernsmann* in *Hübschmann/Hepp/Spitaler*, § 4 AO Rz. 653; *Müller*,-Franken DStZ 2004, 606, 609; *Deterbeck*, Jura 2002, 235, 237 ff.; *Schulze-Fielitz* in *Dreier*, Art. 20 (Rechtsstaat) Rz. 114; *Degenhart*, Rz. 38 ff.; zu den Details der Anforderungen und zu weiteren Nachweisen vgl. unten E. 2. c) und d), Seiten 234 ff.

567 *Ossenbühl* (HdBdStR V 3. Auflage), § 101 Rz. 56; *Kloepfer*, § 10 IV Rz. 122.

568 *Kloepfer*, JZ 1984, 685, 692.

569 BVerfG 47, 46, 79.

570 Den Begriff der Wesentlichkeitstheorie verwendet zuerst *Oppermann* (DJT) Fn. 94 und 104.

Gesetzes verbundenen Signalbegriff entwickelt und ist zu einem gängigen Argumentationsansatz des Staats- und Verwaltungsrechts herangewachsen.[571]

Damit ergibt sich aus dem Parlamentsvorbehalt die Forderung, dass der Gesetzgeber bei staatlichen Handlungen die wesentlichen Grundlagen für diese in einem formellen Gesetz selbst festlegen muss. Aus dieser Vorgabe lässt sich damit aus dem Parlamentsvorbehalt anhand der Wesentlichkeitstheorie ein Bereich bestimmen, der ausschließlich durch den parlamentarischen Gesetzgeber selbst geregelt werden kann. Der so bestimmte Parlamentsvorbehalt kommt daher als Anknüpfungspunkt für das parlamentsfeste Refugium in Frage.

bb) Bestimmtheitstrias des Art. 80 Abs. 1 Satz 2 GG

Als zweiter Anknüpfungspunkt für das delegationsfeste Parlamentsrefugium kommt der als Bestimmtheitstrias bezeichnete Art. 80 Abs. 1 Satz 2 GG in Frage. Dieser verlangt als Voraussetzung für eine verfassungsgemäße Ermächtigung zum Erlass einer Rechtsverordnung, dass Inhalt, Zweck und Ausmaß der erteilten Ermächtigung im Gesetz bestimmt sein müssen. Die zentrale Aussage dieser Vorschrift lautet damit, dass eine blankettartige Übertragung von Rechtsetzungsbefugnissen durch die Legislative an die Exekutive durch den Verfassungsgeber untersagt wird.[572] Vielmehr setzt eine verfassungsgemäße Delegation einen gewissen Grad der Bestimmtheit der Ermächtigungsgrundlage voraus. Schon ohne eine nähere Konkretisierung der sich aus dieser Feststellung ergebenden Anforderungen ist die Einordnung der Bestimmtheitstrias in die verfassungsrechtlichen Grundprinzipien des Art. 20 GG erkennbar. Die Regelung hat sowohl eine demokratische als auch eine rechtstaatliche Komponente.[573] Demokratisch legt sie fest, dass das demokratisch legitimierte Parlament als Gesetzgeber „Herr der Gesetzgebung“ bleibt und jederzeit das „Heft in der Hand“ behält.[574] Rechtsstaatlich wird damit die Abgrenzung zwischen Legislative und Exekutive gewährleistet

571 *Staupe*, Seiten 104 ff. m.w.N. insbesondere zu den Kritikpunkten und zur geschichtlichen Entwicklung der Wesentlichkeitsthoerie; *Bethge* NVwZ 1983, 577, 577 ff.

572 *Ossenbühl* (HdBdStR V 3. Auflage), § 103 Rz. 17; *Nierhaus* in *Bonner Kommentar*, Art. 80 Abs. 1 Rz. 264.

573 Ausführlich zur verfassunsgtheoretischen Verankerung des Art. 80 Abs. 1 Satz 2 GG *Nierhaus* in *Bonner Kommentar*, Art. 80 Abs. 1 Rz. 59 f.; *Sommermann* JZ 1997, 434 f.; *Wilke* AöR (1973), Seiten 213; die neben diesen Funtkionen bestehende bundesstaatliche Komponente tritt wegen der hier untersuchten Materie in den Hintergrund und kann daher vernachlässigt werden.

574 *Nierhaus* in *Bonner Kommentar*, Art. 80 Abs. 1 Rz. 83.

und dem die Verordnung erwartenden Bürger ein bestimmtes Maß an Rechtssicherheit gegeben.[575] Der Art. 80 Abs. 1 Satz 2 GG kann damit als ein spezieller Fall des allgemeinen, ebenfalls aus dem Rechtsstaatsprinzip abzuleitenden Bestimmtheitsgrundsatzes angesehen werden, der auf die Delegation von Rechtsetzungsmacht anzuwenden ist.[576]

Auf den ersten Blick bilden die drei Begriffe Inhalt, Zweck und Ausmaß einfach festzulegende Anforderungen an eine gesetzliche Ermächtigungsgrundlage. Der Gesetzgeber ist verpflichtet, selbst die Entscheidung zu treffen, welche Fragen durch die Verordnung geregelt werden sollen (Inhalt), er muss die Grenzen einer solchen Regelung festsetzen (Ausmaß) und angeben, welchem Ziel (Zweck) die Regelung dienen soll.[577] Bei näherer Betrachtung wird jedoch schnell klar, dass die Begriffe nicht getrennt voneinander bestimmt und subsumiert werden können, sondern dass sie jeweils einen Teilaspekt des gesamten Bestimmtheitsgebotes darstellen und sich gegenseitig ergänzen und durchdringen.[578] Dies lässt sich schon daran ablesen, dass der Zweck einer Verordnungsermächtigung auch gleichzeitig den Handlungsspielraum des Verordnungsgebers einengt und damit das Ausmaß der Ermächtigung begrenzt. Auch Inhalt und Ausmaß einer Ermächtigung können nicht voneinander unterschiedlich betrachtet werden, da eine Vorgabe an den Inhalt einer Rechtsverordnung ebenfalls gleichzeitig deren Ausmaß bestimmt. Aus diesem Grund ist auch die für Art. 80 Abs. 1 Satz 2 GG verwendete Bezeichnung der „Bestimmtheitstrias“ äußerst treffend.

Daher hat auch das Bundesverfassungsgericht nicht den Versuch unternommen, durch Subsumtion unter diese drei Merkmale die Einhaltung des Art. 80 Abs. 1 Satz 2 GG zu prüfen[579], sondern im Laufe der Zeit verschiedene Formeln und

---

575 *Nierhaus* in *Bonner Kommentar*, Art. 80 Abs. 1 Rz. 70 f., ebenso Rz. 265 unter Bezugnahme auf die Vorhersehbarkeitsformel.

576 *Ossenbühl* (HdBdStR V 3. Auflage), § 103 Rz. 17; *Nierhaus* in *Bonner Kommentar*, Art. 80 Abs. 1 Rz. 265.

577 *Hasskarl* AöR (1969), Seite 88.

578 BVerfGE 38, 348, 357ff.; 65, 248, 259 ff.; *Nierhaus* in *Bonner Kommentar*, Art. 80 Abs. 1 Rz. 278; *Ramsauer* in *Alternativkommentar*, Art. 80 Rz. 55.

579 *Schnelle*, mit Verweis auf BVerfGE 38, 348, 357 ff. – dort hält das Gericht ausdrücklich fest: „Bei der Prüfung der Frage, ob eine Ermächtigungsnorm den Anforderungen des Art. 80 Abs. 1 Satz 2 GG genügt, können die Begriffe „Inhalt“, „Zweck“ und „Ausmaß“ nicht jeweils voneinander isoliert betrachtet werden. Abgesehen davon, dass sich die Begriffsinhalte teilweise überschneiden („Inhalt“ und „Ausmaß“, „Inhalt“ und „Zweck“) und schon deshalb nicht exakt gegeneinander abgegrenzt werden können, ergänzen, durchdringen und erläutern sich bei einer konkreten Ermächtigungsnorm deren Inhalt, Zweck und Ausmaß gegenseitig und ergeben erst so ihren vollen Sinngehalt (vgl. BVerfGE 35, 179 (183) m.w.N.). Zur Klärung von Inhalt, Zweck und Ausmaß der Ermächtigung sind – wie auch sonst bei der Auslegung einer Vorschrift – der Sinnzusammenhang

Kriterien entwickelt, anhand derer die Einhaltung der Bestimmtheitstrias gemessen wurde.[580]

(1) Vorhersehbarkeitsformel

Die erste vom Verfassungsgericht entworfene Formel in Bezug auf die Einhaltung des Art. 80 Abs. 1 Satz 2 GG ist die so genannte Vorhersehbarkeitsformel.[581] Aus der Ermächtigungsgrundlage zum Erlass einer Rechtsverordnung müsse der Bürger mit hinreichender Deutlichkeit entnehmen können, in welchen Fällen und mit welcher Tendenz von der Ermächtigung Gebrauch gemacht werden und welchen Inhalt die zu erlassende Rechtsverordnung haben wird.[582] Durch die von der Vorhersehbarkeitsformel verlangte hinreichende Ausformung der Ermächtigungsgrundlage verbleibt die Leitentscheidung für Inhalt, Zweck und Ausmaß der zukünftigen Rechtsverordnung beim Parlament, welches eine diesen Anforderungen entsprechende Ermächtigungsgrundlage zu schaffen hat.[583] Diese Formel hat vor allem die Rechtssicherheit für den Bürger vor Augen und ist damit Ausfluss des Rechtsstaatsprinzips.[584]

(2) Selbstentscheidungsformel

Nahezu zeitgleich hat das Gericht die Selbstentscheidungsformel aufgestellt.[585] Danach muss der Gesetzgeber selbst die Entscheidung treffen, welche Fragen in

---

mit anderen Normen und das Ziel, das die gesetzliche Regelung insgesamt verfolgt, zu berücksichtigen. Auch die Entstehungsgeschichte kann – vor allem zur Bestätigung des Ergebnisses der Auslegung – herangezogen werden (vgl. BVerfGE 26, 16, (27) und 33, 358 (365) jeweils mit weiteren Nachweisen)."

580 *Pieroth* in *Jarass/Pieroth*, Art. 80 Rz. 13; *Ramsauer* in *Alternativkommentar*, Art. 80 Rz. 66 ff.; *Rubel* in *Umbach/Clemens*, Art. 80 Rz. 20; *Nierhaus* in *Bonner Kommentar*, Art. 80 Abs. 1 Rz. 262 ff.; *Remmert* in *Maunz/Dürig*, Art. 80 Rz. 66 mit dem Begriff der „Vorhersehbarkeitsklausel".

581 *Ramsauer* in *Alternativkommentar*, Art. 80 Rz. 66 ff.; *Nierhaus* in *Bonner Kommentar*, Art. 80 Abs. 1 Rz. 274 ff.; *Schnelle*, Seite 23.

582 BVerfGE 1, 14, 60; 2, 307, 334; 5, 71, 76 ff.; 23, 62, 72; 29, 198, 210; 42, 191, 200; 55, 207, 226; 56, 1, 12; 58, 257, 277; *Nierhaus* in *Bonner Kommentar*, Art. 80 Abs. 1 Rz. 26.

583 BVerfGE 34, 52, 57ff.

584 BVerfGE *Nierhaus* in *Bonner Kommentar*, Art. 80 Abs. 1 Rz. 265; *Schnelle*, Seite 32.

585 Zur detaillierten geschichtlichen Darstellung der Entwicklung der Rechtsprechung des Verfassungsgerichts und die mögliche Einteilung in bestimmte Entwicklungsphasen ausführlich *Hasskarl* AöR (1969), Seiten 105 ff.; *Ramsauer* in *Alternativkommentar*, Art. 80 Rz. 66 ff.; *Nierhaus* in *Bonner Kommentar*, Art. 80 Abs. 1 Rz. 274 ff.

einer Verordnung geregelt werden sollen, er muss die Grenzen einer solchen Regelung festsetzen und angeben, welchem Ziel die Regelung dienen soll.[586]

(3) Programmformel

Nach der später entwickelten sog. Programmformel muss sich aus dem ermächtigenden Gesetz bzw. der Ermächtigungsgrundlage eine Tendenz bzw. ein Programm ableiten lassen, welches durch die zu erlassende Rechtsverordnung nach dem Willen des Gesetzgebers verwirklicht werden soll.[587]

Die drei Formeln verfolgen zwar einen auf den ersten Blick vergleichbaren Ansatz, haben aber jeweils eine etwas anders gelagerte Stoßrichtung. Während die Vorhersehbarkeitsformel aus dem Blickwinkel der Rechtssicherheit des Bürgers heraus die Vorgaben des Art. 80 Abs. 1 Satz 2 GG prüft, haben die Selbstentscheidungs- und Programmformel eher das Verhältnis der Legislative zur Exekutive vor Augen.[588] So verbleibt auch bei der Delegation von Rechtssatzungsmacht die politische Verantwortung für die Rechtsetzung bei der gesetzgebenden Körperschaft, worin tendenziell eine Konkretisierung des Demokratieprinzips zu erblicken ist.[589]

Obwohl die Formeln auf den ersten Blick daher nicht trennscharf wirken und austauschbar erscheinen, verfolgen sie im Ansatz doch unterschiedliche Zielrichtungen. Erst durch ihre gemeinsame Prüfung bei gleichwertiger Anwendung aller drei Formeln werden die rechtsstaatliche und die demokratische Funktion von Art. 80 Abs. 1 Satz 2 GG vereinigt.[590]

(4) Deutlichkeitsformel

Der Vollständigkeit halber ist hier noch die teilweise so bezeichnete Deutlichkeitsformel zu nennen.[591] Nachdem zunächst gefordert wurde, dass sich die Bestimmtheit grundsätzlich aus dem Gesetz mit einwandfreier Deutlichkeit ergeben

586 BVerfGE 2, 307, 334; 5, 71, 76ff.; 19, 354, 361ff.; 20, 283, 291; 23, 62, 72; 80, 1, 20; 83, 130, 151; *Ramsauer* in *Alternativkommentar*, Art. 80 Rz. 66 ff.; *Hasskarl* AöR (1969), Seite 88; *Schnelle*, Seite 23; *Remmert* in *Maunz/Dürig*, Art. 80 Rz. 66 mit dem Begriff „Selbstentscheidungsklausel".

587 BVerfGE 5, 71, 77; 8, 274, 307; 19, 354, 362; 78, 249, 272; 85, 97, 05; *Schnelle*, Seite 23; *Kloepfer*, § 21 Rz. 317; *Remmert* in *Maunz/Dürig*, Art. 80 Rz. 66 hier als „Programmklausel" bezeichnet.

588 *Schnelle*, Seite 32; *Nierhaus* in *Bonner Kommentar*, Art. 80 Abs. 1 Rz. 269.

589 *Ossenbühl* (HdBdStR V 3. Auflage), § 103 Rz. 17; *Nierhaus* in *Bonner Kommentar*, Art. 80 Abs. 1 Rz. 269.

590 *Ossenbühl*, ZG 1997, 305, 309; *Schnelle*, Seite 32.

591 *Schnelle*, Seite 23; *Nierhaus* in *Bonner Kommentar*, Art. 80 Abs. 1 Rz. 270.

musste,[592] ließ das Bundesverfassungsgericht es später genügen, wenn sich die Erfüllung der Voraussetzungen der Bestimmtheitstrias durch Auslegung nicht nur der Ermächtigungsgrundlage selbst, sondern aus dem ermächtigenden Gesetz insgesamt unter Heranziehung der herkömmlichen Auslegungsmethoden ableiten lässt.[593] Diese Deutlichkeitsformel ist daher als eine Ergänzung zu den bereits benannten Formeln und nicht als weiterer Prüfungsansatz zu verstehen,[594] weshalb die auf ihr basierende Erweiterung auf den gesamtgesetzlichen Zusammenhang bei der Auslegung der Ermächtigungsgrundlagen jeweils bei der Prüfung der vorhergehenden Formeln zur Anwendung kommt.

(5) Aktuelle Tendenzen

Von diesen Formeln ausgehend hatte die Rechtsprechung auch in der jüngeren Vergangenheit Entscheidungen in Bezug auf die Bedeutung der Inhalts-, Zweck- und Ausmaßvorgaben des Art. 80 Abs. 1 Satz 2 GG zu treffen. In der Entscheidung zur Außenwirtschaftsverordnung[595] stellt das Gericht aber ohne deutliche Bezugnahme auf die selbst geschaffenen Formeln lediglich fest, dass der Bundestag alle für die Verwirklichung der Grundrechte wesentlichen Entscheidungen selbst getroffen habe und dass sich aus der im Außenwirtschaftsgesetz vorhandenen Ermächtigungsgrundlage für die Verordnung der Zweck, der Inhalt und das Ausmaß der Ermächtigung überhaupt ableiten ließen.[596] Anschließend werden die Aussagen des ermächtigenden Außenwirtschaftsgesetzes dahingehend geprüft, ob sich aus ihnen ein widerspruchsfreies Normierungsprogramm für den Gesetzgeber ableiten lässt.[597] Das Gericht scheint dabei sehr freischwebend und von den ursprünglichen Formeln losgelöst die Voraussetzungen des Art. 80 Abs. 1 Satz 2 GG zu prüfen. Diese Tendenz zur noch freieren Würdigung als in den vorbezeichneten Theorien setzt sich dann auch in den letzten zu Art. 80 GG ergangenen Entscheidungen des Gerichts fort.[598]

Schnelle[599] will in einigen dieser Entscheidungen erkannt haben, dass sich aus ihnen der Versuch des Gerichts ablesen lässt, eine Subsumtion unter die drei Kriterien Inhalt, Zweck und Ausmaß vorzunehmen. So wünschenswert dieser Ansatz auch wäre, müsste doch für eine solche Feststellung gefordert werden, dass einem

592 BVerfGE 2, 307, 334ff.
593 BVerfGE 7, 267, 273 ff.
594 Vgl. auch *Hasskarl* AöR (1969), Seite 100.
595 BVerfGE 91, 148.
596 So in der Zusammenfassung *Nierhaus* in *Bonner Kommentar*, Art. 80 Abs. 1 Rz. 282.
597 BVerfGE 91, 148, 162 ff.; *Nierhaus* in *Bonner Kommentar*, Art. 80 Abs. 1 Rz. 282.
598 BVerfGE 101, 1, 131f; 107, 1, 22 ff.
599 BVerfGE 91, 148, 163 ff.; 101, 1, 31ff.; 107, 1, 22 ff.; *Schnelle*, Seite 22; mit diesem Ansatz auch *Kloepfer*, § 21 Rz. 318.

Subsumtionsversuch wenigstens der Ansatz einer Definition vorausgeht, an dem es aber bei den Entscheidungen leider fehlt. Es handelt sich vielmehr um die Fortsetzung der bereits in der Entscheidung zur Außenwirtschaftsverordnung angedeuteten Rechtsprechung, dass sich Inhalt, Zweck und Ausmaß aus dem ermächtigenden Gesetz überhaupt erschließen lassen, und nicht um die Frage, welche Anforderungen der Art. 80 Abs. 1 Satz 2 GG an die erschlossenen Merkmale eigentlich stellen müsste.[600]

Die hier im Ansatz aufgezeigten Entwicklungen der Rechtsprechung zeigen, dass man selbst bei sorgfältiger Analyse der Entscheidungen nicht an der Tatsache vorbeikommt, dass die Urteile des Gerichts im Bereich des Art. 80 Abs. 1 Satz 2 GG schlechterdings nicht vorhersehbar sind, auch wenn eine Bejahung der Verfassungsmäßigkeit der Ermächtigungsgrundlage tendenziell eher zu erwarten ist.[601] Letzteres liegt in dem Umstand begründet, dass das Gericht im Laufe seiner Rechtsprechung die Anforderungen des Art. 80 Abs. 1 Satz 2 GG immer weiter aufgeweicht hat.[602] Das Gericht hat zunächst unterschiedliche Formeln für die Anforderungen des Art. 80 Abs. 1 Satz 2 GG geschaffen, die an sich schon nur in Ansätzen differenzieren, und sich zusätzlich in der Folge von diesen ohne genauere Bezugnahme gelöst. Insofern wird die Rechtsprechung des Gerichts zu den Voraussetzungen der Bestimmtheitstrias auch zutreffend als uneinheitlich, schwankend und teilweise sogar als widersprüchlich bezeichnet.[603] Einige Stim-

600 Besonders exemplarisch dazu die Entscheidung zur Hennenhalteverordnung (BVerfGE 101, 1, 31ff.): „Der mögliche Verordnungsinhalt kann aus dem Wortlaut des § 2a Abs. 1 TierSchG ermittelt werden. […] Zweck der Verordnungskompetenz ist eine am Maßstab der Gebots- und Verbotstatbestände des § 2 TierSchG ausgerichtete tierschutzgerechte Tierhaltung. Hierauf deutet neben der sprachlichen und der gesetzessystematischen Verknüpfung von § 2a Abs. 1 TierSchG mit § 2 TierSchG auch die Entstehungsgeschichte hin. […] § 2a Abs. 1 TierSchG entspricht verfassungsrechtlichen Anforderungen auch in Bezug auf das Ausmaß der dem Verordnungsgeber erteilten Rechtsetzungsmacht. Die Verordnungsgewalt soll so weit reichen, als dies „zum Schutz der Tiere erforderlich ist". Dieser Klausel […] wird im Schrifttum […] die Bedeutung eines tierschutzrechtlichen Mindestprogramms beigelegt. […]"; diesen Ansatz ebenfalls unterstützend: *Kloepfer*, § 21 Rz. 318; *Mann* in *Sachs*, Art. 80 Rz. 27, 28; a.A. *Axer*, Seite 370, der zwar die Verbundenheit der drei Elemente der Bestimmtheitstrias bejaht, aber dennoch in der Entwicklung einer eigenen Theorie zu einer getrennten Prüfung der Merkmale ansetzen will.

601 *Nierhaus* in *Bonner Kommentar*, Art. 80 Abs. 1 Rz. 273; ebenfalls *Ramsauer* in *Alternativkommentar*, Art. 80 Rz. 65, auch wenn er in der jüngsten Zeit die Konturen eines zukunftsweisenden und dynamischen Anforderungsprofils erkennen möchte.

602 Vgl. zur Geschichte der „Aufweichung" ausführlich *Nierhaus* in *Bonner Kommentar*, Art. 80 Abs. 1 Rz. 305.

603 *Hasskarl* AöR (1969), Seite 103; *Ossenbühl* (HdBdStR V 3. Auflage), § 103 Rz. 21 spricht auch davon, dass die Prüfung des Bestimmtheitsgebotes nach Art. 80 Abs. 1 Satz

men in der Literatur sprechen im Angesicht der Ansammlung von Formeln, Kriterien und freischwebenden Prüfungsprogrammen in der Rechtsprechung von einem vernichtenden Urteil.[604] Aus diesem Grund fordern diese eine engere Ausrichtung der Prüfung der Bestimmtheitstrias an den Begriffen von Inhalt, Zweck und Ausmaß, ohne dass dies jedoch in der Rechtsprechung Niederschlag findet.[605]

Im Ergebnis muss man die aufgezeigten Formeln nicht als unterschiedliche, selbstständige Kriterien begreifen, sondern als zusammenzunehmende Elemente einer einheitlichen Prüfung.[606] Für die hier relevante Sichtweise des delegierenden Gesetzgebers bilden dabei nur die erarbeiteten und in Teilen des Schrifttums anerkannten Vorhersehbarkeits-, Selbstentscheidungs- und Programmformeln in der Ausgestaltung durch die eher lockeren Deutlichkeitskriterien überhaupt einen Anknüpfungspunkt. Will der Gesetzgeber eine Delegation verabschieden, so wäre diese nach den bereits dargestellten Zusammenhängen insgesamt anhand aller genannten Kriterien zu überprüfen, um zumindest einen hohen Wahrscheinlichkeitsgrad für deren Verfassungsmäßigkeit zu erreichen.

Insbesondere aus der Selbstentscheidungs- und der Programmformel lassen sich aber Anknüpfungspunkte für ein delegationsfestes Parlamentsrefugium ableiten. Nach beiden Formeln muss der Gesetzgeber selbst entscheiden, ob und wie weit er eine Delegation von Rechtsetzungsmacht zulässt. Nimmt er eine Delegation vor, so müssen sich aus der gesetzlichen Grundlage das Programm und der Inhalt der Rechtsverordnung bestimmen lassen. Welches Prüfungsprogramm für eine Ermächtigungsgrundlage vor diesem Hintergrund zu fordern ist, kann zunächst außer Acht bleiben. Hier reicht die Feststellung der grundsätzlichen Möglichkeit, das parlamentsfeste Refugium an Art. 80 Abs. 1 Satz 2 GG anzuknüpfen.

---

2 GG keine konkreten Maßstäbe liefere und die gerichtliche Kontrolle deshalb weitestgehend dem judicial restraint (= richterliche Selbstbegrenzung) anheimgegeben sei, und leitet aus der fehlenden Klarheit des Prüfungsmaßstabs eine entsprechende Zurückhaltung des Gerichts ab.

604 *Nierhaus* in *Bonner Kommentar*, Art. 80 Abs. 1 Rz. 273 mit einer entsprechenden ausführlichen Begründung dieser Kritik in Rz. 262 ff.

605 *Kloepfer*, § 21 Rz. 318; *Mann* in *Sachs*, Art. 80 Rz. 28, 29; diese Bestrebungen als gescheitert bewertend *Brenner* in *v. Mangoldt/Klein/Starck*, Art. 80 Abs. 1 Rz. 35.

606 *Rubel* in *Umbach/Clemens*, Art. 80 Rz. 20; *Nierhaus* in *Bonner Kommentar*, Art. 80 Abs. 1 Rz. 262 spricht auch von einem „Gesamtprüfungsprogramm"; *Seiler*, Seite 183; *Ramsauer* in *Alternativkommentar*, Art. 80 Rz. 55.

cc) Das Verhältnis von Parlamentsvorbehalt und Bestimmtsheitstrias

Somit kommen sowohl der Parlamentsvorbehalt in der Ausprägung der Wesentlichkeitstheorie als auch die Bestimmtheitstrias des Art. 80 Abs. 1 Satz 2 GG für die Anknüpfung des parlamentsfesten Refugiums in Frage, weshalb ihr Verhältnis zueinander geklärt werden muss. Denn im Ergebnis weisen beide ein zwar vergleichbares, aber in den Ansätzen doch unterschiedliches Prüfungsprogramm auf. Einmal wäre die Wesentlichkeitstheorie und einmal wäre eine Kombination aus Vorhersehbarkeits-, Selbstbestimmungs- und Programmformel anzuwenden.

Im Wesentlichen lassen sich bei der Bestimmung des Verhältnisses der Anforderungen des Art. 80 Abs. 1 Satz 2 GG zum Parlamentsvorbehalt in Ausprägung der Wesentlichkeitstheorie vier Theorien nennen, die sich teilweise nur in Nuancen und Begründungsakzenten voneinander unterscheiden: die Identitätslehre, die Aliud-Theorie, die Ausprägungstheorie und die Konzentrationstheorie.[607] Wie schon bei dem Versuch der Inhaltsbestimmung der Bestimmtheitstrias liegt die Ursache für die Meinungsvielfalt in der bereits angedeuteten Entscheidungspraxis des Bundesverfassungsgerichts, weshalb diese zunächst betrachtet werden soll.

(1) Die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts

Eine Einordnung oder gar eine Lösung des Verhältnisses von Bestimmtheitstrias und Parlamentsvorbehalt durch die Rechtsprechung erhalten zu können, erscheint nach dieser Einleitung wenig aussichtsreich. Wenn sich das Gericht schon nicht einheitlich und deutlich zu den zwei in Frage kommenden Anknüpfungspunkten des parlamentsfesten Refugiums isoliert äußert, so ist von ihm kaum eine Bestimmung des Verhältnisses der beiden zueinander zu erwarten. Wenig überraschend wird deshalb auch von vielen Stimmen im Schrifttum zutreffend festgestellt, dass das Gericht nur wenig zu einer Klarstellung der zwischen diesen Figuren bestehenden Beziehungen beigetragen hat.[608]

---

607 Unterscheidung nach *Nierhaus* in *Bonner Kommentar*, Art. 80 Abs. 1 Rz. 93 ff.; *ders.* (FS-Stern), Seiten 720 ff. mit einer Unterscheidung von vier Theorien; *Schnelle*, Seiten 23 ff. mit einer Unterscheidung von fünf Theorien, wobei dieser mit Verweis auf *Axer*, Seiten 339 ff. in der 5. Theorie die vollständige Ablehnung der Wesentlichkeitstheorie sieht; *Cremer* AöR (1997), Seiten 251 ff. mit der Unterscheidung in zwei Hauptströmungen.

608 *Schnelle*, Seite 24; mit einer ausführlichen Darstellung der Rechtsprechung und der Entwicklung *Nierhaus* in *Bonner Kommentar*, Art. 80 Abs. 1 Rz. 96 ff.; *ders.* (FS-Stern), 717, 720ff.; ebenfalls mit einer Darstellung der Entwicklung der Rechtsprechung *Cremer* AöR (1997), Seiten 260 ff.; *v. Danwitz*, Seiten 87 ff.

In seiner Entscheidung zum Speyer-Kolleg[609] führt das Gericht unter einem einheitlichen Gliederungspunkt aus, dass „das Erfordernis einer gesetzlichen Grundlage […] nicht zu einer für die Schule bedenklichen Erstarrung führen *muss*. Es bedeutet nicht notwendig, dass der Gesetzgeber die erforderlichen Regelungen in allen Einzelheiten selbst treffen muss. Denn Art. 12 Abs. 1 Satz 2 GG lässt eine Regelung nicht nur durch Gesetz, sondern auch auf Grund eines Gesetzes im Wege von Rechtsverordnungen zu. Für solche Rechtsverordnungen fordert das Grundgesetz aber in Art. 80 Abs. 1 GG allgemein, dass die gesetzliche Ermächtigung nach Inhalt, Zweck und Ausmaß näher bestimmt ist; denn das Parlament soll sich seiner Verantwortung als gesetzgebende Körperschaft nicht dadurch entäußern können, dass es einen Teil der Gesetzgebungsmacht der Exekutive überträgt, ohne die Grenzen dieser Kompetenzen bedacht und diese nach Tendenz und Programm so genau umrissen zu haben, dass schon aus der Ermächtigung erkennbar und vorhersehbar ist, was dem Bürger gegenüber zulässig sein soll […] Auf eine hinreichende Bestimmtheit der Ermächtigung kommt es umso mehr an, wenn die Verfassung – wie im vorliegenden Fall – Eingriffe in einen grundrechtlich geschützten Bereich nur auf Grund eines Gesetzes zulässt.“[610]

Damit lässt das Gericht darauf schließen, dass es eine Trennung zwischen Parlamentsvorbehalt und der Bestimmtheitstrias nicht für erforderlich hält, sondern die Prüfung der Verfassungsmäßigkeit einer Delegation einheitlich im Rahmen des Art. 80 Abs. 1 Satz 2 GG vornimmt.[611] Insoweit kann auch auf Grundlage dieser Entscheidung von einer Deckungsgleichheit der beiden möglichen dogmatischen Anknüpfungspunkte für das parlamentsfeste Refugium gesprochen werden, die konsequent auch in eine undifferenzierte, einheitliche Prüfung der Kriterien mündet.

In seiner Entscheidung zur Außenwirtschaftsverordnung[612] stellt das Gericht zunächst fest, dass die Ermächtigungsgrundlagen des Außenwirtschaftsgesetzes[613] zum Erlass der Außenwirtschaftsverordnung „den Anforderungen an die Delegation von Rechtsetzungsbefugnissen“ genügen.[614] Die anschließende Prüfung unterteilt das Gericht sodann in zwei Schritte. Zunächst habe der Bundestag nach Auffassung des Gerichts „die für die Verwirklichung der Grundrechte wesentli-

609 BVerfGE 41, 251.
610 BVerfGE 41, 251, 265.
611 So zu dieser Entscheidung auch *Schnelle*, Seite 25 Fn. 75; ähnlich *v. Danwitz*, Seite 87.
612 BVerfGE 91, 148.
613 Hier die im Jahre 1984 relevanten §§ 2 Abs. 1 und 7 Abs. 1 Nr. 2 und 3 des Außenwirtschaftsgesetzes (AWG) i.d.F. vom 28. April 1961 (BGBl. I Seite 481).
614 BVerfGE 91, 148, 162 ff.

chen Regelungen selbst getroffen und sie nicht etwa der Bundesregierung überlassen". Dazu prüft das Gericht die Einhaltung der Wesentlichkeitstheorie für den Bereich der Exportkontrolle.[615] Erst im darauf folgenden Schritt wird im gleichen Urteil entschieden, dass „Art. 80 Abs. 1 Satz 2 GG, wonach Inhalt, Zweck und Ausmaß der erteilten Ermächtigung im Gesetz zu bestimmen sind, nicht verletzt" seien.[616] In dieser Entscheidung differenziert das Gericht zwischen Parlamentsvorbehalt und Bestimmtheitstrias nach Art. 80 Abs. 1 Satz 2 GG, die nacheinander mit unterschiedlichen Prüfungsmaßstäben im Hinblick auf die Verfassungsmäßigkeit der angesprochenen Delegation im Außenwirtschaftsgesetz zu prüfen seien.[617]

Diese beiden Entscheidungen zeigen beispielhaft, welche unterschiedliche dogmatische Herangehensweise das Gericht bei einer eigentlich identischen Fragestellung verfolgt, nämlich die der dogmatischen Anknüpfung des parlamentsfesten Refugiums und des daraus abzuleitenden Prüfungsprogrammes. Einmal findet die gesamte Prüfung im Rahmen des Art. 80 Abs. 1 Satz 2 GG statt, während in einer anderen Entscheidung zunächst der Parlamentsvorbehalt geprüft wird, bevor in einem zweiten Schritt Art. 80 Abs. 1 Satz 2 GG in Bezug auf die Anforderungen an die Ermächtigungsgrundlage angesprochen wird.

Insgesamt wechselt die Rechtsprechung des Verfassungsgerichts immer wieder zwischen verschiedensten Interpretationsmöglichkeiten des Verhältnisses von Bestimmtheitstrias und Parlamentsvorbehalt. Der Dualismus beider Anknüpfungspunkte, der Monismus des Art. 80 Abs. 1 Satz 2 GG und die Ein- bzw. Zweistufigkeit bei der Prüfung der Wesentlichkeitstheorie finden sich in der Rechtsprechung in einem stetigen Wechsel, ohne dabei auch in zeitlicher Hinsicht eine Entwicklung erkennen zu lassen.[618] Das Bundesverfassungsgericht lässt das Verhältnis von Wesentlichkeitstheorie zum Bestimmtheitsgebot des Art. 80 Abs. 1 Satz 2 GG letztlich offen und stiftet damit eine große dogmatische Unsicherheit, die sich in den unterschiedlichen Meinungen im Schrifttum widerspiegelt.[619]

615 BVerfGE 91, 148, 162 ff.
616 BVerfGE 91, 148, 162 ff.
617 Mit dieser Auffassung auch *Nierhaus* in *Bonner Kommentar*, Art. 80 Abs. 1 Rz. 113.
618 *Nierhaus* in *Bonner Kommentar*, Art 80 Abs. 1 Rz. 114.
619 So auch *Nierhaus* in *Bonner Kommentar*, Art 80 Abs. 1 Rz. 116; *Kloepfer*, JZ 1984, 685, 691. *Cremer* AöR (1997), Seite 260 überschreibt das Kapitel zu seiner ausführlichen Darstellung der Entwicklung der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts zu dieser Problematik sogar mit dem Begriff der – „Dogmatischen Beliebigkeit […] ohne (erkennbares) Konzept".

Allerdings könnte aus einer weiteren Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts zumindest eine Tendenz ableitbar sein. In seinem Urteil zur Verfassungsmäßigkeit des Luftverkehrsteuergesetzes[620] hatte sich das Gericht unter anderem mit der Frage auseinanderzusetzen, ob eine in § 11 Abs. 2 LuftVStG vorgesehene Ermächtigungsgrundlage für eine Delegation im Zusammenhang mit den Steuersätzen der Luftverkehrsteuer den verfassungsrechtlichen Anforderungen genügt. Das Gericht führt dazu aus: „Der im Rechtsstaatsprinzip (Art. 20 Abs. 3 GG) verankerte Vorbehalt des Gesetzes verlangt, dass der Gesetzgeber in grundlegenden normativen Bereichen alle wesentlichen Entscheidungen selbst treffen muss und sie nicht anderen Normgebern überlassen darf […] Im Steuerrecht, dessen Steuerbelastungsentscheidungen weitgehend vom Willen des Gesetzgebers zu Belastungsgegenstand und Tarif abhängen, ist von einem strengen Gesetzesvorbehalt auszugehen.“[621] Die Vorgaben des Parlamentsvorbehalts werden durch das Gericht folglich zuerst geprüft, bevor in einem weiteren Schritt eine Prüfung des Art. 80 Abs. 1 Satz 2 GG erfolgt.[622] Daher lässt das Gericht zumindest in dieser Entscheidung eine zweischrittige Prüfung erkennen, die den Parlamentsvorbehalt als Anknüpfungspunkt für das delegationsfeste Parlamentsrefugium anerkennt.

Angesichts der vorgenannten fehlenden Konstanz der verfassungsgerichtlichen Rechtsprechung ist es aber wohl noch zu früh, um von einer Festlegung des Gerichts auszugehen. Auch deshalb sollen in der Folge die in der Literatur maßgeblichen Theorien betrachtet werden.

(2) Identitätstheorie

Eine im Schrifttum vertretene Meinung geht von der Identität der beiden Prinzipien aus. Die Vertreter dieser Meinung sind der Auffassung, dass auch bei der Geltung des Gesetzesvorbehalts sich die Grenzen der Delegation der Rechtsetzung ausschließlich aus Art. 80 Abs. 1 Satz 2 GG ableiten lassen.[623] In Bezug auf die Begrenzung der Delegationsmöglichkeiten der Legislative auf die Exekutive stellten die Wesentlichkeitstheorie und Art. 80 Abs. 1 Satz 2 GG die gleichen

620 BVerfG vom 5.11.2014, 1 BvF 3/11, NVwZ 2015, Seiten 288 ff.
621 BVerfG NJW 85, 1891; BFH BStBl. 86, 77, 79; *Drüen* in *Tipke/Kruse*, § 3 AO Rz. 36.
622 BVerfG vom 5.11.2014, 1 BvF 3/11, NVwZ 2015, Seiten 288-294.
623 *Wilke*, JZ 1982, 758, 760; mit Verwies auf die Richtigkeit dieser Auffassung in Bezug auf die Funktion der Wesentlichkeitstheorie Horn Seite 87, dessen Theorie auch teilweise als weiterer Sonderweg unter dem Begriff der „Stufen- und Sonderregelungstheorie nicht eindeutig zugeordnet werden kann (vgl. insoweit zutreffend *Schnelle*, Seite 26 Fn. 91 m.w.N.); *Schmidt-Aßmann*, Seiten 477, 490; *v. Bogdandy*, Seite 341; *v. Danwitz*, Seite 95; *P. Kirchhof* in *P. Kirchhof* (EStG), § 51 Rz. 3 m.w.N.

Anforderungen.[624] Die Selbstregelungspflicht des parlamentarischen Gesetzgebers komme im Falle der Delegation von Rechtsetzungsmacht dadurch zum Ausdruck, dass der Gesetzgeber im Gesetz Inhalt, Zweck und Ausmaß der Delegation festlegen müsse, weshalb er damit gleichzeitig die wesentlichen Dinge selber regle und sich somit eine Prüfung der Wesentlichkeitstheorie erübrige. Das Bestimmtheitsgebot des Art. 80 Abs. 1 Satz 2 GG sei eine Ausprägung des allgemeinen Gesetzesvorbehalts, welches im Falle der Delegation von Rechtsetzungsmacht als spezielleres Rechtsinstitut zu prüfen sei.[625] In konsequenter Anwendung dieser Theorie wäre das parlamentsfeste Refugium ausschließlich mit Hilfe der oben zu Art. 80 Abs. 1 Satz 2 GG beschriebenen Formeln zu bestimmen.

(3) Aliud-Theorie

Dieser Übereinstimmung von Parlamentsvorbehalt und Bestimmtheitstrias des Art. 80 Abs. 1 Satz 2 GG treten die Vertreter der „Aliud"-Theorie entgegen. Sie sehen keine Identität der beiden Rechtsinstitute, vielmehr stelle die Bestimmtheitstrias gegenüber dem Parlamentsvorbehalt ein rechtliches Aliud dar.[626] Der Parlamentsvorbehalt habe die Aufgabe, die Frage nach der verfassungsrechtlichen Regelungsebene – also Gesetz oder Verordnung – zu beantworten und damit gleichsam zu entscheiden, „ob" eine Delegation in dem vom Gesetzgeber beabsichtigten Umfang überhaupt möglich ist.[627] Demgegenüber sollen die drei Bestimmtheitsaspekte des Art. 80 Abs. 1 Satz 2 GG darüber Auskunft geben, „wie" eine zulässige Delegation in ihrer konkreten Ausgestaltung verwirklicht werden kann.[628]

Diese These basiert auf der Auffassung, dass Art. 80 Abs. 1 Satz 2 keinen Gesetzesvorbehalt enthalte, sondern diesen vielmehr voraussetze.[629] Entsprechend könne eine Delegationsnorm nach Art. 80 Abs. 1 Satz 2 GG noch so gut nach Inhalt, Zweck und Ausmaß bestimmt sein, aber dennoch die durch den Parlamentsvorbehalt geforderte Regelung des Wesentlichen nicht ersetzen.[630] An die-

624 *Böckenförde*, Seite 395.
625 So ausdrücklich *v. Danwitz*, Seite 95.
626 So ausdrücklich *Staupe*, Seite 148; *Papier*, Seite 73 spricht von einer „Unterscheidung" der beiden Institute; mit diesem Ansatz einer Differenzierung der beiden Prüfungen auch *Wallrabenstein* in *v. Münch/Kunig*, Art. 80 Rz. 39; *Brenner* in *v. Mangoldt/Klein/Starck*, Art. 80 Rz. 33.
627 *Staupe*, Seite 144.
628 *Staupe*, Seite 144; so die Darstellung bei *Nierhaus* in *Bonner Kommentar*, Art. 80 Abs. 1 Rz. 122 und bei *Schnelle*, Seite 25 f.
629 *Ossenbühl* (HdBdStR V 3. Auflage), § 101 Rz. 62.
630 *Staupe*, Seite 146; *Papier*, Seiten 73 ff.

ser Auffassung wird jedoch kritisiert, dass sie einen wesentlichen Schönheitsfehler aufweise, weil sich die Prüfungsmaßstäbe der Wesentlichkeitstheorie und der Selbstentscheidungsformel in Bezug auf Art. 80 Abs. 1 Satz 2 GG sowohl terminologisch als auch inhaltlich zu sehr ähnelten.[631] Die Formel „je wesentlicher desto bestimmter" fände sowohl im Rahmen der Prüfung des Wesentlichkeitstheorie als auch bei der Prüfung der Selbstentscheidungsformel Anwendung.[632]

Entsprechend wäre eine Delegation dieser Theorie folgend zunächst anhand des Parlamentsvorbehalts mit dem Instrument der Wesentlichkeitstheorie und anschließend die gesetzliche Ausgestaltung der Delegationsnorm an der Bestimmtheitstrias des Art. 80 Abs. 1 Satz 2 GG zu messen. Damit hat die Aliud-Theorie eine zweistufige Prüfung von Delegationen zur Folge.

(4) Ausprägungstheorie

Die Ausprägungstheorie orientiert sich an dem Teil der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts, der in Art. 80 Abs. 1 Satz 2 GG nur eine besondere Ausprägung der Wesentlichkeitsrechtsprechung sieht.[633] Aus dieser Feststellung folge automatisch, dass eine Verordnungsermächtigung, die den Voraussetzungen des Art. 80 Abs. 1 Satz 2 GG entspricht, nicht gegen die Anforderungen der Wesentlichkeitstheorie verstoßen kann.[634] Umgekehrt sei eine Verordnungsermächtigung, in der die wesentlichen Fragen vorentschieden und dem Verordnungsgeber vorgegeben werden, nach Inhalt, Zweck und Ausmaß hinreichend bestimmt.[635]

Diese Theorie geht bei der Übereinstimmung der beiden Prüfungsprogramme noch einen Schritt weiter, als es die Vertreter der Identitätstheorie tun, indem sie beide Prüfungsprogramme gleichsetzt. Demnach wäre es der Beliebigkeit überlassen, ob das parlamentsfeste Refugium am Parlamentsvorbehalt und der Wesentlichkeitstheorie oder an der Bestimmtheitstrias zu messen ist, beide Prüfungen müssten zum selben Ergebnis gelangen.

631 *Nierhaus* in *Bonner Kommentar*, Art. 80 Abs. 1 Satz 2 GG; *ders.* (FS-Stern), Seiten 717, 727; *Schnelle*, Seite 27; *v. Danwitz*, Seite 91.

632 *Nierhaus* in *Bonner Kommentar*, Art. 80 Abs. 1 Satz 2 GG; *ders.* (FS-Stern), Seiten 717, 727; *Schnelle*, Seite 27.

633 BVerfGE 58, 257, 277 ff.; *Ramsauer* in *Alternativkommentar*, Art. 80 Rz. 29.

634 *Ramsauer* in *Alternativkommentar*, Art. 80 Rz. 29.

635 *Ramsauer* in *Alternativkommentar*, Art. 80 Rz. 29, der aber dort ebenfalls (Fn. 75) einräumt, dass aus Art. 80 Abs. 1 Satz 2 ein Mindeststandard der Bestimmtheit auch unabhängig von der Wesentlichkeit fordere und schwächt damit zugleich seinen eigene Theorie.

(5) Konzentrationstheorie

Die Konzentrationstheorie oder auch Theorie von der Konzentration auf die Bestimmtheitstrias[636] sucht ihr Heil aufgrund der Ablehnung der Wesentlichkeitstheorie ebenfalls in einer ausschließlichen Prüfung des parlamentsfesten Refugiums durch Art. 80 Abs. 1 Satz 2 GG.[637] Daher will diese Theorie das Gebot der Eigenregelung des Parlaments ebenfalls ausschließlich mithilfe dieser Regelung und der zu ihrer Auslegung entwickelten Theorien und nicht durch eine Anwendung des Parlamentsvorbehalts prüfen.[638] Insoweit bewegen sich die Vertreter dieser Theorie im Ergebnis im Gleichklang mit den Vertretern der Identitätsthese, auch wenn ihr Begründungsansatz quasi die Ablehnung des allgemeinen Parlamentsvorbehalts in Ausprägung der Wesentlichkeitstheorie bedeutet.[639] In der Konsequenz geht diese Theorie jedoch weiter als die Identitätsthese, da sie eine Delegation von Rechtsetzungsmacht von der Legislative auf die Exekutive im Wege einer Ermächtigungsgrundlage für unbeschränkt zulässig hält, solange nur die Voraussetzungen der Bestimmtheitstrias eingehalten werden.[640]

(6) Stellungnahme

Das Grundproblem der Einordnung der dogmatischen Anknüpfung des parlamentsfesten Refugiums sind die Dauerstreitigkeiten in der Literatur, die im Ergebnis auf eine widersprüchliche und uneinheitliche Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts zurückzuführen sind. Es ist umstritten, ob das parlamentsfeste Refugium an den Parlamentsvorbehalt oder an die Bestimmtheitstrias anzuknüpfen ist, oder ob an beide in einem Stufen- oder sonstigen Verhältnis. Dabei sind sowohl die Bedeutung als auch die Bewertung der Bestimmtheitstrias und des Parlamentsvorbehalts in sich wiederum umstritten. Jeder Versuch, sich diesem Thema zu nähern, führt in das zuvor beschriebene Meinungschaos. Am Beispiel des „Vorbehalts des Gesetzes“ lässt sich schon erkennen, dass nicht einmal die Verwendung der Begrifflichkeiten geklärt ist. Dabei scheinen Teile der Literatur und offenbar auch das Bundesverfassungsgericht im Meinungsdschungel die geschichtliche Bedeutung der Begrenzung des parlamentsfesten Refugiums

636 So die von *Schnelle*, Seite 27, gewählte Begrifflichkeit.
637 *Nierhaus* in *Bonner Kommentar*, Art. 80 Abs. 1 Rz. 134; *ders.* In FS-Stern Seite 731; *Axer*, Seiten 348 ff. – in aller Deutlichkeit dann Seiten 371 + 372; im Ergebnis so wohl auch *Schnelle*, Seiten 27 ff.
638 *Nierhaus* in *Bonner Kommentar*, Art. 80 Abs. 1 Rz. 134.
639 *Schnelle*, Seite 27 mit Verweis auf *Axer*, Seite 362.
640 *Schnelle*, Seite 27 mit Verweis auf *Axer*, Seite 362.

aus den Augen zu verlieren. Wenn das parlamentsfeste Refugium seiner ihm ursprünglich zugedachten Funktion zum Schutz von Demokratie und Rechtsstaat nachkommen soll, so muss es für den Anwender auch handhabbar sein.

Wie aber in dieser Arbeit bereits eingangs geschildert wurde, steht dieser Anwender unter einem hohen Zeit und Erfolgsdruck. Die in der Regel von der Bundesregierung vorgelegten Gesetzesentwürfe müssen bereits im Hinblick auf die Frage durchleuchtet sein, was nun ins Gesetz soll und was der Verordnung überlassen werden kann. Denn auch nur so können die Rechtsverordnungen einer ihrer entscheidenden Funktionen[641] nachkommen, den parlamentarischen Gesetzgeber zu entlasten. Bei den hier schon nur in den Grundzügen darstellbaren, ungeklärten Problemstellungen gerät dies zur unlösbaren Mammutaufgabe. So wird das parlamentsfeste Refugium zum Ratespiel frei nach der Devise „wenn man es nicht übertreibt mit der Delegation, dann wird es schon gutgehen". Diese vielleicht etwas überspitzt formulierte Übertreibung stellt aber das krasse Missverhältnis zur eigentlichen Bedeutung und der Funktion des parlamentsfesten Refugiums dar. Daher sollte das Merkmal der Handhabbarkeit der Regelung für den Gesetzgeber ein gewichtiges Kriterium in der Entscheidung sein, welcher Anknüpfungspunkt für das parlamentsfeste Refugium zu wählen ist. Eine dogmatisch noch so durchdachte und durchgestrittene Anknüpfung läuft ins Leere, wenn sie dem Ersteller des Gesetzentwurfs kein handhabbares Prüfungsprogramm mit auf den Weg gibt.

Die Tiefe dieses verfassungsrechtlichen Streits und seine Verstrickung in die verschiedensten, in sich nicht ausdefinierten Theorien macht es nahezu unmöglich, hier einen praktikablen neuen Lösungsansatz für dieses verfassungsrechtliche Problem zu finden. Dazu müssten zunächst die diesem Problem zugrunde liegenden Theorien und deren jeweilige Streitigkeiten geklärt werden; und das bei so umstrittenen Themen wie Bestimmtheitstrias und Parlamentsvorbehalt. Aufgrund der hohen verfassungsrechtlichen Komplexität des Themas verwundert es nicht, dass das Bundesverfassungsgericht hier eher zu Einzelfallentscheidungen tendiert. Den Streit zu entscheiden, würde an dieser Stelle nicht nur den Rahmen sprengen, es wäre auch „nur" ein weiterer Baum im Theorien- und Formeldschungel. Dem delegierenden Gesetzgeber hilft dies in der aktuellen Situation aber nicht. Gerade dessen Sichtweise soll jedoch Schwerpunkt dieser Arbeit sein. Daher soll hier aus Sicht des delegierenden Gesetzgebers im bestehenden Dschungel für diesen eine Schneise geschlagen werden, die ein zumindest in Ansätzen handhabbares Prüfungsprogramm bietet.

Dabei ist zunächst festzustellen, dass bei aller, insbesondere in der Lehre an der Wesentlichkeitstheorie geübten Kritik, sich letztere so sehr in der Rechtsprechung

641 Vgl. oben D. III. Seite 164 f.

verankert und weiter fortentwickelt hat, dass sie nicht mehr beiseitegeschoben werden kann.[642] Deshalb kommen aus Sicht des delegierenden Gesetzgebers die Theorien von vornherein nicht in Frage, die einen Parlamentsvorbehalt in Ausgestaltung der Wesentlichkeitstheorie ablehnen, da dies an der gelebten Verfassungsrealität vorbeigeht. Schon allein daher scheidet die Konzentrationstheorie aus, zumindest solange das Verfassungsgericht nicht zu einer Grundsatzentscheidung in diesem abkehrenden Sinne gelangt, mit der in absehbarer Zeit kaum zu rechnen sein dürfte.

Die erstrebte Handhabbarkeit der verfassungsrechtlichen Vorgaben wird insbesondere durch die zweistufige Prüfung der Aliud-Theorie gewährleistet. Sie ist schon auf den ersten Blick logisch und damit handhabbar, was selbst ihre Kritiker zunächst eingestehen.[643] Eigentlich bietet nur diese zweistufige Prüfung ein nachvollziehbares Prüfungsprogramm. Daher ist schon aus diesem Gesichtspunkt der Handhabbarkeit durch den Anwender der Aliud-Theorie der Vorzug zu geben. In Bezug auf den die Delegation erwägenden Gesetzgeber hat diese Theorie auch eine disziplinierende Wirkung. Bei der Schaffung einer gesetzlichen Grundlage für einen steuerlichen Eingriff muss der Gesetzgeber generell die zu beeinträchtigenden Grundrechte im Auge behalten. Dabei kann er sich im gleichen Atemzug die Frage stellen, welche wesentlichen Regelungen er insoweit im Gesetz selbst treffen muss. Damit kommt die Wesentlichkeitstheorie genau der Funktion nach, die das parlamentsfeste Refugium erfüllen soll: Aus demokratischen und rechtsstaatlichen Erwägungen heraus soll ein Abschieben der Verantwortung auf die Exekutive verhindert werden.

Hiernach erfolgt im nächsten Denkschritt die Prüfung der Anforderungen an die Ermächtigungsgrundlage selbst. Ist der Gesetzgeber der Überzeugung, die für die Verwirklichung der Grundrechte wesentlichen Entscheidungen selbst getroffen zu haben, so ist er seiner Verantwortung noch nicht enthoben. An der Bestimmtheitstrias gemessen muss er für die Delegation ein Programm schaffen, das aufgrund der gesetzlichen Vorgabe die inhaltliche Ausprägung der Rechtsverordnung vorgibt. Die Aliud-Theorie bewirkt damit in bester Art und Weise die Disziplinierung des Gesetzgebers bei Delegationen. Er muss sich die Vorteile der Rechtsetzung durch Rechtsverordnung[644] durch die Beachtung der Anforderungen beider Prüfungsstufen „erkaufen“. Nur so kommt dem parlamentsfesten Refugium die Bedeutung zu, die es auch haben soll, nämlich zu verhindern, dass

642 So auch *Nierhaus* in *Bonner Kommentar*, Art. 80 Abs. 1 Rz. 134, der trotzdem als Vertreter der Konzentrationslehre eine Rückbesinnung auf Art. 80 Abs. 1 Satz 2 GG fordert.

643 *Schnelle*, Seite 27 findet die Aufspaltung des Kontrollvorgangs der Delegation durch die Aliud-Theorie – „auf den ersten Blick logisch und unmittelbar einleuchtend“.

644 Vgl. oben D. III. Seite 164 f.

sich der Gesetzgeber aus der Verantwortung verabschiedet. Gerade seine Disziplinierung im Hinblick auf die damit verbundenen Gefahren wird der geschichtlichen Bedeutung des Refugiums[645] in einer so deutlichen und handhabbaren Weise gerecht, wie es die übrigen einstufigen Prüfungstheorien nicht im vergleichbaren Maße ermöglichen.

Die Aliud-Theorie bringt für den die Delegation erwägenden Gesetzgeber vor dem Hintergrund der Rechtssicherheit einen weiteren Vorteil mit. Bei der Beachtung der beiden Prüfungsschritte hat der Gesetzgeber sowohl die Einhaltung der Wesentlichkeitstheorie beachtet als auch eine Prüfung der zur Bestimmtheitstrias des Art. 80 Abs. 1 Satz 2 GG entwickelten Formeln des Bundesverfassungsgerichts vorgenommen. Damit sinkt die Wahrscheinlichkeit für eine Kassation der Delegation durch das Bundesverfassungsgericht erheblich, auch wenn dies aufgrund der oben bereits dargestellten Beliebigkeit der diesbezüglichen Entscheidungskriterien ein nur geringer Trost sein mag.

Den Vertretern der Identitätsthese ist in Bezug auf ihre Kritik an der Aliud-Theorie zuzugestehen, dass sich die Prüfungsprogramme der Wesentlichkeitstheorie des Parlamentsvorbehalts denen des Art. 80 Abs. 1 Satz 2 GG annähern. Dies gilt insbesondere, wenn man die Anforderungen der Wesentlichkeitstheorie mit der Selbstentscheidungsformel vergleicht.[646] Dieser Einwand ist grundsätzlich nicht von der Hand zu weisen. Eine Verwandtschaft der beiden Prüfungsprogramme kann kaum ernsthaft bestritten werden. Allerdings bleibt doch die Frage offen, ob eine Ähnlichkeit der Prüfungsprogramme gleich die Vereinheitlichung bzw. das Zusammenschmelzen der beiden Prüfungsschritte rechtfertigt. Vielmehr überzeugt besonders, dass die Anforderungen der Bestimmtheitstrias in der zweiten Stufe steigen, je näher man in der ersten Stufe der Prüfung dem parlamentsfesten Refugium gekommen ist. Diese Abhängigkeit bedeutet aber nicht, dass beide Prüfungen zusammengelegt werden können. Dabei darf insbesondere nicht aus den Augen verloren werden, dass beide Prüfungsschritte mit unterschiedlichen Zielen operieren. Dies wird noch deutlicher, wenn man beachtet, dass die Prüfung des Art. 80 Abs. 1 Satz 2 GG gerade aus mehr besteht als nur der Selbstentscheidungsformel.

Im Ergebnis ist damit aus der Sicht des delegierenden Gesetzgebers und aus der Sicht des den delegierenden Gesetzgeber disziplinierenden Verfassungsgebers der Aliud-Theorie der Vorzug zu geben. Im aktuellen Theorienchaos bietet nur sie ein halbwegs handhabbares Prüfungsprogramm, das einen gewissen Grad an Rechtssicherheit bietet. Solange die Theorienstreitigkeiten in der Literatur nicht

645 Vgl. oben B. II. 1., Seiten 42 ff.
646 So auch *Nierhaus* in *Bonner Kommentar*, Art. 80 Abs. 1 GG; *v. Danwitz*, Seite 90.

durch ein deutliches Votum des Bundesverfassungsgerichts beendet werden, nützen die Streitigkeiten um den „dogmatischeren“ Lösungsansatz zumindest nicht dem in der Praxis auf dieses Chaos zurückgeworfenen Gesetzgeber.[647]

b) Zusammenfassung

Die erste im Zusammenhang mit der Problemstellung der Arbeit zu klärende Frage war, ob und unter welchen Bedingungen die Verfassung Vorgaben über die Frage enthält, ob ein Regelungsgegenstand überhaupt von der Legislative auf die Exekutive übertragen werden kann. Damit stellte sich die Frage nach der dogmatischen Anknüpfung des parlamentsfesten Refugiums.

Der Aliud-Theorie folgend ist eine vom Gesetzgeber beabsichtigte Delegation in einem ersten Schritt dahingehend zu prüfen, ob diese mit dem Parlamentsvorbehalt in Ausprägung der Wesentlichkeitstheorie vereinbar ist und damit trotz der Delegation die Regelung des Wesentlichen im Gesetz verbleibt. Maßstab dieser Prüfung ist dabei die Wesentlichkeitstheorie und damit insbesondere die Fragestellung, welche Grundrechte von der zu delegierenden Materie betroffen sind. Daher sind im nachfolgenden Kapitel die durch die Verbrauchsteuern möglicherweise erfolgend Beeinträchtigungen der Grundrechte und eventuelle andere Prüfungsmaßstäbe der Wesentlichkeitstheorie zu beleuchten, da sie Anknüpfungspunkte für ein mögliches Delegationsverbot sind.

Durch die Festlegung auf die Aliud-Theorie steht zugleich fest, dass in einem zweiten Schritt die Verfassungsmäßigkeit der Ermächtigungsgrundlage anhand der Bestimmtheitstrias des Art. 80 Abs. 1 Satz 2 GG geprüft werden muss. Auf diesen Prüfungsmaßstab ist, sofern nicht bereits in den vorangegangenen Ausführungen geschehen, im übernächsten Kapitel einzugehen.

647 Zutreffend stellt *Nierhaus* in *Bonner Kommentar*, Art. 80 Abs. 1 Rz. 133 deswegen auch zu eben dieser Problemstellung fest, dass „der verfassungsdogmatische Aufwand und die ebenso vielfältigen wie feinsinnigen Distinktionen erheblich und kaum noch überschaubar sind. Der von der Verfassungsrechtsprechung und Rechtswissenschaft betriebene Konstruktionsaufwand wird sich wohl kaum in unterschiedlichen Ergebnissen niederschlagen, allenfalls Nuancierungen hervorbringen.“; zur gleichen Erkenntnis gelangt *v. Danwitz*, Seite 94, wenn er sagt, dass „der Preis des eher verwirrenden Verhältnisses von Parlamentsvorbehalt und Bestimmtheitsgrundsatz doch deutlich überhöht“ erscheint.

2. Der Parlamentsvorbehalt als Delegationsverbot im Verbrauchsteuerrecht

Für die Frage, ob die vom Gesetzgeber des besonderen Verbrauchsteuerrechts beabsichtigte Delegation einem möglichen Delegationsverbot unterliegt, ist – wie dargelegt – der Parlamentsvorbehalt und mit ihm der unbestimmte Begriff der „Wesentlichkeit" maßgeblich.[648] Dieser unbestimmte Rechtsbegriff ist daher nun im Hinblick auf einen konkreten Prüfungsmaßstab näher zu bestimmen. Damit geht es um die Frage, was bei der Rechtsetzung im Bereich des besonderen Verbrauchsteuerrechts als wesentlich zu bezeichnen ist und was als so unwesentlich betrachtet werden kann, dass eine Regelung in einer Rechtsverordnung möglich ist. Als Maßstab für diese Entscheidung kommt in allererster Linie die Grundrechtswesentlichkeit der zu regelnden Gesetzesmaterie als Kriterium in Frage.[649] Aus dieser Sichtweise bedeutet „wesentlich" in der Regel „wesentlich für die Grundrechte".[650] Daneben kommt auch die Bedeutung einer konkreten Regelung für die Allgemeinheit und ein möglicher aus Art. 110 Abs. 2 Satz 1 GG abgeleiteter Maßstab zur Ausfüllung der Wesentlichkeitstheorie in Frage.

Das Bundesverfassungsgericht hat in seiner letzten Entscheidung[651] zur Verfassungsmäßigkeit einer Delegation im Steuerrecht wörtlich ausgeführt: „Der im Rechtsstaatsprinzip (Art. 20 Abs. 3 GG) verankerte Vorbehalt des Gesetzes verlangt, dass der Gesetzgeber in grundlegenden normativen Bereichen alle wesentlichen Entscheidungen selbst treffen muss und sie nicht anderen Normgebern überlassen darf […]. Im Steuerrecht, dessen Steuerbelastungsentscheidungen weitgehend vom Willen des Gesetzgebers zu Belastungsgegenstand und Tarif abhängen, ist von einem strengen Gesetzesvorbehalt auszugehen. Das Steuerrecht lebt insoweit aus dem „Diktum des Gesetzgebers". Diesen Anforderungen genügt das Luftverkehrsteuergesetz. Es regelt die Erhebung der Luftverkehrsteuer in ausreichendem Maße selbst. Der Gesetzgeber hat […] die steuerliche Belastung im Hinblick auf Steuerschuldner, Steuertatbestand, Steuerbemessungsgrundlage und Steuertarif ausreichend vorgezeichnet. Die Verordnungsermächtigung in § 11 Abs. 2 LuftVStG räumt dem Verordnungsgeber keine hiervon abweichende Entscheidung über das „Ob" oder das „Wie" der Senkung der Luftverkehrsteuer ein, sondern überlässt ihm nur die Neuberechnung der Steuersätze nach genau bestimmten Vorgaben."

---

648 *Wernsmann* in *Hübschmann/Hepp/Spitaler*, § 4 AO Rz. 653.

649 Vgl. dazu bereits oben E. I. a) aa), Seiten 172 ff.

650 BVerfGE 47, 46, 79; *Müller-Franken*, DStZ 2004, 606, 609.

651 Entscheidung zur Verfassungsmäßigkeit der Luftverkehrsteuer BVerfGE NVwZ 2015, 288 ff. mit Verweis auf BVerfGE 13, 318, 328; 49, 89, 146 ff.; 84, 212, 226.

Damit hat das Gericht die Wesentlichkeitstheorie zum Anknüpfungspunkt gemacht und daraus die Pflicht des Gesetzgebers abgeleitet, den Steuerschuldner, den Steuertatbestand sowie Steuersatz und Bemessungsgrundlage im Gesetz „ausreichend" vorzuzeichnen. Dabei bleibt das Gericht jedoch die zentrale Aussage schuldig, nämlich die Benennung des genauen Anknüpfungspunktes für die Wesentlichkeitstheorie. Anhand welchen Kriteriums hat das Gericht hier entschieden, was als wesentlich zu betrachten ist, und was nicht? Das Gericht stellt lediglich fest, dass § 11 Abs. 2 LuftVStG das Wesentliche ausreichend vorzeichnet. Damit umgeht das Gericht die hier im Folgenden notwendige Festlegung eines Prüfungsmaßstabs für die Wesentlichkeitstheorie zur Bestimmung der Reichweite des Parlamentsvorbehalts. Dabei ergänzt es den Rechtsbegriff der Wesentlichkeit um den Begriff der „ausreichenden Vorzeichnung", ohne dadurch einen entscheidenden Schritt zu machen.

a) Die pauschale Geltung des Parlamentsvorbehalts im Steuerrecht

Vor diesem Hintergrund ist vor der Festlegung des Prüfungsmaßstabs der Wesentlichkeitstheorie über einen Ansatz zu sprechen, der den Versuch unternimmt, aus einer pauschalen Betrachtung des Parlamentsvorbehalts und dessen Anwendung auf das Steuerrecht im Zusammenhang mit der Wesentlichkeitstheorie zu einer generalisierten Schlussfolgerung zu gelangen. Dabei werden die oben aus dem allgemeinen Verfassungsrecht abgeleiteten Grundsätze und Theorien pauschal auf das Steuerrecht als Ganzes übertragen. Im Rahmen dieser Übertragung wird von vielen Stimmen die Frage aufgeworfen, ob im Steuerrecht der Parlamentsvorbehalt in Ausprägung der Wesentlichkeitstheorie nicht generell zu einem Delegationsverbot führe und deswegen im Steuerrecht das Gebot höchstmöglicher parlamentsgesetzlicher Regelungsdichte zu fordern sei.[652] Die Konsequenzen dieser pauschalen Betrachtungsweise reichen dabei von einem generellen Delegationsverbot im Steuerrecht bis hin zur Geltung eines partiellen Delegationsverbots hinsichtlich bestimmter Teile der steuerrechtlichen Regelungen.

Grundansatz dieser Überlegung ist jedoch immer die Frage, wie der Parlamentsvorbehalt und mit ihm die Wirkungsweise der Wesentlichkeitstheorie im Steuerrecht als Ganzes zu sehen ist. *Jehke* kritisiert in seiner ausführlichen Auseinandersetzung mit den verschiedenen Begründungsansätzen dazu zu Recht, dass der dabei verfolgte Ansatz eben nur ein pauschaler sei.[653] Der Ansatz gehe gerade davon aus, dass das „Steuerrecht" ein homogenes Gebilde sei, über das als Ganzes

652 *Jehke*, Seiten 96 ff.; *Wernsmann* in *Hübschmann/Hepp/Spitaler*, § 4 AO Rz. 671 ff.; *Barth*, Seiten 389 ff.; *Osterloh*, Seiten 166 ff.

653 *Barth*, Seiten 387ff ; *Jehke*, Seite 99.

der Parlamentsvorbehalt zur Anwendung gelangen könne. Die einführende Darstellung zur Funktionsweise des besonderen Verbrauchsteuerrechts zeigt aber gerade, welche unterschiedlichen Bereiche im Rahmen eines Steuergesetzes geregelt werden können und müssen. Diese unterschiedlichen Bereiche betreffen in ihrer jeweiligen Auswirkung unterschiedliche Grundrechte in unterschiedlicher Intensität. Daher ist *Jehke* zuzustimmen, wenn er feststellt, dass dieser pauschale Ansatz für die konkrete Prüfung einer Delegation ungeeignet sei.[654] Diese Arbeit will sich gerade am Beispiel des besonderen Verbrauchsteuerrechts von dieser pauschalen Betrachtungsweise lösen und ein Teilgebiet des Steuerrechts, hier das besondere Verbrauchsteuerrecht, auf seine Delegationsfähigkeit hin überprüfen. Daher können aus dieser pauschalen Betrachtung der Wirkung des Parlamentsvorbehalts im Steuerrecht zwar einige Erkenntnisse für die konkrete Prüfung und den Prüfungsmaßstab eines Delegationsverbots gewonnen werden, die Prüfung anhand der gebildeten Kategorien ersetzt die pauschale Betrachtung jedoch nicht.[655]

Das Steuerrecht mag zwar als ein Musterbeispiel des öffentlich-rechtlichen Eingriffsrechts anzusehen sein, das Ausmaß der Grundrechtsbeeinträchtigung durch die Auferlegung öffentlich-rechtlicher Steuerpflichten geht aber nicht über die im übrigen Eingriffsrecht zu findenden Problemstellungen hinaus.[656] Deswegen sind die Anforderungen, die der Parlamentsvorbehalt an die Ausgestaltung steuerlicher Rechtsgrundlagen stellt, nicht anders zu beurteilen als im sonstigen grundrechtsbeeinträchtigenden Recht.[657] Aus dem gleichen Grund wurde bereits vorhergehend die Verwendung des Begriffs der Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung als Sonderform des Parlamentsvorbehalts im Steuerrecht abgelehnt.[658] Folg-

654 *Jehke*, Seite 99 hält daher die Aussage, dass im Steuerrecht ein Parlamentsvorbehalt gelte, für „potentiell irreführend, wenn sie ohne Bezug auf konkrete Regelungsmaterien bezogen wird".

655 Im Ergebnis so auch *Wernsmann* in *Hübschmann/Hepp/Spitaler*, § 4 AO Rz. 656, der zunächst mit einer entsprechenden pauschalierten Prüfung die Geltung des Parlamentsvorbehalts im Sinne eines Verbots legislativer Delegation wegen fehlender Grundrechtsintensität der (pauschal angenommenen) Steuereingriffe verneint und anschließend, Rz. 667, im Rahmen der Benennung der Bestimmtheitsanforderungen fordert, dass wesentliche Merkmale des Steuertatbestands nicht in der Verordnung geregelt werden dürfen. Er folgt damit wohl eher der Konzentrationstheorie zum Verhältnis von Parlamentsvorbehalt und Art. 80 Abs. 1 Satz 2 GG, gelangt aber zum gleichen Ergebnis; mit dem gleichen Ergebnis *P. Kirchhof* in *P. Kirchhof* (EStG), § 51 Rz. 6.

656 *Wernsmann* in *Hübschmann/Hepp/Spitaler*, § 4 AO Rz. 657.

657 *Wernsmann* in *Hübschmann/Hepp/Spitaler*, § 4 AO Rz. 656; *Jehke*, Seiten 175 ff., *Jochum*, Rz. 114.

658 Vgl. dazu oben Fn. 556.

lich verbietet sich jede pauschale Vorabaussage zur Reichweite des Parlamentsvorbehalts und der Wesentlichkeitstheorie im Steuerrecht sowohl in positiver als auch in negativer Hinsicht.

In der Folge bleibt es damit notwendig, die Anknüpfungspunkte für die Wesentlichkeitstheorie im Steuerrecht darzustellen, die anschließend im Rahmen der einzelnen Kategorien auf die Wirkung als mögliches Delegationsverbot hin zu überprüfen sind.

b) Grundrechtswesentlichkeit als Prüfungsmaßstab

Nach der Wesentlichkeitstheorie kommt es für die Beantwortung der Frage, welche parlamentarische Regelungsdichte im Steuerrecht im Allgemeinen und damit hier konkret im besonderen Verbrauchsteuerrecht zu fordern ist, auf die Intensität der Grundrechtsbeeinträchtigung durch die konkrete steuerrechtliche Regelung an.[659] Zur Loslösung von der soeben kritisierten pauschalen Gesamtbetrachtung sind zunächst die Grundrechte zu betrachten, die durch einen steuerlichen Eingriff beeinträchtigt werden können. Grundsätzlich können Steuern alle grundrechtlich geschützten Freiheiten beschränken.[660] In dem hier zu beurteilenden Zusammenhang kommen vor allem Eingriffe in das Grundrecht auf Eigentum nach Art. 14 GG, die Berufsfreiheit nach Art. 12 GG, den allgemeinen Gleichheitsgrundsatz nach Art. 3 Abs. 1 GG und die allgemeine Handlungsfreiheit nach Art. 2 Abs. 1 GG in Frage. Bevor diese Grundrechte anhand der zuvor gebildeten Kategorien auf mögliche Delegationsverbote hin überprüft werden können, sollen sie hier zunächst kurz im Hinblick auf ihre Funktionsweise im Zusammenhang mit einem steuerlichen Eingriff betrachtet werden.

Dabei ist im Verbrauchsteuerrecht zu beachten, dass sich nicht nur die unmittelbar von der Steuer betroffenen Steuerschuldner auf den entsprechenden Grundrechtsschutz berufen können. Durch das Prinzip der Überwälzung treffen die fiskalischen Folgen einer Verbrauchsteuer im Ergebnis die Verbraucher, die die Steuer über den Preis zu tragen haben.[661] Entsprechend sind diese Steuerlastträger durch die Steuer faktisch in ihren Grundrechten betroffen, weshalb auch ihr Grundrechtsschutz im Zusammenhang mit der Betroffenheit der Grundrechte Berücksichtigung finden muss.[662] Bei dieser Betrachtung der Grundrechte ist weiterhin

659 *Wernsmann* in *Hübschmann/Hepp/Spitaler*, § 4 AO Rz. 657; *Busch*, Seite 77 ff.; *Deterbeck*, Jura 2002, 235, 237.

660 *Jehke*, Seite 101; im Überblick: *Birk/Desens/Tappe*, Rz. 170 ff.

661 Mit dieser Feststellung in Bezug auf die Luftverkehrsteuer *F. Kirchhof*, BB 2015, 278, 280; zum Prinzip der Überwälzung vgl. oben B. III. 1. c) cc); Seiten 67 ff.

662 So für die als Rechtsverkehrsteuer ausgestaltete Luftverkehrsteuer mit der gleichen Wirkung der Überwälzung ausdrücklich *F. Kirchhof*, BB 2015, 278, 280.

bedeutsam, dass jeder steuerliche Zugriff zwei Wirkungen entfalten kann: Es erfolgt zunächst ein Entzug des Vermögens beim Steuerpflichtigen. Damit wird aber gleichzeitig sein Verhalten beeinflusst, da er bzw. der Steuerlastträger in der Regel versuchen wird, einer Steuerpflicht auszuweichen und infolge einer erhöhten Verbrauchsteuer beispielsweise weniger zu rauchen, Alkohol zu trinken oder Energie zu verbrauchen.[663] Der Entzug des Vermögens wird dabei als Belastungswirkung, die Beeinflussung des Steuerpflichtigen auch als Lenkungswirkung bezeichnet.[664] Entsprechend kann von einem steuerlichen Eingriff auch eine Person betroffen sein, die gar keine Steuern zahlt, aber aufgrund der Existenz der Steuer ihr Verhalten anpasst um – sei es direkt oder wie im Falle der Verbrauchsteuern indirekt – einer Steuerlast auszuweichen. Daher ist bei der Betrachtung der Grundrechte das Augenmerk nicht nur allein auf die Person zu richten, die im Rahmen des Steuerschuldverhältnisses eine Steuer tatsächlich zu entrichten hat.

aa) Freiheit des Eigentums – Artikel 14 GG

Als erstes Grundrecht kommt bei einem steuerlichen Eingriff der Art. 14 GG in Frage. Die in Art. 14 GG niedergelegte Eigentumsgarantie ist ein elementares Grundrecht und soll dem Grundrechtsträger einen Freiraum im vermögensrechtlichen Bereich erhalten und ihm eine eigenverantwortliche Gestaltung seines Lebens ermöglichen.[665] Damit gewährt Art. 14 Abs. 1 Satz 1 GG den grundrechtlichen Schutz gegen staatliche Eingriffe in das Eigentum und das Erbrecht.[666] Allerdings werden Inhalt und Schranken der Eigentumsgarantie nach Art 14 Abs. 1 Satz 2 GG durch die Gesetze bestimmt. Damit enthält Art. 14 GG im Unterschied zum größten Teil der übrigen Grundrechte einen normgeprägten Schutzbereich, der der Ausformung durch die Rechtsordnung bedarf.[667] Schließlich enthält Art. 14 Abs. 2 GG die Sozialbindung des Eigentums als besondere Schrankenbestimmung und Art. 14 Abs. 3 GG legt spezielle Regelungen für eine Enteignung fest.[668]

Die Bedeutung der Eigentumsgarantie für das Steuerrecht ist hochgradig umstritten. Dabei wird nicht nur in der Literatur die Frage diskutiert, ob Steuern das

663 *Wernsmann* in *Hübschmann/Hepp/Spitaler*, § 4 AO Rz. 531.

664 *Birk* (Leistungsfähigkeitsprinzip), Seiten 68 ff.

665 BVerfGE 14, 263, 277; 83, 201, 208; 97, 350, 371; 102, 1, 15; *Jarass* in *Jarass/Pieroth*, Art. 14 Rz. 1; *Sodan* in *Sodan*, Art. 14 Rz. 2; *Wendt* in *Sachs*, Art. 14 Rz. 4 ff.; *Hofman* in *Schmidt-Bleibtreu/Hofmann/Henneke*, Art. 14 Rz. 2.

666 *Hofman* in *Schmidt-Bleibtreu/Hofmann/Henneke*, Art. 14 Rz. 2; *Sodan* in *Sodan*, Art. 14 Rz. 2.

667 BVerfGE 58, 300, 330; *Depenheuer* in *v. Mangoldt/Klein/Starck*, Art. 14 Rz. 29 ff.; *Sodan* in *Sodan*, Art. 14 Rz. 1.

668 *Sodan* in *Sodan*, Art. 14 Rz. 3; *Jarass* in *Jarass/Pieroth*, Art. 14 Rz. 2 f.

Grundrecht auf Eigentum beeinträchtigen können oder ob der steuerliche Eingriff lediglich an der allgemeinen Handlungsfreiheit des Art. 2 Abs. 1 GG zu messen ist.[669] Auch in der Rechtsprechung wird diese Frage uneinheitlich beantwortet.[670] Der Streit entzündet sich im Grundsatz an der Frage, ob der Schutz des Eigentums nach Art. 14 Abs. 1 Satz 1 GG einen Schutz des Vermögens als solches gewährleistet, oder nicht.[671] Ist das Vermögen als solches nicht vom Schutz des Art. 14 Abs. 1 Satz 1 GG umfasst, so kann die Auferlegung einer Steuer und das damit verbundene Zahlungsgebot keinen Eingriff in das Eigentum darstellen, weshalb eine Steuer nur am Art. 2 Abs. 1 GG mit vergleichsweise geringen Rechtfertigungsanforderungen zu messen wäre.[672] Wird das Vermögen jedoch – in welcher Form auch immer – als Schutzgut des Art. 14 Abs. 1 Satz 1 GG angesehen, so wäre jede steuerliche Belastung an diesem Grundrecht zu messen, weshalb es für die Ausfüllung der Wesentlichkeit im Zusammenhang mit delegierter Rechtsetzung heranzuziehen wäre.[673]

(1) Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts

Die uneinheitliche Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts ist prägend für die Auseinandersetzung der Literatur mit diesem Thema,[674] weshalb zunächst auf diese Rechtsprechung einzugehen ist.

Ursprünglich vertrat das Bundesverfassungsgericht die Ansicht, dass die Auferlegung von öffentlich-rechtlichen Steuerpflichten den Schutzbereich der Eigentumsfreiheit nicht berühre.[675] Damit folgte das Gericht zunächst der in der Literatur auch noch heute am weitesten verbreiteten Auffassung, dass Art. 14 Abs. 1

669 *F. Kirchhof* (HdBGr III), § 59 Rz. 41 f.; *Hey* in *Tipke/Kruse*, § 3 Rz. 189 mit der Feststellung, dass diese Frage ganze Bibliotheken fülle; *Wernsmann* in *Hübschmann/Hepp/Spitaler*, § 4 AO Rz. 536; *Sodan* in *Sodan*, Art. 14 Rz. 11; *P. Kirchhof* AöR (2003), Seiten 12 ff.; *Jehke*, Seite 102.

670 *F. Kirchhof* (HdBGr III), Seiten 160, 179, mit der Feststellung, dass der Streit seit langen hin und her woge und sogar die beiden Senate des Bundesverfassungsgerichts entzweite.

671 *Sodan* in *Sodan*, Art. 14 Rz. 11.

672 *Wernsmann* in *Hübschmann/Hepp/Spitaler*, § 4 AO Rz. 533 ff.; *F.Kirchhof*, BB 2015 278, 280; *ders.* (HdBGr III), Seiten 160, 179; *Sodan* in *Sodan*, Art. 14 Rz. 11.

673 *Wernsmann* in *Hübschmann/Hepp/Spitaler*, § 4 AO Rz. 533 ff.; *F.Kirchhof*, BB 2015 278, 280; *ders.* (HdBGr III), Seiten 160, 179.

674 *Jehke*, Seite 102.

675 So ausdrücklich in der Entscheidung im Investitionshilfe-Urteil v. 20.7.1954 BVerfGE 4, 7, 17: „Wenngleich der Umfang der durch Art. 14 GG geschützten Objekte in Schrifttum und Rechtsprechung umstritten ist, besteht doch Einmütigkeit darüber, daß Art. 14 GG nicht das Vermögen gegen Eingriffe durch Auferlegung von Geldleistungspflichten schützt. Solche Geldleistungspflichten […] berühren nicht die Eigentumsgarantie des Grundgesetzes."; mit weiteren Nachweisen zur Folgerechtsprechung: *Wernsmann* in

Satz 1 GG nur eigentumsrechtliche Positionen schützen soll, nicht jedoch das Vermögen als Ganzes[676], und folglich durch den lediglich das Vermögen belastenden Steueranspruch kein Eingriff in den Schutzbereich der Eigentumsfreiheit erfolge.

Von diesem ausdrücklichen Ausschluss des steuerrechtlichen Eingriffs aus dem Schutzbereich des Art. 14 Abs. 1 Satz 1 GG hat sich das Gericht jedoch im Folgenden verabschiedet und eine Verletzung des Grundrechtes für möglich erachtet.[677] Dabei ging das Gericht davon aus, dass durch das Steuerrecht in Ausnahmefällen ein Eingriff in die Eigentumsfreiheit möglich sei, der Schutzbereich aber nur in den Fällen eröffnet werde, in denen die auferlegte Steuer erdrosselnde bzw. substanzbeeinträchtigende Wirkung entfalte und den Betroffenen damit übermäßig belaste und seine Vermögensverhältnisse grundlegend beeinträchtige.[678] Das Gericht nahm einen Eingriff in den Schutzbereich dann an, wenn die Beeinträchtigung eine gewisse Intensität erreicht hatte.[679] Nach dieser Ansicht fielen Schutzbereichseröffnung und Rechtsverletzung zeitgleich zusammen.[680] Diese Auslegung des Gerichts wurde in der Folge zu Recht heftig kritisiert.[681] Der logische Systembruch dieser Ansicht liegt darin, dass sie grundsätzlich die Eröffnung des Schutzbereiches des Art. 14 Abs. 1 Satz 1 GG verneint, das Grundrecht aber dann als anwendbar und sogleich verletzt ansah, wenn die Steuer eine unverhältnismäßig hohe Belastung des Eigentums des Steuerpflichtigen darstellte.[682]

Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 4 AO Rz. 533 ff.; *Hey* in *Tipke/Lang*, § 3 Rz. 189; *P. Kirchhof* AöR (2003), Seite 13.

676 *Wernsmann* in *Hübschmann/Hepp/Spitaler*, § 4 AO Rz. 538 mit Verweis auf die diesbezüglich immer noch h.M. m.w.N.; *Depenheuer* in *v. Mangoldt/Klein/Starck*, Art. 14 Rz. 160; *Papier* in *Maunz/Dürig*, Art. 14 Rz. 160 ff.; *Wieland* im *Dreier*, Art. 14 Rz. 65; *Hofmann* in *Schmidt-Bleibtreu/Hofmann/Henneke* Art. 14 Rz. 11.

677 *Wernsmann* in *Hübschmann/Hepp/Spitaler*, § 4 AO Rz. 538.

678 BVerfGE 14, 221, 241: „Die Auferlegung von Geldleistungspflichten läßt aber die Eigentumsgarantie des Art. 14 GG grundsätzlich unberührt […]. In solchen Fällen könnte ein Verstoß gegen Art. 14 GG allenfalls dann in Betracht kommen, wenn die Geldleistungspflichten den Pflichtigen übermäßig belasten und seine Vermögensverhältnisse grundlegend beeinträchtigen würden."; ebenso BVerfGE 19, 119, 128 ff.; 27, 111, 131; 30, 250, 271 ff.; 78, 214, 230; 78, 232, 243; 95; 95, 267, 300; 105, 17, 32; *F. Kirchhof* (HdBdGr III), § 59 Rz. 46 ff.; *Hey* in *Tipke/Lang*, § 3 Rz. 189.

679 BVerfGE 19, 119, 129; *Wernsmann* in *Hübschmann/Hepp/Spitaler*, § 4 AO Rz. 539.

680 *Hey* in *Tipke/Lang*, § 3 Rz. 189.

681 Vgl. statt vieler *Wernsmann* in *Hübschmann/Hepp/Spitaler*, § 4 AO Rz. 539 m.w.N.; *F. Kirchhof* (HdBdGr III), § 59 Rz. 47 m.w.N.

682 *F. Kirchhof* (HdBdGr III), § 59 Rz. 47 m.w.N; *Papier*, Seiten 46 ff.

Mit seiner Entscheidung zur Vermögenssteuer[683] orientierte sich der 2. Senat des Bundesverfassungsgerichts neu und stellte fest, dass durch eine Besteuerung grundsätzlich der Schutzbereich des Art. 14 GG beeinträchtigt werden könne.[684] Gleichzeitig legte der Senat als Folge aus diesem Eingriff in Verbindung mit dem Art. 14 Abs. 2 Satz 2 GG eine Obergrenze für die Belastung des Steuerpflichtigen fest.[685] Diese auch als „Halbteilungsgrundsatz"[686] bekannte Obergrenze sollte nach Ansicht des 2. Senats nur gewahrt sein, „[…] soweit die steuerliche Gesamtbelastung des Sollertrages bei typisierender Betrachtung von Einnahmen, abziehbaren Aufwendungen und sonstigen Entlastungen in der Nähe einer hälftigen Teilung zwischen privater und öffentlicher Hand verbleibt […]"[687]. Aus dieser Festlegung einer Obergrenze für die steuerliche Belastung des Eigentums eines Grundrechtsträgers wurde von *Seiler* sodann gefolgert, dass zumindest für das Einkommensteuergesetz der Steuergegenstand, der Steuerschuldner und der Steuertarif im förmlichen Gesetz zu bestimmen seien, um die Beeinträchtigung des Art. 14 GG beurteilen zu können.[688] Allerdings schränkt *Seiler* diese Festlegung umgehend dadurch ein, indem er Ausnahmen für besondere Umstände zulassen will um zum Beispiel eine Einzelfallgerechtigkeit herbeizuführen oder eine Entlastung des Parlaments zu ermöglichen.[689] Demnach gebiete der Art. 14 GG im Zusammenhang mit dem Halbteilungsgrundsatz, dass der Parlamentsgesetzgeber die wesentlichen Punkte, aus denen sich die Steuerlast in ihrem ungefähren Ausmaß vorhersehen lasse, selbst zu regeln habe, so dass der Steuerpflichtige sein Verhalten auf die ihm bevorstehende Zahlungspflicht einstellen könne.[690]

683 Beschluss vom 22.6.1995 – BVerfGE 93, 121.

684 BVerfGE 93, 121, 137: „Die Vermögensteuer ist als wiederkehrende Steuer auf das ruhende – in der Regel aus bereits versteuertem Einkommen gebildete – Vermögen ausgestaltet. Sie greift in die in der Verfügungsgewalt und Nutzungsbefugnis über ein Vermögen angelegte allgemeine Handlungsfreiheit (Art. 2 Abs. 1 GG) gerade in deren Ausprägung als persönliche Entfaltung im vermögensrechtlichen Bereich ein (Art. 14 GG)."; *Jehke*, Seite 102.

685 *Hey* in *Tipke/Lang*, § 3 Rz. 189; *Jehke*, Seite 102; *Seiler*, Seite 262; *Wernsmann* in *Hübschmann/Hepp/Spitaler*, § 4 AO Rz. 541.

686 *Wernsmann* in *Hübschmann/Hepp/Spitaler*, § 4 AO Rz. 541; *Jehke*, Seite 102; *Hey* in *Tipke/Lang*, § 3 Rz. 192.

687 BVerfGE 93, 121, 138.

688 So mit einer ausführlichen Begründung *Seiler* Seiten 263 ff.; *Jehke*, Seite 103.

689 *Seiler* Seite 265.

690 *Seiler* Seite 265; *Jehke*, Seite 103, mit einer vorrausschauenden Kritik dieser Auffassung im Hinblick auf die Tragfähigkeit des Halbteilungsgrundsatzes noch vor dessen Aufgabe durch das Bundesverfassungsgericht.

Der in der oben genannten Entscheidung entwickelte Halbteilungsgrundsatz ist auf ein geteiltes Echo gestoßen. Das Schrifttum bemühte sich neben heftiger Kritik um eine dogmatische Herleitung des Grundsatzes, während die Steuerrechtsprechung geschlossen gegen den Halbteilungsgrundsatz judizierte.[691] Schließlich wurde der Halbteilungsgrundsatz durch den 2. Senat in dessen Entscheidung zur Belastungsobergrenze bei der Einkommen- und Gewerbesteuer[692] aufgegeben. In dieser Entscheidung distanziert sich das Gericht ausdrücklich von der Idee von einem aus Art. 14 GG abzuleitenden Halbteilungsgrundsatz mit der Begründung, dass die Aussagen im ursprünglichen Beschluss der Besonderheit der Vermengung von Einkommen- und Vermögenssteuer geschuldet waren.[693] Mit dieser Entscheidung ist der Anwendung des Halbteilungsgrundsatzes und Art. 14 GG als Kriterium für die Wesentlichkeitstheorie der Boden entzogen.

Allerdings hat das Gericht in der gleichen Entscheidung festgestellt, dass ein Steuergesetz als rechtfertigungsbedürftige Inhalts- und Schrankenbestimmung nach Art. 14 Abs. 1 Satz 2 GG dann in den Schutzbereich der Eigentumsgarantie eingreife, wenn „der Steuerzugriff tatbestandlich an das Innehaben von vermögenswerten Rechtspositionen anknüpft und so den privaten Nutzen der erworbenen Rechtsposition zugunsten der Allgemeinheit einschränkt".[694] Damit hat das Gericht den Art. 14 GG für anwendbar erklärt, sofern der Steuerentstehungstatbestand mit dem Innehaben einer vermögenswerten Rechtsposition zusammenhängt. Dabei ist jedoch unklar, ob sich diese bei der Einkommensteuer getroffene Festlegung des Gerichts auf die besonderen Verbrauchsteuern als indirekte Steuern übertragen lässt.[695] Zur näheren Begriffsbestimmung der „vermögenswerten Rechtsposition" führt das Gericht etwas vorher in der Entscheidung[696] aus: „Der Schutz [des Eigentums] betrifft grundsätzlich alle vermögenswerten Rechte, die

---

691 *Hey* in *Tipke/Lang*, § 3 Rz. 195 m.w.N. in Literatur und Steuerrechtsprechung; *Jehke*, Seite 102 mit Verweis auf abweichende Votum des Verfassungsrichters *Böckenförde* mit einer Ablehnung des Halbteilungsgrundsatzes BVerfGE 93, 149, 153 ff.

692 Beschluss vom 18.1.2006 – BVerfGE 115, 97.

693 BVerfGE 115, 97, 114: „Aus diesem in Art. 14 Abs. 1 Satz 1 und Abs. 2 Satz 2 GG zum Ausdruck kommenden Maßstab, der lediglich den Rahmen der Abwägung kennzeichnet, lässt sich keine allgemein verbindliche, absolute Belastungsobergrenze in der Nähe einer hälftigen Teilung („Halbteilungsgrundsatz") ableiten. Der Wortlaut des Art. 14 Abs. 2 Satz 2 GG („zugleich") reicht zur Begründung einer mit Sinn und Zweck des Art. 14 Abs. 2 Satz 2 GG sowie seiner zu vereinbarenden Herleitung einer Höchstbelastungsgrenze in der Nähe einer hälftigen Teilung nicht aus."; *Hey* in *Tipke/Lang*, § 3 Rz. 195; *Sodan* in *Sodan*, Art. 14 Rz. 11; *Wernsmann* in *Hübschmann/Hepp/Spitaler*, § 4 AO Rz. 541.

694 BVerfGE 115, 97, 111.

695 Dies Frage aufwerfend und für die indirekten Steuern bezweifelnd *Wernsmann* in *Hübschmann/Hepp/Spitaler*, § 4 AO Rz. 542.

696 BVerfGE 115, 97, 111 mit Verweis auf BVerfGE 112, 93, 107 m.w.N.

dem Berechtigten von der Rechtsordnung in der Weise zugeordnet sind, dass dieser die damit verbundenen Befugnisse nach eigenverantwortlicher Entscheidung zu seinem privaten Nutzen ausüben darf". Damit meint das Gericht einen direkten steuerlichen Zugriff auf konkrete subjektive Rechtspositionen und nennt unter anderem den Zugriff auf die zivilrechtlichen Lohnansprüche.[697] Somit geht das Gericht von einer Anwendbarkeit des Art. 14 GG dann aus, wenn die steuerliche Geldleistungspflicht an den Erwerb einer vermögenswerten Rechtsposition, wie z.B. einen Anspruch auf Lohnzahlung, anknüpft. Betrachtet man in diesem Zusammenhang die Steuerentstehungstatbestände im Verbrauchsteuerrecht, etwa am Beispiel der Entfernung eines Steuergegenstands aus dem Steuerlager[698], so kann diese Feststellung jedoch nicht übertragen werden. Der Inhaber des Steuerlagers, der bei der Entfernung der Ware aus dem Steuerlager zum Steuerschuldner wird, ist im Regelfall jedenfalls Besitzer oder sogar Eigentümer der entfernten Gegenstände. Zwar hat er die vermögenswerte Rechtsposition zum Zeitpunkt des steuerlichen Zugriffs bereits inne, weshalb nicht von einem Zuerwerb wie z.B. bei einem Lohnanspruch ausgegangen werden kann.[699] Es kommt hinzu, dass die angesprochenen Steuerentstehungstatbestände weder auf den Besitz noch das Eigentum an den Steuergegenständen abstellen. Daher können die Ausführungen des 2. Senats in der oben genannten Entscheidung nicht auf die hier gegenständlichen besonderen Verbrauchsteuern übertagen werden. Dies gilt insbesondere bei der Betrachtung des durch die Steuer belasteten Steuerlastträgers, da dieser die steuerliche Belastung ausschließlich aus seinem Vermögen bestreitet.

Nach diesen beiden Entscheidungen kehrte das Gericht zumindest für die besonderen Verbrauchsteuern zu der Ausgangslage zurück, nach der eine Anwendung des Art. 14 GG nur in den Fällen in Frage kommt, in denen die auferlegte Steuer erdrosselnde bzw. substanzbeeinträchtigende Wirkung entfaltet und den Betroffenen damit übermäßig belastet und seine Vermögensverhältnisse grundlegend beeinträchtigt.[700] Dieses Ergebnis bestätigt auch der Nichtannahmebeschluss des

697 BVerfGE 115, 97, 111 f.; Wieland, Juris-PR – Steuerrecht 18/2006 c).

698 Zur genaueren Erläuterung der Funktionsweise der Steuerentstehungstatbestände vgl. oben C. I. 1., Seiten 104 ff.

699 Die Einkommensteuer bezieht sich auf den Hinzuerwerb wohingegen die besonderen Verbrauchsteuern als Steuern auf die Einkommensverwendung angesehen werden; vgl. dazu oben B. III. 1. c) aa), Seiten 67.

700 Mit dieser Feststellung ausdrücklich *Hey* in *Tipke/Lang*, § 3 Rz. 196; im Ergebnis so wohl auch *Wernsmann* in *Hübschmann/Hepp/Spitaler*, § 4 AO Rz. 542; ebenso mit dieser Folge *Axer* in *Epping/Hillgruber*, Art. 14 Rz. 55.

Gerichts zur Frage der Verfassungsmäßigkeit der Besteuerung von Biokraftstoffen.[701] Das Gericht hatte sich mit der faktischen Rücknahme der Steuerbegünstigung des § 50 EnergieStG durch die Einführung der Biokraftstoffquote[702] und der damit erfolgenden Besteuerung von Biokraftstoffen auseinanderzusetzen. Hier hält das Gericht unter Bezugnahme auf die Entscheidung zur Obergrenze bei der Einkommen- und Gewerbesteuer[703] fest, dass der Schutzbereich der Eigentumsfreiheit auch unter Zugrundelegung dieser Entscheidung nicht betroffen sei, da die Energiesteuer als Verbrauchsteuer weder das Hinzuerworbene noch den Hinzuerwerb erfasse.[704] Eine Anwendbarkeit des Art. 14 GG könne bei den Verbrauchsteuern nur dann bejaht werden, wenn diese den Betroffenen übermäßig belastete und seine Vermögensverhältnisse so grundlegend beeinträchtigt, dass ihnen eine erdrosselnde Wirkung zukomme.[705]

Im Ergebnis lässt das Bundesverfassungsgericht damit immer noch offen, ob es nun das Vermögen unter den Schutz des Art. 14 Abs. 1 GG stellen will oder nicht, wohl weil das Gericht davon ausgeht, dass Art. 14 GG und Art. 2 Abs. 1 GG die gleichen Anforderungen an den Gesetzgeber stellen.[706] Für die besonderen Verbrauchsteuern würde nach der Rechtsprechung nur das hier beschrieben Übermaßverbot in Form der Verhinderung einer Erdrosselungssteuer Bedeutung für die Wesentlichkeit entfalten.

(2) Stand der Literaturauffassungen

Wie schon zuvor bei der Frage der verfassungsrechtlichen Anknüpfung des parlamentsfesten Refugiums hat auch hier die uneinheitliche Rechtsprechung zu einem schier unerschöpflichen Vorrat an dogmatischen Argumentationsansätzen geführt.

Teile der Literatur nehmen an, dass im Wesentlichen als gesichert angenommen werden könne, dass Steuern in den Schutzbereich des Art. 14 GG eingreifen, unabhängig von der Frage, ob und inwieweit oder in welcher Form nun der Schutz

701 BVerfG v. 25.7.2007 – NVwZ 2007, Seiten 1168 ff.

702 Vgl. zur Funktionsweise der Steuerentlastung ausführlich *Nimmergut* in *Bongartz/Jatzke/Schröer-Schallenberg*, § 50 Rz. 19 ff.

703 BVerfGE 115, 97, 111 ff.

704 BVerfG v. 25.7.2007 – NVwZ 2007, 1168, 1169; zu beachten ist jedoch in diesem Zusammenhang, dass dieser Nichtannahmebeschluss dem 1. Senat entstammt, der den beschriebenen „Kapriolen“ des 2. Senats eher aus der Ferne zugesehen hat. In der aktuellen Situation kann jedoch nur die oben beschriebene Rechtslage als aktuell gültige Rechtsprechung des Gerichts festgehalten werden.

705 BVerfG v. 25.7.2007 – NVwZ 2007, 1168, 1168 f.

706 BVerfGE 115, 97, 112 ff.; *Wernsmann* in *Hübschmann/Hepp/Spitaler*, § 4 AO Rz. 534 und 541.

des Vermögens Gegenstand von Art. 14 GG sei.[707] Andere Teile der Literatur lehnen hingegen einen Schutz des Art. 14 GG vor steuerlichen Zugriffen vollständig mit dem Hinweis ab, dass sich ein Schutz des Vermögens durch dieses Grundrecht nicht herleiten lasse.[708] Die überwiegende Auffassung in der Literatur geht jedoch davon aus, dass Art. 14 GG durch die Auferlegung von Steuerpflichten zumindest bei Steuern auf den Hinzuerwerb betroffen sei und die Besteuerung als Inhalts- und Schrankenbestimmung des Art. 14 Abs. 1 Satz 2 GG interpretiert werden müsse, die jedoch keine entschädigungspflichtige Enteignung zur Folge habe.[709]

Ein einheitliches Bild für die hier zu beurteilende Situation der besonderen Verbrauchsteuern als Steuer auf die Einkommensverwendung lässt sich in der aktuellen Situation nach dem Beschluss zur Obergrenze der Einkommen- und Gewerbesteuer nicht im Ansatz erkennen.

(3) Schlussfolgerung

Es ist festzuhalten, dass in der aktuellen Situation das Verhältnis von Art. 14 GG zu Art. 2 Abs. 1 GG bei der Auferlegung von Steuerpflichten nicht im Ansatz geklärt ist.[710] Das Grundübel wurzelt in dem Umstand, dass es erhebliche dogmatische Bedenken gegen die Einbeziehung des Vermögens in den Schutzbereich des Art. 14 GG gibt. Auf der anderen Seite ist es jedoch genauso bedenklich, den steuerlichen Zugriff vollständig an Art. 14 GG „vorbeirauschen" zu lassen und den Steuerschuldner oder den Steuerlastträger nur durch das Auffanggrundrecht der allgemeinen Handlungsfreiheit des Art. 2 Abs. 1 GG zu schützen. Da hilft auch die dogmatisch wenig überzeugende „Erdrosselungsanwendbarkeit" des Art. 14 GG nicht weiter.

Einen Ausweg aus diesem Dilemma zeigt *F. Kirchhof* auf, indem er ausführt, dass der steuerliche Zugriff nicht nur das Vermögen an sich beeinträchtigt, sondern auch in konkretes Eigentum eingreifen kann.[711] Dazu betrachtet *F. Kirchhof* das nach der Abgabenordnung geregelte Erhebungsverfahren. Wenn der Steuerschuldner dem Zahlungsgebot nicht nachkäme, würde doch spätestens das steuerliche Vollstreckungsverfahren einen tatsächlichen Eingriff in eine von Art. 14 GG unzweifelhaft geschützte Eigentumsposition zur Folge haben.[712] Dieser Fall

707 *Hey* in *Tipke/Lang*, § 3 Rz. 190; *P. Kirchhof* (HdBdStR V 3. Auflage), § 118 Rz. 121.
708 *Wernsmann* in *Hübschmann/Hepp/Spitaler*, § 4 AO Rz. 545.
709 *Axer* in *Epping/Hillgruber*, Art. 14 Rz. 55; mit entsprechenden Nachweisen ebenfalls *Wernsmann* in *Hübschmann/Hepp/Spitaler*, § 4 AO Rz. 544a.
710 Mit dieser Feststellung *F. Kirchhof*, BB 2015, 278, 280.
711 *F. Kirchhof*, BB 2015, 278, 280.
712 *F. Kirchhof* (HdBdGr III), Rz. 51.

unterscheide sich dann nicht mehr vom klassischen Eigentumszugriff. Damit hätte *F.Kirchhof* dieses Dilemma gelöst und würde zu einer Anwendbarkeit des Art. 14 GG kommen, ohne die Frage nach dem Vermögensschutz explizit zu beantworten. Eine solche Anwendbarkeit des Art. 14 GG sei nach Ansicht *F. Kirchhofs* auch notwendig, um der mittlerweile durch Steuern größeren Volumens möglichen Aushöhlung der wirtschaftlichen Freiheitssphäre des Bürgers zu begegnen.[713] Solange das Bundesverfassungsgericht aber wie im Biokraftstoffbeschluss bei den besonderen Verbrauchsteuern so eindeutig judiziert, können aus dieser so nachvollziehbaren Ansicht für den Gesetzgeber keine Schlussfolgerungen für die Wesentlichkeit gezogen werden, zumal die konkrete Ausgestaltung einer entsprechenden Rechtsprechung abzuwarten bliebe. Eine direkte Anwendbarkeit des Art. 14 Abs. 1 GG für den im Wege der Abwälzung der Steuer finanziell direkt betroffenen Steuerlastträger würde über den Ansatz von *F. Kirchhof* noch deutlich hinausgehen. Dessen Einbeziehung in den Schutzbereich von Art. 14 Abs. 1 GG würde endgültig eine Einbeziehung des Vermögens in Art. 14 bewirken. Da sich aber schon der erste Ansatz *F. Kirchhofs* in der Rechtsprechung nicht abzeichnet, kann von diesem noch weiterführenden Schritt in der Praxis der Gesetzgebung nicht ausgegangen werden.

Daher bleibt der Art. 14 GG für die Konkretisierung der Wesentlichkeit im Zusammenhang mit dem Parlamentsvorbehalt für Delegationsverbote ohne wirkliche Bedeutung. Als wesentlich kann die Grundrechtsausgestaltung hier nur gesehen werden, sofern die Steuer in die Nähe einer Erdrosselungswirkung rückt. Eine solche erdrosselnde Wirkung und die damit gleichzeitig einhergehende Verletzung der Eigentumsgarantie des Art. 14 GG kann jedoch nur dann angenommen werden, wenn durch die Höhe der Steuer der Vermögensbestand einer steuerlich belasteten Person ernsthaft gefährdet ist,[714] oder wenn die Höhe der Steuer ein konkretes Verhalten des von der Steuerlast betroffenen Bürgers von vornherein unmöglich macht oder wenn die Fortsetzung einer Erwerbstätigkeit durch Festsetzung der Steuer unmöglich gemacht wird.[715] Dies ist aber nur in besonderen Ausnahmefällen anzunehmen.[716] Entsprechende Zweifel wurden nicht einmal im Zusammenhang mit der Alkopopsteuer erwogen, die als einzige der besonderen Verbrauchsteuern zumindest in die Nähe einer solchen Wirkung kommen

713 *F. Kirchhof* (HdBdGr III), Rz. 48.

714 BVerfGE 17, 135, 137; 32, 78, 85; *Wernsmann* in *Hübschmann/Hepp/Spitaler*, § 4 AO Rz. 551.

715 BVerfGE 17, 135, 137; NJW 1992, 168, 169; *Wernsmann* in *Hübschmann/Hepp/Spitaler*, § 4 AO Rz. 551.

716 Vgl. dazu FG Düsseldorf Beschluss vom 28. 4. 2005, ZfZ 2005, 313 ff.; BVerfG - Ablehnung einstweilige Anordnung vom 4.8.2004 – 1 BvQ 28/04 –, (bisher nicht veröffentlicht).

könnte.[717] Dabei ist in Abgrenzung zum Grundrechtschutz des Art. 12 GG noch zu beachten,[718] dass sich die Erdrosselungswirkung nur auf den Vermögensbestand beziehen darf. Ist durch die Erdrosselungswirkung der Steuer nicht das Innehaben von Vermögenspositionen betroffen, sondern wird etwa eine bestimmte berufliche Tätigkeit z.B. durch eine Totalbesteuerung ökonomisch sinnlos, so ist die erdrosselnde Steuer an Art. 12 GG zu messen.[719] Insofern ist auch bei Steuern zu beachten, das Art. 12 GG den Hinzuerwerb und Art. 14 GG das Hinzuerworbene schützt.[720]

Damit kann unter Einbeziehung des Ansatzes von *Seiler*[721] wohl nur gefolgert werden, dass der Gesetzgeber zur Beurteilung der Frage einer möglichen Erdrosselungswirkung Steuergegenstand, Steuertarif und Steuerschuldner im Parlamentsgesetz grundsätzlich selbst festlegen muss. Solange jedoch eine Delegation in diesen Bereichen nicht die Möglichkeit der Erweiterung bzw. Erhöhung der Steuerlast bis hin zum Erdrosselungsgrad ermöglicht, wäre eine solche im Hinblick auf Art. 14 GG unbedenklich. Daher dürfte es eher einen extremen Ausnahmefall darstellen, dass Art. 14 GG zur Ausfüllung der Wesentlichkeit im besonderen Verbrauchsteuerrecht bei einer erdrosselnden Wirkung der Steuer Relevanz entfalten könnte.

Insgesamt bleibt der Art. 14 GG somit trotz der vielschichtigen Diskussionen in Rechtsprechung und Literatur als Kriterium eher ohne große Wirkung.

bb) Freiheit des Berufs – Artikel 12 GG

Als weiteres durch den Steuerzugriff der besonderen Verbrauchsteuern betroffenes Grundrecht kommt die in Art. 12 GG verankerte Berufsfreiheit in Frage. Nach Art. 12 Abs. 1 Satz 1 GG haben alle Deutschen das Recht, Beruf, Arbeitsplatz und Ausbildungsstätte frei zu wählen. Nach Satz 2 kann die Berufsausübung durch ein Gesetz oder aufgrund eines Gesetzes geregelt werden. Obwohl dieser Wortlaut des Art. 12 Abs. 1 GG den Schluss nahelegt, es lägen hier insgesamt

717 FG Düsseldorf Beschluss vom 28.4.2005 ZfZ 2005, 313ff.; BVerfG – Ablehnung einstweilige Anordnung vom 4.8.2004 – 1 BvQ 28/04 –, (bisher nicht veröffentlicht).
718 Vgl. Dazu unten E. I. 2. b) bb), Seiten 209 ff.
719 *Wernsmann* in *Hübschmann/Hepp/Spitaler*, § 4 AO Rz. 550.
720 *F. Kirchhof* (HdBdGr III), § 59 Rz. 62.
721 *Seiler*, Seiten 263 ff.; *Jehke*, Seite 103.

vier verschiedene Grundrechte vor[722], handelt es sich bei dem Grundrecht der Berufsfreiheit nach Art. 12 Abs. 1 GG um ein einheitliches Grundrecht.[723] Ausbildungs- und Berufswahl bilden als Vorstufe zur Berufsausübung einen zusammenhängenden Schutz. Auch durch die zeitliche Komponente lässt sich beides nicht voneinander abgrenzen, da der Beginn einer beruflichen Tätigkeit eine sichtbare Manifestation der Berufswahl ist und zugleich den Beginn der Berufsausübung markiert und die fortgesetzte Berufsausübung wiederum die erfolgte Berufswahl kontinuierlich bestätigt.[724] Als Beruf ist dabei jede Tätigkeit einzustufen, die in ideeller wie in materieller Hinsicht der Schaffung und Erhaltung einer Lebensgrundlage dient.[725] Dieser Begriff des Berufes wird weit verstanden und umfasst nicht nur traditionelle Berufsbilder, sondern auch neu entstandene oder gar frei erfundene Berufe, sofern die berufliche Tätigkeit nicht verboten ist.[726] Erfolgt durch eine staatliche Handlung ein Eingriff in dieses einheitliche Grundrecht, so wird im Zusammenhang mit der Rechtfertigung dieses Eingriffs auf die im Apothekenurteil[727] des Bundesverfassungsgerichts entwickelte Stufentheorie zurückgegriffen.[728] Die Stufentheorie unterscheidet bei der Festlegung des Rechtfertigungsmaßstabs zwischen objektiven bzw. subjektiven Berufswahlbeschränkungen und reinen Berufsausübungsregelungen.[729] Dabei sind die Anforderungen an eine Rechtfertigung bei objektiven Zulassungsschranken am höchsten, bei den Berufsausübungsregelungen am niedrigsten.[730]

Bei der Frage, inwieweit Steuern in das durch Art. 12 GG geschützte Grundrecht der Berufsfreiheit eingreifen können, ergibt sich erneut ein vielstimmiges Bild. Einigkeit besteht heute lediglich in der Auffassung, dass Steuern grundsätzlich

722 *Sodan* in *Sodan*, Art. 12 Rz. 1 mit der Aufzählung: 1. Berufswahlfreiheit, 2. Freiheit der Wahl des Arbeitsplatzes, 3. Freiheit der Wahl der Ausbildungsstätte und 4. Die Berufsausübungsfreiheit.

723 *Mann* in *Sachs*, Art. 12 Rz. 14; *Sodan* in *Sodan*, Art. 12 Rz. 1; *Jarass* in *Jarass/Pieroth*, Art. 12 Rz. 1; *Ruffert* in *Epping/Hillgruber*, Art. 12 Rz. 16; *Kingreen/Poscher*, Rz. 933 f.

724 *Mann* in *Sachs*, Art. 12 Rz. 14.

725 BVerfGE 102, 197, 212; 105, 252, 265; 110, 204,321; 111, 10, 28; 115, 276, 300; *Jarass* in *Jarass/Pieroth*, Art. 12 Rz. 5; *Sodan* in *Sodan*, Art. 12 Rz. 8.

726 BVerfGE 7, 377, 397; 81, 70, 85; 97, 12, 25; 115, 276, 300 ff.; 119, 59, 78; *Kingreen/Poscher*, Rz. 937; in der neueren Rechtsprechung ist eine Abkehr vom Merkmal der „erlaubten Tätigkeit“ erkennbar – vgl. *Sodan* in *Sodan*, Art. 12 Rz. 9 m.w.N.

727 BVerfGE 7, 377.

728 *Kingreen/Poscher*, Rz. 975.

729 *Jarass* in *Jarass/Pieroth*, Art. 12 Rz. 33 ff.

730 *Kingreen/Poscher*, Rz. 984 ff.

geeignet sind, einen Eingriff in die Berufsfreiheit herbeizuführen.[731] Darüber hinaus ist aber streitig, anhand welcher Kriterien in diesem Zusammenhang das Vorliegen eines Eingriffs bestimmt werden muss.[732] Auch hier spielt die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts erneut die entscheidende Rolle. Dieses nimmt einen steuerlichen Eingriff in Art. 12 GG nämlich nur dann an, wenn die steuerliche Abgabe in einem engen Zusammenhang mit der Ausübung eines Berufs steht und eine objektiv berufsregelnde Tendenz aufweist.[733] Dazu ist erforderlich, dass die Abgaben „infolge ihrer Gestaltung in einem engen Zusammenhang mit der Ausübung eines Berufes stehen".[734] Ein solcher Zusammenhang besteht nach Ansicht des Bundesverfassungsgerichts jedenfalls dann, wenn das berufliche Verhalten durch die Steuer in einer Art und Weise gelenkt wird, dass damit die Entscheidung, mit welchen Angeboten ein Unternehmen am Markt auftritt, erheblich beeinflusst wird.[735] Selbst wenn ein solcher steuerlicher Zugriff eine solche Tendenz erkennen lässt, müsste dieser Eingriff zur Herbeiführung eines Delegationsverbots noch einen wesentlichen Eingriff darstellen. Dies wird in der Literatur und der Rechtsprechung dann angenommen, wenn einer Steuer eine derart erdrosselnde Wirkung zukommt, dass die Ergreifung eines bestimmten Berufes tatsächlich ausgeschlossen ist.[736] Auf Grundlage dieser Voraussetzung ist ein möglicher Eingriff in Art. 12 GG für die Verbrauchsteuern als indirekte Steuern zu bewerten. Bei der Betrachtung ist zwischen der steuerlichen Wirkweise

731 *Hohmann*, DÖV 2000, 406, 409 m.w.N.; *Jehke*, Seite 104; *F. Kirchhof* (HdBdGr III), § 59 Rz. 61.

732 *Jehke*, Seite 104; *Hohmann*, DÖV 2000, 409, 409 ff.

733 BVerfGE 13, 181, 186; 37, 1, 17; 42, 374, 384; 47, 1, 21; 98, 83, 97; 98, 106, 117; 110, 274, 288ff.; zuletzt: BVerfG zur Luftverkehrsteuer v. 5.11.2014, NVwZ 2015, 288, 294; *F. Kirchhof* (HdBdGr III), § 59 Rz. 66.

734 BVerfGE 13, 181, 186; 37, 1, 17.

735 So zuletzt in der Entscheidung zur Luftverkehrsteuer, NVwZ 2015, 288, 294: „Eine objektiv berufsregelnde Tendenz der Luftverkehrsteuer besteht hingegen für die Luftverkehrsunternehmen wegen ihres Lenkungszwecks. […] Ziel des Gesetzes ist es, Anreize für ein umweltgerechteres Verhalten zu setzen. Zu diesem Zweck verteuert der Gesetzgeber die von den Luftverkehrsunternehmen angebotenen Dienstleistungen in unterschiedlicher Höhe, um so die Gesamtanzahl der Flugbewegungen zu reduzieren. Damit steuert er auch das berufliche Verhalten der Luftverkehrsunternehmen. Mit welchen Angeboten ein Unternehmen am Markt auftritt, unterfällt der von Art. 12 Abs. 1 GG geschützten Berufsausübungsfreiheit. […]".

736 *Jehke*, Seite 105; *Kingreen/Poscher*, Rz. 955; *Barth*, Seite 393; im Ergebnis so auch *Hohmann*, DÖV 2000, 412, 414; BVerfGE 13, 181, 186 ff.: „[…] Vielmehr ist eine Rückwirkung auf die freie Berufswahl nur dann rechtlich beachtlich, wenn eine Steuer ihrer objektiven Gestaltung und Höhe nach es den von ihr betroffenen Berufsbewerbern in aller Regel wirtschaftlich unmöglich macht, den gewählten Beruf zur Grundlage ihrer Lebensführung zu machen."

durch die Auferlegung der Steuerlast auf der einen und der Auferlegung der steuerlichen Abwicklungspflichten bzw. den Voraussetzungen der Teilnahme am Steueraussetzungsverfahren auf der anderen Seite zu unterscheiden.

(1) Beeinträchtigung durch Auferlegung der Steuerlast

Durch die Auferlegung einer Steuerlast auf den Erfolg der beruflichen Betätigung liegt schon regelmäßig deswegen ein Eingriff vor, weil der gewünschte Erfolg der Arbeit, nämlich das Erwerben, beeinträchtigt wird.[737] Dies ist bei direkten Steuern wie der Einkommensteuer zweifelsohne der Fall. Verbrauchsteuern verteuern hingegen durch ihre Auferlegung die jeweiligen Steuergegenstände bei deren Verkauf an einen Endverbraucher.[738] Zwar ist die Steuer dann zunächst vom eigentlichen Steuerschuldner zu entrichten, er „holt" sich diese Steuerlast aber über den Preis vom Endverbraucher „zurück". Da zumindest die Möglichkeit einer solchen Abwälzung als wesensprägendes Merkmal der hier betrachteten Verbrauchsteuern zu sehen ist, verbleibt beim eigentlichen Steuerschuldner keine den Hinzuerwerb beeinträchtigende Steuerlast. Folglich kann er sich durch die reine Auferlegung mit der Steuer grundsätzlich nicht auf einen Eingriff in Art. 12 GG berufen. Gleichwohl trifft ihn die Steuer in Form von Abwicklungsmodalitäten und sogar ggfs. mit einer Vorschusspflicht, worauf später einzugehen ist.

Von einer indirekten Steuer und deren Auferlegung ist jedoch der die fiskalische Steuerlast tragende Endverbraucher betroffen. In Bezug auf diesen Steuerlastträger ist zu beachten, dass die vom Verfassungsgericht für einen Eingriff in Art. 12 GG geforderte berufsregelnde Tendenz bei den besonderen Verbrauchsteuern kaum erkennbar ist. Das Verfassungsgericht hat eine solche berufsregelnde Tendenz nämlich immer dann verneint, wenn eine Steuer alle Verbraucher ungeachtet ihrer beruflichen Betätigung betrifft.[739] Eine solche Differenzierung nimmt das besondere Verbrauchsteuerrecht aber bei den Steuerlastträgern schon deswegen nicht vor, weil die Steuerentstehungstatbestände nicht im Zusammenhang mit dem späteren Steuerlastträger stehen. Folglich können sie auch beim Steuerlastträger nach dieser Rechtsprechung keinen Eingriff herbeiführen, da es insoweit an der berufsregelnden Tendenz fehlt. Selbst wenn die Voraussetzung der objektiv berufsregelnden Tendenz außer Acht gelassen würde, so würde es sich dabei nur dann um einen für ein Delegationsverbot maßgeblichen Eingriff im Sinne der Wesentlichkeitstheorie handeln, wenn die Steuer für bestimmte Berufsgruppen

737 BVerfGE 102, 26, 40; *F. Kirchhof* (HdBdGr III), § 59 Rz. 63; vgl. insoweit zur Abgrenzung zum Eingriff in Art. 14 oben E. I. 2. b) aa), Seiten 200 ff.

738 Vgl. oben B. III. 1. c) cc), Seiten 67 ff.

739 Zuletzt: BVerfG zur Luftverkehrsteuer v. 5.11.2014, NVwZ 2015, 288, 231; BVerfGE 110, 274, 288 ff.

eine derart erdrosselnde Wirkung entfaltete, dass die Ergreifung eines bestimmten Berufes tatsächlich ausgeschlossen wäre.[740] Von einer solch erdrosselnden Wirkung durch Auferlegung der Steuerlast kann aber bei den Verbrauchsteuern generell nicht ausgegangen werden.[741]

Dies gilt auch für Steuerbefreiungs- oder Entlastungsnormen. Dabei ist zu beachten, dass einige Steuerentlastungsnormen an eine konkrete berufliche Tätigkeit anknüpfen und insofern eine berufsregelnde Tendenz erkennbar wäre.[742] Hier existiert vor allem im Energiesteuerrecht eine Fülle von Steuerbefreiungen und -entlastungen, die bestimmten Berufsgruppen eine Steuererleichterung gewähren.[743] Dabei ist jedoch zu beachten, dass diese den steuerlichen Zugriff gerade verkürzen und damit dem Steuerlastträger entgegenkommen. Liegt schon mit dem eigentlichen fiskalischen Zugriff kein Eingriff in Art. 12 GG, so kann dies wohl kaum für die den Eingriff verkürzenden steuerrechtlichen Regelungen gelten. Daher kommt ein Eingriff in Art. 12 GG für den Steuerlastträger bei der momentanen gesetzlichen Ausgestaltung der besonderen Verbrauchsteuern nicht in Betracht, da es an der nach der Rechtsprechung dazu notwendigen berufsregelnden Tendenz fehlt. Die Frage, inwieweit einzelne Berufsgruppen durch diese Entlastungen anderen Berufsgruppen vorgezogen werden, ist nicht an Art. 12 GG zu messen, sondern im Rahmen des Gleichbehandlungsgrundsatzes des Art. 3 Abs. 1 GG zu beurteilen.

Damit ist die Auferlegung der Steuerlast – wenn überhaupt – nur als eine einfache Ausübungsregelung zu bewerten, die nach der auf das Apothekenurteil zurückgehenden Stufentheorie auf niedrigster Stufe steht und bereits durch jede vernünftige Erwägung des Gemeinwohls legitimiert werden sein kann.[744] Im Ergebnis verneint daher auch das Bundesverfassungsgericht bei den Verbrauchsteuern sowohl für den Steuerschuldner als auch für den Steuerlastträger einen Eingriff in

740 BVerfGE 8, 222, 228; 13, 181, 185 ff.; *Barth*, Seite 393; *Hohmann*, DÖV 2000, 406, 412 f.

741 Vgl. auch obige Bewertung unter Einziehung der Überlegungen zur Alkopopsteuer E. I. 2. b) aa) (3), Seiten 207 ff.

742 Vgl. z.B. § 56 EnergieStG (Steuerentlastung für den Öffentlichen Personennahverkehr) oder § 57 EnergieStG mit einer Entlastung für in der Landwirtschaft genutzten Dieselkraftstoff (Agrardieselvergütung).

743 Als Beispiele in diesem Zusammenhang: § 27 bzw. § 52 EnergieStG für Schiff- und Luftfahrt; § 56 EnergieStG für Unternehmen im ÖPNV, § 57 EnergieStG für Betriebe der Land- und Forstwirtschaft.

744 BVerfGE 85, 248, 259; 103, 1, 10; 123, 186, 238; *Jarass* in *Jarass/Pieroth*, Art. 12 Rz. 45.

das Grundrecht aus Art. 12 GG.[745] Damit kann durch die Auferlegung einer besonderen Verbrauchsteuer nur im Ausnahmefall der Erdrosselungswirkung ein Eingriff in Art. 12 GG herbeigeführt werden.

(2) Beeinträchtigung durch Auferlegung steuerlicher „Nebenpflichten"

Im Gegensatz zum Steuerlastträger muss der eigentliche Steuerschuldner die Steuerlast im Regelfall nicht tragen, da die von ihm zu zahlende Steuer über den Preis der verbrauchsteuerpflichtigen Ware auf den Steuerlastträger abgewälzt wird. Allerdings obliegen dem Steuerschuldner sämtliche Pflichten in Bezug auf die Anmeldung und die Abführung der Steuer an den Fiskus. Da das besondere Verbrauchsteuerrecht im Wesentlichen eine Selbstveranlagungssteuer ist,[746] sind die damit verbundenen Pflichten nicht unerheblich. Diese Nebenpflichten belasten die freie Ausübung der beruflichen Tätigkeit, da die Steuerschuldner gesetzlich zur Durchführung der Nebenpflichten angehalten werden.[747] Jedoch führen solche Nebenpflichten nicht zu einer durch das Grundrecht der Berufsfreiheit verbotenen Zwangsarbeit.[748] Sie stellen jedoch Eingriffe in die Berufsausübungsfreiheit aus Anlass der Steuererhebung dar.[749] Solche Eingriffe in die Berufsausübungsfreiheit stehen nach der Stufentheorie des Bundesverfassungsgerichts auf unterster Stufe. Eingriffe auf dieser niedrigen Stufe sind jedoch nicht dazu geeignet, die für ein Delegationsverbot notwendige Schwelle einer intensiven Grundrechtsbeeinträchtigung zu überschreiten. Sofern sich aus diesen „Nebenpflichten" eine Vorschusspflicht ergibt, entfalten die bereits gemachten Ausführungen zur Auferlegung der Steuerlast Geltung.

745 Mit dieser Feststellung zur Strom- und Mineralölsteuer BVerfG, Urteil vom 20. April 2004 – 1 BvR 905/00, 1 BvR 1748/99 –, BVerfGE 110, 274-304, die aber in ihrer Begründung auf alle Verbrauchsteuern übertragbar ist; BVerfGE 33, 125, 160; 71, 162, 172; mit gleichem Ergebnis auch *Barth*, Seite 393.

746 Vgl. dazu oben C. III. 2. b), Seiten 130 ff.

747 *G. Kirchhof*, Seiten 135 ff.

748 BVerfGE 74, 102, 119 ff.; 22, 380, 383 ff.; *F. Kirchhof* (HdBdGr III), § 59 Rz. 68.

749 *F. Kirchhof* (HdBdGr III), § 59 Rz. 68; mit diesem Ergebnis auch *Hohmann*, DÖV 2000, 406, 413.

(3) Beeinträchtigung durch Festlegung von Teilnahmevoraussetzungen am Steueraussetzungsverfahren

Bei den besonderen Verbrauchsteuern ist in Abgrenzung zu anderen Steuerarten bei der Betrachtung der Nebenpflichten die Besonderheit des Steueraussetzungsverfahrens[750] zu beachten. Für viele Berufe, die im Zusammenhang mit dem Umgang mit verbrauchsteuerpflichtigen Waren stehen, ist dieses Verfahren von immenser Bedeutung.

Dies gilt zum einen für die Produzenten von Steuergegenständen. Durch das Steuerlageraussetzungsverfahren sind sie in der Lage, eine Produktion und Lagerung der Waren durchzuführen, ohne dass es zu einer Steuerentstehung kommt. Also kann der Produzent der Waren von steuerlichen Erwägungen unabhängig seiner Tätigkeit nachgehen und diese herstellen und zunächst bis zur Vermarktung lagern. Ohne eine solche Steueraussetzung würde die Verbrauchsteuer bereits im Zeitpunkt der Herstellung des verbrauchsteuerpflichtigen Produkts entstehen. Der erhebliche Nachteil einer solchen unmittelbaren Steuerentstehung liegt zum einen in der Vorschusspflicht des Herstellers. Er muss die Steuern bereits entrichten, weit bevor der Abwälzungsmechanismus der Verbrauchsteuern greifen kann. Bei Steuersätzen, die z.B. beim reinen Alkohol 1.303 € je 100 Liter betragen, kann eine solche Vorschusspflicht gerade für kleinere Unternehmen sehr schnell in die Nähe einer erdrosselnden Wirkung rücken. Dies wird insbesondere dann deutlich, wenn die Waren nicht für einen mit dem Steuergebiet identischen Markt bestimmt sind. Dann müsste der Produzent die Steuern zunächst entrichten und sie sich nach der Beförderung aus dem Steuergebiet zurückerstatten lassen. Dabei ist jedoch dies schon nicht unproblematisch, da nicht alle Verbrauchsteuergesetze eine entsprechende Entlastungsmöglichkeit in solchen Fällen vorsehen. Insofern ist das Steueraussetzungsverfahren aus wirtschaftlichen Gründen für derartige Hersteller nicht nur eine Erleichterung, sondern kann durchaus Voraussetzung für das Ergreifen des Berufes sein. Vergleichbares gilt für eine Beförderung der verbrauchsteuerpflichtigen Waren unter Steueraussetzung. Sie ist für die Vermarktung der Produzenten aus den bereits genannten Gründen genauso bedeutsam wie die Steuerlageraussetzung.

Etwas anders verhält es sich bei der Betrachtung des Speditionsgewerbes. Dies liegt in erster Linie daran, dass die Speditionen im Regelfall als Beauftragte einer Person die Beförderung vornehmen, die selbst zur Teilnahme am Steueraussetzungsverfahren berechtigt ist, und insoweit nur als Dienstleister auftreten. Entsprechend ergibt sich für die Spedition aus den Teilnahmevoraussetzungen für

750 Zu den steuerrechtlichen Details des Verfahrens vgl. oben C. II. 1., Seiten 112 ff.

das Steueraussetzungsverfahren daher in diesen Fällen keine nach Art. 12 GG relevante Beeinträchtigung. Allenfalls könnte sich eine solche Beeinträchtigung bei der Durchführung der Beförderung und den sich ergebenden steuerrechtlichen Pflichten in Bezug auf das Mitführen bestimmter Dokumente ergeben. Diese Beeinträchtigung geht aber nicht über eine niederschwellige Berufsausübungsregelung hinaus, weshalb sich daraus keine Relevanz für ein mögliches Delegationsverbot ergibt. Auch wenn Speditionen teilweise selbst im Wege einer Dienstleistung als Teilnehmer[751] am Steueraussetzungsverfahren auftreten, dürfte die Schwelle einer einfachen Berufsausübungsregelung nicht überschritten werden. Dazu wäre die Schlussfolgerung notwendig, dass eine Versagung der Teilnahme am Steueraussetzungsverfahren den Zugang zum Speditionsberuf in einer Art und Weise beeinträchtigen würde, dass ein Ergreifen des Speditionsberufs ohne Steueraussetzungsverfahren nicht gegeben wäre. Davon kann aber auch wegen zahlreicher anderer möglicher Betätigungsfelder einer Spedition nicht ausgegangen werden. Folglich scheidet für das Speditionsgewerbe eine Maßgeblichkeit des Art. 12 GG im Zusammenhang mit Delegationsverboten aus.

Aus den vorgenannten Gründen ist dies bei den Produzenten verbrauchsteuerpflichtiger Waren jedoch anders zu beurteilen. Hier kann unter besonderen Umständen die Versagung einer Teilnahme an der Steueraussetzung die Produktion und den Handel mit verbrauchsteuerpflichtigen Gütern in einer Art und Weise erschweren, die über eine Berufsausübungsregel hinausgeht und daher in Abhängigkeit von der Ausgestaltung der Versagungsgründe als subjektive oder sogar als objektive Berufswahlregelung zu bewerten wäre. Dann wäre auch die vom Bundesverfassungsgericht geforderte objektiv berufsregelnde Tendenz zu erkennen. Daher besteht in diesen Fällen zumindest die Gefahr für einen wesentlichen Eingriff und ein mögliches Delegationsverbot.

(4) Zusammenfassung

Art. 12 GG liefert wie schon Art. 14 GG im Hinblick auf Anknüpfungspunkte für die Wesentlichkeitstheorie im Steuerrecht kaum Anhaltspunkte, und damit auch nicht für die Existenz eines möglichen Delegationsverbots. Zumindest für die Auferlegung der Steuerlast sowie für die steuerlichen Nebenpflichten lässt sich eine relevante Grundrechtsbeeinträchtigung nur feststellen, wenn die Steuer für einen konkreten Beruf eine erdrosselnde Wirkung entfalten könnte. Dies dürfte allenfalls bei einer überbordenden Vorschusspflicht des Steuerschuldners relevant werden.

751 So als registrierter Empfänger oder als registrierter Versender im Zusammenhang mit einer Einfuhr; vgl. auch oben C. II. 1., Seiten 112 ff.

Bei Betrachtung des Steueraussetzungsverfahrens liefert Art. 12 GG jedoch insofern eine wesentliche Erkenntnis, als die Voraussetzungen für die Zulassung zu diesem Verfahren unter Umständen einen sehr erheblichen Eingriff in Art. 12 GG darstellen können, weshalb ein Delegationsverbot hier deutlich wahrscheinlicher sein kann.

cc) Allgemeine Handlungsfreiheit – Artikel 2 Abs. 1 GG

Die allgemeine Handlungsfreiheit nach Art. 2 Abs. 1 GG schützt nicht einen bestimmten, begrenzten Lebensbereich, sondern als allgemeines Freiheitsrecht jegliches menschliches Verhalten.[752] Mit diesem umfassenden Schutz kommt diesem Grundrecht nach der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts[753] eine Auffangfunktion mit der Wirkung zu, dass durch sie die Lückenlosigkeit des Grundrechtsschutzes verwirklicht wird.[754] Als ein solches Auffanggrundrecht kommt Art. 2 Abs. 1 GG aufgrund seiner Subsidiarität nur dann zur Anwendung, wenn kein Schutzbereich eines spezielleren Grundrechts einschlägig ist.[755] Da die bisherige Betrachtung der Freiheitsrechte einen nur geringen Schutz für die von der Steuer betroffenen Bürger gewährleistet, steht grundsätzlich ein Rückgriff auf Art. 2 Abs. 1 GG offen.[756] Dies gilt bei Steuern vor allem für den Fall, dass die Auferlegung der Abgabenlast mangels Einbeziehung des Vermögens nicht unter den Grundrechtsschutz des Art. 14 GG fällt.[757] Die mit der Auferlegung einer Steuer verbundene Belastung ist grundsätzlich als Eingriff in die allgemeine Handlungsfreiheit zu bewerten.[758]

Die Funktion als Auffanggrundrecht stellt aber gleichzeitig die Frage in den Raum, inwieweit ein steuerlicher Eingriff als „wesentlich“ im Sinne der Wesentlichkeitstheorie bewertet werden kann. Dabei ist zu beachten, dass Regelungen, die ein spezielleres Grundrecht betreffen, grundsätzlich als wesentlicher angese-

752 BVerfGE 29, 402, 408; 103, 29, 45; *Kingreen/Poscher*, Rz. 436; *Jarass* in *Jarass/Pieroth*, Art. 2 Rz. 2 f.; *Murswieck/Rixen* in *Sachs*, Art. 2 Rz. 10.

753 BVerfGE 6, 32, 367 ff.; *Jehke*, Seite 106.

754 *Murswieck/Rixen* in *Sachs*, Art. 2 Rz. 10; *Jarass* in *Jarass/Pieroth*, Art. 2 Rz. 2 f.; *Sodan* in *Sodan*, Art. 2 Rz. 1; *Lang* in *Epping/Hillgruber*, Art. 2 Rz. 9.

755 *Kingreen/Poscher*, Rz. 437; *Jarass* in *Jarass/Pieroth*, Art. 2 Rz. 2 f.; *Murswieck/Rixen* in *Sachs*, Art. 2 Rz. 51.

756 *Butzer*, Seite 42; *Jehke*, Seite 106.

757 Vgl. dazu oben E. I. 2. b) aa), Seiten 200 ff.

758 BVerfGE 159, 190, 191; *Wernsmann* in *Hübschmann/Hepp/Spitaler*, § 4 AO Rz. 547 mit umfangreichem Verweis auf die weitere Rechtsprechung des BVerfG; insoweit ebenfalls ausführlich *Barth*, Seiten 376 ff.

hen werden als Regelungen, die „nur“ unter das Auffanggrundrecht der allgemeinen Handlungsfreiheit fallen.[759] Daher ergibt sich schon aus der systematischen Funktion des Art. 2 Abs. 1 GG als Auffanggrundrecht, dass ein als wesentlich im Sinne eines Delegationsverbots anzusehender Eingriff in Art. 2 Abs. 1 GG kaum erfolgen kann.[760]

Auch bei der Betrachtung der möglichen Intensität eines Eingriffs in Art. 2 Abs. 1 GG durch eine Steuer ergibt sich kein anderes Bild. Denn bei der Bestimmung der Intensität eines steuerlichen Eingriffs in die allgemeine Handlungsfreiheit ist zu beachten, dass eine Steuererhebung die Freiheit des Einzelnen „nur“ mit einem finanziellen Nachteil behaftet und nicht durch ein Ge- oder Verbot von vornherein unmöglich macht.[761] Folglich ist ein steuerlicher Eingriff kaum in der Lage, einen die Wesentlichkeitstheorie berührenden Eingriff in Art. 2 Abs. 1 GG herbeizuführen, sofern der Steuer keine erdrosselnde Wirkung zukommt.

Schließlich wäre ein Delegationsverbot auf Grundlage von Art. 2 Abs. 1 GG nach *Barth*[762] auch ein „[…] Fremdkörper im System der grundrechtlichen Gesetzesvorbehalte […]“, denn das Grundgesetz enthält nur für freiheitsentziehende Maßnahmen förmliche Gesetzesvorbehalte (Art. 104 Abs. 1, Art. 103 Abs. 2, Art. 2 Abs. 2 GG).[763] Würde ein solcher jetzt durch die deutlich weniger beeinträchtigende Steuerlast auf Grundlage des Art. 2 Abs. 1 GG hergeleitet werden, so würde das weniger betroffene allgemeinere Grundrecht intensivere Anforderungen an das Parlament stellen als eine lebenslange freiheitsentziehende Maßnahme.

Folglich wird ein auf einen Eingriff in Art. 2 Abs. 1 GG zurückzuführendes Delegationsverbot kaum anzunehmen sein, wenn die Steuer keine erdrosselnde Wirkung entfaltet. Auch hier ergeben sich wie bei der Betrachtung der Art. 12 und 14 GG keine neuen Anforderungen an die Prüfung der Wesentlichkeit.

759 *Barth*, Seite 394; *Papier*, Seite 55; *Jehke*, Seite 107.
760 *Jehke*, mit Verweis auf die Theorien, die einen Eingriff bereits an der Bagatellgrenze scheitern lassen wollen Seiten 106 ff.; *Barth*, Seite 394.
761 *Barth*, Seite 394; *Jehke*, Seite 107.
762 *Barth*, Seite 394; *Jehke*, Seite 107.
763 *Barth*, Seite 394.

dd) Allgemeiner Gleichheitsgrundsatz – Artikel 3 Abs. 1 GG

Die vorangegangenen Ausführungen zeigen die sehr untergeordnete Rolle, die die Freiheitsrechte bei der grundrechtlichen Bewertung des steuerlichen Zugriffs und folglich auch bei der Frage nach einer Grundlage für ein Delegationsverbot spielen.[764] Allerdings kann der steuerliche Zugriff auch einen Eingriff in den allgemeinen Gleichheitsgrundsatz des Art. 3 Abs. 1 GG bedeuten. Nach Art. 3 Abs. 1 GG sind alle Menschen vor dem Gesetz gleich. Gleichheit vor dem Gesetz bedeutet neben dem offensichtlichen Erfordernis der Rechtsanwendungsgleichheit auch eine Rechtsetzungsgleichheit, da der Art. 1 Abs. 3 GG auch den Gesetzgeber an dieses Grundrecht bindet.[765] Folglich muss der Gesetzgeber schon bei der Schaffung der Gesetze die Vorgaben des Gleichheitsgrundsatzes beachten und ist verpflichtet, wesentlich Gleiches gleich und wesentlich Ungleiches ungleich zu behandeln.[766] Art. 3 Abs. 1 GG steht dabei im gleichen Verhältnis zu den übrigen in den Art. 3 Abs. 2 und 3, Art. 6 Abs. 5, Art. 33 Abs. 1 bis 3, Art 38 Abs. 1 Satz 1 GG genannten besonderen Gleichheitssätzen wie Art. 2 Abs. 1 GG zu den übrigen Freiheitsrechten und ist damit quasi der „Auffang"-Gleichheitsgrundsatz.[767] Da die besonderen Gleichheitsrechte im Steuerrecht jedoch selten eine[768] und im besonderen Verbrauchsteuerrecht gar keine Rolle spielen, kann ihre Betrachtung außen vor bleiben.

Will der Gesetzgeber von der oben genannten Verpflichtung abweichen, so bedarf er einer entsprechenden Rechtfertigung. Bei dieser reicht der Prüfungsmaßstab für die verfassungsrechtliche Rechtfertigung in Abhängigkeit von der Intensität

764 Die zumindest von *F. Kirchhof* darüber hinaus ins Spiel gebrachte mögliche „Aufwertung des Art. 9 GG" zur Einbeziehung der besonderen Freiheitsrechte in diese Überlegungen dürfte für die besonderen Verbrauchsteuern kaum tauglich sein; *F. Kirchhof*, BB 2015, 278, 281.

765 *Schmidt*, Rz. 323; *Kingreen/Poscher*, Rz. 515; *Kloepfer*, § 59 Rz. 33 ff. mit genauerer Begründung unter Bezugnahme auf die Entstehungsgeschichte des Art. 3 GG und seine Bewertung im Herrenchiemseer Verfassungsentwurf; *Kischel* in *Epping/Hillgruber*, Art. 3 Rz. 9; *Badura*, Teil C Rz. 44.

766 *Kingreen/Poscher*, Rz. 515 ff.; *Schmidt*, Rz. 326 ff.; *Kloepfer*, § 59 Rz. 11; *Jarass* in *Jarass/Pieroth*, Art. 3 Rz. 7 f.; *Kischel* in *Epping/Hillgruber*, Art. 3 Rz. 14 ff.; *Hey* in *Tipke/Lang*, § 3 Rz. 116.

767 *Wernsmann* in *Hübschmann/Hepp/Spitaler*, § 4 AO Rz. 415; *Kischel* in *Epping/Hillgruber*, Art. 3 Rz. 2; *Jarass* in *Jarass/Pieroth*, Art. 3 Rz. 2 f.

768 *Wernsmann* in *Hübschmann/Hepp/Spitaler*, § 4 AO Rz. 415.

der Beeinträchtigung bei einer Ungleichbehandlung von der bloßen Willkürkontrolle bis hin zur strengen Prüfung der Verhältnismäßigkeit.[769] In der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts wird die Intensität der Beeinträchtigung anhand bestimmter Fallgruppen festgelegt.[770]

Der Gesetzgeber hat also den allgemeinen Gleichheitsgrundsatz schon beim Entwurf von Steuergesetzen zu beachten. Art. 3 Abs. 1 GG enthält trotz seiner grundlegenden Forderung nach Gleichbehandlung jedoch nicht das Gebot einer „blinden Gleichmachung" aller Menschen, sondern stellt die Forderung nach Bildung konsequenter und gerechter Vergleichs- oder auch Differenzierungsmaßstäbe bei der Gesetzgebung auf.[771] Insofern wird der allgemeine Gleichheitsgrundsatz auch als Verpflichtung des Gesetzgebers zur Schaffung eines „gerechten Rechts" verstanden.[772]

Nach der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts kann der Gleichheitsgrundsatz nur im Kontext des jeweiligen Rechtsgebiets verstanden werden, weshalb das Gericht die „bereichsspezifische Anwendung" des Art. 3 Abs. 1 GG im Steuerrecht fordert.[773] Somit sind zunächst die bereichsspezifische Bedeutung des Gleichheitssatzes im Steuerrecht zu betrachten und die Kriterien für Gleich- bzw. Ungleichbehandlungen sowie die sich daraus ergebenden Rechtfertigungsnotwendigkeiten im Steuerrecht zu analysieren, bevor daraus entsprechende Rückschlüsse auf mögliche Delegationsverbote gezogen werden können.

769 *Kischel* in *Epping/Hillgruber*, Art. 3 Rz. 28 ff.; *Schmidt*, Rz. 334 ff.; *Kingreen/Poscher*, Rz. 527 ff.; *Jarass* in *Jarass/Pieroth*, Art. 3 Rz. 14 ff.; zu den Einzelheiten vgl. E. 2. B) dd) (1) (dd), Seiten 226 ff.

770 *Kingreen/Poscher*, Rz. 523, *Sodan* in *Sodan*, Art. 3 Rz. 15; *Jarass* in *Jarass/Pieroth*, Art. 3 Rz. 20 ff.; *Hey* in *Tipke/Lang*, § 3 Rz. 124.

771 *Nußberger* in *Sachs*, Art. 3 Rz. 3; *P. Kirchhof* AöR (2003), Seite 36; mit genauerer Begründung *Kloepfer*, § 59 Az. 63.

772 *Kloepfer*, § 59 Rz. 62; *Nußberger* in *Sachs*, Art. 3 Rz. 3; *Wernsmann* in *Hübschmann/Hepp/Spitaler*, § 4 AO Rz. 411.

773 BVerfGE 75, 108, 157; 76, 256, 330, 78, 249, 187; 84, 239, 268; 105, 17, 46; zuletzt mit diesem Ansatz im Urteil zur Luftverkehrsteuer, NVwZ 2015, 288; *Wernsmann* in *Hübschmann/Hepp/Spitaler*, § 4 AO Rz 410; *Rüfner* in *Bonner Kommentar*, Art. 3 Rz. 196.

(1) Bedeutung des allgemeinen Gleichheitsgrundsatzes im Steuerrecht

Dem allgemeinen Gleichheitsgrundsatz kommt im Steuerrecht eine überragende Bedeutung zu.[774] Seine Wirkung wird auch mit dem in Steuergesetzen häufig auftauchenden Begriff der „Gleichmäßigkeit der Besteuerung" umschrieben.[775] Hinter der bereichsspezifischen Ausprägung des allgemeinen Gleichheitsgrundsatzes verbirgt sich die Pflicht des Gesetzgebers, seine fiskalischen Belastungsentscheidungen sachlich zu rechtfertigen und danach konsequent durchzuführen.[776] Die sachliche Rechtfertigung bezieht sich dabei auf die Entscheidung zur Verteilung der steuerlichen Belastung im Zusammenhang mit einer Orientierung an der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit des einzelnen Bürgers. Von dieser Entscheidung ausgehend muss das jeweilige Steuergesetz folgerichtig ausgestaltet sein und entsprechend gleichmäßig durchgesetzt werden. Aus diesem Verständnis des allgemeinen Gleichheitsgrundsatzes heraus folgt eine besondere Anwendungssystematik des Art. 3 Abs. 1 GG im Steuerrecht. Auf diese einzelnen Punkte ist in der Folge näher einzugehen.

(aa) Prinzip der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit

Die Weimarer Reichsverfassung enthielt in Art. 134 WRV eine ausdrückliche Bestimmung, nach der alle Staatsbürger ohne Unterschied im Verhältnis ihrer Mittel zu allen öffentlichen Lasten nach Maßgabe der Gesetze beizutragen hatten. Obwohl eine vergleichbare Regelung im Grundgesetz fehlt, bestehen keine Zweifel daran, dass der Gesetzgeber über Art. 3 Abs. 1 GG an den Grundsatz der Steuergerechtigkeit[777] gebunden ist, der fordert, dass die Steuerlasten auf die Steuer-

774 *F. Kirchhof* (HdBdGr III), § 59 Rz. 79 mit Verweis auf BVerfGE 110, 412, 431 ff.; *ders.* BB 2015, 278, 281; *Seer* in *Tipke/Lang*, § 1 Rz. 27; *Wernsmann* in *Hübschmann/Hepp/Spitaler*, § 4 AO Rz. 410 spricht von fundamentaler Bedeutung.

775 *Seer* in *Tipke/Lang*, § 1 Rz. 27; *Drüen* in *Tipke/Kruse*, § 3 AO Rz. 42, 50.

776 *F. Kirchhof*, BB 2015, 278, 281; *Kloepfer*, § 59 Rz. 106 f.

777 BVerfGE 6, 55, 70; 13, 331, 338; 26, 302, 310; 68, 287, 310; 74, 182, 199 f.; 105, 17, 46; 117, 1, 30; 120, 1, 44; *Nußberger* in *Sachs*, Art. 3 Rz. 134 m.w.N. zur umfangreichen Rechtsprechung des BVerfG; *Burghart* in *Leibholz/Rinck*, Art. 3 Rz. 496; *Sodan* in *Sodan*, Art. 3 Rz. 18; *Drüen* in *Tipke/Kruse*, § 3 AO Rz. 43.

pflichtigen im Verhältnis der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit verteilt werden.[778] Der Grundsatz der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit ist damit der sachgerechte Vergleichsmaßstab zur Konkretisierung des allgemeinen Gleichheitsgrundsatzes im Steuerrecht.[779]

Grundsätzlich bedeutet dies, dass sich der Gesetzgeber bei der Schaffung des Steuerrechts an der tatsächlichen Wirtschaftskraft und damit an der effektiv vorhandenen Zahlungsfähigkeit des Steuerschuldners zu orientieren hat.[780] Dies hat zur Folge, dass verschiedene Steuerschuldner bei gleicher Leistungsfähigkeit gleich hoch besteuert werden müssen bzw. unterschiedlich leistungsfähige Steuerschuldner auch unterschiedlich zu besteuern sind.[781] In dieser Umschreibung wird sogleich die Konkretisierung des allgemeinen Gleichheitsgrundsatzes im Steuerrecht deutlich. Für die Bewertung der Leistungsfähigkeit lassen sich drei Indikatoren unterscheiden; das Einkommen und damit der Vermögenszugang, das Vermögen an sich sowie der Konsum und damit die Einkommensverwendung.[782]

Die Entwicklung und detaillierte Konkretisierung des Leistungsfähigkeitsprinzips findet hauptsächlich im Rahmen des Einkommensteuerrechts.[783] Es gilt jedoch für alle Steuerarten und damit auch für die besonderen Verbrauchsteuern, weil eine wirtschaftliche Leistungsfähigkeit nicht nur bei der Einkommenserzielung, sondern auch in der Einkommensverwendung zum Ausdruck kommen kann.[784] Wird ein Steuergegenstand durch eine Besteuerung erheblich verteuert,

778 BVerfGE 110, 274, 292; 120, 1, 44; 121, 108, 119; 123, 1, 19; 132, 179, 189; 135, 126, 144; *Burghart* in *Leibholz/Rinck*, Art. 3 Rz. 496 m.w.N.; mit einer auf Aristoteles zurückgehenden Herleitung des Prinzips der Leistungsfähigkeit *Wernsmann* in *Hübschmann/Hepp/Spitaler*, § 4 AO Rz. 482 ff.; *Nußberger* in *Sachs*, Art. 3 Rz. 134; *Kloepfer*, § 59 Rz. 107.

779 *Rüfner* in *Bonner Kommentar*, Art. 3 Abs. 1 Rz. 199; *Birk* (Leistungsfähigkeitsprinzip), Seiten 21 ff.

780 *Wernsmann* in *Hübschmann/Hepp/Spitaler*, § 4 AO Rz. 486; *Birk* (Leistungsfähigkeitsprinzip), Seiten 147 f.

781 *Sodan* in *Sodan*, Art. 3 Rz. 18 mit der dahingehend getroffenen Unterscheidung in „horizontaler" und „vertikaler" Hinsicht; ausführlich *Wernsmann* in *Hübschmann/Hepp/Spitaler*, § 4 AO Rz. 486 ff.; *Kischel* in *Epping/Hillgruber*, Art 3 Rz. 147 ff.

782 *Hey* in *Tipke/Lang*, §3 Rz. 55 ff.; *Wernsmann* in *Hübschmann/Hepp/Spitaler*, § 4 AO Rz. 488.

783 Ausführlich zur entsprechenden Bedeutung im Einkommensteuerrecht *Wernsmann* in *Hübschmann/Hepp/Spitaler*, § 4 AO Rz. 500 ff.

784 BVerfGE 98, 106, 127 ff.; 110, 274, 297; *Hey* in *Tipke/Lang*, § 3 Rz. 43 und 121; ausführlich mit einer intensiven Auseinandersetzung des Leistungsfähigkeitsprinzips bei indirekten Steuern *Englisch*, Seiten 563 ff., dort auch zur besonderen Problematik der Lenkungsteuern Seiten 613 ff.

so wird der Erwerber des Gegenstands seine Entscheidung für den Erwerb weiterer solcher Steuergegenstände auch von den ihm zur Verfügung stehenden finanziellen Mitteln abhängig machen. Gerade deswegen ist es im besonderen Verbrauchsteuerrecht bei der Beachtung des Leistungsfähigkeitsprinzips notwendig, nicht nur den eigentlichen Steuerschuldner zu betrachten, sondern insbesondere auch den Endverbraucher als Steuerlastträger.[785] Das Problem besteht hier jedoch darin, dass sich die am Einkommensteuerrecht entwickelten Maßstäbe für die Bewertung der Leistungsfähigkeit nur bedingt auf die besonderen Verbrauchsteuern übertragen lassen. Indirekte Steuern können aus praktischen Erwägungen heraus den Steuerlastträger nur unabhängig von seinen tatsächlichen persönlichen wirtschaftlichen Verhältnissen allein nach „vermuteter" Leistungsfähigkeit erfassen.[786] Ansonsten müsste für jeden Erwerber eines Steuergegenstands anschließend eine an seinem Einkommen und Vermögen bewertete Teilentlastung von den über den Preis abgewälzten Verbrauchsteuern stattfinden, was im Ergebnis nicht handhabbar wäre und gerade den entscheidenden Vorteil der geringen Erhebungskosten der besonderen Verbrauchsteuern aushebeln würde. Jedoch liegt gerade beim Erwerb eines durch die besonderen Verbrauchsteuern verteuerten Gegenstands die Vermutung nahe, dass sich der Steuerschuldner diesen Gegenstand auch „leisten" kann. Im Ergebnis spielt der Grundsatz der Leistungsfähigkeit also bei den besonderen Verbrauchsteuern eine eher untergeordnete Rolle.[787]

Dies bedeutet im besonderen Verbrauchsteuerrecht, dass der Gesetzgeber zunächst orientiert an der vermuteten Leistungsfähigkeit den Steuergegenstand und die Steuerbelastung und damit den Steuersatz festzulegen hat. Er trifft die grundlegende Belastungsentscheidung.

(bb) Gebot der Folgerichtigkeit

Ausgehend von dieser grundlegenden Belastungsentscheidung greift sodann das ebenfalls auf Art. 3 Abs. 1 GG zurückzuführende Gebot der folgerichtigen Ausgestaltung des Steuergesetzes. Der allgemeine Gleichheitsgrundsatz verpflichtet den Gesetzgeber zu konsequenter Umsetzung bereichsspezifisch zu gewinnender, sachgerechter Wertungen.[788] Dies hat nach der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts zur Folge, dass der Gesetzgeber seine einmal an der Leistungsfähigkeit orientierte Grundentscheidung zu einer Besteuerung konsequent im

785 BVerfGE 101, 132, 139; 101, 151, 155 f.; 110, 274, 292; *Wernsmann* in *Hübschmann/Hepp/Spitaler*, § 4 AO Rz. 488.

786 *Wernsmann* in *Hübschmann/Hepp/Spitaler*, § 4 AO Rz. 488.

787 Mit diesem Ergebnis so auch *Wernsmann* in *Hübschmann/Hepp/Spitaler*, § 4 AO Rz. 488, ebenso *Rüfner* in *Bonner Kommentar*, Art. 3 Abs. 1 Rz. 199.

788 *Hey* in *Tipke/Lang*, § 3 Rz. 118.

Rahmen des entsprechenden Steuergesetzes umzusetzen hat.[789] Allerdings wird der Gesetzgeber an seine eigene Grundentscheidung nur insoweit gebunden, als eine Abweichung vom Prinzip der Folgerichtigkeit einer ebenso folgerichtigen Begründung bzw. Rechtfertigung bedarf.[790]

Die Bedeutung dieses Gebotes der Folgerichtigkeit lässt sich im Bereich der besonderen Verbrauchsteuern am Beispiel der im Jahre 1999 in Kraft getretenen Ökosteuerreform ebenso gut erläutern, wie seine fehlende konsequente Umsetzung durch das Bundesverfassungsgericht und die damit einhergehende Schwäche dieses Prinzips.[791] Die grundsätzliche Idee der ökologischen Steuerreform bestand darin, Energie als knappes und endliches Gut durch eine Steigerung der auf diesen Gütern liegenden Steuersätze zu verteuern, wodurch Anreize geschaffen werden sollten, vorhandene Energiesparpotentiale auszuschöpfen, erneuerbare Energien stärker auszubauen und energie- und ressourcenschonende Produkte und Produktionsverfahren zu entwickeln.[792] Für Unternehmen des produzierenden Gewerbes, die sich im Regelfall durch einen hohen Energieverbrauch auszeichnen, bestand hingegen die Gefahr, dass die erhebliche Kostensteigerung beim Produktionsfaktor Energie zu Einbußen bei der Wettbewerbsfähigkeit führen könnte. Deswegen wurde mit Umsetzung der Ökosteuer für solche Unternehmen in den §§ 54 und 55 EnergieStG und den § 9b und 10 StromStG umfangreiche Steuervergünstigungen eingeführt.[793] Diese Ausnahmetatbestände verringerten für die begünstigten Unternehmen aber im Umfang der steuerlichen Absenkung auch den Anreiz zur Energieeinsparung, weshalb sie in ihrer Wirkung dem

789 Deutlich so das BVerfG, Urteil vom 06. März 2002 – 2 BvL 17/99 – BVerfGE 105, 73, 126: „Zwar hat der Gesetzgeber bei der Auswahl des Steuergegenstands und bei der Bestimmung des Steuersatzes einen weit reichenden Entscheidungsspielraum, jedoch muss er unter dem Gebot möglichst gleichmäßiger Belastung aller Steuerpflichtigen bei der Ausgestaltung des steuerrechtlichen Ausgangstatbestands die einmal getroffene Belastungsentscheidung folgerichtig im Sinne der Belastungsgleichheit umsetzen […]. Ausnahmen von einer solchen folgerichtigen Umsetzung bedürfen eines besonderen sachlichen Grunds."; so ebenfalls: BVerfGE 84, 239, 271; 93, 121, 136; 99, 88, 95; 99, 280, 290; 101, 132, 138; 101, 151, 155; 120, 1, 29; 120, 125, 155; 122, 210, 230 f.; 126, 400, 416 f.; 127, 224, 245; *Wernsmann* in *Hübschmann/Hepp/Spitaler*, § 4 AO Rz. 516 m.w.N.; *Hey* in *Tipke/Lang*, § 3 Rz. 118 ff.; *Schwarz*, Seite 957; *Jarass* in *Jarass/Pieroth*, Art. 3 Rz. 46 ff.; *P. Kirchhof* AöR (2003), Seiten 44 ff.

790 BVerfGE 84, 239, 271; *Schwarz*, Seite 957.

791 Mit diesem und weiteren Beispielen *Wernsmann* in *Hübschmann/Hepp/Spitaler*, § 4 AO Rz. 518 f.; mit identischer Schlussfolgerung *Schwarz*, Seite 964.

792 BT-Drucks. 14/40, Seite 1; *Jansen* in *Bongartz/Jatzke/Schröer-Schallenberg*, § 54 EnergieStG Rz. 3 mit genauer Darstellung der weiteren Entwicklung; *Wernsmann* in *Hübschmann/Hepp/Spitaler*, § 4 AO Rz. 517.

793 Zu Hintergründen und Einzelheiten *Jansen* in *Bongartz/Jatzke/Schröer-Schallenberg*, § 54 EnergieStG Rz. 3 ff. m.w.N.

Lenkungszweck der Energieeinsparung diametral entgegenstanden.[794] Folglich lag in der Schaffung dieser Ausnahmetatbestände eine klare Abweichung vom Gebot der Folgerichtigkeit. Das Bundesverfassungsgericht hat sich in seiner Entscheidung zur Ökosteuer[795] allerdings mit diesem offensichtlichen Problem der Folgerichtigkeit nicht einmal im Ansatz auseinandergesetzt und die Verfassungsmäßigkeit der genannten Steuervergünstigungen allein mit dem großen Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers begründet.[796] Konsequenter wäre es gewesen, diese Steuervergünstigungen als rechtfertigungsbedürftige Beeinträchtigung des Folgerichtigkeitsgebots und damit des allgemeinen Gleichheitsgrundsatzes aufzufassen und in eine Rechtfertigungsprüfung einzutreten. Einen entsprechenden Ansatzpunkt, nämlich die Erhaltung der Wettbewerbsfähigkeit inländischer Unternehmen, hätte das Gericht jedenfalls gehabt und wäre im Ergebnis über diesen Weg wohl zur identischen Schlussfolgerung gelangt.[797]

In anderen vergleichbaren Fällen hat das Gericht das Gebot der Folgerichtigkeit jedenfalls intensiv geprüft und sogar zum Ansatzpunkt für die Feststellung der Verfassungswidrigkeit einer steuerlichen Regelung gemacht.[798] Daher trifft die Rechtsprechung des Verfassungsgerichts zum Gebot der Folgerichtigkeit auch deutliche Kritik aus der Literatur.[799] Für den delegierenden Gesetzgeber kann jedenfalls eine Abweichung von dieser Ausgestaltungsanforderung des Bundesverfassungsgerichts mit einer entsprechenden Pflicht einhergehen, die Abweichung von der ursprünglichen Intention schon im Gesetz zu rechtfertigen.

794 *Wernsmann* in *Hübschmann/Hepp/Spitaler*, § 4 AO Rz. 518.

795 BVerfG, Urteil vom 20. April 2004 – 1 BvR 905/00, 1 BvR 1748/99 –, BVerfGE 110, 274.

796 BVerfGE 110, 274, 293 und 298 ff.; *Wernsmann* in *Hübschmann/Hepp/Spitaler*, § 4 AO Rz. 518.

797 Mit gleichem Ergebnis aber abweichender Begründung so auch *Wernsmann* in *Hübschmann/Hepp/Spitaler*, § 4 AO Rz. 519, der die Wettbewerbsfähigkeit der Unternehmen als Nebenzweck des Gesetzes wertet und damit jedoch zu einer nicht rechtfertigungsbedürftigen Abweichung gelangt.

798 So jedenfalls in seiner Entscheidung zur Pendlerpauschale BVerfG, Urteil vom 09. Dezember 2008 – 2 BvL 1/07, 2 BvL 2/07, 2 BvL 1/08, 2 BvL 2/08 –, BVerfGE 122, 210, 235 ff.; *Wernsmann* in *Hübschmann/Hepp/Spitaler*, § 4 AO Rz. 519.

799 *Schwarz*, Seite 964; *Wernsmann* in *Hübschmann/Hepp/Spitaler*, § 4 AO Rz. 520, der das Problem über die Zulassung mehrerer Zwecke in einem Steuergesetz lösen will und so gar nicht erst zu einer Abweichung von der Folgerichtigkeit gelang, wodurch auch *Wernsmann* im Ergebnis zu dem Schluss gelangen muss, dass dieser „Nebenzweck" vom Gesetzgeber ausdrücklich festzulegen wäre; *Hey* in *Tipke/Lang*, § 3 Rz. 119 f.

(cc) Steuergerechtigkeit im Sinne gleichmäßiger Durchsetzung

Neben den bereits benannten Prinzipien der Leistungsfähigkeit und der folgerichtigen Umsetzung existiert ein dritter aus Art. 3 Abs. 1 GG abzuleitender Grundsatz im Steuerrecht. Eine „gerechte", an der Leistungsfähigkeit orientierte Belastungsentscheidung, die im Gesetz folgerichtig umgesetzt wurde, kann nur dann gerecht bleiben, wenn für die Steuererhebung ausreichend Instrumente vorhanden sind, um diese Steuer auch tatsächlich durchzusetzen. Daher muss der Gesetzgeber die Durchsetzung des Steueranspruchs verfahrensrechtlich absichern.[800] Dies gilt im besonderen Verbrauchsteuerrecht umso mehr, weil die Festsetzung der Steuer ganz wesentlich von der Erklärung des Steuerpflichtigen[801] abhängt.[802] Folglich muss jede Erklärung eines Steuerpflichtigen für die die Besteuerung durchführende Exekutive auch nachprüfbar sein. Für diese Nachprüfbarkeit müssen der Exekutive entsprechende Kontrollinstrumente zur Verfügung gestellt werden.[803] Nur so wird aus der im Gesetz vorgesehenen Belastungsgleichheit auch in der Durchsetzung genüge getan.

(dd) Rechtfertigung und inverse Anwendung des Art. 3 Abs. 1 GG im Steuerrecht

Will der Gesetzgeber von den vorbezeichneten Anforderungen abweichen, so stellt dies eine Beeinträchtigung des allgemeinen Gleichheitsgrundsatzes dar, für die er sich entsprechend zu rechtfertigen hat. Hierbei greifen zunächst die Maßstäbe und Regelungen, die der Gleichheitsgrundsatz für alle Rechtsbereiche gleichermaßen aufstellt. Demnach hängen die Anforderungen an die Rechtfertigung entsprechend der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts von der

800 BVerfG, Urteil vom 27. Juni 1991 – 2 BvR 1493/89 –, BVerfGE 84, 239, 271 f. ausdrücklich: „Der Gesetzgeber muß die Steuerehrlichkeit deshalb durch hinreichende, die steuerliche Belastungsgleichheit gewährleistende Kontrollmöglichkeiten abstützen."; *Burghart* in *Leibholz/Rinck*, Art. 3 Rz. 496; *Seiler* Seite 271.

801 Zum Regelfall der Selbstveranlagung bei den besonderen Verbrauchsteuern siehe oben C. III. 2. b), Seiten 130 ff.

802 BVerfGE 84, 239, 273: „Regelungen, die die Durchsetzung des Steueranspruchs sichern und Steuerverkürzungen verhindern sollen, müssen auf die Eigenart des konkreten Lebensbereichs und des jeweiligen Steuertatbestands ausgerichtet werden. Wird eine Steuer nicht an der Quelle erhoben, hängt ihre Festsetzung vielmehr von der Erklärung des Steuerschuldners ab, werden erhöhte Anforderungen an die Steuerehrlichkeit des Steuerpflichtigen gestellt."; *Burghart* in *Leibholz/Rinck*, Art. 3 Rz. 496.

803 BVerfG, Urteil vom 27. Juni 1991 – 2 BvR 1493/89 –, BVerfGE 84, 239, 273 spricht insoweit davon, dass im „ […] Veranlagungsverfahren bedarf das Deklarationsprinzip der Ergänzung durch das Verifikationsprinzip."; so auch *Burghart* in *Leibholz/Rinck* Art. 3 Rz. 496.

Intensität der Beeinträchtigung des Gleichheitsgrundsatzes ab.[804] Dabei steigt die Intensität der Beeinträchtigung an,

- je mehr das Kriterium der Ungleichbehandlung personen- und weniger situationsbezogen bzw. sachverhaltsbezogen ist,[805]
- je weniger der Betroffene das Kriterium der Ungleichbehandlung beeinflussen kann,[806]
- je näher sich das Kriterium der Ungleichbehandlung an den Kriterien des Art. 3 Abs. 3 GG befindet[807] und
- je mehr die Ungleichbehandlung den Gebrauch anderer grundrechtlich geschützter Freiheiten erschwert[808],

weshalb diese Fallgruppen auch bei den besonderen Verbrauchsteuern zu beachten sind.[809] Dabei dürften aber nur die ersten beiden Intensitätskriterien im Rahmen des besonderen Verbrauchsteuerrechts relevant werden. Eine Differenzierung der Besteuerung nach Geschlecht, Abstammung, Rasse, Sprache, Glaube, religiöser oder politischer Anschauungen und damit eine Orientierung an Kriterien des Art. 3 Abs. 3 GG findet nicht statt. Genauso wenig spielen aus den bereits erörterten Gründen die übrigen Freiheitsrechte hier eine entscheidende Rolle.[810] Folglich kann der Gesetzgeber bei der Schaffung von Gesetzen eine intensive Beeinträchtigung des Art. 3 Abs. 1 GG herbeiführen, wenn er innerhalb des Steuergesetzes Personen oder Personengruppen unterschiedlich in Bezug auf die Steuerlast behandelt und die Betroffenen keine oder nur geringe Möglichkeiten der Vermeidung dieser Ungleichbehandlung haben.

Dabei hängt die Intensität der Beeinträchtigung des Art. 3 Abs. 1 GG und damit der an den Gleichheitsverstoß anzulegende Maßstab davon ab, wie weit das Differenzierungskriterium den Menschen in seinen vorgegebenen, unbeeinflussbaren

804 *Kingreen/Poscher*, Rz. 527 ff.; *Sodan* in *Sodan*, Art. 3 Rz. 15; *Jarass* in *Jarass/Pieroth*, Art. 3 Rz. 20 ff.; *Hey* in *Tipke/Lang*, § 3 Rz. 124.
805 BVerfGE 88, 87, 96; 89, 15, 22f.; 91, 389, 401; 110, 274, 291.
806 BVerfGE 90, 22, 26; 122, 39, 52; 126, 400, 418.
807 BVerfGE 88, 87, 96; 92, 26, 52; 99, 367, 388; 124, 199, 220; 129, 49, 69; 133, 377, 408.
808 BVerfGE 82, 126, 146; 88, 87, 96; 99, 341, 355; 99, 367, 388; 107, 133, 141; 111, 160, 169; 111, 176, 184; 126, 29, 48.
809 *Kingreen/Poscher*, Rz. 530; *Jarass* in *Jarass/Pieroth*, Art. 3 Rz. 20 ff.; *Hey* in *Tipke/Lang*, § 3 Rz. 124; *Wernsmann* in *Hübschmann/Hepp/Spitaler*, § 4 AO Rz. 441 ff.
810 In Frage kämen hier lediglich die Art. 12 und 14 GG, sofern eine Besteuerung die Erdrosselungsschwelle erreicht – vgl. dazu oben E. I. 2. b) aa) bzw. bb), Seiten 200 ff.

Merkmalen trifft und deshalb den geschützten Kern seiner Individualität erfasst.[811] Im Einzelfall kann es jedoch schwierig sein festzulegen, ob eine konkrete rechtliche Regelung eine solche ist, die personenbezogen differenziert, oder ob es sich um eine situations- bzw. sachverhaltsbezogene Differenzierung handelt.[812] Teilweise nimmt das Bundesverfassungsgericht auch dann eine intensive Beeinträchtigung an, wenn eine Ungleichbehandlung von Sachverhalten mittelbar eine Ungleichbehandlung von Personengruppen bewirkt.[813] In Anwendung der neusten Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts lässt sich jedenfalls feststellen, dass rein verhaltensbezogene Merkmale bei der gesetzgeberischen Unterscheidung nur eine geringe Beeinträchtigung des Art. 3 Abs. 1 GG herbeiführen können.[814] Die Grenzen zwischen einer intensiven und einer weniger intensiven Beeinträchtigung des Art. 3 Abs. 1 GG sind fließend.[815]

Zu den allgemein gültigen Rechtfertigungsmöglichkeiten bei Beeinträchtigungen des Art. 3 Abs. 1 GG treten im Zusammenhang mit dem Steuerrecht weitere besondere Rechtfertigungsmöglichkeiten. Der Gesetzgeber kann nämlich mit einem Gesetz auch außerfiskalische Förderungs- und Lenkungsziele verfolgen.[816] Dies ist gerade im Bereich des besonderen Steuerrechts bei der Tabak-, Alkopop-, Energie- und Stromsteuer der Fall.[817] Die Verfolgung solcher außerfiskalischer

811 *Kischel* in *Epping/Hillgruber*, Art. 3 Rz. 45; zum den früher diesbezüglich verwendeten Begriffen der „Willkürprüfung“ und der „neuen Formel“ sowie der nunmehr aktuellen Rechtsprechung vgl. *Nußberger* in *Sachs*, Art. 3 Rz. 8 f. m.w.N.; *Jarass* in *Jarass/Pieroth*, Art. 3 Rz. 14 ff.; *Kloepfer*, § 59 Rz. 77 ff.; diese Unterscheidung wird nach neuerer Rechtsprechung im Verfassungsrecht teilweise um eine dritte Stufe erweitert (*Hey* in *Tipke/Lang*, § 3 Rz. 125); teilweise wird eine Stufenprüfung auch abgelehnt (vgl. *Wernsmann* in *Hübschmann/Hepp/Spitaler*, § 4 AO Rz. 445a m.w.N.; *Kischel* in *Epping/Hillgruber*, Art. 3 Rz. 45). Da es für die Beurteilung der Möglichkeit eines Delegationsverbots aber maßgeblich auf die Intensität der grundrechtlichen Beeinträchtigung ankommt und nicht auf die sich daraus ergebenden Konsequenzen für eine Rechtfertigungsprüfung, wurde auf eine genauere Darstellung dieser Entwicklung hier verzichtet.

812 Vgl. zur Kritik der Tauglichkeit dieser Merkmale *Nußberger* in *Sachs*, Art. 3 Rz. 27 ff. mit Darstellung der hier ebenfalls inkonsequenten Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts m.w.N.

813 BVerfG, Beschluss vom 11. Januar 1995 – 1 BvR 892/88 –, BVerfGE 92, 53, 69; so auch BVerfGE 88, 87, 96; 89, 15, 22; 99, 129, 139; 99, 367, 388; 101, 54, 101; 118, 1, 26; 121, 317, 369 f.; *Nußberger* in *Sachs*, Art. 3 Rz. 27 m.w.N.

814 *Kischel* in *Epping/Hillgruber*, Art. 3 Rz. 42.

815 Folglich wird diese neue Herangehensweise des Verfassungsgerichts auch als „Stufenlos-Formel“ bezeichnet; *Kischel* in *Epping/Hillgruber*, Art. 3 Rz. 28 und 45 ff. mit Verweis auf BVerfGE 149, 49 Leitsatz 1; *Nußberger* in *Sachs*, Art. 3 Rz. 30.

816 *Jarass* in *Jarass/Pieroth*, Art. 3 Rz. 46 a; *Wernsmann* in *Hübschmann/Hepp/Spitaler*, § 4 AO Rz. 448 ff.

817 Vgl. dazu oben B. III. 5., Seiten 99 f.

Lenkungs- und Förderziele kann ebenfalls zur Rechtfertigung einer Ungleichbehandlung herangezogen werden.[818] Allerdings ist zentrale Voraussetzung für eine solche Rechtfertigung, dass die Ungleichbehandlung von einer erkennbaren gesetzgeberischen Entscheidung getragen wird, der Kreis der Belasteten bzw. Begünstigten sachgerecht abgegrenzt wird und ein Mindestmaß an hinreichender Abstimmung zwischen dem Lenkungszweck und der Ausgestaltung des gesetzlichen Tatbestands erfolgt.[819] Folglich kann eine Ungleichbehandlung auch durch einen solchen Zweck gerechtfertigt werden.

Zudem kann eine Ungleichbehandlung durch den Gesetzgeber auch durch Typisierungen und Pauschalierungen erfolgen.[820] Diese werden vor allem aus Gründen der Praktikabilität der Norm und zur Verwaltungsvereinfachung angewendet.[821] Allerdings setzt die verfassungsrechtlich zulässige Anwendung dieser Vereinfachungen voraus, dass die aus der Typisierung und Pauschalierung folgenden Ungleichbehandlungen nur eine geringe Zahl von Personen treffen und die Beeinträchtigung des Gleichheitssatzes nicht sehr intensiv ist.[822] Solche Typisierungen und Pauschalierungen sind im besonderen Verbrauchsteuerrecht im Gegensatz z.B. zur Einkommensteuerrecht die absolute Ausnahme.[823] Ihre Verfassungsmäßigkeit vorausgesetzt wären sie jedenfalls nicht geeignet, eine intensive Beeinträchtigung des Gleichheitsgrundsatzes zu rechtfertigen.

Mit der Vorgabe der Schaffung eines gerechten Rechts und mit den geschilderten Ausprägungen im Steuerrecht beschränkt des Art. 3 Abs. 1 GG zwangsläufig den Gesetzgeber erheblich in seiner Gestaltungsfreiheit.[824] Jedoch darf der Gleichheitssatz nicht dazu benutzt werden, den Ermessensspielraum des Gesetzgebers,

818 Ausführlich mit Einordnung der Lenkungsteuer in den grundrechtlichen Kontext *Englisch*, Seiten 613 f.

819 BVerfGE 93, 121, 147; 99, 280, 296; 105, 73, 112 f.; 110, 274, 293; 117, 1, 32 f.; *Wernsmann* in *Hübschmann/Hepp/Spitaler*, § 4 AO Rz. 449; *P. Kirchhof* AöR (2003), Seiten 44 ff.; *Jarass* in *Jarass/Pieroth*, Art. 3 Rz. 46 a.

820 *Burghart* in *Leibholz/Rinck*, Art. 3 Rz. 555 ff.; *Wernsmann* in *Hübschmann/Hepp/Spitaler*, § 4 AO Rz. 451 ff.; *Hey* in *Tipke/Lang*, § 3 Rz. 147.

821 *Wernsmann* in *Hübschmann/Hepp/Spitaler*, § 4 AO Rz. 453 m.w.N.; *Sodan* in *Sodan*, Art. 3 Rz. 16 ff.

822 BVerfGE 84, 348, 359 f.; *Burghart* in *Leibholz/Rinck* Art. 3 Rz. 555; *Wernsmann* in *Hübschmann/Hepp/Spitaler*, § 4 AO Rz. 454.

823 Als eines der wenigen Beipiele für Pauschalierung können hier lediglich die sog. Schwundsätze oder Verlustsätze dienen. Dabei wird z.B. in § 13 AlkStV bei der Abfüllung alkoholhaltiger Getränke ein bestimmter Verdunstungsverlust ohne die Konsequenz einer Steuerentstehung oder einer Nachweispfliht für üblich angenommen. Vgl. dazu auch oben C. III. 2. a), Seiten 127 f.

824 Allgemein für den Gesetzgeber *Kloepfer*, § 59 Rz. 63; für das Steuerrecht im Speziellen *Hey* in *Tipke/Lang*, § 3 Rz. 116 ff.

den das Grundgesetz diesem ansonsten zuschreibt, zu sehr einzuschränken.[825] Dies gilt insbesondere im Steuerrecht, weil der Steuergesetzgeber die Erhebung von Steuern aus politischen und wirtschaftlichen Gründen wesentlich am Haushaltsbedarf ausrichten soll und in Ausübung seiner demokratischen Legitimation auf verschiedene Steuerquellen zugreifen können muss.[826] Eine strenge Orientierung am allgemeinen Gleichheitsgrundsatz würde diese Möglichkeit jedoch zu sehr beeinträchtigen. Da das Steuerrecht aus dem Diktum des Gesetzgebers[827] lebt, hat sich ein besonderer Umgang bei der Prüfung des Gleichheitssatzes in Rechtsprechung und Literatur durchgesetzt, um gerade eine solche zu enge Bindung des Gesetzgebers zu verhindern. So werden z.B. im Baurecht planerische oder ordnungsrechtliche Eingriffe ins Eigentum am strengen Gleichheitssatz gemessen, weil sie gravierend wirken, dann aber deren Detailausprägungen als mindere Gleichheitsfragen zurückhaltend nach Plausibilitätsgesichtspunkten gewertet, während im Steuerrecht genau umgekehrt vorgegangen wird: Die grundlegende Belastungsentscheidung über das Steuerobjekt und den Steuertarif überlässt die Rechtsprechung der Einschätzungsprärogative des Gesetzgebers und überprüft sie nur auf offensichtliche Willkür.[828] Somit bleibt beispielsweise die Entscheidung, ob bei den besonderen Verbrauchsteuern nur Mineralöl oder auch Erdgas und Kohle besteuert werden sollen, weitgehend dem Gesetzgeber überlassen.[829] Entsprechend setzt auch das oben beschriebene Folgerichtigkeitsgebot im Steuertarif erst bei der Bemessungsgrundlage ein, wohingegen der Gesetzgeber bei Steuergegenstand und Steuertarifgestaltung einen weitgehenden Spielraum hat.[830]

Im Kern steht damit die grundlegende Belastungsentscheidung dem Gesetzgeber weitestgehend zur freien Verfügung, ohne dass diese einer wesentlichen gerichtlichen Überprüfung in Bezug auf einen Gleichheitsverstoß unterliegt. Die darauf folgende Konkretisierung dieser Entscheidung wird hingegen nach dem Grundsatz der Folgerichtigkeit auf eine konsequente Durchführung der einmal getroffenen Belastungs- und Tarifierungsentscheidung intensiv kontrolliert, womit sich

825 *Heun* in *Dreier*, Art. 3 Rz. 52; *Kloepfer*, § 59 Rz. 63.

826 *F. Kirchhof* (HdBdGr III), § 59 Rz. 82.

827 Zuletzt BVerfGE NVwZ 2015, 288 mit Verweis auf BVerfGE 13, 318, 328; 49, 89, 146 ff.; 84, 212, 226; vgl dazu auch oben E. I. 1. a) cc) (1), Seiten 185 ff.

828 *F. Kirchhof*, BB 2015, 278, 281; *ders.* (HdBdGr III), § 59 Rz. 82; *P. Kirchhof* AöR (2003), Seiten 45 ff.

829 BVerfGE 110, 274, 293; *F. Kirchhof* (HdBdGr III), § 59 Rz. 82.

830 BVerfGE 84, 239, 271; 93, 121, 136; 101, 151, 155; 110, 412, 433; 116, 164, 180; 117, 1, 30 f.; 120, 1, 29; 120, 125, 155; 121, 108, 119 f.; 122, 210, 230 f.; 126, 400, 416 f.; 127, 224, 245; *Wernsmann* in *Hübschmann/Hepp/Spitaler*, § 4 AO Rz. 516 m.w.N.; *Hey* in *Tipke/Lang*, § 3 Rz. 118 ff.

der Gleichheitssatz im Steuerrecht auf den Kopf stellt. Diese Herangehensweise wird auch als inverse Anwendung des Art. 3 Abs. 1 GG im Steuerrecht bezeichnet.[831] Das Bundesverfassungsgericht prüft die eigentlich den Bürger treffende Entscheidung zu einer Bestimmung Besteuerung nur oberflächlich im Wege der Willkürkontrolle, die folgende Ausgestaltung und darin enthaltene Abweichungen jedoch streng. Im Zusammenhang mit den allgemeinen Anforderungen des Gleichheitsgrundsatzes an den Gesetzgeber stellt damit die grundlegende Belastungsentscheidung eine geringe, eine möglicherweise nicht folgerichtige Umsetzung des Gesetzes hingegen eine sehr erhebliche Beeinträchtigung des Gleichheitssatzes dar.

(2) Delegationsverbote und allgemeiner Gleichheitsgrundsatz

Anders als bei den bereits dargestellten Freiheitsrechten lässt sich bei einer Betroffenheit von Art. 3 Abs. 1 GG kaum von einem Eingriff in den Schutzbereich sprechen, denn es fehlt insoweit an einem konkret vorgezeichneten, abstrakt feststellbaren Schutzbereich des Grundrechts. Vielmehr ver- oder gebietet der Gleichbehandlungsgrundsatz bestimmte Arten der Differenzierung von Personen und Sachverhalten bei der Gesetzgebung.[832] Deswegen wird hier auch zutreffender der Begriff der „Beeinträchtigung“ verwendet. Jedoch kann hier zur Bestimmung eines Delegationsverbots im Rahmen der Wesentlichkeitstheorie nur begrenzt auf einen Eingriff und auf eine Grundrechtswesentlichkeit zurückgegriffen werden. Hinzu kommt, dass der Art. 3 Abs. 1 GG im Gegensatz zu den dargestellten Freiheitsrechten auch keinen ausdrücklichen Gesetzesvorbehalt wie z.B. Art. 12 GG beinhaltet oder als normgeprägtes Grundrecht wie z.B. Art. 14 GG verstanden werden kann, weshalb sich ein auf Art. 3 Abs. 1 GG gestützter Parlamentsvorbehalt im Sinne eines Delegationsverbots nur schwer mit einer Anknüpfung an die Wesentlichkeitstheorie begründen lässt.[833]

Allerdings wird eine isolierte Anknüpfung an die allgemeinen Regeln des Art. 3 Abs. 1 GG der dargelegten Bedeutung und Sonderrolle des allgemeinen Gleichheitsgrundsatzes im Steuerrecht nicht gerecht. Dies muss insbesondere mit Blick auf die inverse Anwendung des Gleichheitsgrundsatzes in diesem Rechtsgebiet gelten. Will man aus nachvollziehbaren Gründen dem Gesetzgeber einen so weiten und nahezu nicht kontrollierbaren Spielraum einräumen, so kann eine solche Freiheit nur durch die demokratische Legitimierung des Parlaments gerechtfertigt werden. Einer solchen fehlt es aber bei einer durch eine Delegation ermächtigten Exekutive. Folglich muss die Freiheit des Gesetzgebers bei der grundlegenden

831 *F. Kirchhof*, BB 2015, 278, 281; *Hey* in *Tipke/Lang*, § 3 Rz. 125.
832 *F. Kirchhof* (HdBdGr III), § 59 Rz. 80.
833 *Seiler*, Seite 99.

Belastungsentscheidung zugleich mit einer „Wahrnehmungspflicht“ des Gesetzgebers einhergehen. Die Festlegung des Steuergegenstands und des Steuersatzes kann daher nicht an die Exekutive delegiert werden sondern muss durch den Gesetzgeber selbst vorgenommen werden. Inwieweit hier Ausnahmen zulässig sein können, ist bei der noch vorzunehmenden Überprüfung der einzelnen Kategorien noch näher zu betrachten.

Mit der angesprochenen inversen Anwendung und der Beachtung des Gebots der Folgerichtigkeit geht einher, dass Abweichungen von der grundlegenden Belastungsentscheidung eine Tendenz zu einer erheblichen Beeinträchtigung des allgemeinen Gleichheitsgrundsatzes haben. Dabei helfen die bereits angesprochenen Formeln des Bundesverfassungsgerichts im Zusammenhang mit der Bewertung der Intensität der Beeinträchtigung der Gleichbehandlung insofern, als nicht nur die Belastungsentscheidungen durch den Gesetzgeber hinreichend vorgezeichnet werden müssen, sondern zur Wahrung der Gleichmäßigkeit der Besteuerung auch die Entlastungsentscheidungen vorzuzeichnen sind.[834]

Dabei ist zu beachten, dass Differenzierungen bei den Entlastungsentscheidungen an den allgemeinen Grundsätzen des Art. 3 Abs. 1 GG orientiert zu rechtfertigen sind.[835] Will der Gesetzgeber bestimmte Personengruppen – aus welchen Erwägungen heraus auch immer – zum Nachteil anderer Personengruppen aus der Besteuerung herausnehmen, so muss der begünstigte Personenkreis hinreichend tatbestandlich vorgezeichnet sein.[836] Bei den Freiheitsrechten konnte ein mögliches Delegationsverbot noch beiseitegeschoben werden, weil eine steuerliche Vergünstigung ja gerade freiheitsrechtlich den Eingriff verkürzt. Dieses Verkürzungsargument greift aber im Zusammenhang mit Art. 3 Abs. 1 GG nicht mehr,

834 Mit diesem Ergebnis auch *P. Kirchhof* AöR (2003), Seite 37.

835 Eindeutig so zuletzt BVerfG, Urteil vom 17. Dezember 2014 – 1 BvL 21/12 –, BVerfGE 138, 136: „Art. 3 Abs. 1 GG gebietet, alle Menschen vor dem Gesetz gleich zu behandeln. Das hieraus folgende Gebot, wesentlich Gleiches gleich und wesentlich Ungleiches ungleich zu behandeln, gilt für ungleiche Belastungen und ungleiche Begünstigungen […]. Verboten ist daher auch ein gleichheitswidriger Begünstigungsausschluss, bei dem eine Begünstigung einem Personenkreis gewährt, einem anderen Personenkreis aber vorenthalten […]. Dabei verwehrt Art. 3 Abs. 1 GG dem Gesetzgeber nicht jede Differenzierung. Differenzierungen bedürfen jedoch stets der Rechtfertigung durch Sachgründe, die dem Ziel und dem Ausmaß der Ungleichbehandlung angemessen sind. Dabei gilt ein stufenloser am Grundsatz der Verhältnismäßigkeit orientierter verfassungsrechtlicher Prüfungsmaßstab, dessen Inhalt und Grenzen sich nicht abstrakt, sondern nur nach den jeweils betroffenen unterschiedlichen Sach- und Regelungsbereichen bestimmen lassen […].“ unter Bezugnahme auf BVerfGE 116, 164, 180; 121, 108, 119; 121, 317, 370; 126, 400, 416.

836 *P. Kirchhof* AöR (2003), Seite 37; unter Bezugnahme auf Lenkungszwecke *Jarass* in *Jarass/Pieroth*, Art. 3 Rz. 46a.

denn für eine mögliche intensive Beeinträchtigung des Art. 3 Abs. 1 GG spielt es keine Rolle, ob eine Belastung oder – relativ gesehen – eine Begünstigung vorliegt.[837] Ein Delegationsverbot existiert daher hier insofern, als der Gesetzgeber die Entscheidung zur steuerlichen Begünstigung bestimmter Sachverhalte oder Personengruppen selbst treffen muss und die Grenzen weitestgehend selbst vorzuzeichnen hat. Damit ist in Bezug auf die Steuervergünstigungen festzustellen, dass sich aus dem allgemeinen Gleichheitsgrundsatz des Art. 3 Abs. 1 GG die Forderung ergibt, dass nicht nur die steuerlichen Belastungsgründe, sondern auch die entsprechenden Entlastungsgründe im Steuergesetz vorgezeichnet sein müssen.[838]

Bei der Rechtfertigung von Ungleichbehandlungen aufgrund von Förderungs- und Lenkungszielen ist dabei zusätzlich zu beachten, dass der Lenkungszweck von einer erkennbaren gesetzgeberischen Entscheidung getragen werden muss, deren Inhalt sich jedoch nicht nur ausdrücklich aus dem Gesetz ergeben muss, sondern auch durch Interpretation aus der Gesetzesbegründung ableiten lassen kann.[839] Folglich ist es dem Gesetzgeber ebenfalls nicht möglich, eine Entscheidung über die mit der Steuererhebung zusätzlich verfolgten Lenkungsziele auf den Verordnungsgeber zu übertragen. Allerdings dürfte sich die Einhaltung dieser Voraussetzung im Regelfall schon aus der bereits dargestellten Pflicht des Gesetzgebers zur Festlegung der grundlegenden Belastungsentscheidung ergeben, da sich aus ihr im Zusammenhang mit der Gesetzesbegründung im Regelfall der außerfiskalische Zweck des Steuergesetzes ergibt.

Aus den Überlegungen zur Steuergerechtigkeit im Sinne gleichmäßiger Durchsetzung ergibt sich jedenfalls kein Ansatzpunkt für ein Delegationsverbot. Der Gesetzgeber ist hier nur verpflichtet, der steuererhebenden Verwaltung geeignete Instrumente zur Durchsetzung des Steuergesetzes an die Hand geben. Sofern diesen – wie bereits festgestellt – keine freiheitsrechtlichen Bedenken entgegenstehen, kann ein Delegationsverbot jedenfalls nicht singulär aus dem allgemeinen Gleichheitsgrundsatz abgeleitet werden.

Die gleiche Feststellung ist im Zusammenhang mit möglichen Typisierungen und Pauschalierungen des Gesetzgebers zu treffen. Da die verfassungsrechtliche Zulässigkeit solcher Verfahrensvereinfachungen eine nur geringe Beeinträchtigung des Art. 3 Abs. 1 GG voraussetzt, kann aus ihr logisch schon kein Delegationsverbot abgeleitet werden.

837 BVerfGE 110, 412, 431; *Kischel* in *Epping/Hillgruber*, Art. 3 Rz. 58.

838 BVerfGE 99, 280, 297 f.; mit diesem Ergebnis auch *P. Kirchhof* AöR (2003), Seite 37.

839 BVerfGE 93, 121, 147; 99, 280, 296; 105, 73, 112 f.; 110, 274, 293; 117, 1, 32 f.; *Wernsmann* in *Hübschmann/Hepp/Spitaler*, § 4 AO Rz. 449; *P. Kirchhof* AöR (2003) Seiten 44 ff.; *Jarass* in *Jarass/Pieroth*, Art. 3 Rz. 46 a.

(3) Zusammenfassung

Dem allgemeinen Gleichheitsgrundsatz kommt im Steuerrecht im Gegensatz zu den Freiheitsrechten auch im besonderen Verbrauchsteuerrecht eine hervorgehobene Bedeutung zu. Dennoch ist die Wirkung des allgemeinen Gleichheitsgrundsatzes im besonderen Verbrauchsteuerrecht im Vergleich zu anderen Steuerarten eher schwach. So verwundert es auch nicht, dass im Bereich des besonderen Verbrauchsteuerrechts bisher in der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts keine Verstöße gegen Art. 3 Abs. 1 GG festgestellt worden sind.[840] Dennoch spielt der allgemeine Gleichheitsgrundsatz in seiner bereichsspezifischen Konkretisierung insbesondere unter Berücksichtigung seiner inversen Anwendung eine wichtige Rolle für die Festlegung von Delegationsverboten. Dies gilt insbesondere im Hinblick auf die Festlegung des Steuergegenstandes, die Festlegung des Steuersatzes und Abweichungen von der einmal getroffenen grundlegenden Belastungsentscheidung im Wege der Steuervergünstigungen.

ee) Übrige Grundrechte

Neben den bereits benannten Grundrechten spielen gerade die weiteren Freiheitsrechte im Rahmen der Besteuerung eine erhebliche Rolle[841] oder sie wird zumindest für sie eingefordert.[842] Allerdings spielen sie im rein an der Einkommensverwendung orientierten besonderen Verbrauchsteuerrecht keine Rolle.

c) Bedeutung der Frage für die Allgemeinheit als Prüfungsmaßstab

Für die Reichweite des Parlamentsvorbehalts durch die Wesentlichkeitstheorie sind allerdings neben der Grundrechtswesentlichkeit auch noch mögliche weitere Kriterien zu diskutieren. Diese sind hauptsächlich darauf zurückzuführen, dass der Parlamentsvorbehalt nicht nur eine Wurzel im Rechtsstaatsprinzip nach Art. 20 Abs. 2 und 3 GG hat, sondern auch aus dem Demokratieprinzip nach

840 Branntweinerzeugung BVerfGE 14, 105, 117 ff.; Nachversteuerung Schaumwein BVerfGE 27, 375, 385 ff.; Urteil zur Ökosteuer BVerfGE 110, 274.

841 Vgl. dazu statt vieler *Wernsmann* in *Hübschmann/Hepp/Spitaler*, § 4 AO Rz. 521 ff. mit einer intensiven Auseinandersetzung zum Grundrecht des Art. 6 GG „Ehe und Familie" und dessen Bedeutung für den allgemeinen Gleichheitsgrundsatz im Rahmen der Einkommenbesteuerung.

842 *F. Kirchhof*, BB 2015, 278, 281 mit einer entsprechenden Forderung zum Ausbau der Bedeutung des Art. 9 GG „Vereinigungsfreiheit" für den Bereich der Körperschaft- und Einkommensteuer.

Art. 20 Abs. 1 und 2 GG abzuleiten ist.[843] Aufgrund dieser demokratischen Komponente des Parlamentsvorbehalts wird teilweise auch die Bedeutsamkeit der Frage für das Gemeinwesen als Wertungsmaßstab für die Wesentlichkeit herangezogen.[844] Neben der Grundrechtsrelevanz verlange das Demokratieprinzip aus Art. 20 Abs. 1 und 2 GG eine parlamentarische Entscheidung für politisch bedeutsame Fragen im Sinne fundamentaler Grundsatzentscheidungen von Bedeutung für die Allgemeinheit.[845] Teilweise wird die gleiche Forderung auch mit dem Kriterium des Grades der „politischen Umstrittenheit" umschrieben.[846]

Die Frage nach der Bestimmung der Wesentlichkeit wird durch diesen Ansatz nur verlagert auf die Frage, wann etwas von grundsätzlicher Bedeutung für die Allgemeinheit ist. Durch welchen Maßstab dieser neue unbestimmte Ansatz jedoch an Substanz gewinnen soll, bleibt unklar. Die Art und Weise und der Umfang der Diskussion einer konkreten Frage in der Öffentlichkeit kann jedenfalls nicht als maßgebend herangezogen werden, da letzterer kaum messbar ist und in der modernen Medienlandschaft aus größtenteils nicht nachvollziehbaren Ansätzen heraus unbedeutende Themen intensiv und leidenschaftlich diskutiert werden, wohingegen gesellschaftliche Grundsatzentscheidungen zugunsten von Detailfragen aus dem Leben berühmter Persönlichkeiten zurückstehen müssen. Einziger justiziabler Ansatzpunkt die Frage einer Grundsatzentscheidung im verfassungsrechtlichen Sinne zu messen könnte sich wiederum aus dem Grad der Betroffenheit der Grundrechte ergeben. Damit liefert dieser Ansatz aber keinen Prüfungsansatz, der nicht schon durch die Grundrechtswesentlichkeit abgedeckt wäre.

So hat auch das Bundesverfassungsgericht in seiner Entscheidung zur Rechtschreibreform festgestellt: Die „[…] Tatsache, dass eine Frage politisch umstritten ist, führt dagegen für sich genommen nicht dazu, dass diese als wesentlich verstanden werden müsste".[847] Bei der Umsetzung der Rechtschreibreform waren nach Ansicht des Gerichts die Grundrechte von Schülern und Eltern nicht wesent-

843 BVerfGE 2, 380, 403; 20, 323, 331; 30, 1, 24 ff.; *Wernsmann* in *Hübschmann/Hepp/Spitaler*, § 4 AO Rz. 652; *Huster/Rux* in *Epping/Hillgruber*, Art. 20 Rz. 173; *Schultze-Fielitz* in *Dreier*, Art. 20 (Rechtsstaat) Rz. 114; *Sachs* in *Sachs*, Art. 20 Rz. 74; *Katz*, Rz. 163; *Kloepfer*, § 10 II Rz. 1 ff.; *Badura*, Kapitel D Rz. 45.

844 *Degenhart*, Rz. 331; *Katz*, Rz. 195; *Kloepfer*, § 10 IV Rz. 123; *Müller-Franken*, DStZ 2004, 606, 609.

845 *Schultze-Fielitz* in *Dreier*, Art. 20 (Rechtsstaat) Rz. 114 mit den Beispielen der Zulässigkeit der friedlichen Nutzung der Kernenergie oder dem Einsatz von Beamten auf bestreikten Arbeitsplätzen.

846 *Zippelius/Würtenberger*, § 12 Rz. 43.

847 BVerfGE 98, 218, 251 mit Verweis auf BVerfGE 49, 89, 126.

lich betroffen, weshalb eine Umsetzung der Reform nicht durch ein Parlamentsgesetz vorgenommen werden musste.[848] Dies änderte sich auch nicht durch den Umstand, dass über diese Reform in der breiten Öffentlichkeit eine große Diskussion stattfand.

Im Ergebnis liefert das Merkmal der Bedeutung für die Allgemeinheit keine weiteren Anhaltspunkte für die Bestimmung der Reichweite des Parlamentsvorbehalts.

d) Anwendung des Art. 110 Abs. 2 Satz 1 GG als Prüfungsmaßstab für die Wesentlichkeit

Ein weiterer Anhaltspunkt für die Wesentlichkeit einer zu regelnden Rechtsmaterie und damit für die Reichweite des Parlamentsvorbehalts könnte möglicherweise aus Art. 110 Abs. 2 Satz 1 GG bieten. Grundsätzlich fordert Art. 110 Abs. 2 Satz 1 GG für die Aufstellung des Haushaltsplanes eine ausdrückliche Feststellung durch ein Gesetz. Damit ist die Vorschrift Ausdruck des zentralen parlamentarischen Budgetrechts, in dessen Zusammenhang Ausgaben grundsätzlich nur dann geleistet werden dürfen, wenn sie in diesem Gesetz festgestellt worden sind.[849]

Dieser ausdrückliche parlamentarische Gesetzesvorbehalt beschäftigt sich mit der Ausgabenseite des Bundeshaushalts. Für das Steuerrecht könnte der Gesetzesvorbehalt allerdings insofern von Bedeutung werden, als diese Regelung auf die Einnahmenseite und damit auf das Steuerrecht gespiegelt werden könnte. Diese auf *Papier*[850] zurückgehende Idee wird damit begründet, dass mit dem Budgetrecht des Parlaments dessen Einwirkung auf die staatliche Wirtschaftsführung gewährleistet werden soll und damit die dem Parlament obliegende Leitung des Staates verwirklicht werde.[851] Es bestehe dabei aber kein Zweifel, dass die Entscheidungsmacht des Parlamentes über die Einnahmenseite von nicht geringerer Bedeutung sein darf als seine Macht über die Ausgabenseite.[852] Folge dieser analogen Anwendung wäre ein umfassendes Entscheidungsmonopol des Gesetzgebers im Steuerrecht, welches ein generelles Delegationsverbot nach sich ziehen und damit Delegationen vollständig würde. Dieser Ansatz *Papiers* wird allerdings in

848 So auch *Kloepfer*, § 10 IV Rz. 12.
849 *Siekmann* in *Sachs*, Art. 110 Rz. 12; *Reimer* in *Epping/Hillgruber*, Art. 20 Rz. 7 ff.; *Schenke* in *Sodan*, Art. 110 Rz. 1; *Kemmler* in *Schmidt-Bleibtreu/Hofmann/Henneke*, Art. 110 Rz. 26; *Heintzen* in *v. Münch/Kunig*, Art 110 Rz. 1.
850 *Papier*, Seiten 100 ff.
851 *Papier*, Seite 103.
852 *Schmid*, Seite 23; *Papier*, Seite 103.

der Literatur nahezu einhellig abgelehnt.[853] Eine analoge Anwendung des Art. 110 Abs. 2 Satz 1 GG käme schon deshalb nicht in Frage, weil es an der dazu notwendigen planwidrigen Regelungslücke fehle.[854] Dem Grundgesetz ließe sich kein Rechtsprinzip entnehmen, nach dem die Leitung des Staates ausschließlich dem Parlament obliege, weshalb diese Grundannahme Papiers verfehlt sei.[855] Die Staatsleitung sei grundsätzlich ein kooperativer Prozess zwischen Parlament und Regierung.[856] Da diese Grundannahme jedoch notwendig ist, um in der fehlenden Ausdehnung des Art. 110 Abs. 2 Satz 1 GG auf die Einnahmeseite durch den Verfassungsgeber eine planwidrige Regelungslücke zu erkennen, kommt eine analoge Anwendung zutreffend nicht in Frage. Grundsätzlich lassen sich Aussagen über die Ausgabenseite daher nicht ohne weiteres auf die Einnahmenseite übertragen.[857] Insoweit bleibt es dabei, dass das Steuerrecht in Bezug auf Delegationsverbote nicht anders zu behandeln ist als anderes grundrechtsbeeinträchtigendes Recht.[858]

Das Fehlen einer planwidrigen Regelungslücke mag als Anknüpfungspunkt für die Feststellung dienen, dass das Steuerrecht keine Sonderstellung in Bezug auf den Parlamentsvorbehalt hat.[859] Allerdings ist damit noch nicht ausreichend begründet, warum sich aus Art. 110 Absatz 2 Satz 1 GG kein Indiz für das Merkmal der Wesentlichkeit ableiten lassen soll. *Papier* selbst führt dazu aus, dass unter Beachtung der Wertung des Art. 110 Abs. 2 Satz 1 GG der parlamentarische Gesetzesvorbehalt nicht zu einem Delegationsverbot führe, wenn die delegierte Regelungsmaterie „[…] wegen ihrer geringen Tragweite keine entscheidende Auswirkung auf die öffentliche Einnahmegestaltung […]“[860] habe.[861] Damit würde vor allem auch für Steuervergünstigungen in Form von Steuerbefreiungen, tarifären Steuerermäßigungen und Steuerentlastungen deren fiskalische Auswirkung zum Merkmal der Wesentlichkeit. Die zu Recht kritisierte analoge Anwendung des Art. 110 Abs. 2 Satz 1 GG wäre dazu nicht notwendig und die fiskalische

853 *Jehke*, Seite 120; *Seiler*, Seite 288; *Barth*, Seite 405, *Wernsmann* in *Hübschmann/Hepp/Spitaler*, § 4 AO Rz. 652; *Osterloh*, Seite 159 ff.
854 So ausdrücklich nur *Barth*, Seite 403.
855 *Barth*, Seite 403; *Osterloh*, Seiten 159 ff.; *Jehke*, Seite 120.
856 *Magiera*, Seite 218; *Jehke*, Seite 119; *Osterloh*, Seite 157 ff.
857 *Wernsmann* in *Hübschmann/Hepp/Spitaler*, § 4 AO Rz. 652.
858 Vgl. dazu oben E. I. 2. a), Seiten 197 ff.
859 Aus diesen Gründen wurde bereits oben der Begriff der Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung abgelehnt; vgl. E. I. 1. a) aa) (1), Seiten 172 ff.
860 *Papier*, Seite 168; so auch *P. Kirchhof* (FS Kruse), Seite 18.
861 Mit dieser Zusammenfassung der Kernthese in anderem Zusammenhang auch *Jehke*, Seite 118; mit der gleichen These zur Interpretation dieses Theorieansatzes *Osterloh*, Seite 157.

Auswirkung wäre ein weiteres Merkmal bei der Prüfung der Wesentlichkeitstheorie.[862]

Eine solche Wertung würde aber im Ergebnis der Rechtsnatur und der Wirkungsweise des Art. 110 Abs. 2 Satz 1 GG nicht gerecht. Mit einer solchen Interpretation würde Art. 110 Abs. 2 Satz 1 GG auf der Einnahmeseite eine Wirkung zugesprochen, die die Norm schon im Zusammenhang mit ihrem direkten Anwendungsfall auf der Ausgabenseite nicht hat.[863] Grundsätzlich wirkt sich das Haushaltsrecht des Parlaments auch auf der Ausgabenseite nicht auf die materiellen Regelungen zur Gewährung von Ansprüchen gegenüber dem Staat aus. Selbst wenn das Parlament einen von der Regierung vorgelegten Haushalt nicht annehmen würde und die Regierung damit keinen Haushaltstitel z.B. für die Gewährung von Sozialhilfe hätte, so ließe dies die dem materiellen Recht entstammenden Ansprüche der Bürger gegenüber dem Staat unberührt.[864] Folglich ist der aus Art. 110 Abs. 2 Satz 1 GG resultierende Gesetzesvorbehalt auch nur isoliert auf das Haushaltsrecht zu beziehen. Würde aus dieser Vorschrift eine Wirkung auf die Ausgabenseite und das diese bestimmende materielle Steuerrecht abgeleitet, so hätte sie als Merkmal der Wesentlichkeitstheorie eine viel weitergehende Wirkung als in direkter Anwendung.

Über diesen verfassungstheoretischen Ansatz hinaus würde der fiskalischen Bedeutung einer Regelung als Merkmal der Wesentlichkeit in der Praxis kaum eine zusätzliche tragende Wirkung zukommen. Haben steuerliche Regelungen eine hohe fiskalische Wirkung bei den Einnahmen, so betreffen sie regelmäßig in gleich hoher Weise die Grundrechte der Steuerpflichtigen. Daher findet sich die fiskalische Bedeutung als Merkmal der Wesentlichkeitstheorie bereits in den Erwägungen zur Wesentlichkeit im Rahmen der Grundrechte wieder.[865]

Aus diesen Gründen liefert Art. 110 Abs. 2 Satz 1 GG keine neuen Erkenntnisse und Anhaltspunkte für die Bestimmung der Wesentlichkeit. Folglich bleibt festzustellen, dass die demokratische Komponente des Parlamentsvorbehalts keine weitergehenden Prüfungsmerkmale für die Wesentlichkeit liefern kann, die über

862 So auch *Seiler*, Seite 288; diesen Ansatz ablehnend *Jehke*, Seite 120, dabei verkennt *Jehke* beim Verweis auf *Seiler*, dass dieser die Wirkung des Art. 110 Absatz 2 Satz 1 GG als Prüfungsmerkmal der Wesentlichkeit ausdrücklich bejaht. *Seiler* spricht aber einer solchen Wirkung in der Praxis nur eine geringe Rolle zu, da Regelungen mit fiskalisch hoher Wirkung zugleich Wirkung auf die Entfaltung der Grundrechte haben und über diesen Weg bereits in die Erwägungen zur Wesentlichkeit eines Regelungsbereiches aufgenommen werden.

863 So mit ausführlicher Begründung *Osterloh*, Seite 159.

864 *Stern*, Seite 1209; *Osterloh*, Seite 157.

865 So ausdrücklich *Seiler*, Seite 288.

die Betroffenheit der Grundrechte hinausgehen. Sie erschöpft sich in dem Umstand, dass es allein dem demokratisch legitimierten Gesetzgeber obliegt, die Tragweite für mögliche Grundrechtseingriffe zu bestimmen. Die Grundrechtsbetroffenheit ist damit das maßgebliche Kriterium für die Prüfung der Reichweite des parlamentsfesten Refugiums.

e) Zusammenfassung

Bei der Frage nach der von der Verfassung vorgegebenen parlamentarischen Regelungsdichte im Steuerrecht bildet die Grundrechtswesentlichkeit das maßgebliche Anknüpfungskriterium, da andere Ansätze auszuschließen sind. Damit stellt die Wesentlichkeitstheorie den einzig relevanten Prüfungsmaßstab dar. Im besonderen Verbrauchsteuerrecht ist das als wesentlich zu bezeichnen, was für die durch den Steuerzugriff des Staates beeinträchtigten Grundrechte als wesentlich zu betrachten ist.

In diesem Zusammenhang kommt den Art. 12 und 14 GG nur eine untergeordnete Rolle zu, da sie nach der aktuellen Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts für einen als wesentlich zu bezeichnenden Eingriff eine Erdrosselungswirkung der Steuern zur Voraussetzung haben. Aus dieser begrenzten Wirkung der Art. 12 und 14 GG lässt sich lediglich ableiten, dass der Gesetzgeber den Steuergegenstand, den Steuerschuldner und den Steuertarif selbst festlegen muss. Solange eine Delegation in diesen Bereichen keine Erweiterung oder Erhöhung der Steuerlast bis zu einer erdrosselnden Wirkung zulässt, dürfte sie in Bezug auf Art. 12 und 14 GG unproblematisch sein. Dabei ist aufgrund des Merkmals der Überwälzung der Verbrauchsteuern auf die Fälligkeit bei der Entrichtung der Steuern zu achten.

Hingegen kommt dem Art. 3 Abs. 1 GG eine zentrale Rolle bei der Frage nach einem Delegationsverbot zu. Dies liegt daran, dass er auch bei der Fragestellung nach Grundrechten im Zusammenhang mit dem steuerrechtlichen Zugriff die weitreichendste Bedeutung aller Grundrechte hat. Durch seine bereichsspezifische Konkretisierung und die daraus folgende inverse Anwendung im Steuerrecht muss die Festlegung des Steuergegenstands und innerhalb des Steuertarifs die Bestimmung des Steuersatzes als grundsätzlich delegationsfeindlich bezeichnet werden. Darüber hinaus gebietet der allgemeine Gleichheitsgrundsatz auch bei Steuervergünstigungen insbesondere bei der Differenzierung von Personengruppen eine hinreichende tatbestandliche Vorzeichnung. Dies gilt vor allem dann, wenn die Rechtfertigung für die Differenzierung in vom Steuergesetzgeber verfolgten außerfiskalischen Lenkungszielen besteht. Dann ist zudem ein solches Lenkungsziel durch den Gesetzgeber im Steuergesetz oder zumindest in seinen Erwägungsgründen ausreichend zu bestimmen.

II. Verfassungsrechtliche Anforderungen an die gesetzliche Ermächtigungsgrundlage

Fällt der zur Delegation anstehende Regelungsbereich nach dieser Prüfung nicht in das delegationsfeste Parlamentsrefugium, kann der Gesetzgeber die Regelungskompetenz auf den Verordnungsgeber im Wege einer Ermächtigungsgrundlage übertragen. Die Ermächtigungsgrundlage ist das Mittel, durch das dem Ermächtigungsadressaten die Macht verliehen wird, durch den Erlass von Rechtsverordnungen rechtsetzende Gewalt auszuüben.[866] Sie begründet die Übertragung der Rechtsetzungsmacht und stellt damit den normativen Anknüpfungspunkt für den Vorgang der Delegation dar. Bei dieser Übertragung stellt sich dann die Frage, welche verfassungsrechtlichen Anforderungen an die Ermächtigungsgrundlage zu stellen sind. Nach der hier zugrunde gelegten Aliud-Theorie[867] ist Art. 80 Abs. 1 GG die zentrale verfassungsrechtliche Grundlage. Dieser engt in Satz 1 den Kreis der möglichen Delegatare ein und enthält in Satz 2 die Forderung, dass Inhalt, Zweck und Ausmaß der erteilten Ermächtigung im Gesetz bestimmt sein müssen. Darüber hinaus stellt Satz 4 Voraussetzungen für die Einräumung einer Subdelegation auf. Auch die nach Art. 80 Abs. 2 GG vorgeschriebenen Mitwirkungsrechte sind bei der Prüfung von Ermächtigungsgrundlagen zu beachten. Weiterhin darf die Ermächtigungsgrundlage natürlich auch nicht gegen andere Vorschriften aus dem Verfassungsrecht verstoßen.

1. Kreis der zulässigen Erstdelegatare nach Art. 80 Abs. 1 Satz 1 GG

Nach Art. 80 Abs. 1 Satz 1 GG können die Bundesregierung, ein Bundesminister oder die Landesregierungen durch Gesetz ermächtigt werden, Rechtsverordnungen zu erlassen. Da die in Art. 80 Abs. 1 Satz 1 GG genannte Aufzählung abschließend ist, kommen auch nur die drei vorgenannten Adressaten als Delegatare in Frage.[868] Bei der Auswahl des Delegatars kommt dem Gesetzgeber ein Ermessen zu.[869] Daraus ergibt sich die Anforderung, dass der Empfänger der Rechtsetzungsmacht in der Ermächtigungsgrundlage durch den parlamentarischen Gesetz-

866 *Nierhaus* in *Bonner Kommentar*, Art. 80 Abs. 1 Rz. 170.

867 Vgl. zur Einordnung oben E. I. 1.) a) cc) (6), Seite 191 ff.

868 BVerfGE 8, 155, 163; 28, 66, 83 ff.; *Uhle* in *Epping/Hillgruber*, Art. 80 Rz. 10; *Brenner* in *v. Mangoldt/Klein/Starck*, Art. 80 Abs. 1 Rz. 53; *Haratsch* in *Sodan*, Art. 80 Rz. 16; *Bauer* in *Dreier*, Art. 80 Rz. 22 ff.; *Ramsauer* in *Alternativkommentar*, Art. 80 Rz. 43; *Remmert* in *Maunz/Dürig*, Art. 80 Rz. 74.

869 BVerfGE 56, 298, 311; *Haratsch* in *Sodan*, Art. 80 Rz. 16; *Brenner* in *v. Mangoldt/Klein/Starck*, Art 80 Rz. 53.

geber zu bezeichnen ist. Davon abzugrenzen ist hingegen die Frage, wer als Empfänger einer möglichen Subdelegation[870] in Frage kommt, worauf im Rahmen des Art. 80 Abs. 1 Satz 4 GG einzugehen ist.[871] Insofern betrifft die Begrenzung des Art. 80 Abs. 1 Satz 1 GG zunächst nur die Erstdelegatare.[872]

a) Bundesregierung

Bei einer Ermächtigung der Bundesregierung ist unter dem Ermächtigungsadressaten nach Art. 62 GG das aus dem Bundeskanzler und den Bundesministern zusammengesetzte Kollegium zu verstehen.[873] In diesem Falle muss die entsprechende Rechtsverordnung entweder auf einer Kabinettssitzung oder im Wege des Umlaufverfahrens beschlossen werden.[874] Dabei muss zur Gültigkeit eines entsprechenden Beschlusses sichergestellt werden, dass sämtliche Mitglieder der Bundesregierung von dem anstehenden Beschluss Kenntnis und ausreichende Mitwirkungsgelegenheit hatten und hinreichend viele Mitglieder dem Verordnungsentwurf zugestimmt haben.[875]

b) Bundesminister

Als weiterer Erstdelegatar ist in Art. 80 Abs. 1 Satz 1 GG ein Bundesminister vorgesehen. Trotz des Wortlauts der Vorschrift können auch mehrere Bundesminister gemeinsam zum Erlass einer Rechtsverordnung ermächtigt werden.[876] Wird eine Rechtsverordnung auf Grundlage einer solchen Ermächtigungsgrundlage von mehreren Bundesministern gemeinsam erlassen, so kann sie auch nur von diesen gemeinsam geändert oder aufgehoben werden.[877] Ausgeschlossen sind

870 Zum Begriff vergleiche oben B. I., Seite 39 f.
871 Siehe unten E. II. 2., Seiten 244 ff.
872 *Haratsch* in *Sodan*, Art. 80 Rz. 16; *Brenner* in *v. Mangoldt/Klein/Starck*, Art 80 Rz. 53 ff.
873 BVerfGE 91, 148, 165 ff.; *Mann* in *Sachs*, Art. 80 Rz. 15; *Brenner* in *v. Mangoldt/Klein/Starck*, Art. 80 1 Rz. 56; *Uhle* in *Epping/Hillgruber*, Art. 80 Rz. 11; *Remmert* in *Maunz/Dürig*, Art. 80 Rz. 76 f.
874 *Mann* in *Sachs*, Art. 80 Rz. 15; *Uhle* in *Epping/Hillgruber*, Art. 80 Rz. 11.
875 BVerfGE 91, 148, 165; *Bauer* in *Dreier*, Art. 80 Rz. 23; *Mann* in *Sachs*, Art. 80 Rz. 15.
876 *Brenner* in *v. Mangoldt/Klein/Starck*, Art. 80 Abs. 1 Rz. 57; *Uhle* in *Epping/Hillgruber*, Art. 80 Rz. 12; *Haratsch* in *Sodan*, § 80 Rz. 18; *Remmert* in *Maunz/Dürig*, Art. 80 Rz. 79.
877 BVerfGE 100, 323, 325; *Brenner* in *v. Mangoldt/Klein/Starck*, Art. 80 Abs. 1 Rz. 57.

hingegen eine Ermächtigung aller Bundesminister als Kollektiv und eine Übertragung an den Bundeskanzler.[878] Ebenso wenig kann ein Staatssekretär oder der Leiter einer Bundesoberbehörde Adressat einer Erstdelegation sein.[879]

Sofern jedoch ein einzelner Minister Adressat einer entsprechenden Ermächtigungsgrundlage ist, kann er ausweislich des Wortlauts des Art. 80 Abs. 1 Satz 1 GG alleine darüber entscheiden, ob und wie er im Rahmen seiner Ermächtigung tätig wird.[880] Daran ändert auch der § 15 Abs. 1 c) der Geschäftsordnung der Bundesregierung[881] nichts, nach dem der gesamten Bundesregierung Verordnungsentwürfe zur Beratung und Beschlussfassung vorzulegen sind, wenn sie eine besondere politische Bedeutung haben. Eine Regelung in der Geschäftsordnung der Bundesregierung kann eine ausdrückliche verfassungsrechtliche Vorgabe schon aus Gründen der Verfassungskonformität nicht unterlaufen, selbst wenn es für die Regelung im Innenverhältnis der Bundesregierung gute Gründe geben mag.[882] Daher hat ein Verstoß eines Ministers gegen § 15 der Geschäftsordnung der Bundesregierung bei Erlass einer Rechtsverordnung keine Auswirkung auf die Verfassungs- oder Rechtsmäßigkeit der Rechtsverordnung.[883]

Bei den Delegationen des besonderen Verbrauchsteuerrechts ist im absolut überwiegenden Teil der Bundesminister der Finanzen Delegatar für die Rechtsetzungsmacht. Neben ihm tritt nur noch das Bundesministerium für Wirtschaft und Technologie als Delegatar auf.[884]

878 *Brenner* in *v. Mangoldt/Klein/Starck*, Art. 80 Abs. 1 Rz. 57; *Mann* in *Sachs*, Art. 80 Rz. 16; *Uhle* in *Epping/Hillgruber*, Art. 80 Rz. 12; *Bauer* in *Dreier*, Art. 80 Rz. 26.

879 *Uhle* in *Epping/Hillgruber*, Art. 80 Rz. 12; *Sannawald* in *Schmidt-Bleibtreu/Hofmann/Henneke*, Art. 80 Rz. 93.

880 *Uhle* in *Epping/Hillgruber*, Art. 80 Rz. 12.

881 GOBReg vom 11. Mai 1951, (GMBl. Seite 137); in der Fassung der Bekanntmachungen vom 29. März 1967 (GMBl. Seite 130), 12. September 1967 (GMBl. Seite 430), 6. Januar 1970 (GMBl. Seite 14), 23. Januar 1970 (GMBl. Seite 50), 25. März 1976 (GMBl. Seite 174, 354) und 17. Juli 1987 (GMBl. Seite 382) und Bek. v. 21.11.2002 (GMBl. Seite 848).

882 *Brenner* in *v. Mangoldt/Klein/Starck*, Art. 80 Abs. 1 Rz. 58; *Bauer* in *Dreier*, Art. 80 Rz. 24.

883 *Pieroth* in *Jarass/Pieroth*, Art. 80 Rz. 7; *Wallrabenstein* in *v. Münch/Kunig*, Art. 80 Rz. 19; *Brenner* in *v. Mangoldt/Klein/Starck*, Art. 80 Abs. 1 Rz. 58; *Bauer* in *Dreier*, Art. 80 Rz. 24.

884 So in § 66b EnergieStG: „(1) Das Bundesministerium für Wirtschaft und Energie wird ermächtigt, im Einvernehmen mit dem Bundesministerium der Finanzen und dem Bundesministerium für Umwelt, Naturschutz, Bau und Reaktorsicherheit durch Rechtsverordnung ohne Zustimmung des Bundesrates durch das Bundesamt für Wirtschaft und Ausfuhrkontrolle, die nationale Akkreditierungsstelle und die Zulassungsstelle nach § 28 des Umweltauditgesetzes zu vollziehende Bestimmungen zu § 55 Absatz 4, 5 und 8 zu erlassen. […]“

Erfordert eine Ermächtigung jedoch vom zuständigen Delegatar das Einvernehmen verschiedener anderer Minister, so haben diese „nur" Mitwirkungsrechte und sind keine Delegatare i.S.d. Art. 80 Abs. 1 Satz 1 GG. Bei den Delegationen des besonderen Verbrauchsteuerrechts ist häufig vorgesehen, dass das Bundesministerium der Finanzen eine Rechtsverordnung nur im Einvernehmen mit anderen Ministerien erlassen darf.[885] Am häufigsten treten hier das Bundesministerium für Umwelt, Naturschutz und Reaktorsicherheit, das Bundesministerium für Wirtschaft und Technologie und das Bundesministerium für Ernährung, Landwirtschaft und Verbraucherschutz auf.[886] Diese Prämisse der Drittbeteiligung wird auch als Einvernehmensvorbehalt bezeichnet.[887] Solche Vorbehalte sind solange unbedenklich wie die am Verfahren zu beteiligenden Dritten auch als Delegatare im Sinne des Art. 80 Abs. 1 Satz 1 GG in Frage kämen.[888] In solchen Fällen hätte der Gesetzgeber die im Einvernehmensvorbehalt vorgesehenen Bundesministerien auch direkt als Mitverordnungsgeber einsetzen können, weshalb solche Vorbehalte allgemein als verfassungsrechtlich unproblematisch einzuordnen sind.[889] Deutlich problematischer wäre in solchen Fällen die in einer Ermächtigungsgrundlage vorgesehene Beteiligung eines Organs der Legislative oder einer außerhalb der staatlichen Gewalten stehenden Person oder eines entsprechenden Gremiums.[890] Dies ist bei allen im besonderen Verbrauchsteuerrecht in den Ermächtigungsgrundlagen genannten Beteiligten aber nicht der Fall, weshalb sich hieraus zwar eine verfassungsrechtliche Grenze ergibt, die im hier relevanten Untersuchungsumfeld aber unproblematisch eingehalten wird.

c) Landesregierungen

Der Vollständigkeit halber sei darauf hingewiesen, dass auch die Landesregierungen als Ermächtigungsadressaten in Art. 80 Abs. 1 Satz 1 GG vorgesehen sind. Eine weitere Betrachtung dieser Delegationsmöglichkeit kann hier unterlassen

885 Für einen Gesamtüberblick über die Typologie solcher Mitwirkungsrechte siehe *Ossenbühl* (HdBdStR V 3. Auflage), § 103 Rz. 58 ff.; *v. Danwitz*, Seiten 105 ff.; *Mann* in *Sachs*, Art 80 Rz. 40.

886 So z.B. in § 66a Abs. 2 EnergieStG: „Das Bundesministerium der Finanzen wird ermächtigt, im Einvernehmen mit dem Bundesministerium für Umwelt, Naturschutz, Bau und Reaktorsicherheit und dem Bundesministerium für Ernährung und Landwirtschaft durch Rechtsverordnung ohne Zustimmung des Bundesrates die […]".

887 *Mann* in *Sachs*, Art. 80 Rz. 41; *Brenner* in *v. Mangoldt/Klein/Starck*, Art. 80 Rz. 104.

888 BVerfGE 28, 66, 83; BVerwGE 28, 36, 44; *v. Danwitz*, Seite 108; *Mann* in *Sachs*, Art. 80 Rz. 41.

889 *Sannawald* in *Schmidt-Bleibtreu/Hofmann/Henneke*, Art. 80 Rz. 123; *Mann* in *Sachs*, Art. 80 Rz. 41; *Brenner* in *v. Mangoldt/Klein/Starck*, Art. 80 Abs. 2 Rz. 101.

890 Vgl. zu diesem Problem sehr differenzierend *v. Danwitz*, Seiten 108 f.; *Ossenbühl* § 103 (HdBdStR V 3. Auflage), Rz. 58 ff.

werden, da sich eine solche aufgrund der Ausgestaltung der Finanzverfassung im besonderen Verbrauchsteuerrecht nicht findet.

2. Einräumung der Möglichkeit einer Subdelegation

Nach Art. 80 Abs. 1 Satz 4 GG ist es für den Gesetzgeber nicht nur möglich, die Rechtsetzungsbefugnis einem der genannten Erstdelegatare zu übertragen, er kann dem Erstdelegatar auch gestatten, die Rechtsetzungsbefugnis weiter an einen Dritten zu übertragen. In einem solchen Falle spricht man von einer Subdelegation und folglich bei der ermächtigten dritten Person vom Subdelegatar.[891] Allerdings sind solche Delegationen nicht im besonderen Verbrauchsteuerrecht zu finden.[892]

3. Bestimmtheit der Ermächtigungsgrundlage nach Inhalt, Zweck und Ausmaß nach Art. 80 Abs. 1 Satz 2 GG

Die wohl bedeutsamste Anforderung an eine gesetzliche Ermächtigungsgrundlage ergibt sich aus Art. 80 Abs. 1 Satz 2 GG. Der als Bestimmtheitstrias bezeichnete Satz verlangt als Voraussetzung für eine verfassungsgemäße Ermächtigung zum Erlass einer Rechtsverordnung, dass Inhalt, Zweck und Ausmaß der erteilten Ermächtigung im Gesetz bestimmt sein müssen. Der verfassungstheoretische Ansatzpunkt und die Interpretation der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts zu den Anforderungen des Art. 80 Abs. 1 Satz 2 GG wurden bereits im Zusammenhang mit der Anknüpfung des Parlamentsvorbehalts ausführlich dargestellt.[893]

Bei der Prüfung des Art. 80 Abs. 1 Satz 2 GG können grundsätzlich zwei Ansätze gewählt werden. Eine Möglichkeit wäre eine Ausrichtung der Prüfung an den durch die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts entwickelten Formeln; namentlich der Vorhersehbarkeits-, Selbstentscheidungs- und Programmformel.[894] Der zweite Ansatz wäre eine getrennte Prüfung der Ermächtigungsgrundlage nach den von der Verfassung vorgegebenen Begriffen von Inhalt, Zweck und Ausmaß, so wie dies in der Literatur gefordert und teilweise auch als neuer Ansatz

891 *Bauer* in *Dreier*, Art. 80 Abs. 1 Rz. 39 ff.; *Staupe*, Seiten 34 ff.; *v. Danwitz*, Seiten 28 f.; *Remmert* in *Maunz/Dürig*, Art. 80 Rz. 82 ff.

892 Zum einzig denkbaren aber auszuschließenden Anwendungsfall vgl. oben. C. VI. 1., Seiten 153 ff.

893 Vgl. oben E. I. a) bb), Seiten 178 ff.

894 Zu den Hintergründen und der Begründung für die Konzentration auf diese Ansätze vgl. oben E. II. 3., Seiten 244 ff.

des Bundesverfassungsgerichts interpretiert wird.[895] Allerdings würde die tatsächliche Prüfung im Rahmen dieser engeren Orientierung am Wortlaut von Art. 80 Abs. 1 Satz 2 GG eine Definition der drei Begriffe Inhalt, Zweck und Ausmaß voraussetzen, an der es bisher in der Rechtsprechung trotz einiger Ansätze fehlt.[896] Ohne eine Definition und ihre Festschreibung in der Rechtsprechung wäre eine solche Prüfung höchst spekulativ. Folglich steht dem delegierenden Gesetzgeber in der aktuellen Situation daher nur die Prüfung der Vorhersehbarkeits-, Selbstentscheidungs- und Programmformel zur Verfügung. Ihre Anforderungen sollen daher in im Folgenden entsprechend benannt werden.

Bei der Prüfung aller drei Formeln im Rahmen des Art. 80 Abs. 1 Satz 2 GG ist zu beachten, dass ihre Einhaltung grundsätzlich durch Auslegung zu ermitteln ist, und zwar nicht nur durch Auslegung der Ermächtigungsvorschrift, sondern durch Auslegung des gesamten Gesetzes unter Verwendung der allgemeinen Auslegungsregeln.[897] Dabei kann auch die Gesetzesbegründung herangezogen werden. Schließlich ist ebenfalls zu beachten, dass mit der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts die jeweiligen Anforderungen steigen, je intensiver der zu regelnde Bereich nach der Wesentlichkeitstheorie grundrechtsrelevant ist.[898] Kurz gesagt – je stärker sich eine Ermächtigung bei der Prüfung des Parlamentsvorbehalts dem delegationsfesten Refugium angenähert hat, desto höher sind die Anforderungen an die Bestimmtheitsprüfung des Art. 80 Abs. 1 Satz 2 GG.[899]

a) Anforderungen der Vorhersehbarkeitsformel

Durch die Vorhersehbarkeitsformel soll der die Ermächtigungsgrundlage lesende Bürger geschützt werden. Aus der Ermächtigungsgrundlage zum Erlass einer Rechtsverordnung muss dieser mit hinreichender Deutlichkeit entnehmen können, in welchen Fällen und mit welcher Tendenz von der Ermächtigung Gebrauch gemacht werden und welchen Inhalt die zu erlassende Rechtsverordnung haben

895 Vgl. *Mann* in *Sachs*, 80 Art. 27 ff.; *Kloepfer*, § 21 Rz. 317.

896 Vgl. dazu ausführlich oben E. I. a) bb), Seiten 178 ff.

897 BVerfGE 8, 274, 307; 80, 1, 20 f.; 85, 97, 104 f.; 91, 148, 168 f.; 130, 151, 199 f.; *Wallrabenstein* in *v. Münch/Kunig*, Art. 80 Rz. 40; *Bauer* in *Dreier*, Art. 80 Rz. 36; *Uhle* in *Epping/Hillgruber*, Art. 80 Rz. 24; *Mann* in *Sachs*, Art. 80 Rz. 30; *Pieroth* in *Jarass/Pieroth*, Art. 80 Rz. 14.

898 Vgl. dazu E. II. 3., Seiten 244 ff.

899 Dies stellt gerade einen entscheidenden Zusammenhang zwischen beiden Prüfungen her und ist damit ein wesentlicher Vorteil der hier vertretenen „Aliud-Theorie“; vgl oben. E. I. 1. a) cc) (6); Seiten 191 ff.

wird.[900] Diese Formel ist auf die rechtsstaatliche Komponente des Art. 80 Abs. 1 Satz 2 GG zurückzuführen.[901] Bei der Prüfung ist auf den rechtskundigen Bürger abzustellen, von dem verlangt werden kann, dass er alle zumutbaren Erkenntnismöglichkeiten ausschöpft.[902] Es ist damit aus Sicht des Bürgers zu überprüfen, inwieweit durch die Ermächtigungsgrundlage der Inhalt der jeweiligen Verordnung vorhersehbar wird. Erst wenn nach Ausschöpfung dieser Erkenntnismethoden ernsthafte und unauflösbare Zweifel über den möglichen Inhalt einer auf die zu interpretierende Ermächtigungsgrundlage gestützten Verordnung verbleiben, kann ein Verstoß gegen die Vorhersehbarkeitsformel und damit gegen Art. 80 Abs. 1 Satz 2 GG angenommen werden.[903]

b) Anforderungen der Selbstentscheidungsformel

Aufgrund der Selbstentscheidungsformel ist der Gesetzgeber verpflichtet, selbst die Entscheidungen zu treffen, welche inhaltlichen Fragen durch die Rechtsverordnung geregelt werden sollen; er muss die Grenzen einer solchen Regelung festsetzen und angeben, welchem Ziel die Regelung dienen soll.[904] Mit dieser Formel wendet sich das Bundesverfassungsgericht vornehmlich an den Gesetzgeber. Zur Verhinderung einer blankettartigen Freigabe von Rechtsetzungsmacht stellt es die Forderung auf, dass der Gesetzgeber die Delegation schon durch eine Festlegung im Gesetz begrenzt, weshalb diese Formel vor allem auf die demokratische Komponente des Art. 80 Abs. 1 Satz 2 GG zurückzuführen ist. Folglich ist zu überprüfen, ob die Ermächtigungsgrundlage diesen Anforderungen inhaltlich gerecht wird.

c) Anforderungen der Programmformel

Unter Zugrundelegung der Programmformel muss sich aus dem ermächtigenden Gesetz bzw. der Ermächtigungsgrundlage ein Programm ableiten lassen, welches durch die zu erlassende Rechtsverordnung nach dem Willen des Gesetzgebers

900 BVerfGE 1, 14, 60; 2, 307, 334; 5, 71, 76 ff.; 23, 62, 72; 29, 198, 210; 42, 191, 200; 55, 207, 226; 56, 1, 12; 58, 257, 277; *Nierhaus* in *Bonner Kommentar*, Art. 80 Abs. 1 Rz. 265; *Kloepfer*, § 21 Rz. 317.

901 BVerfGE 34, 52, 57 f.; *Nierhaus* in *Bonner Kommentar*, Art. 80 Abs. 1 Rz. 265.

902 *Nierhaus* in *Bonner Kommentar*, Art. 80 Abs. 1 Rz. 308 mit dem Hinweis, dass die durch eine zu strenge Interpretation der Vorhersehbarkeitsformel notwendig werdende Fülle von Einzelermächtigungen auch nicht im Sinne des Rechtsstaatsprinzips sein kann.

903 *Ramsauer* in *Alternativkommentar*, Art. 80 Rz. 64; *Nierhaus* in *Bonner Kommentar*, Art. 80 Abs. 1 Rz. 308.

904 BVerfGE 2, 307, 334; 5, 71, 76 ff.; 19, 354, 361 ff.; 20, 283, 291; 23, 62, 72; 80, 1, 20; 83, 130, 151; *Ramsauer* in *Alternativkommentar*, Art. 80 Rz. 66 ff.; *Hasskarl* AöR (1969), Seite 88; *Schnelle*, Seite 23; *Brenner* in *v. Mangoldt/Klein/Starck*, Art. 80 Abs. 1 Rz. 36.

verwirklicht werden soll.[905] Der Bürger muss damit aus der Ermächtigungsgrundlage erkennen können, mit welcher Tendenz und in welchen Fällen der Verordnungsgeber von dieser Gebrauch machen wird.[906] Dabei soll es aber ausreichend sein, wenn das Gesetz die Grenzen der auf seiner Grundlage möglichen Regelungen hinreichend deutlich macht.[907] Die Programmformel hat damit einen mit der Vorhersehbarkeitsformel vergleichbaren Ansatz. Daher werden beide Formeln auch gelegentlich gleichgesetzt; teilweise wird die Programmformel auch lediglich als Abschwächung der Vorhersehbarkeitsformel und daher als Lockerung der Rechtsprechung des Verfassungsgerichts gewertet.[908] Daher sollen beide Formeln bei der folgenden Prüfung der Ermächtigungsgrundlagen auf die Einhaltung des Art. 80 Abs. 1 Satz 2 GG zusammen betrachtet werden.

4. Rechtsverordnungen mit Zustimmungspflicht des Bundesrats

Weiterhin können in der Ermächtigungsgrundlage Mitwirkungsrechte für den Erlass von Rechtsverordnungen vorgesehen werden. Dies betrifft vor allem die nach Art. 80 Abs. 2 GG vorgesehenen Mitwirkungspflichten des Bundesrates betrachtet werden.

Nach Art. 80 Abs. 2 GG bedürfen, vorbehaltlich anderweitiger bundesgesetzlicher Regelung, Rechtsverordnungen der Zustimmung des Bundesrates, soweit diese auf Grund von Bundesgesetzen erlassen worden sind, die der Zustimmung des Bundesrates bedürfen. Diese werden auch als rechtsgrundlagenbedingte Zustimmungsverordnungen bezeichnet, deren Grundlage sich in Zustimmungsgesetzen befindet.[909] Dadurch sollen die Einflussmöglichkeiten des Bundesrates auch bei einer Rechtsetzungsdelegation gewahrt bleiben.[910] Im Regelfall sollte ein entsprechender Hinweis auf die Beteiligungspflicht des Bundesrates in der jeweiligen Ermächtigung vorhanden sein. Im besonderen Verbrauchsteuerrecht ist dies wegen der Ausgestaltung der Kompetenzen in der Finanzverfassung[911] nur im

905 BVerfGE 5, 71, 77; 8, 274, 307; 19, 354, 362; 78, 249, 272; 85, 97, 05; *Schnelle*, Seite 23.

906 So auch auf Ebene des Bundesverwaltungsgerichts BVerwGE 89, 121, 131; 115, 125, 131.

907 BVerfGE 1, 14, 60; 19, 354, 361; 58, 283, 291; 78, 249, 272; *Wallrabenstein* in *v. Münch/Kunig*, Art. 80 Rz. 36.

908 *Brenner* in *v. Mangoldt/Klein/Starck*, Art. 80 Abs. 1 Rz. 36; *Mann* in *Sachs*, Art. 80 Rz. 27 spricht in diesem Zusammenhang von einer Kumulierung der verschiedenen Theorien durch das Verfassungsgericht.

909 *Mann* in *Sachs*, Art. 80 Rz. 36; *Brenner* in *v. Mangoldt/Klein/Starck*, Art. 80 Rz. 90.

910 *Bauer* in *Dreier*, Art. 80 Rz. 61; *Brenner* in *v. Mangoldt/Klein/Starck*, Art. 80 Rz. 91.

911 Vgl. oben B. III. 3., Seiten 83 ff.

Bereich der Biersteuer relevant, da nur dort eine entsprechende Zustimmungspflicht des Bundesrates im Ergebnis aus Art. 105 Abs. 3 i.V.m. Art. 106 Abs. 1 Nr. 2 und Abs. 2 Nr. 4 GG abzuleiten ist. Daher findet sich in den Delegationen des Biersteuergesetzes immer ein entsprechender Hinweis auf diese Zustimmungspflicht.[912]

Allerdings gilt die Zustimmungspflicht des Bundesrates beim Erlass einer Rechtsverordnung in diesen Fällen auch dann, wenn die im Gesetz enthaltene Ermächtigung selbst nicht auf eine entsprechende Mitwirkungspflicht hinweist.[913] Folglich kann aus dem Fehlen eines entsprechenden Hinweises nicht unmittelbar auf eine Verfassungswidrigkeit der Ermächtigungsgrundlage geschlossen werden. Daher ergibt sich aus Art. 80 Abs. 2 GG insoweit keine verfassungsrechtliche Vorgabe für eine Delegationsnorm, sondern vielmehr ein Umstand, der erst beim Erlass der jeweiligen Rechtsverordnung relevant wird.[914]

Die Zustimmungsbedürftigkeit steht nach dem Wortlaut des Art. 80 Abs. 2 GG unter dem Vorbehalt anderweitiger bundesgesetzlicher Regelung, weshalb der Gesetzgeber auch über die in Art. 80 Abs. 2 GG genannten Fälle hinaus eine Zustimmungspflicht des Bundesrates begründen kann oder aber eine eigentlich nach dem Grundgesetz bestehende Zustimmungspflicht einschränken oder sogar ausschließen kann.[915] Zumindest bei den Delegationen im EnergieStG findet sich zum Teil ein ausdrücklicher Ausschluss einer Zustimmungspflicht des Bundesrates.[916] Jedoch handelt es sich beim EnergieStG nicht um ein zustimmungsbedürftiges Gesetz, denn obwohl ein Teil des Energiesteueraufkommens den Gemeinden zufließt, bleibt es bei der grundsätzlichen Ertragskompetenz des Bundes nach

912 So z.B. in § 28 BierStG: „Das Bundesministerium der Finanzen wird ermächtigt, durch Rechtsverordnung mit Zustimmung des Bundesrates 1. in Durchführung völkerrechtlicher Übereinkünfte […]“; aufgrund der besonderen Situation des Verbrauchsteuerrechts kann auch der Streit um die Frage der Zustimmungspflichtigkeit für ein Gesetz als Ganzes außer Acht bleiben; vgl. dazu u.a. *Mann* in *Sachs*, Art. 80 Rz. 41.

913 BVerfGE 24, 184, 194 ff.; *Bauer* in *Dreier*, Art. 80 Rz. 61.

914 Mit diesem Ergebnis so auch *Nierhaus* in *Bonner Kommentar*, Art. 80 Abs. 1 Rz. 406, bei dem eine entsprechende Erwähnung bei der Fehlertypologie der Ermächtigungsgrundlage fehlt.

915 BVerfGE 106, 1, 25; 136, 69, 102; *Bauer* in *Dreier*, Art. 80 Rz. 59; *Ramsauer* in *Alternativkommentar*, Art. 80 Rz. 83; *Wallrabenstein* in *v. Münch/Kunig*, Art. 80 Rz. 55 f.; *Uhle* in *Epping/Hillgruber*, Art. 80 Rz. 42.

916 So z.B. § 66 Abs. 1 EnergieStG: „(1) Das Bundesministerium der Finanzen wird ermächtigt, zur Durchführung dieses Gesetzes durch Rechtsverordnung ohne Zustimmung des Bundesrates 1. die nach […]“.

Art. 106 Abs. 1 Nr. 2 GG, weil eine Verteilung des Aufkommens nicht auf grundgesetzlicher Ebene erfolgt.[917] Hier hat wohl der Gesetzgeber zum Ausschluss möglicher Rechtsunsicherheiten den eigentlich nicht notwendigen Ausschluss der Zustimmungspflicht des Bundesrates vorgenommen.

5. Weitere verfassungsrechtliche Vorgaben

Mit den verfassungsrechtlichen Vorgaben des Kreises der zulässigen Delegatare, den Anforderungen des Art. 80 Abs. 1 Satz 2 GG und der ggfs. zu beachtenden Zustimmung des Bundesrates nach Art. 80 Abs. 2 GG sind damit die wesentlichen Anforderungen an eine in einem besonderen Verbrauchsteuergesetz stehende Ermächtigungsgrundlage zum Erlass einer Rechtsverordnung formuliert und konkretisiert. Neben diesen sind an das jeweilige Steuergesetz und damit auch an die darin enthaltenen Ermächtigungsgrundlagen auch alle übrigen formellen und materiellen Vorgaben im Zusammenhang mit dem Erlass von grundrechtsbeeinträchtigenden Gesetzen zu beachten. Allerdings handelt es sich bei diesen um Vorgaben, die nicht in einem besonderen Zusammenhang mit der Delegation von Rechtsetzungsbefugnis auf die Exekutive stehen. Damit sind diese nicht Untersuchungsgegenstand dieser Arbeit.

6. Folgen eines Verstoßes gegen Verfassungsrecht

Verstößt eine Ermächtigungsgrundlage gegen die vorbezeichneten Anforderungen, so ist diese unzulässig und damit nichtig.[918] Folglich liegt keine Ermächtigung der Exekutive zum Erlass einer entsprechenden Rechtsverordnung vor, weshalb die Regelungen in der jeweiligen, auf der Ermächtigungsgrundlage basierenden Verordnung ebenfalls nichtig sind.[919] Eine nachträgliche Heilung der Rechtsverordnung durch eine spätere verfassungsgemäße Ermächtigungsgrundlage ist ausgeschlossen.[920] Im Falle des besonderen Verbrauchsteuerrechts ist dabei zu beachten, dass die den jeweiligen Gesetzen zuzuordnenden Rechtsverordnungen aufgrund der Bündelung auf einer Vielzahl solcher Ermächtigungen beruhen. Dementsprechend werden auch nur die Regelungen in der Rechtsverordnung nichtig, die auf die verfassungswidrige Ermächtigungsgrundlage zurückzuführen sind.

---

917 *Bongartz* in *Bongartz/Schröer-Schallenberg*, Rz. C 40; *Bongartz* in *Bongartz/Jatzke/Schröer-Schallenberg*, Vorb. EnergieStG Rz. 14 ff.

918 *Brenner* in *v. Mangoldt/Klein/Starck*, Art. 80 Abs. 1 Rz. 42.

919 *Sannwald* in *Schmidt-Bleibtreu/Hofmann/Henneke*, Art. 80 Rz. 138 f. m.w.N.

920 *Sannwald* in *Schmidt-Bleibtreu/Hofmann/Henneke*, Art. 80 Rz. 54; *Jarass* in *Jarass/Pieroth*, Art. 80 Rz. 20.

7. Zusammenfassung

Bei einer verfassungsgemäßen Umsetzung von Delegationen sind weiterhin die in Art. 80 Abs. 1 Satz 1 GG gestellten Vorgaben zum Kreis der zulässigen Delegatare, die Anforderungen des Art. 80 Abs. 1 Satz 2 GG zur Bestimmtheit der Ermächtigungsgrundlage und die zur Zustimmungspflicht des Bundesrates nach Art. 80 Abs. 2 GG zu beachten. Wegen der Besonderheiten im Verbrauchsteuerrecht sind dabei die Fragen nach den Delegataren und der Zustimmungspflicht des Bundesrats bei der weiteren Betrachtung ohne nähere Bedeutung, da insoweit zwar grundsätzlich verfassungsrechtliche Grenzen einer Delegationsmöglichkeit bestehen, diese jedoch im besonderen Verbrauchsteuerrecht unproblematisch gewahrt werden.

Folglich ist bei der Frage dem Vorliegen eines Delegationsverbots die jeweilige Ermächtigungsgrundlage auf Ihre Vereinbarkeit mit den Vorgaben aus Art. 80 Abs. 1 Satz 2 GG zu überprüfen. Dabei sollen die vom Bundesverfassungsgericht dazu entwickelten Formeln angewendet werden. Deren Einhaltung kann unter Zuhilfenahme des gesamten Gesetzes unter Verwendung der allgemeinen Auslegungsregeln bestimmen werden.

F. Die Delegationen des besonderen Verbrauchsteuerrechts im Spannungsfeld der Verfassung

Die eingangs kategorisierten Delegationen im besonderen Verbrauchsteuerrecht sollen in diesem Kapitel anhand der herausgearbeiteten verfassungsrechtlichen Anforderungen geprüft werden. Dabei folgt die Arbeit der in der Darstellung der Delegationen des besonderen Verbrauchsteuerrechts gewählten Reihenfolge. Für jede Kategorie ist also zunächst die Frage nach dem Bestehen eines möglichen Delegationsverbots zu beantworten, bevor die Anforderungen an die Ermächtigungsgrundlage konkret zu formulieren sind. Diese werden dann beispielhaft mit den tatsächlich in den einzelnen Kategorien und Unterkategorien vom Gesetzgeber verwendeten Ermächtigungsgrundlagen abgeglichen.

I. Delegationen im Rahmen der Festlegung der Steuergegenstände

Die Festlegung des Steuergegenstands bildet die erste zu untersuchende Kategorie, die zunächst auf das Bestehen möglicher Delegationsverbote hin zu überprüfen ist. Die in diesem Bereich bestehenden Delegationen werden im Anschluss in Bezug auf ihre Vereinbarkeit mit Art. 80 Abs. 1 Satz 2 GG bewertet.

1. Delegationsverbote

Für die Frage nach möglichen Delegationsverboten bei der Festlegung des Steuergegenstands ist zunächst die Grundrechtsrelevanz herauszuarbeiten. Der Gesetzgeber trifft mit seiner Entscheidung für den Steuergegenstand im besonderen Verbrauchsteuerrecht, wie auch in allen anderen Bereichen des Steuerrechts, einen Teil seiner grundlegenden Belastungsentscheidung.[921] Für die Festlegung des Steuergegenstands als Bestandteil dieser grundlegenden Belastungsentscheidung ergibt sich schon aus der inversen Anwendung des Art. 3 Abs. 1 GG im Steuerrecht die Notwendigkeit für den Gesetzgeber, diesen Bereich selbst vorzuzeichnen.

Darüber hinaus ist die Festlegung des Steuergegenstands das „Einfallstor" für alle kommenden, im Zusammenhang mit dem Steuergesetz stehenden Belastungen von Grundrechten. Denn ohne die vorherige Entscheidung des Gesetzgebers,

921 Vgl. zu Begriff und Herleitung oben E. I. 2. b) dd) (1), Seiten 221 ff.

eben diesen Gegenstand mit einer Steuer zu belegen, würden alle durch die Umsetzung der grundlegenden Belastungsentscheidung folgenden Grundrechtseingriffe vollumfänglich wegfallen. Vereinfacht ausgedrückt wird durch die grundlegende Belastungsentscheidung des jeweiligen Steuergesetzes die Grundrechtsrelevanz begründet, die später durch den Steuerentstehungstatbestand vollzogen wird. Die Intensität der Beeinträchtigung von Grundrechten wird wiederum durch den Steuertarif bestimmt. Jede im Steuergesetz auftretende Grundrechtsbeeinträchtigung, egal ob sie nun im Steuertarif oder bei der Steuerschuldnerschaft auftritt, enthält also immer die Festlegung des Steuergegenstands als Bestandteil. Daher müsste zur Bestimmung der Grundrechtsrelevanz bei der Festlegung eines Steuergegenstands vorher die im Gesetz vorhandene weitreichendste Beeinträchtigung eines Grundrechtes ermittelt werden. Erst dann könnte die mit der Festlegung des Steuergegenstands verbundene Grundrechtsbeeinträchtigung tatsächlich bestimmt werden. Delegationen in diesem Bereich haben daher immer die am weitesten reichende Grundrechtsbeeinträchtigung des gesamten Steuergesetzes als immanenten Bestandteil. Dies gilt insbesondere für die Frage einer möglichen erdrosselnden Wirkung der Steuer im Zusammenhang mit Art. 12 und 14 GG.

Folglich ist der Bereich der Festlegung des Steuergegenstands aus diesen Überlegungen heraus grundsätzlich delegationsfeindlich. Daher hat der Steuergesetzgeber jegliche Form von Delegationen zu unterlassen. Er hat den Steuergegenstand selbst zu benennen und darf dessen Bestimmung nicht dem Verordnungsgeber überlassen.[922]

Entsprechend überrascht es nicht, dass die Kategorie der Festlegung der Steuergegenstände diejenige mit der geringsten Anzahl an Delegationen bzw. dazugehörigen Ermächtigungsgrundlagen ist. So finden sich hier nur die beiden Kategorien der Delegationen zur Anpassung der Kombinierten Nomenklatur und zur Bestimmung von Maßeinheiten, sowie ein Einzelfall aus dem EnergieStG. Wegen

922 Im Ergebnis so auch *Seiler*, Seiten 263 ff.; mit entsprechendem Ergebnis, wenn auch anderer Begründung *Jehke*, Seite 126, den Begriff „Steuerobjekt" verwendend; *P. Kirchhof* AöR (2003), Seite 37; das Bundesverfassungsgericht hat in seiner Entscheidung zu § 3 Nr. 12 EStG (Beschluss vom 11. November 1998 – 2 BvL 10/95 –) unter Vermengung von allgemeinem Bestimmheitsgrundsatz und dem Delegationsverbot im Ergebnis ebenso festgestellt: „Der Tatbestand des § 3 Nr. 12 Satz 1 EStG ist somit […] wenig konturenscharf; er begründet eine Qualifikationskompetenz der die Bezüge als Aufwandsentschädigung festsetzenden Staatsorgane, im Streitfall also der Bundesregierung und des Haushaltsgesetzgebers. […] Schließlich verstößt § 3 Nr. 12 Satz 1 EStG in dieser Anwendung auch insoweit gegen die Gleichheit „vor dem Gesetz" (Art. 3 Abs. 1 GG), als die Belastungs- und Entlastungsgründe nicht im Steuergesetz mit hinreichender Bestimmtheit tatbestandlich vorgezeichnet und gleichheitsgerecht ausgestaltet sind."

der erheblichen Bedenken gegen die Übertragung von Rechtsetzungsmacht im Bereich der Festlegung des Steuergegenstands sind diese genau zu überprüfen.

a) Delegationen zur Anpassung der anzuwendenden KN-Fassung

Im besonderen Verbrauchsteuerrecht werden die Steuergegenstände maßgeblich durch die Kombinierte Nomenklatur bestimmt.[923] Durch § 29 Abs. 3 Nr. 1 BierStG, § 66 Abs. 1 Nr. 1 EnergieStG, § 1 Abs. 7 KaffeeStG, § 1 Abs. 4 Nr. 1, § 29 Abs. 3, § 32 Abs. 2 Nr. 1 SchaumwZwStG und § 11 Nr. 1 StromStG erhält der Verordnungsgeber die Möglichkeit, die im Gesetz angegebene Fassung der Kombinierten Nomenklatur neu zu bestimmen und dabei sogar gegebenenfalls den Wortlaut des Gesetzes zu ändern. Damit handelt es sich bei dieser Übertragung von Rechtsetzungsmacht um den seltenen Fall einer Delegation zum Erlass einer gesetzesändernden Rechtsverordnung[924]; und das im sensiblen Bereich der grundlegenden Belastungsentscheidung. Allerdings ist die grundsätzliche Möglichkeit einer gesetzesändernden Rechtsverordnung aufgrund einer ausdrücklichen Ermächtigung in dem zu ändernden Gesetz verfassungsrechtlich unbedenklich, weil sich die Exekutive durch die ausdrückliche Ermächtigung keine formelle Gesetzeskraft anmaßen kann sondern diese für einen isolierten Bereich vom Gesetzgeber zugesprochen bekommt.[925] Darüber hinaus ist diese Delegation in allen vorbezeichneten Paragraphen mit der Einschränkung versehen, dass sich aus einer entsprechenden Anpassung keine steuerlichen Änderungen ergeben dürfen.[926] Damit wird der Bewegungsfreiraum des Verordnungsgebers auf eine rein technische Anpassung begrenzt, da sich aufgrund des Wortlauts der Delegation keine Änderung der grundlegenden Belastungsentscheidung herbeiführen lässt.

Zu beachten ist hier noch, dass sich die Ermächtigungsgrundlagen aus dieser Gruppe auf die Umsetzung von künftigem Unionsrecht beziehen. Bei solchen Ermächtigungsgrundlagen bestehen teilweise Bedenken, ob diese Vorgehensweise

923 Vgl. dazu oben ausführlich C. I., Seiten 104 ff.

924 Zum Begriff der gesetzesändernden Verordnung vgl. oben B. II. 2., Seiten 46 ff., Rz. 92.

925 BVerfGE 8, 155, 171; *Mann* in *Sachs* Art. 80 Rz. 11; *Wallrabenstein* in *v. Münch/Kunig*, Art. 80 Rz. 10.

926 So im Wortlaut exemplarisch § 29 Abs. 3 Nr. 1 BierStG: „Das Bundesministerium der Finanzen wird ermächtigt, durch Rechtsverordnung […] den Zeitpunkt der nach § 1 Absatz 3 anzuwendenden Fassung der Kombinierten Nomenklatur neu zu bestimmen und als Folge dessen den Wortlaut des Gesetzes an die geänderte Nomenklatur anzupassen, soweit sich hieraus steuerliche Änderungen nicht ergeben, […]".

überhaupt mit deutschem Verfassungsrecht vereinbar ist.[927] Das Bundesverfassungsgericht hat diesbezüglich jedoch keine grundlegenden Bedenken.[928] Solchen Bedenken wird durch die eindeutige Begrenzung des Ermessens des Verordnungsgebers begegnet, dabei keine Änderung der Rechtslage herbeiführen zu dürfen. Damit besteht hier nicht die Gefahr, dass der Gesetzgeber eine zu weite Ermächtigung erteilt, obwohl er die Reichweite der Änderungsnotwendigkeiten durch das zukünftige Unionsrecht nicht absehen kann.

Somit unterliegen derartige Delegationen keinem Delegationsverbot.

b) Bestimmung von Maßeinheiten

Eine weitere Gruppe von Delegationen in der Kategorie der Festlegung des Steuergegenstands sind die dem Alkoholsteuerrecht zuzuordnenden Delegationen zur Bestimmung von Maßeinheiten. Mit diesen Delegationen erhält der Verordnungsgeber die Möglichkeit, Vorschriften über die Feststellung des Alkoholgehalts, insbesondere die dafür maßgebliche Temperatur des Getränks mit 20 Grad Celsius näher zu bestimmen. Diese Regelungen können Auswirkungen auf die grundlegende Belastungsentscheidung insofern haben, als bei Unterschreitung eines bestimmten Alkoholgehalts kein verbrauchsteuerpflichtiger Steuergegenstand mehr vorliegen würde. Jedoch bezieht sich die Ermächtigungsgrundlage lediglich auf konkrete Spezifikationen im Hinblick auf die Methoden zur Bestimmung des Alkoholgehalts und kann daher keine Änderung der eigentlichen grundlegenden Belastungsentscheidung herbeiführen, da es nur um die Ermittlung des tatsächlichen Alkoholgehaltes geht und damit eine Veränderung des Steuergegenstands kaum einhergehen kann. Zudem ist der Ermessensspielraum sehr stark eingegrenzt, was die schon in der Ermächtigungsgrundlage vorhandene Beschränkung auf 20 Grad Celsius zeigt. Dabei ist nicht nachvollziehbar, warum der Gesetzgeber diese Temperatur nicht gleich gesetzlich festgelegt hat und ohne die Vorteile der Rechtsetzung im Wege der Rechtsverordnung zu nutzen das Risiko einer Verfassungswidrigkeit in diesem delegationsfeindlichen Umfeld eingeht.

Auch hier haben die Delegationen im Ergebnis keine Auswirkung auf die grundlegende Belastungsentscheidung, weshalb die vorliegenden Ermächtigungsgrundlagen keinem Delegationsverbot unterliegen.

927 *Dreier* in *Dreier*, Art. 20 (Demokratie) Rz. 121 m.w.N.; *Remmert* in *Maunz/Dürig*, Art. 80 Rz. 117.

928 BVerfGE 47, 285, 312.

c) Einzelfall – Begriffsbestimmung im EnergieStG

Wie bereits erläutert stellt § 66 Abs. 1 Nr. 3 a) EnergieStG insofern einen schwierig einzuordnenden Einzelfall dar, dass die Norm sehr allgemein gehalten ist.[929] Ausweislich des Wortlauts[930] kann das Bundesministerium der Finanzen zu § 1 EnergieStG Bestimmungen erlassen und dabei insbesondere die Begriffe des § 1 EnergieStG näher mit den Zielen bestimmen, unangemessene wirtschaftliche Belastungen zu vermeiden, die Gleichmäßigkeit der Besteuerung zu gewährleisten und das Steueraufkommen zu sichern. Fest steht damit nur, dass sich die Ermächtigungsgrundlage im Bereich der Festlegung des Steuergegenstands bewegt.

aa) Gesetzlicher Wirkungsbereich der Delegation

Allerdings ist ihr Wirkungsbereich auf Grundlage der gesetzlichen Bestimmungen zum Steuergegenstand durch Auslegung näher zu bestimmen. Die der Energiebesteuerung unterliegenden Steuergegenstände werden, wie in fast allen anderen Verbrauchsteuergesetzen auch, durch Bezugnahme auf die Kombinierte Nomenklatur festgelegt.[931] Teilweise wird dabei als zusätzliche Voraussetzung verlangt, dass die so näher bezeichneten Gegenstände dazu bestimmt sind, als Heiz- oder Kraftstoff verwendet zu werden. Hintergrund dieser Regelung ist es, dass solche Gegenstände zur Substitution der besteuerten Gegenstände herangezogen werden könnten, was durch diese Regelung verhindert werden soll.[932]

Allerdings findet sich in § 1 Abs. 3 EnergieStG ein Auffangtatbestand für Steuergegenstände des Energiesteuerrechts. Dieser ermöglicht es, dass – von einigen

929 Vgl. dazu schon oben C. I. 2. c), Seiten 109 ff.

930 § 66 Abs. 1 Nr. 3 a) EnergieStG: „Das Bundesministerium der Finanzen wird ermächtigt, zur Durchführung dieses Gesetzes durch Rechtsverordnung ohne Zustimmung des Bundesrates
1. […]
3. zur Verfahrensvereinfachung, zur Vermeidung unangemessener wirtschaftlicher Belastungen sowie zur Sicherung der Gleichmäßigkeit der Besteuerung und des Steueraufkommens Bestimmungen zu den §§ 1 bis 3a zu erlassen und dabei insbesondere
a) die Begriffe der §§ 1 bis 2 näher zu bestimmen sowie Bestimmungen zu den in § 1a genannten Bemessungsgrundlagen zu erlassen,
[…]“.

931 Vgl. dazu oben ausführlich C. I., Seiten 104 ff.

932 *Alexander* in *Bongartz/Jatzke/Schröer-Schallenberg*, § 1 EnergieStG Rz. 18 mit dem Beispiel, dass Margarine energiesteuerrechtlich irrelevant ist, solange sie nicht als Heiz- oder Kraftstoff bestimmt wird.

Ausnahmen abgesehen[933] – andere als in § 1 Abs. 2 EnergieStG ausdrücklich genannte Waren Steuergegenstand im Sinne des EnergieStG werden können.[934] Dieser Auffangtatbestand hat ebenfalls die Funktion, die Substitution von der Energiesteuer unterliegenden Gegenständen zu vermeiden.[935] Dies kann zu einem sehr weiten Anwendungsbereich der Auffangvorschrift führen und dementsprechend auch zu erheblichen Schwierigkeiten bei ihrer Anwendung. So könnte z.B. Hausmüll unter diesen Voraussetzungen Steuergegenstand nach dem Energiesteuerrecht werden, wenn er zu Heizzwecken in eine Müllverbrennungsanlage verbracht wird.[936] Folglich kann der Auffangtatbestand zu wirtschaftlichen Belastungen führen, die so vom Gesetzgeber nicht beabsichtigt waren und die die verfahrenstechnische Abwicklung des EnergieStG erheblich erschweren würden. Es genügt die Vorstellung, dass der Inhalt jeder Hausmülltonne zum Steuergegenstand „mutieren" könnte. Dieser Gefahr einer ausufernden Anwendung des § 1 Abs. 3 EnergieStG kann jedoch im Verordnungswege durch die Ermächtigungsgrundlage des § 66 Abs. 1 Nr. 3 a) EnergieStG begegnet werden. Ihr Wortlaut sieht zur Vermeidung unangemessener wirtschaftlicher Belastungen und zur Verfahrensvereinfachung die nähere Bestimmung von Begriffen des § 1 EnergieStG vor. Hier soll gerade eine Einschränkbarkeit des Auffangtatbestands ermöglicht werden. Der Verordnungsgeber interpretiert diese Ermächtigungsgrundlage jedenfalls so, indem er beispielsweise in § 1b Abs. 1 Nr. 2 EnergieStV Siedlungsabfälle dadurch von der Energiebesteuerung ausnimmt, dass er den Begriff der anderen Ware i.S.d. § 1 Abs. 3 EnergieStV näher bestimmt.[937] Leider kann die Gesetzesbegründung des EnergieStG für eine solche Interpretation nicht herangezogen werden, weil hier nur pauschal erläutert wird, dass der gesamte § 66 EnergieStG die zum Erlass der Durchführungsbestimmungen erforderlichen Ermächtigungen enthält.[938]

933 Von einer Energiebesteuerung ausdrücklich ausgenommen sind nach § 1 Abs. 3 EnergieStG Torf und Waren der Positionen 4401 und 4402 der Kombinierten Nomenklatur, also Holz und Holzkohle.

934 *Bongartz* in *Bongartz/Schröer-Schallenberg*, Rz. H 7; *Alexander* in *Bongartz/Jatzke/Schröer-Schallenberg*, § 1 EnergieStG Rz. 20.

935 *Alexander* in *Bongartz/Jatzke/Schröer-Schallenberg*, § 1 EnergieStG Rz. 20 ff.

936 Vgl. zur energiesteuerrechtlichen Problematik der Abfälle und zu den in § 1b EnergieStV daher erfolgten Eingrenzungen ausführlich *Schröer-Schallenberg* ZfZ 2011, 253, 253 ff.

937 *Schröer-Schallenberg* ZfZ 2011, 253, 253 ff.

938 Vgl. BT-Drucks. 16/1172, Seite 46: „Zu § 66 (Ermächtigungen): Die Vorschrift beinhaltet die notwendigen Ermächtigungen, die zum Erlass von Durchführungsbestimmungen zu diesem Gesetz erforderlich sind."

bb) Begrenzung der Reichweite der Delegation

Selbst mit dieser einschränkenden Auslegung begegnet die hier zu untersuchende Delegation erheblichen Bedenken. Ihre Reichweite ist daher genauer zu bestimmen. Dabei soll insbesondere untersucht werden, ob die Reichweite durch eine gesetzliche Grundlage eingegrenzt wird. Insofern ist zunächst der Wortlaut von § 66 Abs. 1 Nr. 3 a) EnergieStG näher zu betrachten.

Ausweislich des Wortlauts erlaubt die Delegation „nur" eine nähere Begriffsbestimmung. Im Ergebnis bedeutet eine nähere Bestimmung von Begrifflichkeiten im Rahmen der Festlegung des Steuergegenstands die Entscheidungsmöglichkeit des Verordnungsgebers über die Besteuerung. Dies ändert sich auch nicht dadurch, dass diese Delegation den Umweg über die Begriffsbestimmung geht. Das Beispiel des § 1 Abs. 3 EnergieStG zeigt, dass der Gesetzgeber im Rahmen des Auffangtatbestands immer noch den Hauptanteil der Festlegung der Steuergegenstände übernimmt, indem er nahezu alle Gegenstände einer Besteuerung unterwirft, die zu Heiz- oder Kraftstoffzwecken verwendet werden.[939] Durch eine Begriffsbestimmung kann es daher im Rahmen einer gesetzeskonformen Auslegung nur möglich sein, in Randbereichen und bei Einzelfragen solche Entscheidungen zu treffen. Damit ermöglicht die Begriffsbestimmung eine nähere Konkretisierung der Steuergegenstände und schafft Abgrenzungserleichterungen in Zweifelsfragen. Aber auch in diesem „Randbereich" der Festlegung der Steuergegenstände im Rahmen einer Begriffsbestimmung bleibt es dabei, dass der Verordnungs- und nicht der Gesetzgeber in Bezug auf den in Frage stehenden Gegenstand die Entscheidung über die Besteuerung treffen kann. Damit stellt die Beschränkung des Verordnungsgebers auf nähere Begriffsbestimmungen jedenfalls keine effektive Begrenzung der Delegationsreichweite dar.

Eine weitere Reichweitenbegrenzung des § 66 Abs. 1 Nr. 3 a) EnergieStG könnte sich aus der Zweckbestimmung der Ermächtigungsgrundlage ergeben. So soll der Verordnungsgeber die nähere Begriffsbestimmung zur Vermeidung unangemessener wirtschaftlicher Belastungen vornehmen können. Dies ließe sich in einem ersten Schritt als eine Begrenzung dahingehend verstehen, dass der Verordnungsgeber nur Gegenstände von der Besteuerung ausnehmen kann, wenn von deren Einbeziehung eben eine solche wirtschaftliche Benachteiligung ausginge. Allerdings kann der Verordnungsgeber ebenfalls auf Grundlage von § 66 Abs. 1 Nr. 3 a) EnergieStG eine nähere Begriffsbestimmung zur Sicherung des Steueraufkom-

939 Dabei ist in Unterscheidung von § 1 Abs. 3 Nr. 1 und Nr. 2 EnergieStG noch zu beachten, dass die Gegenstände bei einer reinen Heizstoffverwendung die zusätzliche Voraussetzung erfüllen müssen, dass sie ganz oder zum Teil aus Kohlenwasserstoffen bestehen.

mens erlassen. Eine solche Zweckbestimmung legt wiederum nahe, dass im Rahmen der Begriffsbestimmungen eine Erweiterung des Kreises der Steuergegenstände ermöglicht werden soll, wenn der Verordnungsgeber dies aus fiskalischen Gründen für notwendig erachtet. Diese divergierenden Regelungszwecke stehen einer einschränkenden Auslegung des § 66 Abs. 1 Nr. 3 a) EnergieStG anhand einer Zweckbestimmung entgegen.

Schließlich darf von der Delegation des § 66 Abs. 1 Nr. 3 a) EnergieStG ebenfalls zur Wahrung der Gleichmäßigkeit der Besteuerung Gebrauch gemacht werden. Ein in der Delegationsnorm enthaltener Verweis auf die Gleichmäßigkeit der Besteuerung ist als grundsätzlicher Verweis auf die Anforderungen des Art. 3 Abs. 1 GG bei der Ausgestaltung von Steuergesetzen[940] zu verstehen. Damit dreht sich eine Delegation jedoch geradezu im Kreis. Gerade der Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung verlangt eine gesetzgeberische Entscheidung bei der Festlegung der Steuergegenstände.[941] Daher kann diese Zweckbestimmung weder für eine einschränkende noch eine ausweitende Auslegung herangezogen werden.

Im Ergebnis überträgt die Delegation des § 66 Abs. 1 Nr. 3 a) EnergieStG ohne eine wirksame Begrenzung die Möglichkeit zur Festlegung von Steuergegenständen auf den Verordnungsgeber.

cc) Delegationsverbot bei der Festlegung der Steuergegenstände

Ordnet man diese Delegation in den verfassungsrechtlichen Kontext der Grundrechtsbeschränkungen durch den steuerlichen Zugriff ein, so ist sie in mehrfacher Hinsicht bedenklich. Dies betrifft vordringlich – wie bereits geschildert – die Möglichkeit, die grundlegende Belastungsentscheidung zu ändern. Durch die nach der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts[942] erfolgende inverse Anwendung des Art. 3 Abs. 1 GG wäre eine solche Entscheidung gerichtlich nur eingeschränkt überprüfbar. Zudem wäre eine Regelung mit einer möglichen Erdrosselungswirkung hinsichtlich der Art. 12 und 14 GG bedenklich. Selbst wenn es sich nur um eine Begriffsbestimmung handelt, so könnte der Verordnungsgeber in Abhängigkeit von der Bedeutung des Begriffs für die Bestimmung des Steuergegenstands auf diesem Wege eine Erweiterung der Besteuerung bis hin zum Erdrosselungsgrad herbeiführen.

Im Ergebnis obliegt dem Gesetzgeber die Entscheidung, ob ein konkreter Gegenstand den besonderen Verbrauchsteuern unterliegt. Diese eindeutige Entscheidung hat er selbst im Gesetz, der Gesetzesbegründung oder in der entsprechenden

940 Vgl. dazu oben ausführlich E. I. 2. b) dd) (2), Seiten 231 ff.
941 Vgl. so schon F. I. 1. c), Seiten 255 ff.
942 Vgl. dazu oben E. I. 2. b) dd), Seiten 219 ff.

Ermächtigungsgrundlage zu treffen. Dieses Bewusstsein scheint auch bei der Formulierung der bereits geprüften Delegation zur Anpassung der anzuwendenden Fassung der Kombinierten Nomenklatur eine tragende Rolle gespielt zu haben, da dem Verordnungsgeber in der Ermächtigungsgrundlage ausdrücklich untersagt wird, durch die Rechtsverordnung steuerliche Änderungen herbeizuführen. Eine solche Einschränkung ist bei § 66 Abs. 1 Nr. 3 a) EnergieStG jedoch weder im Gesetzeswortlaut noch in der Gesetzesbegründung zu erkennen.

Fraglich ist, ob diese Bedenken durch eine verfassungskonforme Auslegung der Delegationsnorm vermieden werden können. Lässt eine konkrete gesetzliche Bestimmung unterschiedliche Interpretationen zu, von denen eine zur Verfassungswidrigkeit der Bestimmung führen würde, so ist nach dem Grundsatz der verfassungskonformen Auslegung stets die Auslegung zu wählen, nach der die Bestimmung im Einklang mit der Verfassung steht.[943] Grundsätzlich hat das Bundesverfassungsgericht in seiner früheren Rechtsprechung auch ein solches Vorgehen angewendet, jedoch nicht bei der Prüfung des Bestehens eines Delegationsverbots, sondern bei der Prüfung der Bestimmtheit der Ermächtigungsgrundlage nach Art. 80 Abs. 1 Satz 2 GG.[944] Ob die Anwendung einer verfassungskonformen Auslegung bei einem Delegationsverbot überhaupt möglich ist, kann hier jedoch dahinstehen. Dazu müsste bei § 66 Abs. 1 Nr. 3 a) EnergieStG eine andere Auslegungsmöglichkeit bestehen, die im Ergebnis auch unter Zugrundelegung der Reichweitenbegrenzung der Delegation aber nicht gegeben ist. Somit ist aufgrund der erheblichen Bedenken hinsichtlich der Bedeutung der grundlegenden Belastungsentscheidung mit Blick auf Art. 3 Abs. 1 GG von einem Delegationsverbot und damit von einer Verfassungswidrigkeit des § 66 Abs. 1 Nr. 3 a) EnergieStG auszugehen.

Auch wenn in der praktischen Umsetzung des § 1 Abs. 3 EnergieStG eine Begrenzung der Reichweite des Auffangtatbestands notwendig erscheint, so hat diese Begrenzung jedenfalls auf Gesetzes- und nicht auf Verordnungsebene zu erfolgen.

2. Anforderungen des Art. 80 Abs. 1 Satz 2 GG an die Ermächtigungsgrundlage

Im zweiten Schritt sind die Delegationen anhand der vom Bundesverfassungsgericht entwickelten Anforderungen der Bestimmtheitstrias des Art. 80 Abs. 1 Satz 2 GG zu überprüfen.

943 BVerfGE 2, 266, 282; *Kloepfer*, § 1 Rz. 172; *Lüdemann*, JuS 2004, 27, 28 f.
944 BVerfGE 4, 7, 22; 7, 267, 22 f.; 8, 274, 324; *Seiler*, Seite 173.

a) Anpassung der anzuwendenden KN-Fassung

Mit den Delegationen in diesem Bereich erhält der Verordnungsgeber die Möglichkeit zur Neufestlegung der anzuwendenden Fassung der Kombinierten Nomenklatur, ohne jedoch dadurch eine Änderung der rechtlichen Situation herbeiführen zu können. Mit dieser Einschränkung legt der Gesetzgeber selbst fest, welche inhaltliche Frage durch die Rechtsverordnung zu regeln ist, und stellt die Delegation unter die Bedingung der vorhergehenden Änderung der Kombinierten Nomenklatur. Damit sind Ziel und Inhalt der durch die Rechtsverordnung möglichen Regelungen festgelegt. Mit dem Verbot einer steuerrechtlichen Änderung ist die Grenze der Ermächtigung festgesetzt. Im Sinne der Selbstentscheidungsformel ist dieses Vorgehen unproblematisch. Auch kann der die Ermächtigungsgrundlage lesende Bürger sofort und unmittelbar erkennen, dass der Verordnungsgeber zwar technisch die relevante Fassung der Kombinierten Nomenklatur ändern kann, sich daraus für ihn aber keine Änderungen ergeben können. Mithin sind auch die Vorgaben von Vorhersehbarkeits- und Programmformel als erfüllt anzusehen. Selbst unter Berücksichtigung der hohen Grundrechtsrelevanz der Delegationen im Bereich der grundlegenden Belastungsentscheidung ergibt sich kein anderes Ergebnis.

b) Bestimmung von Maßeinheiten

Bei den Delegationen zur Bestimmung von Maßeinheiten[945] kann der Delegatar vor allem im AlkStG und im SchaumweinZwStG die zur Ermittlung des Alkoholgehalts der Steuergegenstände notwendigen Messmethoden zur Bestimmung festlegen. Durch die Bezugnahme auf den Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung[946] macht der Gesetzgeber die Zielsetzung der Delegation deutlich. Um eine in allen Bereichen gleich vorzunehmende Bestimmung der Alkoholmenge zu gewährleisten, soll die Möglichkeit bestehen, die Ermittlungsmethoden für den Alkoholgehalt in der Rechtsverordnung näher zu bestimmen. Damit konkretisiert der Gesetzgeber auch den Inhalt der möglichen Rechtsverordnung. Durch die Beschränkung auf die Festlegung der Messmethoden wird dabei auch gleich die Grenze der Ermächtigung deutlich. Zwar können die Ermittlungsmethoden näher bestimmt werden, am eigentlich für die Bestimmung des Steuergegenstands maß-

945 Beispielhaft sei hier auf § 1 Abs. 4 Nr. 2 SchaumwZwStG verwiesen: „Das Bundesministerium der Finanzen wird ermächtigt, durch Rechtsverordnung […] 2. zur Wahrung der Gleichmäßigkeit der Besteuerung Vorschriften über die Feststellung des Alkoholgehalts und die Erfassung der steuerbaren Menge zu erlassen."

946 Vgl. dazu oben E. I. 2. b) dd) (2), Seiten 231 ff.

geblichen Alkoholgehalt selbst kann dadurch jedoch keine Änderung herbeigeführt werden.[947] Der die Ermächtigungsgrundlage lesende Bürger kann die Reichweite und den in der Rechtsverordnung zu erwartenden Inhalt ablesen. Folglich sind diese Delegationen im Hinblick auf Art. 80 Abs. 1 Satz 2 GG unbedenklich.

c) Einzelfall – Begriffsbestimmung im EnergieStG

Unabhängig von der bereits festgestellten Verfassungswidrigkeit des § 66 Abs. 1 Nr. 3 a) EnergieStG hält die Ermächtigungsgrundlage auch nicht den Anforderungen des Art. 80 Abs. 1 Satz 2 GG stand. Der § 66 Abs. 1 Nr. 3 a) EnergieStG ermöglicht es, Begriffe im Rahmen der Steuergegenstände näher zu bestimmen. Auch durch Auslegung konnte hier schon im Rahmen der Prüfung des grundsätzlichen Delegationsverbots keine Reichweitenbegrenzung aus dem Wortlaut ermittelt werden. Dabei werden die Ziele der Verfahrensvereinfachung, die Vermeidung unangemessener wirtschaftlicher Belastungen, die Gleichmäßigkeit der Besteuerung und die Sicherung des Steueraufkommens genannt. Ob neben diesen Zielen überhaupt ein weiteres Ziel beim Erlass einer Rechtsverordnung im Steuerrecht übrig bleibt, das in dieser Ermächtigungsgrundlage nicht genannt ist, dürfte fraglich sein. Folglich mögen zwar Ziele benannt sein, eine Begrenzung findet aber gerade auch wegen dieser Zielhäufung nicht statt. Damit legt weder der Gesetzgeber eine Begrenzung fest, noch kann der die Ermächtigungsgrundlage lesende Bürger aus ihr ablesen, mit welcher Regelung er diesbezüglich in der Rechtsverordnung rechnen kann. Damit verstößt die Ermächtigungsgrundlage des § 66 Abs. 1 Nr. 3 a) EnergieStG auch gegen Art. 80 Abs. 1 Satz 2 GG.

3. Schlussfolgerung für Delegationen im Zusammenhang mit dem Steuergegenstand

Für den delegierenden Gesetzgeber ist die Schaffung einer Ermächtigungsgrundlage im Zusammenhang mit der Festlegung der Steuergegenstände höchst problematisch. Aufgrund der inversen Anwendung des Art. 3 Abs. 1 GG ist die grundlegende Belastungsentscheidung durch die Festlegung der Steuergegenstände eine nahezu zwingend ausschließliche Aufgabe des Gesetzgebers. Delegationen in diesem Bereich sind nur dann vorstellbar, wenn eine Abänderung der grundlegenden Belastungsentscheidung durch den Verordnungsgeber nahezu ausgeschlossen ist. Lässt die Ermächtigungsgrundlage diesbezüglich einen Spielraum, so ist die Gefahr ihrer Verfassungswidrigkeit außerordentlich groß. Am Beispiel des § 66 Abs. 1 Nr. 3 a) EnergieStG zeigt sich dies exemplarisch. Natürlich ist es aus der Sicht des Gesetzgebers nachvollziehbar, dass er einen Auffangtatbestand

947 Vgl. dazu auch oben C. I. 2. b), Seiten 109 ff.

im Zusammenhang mit der Bestimmung der Steuergegenstände schaffen will, um einer Umgehung des Steuergesetzes zu begegnen. Unterstellt man die Verfassungsmäßigkeit eines solchen steuergegenständlichen Auffangtatbestands, so müssen ihn begrenzende Ausnahmen jedenfalls auf der Ebene des Gesetzes geregelt sein. Der Gesetzgeber macht es sich zu leicht und verletzt seine verfassungsrechtlichen Pflichten, wenn er zur Konkretisierung von Begriffsbestimmungen dem Verordnungsgeber in diesem Bereich Entscheidungen überlässt.[948]

Nimmt der Gesetzgeber aber trotz dieser Gefahr in Einzelfällen Delegationen im Bereich der Steuergegenstände vor, so hat er bei der konkreten Formulierung der Ermächtigungsgrundlage sehr sorgsam auf die Einhaltung der Vorgaben der Art. 80 Abs. 1 Satz 2 GG zu achten. Dabei muss schon aus der Formulierung oder zumindest aus den Umständen deutlich werden, dass der Verordnungsgeber die grundlegende Belastungsentscheidung nicht maßgeblich verändern darf, und Zielrichtung und beabsichtigte Folgen der Delegation müssen hinreichend konkretisiert werden. Für sinnvolle Delegationen bleibt dabei kaum nennenswerter Raum. Insgesamt sollte der Gesetzgeber also in diesem Bereich nach Möglichkeit auf Delegationen verzichten.

II. Delegationen im Rahmen des Steueraussetzungsverfahrens

Die zweite Kategorie dieser Untersuchung bilden die Delegationen im Bereich des Steueraussetzungsverfahrens im Steuerlager und bei der Beförderung.

1. Delegationsverbote

Im Hinblick auf das mögliche Bestehen von Delegationsverboten ist auch hier zunächst zu klären, welche Grundrechtsrelevanz dieser Teil der gesetzlichen Ausgestaltung des besonderen Verbrauchsteuerrechts hat. Dabei ist zu beachten, dass der Gesetzgeber mit der Festlegung der Steuergegenstände bereits die grundlegende Belastungsentscheidung getroffen hat, eine Umsetzung dieser Belastungsentscheidung durch die Steuerentstehungstatbestände erfolgt und die Reichweite und Bedeutung der Belastungsentscheidung durch den Steuertarif konkretisiert wird.[949] Inhalt und Wirkung des Steueraussetzungsverfahrens und seiner Regelungen unterscheiden sich hiervon jedoch grundsätzlich. Daher ist der allgemeine

948 Daraus wäre die weitere Schlussfolgerung zu ziehen, dass Regelungen über das Ausnehmen von z.B. Abfällen aus der Steuergegenstandsbestimmung wie z.B. in § 1b Abs. 1 EnergieStV auf die gesetzliche Ebene anzuheben sind.

949 Siehe bereits oben E. I. 2. b) dd) (3), Seiten 234 f.

Gleichheitsgrundsatz des Art. 3 Abs. 1 GG im Steueraussetzungsverfahren für die Beurteilung von Delegationsverboten ohne Bedeutung.

Das Steueraussetzungsverfahren berücksichtigt vor allem die Interessen des Steuerschuldners einer indirekten Steuer, indem der Zeitraum der aus dem Prinzip der Überwälzung resultierenden Vorleistungspflicht durch eine möglichst zeitlich nach hinten verschobene Steuerentstehung verkürzt wird. Im gleichen Zusammenhang sind die im Gesetz vorgesehenen Spielräume bei der Anmeldung und der Entrichtung der Steuer für den jeweiligen Steuerschuldner zu sehen. Diese Problematik gehört zwar grundsätzlich in den Bereich der Steuerentstehung als daraus resultierende Folge,[950] jedoch setzen die langen Fristen bei der Steuerentrichtung im Regelfall eine entsprechende Erlaubnis im Steueraussetzungsverfahren voraus. Folglich kommt für die Prüfung von Delegationsverboten hier nur eine Anwendung der vergleichsweise schwach wirkenden Art. 12 und 14 GG in Frage. Demnach ist ein Delegationsverbot insbesondere auf Grundlage von Art. 12 GG nur dann in Betracht zu ziehen, wenn eine eventuelle Versagung einer Erlaubnis zur Teilnahme am Steueraussetzungsverfahren mit der Gefahr einer erdrosselnden Wirkung verbunden ist.[951]

a) Regelungen über das Erlaubnisverfahren zur Teilnahme am Steueraussetzungsverfahren und räumlicher Geltungsbereich des Steuerlagers sowie zugelassene Handlungen im Steuerlager

Der Verordnungsgeber erhält in allen Delegationen dieser Gruppe die Möglichkeit, das Verfahren zur Erlaubniserteilung zu bestimmen. Die grundsätzliche Notwendigkeit einer Erlaubnis als Voraussetzung zur Teilnahme am Steueraussetzungsverfahren ist dabei in allen Gesetzen des besonderen Verbrauchsteuerrechts bereits an anderer Stelle normiert. Ebenso werden die Voraussetzungen für die Erteilung einer solchen Erlaubnis, wie z.B. die steuerliche Zuverlässigkeit, auf gesetzlicher Ebene festgelegt. Folglich delegiert der Gesetzgeber hier lediglich die Frage, in welchen Verfahren und mit welchen Unterlagen ein Beteiligter die Voraussetzungen für ihre Erteilung nachweisen kann. Davon zu unterscheiden sind die Delegationen bezüglich zusätzlicher Voraussetzungen für eine Lagererlaubnis und der Festlegung der Sicherheitsleistung. Diese bilden jeweils eine eigene Gruppe in dieser Kategorie.[952] Wenn man aus der schwachen Wirkung des Art. 12 GG im Steuerrecht überhaupt die Begründung eines Delegationsverbots ableiten möchte, so handelt es sich in dieser Gruppe der Delegationen zur näheren

950 Vgl. dazu später F. III. 1. b), Seiten 275 ff.
951 Vgl. dazu oben E. I. 2. b) bb) (3), Seiten 215 f.
952 Vgl. dazu später F. II. 1. b), Seiten 264 f.

Regelung des Verfahrens um solche, die unproblematisch sind und in keinem Fall die Schwelle für ein Delegationsverbot erreichen können.

Anders könnte dies allenfalls für die Fälle zu beurteilen sein, in denen dem Verordnungsgeber die Möglichkeit eingeräumt wird, ein Steueraussetzungsverfahren im Zusammenhang mit einer Einfuhr nur dann zuzulassen, wenn dieser Beförderung steuerliche Belange nicht entgegenstehen. Macht der Verordnungseber von dieser Ermächtigung Gebrauch, ist eine Beförderung unter Steueraussetzung im unmittelbaren Zusammenhang mit einer Einfuhr nicht möglich. Dabei ist jedoch zu beachten, dass dem jeweiligen Beteiligten in solchen Fällen eine zollrechtliche Lösung zur Verfügung steht, die anstelle der Beförderung unter Steueraussetzung mit vergleichbarer Wirkung auch ein zollrechtliches Nichterhebungsverfahren in Form des externen Versands[953] nach Art. 226 UZK ermöglicht. Da die meisten Fälle von dieser Lösung aufgefangen werden könnten, ist daher die Grundrechtsrelevanz als gering einzuschätzen. Sie wird jedenfalls in keinem denkbaren Fall die für ein Delegationsverbot notwendige Schwelle der Erdrosselungswirkung für eine Berufsausübung überschreiten. Im Ergebnis kann auch eine solche Ermächtigungsgrundlage die Grenze zum Delegationsverbot nicht überschreiten.

b) Voraussetzungen der Mindestumschlagsmenge und Mindestlagerdauer

Von den unproblematischen Verfahrensregelungen der vorangegangenen Gruppe zu unterscheiden sind die Delegationen, die es dem Verordnungsgeber ermöglichen sollen, als Voraussetzung für die Erteilung der Teilnahmeerlaubnis am Steueraussetzungsverfahren eine Mindestumschlagsmenge und eine Mindestlagerdauer für ein Steuerlager vorzusehen. Hier kann der Verordnungsgeber die Einführung und die Höhe einer Zugangsschwelle zum Steueraussetzungsverfahren frei selbst festlegen.[954] Er entscheidet folglich darüber, ab welcher „Größe“ ein Betrieb eine Teilnahmeerlaubnis erlangt. In den jeweiligen Rechtsverordnungen werden solche zusätzlichen Erlaubnisse nur für rein „lagernde“ Steuerlager vorgesehen.[955] Zu beachten ist jedoch, dass sich diese Einschränkung nicht durch die Ermächtigungsgrundlage ergibt und daher solche Mindestanforderungen auch für herstellende Steuerlager im Verordnungswege getroffen werden könnten.

953 Ausführlich zu dieser Möglichkeit: *Ovie* in *Ovie/Berger/Harnischmacher*, Seiten 391 f.

954 Zu den Hintergründen vgl. oben C. II. 2.) b), Seiten 118 f.

955 Vgl. z.B. § 5 Abs. 2 BierStV: „Eine Erlaubnis für ein Steuerlager wird nicht erteilt, wenn Bier ausschließlich gelagert werden soll und
1. der jährliche Lagerumschlag (Zu- und Abgang) voraussichtlich unter 5 000 Hektolitern (hl) liegt,
2. die Lagerdauer für das Bier weniger als 1,5 Monate im Jahresdurchschnitt beträgt.“

Daher kommt dieser Delegation eine größere Grundrechtsrelevanz zu. Gleichwohl kann sie nur dann problematisch werden, wenn eine Versagung der Erlaubnis eine erdrosselnde Wirkung entfalten könnte. Die Untersagung einer Teilnahmeerlaubnis am Steueraussetzungsverfahren führt dazu, dass die betroffenen Unternehmen bereits frühzeitig eine Versteuerung der verbrauchsteuerpflichtigen Waren vornehmen müssen und insofern im Vergleich zu anderen Unternehmen von einer Vorleistungspflicht betroffen wären. Damit würden auch deren Dispositionsmöglichkeiten beim Herstellungsvorgang und bei der Vermarktung erheblich eingeschränkt. Die Auswirkungen einer solchen Vorleistungspflicht werden auch nicht durch die Regelungen zur Fälligkeit der Steuer abgemildert, weil in solchen Fällen im Regelfall die Steuer zeitglich mit dem Herstellungsvorgang entsteht und daher auch schon entrichtet sein muss.[956] Aus den geschilderten Gründen sind die Nachteile durch die Versagung der Teilnahmemöglichkeit erheblich. Um die Schwelle der Erdrosselungswirkung zu erreichen, müsste diese Vorleistungspflicht aber finanziell so erheblich sein, dass sie die Ausübung des mit der Herstellung zusammenhängenden Berufs aus wirtschaftlichen Gründen nahezu unmöglich macht. Davon kann in der Praxis bei den besonderen Verbrauchsteuern aber nicht ausgegangen werden. Zwar handelt es sich gerade bei Alkohol und Tabakwaren um hoch steuerbare Waren mit einem erheblichen Steueranteil am Verkaufspreis, jedoch sind die Umschlagzeiten der Produkte so kurz, dass eine Vorleistungspflicht zwar ein empfindlicher Nachteil wäre, sie aber keine Erdrosselungswirkung für die Ausübung des jeweiligen Berufs hätte.

Dennoch sollte der Gesetzgeber zur Vermeidung von Rechtsunsicherheiten bei dieser Gruppe von Delegationen eine Begrenzung auf rein lagernde Steuerlager vornehmen und für die Höhe der Zugangsschwelle Orientierungsgrößen bilden. Von dieser „Gefahr“ für den Gesetzgeber abgesehen, ist diese für die praktische Handhabbarkeit des Steueraussetzungsverfahrens wichtige Ermächtigungsgrundlage als unbedenklich zu bewerten. Jedoch wäre der Gesetzgeber auch hier gut beraten, diese Regelungen, dem Beispiel des Energiesteuerrechts folgend,[957] auf Gesetzesebene zu heben.

c) Regelungen über das Verfahren der Beförderung unter Steueraussetzung einschließlich EMCS und Streckengeschäften

Ähnlich wie bei der Frage über den Zugang zum Steueraussetzungsverfahren sind die wesentlichen Rahmenbedingungen der Regelungen über den Ablauf des Steueraussetzungsverfahrens bei der Beförderung verbrauchsteuerpflichtiger Waren

956 Vgl. dazu unten C. III. 1. Seiten 123 ff.
957 Siehe dazu oben C. II. 2. b), Seiten 118 f.

im Gesetz geregelt.[958] So finden sich bereits auf gesetzlicher Ebene Regelungen über Beginn und Ende der steuerlichen Überwachung und die zwingende Notwendigkeit der Verwendung des elektronischen Überwachungsverfahrens EMCS. Allerdings werden hier ausschließlich verfahrensrechtliche Fragestellungen delegiert. Dabei geht es vor allem um den Ablauf und die Anforderungen des elektronischen Überwachungsverfahrens sowie um in Einzelfällen mögliche Ausnahmen. Auch werden Entscheidungen über Fragen des Datenaustauschs bei der elektronischen Übermittlung auf den Verordnungsgeber delegiert. Allerdings muss sich dieser an die europarechtlichen Vorgaben zum EMCS-Verfahren halten.[959]

Folglich ist die grundrechtsrelevante Entscheidung über die Auferlegung einer solchen Pflicht bereits im Gesetz getroffen, so dass die Delegationen über den Ablauf des Verfahrens zu keiner Steigerung der Grundrechtsrelevanz führen. Im Gegenteil ermöglichen Ausnahmeregelungen bei der Verwendungspflicht sogar eher eine Verkürzung des gesetzlich vorgesehenen Grundrechtseingriffs. Dies gilt auch bei den Vereinfachungen im Zusammenhang mit dem so genannten Streckengeschäft. Damit liegen keine Anhaltspunkte für ein mögliches Delegationsverbot vor.

d) Sicherheitsleistung und Gefährdung der Steuerbelange

Im Zusammenhang mit der Sicherheitsleistung findet sich in den Verbrauchsteuergesetzen eine vergleichbare Regelungsverteilung. Die eigentliche Entscheidung über die Notwendigkeit einer Sicherheitsleistung hat der Gesetzgeber insofern getroffen, als er von den durch das europäische Recht notwendig vorgegebenen Fällen abgesehen eine Sicherheitsleistung nur in Fällen der Gefährdung der Steuerbelange vorsieht. Dabei wird die Höhe der zu verlangenden Sicherheitsleistung im Gesetz bestimmt. So kann nach § 7 Abs. 2 Satz 3 EnergieStG eine Sicherheit in der Höhe verlangt werden, die voraussichtlich während zweier Monate für aus dem Energiesteuerlager entnommene Erzeugnisse entsteht. Wann aber ein Fall der Gefährdung von Steuerbelangen vorliegt, legt der Gesetzgeber selbst nicht fest, sondern überlässt die Ausfüllung dieses unbestimmten Rechtsbegriffs per Ermächtigungsgrundlage – wie z.B. § 66 Abs. 1 Nr. 15 EnergieStG – ausdrücklich dem Verordnungsgeber.

Problematisch wird die zu verlangende Sicherheitsleistung jedoch dann, wenn sie aufgrund ihres Umfangs und des Zeitpunkts ihrer Einforderung in die Nähe einer

958 Vgl. oben ausführlich C. II. 2. b), Seiten 118 ff.
959 Vgl. dazu oben C. II. 1. b), Seiten 113 ff.

Erdrosselungswirkung rückt. Da die Sicherheit im Regelfall durch eine Bankbürgschaft mit den damit verbundenen Kosten führt, kann bei einem Unternehmen, welches sich sowieso bereits in wirtschaftlichen Schwierigkeiten befindet, eine solche Sicherheitsleistung kaum oder wegen der schlechten Risikobewertung nur zu hohen Kosten erfolgen. Gerade dann kann das Einfordern der Sicherheitsleistung aber für das betroffene Unternehmen eine fatale Wirkung haben. So sehr diese Vorgehensweise zur Sicherung des Steueraufkommens aus Sicht des Gesetzgebers auch nachvollziehbar erscheint, so bedenklich ist es doch, die konkreten Voraussetzungen gerade für solche Situationen dem Verordnungsgeber zu überlassen. Hier zeigt der Gesetzgeber wenig „Fingerspitzengefühl" für die einschneidende wirtschaftliche Bedeutung einer solchen Situation.

Die in einigen Gesetzen alternativ vorgesehene Möglichkeit der „Inverschlussnahme" des Steuerlagers[960] entschärft die Regelungen über die Zwangsverpflichtung zur Sicherheitsleistung. Zwar kann der Steuerlagerinhaber dann nicht mehr frei über die Steuergegenstände verfügen, jedoch „spart" er sich die teure und in manchen Fällen von wirtschaftlichen Schwierigkeiten kaum abschließbare Bürgschaft durch eine Bank. Grundrechtlich betrachtet trägt diese Delegation daher zu einer deutlichen Verkürzung des Eingriffs durch den steuerlichen Zugriff bei, sofern die entscheidenden Hauptzollämter ihr Ermessen in diesen Fällen pflichtgemäß ausüben. Daher trägt jedenfalls diese Regelung dazu bei, eine Erdrosselungswirkung zu verhindern, weshalb sie selbst im Hinblick auf ein Delegationsverbot unbedenklich ist und durch ihre entschärfende Wirkung auch die Ermächtigungsgrundlagen zu den Voraussetzungen der Sicherheitsleistung unbedenklich werden lässt.

Problematisch bleibt diese Ausgestaltung jedoch im Energiesteuergesetz, in dem im Gegensatz zu allen anderen Gesetzen des besonderen Verbrauchsteuerrechts eine solche Möglichkeit zur „Inverschlussnahme" fehlt oder aufgrund der steuerlichen Erhebungstechnik oder der tatsächlichen Gegebenheiten nicht umsetzbar ist. Jedoch ist hier zu beachten, dass die Rechtsprechung zu Art. 12 GG eine Erdrosselungswirkung nur dann annimmt, wenn die Erhebung der Sicherheit nicht nur zur „Erdrosselung" des konkret betroffenen Betriebes führt, sondern für den Grundrechtsträger die Berufswahlmöglichkeit so erheblich einschränkt, dass auch eine zukünftige Ausübung eines Berufs mit diesen verbrauchsteuerpflichtigen Gegenständen unmöglich gemacht wird. Davon kann aber kaum ausgegangen werden. Hier zeigt sich der relativ schwache Schutz des Art. 12 GG und das vollständige Leerlaufen des Art. 14 GG als Grundrechte für diese Situationen. Dies

960 Vgl. dazu oben C. II. 2. d), Seiten 121 f.

lässt sich aber gerade an hier unmittelbar auf die fehlende Einbeziehung des Vermögensschutzes in den Art. 14 GG zurückführen.[961] Trotz ihrer wirtschaftlichen Bedeutung lösen die weitreichenden Befugnisse des Verordnungsgebers kein Delegationsverbot aus.

Die Ermächtigungsgrundlagen zur näheren Verfahrensgestaltung der Sicherheitsleistung sind als solche ebenfalls nicht zu beanstanden.

2. Anforderungen des Art. 80 Abs. 1 Satz 2 GG an die Ermächtigungsgrundlage

Folglich bestehen kaum Zweifel an der Delegationsfähigkeit der vorgenannten Fälle in der Kategorie des Steueraussetzungsverfahrens. Gleichwohl sind auch hier die Anforderungen des Art. 80 Abs. 1 Satz 2 GG zu beachten.

a) Regelungen über das Erlaubnisverfahren zur Teilnahme am Steueraussetzungsverfahren und räumlicher Geltungsbereich des Steuerlagers sowie zugelassene Handlungen im Steuerlager

Die Ermächtigungsgrundlagen zum Erlaubnisverfahren ermöglichen es dem Verordnungsgeber, zur Verfahrensvereinfachung, zur Vermeidung unangemessener wirtschaftlicher Belastungen und zur Sicherung des Steueraufkommens und der Gleichmäßigkeit der Besteuerung das Verfahren zur Erteilung der unterschiedlichen Erlaubnisse näher zu regeln. Damit sind Inhalt, Zweck und Ausmaß in diesem grundrechtlich ohnehin unbedenklichen Bereich ausreichend festgelegt. Der Rechtsanwender kann von den gesetzlichen Grundlagen ausgehend unproblematisch die nähere Konkretisierung des Verfahrens im Verordnungswege als Inhalt der Ermächtigung ablesen. Als klassische Verfahrensdelegation ergeben sich hier ebenfalls keinerlei Bedenken.

Nicht auf den ersten Blick unproblematisch ist hingegen die in allen Verbrauchsteuergesetzen vorhandene Möglichkeit, eine Steueraussetzung vom Ort der Einfuhr nur dann zuzulassen, wenn „steuerliche Belange“ dieser Steueraussetzung „nicht entgegenstehen“. Diese entgegenstehenden steuerlichen Belange sind unbestimmte Rechtsbegriffe der Ermächtigungsgrundlagen. In den Formulierungen, wie z.B. in § 8 Abs. 4 TabakStG, ist diese Maßnahme zur Vorbeugung des Steuermissbrauchs und zur Sicherung des Steueraufkommens vorgesehen. Durch diese Zweckbestimmung wird dann auch der unbestimmte Rechtsbegriff

961 Vgl. dazu oben E. I. 2. b) aa) (3), Seiten 207 f.

der entgegenstehenden steuerlichen Belange näher ausgefüllt. Sieht der Verordnungsgeber also durch die Überführung in ein Steueraussetzungsverfahren die Sicherheit des Steueraufkommens als gefährdet an, so kann im Einzelfall diese Überführung untersagt werden. Daher kann der Rechtsanwender im Sinne der Vorhersehbarkeitsformel erkennen, aus welchem Grund und zu welchem Zweck der Verordnungsgeber von dieser Ermächtigung Gebrauch machen kann. Auch ist im Sinne der Selbstentscheidungsformel Grenze und Ziel der Ermächtigung vorgegeben. Problematisch ist vorliegend nur, dass aufgrund der vorherigen Prüfungen im Erlaubnisverfahren und nach einer ggfs. erfolgten Sicherheitsleistung kaum ein Spielraum für entgegenstehende Belange übrig bleibt und daher das vom Gesetzgeber vorgegebene „Programm" der Ermächtigungsgrundlage fraglich ist, weil sich der Zweck der Regelung nicht erschließt. Vielmehr entsteht der Eindruck, es sollte für vom Gesetzgeber nicht vorhergesehene Fälle eine Untersagung der Steueraussetzung im Sinne einer „Notfallregelung" ermöglicht werden. Zumindest der letztgenannte Zweck lässt sich mit viel Mühe aus der Ermächtigungsgrundlage ableiten. Im Ergebnis ist trotz der Bedenken keine Verletzung des Art. 80 Abs. 1 Satz 2 GG zu erkennen.

Festgestellt werden kann aber doch, dass gerade die Verwendung von unbestimmten Rechtsbegriffen in den Ermächtigungsgrundlagen tendenziell eher zu Bedenken im Rahmen der Prüfung der Bestimmtheitstrias führen kann. In diesem Fall kann der verwendete unbestimmte Rechtsbegriff jedoch durch den vorgegebenen Zweck der Ermächtigungsgrundlage hinreichend bestimmt werden.

b) Voraussetzungen der Mindestumschlagsmenge und Mindestlagerdauer

Bei den Ermächtigungsgrundlagen zur Festlegung von Mindestumschlagsmengen und einer Mindestlagerdauer bei der Erteilung einer Erlaubnis für ein Steuerlager hat der Verordnungsgeber die Möglichkeit zur Schaffung einer weiteren Zugangsvoraussetzung im Verordnungswege. Als Zweck ist dabei – wie z.B. in § 29 Abs. 3 Nr. 4 BierStG – wiederum die Sicherung des Steueraufkommens und die Wahrung der Gleichmäßigkeit der Besteuerung vorgegeben.

Wendet man die Vorhersehbarkeitsformel auf diese Delegation an, so kann der mögliche Inhalt einer zu erwartenden Verordnungsregelung unproblematisch abgelesen werden. Auch der Zweck ist – wenn auch über Umwege – aus der Regelung ableitbar. Es soll der Schaffung einer theoretisch unbegrenzten Zahl von Mikrosteuerlagern entgegengewirkt werden, deren Überwachung in tatsächlicher Hinsicht nicht mehr gewährleistet wäre, womit die Sicherung des Steueraufkommens gefährdet würde. Problematisch ist hingegen die fehlende Reichweitenbe-

grenzung dieser Delegation. Dabei besteht die Gefahr einer blankettartigen Übertragung von Rechtsetzungsmacht auf den Verordnungsgeber. Theoretisch könnte er die Anforderungen so hoch setzen, dass kein zu überwachendes Steuerlager mehr existieren würde. Allerdings kann aus dem gesetzlichen Gesamtzusammenhang abgeleitet werden, dass eine Balance zwischen dem Verwaltungsaufwand der zu überwachenden Steuerlager und dem berechtigten Interesse der Wirtschaft an der Erteilung einer Steuerlagererlaubnis gefunden werden sollte, da ansonsten die gesetzlich vorgesehene Möglichkeit zur Schaffung von Steuerlagern ins Leere liefe. Somit kann letztendlich doch eine Reichweitenbegrenzung abgeleitet werden. Diese ist zwar auch sehr vage, genügt aber dennoch der Vorhersehbarkeits- und der Programmformel.

Der Gesetzgeber wäre gut beraten, hier einen Rahmen in der Ermächtigungsgrundlage vorzugeben oder in der Zweckbestimmung eine Bezugnahme auf die Intention der Balance aufzunehmen, um eine rechtssichere Vorhersehbarkeit der Reichweite zu gewährleisten. Dies würde der Selbstentscheidungsformel gerecht werden und den Eindruck vermeiden, dass sich der Gesetzgeber aus der Rechtsetzungsverantwortung verabschiedet.

c) Regelungen über das Verfahren der Beförderung unter Steueraussetzung einschließlich EMCS und Streckengeschäften

Die Ermächtigungsgrundlagen zu den Regelungen über das Verfahren der Beförderung unter Steueraussetzung einschließlich EMCS und Streckengeschäften sind hingegen im Hinblick auf Art. 80 Abs. 1 Satz 2 GG gänzlich unproblematisch. Wie bereits dargestellt, handelt es sich nahezu ausschließlich um reine Verfahrensfragen, und gerade die nähere – wenn auch äußerst umfangreiche – Ausgestaltung des Steueraussetzungsverfahrens wird vor dem Hintergrund der Sicherung des Steueraufkommens auf den Verordnungsgeber übertragen. Erneut macht es sich der Gesetzgeber bei der Schaffung der Ermächtigungsgrundlagen einfach, indem er nur die nähere Bestimmung von Begriffen zum Delegationsgegenstand macht. Jedoch sind jedem Rechtsanwender Inhalt, Zweck und Ausmaß dieser Regelungen deutlich. Durch die im grundrechtsrelevanten Bereich erfolgte deutliche Vorzeichnung für die Zugangsvoraussetzungen zu diesem Verfahren kommen auch unter Berücksichtigung der Selbstentscheidungsformel keine Bedenken auf.

d) Sicherheitsleistung und Gefährdung der Steuerbelange

Auch die Ermächtigungsgrundlagen zur Erhebung einer Sicherheitsleistung sind unproblematisch, soweit es um das Verfahren zur Erhebung der Sicherheit geht.

Näher zu betrachten ist auch hier die Verwendung des Begriffs „Gefährdung der Steuerbelange“ als Voraussetzung für die Erhebung einer entsprechenden Sicherheit. Die Verwendung des unbestimmten Rechtsbegriffs wirft identische Fragen auf wie bei den „steuerlichen Belangen“ im Zusammenhang mit einer Einfuhr und einem anschließenden Steueraussetzungsverfahren.[962] Im Gegensatz zur vorbeschriebenen Problematik fehlt allerdings z.B. in der dazugehörigen Ermächtigungsgrundlage des § 66 Abs. 1 Nr. 15 EnergieStG jedwede Zweckbestimmung für diese Delegation. Konnte also der unbestimmte Rechtsbegriff der entgegenstehenden steuerlichen Belange bei der Einfuhr noch über die Zweckbestimmung hinreichend eingegrenzt werden, so ist dies hier nicht unmittelbar möglich. Allerdings ermöglicht die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts im Rahmen der Ermittlung der Reichweite einer Delegation auch den Rückgriff auf den gesamtgesetzlichen Zusammenhang.[963] Aus diesem lässt sich ableiten, dass die Sicherheitsleistung gerade als Instrument zur Absicherung der Steuerschuld dient und der deutsche Gesetzgeber auf eine Erhebung dieser Absicherung verzichtet, soweit eine spätere Zahlung der Steuer erwartet werden kann. Folglich ergibt sich aus dem Gesamtzusammenhang der Zweck für die Delegation und begrenzt darüber zugleich ihre Reichweite. Daher begründet keine der zu Art. 80 Abs. 1 Satz 2 GG erarbeiteten Formeln im Ergebnis Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit. Warum der Gesetzgeber, der ansonsten Begriffe wie die Vorbeugung des Steuermissbrauchs und die Sicherung des Steueraufkommens an anderer Stelle inflationär benutzt, gerade in der Einleitung zur größten Delegationsvorschrift des § 66 EnergieStG auf deren Benennung verzichtet, ist nicht nachvollziehbar.

3. Schlussfolgerung für Delegationen im Zusammenhang mit dem Steueraussetzungsverfahren

Die Delegation von Rechtsetzung im Bereich des Steueraussetzungsverfahrens betrifft im weit überwiegenden Teil Regelungen über die Durchführung des Verfahrens. Aufgrund der fehlenden Grundrechtsrelevanz solcher Verfahrensregelungen ist ihre Übertragung sowohl hinsichtlich eines Delegationsverbots als auch hinsichtlich der Anforderungen des Art. 80 Abs. 1 Satz 2 GG grundsätzlich als unproblematisch zu bewerten.

Einzig problematisch können Delegationen in diesem Bereich dann werden, wenn sie, wie im Falle von Mindestlagerdauer bzw. Mindestumschlagsmenge und Sicherheitsleistung, Zugangshürden zu den Vorteilen des Steueraussetzungsverfah-

962 Vgl. dazu oben F. II. 2. a), Seite 268.
963 Vgl oben E. II. 3., Seiten 244 f.

rens aufstellen, die einigen Unternehmen den Zugang zu diesem Verfahren verwehren könnten. Zwar ist ein Überschreiten der Erdrosselungsschwelle in der Praxis eher unwahrscheinlich, jedoch kann dies auch nicht von vornherein sicher ausgeschlossen werden. Hinzu kommt, dass der Verordnungsgeber selbst an den Regelungen von Mindestlagerdauer bzw. Mindestumschlagsmenge und Sicherheitsleistung seit Jahren keine Änderungen vorgenommen hat. Folglich besteht aus praktischer Sicht wohl keine Notwendigkeit für die Flexibilität einer solchen Regelung im Hinblick auf den Vorteil der schnelleren Rechtsetzung für die Exekutive. Daher sollte eine Anhebung dieser Zugangsschwellen auf die Gesetzesebene aus Gründen der Rechtssicherheit angestrebt werden.

In Bezug auf die Ausgestaltung der Ermächtigungsgrundlagen dieser Kategorie ist der Gesetzgeber gut beraten, die Verwendung unbestimmter Rechtsbegriffe möglichst zu vermeiden. Ist eine solche Verwendung dennoch notwendig, sollte er zumindest darauf achten, dass durch ausdrückliche Zweckbestimmungen einer ausufernden Reichweite der Delegation durch solche unbestimmten Rechtsbegriffe vorgebeugt wird.

III. Delegationen im Rahmen der Steuerentstehungstatbestände und der Steuerschuldnerschaft

Auch die Kategorie der Steuerentstehungstatbestände und der Steuerschuldnerschaft soll auf die Einhaltung der verfassungsrechtlichen Vorgaben hin untersucht werden.

1. Delegationsverbote

Bei der Prüfung, ob Delegationsverbote bestehen, ist erneut die Frage der Grundrechtsrelevanz dieser Kategorie zu betrachten. Die Steuerentstehungstatbestände vollziehen gegenüber dem Steuerschuldner die in den Bestimmungen zum Steuergegenstand angelegte grundlegende Belastungsentscheidung. Sie bilden damit den letzten, quasi vollstreckenden Zugriff der Besteuerung. Allerdings legen die Steuerentstehungstatbestände und die Festlegung der Steuerschuldner nur den eigentlichen Vorgang des Steuervollzugs fest. Die durch den Gesetzgeber vorzunehmende grundlegende Belastungsentscheidung erfolgt bereits bei der Festlegung der Steuergegenstände. Bei der grundrechtlichen Relevanz der Steuerentstehung ist bei den besonderen Verbrauchsteuern die Wirkung der indirekten Besteuerungssystematik zu beachten. Wie bereits ausgeführt trifft die Steuerlast wirtschaftlich nicht den Steuerschuldner, sondern den Steuerlastträger. Durch die Ausgestaltung mit möglichst weitgehenden Fälligkeitsregelungen bleibt die

Grundrechtsrelevanz der Steuerentstehung im Hinblick auf die Art. 12 und 14 GG hinter der für Delegationen relevanten Schwelle der Erdrosselungswirkung zurück, jedenfalls soweit die Fälligkeitsregelungen eine Abwälzung der Steuer im Regelfall ermöglichen. Soweit die Steuerentstehungstatbestände dem Steuerschuldner oder anderen Beteiligten steuerliche Nebenpflichten im Rahmen der Steuererhebung auferlegen, entfalten solche Delegationen wegen ihrer geringfügigen Beeinträchtigung des Art. 12 Abs. 1 GG nicht die für ein Delegationsverbot notwendige intensive Grundrechtsbeeinträchtigung.[964] Mit Blick auf Art. 3 GG ist zu beachten, dass aufgrund der Vollstreckung der Besteuerung insbesondere das Gebot der Folgerichtigkeit zu beachten ist. Daher müssen die Steuergegenstände im Ergebnis auch tatsächlich besteuert werden. Für alle Steuergegenstände ist im besonderen Verbrauchsteuerrecht ein entsprechender Steuerentstehungstatbestand vorgesehen, der im Regelfall mit Verlassen des steuerlich überwachten Verkehrs greift.[965] Sofern aber die Besteuerung aufgrund von Steuerbefreiungen oder Entlastungen nicht erfolgt, fällt diese Fragestellung nicht in diese, sondern in die nachfolgende Kategorie von Ermächtigungsgrundlagen. Folglich können mit Blick auf Art. 3 Abs. 1 GG hier nur Delegationen Relevanz entfalten, die im Wege der Verordnung durch nähere Bestimmung von Begriffen eine Steuerentstehung nicht nur auf einen späteren Zeitpunkt verschieben, sondern tatsächlich verhindern und wenn damit eine Beeinträchtigung der Folgerichtigkeit einhergehen würde.

Wie weit dieser Zugriff dann für den Steuerschuldner und vor allem für den Steuerlastträger eine grundrechtsbeschränkende Wirkung entfaltet, hängt wiederum von der Ausgestaltung des Steuertarifs und damit der fünften Untersuchungskategorie ab und wäre hier allenfalls relevant, wenn durch die Delegation eine Abwälzbarkeit nicht gelingen würde und der Steuerschuldner allein aufgrund der Besteuerungssystematik wirtschaftlich auf der Steuerschuld sitzen bliebe.

a) Konkretisierung von Tatbestandsvoraussetzungen der Steuerentstehung

Die erste Gruppe von Delegationen innerhalb dieser Kategorie befasst sich mit der Konkretisierung von Tatbestandsvoraussetzungen der Entstehungsnormen.

Innerhalb dieser Gruppe haben die Delegationen unterschiedliche Reichweiten. Als Beispiel mit der geringsten Reichweite ist die Konkretisierung von Nachweisvoraussetzungen z.B. bei Regelungen zu Schwund und Untergang im Sinne des

964 Vgl. oben E. I. 2. b) bb), Seiten 209 f.
965 Vgl oben C. III. 1., Seite 123 f.

§ 14 Abs. 3 BierStG über § 29 Abs. 3 Nr. 10 BierStG zu nennen.[966] Der Gesetzgeber bedient sich erneut der wenig spezifischen Umschreibung, dass der Verordnungsgeber Vorschriften zur Regelung des § 14 Abs. 3 BierStG erlassen kann und konkretisiert dies mit einer Bezugnahme auf Regelungen zu den Anforderungen über den Nachweis von Voraussetzungen. Aufgrund der exakten Umschreibung der Anwendungsfälle von Schwund und Untergang auf gesetzlicher Ebene bleibt dem Verordnungsgeber hier kaum mehr Spielraum als zur Festlegung des Nachweisverfahrens. Da die Ermächtigungsgrundlage somit nur eine Rechtsetzung erlaubt, die nur unwesentlich über die bereits durch Gesetz getroffenen Regelungen hinausgeht, kann hier keine über das Gesetz soweit hinausgehende Eingriffsintensität erreicht werden als dass ein Delegationsverbot erkennbar wäre.

Wesentlich weitgehender sind die Delegationen, bei denen für die Begriffsbestimmung so viel Raum verbleibt, dass eine gesetzliche Besteuerungsnorm ausgehebelt werden kann. Die bereits erläuterten Beispiele[967] unterscheiden sich lediglich in der Art und Weise, inwieweit der Gesetzgeber die Steuerentstehung vorgezeichnet hat. Bedenklich könnte ein sehr weitgehender Entscheidungsspielraum dann werden, wenn der Verordnungsgeber in Abkehr von der gesetzlichen Grundidee eine eigene Besteuerungspolitik betreiben könnte. In extremen Fällen könnte dann eine Delegationsnorm gegen das Gebot der Folgerichtigkeit verstoßen und insoweit eine Eingriffsintensität erreichen, mit der die Schwelle zum Delegationsverbot überschritten werden würde. Es ist daher wichtig, dass der delegierende Gesetzgeber eine Reichweitenbegrenzung in der Ermächtigungsgrundlage vornimmt. Dies gelingt allein durch die in den Ermächtigungsgrundlagen verwendete nähere Begriffsbestimmung nur im Ansatz, da durch sie allein keine nennenswerte Begrenzung herbeigeführt wird. Auf Verordnungsebene führt eine Begriffsbestimmung dazu, dass einige Fälle der Besteuerung unterfallen werden, andere eben nicht. Damit erhielte der Verordnungsgeber die Entscheidungsmöglichkeit über den Vollzug der Besteuerung, wenn sich nicht eine Reichweitenbegrenzung in der Ermächtigungsgrundlage findet. Wird eine solche Begriffsbestimmung wie z.B. in § 66 Abs. 1 Nr. 7 a) EnergieStG auf die Zwecke der Verfahrensvereinfachung und der Sicherung des Steueraufkommens begrenzt, so liegt eine erhebliche Einschränkung des Entscheidungsspielraums für den Verordnungsgeber vor. Die ausdrückliche Einbeziehung der Zwecke der Gleichmäßigkeit der Besteuerung und die damit einhergehende Bezugnahme auf die Folgerichtigkeit und gleichmäßige Durchsetzbarkeit der Besteuerung schränken den Spielraum so stark ein, dass ein Delegationsverbot ausgeschlossen ist. Durch

966 Vgl. dazu auch oben C. III. 2. a), Seiten 127 f.
967 Vgl. oben C. III. 2. a), Seiten 127 f.

diese Bezugnahmen verbleibt dem Verordnungsgeber kein Spielraum zur Schaffung einer eigenen Besteuerungspolitik, wenn er das im Gesetz vorgezeichnete Besteuerungsprogramm nicht verlassen will. Er darf sich nur zu Zwecken der Verfahrensvereinfachung mit Begriffsbestimmungen auseinandersetzen und muss bei der Vornahme der Begriffsbestimmungen stets beachten, dass diese Vereinfachung in ihrer Tragweite nicht so weit reicht, dass das gesetzliche Besteuerungsziel auch nur im Ansatz gefährdet wird. Andernfalls würde der Verordnungsgeber den Spielraum überschreiten und die Rechtsverordnungsregelung wäre wegen Überschreitens der einfachgesetzlichen Ermächtigungsgrundlage verfassungswidrig.

Bedenken lösen diese Ermächtigungsgrundlagen allenfalls dann aus, wenn sich eine Begrenzung nicht aus dem Wortlaut der Regelung ableiten lässt. Dann könnte jedoch mit der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts zur Auslegung solcher Delegationsnormen[968] noch der gesamtgesetzliche Zusammenhang herangezogen werden. Regelmäßig dürfte sich daraus eine vergleichbare Begrenzung ableiten lassen. Jedoch ist der Rückgriff auf den gesamtgesetzlichen Zusammenhang mit Gefahren insofern verbunden, als eine einschränkende Auslegung nicht immer für alle Problemfälle gesichert ist. Daher ist der Gesetzgeber in diesen Fällen gut beraten, auf die ausdrücklichen Bezugnahmen zurückzugreifen.

Insgesamt ist diese Gruppe der Delegationen daher unproblematisch, zumal sich in den Gesetzen des besonderen Verbrauchsteuerrechts bei Begriffsbestimmungen von Steuerentstehungsvoraussetzungen regelmäßig solche Bezugnahmen finden oder sich eine solche Begrenzung aus dem gesamtgesetzlichen Zusammenhang ableiten lässt.

b) Besteuerungsverfahren, insbesondere Steueranmeldung, Fälligkeit und Steuerschuldner

Die größte Gruppe von Delegationen findet sich in den Verbrauchsteuergesetzen im Bereich der Konkretisierung des Besteuerungsverfahrens. Die Grundrechtsrelevanz dieser Regelungen ist als besonders gering zu bewerten. Sofern durch die Delegationsnormen das Besteuerungsverfahren konkretisiert und dem Steuerschuldner Anzeige-, Anmelde-, Dokumentations- und Genehmigungspflichten auferlegt werden, wird die ein Delegationsverbot rechtfertigende Schwelle nicht

968 Vgl dazu oben E. II. 3., Seite 244 mit den umfassenden Nachweisen in Fn. 897.

erreicht. Dies gilt auch für die als Sonderfall des Besteuerungsverfahrens eingeordneten Fälle des Abfindungsbrennens.[969] Auch bei diesen Ermächtigungsgrundlagen findet im Ergebnis lediglich eine Verlagerung der Regelung des Besteuerungsverfahrens statt. Selbst wenn ein Zugang zu diesem Verfahren im Einzelfall verwehrt bleiben würde, wäre eine Überschreitung der Schwelle zur grundrechtlich relevanten Beschränkung der Berufsausübung nicht erkennbar. Es kann insoweit auf die Ausführungen zum Steueraussetzungsverfahren verwiesen werden.[970]

Diese Schwelle kann durch die Delegationen zum Besteuerungsverfahren höchstens dann überschritten werden, wenn sie eine Verschiebung von Fälligkeitsterminen ermöglichen. Eine solche Verschiebung kann aufgrund einer ggfs. zu kurzen Zeitspanne zu einer so erheblichen Vorleistungspflicht des Steuerschuldners führen, dass aufgrund der nicht rechtzeitig möglichen Abwälzung der Steuerlast eine berufsgefährdende Erdrosselungswirkung herbeigeführt werden würde. Solche Delegationen sind jedoch nur auf wenige Regelungen in den Verbrauchsteuergesetzen begrenzt. Als Beispiel mag hier der bereits erwähnte § 18 Abs. 5 BierStG dienen, der eine Abweichung von Fälligkeitsregelungen im Zusammenhang mit der Einfuhr vorsieht. Gerade § 18 Abs. 5 BierStG enthält mit dem Verweis auf den Delegationszweck „zur Sicherung des Steueraufkommens oder zur Anpassung an die Behandlung von im Steuergebiet hergestelltem Bier oder wegen der besonderen Verhältnisse bei der Einfuhr“ eine sehr enge Umgrenzung. Eine Verkürzung der Fälligkeitsfristen unter den Zeitrahmen der übrigen gesetzlichen Bestimmungen ermöglicht diese Delegation nicht. Daher sind Delegationsverbote hier zwar grundsätzlich denkbar, eine Verfassungswidrigkeit ist jedoch aufgrund der Ausgestaltung im besonderen Verbrauchsteuerrecht nicht gegeben.

Dies gilt ebenso für die im Verordnungswege ermöglichte Einführung von Steuerzeichen für Alkoholerzeugnisse und Schaumwein.

Im Hinblick auf die teilweise im Besteuerungsverfahren im Wege der Delegation auferlegte Pflicht zur Abgabe einer Sicherheitsleistung kann auf die Ausführungen zur Sicherheitsleistung im Steueraussetzungsverfahren verwiesen werden.[971]

Auch hier sind die Delegationen insgesamt als unbedenklich zu bewerten.

969 Vgl. oben C. III. 2. b), Seite 130 f.
970 Vgl. oben F. II. 1. a), Seite 263 f.
971 Vgl. oben F. II. 1. d), Seiten 266 ff.

c) Schaffung von Steuerentstehungstatbeständen

In der nächsten Gruppe der zu betrachtenden Ermächtigungsgrundlagen wird die Schaffung ganzer Steuerentstehungstatbestände auf die Rechtsverordnungsebene delegiert. Damit erhält der Verordnungsgeber einen Spielraum, der noch weiter reicht als der bei der Konkretisierung von Tatbestandsvoraussetzungen der Steuerentstehung. Folglich ergeben sich für Delegationsverbote in diesem Bereich die identischen Fragestellungen wie bereits in der ersten Gruppe von Delegationen in dieser Kategorie, allerdings mit deutlich verschärfterem Maßstab.

Zunächst ist festzuhalten, dass ein generelles Delegationsverbot für Steuerentstehungstatbestände in Rechtsverordnungen nicht aus den verfassungsrechtlichen Rahmenbedingungen abgeleitet werden kann. Die betroffenen Grundrechte werden jedenfalls nicht isoliert durch die Verwirklichung eines Steuerentstehungstatbestands berührt.[972] Natürlich entfiele ein Grundrechtseingriff generell, wenn ein Steuerentstehungstatbestand nicht existierte. Die identische Aussage lässt sich aber so auch für den Steuergegenstand und die Steuerschuldnerschaft treffen und könnte im begrenzten Maße auch für den Steuertarif gelten. Ohne diese Regelungen entfiele der Grundrechtseingriff ebenfalls vollständig oder wäre im Falle des Steuertarifs deutlich verkürzt. Daher würde das Argument ebenfalls zu einem völligen Delegationsverbot auch in den vorgenannten Bereichen führen. Ein solches generelles Verbot existiert jedoch nicht.[973] Folglich kann der Gesetzgeber die Schaffung eines Steuerentstehungstatbestands grundsätzlich auch auf den Verordnungsgeber delegieren.

Allerdings muss sich dieser Steuerentstehungstatbestand aufgrund der bereits oben skizzierten Vorgaben zur Wahrung der Gleichmäßigkeit und Folgerichtigkeit der Besteuerung im Gesamtkontext des Gesetzes bewegen und darf nicht zu einer eigenen Besteuerungspolitik des Verordnungsgebers führen.[974] Folglich muss der Gesetzgeber die Zielrichtung der Besteuerung definieren und den größten Teil der Steuerentstehungstatbestände im Gesetz vorzeichnen. Nur so lassen sich ein Besteuerungsmuster und ein Besteuerungsziel aus dem Gesamtzusammenhang des Gesetzes ableiten, die vor dem Hintergrund des Art. 3 Abs. 1 GG die grundlegende Belastungsentscheidung vollziehen. Für die Grenzen zulässiger Delegation kann daraus zunächst nur abgeleitet werden, dass dem Gesetzgeber nicht möglich ist, alle Steuerentstehungstatbestände auf den Verordnungsgeber zu delegieren. Andererseits können in einem begrenzten Umfang nach Vorzeichnung der grundlegenden Besteuerungssystematik z.B. durch die Festlegung der

972 Vgl. dazu oben C. III. 1., Seiten 123 ff.
973 Vgl. dazu oben E. I. 2. a), Seiten 197 ff.
974 Vgl. so schon oben E. I. 2. b) dd) (1), Seiten 221 ff.

„Standard"-Steuerentstehungstatbestände durch den Gesetzgeber einzelne Randbereiche unproblematisch delegiert werden. Es bestehen daher erhebliche Unwägbarkeiten bezüglich einer Überschreitung der Schwelle zum Delegationsverbot in diesen Fällen.

Entsprechend vorsichtig geht der Gesetzgeber des besonderen Verbrauchsteuerrechts mit Delegationen in diesem Bereich um und nimmt nur eine sehr geringe Anzahl solcher Delegationen vor. Die Ermächtigungsgrundlagen für die Schaffung von Steuerentstehungstatbeständen bei Missbrauch von Regelungen für diplomatische oder konsularische Vertretungen sind dabei unproblematisch. Es handelt sich um kaum relevante Randbereiche der Besteuerung ohne Auswirkungen auf die eigentliche Besteuerungssystematik. Da mit ihnen auch die Regelungen zu den Steuerbefreiungen delegiert werden und die gesamte Fragestellung zudem der Umsetzung von auf EU-Richtlinienebene vorgesehenen Vorgaben dient, ist durch die Delegation dieser Tatbestände eine die Delegationsschwelle berührende Beeinträchtigung des Folgerichtigkeitsgebots nicht erkennbar.

Gleiches gilt für die Sonderfälle im § 20 Abs. 2 KaffeeStG und § 66 Abs. 1 Nr. 8 f) bzw. Nr. 17 EnergieStG. Auch hier werden sehr eng umrissene Randbereiche auf den Verordnungsgeber delegiert. Der Gesetzgeber hat in all diesen Fällen bereits eine Entscheidung über die grundsätzliche Handhabung im Gesetz getroffen und delegiert „nur" die steuerrechtliche Umsetzung auf den Verordnungsgeber. Zwar wird hier die Schaffung von Steuerentstehungstatbeständen delegiert, jedoch bleibt dem Verordnungsgeber nur ein geringer Spielraum der sich letztlich in einer näheren Ausgestaltung des Besteuerungsverfahrens erschöpft. Am deutlichsten wird dies bei der Ermächtigungsgrundlage des § 11 Nr. 8 c) StromStG. Für bestimmte Verwendungszwecke beim Bezug von Strom sieht der Gesetzgeber in § 9 StromStG Steuerbefreiungen oder tarifäre Steuerermäßigungen vor. Wird der Strom zu anderen als den begünstigten Zwecken verwendet, kann der Verordnungsgeber diese Verwendung durch Einführung einer Differenzversteuerungsmöglichkeit auf Verordnungsebene ermöglichen. Der Gesetzgeber hat die Entscheidung über den Anwendungsbereich und die Höhe der Begünstigung bereits im Gesetz vorgezeichnet und ermöglicht im steuerlichen Abwicklungsverfahren einen vom Gesetz abweichenden Ablauf der Besteuerung, was aber zu einem identischen Ergebnis führt. Daher wird zwar die Schaffung eines Steuerentstehungstatbestands delegiert, bei näherer Betrachtung handelt es sich aber lediglich um eine detailliertere Ausgestaltung des Besteuerungsverfahrens. Dies ist im Hinblick auf Delegationsverbote unproblematisch.

Somit kann festgestellt werden, dass der Gesetzgeber des besonderen Verbrauchsteuerrechts die aufgrund der großen Grauzone gebotene Vorsicht bei Ermächtigungsgrundlagen zur Schaffung von Steuerentstehungstatbeständen walten lässt.

Dieser Delegationsvorgang wird vom Gesetzgeber deutlich sensibler behandelt als die Delegationen für Begriffsbestimmungen von Steuerentstehungsvoraussetzungen, obwohl beides in der Wirkweise gleichzusetzen ist. Jedenfalls sind Delegationsverbote wegen des Prinzips der Folgerichtigkeit denkbar, bei den im besonderen Verbrauchsteuerrecht vorhandenen Ermächtigungsgrundlagen aber nicht erkennbar.

2. Anforderungen an die Ermächtigungsgrundlage

Auch hier sind die Delegationen auf ihre Vereinbarkeit mit den durch die Rechtsprechungsformeln konkretisierten Anforderungen der Bestimmtheitstrias des Art. 80 Abs. 1 Satz 2 GG zu überprüfen.

a) Konkretisierung von Tatbestandsvoraussetzungen der Steuerentstehung

Wie bereits erläutert, wird durch den Steuerentstehungstatbestand der eigentliche grundrechtsbeeinträchtigende Zugriff final vollzogen. Dabei muss die Besteuerung schon durch den Gesetzgeber so hinreichend vorgezeichnet sein, dass dem Verordnungsgeber kein Spielraum einer eigenen Besteuerungspolitik verbleibt, weil ansonsten ein Verstoß gegen das hier bestehende Delegationsverbot vorliegen würde.[975] Mit dieser zwingend notwendigen hinreichenden Vorzeichnung hält der Gesetzgeber gleichzeitig die Vorgaben der Selbstentscheidungsformel bei der Konkretisierung von Tatbestandsvoraussetzungen ein. Daher tritt die Bedeutung dieser Formel zur Bewertung der Reichweite des Art. 80 Abs. 1 Satz 2 GG in diesen Fällen in den Hintergrund.

Dafür tritt hier die Vorhersehbarkeitsformel in den Vordergrund. Bei der Ausfüllung von Tatbestandsvoraussetzungen einer Entstehungsnorm stellt sich die Frage, ob der Rechtsanwender eine solche Konkretisierung anhand der Ausgestaltung der Ermächtigungsgrundlage erwarten konnte. Auch hier ließe sich, wie schon beim Delegationsverbot, eine Tendenz vermuten, nach der die Anforderungen steigen, je weiter der Gestaltungsspielraum des Verordnungsgebers bei der Delegation wird. Jedoch kommt in Bezug auf die Vorhersehbarkeit zum Tragen, dass die bei der Prüfung des Delegationsverbots noch kritisierten Formulierungen „Vorschriften zu erlassen“ oder „Begriffsbestimmungen vorzunehmen“ hier zur Wahrung der Vorhersehbarkeitsformel als ausreichend zu bewerten sind. Es liegt im Steuerrecht gerade in der Natur der Sache, dass mit einer näheren Begriffsbe-

975 Vgl. schon oben F. III. 1. a), Seite 273 f.

stimmung oder einem Erlass von Vorschriften eine Konkretisierung der gegebenenfalls im Wortlaut des Gesetzes noch nicht genau bestimmten Voraussetzungen erfolgt. Daher kann ein Rechtsanwender hier mit einer näheren Ausfüllung des Steuerentstehungstatbestands rechnen und zwar unabhängig von der Frage, ob dadurch eine Bejahung oder eine Verneinung des Tatbestands erfolgen wird.

In Anbetracht dieser Feststellungen zur Selbstentscheidungsformel und Vorhersehbarkeitsformel ist im Ergebnis auch die Einhaltung der Programmformel als gegeben anzusehen.

b) Besteuerungsverfahren, insbesondere Steueranmeldung, Fälligkeit und Steuerschuldner

Wie bei den Regelungen zur Zulassung und Durchführung des Steueraussetzungsverfahrens sind auch die Ermächtigungsgrundlagen zur Ausgestaltung des Besteuerungsverfahrens im Hinblick auf Art. 80 Abs. 1 Satz 2 GG als unproblematisch zu bewerten. Auch wird, wenn auch vor allem am Beispiel des Abfindungsbrennens in sehr weitgehendem Umfang, das Verfahren unter Bezugnahme auf den Zweck der Sicherung des Steueraufkommens delegiert. Damit hat der Gesetzgeber die wesentlichen Entscheidungen über die Steuerentstehung bereits im Gesetz selbst getroffen, und für die Rechtsanwender wird erwartungsgemäß und berechenbar das Besteuerungsverfahren in der Verordnung ausgestaltet. Somit bestehen keine Bedenken in Bezug auf die Einhaltung der Vorhersehbarkeits- oder der Programmformel.

c) Schaffung von Steuerentstehungstatbeständen

Durch die bereits erläuterten Vorgaben zur Vermeidung eines Delegationsverbots ergab sich bereits die Notwendigkeit, die Besteuerungssystematik im Gesetz weitgehend vorzuzeichnen. Insofern ergeben sich hier dieselben Feststellungen zur Selbstentscheidungs- und zur Programmformel wie schon oben bei der Gruppe der Konkretisierung von Tatbestandsvoraussetzungen.[976]

Auch hier tritt die Vorhersehbarkeitsformel in den Vordergrund der rechtlichen Betrachtung, und dies mit einer noch weiter hervorgehobenen Bedeutung. Kann der Rechtsanwender bei der Gruppe der Konkretisierung der Tatbestandsvoraussetzungen im Regelfall aus der Natur der Sache und dem Gesamtzusammenhang des Gesetzes noch mit einer entsprechenden Rechtsverordnungsregelung rechnen, so ist dies für die Schaffung ganzer Steuerentstehungstatbestände eindeutig

976 Vgl. F. III. 2. a), Seite 279.

zu verneinen. Daher kann nur ein ausdrücklicher Verweis in der Ermächtigungsgrundlage auf die Schaffung eines Steuerentstehungstatbestands in der Rechtsverordnung eine Einhaltung dieser Formel gewährleisten. Ein solcher ist aber in allen hier zu betrachtenden Ermächtigungsgrundlagen in den Gesetzen des besonderen Verbrauchsteuerrechts vorhanden.

Folglich sind die hier betrachteten Vorschriften als unproblematisch zu bewerten.

3. Schlussfolgerung für Delegationen im Rahmen der Steuerentstehungstatbestände und der Steuerschuldnerschaft

Die Steuerentstehungstatbestände bilden für den steuerlichen Zugriff die zentrale Ausgangsnorm. Ihre grundrechtliche Bedeutung ist allerdings – von wenigen Ausnahmen abgesehen – im Bereich der besonderen Verbrauchsteuern nur sehr gering. Folglich sind auch Delegationsverbote in diesem Bereich selten relevant, da sich die grundrechtliche Betroffenheit bereits aus der grundlegenden Belastungsentscheidung ergibt. Einzig für die Delegation ganzer Steuerentstehungstatbestände oder für sehr weitreichende Delegationen zur Begriffsbestimmung von Tatbestandsmerkmalen einer Entstehungsnorm kommen Delegationsverbote in Betracht.

Da aber der steuerliche Zugriff gerade durch die Steuerentstehungstatbestände realisiert wird, kommt den Anforderungen aus Art. 80 Abs. 1 Satz 2 GG hier eine besondere Rolle zu. Dies gilt vor allem für die Prüfung der Vorhersehbarkeitsformel. Der Steuerschuldner muss wissen, in welchen Fällen er mit einem Vollzug der Besteuerung zu rechnen hat. Dies gilt gerade bei den Verbrauchsteuern als indirekte Steuern, da der finanzielle Aufwand in Bezug auf mögliche Vorleistungspflichten und eine Absatzsteuerung der Steuergegenstände im Handel für den Betroffenen kalkulierbar sein muss. Hier bestehen aufgrund der zu oberflächlichen Herangehensweise des Gesetzgebers bei den Begriffsbestimmungen für die Konkretisierung von Tatbestandsvoraussetzungen einige Bedenken.

An der vorliegenden Kategorie zeigt sich beispielhaft die Verschränkung der Anforderungen des Delegationsverbots mit den Vorgaben des Art. 80 Abs. 1 Satz 2 GG. Schon das Delegationsverbot verlangt eine weitgehende Vorzeichnung der Besteuerungssystematik im Gesetz. Diese Vorzeichnung enthält aber sogleich eine Reichweitenbegrenzung der Delegation und beschränkt zugleich ihr Ausmaß. Damit werden auch die Vorgaben der Selbstentscheidungsformel berührt. Insoweit könnte der Zweck einer Trennung der Prüfung des Parlamentsvorbehalts und der Bestimmtheitstrias in Frage gestellt werden. Die anschließende Anwendung der Vorhersehbarkeits- und der Programmformel verdeutlicht dann aber den zusätzlichen Zweck einer solchen getrennten Prüfung. Hier wird die Sichtweise

des von der Besteuerung betroffenen Bürgers bewusst in den Vordergrund gerückt und dadurch eine, wenn auch nur im geringen Umfang erfolgende, Erweiterung der Prüfung vorgenommen. Dadurch rechtfertigt sich auch in der hier vorgenommenen Begutachtung die Vorgehensweise nach der Aliud-Theorie.[977]

IV. Delegationen bei Steuerbefreiungen und Steuerentlastungen

Die vierte zu betrachtende Kategorie von Ermächtigungsgrundlagen besteht aus den Delegationen bezüglich der Steuerbefreiungen und Steuerentlastungen.

1. Delegationsverbote

Zunächst ist die Frage zu beantworten, inwieweit Ermächtigungsgrundlagen in dieser Kategorie Grundrechtsrelevanz entfalten. Steuerbefreiungen und Steuerentlastungen sorgen im Gegensatz zur Steuerentstehung zu einer Verkürzung bzw. zur vollständigen Beseitigung des steuerlichen Zugriffs. Damit ist eine Verletzung der Art. 12 und 14 GG durch eine erdrosselnde Wirkung ausgeschlossen.

Für die Beurteilung der Delegationen in dieser Kategorie ist daher der Art. 3 Abs. 1 GG in zweifacher Hinsicht maßgeblich. Zum einen bedeutet eine steuerliche Vergünstigung in Form einer Entlastung oder einer Steuerbefreiung ein Herausnehmen des Einzelfalls aus der zunächst durch die Festlegung des Steuergegenstands herbeigeführten und durch den Steuerentstehungstatbestand vollzogenen grundlegenden Belastungsentscheidung. Daher beeinträchtigen Steuerbefreiungen bzw. Steuerentlastungen möglicherweise das Gebot der Folgerichtigkeit der Besteuerung. Zum anderen spielt Art. 3 Abs. 1 GG bei den Differenzierungskriterien für die steuerlichen Vergünstigungen eine Rolle. Der Gesetzgeber will in einem Steuergesetz wohl kaum sämtliche Sachverhalte oder Personengruppen wieder aus der Besteuerung ausnehmen. Folglich muss er die Grenzen einer steuerlichen Vergünstigung im Gesetz im Ergebnis genauso detailliert vorzeichnen wie die Steuerentstehungstatbestände und dem Verordnungsgeber keinen bzw. nur äußerst begrenzten Spielraum bei der Ausgestaltung dieser Vergünstigungen überlassen. Auch hier darf dem Verordnungsgeber kein Spielraum für die Verfolgung einer eigenen Besteuerungspolitik verbleiben. Wegen der Besonderheiten auf der Rechtfertigungsebene des Art. 3 Abs. 1 GG gilt dies umso mehr, je mehr

977 Vgl. dazu oben E. I. 1. a) cc) (6), Seiten 191 f.

die Differenzierungskriterien personenbezogen sind und je weniger der Betroffene das Kriterium der Ungleichbehandlung beeinflussen kann.[978]

a) Konkretisierung von Voraussetzungen einer Steuerbefreiung/-entlastung

Hier bildet die Konkretisierung von Tatbestandsvoraussetzungen die erste Gruppe der zu überprüfenden Ermächtigungsgrundlagen. Das bei der Erläuterung der Funktionsweise der Verbrauchsteuern aufgezeigte Beispiel des § 66 Abs. 1 Nr. 8 a) EnergieStG zeigt die sorglose Vorgehensweise des Gesetzgebers im Bereich der Delegationen, die zu einer Konkretisierung von Voraussetzungen der Steuerbefreiungen bzw. Steuerentlastungen führen können. Demnach kann der Verordnungsgeber „zur Verfahrensvereinfachung, zur Vermeidung unangemessener wirtschaftlicher Belastungen sowie zur Sicherung der Gleichmäßigkeit der Besteuerung und des Steueraufkommens Bestimmungen zu den §§ 24 bis 30 […] erlassen und dabei insbesondere […] die Voraussetzungen für die Steuerbefreiungen einschließlich der Begriffe näher […] bestimmen […]". Hier wird ausdrücklich die Möglichkeit zur näheren Bestimmung von Befreiungsvoraussetzungen und zur Begriffsausfüllung dem Verordnungsgeber eingeräumt. Daran kann abgelesen werden, dass der Gesetzgeber eine Beschränkung der Reichweite dieser Delegationen im Wortlaut der Ermächtigungsgrundlage nicht für notwendig erachtet hat. Auch der in der Zweckbestimmung der Delegation erfolgende Verweis auf die Vermeidung wirtschaftlicher Benachteiligungen und die Wahrung der Gleichmäßigkeit der Besteuerung führt hier, wie schon bei den Steuergegenständen gesehen, nicht zu einer wirksamen Begrenzung.[979] Auf den ersten Blick kommt dies einer Blankettnorm nahe. Jedenfalls lässt sich aus dem Wortlaut der Ermächtigungsgrundlagen jeweils keine inhaltliche Begrenzung ableiten.

Aus diesem Grund ist eine Einbeziehung der eigentlichen Befreiungs- bzw. Entlastungsnorm für die Auslegung der Delegation und eine Reichweitenbegrenzung von erheblicher Bedeutung. Denn allein ihr Wortlaut kann die Reichweite der Delegation noch begrenzen. Daher wäre im besonderen Verbrauchsteuerrecht für jede dieser Normen im Einzelfall zu entscheiden, ob ihr Wortlaut die steuerliche Vergünstigung ausreichend vorzeichnet und so dem Verordnungsgeber nur einen so geringen Spielraum überlässt, dass die Schwelle zu einem Delegationsverbot nicht überschritten wird.

Diese Betrachtung soll hier beispielhaft anhand des bereits untersuchten § 66 Abs. 1 Nr. 8 a) EnergieStG zusammen mit der Steuerentlastung für die Verwendung

978 Vgl. hierzu ausführlich oben E. I. 2. b) dd) (1) (dd), Seiten 226 ff.
979 Vgl. oben F. I. 1. c), Seiten 255 ff.

von bestimmten Energieerzeugnissen in der Schifffahrt gemäß § 27 Abs. 1 Nr. 1 EnergieStG vorgenommen werden. In der Steuerbefreiungsnorm legt der Gesetzgeber fest, welche Energieerzeugnisse von der Steuerbefreiung umfasst sind, und befreit diese für eine Verwendung in Wasserfahrzeugen für die Schifffahrt mit Ausnahme der privaten nichtgewerblichen Schifffahrt. Folglich bleibt dem Verordnungsgeber hier ein Spielraum zur Ausfüllung des Begriffs des Wasserfahrzeugs und zur Konkretisierung der Abgrenzung zwischen der gewerblichen und der nichtbegünstigten privaten Schifffahrt. Dieser Abgrenzungsspielraum dürfte jedoch in der Praxis begrenzt sein. Bei der Frage nach einer Abgrenzung zwischen Wasser- und Landfahrzeugen stellen sich wohl nur im Randbereich der Amphibienfahrzeuge Abgrenzungsfragen, die aber im Vergleich zur Gesamtbedeutung der Steuerbefreiung kaum als eigener Entscheidungsspielraum des Verordnungsgebers zur Abweichung von einer gesetzgeberischen Grundentscheidung gewertet werden können. Bei der Frage, ob es sich um Schifffahrt oder eine rein stationäre Nutzung eines „Wasserobjekts" handelt, gibt schon der Wortlaut der Schifffahrt eine weitere Begrenzung deutlich vor. Allenfalls bei der Frage der Abgrenzung zwischen privater und gewerblicher Schifffahrt ergeben sich auch in der Praxis größere Abgrenzungsprobleme.[980] Auch hier wird schon auf gesetzlicher Ebene durch die Verwendung des Begriffs der „Gewerblichkeit" eine deutliche Vorzeichnung vorgenommen. So weit die Reichweite der Ermächtigungsgrundlage bei ihrer isolierten Betrachtung also zunächst wirkte, so eng wird ihr Anwendungsspielraum bei einer Einbeziehung der gesetzlichen Begünstigungsnorm in die Gesamtbetrachtung. Jedenfalls wird durch die Steuerbefreiung in § 27 Abs. 1 Nr. 1 EnergieStG eine so hinreichende Vorzeichnung vorgenommen, dass eine grundrechtserhebliche Abweichung der vom Gesetzgeber gewollten Entscheidung und damit ein Verstoß gegen das Folgerichtigkeitsverbot nicht erkennbar ist.

Problematisch kann sich eine nähere Begriffsbestimmung durch den Delegatar nur dann auswirken, wenn durch sie eine erhebliche Erweiterung oder auch Begrenzung der von der steuerlichen Begünstigung betroffenen Personengruppe herbeigeführt wird. Die Anwendung des Gleichheitsgrundsatzes nach Art. 3 Abs. 1 GG stellt an den Gesetzgeber die Forderung, nicht nur die Belastungstatbestände, sondern auch Entlastungsentscheidungen hinreichend vorzuzeichnen.[981] Daher stellt sich die Frage, wie weit der Entscheidungsspielraum des Verordnungsgebers gehen muss, um dadurch eine wesentliche Beeinträchtigung des

980 Vgl. dazu ausführlich *Middendorp* in *Bongartz/Jatzke/Schröer-Schallenberg*, § 27 EnergieStG Rz. 8 f.

981 Vgl. dazu oben E. I. 2. b) dd), Seiten 219 ff.

Gleichheitsgrundsatzes herbeizuführen. Die Schwelle zu einem möglichen Delegationsverbot wäre nur überschritten, wenn der Gesetzgeber dem Verordnungsgeber eine Differenzierungsmöglichkeit überließe, die über rein verhaltensbezogene Merkmale hinausginge und dadurch eine Ungleichbehandlung von Personengruppen herbeiführe, die nicht mehr von einem vom Gesetzgeber vorgezeichnetem außerfiskalischem Förderungs- oder Lenkungsziel gedeckt würde.[982] Diese hohe Anforderungsschwelle für ein Delegationsverbot wird aber hier nicht im Ansatz erreicht. Die durch den Gesetzgeber des Energiesteuerrechts vorgenommenen Differenzierungen sind weitestgehend rein sachverhaltsbezogen und führen deswegen nicht zu einer wesentlichen Beeinträchtigung des Gleichheitsgrundsatzes. Sofern über die sachverhaltsbezogenen Differenzierungen eine Ungleichbehandlung von Personen erfolgt – wie z.B. zwischen privaten und gewerblichen Nutzern von Schiffen – so hat dies der Gesetzgeber hinreichend vorgezeichnet und überlässt nur in Randbereichen einzelne Abgrenzungsfragen dem Verordnungsgeber. Durch die erfolgte Vorzeichnung der begünstigten Gruppen ist auch für das Differenzierungskriterium der Personengruppen kein Verstoß feststellbar. Insofern gelten hier die gleichen Schlussfolgerungen wie schon zu den Differenzierungen bei den Begriffsbestimmungen.

Diese Prüfung der Delegation des § 66 Abs. 1 Nr. 8 a) EnergieStG zeigt damit exemplarisch, dass es sich der Gesetzgeber – wohl zu Recht – bei den Delegationen im Rahmen von Steuerbegünstigungen in Form der Steuerbefreiungen und der Steuerentlastung einfach macht und nur eine geringe Sorgfalt bei der Ausgestaltung der Ermächtigungsgrundlagen dieser Gruppe walten lässt. Schon die eigentliche Begünstigungsnorm muss aufgrund der für sie geltenden verfassungsrechtlichen Anforderungen der bereichsspezifischen Konkretisierung des Art. 3 Abs. 1 GG so hinreichend vorgezeichnet sein, dass ein Ausgestaltungsspielraum für den Verordnungsgeber die hier hohe Schwelle eines Delegationsverbots kaum erreichen kann. So bedenklich die an anderer Stelle schon kritisierte Verwendung der Formulierung der „Begriffsbestimmung“ von Voraussetzungen erscheint, so wenig bedenklich ist eine solche in dieser Gruppe von Delegationen. Dies ist auf die hier völlig fehlende Wirkung der Freiheitsgrundrechte der Art. 12 und 14 GG zurückzuführen.

Wenn dies schon für die weitgehendste Delegation dieser Gruppe so feststellbar ist, so sind bei der viel deutlicher vorgezeichneten Delegation des § 12 Abs. 3 Nr. 1 StromStG im Zusammenhang mit Energiemanagementsystemen oder einem Umweltaudit beim sog. Spitzenausgleich ebenfalls keine Bedenken erkennbar.[983] Hier erschöpft sich die Bedeutung der so detaillierten Vorgaben in der Tat in einer

982 Vgl. dazu oben ausführlich E. I. 2. b) dd) (1) (dd), Seiten 226 ff.
983 Vgl. dazu oben C. IV. 2. a), Seiten 137 f.

Abgrenzung der Zuständigkeiten zwischen den Bundesministerien der Finanzen und für Energie und Wirtschaft.

b) Verfahrensregelungen bei Steuerbefreiungen/-entlastungen

Wie schon bei den Verfahrensregelungen in den Kategorien zuvor hält sich die Grundrechtsrelevanz hier in engen Grenzen. Sofern durch die Delegationsnormen das Befreiungs- und Entlastungsverfahren konkretisiert und Beteiligten Anzeige-, Anmelde-, Dokumentations- und Genehmigungspflichten auferlegt werden, wird dadurch keine ein Delegationsverbot rechtfertigende Schwelle erreicht. Dies gilt selbst für den Fall nach § 21 Abs. 4 Nr. 3 KaffeeStG, der eine Entlastung von einer vorherigen Zusage des Hauptzollamts abhängig macht, oder andere Delegationen, in denen Fristen für die Geltendmachung von Ansprüchen im Wege der Verordnung festgelegt werden können.

Auch hier liegen klassische Delegationen zur Verfahrensausgestaltung im unbedenklichen Rahmen vor.

c) Schaffung von Steuerbefreiungen/-entlastungen

Die dritte Gruppe der Ermächtigungsgrundlagen in dieser Kategorie enthält für den Verordnungsgeber die Möglichkeit, ganze Steuerbefreiungs- oder Entlastungstatbestände im Verordnungswege zu schaffen. Genau wie in der vorherigen Kategorie der Steuerentstehungen und wie auch schon bei der Gruppe der Konkretisierung der Tatbestandsvoraussetzungen ist auch hier das verfassungsrechtliche Problem identisch, allerdings in verschärfter Form. So ungenau der Gesetzgeber allerdings in den vorgenannten Bereichen mit der Begrenzung der Reichweite umgegangen ist, so genau und so problembewusst sind die hier eingeordneten Rechtsnormen ausgestaltet. Auch diesbezüglich besteht eine Parallele zu den Steuerentstehungstatbeständen. Die gesetzlichen Vorgaben müssen so eng gezogen sein, dass eine eigene Besteuerungspolitik des Verordnungsgebers unter Beeinträchtigung der bereichsspezifischen Konkretisierung des Gleichbehandlungsgrundsatzes ausgeschlossen werden kann. Der in allen Gesetzen des besonderen Verbrauchsteuerrechts vorhandene Fall der Begünstigung von NATO-Truppen und diplomatischen oder konsularischen Vertretungen ist dezidiert vorgegeben und erfolgt in Umsetzung von internationalen Verträgen bzw. den Vorgaben des EU-Rechts. Der Verordnungsgeber ist in diesen Fällen von einem eigenen Entscheidungsspielraum weit entfernt. Im Ergebnis ist der Entscheidungsspielraum des Verordnungsgebers aufgrund der aus nationalem Gesetz und EU-Vorgaben resultierenden Begrenzungen so gering, dass er sich ausschließlich in einer Verfahrensausgestaltung erschöpft und daher unbedenklich ist. Folglich ist

hier selbst die eigenständige Schaffung eines Steuerbefreiungs- bzw. Entlastungstatbestands als unproblematisch zu bewerten.

Dies gilt ebenso für die durch § 21 Abs. 4 Nr. 2 KaffeeStG geschaffene Möglichkeit für den Verordnungsgeber zur Regelung einer Entlastungsnorm bei der Vernichtung kaffeehaltiger Waren. Die Steuerneutralität bei der Vernichtung von Steuergegenständen findet sich als grundsätzliche Vorgabe in unterschiedlichen Verfahrensabläufen in jedem Verbrauchsteuergesetz. Im KaffeeStG überlässt der Gesetzgeber dem Verordnungsgeber eigenständig die Entscheidung, ob eine entsprechende Umsetzung auch für den Sonderfall der kaffeehaltigen Ware gelten soll. Entscheidet sich der Verordnungsgeber, diese Möglichkeit nicht einzuführen, so beeinträchtigt dies das Gebot der Folgerichtigkeit, weil der Steuergegenstand in den Fällen der Vernichtung nicht mehr verbraucht wird und damit das eigentliche Besteuerungsziel nicht mehr gegeben wäre. Der Spielraum des Verordnungsgebers wird dadurch erheblich begrenzt, dass er nur über die Einführung selbst entscheiden kann, er jedoch keine weiteren Differenzierungsmöglichkeiten bei der konkreten Ausgestaltung hat. Hinzu kommt, dass es sich bei dieser Frage allenfalls um einen Randbereich der Kaffeesteuer handelt. Damit kann der Verordnungsgeber bei dieser Delegation nicht so weitreichend von der grundlegenden Belastungsentscheidung abweichen, dass hier die Schwelle für ein Delegationsverbot überschritten wird.

Die darüber hinaus im Stromsteuerrecht in § 11 Nr. 8 b) StromStG vorhandenen Möglichkeiten zur Schaffung einer Begünstigung im Wege einer Entlastung der Differenzbeträge sind ebenfalls unproblematisch. Auch hier hat der Gesetzgeber die grundsätzliche steuerliche Begünstigung der konkreten Verwendungsarten bereits im Gesetz ausdrücklich festgehalten. Die Entlastungstatbestände beim Bezug von nach dem Regelsteuersatz versteuertem Strom gehen dabei kaum über eine Verfahrensregelung hinaus, die auf eine mit dem Gesetz identische steuerrechtliche Behandlung hinwirkt. Dies fördert im Ergebnis gerade die Gleichbehandlung bzw. Folgerichtigkeit des steuerlichen Vorgehens, weshalb darin keine Beeinträchtigung liegen kann.

Dies ist ebenso für § 66 Abs. 1 Nr. 11 c) EnergieStG festzuhalten, der durch eine Erweiterung der entlastungsfähigen Energieerzeugnisse um nicht gekennzeichnete Steuergegenstände eher einem Verzicht auf ein verfahrenstechnisches Überwachungsinstrument gleicht als einer eigenen steuerpolitischen Entscheidungsmöglichkeit durch den Verordnungsgeber.

Folglich sind die Ermächtigungsgrundlagen in diesem Bereich aufgrund der weitreichenden Vorzeichnung im gesamten Steuergesetz in Bezug auf die Verletzung eines Delegationsverbots als unproblematisch zu bewerten.

d) Ausschluss bestimmter Einzelfälle von einer Steuerbefreiung

Bei der gesetzlichen Ausgestaltung der Delegationsnormen wurde teilweise dem Verordnungsgeber ausdrücklich gestattet, bestimmte Einzelfälle aus der Steuerbefreiung herauszunehmen.

Einige Delegationen dieser Gruppe gestatten es dem Verordnungsgeber, für die Inanspruchnahme von Steuerbefreiungen bzw. Steuerentlastungen Mindestmengen vorzuschreiben. Damit ermöglichen diese Normen eine Abweichung von der gesetzlich vorgegebenen Begünstigung und stellen die Ausgestaltung dieser Abweichung in das Ermessen des Verordnungsgebers. Im Regelfall ist dabei aber die Reichweite der Delegation insofern eindeutig begrenzt, dass der Verordnungsgeber zwischen dem administrativen Aufwand und der wirtschaftlichen Bedeutung der Begünstigung abzuwägen hat, weil die Zweckbestimmung der Ermächtigungsgrundlage auf Verwaltungs- und Verfahrensvereinfachungen Bezug nimmt. Die Delegation ist insofern auch sachgerecht, weil der Verordnungsgeber den Aufwand im verwaltungstechnischen Verfahren besser beurteilen kann als der Gesetzgeber. Daher ist die verbleibende Reichweite der Ermächtigungsgrundlage für ein Delegationsverbot zu gering.

Diese Erwägungen gelten jedoch nicht für die in § 66 Abs. 1 Nr. 8 e) EnergieStG vorgesehene Möglichkeit, die eigentlich gesetzlich vorgeschriebene Steuerbefreiung für die gewerbliche Schifffahrt nach § 27 Abs. 1 EnergieStG im Bereich der Binnengewässer einzuschränken. Diese Ausnahmemöglichkeit für einen nicht unerheblichen Bereich der Steuerbefreiung ist nicht aus den gleichen Erwägungen heraus unbedenklich. Die Ermächtigungsgrundlage sieht eine Reichweitenbegrenzung nur insofern vor, als der Wortlaut „einschränken“ eine komplette Beseitigung nicht zulassen dürfte. Abgesehen von dieser Begrenzung kann auch aus den Erwägungen zum Erlass des § 66 EnergieStG kein weiterer Anhaltspunkt gezogen werden, da hier lediglich darauf verwiesen wird, dass der § 66 EnergieStG die notwendigen Ermächtigungsgrundlagen enthält.[984] Es kann wohl nur vermutet werden, dass der Gesetzgeber hier in Umsetzung der vorangegangenen Delegationen eine Art Mindestmenge einführen wollte. Jedoch dürften auch in der Binnenschifffahrt nur in sehr seltenen Ausnahmefällen so geringe Kraftstoffverwendungen stattfinden, dass eine Steuerbefreiung den mit ihrer Umsetzung verbundenen Verwaltungsaufwand nicht rechtfertigt. Selbst wenn dies so wäre, hätte der Gesetzgeber das mit dieser Formulierung jedenfalls nicht hinreichend dargelegt. Damit enthält der § 66 Nr. 8 e) EnergieStG eine Blankettübertragung auf den Verordnungsgeber, die vor dem Hintergrund der Differenzierungskriterien des Art. 3 Abs. 1 GG höchst bedenklich erscheint. Es fehlt mindestens an einer genaueren

984 BT Drucks. 16/1172, Seite 46.

Zweckbestimmung für die Übertragung der Rechtsetzungsbefugnis, weshalb hier ein Verstoß gegen ein Delegationsverbot zu erblicken ist. Daher ist dringend eine Klarstellung erforderlich, zumal der Verordnungsgeber unter Ausnutzung dieser Delegation in § 60 Abs. 3 Nr. 2 EnergieStV eine Differenzierung für gewerbliche Dienstleistungen auf Yachten (Pos. 8903) auf Binnengewässern vorgesehen hat.

2. Anforderungen an die Ermächtigungsgrundlage

Auch in dieser Kategorie sind die Anforderungen der Bestimmtheitstrias des Art. 80 Abs. 1 Satz 2 GG an Ermächtigungsgrundlagen zu beachten.

a) Konkretisierung von Voraussetzungen einer Steuerbefreiung/-entlastung

Wie schon im Rahmen der Steuerentstehungstatbestände[985], tritt auch hier die Vorhersehbarkeitsformel bei der Bewertung der Einhaltung der Bestimmtheitstrias in den Vordergrund. Damit stellt sich die Frage, ob der Rechtsanwender aufgrund der Formulierung der Delegationsnorm und dem Gesamtzusammenhang des Gesetzes vorhersehen kann, dass der Verordnungsgeber die für die Steuerbefreiungen bzw. -entlastungen vorausgesetzten Begriffe näher konkretisiert.

Am bereits bemühten Beispiel der Steuerbefreiung für die Schifffahrt nach § 27 Abs. 1 EnergieStG über § 66 Abs. 1 Nr. 8 a) EnergieStG zeigt sich deutlich, dass diese Erwartungshaltung auch beim Rechtsanwender hervorgerufen wird. Die Ermächtigungsgrundlage ermöglicht es dem Verordnungsgeber ausdrücklich, „[…] die Voraussetzungen für die Steuerbefreiungen einschließlich der Begriffe näher zu bestimmen […]". Damit ist dem Rechtsanwender vorhersehbar dargelegt, dass gerade in problematischen Abgrenzungsfragen eine nähere Ausgestaltung und Konkretisierung der Begriffe in der Rechtsverordnung erfolgen wird. Zu kritisieren ist hier lediglich das im EnergieStG bestehende Grundproblem der Entfernung der Regelung des § 27 Abs. 1 EnergieStG zu der dazugehörigen Delegationsnorm im § 66 Abs. 1 Nr. 8 a) EnergieStG.[986]

b) Verfahrensregelungen bei Steuerbefreiungen/-entlastungen

Für die Verfahrensregelungen kann in Bezug auf die Einhaltung der Bestimmtheitstrias des Art. 80 Abs. 1 Satz 2 GG auf das schon in den Verfahrensregelungen zum Steueraussetzungsverfahren und zum Besteuerungsverfahren Festgestellte verwiesen werden. Auch hier wird das Verfahren zur Gewährung dieser

985 Vgl. oben F. III. 2., Seiten 279 f.
986 Vgl. dazu schon oben C. VII., Seite 159.

steuerlichen Vergünstigungen unter Bezugnahme auf den Zweck der Sicherung des Steueraufkommens auf die Rechtsverordnung delegiert. Auch hier hat der Gesetzgeber die wesentlichen Entscheidungen bereits im Gesetz selbst getroffen und für die Rechtsanwender wird das Besteuerungsverfahren erwartungsgemäß und berechenbar in der Verordnung näher ausgestaltet.

c) Schaffung von Steuerbefreiungen/-entlastungen

In Fortsetzung der Ausführungen zu den Steuerentstehungstatbeständen ist mit der Vorhersehbarkeitsformel nach der Erwartungshaltung der Rechtsanwender zu fragen. So wenig wie ein Rechtsanwender grundsätzlich mit der Schaffung von ganzen Steuerentstehungstatbeständen auf Verordnungsebene rechnen muss, so wenig muss er dies in Bezug auf Steuerbefreiungs- und Entlastungstatbestände. Folglich müssen die Ermächtigungsgrundlagen dieser Gruppe möglichst ausdrücklich die Schaffung solcher Tatbestände ermöglichen. Hier ist die im Vergleich zu den Begriffsbestimmungen deutlich höhere Sorgfalt des Gesetzgebers bei der gesetzlichen Vorzeichnung der Begünstigungen und der konkreten Ausgestaltung der Delegationsnormen im besonderen Verbrauchsteuerrecht zu verzeichnen. Aufgrund der ausdrücklichen Erwähnung in der Ermächtigungsgrundlage ist von einer Einhaltung der Anforderungen der Bestimmtheitstrias in dieser Gruppe auszugehen.

d) Ausschluss bestimmter Einzelfälle von einer Steuerbefreiung

Dies gilt ebenso für Ermächtigungsgrundlagen zum Ausschluss bestimmter Einzelfälle von einer Steuerbefreiung. Das Alleinstellungmerkmal dieser Gruppe ist gerade die explizite Feststellung in der Ermächtigungsgrundlage, dass bestimmte, im Gesetz bzw. in der Delegationsnorm ausdrücklich festgehaltene Einzelfälle von einer Steuerbefreiung ausgeschlossen werden können. Unabhängig von im Einzelfall bestehenden Bedenken bezüglich der Delegationsfähigkeit ist die jeweilige Ermächtigungsgrundlage für eine Vorhersehbarkeit der Verordnungsregelung ausreichend.

3. Schlussfolgerung für Delegationen bei Steuerbefreiungen und Steuerentlastungen

Im besonderen Verbrauchsteuerrecht spielen die Steuerbefreiungen, insbesondere die Steuerentlastungen, eine im Vergleich zu anderen Steuerarten herausgehobene Rolle. Dies gilt insbesondere im Energie- und Stromsteuerrecht, da der Gesetzgeber auf diesem Wege seine neben der Einnahmeerzielung verfolgten Len-

kungszwecke verwirklicht. Dabei erfolgt gerade bei den Entlastungen im Energiesteuerrecht, aber auch in anderen Bereichen, eine Beeinträchtigung der Folgerichtigkeit der Besteuerung. Diese mag zwar nach dem Urteil des Bundesverfassungsgerichts[987] für sich betrachtet verfassungsrechtlich unbedenklich sein, sie stellt aber Anforderungen an den Gesetzgeber zur Festlegung der grundlegenden Entscheidungen in diesem Bereich. Allerdings ist hier zu beachten, dass die im Wesentlichen auf Art. 3 Abs. 1 GG zurückzuführenden verfassungsrechtlichen Anforderungen schon für die Schaffung der Befreiungs- und Entlastungsnormen auf gesetzlicher Ebene gelten und daher im Regelfall wenig Spielraum für den Verordnungsgeber verbleibt.

Aufgrund der Verzahnung mit der gesetzlich notwendigen Vorzeichnung sind die Delegationen im Regelfall im Hinblick auf Delegationsverbote unbedenklich. Dies gilt insbesondere für Erwägungen in Bezug auf Mindestmengen zur Rechtfertigung eines mit der Befreiung bzw. Entlastung verbundenen Verwaltungsaufwands. Allerdings sollte der Gesetzgeber dies auch so genau bezeichnen, um nicht – wie am Beispiel des § 66 Nr. 8 e) EnergieStG gezeigt – aufgrund zu allgemeiner Formulierungen und einer fehlenden Zweckbindung dem Verordnungsgeber einen Spielraum einzuräumen, der einer eigenen steuerpolitischen Entscheidung gleichkommt.

In Bezug auf die Wirkung des Art. 80 Abs. 1 Satz 2 GG zeigt sich besonders in der Kategorie der Steuerbegünstigungen die Schwäche der Bestimmtheitstrias. Es existiert lediglich mit der Vorhersehbarkeitsformel ein wirklicher Prüfungsansatz. Diese spielt aber kaum eine Rolle in Bezug auf eine mögliche Verfassungswidrigkeit der Vorschrift. Hinzu kommt, dass ein Rechtsanwender kaum eine Ermächtigungsgrundlage rechtlich angreifen wird, die eine Verkürzung des steuerlichen Zugriffs auf Verordnungsebene herbeiführt. Eine Gefahr besteht lediglich bei der Verkürzung des Anwendungsbereichs einer Steuerbegünstigung, sofern z.B. über Begriffsbestimmungen bestimmte Bereiche aus der Begünstigung ausgenommen werden. Zur Wahrung der Vorhersehbarkeitsformel ist aber die vom Gesetzgeber regelmäßig verwendete Formulierung der „näheren Begriffsbestimmung“ als ausreichend zu betrachten. Dabei kann nur die Position der Ermächtigungsgrundlage im Gesetz als – wenn auch geringe – Gefahr angesehen werden.[988]

987 BVerfG, Urteil vom 20. April 2004 – 1 BvR 905/00, 1 BvR 1748/99 –, BVerfGE 110, 274.

988 Vgl. dazu schon oben C. VII., Seite 159 bzw. F. IV. 2. a), Seite 289.

V. Delegationen im Zusammenhang mit dem Steuertarif

Von den Sonderfällen abgesehen bilden die Delegationen im Zusammenhang mit dem Steuertarif die letzte noch zu überprüfende Kategorie.

1. Delegationsverbote

Dabei ist zunächst wieder die Frage nach der Grundrechtsrelevanz zu stellen. Wie bereits festgestellt nimmt der Gesetzgeber mit der grundlegenden Belastungsentscheidung die wesentlichen Elemente des Steuergegenstands und der Bestimmung von Steuerentstehung und Steuerschuldner vorweg. Damit ist die Entscheidung für die Besteuerung eines bestimmten Vorgangs bereits erfolgt und Ausnahmefälle in Form von Steuerbefreiungen oder Steuerentlastungen sind festgelegt. Folglich steht mit diesen Regelungen auch der grundrechtlich relevante Eingriff bereits fest. Der Steuertarif regelt durch die Ermittlung des tatsächlich zu zahlenden Betrags die Reichweite des steuerlichen Zugriffs. In Bezug auf die grundrechtliche Relevanz werden damit alle bisher genannten Fragestellungen an dieser Stelle erneut aufgeworfen. Beim Steuerschuldner, aber im Verbrauchsteuerrecht insbesondere beim Steuerlastträger, kann durch die Ausgestaltung des Steuertarifs die Gefahr einer für die Art. 12 und 14 GG relevanten Erdrosselungswirkung begründet werden. Bei der Frage nach Voraussetzungen für bestimmte tarifäre Vergünstigungen und den damit verbundenen Differenzierungskriterien stellen sich identische Fragen wie bei den Steuerbefreiungen und Steuerentlastungen. Bei der Überprüfung der Delegationen im Zusammenhang mit dem Steuertarif werden alle diese Fragestellungen zusammengeführt und zugespitzt.

Zu beachten ist insbesondere, dass sich die Regelungen zum Steuertarif nur bedingt von der grundlegenden Belastungsentscheidung abkoppeln lassen, denn hier wird die Entscheidung über die Schwere der grundrechtlichen Belastung getroffen, die ja durchaus bei den vielen mit dem besonderen Verbrauchsteuerrecht verfolgten Lenkungszielen beabsichtigt ist.[989] Wie schon bei den Regelungen zum Steuergegenstand ist daher auch hier aus den gleichen Gründen festzuhalten, dass diese Kategorie eher als delegationsfeindlich bezeichnet werden muss. Diese Erwägungen scheinen auch den Gesetzgeber zu leiten, da die Anzahl der Delegationen in dieser Kategorie fast ebenso gering ist wie bei den Steuergegenständen.

989 Vgl. dazu oben E. I. 2. b) dd) (2), Seiten 231 f.

a) Vereinfachungen und Konkretisierungen zur Bestimmung der Bemessungsgrundlage

Die erste Gruppe in dieser Kategorie bilden zunächst die Ermächtigungsgrundlagen, die dem Verordnungsgeber Vereinfachungen oder Konkretisierungen zur Ermittlung der Bemessungsgrundlage ermöglichen. In den Verbrauchsteuergesetzen sind bereits die Orientierungsmaßstäbe für die Bemessungsgrundlage vorgegeben, wie z.B. die Orientierung an Menge oder Energiegehalt eines Steuergegenstands. Die Ermächtigungsgrundlagen ermöglichen es dem Verordnungsgeber lediglich, bei der Ermittlung der tatsächlichen Höhe der Bemessungsgrundlage Vereinfachungen vorzusehen. Als Beispiel für in allen Gesetzen des besonderen Verbrauchsteuerrechts enthaltene Delegationen kann hier die Regelung des § 2 Abs. 3 Nr. 3 AlkStG herangezogen werden. Hiernach kann der Verordnungsgeber zur Durchführung von Rechtsakten der Europäischen Union durch Rechtsverordnung anordnen, dass die Alkoholmenge als in Litern ausgedrücktes Volumen auf eine Temperatur von 20 Grad Celsius bezogen wird, sowie das Verfahren bestimmen, wie Alkoholart, Alkoholgehalt und Alkoholmenge sowie der Gehalt an Nebenbestandteilen in Waren, die der Alkoholsteuer unterliegen oder unterliegen können, ermittelt werden und anzugeben sind. Damit ist im Gesetz sogar schon die für die Ermittlung des Alkohols entscheidende Normtemperatur vorgegeben, womit der Verordnungsgeber nur noch die Festlegung der Ermittlungsmethoden vornehmen kann. Dabei dürfte es durch dabei vorgenommenen Vereinfachungen kaum möglich sein, die Grenze der Erdrosselungswirkung zu überschreiten oder gar so wesentlich von der Besteuerungsvorgabe der grundlegenden Belastungsentscheidung abzuweichen, dass die Schwelle zum Delegationsverbot mit diesen Regelungen überschritten werden könnte. Folglich sind diese Ermächtigungsgrundlagen wegen ihres engen Spielraumes im Hinblick auf mögliche Delegationsverbote unbedenklich.

b) Abänderung bzw. Festlegung von Steuersätzen

Dies sieht bei der in einigen Gesetzen vorgesehenen Möglichkeit zur Abänderung bzw. Festlegung von Steuersätzen auf den ersten Blick anders aus. Hier wird dem Verordnungsgeber die Möglichkeit eingeräumt, Steuersätze selbst festzulegen. Damit liegt es in der Hand der Exekutive, die Reichweite des steuerlichen Zugriffs selbst zu entscheiden. In unbegrenzter Reichweite wäre eine solch weitgehende Ermächtigung zweifelsfrei als verfassungswidrig einzustufen. Dies gilt schon im Hinblick auf die mögliche Erdrosselungswirkung. Außerdem würde sich der Gesetzgeber bei seiner Entscheidung der steuerlichen Belastung nicht an der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit der Steuerschuldner bzw. der Steuerlast-

träger orientieren, da er ja gerade keine abschließende Entscheidung über die steuerliche Belastung träfe, sondern diese dem Verordnungsgeber überließe. Aus diesen Überlegungen heraus resultiert die Feststellung, dass die Bestimmung des Steuertarifs und damit die Entscheidung über die Reichweite des steuerlichen Eingriffs zur zentralen Aufgabe des demokratisch legitimierten Gesetzgebers gehört.[990] Deshalb ist diese Gruppe in Bezug auf ihre grundsätzliche Delegationsfeindlichkeit nur mit der Gruppe der Festlegung der Steuergegenstände vergleichbar. Eine verfassungsmäßige Delegation in diesem Bereich kann daher nur in sehr engen, ausdrücklich festgelegten Grenzen erfolgen.[991]

Die erste Möglichkeit zur Abänderung eines Steuersatzes befindet sich in § 2 Abs. 3 Nr. 2 AlkStG.[992] Die Ermächtigung ermöglicht zunächst die Anpassung des ermäßigten Steuersatzes für Verschlusskleinbrennereien. Mit diesem ermäßigten Steuersatz soll der Nachteil ausgeglichen werden, den diese im Vergleich zu Abfindungsbrennereien haben, weil letztere durch die Regelungen zur steuerfreien Überausbeute begünstigt werden.[993] Für den Fall der Abschaffung oder Änderung der steuerfreien Überausbeute kann der Verordnungsgeber ebenfalls die dadurch notwendig werdende Anpassung bei den Steuersätzen vornehmen, um unter dem Strich eine Gleichbehandlung von Abfindungsbrennereien und Verschlusskleinbrennereien zu gewährleisten. Aus diesem Zusammenhang leitet sich eine erhebliche Einschränkung der Gestaltungsfreiheit des Verordnungsgebers ab. Problematisch ist an der Delegation jedoch, dass aufgrund der produktionsbedingt schwankenden Überausbeute eine genaue Berechnung dieses „Gesamtpaketes" kaum möglich erscheint. Es bleibt daher die Frage, mit welchem sinkenden bzw. steigenden Steuersatz eine Abänderung von 1 Liter Alkohol bei der steuerfreien Überausbeute aufzufangen wäre, um die Gleichbehandlung von Verschlusskleinbrennereien und Abfindungsbrennern weiterhin zu gewährleisten. Durch eine Orientierung am Regelsteuersatz und eine durchschnittliche Bewertung der üblichen Überausbeute ist dieser Spielraum jedoch eher gering. Daher erscheint diese Delegation zwar bedenklich, führt aber im Ergebnis nicht zu einem Delegationsverbot. Hier wäre dem Gesetzgeber zumindest anzuraten, in der Gesetzesbegründung zur Bewertung dieses Begünstigungsverhältnisses in diesem grundrechtlich

990 Vgl. dazu oben ausführlich E. 2. b) dd) (1), Seiten 221 ff.

991 Vgl. zur detaillierten Erläuterung der Funktionsweisen oben C. V. 2. b), Seiten 146 f.

992 § 2 Abs. 3 Nr. 2 AlkStG: „Das Bundesministerium der Finanzen wird ermächtigt, durch Rechtsverordnung ohne Zustimmung des Bundesrates […]
2. zur steuerlichen Gleichbehandlung von in einer Abfindungsbrennerei oder von einem Stoffbesitzer und in Verschlussbrennereien mit einer Jahreserzeugung bis 4 hl A gewonnenem Alkohol bei einer Änderung der zulässigen steuerfreien Überausbeute den ermäßigten Steuersatz nach Absatz 2 Satz 1 Nummer 2 anzupassen; […]".

993 Vgl. oben C. V. 2. b), Seiten 146 f.

so sensiblen Bereich genau Stellung zu beziehen, statt die Vorschrift nur kommentarlos in das Gesetz aufzunehmen, um einer entsprechenden Gefahr zu begegnen. Diese Chance wurde aber bei der Einführung der Vorschrift versäumt und der Fehler durch ständige Rückverweisung auf die Vorgängervorschrift fortgeschrieben.[994]

Mit der Regelung des § 66 Abs. 1 Nr. 3 b) EnergieStG[995] erhält der Verordnungsgeber die Möglichkeit, von den für bestimmte Fälle vorgesehenen Steuersätzen des § 2 Abs. 4 EnergieStG abweichende Steuersätze festzulegen, sofern er sich bei dieser Festlegung an den Heizwertunterschieden solcher Energieerzeugnisse orientiert.[996] Abgesehen von diesem Orientierungserfordernis ist die Reichweite der Delegation nur sehr schwer zu bestimmen. Die abweichend festlegbaren Steuersätze beziehen sich auf solche Steuergegenstände, die nur über den Auffangtatbestand des § 1 Abs. 3 EnergieStG überhaupt in den Anwendungsbereich des Gesetzes gelangt sind. Für solche sieht der § 2 Abs. 4 EnergieStG Steuersätze vor, indem er sich an den in den § 2 Abs. 1 bis 3 EnergieStG ausdrücklich genannten Steuersätzen orientiert und das betreffende Energieerzeugnis im Wege eines Verwendungs- und Beschaffenheitsvergleichs dort entsprechend zuordnet. Beweggrund des Gesetzgebers zur Schaffung der Ermächtigungsgrundlage zur Festlegung von Steuersätzen, die von diesem gesetzlich vorgegebenen Programm abweichen, kann wohl nur der Wunsch nach Vermeidung unangemessener wirtschaftlicher Belastungen sein. Führt die Vergleichsbesteuerung im Einzelfall zu eigentlich nicht beabsichtigten und vom Gesetzgeber nicht vorhergesehenen Härtefällen, so kann der Verordnungsgeber solche Fälle kurzfristig durch eine entsprechende Regelung in der Verordnung auffangen. Leider findet sich für diese Interpretation der Ermächtigungsgrundlage erneut kein Anhaltspunkt in der Ge-

994 BT-Drucks. 17/12301, Seite 28 mit Verweis auf das Branntweinmonopolgesetz; dort dann BT-Drucks. 16/12257, Seite 81; dann wiederum zur Einführung dieser Ermächtigungsgrundlage durch das zweite Gesetz zur Änderung von Verbrauchsteuergesetzen v. 26. Mai 1998, BGBl. I 1121, 1122; mit der dazugehörigen Begründung in BT-Drucks. 13/9956, Seite 9; dort fehlt dann jede Ausführung zum Hintergrund der Einführung der Ermächtigungsgrundlage.

995 § 66 Abs. 1 Nr. 3 b): „Das Bundesministerium der Finanzen wird ermächtigt, zur Durchführung dieses Gesetzes durch Rechtsverordnung ohne Zustimmung des Bundesrates […]
3. zur Verfahrensvereinfachung, zur Vermeidung unangemessener wirtschaftlicher Belastungen sowie zur Sicherung der Gleichmäßigkeit der Besteuerung und des Steueraufkommens Bestimmungen zu den §§ 1 bis 3b zu erlassen und dabei insbesondere […]
b) für Energieerzeugnisse nach § 1 Abs. 3 unter Berücksichtigung der Heizwertunterschiede abweichend von § 2 Abs. 4 besondere Steuersätze festzusetzen […]".

996 Vgl. oben C. V. 2. b), Seiten 146 f.

setzesbegründung, weshalb eine solche Absicht nur mit viel Mühe aus den Umständen der Regelung abgeleitet werden kann. Aufgrund dessen besteht die Gefahr für den Gesetzgeber, dass ein Gericht hier auch zu anderen Schlussfolgerungen kommen kann. Delegationsrechtlich ist die Vorschrift bei diesem Interpretationsansatz unproblematisch im Hinblick auf eine mögliche Erdrosselungswirkung, da durch sie ja gerade solche Härten abgemildert bzw. aufgefangen werden können. Fraglich ist jedoch, wie weit der Verordnungsgeber hier eine Absenkung vornehmen kann und ob der Gesetzgeber damit die ihm obliegende grundlegende Belastungsentscheidung aus der Hand gibt. Zu berücksichtigen ist jedoch, dass durch die vom Gesetzgeber vorgesehene Orientierung an den Heizwertunterschieden eine erhebliche Begrenzung des Entscheidungsspielraums des Verordnungsgebers vorgenommen wird. Sofern der hier vertretene Interpretationsansatz der Vorschrift auch vor Gericht als zutreffend gewertet wird, ist die Ermächtigungsgrundlage in Bezug auf ein Delegationsverbot als verfassungsgemäß zu werten. Auch hier könnte der Gesetzgeber durch eine sorgfältigere Begründung im Gesetzgebungsverfahren für mehr Klarheit und Rechtssicherheit sorgen.

In dieser Gruppe verbleiben schließlich die beiden Ermächtigungsgrundlagen zur Abänderung der Steuersätze in § 2 Abs. 5 und 6 TabakStG. Ersterer ermöglicht dem Verordnungsgeber im Fall einer Änderung der Mindeststeuersätze für Tabakwaren[997] eine Anpassung der nationalen Steuersätze bis zu einer Höhe, bei der die vorgegebenen Mindeststeuersätze wieder eingehalten werden.[998] Im besonderen Verbrauchsteuerrecht stellt der § 2 Abs. 5 TabakStG die wohl einzige Delegationsnorm dar, bei deren Einführung beim Gesetzgeber Zweifel an einer entsprechenden Delegationsfähigkeit der Thematik aufkamen, wodurch sich auch in

997 Genauer des gewichteten durchschnittlichen Kleinverkaufspreises; vgl. dazu ausführlich oben C. V. 2. b), Seiten 146 ff.

998 § 2 Abs. 5 TabakStG: „Das Bundesministerium der Finanzen wird ermächtigt, durch Rechtsverordnung ohne Zustimmung des Bundesrates zur Durchführung der Richtlinie 92/79/EWG des Rates zur Annäherung der Verbrauchsteuern auf Zigaretten vom 19. Oktober 1992 (ABl. L 316 vom 31.10.1992, S. 8, L 19 vom 27.1.1995, S. 52), die zuletzt durch die Richtlinie 2010/12/EU (ABl. L 50 vom 27.2.2010, S. 1) geändert worden ist, in der jeweils geltenden Fassung die Tabaksteuer auf Zigaretten durch Änderung des Absatzes 1 Nummer 1 zu erhöhen, wenn die in Artikel 2 der Richtlinie 92/79/EWG festgelegte globale Verbrauchsteuer auf den gewichteten durchschnittlichen Kleinverkaufspreis für Zigaretten unterschritten wird. Dabei ist die erhöhte Tabaksteuer so festzusetzen, dass sie, bezogen auf diesen gewichteten durchschnittlichen Kleinverkaufspreis für Zigaretten, der globalen Verbrauchsteuer entspricht und der Betrag des Stücksteueranteils gleich dem Betrag aus dem wertabhängigen Tabaksteueranteil und der Umsatzsteuer ist. Die so errechneten Steueranteile werden anschließend auf zwei Stellen nach dem Komma gerundet.“; zur Bedeutung und Funktionsweise vgl. ebenfalls C. V. 2. b), Seiten 146 ff.

der Literatur eine entsprechende Diskussion entfaltete.[999] Allerdings geht der Gesetzgeber hier aufgrund der klaren Vorgaben aus dem EU-Recht und der ausdrücklichen Begrenzung der Reichweite der Delegation nicht über die Schwelle eines Delegationsverbots hinaus. Durch die möglicherweise notwendigen Anpassungen kommt der Verordnungsgeber daher weder in die Nähe einer Erdrosselungswirkung, noch kann er in irgendeiner Form einer von der ursprünglichen Belastungsentscheidung des Gesetzgebers abweichenden eigenen Steuerpolitik nachgehen. Diese Ermächtigungsgrundlage ist daher verfassungsrechtlich im Hinblick auf ein mögliches Delegationsverbot nicht zu beanstanden.

Zu beachten ist diesbezüglich noch, dass sich die Ermächtigungsgrundlage auf die Umsetzung von künftigem Unionsrecht bezieht. Bei solchen Ermächtigungsgrundlagen bestehen teilweise Bedenken, ob eine solche Vorgehensweise überhaupt mit deutschem Verfassungsrecht vereinbar ist.[1000] Das Bundesverfassungsgericht hat diesbezüglich keine grundlegenden Bedenken geäußert.[1001] Solchen wird hier ebenfalls durch die eindeutige Begrenzung des Entscheidungsspielraums des Verordnungsgebers begegnet. Damit besteht nicht die Gefahr, dass der Gesetzgeber eine zu weite Ermächtigung erteilt, weil er die Reichweite der Änderungsnotwendigkeiten durch das zukünftige Unionsrecht nicht absehen kann.[1002]

Auch die Ermächtigungsgrundlage des § 2 Abs. 6 TabakStG ermöglicht dem Verordnungsgeber eine Anpassung der Steuersätze, hier jedoch zur Vermeidung eines Kaskadeneffekts bei einer Erhöhung der Umsatzsteuersätze.[1003] Die Regelung des § 2 Abs. 6 TabakStG ist insofern in ihrem jeweiligen Anwendungsfall zusätzlich vom Willen des Gesetzgebers der Umsatzsteuer getragen, denn bei der Anhebung der Steuersätze in diesem Bereich weiß der Gesetzgeber um die Auswirkung auf die Tabaksteuer. Zwar könnte der Gesetzgeber im Falle einer Erhöhung der Umsatzsteuersätze auch gleich auf gesetzlicher Ebene dem bereits beschriebenen Kaskadeneffekt vorbeugen und mit der Änderung des Umsatzsteuergesetzes zugleich ein Anpassung der Tabaksteuer vornehmen. Durch die Regelungsmöglichkeit im Tabaksteuergesetz wird aber dem „Übersehen" des Gesetzgebers der Umsatzsteuer entgegengewirkt und sein Gesetzgebungsverfahren um die Anpassungsnotwendigkeit im Tabaksteuerrecht vereinfacht. Wie schon bei § 2 Abs.

999 Vgl. dazu ausführlich oben C. V. 2. b), Seiten 146 ff.

1000 *Dreier* in *Dreier*, Art. 20 (Demokratie) Rz. 121 m.w.N.; *Remmert* in *Maunz/Dürig*, Art. 80 Rz. 117.

1001 BVerfGE 47, 285, 312.

1002 Vgl. so schon oben zu dieser Problematik im Zusammenhang mit den Steuergegenständen F. I. 1. A), Seite 253.

1003 Vgl. dazu ausführlich oben C. V. 2. b), Seiten 146 ff.

5 TabakStG bestehen auch hier wegen der ausdrücklichen engen Begrenzung und dem hinzutretenden Willen des Gesetzgebers der Umsatzsteuer keine Bedenken in Bezug auf ein Delegationsverbot.

c) Konkretisierung von Voraussetzungen für ermäßigte Steuersätze

In der Kategorie des Steuertarifs verbleibt die Gruppe der Ermächtigungsgrundlagen, die die Konkretisierung der Voraussetzungen für ermäßigte Steuersätze beinhalten. Für die Schwelle des Delegationsverbots ist hier, wie schon bei der Konkretisierung von Voraussetzungen für die Steuerbefreiungen bzw. den Steuerentlastungen, zu beachten, dass durch die tarifäre Ermäßigung der Steuerlast im Ergebnis eine Verkürzung des Grundrechtseingriffs erfolgt, weshalb einzig die Einhaltung des Art. 3 Abs. 1 GG in seiner bereichsspezifischen Konkretisierung im Steuerrecht maßgeblich wird.[1004] Auch hier darf der Verordnungsgeber keinen Entfaltungsspielraum für die Verfolgung einer eigenen Besteuerungspolitik bekommen. Wegen der Besonderheiten auf der Rechtfertigungsebene des Art. 3 Abs. 1 GG gilt dies umso mehr, je mehr die Differenzierungskriterien personenbezogen sind und je weniger der Betroffene das Kriterium der Ungleichbehandlung beeinflussen kann.[1005] Wegen der Verknüpfung mit den Bestimmtheitsanforderungen an die eigentliche gesetzliche Regelung zu den Tatbestandsvoraussetzungen eines ermäßigten Steuertarifs gilt hier ebenso,[1006] dass die Schwelle zu einem Delegationsverbot nur dann überschritten werden kann, wenn durch die Konkretisierung eine erhebliche Erweiterung oder Verkürzung des begünstigten Personenkreises derart herbeigeführt wird, dass dadurch eine Ungleichbehandlung von Personengruppen entsteht, die nicht mehr von einem vom Gesetzgeber vorgezeichneten außerfiskalischen Förderungs- oder Lenkungsziel gedeckt wird.[1007]

Die in dieser Gruppe vorhandenen Ermächtigungsgrundlagen sind daher zur Bewertung eines möglichen Delegationsverbots auf ihre Reichweite hin zu überprüfen. Dabei tritt auch hier das Problem auf, dass der Gesetzgeber in § 29 Abs. 1 Nr. 3 BierStG, § 66 Abs. 1 Nr. 3 c) und d) EnergieStG, § 2 Abs. 3 Nr. 1 AlkStG und § 1 Abs. 9 TabakStG unspezifisch den „Erlass von Vorschriften“ zu den gesetzlichen Regelungen über den ermäßigten Steuertarif ermöglicht.

1004 Vgl. dazu ausführlich oben F. IV. 1. a), Seiten 283 ff.
1005 Vgl. dazu ausführlich oben E. I. 2. b) dd) (1) (dd), Seiten 226 ff.
1006 Vgl. dazu entsprechend die Ausführungen zur Konkretisierung von Voraussetzungen bei der Steuerbefreiung F. IV. 1. a), Seiten 283 ff.
1007 Vgl. dazu oben ausfürlich E. I. 2. b) dd) (1) (dd), Seiten 226 ff.

Diese Problematik soll anhand des § 29 Abs. 3 Nr. 2 BierStG[1008] beispielhaft verdeutlicht werden. Abgesehen von einer Hervorhebung der Frage des steuerrechtlichen Wirksamkeitszeitpunkts bei einem Wechsel der Voraussetzungen enthält die Ermächtigungsgrundlage nur durch die Zweckbestimmung im Einleitungssatz eine Begrenzung ihrer Reichweite. Hier verwendet der Gesetzgeber die Begriffe der „Sicherung des Steueraufkommens" und „Wahrung der Gleichmäßigkeit der Besteuerung". Aus dieser Zweckbestimmung kann jedoch, anders als in vorhergehenden Fällen[1009], eine Reichweitenbegrenzung zumindest im Ansatz abgeleitet werden. Denn der ermäßigte Steuersatz soll zur Aufrechterhaltung der Brauereienvielfalt in Deutschland kleinere Brauereien fördern.[1010] Dieses Förderungsziel könnten sich aber auch größere Brauereien durch eine künstliche Aufspaltung „erschleichen", weshalb die Steuervergünstigung nur unabhängigen Brauereien zugutekommen soll. Um nun im Sinne der Gleichbehandlung eine einheitliche Bewertung dieses Merkmales vornehmen zu können, wird dem Verordnungsgeber die Konkretisierung des Begriffs der „Unabhängigkeit" überlassen. Dabei erhält er zwar möglicherweise in Detailfragen einen gewissen Entscheidungsspielraum, dieser geht aber kaum über den vorbeschriebenen Zweck der ermäßigten Steuer für kleinere Brauereien hinaus. Daher kann der Verordnungsgeber hier nicht in einem Maße eine Unterscheidung verschiedener Personengruppen herbeiführen, die abseits vom gesetzlich vorgeschriebenen Förderungs- bzw. Lenkungsziel liegt. Von einem Delegationsverbot kann hier daher nicht ausgegangen werden. Der Gesetzgeber hat hier durch die notwendige Bestimmtheit der gesetzlichen Grundlage gleichzeitig auch für eine Reichweitenbegrenzung der Ermächtigungsgrundlage gesorgt.

Eine damit vergleichbare Feststellung lässt sich bei der Prüfung von § 66 Abs. 1 Nr. 3 c) und d) EnergieStG treffen. Hier werden ebenfalls die Voraussetzungen für die ermäßigten Steuersätze für die Kraftstoffverwendung in begünstigten Anlagen nach § 3 und § 3a EnergieStG zur „Vermeidung unangemessener wirt-

1008 § 29 Abs. 3 Nr. 2 BierStG: „Das Bundesministerium der Finanzen wird ermächtigt, durch Rechtsverordnung mit Zustimmung des Bundesrates zur Sicherung des Steueraufkommens und zur Wahrung der Gleichmäßigkeit der Besteuerung […]
2. Vorschriften zur Steuerermäßigung nach § 2 Absatz 2 bis 5, insbesondere zum Besteuerungsverfahren zu erlassen und dabei vorzusehen, dass ein Wechsel in der Abhängigkeit oder Unabhängigkeit von Brauereien (§ 2 Absatz 3) erst zum Beginn des folgenden Kalenderjahres steuerlich wirksam wird, […]."

1009 Vgl. zu untauglichen Verwendung der Zweckbestimmung „Sicherung des Steueraufkommens" und „Vermeidung unangemessener wirtschaftlicher Nachteile" ausführlich oben F. I. 1. c) bb), Seite 257 f.

1010 *Schröer-Schallenberg* in *Bongartz/Schröer-Schallenberg*, Rz. G 289 ff.

schaftlicher Belastungen sowie zur Sicherung der Gleichmäßigkeit der Besteuerung“ durch den Verordnungsgeber näher bestimmt. Wie bei § 29 Abs. 3 Nr. 2 BierStG wird schon durch die gesetzliche Ausgestaltung das mit der Differenzierung angestrebte Förderungs- bzw. Lenkungsziel so vorgezeichnet, dass dem Verordnungsgeber kein zu einem Delegationsverbot führender ausreichender Spielraum verbleibt.

Dies gilt erst recht, wenn – wie im Falle des § 11 Nr. 8 a) StromStG oder § 66 Abs. 1 Nr. 12 und 13 EnergieStG – lediglich die Ausgestaltung eines Erlaubnisverfahrens bzw. eines Verfahrens zur Absicherung gegen Steuermissbrauch auf den Verordnungsgeber delegiert wird, so dass kein derart weiter Spielraum verbleibt, dass er zu einer Verfassungswidrigkeit aufgrund eines entsprechenden Delegationsverbots führen könnte.

Im Ergebnis bestehen hier trotz einer gewissen Sorglosigkeit des Gesetzgebers in Bezug auf eine eindeutige Begrenzung der Ermächtigungsgrundlagen keine Bedenken in Bezug auf die Delegationsfähigkeit der fraglichen Regelungen.

2. Anforderungen an die Ermächtigungsgrundlage

Schließlich sind auch die Ermächtigungsgrundlagen dieser Kategorie auf die Einhaltung der Vorgaben des Art. 80 Abs. 1 Satz 2 GG zu überprüfen.

a) Vereinfachungen und Konkretisierungen zur Bestimmung der Bemessungsgrundlage

Schon zur Vermeidung eines möglichen Delegationsverbots sind die Ermächtigungsgrundlagen dieser Gruppe im Gesetz deutlich umschrieben und in ihrer Reichweite begrenzt, weshalb Inhalt und Reichweite der Ermächtigungsgrundlagen im Sinne der der Selbstentscheidungs- und der Programmformel unbedenklich erscheinen. Durch diese Vorgaben lässt sich für den Rechtsanwender auch ohne weiteres vorhersehen, wie und in welchem Umfang der Verordnungsgeber von der Ermächtigung Gebrauch machen kann.

b) Abänderung bzw. Festlegung von Steuersätzen

Wegen der vom Gesetzgeber bei diesen Ermächtigungsgrundlagen vorgenommenen sehr genauen Vorzeichnung des Spielraumes des Verordnungsgebers bestehen keine Bedenken im Hinblick auf die Einhaltung der Selbstentscheidungs- und der Programmformel. Auch der Regelungsgegenstand ist für den Rechtsanwender unproblematisch aus der Ermächtigungsgrundlage abzuleiten und damit sind die

Verordnungsregelungen vorhersehbar. Insbesondere bei den viel diskutierten Ermächtigungsgrundlagen des § 2 Abs. 5 und Abs. 6 TabakStG kann exakt abgelesen werden, wann und in welchem Umfang der Verordnungsgeber von der Delegation Gebrauch machen wird. Die aufgrund der Nähe zum Delegationsverbot hier vom Gesetzgeber an den Tag gelegte Sorgfalt lässt keinen Raum für Bedenken bei dieser Gruppe der Ermächtigungsgrundlagen zur Abänderung bzw. zur Festlegung von Steuersätzen.

Einzig die in § 2 Abs. 3 Nr. 2 AlkStG vorgesehene Möglichkeit zur Anpassung des ermäßigten Steuersatzes für Verschlusskleinbrennereien erscheint problematisch. Dies liegt an der schon im Rahmen des Delegationsverbots dargestellten unklaren Berechnungsgrundlage für die Steuersätze, was im Hinblick auf die Vorhersehbarkeitsformel zu Bedenken führen könnte. Zwar wird dem Rechtsanwender deutlich, dass eine Anpassung im Falle der Änderung der Ausbeutesätze durch den Verordnungsgeber vorgenommen werden kann. Es ist jedoch weder aus der Ermächtigungsgrundlage selbst, noch aus dem Gesamtzusammenhang des Gesetzes oder der Begründung ableitbar, in welchem Umfang eine Anpassung vorgenommen werden kann, da dem Verordnungsgeber hier ein kleiner Spielraum verbleibt. Dies wirft Bedenken auf, ob diese Regelung mit der Vorhersehbarkeitsformel vereinbar ist, im Ergebnis ist der verbleibende Spielraum aber zu klein, um von einem klaren Verstoß gegen Art. 80 Abs. 1 Satz 2 GG auszugehen. Die bei § 2 Abs. 6 TabakStG an den Tag gelegte Sorgfalt bei der Vorgabe zur Berechnung der Anpassungshöhe lässt der Gesetzgeber hier leider vermissen.

c) Konkretisierung von Voraussetzungen für ermäßigte Steuersätze

Im Gegensatz zu den vorhergehenden Gruppen sind die Ermächtigungsgrundlagen zur Konkretisierung von Voraussetzungen für ermäßigte Steuersätze nicht so sorgfältig in Bezug auf eine Begrenzung formuliert. Dies könnte für die Einhaltung der Vorhersehbarkeitsformel problematisch sein. Bei der Konkretisierung der Voraussetzungen stellt sich die Frage, ob der Rechtsanwender eine nähere Begriffsbestimmung aufgrund der Ausgestaltung der Ermächtigungsgrundlage erwarten konnte. Auch hier steigen die Anforderungen, je weitergehender der Spielraum bei der Delegation wird. Jedoch ist in Bezug auf die Vorhersehbarkeit festzustellen, dass die bei der Prüfung des Delegationsverbots noch kritisierte Verwendung der Formulierung „Vorschriften zu erlassen“ oder „Begriffsbestimmungen vorzunehmen“ zur Wahrung der Vorhersehbarkeitsformel als ausreichend zu bewerten ist.[1011] Es liegt im Steuerrecht gerade in der Natur der Sache,

1011 Mit identischer Feststellung so schon oben F. III. 2. c), Seite 277.

dass mit einer näheren Begriffsbestimmung oder einem Erlass von Vorschriften eine Konkretisierung der gegebenenfalls im Wortlaut des Gesetzes noch nicht genau bestimmten Voraussetzungen erfolgen soll. Daher kann ein Rechtsanwender hier mit einer näheren Begriffsbestimmung rechnen und zwar unabhängig von der Frage, ob eine Erweiterung oder eine Verengung der betroffenen Sachverhalte durch den Verordnungsgeber erfolgen wird.

In Bezug auf die Selbstentscheidungsformel und die Einhaltung der Programmformel bestehen schon wegen der im Kapitel zum Delegationsverbot festgestellten notwendigen gesetzlichen Vorzeichnung der tragenden Voraussetzungen keine verfassungsrechtlichen Bedenken.

3. Schlussfolgerung für Delegationen im Zusammenhang mit dem Steuertarif

Die Prüfung der Ermächtigungsgrundlagen aus der Kategorie des Steuertarifs hat gezeigt, dass sich die bisher bereits diskutierten Fragestellungen an dieser Stelle wiederholen und zuspitzen, weil durch den Steuertarif die Reichweite des grundrechtlichen Eingriffs festgelegt wird. Diese Kategorie ist als grundsätzlich delegationsfeindlich zu bezeichnen. Eine Übertragung von Rechtsetzungsmacht an die Exekutive kann daher hier nur unter sehr engen Voraussetzungen erfolgen. Dieser Problematik ist sich der Gesetzgeber des besonderen Verbrauchsteuerrechts auch bewusst, was sich an der geringen Anzahl der Ermächtigungsgrundlagen und der hohen Sorgfalt bei der Reichweitenbegrenzung zeigt. Lediglich bei der Gruppe der Konkretisierung von Voraussetzungen für ermäßigte Steuersätze geht der Gesetzgeber trotz eines vergleichbaren Risikos für eine Verfassungswidrigkeit zu weit. Dies ist angesichts der ansonsten so vorsichtigen Herangehensweise in dieser Kategorie erstaunlich. Gleichwohl wird durch die hinreichende Bestimmtheit der Steuerbegünstigung im Gesetz letztlich eine Verfassungswidrigkeit vermeiden.

Auch hier zeigt sich, dass bei der Prüfung der Bestimmtheitstrias des Art. 80 Abs. 1 Satz 2 GG nur die Vorhersehbarkeitsformel weitere Ansätze für eine mögliche Verfassungswidrigkeit bietet. Dies liegt auch hier an dem Umstand, dass schon die Bestimmtheitsanforderungen an das Gesetz eine so hinreichende Vorzeichnung der wesentlichen Entscheidungen über die Belastungshöhe notwendig machen, dass für eine zusätzliche Bestimmtheitsprüfung der Delegation kaum Raum bleibt.

VI. Delegationen im Zusammenhang mit europäischem Beihilferecht

Als einzig zu prüfende Gruppe aus der Kategorie der Sonderfälle verbleiben die Delegationen, die auf das europäische Beihilferecht zurückzuführen sind.[1012] In den Unterfällen der Unternehmen in Schwierigkeiten sowie der Transparenzpflichten sollen die Ermächtigungsgrundlagen im Hinblick auf ein mögliches Delegationsverbot und die Einhaltung der Anforderungen der Bestimmtheitstrias nach Art. 80 Abs. 1 Satz 2 GG überprüft werden.

1. Unternehmen in Schwierigkeiten und Rückforderungsverfahren

Aus dem EU-Beihilferecht ergibt sich für den Gesetzgeber die Notwendigkeit, beihilferelevante Steuerbegünstigungen nur Unternehmen zu gewähren, die sich nicht in wirtschaftlichen Schwierigkeiten befinden oder Gegenstand eines Rückforderungsverfahrens sind. Dazu wurden § 3b EnergieStG und § 2a StromStG eingeführt, die für beihilferelevante Begünstigungen neben der Festlegung, dass eine Gewährung der Steuerbegünstigung unzulässig ist, auch Anzeige- bzw. Meldepflichten vorsehen.[1013] Die dazugehörige verfahrenstechnische Umsetzung wird durch § 66 Abs. 1 Nr. 3 e) EnergieStG[1014] bzw. § 11 Nr. 2 b) StromStG auf den Verordnungsgeber übertragen.

Für die Beurteilung eines möglichen Delegationsverbots ist hier zunächst zu ermitteln, was der Gesetzgeber mit § 66 Abs. 1 Nr. 3 e) EnergieStG bzw. § 11 Nr. 2 b) StromStG delegieren wollte. Erneut beschränkt er sich darauf, dem Verordnungsgeber die nähere Bestimmung von Begriffen zu ermöglichen und zu den Anzeige- bzw. Meldepflichten ein entsprechendes Verfahren einzuführen. Auch

1012 Vgl. dazu oben B. III. 4. b), Seiten 94 ff.

1013 Vgl. dazu oben C. VI., Seiten 153 ff.

1014 § 66 Abs. 1 Nr. 3 e) EnergieStG: „Das Bundesministerium der Finanzen wird ermächtigt, zur Durchführung dieses Gesetzes durch Rechtsverordnung ohne Zustimmung des Bundesrates […]

3. zur Verfahrensvereinfachung, zur Vermeidung unangemessener wirtschaftlicher Belastungen sowie zur Sicherung der Gleichmäßigkeit der Besteuerung und des Steueraufkommens Bestimmungen zu den §§ 1 bis 3b zu erlassen und dabei insbesondere […]

e) die Begriffe des § 3b näher zu bestimmen und für die Mitteilungspflichten die Form, den Inhalt, den Umfang und die Art und Weise der Übermittlung festzulegen sowie besondere Bestimmungen, einschließlich der Fristen, innerhalb derer die Angaben zu machen sind, zu erlassen, […]“; die Regelung in § 11 Nr. 2 b) StromStG ist identisch.

in der Gesetzesbegründung wird ausschließlich auf diese beiden Zwecke Bezug genommen, wenn es dort heißt, dass durch Rechtsverordnung die Form, der Inhalt, der Umfang sowie die Art und Weise der Übermittlung der Mitteilungspflichten nach § 3b des Gesetzes festgelegt und besondere Vorgaben einschließlich der Fristen, innerhalb derer die Angaben zu machen sind, erlassen werden können.[1015]

Die mit dieser Umschreibung vorgenommene Ermächtigung ist in Bezug auf den vorgesehenen Delegationsgegenstand als unproblematisch zu werten. Im Ergebnis hat dies die gleichen Auswirkungen wie die nähere Begriffsbestimmung bei Steuerbefreiungen und Steuerentlastungen, denn das Greifen der Voraussetzungen des § 3b EnergieStG bzw. § 2a StromStG führt im Ergebnis zu einer Versagung der steuerlichen Begünstigung. Jene Gruppe von Delegationen war wegen der Bestimmtheitsanforderungen auf gesetzlicher Ebene im Regelfall unproblematisch.[1016] Auch hier sind die Voraussetzungen für eine Versagung auf gesetzlicher Ebene so hinreichend vorgezeichnet, dass dem Verordnungsgeber nur ein geringfügiger Spielraum verbleibt. Folglich besteht hier keine Delegationsverbot.

Weiterhin werden die Voraussetzungen des Art. 80 Abs. 1 Satz 2 GG unproblematisch eingehalten, weil der Rechtsanwender mit solchen Regelungen in der Verordnung aufgrund der Delegationsnorm rechnen kann und durch die hinreichende gesetzliche Vorzeichnung eine Begrenzung des Ausmaßes im Sinne der Programmformel erfolgt ist. Die Ermächtigungsgrundlage ist daher als unproblematisch zu bewerten.

Obwohl es nicht zum Untersuchungsgegenstand dieser Arbeit gehört muss hier erwähnt werden, was der Verordnungsgeber in Umsetzung der Ermächtigungsgrundlage macht. Wie bereits angedeutet erfolgt die Umsetzung der Versagung der steuerlichen Begünstigung im Gesetz nur unvollständig. Es fehlt jedwede Aussage zur Schaffung der dazu notwendigen Steuerentstehungstatbestände. Der Verordnungsgeber regelt aber eben solche in den §§ 11b und 11c EnergieStV bzw. §§ 1d und 1e der StromStV. Dabei schafft er nicht nur ein umfangreiches Programm aus Steuerentstehungstatbeständen, gleichzeitig werden auch erneute Entlastungen z.B. für den Fall einer später erfolgten Rückzahlung der rechtswidrigen Beihilfe geregelt.[1017] Diese umfangreichen Regelungen finden im Gesetz zwar zumindest einen Ausgangspunkt in der Feststellung, dass die steuerliche Vergünstigungen in den genannten Fällen nicht mehr gewährt werden dürfen, von

1015 BT-Drucks. 18/11493, Seite 56.

1016 Vgl. dazu oben F. IV. 1. a), Seiten 283 f.

1017 Vgl. umfassend zu den Regelungen in der Energie- bzw. Stromsteuerverordnung *Schröer-Schallenberg*, ZfZ 2018, 82 ff.

einer Ermächtigungsgrundlage für die vom Verordnungsgeber hier gefassten Regelungen ist allerdings nichts zu erkennen. Die Regelungen in der Verordnung sind daher wegen Verstoßes gegen den Vorbehalt des Gesetzes verfassungswidrig.[1018]

Die vorhergehenden Untersuchungen haben gezeigt, dass die Schaffung von Steuerentstehungstatbeständen und auch von Steuerentlastungsnormen im Wege der Rechtsverordnung durchaus möglich wäre, sofern die gesetzliche Ermächtigungsgrundlage mit entsprechender Sorgfalt formuliert ist. Dies ist jedoch hier nicht einmal im Ansatz erfolgt. Die Auswirkungen der Verfassungswidrigkeit dürften im Ergebnis jedoch gering sein. Selbst wenn ein Gericht die Vorschriften der §§ 11b und 11c EnergieStV bzw. §§ 1d und 1e der StromStV mangels gesetzlicher Grundlage für nichtig erachtete, so stammt doch ihre Grundlage aus dem EU-Beihilferecht, welches dem nationalen Recht an dieser Stelle vorgeht.[1019] Die in der Rechtsverordnung für nichtig befundenen Regelungen würden über diesen Umweg schließlich doch weiterhin Geltung entfalten. Da aber das EU-Recht keine Ermächtigungsgrundlage für eine nationale Rechtsverordnung bieten kann, bleiben die Regelungen in der Verordnung verfassungswidrig. Will sich der Gesetzgeber nicht mit der konkreten Umsetzung der europäischen Regelungen auf gesetzlicher Ebene beschäftigen, so muss er doch zumindest die Ermächtigungsgrundlage anders ausgestalten.

2. Transparenzpflichten

Aus dem EU-Recht folgt auch die Notwendigkeit zur Schaffung von Transparenzpflichten, die national durch die Energiesteuer- und Stromsteuer-Transparenzverordnung (EnSTransV)[1020] auf Grundlage von § 66 Abs. 1 Nr. 21 a)-g) EnergieStG[1021] und § 11 Nr. 13 a)-g) StromStG umgesetzt wurde. Ganz anders

1018 Mit einer entsprechenden Andeutung und dazugehöriger Kritik so schon *Schröer-Schallenberg*, ZfZ 2017, 314, 319.

1019 Vgl. dazu oben B. III. 4. b), Seiten 94 ff.

1020 VO v. 4. Mai 2016 (BGBl. I Seite 1152).

1021 § 66 Abs. 1 Nr. 21 EnergieStG: „Das Bundesministerium der Finanzen wird ermächtigt, zur Durchführung dieses Gesetzes durch Rechtsverordnung ohne Zustimmung des Bundesrates […]
21. zur Umsetzung der sich aus Durchführungsverordnungen des Rates auf Grund von Artikel 109 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union, Verordnungen der Kommission auf Grund von Artikel 108 Absatz 4 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union sowie Beschlüssen, Rahmen, Leitlinien oder Mitteilungen der Kommission zu den Artikeln 107 bis 109 des Vertrags über die Arbeits-

als im vorhergehenden Fall ist der Gesetzgeber hier in seiner Ermächtigungsgrundlage außerordentlich ausführlich geworden. Dies mag vor allem daran liegen, dass es neben der Ermächtigungsgrundlage keine weitere gesetzliche Basis für die Umsetzung der Transparenzpflichten gibt. Die Delegationsnorm ist mit acht Untergliederungen und dem unmittelbaren Verweis auf die Grundlagen aus dem europäischen Recht so spezifisch, dass dem Verordnungsgeber nur ein minimaler, auf reine Verfahrensfragen beschränkter Entscheidungsspielraum verbleibt. Daher kann dahinstehen, ob durch die Transparenzpflichten weitere Grundrechtsbereiche betroffen sind, die außerhalb der bisher betrachteten „steuertypischen" Grundrechte liegen. Durch den geringen Spielraum ist der Verordnungsgeber nicht in der Lage die Intensität des Grundrechtseingriffs auf eine Schweele anzuheben, die ein Delegationsverbot bedeuten würde. Die detaillierten Vorgaben lassen ebenso wenig eine Verletzung von Art. 80 Abs. 1 Satz 2 GG erkennen.

Es ist unverständlich, warum der Gesetzgeber in diesen beiden Regelungsbereichen, die einen identischen Ursprung haben und im gleichen Zeitrahmen umzusetzen waren, einen so unterschiedlichen Grad an Sorgfalt walten lässt. Gerade in den Fällen der Nichtgewährung von steuerlichen Begünstigungen, deren Delegationsnormen zuletzt ins Gesetz aufgenommen wurden, zeigt sich das im Gesetzgebungsalltag wenig ausgeprägte Bewusstsein für die verfassungsrechtlichen Grenzen von Delegationen im besonderen Verbrauchsteuerrecht.

---

weise der Europäischen Union ergebenden unionsrechtlichen Veröffentlichungs-, Informations- und Transparenzverpflichtungen für die Gewährung staatlicher Beihilfen ergänzende Bestimmungen zu erlassen und dabei Folgendes zu regeln:

a) die Meldepflichten einschließlich des Verfahrens zur Erhebung der erforderlichen Informationen bei den Begünstigten zu bestimmen,
b) den Begünstigten Pflichten zum Nachweis der beihilferechtlichen Voraussetzungen aufzuerlegen,
c) die Art und Weise der Übermittlung der nach den Buchstaben a und b zu übermittelnden Daten zu regeln,
d) das Nähere über Form, Inhalt, Umfang, Verarbeitung, Nutzung und Sicherung der nach den Buchstaben a und b zu übermittelnden Daten zu bestimmen,
e) die Weitergabe und Veröffentlichung der nach den Buchstaben a und b zu übermittelnden Daten vorzusehen,
f) die Zuständigkeit für die Entgegennahme, Verarbeitung, Nutzung und Weitergabe der nach den Buchstaben a und b zu übermittelnden Daten zu regeln,
g) die Einhaltung der in den ergänzenden Bestimmungen normierten Verpflichtungen im Wege der Steueraufsicht sicherzustellen und zu regeln. Die für die Steueraufsicht geltenden Vorschriften der Abgabenordnung finden entsprechende Anwendung."; § 11 Nr. 13 a)-g) StromStG mit identischem Wortlaut.

G. Resümee und Ausblick

Die Übertragung von Rechtsetzungsbefugnissen vom Gesetzgeber auf die Exekutive im Wege der Delegation ist auch im Bereich des besonderen Verbrauchsteuerrechts ein völlig selbstverständlicher Vorgang. Wie in anderen Rechtsbereichen finden sich hier zahlreiche Ermächtigungsgrundlagen in unterschiedlicher Ausgestaltung und mit unterschiedlichen Ansatzpunkten. Bei genauerer Betrachtung hat sich gezeigt, dass die in diesem Rechtsbereich vorhandenen 366 Ermächtigungsgrundlagen zu einer Rechtsetzung auf der Ebene der Rechtsverordnung führen, die rein quantitativ betrachtet das 1,6 fache der Rechtsetzung durch formelle Gesetze beträgt. Auch wenn ein qualitatives Übergewicht der Rechtsetzung durch Rechtsverordnung nicht ohne weiteres feststellbar ist, so gehen doch die Regelungen in den Verordnungen deutlich über die reine Festlegung von Verfahrensabläufen hinaus.

Die zentrale Ursache für den höheren Anteil der Rechtsetzung durch die Exekutive liegt im wesentlich einfacheren Verfahren beim Erlass von Rechtsverordnungen. Die Exekutive kann Rechtsetzung ohne die Beteiligung der Legislative betreiben und muss die Regelungen nur im interministeriellen Bereich abstimmen. Im Vergleich zum Abstimmungsprozess bei formellen Gesetzen sinkt damit die Zahl der Personen, die mit Änderungswünschen oder Einwendungen ein Verfahren in die Länge ziehen können, erheblich. Im Regelfall ist das Verfahren daher einfacher, kostengünstiger und vor allem schneller als bei formellen Gesetzen. Außerdem wird die Rechtsetzung im Gesetzgebungsverfahren durch die Verlagerung von Detailregelungen in eine Rechtsverordnung vereinfacht, wodurch sich der Gesetzgeber auf das „große Ganze“ konzentrieren kann. Dies entlastet auch die mit der Begleitung des Gesetzgebungsverfahrens betraute Exekutive. Damit lassen sich die hohe Anzahl an Ermächtigungsgrundlagen und der hohe Umfang von Rechtsverordnungen erklären.

I. Verfassungsrechtliche Grenzen im besonderen Verbrauchsteuerrecht

Es existieren damit nachvollziehbare Gründe für die Verlagerung der Rechtsetzung vom formellen Gesetz auf die Rechtsverordnung. Im Rahmen dieser Arbeit war zu beantworten, welchen verfassungsrechtlichen Grenzen dieser Vorgang im besonderen Verbrauchsteuerrecht unterliegt. Ein solches Übergewicht der Rechtsetzung durch Rechtsverordnung war von den Urhebern des Grundgesetzes so

jedenfalls nicht beabsichtigt, weil sie die mit dem Scheitern der Weimarer Verfassung einhergehenden Folgen einer überbordenden Verordnungsgebung unmittelbar vor Augen hatten. Zentrale Ursache für dieses Problem war die damals fehlende Begrenzung von Delegationsmöglichkeiten in der Weimarer Verfassung, wodurch die „Flucht in den Verordnungsstaat“ zumindest nicht verhindert wurde. Wegen der wichtigen Funktion und der Vorteile der Rechtsetzung durch die Exekutive sollte die Möglichkeit zur Delegation bei der Schaffung des Grundgesetzes zwar nicht abgeschafft werden; zur Verhinderung einer Selbstentmachtung des Parlaments und einer Wiederholung der Geschichte wurde die Delegationsbefugnis des Parlaments jedoch begrenzt und damit ein delegationsfestes Parlamentsrefugium geschaffen. Folglich existiert ein Bereich innerhalb der Rechtsetzung, der einer Übertragung von der Legislative auf die Exekutive nicht zugänglich ist.

Auf dieser Grundlage lassen sich im Grundgesetz zwei Anknüpfungspunkte für eine Begrenzung der Übertragung von Rechtsetzungsbefugnis identifizieren, nämlich zum einen der Parlamentsvorbehalt in Ausprägung der Wesentlichkeitstheorie und zum anderen die in Art. 80 Abs. 1 Satz 2 GG enthaltene Bestimmtheitstrias. Die nähere Bestimmung des Umfangs des parlamentsfesten Refugiums erweist sich als problematisch, weil das Verhältnis der beiden Ansatzpunkte zueinander weder in der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts noch in der Literatur auch nur im Ansatz geklärt ist. Das liegt auch daran, dass schon bei isolierter Betrachtung der Inhalt dieser beiden Anknüpfungspunkte selbst nur unzureichend festgelegt ist. Dies gilt zum einen für Inhalt und Reichweite des Parlamentsvorbehalts. Hier scheint sich zwar die Wesentlichkeitstheorie als Prüfungsmaßstab durchzusetzen, sie ist aber als trennscharfes Instrument nur begrenzt tauglich, weil die ihr zugrundeliegenden Bewertungsmaßstäbe nicht abschließend geklärt sind. Zum anderen wird zwar die Bestimmtheitstrias durch verschiedene Formeln des Bundesverfassungsgerichts näher umschrieben, letztere werden vom Gericht jedoch in wechselnden Varianten und Ausprägungen angewendet, was ihre Eignung als Bewertungsmaßstab erheblich einschränkt. Diese fehlende inhaltliche Bestimmung der beiden Ansatzpunkte für das parlamentsfeste Refugium führt zu einer Vielzahl an Theorien über ihr Verhältnis zueinander. Der mit dieser Rechtsunsicherheit konfrontierte Gesetzgeber ist dennoch bemüht, zur Ausnutzung der Vorteile der Rechtsetzung durch Rechtsverordnung verfassungskonforme Delegationen zu schaffen. Den besten Orientierungsansatz aus der Vielzahl der Theorien liefert hierbei die Aliud-Theorie, die den Parlamentsvorbehalt für die Frage heranzieht, ob eine konkrete Rechtsmaterie überhaupt delegiert werden kann, und sich bei der konkreten Ausgestaltung der Delegationsnorm an der Bestimmtheitstrias und damit an Art. 80 Abs. 1 Satz 2

GG orientiert. Dieses zweistufige Vorgehen bietet für den Gesetzgeber die größtmögliche Wahrscheinlichkeit für die Schaffung einer verfassungskonformen Ermächtigungsgrundlage zur Übertragung der Rechtsetzungskompetenz.

Für die Überprüfung der Einhaltung des Parlamentsvorbehalts muss sich der delegierende Gesetzgeber die Frage stellen, wie weit dieser im besonderen Verbrauchsteuerrecht reicht. Hier hat die Untersuchung gezeigt, dass nur die Wesentlichkeitstheorie die Reichweite des Parlamentsvorbehalts bestimmt. Andere Orientierungsmaßstäbe wie z.B. die Bedeutung der Frage für die Allgemeinheit oder die Anwendung von Art. 110 Abs. 2 Satz 1 GG scheiden als Prüfungsmaßstäbe aus. Damit ist in jedem Einzelfall zu klären, wie grundrechtswesentlich die zu delegierende Rechtsmaterie ist, womit sich für den Gesetzgeber das nächste verfassungsrechtlich höchst umstrittene Feld auftut. Für das Rechtsgebiet des besonderen Verbrauchsteuerrechts werden die Berufsfreiheit in Art. 12 GG, der Schutz des Eigentums in Art. 14 GG sowie der aus Art. 3 Abs. 1 GG abzuleitende allgemeine Gleichheitsgrundsatz relevant. Die Art. 12 und 14 GG sind für mögliche Delegationsverbote von eher geringer Bedeutung. Bei Art. 12 GG liegt dies an der für ein Delegationsverbot notwendigen Schwelle der Erhöhung des steuerrechtlichen Eingriffs bis hin zur Erdrosselungswirkung, die nur in Ausnahmefällen erreicht wird. Ein aus Art. 14 GG ableitbares Delegationsverbot kommt durch die fehlende Einbeziehung des Vermögens in den Schutzbereich ebenso nur in wenigen Fällen in Betracht. Weitreichender ist hier die Bedeutung des Art. 3 Abs. 1 GG in seiner bereichsspezifischen Ausprägung im Steuerrecht. Hier bieten die vorgeschriebene Orientierung an der Leistungsfähigkeit, das Gebot der Folgerichtigkeit und das Gebot der gleichmäßigen Durchsetzbarkeit Anhaltspunkte für die Prüfung, ob ein Delegationsverbot gegeben sein könnte. Dies gilt insbesondere, wenn das Steuerrecht Differenzierungen zwischen verschiedenen Personengruppen z.B. bei steuerlichen Begünstigungen vornehmen will. Ein wesentlicher Anhaltspunkt folgt auch aus der inversen Anwendung des allgemeinen Gleichheitsgrundsatzes im Steuerrecht. Der Gesetzgeber hat bei der Schaffung von Steuern vom Bundesverfassungsgericht einen sehr weitgehenden Spielraum bei der Frage eingeräumt bekommen, welchen Gegenstand er in welchem Umfang besteuern möchte. Dieser weite Entscheidungsspielraum bei der grundlegenden Belastungsentscheidung muss aber mit einer Wahrnehmungspflicht des Gesetzgebers einhergehen, weil nur seine demokratische Legitimierung diesen rechtfertigt. Folglich muss der Gesetzgeber die grundlegende Belastungsentscheidung selbst treffen. Aus diesem Grund sind vor allem Delegationen im Bereich des Steuergegenstands und des Steuertarifs problematisch.

Sofern die zu delegierende Rechtsmaterie nicht unter ein Delegationsverbot fällt, muss der Gesetzgeber bei der Schaffung einer Ermächtigungsgrundlage im formellen Gesetz neben den üblichen Vorgaben für ein Gesetzgebungsverfahren und der Beschränkung des Kreises der Delegatare vor allem die Anforderungen der Bestimmtheitstrias aus Art. 80 Abs. 1 Satz 2 GG beachten. Er muss bei der konkreten Ausgestaltung der Norm die Vorgaben der Selbstentscheidungs-, Vorhersehbarkeits- und Programmformel einhalten.

Die aus der geschichtlichen Erfahrung heraus eingeführte Begrenzung der Delegation von Rechtsetzungskompetenz von der Legislative auf die Exekutive hat folglich im Grundgesetz mit dem Parlamentsvorbehalt und der Bestimmtheitstrias eine Verankerung. Dadurch wurde ein parlamentsfestes Refugium und für die von diesem nicht betroffenen Regelungsbereiche Vorgaben für die Delegationen geschaffen. Im besonderen Verbrauchsteuerrecht weisen beide Anknüpfungspunkte jedoch einen extrem hohen Komplexitätsgrad auf und bieten teilweise nur in Ansätzen ein praxistaugliches Prüfungsprogramm. Diese aus der Verfassung abzuleitenden Grundsätze sind für den Gesetzgeber des besonderen Verbrauchsteuerrechts bei der Übertragung von Rechtsetzungsmacht und der Schaffung der dazugehörigen Ermächtigungsgrundlagen in den Kategorien des Steuergegenstands, der Steueraussetzung, der Steuerentstehungstatbestände, der Steuerbefreiungen und Steuerentlastungen sowie im Steuertarif maßgeblich.

II. Die Delegationen im besonderen Verbrauchsteuerrecht

In der ersten Kategorie von Delegationen, der Bestimmung der Steuergegenstände, ist die Übertragung der Rechtsetzungsmacht problematisch. Mit der Festlegung der Steuergegenstände trifft der Gesetzgeber die grundlegende Belastungsentscheidung, auf der alle weiteren grundrechtlichen Beschränkungen des Steuergesetzes beruhen. Die Bestimmung des Steuergegenstands legt den Grundrechtseingriff fest, während der Steuerentstehungstatbestand diesen „nur“ final vollzieht. Durch den vom Bundesverfassungsgericht eingeräumten weiten Spielraum des Gesetzgebers und der damit einhergehenden Regelungspflicht gehört dieser Bereich weitestgehend zum parlamentsfesten Refugium, weshalb Delegationen hier nahezu ausgeschlossen sind. Im besonderen Verbrauchsteuerrecht finden sich hier auch nur sehr wenige Ermächtigungsgrundlagen, die im Fall der Anpassung der anzuwendenden Fassung der Kombinierten Nomenklatur sogar eine gesetzesändernde Verordnung ermöglichen. Dies indes unter der entscheidenden Bedingung, dass sich durch die Anpassung keine Änderung der grundlegenden Belastungsentscheidung ergeben darf. Mit einer Ausnahme sind die vom Gesetzgeber hier vorgenommenen Delegationen eng umgrenzt und daher auch im

Hinblick auf Art. 80 Abs. 1 Satz 2 GG unproblematisch. Dies gilt jedoch auch bei wohlwollender Auslegung des § 66 Abs. 1 Nr. 3 EnergieStG nicht. Im hochsensiblen Bereich der Steuergegenstandsbestimmung überträgt der Gesetzgeber dem Verordnungsgeber die Eingrenzung der Auffangnorm des § 1 Abs. 3 Nr. 2 EnergieStG und räumt ihm damit die Macht zur positiven oder negativen Bestimmung von Steuergegenständen ein. Abgesehen von der fraglichen Delegationsfähigkeit dieser Festlegung wird dann der Wortlaut der Norm, der lediglich nähere Begriffsbestimmungen zur Festlegung der Steuergegenstände ermöglichen soll, den Vorgaben der Bestimmtheitstrias nicht gerecht. Hier geht der Gesetzgeber viel zu sorglos mit der Übertragung der Rechtsetzungsmacht um.

Das in der zweiten Kategorie überprüfte Steueraussetzungsverfahren ermöglicht dem jeweiligen Beteiligten unter Aussetzung der Steuerentstehung bei gleichzeitiger steuerlicher Überwachung einen disponiblen Umgang mit den von den Verbrauchsteuern betroffenen Gütern und bildet damit einen Sonderfall innerhalb der Steuergesetzgebung, der vergleichbar nur noch im Zollrecht auftritt. Da hier im Hinblick auf mögliche Delegationsverbote nur die Art. 12 und 14 GG zur Anwendung gelangen, sind Delegationen in dieser Kategorie weitestgehend unproblematisch, da die Existenz des Verfahrens und seine Erlaubnisabhängigkeit bereits gesetzlich festgelegt sind. Nur in den Gruppen der Ermächtigungsgrundlagen zu Mindestanforderungen an Lagerdauer und Lagermenge sowie bei der Sicherheitsleistung sind diese zumindest theoretisch denkbar. Die konkrete Ausgestaltung durch den Gesetzgeber erfolgt hingegen so sorgfältig, dass Delegationsverbote nicht in Frage kommen. Wegen der in diesem Bereich eher schwachen Wirkung des parlamentsfesten Refugiums entfaltet die Bestimmtheitstrias eine höhere Bedeutung, da durch sie die Anforderungen an die Ermächtigungsgrundlagen konkretisiert werden. Hier geht der Gesetzgeber vereinzelt zu sorglos mit unbestimmten Rechtsbegriffen um, ohne jedoch Art. 80 Abs. 1 Satz 2 GG zu verletzen.

Durch die Steuerentstehungstatbestände und die mit ihnen verbundene Steuerschuldnerschaft, welche in dieser Arbeit in der dritten Kategorie überprüft wurden, vollzieht der Gesetzgeber seine grundlegende Belastungsentscheidung. Aufgrund der Funktionsweise der indirekten Steuern spielen die Art. 12 und 14 GG hier keine entscheidende Rolle, auch nicht bei der Auferlegung steuerlicher Nebenpflichten. Allerdings ist ausgehend von der grundlegenden Belastungsentscheidung das aus Art. 3 Abs. 1 GG folgende Gebot der folgerichtigen Besteuerung zu beachten, wonach die festgelegten Steuergegenstände im Ergebnis auch einer Besteuerung unterliegen müssen. Daher können Abweichungen von diesem Gebot dann problematisch werden, wenn die Entscheidung über die tatsächliche Vornahme der Besteuerung auf den Verordnungsgeber übertragen wird. Hier rü-

cken in Bezug auf ein mögliches Delegationsverbot vor allem Ermächtigungsgrundlagen in den Fokus, bei denen eine nähere Begriffsbestimmung für Tatbestandsvoraussetzungen vorgenommen oder gleich ganze Steuerentstehungstatbestände durch den Verordnungsgeber geschaffen werden können. Ein Delegationsverbot greift hier allerdings nur dann, wenn durch die übertragene Rechtsetzungsmacht eine Abkehr von der gesetzlich vorgezeichneten Besteuerungssystematik ermöglicht wird und der Verordnungsgeber eine eigene Besteuerungspolitik verfolgen kann. Zumeist begrenzt die Auslegung der Ermächtigungsgrundlage im gesamtgesetzlichen Zusammenhang den Spielraum des Verordnungsgebers so weit, dass ein solches Vorgehen nicht möglich ist. Delegationen zur Regelung des Besteuerungsverfahrens selbst sind unproblematisch. Bei der konkreten Ausgestaltung der Ermächtigungsgrundlagen dieser Kategorie entfaltet die Bestimmtheitstrias insbesondere durch die Vorhersehbarkeits- und Programmformel Wirkung, da dem Bürger bei Lektüre des formellen Gesetzes deutlich werden muss, dass er mit weiteren Konkretisierungen oder gar ganzen Entstehungstatbeständen in der Verordnung rechnen muss. Diese aber vergleichbar geringe Anforderung ist nur an einigen Stellen aufgrund fehlender Sorgfalt des Gesetzgebers problematisch.

Die vierte Kategorie hatte die Überprüfung der steuerlichen Vergünstigungen in Form der Steuerbefreiungen und der Steuerentlastungen zum Gegenstand. Da durch Steuervergünstigungen generell der grundrechtliche Zugriff für den Betroffenen verkürzt wird, spielen die Art. 12 und 14 GG für Delegationsverbote erneut keine Rolle, weshalb auch hier dem Art. 3 Abs. 1 GG die tragende Rolle zukommt. Letzterer führt in dieser Kategorie dann zu einem Delegationsverbot, wenn dem Verordnungsgeber die Ausfüllung von Differenzierungskriterien überlassen wird. Allerdings sind die im Wesentlichen auf Art. 3 Abs. 1 GG zurückzuführenden verfassungsrechtlichen Anforderungen an die Bestimmtheit der Befreiungs- und Entlastungsnormen schon auf der Ebene des formellen Gesetzes zu beachten, weshalb für die Übertragung solcher Differenzierungskriterien auf den Verordnungsgeber im Regelfall wenig Spielraum verbleibt. Existiert ein solcher jedoch, wie etwa im Fall von § 66 Abs. 1 Nr. 8 e) EnergieStG, muss der Gesetzgeber darauf achten, dass er dem Verordnungsgeber keine Differenzierungsmöglichkeiten überlässt, die eine Ungleichbehandlung von Personengruppen herbeiführen können und die nicht mehr von einem im Gesetz vorgezeichneten außerfiskalischen Förderungs- oder Lenkungsziel gedeckt werden. Ein so weit reichender Spielraum wird dem Verordnungsgeber bei § 66 Abs. 1 Nr. 8 e) EnergieStG jedenfalls nicht überlassen. Insgesamt ist die Reichweite des parlamentsfesten Refugiums in dieser Kategorie gering. Dies gilt auch für die Wirkung von Art. 80 Abs. 1 Satz 2 GG, dessen Relevanz sich in der Vorhersehbarkeit für den Bürger erschöpft.

Die Delegationen aus dem Steuertarif bildeten die letzte zu überprüfende Kategorie. Der Steuertarif selbst bestimmt nach der grundlegenden Belastungsentscheidung im Steuergegenstand und ihrer Umsetzung durch die Steuerentstehung die Tiefe der grundrechtlichen Beeinträchtigung, weshalb sich die in diesen beiden Kategorien erarbeiteten Prüfungsmaßstäbe hier wiederholen. Durch die in besonderen Fällen vorgesehenen ermäßigten Steuersätze kommen wiederum die Überlegungen aus dem Bereich der Steuerbefreiungen und der Steuerentlastungen erneut zum Tragen. Aufgrund Ausgangslage sind Delegationen in dieser Kategorie, wie auch schon bei der Festlegung der Steuergegenstände, grundsätzlich ausgeschlossen. Hier kann eine Übertragung von Rechtsetzungsmacht nur in Randbereichen und unter sehr engen Vorgaben erfolgen. Dieser Problematik scheint sich der Gesetzgeber des besonderen Verbrauchsteuerrechts jedoch bewusst zu sein und geht bei den wenigen existierenden Ermächtigungsgrundlagen zumeist sehr sorgfältig vor. Im besonders problematischen Fall der Gruppe der ermäßigten Steuersätze verhindert die hinreichende Bestimmtheit im gesamtgesetzlichen Zusammenhang die Verfassungswidrigkeit. Aufgrund des weitreichenden parlamentsfesten Refugiums und der für die tarifären Steuervergünstigungen greifenden Bestimmtheitsanforderungen auf Ebene des formellen Gesetzes bleibt die Wirkung von Art. 80 Abs. 1 Satz 2 GG hier erneut gering.

Die „Sonderkategorie“ der Delegationen im Zusammenhang mit europäischem Beihilferecht zeigt schließlich besonders deutlich, mit welch unterschiedlicher Sorgfalt und Behutsamkeit der Gesetzgeber teilweise Rechtsetzungsmacht auf die Exekutive überträgt. Während die Begründung von Meldepflichten zur Einhaltung der Transparenzvorgaben detailliert im formellen Gesetz vorgegeben wird, erfüllt der Gesetzgeber bei der grundrechtlich viel erheblicheren Untersagung von Steuervergünstigungen im Falle von Rückforderungsverfahren und wirtschaftlichen Schwierigkeiten nicht im Ansatz die Vorgaben des Parlamentsvorbehalts oder auch nur einer einzigen Formel zu Art. 80 Abs. 1 Satz 2 GG. Aufgrund der unmittelbaren Anwendung des hier überlagernden EU-Rechts dürften die offensichtlichen verfassungsrechtlichen Probleme bei dieser Delegation jedoch im Ergebnis ohne Wirkung bleiben.

Das Prüfungsergebnis bestätigt die hier getroffene Wahl einer zweistufigen Prüfung auf Grundlage der Aliud-Theorie. Bei der Frage nach Delegationsverboten wird der Parlamentsvorbehalt im besonderen Verbrauchsteuerrecht vor allem in den Bereichen der Festlegung der Steuergegenstände und des Steuertarifs relevant. Hier muss der Gesetzgeber schon zur Vermeidung der Verletzung eines Delegationsverbots seine Ermächtigungsgrundlage inhaltlich erheblich begrenzen und den Spielraum des Verordnungsgebers ausdrücklich eingrenzen. In diesen

Bereichen kommt der Bestimmtheitstrias aufgrund der notwendigen Vorzeichnung im Gesetz und der eher schwach wirkenden Formeln zur Prüfung des Art. 80 Abs. 1 Satz 2 GG kaum eine zusätzliche entscheidende Wirkung zu. Gerade dort, wo die Rechtsmaterie deutlich außerhalb des parlamentsfesten Refugiums liegt, wird der Gesetzgeber durch die Anforderungen der Formeln zur Einhaltung der Bestimmtheitstrias zusätzlich aufgefordert, Inhalt, Zweck und Ausmaß der übertragenen Rechtsetzungsbefugnis ausreichend festzulegen. Auch wenn diese Anforderungen eigentlich vergleichsweise einfach zu erfüllen sind, halten sie den Gesetzgeber zu sorgfältigem Arbeiten an. Entsprechende Sorgfalt lässt er indes im besonderen Verbrauchsteuerrecht an einigen Stellen vermissen. Die Überprüfung der Delegationen im besonderen Verbrauchsteuerrecht hat allerdings insgesamt gezeigt, dass – von den besonderen Ausnahmefällen abgesehen – nur wenige verfassungsrechtliche Bedenken bestehen.

III. Ausblick

Der Gesetzgeber des besonderen Verbrauchsteuerrechts muss sich in jedem Einzelfall die Frage stellen, ob die durch die Delegation von Rechtsetzung auf den Verordnungsgeber erzielten Vorteile das in einigen Fällen vorhandene Risiko der Verfassungswidrigkeit rechtfertigen. Denn in der aktuell schwierigen verfassungsrechtlichen Situation ist eine rechtssichere Bewertung des Vorgangs der Delegation aufgrund der Komplexität und der ungenauen Prüfungskriterien in vielen Fällen äußerst schwierig. Genau daraus resultiert aber eine Vorgehensweise des Gesetzgebers, die sich mit dem Motto „wird schon gutgehen“ treffend umschreiben lässt und bei einigen Einzelfällen im besonderen Verbrauchsteuerrecht deutliche verfassungsrechtliche Bedenken aufwirft. Genau diese, angesichts der dargestellten Gesamtsituation zumindest nachvollziehbare Herangehensweise, steht aber in einem erheblichen Gegensatz zur verfassungsrechtlichen Bedeutung der Begrenzung der Übertragung von Rechtsetzungsmacht auf den Verordnungsgeber. Zwar mag man sich im besonderen Verbrauchsteuerrecht noch nicht auf dem Weg in den Verordnungsstaat befinden und der historische Verweis insoweit überzogen wirken, gleichwohl ist er die historische Begründung für den besonderen Stellenwert, den die Urheber des Grundgesetzes der hier untersuchten Problematik eingeräumt haben.

Eine Rückbesinnung auf diesen Stellenwert beim Gesetzgeber ist daher mehr als wünschenswert. Dies zeigt das aktuelle Beispiel der Delegation zur Umsetzung der europäischen Beihilfevorschriften deutlich. Von einer nicht sehr wahrscheinlichen Selbstdisziplinierung abgesehen, kann die Rückbesinnung aber nur durch

eine Verfestigung der verfassungsrechtlichen Rahmenbedingungen für den Vorgang der Delegation erfolgen. Die Wissenschaft hat sich intensiv in vielen verschiedenen Ansätzen mit dem Problem der verfassungsrechtlichen Grenzen beschäftigt und ein buntes Bild an Ansatz- und Umsetzungsmöglichkeiten aufgezeigt. Es fehlt jedoch an einer eindeutigen Richtungsentscheidung durch das Bundesverfassungsgericht, und dies in einem so zentralen Punkt wie der grundgesetzlichen Anknüpfung des parlamentsfesten Refugiums. Hier gab es in den vergangenen Jahren zwar Gelegenheiten, jedoch hat das Gericht in den wenigen relevanten Entscheidungen die Möglichkeit versäumt sich festzulegen. Wegen dieses „Stillstands" überrascht es nicht, dass das Thema der Begrenzung der Übertragung von Rechtsetzungsmacht in der Wissenschaft in den vergangenen Jahren aus dem Blickpunkt geraten ist. Hoffnung macht jedoch, dass sich das Bundesverfassungsgericht zuletzt häufiger mit dem Thema der Bedeutung der Grundrechte im Rahmen des steuerlichen Zugriffs auseinandergesetzt hat. Hier dürfte in den kommenden Jahren eher eine Weiterentwicklung zu erwarten sein. Mit diesem Fortschritt und einem erwartbaren Bekenntnis des Bundesverfassungsgerichts zum Parlamentsvorbehalt in Ausprägung der Wesentlichkeitstheorie als Anknüpfungspunkt des parlamentsfesten Refugiums könnte ein großer Schritt zur Beseitigung des vorherrschenden verfassungsrechtlichen Durcheinanders getan werden. Auch eine sorgfältigere und konturenschärfere Rechtsprechung zur Stärkung der Wirkung des Art. 80 Abs. 1 Satz 2 GG wäre wünschenswert. Bis dahin bleibt dem Gesetzgeber nur die Möglichkeit, im Wege der zweigleisigen Prüfung von Parlamentsvorbehalt und Bestimmtheitstrias die Wahrscheinlichkeit für eine gerichtsfeste Ausgestaltung der Ermächtigung zum Erlass von Rechtsverordnungen möglichst hoch zu halten. Der gelegentliche offensichtliche Verzicht des Gesetzgebers, sich dieser Problematik überhaupt zu widmen, höhlt jedenfalls die verfassungsrechtliche Bedeutung der Grenzen von Delegationen nicht nur im besonderen Verbrauchsteuerrecht zunehmend aus.

Anhang: Auflistung der Delegationen

Delegationen AlkStG

vom 21. Juni 2013; BGBl. I S. 1650, 1651, zuletzt geändert durch Gesetz vom 27. August 2017 BGBl. I S. 3314

Nr.	§ der Delegation	Gegenstand der Delegation	Einordnung
1	§ 2 Abs. 3 Nr. 1	Vorschriften zum Steuertarif zu erlassen	V. 2. a)
2	§ 2 Abs. 3 Nr. 2	Anpassung des ermäßigten Steuersatzes bei Änderung der steuerfreien Überausbeute bei Abfindungsbrennern und Stoffbesitzern	V. 2. b)
3	§ 2 Abs. 3 Nr. 3	Möglichkeit zur Bestimmung der Messmethoden für Alkohol	I. 2. b) + V. 2. a)
4	§ 2 Abs. 3 Nr. 4	Möglichkeit zum Rückgriff auf die Herstellerangaben zur Bestimmung des Alkoholgehaltes	I. 2. b) + V. 2. a)
5	§ 3 Abs. 3 Nr. 1	Bestimmung der Zugehörigkeit bestimmter Räumlichkeiten zum Steuerlager	II. 2. a)
6	§ 3 Abs. 3 Nr. 2	Zulassung der Reinigung von Alkohol im steuerrechtlich freien Verkehr	III. 2. b)
7	§ 3 Abs. 3 Nr. 3	Erlass von Vorschriften zur Alkoholerfassung in Verschlussbrennereien	V. 2. a)
8	§ 5 Abs. 5 Nr. 1 a)	Erlass von Vorschriften zum Steuerlager hinsichtlich Verfahren der Erlaubnis, Sicherheitsleistung und zugelassener Handlungen	II. 2. a) + d)
9	§ 5 Abs. 5 Nr. 1 b)	Erlass von zusätzlichen Lagervoraussetzungen	II. 2. b)
10	§ 5 Abs. 3 Nr. 1 c)	Erlass von Vorschriften und Verfahren im Falle einer Steuergefährdung	II. 2. d)
11	§ 5 Abs. 3 Nr. 1 d)	Erlass von Vorschriften in Fällen von Schwund oder Untergang	III. 2. a)
12	§ 5 Abs. 3 Nr. 1 e)	Konkretisierung der Anforderungen an die verschlusssichere Einrichtung	II. 2. a)
13	§ 5 Abs. 3 Nr. 1 f)	Regelungen über den Zwangsanfall treffen	III. 2. b)
14	§ 5 Abs. 3 Nr. 2	Sonderregelungen über die Aufnahme von Abfindungsbranntwein in ein Steuerlager	II. 2. a)
15	§ 6 Abs. 4	Erlass von Vorschriften zur Erlaubniserteilung und zur Sicherheitsleistung im Zusammenhang mit einem registrierten Empfänger	II. 2. a) + d)

Nr.	§ der Delegation	Gegenstand der Delegation	Einordnung
16	§ 7 Abs. 4	Erlass von Vorschriften zum Erlaubnisverfahren und zur Sicherheitsleistung bei einem registrierten Versender und Möglichkeit der Eingrenzung der Steueraussetzung nach einer zollrechtlichen Einfuhr	II. 2. a) + d)
17	§ 8 Abs. 3	Verfahren der Steueraussetzung bei Begünstigten	II. 2. a)
18	§ 9 Abs. 4 Nr. 1	Bestimmung der Zugehörigkeit bestimmter Räumlichkeiten zur Abfindungsbrennerei	III. 2. b)
19	§ 9 Abs. 4 Nr. 2	Bestimmung der Anforderungen an ein Brenngerät in der Abfindungsbrennerei	III. 2. b)
20	§ 9 Abs. 4 Nr. 3	Bestimmung der zu verwendenden Rohstoffe in der Abfindungsbrennerei	III. 2. b)
21	§ 9 Abs. 4 Nr. 4	Bestimmung der Voraussetzung zum Brennen fremdgewonnener Rohstoffe	III. 2. b)
22	§ 9 Abs. 4 Nr. 5	Regelungen zum Lohnbrennen zu erlassen	III. 2. b)
23	§ 9 Abs. 4 Nr. 6	Bestimmung des Verfahrens zur Festlegung und Veröffentlichung der Ausbeutesätze	III. 2. b)
24	§ 10 Abs. 5 Nr. 1 a)	Festlegung über zulässige Abfindungsrohstoffe	III. 2. b)
25	§ 10 Abs. 5 Nr. 1 b)	Festlegung des Erlöschens der Erlaubnis bei Unterschreitung der Mindestgröße	III. 2. b)
26	§ 10 Abs. 5 Nr. 1 c)	Festlegungen für Sonderkulturen	III. 2. b)
27	§ 10 Abs. 5 Nr. 2	Regelung des Erlaubnisverfahrens für Abfindungsbrenner	III. 2. b)
28	§ 10 Abs. 5 Nr. 3	Festlegung von Ausnahmen für das Erlöschen der Erlaubnis	III. 2. b)
29	§ 10 Abs. 5 Nr. 4	Regelung des Genehmigungsverfahrens für Brennvorgänge	III. 2. b)
30	§ 11 Abs. 6 Nr. 1	Nähere Bestimmung des Stoffbesitzer Personenkreises	III. 2. b)
31	§ 11 Abs. 6 Nr. 2	Festlegung über zulässige Abfindungsrohstoffe für Stoffbesitzer	III. 2. b)
32	§ 11 Abs. 4 Nr. 3	Zulassung der Gewinnung in einer Verschlussbrennerei	III. 2. b)
33	§ 11 Abs. 4 Nr. 4	Festlegung über zulässige Abfindungsrohstoffe für Stoffbesitzer	III. 2. b)
34	§ 11 Abs. 4 Nr. 5	Festlegung von Ausnahmen für das Erlöschen der Erlaubnis für Stoffbesitzer	III. 2. b)
35	§ 11 Abs. 4 Nr. 6	Regelung des Antrags- und Genehmigungsverfahrens für Stoffbesitzer	III. 2. b)

Nr.	§ der Delegation	Gegenstand der Delegation	Einordnung
36	§ 12 Abs. 4	Erlass von Vorschriften für das Abschnittsbrennen	III. 2. b)
37	§ 13 Abs. 3	Regelung des Verfahrens der Steueraussetzung im Zusammenhang mit EMCS	II. 2. c)
38	§ 14 Abs. 5 Nr. 1	Erlass von Vorschriften zur Steueraussetzung im Steuergebiet, insbesondere in Bezug auf die Sicherheitsleistung	II. 2. c) + d)
39	§ 14 Abs. 5 Nr. 2	Erlass von Vorschriften zur Steueraussetzung im Steuergebiet mit der Möglichkeit der Regelung eines Streckengeschäftes	II. 2. c)
40	§ 15 Abs. 6 Nr. 1	Erlass von Vorschriften zur Steueraussetzung mit anderen Mitgliedstaaten in Bezug auf die Sicherheitsleistung und Möglichkeit der Regelung eines Streckengeschäftes	II. 2. c) + d)
41	§ 15 Abs. 6 Nr. 2	Möglichkeit der Regelung von Vereinfachungen im Steueraussetzungsverfahren mit anderen Mitgliedstaaten durch bilaterale Abkommen	VI. 2.
42	§ 16 Abs. 4	Erlass von Vorschriften zur Ausfuhr unter Steueraussetzung	II. 2. c)
43	§ 17 Abs. 7	Erlass von Vorschriften zu Unregelmäßigkeiten bei der Beförderung unter Steueraussetzung	III. 2. a)
44	§ 18 Abs. 8 Nr. 1	Erlass von Vorschriften in Fällen von Schwund oder Untergang	III. 2. a)
45	§ 18 Abs. 8 Nr. 2	Regelungen von Fällen der Steueraussetzung im Zusammenhang mit Abfindungsbranntwein	III. 2. b)
46	§ 19 Abs. 4	Erlass von Vorschriften zum Besteuerungsverfahren und abweichender Fälligkeit	III. 2. b)
47	§ 22 Abs. 5	Erlass von Vorschriften zum Besteuerungsverfahren und abweichender Fälligkeit im Zusammenhang mit der Einfuhr	III. 2. b)
48	§ 23 Abs. 3	Erlass einer widerleglichen Vermutung der Beförderung zu gewerblichen Zwecken im Zusammenhang mit Warenbewegungen des freien Verkehrs	III. 2. a)
49	§ 24 Abs. 5	Erlass von Vorschriften zum Besteuerungsverfahren bei Bezug zu gewerblichen Zwecken	III. 2. a) + b)
50	§ 25 Abs. 7	Erlass von Vorschriften zum Besteuerungsverfahren beim Versandhandel	III. 2. a) + b)
51	§ 26 Abs. 3	Erlass von Vorschriften zu Unregelmäßigkeiten bei der Beförderung im freien Verkehr	III. 2. a)

Nr.	§ der Delegation	Gegenstand der Delegation	Einordnung
52	§ 27 Abs. 3 Nr. 1 a)	Erlass von Vorschriften zur Voraussetzung der Steuerbefreiungen nach § 27 Abs. 1 und 2	IV. 2. a)
53	§ 27 Abs. 3 Nr. 1 b)	Erlass von Bestimmungen zur Vergällung und Absehen von der Vergällung	IV. 2. a)
54	§ 27 Abs. 3 Nr. 1 c)	Anordnung der Vergällung von Alkohol für bestimmte Arzneimittel und Essig	IV. 2. a)
55	§ 27 Abs. 3 Nr. 1 d)	Anordnung der Bereithaltung und Probenentnahme von Vergällungsmitteln	IV. 2. b)
56	§ 27 Abs. 3 Nr. 2	Möglichkeit der Ausnahme von Arzneimitteln zu Trinkzwecken von der Steuerbefreiung	IV. 2. d)
57	§ 27 Abs. 3 Nr. 3	Möglichkeit auch die nichtgewerbliche Verwendung von der Steuer zu befreien	IV. 2. c)
58	§ 27 Abs. 3 Nr. 4	Möglichkeit der Anordnung eines Steueraussetzungsverfahrens für vollständig vergällten Alkohol	II. 2. c)
59	§ 28 Abs. 4 Nr. 1 a)	Regelung des Erlaubnis- und Verwendungsverfahrens	IV. 2. b)
60	§ 28 Abs. 4 Nr. 1 b)	Anordnung der besonderen Überwachung bei steuerfreien Verwendern, die gleichzeitig Ausschenken oder Handeln	IV. 2. b)
61	§ 28 Abs. 4 Nr. 1 c)	Verlangen einer Sicherheitsleistung bei unvergälltem Bezug	II. 2. d)
62	§ 28 Abs. 4 Nr. 1 d)	Bestimmung der Besteuerung von Personen bei alkoholhaltigen Aromen oder Lebensmitteln bei nicht begünstigten Verwendungszwecken	III. 2. c)
63	§ 28 Abs. 4 Nr. 2 a)	Vorschreiben von Mindestmengen bei der steuerfreien Verwendung von Alkoholerzeugnissen	IV. 2. d)
64	§ 28 Abs. 4 Nr. 2 b)	Erteilung von allgemeinen Erlaubnissen	IV. 2. b)
65	§ 29 Abs. 2	Vorschriften zur Steuerentlastung bei Wiederaufnahme in ein Steuerlager	IV. 2. a) + b)
66	§ 30 Abs. 4 Nr. 1	Konkretisierung des Entlastungsverfahrens bei Verbringen in andere Mitgliedstaaten	IV. 2. b)
67	§ 30 Abs. 4 Nr. 2	Erlass von Mindestmengen und Ausschluss von Steuerlagerinhabern bei der Entlastung bei Verbringen in andere Mitgliedstaaten	IV. 2. d)
68	§ 31 Abs. 3 Nr. 1	Errichtung einer Anmeldepflicht für die Herstellung von Alkohol zu Trinkzwecken außerhalb des Steuerlagers	III. 2. b)

Nr.	§ der Delegation	Gegenstand der Delegation	Einordnung
69	§ 31 Abs. 3 Nr. 2	Errichtung einer Anmeldepflicht für Großhandel mit Alkoholerzeugnissen	III. 2. b)
70	§ 31 Abs. 3 Nr. 3	Errichtung einer Anmeldepflicht für den Aufkauf von Alkohol aus Abfindungsbrennereien	III. 2. b)
71	§ 32 Abs. 3 Nr. 1	Erlass von Vorschriften über die Einzelheiten von Anzeigepflichten bei Abgabe von Brenngeräten	III. 2. b)
72	§ 32 Abs. 3 Nr. 2	Ausnehmen von Brenngeräten von der steuerlichen Überwachung mit einem Raumvolumen bis zu 5 Litern	III. 2. b)
73	§ 37 Nr. 1 a)	Erlass einer Steuerbefreiung oder Steuervergütung für bestimmte Truppen	IV. 2. c)
74	§ 37 Nr. 1 b)	Erlass einer Steuerbefreiung oder Steuervergütung für diplomatische Missionen	IV. 2. c)
75	§ 37 Nr. 1 c)	Erlass einer Steuerbefreiung oder Steuervergütung für internationale Einrichtungen	IV. 2. c)
76	§ 37 Nr. 1 d)	Regelung einer Steuerentstehung bei Missbrauch in den Fällen der § 28 Nr.1 a)-c)	III. 2. c)
77	§ 37 Nr. 2	Regelung der Freimengen bei der Einfuhr unter den Voraussetzungen der Zollbefreiungsverordnung	III. 2. a)
78	§ 37 Nr. 3 a)	Durchführung der Beförderung von Waren des freien Verkehrs anderer Mitgliedstaaten	III. 2. b)
79	§ 37 Nr. 3 b)	Erlass und Durchführung der Steuerbefreiung für Bordverkäufe	IV. 2. c)
80	§ 37 Nr. 4	Möglichkeit zur näheren Bestimmung eines Verfahrens zur Datenüberträgerauthentifizierung	III. 2. b)
81	§ 37 Nr. 5 a)-g)	Möglichkeit zur Abgabe von Daten im Wege der Datenfernübertragung zur Automatisierung des Besteuerungsverfahrens	III. 2. b)
82	§ 37 Nr. 6	Festlegung der anzuwendenden Fassung des Zollkodex	III. 2. b)
83	§ 37 Nr. 7	Anordnung der Einführung von Steuerzeichen für Alkoholerzeugnisse	III. 2. b)

Delegationen AlkopopStG

vom 23. Juli 2004; BGBl. I S. 1857, zuletzt geändert durch Gesetz vom 21. Dezember 2010 BGBl. I S. 2221

Nr.	§ der Delegation	Gegenstand der Delegation	Einordnung
		Keine Delegationen[1022]	

Delegationen BierStG

vom 15. Juli 2009; BGBl. I S. 1870, zuletzt geändert durch Gesetz vom 16. Juni 2011; BGBl. I S. 1090

Nr.	§ der Delegation	Gegenstand der Delegation	Einordnung
1	§ 8 Abs. 3	Erlass von Vorschriften zum Verfahren der Steueraussetzung bei Begünstigten	II. 2. c)
2	§ 9 Abs. 3	Regelung des Verfahrens der Steueraussetzung im Zusammenhang mit EMCS	II. 2. c)
3	§ 18 Abs. 5	Erlass von Vorschriften zum Besteuerungsverfahren und abweichender Fälligkeit im Zusammenhang mit der Einfuhr	III. 2. b)
4	§ 20 Abs. 6	Erlass von Vorschriften zum Besteuerungsverfahren bei Bezug zu gewerblichen Zwecken	III. 2. a) + b)
5	§ 21 Abs. 8	Erlass von Vorschriften zum Besteuerungsverfahren beim Versandhandel	III. 2. a) + b)
6	§ 23 Abs. 3 Nr. 1 a)	Erlass von Vorschriften zur Voraussetzung der Steuerbefreiungen nach § 23 Abs. 1 und 2	IV. 2. a)
7	§ 23 Abs. 3 Nr. 1 b)	Erlass von Bestimmungen zur Vergällung und Absehen von der Vergällung	IV. 2. a)
8	§ 23 Abs. 3 Nr. 1 c)	Anordnung der Vergällung von Bier für bestimmte Arzneimittel und Essig	IV. 2. a)
9	§ 23 Abs. 3 Nr. 1 d)	Anordnung der Bereithaltung und Probenentnahme von Vergällungsmitteln	IV. 2. b)
10	§ 23 Abs. 3 Nr. 2	Möglichkeit auch die nichtgewerbliche Verwendung von der Steuer zu befreien	IV. 2. c)
11	§ 23a Abs. 4 Nr. 1 a)	Regelung des Erlaubnis- und Verwendungsverfahren	IV. 2. b)
12	§ 23a Abs. 4 Nr. 1 b)	Anordnung der besonderen Überwachung bei steuerfreien Verwenden, die gleichzeitig Ausschenken oder Handeln	IV. 2. b)

[1022] Zu § 4 Satz 3AlkopoStG und zur AnpassungsVO v. 1. November 2004 (BGBl. I Seite 2711) vgl. oben Fn. 264.

Nr.	§ der Delegation	Gegenstand der Delegation	Einordnung
13	§ 23a Abs. 4 Nr. 1 c)	Verlangen einer Sicherheitsleistung bei unvergälltem Bezug	II. 2. d)
14	§ 23a Abs. 4 Nr. 2 a)	Vorschreiben von Mindestmengen bei der steuerfreien Verwendung von Bier	IV. 2. d)
15	§ 23a Abs. 4 Nr. 2 b)	Erteilung von allgemeinen Erlaubnissen	IV. 2. b)
16	§ 24 Abs. 3	Vorschriften zur Steuerentlastung bei Wiederaufnahme in ein Steuerlager	IV. 2. a) + b)
17	§ 25 Abs. 3 Nr. 1	Konkretisierung des Entlastungsverfahrens bei Verbringen in andere Mitgliedstaaten	IV. 2. b)
18	§ 25 Abs. 3 Nr. 2	Erlass von Mindestmengen und Ausschluss von Steuerlagerinhabern bei der Entlastung bei Verbringen in andere Mitgliedstaaten	IV. 2. d)
19	§ 28 Nr. 1 a)	Erlass einer Steuerbefreiung oder Steuervergütung für bestimmte Truppen	IV. 2. c)
20	§ 28 Nr. 1 b)	Erlass einer Steuerbefreiung oder Steuervergütung für diplomatische Missionen	IV. 2. c)
21	§ 28 Nr. 1 c)	Erlass einer Steuerbefreiung oder Steuervergütung für internationale Einrichtungen	IV. 2. c)
22	§ 28 Nr. 1 d)	Regelung einer Steuerentstehung bei Missbrauch in den Fällen der § 28 Nr.1 a)-c)	III. 2. c)
23	§ 28 Nr. 2	Regelung der Freimengen bei der Einfuhr unter den Voraussetzungen der Zollbefreiungsverordnung	III. 2. a)
24	§ 28 Nr. 3 a)	Durchführung der Beförderung von Waren des freien Verkehrs anderer Mitgliedstaaten	III. 2. b)
25	§ 28 Nr. 3 b)	Erlass und Durchführung der Steuerbefreiung für Bordverkäufe	IV. 2. c)
26	§ 28 Nr. 4 a)-h)	Möglichkeit zur Abgabe von Daten im Wege der Datenfernübertragung zur Automatisierung des Besteuerungsverfahrens	III. 2. b)
27	§ 29 Abs. 1	Festlegung der Höchstmengen und Begünstigten für steuerbefreiten Haustrunk	IV. 2. d)
28	§ 29 Abs. 2	Festlegung der Steuerbefreiung für Haus- und Hobbybrauer bis zu 2 hl	IV. 2. c)
29	§ 29 Abs. 3 Nr. 1	Festlegung der anzuwendenden Fassung der KN	I. 2. a)
30	§ 29 Abs. 3 Nr. 2	Erlass von Vorschriften zur Steuerermäßigung für kleine unabhängige Brauereien	V. 2. c)

Nr.	§ der Delegation	Gegenstand der Delegation	Einordnung
31	§ 29 Abs. 3 Nr. 3	Bestimmung der Zugehörigkeit bestimmter Räumlichkeiten zum Steuerlager	II. 2. a)
32	§ 29 Abs. 3 Nr. 4	Erlass von Vorschriften zum Steuerlager hinsichtlich Verfahren der Erlaubnis, Sicherheitsleistung, zugelassener Handlungen, zusätzlicher Lagervoraussetzungen und Verfahren im Falle einer Steuergefährdung	II. 2. a) + b) + d)
33	§ 29 Abs. 3 Nr. 5	Erlass von Vorschriften zur Erlaubniserteilung und zur Sicherheitsleistung im Zusammenhang mit einem registrierten Empfänger	II. 2. a) d)
34	§ 29 Abs. 3 Nr. 6	Erlass von Vorschriften zum Erlaubnisverfahren und zur Sicherheitsleistung bei einem registrierten Versender und Möglichkeit der Eingrenzung der Steueraussetzung nach einer zollrechtlichen Einfuhr	II. 2. a) + d)
35	§ 29 Abs. 3 Nr. 7	Erlass von Vorschriften zur Beförderung unter Steueraussetzung im Steuergebiet und Möglichkeit der Regelung von Streckengeschäften	II. 2. c)
36	§ 29 Abs. 3 Nr. 8 a)	Erlass von Vorschriften zur Steueraussetzung mit anderen Mitgliedstaaten in Bezug auf die Sicherheitsleistung und Möglichkeit der Regelung eines Streckengeschäftes	II. 2. c) + d)
37	§ 29 Abs. 3 Nr. 8 b)	Möglichkeit der Regelung von Vereinfachungen im Steueraussetzungsverfahren mit anderen Mitgliedstaaten durch bilaterale Abkommen	VI. 2.
38	§ 29 Abs. 3 Nr. 9	Erlass von Vorschriften zur Ausfuhr unter Steueraussetzung, zu Unregelmäßigkeiten bei der Steueraussetzung und zu Unregelmäßigkeiten bei der Beförderung im freien Verkehr	II. 2. c) + III. 2. a)
39	§ 29 Abs. 3 Nr. 10	Erlass von Vorschriften in Fällen von Schwund oder Untergang	III. 2. a)
40	§ 29 Abs. 3 Nr. 11	Erlass von Vorschriften zum Besteuerungsverfahren im Zusammenhang mit der Steuererklärung, Steueranmeldung und Fälligkeit	III. 2. b)
41	§ 29 Abs. 3 Nr. 12	Erlass einer widerleglichen Vermutung der Beförderung zu gewerblichen Zwecken im Zusammenhang mit Warenbewegungen des freien Verkehrs	III. 2. a)
42	§ 29 Abs. 3 Nr. 13	Anpassung des Gesetzeswortlauts an Änderungen des Zollkodex, soweit sich daraus keine steuerrechtlichen Änderungen ergeben	III. 2. b)

Delegationen EnergieStG

vom 15. Juli 2006; BGBl. I S. 1534; 2008 I S. 660, 1107, 1651, zuletzt geändert durch Gesetz vom 27. August 2017 BGBl. I S. 3299

Nr.	§ der Delegation	Gegenstand der Delegation	Einordnung
1	§ 55 Abs. 4 Nr. 2 bzw. Abs. 5 Nr. 2 b)	Feststellung der Fortgeltung der Steuerentlastung bei Erreichung bestimmter Einsparungsziele	IV. 2. e)
2	§ 66 Abs. 1 Nr. 1	Festlegung der anzuwendenden Fassung der KN	I. 2. a)
3	§ 66 Abs. 1 Nr. 1a	Anpassung des Gesetzeswortlauts an Änderungen des Zollkodex, soweit sich daraus keine steuerrechtlichen Änderungen ergeben	III. 2. b)
4	§ 66 Abs. 1 Nr. 2	Möglichkeit zur Schaffung einer Steuerbegünstigung für Pilotprojekte	IV. 2. c)
5	§ 66 Abs. 1 Nr. 3 a)	Möglichkeit zur näheren Begriffsbestimmung für Steuergegenstände, den Steuertarif und allgemeine Begriffsbestimmungen	I. 2. a) + c) + III. 2. a) + V. 2. a)
6	§ 66 Abs. 1 Nr. 3 b)	Festsetzung von vom Gesetz abweichenden Steuersätzen für Energieerzeugnisse nach § 1 Abs. 3	V. 2. b)
7	§ 66 Abs. 1 Nr. 3 c)	Regelung von Begriffsbestimmungen und Anforderungen und Verfahren im Zusammenhang mit nach § 3 EnergieStG begünstigten Anlagen im Zusammenhang zum Steuertarif	V. 2. c)
8	§ 66 Abs. 1 Nr. 3 d)	Regelung von Begriffsbestimmungen und Anforderungen und Verfahren im Zusammenhang mit nach § 3a EnergieStG begünstigten Anlagen im Zusammenhang zum Steuertarif	V. 2. c)
9	§ 66 Abs. 1 Nr. 3 e)	Begriffe im Rahmen der beihilferechtlichen Regelungen des § 3b näher bestimmen sowie das Verfahren festzulegen	VI. 3.
10	§ 66 Abs. 1 Nr. 4 a)	Erlass von Vorschriften zur näheren Regelung zum Erlaubnis- und Steuerlagerverfahren sowie Sicherheitsleistung bzw. Verschlusslager bei Gefährdung der Steuerbelange	II. 2. a)
11	§ 66 Abs. 1 Nr. 4 b)	Bestimmung der Zugehörigkeit bestimmter Räumlichkeiten zum Steuerlager	II. 2. a)
12	§ 66 Abs. 1 Nr. 4 c)	Erlass von abweichenden Regelungen zur Lagerung von Steuergegenständen in einer Freizone	II. 2. b)
13	§ 66 Abs. 1 Nr. 4 d)	Auferlegung besonderer Pflichten für Hersteller außerhalb eines Herstellungsbetriebes (Steuerlagers)	III. 2. b)

Nr.	§ der Delegation	Gegenstand der Delegation	Einordnung
14	§ 66 Abs. 1 Nr. 5 a)	Erlass von Vorschriften zum Steueraussetzungsverfahren und zur Erlaubniserteilung im Zusammenhang mit einem registrierten Empfänger	II. 2. a) + c)
15	§ 66 Abs. 1 Nr. 5 b)	Erlass von Vorschriften zum Erlaubnisverfahren bei einem registrierten Versender und Möglichkeit der Eingrenzung der Steueraussetzung nach einer zollrechtlichen Einfuhr	II. 2. a) + c)
16	§ 66 Abs. 1 Nr. 5 c)	Regelung des Verfahrens der Steueraussetzung im Zusammenhang mit EMCS	II. 2. c)
17	§ 66 Abs. 1 Nr. 5 d)	Verfahren der Steueraussetzung bei Begünstigten	II. 2. c)
18	§ 66 Abs. 1 Nr. 5 e)	Erlass von Vorschriften zur Steueraussetzung mit der Möglichkeit der Regelung eines Streckengeschäftes	II. 2. c)
19	§ 66 Abs. 1 Nr. 5 f)	Zulassungsverfahren zur abweichenden Fälligkeit bei Unregelmäßigkeiten	III. 2. b)
20	§ 66 Abs. 1 Nr. 6 a)	Erlass von Vorschriften zum Besteuerungsverfahren bei Bezug zu gewerblichen Zwecken	III. 2. b)
21	§ 66 Abs. 1 Nr. 6 b)	Nähere Bestimmung der Begriffe Reserve- und Hauptbehälter als Ausnahme zur Steuerentstehung bei gewerblichem Verbringen	III. 2. a)
22	§ 66 Abs. 1 Nr. 6 c)	Erlass von Vorschriften zum Besteuerungsverfahren beim Versandhandel	III. 2. b)
23	§ 66 Abs. 1 Nr. 6 d)	Erlass von Vorschriften zum Besteuerungsverfahren und abweichender Fälligkeit im Zusammenhang mit der Einfuhr	III. 2. b)
24	§ 66 Abs. 1 Nr. 6 e)	Erlass von Vorschriften zum Verfahren bei der Beförderung von Steuergegenständen des freien Verkehrs und Möglichkeit für bilaterale Vereinbarungen	III. 2. b) + VI. 2.
25	§ 66 Abs. 1 Nr. 7 a)	Erlass von Vorschriften zur Steuerentstehung nach § 23 und Bestimmung der Begriffe	III. 2. a) + b)
26	§ 66 Abs. 1 Nr. 7 b)	Erlass von Vorschriften zu Anzeigepflichten nach § 23 Abs. 4	III. 2. b)
27	§ 66 Abs. 1 Nr. 8 a)	Erlass von Vorschriften für die Steuerbefreiungen nach §§ 24 bis 30 und insbesondere Voraussetzungen, Begriffe und Verfahren festzulegen und dabei Pflichten vorzusehen	IV. 2. a) + b)
28	§ 66 Abs. 1 Nr. 8 b)	Erteilung von allgemeinen Erlaubnissen	IV. 2. b)
29	§ 66 Abs. 1 Nr. 8 c)	Möglichkeit der Regelung eines Streckengeschäftes bei Erlaubnisinhabern	II. 2. c)

Nr.	§ der Delegation	Gegenstand der Delegation	Einordnung
30	§ 66 Abs. 1 Nr. 8 d)	Konkretisierung der Betriebsteile für die die Steuerbefreiung nach § 26 gilt	IV. 2. a)
31	§ 66 Abs. 1 Nr. 8 e)	Einschränkbarkeit der Steuerbefreiung nach § 27 Abs. 1 für Binnengewässer	IV. 2. d)
32	§ 66 Abs. 1 Nr. 8 f)	Möglichkeit der Zulassung der nichtbegünstigten Verwendung im Falle von § 27 Abs. 1 bei gleichzeitiger Steuerentstehung	III. 2. f)
33	§ 66 Abs. 1 Nr. 8 g)	Begrenzung der nach § 27 Abs. 2 Nr. 2 und Abs. 3 begünstigten Betriebe	IV. 2. d)
34	§ 66 Abs. 1 Nr. 9 a)	Erlass von Bestimmungen zur Kohlebesteuerung, insbesondere das Erlaubnisverfahren und die Anmeldepflicht für Kohlebetriebe und Kohlelieferer	III. 2. b)
35	§ 66 Abs. 1 Nr. 9 b)	Nähere Regelung der beim Verbringen von Kohle anzuwendenden Vorschriften	III. 2. b)
36	§ 66 Abs. 1 Nr. 9 c)	Nähere Regelung der bei der Einfuhr von Kohle anzuwendenden Vorschriften	III. 2. b)
37	§ 66 Abs. 1 Nr. 9 d)	Bestimmung der Voraussetzungen für die steuerfreie Verwendung und das Erlaubnisverfahren bei Kohle zu regeln	IV. 2. a) + b)
38	§ 66 Abs. 1 Nr. 9 e)	Erteilung von allgemeinen Erlaubnissen	IV. 2. b)
39	§ 66 Abs. 1 Nr. 9 f)	Konkretisierung der Betriebsteile für die die Steuerbefreiung nach § 37 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 gilt	IV. 2. d)
40	§ 66 Abs. 1 Nr. 10 a)	Erlass von Bestimmungen zur Erdgasbesteuerung, insbesondere die Anmeldepflicht für Lieferer	III. 2. b)
41	§ 66 Abs. 1 Nr. 10 b)	Nähere Regelung der beim Verbringen von Erdgas anzuwendenden Vorschriften	III. 2. b)
42	§ 66 Abs. 1 Nr. 10 c)	Nähere Regelung der bei der Einfuhr von nicht leitungsgebundenem Erdgas anzuwendenden Vorschriften	III. 2. b)
43	§ 66 Abs. 1 Nr. 10 d)	Bestimmung der Voraussetzungen für die steuerfreie Verwendung und das Erlaubnisverfahren zu regeln	IV. 2. a) + b)
44	§ 66 Abs. 1 Nr. 10 e)	Erteilung von allgemeinen Erlaubnissen	IV. 2. b)
45	§ 66 Abs. 1 Nr. 10 f)	Konkretisierung der Betriebsteile für die die Steuerbefreiung nach § 44 Abs. 2 gilt	IV. 2. c)
46	§ 66 Abs. 1 Nr. 11 a)	Erlass von Bestimmungen zu den Steuerentlastungen und dabei insbesondere die Voraussetzungen für die Gewährung der Steuerentlastung näher zu bestimmen und das Verfahren der Entlastung zu regeln	IV. 2. a) + b)

Nr.	§ der Delegation	Gegenstand der Delegation	Einordnung
47	§ 66 Abs. 1 Nr. 11 b)	Bestimmung von Fristen für die Geltendmachung des Entlastungsanspruches	IV. 2. b)
48	§ 66 Abs. 1 Nr. 11 c)	Möglichkeit der Erweiterung der entlastungsfähigen Energieerzeugnisse	IV. 2. b)
49	§ 66 Abs. 1 Nr. 11 d)	Nähere Bestimmung der Voraussetzungen zu den Anlagen des § 53 und Pflichten zu erlassen	IV. 2. a)
50	§ 66 Abs. 1 Nr. 11 e)	Nähere Bestimmungen zu den begünstigten Arbeiten, begünstigten Maschinen und den Entlastungsberechtigten zu erlassen	IV. 2. b)
51	§ 66 Abs. 1 Nr. 11 f)	(weggefallen)	
52	§ 66 Abs. 1 Nr. 11 g)	Nähere Bestimmungen zu den Voraussetzungen der Anlagen des § 53a und den damit verbundenen Nachweispflichten zu erlassen	IV. 2. a) + b)
53	§ 66 Abs. 1 Nr. 11 h)	(weggefallen)	
54	§ 66 Abs. 1 Nr. 12	Erlass von Regelungen zur Kennzeichnung von Energieerzeugnissen und zum Umgang mit solchen	V. 2. c)
55	§ 66 Abs. 1 Nr. 13	Möglichkeit bestimmte chemisch-technische Anforderungen an Energieerzeugnisse zu stellen und diese bei Missachtung solcher nach dem höchsten in Betracht kommenden Steuersatz zu versteuern	V. 2. c)
56	§ 66 Abs. 1 Nr. 14	Erlass von Verfahrensvorschriften zur Steuererhebung zu erlassen	III. 2. b)
57	§ 66 Abs. 1 Nr. 15	Regelung zu den Voraussetzungen und zum Verfahren der Sicherheitsleistung zu erlassen	II. 2. d)
58	§ 66 Abs. 1 Nr. 16	Anordnung, dass mit Energieerzeugnissen nur in bestimmter Weise umgegangen werden darf	III. 2. b)
59	§ 66 Abs. 1 Nr. 17	Möglichkeit zur Einführung einer Steuerentstehung, dass beim Mischen bestimmter Energieerzeugnisse miteinander vor deren Abgabe in Behälter von Motoren in der Person des Mischenden eine Steuer entsteht und das dazugehörende Verfahren zu regeln	III. 2. c)
60	§ 66 Abs. 1 Nr. 18 Satz 1 a)	Erlass von Bestimmungen für die Steuerbefreiungen für NATO Truppen	IV. 2. c)
61	§ 66 Abs. 1 Nr. 18 Satz 1 b)	Erlass von Bestimmungen für die Steuerbefreiungen für NATO Truppen	IV. 2. c)
62	§ 66 Abs. 1 Nr. 18 Satz 1 c)	Erlass von Bestimmungen für die Steuerbefreiungen für die USA	IV. 2. c)

Nr.	§ der Delegation	Gegenstand der Delegation	Einordnung
63	§ 66 Abs. 1 Nr. 18 Satz 2	Erlass einer Steuerentstehung bei Missbrauch in den Fällen des Satzes 1	III. 2. c)
64	§ 66 Abs. 1 Nr. 18a a)	Bestimmungen zur steuerlichen Begünstigung internationaler Einrichtungen erlassen, insbesondere Voraussetzungen für eine Steuerbefreiung	IV. 2. c)
65	§ 66 Abs. 1 Nr. 18a b)	Bestimmungen zur steuerlichen Begünstigung internationaler Einrichtungen erlassen, insbesondere Voraussetzungen für eine Steuerentlastung	IV. 2. c)
66	§ 66 Abs. 1 Nr. 18a c)	Bestimmungen zur steuerlichen Begünstigung internationaler Einrichtungen erlassen, insbesondere Regelung einer Steuerentstehung bei Abgabe an Nichtbegünstigte	III. 2. c)
67	§ 66 Abs. 1 Nr. 19	Regelung der Freimengen bei der Einfuhr unter den Voraussetzungen der Zollbefreiungsverordnung	III. 2. a)
68	§ 66 Abs. 1 Nr. 20	Möglichkeit zur näheren Bestimmung eines Verfahrens zur Datenüberträgerauthentifizierung	III. 2. b)
69	§ 66 Abs. 1 Nr. 20a a)-g)	Möglichkeit zur Abgabe von Daten im Wege der Datenfernübertragung zur Automatisierung des Besteuerungsverfahrens	III. 2. b)
70	§ 66 Abs. 1 Nr. 21 a)-g)	Erlass ergänzender Bestimmungen über die Transparenzpflichten im Zusammenhang mit europäischem Beihilferecht mit Meldepflichten, deren Art und Umfang und das Verfahren zu bestimmen und eine Steueraufsicht anzuordnen	VI. 3.
71	§ 66 Abs. 2 Nr. 1	Ermächtigung zum Abschluss von Vereinbarungen mit anderen Mitgliedstaaten über die Aussetzung der Kontroll- und Beförderungsbedingungen	VI. 2.
72	§ 66 Abs. 2 Nr. 2	Ermächtigung zum Abschluss von Vereinbarungen mit anderen Mitgliedstaaten über Verfahrensvereinfachungen bei häufigen Beförderungen im Rahmen des freien Verkehrs	VI. 2.
73	§ 66 Abs. 2 Nr. 3	Ermächtigung zum Abschluss von Vereinbarungen mit anderen Mitgliedstaaten über Verfahrensvereinfachungen bei häufigen Beförderungen unter Steueraussetzung über zwei oder mehr Mitgliedstaaten	VI. 2.
74	§ 66 Abs. 2 Nr. 4	Ermächtigung zum Abschluss von Vereinbarungen mit anderen Mitgliedstaaten über Vereinfachungen bei Beförderungen über feste Rohrleitungen	VI. 2.
75	§ 66 Abs. 2 Nr. 5	Ermächtigung zum Abschluss von Vereinbarungen mit anderen Mitgliedstaaten über Verfahrensvereinfachungen bei häufigen Beförderungen unter Steueraussetzung auf dem Seeweg oder durch Rohrleitungen bei Bewegungen über zwei oder mehr Mitgliedstaaten	VI. 2.

Nr.	§ der Delegation	Gegenstand der Delegation	Einordnung
76	§ 66 Abs. 3	Möglichkeit, beim Erlass von Rechtsverordnungen auf Veröffentlichungen sachverständiger Stellen zu verweisen	VI. 4.
77	§ 66b Abs. 1	Bestimmung von Vorschriften einer nationalen Akkreditierungsstelle und die Zulassung nach § 28 des Umweltauditgesetzes	IV. 2. a)
78	§ 66b Abs. 2 Nr. 1-3	Regelung von alternativen Systemen für kleinere und mittlere Unternehmen zur Energieeffizienzsteigerung und Anforderungen an diese und deren Nachweisverfahren	IV. 2. a)
79	§ 66b Abs. 2 Nr. 4	Regelung der Nachweise, die für die Energiemanagementsysteme verlangt werden	IV. 2. a)
80	§ 66b Abs. 3 Nr. 1-3	Konkretisierung der Anforderungen nach § 66b Abs. 2 Nr. 4	IV. 2. a)
82	§ 66b Abs. 4 Nr. 1-4	Übermittlung von Erkenntnissen und Informationen im Zusammenhang mit der Voraussetzung für die Steuerentlastung nach § 55 inkl. Verfahren und Zuständigkeit	IV. 2. a)

Delegationen KaffeeStG

vom 15. Juli 2009; BGBl. I S. 1870, 1919, zuletzt geändert durch Gesetz vom 27. August 2017 BGBl. I S. 3313

Nr.	§ der Delegation	Gegenstand der Delegation	Einordnung
1	§ 1 Abs.7	Ermächtigung zur Festlegung der anzuwendenden Fassung der KN	I. 2. a)
2	§ 2 Abs. 3	Ermächtigung zur Bestimmung der Ermittlung der Bemessungsgrundlage	V. 2. a)
3	§ 5 Abs. 2	Bestimmung der Zugehörigkeit bestimmter Räumlichkeiten zum Steuerlager	II. 1. b) aa)
4	§ 6 Abs. 3 Nr. 1	Erlass von Vorschriften zum Steuerlager hinsichtlich Verfahren der Erlaubnis, Sicherheitsleistung und zugelassener Handlungen	II. 1. b) aa) + cc)
5	§ 6 Abs. 3 Nr. 2	Erlass von zusätzlichen Lagervoraussetzungen	II. 1. b) bb)
6	§ 6 Abs. 3 Nr. 3	Erlass von Vorschriften und Verfahren im Falle einer Steuergefährdung	II. 1. b) dd)
7	§ 7 Abs. 4	Erlass von Vorschriften zum Erlaubnisverfahren und zur Sicherheitsleistung bei einem registrierten Versender und Möglichkeit der Eingrenzung der Steueraussetzung nach einer zollrechtlichen Einfuhr	II. 2. a) + d)

Nr.	§ der Delegation	Gegenstand der Delegation	Einordnung
8	§ 8 Abs. 3	Erlass von Vorschriften zum Verfahren der Steueraussetzung bei Begünstigten	II. 2. c)
9	§ 9 Abs. 5 Nr. 1	Erlass von Vorschriften zum Verfahren der Steueraussetzung im Steuergebiet, insbesondere in Bezug auf die Sicherheitsleistung	II. 2. b) + d)
10	§ 9 Abs. 5 Nr. 2	Erlass von Vorschriften zur Steueraussetzung im Steuergebiet mit der Möglichkeit der Regelung eines Streckengeschäftes	II. 2. c)
11	§ 10 Abs. 3	Erlass von Vorschriften zu Unregelmäßigkeiten bei der Steueraussetzung	III. 2. a)
12	§ 11 Abs. 6	Erlass von Vorschriften in Fällen von Schwund oder Untergang	III. 2. a)
13	§ 15 Abs. 5	Erlass von Vorschriften zum Besteuerungsverfahren und abweichender Fälligkeit im Zusammenhang mit der Einfuhr	III. 2. b)
14	§ 16 Abs. 6	Erlass einer widerleglichen Vermutung der Beförderung zu gewerblichen Zwecken im Zusammenhang mit Warenbewegungen des freien Verkehrs	III. 2. a)
15	§ 17 Abs. 8	Erlass von Vorschriften zum Besteuerungsverfahren bei Bezug und Besitz zu gewerblichen Zwecken	III. 2. a) + b)
16	§ 18 Abs. 7	Erlass von Vorschriften zum Besteuerungsverfahren beim Versandhandel und Vereinfachungsmöglichkeiten	III. 2. a) + b)
17	§ 19 Abs. 4	Erlass von Vorschriften zu Unregelmäßigkeiten bei der Beförderung im freien Verkehr	III. 2. a)
18	§ 20 Abs. 2	Ermächtigung zum Erlass einer Steuerbefreiung für Kaffee, der zur Herstellung kaffeehaltiger Waren eingesetzt wird sowie Regelung einer Steuerentstehung bei Verstoß	IV. 2. c) + III. 2. c)
19	§ 21 Abs. 4 Nr. 1	Regelung des Steuerentlastungsverfahrens	IV. 2. b)
20	§ 21 Abs. 4 Nr. 2	Schaffung einer Entlastung bei Vernichtung kaffeehaltiger Waren im Betrieb des Herstellers	IV. 2. c)
21	§ 21 Abs. 4 Nr. 3	Ermächtigung die Entlastung von einer vorherigen Zusage des HZA abhängig zu machen	IV. 2. b)
22	§ 21 Abs. 4 Nr. 4	Möglichkeit für eine Steuerentlastung Mindestmengen vorzuschreiben	IV. 2. d)
23	§ 23 Abs. 1 Nr. 1 a)	Erlass einer Steuerbefreiung oder Steuervergütung für bestimmte Truppen	IV. 2. c)

Nr.	§ der Delegation	Gegenstand der Delegation	Einordnung
24	§ 23 Abs. 1 Nr. 1 b)	Erlass einer Steuerbefreiung oder Steuervergütung für diplomatische Missionen	IV. 2. c)
25	§ 23 Abs. 1 Nr. 1 c)	Erlass einer Steuerbefreiung oder Steuervergütung für internationale Einrichtungen	IV. 2. c)
26	§ 23 Abs. 1 Nr. 1 d)	Regelung einer Steuerentstehung bei Missbrauch in den Fällen der § 23 Abs. 1 Nr.1 a)-c)	III. 2. c)
27	§ 23 Abs. 1 Nr. 2	Regelung der Freimengen bei der Einfuhr unter den Voraussetzungen der Zollbefreiungsverordnung	III. 2. a)
28	§ 23 Abs. 1 Nr. 3	Erlass und Durchführung der Steuerbefreiung für Bordverkäufe	IV. 2. c)
29	§ 23 Abs. 1 Nr. 4	Möglichkeit zur näheren Bestimmung eines Verfahrens zur Datenüberträgerauthentifizierung	III. 2. b)
30	§ 23 Abs. 1 Nr. 5 a)-g)	Möglichkeit zur Abgabe von Daten im Wege der Datenfernübertragung zur Automatisierung des Besteuerungsverfahrens	III. 2. b)
31	§ 23 Abs. 1 Nr. 6	Anpassung des Gesetzeswortlauts an Änderungen des Zollkodex, soweit sich daraus keine steuerrechtlichen Änderungen ergeben	III. 2. b)

Delegationen SchaumwZwStG

vom 15. Juli 2009; BGBl. I S. 1870, 1896, zuletzt geändert durch Gesetz vom 27. August 2017 BGBl. I S. 3313

Nr.	§ der Delegation	Gegenstand der Delegation	Einordnung
1	§ 1 Abs. 4 Nr. 1	Festlegung der anzuwendenden Fassung der KN	I. 2. a)
2	§ 1 Abs. 4 Nr. 2	Ermächtigung zur Bestimmung der Ermittlung der Bemessungsgrundlage	I. 2. b) + V. 2. a)
3	§ 2 Abs. 4	Ermächtigung zur Mitteilung von Informationen an die Lebensmittelbehörden	III. 2. b)
4	§ 4 Abs. 2	Bestimmung der Zugehörigkeit bestimmter Räumlichkeiten zum Steuerlager	II. 2. a)
5	§ 5 Abs. 3 Nr. 1	Erlass von Vorschriften zum Steuerlager hinsichtlich Verfahren der Erlaubnis, Sicherheitsleistung und zugelassener Handlungen	II. 3. a) + d)
6	§ 5 Abs. 3 Nr. 2	Erlass von zusätzlichen Lagervoraussetzungen	II. 2. b)
7	§ 5 Abs. 3 Nr. 3	Erlass von Vorschriften und Verfahren im Falle einer Steuergefährdung	II. 2. d)

Nr.	§ der Delegation	Gegenstand der Delegation	Einordnung
8	§ 6 Abs. 4	Erlass von Vorschriften zur Erlaubniserteilung und zur Sicherheitsleistung im Zusammenhang mit einem registrierten Empfänger	II. 2. a) + d)
9	§ 7 Abs. 4	Erlass von Vorschriften zum Erlaubnisverfahren und zur Sicherheitsleistung bei einem registrierten Versender und Möglichkeit der Eingrenzung der Steueraussetzung nach einer zollrechtlichen Einfuhr	II. 2. b) aa) + cc)
10	§ 8 Abs. 3	Verfahren der Steueraussetzung bei Begünstigten	II. 2. c)
11	§ 9 Abs. 3	Regelung des Verfahrens der Steueraussetzung im Zusammenhang mit EMCS	II. 2. c)
12	§ 10 Abs. 5 Nr. 1	Erlass von Vorschriften zur Steueraussetzung im Steuergebiet, insbesondere in Bezug auf die Sicherheitsleistung	II. 2. c) + d)
13	§ 10 Abs. 5 Nr. 2	Erlass von Vorschriften zur Steueraussetzung im Steuergebiet mit der Möglichkeit der Regelung eines Streckengeschäftes	II. 2. c)
14	§ 11 Abs. 6 Nr. 1	Erlass von Vorschriften zur Steueraussetzung mit anderen Mitgliedstaaten in Bezug auf die Sicherheitsleistung und Möglichkeit der Regelung eines Streckengeschäftes	II. 2. c) + d)
15	§ 11 Abs. 6 Nr. 2	Möglichkeit der Regelung von Vereinfachungen im Steueraussetzungsverfahren mit anderen Mitgliedstaaten durch bilaterale Abkommen	VI. 2.
16	§ 12 Abs. 4	Erlass von Vorschriften zur Ausfuhr unter Steueraussetzung	II. 2. c)
17	§ 13 Abs. 7	Erlass von Vorschriften zu Unregelmäßigkeiten bei der Beförderung unter Steueraussetzung	III. 2. a)
18	§ 14 Abs. 6	Erlass von Vorschriften in Fällen von Schwund oder Untergang	III. 2. a)
19	§ 15 Abs. 3	Erlass von Vorschriften zum Besteuerungsverfahren und abweichender Fälligkeit	III. 2. b)
20	§ 18 Abs. 5	Erlass von Vorschriften zum Besteuerungsverfahren und abweichender Fälligkeit im Zusammenhang mit der Einfuhr	III. 2. b)
21	§ 19 Abs. 3	Erlass einer widerleglichen Vermutung der Beförderung zu gewerblichen Zwecken im Zusammenhang mit Warenbewegungen des freien Verkehrs	III. 2. a)
22	§ 20 Abs. 6	Erlass von Vorschriften zum Besteuerungsverfahren bei Bezug zu gewerblichen Zwecken	III. 2. a) + b)

Nr.	§ der Delegation	Gegenstand der Delegation	Einordnung
23	§ 21 Abs. 8	Erlass von Vorschriften zum Besteuerungsverfahren beim Versandhandel	III. 2. a) + b)
24	§ 22 Abs. 4	Erlass von Vorschriften zu Unregelmäßigkeiten bei der Beförderung im freien Verkehr	III. 2. a)
25	§ 23 Abs. 3 Nr. 1 a)	Erlass von Vorschriften zur Voraussetzung der Steuerbefreiungen nach § 23 Abs. 1 und 2	IV. 2. a)
26	§ 23 Abs. 3 Nr. 1 b)	Erlass von Bestimmungen zur Vergällung und Absehen von der Vergällung	IV. 2. a)
27	§ 23 Abs. 3 Nr. 1 c)	Anordnung der Vergällung von Bier für bestimmte Arzneimittel und Essig	IV. 2. a)
28	§ 23 Abs. 3 Nr. 1 d)	Anordnung der Bereithaltung und Probenentnahme von Vergällungsmitteln	IV. 2. b)
29	§ 23 Abs. 3 Nr. 2	Möglichkeit auch die nichtgewerbliche Verwendung von der Steuer zu befreien	IV. 2. c)
30	§ 23a Abs. 4 Nr. 1 a)	Regelung des Erlaubnis- und Verwendungsverfahrens	IV. 2. b)
31	§ 23a Abs. 4 Nr. 1 b)	Anordnung der besonderen Überwachung bei steuerfreien Verwendern, die gleichzeitig ausschenken oder handeln	IV. 2. b)
32	§ 23a Abs. 4 Nr. 1 c)	Verlangen einer Sicherheitsleistung bei unvergälltem Bezug	II. 2. d)
33	§ 23a Abs. 4 Nr. 2 a)	Vorschreiben von Mindestmengen bei der steuerfreien Verwendung von Schaumwein	IV. 2. d)
34	§ 23a Abs. 4 Nr. 2 b)	Erteilung von allgemeinen Erlaubnissen	IV. 2. b)
35	§ 24 Abs. 2	Vorschriften zur Steuerentlastung bei Wiederaufnahme in ein Steuerlager	IV. 2. a) + b)
36	§ 25 Abs. 4 Nr. 1	Konkretisierung des Entlastungsverfahrens bei Verbringen in andere Mitgliedstaaten	IV. 2. b)
37	§ 25 Abs. 4 Nr. 2	Erlass von Mindestmengen und Ausschluss von Steuerlagerinhabern bei der Entlastung bei Verbringen in andere Mitgliedstaaten	IV. 2. d)
38	§ 28 Nr. 1 a)	Erlass von Vorschriften zum Verfahren für die steuerliche Behandlung von Begünstigten	IV. 2. c)
39	§ 28 Nr. 1 b)	Erlass einer Steuerbefreiung oder Steuervergütung für diplomatische Missionen	IV. 2. c)
40	§ 28 Nr. 1 c)	Erlass einer Steuerbefreiung oder Steuervergütung für internationale Einrichtungen	IV. 2. c)

Nr.	§ der Delegation	Gegenstand der Delegation	Einordnung
41	§ 28 Nr. 1 d)	Regelung einer Steuerentstehung bei Missbrauch in den Fällen der § 28 Nr.1 a)-c)	III. 2. c)
42	§ 28 Nr. 2	Regelung der Freimengen bei der Einfuhr unter den Voraussetzungen der Zollbefreiungsverordnung	III. 2. a)
43	§ 28 Nr. 3 a)	Durchführung der Beförderung von Waren des freien Verkehrs anderer Mitgliedstaaten	III. 2. b)
44	§ 28 Nr. 3 b)	Erlass und Durchführung der Steuerbefreiung für Bordverkäufe	IV. 2. c)
45	§ 28 Nr. 4	Möglichkeit zur näheren Bestimmung eines Verfahrens zur Datenüberträgerauthentifizierung	III. 2. b)
46	§ 28 Nr. 5 a)-g)	Möglichkeit zur Abgabe von Daten im Wege der Datenfernübertragung zur Automatisierung des Besteuerungsverfahrens	III. 2. b)
46	§ 28 Nr. 6	Anpassung des Gesetzeswortlauts an Änderungen des Zollkodex, soweit sich daraus keine steuerrechtlichen Änderungen ergeben	III. 2. b)
47	§ 28 Nr. 7	Möglichkeit der Einführung einer Steuerzeichenpflicht im Wege der Rechtsverordnung	III. 2. b)
48	§ 33 Abs. 3 Nr. 1	Erlass von Vorschriften zur Beförderung von Wein unter Steueraussetzung bzw. im freien Verkehr	II. 2. c)
49	§ 33 Abs. 3 Nr. 2	Erlass von Verfahrenserleichterungen für kleine Traubenweinerzeuger	II. 2. c)

Delegationen StromStG

vom 24. März 1999; BGBl. I 378; 2000 I S. 147; BGBl. I S. 1870, 1896, zuletzt geändert durch Gesetz vom 27. August 2017 BGBl. I S. 3308

Nr.	§ der Delegation	Gegenstand der Delegation	Einordnung
1	§ 10 Abs. 3 Nr. 2 bzw. Abs. 4 Nr. 2 b)	Feststellung der Fortgeltung der Steuerentlastung bei Erreichung bestimmter Einsparungsziele	IV. 2. e)
2	§ 11 Nr. 1	Festlegung der anzuwendenden Fassung der KN	I. 2. a)
3	§ 11 Nr. 2 a)	Möglichkeit zur Begriffsbestimmung des Versorgers, des Letztverbrauchers und des Eigenerzeugers abweichend vom Gesetz zu bestimmen	III. 2. a)
4	§ 11 Nr. 2 b)	Begriffe im Rahmen der beihilferechtlichen Regelungen des § 2a näher bestimmen sowie das Verfahren festzulegen	VI. 3.
5	§ 11 Nr. 3 a)	Begriff der Elektromobilität näher bestimmen	III. 2. b)

Nr.	§ der Delegation	Gegenstand der Delegation	Einordnung
6	§ 11 Nr. 3 b)	Ausnahmen vom Versorgerbegriff bei Leistung an Elektroautos bestimmen	III. 2. b)
7	§ 11 Nr. 3 c)	Einführung eines Erlaubnisverfahrens bei Leistung an Elektroautos	III. 2. b)
8	§ 11 Nr. 3 d)	Einführung eines Erlaubnisverfahrens bei Batteriespeichern und Verfahren für Steuerentstehung und Entlastung regeln	III. 2. b) + IV. 2. c)
9	§ 11 Nr. 4	Schaffung von Regelungen zur Zuordnung von Unternehmen zur WZ 2003	IV. 2. a)
10	§ 11 Nr. 5	Regelung des Erlaubnisverfahrens für Versorger, Eigenerzeuger oder aus dem Ausland beziehende Letztverbraucher einschl. der Sicherheitsleistung	III. 2. b)
11	§ 11 Nr. 6	Möglichkeit der vom Gesetz abweichenden Begriffsbestimmung des Versorgers als Letztverbraucher	III. 2. b)
12	§ 11 Nr. 7	Erlass von Vorschriften zum Besteuerungsverfahren, insbesondere zur Anmeldung, Berechnung und Entrichtung der Steuer und zu den Vorauszahlungen	III. 2. b)
13	§ 11 Nr. 8 a)	Nähere Bestimmung der Voraussetzungen für die steuerbegünstigte Entnahme von Strom und das dazugehörige Erlaubnisverfahren – einschl. allgemeiner Erlaubnisse – zu erlassen	V. 2. c)
14	§ 11 Nr. 8 b)	Möglichkeit die steuerbegünstigte Entnahme von Strom im Rahmen einer Entlastung zu gewähren und das dazu erforderliche Verfahren zu regeln und die Steuerentlastung innerhalb bestimmter Fristen zu beantragen	IV. 2. c)
15	§ 11 Nr. 8 c)	Möglichkeit der Einführung einer Differenzversteuerung für den Fall, dass bei Weiterleitung von steuerbegünstigtem Strom an nicht begünstigte Dritte geleistet wird	III. 2. c)
16	§ 11 Nr. 8 d)	Ausweisung der Steuerbegünstigung auf Rechnung vorschreiben	IV. 2. b)
17	§ 11 Nr. 9	Möglichkeit zum Verzicht auf die Voraussetzung der Ausschließlichkeit bei der Steuerbefreiung nach § 9 Abs. 1 Nr. 1 bei gleichzeitiger Regelung einer Steuerentstehung für aus anderen Energieträgern erzeugten Strom	IV. 2. a) + c)
18	§ 11 Nr. 10	Erlass von Bestimmungen zu den Steuerentlastungen und dabei insbesondere die Voraussetzungen für die Gewährung der Steuerentlastung näher zu bestimmen und das Verfahren der Entlastung zu regeln	IV. 2. a) + b)

Nr.	§ der Delegation	Gegenstand der Delegation	Einordnung
19	§ 11 Nr. 11	Möglichkeit zum Erlass von Regelungen zur Ermittlung der relevanten Strommengen	V. 2. a)
20	§ 11 Nr. 12 Satz 1 a)	Erlass von Bestimmungen für die Steuerbefreiungen für NATO Truppen	IV. 2. c)
21	§ 11 Nr. 12 Satz 1 b)	Erlass von Bestimmungen für die Steuerbefreiungen für NATO Truppen	IV. 2. c)
22	§ 11 Nr. 12 Satz 1 c)	Erlass von Bestimmungen für die Steuerbefreiungen für die USA	IV. 2. c)
23	§ 11 Nr. 12 Satz 2	Erlass einer Steuerentstehung bei Missbrauch in den Fällen des Satzes 1	III. 2. c)
24	§ 11 Nr. 13 a)-g)	Erlass ergänzender Bestimmungen über die Transparenzpflichten im Zusammenhang mit europäischem Beihilferecht mit Meldepflichten, deren Art und Umfang und das Verfahren zu bestimmen und eine Steueraufsicht anzuordnen	VI. 3.
25	§ 11 Nr. 14 a)	Bestimmungen zur steuerlichen Begünstigung internationaler Einrichtungen erlassen, insbesondere Voraussetzungen für eine Steuerbefreiung	IV. 2. c)
26	§ 11 Nr. 14 b)	Bestimmungen zur steuerlichen Begünstigung internationaler Einrichtungen erlassen, insbesondere Voraussetzungen für eine Steuerentlastung	IV. 2. c)
27	§ 11 Nr. 14 c)	Bestimmungen zur steuerlichen Begünstigung internationaler Einrichtungen erlassen, insbesondere Regelung einer Steuerentstehung bei Abgabe an Nichtbegünstigte	IV. 2. c)
28	§ 11 Nr. 15	Möglichkeit zur näheren Bestimmung eines Verfahrens zur Datenüberträgerauthentifizierung	III. 2. b)
29	§ 11 Nr. 16 a)-g)	Möglichkeit zur Abgabe von Daten im Wege der Datenfernübertragung zur Automatisierung des Besteuerungsverfahrens	III. 2. b)
30	§ 12 Abs. 1	Bestimmung von Vorschriften einer nationalen Akkreditierungsstelle und die Zulassungsstelle nach § 28 des Umweltauditgesetzes	IV. 2. a)
31	§ 12 Abs. 2 Nr. 1-3	Regelung von alternativen Systemen für kleinere und mittlere Unternehmen zur Energieeffizienzsteigerung und Anforderungen an diese und deren Nachweisverfahren	IV. 2. a)
32	§ 12 Abs. 2 Nr. 4	Regelung der Nachweise, die für die Energiemanagementsysteme verlangt werden	IV. 2. a)

Nr.	§ der Delegation	Gegenstand der Delegation	Einordnung
33	§ 12 Abs. 3 Nr. 1-3	Konkretisierung der Anforderungen nach § 12 Abs. 2 Nr. 4	IV. 2. a)
34	§ 12 Abs. 4 Nr. 1-5	Übermittlung von Erkenntnissen und Informationen im Zusammenhang mit der Voraussetzung für die Steuerentlastung nach § 10 inkl. Verfahren und Zuständigkeit und Festlegung der übermittelnden Stellen	IV. 2. a)

Delegationen TabakStG

vom 15. Juli 2009; BGBl. I S. 1870, zuletzt geändert durch Gesetz vom 27. August 2017 BGBl. I S. 3312

Nr.	§ der Delegation	Gegenstand der Delegation	Einordnung
1	§ 1 Abs. 9	Erlass von Verfahrensvereinfachungen zur Ermittlung des Stückgewichtes	V. 2. c)
2	§ 2 Abs. 5	Ermächtigung zur Anhebung der Steuersätze durch Vorgaben aus dem EU-Recht	V. 2. b)
3	§ 2 Abs. 6	Ermächtigung zur Änderung der Steuersätze im Falle von Änderungen des Umsatzsteuersatzes	V. 2. b)
4	§ 3 Abs. 8	Ermächtigung zur Festlegung von Mindestabständen bei der Staffelung von Kleinverkaufspreisen	V. 2. a)
5	§ 5 Abs. 2	Bestimmung der Zugehörigkeit bestimmter Räumlichkeiten zum Steuerlager	II. 2. a)
6	§ 6 Abs. 4 Nr. 1	Erlass von Vorschriften zum Steuerlager hinsichtlich des Verfahrens der Erlaubnis, Sicherheitsleistung und zugelassener Handlungen	II. 2. b) a) + d)
7	§ 6 Abs. 4 Nr. 2	Erlass von zusätzlicher Lagervoraussetzungen	II. 2. b)
8	§ 6 Abs. 4 Nr. 3	Erlass von Vorschriften und Verfahren im Falle einer Steuergefährdung	II. 2. d)
9	§ 7 Abs. 4	Erlass von Vorschriften zur Erlaubniserteilung und zur Sicherheitsleistung im Zusammenhang mit einem registrierten Empfänger	II. 2. a) + d)
10	§ 8 Abs. 4	Erlass von Vorschriften zum Erlaubnisverfahren und zur Sicherheitsleistung bei einem registrierten Versender und Möglichkeit der Eingrenzung der Steueraussetzung nach einer zollrechtlichen Einfuhr	II. 2. a) + d)
11	§ 9 Abs. 3	Verfahren der Steueraussetzung bei Begünstigten	II. 2. c)
12	§ 10 Abs. 3	Regelung des Verfahrens der Steueraussetzung im Zusammenhang mit EMCS	II. 2. c)

Nr.	§ der Delegation	Gegenstand der Delegation	Einordnung
13	§ 11 Abs. 5 Nr. 1	Erlass von Vorschriften zur Steueraussetzung im Steuergebiet, insbesondere in Bezug auf die Sicherheitsleistung	II. 2. c) + d)
14	§ 11 Abs. 5 Nr. 2	Erlass von Vorschriften zur Steueraussetzung im Steuergebiet mit der Möglichkeit der Regelung eines Streckengeschäftes	II. 2. c)
15	§ 12 Abs. 6 Nr. 1	Erlass von Vorschriften zur Steueraussetzung mit anderen Mitgliedstaaten in Bezug auf die Sicherheitsleistung und Möglichkeit der Regelung eines Streckengeschäftes	II. 2. c) + d)
16	§ 12 Abs. 6 Nr. 2	Möglichkeit der Regelung von Vereinfachungen im Steueraussetzungsverfahren mit anderen Mitgliedstaaten durch bilaterale Abkommen	VI. 2.
17	§ 13 Abs. 4	Erlass von Vorschriften zur Ausfuhr unter Steueraussetzung	II. 2.c)
18	§ 14 Abs. 7	Erlass von Vorschriften zu Unregelmäßigkeiten bei der Beförderung unter Steueraussetzung	III. 2. a)
19	§ 15 Abs. 7	Erlass von Vorschriften in Fällen von Schwund oder Untergang	III. 2. a)
20	§ 16 Abs. 2 Nr. 1	Zulassung von Ausnahmen zum Verpackungszwang	III. 2. b)
21	§ 16 Abs. 2 Nr. 2	Einführung von Mengenbegrenzungen für den Inhalt von Kleinverkaufspackungen	III. 2. b)
22	§ 17 Abs. 4 Nr. 1	Bestimmung der Einzelheiten zur Anmeldung, Erklärung und Entrichtung der Steuerzeichenschuld	III. 2. b)
23	§ 17 Abs. 4 Nr. 2	Erlass von Vorschriften über Steuerwert, Bezug, Lieferung und Verwendung von Steuerzeichen und das Besteuerungsverfahren	III. 2. b)
24	§ 17 Abs. 4 Nr. 3	Zulassung von Ausnahmen von der Entrichtungspflicht durch Steuerzeichen	III. 2. b)
25	§ 18 Abs. 3	Bestimmung von Einzelheiten in Bezug auf die Entrichtung der Steuerschuld	III. 2. b)
26	§ 21 Abs. 5	Erlass von Vorschriften zur abweichenden Besteuerung im Zusammenhang mit der Einfuhr	III. 2. b)
27	§ 22 Abs. 4	Erlass einer widerleglichen Vermutung der Beförderung zu gewerblichen Zwecken im Zusammenhang mit Warenbewegungen des freien Verkehrs	III. 2. a)
28	§ 23 Abs. 4	Erlass von Vorschriften zum Besteuerungsverfahren bei Bezug zu gewerblichen Zwecken und Versandhandel	III. 2. a) + b)

Nr.	§ der Delegation	Gegenstand der Delegation	Einordnung
29	§ 24 Abs. 2	Erlass von Ausnahmen zum Beipackverbot bei geringwertigem branchenüblichen Zubehör	III. 2. b)
30	§ 26 Abs. 4	Erlass von Ausnahmen zum Verbot der Abgabe unter Kleinverkaufspreis bei geringwertigem branchenüblichen Zubehör	III. 2. b)
31	§ 28 Abs. 2	Erlass von Ausnahmen zum Verbot der Abgabe über Kleinverkaufspreis	III. 2. b)
32	§ 30 Abs. 4 Nr. 1	Erlass von Vorschriften zur Eingrenzung der deputatsberechtigten Personen und der Mengen bei der Steuerbefreiung für Arbeitnehmer	IV. 2. d)
33	§ 30 Abs. 4 Nr. 2	Erlass von Vorschriften zum Verfahren für die Steuerbefreiungen nach § 30 Abs. 1	IV. 2. b)
34	§ 31 Abs. 4 Nr. 1	Regelung des Erlaubnis- und Verwendungsverfahrens	IV. 2. b)
35	§ 31 Abs. 4 Nr. 2	Erteilung von allgemeinen Erlaubnissen	IV. 2. b)
36	§ 32 Abs. 5 Nr. 1	Regelung des Entlastungsverfahrens im Zusammenhang mit der Steuerzeichenschuld	IV. 2. b)
37	§ 32 Abs. 5 Nr. 2	Festsetzung der Gebühren für den Erlass und die Erstattung der Steuerzeichenschuld und Absehen von solchen Gebühren	IV. 2. b)
38	§ 32 Abs. 5 Nr. 3	Erlass eines Mindestentlastungsbetrages im Zusammenhang mit der Steuerzeichenschuld	IV. 2. d)
39	§ 35 Abs. 1 Nr. 1 a)	Erlass einer Steuerbefreiung oder Steuervergütung für bestimmte Truppen	IV. 2. c)
40	§ 35 Abs. 1 Nr. 1 b)	Erlass einer Steuerbefreiung oder Steuervergütung für diplomatische Missionen	IV. 2. c)
41	§ 35 Abs. 1 Nr. 1 c)	Erlass einer Steuerbefreiung oder Steuervergütung für internationale Einrichtungen	IV. 2. c)
42	§ 35 Abs. 1 Nr. 1 d)	Regelung einer Steuerentstehung bei Missbrauch in den Fällen der § 28 Nr.1 a)-c)	III. 2. c)
43	§ 35 Abs. 1 Nr. 2	Regelung der Freimengen bei der Einfuhr unter den Voraussetzungen der Zollbefreiungsverordnung	III. 2. a)
44	§ 35 Abs. 1 Nr. 3 a)	Durchführung der Beförderung von Waren des freien Verkehrs anderer Mitgliedstaaten	III. 2. b)
45	§ 35 Abs. 1 Nr. 3 b)	Erlass und Durchführung der Steuerbefreiung für Bordverkäufe	IV. 2. c)
46	§ 35 Abs. 1 Nr. 4	Möglichkeit zur näheren Bestimmung eines Verfahrens zur Datenüberträgerauthentifizierung	III. 2. b)

Nr.	§ der Delegation	Gegenstand der Delegation	Einordnung
47	§ 35 Abs. 1 Nr. 5 a)-g)	Möglichkeit zur Abgabe von Daten im Wege der Datenfernübertragung zur Automatisierung des Besteuerungsverfahrens	III. 2. b)
48	§ 35 Abs. 1 Nr. 6	Erlass von Vorschriften über die Gestaltung von Steuerzeichen	III. 2. b)
49	§ 35 Abs. 1 Nr. 7	Anpassung des Gesetzeswortlauts an Änderungen des Zollkodex, soweit sich daraus keine steuerrechtlichen Änderungen ergeben	III. 2. b)