

**Kurzstellungnahme**  
**zur**  
**rechtlichen Zulässigkeit der Erhebung einer materialabhängigen**  
**Getränkeverpackungssteuer**

*Rechtsanwalt Prof. Dr. Kristian Fischer, Mannheim*

*Juli 2014*

Der Naturschutzbund Deutschland e.V. hat mich gebeten, unter Einbeziehung des Rechtsgutachtens von Prof. Dr. *Arndt Schmehl* eine kurze rechtliche Stellungnahme zur rechtlichen Zulässigkeit der Erhebung einer materialabhängigen Getränkeverpackungssteuer durch den Bund abzugeben. Als Ergebnis lässt sich festhalten, dass der Einführung einer solchen Steuer aus juristischer Sicht dem Grunde nach keine rechtlichen Bedenken entgegenstehen, dass aber bei der konkreten Ausgestaltung der durch nationales Verfassungsrecht und EU-Recht gesetzte Rechtsrahmen zu beachten ist (dazu I.). Insofern soll hier näher auf das Gebot zur Vermeidung einer erdrosselnden Wirkung (dazu II.) und die Verpflichtung zur Beachtung der Diskriminierungsfreiheit (dazu III.) sowie abschließend kurz zu Fragen der fachlichen Legitimation und Konsistenz (dazu IV.) eingegangen werden.

***I. Zulässigkeit und Rechtsrahmen für die Erhebung einer Bundes-Getränkeverpackungssteuer***

Die grundsätzliche Zulässigkeit der Einführung einer Getränkeverpackungssteuer durch den Bundesgesetzgeber ergibt sich aus den folgenden Erwägungen:

- Es ist dem Gesetzgeber weder einfachgesetzlich noch verfassungsrechtlich untersagt, mit Steuern aus Gründen des Gemeinwohls außerfiskalische Förderungs- und Lenkungsziele zu verfolgen, wenn diese von erkennbaren gesetzgeberischen Entscheidungen getragen werden<sup>1</sup>. Mit der Einführung einer materialabhängigen Getränkeverpackungssteuer (gekoppelt mit einer gewichtsbezogenen Bemessung) würde der Bundesgesetzgeber

---

<sup>1</sup> Siehe hierzu BVerfG, Urt. v. 20.04.2004 – 1 BvR 1748/99, NVwZ 2004, 846, 847; BVerfG, Beschl. v. 07.11.2006 - 1 BvL 10/02, NJW 2007, 573, 575; BVerfG, Urt. v. 09.12.2008, 2 BvL 1/07, NJW 2009, 48, 50.

legitime Ziele des Umweltschutzes – und zwar der Ressourcenschonung, der Abfallvermeidung und des Klimaschutzes – verfolgen.

- Der Bund kann sich für den Erlass einer Getränkeverpackungssteuer, welche als Verbrauchsteuer zu qualifizieren wäre, auf seine Gesetzgebungskompetenz nach Art. 105 Abs. 2 i.V.m. Art. 106 Abs. 1 Nr. 2 GG berufen<sup>2</sup>. Hierfür bedarf der Bund – auch bei einer Ausgestaltung als umweltschutzbezogener Lenkungssteuer<sup>3</sup> – keine zusätzliche Sachgesetzgebungskompetenz<sup>4</sup>.
- Finanzverfassungsrechtlich hätte der Gesetzgeber die Schnittstelle zu den Sonderabgaben (mit Finanzierungsfunktion) zu beachten, welche zur Finanzierung eines besonderen Sachzwecks oder einer besonderen Staatsaufgabe erhoben werden. Dagegen haben Steuereinnahmen der Deckung des allgemeinen staatlichen Finanzbedarfs zu dienen; was aber – in vertretbarem Ausmaß – der Einführung von Zweckbindungen der Einnahmen nicht entgegensteht<sup>5</sup>. Dies gilt es zu berücksichtigen, wenn bei der Ausgestaltung der Getränkeverpackungssteuer über die Verwendung des Steueraufkommens zu entscheiden ist.
- Die Freiheitsgrundrechte des Grundgesetzes – vorrangig die Berufsfreiheit gem. Art. 12 Abs. 1 und die Eigentumsgarantie nach Art. 14 GG, ergänzend auch die allgemeine Handlungsfreiheit nach Art. 2 Abs. 1 GG – stehen der Einführung einer Getränkeverpackungssteuer dem Grunde nach nicht entgegen, setzen dieser aber Grenzen, wenn die Steuer in den Bereich einer unverhältnismäßigen Belastung und erdrosselnden Wirkung führen würde (näher dazu II.). Im Übrigen lässt sich der Lenkungszweck einer Getränkeverpackungssteuer mit Blick auf die mit der Steuer verfolgten Umweltschutzziele über Art. 20a GG rechtfertigen.
- In Bezug auf das allgemeine Gleichbehandlungsgebot des Art. 3 Abs. 1 GG streitet für die Zulässigkeit der Getränkeverpackungssteuer, dass dem Gesetzgeber bei der Erschließung neuer Steuerquellen und der Auswahl des Steuergegenstandes eine weitreichende Gestaltungsfreiheit zusteht. Insofern sollte eine Beschränkung auf Getränkeverpackungen möglich sein, auch wenn damit materialgleiche Verpackungen außerhalb des Getränkesektors keiner Besteuerung unterliegen würden. Der materialbezogene Ansatz

---

<sup>2</sup> BVerfG, Urt. v. 07.05.1998 – 2 BvR 1991/95 u. 2004/95, NJW 1998, 2341, 2343 zur kommunalen Verpackungssteuer und BVerfG, Urt. v. 20.04.2004 – 1 BvR 1748/99, NVwZ 2004, 846, 849 zur Ökosteuer.

<sup>3</sup> BVerfG, Urt. v. 20.04.2004 – 1 BvR 1748/99, NVwZ 2004, 846, 847.

<sup>4</sup> BVerfG, Urt. v. 07.05.1998 – 2 BvR 1991/95 u. 2004/95, NJW 1998, 2341, 2342.

<sup>5</sup> BVerfG, Urt. v. 20.04.2004 – 1 BvR 1748/99, NVwZ 2004, 846, 848.

der Getränkeverpackungssteuer ist sachlich gerechtfertigt, da mit einer Staffelung entsprechend der ökologischen Vorteilhaftigkeit der Verpackung die jeweiligen Umweltbelastungseffekte abgebildet werden können; jedenfalls, soweit die Staffelung angemessene Relationen beachtet und soweit eine wissenschaftlich fundierte Bewertung der Umwelteigenschaften von Getränkeverpackungen und ihren Materialien zugrunde gelegt wird (zu Letzterem noch unter IV.).

- Die Erhebung einer Getränkeverpackungssteuer verstößt weiter nicht per se gegen EU-Recht: Sekundärrechtlich steht die Richtlinie 94/62/EG über Verpackungen und Verpackungsabfälle der Erhebung einer Getränkeverpackungssteuer als marktwirtschaftliches Instrument nach Art. 15 der Richtlinie grundsätzlich offen gegenüber. Primärrechtlich ist vornehmlich das abgabenrechtliche Diskriminierungsverbot des Art. 110 AEUV zu beachten, welches eine diskriminierungsfreie Ausgestaltung der Steuer gebietet (näher dazu unter III.). Zudem ist das EU-Beihilfenrecht im Blick zu behalten, wonach (mit einem Verzicht auf Abgabenerhebung) einhergehende Steuervergünstigungen zwar eine begünstigende Ungleichbehandlung bewirken können, nach der Rechtsprechung des EuGH<sup>6</sup> – mangels Selektivität – aber dann keine Beihilfe vorliegt, wenn die Maßnahme durch „*die Natur oder den inneren Aufbau*“ des Abgabensystems oder „*das Wesen und die Struktur*“ des betreffenden Sachbereichs gerechtfertigt ist.

## **II. Vermeidung einer erdrosselnden Wirkung der Getränkeverpackungssteuer**

Auch wenn dem Gesetzgeber bei der Bestimmung des Steuersatzes ein weitreichender Gestaltungsspielraum zusteht<sup>7</sup>, so setzen Art. 12 Abs. 1 und Art. 14 GG eine absolute Grenze gegen eine übermäßige Besteuerung, welche allgemein bei der erdrosselnden Wirkung einer Steuer gesehen wird. Dabei ist zu beachten, dass die Schwelle der Erdrosselung sehr hoch angesiedelt und eine Erdrosselungswirkung nur dann bejaht wird, wenn die Steuer praktisch wie ein ordnungsrechtliches Verbot wirkt. Denn dann – so das BVerfG<sup>8</sup> – schlage „*die Finanzfunktion der Abgabenerhebung in eine reine Verwaltungsfunktion mit Verbotscharakter*“ um. Dass eine steuerliche Lenkung nach Gewicht und Auswirkung im Ergebnis einer verbindlichen Verhaltensregelung i.S. eines Verbotes gleichkommt, ist aber nur bei einer äußerst belastenden Wirkung der Steuer anzunehmen. Demnach fordert die Rechtsprechung –

<sup>6</sup> EuGH, Urt. v. 05.10.1999 – Rs. C-251/97, Rn. 36; EuG, Urt. v. 06.03.2002 – Rs. T-92/00, Rn. 59 f.; EuGH, Urt. v. 17.06.1999 – Rs. C-75/97, Rn. 34; EuGH, Urt. v. 08.11.2001 – Rs. C-143/99, Rn. 42.

<sup>7</sup> BVerfG, Urt. v. 09.12.2008 – 2 BvL 1/07, NJW 2009, 48, 49.

<sup>8</sup> BVerfG, Beschl. v. 17.07.1974 – 1 BvR 51/160, NJW 1975, 31, 32; BVerfG, Urt. v. 07.05.1998 – 2 BvR 1991/95 u. 2004/95, NJW 1998, 2341, 2342.

in Bezug auf die Berufsfreiheit des Art. 12 Abs. 1 GG – für eine Erdrosselungswirkung, dass es die Steuerbelastung den betroffenen Berufsangehörigen für sich genommen unmöglich macht, den gewählten Beruf ganz oder teilweise zur wirtschaftlichen Grundlage der Lebensführung zu machen<sup>9</sup>.

Also nur dann, wenn es die Getränkeverpackungssteuer den betroffenen abgabepflichtigen Unternehmen unmöglich machen würde, weiterhin in wirtschaftlich rentabler Weise zu existieren, so dass die Steuer faktisch einem Verbot der Betätigung gleichkommen würde, wäre von einer erdrosselnde Wirkung auszugehen. Denn dann würde der Lenkungszweck in einer Weise dominieren, dass der Zweck, mit der Getränkeverpackungssteuer Einnahmen zu erzielen, vollständig zurücktreten würde. Dies wäre aber nur dann der Fall, wenn die Getränkeverpackungssteuer aufgrund der Höhe des Steuersatzes ersichtlich darauf abzielen würde, die Erfüllung des Steuertatbestandes durch eine „erdrosselnde Wirkung“ praktisch unmöglich zu machen. Soweit ersichtlich, soll die Getränkeverpackungssteuer nach dem NABU-Vorschlag in einer Weise ausgestaltet werden, dass die Steuer auf der Wertschöpfungsstufe der Verpackungsherstellung Anreize für ein umweltfreundlicheres – d.h. ressourcenschonendes, abfallvermeidendes und klimaschützendes – Wirtschaften setzt. Die Getränkeverpackungssteuer soll insofern lenkend wirken, aber keinesfalls für die Abgabepflichtigen einen faktischen Zwang beinhalten, ihre wirtschaftliche Tätigkeit einzustellen. Bei einer maßvollen Ausgestaltung der Getränkeverpackungssteuer ist dies auch nicht anzunehmen. In welcher Bandbreite eine Getränkeverpackungssteuer eine nachhaltige Lenkungswirkung entfaltet und zugleich zu einer relevanten Einnahmeerzielung beiträgt bzw. ab welcher Höhe die Steuer in ein faktisches Verbot der wirtschaftlichen Betätigung umschlagen würde, ist eine nach ökonomischen Kriterien zu ermittelnde Vorfrage, welche der Gesetzgeber zu ermitteln und zugrunde zu legen hat.

### **III. Diskriminierungsfreie Ausgestaltung der Getränkeverpackungssteuer**

Es wurde bereits angesprochen, dass gerade Art. 110 AEUV eine diskriminierungsfreie Ausgestaltung der Getränkeverpackungssteuer fordert. Der auf vollkommene Wettbewerbsneutralität abzielende Art. 110 AEUV verbietet steuerliche Diskriminierungen und damit innerstaatliche Abgaben, welche gleichartige Waren aus anderen EU-Mitgliedstaaten unmittelbar oder mittelbar höher belasten oder die inländische Produktion mittelbar schützen. Eine steuerliche Diskriminierung ausländischer Produkte kann durch unterschiedliche

---

<sup>9</sup> BVerfG, Beschl. v. 01.03.1997 – 2 BvR 1599/89, NVwZ 1997, 573, 575; BVerwG, Urt. v. 10.12.2009 – 9 C 12/08, NVwZ 2010, 784, 789; VGH Mannheim, Urt. v. 11.07.2012 – 2 S 2995/11; OVG Lüneburg, Urt. v. 26.02.2002 – 9 K 2694/99; OVG Münster, Beschl. v. 23.01.2012 – 14 A 2854/11; OVG Münster, Beschl. v. 13.03.2012 – 14 A 319/12.

Steuersätze, aber etwa auch durch Differenzierungen in den Bemessungsgrundlagen oder durch verschiedene Erhebungsmodalitäten verursacht werden. Letzteres gebietet, dass auch die verfahrensrechtliche Abwicklung einer Steuer diskriminierungsfrei zu gestalten ist.

Nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Union<sup>10</sup> steht Art. 110 AEUV einem differenzierten Steuersystem auf der Basis objektiver Unterscheidungskriterien dann nichts entgegen, sofern mit diesem System legitime Zwecke verfolgt werden und zugleich eine unmittelbare oder mittelbare Diskriminierung von Einfuhren aus anderen Mitgliedstaaten wie auch ein Schutz der konkurrierenden inländischen Produktion ausgeschlossen sind. Daher können prinzipiell auch Erwägungen des Umweltschutzes eine unterschiedliche Besteuerung von Waren rechtfertigen, sofern für diese Differenzierung ökologische Gründe maßgebend sind. Allerdings sind diese ökologischen Gründe nicht geeignet, eine unmittelbare oder mittelbare Diskriminierung gleichartiger eingeführter Erzeugnisse zu rechtfertigen.

Blickt man in einem ersten Schritt auf die materialabhängige Ausgestaltung der Getränkeverpackungssteuer, so lässt sich die hiermit einhergehende differenzierende Besteuerung auf objektive Kriterien zurückführen, sofern die Differenzierung ihrerseits die Umweltschutzerwägungen sachgerecht abbildet. Steht also z.B. fest, dass das Verpackungsmaterial A gegenüber dem Verpackungsmaterial B ökologisch vorteilhaft ist, dann ist es prinzipiell zulässig, das Verpackungsmaterial B mit einer höheren Steuer zu belegen. Eine solche differenzierte Besteuerung würde nur dann mit Art. 110 AEUV in Konflikt geraten, wenn sich die Differenzierung faktisch als Bevorzugung einheimischer Erzeugnisse darstellen würde (z.B. wenn das Material A nur von inländischen Unternehmen zu Verpackungen verarbeitet werden würde bzw. könnte). Da der Materialeinsatz bei der Verpackungsherstellung typischerweise nicht staatspezifisch ist, sondern für alle Wirtschaftsbeteiligten in der EU insoweit im Grundsatz die gleichen Wirtschaftsbedingungen vorherrschen, ist eine diskriminierende Behandlung von Importware nicht ersichtlich<sup>11</sup>.

Ebenfalls herkunftsunabhängig wäre die Koppelung einer materialabhängigen Steuer mit einer gewichtsbezogenen Bemessung sowie auch eine Ausgestaltung der Getränkeverpackungssteuer, welche nicht nur nach der Materialart, sondern zudem nach dem Einsatz primärer oder sekundärer Rohstoffe differenziert. Es handelt sich auch insofern um ein objektives Kriterium ohne Diskriminierungspotenzial, da die ausländische in gleicher Weise wie

---

<sup>10</sup> Siehe u.a. EuGH, Urt. v. 02.04.1998 – Rs. C-213/96, Slg. 1998 I, 1777, Rn. 30 ff. ; EuGH, Urt. v. 05.10.2006 - Rs. C-290/05, EuZW 2007, 123, Rn. 43 ff.

<sup>11</sup> Vgl. auch die Mitteilung der Europäischen Kommission „Getränkeverpackungen, Pfandsysteme und freier Warenverkehr“ (2009/ C 107/01), ABl. C 107, S. 1, 8, in der die Berücksichtigung von Umweltfolgen des verwendeten Materials als objektives Differenzierungskriterium angesehen werden.

die inländische Produktion Zugriff auf sekundäre Rohstoffe hat. Dies gilt auch für Verfeinerungen des Modells, die auf dem *Carbon Footprint* (Ermittlung der CO<sub>2</sub>-Emissionen infolge des Ressourceneinsatzes) der jeweiligen Verpackungsmaterialien aufsetzen.

Nun könnte man allenfalls noch überlegen, ob sich ein Diskriminierungspotenzial daraus ergibt, dass einer Getränkeverpackungssteuer – auch wenn bei der Besteuerung keine Differenzierung nach Ein- und Mehrwegverpackungen erfolgt – eine Förderung von Mehrwegverpackungen immanent ist, was sich dann als eine Benachteiligung von ausländischen Erzeugnissen darstellen könnte. Die mehrwegfördernde Wirkung einer Getränkeverpackungssteuer ist darin zu sehen, dass sich mit steigenden Umlaufzahlen eines Gebindes die steuerlichen Belastungen pro Gebinde verringern.

Hierzu ist erstens festzustellen, dass nach der Rechtsprechung des EuGH ein Steuersystem nur dann als mit Art. 110 AEUV vereinbar angesehen werden kann, *„wenn feststeht, dass seine Ausgestaltung es unter allen Umständen ausschließt, dass eingeführte Waren höher besteuert werden als einheimische Waren, und dass es daher auf keinen Fall diskriminierende Wirkungen hat.“*<sup>12</sup> Zweitens ist festzuhalten, dass der EuGH in seinen beiden Urteilen zum deutschen Zwangspfand für Einweggetränkeverpackungen auf die stärkere Verbreitung von Einwegverpackungen bei ausländischen Herstellern und den Umstand hingewiesen hat, *„dass die Verwendung von Mehrwegverpackungen normalerweise für einen in einem anderen Mitgliedstaat ansässigen Getränkehersteller zu höheren Kosten führt, als sie ein deutscher Hersteller zu tragen hat“*<sup>13</sup>.

Diese beiden Feststellungen des EuGH haben aber nicht zur Folge, dass von der diskriminierenden Wirkung einer materialabhängigen Getränkeverpackungssteuer auszugehen ist. Dies beruht auf den folgenden Erwägungen: Die rechtliche Situation ist eine andere als beim in der deutschen Verpackungsverordnung angeordneten Zwangspfand, welches spezifisch zwischen Einweg- und Mehrweggetränkeverpackungen differenziert. Stattdessen wird bei der Getränkeverpackungssteuer auf die Materialeffizienz und die ökologische Belastungswirkung der jeweiligen Verpackung abgestellt. Es gibt also in dem Sinne keine Trennlinie Einweg/Mehrweg, sondern eine steuerliche Bevorzugung von ökologisch vorteilhaften gegenüber ökologisch nachteiligen Verpackungssystemen. Dementsprechend ergeben sich auch

---

<sup>12</sup> EuGH, Urt. v. 17.07.1997 – Rs. C-90/94, Slg. 1997-I, 4085, Rn. 34; EuGH, Urt. v. 23.10.1997 - Rs. C-375/95, Slg. 1997-I, 5981, Rn. 29; EuGH, Urt. v. 08.11.2007 - Rs. C-221/06, Slg. 2007-I, 9643, Rn. 50.

<sup>13</sup> EuGH, Urt. v. 14.12.2004 – Rs. C-309/02, EuZW 2005, 81, Rn. 65-67 sowie EuGH, Urt. v. 14.12.2014, Rs. C-463/01, EuZW 2005, 49, Rn. 53 ff. Im Übrigen hat der EuGH in den Urteilen festgestellt, dass ein Anreiz zur Benutzung von Mehrwegverpackungen als Abfallvermeidungsstrategie mit den allgemeinen Zielen der Umweltpolitik in Einklang steht.

für ineffiziente Mehrwegsysteme (etwa solche mit geringen Umlaufzahlen oder mit materialintensiven Behältnissen) Nachteile, während effiziente Einwegsysteme (etwa Verpackungen mit einem kleinen *Carbon Footprint*) profitieren.

Auch wenn der Einweganteil bei importierten Getränkeverpackungen höher ist als bei einheimischen Getränkeverpackungen, so stellt sich dies nicht in der Weise dar, dass typischerweise oder ganz überwiegend eingeführte Erzeugnisse benachteiligt werden. Zum einen sind auf dem deutschen Markt durchaus auch ausländische Getränke-Mehrwegsysteme verbreitet. Zum anderen ist bei einheimischen Getränkeverpackungen mittlerweile ein hoher Einweganteil festzustellen, so dass sich aus dem faktischen Befund keineswegs ableiten lässt, dass eingeführte Waren regelmäßig höher besteuert werden als einheimische Waren.

Schließlich ist zu beachten, dass eine diskriminierende Wirkung allenfalls daran anknüpfen könnte, dass ausländische Anbieter regelmäßig größere Entfernungen zur Verkaufsstelle zurückzulegen haben als inländische Anbieter, was dann zu höheren Kosten führt. Die Länge des Lieferwegs ist jedoch eine Marktmodalität, auf welche sich ein Marktteilnehmer bei seiner wirtschaftlichen Betätigung einzustellen hat. Zwar wäre eine Steuer dann diskriminierend, wenn die Höhe der Steuer an die Entfernung gekoppelt wäre. Dass ein Marktteilnehmer aber zusätzliche Transportkosten zu tragen hat, weil er größere Entfernungen zurücklegen muss, bewirkt als solches noch keine Diskriminierung.

Aus alledem folgt, dass die rechtlichen und tatsächlichen Zusammenhänge zu weitläufig erscheinen, um – wegen einer etwaigen mehrwegfördernden Wirkung der Getränkeverpackungssteuer – eine diskriminierende Wirkung zulasten eingeführter Waren anzunehmen.

#### **IV. Fachliche Legitimation und Konsistenz**

Sowohl zu Art. 110 AEUV also auch bei Art. 3 Abs. 1 GG wurde darauf abgestellt, dass sich die materialabhängige Differenzierung der Getränkeverpackungssteuer dem Grunde nach mit ökologischen Erwägungen rechtfertigen lässt. Hierfür ist eine die Differenzierung rechtfertigende fachliche Legitimation erforderlich. Denn: Fehlt es an einer fachlichen Legitimation, fehlt es zwangsläufig auch an einer – vor Art. 110 AEUV und Art. 3 Abs. 1 GG erforderlichen – rechtlichen Legitimation. Der Benennung im Gesetz, welches Verpackungsmaterial mit welchem Steuersatz belegt wird, hat also eine Beurteilung der Umweltbelastungseffekte der jeweiligen Getränkeverpackungen und ihrer Materialien voranzugehen. Hierfür bedarf es eines anerkannten Bewertungsverfahrens, welches dem Gesetzgeber in wissenschaftlich fundierter Weise die notwendigen Erkenntnisse zur Ausgestaltung des Steuertatbestandes liefert.

In diesem Zusammenhang sind auch die Querbeziehungen zur Verpackungsverordnung (VerpackV) zu beachten. Mit der VerpackV existiert bereits ein Regelwerk auf Bundesebene, welches spezifische rechtliche Vorgaben für Verpackungen und insbesondere auch Getränkeverpackungen enthält. Dabei stellt § 9 VerpackV für die Erhebung des Pfandes auf „nicht ökologisch vorteilhafte Einweggetränkeverpackungen“ ab. Für die in § 3 Abs. 4 VerpackV erfolgte Benennung von ökologisch vorteilhaften Einweggetränkeverpackungen hat der Verordnungsgeber seinerzeit (im Rahmen der dritten VerpackV-Novelle) an Ökobilanz-Studien angeknüpft. Im Ergebnis sollte eine innere Konsistenz der Getränkeverpackungssteuer mit der VerpackV angestrebt und zudem auch insgesamt das Zusammenspiel mit der VerpackV (bzw. mit einem zur Zeit diskutierten Wertstoffgesetz) hinterfragt werden.

\*\*\*