

PolRess AP2 – Politikansätze und -instrumente

## Implementationsanalyse 1:

## Primärbaustoffsteuer

**Friedhelm Keimeyer**

**Falk Schulze**

**Andreas Hermann**

Unter Mitarbeit von Joanna Menge & Ida Westphal

**Öko-Institut e.V., Berlin/Darmstadt**



## PolRess – Ressourcenpolitik

Ein Projekt im Auftrag des Bundesumweltministeriums und des Umweltbundesamtes

Laufzeit 01/2012 – 05/2015

FKZ: 3711 93 103



Bundesministerium  
für Umwelt, Naturschutz  
und Reaktorsicherheit



### Fachbegleitung UBA

Judit Kanthak

Umweltbundesamt

E-Mail: [judit.kanthak@uba.de](mailto:judit.kanthak@uba.de)

Tel.: 0340 – 2103 – 2072

### Ansprechpartner Projektteam

Dr. Klaus Jacob

Freie Universität Berlin

E-Mail: [klaus.jacob@fu-berlin.de](mailto:klaus.jacob@fu-berlin.de)

Tel.: 030 – 838 54492

### Projektpartner:



## Inhaltsverzeichnis

### Abkürzungen

1	Abgabetypus „Steuer“ .....	1
2	Verfassungsrechtliche Vereinbarkeit .....	3
2.1	Steuern mit Lenkungszweck .....	4
2.2	Verbrauchssteuer i.S.d. Art. 106 Abs. 1 Nr. 2 GG .....	5
2.2.1	Verbrauchssteuer auf Rohstoffe .....	5
2.2.2	Entstehungstatbestand bei der Verbrauchssteuer .....	6
2.2.3	Weiterwälzbarkeit der Steuerlast auf Endverbraucher .....	7
2.2.4	Notwendigkeit eines Verbrauchs.....	7
2.3	Gesetzgebungskompetenz .....	8
2.4	Einspruchsgesetz.....	11
2.5	Grundrechtliche Relevanz .....	11
2.6	Ergebnis.....	13
3	Vereinbarkeit mit Europarecht .....	13
3.1	Vereinbarkeit mit der Verbrauchsteuersystemrichtlinie .....	13
3.1.1	Vergleich zu anderen EU-Staaten .....	14
3.1.2	Vergleiche zum Kaffeesteuergesetz (KaffeeStG) .....	15
3.2	Vereinbarkeit mit Art. 110-113 AEUV .....	16
3.3	Vereinbarkeit mit weiteren europarechtlichen Vorgaben .....	17
4	Vereinbarkeit mit Welthandelsrecht.....	18
5	Ergebnis .....	20
6	Optionen .....	20
7	Quellenverzeichnis .....	23

## Abkürzungen

Abs.	Absatz
AEUV	Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union
Art.	Artikel
BGBI.	Bundesgesetzblatt
BVerfG	Bundesverfassungsgericht
BVerfGE	Bundesverfassungsgerichtsentscheidung
EUV	Vertrag über die Europäische Union
ff.	folgende
GG	Grundgesetz
Hrsg.	Herausgeber
i.S.d.	im Sinne des
i.V.m.	in Verbindung mit
KaffeeStG	Kaffeesteuergesetz
KaffeeStV	Kaffeesteuerverordnung
m.w.N.	mit weiteren Nachweisen
Nr.	Nummer
Rn.	Randnummer
S.	Seite
t	Tonne
vgl.	vergleiche
VStSystRL	Verbrauchssteuersystemrichtlinie
z.B.	zum Beispiel

Die Primärbaustoffsteuer ist ein fiskalpolitisches Instrument, das als Lenkungssteuer einen Anreiz setzen soll, den Verbrauch von Primärbaustoffen insgesamt zu begrenzen. Eine Primärbaustoffsteuer würde den Abbau von Primärbaustoffen erfassen und so durch deren Preissteigerung einen Anreiz dafür setzen, einerseits die Primärrohstoffvorkommen zu schonen und andererseits vermehrt Recyclingbaustoffe zu verwenden<sup>1</sup>. Um eine möglichst große Wirkung zu erzielen wird vorgeschlagen, die Steuer auf die Entnahme der wichtigsten Primärbaustoffe (Baumaterialien)<sup>2</sup> Sand, Kies, Naturstein, Lehm, Schiefer, Gips, Kalkstein und Dolomit zu erheben.<sup>3</sup> Dabei sollte sich die Steuerhöhe im Bereich von 2.- Euro/t bewegen.<sup>4</sup>

Der Analyse vorangestellt wird eine knappe Darstellung und Begründung des Abgabetypus „Steuer“ (hierzu 1). Bei Einführung einer bundeseinheitlichen Steuer stellt sich zunächst die Frage nach der verfassungsrechtlichen Zulässigkeit – insbesondere nach der Einordnung in das verfassungsrechtliche Steuersystem (hierzu 2). Ein weiterer wichtiger Aspekt ist die Vereinbarkeit mit den Vorgaben des Unionsrechts. Solche ergeben sich insbesondere durch einen möglichen Grenzausgleich, bei dem eine Steuererstattung bei Export und eine Erhebung der Steuer bei Importen stattfinden. Ein solcher Grenzausgleich würde Wettbewerbsverzerrungen durch die Steuererhebung vermeiden<sup>5</sup> (hierzu 3). Bei der Beschreibung der Gestaltungsoptionen (hierzu 4) wird beim Inverkehrbringen der Primärbaustoffe angesetzt.

## 1. Abgabetypus „Steuer“

Von der Einordnung des Abgabetypus hängt die verfassungsrechtliche Kompetenzgrundlage ab, denn das Grundgesetz zieht eine kompetenzrechtliche Trennlinie zwischen den steuerlichen Abgaben (Steuern) nach Art. 105 ff. GG und den allgemeinen Sachzuständigkeiten nach Art. 73 ff. GG, zu dem auch nichtsteuerliche Abgaben gehören. Bei der Wahl des Abgabetypus ist der Gesetzgeber zwar weitgehend frei, jedoch richtet sich die Zuordnung zu einem bestimmten Abgabetypus nach dem materiell-rechtlichen Gehalt der Abgabe und nicht nach dessen Bezeichnung.<sup>6</sup> Dieser soll im Folgenden kurz dargestellt werden.

---

<sup>1</sup> Zur Wirkung einer Primärbaustoffsteuer: Bahn-Walkowiak/Bleischwitz, Einführung einer Baustoffsteuer zur Erhöhung der Ressourceneffizienz im Baubereich, MaRes-Paper 3.7, S. 17 f.; Ludewig/Meyer, Ressourcenschonung durch die Besteuerung von Primärbaustoffen, Diskussionspapier des Forums ökologisch-sozialer Marktwirtschaft, S. 8.

<sup>2</sup> Zum Verständnis und zur Kategorisierung des Begriffs der „Baustoffe“ siehe Bahn-Walkowiak/Bleischwitz, Einführung einer Baustoffsteuer MaRes-Paper 3.7, S. 8 f. und 19 f. (mit weiteren Nachweisen zu den schwerpunktmäßigen Explorationsmengen).

<sup>3</sup> Die Liste der hier genannten wichtigsten Primärbaustoffe orientiert sich an: British Geological Survey 2012, European Minerals Statistics 2006-10, S. IV; vergleiche für Deutschland die Aufstellung des Statistischen Bundesamts, Fachserie 4 Reihe 3.1, Produzierendes Gewerbe, Produktion des Verarbeitenden Gewerbes sowie des Bergbaus und der Gewinnung von Steinen und Erden, 3. Vierteljahr 2012, Meldenummern 0811 11 330 bis 0812 22 508; entspricht den NACE-Codes (Statistische Systematik der Wirtschaftszweige in der Europäischen Gemeinschaft), Rev. 2 (2008) 08.11 und 08.12; eine entsprechende Liste enthält auch Ludewig/Meyer, S. 7.

<sup>4</sup> Vgl. Ludewig/Meyer, S. 7; Bahn-Walkowiak/Bleischwitz, Einführung einer Baustoffsteuer, MaRes-Paper 3.7, S. 44, schlagen mindestens 2.- Euro/t und eine jährliche Erhöhung von mindestens 5% vor.

<sup>5</sup> Vgl. Ludewig/Meyer, S. 7.

<sup>6</sup> Selmer/Brodersen, Die Verfolgung ökonomischer, ökologischer und anderer öffentlicher Zwecke durch Instrumente des Abgabenrechts, DVBl. 2000, S. 1153 (1154).

Steuern sind das klassische Mittel zur Finanzierung des Staates schlechthin. Dennoch definiert das Grundgesetz den Steuerbegriff nicht sondern setzt ihn voraus. Es ist allgemein anerkannt, dass hiermit an den althergebrachten Steuerbegriff angeknüpft wird, welcher auch der Abgabenordnung (AO)<sup>7</sup> zugrunde liegt. Steuern sind demnach „Geldleistungen, die nicht eine Gegenleistung darstellen und von einem öffentlich-rechtlichen Gemeinwesen zur Erzielung von Einnahmen allen auferlegt werden, bei denen der Tatbestand zutrifft, an den das Gesetz die Leistungspflicht knüpft; die Erzielung von Einnahmen kann Nebenzweck sein“ (§ 3 Abs. 1 AO).

Hier käme als mögliche Steuer insbesondere eine Verbrauchsteuer auf den Verbrauch der Primärbaustoffe in Betracht. Die Verbrauchsteuer ist innerhalb des finanzverfassungsrechtlich vorgegebenen Rahmens abzugrenzen von den Abgabetypen der Verleihungsgebühr und der Sonderabgabe.<sup>8</sup>

Die Sonderabgabe ist gekennzeichnet durch einen Finanzierungszweck und eine strikte Zweckbindung. Die mit der Abgabe belastete Gruppe muss darüber hinaus dem mit der Abgabenerhebung verfolgten Zweck näher stehen als jede andere Gruppe oder die Allgemeinheit der Steuerzahler. Zudem muss aus dieser Sachnähe eine besondere Verantwortung für die Erfüllung der mit einer solchen Abgabe zu finanzierenden Aufgabe verbunden sein.<sup>9</sup> Eine spezifische sachliche Nähe lässt sich im Fall der Baustoff-verarbeitenden Unternehmen gegenüber dem mit der Abgabe verfolgten Zweck der Verminderung des Einsatzes von Primärbaustoffen jedoch nur schwer begründen, da Verbrauchsverminderung und gleichzeitige Förderung der Verwendung von Sekundärbaustoffen nicht allein in der Verantwortung der Baustoff gewinnenden Industrie liegen. Ein weiteres, vom BVerfG festgelegtes Kriterium zur Annahme einer Sonderabgabe ist die gruppennützige Verwendung des Finanzaufkommens.<sup>10</sup> Auch dieses Kriterium könnte im vorliegenden Fall zweckmäßig nicht erfüllt werden, da andernfalls das Abgabenaufkommen der Baustoff gewinnenden Industrie zukommen müsste.

Schwieriger ist die Abgrenzung der Verbrauchsteuer zur Verleihungsgebühr, vorliegend in der möglichen Form einer „Ressourcennutzungsgebühr“. Letztere soll den Zugriff auf bestimmte Umweltgüter der Allgemeinheit einschränken, da es sich dabei um knappe Ressourcen handelt. Wichtig ist die Abgrenzung aufgrund der Gegenleistungs- bzw. Entgeltfunktion, die vorliegen muss, um eine Ressourcennutzungsgebühr annehmen zu können. Denn diese Abgabe knüpft daran an, dass eine knappe natürliche Ressource, für die eine öffentlich-rechtliche Nutzungsregelung besteht, von Einzelnen genutzt werden darf. Dieser erhält hierdurch einen Sondervorteil, da diese Nutzung nicht allen möglich ist. Dieser Vorteil kann durch eine Ressourcennutzungsgebühr abgeschöpft werden. Es wird somit eine Gegenleistung in Form einer Nutzungsgebühr erhoben. Maßgeblich ist also der wirtschaftliche Vorteil, den der Abgabepflichtige aus der Nutzung

---

<sup>7</sup> Abgabenordnung in der Fassung der Bekanntmachung vom 1. Oktober 2002 (BGBl. I S. 3866; 2003 I S. 61), die zuletzt durch Artikel 9 des Gesetzes vom 21. Juli 2012 (BGBl. I S. 1566) geändert worden ist.

<sup>8</sup> Dazu grundlegend Sanden/Schomerus/Schulze, Ressourcenschutzrecht des Bundes; siehe außerdem Bahn-Walkowiak/Bleischwitz/Sanden, Einführung einer Baustoffsteuer, MaRes-Paper 3.7, 2010, S. 27 ff.

<sup>9</sup> Beschluss des BVerfG, 2 BvR 2374/99 vom 18.5.2004, Abs.-Nr. 76 (Klärschlamm-Entschädigungsfonds); BVerfGE 73, 40, 90 (NJW 1986, 2487); Selmer/Broderson, DVBl. 2000, S. 1153 (1163).

<sup>10</sup> BVerfGE 73, 40 (90).

bzw. dem Verbrauch des Umweltguts zieht.<sup>11</sup> Eine solche Gegenleistungsfunktion lässt sich hier aber – trotz der Erlaubnispflichtigkeit des Rohstoffabbaus – nicht ohne weiteres entnehmen.<sup>12</sup> Zum einen stehen die Primärbaustoffe im Gegensatz zu den bergfreien Bodenschätzen größtenteils in privatem Eigentum. Auch wenn es hierauf richtigerweise nicht ankommt<sup>13</sup> könnte das Vorliegen eines öffentlichen Umweltguts somit angezweifelt werden.<sup>14</sup> Zum anderen besteht bei dem Abbau von Primärbaustoffen kein Bewirtschaftungs-ermessen wie beim Wasser. Auch dies könnte gegen die Einführung einer Ressourcennutzungsgebühr auf Primärbaustoffe vorgebracht werden.

Es wird an dieser Stelle ergänzend darauf hingewiesen, dass die bisherige Rechtsprechung (einschließlich der Rechtsprechung des BVerfG zum Wasserpfennig) zur Frage der Klassifizierung und Einordnung einer Ressourcennutzungsgebühr nur in Teilaspekten Stellung genommen hat. Wichtige Fragen, die für eine solche Konzeption von Interesse wären (z.B. die Erhebung einer Ressourcennutzungsgebühr bei zugrundeliegender Bewirtschaftungsordnung), sind bisher nicht erörtert worden. Von einer gefestigten Rechtsprechung in diesem Bereich kann deshalb nicht gesprochen werden. Entsprechend vorsichtig in der Festlegung eines Abgabetypus äußern sich die Stimmen in der Fachliteratur.<sup>15</sup>

Vor diesem Hintergrund sollte die zu zahlende Geldleistung deshalb vom Gesetzgeber ohne Gegenleistungsfunktion und somit – rechtssicherer – als Steuer ausgestaltet werden.

## 2. Verfassungsrechtliche Vereinbarkeit

Um eine effektive Lenkungswirkung zu erreichen, müsste eine Primärbaustoffsteuer als bundeseinheitliche Steuer ausgestaltet werden, die auf Extraktion und Import von Primärbaustoffen erhoben wird. Die Einführung von landesspezifischen Abgaben könnte hingegen zu einer ungewollten Wettbewerbsverzerrung führen und so die gewünschte Lenkungswirkung beeinträchtigen.<sup>16</sup> Im Folgenden wird daher die verfassungsrechtliche Vereinbarkeit einer solchen Steuer auf Bundesebene erörtert. Dabei wird zunächst auf die Möglichkeit eingegangen, mit Steuern neben fiskalischen auch Lenkungszwecke zu verfolgen (hierzu 2.1) und

---

<sup>11</sup> Murswiek, Die Ressourcennutzungsgebühr. Zur rechtlichen Problematik des Umweltschutzes durch Abgaben, NuR 1994, S. 170 (172); ders., Ein Schritt in Richtung auf ein ökologisches Recht. Zum „Wasserpfennig“ Beschluss des BVerfG, NVwZ 1996, 417 (419).

<sup>12</sup> Zu einem anderen Ergebnis gelangen Sanden/Schomerus/Schulze, Ressourcenschutzrecht des Bundes, mit guten Argumenten aufgrund einer weiter gehenden Interpretation des Wasserpfennig-Beschlusses des BVerfG im Hinblick auf seine Übertragbarkeit auf eine Baustoffabgabe, S. 451 ff.

<sup>13</sup> Siehe hierzu Hender, Kiesabgabe, S. 7 f., der darauf hinweist, dass auch viele Oberflächengewässer in Privateigentum stehen und dennoch von dem Wasserpfennig betroffen sind. Das BVerfG unterschied in diesem Zusammenhang nicht nach der Eigentümerstruktur, BVerfGE 93, S. 319, 345.

<sup>14</sup> Vgl. Sanden/Schomerus/Schulze, Ressourcenschutzrecht des Bundes, zu den Unsicherheiten bei der Einordnung von Privateigentum als Allgemeingut vor dem Hintergrund des „Wasserpfennig“-Beschlusses und mit anderer Gewichtung in dieser Frage, S. 452 ff.

<sup>15</sup> Exemplarisch dazu der Hinweis Henders, Kiesabgabe, S. 9 f., der hinsichtlich der Klassifizierung der Ressourcennutzungsgebühr von einem „ungesicherten Gelände“ in Literatur und Rechtsprechung spricht und aus diesem Grund weitere Ausgestaltungen (z.B. als Verbrauchsteuer) für möglich hält; vgl. auch Sanden/Schomerus/Schulze, Ressourcenschutzrecht des Bundes, mit dem Hinweis zu bestehenden Rechtsrisiken bei den unterschiedlichen Ausgestaltungsoptionen, S. 454.

<sup>16</sup> Vgl. Ludewig/Meyer, S. 7.

dann auf die Einordnung einer Primärbaustoffsteuer als Verbrauchsteuer (hierzu 2.2). Des Weiteren erfolgt eine Prüfung der Gesetzgebungskompetenz (hierzu 2.3), der Zustimmungsbedürftigkeit durch den Bundesrat (2.4) und die Vereinbarkeit mit Grundrechten (hierzu 2.5).

## 2.1. Steuern mit Lenkungszweck

Steuernormen haben grundsätzlich den Zweck, durch ihren Beitrag zum Staatshaushalt die Erfüllung der Staatsaufgaben zu finanzieren. Der Gesetzgeber darf daneben seine Steuergesetzgebungskompetenz jedoch auch ausüben, um Lenkungswirkungen zu erzielen.<sup>17</sup> Er darf nicht nur durch Ge- und Verbote, sondern ebenso durch mittelbare Verhaltenssteuerung auf Wirtschaft und Gesellschaft gestaltend Einfluss nehmen.<sup>18</sup> Der Gesetzgeber verpflichtet dann den Bürger nicht rechtsverbindlich zu einem bestimmten Verhalten, gibt ihm aber durch Sonderbelastung eines unerwünschten oder durch steuerliche Verschonung eines erwünschten Verhaltens ein finanzwirtschaftliches Motiv, sich für ein bestimmtes Tun oder Unterlassen zu entscheiden.<sup>19</sup> Solche Lenkungsnormen sollen durch gezielte Steuerent- oder -belastung ein bestimmtes Verhalten des Steuerpflichtigen stimulieren, von dem der Gesetzgeber der Auffassung ist, dass es dem Gemeinwohl entspricht.<sup>20</sup>

Aus verfassungsrechtlicher Sicht sind jedoch besondere Anforderungen an die Rechtfertigung einer Lenkungsnorm zu stellen. Zum einen muss der Lenkungszweck nach dem rechtstaatlichen Prinzip der Normenklarheit hinreichend bestimmt sein.<sup>21</sup> Auch muss er von einer erkennbaren gesetzgeberischen Entscheidung getragen<sup>22</sup> und gleichheitsgerecht ausgestaltet sein.<sup>23</sup> Dabei kann die gezielte Höherbelastung bestimmter steuerlicher Verbrauchstatbestände insbesondere auch durch umweltpolitische Zwecke gerechtfertigt sein.<sup>24</sup> Die hier vorliegende gesetzgeberische Entscheidung bestünde darin, die begrenzten Rohstoffressourcen zu schützen (Verringerung der Entnahme von Primärbaustoffen und Förderung einer verstärkten Verwendung von Sekundärbaustoffen). Neben volkswirtschaftlichen Aspekten der Versorgungssicherheit treten hier explizit auch die generell umweltbelastenden Folgen durch den Abbau von Ressourcen in den Vordergrund.<sup>25</sup> Dies bewegt sich innerhalb des zulässigen gesetzgeberischen Ermessensspielraums und der Entschließungsfreiheit des Gesetzgebers.<sup>26</sup> Die gleichheitsgerechte Ausgestaltung würde bei der Gestaltung der Steuer beachtet werden (siehe dazu unten 2.5).

---

<sup>17</sup> St. Rspr. des BVerfG, vgl. BVerfGE 110, 274 (292); 98, 106 (117), 84, 239 (274), 93, 121 (147).

<sup>18</sup> BVerfGE 110, S. 274 (292).

<sup>19</sup> BVerfGE 110, S. 274 (292), 98, S. 106 (117).

<sup>20</sup> Tipke/Lang, *Steuerecht*, § 4 Rn. 21.

<sup>21</sup> BVerfGE 93, 121 (148).

<sup>22</sup> BVerfGE 110, S. 274 (293), 105, S. 73 (112 f.).

<sup>23</sup> Kube, in: Epping/Hillgruber, Art. 105, Rn. 9; BVerfGE 110, S. 274 (293); 93, S. 121 (148); 99, S. 280 (296).

<sup>24</sup> BVerfGE 110, S. 274 (276).

<sup>25</sup> Vgl. hierzu Ludewig/Meyer, S. 2.

<sup>26</sup> Hierzu m.w.N.: Schulze-Fielitz in: Dreier, Art. 20 (R) GG Rn. 52.

Weiterhin muss dem Lenkungsziel ein verfassungsrechtlich bedeutsamer Stellenwert zukommen.<sup>27</sup> Der Schutz der natürlichen Lebensgrundlagen hat in Art. 20a GG als Staatszielbestimmung Eingang gefunden und so einen verfassungsrechtlich bedeutsamen Stellenwert beigemessen bekommen.

Es ist somit zunächst festzuhalten, dass eine Primärbaustoffsteuer in Form einer steuerrechtlichen Lenkungsnorm denkbar ist. Im Folgenden sind daher die weiteren Voraussetzungen, insbesondere die Einordnung in das finanzverfassungsrechtliche System des Grundgesetzes zu prüfen. Hierzu muss sich die Primärbaustoffsteuer in den abschließenden Katalog des Art. 106 GG einordnen lassen,<sup>28</sup> da dem Bund nach herrschender Auffassung kein Steuererfindungsrecht zusteht.

## 2.2. Verbrauchsteuer i.S.d. Art. 106 Abs. 1 Nr. 2 GG

Eine Primärbaustoffsteuer könnte eine Verbrauchsteuer des Bundes i.S.d. Art. 106 Abs. 1 Nr. 2 GG darstellen. Im Folgenden ist zunächst zu erörtern, ob eine Verbrauchsteuer auf Rohstoffe möglich (hierzu 2.2.1) und wer Steuerschuldner einer solchen Steuer ist (hierzu 2.2.2). Weiterhin sind die typischen Merkmale einer Verbrauchsteuer zu prüfen, wie die Überwälzbarkeit der Steuerlast (hierzu 2.2.3) und das Vorliegen eines Verbrauches (hierzu 2.2.4).

### 2.2.1. Verbrauchsteuer auf Rohstoffe

Verbrauchsteuer sind Steuern, die den Verbrauch oder Gebrauch bestimmter Waren mit einer Steuer belasten. Dabei ist das ausschlaggebende Merkmal der Konsum als äußerlich erkennbarer Zustand, für den finanzielle Mittel verwendet werden.<sup>29</sup> Das bedeutet, dass die Steuerlast an die Handlung des Konsumierens und Verbrauchens anknüpft, um die sich hierin zeigende finanzielle Leistungsfähigkeit des Konsumenten auszuschöpfen.<sup>30</sup> Dabei sind Verbrauchsteuern zwar grundsätzlich Warensteuern, die den Verbrauch vertretbarer, regelmäßig zum baldigen Verzehr oder kurzfristigen Verbrauch bestimmter Güter des ständigen Bedarfs belasten.<sup>31</sup> In Fortentwicklung des Verbrauchsteuerbegriffs hat auch das BVerfG in seiner Entscheidung zur Ökosteuern festgestellt, dass der Begriff der Verbrauchsteuer nach traditionellem deutschem Steuerrecht nicht nur Steuern auf Güter des „letzten“ Verbrauchs im Sinne einer Belastung des Verbrauchs im privaten Haushalt umfasse, sondern neben dem konsumtiven auch den produktiven Bereich betreffe.<sup>32</sup> Das heißt, dass ein Verbrauch auch an Produktionsmittel anknüpfen und es somit auch Verbrauchsteuern auf Rohstoffe geben kann.<sup>33</sup>

---

<sup>27</sup> Birk, Steuerrecht, Rn. 209.

<sup>28</sup> BFHE 141, 369; FG Hamburg, Beschluss vom 16.09.2011, Az.: 4 V 133/11, Rn. 21.

<sup>29</sup> Birk, Steuerrecht, Rn. 82.

<sup>30</sup> Bongartz/Schröer-Schallenberg, Verbrauchsteuerrecht, C 6.

<sup>31</sup> Jachmann in: v. Mangoldt/Klein/Starck, GG, Art. 105, Rn. 55; BVerfGE 98, 106 (123).

<sup>32</sup> BVerfGE 110, 274 (296); FG Baden-Württemberg Beschluss v. 11.01.2012, Az.: 11 V 2661/11, Rn. 38.

<sup>33</sup> BVerfGE 110, 274 (296) mit dem Verweis auf den Malzaufschlag oder die Maischsteuer; siehe hierzu auch Bongartz/Schröer-Schallenberg, Verbrauchsteuerrecht, C 11.

## 2.2.2. Entstehungstatbestand bei der Verbrauchsteuer

Nachdem geklärt ist, dass eine Steuer auf Rohstoffe zunächst denkbar ist, stellt sich die Frage bei wem die Steuerlast anfällt – wer also formal Steuerschuldner ist. Die Besonderheit von Verbrauchsteuern ist, dass sie nicht unmittelbar beim Verbraucher erhoben werden müssen. Verbrauchsteuerpflichtige Güter werden über verschiedene Handelsstufen an Verbraucher abgegeben. Dabei steht es dem Gesetzgeber frei, an welcher Stelle dieses Gesamtverlaufs die Steuer ansetzen soll.<sup>34</sup> Üblich ist es, eine Besteuerung nicht beim einzelnen Verbraucher vorzunehmen, weil dies aufgrund der Vielzahl der steuerrechtlich relevanten Lebenssachverhalte verwaltungsökonomisch nicht zu bewältigen wäre. Somit findet eine Besteuerung meist beim Hersteller oder Einführer statt, unter einer Abwälzung der Steuerlast über den Warenpreis auf den Endverbraucher. Daher sind Verbrauchsteuern indirekte Steuern.

Üblich ist weiterhin, dass die Steuererhebung an das Verbringen des Verbrauchsgutes in den allgemeinen Wirtschaftsverkehr anknüpft, ohne aber – wie die Verkehrssteuern – im Tatbestand beide Seiten, insbesondere beide Vertragspartner steuerlich zu erfassen.<sup>35</sup>

Das bedeutet, dass bei Verbrauchsteuern der Zeitpunkt der Versteuerung auf die den Verbrauch ermöglichenden Verkehrsakte vorverlagert wird. Die Erhebung erfolgt grundsätzlich beim ersten Glied einer Absatzkette, beim Produzenten (des Endprodukts) und nur ausnahmsweise beim Händler.<sup>36</sup> Steuerpflichtiger, also derjenige, der die Steuer schuldet, ist dabei in der Regel der Inhaber des sog. Steuerlagers.<sup>37</sup> Dies ist die Lagerstätte, in der sich das Steuerobjekt befindet und unter Steueraussetzung, d.h. ohne dass die Steuer entsteht<sup>38</sup>, hergestellt, bearbeitet oder verarbeitet, gelagert, empfangen oder versandt werden dürfen. Wird das Verbrauchsgut aus dem Steuerlager und somit aus dem Verfahren der Steueraussetzung entnommen, entsteht die Steuer. Zusammenfassend lässt sich das übliche System der Steuerentstehung bei Verbrauchsteuern also so darstellen, dass die Steuer bei einem Produzenten oder Händler nur anfällt, wenn er das Verbrauchsgut in den allgemeinen Wirtschaftsverkehr verbringt.

Bei der Ausgestaltung einer Primärbaustoffsteuer sollte also darauf geachtet werden, dass der Steuertatbestand nicht auf einer zu späten Stufe anknüpft. Hier ist ein Unterschied zu den bestehenden Ökosteuern zu sehen, die die Steuerschuld beim Eintritt in den Wirtschaftsverkehr beim letzten Zwischenhändler entstehen lassen. Dies gilt unabhängig davon, dass der Verbrauch des Gutes für die Entstehung der Steuerschuld nicht gefordert wird, sondern das In-Verkehr-Bringen des zum Verbrauch vorgesehenen Gutes bereits als ausreichend angesehen wird.<sup>39</sup> Der Grund für diese Vorgehensweise ist vor allem in der Praktikabilität einer solchen Steuererhebung zu sehen. Wenn beispielsweise eine Verarbeitung stattfindet, könnte diese die Steuererhebung erschweren, wenn der Nachweis der im Endprodukt enthaltenen Rohstoffmenge schwierig wird. Zum anderen bewegt sich die Zahl der Baustoffe extrahierenden und importierenden Unternehmen in einem übersichtlichen Rahmen, so dass von einem geringen administrativen Aufwand ausgegangen werden

---

<sup>34</sup> Bongartz/Schröer-Schallenberg, Verbrauchsteuerrecht, C 11.

<sup>35</sup> BVerfGE 98, 106 (124).

<sup>36</sup> Birk, Steuerrecht, Rn. 84.

<sup>37</sup> Birk, Steuerrecht, Rn. 1656.

<sup>38</sup> Vgl. z.B. die Definition in §§ 5, 4 Nr. 2 KaffeeStG.

<sup>39</sup> Siekmann, in: Sachs, GG, Art. 105, Rn. 37.

kann. Deshalb stellt es sich insgesamt als praktikabler dar, die Steuer bereits mit Abgabe an den ersten Zwischenhändler und somit beim extrahierenden Unternehmen entstehen zu lassen. Abgestellt wird also letztlich auf den Eingang des zu steuernden Stoffes in den Wirtschaftskreislauf. Gleiches gilt für den Import von Primärbaustoffen und importierende Unternehmen.

### 2.2.3. Weiterwälzbarkeit der Steuerlast auf Endverbraucher

Das Wesen der Verbrauchsteuer als indirekte Steuer ist, dass die Steuerschuldner dem gesetzlichen Belastungsziel dadurch zu entsprechen versuchen, dass sie den Steuerbetrag auf ihre Abnehmer als Teil des vereinbarten Kaufpreises abwälzen.<sup>40</sup> Hierfür ist es ausreichend, dass die Steuer auf Überwälzung der Steuerlast angelegt ist und daher unerheblich, ob eine Weiter- oder Überwälzung in jedem Einzelfall gelingt.<sup>41</sup>

Nach der vorgestellten Konzeption sind die Unternehmer diejenigen, bei denen die Steuer erhoben würde. Derjenige, der die Steuerlast im Endeffekt tragen soll, ist jedoch der Endverbraucher, der den Baustoff in seinem Haus verbaut (formaler Steuerschuldner und Träger der Steuerlast sind also nicht identisch). Vor dem Hintergrund, dass Baumaterialienmärkte bisher primär innerhalb eines Radius' von 50 km bedient werden, da die Distanz zwischen Abbaustelle und Weiterverarbeitung einen nicht zu vernachlässigenden Kostenfaktor darstellt,<sup>42</sup> kann jedoch davon ausgegangen werden, dass sich die Steuer regelmäßig auf die Baustoffpreise der Endverbraucher umlegen lassen, ohne dass es zu zusätzlichen Verdrängungseffekten auf dem Markt kommt. Dies gilt umso mehr, wenn – wie vorgeschlagen – ein Grenzregime vorgesehen ist. Bei Baumaterialien handelt es sich nämlich um Niedrigkostenmaterialien, welche deshalb transportsensitiv sind, d.h. Transportkosten schlagen sich besonders auf den Handel nieder.<sup>43</sup> Es sind somit keine Gründe ersichtlich, warum die Unternehmen die Kosten der Steuer somit nicht regelmäßig auf die Baustoffe aufschlagen könnten. Somit ist das Merkmal der Weiterwälzbarkeit auf den Verbraucher erfüllt.

### 2.2.4. Notwendigkeit eines Verbrauchs

Verbrauchssteuern belasten den Verbrauch oder Verzehr von verbrauchsfähigen Gütern.<sup>44</sup> Unter Verbrauch ist dabei zunächst derjenige Umgang mit Steuergegenständen zu verstehen, der deren Eigenschaft als Steuergegenstand aufhebt. Dies können sein:

- Veränderung oder Beseitigung der stofflichen Substanz, sodass der Gegenstand später nicht mehr existiert (substanzieller Verbrauch);
- Erhaltung der stofflichen Substanz aber Vermischung oder Verbindung zu einer neuen individuellen Ware durch Zumischen oder Hinzufügen fremder Waren;

---

<sup>40</sup> Bongartz/Schröer-Schallenberg, Verbrauchsteuerrecht, C 12.

<sup>41</sup> BVerfGE 110, 274 (295).

<sup>42</sup> Bahn-Walkowiak/Bleischwitz, Einführung einer Baustoffsteuer, S. 37 f.

<sup>43</sup> Ebenda.

<sup>44</sup> Birk, Steuerrecht, Rn. 84.

- Erhaltung des Erzeugnisses in stofflicher und individueller Hinsicht, aber unter Verlust seiner Eigenschaft im Rechtssinne<sup>45</sup>.

Das heißt, auch wenn substantiell kein Verbrauch vorliegt, ist es möglich, dass ein rechtlicher Verbrauch vorliegt, wenn die hergestellten Waren keine vom Steuerrecht erfassten Gegenstände mehr sind.<sup>46</sup>

Bei Primärbaustoffen könnte ein Verbrauch daher nach der zweiten Variante vorliegen. Denn indem z.B. ein Einbau in ein Gebäude stattfindet, bleibt der Rohstoff als Gegenstand an sich erhalten, wird jedoch durch Verbindung bzw. Vermischung mit weiteren Baustoffen Teil des Gebäudes und somit Teil eines neuen individuellen Rechtsobjekts.

Zudem kommen auch Situationen in Betracht, bei denen ein Verbrauch nach der dritten Variante vorliegt, da der Primärbaustoff durch seine Verwendung zwar in stofflicher und individueller Hinsicht unverändert erhalten bleibt, aber seine Eigenschaft als Primärbaustoff im Rechtssinne verliert. Hieran wäre beispielsweise bei dem Auffüllen von Sandkasten oder Sportplätzen durch Sand zu denken.

Beiden Varianten könnte entgegengehalten werden, dass die Rohstoffe später, z.B. nach Abriss eines Hauses weiterverwendet werden können, also noch existieren und durch Recycling einer weiteren Nutzung zugänglich gemacht werden können. Hier kommt es jedoch trotzdem zum Verlust der Eigenschaft als Steuergegenstand, denn der Entstehungsgrund der Steuer liegt gerade im Verwenden nicht-recycelter Rohstoffe, die zu diesem Zwecke aus dem Boden entnommen wurden. Bei einer Wiedernutzbarmachung nach dem erstmaligen Verwenden geht gerade dieser Grund der Steuerlast verloren und die Rohstoffe verlieren ihre Eigenschaft als verbrauchsteuerpflichtiger Gegenstand.

Eine ähnliche Problematik zeigte sich im Rahmen der Kernbrennstoffsteuer. Gegen diese wurde eingewandt, dass die Brennstäbe auch nach Verwendung substantiell noch vorhanden seien und sie deshalb nicht Gegenstände einer Verbrauchsteuer sein könnten. Nach dem FG Baden-Württemberg schade dies jedoch nicht: Verbrauchsfähig im Sinne des Verbrauchsteuerrecht sei ein Gut auch dann, wenn es aufgrund seines Gebrauchs trotz physischer Fortexistenz seinen wirtschaftlichen Wert verliert.<sup>47</sup> Ein solcher Verlust des wirtschaftlichen Wertes kann bei Primärbaustoffen darin liegen, dass diese nach ihrer erstmaligen Verwendung nur mit erheblichem Aufwand und Kosten (und auch nur als Sekundärbaustoffe) für eine spätere Nutzung zur Verfügung stehen würden.

Damit bleibt festzustellen, dass Primärbaustoffe durch Verwendung „verbraucht“ werden.

## 2.3. Gesetzgebungskompetenz

Dem Bund müsste auch die Gesetzgebungskompetenz im Verfassungsgefüge zukommen. Dafür ist zunächst festzuhalten, dass auch wenn eine Steuernorm vorrangig einen Lenkungszweck verfolgt und damit auch

---

<sup>45</sup> Bongartz/Schröer-Schallenberg, Verbrauchsteuerrecht, C 3.

<sup>46</sup> Bongartz/Schröer-Schallenberg, Verbrauchsteuerrecht, C 4.

<sup>47</sup> FG Baden-Württemberg, Beschluss v. 11.01.2012, Az.: 11 V 2661/11, Rn. 37; auch das FG Hamburg, das schlussendlich die Eigenschaft der Kernbrennstoffsteuer als Verbrauchsteuer verneinte, ließ die Steuer nicht an diesem Merkmal scheitern, sondern am Übergang in den freien Wirtschaftsverkehr, vgl. FG Hamburg, Beschluss vom 16.09.2011, Az.: 4 V 133/11, Rn. 24.

eine Sachregelung trifft, es ausreicht, wenn der Bund die Steuergesetzgebungskompetenz innehat. Eine darüber hinausgehende Sachkompetenz nach den Art. 70 ff. GG ist nicht erforderlich.<sup>48</sup>

Nach Art. 105 Abs. 2 GG hat der Bund für Abgaben außerhalb des Abs. 1 die konkurrierende Kompetenz, wenn ihm das Aufkommen der Steuer ganz oder zum Teil zusteht („Ertragskompetenz“) oder die Voraussetzungen des Art. 72 Abs. 2 GG vorliegen.

Darüber hinaus darf es sich nicht um die Regelung von örtlichen Verbrauchsteuern handeln, Art. 105 Abs. 2a GG. Nach Art. 106 Abs. 1 Nr. 2 GG steht das Aufkommen aus den Verbrauchsteuern grundsätzlich dem Bund zu, sofern diese nicht teilweise oder ausschließlich den Ländern oder Gemeinden zustehen. Nach Art. 106 Abs. 6 GG steht das Aufkommen von Verbrauchsteuern den Gemeinden zu, wenn es sich um örtliche Verbrauchsteuer handelt.

Örtlich sind Verbrauch- und Aufwandsteuern, wenn sie an örtlichen Gegebenheiten im Gebiet der steuererhebenden Gemeinde anknüpfen (z.B. die Belegenheit der Sache oder ein Vorgang im Gemeindegebiet) und wegen der Begrenzung ihrer unmittelbaren Wirkungen auf das Gemeindegebiet nicht zu einem die Wirtschaftseinheit berührenden Steuereffekte führen.<sup>49</sup> Eine Primärbaustoffsteuer würde nicht an spezifische örtliche Gegebenheiten anknüpfen, sondern bundesweit an die Verwendung bestimmter Bau(roh-)stoffe anknüpfen. Zwar könnte argumentiert werden, dass die Entnahme der Rohstoffe jeweils in einem konkreten Gemeindegebiet stattfindet. Allerdings erfolgt der für eine Verbrauchsteuer entscheidende Vorgang, der Verbrauch des Rohstoffs, regelmäßig außerhalb dieses Gebiets. Es handelt sich somit um ein über das örtliche Gebiet einer Gemeinde hinausreichendes Marktgeschehen.<sup>50</sup> Das Merkmal der Örtlichkeit ist damit nicht erfüllt und das Aufkommen der Primärbaustoffsteuer steht dem Bund zu, so dass ihm nach Art. 105 Abs. 2 i.V.m. 106 Abs. 1 Nr. 2 GG die Gesetzgebungskompetenz zusteht.

Zwar könnte in Betracht gezogen werden, dass die Einführung einer Primärbaustoffsteuer auf Bundesebene dazu führen könnte, dass die durch die Länder per Rechtsverordnung auf die Entnahme von „bergfreien“<sup>51</sup> Bodenschätzen erhobenen Feldes- und Förderabgaben wegen „Gleichartigkeit“ i.S.d. Art. 105 Abs. 2a GG nichtig werden würden. Denn der Landesgesetzgeber darf eine Steuer nicht regeln, solange und soweit der Bundesgesetzgeber eine Steuer des gleichen Typus geregelt hat. Dann greift grundsätzlich eine Ausschluss-<sup>52</sup> bzw. Sperrwirkung.<sup>53</sup> Gleichartigkeit bestimmt das BVerfG im Rahmen des Art. 105 Abs. 2a GG durch einen Vergleich der steuerbegründenden Tatbestände. Dafür müssen Steuern in ihren wesentlichen Merkmalen übereinstimmen.<sup>54</sup> Dabei ist neben anderen Gesichtspunkten wie Steuergegenstand, Steuermaßstab,

---

<sup>48</sup> Birk, Steuerrecht, Rn. 206 f., m.w.N.

<sup>49</sup> BVerfGE 65, S. 325 (349); ein Beispiel ist die kommunale Verpackungssteuer auf Einwegverpackungen für Speisen und Getränke zum Verzehr an Ort und Stelle, da hier die Verpackung im Gemeindegebiet verbraucht wird, vgl. BVerfGE 98, 106 (124).

<sup>50</sup> Zu diesem Aspekt m.w.N.: Hender, Kiesabgabe, S. 14.

<sup>51</sup> Begriffsbestimmung in § 3 Abs. 3 BBergG.

<sup>52</sup> Jachmann in: v. Mangoldt/Klein/Starck, GG, Art. 105 Rn. 48.

<sup>53</sup> Jarass/Pieroth, Art. 105 GG Rn. 26.

<sup>54</sup> Jarass/Pieroth, Art. 105 Rn. 26.

Art der Erhebungstechnik, wirtschaftliche Auswirkungen, insbesondere darauf abzustellen, ob eine Steuer dieselbe Quelle wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit ausschöpft wie die andere.<sup>55</sup>

Aus mehreren Gründen greift im vorliegenden Fall diese Ausschlusswirkung nicht:

- Die Feldes- und Förderabgaben sind in §§ 30 bis 32 BBergG<sup>56</sup> vorgesehen und somit bundesgesetzlich abgesichert. Es handelt sich also nicht um Abgaben bei denen der Landesgesetzgeber frei entscheiden kann, wie sie ausgestaltet sind. Stattdessen ermächtigt § 32 BBergG die Landesregierungen (und nicht die Länder oder den Landesgesetzgeber) durch Rechtsverordnung die zur Durchführung erforderlichen Vorschriften zu erlassen und Ausnahmen von der Abgabe zu regeln. § 30 Abs. 2 BBergG weist den Ländern zudem die Einnahmen zu. Art. 105 Abs. 2a GG regelt hingegen eine für die Länder eigenständige „Befugnis zur Gesetzgebung über die örtlichen Verbrauch- und Aufwandsteuern“.
- Zudem ist festzuhalten, dass die Förderabgabe als eine Art „Verleihgebühr“ für die Erteilung der Bergbauberechtigung konzipiert wurde.<sup>57</sup> Damit ist schon der Kontext der Förderabgabe ein anderer als bei einer Primärbaustoffsteuer, welche vorrangig umwelt- und ressourcenschonende Zwecke verfolgt.
- Darüber hinaus fallen die von einer Primärbaustoffsteuer in den Blick genommenen Materialien (Sand, Kies, Naturstein, Lehm, Schiefer, Gips, Kalkstein und Dolomit<sup>58</sup>) zumeist nicht unter die bergfreien Bodenschätze nach § 3 Abs. 3 BBergG, bei denen nach § 31 BBergG eine Förderabgabe vorgesehen ist. Eine solche Möglichkeit existiert nur in zwei Fällen, insbesondere für die Materialien Kies und Sand. Zum einen in den ostdeutschen Ländern<sup>59</sup>, da durch den Einigungsvertrag<sup>60</sup> festgelegt ist, dass bestimmte Bodenschätze, insbesondere „Kiese und Kiessande“ im Beitrittsgebiet als bergfreie Bodenschätze behandelt werden (und damit nicht im Eigentum der Grundstückseigentümer stehen).<sup>61</sup> Der nicht untertägig betriebene Kiesabbau wird in den alten Ländern hingegen durch das Bergrecht nicht adressiert (§ 3 Abs. 4 Nr. 2 BBergG); andere Baustoffe wie Quarzsande werden allenfalls als grundeigene Bodenschätze behandelt (§ 4 Abs. 3 Nr. 1 BBergG)<sup>62</sup>. Zum anderen gelten

<sup>55</sup> BVerfG, Beschluss vom 6.12.1983, 2 BvR 1275/79, juris Rn. 84.

<sup>56</sup> Bundesberggesetz vom 13. August 1980 (BGBl. I S. 1310), zuletzt geändert durch Artikel 15a des Gesetzes vom 31. Juli 2009 (BGBl. I S. 2585).

<sup>57</sup> BT-Drucks. 8/1315, S. 95.

<sup>58</sup> Vgl. Fußnote 3.

<sup>59</sup> § 12 der Verordnung des Sächsischen Staatsministeriums für Wirtschaft, Arbeit und Verkehr über Feldes- Förderabgaben (FFAVO) vom 21.07.1997, rechtsbereinigt mit Stand vom 1. Januar 2012; § 12 Abs. 3 Nr. 3 der Verordnung über die Feldes- und Förderabgabe Sachsen-Anhalt (FörderAVO) vom 18.11.1996 (GVBl. LSA 1996, S. 348) zuletzt geändert durch Verordnung vom 08. 02.2010 (GVBl. LSA 2010, S. 43); § 18 der Verordnung über die Feldes- und Förderabgabe im Land Brandenburg (BbgFördAV), vom 26.01.2006 (GVBl.II/06, [Nr. 03], S.30), zuletzt geändert durch Verordnung vom 16.06.2010 (GVBl.II/10, [Nr. 30]); § 15 der Verordnung über die Feldes- und Förderabgaben des Landes Mecklenburg Vorpommern (FördAVO) vom 02.02.1993, zuletzt geändert durch Verordnung vom 05.08.2010 (GVOBl. M-V S. 445); § 13 der Thüringer Verordnung über die Feldes- und Förderabgabe vom 23.08.2005 (GVBl S. 332) in der Fassung der Änderungen vom 30.07.2010 (GVBl S. 304).

<sup>60</sup> Art. 8 des Einigungsvertrages i.V.m. Anlage I Kapitel V, Sachgebiet D, Abschnitt III Ziffer 1 lit a. S.1.

<sup>61</sup> Hierzu ausführlich Hüffner/Tettinger, Sand und Kies als Gegenstand des Bergwerkseigentums in den neuen Bundesländern, S. 2.

<sup>62</sup> Siehe hierzu Hüffner/Tettinger, Sand und Kies als Gegenstand des Bergwerkseigentums in den neuen Bundesländern, S. 2.

nach § 3 Abs. 3 S. 2 Nr. 1 und Nr. 2a iVm. Abs. 1 BBergG alle Bodenschätze<sup>63</sup> (und damit auch Kies und Sand) im Bereich der Küstengewässer und des Festlandssockels als bergfreie Bodenschätze. Für sie erheben die angrenzenden Länder Niedersachsen und Schleswig-Holstein nach der „Übergangsregelung“ in § 137 BBergG i.V.m. den §§ 30 Abs. 2, 31 Abs. 3 BBergG eine Förderabgabe<sup>64</sup>.

Insgesamt würde somit zwischen Primärbaustoffsteuer und Feldes- und Förderabgaben nur eine geringfügige Überschneidung vorliegen, bei der an der gleichen Quelle der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit angeknüpft wird.

## 2.4. Einspruchsgesetz

Das entsprechende Gesetz bedürfte keiner ausdrücklichen Zustimmung durch den Bundesrat, da nach Art. 105 Abs. 3 GG lediglich Bundesgesetze über Steuern, deren Aufkommen den Ländern oder den Gemeinden ganz oder zum Teil zufließt, der Zustimmung des Bundesrates bedürfen. Dies wäre bei der Primärbaustoffsteuer als Verbrauchsteuer nach Art. 106 Abs. 1 Nr. 2 GG aber nicht der Fall, da die Steuer demnach ausschließlich dem Bund zufließt.

## 2.5. Grundrechtliche Relevanz

Die Einführung einer Steuer stellt eine Belastung dar und ist daher an den Grundrechten zu messen. Bei Lenkungsnormen ist dabei insbesondere danach zu fragen, ob die ausgelösten Verhaltenszwänge mit den Freiheitsrechten des Bürgers vereinbar sind.<sup>65</sup> In Betracht kommen als betroffene Grundrechte bei einer Erhebung bei den rohstoffextrahierenden Unternehmen die Berufsfreiheit des Art. 12 GG und die allgemeine Handlungsfreiheit des Art. 2 Abs. 1 GG.

Darüber hinaus könnte man an die Eigentumsgarantie des Art. 14 GG denken. Hierunter wird jedoch nicht der Erwerb, sondern nur das bereits Erworbene geschützt, so dass Steuern grundsätzlich nicht an Art. 14 GG zu messen sind. Nur bei einer „erdrosselnden“ die Steuerquelle selbst vernichtender Belastung durch eine Steuer, könnte Art. 14 GG ins Spiel kommen.<sup>66</sup> Dies erscheint jedoch bei einem vorgeschlagenen Steuersatz von nur 2.- Euro/t, der nur einen Teil des Gesamtpreises ausmacht<sup>67</sup>, ausgeschlossen.

---

<sup>63</sup> Zum Begriff: § 3 Abs. 1 BBergG.

<sup>64</sup> § 20 der Niedersächsische Verordnung über die Feldes- und die Förderabgabe (NFördAVO) vom 10.12.2010, letzte Änderung durch Verordnung vom 19.12.2011 (Nds. GVBl. S. 501); §§ 22, 23 der Feldes- und Förderabgabenverordnung Schleswig-Holstein (FFAbgVO), Verkündungsstand: 26.07.2012 in Kraft ab: 01.01.2012.

<sup>65</sup> Birk, Steuerrecht, Rn. 215.

<sup>66</sup> Vgl. BVerfG, Beschluss vom 17.07.1974 (Leberpfennig), 1 BvR 51/69, 1 BvR 160/69, 1 BvR 285/69, 1 BvL 16/72, 1 BvL 18/72, 1 BvL 26/72, juris Rn. 150.

<sup>67</sup> Nach European Environment Agency (EEA), Effectiveness of environmental taxes and charges for managing sand, gravel and rock extraction in selected EU countries, EEA Report, No 2/2008, S. 40, macht der Steuersatz in Schweden von 1,43 Euro/t 12% und in dem Vereinigten Königreich ein Steuersatz von 2,40 Euro/t 20% des Gesamtpreises aus. Siehe hierzu auch: Ludwig/Meyer, S. 6. In diesem Rahmen dürften sich auch die Anteile der Steuer an dem Gesamtpreis in Deutschland liegen. Die Preise für die verschiedenen Baustoffe sind jedoch teilweise sehr unterschiedlich. Angaben zum Umfang der verkauften Baustoffe in 1000 Euro und in Tonnen im Einzelnen unter: Statistisches Bundesamt, Fachserie 4 Reihe 3.1, Produzierendes Gewerbe, Produktion des Ver-

Für die Betroffenheit von Art. 12 und Art. 2 Abs. 1 GG ist davon auszugehen, dass ein formelles Gesetz, das die Einführung einer solchen Steuer vorsähe, verhältnismäßig wäre und somit den Eingriff in die betroffenen Grundrechte rechtfertigen würde. Denn mit dem Ressourcen- und Umweltschutz ist ein legitimes gesetzgeberisches Ziel gegeben, dessen Ausgestaltung mit den erwähnten 2.- Euro/t auch angemessen wäre. Insbesondere stellt dieser Schutzzweck einen Gemeinwohlbelang dar, der als Staatsziel in Art. 20a GG verankert ist und die Beeinträchtigung der Berufsausübung im Rahmen des Art. 12 GG rechtfertigt.

Die steuerlichen Belastungswirkungen müssen darüber hinaus mit Art. 3 Abs. 1 GG vereinbar sein. Der allgemeine Gleichheitssatz aus Art. 3 Abs. 1 GG gebietet die Gleichbehandlung des Wesentlichen Gleichen und die Ungleichbehandlung des Wesentlichen Ungleichen durch Bildung gerechter Vergleichsmaßstäbe. Gleichheit im Steuerrecht heißt, dass eine unterschiedliche Belastung je nach individueller wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit gerechtfertigt sein kann (Prinzip der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit).<sup>68</sup> Im Recht der indirekten Steuern gilt dies ebenfalls, ist jedoch aufgrund der indirekten Steuerlast schwerer umzusetzen. Dabei ist bei indirekten Steuern zu beachten, dass sie eine gleichmäßige Belastung einerseits der Steuerschuldner und andererseits der Letzt- und Endverbraucher, die die Steuerlast im Endeffekt tragen, bewirken muss.<sup>69</sup>

Für die Bildung von Vergleichsgruppen könnte für die Steuerschuldner die Gruppe der primärbaustoffextrahierenden und -verarbeitenden Unternehmen den Unternehmen gegenübergestellt werden, die keine Primärbaustoffe fördern oder verwenden. Bei den indirekt Belasteten stehen sich Letztverbraucher von Rohstoffen wie Bauherren, Hauseigentümer bzw. bauenden Grundstückseigentümer einerseits und andererseits nichtbauende Personen gegenüber. Anknüpfungspunkt für eine Steuerbelastung kann bei einer Primärbaustoffsteuer die in der Vornahme regelmäßig finanzintensiver Baumaßnahmen zum Ausdruck kommende wirtschaftliche Leistungsfähigkeit sein. Dass dies in Einzelfällen nicht der Fall ist, ist unerheblich. Denn aus Praktikabilitätsgründen kommt es allein auf die im Konsum sich ausdrückende Leistungsfähigkeit an, und darauf, dass die wirtschaftlich ungleiche Wirkung, die Folge einer solchen Pauschalisierung ist, ein gerechtes Maß nicht übersteigen darf.<sup>70</sup> Somit ist von der Vereinbarkeit einer Primärbaustoffsteuer mit dem Gleichheitssatz auszugehen.

Dass darüber hinaus nur bestimmte Rohstoffe im Rahmen einer besonderen Verbrauchsteuer neben der Umsatzsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer segmentiv belastet werden, bedarf einer besonderen Rechtfertigung gegenüber dem Leistungsfähigkeitsprinzip. Das heißt, gegenüber dem durch eine neue Steuer gesondert Belasteten muss ein besonderes Bedürfnis nach der Einführung einer weiteren Steuerbelastung bestehen. Denn dieser ist bereits durch die Umsatzsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer betroffen. Hierfür ist erforderlich, dass entweder die besondere Leistungsfähigkeit oder ein Lenkungsziel durch die Steuer abgebildet werden.<sup>71</sup> Der Lenkungsziel einer Primärbaustoffsteuer läge in dem gesetzgeberisch

---

arbeitenden Gewerbes sowie des Bergbaus und der Gewinnung von Steinen und Erden, 3. Vierteljahr 2012, Meldenummern 0811 11 330 bis 0812 22 508.

<sup>68</sup> Birk, Steuerrecht, Rn. 186, 188.

<sup>69</sup> BVerfGE 110, S. 274 (292).

<sup>70</sup> BVerfGE 110, S. 274 (292); so auch zur Leistungsfähigkeit bei der Zweitwohnungssteuer BVerfG, 1 BvR 529/09, Nichtannahmebeschluss vom 17.02.2010, juris Rn. 32.

<sup>71</sup> Schaumburg, in: FS Reiß, 2008, S. 25 (38).

verfolgten Zweck, Rohstoffvorkommen zu schützen und Anreize für Recycling zu setzen (siehe oben 2.1). Somit verfolgt sie umweltpolitische Lenkungsziele und ist auch in dieser Hinsicht mit dem Gleichheitssatz vereinbar.

## 2.6. Ergebnis

Die Einführung einer Primärbaustoffsteuer ist, vorbehaltlich ihrer einfachgesetzlichen Ausgestaltung verfassungsrechtlich zulässig. Die Gesetzgebungskompetenz liegt nach Art. 105 Abs. 2 GG i.V.m. Art. 106 Abs. 1 Nr. 2 GG beim Bund. Eine Zustimmung des Bundesrates ist nicht erforderlich.

## 3. Vereinbarkeit mit Europarecht

Eine nationale eingeführte Primärbaustoffsteuer müsste darüber hinaus auch den Anforderungen des Europarechts genügen, denn die Mitgliedsstaaten dürfen ihre grundsätzliche fortbestehende Steuerhoheit nur unter Wahrung des Unionsrechts ausüben.<sup>72</sup> Hier sind insbesondere die Verbrauchsteuersystemrichtlinie (VStSystRL)<sup>73</sup> als Sekundärrecht (hierzu 3.1), die primärrechtlichen Art. 110 ff. AEUV (hierzu 3.2) und darüber hinaus die allgemeinen Anforderungen des Primärrechts (hierzu 3.3) zu beachten.

### 3.1. Vereinbarkeit mit der Verbrauchsteuersystemrichtlinie

Auf europäischer Ebene unterscheidet man unionsrechtlich harmonisierte und nichtharmonisierte Steuern. Nichtharmonisiert bedeutet in diesem Zusammenhang lediglich, dass die Staaten keine Pflicht zur Einführung einer solchen Steuer haben. Je nach Einordnung bestimmen sich die Vereinbarkeitsvoraussetzungen. Für Verbrauchsteuern gibt es eine Systemrichtlinie, die ein Grundsystem für alle Verbrauchsteuern aufstellt.

Eine Verbrauchsteuer auf Primärbaustoffe fällt nicht unter die nach der VStSystRL verbrauchsteuerpflichtigen Waren nach Art. 1 Abs. 1 VStSystRL und unterliegt somit keiner Harmonisierung.<sup>74</sup> Die Mitgliedsstaaten sind gleichwohl nach Art. 1 Abs. 3 VStSystRL befugt, Verbrauchsteuern auf andere als verbrauchsteuerpflichtige Waren zu erheben. Voraussetzung für die europarechtliche Konformität einer Verbrauchsteuer auf andere als verbrauchsteuerpflichtige Waren ist nach Art. 1 Abs. 3 VStSystRL, dass die Erhebung im grenzüberschreitenden Handelsverkehr keine mit dem Grenzübertritt verbundenen Formalitäten nach sich zieht. Diese Vorgabe folgt aus dem Prinzip des Binnenmarktes (Art. 3 Abs. 3 EUV) und trägt dem freien Warenverkehr Rechnung.<sup>75</sup> Für nichtharmonisierte Verbrauchsteuern schließt dies jedoch nicht jegliche Kon-

---

<sup>72</sup> Geiger/Khan/Kotzur, EUV/AEUV, Art. 110 AEUV Rn. 2.

<sup>73</sup> Richtlinie 2008/118/EG vom 16. Dezember 2008 über das allgemeine Verbrauchsteuersystem und zur Aufhebung der Richtlinie 92/12/EWG.

<sup>74</sup> KOM(2011) 571 endgültig sieht jedoch in einem Fahrplan zu einem ressourcenschonenden Europa vor, dass die Kommission selbst die Möglichkeiten der Besteuerung von Ressourcenverbrauch verbessert und dass die Mitgliedsstaaten bis 2013 ihre steuerlichen Instrumente daraufhin untersuchen sollen, wie sie zu einer wirksamen Ressourceneffizienz beitragen können; d.h. dass es auf längere Sicht auf EU-Ebene zu einer Harmonisierung kommen könnte.

<sup>75</sup> KOM(2011) 571 endgültig, Erwägungsgrund Nr. 5.

trollmechanismen aus. Kontrollen die ins Landesinnere verlegt werden und somit keine Grenzformalitäten erfordern bleiben vielmehr zulässig.<sup>76</sup>

Ein Problem in dieser Hinsicht könnte entstehen, wenn ein Grenzausgleich vorgesehen wird, um Wettbewerbsnachteile für die betroffenen Unternehmen und damit deren Abwanderung ins Ausland zu verhindern. Grenzsteuerausgleich bedeutet, dass importierte Produkte den einheimischen Steuersätzen unterworfen werden sollen und im Falle des Exports die gezahlten Steuern zurückerstattet werden. Hierdurch wird die Besteuerung nach dem Bestimmungslandprinzip durchgesetzt, d.h. dass Güter in dem Land besteuert werden sollen, in dem sie konsumiert werden.<sup>77</sup>

Dies könnte Formalitäten hervorrufen, die mit dem Grenzübertritt verbunden sind und somit gegen die VStSystRL verstoßen. Dabei ist jedoch – entgegen der Vorstellungen, die dem Begriff des Grenzausgleichs anhaften – ein Ausgleich an der Grenze nicht zwangsläufig erforderlich. In manchen Systemen unterfallen Exporte gar keiner Steuer und Importe werden besteuert wie heimische Produktion beim inländischen Verkauf, also erst nach Grenzübertritt.<sup>78</sup>

Es kann somit ein Vergleich zu bestehenden Systemen gezogen werden, um hier zu einer mit dem Europarecht vereinbarenden Lösung zu kommen. Dafür kann einmal ein Vergleich zu den ebenfalls dem Europarecht unterliegenden Ländern gezogen werden, die bereits eine vergleichbare Steuer eingeführt haben (hierzu 3.1.1) und andererseits ein Vergleich zum System der nichtharmonisierten deutschen Verbrauchsteuer auf Kaffee (hierzu 3.1.2)

### 3.1.1. Vergleich zu anderen EU-Staaten

In einigen EU-Ländern wurden bereits nationale Steuern auf Primärbaustoffe eingeführt.<sup>79</sup> Beispielhaft sollen hier Großbritannien, Dänemark und Schweden aufgeführt werden.<sup>80</sup> Als Mitgliedsstaaten der EU müssen die in diesen Ländern getroffenen Regelungen ebenfalls mit dem Europarecht übereinstimmen.

In Großbritannien wird die Steuer auf alle Entnahmen aus dem Boden und Importe erhoben. Exporte sind von der Steuer ausgenommen.<sup>81</sup> Das gleiche System findet sich in Dänemark.<sup>82</sup> Ziel sowohl der britischen

---

<sup>76</sup> Bongartz/Schröer-Schallenberg, Verbrauchsteuerrecht, B 12.

<sup>77</sup> Volmert, Border Tax Adjustments, S. 18. Grundlegend zum Begriff- und zur Funktionsweise eines Grenzausgleichs: Bericht der Working Party on Border Tax Adjustment (BTA) von 1970, welcher eine Definition der OECD übernimmt: Demnach ist ein BTA "any fiscal measures which put into effect, in whole or in part, the destination principle (i.e. which enable exported products to be relieved of some or all of the tax charged in the exporting country in respect of similar domestic products sold to consumers on the home market and which enable imported products sold to consumers to be charged with some or all of the tax charged in the importing country in respect of similar domestic products)"

<sup>78</sup> GATT, report of the working party on border tax adjustments adopted on 2 december 1970 (L/3464), no. 5.

<sup>79</sup> Dänemark: auf die Entnahme von Sand, Kies, Naturstein, Lehm, Torf und Kalkstein; Schweden: Kies; Großbritannien: auf Sand, Kies und Naturstein; vgl. European Environment Agency (EEA), Effectiveness of environmental taxes and charges for managing sand, gravel and rock extraction in selected EU countries, EEA Report, No 2/2008, S. 26 ff.; Söderholm, Extending the Environmental Tax Base, The Swedish Environmental Protection Agency (Naturvårdsverket, Hrsg.), S. 41 ff.; Ludewig/Meyer (vgl. Fn. 2), S. 5 f.; Eine Übersicht über 15 Mitgliedsstaaten der EU, welche Steuern und Abgaben auf Gesteinskörnungen erheben: Bahn-Walkowiak/Bleischwitz, Einführung einer Baustoffsteuer, S. 13.

<sup>80</sup> Weitere Beispiele für die Baustoffbesteuerung auf nationaler Ebene sind Italien und Tschechien, vgl. hierzu EEA Report, No 2/2008, S. 33 (Italien) und S. 36 (Tschechien); siehe auch Bahn-Walkowiak/Bleischwitz, Einführung einer Baustoffsteuer, S. 16.

als auch der dänischen Lösung ist, die Extraktion von Primärbaustoffen zu reduzieren und durch Verwendung steuerbefreiter Sekundärmaterialien zu ersetzen.<sup>83</sup>

Die schwedische Steuer betrifft hingegen nur die Entnahme des Rohstoffs Kies unabhängig, ob dieser zum Verbrauch in Schweden oder zum Export verwendet wird. Ein Grenzausgleich ist nicht vorgesehen, so dass Importe somit von der Steuer ausgenommen sind. Die schwedische Steuer soll demnach nicht mögliche Wettbewerbsverzerrungen ausgleichen (Im- und Export finden aufgrund der hohen Transportkosten ohnehin nur in geringem Umfang statt), sondern zuvorderst die Entnahme von Kies zum Schutz der nationalen Vorkommen zu verringern.<sup>84</sup>

### 3.1.2. Vergleiche zum Kaffeesteuergesetz (KaffeeStG)

Vergleiche könnten auch zum bereits existierenden Grenzregime der in Deutschland existierenden nicht harmonisierten Verbrauchsteuer auf Kaffee gezogen werden. Hier musste mit der Abschaffung der Grenzkontrollen und aufgrund der fehlenden Harmonisierung ein Regime im Kaffeesteuergesetz (KaffeeStG)<sup>85</sup> geschaffen werden, das die oben genannte Voraussetzung erfüllt. Insbesondere musste der Entstehungsstatbestand der Steuer durch die Einfuhr und die damit verbundenen Formalitäten aus diesem Grunde abgeschafft werden.<sup>86</sup> Dabei war klar, dass auf eine Besteuerung von Lieferungen aus anderen Mitgliedsstaaten aus wettbewerbsrechtlichen Gründen nicht verzichtet werden kann und somit ein Ausgleich anders vorgenommen werden muss.<sup>87</sup> Auch die steuerliche Überwachung des innergemeinschaftlichen Handels musste neu konzipiert werden, da das elektronische Kontrollsystem EMCS (Excise Movement and Control System) für diese nicht harmonisierte Steuer nicht greift.

Das KaffeeStG hat die Strukturen und Begrifflichkeiten der harmonisierten Verbrauchsteuern weitestgehend übernommen und so zur Vereinheitlichung und Anwenderfreundlichkeit beigetragen.

Das KaffeeStG kategorisiert dabei verschiedene Bewegungen: die Bewegung des steuerpflichtigen Gutes innerhalb des Steuergebiets Deutschlands, die Beförderung in das deutsche Steuergebiet aus anderen Mitgliedsstaaten und umgekehrt und die Ein- und Ausfuhr mit Drittländern. Ergänzt wird das KaffeeStG durch

---

<sup>81</sup> Söderholm, Extending the Environmental Tax Base, The Swedish Environmental Protection Agency (Naturvårdsverket, Hrsg.), S. 45.

<sup>82</sup> Söderholm, Extending the Environmental Tax Base, The Swedish Environmental Protection Agency (Naturvårdsverket, Hrsg.), S. 44.

<sup>83</sup> Siehe für Großbritannien: European Environment Agency (EEA), EEA Report, No 2/2008, S. 26 ff.; für Dänemark: Söderholm, Extending the Environmental Tax Base, S. 44.

<sup>84</sup> Söderholm, Extending the Environmental Tax Base, The Swedish Environmental Protection Agency (Naturvårdsverket, Hrsg.), S. 42 f; siehe auch Andersson, Taxing Raw Materials: A Qualitative Study of the Swedish Tax on Natural Gravel and the Danish Tax on Raw Materials, Bachelors Thesis, Lulea University of Technology, 2004, S. 6.

<sup>85</sup> Kaffeesteuergesetz vom 15. Juli 2009 (BGBl. I S. 1870, 1919), zuletzt geändert durch Artikel 5 des Gesetzes vom 21. Dezember 2010 (BGBl. I S. 2221).

<sup>86</sup> BT-Drucks. 12/3432, S. 92.

<sup>87</sup> Bongartz/Schröer-Schallenberg, Verbrauchsteuerrecht, L 3.

die Kaffeesteuerverordnung (KaffeeStV)<sup>88</sup>. Für die vorliegende Betrachtung ist lediglich der Handelsverkehr mit anderen Mitgliedsstaaten von Bedeutung, weil nur hier die europarechtlichen Bestimmungen der VStSystRL relevant werden.

Nach § 9 Abs. 1 Nr. 1 lit. c KaffeeStG kann Kaffee unter Steueraussetzung an Empfänger in anderen Mitgliedsstaaten befördert werden. Der Begriff der Steueraussetzung beschreibt die Möglichkeit, Waren unversteuert herzustellen, zu bearbeiten, zu verarbeiten, zu lagern und zu befördern.<sup>89</sup> Diese Vorgänge können nur in deklarierten Steuerlagern stattfinden. Steuerlager sind nach § 5 Abs. 1 KaffeeStG die Orte an denen das Verfahren der Steueraussetzung stattfindet. Die Eigenschaft als Steuerlager wird durch Erlaubnis verliehen, § 6 KaffeeStG. Da in anderen Mitgliedsstaaten keine Kaffeesteuer besteht, führt dies praktisch dazu, dass dort auch keine Steuer mehr entrichtet werden muss. Da keine Formalitäten beim Grenzübertritt entstehen dürfen, werden hier Anzeige- und Anmeldepflichten statuiert, die sich von dem Verfahren der steuerfreien Beförderung im Inland unterscheidet, welches ein Begleitdokument und einen komplizierten Dokumentenlauf erfordert (vgl. §§ 14, 15 KaffeeStV).<sup>90</sup> So sieht § 16 KaffeeStV vor, dass derjenige, der Kaffee in einen anderen Mitgliedsstaat befördert, Nachweispflichten über den Empfänger und die Kaffeemenge erfüllen muss, um die berechtigt steuerfreie Beförderung aus dem Steuergebiet anhand eigener Geschäftsunterlagen zu belegen. Somit findet kein amtlich zu erledigendes Ausfuhrverfahren mehr statt, um den Anforderungen der VStSystRL zu genügen.<sup>91</sup>

Bei Beförderung in das Steuergebiet aus einem Mitgliedsstaat entstand die Steuer vor der Vollendung des europäischen Binnenmarktes mit der Einfuhr.<sup>92</sup> Dies wurde dahingehend geändert, dass nunmehr die Steuer mit der Übergabe des Kaffees an den (gewerblichen) Empfänger im Steuergebiet entsteht, § 17 Abs. 1 Nr. 1 KaffeeStG. Nach § 17 Abs. 4 KaffeeStG ist der Bezug anzuzeigen und nach Abs. 5, 6 KaffeeStG die Steuer nach Entstehung unverzüglich anzumelden. Diese Pflichten treffen den Steuerschuldner und erst nach Einfuhr, sodass hier keine mit dem Grenzübertritt verbundenen Formalitäten bestehen.

Das dargestellte System ist ein Beispiel, wie ein Grenzausgleich stattfinden kann, ohne dass es zu Verstößen gegen die Bestimmungen der VStSystRL kommt. Diese Vorgehensweise kann auf die Erhebung einer Primärbaustoffsteuer übertragen werden.

### 3.2. Vereinbarkeit mit Art. 110-113 AEUV

Will ein Staat eine nicht harmonisierte Steuer einführen, sind die Art. 110-113 AEUV, insbesondere auch beim Grenzausgleich zu beachten. Diese Vorschriften treffen Regelungen zum Verbot von abgabenrechtlichen Diskriminierungen durch inländische Abgaben im grenzüberschreitenden Warenverkehr und sollen so das bestehende Spannungsverhältnis zwischen nationaler Steuerhoheit und Verwirklichung eines Binnen-

---

<sup>88</sup> Kaffeesteuerverordnung vom 5. Oktober 2009 (BGBl. I S. 3262, 3334), zuletzt geändert durch Artikel 5 der Verordnung vom 1. Juli 2011 (BGBl. I S. 1308).

<sup>89</sup> Vgl. § 4 Nr. 2 KaffeeStG.

<sup>90</sup> Siehe auch [http://www.zoll.de/DE/Fachthemen/Steuern/Verbrauchssteuern/Alkohol-Tabakwaren-Kaffee/Steueraussetzung/Besonderheiten-Kaffee/besonderheiten-kaffee\\_node.html](http://www.zoll.de/DE/Fachthemen/Steuern/Verbrauchssteuern/Alkohol-Tabakwaren-Kaffee/Steueraussetzung/Besonderheiten-Kaffee/besonderheiten-kaffee_node.html), letzter Zugriff am 21.09.2012.

<sup>91</sup> BT-Drucks. 12/3432, S. 92.

<sup>92</sup> BT-Drucks. 12/3432, S. 92.

marktes aufzulösen.<sup>93</sup> Einschlägig sind im Falle des Grenzausgleiches – bei dem Steuern im Falle des Exports zurückerstattet und beim Import erhoben werden sollen – insbesondere Art. 110 Abs. 1 AEUV, der diskriminierende Abgaben auf Einfuhren aus anderen Mitgliedsstaaten verbietet und Art. 111 AEUV, der die diskriminierende Exportförderung inländischer Waren untersagt. Dies gilt insbesondere auch für Verbrauchsteuern, welche unter den weiten Abgabenbegriff der Art. 110 ff. AEUV fallen.<sup>94</sup>

Verboten nach Art. 110 Abs. 1 AEUV ist eine diskriminierende Ungleichbehandlung durch die Belastung von eingeführten Waren mit höheren Abgaben als inländische Waren. Daher muss die Steuerregelung so ausgestaltet sein, dass sie ausschließt, dass importierte Ware höher besteuert wird als gleichartige inländische Ware.<sup>95</sup> Gleichartige Waren liegen dann vor, wenn die fraglichen Güter ähnliche Eigenschaften haben und den gleichen Bedürfnissen dienen.<sup>96</sup> Eine Ungleichbehandlung kann sich aus einem höheren Abgabensatz, der Möglichkeit von Steuervergünstigungen aber auch aus einer unterschiedlichen Bemessungsgrundlage ergeben.<sup>97</sup> Indem durch den Grenzsteuerausgleich jedoch die gleichen Abgaben erhoben werden sollen, besteht die Gefahr eines Verstoßes gegen Art. 110 Abs. 1 AEUV nicht. Zu beachten ist weiterhin, dass es zu keiner Doppelbesteuerung bei Waren aus Ländern kommen darf, die eine gleiche Steuer erheben.<sup>98</sup>

Durch Art. 111 AEUV soll eine überhöhte Entlastung inländischer Waren durch Rückvergütungen im Rahmen eines Grenzausgleiches verhindert werden, die den Wettbewerb verfälschen.<sup>99</sup> Es wird nur eine Obergrenze festgelegt, über die die Höhe der Rückvergütung nicht hinausgehen darf.<sup>100</sup> Dabei gilt Art. 111 AEUV mit Blick auf Art. 112 AEUV nur für indirekte Steuern. Eine Gefahr des Verstoßes gegen diese Norm besteht jedoch nicht, wenn man ein System der Beförderung unter Steueraussetzung wie bei der Kaffeesteuer vorsieht, denn dann werden Rückvergütungsverfahren umgangen, weil gar keine Steuer erhoben wird (siehe oben unter 3.1.2).

Als indirekte Steuer bedürfte der Grenzausgleich für eine Verbrauchsteuer auf Primärbaustoffe keiner Genehmigung der Kommission nach Art. 112 AEUV.

### 3.3. Vereinbarkeit mit weiteren europarechtlichen Vorgaben

Die Einführung<sup>101</sup> einer nationalen Primärbaustoffsteuer darf darüber hinaus nicht gegen die europäischen Grundfreiheiten, das allgemeine Diskriminierungsverbot, die allgemeine Freizügigkeitsgarantie oder das

---

<sup>93</sup> Geiger/Khan/Kotzur, EUV/AEUV, Art. 110 AEUV Rn. 1, 4.

<sup>94</sup> Geiger/Khan/Kotzur, EUV/AEUV, Art. 110 AEUV Rn. 11.

<sup>95</sup> Geiger/Khan/Kotzur, EUV/AEUV, Art. 110 AEUV Rn. 14; EuGH 2000, I-599 (C-228/98 – Charalampos Dounias) Tz. 51.

<sup>96</sup> Geiger/Khan/Kotzur, EUV/AEUV, Art. 110 AEUV Rn. 15.

<sup>97</sup> Geiger/Khan/Kotzur, EUV/AEUV, Art. 110 AEUV Rn. 18.

<sup>98</sup> Geiger/Khan/Kotzur, EUV/AEUV, Art. 110 AEUV Rn. 19; diese sind Dänemark, Schweden und Großbritannien, s.o.

<sup>99</sup> Geiger/Khan/Kotzur, EUV/AEUV, Art. 111 AEUV Rn. 1.

<sup>100</sup> Geiger/Khan/Kotzur, EUV/AEUV, Art. 111 AEUV Rn. 3.

<sup>101</sup> Die Europäische Kommission fördert „den Einsatz fiskalischer Instrumente durch die Mitgliedstaaten, um die Effizienz der Umweltpolitik zu erhöhen und sicherzustellen, dass Umweltsteuern und -gebühren im Einklang mit dem Gemeinschaftsrecht verwendet werden.“ Hierzu hat sie die „Mitteilung der Kommission vom 26. März 1997 über Umweltsteuern und -gebühren im Binnen-

Beihilfenverbot verstoßen.<sup>102</sup> Die Warenverkehrsfreiheit ist dabei hier neben Art. 110 AEUV nicht anwendbar, da es sich bei einem Grenzausgleich um eine Regelung handelt, die Bestandteil einer allgemeinen inländischen Abgabenregelung ist, während Art. 28 AEUV nur zollgleiche Abgaben erfasst, also solche, die ausschließlich eingeführte Waren betreffen.<sup>103</sup> Zum Diskriminierungsverbot (Art. 18 AEUV) und zum Verbot von Maßnahmen gleicher Wirkung wie mengenmäßige Beschränkungen (Art. 34 AEUV) stellt Art. 110 AEUV eine Spezialregelung dar, sodass diese verdrängt werden.<sup>104</sup>

Das Beihilfenverbot nach Art. 107 AEUV ist jedoch kumulativ neben Art. 110 AEUV anwendbar, d.h. Maßnahmen wie die Primärbaustoffsteuer sind unter beiden Aspekten zu überprüfen.<sup>105</sup> Beihilfen sind alle freiwilligen Begünstigungen von Unternehmen oder Produktionszweigen, soweit sie nicht durch eine entsprechende marktgerechte Gegenleistung des Begünstigten kompensiert werden.<sup>106</sup> Solche Beihilfen können jedoch nicht vorliegen, wenn – wie bei der Kaffeesteuer – ein Rückvergütungsverfahren umgangen wird, weil die Baustoffe mittels eines Systems der Steueraussetzung befördert werden können und somit gar keine Steuer erhoben wird. Zwar wäre in der Steueraussetzung die Gewährung eines Vorteils per staatlicher Maßnahme im Sinne des Art. 107 Abs. 1 AEUV zu sehen, mangels Rückvergütung läge jedoch keine Wettbewerbsverzerrung vor und die Gefahr eines Verstoßes gegen das Beihilfenverbot des Art. 107 AEUV wäre zu verneinen.<sup>107</sup> Denn durch den Grenzausgleich findet ein unverzerrter Wettbewerb statt: alle in Deutschland verbrauchten Baustoffe unterliegen der Steuer – unabhängig davon, wo sie abgebaut werden – und alle in dem Mitgliedsstaat verbrauchten Baustoffe unterliegen keiner Steuer – ebenfalls unabhängig von ihrer Herkunft. Es wird also nach dem anerkannten Prinzip „level the playing field“<sup>108</sup> vorgegangen und eine einheitliche Grundlage für die Konkurrenz am Markt geschaffen.

## 4. Vereinbarkeit mit Welthandelsrecht

Das Welthandelsrecht regelt die Möglichkeiten eines Grenzausgleichs (Border Tax Adjustment – BTA) nicht explizit. In Bezug auf Steuern ist jedoch anerkannt, dass – im Gegensatz zu direkten Steuern – indirekte Steuern wie Verbrauchsteuern an der Grenze ausgeglichen werden dürfen, sofern der allgemeine Grundsatz der Nicht-Diskriminierung berücksichtigt wird und die Höhe des Grenzausgleiches die effektive Abgabenhöhe nicht übersteigt.<sup>109</sup>

Dies ergibt sich indirekt aus verschiedenen Normen des GATT 1947/1994:

---

*markt*“ [KOM(97)9 endg. - Amtsblatt C 224 vom 23.7.1997] verfasst, welche die europarechtlichen Voraussetzungen für die Zulässigkeit solcher Steuern zusammenfassend darlegt.

<sup>102</sup> Vgl. Geiger/Khan/Kotzur, EUV/AEUV, Art. 110 AEUV Rn. 3.

<sup>103</sup> Geiger/Khan/Kotzur, EUV/AEUV, Art. 110 AEUV Rn. 8.

<sup>104</sup> Geiger/Khan/Kotzur, EUV/AEUV, Art. 110 AEUV Rn. 7; Waldhoff/Kahl in Calliess/Ruffert, EUV/AEUV, Art. 110 AEUV Rn. 22.

<sup>105</sup> Geiger/Khan/Kotzur, EUV/AEUV, Art. 110 AEUV Rn. 10.

<sup>106</sup> Geiger/Khan/Kotzur, EUV/AEUV, Art. 107 AEUV Rn. 8.

<sup>107</sup> Vergleiche hierzu auch die Ausführungen zur Vereinbarkeit mit Art. 110-113 AEUV, siehe 3.2.

<sup>108</sup> Hierzu Friedrich, WTO und Klimaschutz, S. 107, m.w.N.

<sup>109</sup> Friedrich, WTO und Klimaschutz, S. 108, m.w.N.

„Art. VI (Antidumping- und Ausgleichszölle)

[...] 4. Eine Ware aus dem Gebiete einer Vertragspartei darf bei der Einfuhr in das Gebiet einer anderen Vertragspartei wegen der Befreiung dieser Ware von Zöllen oder Abgaben, die eine gleichartige, zur Verwendung im Ursprungs- oder Ausfuhrland bestimmte Ware belasten, oder wegen der Vergütung solcher Zölle oder Abgaben nicht mit einem Antidumping- oder Ausgleichszoll belegt werden.“<sup>110</sup>

Entsprechend heißt es in den Anmerkungen<sup>111</sup> zu Art. XVI GATT (Subventionen):

„Es gilt nicht als Subvention, wenn eine ausgeführte Ware von Zöllen oder sonstigen Abgaben befreit wird, die von einer gleichartigen, zum freien Verkehr im Inland bestimmten Ware erhoben werden, oder wenn solche Zölle und sonstigen Abgaben bis zu einer Höhe erstattet oder vergütet werden, die nicht über die angefallenen Beträge hinausgeht.“

Auch das WTO-Subventionsübereinkommen (Agreement on Subsidies and Countervailing Measures) verweist<sup>112</sup> auf diese Zulässigkeit des Grenzausgleichs bei indirekten Steuern. Daraus folgt, dass der Grundsatz des Grenzsteuerausgleichs welthandelsrechtlich anerkannt ist. Er ist eine Ausprägung des Bestimmungslandprinzips,<sup>113</sup> nach dem Ware nur die steuerlichen Belastungen desjenigen Landes tragen soll, in dem es verbraucht wird.

Wie bereits erwähnt, ist es jedoch zu gewährleisten, dass der allgemeine Grundsatz der Nicht-Diskriminierung berücksichtigt wird und die Höhe des Grenzausgleiches die effektive Abgabenhöhe nicht übersteigt. Dies ergibt sich aus Art. III Abs. 2 GATT (Gleichstellung ausländischer mit inländischen Waren auf dem Gebiet der inneren abgaben und Rechtsvorschriften):

„Waren, die aus dem Gebiet einer Vertragspartei in das Gebiet einer Vertragspartei eingeführt werden, dürfen weder direkt noch indirekt höheren inneren Abgaben oder sonstigen Belastungen unterworfen werden, als gleichartige inländische Waren. Auch sonst darf eine Vertragspartei innere Abgaben oder sonstige Belastungen auf eingeführte oder inländische Waren nicht in einer Weise anwenden, die den Grundsätzen des Absatzes 1 entspricht.“<sup>114</sup>

Satz 2 bezieht sich dabei auf die Konditionen der Abgabe jenseits der eigentlichen Abgabenhöhe. Diese Voraussetzungen wären jedoch bei dem oben dargestellten Grenzausgleich erfüllt.

---

<sup>110</sup> Deutsche Übersetzung nach Sartorius II – Internationale Verträge Europarecht – englischer Originaltext: „Art. VI: Anti-dumping and Countervailing Duties, [...] 4. No product of the territory of any contracting party imported into the territory of any other contracting party shall be subject to antidumping or countervailing duty by reason of the exemption of such product from duties or taxes borne by the like product when destined for consumption in the country of origin or exportation, or by reason of the refund of such duties or taxes.“

<sup>111</sup> GATT Anlage I Anmerkungen und ergänzende Bestimmungen.

<sup>112</sup> Fußnote 1 des Subventionsabkommens verweist auf Artikel XVI GATT und die entsprechende Anmerkung.

<sup>113</sup> Gegenteiliges Prinzip ist das Herkunftsprinzip, wonach Abgaben nach dem Produktionsland erhoben werden.

<sup>114</sup> Englischer Originaltext: „Art. II: National Treatment on Internal Taxation and Regulation, [...] 2. The products of the territory of any contracting party imported into the territory of any other contracting party shall not be subject, directly or indirectly, to internal taxes or other internal charges of any kind in excess of those applied, directly or indirectly, to like domestic products. Moreover, no contracting party shall otherwise apply internal taxes or other internal charges to imported or domestic products in a manner contrary to the principles set forth in paragraph 1.“

Da es sich bei Steuern und Abgaben nicht um technische Vorschriften im Sinne des TBT-Abkommens handelt, ist dieses nicht zu prüfen. Im Ergebnis ist somit eine Baustoffsteuer mit einem Grenzsteuerausgleich welthandelsrechtlich zulässig.<sup>115</sup>

## 5. Ergebnis

Die Einführung einer Primärbaustoffsteuer ist mit dem Verfassungs- sowie dem Europa- und Welthandelsrecht vereinbar, wenn ein entsprechendes Gesetz geschaffen wird, das verhältnismäßig ist und auch bei der Regelung eines Grenzsteuerausgleichs die Vorgaben des AEUV beachtet werden. Hier empfiehlt sich insbesondere eine Übertragung des Systems nach dem KaffeeStG, wo durch die Einführung eines Verfahrens der Steueraussetzungen die durch einen Grenzsteuerausgleich erwünschten Effekte erreicht werden.

## 6. Optionen

Die verschiedenen Optionen der Ausgestaltung einer Primärbaustoffsteuer werden im Folgenden in Form von Modulen beschrieben.

- **Gesetzliche Regelung:** Die Primärbaustoffsteuer sollte einheitlich für das gesamte Bundesgebiet in Form eines Gesetzes geregelt werden („Primärbaustoffsteuergesetz“).
- **Grenzausgleich:** Die Primärbaustoffsteuer sollte sowohl auf im Inland abgebaute Baustoffe als auch auf deren Import erhoben werden. Durch die Besteuerung des Imports durch einen Grenzausgleich würden möglicherweise befürchtete Wettbewerbsverzerrungen ausgeschlossen werden.
- **Steuertatbestand Inverkehrbringen beim ersten Zwischenhändler/Verbrauch von Primärbaustoffen:** Die Primärbaustoffsteuer sollte aus Praktikabilitätsgründen nicht erst bei der Verarbeitung, beim Inverkehrbringen eines Zwischenprodukts oder beim letzten Zwischenhändler entstehen. Sofern die Primärbaustoffsteuer an ein spätes Inverkehrbringen in den Wirtschaftskreislauf geknüpft werden sollte, ist von einem höheren Verwaltungs- und Kontrollaufwand auszugehen, da sich die Zahl der Steuerschuldner um ein Vielfaches erhöhen wird. Deshalb sollte bereits die Abgabe an den ersten Zwischenhändler zur Steuerentstehung führen (gleichbedeutend mit Entnahme aus dem Steuerlager des extrahierenden Unternehmens und damit Eingang in den Wirtschaftskreislauf). Der Vorteil bei dieser Vorgehensweise liegt darin, dass ein übersichtlicher Kreis an Steuerpflichtigen vorläge und von einem geringen Verwaltungs- und Überwachungsaufwand ausgegangen werden kann. An welcher Stelle des Gesamtverbrauchs der Gesetzgeber den Entstehungstatbestand anlegt, steht ihm – wie bereits festgestellt – frei und ist auch heute in den einzelnen Gesetzen je nach regelungsbedürftiger Situation in unterschiedlicher Weise normiert. Zudem sollte – wie bei den Verbrauchsteuern üblich<sup>116</sup> – auch der Verbrauch im Steuerlager einer Entnahme aus dem Steuerlager

---

<sup>115</sup> Siehe allgemein zur welthandelsrechtlichen Zulässigkeit einer Baustoffsteuer Sanden/Schomerus/Schulze, Ressourcenschutzrecht des Bundes, S. 460.

<sup>116</sup> § 15 Abs. 2 Nr. 1 TabStG; § 143 Abs. 2 Nr. 1 BranntwMonG; § 14 Abs. 2 Nr. 1 SchaumwZwStG; § 14 Abs. 2 Nr. 1 BierStG; § 11 Abs. 2 Nr. 1 KaffeeStG; § 8 Abs. 1 S. 1 Alt. 2 EnergieStG.

gleichstehen, so dass eine etwaige Verarbeitung der Baustoffe noch im Steuerlager des extrahierenden Unternehmens bereits vom Steuertatbestand erfasst würde.

- **Besteuerung der extrahierten Menge (ad-quantum-Modell) oder des Wertes beim Absatz (ad-valorem-Modell):** Es bestehen im Wesentlichen zwei Ansätze der Besteuerung, die auch in den vorhergehend betrachteten EU-Ländern angewendet werden<sup>117</sup> (Mengenansatz: Dänemark, Schweden, Großbritannien, Italien; Wertansatz: Tschechien, Polen). Um unerwünschte Praktiken der Steuerumgehung zu vermeiden, sollte die Steuer so früh wie möglich in der Wertschöpfungskette erhoben werden. Hier würde sich das Mengenmodell anbieten, da dieses Modell nicht auf Informationen über den aktuellen Handelspreis angewiesen ist und somit leichter bei der Herstellung ansetzen könnte.<sup>118</sup> Ein weiterer Nachteil des ad-valorem-Modells ist grundsätzlich darin zu sehen, dass die Steuer auch Auswirkungen auf weitere, den Preis (=Wert) beeinflussende Kostenfaktoren (z.B. Vermarktung oder Verpackung) haben würde. Dies wiederum kann zu einer – im Vergleich zu anderen Produkten – erheblichen Preiserhöhung führen. Zwar wird in der Praxis beim ad-valorem-Modell zur Vereinfachung mit Durchschnittswerten gearbeitet (z. B. Feldes- und Förderabgabe), die jedoch mit weiteren administrativen Vorarbeiten und Festlegungen verbunden sind. Um unerwünschten Praktiken der Steuervermeidung zu begegnen, ist es ratsam, mit der Besteuerung auf einer möglichst frühen Stufe der Wertschöpfungskette anzusetzen. Dafür bietet sich in erster Linie das ad-quantum-Modell an, da bei diesem Ansatz keine Annahme des letztlichen Endverkaufspreises notwendig ist. Es sei zudem darauf hingewiesen, dass durch das ad-valorem-Modell geringere Anreize für eine Weiterentwicklung umweltfreundlicher Technologien gesetzt werden würden.<sup>119</sup> Ein Vorteil des ad-valorem-Modells ist es hingegen, dass die Steuer gegen einen Wertverlust durch Inflation abgesichert ist und somit nicht indiziert werden muss. An dieser Stelle soll keine abschließende Präferenz für den Mengen- oder den Wertansatz abgegeben werden. Gleichwohl ist darauf hinzuweisen, dass sich das auf dem Mengenansatz beruhende Modell in Großbritannien bisher als besonders effektiv erwiesen hat. Hierfür spricht insbesondere die umweltpolitische bzw. ressourcenschonende Erwägung, wonach es um die Senkung der eingesetzten Rohstoffmenge und nicht um eine Abschöpfung eines Anteils des Umsatzes geht. Wegen der möglichen Wertverluste bietet es sich an, jährliche Steigerungen der Steuer vorzusehen.<sup>120</sup>
- **Nebeneinander von Bundes-Primärbaustoffsteuergesetz und landesrechtlichen Regelungen zur bergrechtlichen Feldes- und Förderabgabe:** Ein Nebeneinander von bundesweiter Primärbaustoffsteuer und landesspezifischer Feldes- und Förderabgabe ist aufgrund des unterschiedlichen Regelungszwecks und der verschiedenen erfassten Materialien möglich. Eine Gleichartigkeit zwischen bundes- und landesrechtlicher Regelung liegt nicht vor.
- **Alleinige Regelung des Bundes-Primärbaustoffsteuergesetzes:** Um die politische Durchsetzbarkeit zu erhöhen und eine Kumulation von Steuer- und nichtsteuerlicher Abgabenlasten zu vermeiden,

<sup>117</sup> Eine Auflistung der wichtigsten Argumente hierzu enthält: Määttä, Environmental Taxes: An Introductory Analysis, S. 83 ff.

<sup>118</sup> Määttä, Environmental Taxes, S. 84.

<sup>119</sup> Ebenda.

<sup>120</sup> Auch Bahn-Walkowiak/Bleischwitz, Einführung einer Baustoffsteuer, MaRes-Paper 3.7, S. 44, schlagen jährliche Erhöhungen von mindestens 5% vor.

- besteht die Option, die Feldes- und Förderabgabe für diejenigen Baustoffe abzuschaffen, für die bereits die Primärbaustoffsteuer zur Anwendung käme. Dies wäre insbesondere bei den Baustoffen Kies und Sand in den ostdeutschen Bundesländern und in Niedersachsen und Schleswig-Holstein für den Abbau im Bereich der Küstengewässer und des Festlandssockels der Fall.<sup>121</sup>
- **Ausweitung der Feldes- und Förderabgabe:** Ebenso besteht die Möglichkeit, die Primärbaustoffsteuer nur eingeschränkt oder gar nicht zu erheben und stattdessen die Feldes- und Förderabgabe auf grundeigene Bodenschätze wie Baumaterialien auszuweiten. Dies hätte durch die zahlreichen Ausnahmen beispielsweise nach den §§ 31 Abs. 1 S. 3, 151 Abs. 2 Nr. 2 BBergG und die Gestaltungsmöglichkeiten der Bundesländer nach § 32 BBergG jedoch den Nachteil, dass voraussichtlich starke Wettbewerbsverzerrungen, insbesondere zwischen den Bundesländern, entstehen würden.<sup>122</sup>
  - **Anwendung auch im Bereich des Festlandssockels und der Küstengewässer:** Um eine einheitliche Erhebung zu gewährleisten sollte sichergestellt werden, dass die Steuer auch im Bereich des Festlandssockels und im Bereich der Küstengewässer Anwendung findet.<sup>123</sup>
  - **Beachtung des möglichen Folgeeffekts einer Steuerumverteilung:** Zu beachten ist, dass ein wesentlicher Teil der heutigen Bauaktivitäten im Auftrag der öffentlichen Hand durchgeführt wird.<sup>124</sup> Der Staat (Bund, Länder und Kommunen) ist damit gleichzeitig auch einer der wichtigsten Verbraucher im Bausektor und wäre somit im Falle einer Primärbaustoffsteuer Träger einer auf ihn abgewälzten Steuerlast, die wiederum durch öffentliche Mittel getragen werden muss. Die Einführung einer Primärbaustoffsteuer könnte demnach eine Steuerumverteilung nach sich ziehen. Dies könnte bei der Einführung einer Primärbaustoffsteuer berücksichtigt werden. In Betracht kommt diesbezüglich insbesondere, dass dem Bund die Einnahmen aus der Primärbaustoffsteuer in Gänze zustehen und den Ländern und den Kommunen jeweils als Ausgleich einen etwas größeren Anteil an der Umsatzsteuer erhalten. Hierzu müsste § 1 Finanzausgleichsgesetz,<sup>125</sup> welche das Aufkommen der Umsatzsteuer auf Bund, Länder und Gemeinden verteilt, angepasst werden.

---

<sup>121</sup> Zu Feldes- oder Förderabgabe im Bereich des Festlandssockels siehe § 137 BBergG.

<sup>122</sup> Siehe hierzu auch Ludewig/Meyer, S.7.; ebenfalls zu dieser Möglichkeit: Bahn-Walkowiak/Bleischwitz/Sanden, Einführung einer Baustoffsteuer, MaRes-Paper 3.7, 2010, S. 27 ff.

<sup>123</sup> Ausführlich zum marinen Rohstoffabbau: v. Nordheim/Boedeker, Umweltvorsorge bei der marinen Sand- und Kiesgewinnung, Tagungsband BLANO-Workshop, Bundesamt für Naturschutz, Bonn-Bad Godesberg 2000.

<sup>124</sup> Bahn-Walkowiak/Bleischwitz/Sanden, Einführung einer Baustoffsteuer, MaRes-Paper 3.7, 2010, S. 43.

<sup>125</sup> Finanzausgleichsgesetz vom 20. Dezember 2001 (BGBl. I S. 3955, 3956), das zuletzt durch Artikel 3 des Gesetzes vom 29. Juni 2012 (BGBl. I S. 1424) geändert worden ist.

## 7. Quellenverzeichnis

- Andersson, Linda: Taxing Raw Materials: A Qualitative Study of the Swedish Tax on Natural Gravel and the Danish Tax on Raw Materials, Bachelors Thesis, Lulea University of Technology, 2004.
- Bahn-Walkowiak, Bettina / Bleischwitz, Raimund / Sanden, Joachim: Einführung einer Baustoffsteuer zur Erhöhung der Ressourceneffizienz im Baubereich, MaRes-Paper 3.7, Wuppertal, 2010.
- Birk, Dieter: Steuerrecht, 14. Auflage, Heidelberg 2011.
- Bongartz, Matthias / Schröer-Schallenberg, Sabine: Verbrauchsteuerrecht, 2. Auflage, München 2011.
- British Geological Survey 2012: European Minerals Statistics 2006-10, Keyworth, Nottingham.
- Calliess, Christian / Ruffert, Matthias: EUV/AEUV – Das Verfassungsrecht der Europäischen Union mit Europäischer Grundrechtecharta, Kommentar, 4. Auflage, München 2011.
- Dreier, Horst (Hrsg.), Grundgesetz, Kommentar, Band II, Artikel 20-82, 2. Auflage, 2006.
- Epping, Volker / Hillgruber, Christian: GG-Kommentar, 1. Auflage, München 2009.
- Europäische Kommission: Mitteilung der Kommission vom 26. März 1997 über Umweltsteuern und -gebühren im Binnenmarkt [KOM(97)9 endg. – Amtsblatt C 224 vom 23.7.1997], im Internet unter: [http://europa.eu/legislation\\_summaries/environment/general\\_provisions/l28058\\_de.htm](http://europa.eu/legislation_summaries/environment/general_provisions/l28058_de.htm), letzter Zugriff am 21.09.2012.
- Europäische Kommission, Statistische Systematik der Wirtschaftszweige in der Europäischen Gemeinschaft, Rev. 2 (2008), im Internet unter: [http://ec.europa.eu/eurostat/ramon/nomenclatures/index.cfm?TargetUrl=LST\\_NOM\\_DTL&StrNom=NACE\\_REV2&StrLanguageCode=DE&IntPcKey=18495404&StrLayoutCode=HIERARCHIC](http://ec.europa.eu/eurostat/ramon/nomenclatures/index.cfm?TargetUrl=LST_NOM_DTL&StrNom=NACE_REV2&StrLanguageCode=DE&IntPcKey=18495404&StrLayoutCode=HIERARCHIC), letzter Zugriff am 21.09.2012.
- European Environment Agency (EEA), Effectiveness of environmental taxes and charges for managing sand, gravel and rock extraction in selected EU countries, EEA Report, No 2/2008, im Internet unter: [http://www.eea.europa.eu/publications/eea\\_report\\_2008\\_2](http://www.eea.europa.eu/publications/eea_report_2008_2), letzter Zugriff am 25.09.2013.
- Friedrich, Maike, WTO und Klimaschutz, Konflikte und Synergien zwischen nationalen Klimaschutzmaßnahmen und dem WTO-Recht, Frankfurt am Main 2011.
- Geiger, Rudolf / Khan, Daniel-Erasmus/Kotzur, Markus: EUV/AEUV – Vertrag über die Europäische Union und Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union, Kommentar, 5. Auflage, München 2010.
- Hendler, Reinhard: Möglichkeiten zur Einführung einer Abgabe auf die Entnahme von Kiesen in Nordrhein-Westfalen (Kiesabgabe), Rechtliches Kurzgutachten im Auftrag des Regionalverbands Ruhr und des Kreises Wesel, Februar 2009, im Internet unter: [http://www.kreis-wesel.de/C1257489002C9EAC/files/kurzgutachten\\_kiesabgabe.pdf/\\$file/kurzgutachten\\_kiesabgabe.pdf](http://www.kreis-wesel.de/C1257489002C9EAC/files/kurzgutachten_kiesabgabe.pdf/$file/kurzgutachten_kiesabgabe.pdf), letzter Zugriff am 21.09.2012.
- Hüffner, Uwe / Tettinger, Peter J.: Sand und Kies als Gegenstand des Bergwerkseigentums in den neuen Bundesländern, Bochumer Forschungsberichte zum Berg- und Energierecht, Ruhr-Universität Bochum, 1993.
- Jarass, Hans D. / Pieroth, Bodo: Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland, Kommentar, 10. Auflage, München 2009.

- Määttä, Kalle, *Environmental Taxes: An Introductory Analysis*, (Cheltenham, UK: 2006), im Internet unter: <http://books.google.de/books?id=t4ko0s3OHq8C&pg=PA84&lpg=PA84&dq=ad+quantum+tax&source=bl&ots=PuRpaEHeYB&sig=8Yte9WELa4mvLr1HFqZS2S8bdYI&hl=de&sa=X&ei=DftiUN-5LsTXtAa-24D4CQ&ved=0CCAQ6AEwAA#v=onepage&q=ad%20quantum%20tax&f=false>, letzter Zugriff am 21.09.2012.
- Ludewig, Damian / Meyer, Eike: FÖS-Diskussionspapier – Ressourcenschonung durch die Besteuerung von Primärbau-  
stoffen, FÖS (Hrsg., 2012), im Internet unter: <http://www.foes.de/pdf/Diskussionspapier%20Baustoffsteuer.pdf>,  
letzter Zugriff am 21.09.2012.
- v. Mangoldt, Hermann / Klein, Friedrich / Starck, Christian: GG – Kommentar, Band 3, Art. 83 – 146, 6. Auflage, Mün-  
chen 2010.
- Murswiek, Dietrich: Die Ressourcennutzungsgebühr. Zur rechtlichen Problematik des Umweltschutzes durch Abgaben,  
NuR 1994, S. 170 – 176.
- ders.: Ein Schritt in Richtung auf ein ökologisches Recht. Zum „Wasserpfennig“-Beschluss des BVerfG, NVwZ 1996,  
S. 417 – 421.
- v. Nordheim, Henning / Boedeker, Dieter, *Umweltvorsorge bei der marinen Sand- und Kiesgewinnung*, Tagungsband  
BLANO-Workshop, INA Insel Vilm, 18. November 1998, Bundesamt für Naturschutz, Bonn-Bad Godesberg 2000.
- Schaumburg, Harald: Das Leistungsfähigkeitsprinzip im Verkehr- und Verbrauchsteuerrecht, in: *Festschrift für Wolfram  
Reiss*, Hrsg: Kirchof, Paul / Nieskens, Hans, Köln 2008.
- Sachs, Michael: GG-Kommentar, 6. Auflage, München 2011.
- Sanden, Joachim / Schomerus, Thomas / Schulze, Falk: *Entwicklung eines Regelungskonzepts für ein Ressourcenschutzrecht des Bundes*, Gutachten im Auftrag des Umweltbundesamts, FKZ 3709 18 153 1, Berlin, 2012 .
- Selmer, Peter / Brodersen, Carsten: *Die Verfolgung ökonomischer, ökologischer und anderer öffentlicher Zwecke durch Instrumente des Abgabenrechts – Verfassungsrechtliche Grundfragen*, DVBl. 2000, S. 1153 – 1166.
- Söderholm, Patrik: *Extending the Environmental Tax Base – Prerequisites for Increased Taxation of Natural Resources and Chemical Compounds*, Naturvårdsverket (Hrsg., 2004), im Internet unter: <http://www.naturvardsverket.se/Documents/publikationer/620-5416-3.pdf>, letzter Zugriff am 21.09.2012.
- Statistisches Bundesamt, *Fachserie 4 Reihe 3.1, Produzierendes Gewerbe, Produktion des Verarbeitenden Gewerbes sowie des Bergbaus und der Gewinnung von Steinen und Erden*, 3. Vierteljahr 2012, im Internet unter: [https://www.destatis.de/DE/Publikationen/Thematisch/IndustrieVerarbeitendesGewerbe/Konjunkturdaten/ProduktionVj2040310123234.pdf?\\_\\_blob=publicationFile](https://www.destatis.de/DE/Publikationen/Thematisch/IndustrieVerarbeitendesGewerbe/Konjunkturdaten/ProduktionVj2040310123234.pdf?__blob=publicationFile), letzter Zugriff am 24.01.2013.
- Tipke, Klaus / Lang, Joachim: *Steuerrecht*, 19. Auflage, Köln 2008.
- Volmert, Barbara: *Border Tax Adjustments – Konfliktpotential zwischen Umweltschutz und Welthandelsrecht?*, FORUM  
Wirtschaftsrecht – Band 8 2011, im Internet unter: [http://books.google.de/books?id=amHPHiy\\_ZdMC&pg=PA63&lpg=PA63&dq=ismer+grenzausgleich&source=bl&ots=dIxOTPYzrh&sig=vikTtV6qeqBE3zuF6lj3PG1ZmAk&hl=de&sa=X&ei=X5r9T-TyGcuLswbWjifkBW&ved=0CE4Q6AEwAw#v=onepage&q=ismer%20grenzausgleich&f=false](http://books.google.de/books?id=amHPHiy_ZdMC&pg=PA63&lpg=PA63&dq=ismer+grenzausgleich&source=bl&ots=dIxOTPYzrh&sig=vikTtV6qeqBE3zuF6lj3PG1ZmAk&hl=de&sa=X&ei=X5r9T-TyGcuLswbWjifkBW&ved=0CE4Q6AEwAw#v=onepage&q=ismer%20grenzausgleich&f=false), letzter Zugriff am 21.09.2012.