

**Sarah A. König**

# **Typusprägende Merkmale der Verbrauch- und Aufwandsteuern**

**Sarah A. König**

**Typusprägende Merkmale der  
Verbrauch- und Aufwandsteuern**



**Sarah A. König**

**Typusprägende Merkmale der Verbrauch-  
und Aufwandsteuern**

**Tectum Verlag**

**Sarah A. König**

**Typusprägende Merkmale der Verbrauch- und Aufwandsteuern.**

© Tectum Verlag Marburg, 2016

Zugl. Diss. Universität Passau, Juristische Fakultät 2015

ISBN: 978-3-8288-6431-3

(Dieser Titel ist zugleich als gedrucktes Buch unter  
der ISBN 978-3-8288-3751-5 im Tectum Verlag erschienen.)

Alle Rechte vorbehalten

**Besuchen Sie uns im Internet**

**[www.tectum-verlag.de](http://www.tectum-verlag.de)**

**Bibliografische Informationen der Deutschen Nationalbibliothek**  
Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in der  
Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Angaben sind  
im Internet über <http://dnb.ddb.de> abrufbar.

## **Vorwort**

Die vorliegende Arbeit wurde im Sommersemester 2015 von der Juristischen Fakultät der Universität Passau als Dissertation angenommen. Sie befindet sich auf dem Stand Oktober 2015.

Mein besonderer Dank gilt meinem Doktorvater, Herrn Professor Dr. Rainer Wernsmann für seine wertvollen Hinweise und die Betreuung während der Promotion.

Herrn Professor Dr. Kai von Lewinski danke ich für die rasche Erstellung des Zweitgutachtens.

Das Promotionsstipendium der Stiftung der Deutschen Wirtschaft leistete einen wichtigen Beitrag zum zügigen Gelingen der Arbeit.

Danken möchte ich meiner Familie und meinen Freunden für ihre Unterstützung während der Promotionszeit. Ganz besonders danke ich Dr. Gloria Berghäuser, Barbora Moring, Malin Finkernagel und Dr. Andrius Bielinis für ihren Rat und Zuspruch.

Gewidmet ist die Arbeit meinen Eltern, die mich vorbehaltlos unterstützen und begleiten.

Frankfurt, im Oktober 2015

Sarah A. König



## Inhaltsverzeichnis

<b>Einleitung</b> .....	1
Gegenstand und Gang der Untersuchung .....	4
<b>A. Begriff der Verbrauchsteuer</b> .....	7
I. Allgemeines .....	7
1. Rechtliche Grundlagen und einzelne Verbrauchsteuern .....	7
a. Harmonisierte Verbrauchsteuern .....	8
b. Nicht harmonisierte Verbrauchsteuern .....	10
2. Allgemeine Ansätze zur Begriffsbestimmung .....	11
II. Einzelne Begriffsmerkmale .....	13
1. Indirekte Steuer/Überwälzbarkeit .....	14
a. Terminologie .....	14
aa. Ab-/Überwälzbarkeit; Ab-/Überwälzung .....	14
bb. Auflage, Überwälzung und Inzidenz/Vor- und Rückwälzung .....	15
b. Voraussetzungen .....	17
aa. Finanzwissenschaft .....	17
bb. Rechtswissenschaft .....	19
aaa. Rechtsprechung .....	19
(1) „Angelegtsein“ auf Überwälzung .....	20
(2) Möglichkeit kalkulatorischer Überwälzung .....	21
(3) Tatsächliche oder rechtliche Unmöglichkeit .....	21
(4) Überwälzungsmöglichkeiten: Preiserhöhung, Umsatzsteigerung oder Senkung der sonstigen Kosten .....	24
bbb. Literatur .....	24
cc. Stellungnahme .....	26
c. Direkte Verbrauchsteuern .....	28
2. Verbrauch .....	29
a. Der Verbrauchsbegriff .....	30
aa. Abgrenzung Ver- und Gebrauch .....	30

bb. Substanzieller Verbrauch .....	30
cc. Funktions- und Wertlosigkeit nach bestimmungsgemäßer Verwendung .....	31
dd. Zumischen oder Hinzufügen fremder Stoffe.....	32
ee. Verbrauch im Rechtssinne.....	33
ff. Vernichtung oder Untergang.....	33
gg. Kritik und Stellungnahme.....	33
b. Verbrauchssubjekt.....	36
aa. Nur privater Verbrauch .....	36
bb. Typischerweise privater Verbrauch .....	37
cc. Nur produktiver Verbrauch .....	41
aaa. Rechtsprechung .....	41
(1) Ökosteuer-Urteil des BVerfG .....	41
(2) Urteil des BFH zur Steuer auf technische Alkohole .....	43
bbb. Literatur .....	45
ccc. Stellungnahme .....	47
ddd. Mehrstufige Betrachtung.....	48
c. Verbrauchsobjekt.....	51
aa. Allgemeine Kriterien.....	52
bb. Dienstleistungen und Rechte.....	53
d. Zusammenfassung.....	55
3. Belastungsziel: Wirtschaftliche Leistungsfähigkeit und Einkommensverwendung .....	56
4. Steuerlicher Nexus/Übergang in den freien Verkehr .....	57
<b>B. Begriff der Aufwandsteuer .....</b>	<b>59</b>
I. Allgemeines .....	59
1. Rechtliche Grundlagen und einzelne Aufwandsteuern.....	59
2. Eigenständige Steuerkategorie .....	60
3. Allgemeine Ansätze zur Begriffsbestimmung .....	61
II. Einzelne Begriffsmerkmale .....	63
1. Indirekte Steuer/Überwälzbarkeit .....	64

2.	Persönlicher Lebensbedarf.....	64
a.	Beteiligung juristischer Personen .....	64
aa.	Direkte Aufwandsteuern.....	64
aaa.	Judikatur des BVerwG .....	65
	(1) Gemeinwohlbindung.....	66
	(2) Differenzierte Betrachtung nach Steuergegenstand, Ausrichtung und Struktur .....	66
	(3) Zurechnung.....	68
bbb.	Literatur .....	70
ccc.	Zwischenergebnis.....	70
bb.	Indirekte Aufwandsteuern .....	71
b.	Berufliche Veranlassung .....	71
aa.	Zweitwohnungsteuer-Rechtsprechung des BVerfG .....	71
aaa.	Differenzierung nach dem Familienstand.....	73
bbb.	Zweck .....	74
ccc.	Zwangsläufigkeit.....	75
ddd.	Verstoß gegen Gleichheitssatz.....	76
bb.	Übernachtungssteuer.....	76
aaa.	Unmittelbarkeit .....	78
bbb.	Untrennbare Verbindung mit Privatinteressen .....	78
ccc.	Aufwandsbegriff.....	79
cc.	Sonstige Ansätze .....	80
c.	Reine Kapitalanlage .....	81
d.	Zusammenfassung.....	83
3.	Belastungsziel: <i>Besondere</i> wirtschaftliche Leistungsfähigkeit und Einkommensverwendung .....	84
<b>C.</b>	<b>Begriffskategorische Einordnung.....</b>	<b>89</b>
I.	Begriffskategorien .....	89
1.	Klassenbegriff.....	89
2.	Typusbegriff.....	90
a.	Eigenschaften, Zuordnungsverfahren und Begriffsgrenzen .....	90

b. Direkte und indirekte Steuern.....	93
3. Gattungstypus .....	97
a. Darstellung in der Literatur .....	97
b. Stellungnahme .....	98
II. Begriffe der Verbrauch- und Aufwandsteuer.....	99
1. Meinungsstand in Rechtsprechung und Literatur.....	99
2. Stellungnahme .....	101
<b>D. Verbrauch- und Aufwandsteuer im Vergleich .....</b>	<b>105</b>
I. Gemeinsamkeiten.....	105
II. Vergleich.....	108
1. Privatkonsum und Einkommensverwendung .....	108
a. Auch produktiver Konsum .....	110
b. Nur produktiver Konsum .....	113
c. Beteiligung juristischer Personen .....	114
d. Reine Kapitalanlage .....	115
2. Andere Merkmale .....	116
III. Zusammenfassung.....	117
<b>E. Problemfälle.....</b>	<b>119</b>
I. Kernbrennstoffsteuer .....	119
1. Verbrauch .....	119
a. Substanzieller Verbrauch .....	120
b. Funktions- und Wertlosigkeit nach bestimmungsgemäßer Verwendung .....	120
c. Verbrauchsobjekt.....	121
2. Privatkonsum.....	121
a. Kernbrennstoffverbrauch durch die Kraftwerksbetreiber ...	121
b. Stromverbrauch durch die Endkunden .....	122
3. Einkommensverwendung .....	123
4. Indirekte Steuer/Überwälzbarkeit .....	123
a. Vorwälzbarkeit.....	123
b. Rückwälzbarkeit .....	125

c. Ergebnis.....	125
5. Übergang in den freien Verkehr .....	126
6. Ergebnis.....	126
II. Übernachtungsteuer .....	127
1. Indirekte Steuer/Überwälzbarkeit .....	127
2. Besondere Leistungsfähigkeit.....	128
3. Berufliche Veranlassung .....	129
4. Einkommensverwendung .....	130
5. Ergebnis.....	131
III. Zweitwohnungsteuer.....	131
1. Berufliche Veranlassung .....	132
2. Besondere Leistungsfähigkeit.....	133
3. Ergebnis.....	134
<b>Zusammenfassung der Ergebnisse .....</b>	<b>135</b>
<b>Abkürzungsverzeichnis.....</b>	<b>139</b>
<b>Literaturverzeichnis .....</b>	<b>143</b>



## Einleitung

Bier-, Kaffee- und Tabaksteuer haben in der Geschichte der besonderen<sup>1</sup> Verbrauchsteuern eine lange Tradition<sup>2</sup>. Die Kernbrennstoffsteuer ist hingegen das Ergebnis der jüngeren Steuergesetzgebung<sup>3</sup>. Sie ist nicht nur die „jüngste“ der als Verbrauchsteuer erlassenen Steuern, sondern sticht bei der Aufzählung auch aus einem anderen Grund hervor. Im Gegensatz zu Bier- und Kaffeesteuer ist der Steuergegenstand „Kernbrennstoff“ kein zum direkten menschlichen Verzehr geeignetes Gut. Die Verbrauchsteuer-eigenschaft könnte schon aus diesem Grund zweifelhaft sein<sup>4</sup>. Die Brennelemente sind ferner nicht mit Tabak vergleichbar, bei dem der allgemeine Sprachgebrauch einen Verbrauch durch das Rauchen nahe legt<sup>5</sup>. Auch in der rechtswissenschaftlichen Diskussion wird die Kernbrennstoffsteuer als ungewöhnlicher „Exot“<sup>6</sup> in der Reihe der besonderen Verbrauchsteuern betrachtet und die Zuordnung zu dieser Steuerart u.a. im Hinblick auf das Verbrauchsmerkmal infrage gestellt<sup>7</sup>. Die Arbeit wird die begriffsprägenden Merkmale der Verbrauchsteuern untersuchen und dabei auch auf das Kriterium des Verbrauchs und die Frage eingehen, welche Gesichtspunkte außer dem Verzehr und dem allgemeinen Sprachgebrauch zur Beurteilung relevant sind.

Auch bei den Aufwandsteuern herrscht Uneinigkeit über die für eine Zuordnung notwendigen Begriffsmerkmale, was sich aktuell bei der Übernachtungsteuer zeigt. Die „Matratzen-Maut“<sup>8</sup> hat auch in den Medien ein breites Echo erfahren<sup>9</sup>. Juristisch entzündet sich der Streit an der Frage, ob beruflich veranlasste Übernachtungen einen besteuierungsfähigen Aufwand darstellen.

- 1 Gegenstand dieser Untersuchung sind die besonderen Verbrauchsteuern. Die Bezeichnung „besondere Verbrauchsteuern“ erfolgt in Abgrenzung zur Umsatzsteuer, die überwiegend als allgemeine Verbrauchsteuer eingeordnet wird (zur Einordnung der Umsatzsteuer als allgemeine Verbrauch- oder als Verkehrsteuer: A. II. 2. b. bb., S. 38 f.). Die Bezeichnung ist weithin üblich, vgl. etwa *Birk/Desens/Tappe*, Steuerrecht, Rn. 85 f.; *Englisch*, in: *Tipke/Lang*, Steuerrecht<sup>22</sup>, § 18 Rn. 105 ff.; *Jachmann*, in: *Mangoldt/Klein/Starck*, GG, Art. 105 Rn. 55.
- 2 Zur Geschichte der Verbrauchsteuern: *Förster*, Die Verbrauchsteuern, S. 4 ff.; *Müller*, Verbrauchsteuern, S. 103 ff.
- 3 Kernbrennstoffsteuergesetz (KernbrStG) v. 8.12.2010 (BGBl. I 2010, 1804).
- 4 Vgl. etwa BFHE 141, 369 (372): „Die Klägerin ist der Auffassung, Objekt einer Verbrauchsteuer dürften nur ‚Verbrauchsgüter‘ sein, zu denen Isopropylalkohol – der nicht genußfähig und nicht zum menschlichen Verbrauch oder Gebrauch bestimmt sei – nicht zähle [...]“.
- 5 Zu den Voraussetzungen des Verbrauchsmerkmals: A. II. 2. a., S. 30 ff.
- 6 *Jatzke*, *ZfZ* 2010, 278 (278).
- 7 E. I. 1., S. 119 ff.; Fn. 713.
- 8 So titelte z.B. die Online-Ausgabe der Süddeutschen Zeitung am 6.6.2011: <http://www.sueddeutsche.de/wirtschaft/hotel-bettensteuer-ja-zur-matratzen-maut-1.1105778> (zuletzt abgerufen am 29.10.2015).
- 9 Vgl. etwa „#bettensteuer“ unter <http://www.twitter.com/>.

Die Beispiele zeigen die immer noch bestehenden begrifflichen Unklarheiten und Konturschwächen dieser beiden Steuerarten.

Verbrauch- und Aufwandsteuerbegriff werden weder in der Verfassung noch in den einfachen Steuergesetzen explizit definiert<sup>10</sup>. Unabhängig von der Frage, ob die Begriffe überhaupt einer abschließenden Definition zugänglich sind<sup>11</sup>, ist eine Begriffspräzisierung vonnöten, was die vorgenannten Beispiele zeigen.

Bedeutung entfaltet eine begriffliche Präzisierung auch in Anbetracht der finanzverfassungsrechtlichen, insbesondere kompetentiellen Anforderungen: Die Finanzverfassung kann ihrer Schutzfunktion nur bei hinreichender Formenbindung und Formenklarheit gerecht werden<sup>12</sup>. Ferner knüpfen die in Art. 105 Abs. 2, Abs. 2a GG geregelte Gesetzgebungskompetenz und die in Art. 106 Abs. 1 Nr. 2, Abs. 6 GG normierte Ertragshoheit, d.h. die Frage, wem das Steueraufkommen zufließt, an die Verbrauch- und Aufwandsteuereigenschaft an.

Eine Begriffsbestimmung würde – jedenfalls im Hinblick auf die Kompetenzproblematik – an Relevanz verlieren, wenn dem Gesetzgeber ein unbegrenztes Steuererfindungsrecht zustünde. Eine Steuer könnte dann ohne Weiteres als neue Steuer erlassen werden, wenn sie nicht unter den Verbrauch- bzw. Aufwandsteuerbegriff fallen würde. Fraglich ist, ob ein solches Steuererfindungsrecht besteht. Der Wortlaut des Art. 105 Abs. 2 GG weist dem Bund die konkurrierende Gesetzgebung für die „übrigen Steuern“ zu. Das kann als Ausdehnung auf alle erdenklichen Steuern verstanden werden. Es ist aber auch möglich, „übrige Steuern“ in gesetzessystematischem Zusammenhang mit Art. 106 GG zu lesen und so auf eine Begrenzung auf die dort genannten Steuern und Steuerarten zu schließen. Der Wortlaut verhilft also zu keiner Antwort<sup>13</sup>. Gegen ein Steuererfindungsrecht von Bund oder Ländern spricht entscheidend, dass es an einer Regelung der Ertragszuständigkeit für nicht in Art. 106 GG genannte Steuern und

---

10 Für die Verbrauchsteuern: BFHE 141, 369 (370); *Birk/Förster*, DB 1985, Beilage Nr. 17, 1 (2 f.); *Bongartz/Schröer-Schallenberg*, Verbrauchsteuerrecht, Rz. C 1; *Gawel*, ZfZ 2014, 230 (231); v. *Heek*, Kernbrennstoffsteuer, in: *Drüen*, 15 (21); *Küssner*, Abgrenzung der Kompetenzen, S. 144 f.; *Letsch*, Hauptprobleme der Verbrauchsbesteuerung, S. 3; *Möckel*, DÖV 2012, 265 (268); *Schmölders*, Begriffsbestimmung Verbrauchsteuern, S. 7, 10, 21; *Winkler*, Verbrauchsteuer, in: *Handwörterbuch des Steuerrechts*<sup>2</sup>, Bd. 2, 1495 (1495); auch schon: BT-Drucks. Nr. 02/480 v. 29.4.1954, S. 107, Rn. 160; für die Aufwandsteuern: BVerfGE 65, 325 (345); 114, 316 (334); *Bayer*, Zweitwohnungen, in: *Bayer*, 104 (113); *Buchmaier*, Zweitwohnungsteuer, S. 144.

11 Verneinend etwa *Voß*, DStJG 11 (1988), 261 (267).

12 BVerfGE 105, 185 (193 f.); 108, 1 (14); *Förster*, Die Verbrauchsteuern, S. 38 f.; *Siekmann*, in: *Sachs*, GG, vor Art. 104a Rn. 143; *Wernsmann*, DStJG 35 (2012), 95 (97); *ders.*, NVwZ 2011, 1367 (1367).

13 *Förster*, Die Verbrauchsteuern, S. 32.

Steuerarten fehlt<sup>14</sup>. Das würde mit der Funktion der Finanzverfassung, die auf Formenbindung und Formenklarheit angelegt ist, kollidieren<sup>15</sup>. Auch enthält Art. 106 GG im Gegensatz zu anderen föderalen Kompetenzverteilungen keine Regelung eines Auffangtatbestands<sup>16</sup>. Die Enumerationstechnik der Norm, nach der die einzelnen Steuern ausdrücklich dem Bund oder den Ländern zugewiesen sind, spricht vielmehr für die abschließende Regelung der Ertragshoheit<sup>17</sup>. Auch der Rückgriff auf Art. 30 GG ist dann ausgeschlossen<sup>18</sup>. Mithin können sich weder Bund noch Länder auf ein freies Steuererfindungsrecht berufen<sup>19</sup>. Der Gesetzgeber ist durch das „finanzverfassungsrechtliche Korsett“<sup>20</sup> gebunden. Die Einführung einer Steuer oder Steuerart, die nicht in Art. 106 GG genannt ist, ist unzulässig. Damit ist eine eindeutige Bestimmung des Verbrauch- und Aufwandsteuerbegriffs unumgänglich. Dabei muss aber auch Berücksichtigung finden, dass der Gesetzgeber ausreichend „zukunfts-offene“<sup>21</sup> und flexible Rechtsbegriffe be-

- 14 Förster, Die Verbrauchsteuern, S. 33; Heintzen, in: Münch/Kunig, GG, Art. 105 Rn. 46; Jachmann, in: Mangoldt/Klein/Starck, GG, Art. 105 Rn. 32; Maunz, in: Maunz/Dürig, GG, Art. 106 Rn. 20 (Stand: 06/1978); Seer, in: Tipke/Lang, Steuerrecht<sup>22</sup>, § 2 Rn. 4; Siekmann, in: Sachs, GG, Art. 105 Rn. 50.
- 15 Förster, Die Verbrauchsteuern, S. 35 ff., 39; Seer, in: Tipke/Lang, Steuerrecht<sup>22</sup>, § 2 Rn. 4. S. hierzu auch BT-Drucks. Nr. 02/480 v. 29.4.1954, S. 110, Rn. 164: „Eine verfassungsrechtliche Regelung der Steuerertragshoheit muß aber ihrer Natur nach erschöpfend sein und daher auch Bestimmungen über die Zuteilung solcher Steuern treffen, die künftig eingeführt werden [...]“.
- 16 Förster, Die Verbrauchsteuern, S. 33; Heintzen, in: Münch/Kunig, GG, Art. 105 Rn. 46.
- 17 Förster, Die Verbrauchsteuern, S. 33; Stern, Staatsrecht, Bd. II, S. 1160; Vogel, JA 1980, 577 (579).
- 18 Förster, Die Verbrauchsteuern, S. 34 f.; Siekmann, in: Sachs, GG, Art. 105 Rn. 50.
- 19 BFHE 141, 369 (372); Förster, Die Verbrauchsteuern, S. 31 ff., 39; Gärditz, ZfZ 2014, 18 (19 f.); Heintzen, in: Münch/Kunig, GG, Art. 105 Rn. 46 f.; Henneke, in: Schmidt-Bleibtreu/Hofmann/Henneke, GG, Art. 105 Rn. 35; Jachmann, in: Mangoldt/Klein/Starck, GG, Art. 105 Rn. 32; Küssner, Abgrenzung der Kompetenzen, S. 54 ff., 66; Maunz, in: Maunz/Dürig, GG, Art. 105 Rn. 46 (Stand: 17. EL 08/1979), Art. 106 Rn. 22 (Stand: 06/1978); Pieroth, in: Jarass/Pieroth, GG, Art. 106 Rn. 2; Seer, in: Tipke/Lang, Steuerrecht<sup>22</sup>, § 2 Rn. 4 f.; ders., DStR 2012, 325 (330); Siekmann, in: Sachs, GG, Art. 105 Rn. 50; Vogel/Waldhoff, in: BK, GG, Vorbem. z. Art. 104a – 115 Rn. 519 (Stand: 82. EL 12/1997); Voß, DStJG 11 (1988), 261 (270); Waldhoff, in: Isensee/Kirchhof, Bd. V, § 116 Rn. 27; Wernsmann, DStJG 35 (2012), 95 (96); ders., ZfZ 2012, 29 (30); ders., NVwZ 2011, 1367 (1367). Auch wurde Art. 106d des Gesetzentwurfs zur Änderung und Ergänzung der Finanzverfassung (Finanzverfassungsgesetz) (vgl. BT-Drucks. Nr. 02/480 v. 29.4.1954, S. 3), der ein Steuererfindungsrecht des Bundes normierte, nicht eingeführt. A.A. v. Heek, Kernbrennstoffsteuer, in: Drüen, 15 (29 ff.); Heun, in: Dreier, GG, Art. 106 Rn. 14; Tipke, Steuerrechtsordnung, Bd. 3, S. 1088 ff.; Wendt, in: Isensee/Kirchhof, Bd. VI, § 139 Rn. 29 ff.
- 20 Betzinger/Müller, DVBl. 2012, 769 (771); für ein Steuererfindungsrecht der Länder: BVerfGE 16, 64 (78 f.).
- 21 Sommermann, in: Mangoldt/Klein/Starck, GG, Art. 20 Rn. 289.

nötigt, um sinnvoll unter sich wandelnden äußeren Umständen agieren zu können<sup>22</sup>. Diese Notwendigkeit darf nicht durch eine zu „starre“ Begriffsauffassung von vornherein unmöglich gemacht werden<sup>23</sup>.

### **Gegenstand und Gang der Untersuchung**

Ziel der Arbeit ist, die Begriffe der Verbrauch- und Aufwandsteuer zu untersuchen und deren Inhalt zu bestimmen. Dabei sollen die bestehenden Zweifelsfragen dargestellt und Divergenzen insbesondere in der Rechtsprechung des BVerfG und BVerwG aufgezeigt werden.

Die Arbeit wird sich zunächst näher mit den besonderen Verbrauchsteuern beschäftigen und speziell die Begriffsmerkmale eingehend untersuchen.

Verbrauchsteuern werden regelmäßig indirekt erhoben<sup>24</sup>. Zu Beginn der Untersuchung sollen deswegen die Voraussetzungen des Überwälzbarkeitsmerkmals analysiert werden. Eine Auseinandersetzung mit diesem Merkmal fand zuerst in den Finanzwissenschaften statt, weswegen diese Perspektive Eingang in die Betrachtung findet. An dieser Stelle wird auch erörtert, ob Verbrauchsteuern als direkte Steuern erhoben werden dürfen. Bei der nachfolgenden Untersuchung des Verbrauchsmerkmals soll zunächst geprüft werden, was steuerrechtlich überhaupt unter „Verbrauch“ zu verstehen ist. Ferner wird problematisiert, was verbrauchsfähige Gegenstände, also taugliche Verbrauchsteuerobjekte, sind. Der Schwerpunkt der Untersuchung liegt auf der Analyse des Verbrauchssubjekts. Dies betrifft die Frage, wer verbraucht. Es ist umstritten, ob Verbrauchsteuern nur den privaten Verbrauch belasten dürfen oder ob auch Unternehmer als Verbrauchssubjekte infrage kommen. Die Arbeit unterzieht sodann das Belastungsziel der Verbrauchsteuern einer näheren Betrachtung und die Frage, ob der Austritt aus dem sog. steuerlichen Nexus in den freien Verkehr ein taugliches Merkmal zur Begriffsbestimmung darstellt.

Nach allgemeinen Ausführungen konzentriert sich auch die nachfolgende Untersuchung der Aufwandsteuern auf die Analyse der einzelnen Begriffsmerkmale.

Aufwandsteuern können sowohl als direkte als auch als indirekte Steuer ausgestaltet sein. Ebenso wie bei den Verbrauchsteuern ist bei den Aufwandsteuern das Privatkonsummerkmal Gegenstand kontroverser Diskussion. Die problematischen Fallgruppen sind die Beteiligung juristischer Personen, der beruflich veranlasste Konsum und die Frage, ob als reine

---

22 BVerfGE 8, 274 (326); Förster, Die Verbrauchsteuern, S. 39; Grzeszick, in: Maunz/Dürig, GG, Art. 20, VII Rn. 59, 65 (Stand: 57. EL 01/2010); Robbers, in: BK, GG, Art. 20 Rn. 2201 (Stand: 142. EL 10/2009); Rüthers/Fischer/Birk, Rechtstheorie, Rn. 185; Schnapp, in: Münch/Kunig, GG, Art. 20 Rn. 39; Sommermann, in: Mangoldt/Klein/Starck, GG, Art. 20 Rn. 288 f.

23 S. hierzu: C. II. 2., S. 101 f.

24 Englisch, in: Tipke/Lang, Steuerrecht<sup>22</sup>, § 18 Rn. 109; s. hierzu: A. I. 2., S. 12.