

Rechtmäßigkeit von Umweltsteuern am Beispiel des NABU-Vorschlags einer Getränkeverpackungsteuer

Gutachten

im Auftrag des NABU – Naturschutzbund Deutschland e.V.

von

Univ.-Prof. Dr. Arndt Schmehl
Universität Hamburg, Fakultät für Rechtswissenschaft
Lehrstuhl für Öffentliches Recht, Finanz- und Steuerrecht

Summary

I. Verbrauchsteuern sind ein geeignetes und verfassungsrechtlich zulässiges Mittel zu dem Zweck einer Umweltlenkungssteuer, einen politisch definierten finanziellen Faktor in die Preise einzuspeisen, die für den Verbrauch natürlicher Ressourcen oder die Verursachung von Umweltbelastungen wirtschaftlich aufzubringen sind. Dem entspricht auch die Getränkeverpackungsteuer des NABU-Vorschlags, indem sie mit einer mengenbezogenen Abgabe auf die in der Verpackung als Produkt enthaltenen Rohstoffe ein für den Markt unverfügbares ressourcenbezogenes Kostenelement in die Wertschöpfungskette des Getränkemarktes einbringt. Dies erfolgt beim ersten Inverkehrbringen der Verpackung und damit auf der frühesten insoweit möglichen Handelsstufe; dem Markt bleiben dadurch vielfältige Reaktionsmöglichkeiten offen, der steuerliche Ressourcenpreis bleibt aber als staatliche Setzung fest und erzeugt dadurch die Veränderung der Marktergebnisse in der gewünschten und durch die Umweltschutzziele gerechtfertigten Richtung. Die steuerliche Systematik ist, vom Belastungsgegenstand abgesehen, so gestaltet wie bei vielen bereits bekannten, mengenbezogenen Steuern auf spezielle Verbrauchsgüter (etwa Kaffee, Tabak, Bier, Alkopops).

II. Der vom Bundesverfassungsgericht betonte, weite gesetzgesetzgeberische Spielraum bei der Auswahl von Besteuerungsgegenständen besteht auch bei Umweltlenkungssteuern. Er umfasst nach überzeugender Auffassung auch die Möglichkeit, mit einer Steuer auch dann direkt an einen Ressourcenverbrauch oder eine Umweltbelastung als Ausdruck der ökologischen Gemeinlast anzuknüpfen, wenn der steuerlich belastete Gegenstand nicht zugleich schon ein marktgängiges Handelsgut ist: Denn die Verfassung lässt es zu, die durch das Steuersystem gleichheitskonform zu verteilende Gemeinlast um Elemente der ökologischen Verteilungsgerechtigkeit zu ergänzen. Dies gilt insbesondere im Rahmen der zulässigen und bereits praktizierten Funktionenteilung zwischen den Steuerarten im Vielsteuersystem, in dem unterschiedliche Steuern unterschiedliche Gerechtigkeitskonzepte betonen dürfen und der soziale Ausgleich schließlich vorwiegend anhand des Kriteriums des Vermögenszuwachses mittels der Ertragsteuern erfolgt.

Für die Getränkeverpackungsteuer nach dem NABU-Vorschlag kommt es auf die Frage einer unmittelbaren Ressourcen- oder Emissionsbesteuerung allerdings nicht ausschlaggebend an, da sie ohnedies an die Verwendung von Materialien anknüpft, die bereits Handelsgüter sind; die materialspezifische Unterschiedlichkeit der bei der Herstellung der besteuerten, im Produkt enthaltenen Materialmenge anfallenden CO₂-Emissionen wird sodann als Maßstab der unterschiedlichen Vermeidungswürdigkeit des Einsatzes der Materialien verwendet.

Dass die Definition des Steuergegenstands außerdem anhand des Merkmals der Verkaufsverpackungen für Getränken erfolgt, entspricht ebenfalls den verfassungsrechtlichen Anforderungen, indem der Getränkemarkt einen wirtschaftlich, logistisch und technisch zusammenhängenden Markt mit gemeinsamen Ressourcenverbrauchsauswirkungen bildet, der insbesondere in Anbetracht der hier bestehenden hohen wechselseitigen Substituierbarkeit unterschiedlicher Materialien sowie von Recycling und Wiederverwendung sinnvoll als gemeinsames Regulierungsfeld angegangen werden kann. Sowohl die

deutsche Verpackungsverordnung als auch die EU-Verpackungsrichtlinie folgen bereits demselben Gedanken der Definition des Handlungsfelds.

– Näher zu I. und II. im Haupttext unter 1. (S. 1-2), 3.2.1 und 3.2.2 (S. 21-30) –

III. Die Grundrechte führen auf der – von der allgemeinen Festlegung des Belastungsgegenstands (dazu oben II.) grundsätzlich zu unterscheidenden – Ebene der näheren Konkretisierung des Steuertatbestands dazu, dass bei Lenkungssteuern insbesondere die Anforderungen im Mittelpunkt stehen, den Lenkungstatbestand in sich folgerichtig zu gestalten, die Binnendifferenzierungen schlüssig anhand tatsächlicher Unterschiede begründen zu können, deren Art und Ausmaß die unterschiedlichen Folgen rechtfertigt und die Wahrnehmung der Berufsfreiheit und der allgemeinen Handlungsfreiheit sowie der Gewährleistung der Eigentumsnutzung durch die verhaltenslenkenden Effekte nur in einem Maße zu beschränken, das noch in angemessenem Verhältnis zu den damit verfolgten Gemeinwohlzielen steht. In allen drei Punkten verfügt der Gesetzgeber über einen Prognose- und Bewertungsspielraum, der allerdings deutlich kleiner ist als bei der ursprünglichen Auswahl des Belastungsgegenstandes.

Beim NABU-Vorschlag einer Getränkeverpackungsteuer wird der Lenkungszweck teils im Grundtatbestand „Materialmenge“, teils in dem hinzukommenden Relationsfaktor „CO₂-Emission der Materialherstellung“ abgebildet, der zur Bewertung der Vermeidungswürdigkeit im Vergleich der Materialien eingesetzt wird. Das Lenkungskonzept wird damit dem Gleichheitssatz gerecht: Es ist in schlüssiger Weise primär auf Abfallmengenreduktion, sekundär auf Emissionsreduktion gerichtet und richtet das Ausmaß des Lenkungsimpulses am Emissionsvergleich aus. Die Lenkungsziele bilden jeweils, nicht erst angesichts der Statuierung des Schutzes der natürlichen Lebensgrundlagen als Staatsziel nach Art. 20a Grundgesetz, legitime Gemeinwohlbelange. Die zum Anlass der steuerlichen Differenzierung genommenen Unterschiede sind durch generalisierte Emissionsverursachungsbilanzen der Rohstoffe belegbar. Die vorgesehene zusätzliche Berücksichtigung der Vorteilhaftigkeit des Sekundärrohstoffeinsatzes ist konsequent.

Die von dem Verhaltensänderungsimpuls der Getränkeverpackungsteuer berührten Freiheitsgrundrechte bestehen auf der Produzentenseite in der Berufsausübungsfreiheit und auf der Konsumentenseite, die durch die möglichen Überwälzungsprozesse betroffen wird, in der allgemeinen Handlungsfreiheit. Die Auswirkungen auf das Produzenten-, Handels- und Konsumverhalten sind indes aus den genannten legitimen Gemeinwohlzwecken in Verbindung mit dem schlüssigen Lenkungskonzept gerechtfertigt. Für die Rechtfertigung neben der Verpackungsverordnung spricht dabei insbesondere, dass die Getränkeverpackungsteuer systematisch an den strukturellen Gründen für die Verfehlung der Abfallvermeidungsziele bei Getränkeverpackungen ansetzt, die innerhalb des Systems der Verpackungsverordnung nicht aufzulösen sind.

Dass die Verteilung der wirtschaftlichen Steuerlast und die Reaktionen der unterschiedlichen Beteiligten dem Markt und dem Wettbewerb überlassen werden, ist dem hier eingesetzten Instrument der speziellen Verbrauchsteuer immanent. Gerade diese Steuern dürfen aber ebenso wie alle anderen Steuern auch Lenkungszwecke verfolgen und der ausschlaggebende Effekt besteht hier bereits in der Einspeisung eines zusätzlichen ressourcenabhängigen Kostenfaktors in den wettbewerblichen Preisbildungsprozess. Die Recht-

fertigung der Lenkungsregelung wird daher durch die mangelnde genauere Vorhersagbarkeit der durch den Markt erfolgenden Lastenverteilung nicht ausgeschlossen, sondern in diesem Punkt sind die Anforderungen jedenfalls dann erfüllt, wenn – wie hier – sachlich vertretbare Prognosen die Aussage erlauben, dass die Regelung einen Beitrag zur Zielerreichung leistet. Ergeben sich neue Erkenntnisse über die Wirkungen und soll die Regelung daran „nachsteuernd“ angepasst werden, so gelten dafür die Grundsätze des verfassungsrechtlichen Vertrauensschutzes mit der Folge, dass Änderungen bei Lenkungsregelungen in der Regel nur mit Wirkung für die Zukunft und mit angemessener Anpassungsfrist oder anderen geeigneten Übergangsregelungen rechtlich möglich werden.

– Näher zu III. im Haupttext unter 3.2.3 (S. 32-45) –

IV. Sollte die Verhaltenslenkungswirkung einer Steuer so stark sein, dass sie die wirtschaftliche Ausübung des Berufes oder den Gewerbebetrieb unmöglich machen würde, so käme sie einem Verbot gleich. Es bedürfte dann zusätzlich zu der Lenkungsrechtfertigung auch einer Rechtfertigung für dieses Verbot. Unter den oben (I.- III.) zusammengefassten Bedingungen bleibt es jedoch zugleich verfassungsgemäß, von den Wirtschaftsbeteiligten – ob Produzenten oder Konsumenten – eine Verhaltensänderung durch marktwirtschaftliche Reaktionen auf die durch die Steuer geänderten Marktbedingungen zu erwarten. Die für die Annahme eines Verbotscharakters maßgebende Schwelle der sog. „erdrosselnden Wirkung“ eines Steuergesetzes wird dementsprechend nicht bereits erreicht, wenn Einzelne diese Anpassung aufgrund individueller Verhältnisse nicht bewältigen können, sondern erst dann, wenn die Steuer den entsprechenden Grundrechtsgebrauch unabhängig von der unterschiedlichen einzelwirtschaftlichen Situation in der Regel unmöglich macht, also in aller Regel ausschließt, diese Art der Berufsausübung oder des Gewerbebetriebes ökonomisch betreiben zu können oder das Produkt zu konsumieren. Bei einer Umsetzung des NABU-Vorschlags einer Getränkeverpackungsteuer wäre dies, soweit für den Gutachter ersichtlich, angesichts der maßvollen Höhe der Steuer und der Robustheit, Wandlungsfähigkeit und Innovationskraft des Getränke- und Getränkeverpackungsmarktes nicht zu erwarten.

– Näher zu IV. im Haupttext unter 3.2.4 (S. 46-48) –

V. Die Getränkeverpackungsteuer des NABU-Vorschlags gehört zu den speziellen Verbrauchsteuern, für die der Bund über eine Gesetzgebungskompetenz verfügt.

– Näher zu V. im Haupttext unter 3.2.1 (S. 22-25) –

VI. Unionsrechtlich sind produktbezogene Umweltlenkungsteuern hinsichtlich der Geldzahlungspflicht vor allem am speziellen Diskriminierungsverbot des Art. 110 AEUV für warenbezogene inländische Abgaben, hinsichtlich verfahrensmäßiger und sonstiger Nebenpflichten am Verbot von Maßnahmen gleicher Wirkung wie mengenmäßige Einfuhrbeschränkungen zu messen.

In beiderlei Hinsicht ist die Schwelle, ab der Handelshemmnisse im unionsrechtlichen Sinne angenommen werden, die einen Begründungs- oder Rechtfertigungsbedarf auslösen, nicht hoch. Sie ist auch dann erreicht, wenn Waren zwar ohne Rücksicht auf das Herkunftsland gleich behandelt werden, es aber dennoch typischerweise für Anbieter aus an-

deren Mitgliedstaaten schwieriger ist als für inländische Produzenten, die für die Einräumung günstiger Steuertarife gegebenenfalls erforderlichen Produktionsänderungen, administrativen Verfahren oder Kennzeichnungspflichten umzusetzen. Jedoch wollen die einschlägigen Regelungen des Unionsrechts zwar ein ebenes Wettbewerbsfeld für den Warenverkehr sichern, sind aber nicht grundsätzlich darauf gerichtet, die Verfolgung sowohl von fiskalischen als auch von politische, verhaltenslenkenden Zielen durch die mitgliedstaatliche Steuergesetzgebung zu verhindern. Daher läuft die Rechtsprechung auf die Prüfung hinaus, ob die Regelung Lenkungsziele verfolgt, die unionsrechtlich anerkannt sind und ob dies in objektiver, herkunftsunabhängiger Weise durch Regelungen erfolgt, die angesichts des verfolgten Zieles sachgerecht und deren Auswirkungen auf die Freiheit des Warenverkehrs im Verhältnis zu den Zielen verhältnismäßig sind.

Die Getränkeverpackungsteuer nach dem NABU-Vorschlag entspricht diesen Anforderungen, indem ihre Ziele und ihr Lenkungskonzept im Einklang mit primärem und sekundärem Unionsrecht stehen, ihre Tatbestandskriterien objektiven Sachgründen folgen, herkunftsunabhängig sind und unterschiedslos für alle gleichartigen Produkte gelten und keine Regelungen umfassen, von denen, soweit ersichtlich, nur inländische Erzeuger bei angemessenem Aufwand profitieren können. Der unionsrechtliche Rahmen erweist sich damit nicht als grundsätzliches Hindernis für eine so gestaltete Steuer. Bei der noch nicht vorliegenden Ausgestaltung eines Gesetzes wird er dann noch in den Details zu berücksichtigen sein, insbesondere indem Formalitäten diskriminierungsfrei gestaltet und auf das Nötigste begrenzt und keine Tatbestände eingerichtet werden, die von den objektiven Sachgründen und dem Lenkungskonzept der Regelung abweichen. Unbedingt abzuraten wäre generell von einer Bezugnahme auf die Art des Getränks neben der Art der Verpackung; dies ist im Konzept aber auch nicht vorgesehen. Würde Letzteres beispielsweise durch Ausnahmetatbestände zur gezielten Begünstigung bestimmter Sektoren des Getränkemarktes erfolgen, so läge darin überdies eine Beihilfe, die einer im Ermessen der Kommission stehenden Genehmigung unterläge.

– Näher zu VI. im Haupttext unter 2. (S. 3-21) –

Inhaltsübersicht

Summary	I
1 Einführung	1
2 Unionsrechtliche Grundlagen und Ausgestaltungsanforderungen	3
2.1 Sekundäres Unionsrecht	
2.1.1 Steuerpolitische Harmonisierung	3
2.1.2 Binnenmarkt- und umweltpolitische Harmonisierung	4
2.2 Primäres Unionsrecht	
2.2.1 Übersicht	6
2.2.2 Diskriminierungs- und Protektionsverbot für warenbezogene Abgaben	8
2.2.3 Verbot von Maßnahmen gleicher Wirkung wie mengenmäßige Einfuhrbeschränkungen	13
2.2.4 Beihilfenkontrolle	19
3 Verfassungsrechtliche Grundlagen und Ausgestaltungsanforderungen	22
3.1 Gesetzgebungskompetenz	
3.1.1 Verbrauchsteuereigenschaft	22
3.1.2 Steuer- und Sachgesetzgebungskompetenz	25
3.1.3 Widerspruchsfreiheit der Rechtsordnung	25
3.2 Grundrechte: Gleichheitsgebot, Berufsfreiheit, Eigentumsgarantie, Allgemeine Handlungsfreiheit	
3.2.1 Unterscheidung von Belastungs- und Lenkungswirkungen	26
3.2.2 Auswahl des Besteuerungsgegenstands	27
3.2.3 Gestaltung der Lenkungsregelungen	32
3.3.3 Erdrosselungsverbot	46
3.3 Einnahmenverwendung	48
Quellenverzeichnis	49

Inhaltsverzeichnis

1	Einführung	1
1.1	Kontext, Ziel und Gegenstand der Untersuchung	1
1.2	Gang der Untersuchung	2
2	Unionsrechtliche Grundlagen und Ausgestaltungsanforderungen.....	3
2.1	Sekundäres Unionsrecht	3
2.1.1	Steuerpolitische Harmonisierung	3
2.1.1.1	Allgemeine Maßstäben	3
2.1.1.2	Folgerungen für die Getränkeverpackungsteuer.....	4
2.1.2	Binnenmarkt- und umweltpolitische Harmonisierung.....	4
2.1.2.1	Allgemeine Maßstäbe	4
2.1.2.2	Folgerungen für die Getränkeverpackungsteuer.....	5
2.2	Primäres Unionsrecht.....	6
2.2.1	Übersicht.....	6
2.2.2	Spezielles Diskriminierungs- und Protektionsverbot für warenbezogene inländische Abgaben, Art. 110 AEUV	8
2.2.2.1	Allgemeine Maßstäbe	8
2.2.2.1.1	Waren- oder produktbezogene Abgaben in Abgrenzung zu Produktions- oder Faktorabgaben sowie zollgleichen Abgaben	8
2.2.2.1.2	Gleichartigkeit der Waren im Sinne von Art. 110 Abs. 1 AEUV	8
2.2.2.1.3	Eingriff durch unmittelbare oder mittelbare Diskriminierung oder durch Beschränkung bei Art. 110 Abs. 1 AEUV	8
2.2.2.1.4	Das Protektionsverbot des Art. 110 Abs. 2 AEUV im Verhältnis zu Art. 110 Abs. 1 AEUV	9
2.2.2.1.5	Zulässige Differenzierungen anhand objektiver und zweckentsprechender Kriterien als Folge einer funktionsgerechten Auslegung von Art. 110 AEUV	9
2.2.2.1.6	Auswirkungen eines Unionsrechtsverstoßes	11
2.2.2.2	Folgerungen für die Getränkeverpackungsteuer.....	11
2.2.2.2.1	Steuerliches Handelshemmnis	11
2.2.2.2.2	Objektive Umweltkriterien.....	12
2.2.2.2.3	Unterscheidung Einweg/Mehrweg.....	12
2.2.2.2.4	Unterscheidungen nach dem Inhalt.....	13
2.2.3	Das Verbot von mengenmäßigen Einfuhrbeschränkungen und Maßnahmen gleicher Wirkung.....	13
2.2.3.1	Allgemeine Maßstäbe	13
2.2.3.1.1	Grundlagen	13
2.2.3.1.2	Unanwendbarkeit auf Abgabewirkungen.....	14
2.2.3.1.3	Anwendbarkeit auf Verfahrens-, Form- und sonstige Nebenanforderungen.....	14
2.2.3.1.4	Anwendbarkeit bei prohibitiven Wirkungen: Erdrosselung der Einfuhr	15
2.2.3.1.4.1	Grundlagen	15
2.2.3.1.4.2	Prüfung und Nachweis einer einfuhrverbotsgleichen Wirkung.....	15

	2.2.3.1.4.3	Rechtfertigungsprüfung bei einfuhrverbotsgleicher Wirkung.....	16
2.2.3.2		Folgerungen für die Getränkeverpackungsteuer.....	16
	2.2.3.2.1	Diskriminierungs- und beschränkungsfreie Administrierbarkeit und Umsetzbarkeit.....	17
	2.2.3.2.1.1	Materialnachweis.....	17
	2.2.3.2.1.2	Gewichtsnachweis.....	17
	2.2.3.2.1.3	Sekundärrohstoffnachweis.....	17
	2.2.3.2.1.4	Übergangszeit.....	18
	2.2.3.2.2	Ausschluss von einfuhrverbotsgleichen, prohibitiven Wirkungen.....	18
2.2.4		Beihilfenrecht.....	19
	2.2.4.1	Allgemeine Maßstäbe.....	19
	2.2.4.1.1	Übersicht.....	19
	2.2.4.1.2	Der Beihilfenbegriff.....	20
	2.2.4.1.3	Rechtfertigung von Beihilfen in Form von Steuerbegünstigungen.....	21
	2.2.4.2	Folgerungen für die Getränkeverpackungsteuer.....	21
3		Verfassungsrechtliche Grundlagen und Ausgestaltungsanforderungen.....	22
3.1		Gesetzgebungskompetenz.....	22
	3.1.1	Der Verbrauchsteuerbegriff bei ressourcenbezogenen Steuern.....	22
	3.1.1.1	Allgemeine Maßstäbe.....	22
	3.1.1.1.1	Verbrauchsteuerbegriff bei unmittelbarer Anknüpfung an den Ressourcen-Input.....	22
	3.1.1.1.2	Verbrauchsteuerbegriff bei unmittelbarer Anknüpfung an einen umweltbelastenden Output.....	23
	3.1.1.1.3	Verbrauchsteuerbegriff bei fraglicher Überwälzungschance auf die Abnehmer.....	23
	3.1.1.2	Folgerungen für die Getränkeverpackungsteuer.....	25
	3.1.2	Das Verhältnis von Steuer- und Sachgesetzgebungskompetenz.....	25
	3.1.3	Das Prinzip der Widerspruchsfreiheit der Rechtsordnung bei der Wahrnehmung von Gesetzgebungskompetenzen.....	25
3.2		Grundrechtliche Anforderungen.....	26
	3.2.1	Einführung: Unterscheidung von Belastungs- und Lenkungswirkung sowie von Grundtatbestand und Ausgestaltung.....	26
	3.2.2	Anforderungen an die Auswahl und Definition des grundsätzlichen Belastungsgegenstands.....	27
	3.2.2.1	Allgemeine Maßstäbe.....	27
	3.2.2.1.1	Das Verständnis des weiten gesetzgeberischen Spielraums auf dieser Stufe.....	27
	3.2.2.1.2	Folgerungen für eine unmittelbare Umweltgüterbesteuerung.....	27
	3.2.2.1.2.1	Ökologischer Gemeinlastbegriff.....	27
	3.2.2.1.2.2	Das Allgemeingut der steuerlichen Belastungsgleichheit.....	29
	3.2.2.2	Folgerungen für die Getränkeverpackungsteuer.....	30
	3.2.2.2.1	Einordnung von Produktsteuern mit ökologisierten Lenkungstarifen... ..	30
	3.2.2.2.2	Definition des Steuergegenstands.....	30
	3.2.2.2.3	Die Auswahl enger oder weiter Grundtatbestände in Verbindung mit Lenkungszielen.....	31

3.2.3	Anforderungen an die lenkende Differenzierung innerhalb des Steuertatbestands	32
3.2.3.1	Allgemeine Maßstäbe	32
3.2.3.1.1	Das Gleichheitsgebot	32
3.2.3.1.2	Die Freiheitsgrundrechte	34
3.2.3.1.2.1	Allgemeine Handlungsfreiheit, Art. 2 Abs. 1 GG, und speziellere Freiheitsrechte.....	34
3.2.3.1.2.2	Berufsfreiheit, Art. 12 GG	34
3.2.3.1.2.3	Eigentumsgewährleistung, Art.14 GG	35
3.2.3.2	Folgerungen für die Getränkeverpackungsteuer	36
3.2.3.2.1	Anforderungen des Gleichheitssatzes, insbesondere des Folgerichtigkeitsgebots, an die Lenkungsnorm	36
3.2.3.2.1.1	Legitimität, Bestimmtheit und Erkennbarkeit des Lenkungszwecks	36
3.2.3.2.1.2	Innere Folgerichtigkeit des Lenkungstatbestands anhand des Lenkungszwecks	37
3.2.3.2.1.3	Geeignetheit zur Förderung des Lenkungszwecks	37
3.2.3.2.1.4	Erforderlichkeit zur Förderung des Lenkungszwecks ...	38
3.2.3.2.1.4.1	Anreize in der Verpackungsverordnung	38
3.2.3.2.1.4.2	Grenzen des bisherigen Ansatzes insbesondere anhand des Wettbewerbs Verwertung/Wiederverwendung (Einweg/Mehrweg)	39
3.2.3.2.1.4.3	Folgerungen für neue Ansätze	40
3.2.3.2.1.5	Rechtfertigung ungleicher Rechtsfolgen durch Art und Gewicht der Unterscheidungsgründe	41
3.2.3.2.1.5.1	Materialmenge und CO ₂ -Intensität	41
3.2.3.2.1.5.2	Zur Heranziehung der Übereinstimmung mit Ökobilanzvergleichen	41
3.2.3.2.2	Anforderungen der Freiheitsgrundrechte, insbesondere der Berufsfreiheit, an die Lenkungsnorm.....	43
3.2.3.2.2.1	Betroffene Gewährleistungsbereiche; Eingriff	43
3.2.3.2.2.1.1	Die Eigentumsgewährleistung	43
3.2.3.2.2.1.2	Betroffenheit der steuerpflichtigen Unternehmen in der Berufsausübungsfreiheit.....	43
3.2.3.2.2.1.3	Die Einbeziehung der privaten Endkunden in die Prüfung; allgemeine Handlungsfreiheit	44
3.2.3.2.2.2	Verhältnismäßigkeit des Freiheitseingriffs.....	44
3.2.3.2.3	Grundrechtliche und rechtsstaatliche Anforderungen an Steueränderungen zur lenkenden Nachsteuerung.....	45
3.2.4	Die Erdrosselungswirkung	46
3.2.4.1	Allgemeine Maßstäbe	46
3.2.4.1.1	Systematische Einordnung	46
3.2.4.1.2	Zuständigkeitsbezogene Relevanz.....	46
3.2.4.1.3	Grundrechtliche Relevanz	46
3.2.4.1.4	Maßstäbe und Prüfungsrahmen der Erdrosselungswirkung	47
3.2.4.2	Folgerungen für die Getränkeverpackungsteuer	47
3.3	Einnahmenverwendung.....	48
	Quellenverzeichnis	49

1 Einführung

1.1 Kontext, Ziel und Gegenstand der Untersuchung

Die *Vermeidung* von Abfällen steht noch vor der *Verwertung* an der Spitze der Zielhierarchie der schon vor über zwanzig Jahren auf kreislaufwirtschaftsrechtlicher Grundlage erlassenen Verpackungsverordnung (§ 1 Abs. 1 Satz 2 VerpackVO). Das Instrumentarium zur Erreichung ihrer abfallwirtschaftlichen Ziele sieht die VerpackVO darin, „das Marktverhalten der durch die Verordnung Verpflichteten [zu] regeln“ (§ 1 Abs. 1 Satz 3 VerpackVO). Um den Zielen gerecht zu werden, strebt die Bundesregierung nach § 1 Abs. 2 VerpackVO unter anderem an, dass mindestens 80% der Getränkmenge in Mehrweg- oder in ökologisch vorteilhaften Einwegverpackungen (Möve) verkauft werden.

Für die angestrebte Regelung des Marktverhaltens setzt die Verpackungsverordnung auf dem Getränkemarkt ordnungsrechtliche Pflichten ein: Der Hersteller- und Lieferantenseite werden bei Einweg-Verkaufsverpackungen Pflichten zur Rücknahme und Verwertung der Verpackungen sowie zur Erhebung und Erstattung von Pfand auferlegt. Das Zusammenspiel dieser Pflichten soll auch Anreize zur Vermeidung von Verpackungsabfall erzeugen.

Jedoch zeigt sich, dass diese bisherige Ausprägung des Gedankens der Produktverantwortlichkeit am Getränkemarkt nicht die angestrebten Ziele erreicht. Der Möve-Anteil ist durch einen Rückgang um rund 25 Prozentpunkte – rund ein Drittel seiner vorherigen Höhe von rund 75 % – seit den Neunzigerjahren auf heutige Werte von um die 50 % gesunken. Darunter befinden sich vor allem Mehrwegverpackungen. Mehrwegsysteme konnten das Niveau ihrer früheren Marktanteile im Wesentlichen nur beim Bier erhalten.

Dies legt die Überlegung nahe, dem bei der Entsorgungsverantwortung für das Produkt anknüpfenden Marktlenkungsansatz der Verpackungsverordnung einen weiteren Einflussfaktor an die Seite zu stellen, der ebenfalls marktwirtschaftlich steuert und der Idee der Produktverantwortung folgt, der aber früher und mit größerer Festigkeit ansetzt, indem ein anhand des Abfallvermeidungsziels gestalteter Ressourcenpreis von vornherein in die Wertschöpfungskette der Verpackungsproduktion eingespeist wird. Das kann im Wesentlichen durch eine auf Getränkeverpackungen bei deren ursprünglichem Inverkehrbringen zu erhebende Produktressourcensteuer geschehen, die anhand der Umweltfreundlichkeit des verwendeten Materials lenkungsorientiert ausgestaltet ist.

Einen konkreten Vorschlag für eine solche Getränkeverpackungsteuer hat das Öko-Institut e.V. im Auftrag des Naturschutzbundes Deutschland entwickelt. Bemessungsgrundlage ist die in Gewicht gemessene Menge des primär- oder sekundärrohstofflichen Materials der Verpackung, der Steuersatz folgt der Relation der CO₂-Emissionen, die der Herstellung der unterschiedlichen Materialien zuzurechnen sind. Es wird dabei auch berücksichtigt, inwieweit Sekundärrohstoffe oder nachwachsende Rohstoffe verwendet werden.

Die Debatte über die rechtlichen Rahmenbedingungen für diese und andere, mit lenkenden, marktbeeinflussenden Zielen verbundene Umweltsteuern vielfältiger Art ist nicht

neu, lebt aber anlässlich jedes neuen Vorschlags wieder auf, was darauf hindeutet, dass sie auch in einer Reihe von grundsätzlichen Fragen als wenig konsolidiert gilt. Teils beruht dies tatsächlich auf der Schwierigkeit, Umweltschutzziele in bereits mit eigenständigen Prinzipien festgefügt erscheinende Rechtsgebiete außerhalb des Umweltrechts, wie das Steuerrecht, zu integrieren. Zu anderen Teilen folgt die empfundene Rechtsunsicherheit daraus, dass ein eher kleiner Bestand an Anwendungserfahrungen und ein großer politischer Diskussionsbedarf aufeinandertreffen.

An den jeweils ersten Grundfällen neuer Regulationstypen einer Ökologisierung des Steuersystems werden in der Praxis die Grundfragen ausgetragen, die in der Theorie schon länger diskutiert werden. Erst dann ist das juristische Interesse auch faktisch so groß, dass es zur Klärung sowohl in großer Breite als auch Detailtiefe kommt. Zu dieser Klärung soll die vorliegende Studie daher einen Beitrag leisten. Zugleich führt die Zielverfehlung des bisherigen Marktbeeinflussungsansatzes der Regelungen über Getränkeverpackungen in der Verpackungsverordnung und der daraufhin entstandene Vorschlag eines steuerlichen Impulses für stärker abfallvermeidendes, ressourcenschonendes Marktgeschehen zu dem Bedarf, hierfür die Rechtmäßigkeit einer Getränkeverpackungsteuer in der Version des NABU-Vorschlages zum Beispiel zu nehmen. Das Gutachten wird daher den allgemeinen rechtlichen Grundlagen einer Ökologisierung des Steuersystems nachgehen, soweit sie in einem Zusammenhang mit dem NABU-Vorschlag stehen, und diese sodann jeweils auch direkt auf den NABU-Vorschlag beziehen.

1.2 Gang der Untersuchung

Um die Untersuchungen zum NABU-Vorschlag einer Getränkeverpackungsteuer und zu den davon berührten, aber darüber hinausgehenden Grundfragen gemeinsam und in einer der Rechtssystematik folgenden Gliederung umsetzen zu können, folgt der Aufbau des Gutachtens dem Aufbau der rechtlichen Rahmenbedingungen (Unionsrecht: Spezielles sekundäres Unionsrecht, allgemeines primäres Unionsrecht; Verfassungsrecht: Kompetenzen, Grundrechte, Anschlussfragen) und wird jeweils in einen allgemeinen Maßstabsteil, der auch für andere Steuern gilt (jeweils unter „Allgemeine Maßstäbe“) und die Folgerungen für eine Getränkeverpackungsteuer (jeweils unter „Folgerungen für die Getränkeverpackungsteuer“) untergliedert.

Auch die allgemeinen Maßstabsteile können selbstverständlich nicht alle Fragen aller denkbaren Umweltsteuerkonzepte abdecken. Da die Idee einer eigenständigen, von vornherein von dem umweltpolitischen Lenkungsziel geprägter („echter“ oder „unmittelbarer“) Umweltsteuer im Mittelpunkt steht, erfasst die Studie zwar auch durchaus viele, aber nicht alle Aspekte, die bei der Ökologisierung von Tatbeständen innerhalb von Ertragsteuern wie Einkommen-, Körperschaft- und Gewerbesteuer vorkommen würden.

2 Unionsrechtliche Grundlagen und Ausgestaltungsanforderungen

2.1 Sekundäres Unionsrecht

Die unterhalb der Unionsverträge (primäres Unionsrecht) angesiedelte sekundärrechtliche Regelungsebene des Unionsrechts, die unter anderem die Rechtsformen der Richtlinie und der Verordnung umfasst, ist für eine Prüfung der Rahmenbedingungen mitgliedstaatlicher Rechtsetzung praktisch an erster Stelle maßgebend, soweit sie eine abschließende Harmonisierung eines bestimmten Regelungsbereichs herstellt. Denn in diesem Fall ist das Sekundärrecht der bereichsspezifisch so beschlossene, konkretere Ausdruck der Gestaltung des Binnenmarkts und geht daher grundsätzlich dem Rückgriff auf die zwar höherrangigen, aber allgemeiner gefassten primärrechtlichen Binnenmarktfreiheiten vor (zu diesen sodann unter 2.2). Für eine Umweltsteuer kommen insbesondere mit der Steuer- (dazu 2.1.1) und der Umweltpolitik (dazu 2.1.2) zwei unionsrechtliche Politiken in Frage, aus deren Regelungsbereichen sich eine relevante Harmonisierung ergeben könnte.

2.1.1 Steuerpolitische Harmonisierung

2.1.1.1 Allgemeine Maßstäben

Die sekundärrechtliche Harmonisierung ist im Vergleich der direkten mit den – hier im Wesentlichen interessierenden – indirekten Steuern sehr unterschiedlich ausgeprägt.

Auf direkte Steuern wie die Einkommen-, Körperschaft- und Gewerbesteuer wirken bislang wenige, punktuelle Richtlinien ein. Bei der unionsrechtlichen Prüfung ihrer Ökologisierung führt dies in Verbindung mit der Beschränkung des Anwendungsbereichs von Art. 110 AEUV auf warenbezogene Abgaben dazu, dass sehr schnell der Zugriff auf die Maßstäbe der Binnenmarktfreiheiten erfolgt. In dem Fall, dass die Regelung die Wahrnehmung einer der Grundfreiheiten beschränkt, wird eine Rechtfertigung anhand zwingender Gründe des Gemeinwohls geprüft, zu denen auch der Umweltschutz gehört.

Verbrauchsabgaben gehören hingegen neben der Umsatzsteuer und den sonstigen indirekten Steuern zu der Gruppe von Steuern, für die Art. 113 AEUV eine besondere Harmonisierungskompetenz vorsieht. Von dieser kann die Union Gebrauch machen, soweit es für die Errichtung und das Funktionieren des Binnenmarkts und die Vermeidung von Wettbewerbsverzerrungen notwendig ist. Die darauf gestützten Harmonisierungsrichtlinien gehen unterschiedlich weit: Die Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie harmonisiert die weit überwiegenden Teile des Umsatzsteuerrechts abschließend. Die Verbrauchsteuerrichtlinie die darauf bezogenen, bereichsspezifischen Richtlinien harmonisieren die Energieerzeugnis-, Strom-, Tabak und Alkoholsteuern ebenfalls abschließend oder nahezu abschließend. Für weitere Steuern hält Art. 1 Abs. 3 der Verbrauchsteuerrichtlinie im Wesentlichen nur fest, dass die Mitgliedstaaten solche Steuern erheben dürfen. Diese anderen Steuern sind im Sinne des mitgliedstaatlichen Rechts auch oftmals Verbrauchsteuern, auch wenn dieser Begriff im sekundärrechtlichen Sinne nur für die in der Richtlinie harmonisierten Steuern verwendet wird.

Allerdings setzt Art. 1 Abs. 3 Satz 2 VerbrauchsteuerRL für diese nicht harmonisierten Fälle immerhin die sehr spezifische Vorgabe fest, dass die Erhebung solcher Steuern im grenzüberschreitenden Handelsverkehr zwischen Mitgliedstaaten keine mit dem Grenzübertritt verbundenen Formalitäten nach sich ziehen darf. Der Sinn dieser Vorgabe erschließt sich im Zusammenhang damit, dass derartige Steuern, wenn der grenzüberschreitende Verkehr für ihren Besteuerungsgegenstand eine gewisse Relevanz hat, üblicherweise dem im Welthandelsrecht bereits seit dem GATT 1947 favorisierten und von der EU in Art. 110 AEUV zu Grunde gelegten Bestimmungslandprinzip folgen: Sie werden in Exportfällen vom inländischen Fiskus erstattet und bei Importen im Bestimmungsland erhoben, um im Ergebnis das Steuerniveau des Bestimmungslandes nach dessen Bedürfnissen den Ausschlag geben zu lassen, während das Ursprungsland seine Exporte entlasten darf. Steuerliche Wettbewerbsverzerrungen im Bestimmungsland, die durch eine Nichtbelastung von Importen eintreten würden, werden vermieden. Für den Einsatz von Abgaben bei der wirtschaftspolitischen Steuerung des Außenhandels wird so im Idealfall nur noch das System der – innerhalb der EU ausgeschlossenen – Zölle, nicht das der Steuern verwendet.

Die Fairness des Bestimmungslandprinzips ist durch Gegenseitigkeit gegeben. Werden Importe hingegen steuerlich diskriminiert, so wird diese Basis verlassen. Die deshalb erforderliche Aufgabe, steuerliche Diskriminierungen zu verhindern, übernimmt im Primärrecht der Union Recht Art. 110 AEUV. Im Sekundärrecht wird sie in dem oben genannten Art. 1 Abs. 3 Satz 2 VerbrauchsteuerRL durch die strenge Vorgabe eines Formalitätenverbots beim Grenzübertritt konkretisiert.

2.1.1.2 Folgerungen für die Getränkeverpackungsteuer

Die Getränkeverpackungsteuer fällt nicht in einen sekundärrechtlich harmonisierten Bereich. Für sie verbleibt damit hier im Wesentlichen nur die Frage, durch welche Verfahrensweisen die Entlastung des Exports und die Belastung des Imports – die nicht zwingend, aber sinnvollerweise vorzusehen sind, um das Steuerniveau des im Inlands auf alle in den Handel gebrachten Waren zu erstrecken – in EU-Binnenverkehrsfällen so zu gewährleisten ist, dass es dem durch die Verbrauchsteuerrichtlinie festgelegten Verbot von Formalitäten beim Grenzübertritt gerecht wird. Hierzu bestehen bereits gefestigte unionsrechtliche Erfahrungen, die übernommen werden können. Als Beispiel für ein richtlinienkonformes Grenzausgleichsverfahren bei einer nicht-harmonisierten mitgliedstaatlichen Verbrauchsteuer wird für Deutschland insbesondere die Kaffeesteuer häufig angeführt. Die Regelung folgt im Wesentlichen dem System, das auch für die harmonisierten Verbrauchsteuern vorgesehen ist. Ihre Technik wäre auf ein Getränkeverpackungsteuergesetz sinn- und zweckentsprechend zu übertragen, um der unionsrechtlichen Anforderung gerecht zu werden.

2.1.2 Binnenmarkt- und umweltpolitische Harmonisierung

2.1.2.1 Allgemeine Maßstäbe

Harmonisierungsnormen für steuerliche Fragen können ferner von der Wahrnehmung nicht-steuerlicher Kompetenzen der Union herrühren, auch wenn es um die Beurteilung

von mitgliedstaatlichen Regelungen auf dem Gebiet des Steuer- und Abgabenrechts geht. Zwar sind primärrechtliche wie auch sekundärrechtliche Regelungen, die sich auf Steuern und Abgaben beziehen, in ihrem Anwendungsbereich jeweils vorrangig anzuwendende Spezialnormen. Es ist aber denkbar, dass eine mitgliedstaatliche Abgabe gleichzeitig einer verhaltenslenkenden Vorgabe, einer Marktregulierungsmaßnahme oder einer Zielsetzung zuwiderläuft, die von der Union beispielsweise auf umwelt- oder binnenmarktpolitischer Kompetenzgrundlage erlassen wurde, denn diesen Vorgaben können Mitgliedstaaten nicht bereits dadurch entgehen, dass sie in der Form von Steuern und anderen Abgaben handeln. Beim Erlass mitgliedstaatlicher Umweltsteuern ist daher die Vereinbarkeit nicht nur mit dem Steuer- und Abgaben-, sondern insbesondere auch mit dem Binnenmarkt- und Umweltrecht der Union zu prüfen.

Auch wenn eine solche sekundärrechtliche Harmonisierung vorliegt, ist der Spielraum für mitgliedstaatliche Regelungen in vielen Fällen gleichwohl groß, wenn sie Regelungen erlassen möchten, die ein *höheres* Umweltschutzniveau als die unionsrechtliche Regelung erreichen sollen. Durch die Zulässigkeit solcher sog. nationaler Schutzverstärkungen soll seitens der Union erreicht werden, dass ihre sekundärrechtlichen Harmonisierungserfolge nicht zugleich ein Abbremsen von umweltpolitischen Fortschritten in den Mitgliedstaaten auslösen. Voraussetzung bleibt aber jeweils – bei Unterschieden im Einzelnen – insbesondere, die nationalen Schutzverstärkungen so zu gestalten, dass sie dem Primärrecht, also insbesondere den Binnenmarktfreiheiten gerecht werden; vom etwaigen abschließenden Charakter einer vorliegenden Harmonisierungsrichtlinie wird damit eine Ausnahme gemacht. Diese Systematik ist sowohl bei EU-Rechtsakten zur Angleichung von Rechtsvorschriften im Binnenmarkt, die auf der Grundlage von Art. 114 AEUV getroffen wurden, als auch bei Rechtsakten zur Verwirklichung des Umweltschutzes auf der Grundlage von Art. 191-193 AEUV anzutreffen.

Schutzverstärkungsklauseln werden oftmals auch nationale Umweltsteuern abdecken können. Möglich sind dazu zum einen ausdrückliche Schutzklauseln im Sekundärrecht selbst, die eine Öffnung für weitergehende Vorschriften der Mitgliedstaaten ermöglichen (Art. 114 Abs. 10; Art. 191 Abs. 2 UAbs. 2 AEUV). Ohne solche Klauseln ist die Schutzverstärkungsoption unter unterschiedlichen Voraussetzungen gegeben: Bei Binnenmarktregelungen nach Art. 114 AEUV sind die Voraussetzungen in Art. 114 Abs. 4 und 5 AEUV konsequenterweise enger als es nach Art. 193 AEUV gegenüber dem eigentlichen Umweltrecht der Union der Fall ist. Das sekundäre Umweltrecht der Union darf demnach nach Art. 193 AEUV auch ohne besondere Spezifizierung des Grundes vom Mitgliedstaat verstärkt werden, solange das Primärrecht eingehalten wird. Will der Mitgliedstaat zwecks höheren Umweltschutzniveaus von einer allgemeinen Binnenmarktharmonisierung abweichen, so muss er dagegen nach Art. 114 Abs. 4 und 5 AEUV entweder die Unausweichlichkeit der Aufrechterhaltung seiner bisherigen Regelungen oder, bei neuen Regelungen, einen erst neu aufgetretenen Regelungsanlass belegen.

2.1.2.2 Folgerungen für die Getränkeverpackungssteuer

Die spezielle sekundärrechtliche Vorgabe für das Verpackungsrecht ist die Verpackungsrichtlinie. Diese ist zwar bei ihrem Erlass nicht auf die Umweltkompetenz, son-

dern auf die allgemeine Binnenmarktkompetenz des Art. 100a EG, des heutigen Art. 114 AEUV, gestützt worden, was vergleichsweise engere Voraussetzungen für eine primärrechtlich begründete Schutzverstärkungsoption nach sich zieht. Jedoch enthält die Richtlinie in ihrem Art. 15 unter der Überschrift „Marktwirtschaftliche Instrumente“ selbst eine Klausel, derzufolge sich die Auseinandersetzung mit der genauen Reichweite des abschließenden Charakters der Richtlinie mit Blick auf schutzverstärkende Umweltabgaben weitgehend erübrigt. Wenn der Rat keine (einschlägigen) Maßnahmen trifft, können die Mitgliedstaaten demnach „in Übereinstimmung mit den Grundsätzen der Umweltpolitik der Gemeinschaft, unter anderem dem Verursacherprinzip, und unter Einhaltung der sich aus dem Vertrag ergebenden Verpflichtungen ihrerseits Maßnahmen zur Verwirklichung dieser Ziele erlassen.“ In den Erwägungsgründen der Richtlinie wird zudem ausgeführt, dass es zur Erleichterung der Verwirklichung der Ziele der Richtlinie erforderlich sein könne, dass die Mitgliedstaaten auf vertragsgemäße marktwirtschaftliche Instrumente zurückgreifen, um neue Formen des Protektionismus zu vermeiden.

Daraufhin bewertet auch die Kommission Abgabeninstrumente grundsätzlich positiv und eher günstiger als zum Beispiel eine Pfandregelung. Steuern seien zwar auch nicht von vornherein binnenmarktneutral und müssten entsprechend ausgestaltet werden, aber die Kommission weist ausdrücklich darauf hin, dass die Mitgliedstaaten nationale steuerbasierte Systeme als eine Form derartiger marktwirtschaftlicher Instrumente und als alternative Möglichkeit in Betracht ziehen können, um zugunsten nachhaltiger Verpackungen steuernd einzugreifen.

Die Anforderungen, die eine nationale Verpackungsteuer wahren muss, bestehen also in der Wahrung (1) der Grundsätze der Umweltpolitik der Union, (2) des Verursacherprinzips, (3) der Unionsverträge und (4) der Ziele der Verpackungsrichtlinie. (1) und (2) erfüllt die Getränkeverpackungsteuer unproblematisch, (3) wird sogleich unter 2.2 ausführlich behandelt. Was den verbleibenden Punkt der Vereinbarkeit mit den Zielen der Richtlinie (4) angeht, so ist zu bemerken, dass die Verpackungsrichtlinie nach ihrem Art. 1 Abs. 2 die Vermeidung von Abfällen an der Spitze der Zielhierarchie sieht und dass dies nach den Erwägungsgründen der Richtlinie nicht nur qualitativ, sondern vor allem quantitativ gemeint ist. Die Wiederverwendung von Verpackungen und die Verwertung werden ohne weitere Hierarchisierung als zweitbeste Möglichkeiten genannt, also die Verwertung nicht bevorzugt. Zugleich besagt Artikel 5 der Richtlinie, dass die Mitgliedstaaten umweltfreundliche Wiederverwendungssysteme fördern dürfen. Eine mitgliedstaatliche Verpackungsteuer entspricht daraufhin auch dann den Zielen der Richtlinie, wenn sie – wie die Getränkeverpackungsteuer nach dem NABU-Vorschlag – der Vermeidung und der Wiederverwendung von Verpackungen stärker dient als der Verwertung von Verpackungsabfällen.

2.2 Primäres Unionsrecht

2.2.1 Übersicht

Als primärrechtliche Maßstäbe kommen zuerst das zu den vertraglichen Bestimmungen über die Wettbewerbs- und Steuerpolitik gehörende, besondere Diskriminierungs- und

Protektionsverbot für inländische Abgaben auf Waren nach Art. 110 Abs. 1 und 2 AEUV sowie das systematisch zur Warenverkehrsfreiheit gehörende Verbot der Erhebung von Zöllen und von Abgaben zollgleicher Wirkung nach Art. 28 AEUV in Frage. Beide Regelungen sind nach ständiger Rechtsprechung des EuGH nicht kumulativ anwendbar, sondern es greift nur die eine oder die andere ein (dazu unter 2.2.2).

Teils subsidiär, teils ergänzend zu beachten ist das ebenfalls der Gewährleistung der Warenverkehrsfreiheit zuzurechnende allgemeine Verbot von Maßnahmen, deren Wirkung mengenmäßigen Einfuhrbeschränkungen gleicht, nach Art. 34 AEUV (dazu unter 2.2.3).

Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union, AEUV

Dritter Teil – Die internen Politiken und Maßnahmen der Union

Titel II – Der freie Warenverkehr

Artikel 28

(1) Die Union umfasst eine Zollunion, die sich auf den gesamten Warenaustausch erstreckt; sie umfasst das Verbot, zwischen den Mitgliedstaaten Ein- und Ausfuhrzölle und Abgaben gleicher Wirkung zu erheben, sowie die Einführung eines Gemeinsamen Zolltarifs gegenüber dritten Ländern.

Kapitel 3 – Verbot von mengenmäßigen Beschränkungen zwischen den Mitgliedstaaten

Artikel 34

Mengenmäßige Einfuhrbeschränkungen sowie alle Maßnahmen gleicher Wirkung sind zwischen den Mitgliedstaaten verboten.

Artikel 36

Die Bestimmungen der Artikel 34 und 35 stehen Einfuhr-, Ausfuhr- und Durchfuhrverboten oder -beschränkungen nicht entgegen, die aus Gründen der öffentlichen Sittlichkeit, Ordnung und Sicherheit, zum Schutze der Gesundheit und des Lebens von Menschen, Tieren oder Pflanzen, des nationalen Kulturguts von künstlerischem, geschichtlichem oder archäologischem Wert oder des gewerblichen und kommerziellen Eigentums gerechtfertigt sind. Diese Verbote oder Beschränkungen dürfen jedoch weder ein Mittel zur willkürlichen Diskriminierung noch eine verschleierte Beschränkung des Handels zwischen den Mitgliedstaaten darstellen.

Titel VII – Gemeinsame Regeln betreffend Wettbewerb, Steuerfragen und Angleichung der Rechtsvorschriften

Kapitel 2 – Steuerliche Vorschriften

Art. 110

(1) Die Mitgliedstaaten erheben auf Waren aus anderen Mitgliedstaaten weder unmittelbar noch mittelbar höhere inländische Abgaben gleich welcher Art, als gleichartige inländische Waren unmittelbar oder mittelbar zu tragen haben.

(2) Die Mitgliedstaaten erheben auf Waren aus anderen Mitgliedstaaten keine inländischen Abgaben, die geeignet sind, andere Produktionen mittelbar zu schützen.

2.2.2 Spezielles Diskriminierungs- und Protektionsverbot für warenbezogene inländische Abgaben, Art. 110 AEUV

2.2.2.1 Allgemeine Maßstäbe

2.2.2.1.1 Waren- oder produktbezogene Abgaben in Abgrenzung zu Produktions- oder Faktorabgaben sowie zollgleichen Abgaben

Eine zollgleiche Wirkung, die zur Anwendung von Art. 28 AEUV führen würde, kann beispielsweise eine materialabhängige Produktsteuer auch mit Umweltbezug nur höchst ausnahmsweise haben, da sie nicht an der Herkunft der Produkte anknüpft.

Dagegen trifft der Begriff der warenbezogenen Abgaben im Sinne von Art. 110 AEUV zu. Zwar kann die Bemessung der Steuer anhand eines Produktionsstoffs auch auf eine faktor- oder produktbezogene anstelle einer warenbezogenen Abgabe hindeuten. Wenn die Steuer aber nicht anhand des allgemeinen Einsatzes des Materials bei der Produktion, sondern anhand der in der Ware am Ende enthaltenen Menge bemessen wird, ist sie produkt- und nicht produktionsbezogen. Hat das Produkt die Eigenschaft eines Handelsgegenstands, also einer Ware, ist auch der Warenbezug gegeben.

Eine Anknüpfung des Steuersatzes an der bei der Produktion des eingesetzten Materials entstehenden Emissionslast ändert daran nichts. Anders läge es bei einer unmittelbaren Emissionsbesteuerung; sie würde daher nicht unter Art. 110 AEUV fallen, was angesichts von dessen auf die zwischenstaatliche Wettbewerbsneutralität im Binnenmarkt beschränktem Zweck folgerichtig ist.

2.2.2.1.2 Gleichartigkeit der Waren im Sinne von Art. 110 Abs. 1 AEUV

Das Diskriminierungsverbot des Art. 110 Abs. 1 AEUV betrifft die steuerliche Inlandsbelastung von jeweils gleichartigen aus- und inländischen Waren. Die Gleichartigkeit wird dabei gattungsmäßig anhand der typischen Verwendungseigenschaften der Ware aus der Sicht des Warenempfängers bemessen. Sind diese gleich oder gleichartig, ist die Ware ebenfalls gleichartig. Dabei kann die Unterschiedlichkeit von Materialien gleichwohl eine Rolle spielen, aber nicht allein ausschlaggebend sein. Verpackungen mit im Wesentlichen gleichen Nutzungsfunktionen, aber aus unterschiedlichen Materialien oder in unterschiedlicher Qualität, sind daher gleichartig in diesem Sinne, denn der Begriff ist weniger formal als vielmehr funktional im Blick auf die angestrebte Gleichheit im Wettbewerb zu verstehen.

2.2.2.1.3 Eingriff durch unmittelbare oder mittelbare Diskriminierung oder durch Beschränkung bei Art. 110 Abs. 1 AEUV

Während Art. 110 Abs. 1 AEUV dem Wortlaut nach ferner eine unmittelbare oder mittelbare Diskriminierung ausländischer Waren verlangt, geht die Rechtsprechung zunehmend in die Richtung, wie bei der Warenverkehrsfreiheit nicht-diskriminierende Beschränkungen ebenfalls hierzu zu rechnen, wobei zur Begründung darauf Bezug genommen wird, dass Art. 110 AEUV in seiner Funktion mit der Warenverkehrsfreiheit zusammenwirkt.

Eine mittelbare Diskriminierung, jedenfalls aber ein beschränkendes Handelshemmnis in diesem Sinne ist anzunehmen, wenn zwischen gleichartigen Waren zwar nicht unter Anknüpfung an ihre Herkunft, aber unter Anknüpfung an eine andere Eigenschaft unterschieden wird, die solche Waren in einem anderen Mitgliedstaat typischerweise nicht in derselben Weise aufweisen wie in der inländischen Produktion, sei es beispielsweise wegen abweichender rechtlicher Regelungen, der Marktüblichkeit, der anders gearteten Produktionsverhältnisse, der unterschiedlichen Rohstoffpreise oder aus anderen Gründen. Eine Rechtfertigungsebene, etwa für Gründe des Allgemeinwohls, sieht der strikt gefasste Art. 110 AEUV aber nicht vor, so dass diese Wettbewerbshemmnisse damit gleichzeitig auch schon unionsrechtswidrig wären; diese scharfe Konsequenz wird allerdings durch eine funktionsgerechte, tatbestandseinschränkende Auslegung durch den EuGH vermieden (dazu unter 2.2.2.1.5).

2.2.2.1.4 Das Protektionsverbot des Art. 110 Abs. 2 AEUV im Verhältnis zu Art. 110 Abs. 1 AEUV

Da Art. 110 Abs. 2 AEUV mit dem allgemeinen Verbot, Abgaben mit mittelbarer oder – erst Recht – unmittelbarer protektionistischer Wirkung zulasten von Waren aus anderen Mitgliedstaaten zu erheben, eine allgemeine Auffangregelung zu dem spezielleren Absatz 1 enthält und zudem dieselbe Rechtsfolge hat, ist in der Rechtsprechung eine Konvergenz in der Anwendung der beiden Absätze zu beobachten. Teils werden Entscheidung direkt auf Absatz 2 gestützt, obwohl auch Absatz 1 in Frage gekommen wäre. In Absatz 2 fällt die oftmals schwierige Auslegung des Begriffs der gleichartigen Waren weg und es bedarf stattdessen lediglich der Feststellung, ob Waren ungleich behandelt werden, die im Hinblick auf eine oder mehrere ihrer Verwendungsmöglichkeiten mit ähnlichen Inlandserzeugnissen teilweise, mittelbar oder auch nur potenziell konkurrieren. Infolge der weiten und ebenfalls wettbewerbsorientierten Auslegung der Gleichartigkeit in Absatz 1 sind viele Fälle von beiden Absätzen erfasst. In Absatz 2 wird indes noch deutlicher als in Absatz 1, dass die Regelung auch die Chance des Hinzutretens von Alternativangeboten zum inländischen Markt schützen will, also auch den Substitutionswettbewerb zwischen unterschiedlich gestalteten Produkten mit derselben Verwendung betrifft. Demgemäß ist auch nicht erforderlich, dass ein konkretes Wettbewerbsverhältnis schon besteht, sondern es genügt, dass dieser Wettbewerb entstünde, wenn der Marktzutritt durch Einfuhr erfolgen würde. Auch bei Art. 110 Abs. 2 gibt es keine ausdrücklich vorgesehene Rechtfertigungsmöglichkeit, wenn ein Eingriff mit einer solchen Schutzwirkung vorliegt, jedoch gilt ebenfalls die im nächsten Punkt zu erörternde, einschränkende Auslegung.

2.2.2.1.5 Zulässige Differenzierungen anhand objektiver und zweckentsprechender Kriterien als Folge einer funktionsgerechten Auslegung von Art. 110 AEUV

Wohl auch, um den Automatismus von Eingriff und strikter Rechtsfolge zu vermeiden, legt der EuGH bereits die Tatbestände einschränkend aus, indem er auf den Zweck der Norm und dessen Grenzen zurückgreift. Der Zweck des Art. 110 AEUV ist es, Wettbewerbsgleichheit zu schaffen. Nicht zu den Zwecken gehört es, die mitgliedstaatlichen Gesetzgeber prinzipiell daran zu hindern, im Rahmen ihrer Steuergesetzgebung neben

fiskalischen auch politische Zielsetzungen zu verfolgen, insbesondere auch verhaltenslenkende Steueranreize zu setzen. Zum Hintergrund der Rechtsprechung gehört auch, dass eine Harmonisierung in den mitgliedstaatlichen Steuersystemen verwendeten Bemessungsgrundlagen bisher weitgehend fehlt und Art. 110 AEUV in Anbetracht seiner oben genannten Ableitung aus der Warenverkehrsfreiheit nicht als Hilfsmittel gedacht ist, um diese potentiell auf Art. 113 AEUV zu stützende Harmonisierung herzustellen.

Demzufolge fehlt es nach der Rechtsprechung an einem Eingriff, wenn Waren anhand ausschließlich objektiver Kriterien unterschieden werden, die ihrerseits auf ausländische und inländische Waren gleichermaßen angewendet werden und bei denen ausgeschlossen ist, dass sie auf den Schutz der inländischen Produktion gerichtet sind, sondern die vielmehr legitimen wirtschafts-, fiskal-, sozial- oder umweltpolitischen Erwägungen folgen. Wahrt eine steuerliche Differenzierung diesen Rahmen, dann wird sie auch dann nicht unzulässig, wenn eingeführte Waren durchschnittlich oder in vielen Fällen de facto höhere Abgaben auslösen, weil sie weniger begünstigte Eigenschaften aufweisen. Der Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers wächst zudem mit der Verschiedenheit der Waren und der daraus resultierenden Verdünnung der Konkurrenzsituation. Nach dieser bleiben hingegen insbesondere Vergünstigungstatbestände unzulässig, die bei angemessenem Aufwand praktisch nur von nationalen Erzeugern erfüllt werden können; auch dürfen höhere Abgabensätze weiterhin nicht von Merkmalen abhängig sein, die allein auf landesfremde Produkte zutreffen können. Die differenzierende Besteuerung muss ferner zur Erreichung eines europarechtlich verankerten Zieles geeignet, erforderlich und angemessen sein.

Umweltschutz ist als Unionsziel anerkannt; die Ziele und Erfordernisse des Umweltschutzes können daher auch steuerliche Differenzierungen rechtfertigen (z.B. Benzineinsparung, Wiederverwertbarkeit von Stoffen, Verlagerung des Verkehrs von der Straße auf Schienen, Umweltverträglichkeit der zur Stromerzeugung angewandten Verfahren). *Objektiv* sind die Anknüpfungskriterien, wenn sie sich aus dem Ziel ergeben und nicht an den Ursprung der Waren anknüpfen, also etwa wenn sie an die verwendeten Ausgangsstoffe oder das Herstellungsverfahren oder die Betriebsgröße anknüpfen. Hiernach ist eine Differenzierung aus Umweltschutzgründen also zulässig, solange sie nicht, ob gewollt oder ungewollt, wie ein Mittel wirkt, ausländische Erzeugnisse zu diskriminieren und inländische Produkte zu bevorzugen. Bei der Verhältnismäßigkeitsprüfung kommt es nicht zu einer echten Inhaltskontrolle des nationalen Steueranspruchs, sondern lediglich zur Prüfung einer folgerichtigen Ausgestaltung des nationalen Steuersystems. Beispielsweise als zulässig anerkannt ist hiernach die Befreiung umweltfreundlicher Verpackungsmaterialien von einer Verpackungsabgabe im Beispiel kompostierbarer Materialien. Dies gilt auch für die Befreiung regenerativer Energiequellen von Energiesteuern. Dem steht es zum Beispiel nicht entgegen, wenn der Anteil dieser Energien im besteuerten Staat höher ist als ihr Anteil an der importierten Energie bzw. den importierten Energieträgern, da der legitime Zweck einer derartigen Abgabe gerade die Steuerung dieses Anteils zumindest im Inland ist.

Auch Praktikabilitätserwägungen könnten theoretisch Differenzierungskriterien sein, sind aber angesichts der grundsätzlichen unionsrechtlichen Forderung nach der Freiheit von

rein bürokratisch begründeten Hemmnissen nur sehr eingeschränkt anerkennungsfähig. Beispielsweise können höhere Sätze für Einfuhren bei Umweltabgaben, die in Abhängigkeit von den bei der Produktion verwendeten Ausgangsstoffen oder, bei Elektrizität, dem physikalischen Wirkungsgrad bei der Stromerzeugung bemessen werden sollen, nicht damit begründet werden, dass die für die Bemessung notwendigen Daten für Importprodukte schwieriger zu ermitteln sind.

Eine unzulässige Art der Differenzierung läge auch vor, wenn die Abgabenbelastung offensichtlich ungeeignet ist, zur Erreichung des dafür vorgegebenen Politikziel beizutragen.

2.2.2.1.6 Auswirkungen eines Unionsrechtsverstößes

Ein Verstoß einer inländischen Abgabe gegen diese Vorgaben des Unionsrechts würde zwar nur Importe betreffen und diese folglich von der Steuer befreien. Praktisch würde dies gleichwohl auch die Steuer insgesamt in Frage stellen, denn zwar wäre eine Belastung nur der inländischen Fälle (Inländerdiskriminierung) nach überwiegender Auffassung in Deutschland verfassungsrechtlich nicht ausgeschlossen, bedeutete aber Wettbewerbsnachteile für Inlandserzeugnisse und wäre daher politisch schwerlich haltbar. Zudem müssten auch Re-Importe ebenso wie Importe freigestellt werden, was je nach den steuerlichen Verhältnissen im Ausland beachtliche „Schlupflöcher“ schaffen könnte.

2.2.2.2 Folgerungen für die Getränkeverpackungsteuer

2.2.2.2.1 Steuerliches Handelshemmnis

Ein einschlägiges Handelshemmnis kann durch eine Getränkeverpackungsteuer grundsätzlich entstehen. Wenn beispielsweise – um fiktive Beispiele zu nennen – in einem anderen Mitgliedstaat typischerweise mangels Materialverfügbarkeit oder Nachfrage normalerweise keine PET-Flaschen mit Sekundärrohstoffanteil hergestellt werden, Flaschen in Mehrwegqualität ungebräuchlich sind oder an normativen Vorgaben scheitern, kein Glas für Wasserflaschen verwendet oder mangels Nachfrage keine besonders materialsparenden Getränkedosen hergestellt würden, wäre eine steuerliche Bevorzugung dieser Produkte grundsätzlich eine mittelbare Diskriminierung oder ein sonstiges Handelshemmnis in Bezug auf Waren, die gleichartig sind oder als ähnliche Produkte im Wettbewerb miteinander stehen.

Der EuGH prüft zwar, ob es von vornherein Preisunterschiede zwischen den Waren von solchem Ausmaß gibt, dass eine unterschiedliche Behandlung das Verbraucherverhalten nicht beeinflusst und daraufhin auch *nicht* den Warenverkehr beeinträchtigt. Bezieht man dies auf die eingeführten Getränke, so kann dies vorkommen, beispielsweise im Vergleich von Wein in Glasflaschen mit Bier in Dosen. Allerdings bestehen auch Felder, in denen Getränke gleicher Preislage in unterschiedlichen Verpackungen konkurrieren. Der EuGH erörtert jedoch auch die empirischen Daten über die Umsatzentwicklung, soweit sie im Entscheidungszeitpunkt vorliegen: Lässt sich faktisch keine Auswirkung der Regelung auf den Importanteil sehen, so spricht dies dagegen, dass die inländische Abgabe eine Schutzwirkung zugunsten inländischer Produkte hat.

2.2.2.2 Objektive Umweltkriterien

Nachdem jedenfalls nicht auszuschließen ist, dass die Getränkeverpackungsteuer grundsätzlich den freien Warenverkehr tatsächlich oder potentiell erschwert, ist für die Vereinbarkeit mit Art. 110 AEUV ausschlaggebend, dass die Differenzierung anhand objektiver, herkunftsunabhängiger Kriterien erfolgt, die in verhältnismäßiger Weise ausschließlich dem Umweltschutzziel dienen. Für das Verpackungsrecht hat die Kommission hierzu mitgeteilt, dass sie Unterscheidungen nach der Art des Materials und dessen Umweltauswirkungen oder nach dem Produktionsprozess grundsätzlich als möglich ansieht. Dies ist bei dem NABU-Vorschlag der Fall: Die Unterscheidungen anhand des Materials und der Umweltindikator der CO₂-Intensität des Materials sind objektive, sachliche und herkunftsunabhängige Kriterien; eine Geeignetheit zur Erzielung einer Reduktion des CO₂-Ausstoßes und des Materialverbrauchs ist ebenfalls gegeben (näher noch unter 3.). Möglicherweise sind zwar die bevorzugten Materialien, insbesondere auch die Sekundärrohstoffe, nicht in jedem Mitgliedstaat in ähnlicher Weise und Menge am Markt verfügbar, indes dürfen ausländische Erzeuger, wenn es sich um objektive Umweltschutzkriterien handelt, grundsätzlich auch darauf verwiesen werden, dass sie sich ihrerseits im gesamten Binnenmarkt eindecken können.

2.2.2.3 Unterscheidung Einweg/Mehrweg

Alternativ könnte ein Regelungsansatz erwogen werden, der direkt an die Unterscheidung Einweg/Mehrweg anknüpfen würde. Da ausländische Anbieter sowohl wegen der Gewohnheiten mancher ihrer Heimatmärkte als auch wegen der Transportkosten typischerweise häufiger Einweg für den grenzüberschreitenden Handel nutzen dürften, träte eine mittelbare Diskriminierungswirkung von durchaus gravierendem Gewicht ein. Es stellte sich dann zwar die Frage, ob die Entfernungen im Binnenmarkt objektive Unterschiede sind, die schon die Gleichartigkeit der Ware in Frage stellen. Wegen des mangelnden Warenbezugs des Herstellungsortes ist das aber nicht der Fall. Auch könnte es an der Gleichartigkeit im Verhältnis Einweg/Mehrweg wegen der unterschiedlichen Verwendungsweise der Verpackung fehlen. Dagegen spricht allerdings, dass sich diese Unterschiedlichkeit im Wesentlichen auf der Produzentenseite auswirkt und gerade nicht bei der Verwendung durch den Konsumenten liegt, der beide Arten von Flaschen gleichermaßen leert und – zumal in einem Staat mit Pfandpflicht – zurückbringt. Hinzu kommt, dass ein Wettbewerbsverhältnis zwischen Einweg und Mehrweg als sich wechselseitig ersetzenden Konsumalternativen bei identischen Getränken besteht, was für das Eingreifen des Diskriminierungsverbots spricht. Dieses ist gerade auch darauf gerichtet, dass Produkte, die am inländischen Markt bisher nicht üblich sind, abschottungsfrei eine Marktchance erhalten.

Für die Unionsrechtskonformität müsste daher, da eine Diskriminierung vorliegt, die Verhältnismäßigkeit der Ungleichbehandlung zu Umweltschutzzwecken belegt werden. Zur Rechtfertigung einer Rücknahme- und Pfandpflicht nur bei Einwegverpackungen genügen schon die Ziele der Sortenreinheit und der Verringerung der wilden Abfallentledigung. Für eine nicht abwendbare Steuer hingegen müsste der Ressourcenverbrauchsvergleich Einweg/Mehrweg herangezogen werden. Die höhere Umweltfreundlichkeit ist indes entlang einer generellen Grenze Einweg/Mehrweg mittels Ökobilanzen

wohl nicht herkunftsunabhängig zu belegen, weil diese Bilanzen zwangsläufig stark verallgemeinern müssen und daher eine beachtliche Zahl von Einzelfällen in der konkreten Ökobilanz von der allgemeinen Ökobilanz der Systeme abweichen. Es bliebe somit allein die Rechtfertigung anhand des Umstands, dass jedenfalls der reine Materialverbrauch durch die bei Mehrweg gegebene Möglichkeit und tatsächliche Wahrscheinlichkeit der Wiederverwendung mit sehr großer Wahrscheinlichkeit geringer ist als bei der Verwertung einer Einwegverpackung. Auf diesen Umstand ließe sich ein ausdrücklicher Mehrweg-Bonus daher letztlich unionsrechtlich durchaus stützen. Im Rahmen der Getränkeverpackungsteuer nach dem NABU-Vorschlag kommt eine solche Regelung aber praktisch kaum in Betracht, da sich der Vorteil für Mehrweg schon aus der Grundsystematik ergibt und ein weiterer Bonus somit als Doppelregelung darstellen würde.

2.2.2.2.4 Unterscheidungen nach dem Inhalt

Zu erwägen sind schließlich auch Differenzierungen nach dem Inhalt der Verpackung, etwa um zahlenmäßig als überschaubar geltende Sonderbereiche von der Steuer auszunehmen, wie es derzeit nach der Verpackungsverordnung hinsichtlich der Pfandpflicht geschieht. Bei einer Steuer ist dies jedoch nach den hier beschriebenen Anforderungen mindestens dann unionsrechtlich ausgeschlossen, wenn es sich um Getränke handelt, die mit besteuerten Fällen im Wettbewerb stehen (was zum Beispiel bei Saft in PET ohne Steuer mit Limonade in PET mit Steuer durchaus der Fall sein dürfte), daher gleichzeitig sind. Die für die Zulässigkeit einer Differenzierung dann ausschlaggebenden Umwelteigenschaften des Materials hängen nicht davon ab, womit der Behälter befüllt ist, so dass es dann an der Schlüssigkeit der Differenzierungskriterien fehlt; es würde im Effekt der inländische Saftmarkt gegen konkurrierende ausländische Limonade geschützt. Die Bereichsausnahmen wegen vergleichsweise geringer Mengenbeiträge zum Verwertungssystem, die die Verpackungsverordnung derzeit hinsichtlich der Pfand- und Rücknahmepflicht für bestimmte Getränkesektoren wie etwa Wein und Fruchtsäfte etc. vorsieht, wären daher nicht auf ein Steuersystem übertragbar. Die Kommission hat sich dementsprechend zu hieran anknüpfenden Regelungen auch bereits kritisch geäußert. Wollte der Gesetzgeber in Teilen des Getränkemarkts (z.B. Wein, Spezialbrände, Regionalprodukte) aus wirtschafts-, landwirtschafts-, umwelt- oder kulturpolitischen Gründen abweichende Förderregelungen treffen, so wäre dies als Beihilfe genehmigungsbedürftig; eine Beihilfe kann dabei auch in der Form durch Steuerentlastungen erfolgen.

2.2.3 Das Verbot von mengenmäßigen Einfuhrbeschränkungen und Maßnahmen gleicher Wirkung

2.2.3.1 Allgemeine Maßstäbe

2.2.3.1.1 Grundlagen

Art. 34 AEUV verbietet es, ebenfalls zur Gewährleistung der Freiheit des Warenverkehrs, Einfuhren der Menge nach zu beschränken oder andere Maßnahmen zu treffen, die zwar nicht mengenmäßig bestimmt sind, aber wie eine mengenmäßige Beschränkung wirken („Maßnahmen gleicher Wirkung“). Bei diesem grundsätzlichen Verbot ist die Möglichkeit vorgesehen, Eingriffe aus den in Art. 36 AEUV genannten, eng gefassten

Gemeinwohlgründen sowie, nach der Rechtsprechung, auch aus anderen, in Art. 36 AEUV nicht genannten „zwingenden Gründen des Gemeinwohls“, darunter auch des Umweltschutzes, zu rechtfertigen, wenn der Eingriff zur Verwirklichung der Gemeinwohlziele geeignet, erforderlich und in der Abwägung angemessen ist.

2.2.3.1.2 Unanwendbarkeit auf Abgabewirkungen

Soweit es um Beeinträchtigungen des freien Warenverkehrs durch abgabenrechtliche Maßnahmen geht, sind die die Art. 28, 30, 110 AEUV als speziellere Normen jedoch vorrangig gegenüber Art. 34 AEUV und regeln die Zulässigkeit oder Unzulässigkeit der Maßnahmen abschließend. Da Art. 34 AEUV also den Art. 110 AEUV *insoweit* nicht ergänzt, kann aus ihm nicht die Unionsrechtswidrigkeit einer mitgliedstaatlichen Maßnahme folgen, die mit Art. 110 AEUV vereinbar ist.

2.2.3.1.3 Anwendbarkeit auf Verfahrens-, Form- und sonstige Nebenanforderungen

Das Spezialitätsverhältnis betrifft indes nur die spezifische Abgabewirkung, also die Auswirkungen der finanziellen Belastung. Sind hingegen mit der Abgabenerhebung auch Verwaltungsmodalitäten verbunden, die zu einer Behinderung des freien Warenverkehrs führen, so ist Art. 34 AEUV auf diese anwendbar.

Der daraufhin anwendbare Begriff der Maßnahmen gleicher Wirkung wie mengenmäßige Einfuhrbeschränkungen ist weit gefasst und umfasst alle mitgliedstaatlichen Maßnahmen, die den freien Warenverkehr unmittelbar oder auch nur mittelbar, tatsächlich oder auch nur potentiell beeinträchtigen können. Der Begriff erstreckt sich ferner nicht nur auf Maßnahmen, die unmittelbar oder mittelbar eine Ungleichbehandlung von in- und ausländischen Waren ausmachen (unmittelbare oder mittelbare Diskriminierungen), sondern auch auf solche, die zwar unterschiedslos für Waren aus allen Herkunftsländern wirken, aber dennoch ein Handelshemmnis bewirken (nicht-diskriminierende Beschränkungen).

Art. 34 AEUV ist daraufhin auch im Zusammenhang mit Umweltabgaben anzuwenden, wenn die Abgabe von bestimmten Bedingungen oder Faktoren abhängig gemacht wird, die von der Anwendung des Abgabensystems losgelöst sind, insbesondere wenn etwa wegen oder neben der Abgabenerhebung eine bestimmte Kennzeichnung oder Aufmachung der Produkte erforderlich gemacht wird.

Auch kann die Abwicklung der Abgabenerhebung Formalitäten erfordern, die eigenständige, über die Abgabe selbst hinausgehende Handelshemmnisse auslösen und auch von einem dem Art. 1 Abs. 3 der Verbrauchsteuerrichtlinie entsprechenden Verfahren nicht ausgeschlossen werden: Denn soweit es lediglich um die Abwicklung eines Grenzausgleichs im Sinne des Bestimmungslandprinzips geht, wird dies bei Verbrauchsteuern zwar im wichtigsten Punkt bereits durch die speziellere Verbrauchsteuerrichtlinie geregelt, der Grenzformalitäten ausschließt. Es sind aber zusätzliche verfahrensmäßige und formale Erfordernisse denkbar, die je nach ihrer Gestaltung als Handelshemmnisse angesehen werden können.

Darauf ist insbesondere hinsichtlich der Beibringung von Nachweisen über die für die Besteuerung maßgeblichen Eigenschaften des Produkts zu achten. Die Führung solcher

Nachweise ist zwar als Erfordernis der Abgabenerhebung nicht unionsrechtlich ausgeschlossen, muss aber im Detail insbesondere so ausgestaltet sein, dass sie nicht zu einer unangemessenen rechtlichen oder faktischen Benachteiligung oder Belastung von Einfuhrlieferungen führt, etwa indem Nachweise verlangt würden, die von Einfuhren praktisch nicht oder nur unter unverhältnismäßigem Aufwand beizubringen sind.

2.2.3.1.4 Anwendbarkeit bei prohibitiven Wirkungen: Erdrosselung der Einfuhr

2.2.3.1.4.1 Grundlagen

Schließlich kommt eine Anwendung von Art. 34 AEUV ausnahmsweise auch auf die finanzielle Wirkung einer Abgabe in Frage, wenn eine Wirkung zwar im Ergebnis nicht unter die Verbote von Zölle oder zollgleichen Abgaben (Art. 28 AEUV) oder diskriminierender inländischer Abgaben (Art. 110 AEUV) fallen, die Abgabe aber im Verhältnis zum Gewinnpotential so hoch ist, dass sie de facto in ein Verbot der Einfuhr umschlägt. In dem Fall wirken Abgaben wie Ein- oder Ausfuhrverbote, so dass es zu einer finanziellen Belastung der Ware nicht mehr kommt und die abgabenbezogenen Vorgaben somit nicht eingreifen; Art. 34 AEUV bleibt also anwendbar. Dies ist die unionsrechtliche Variante eines Erdrosselungsverbots.

2.2.3.1.4.2 Prüfung und Nachweis einer einfuhrverbotsgleichen Wirkung

Nicht ganz unproblematisch zu bestimmen ist, welches der Bezugskreis ist, anhand dessen die einfuhrverbotsgleiche Wirkung unionsrechtlich festzumachen ist.

Da es bei den Maßnahmen um generell-abstrakte, nicht einzelfallbezogene Regelungen geht und eine Veränderung der Wettbewerbsverhältnisse im Vergleich von umweltfreundlichen und weniger umweltfreundlichen Produkten unter den oben ausgeführten Voraussetzungen grundsätzlich unionsrechtlich akzeptiert wird, genügt es für das Umschlagen in eine prohibitive Wirkung nicht, wenn einzelne Unternehmen aufgrund ihrer individuellen Verhältnisse nicht in der Lage sind, sich auf den Wandel einzustellen und auch unter den veränderten Bedingungen wirtschaftlich tätig sein zu können. Abgesehen davon wird selbst dieser Fall in Bezug auf Unternehmen aus anderen Mitgliedstaaten – und nur um diese geht es an dieser Stelle – sehr unwahrscheinlich sein, denn es müsste sich dabei wohl um Unternehmen handeln, die nahezu ausschließlich ein Produkt herstellen, das von der Steuer tatsächlich so stark belastet würde, dass die Nachfrage aus Deutschland weitgehend zusammenbricht und denen es zugleich auch an Ausweichmöglichkeiten im Binnenmarkt fehlt, weil sie praktisch ausschließlich nach Deutschland liefern.

Weniger gesichert ist hingegen, ob der Bezugskreis dieser Prüfung die betroffene Branche oder Produktgattung insgesamt umfasst oder ob die Herstellung der im Steuergesetz jeweils einen eigenen Belastungstatbestand bildenden Produktgruppe jeweils getrennt in den Blick genommen werden muss. Im erstgenannten Fall wären weitere reichende Umstellungsmöglichkeiten und Unternehmen mit breiter Produktpalette einzubeziehen, was zu einer vergleichsweise höheren Schwelle für eine Erdrosselungswirkung führt als bei einer enger gefassten Bezugsgruppe. Dass die spezifisch abgabenrechtlichen Diskriminierungsverbote, wie oben ausgeführt, sich auf die miteinander im Wett-

bewerb stehenden, aus Verbrauchersicht funktional ähnlichen, aber nicht unbedingt „gleichen“ Produkte bezieht, könnte zwar zunächst dafür sprechen, auch hier den weiteren Bezugskreis zu betrachten. Andererseits ist das Verbot von Maßnahmen, die wie mengenmäßige Einfuhrbeschränkungen wirken, ein anderer Tatbestand mit einer weitergehenden und gerade auf die einzelne Warengruppe bezogenen Zielsetzung. Die Auswirkungen der Erstreckung auf einen weiten Bezugskreis liegen hier zudem gerade umgekehrt wie bei Art. 110 AEUV: Während die Erweiterung der Vergleichsgruppe dort die unionsrechtlichen Anforderungen erhöht, würde sie diese bei der Prüfung einer Einfuhrverbotswirkung senken. Auch das spricht dafür, im Zweifel die engere Gruppe zu betrachten. Demzufolge ist dann auf die Produkte abzustellen, die nach dem jeweiligen Steuergesetz derselben Regelung unterliegen. Bei einer nach dem Material differenzierenden Steuer kommt es dann auf das Material an.

Für den tatsächlichen Nachweis prohibitiver Wirkungen sind empirische Daten erforderlich. Diese können zwar prinzipiell auch in Prognosen münden und so den Nachweis im Vorhinein begründen. Jedoch liegt der Prognosespielraum auf der Seite des Normgebers, so dass nicht nur eine prohibitive Wirkung prognostiziert werden, sondern dabei zugleich belegt werden müsste, dass die Prognose des Gesetzgebers außerhalb eines vertretbaren Prognosespielraums liegt. Daher dürfte der Nachweis praktisch in aller Regel nur nach einiger Zeit der Anwendung mit Blick auf die Vergangenheit gelingen können, für die man die Marktentwicklung unter Geltung der neuen Regelungen kennt. Dort genügt dann ferner nicht der Nachweis, dass einige Unternehmen die Einfuhr bestimmter Waren nach Deutschland eingestellt haben, sondern es kommt auf das Gesamtvolumen an: Substitutionsprozesse, bei denen die Gesamtmenge der Einfuhr ähnlich bleibt, nun aber einige Unternehmen weniger, andere dafür mehr liefern als vorher, ist eine prohibitive Wirkung bereits ausgeschlossen. Sie kommt nur dann in Betracht, wenn der Gesamtrückgang einen Zusammenbruch der Wirtschaftlichkeit der Einfuhr indiziert und zugleich andere Ursachen als die steuerliche Regelung ausgeschlossen sind.

2.2.3.1.4.3 Rechtfertigungsprüfung bei einfuhrverbotsgleicher Wirkung

Die unionsrechtliche Rechtfertigung einer verbotsgleichen Wirkung einer Abgabe durch zwingende Gründe des Umweltschutzes oder andere Gemeinwohlgründe ist nicht ausgeschlossen. Sie müsste aber dazu dieselben Anforderungen erfüllen wie ein ausdrückliches Verbot. Bei Sachverhalten, für die bewusst gerade nur das Lenkungsinstrument einer Abgabe und nicht das strikte Verbot gewählt wurde, erscheint es in der Praxis allerdings sehr unwahrscheinlich, dass hierfür noch ausreichende Gründe gefunden werden, da die prohibitive Wirkung als überschießende Folge in diesen Fällen ja schon vom Gesetzgeber selbst nicht gewollt war. Für die Verbotswirkung müsste er also Gründe „nachschieben“, was in der Regel spätestens vor Gericht wenig überzeugend wirken würde.

2.2.3.2 Folgerungen für die Getränkeverpackungsteuer

Praktische Anforderungen an die Getränkeverpackungsteuer folgen aus Art. 34 AEUV vor allem hinsichtlich der administrativen Abwicklung und der Vermeidung einer Erdrosselungswirkung.

2.2.3.2.1 Diskriminierungs- und beschränkungsfreie Administrierbarkeit und Umsetzbarkeit

2.2.3.2.1.1 *Materialnachweis*

Um durch die notwendigen Formalitäten und Verfahrensweisen möglichst keine ungeRechtfertigten Handelshemmnisse entstehen zu lassen, ist als Gestaltungsleitlinie die Empfehlung zu geben, etwaige Nachweis- oder Kennzeichnungspflichten möglichst unter Verwendung von bereits anderweitig vorhandenen, unionsrechtlichen Nomenklaturen (zum Beispiel des Zollrechts), unionsweiten Industrienormen oder bereits vorhandenen Materialkennzeichnungspflichten zu regeln, und auf die Beibringung von solchen Belegen zu verzichten, die unionsweit unterschiedlich schwierig zu erbringen sind. Es sind nur so wenige rein mitgliedstaatlich geprägte Anforderungen wie möglich zu verwenden und bei den verbleibenden Anforderungen eine behördliche Abwicklung zur Verfügung zu stellen, die aus Sicht von Wirtschaftsteilnehmern aus der gesamten Union unabhängig vom Herkunftsland gleich gut und reibungslos funktioniert. Auch eine Anknüpfung der Materialsystematik des Steuergesetzes an ohnehin vorhandene, idealerweise unionsweit verwendete Systematiken ist daher zu empfehlen.

2.2.3.2.1.2 *Gewichtsnachweis*

Für die Besteuerung muss außerdem das Gewicht der Verpackung ermittelt und gemeldet werden. Zwar gilt auch dies unterschiedslos für in- und ausländische Waren, aber zu Vermeidung jeglicher Hemmnisse ist zu überlegen, wie es möglichst einfach geschehen kann. Eine prinzipiell nur einmalige Bemusterung für neugestaltete Verpackungen, deren Ergebnis bis auf Weiteres unter Nachprüfungsvorbehalt auf das jeweilige Verpackungsprodukt angewandt wird, könnte ein Ausgangsvorschlag dazu sein.

2.2.3.2.1.3 *Sekundärrohstoffnachweis*

Beachtenswert und nicht unproblematisch zu lösen könnte ferner – um ein Beispiel zu nennen – der Nachweis von Sekundärrohstoffanteilen sein, wenn ein entsprechender Sekundärrohstoffbonus von der Steuer nicht allgemein, sondern nur individuell eingeräumt werden soll und wenn für diese Unterscheidung bis dahin kein allgemeines Nachweis- oder Kennzeichnungssystem besteht, auf das ohne größeren Zusatzaufwand zurückgegriffen werden kann.

Ob eine gangbare Lösung hierfür darin besteht, anstelle individueller Sekundärrohstoffanteile den Branchenschnitt für den Sekundärrohstoffanteil bei dem Material anzusetzen – also beispielsweise, als fiktive Beispiele mit gegriffenen Zahlen, generell davon auszugehen, dass bei PET 40 % und bei Glas 95 % Sekundärrohstoffanteil enthalten ist – hängt davon ab, ob diese Typisierung jedenfalls die überwiegende Zahl der Fälle noch in einer tolerablen Abweichungsmarge (in Anlehnung an die gebührenrechtliche Rechtsprechung würden 10 % wohl toleriert) erfasst, die in einem angemessenen Verhältnis zu dem Vereinfachungszweck steht. Wenn der von Sekundärrohstoffanteilen nach den bestehenden Produktionsgewohnheiten trotz gleichen Materials so extrem unterschiedlich ist, dass die pauschale Berücksichtigung nicht mehr mit den Umweltschutzziele in Einklang stehen würde, würde die Pauschalierung scheitern. Dabei wären auch die

Anreizwirkungen einer Pauschalierung in Betracht zu ziehen: Ein pauschaler Sekundärrohstoffanteil als Steuergrundlage bedeutet eine Schwächung des Anreizes, diesen Anteil über den pauschal angenommenen Satz hinaus zu steigern. Ob dies eine praktische Rolle spielt, hängt allerdings auch davon ab, ob der Sekundärrohstoffeinsatz bei dem jeweiligen Material zugleich kostengünstiger oder sogar alternativlos ist; in diesem Fall erübrigen sich zusätzliche Anreize eventuell ohnehin und es kann der Steuersatzberechnung der Branchenschnitt zu Grunde gelegt werden, ohne dass dies mit den Umweltschutzziele allzu stark kollidiert.

Eine inhaltlich faire und zugleich anreizbewusste Variante kann es auch sein, den Sekundärrohstoffanteil zwar dem Grunde nach zu pauschalieren, aber für abweichende Fälle den „Gegenbeweis“ eines ausnahmsweise höheren Anteils zuzulassen. Auch dies ist allerdings nur dann ein gangbarer Weg, wenn dieser Beleg vom Ausland aus typischerweise nicht oder nur wenig schwieriger zu erbringen ist als vom Inland aus, so dass inländische Anbieter den Bonus nicht leichter erhalten können als ausländische. Diese Variante bringt daher möglicherweise keine Verbesserung.

2.2.3.2.1.4 Übergangszeit

Die Einführung einer neuen Abgabe verlangt den steuerpflichtigen Unternehmen ab, sich wirtschaftlich auf die neue finanzielle Belastung und darüber hinaus organisatorisch auf die damit verbundenen Verfahrensweisen und Nachweispflichten einzustellen. Die rein wirtschaftliche Umstellung dürfte zwar in- und ausländische Anbieter gleichermaßen betreffen, wird aber unionsrechtlich voraussichtlich dennoch als eigenständiges Handelshemmnis betrachtet werden, da die Umstellungskosten von den direkten Abgabewirkungen unterschieden werden können und zu diesen hinzukommen. Für die Übergangsphase ist dann ein Handelshemmnis gegeben, das nicht an Art. 110 AEUV, sondern an Art. 34 AEUV zu messen ist. Bei den notwendigen Umstellungen hinsichtlich der zusätzlichen administrativen Anforderungen handelt es sich ebenfalls um ein solches Hemmnis, das außerdem für ausländische Anbietern eventuell schwerer wiegt als für inländische und in diesem Fall mittelbar diskriminierende Wirkungen aufweist, die zur Abgabewirkung hinzukommen und an Art. 34 AEUV zu messen wären. Wenn die Abgabewirkung schon eintritt, bevor sich die Unternehmen gut auf die neue Lage einstellen können, besteht für eine gewisse Zeit eine Art Doppelbelastung, die sich als zusätzliche Anforderung an die Verhältnismäßigkeit auswirkt.

In Anlehnung an die EuGH-Rechtsprechung zur Pfandpflicht ist daher auch für eine Getränkeverpackungsteuer damit zu rechnen, dass eine angemessene Übergangsfrist als zusätzliches Gebot der Verhältnismäßigkeit angesehen wird. Demnach müssen Hersteller und Vertreiber im gesamten Binnenmarkt ausreichend Zeit erhalten, um sich auf die Beteiligung an dem neuen Steuersystem einzurichten; diese Frist muss so bemessen sein, dass sie auch für die Akteure aus anderen Mitgliedstaaten angemessen ist. Eine gute Informationspolitik ist zur Vermeidung von Beschwerdeanlässen zusätzlich ratsam.

2.2.3.2.2 Ausschluss von einfuhrverbotsgleichen, prohibitiven Wirkungen

Eine hinsichtlich der Einfuhr prohibitive Wirkung bei einer einzelstaatlichen Getränkeverpackungsteuer liegt nach den obigen Ausführungen nicht schon dann vor, wenn ein-

zelle Anbieter ihr bisheriges Produkt zu den neuen steuerlichen Bedingungen nicht mehr nach Deutschland liefern, weil es für sie betriebswirtschaftlich nicht mehr lohnt. Sie tritt andererseits auch nicht erst dann ein, wenn sie dazu führt, dass eine Getränke- oder Getränkeverpackungseinfuhr nach Deutschland *insgesamt* vom EU-Ausland aus nicht mehr wirtschaftlich möglich ist, sondern bereits dann, wenn dies zum Beispiel nur für Aluminiumverpackungen oder nur für PET-Verpackungen ohne Recyclinganteil gelten sollte. Auch dies ist allerdings eine hohe Hürde, die sehr hohe Steuersätze voraussetzen würde. Hinzu kommt die oben beschriebene Nachweislage, wonach das Ausbleiben einer einfuhr-erdrosselnden Wirkung bereits belegt ist, wenn sich das Einfuhrvolumen nach Inkrafttreten der Abgabepflicht nicht maßgeblich verringert.

Die Wahrscheinlichkeit, dass ein Gesetz an diesem Punkt scheitert, ist daher bei maßvoller Steuersatzgestaltung sehr gering.

Gleichzeitig ist zu bedenken, dass – wie ebenfalls oben beschrieben – die Rechtfertigung einfuhrverbotsgleicher Steuerwirkungen theoretisch nicht ausgeschlossen, praktisch aber schwierig wäre. Wenn es zu solchen Wirkungen käme, würde ferner zwar das Gesetz nicht als Ganzes, sondern nur in der Anwendung auf die betroffenen Bereiche rechtswidrig werden. Jedoch käme das logische Gefüge des Regelwerks durch das Herausnehmen dieser Anwendungsbereiche möglicherweise auch im Übrigen unter Veränderungsdruck, so dass dies auch deshalb – und natürlich zur Vermeidung von Niederlagen vor Gericht – von vornherein ausgeschlossen werden sollte. Die daraus abzuleitende Gestaltungsempfehlung an den Gesetzgeber besteht darin, im Vorfeld denkbare Extrembereiche aufgrund einer Branchenanalyse zu betrachten und daraufhin im Rahmen des Vorhersehbaren auszuschließen, dass eine Steuer zur vollständigen Unwirtschaftlichkeit einer Einfuhr bestimmter, vom Gesetz zu einem Tatbestand zusammengefasster Produktgruppen nach Deutschland führen könnte und dadurch einem Einfuhrverbot gleichkäme.

2.2.4 Beihilfenrecht

2.2.4.1 Allgemeine Maßstäbe

2.2.4.1.1 Übersicht

Das Unionsrecht normiert in Art. 107 AEUV ein grundsätzliches Verbot wettbewerbsverzerrender mitgliedstaatlicher Beihilfen an bestimmte Unternehmen oder Produktionszweige. Die Regelung ist das Gegenstück zu den bereits erörterten Verboten zollgleicher und diskriminierender Abgaben, jedoch in Bezug auf eine andere Wirkungsweise: So wie eine Abgabe durch die finanzielle Belastung wirken, kann auch die Beihilfe durch eine finanzielle Erleichterung wirken. Der Schutzzweck besteht bei Art. 107 AEUV darin, dass der intrasektorale Wettbewerb im Binnenmarkt nicht durch Subventionsmaßnahmen der Mitgliedstaaten beeinträchtigt wird; insgesamt soll erreicht werden, dass nationale Subventionsregime mehr und mehr zurückgefahren werden und dass der europäische Integrationsstand immer stärker auf einheitliche, auch ökologische, Wettbewerbsrahmenbedingungen hinausläuft.

Die Kommission richtet sich in diesem Zusammenhang daran aus, dass die Aufgabe der Beihilfenkontrolle bei umweltpolitischen Maßnahmen darin liegt, sicherzustellen, dass eine staatliche Beihilfe zu Umweltentlastungen führt, die ohne die Beihilfe nicht eintreten würden und dass nicht die negativen Folgen, d.h. die Wettbewerbsverzerrungen, überwiegen. Beihilfen sind im Umweltpolitiksektor damit nicht per se unerwünscht. Dies zeigt sich auch in den Kommissionsentscheidungen, die diese oftmals zulassen, insbesondere wenn sie nicht weiter gehen als einen Ausgleich für genau diejenigen zusätzlichen Belastungen zu bieten, die den Unternehmen durch die Verwirklichung des jeweiligen Umweltschutzziels entstehen.

Zu unterscheiden sind zwei Stufen: Wenn schon tatbestandlich keine Beihilfe vorliegt, bedarf es keiner ausdrücklichen Zustimmung der Kommission (2.2.4.1.2); liegt eine Beihilfe vor, kann sie dennoch zugelassen werden, jedoch nur unter Wahrung der Rechtfertigungsanforderungen und durch die konstitutive Entscheidung der Kommission (2.2.4.1.3).

2.2.4.1.2 Der Beihilfenbegriff

Eine Beihilfe ist eine Begünstigung aus staatlichen Mitteln, die zu einer Bevorteilung bestimmter Unternehmen oder Produktionszweige führt, wodurch es zu einer Wettbewerbsverfälschung kommt, die den zwischenstaatlichen Handel beeinträchtigt.

Der Beihilfenbegriff ist weit zu verstehen. Die Befreiung von Steuern oder Abgaben, sog. Verschonungssubventionen, gelten als klassischer Anwendungsfall und sind dem Grunde nach von Art.107 AUEV erfasst. Auch mittelbare Zuwendungen sind umfasst.

Finanzielle Vorteile, die sich schon aus der inneren Systematik der Bemessungsgrundlage einer Umweltabgabe ergeben (z.B. Vorteile für emissionsärmere Fahrzeuge bei einer emissionsorientierten Kfz-Steuer) sind dagegen schon begrifflich keine Beihilfen, denn es ist nicht Aufgabe des Beihilfenrechts, den Mitgliedstaaten vorzuschreiben, wie sie ihre Abgaben systematisch ausgestalten müssen. Vielmehr soll es systemfremde, außerordentliche Begünstigungen kontrollieren.

Der Beihilfenbegriff umfasst ferner sämtliche Begünstigungen bestimmter Unternehmen oder Produktionszweige, soweit sie nicht durch eine marktgerechte Gegenleistung des Begünstigten kompensiert werden. Allerdings ist die bloße Umlenkung der Nachfrage auf umweltfreundlichere Erzeugnisse keine Begünstigung aus staatlichen Mitteln.

Umweltlenkende Begünstigungen fallen unter den Vorbehalt der Erlaubnis, wenn sie nur bestimmten Unternehmen/Produktionszweigen gewährt werden; werden sie der Wirtschaft dagegen allgemein ohne sektorale oder regionale Ausprägung gewährt, fallen sie als allgemeine Maßnahme der Beeinflussung der Wirtschaftsstruktur nicht unter den Beihilfenbegriff. Derartige allgemeine Umweltschutzsubventionen, z.B. steuerliche Erleichterungen, die von allen Unternehmen bzw. Haushalten in Anspruch genommen werden können, sind vielmehr mit den allgemeinen Maßnahmen der Wirtschaftsförderung oder wirtschaftlichen Infrastruktur vergleichbar. Im Anwendungsbereich des Art. 107 AEUV verbleiben hingegen weiterhin aus dem Aufkommen von Umweltabgaben gespeiste staatliche Investitionen, die von den Unternehmen selbst vorzunehmende Investitionen ersetzen (etwa die Einrichtung von Abwasserbehandlungsanlagen, finanziert

mit dem Aufkommen einer Abwasserabgabe, soweit die Unternehmen andernfalls selbst zur Abwasserbehandlung verpflichtet wären). Befreiungen bestimmter Fallgruppen, etwa wenn das Unternehmen durch die Abgabe übermäßig belastet würde oder der Abgabezweck bei ihm nicht erreicht werden kann, sind ebenfalls am Beihilfenverbot zu messen. Das gilt, um Umgehungsstrategien auszuschließen, auch für Befreiungen von *anderen* Abgaben zum spezifischen Ausgleich der Belastung der Unternehmen durch Umweltabgaben. Auch die staatliche gewollte Nichtdurchsetzung von Abgaben gegenüber bestimmten Unternehmen oder Wirtschaftszweigen kann eine Beihilfe darstellen.

Nicht unter den Beihilfegriff fällt es hingegen, wenn sich eine „Nullsteuer“ aus dem Zweck der Abgabe selbst ergibt. Im Bereich der Umweltabgaben wird man daher solche Abgaben nicht als Beihilfen ansehen, bei denen die Nichterhebung der Abgabe von bestimmten Unternehmen dem Umweltlenkungsziel der Abgabe entspricht.

2.2.4.1.3 Rechtfertigung von Beihilfen in Form von Steuerbegünstigungen

Beihilfen sind aus europarechtlicher Sicht stets und zwar auch im Umweltsektor rechtfertigungsbedürftig. Das Beihilfenregime übernimmt hier durch Ausnahme- und Abwägungstatbestände die Aufgabe, den Binnenmarkt zu gewährleisten, gleichzeitig aber Abwägungen mit mitgliedstaatlichen Regelungen im Interesse anderer Rechtsgüter zuzulassen. Die Art. 107 Abs. 2 und 3 AEUV legen fest, unter welchen Voraussetzungen Beihilfen mit dem Binnenmarkt vereinbar sind.

Art. 107 Abs. 2 AEUV zählt abschließend die per se mit dem Binnenmarkt vereinbaren Beihilfen auf. Art. 107 Abs. 3 AEUV stellt es hingegen ins Ermessen der Kommission (lit. a-c) bzw. des Rates (lit. d), bestimmte weitere Arten von Beihilfen für die dort genannten Zwecke zulässig zu erklären. Es können insbesondere branchenbezogene oder regionale Wirtschaftsbeihilfen (lit. c), aber auch Beihilfen zur Förderung eines wichtigen Vorhabens von gemeinsamen europäischen Interesse für mit dem Binnenmarkt vereinbar erklärt werden. Dabei wird stets dreistufig geprüft, ob die Beihilfe einem Ziel von gemeinschaftlichem Interesse dient, sie geeignet ist dieses zu verwirklichen, d.h. gerade die Beihilfe muss das geeignete Instrument sein, zu Anreizeffekten führen und verhältnismäßig sein. Und schließlich müssen die Verfälschungen von Wettbewerb und Handel in ihrem Ausmaß begrenzt sein, sodass die positiven Aspekte der Beihilfe überwiegen.

2.2.4.2 Folgerungen für die Getränkeverpackungsteuer

Das unionsrechtliche Beihilfenrecht erweist sich nicht als grundlegendes Hindernis für die Getränkeverpackungsteuer. Auch aus ihm ist allerdings der Rat abzuleiten, das einmal zu Grunde gelegte Konzept der Steuer so konsequent wie möglich ohne spezielle Ausnahmen um- und durchzusetzen, da es insbesondere Abweichungen von der Grundsystematik sind, die den Genehmigungsvorbehalt der Kommission auslösen. Ausnahmeregelungen können gleichwohl – wenn es sein soll – getroffen werden und müssen dann unter anderem so gestaltet werden, dass die finanzielle Begünstigung nicht über das Maß der durch die Verwirklichung des Förderzwecks eintretenden Belastungen hinausgeht, um von der Kommission genehmigt werden zu können.

3 Verfassungsrechtliche Grundlagen und Ausgestaltungsanforderungen

3.1 Gesetzgebungskompetenz

Für ihre tatsächliche Wirkung sind die meisten Umweltsteuerideen darauf angewiesen, dass sie wenn schon nicht unionsweit, dann wenigstens bundesweit einheitlich umgesetzt werden. Daraus folgt die praktische Relevanz der Frage nach der Bundeskompetenz.

3.1.1 Der Verbrauchsteuerbegriff bei ressourcenbezogenen Steuern

3.1.1.1 Allgemeine Maßstäbe

Für Verbrauchsteuern besteht eine konkurrierende Gesetzgebungsbefugnis des Bundes gem. Art. 105 Abs. 2 Alt. 1 i.V.m. Art. 106 Abs. 1 Nr. 2 GG. Das Bundesverfassungsgericht prüft als Merkmale des Verbrauchsteuerbegriffs, ob die Steuer an einen Verbrauchssachverhalt anknüpft und ob sie auf Überwälzung angelegt ist. Zu den in der Literatur und von den Instanzgerichten diskutierten Fragen der Konkretisierung dieser Elemente liegt allerdings teils keine verfassungsgerichtliche Rechtsprechung vor und der Verbrauchsteuerbegriff ist in einigen Facetten umstritten. Mit Blick auf Umweltressourcen- und Belastungssteuern gilt dies vor allem unter den in den folgenden Abschnitten genannten, drei Aspekten.

3.1.1.1.1 Verbrauchsteuerbegriff bei unmittelbarer Anknüpfung an den Ressourcen-Input

Erstens wird insbesondere gegen eine Verbrauchsteuereigenschaft von Steuern, die an die Verwendung von Ressourcen anknüpfen, eingewandt, diese knüpften damit nicht an einen Verbrauch, sondern an einen Produktionsfaktor an. Eine Produktionsmittelbesteuerung sei aber von der Verbrauchsbesteuerung zu unterscheiden, da nicht die Produktion, sondern der Verbrauch besteuert werden solle.

Das Bundesverfassungsgericht hat demgegenüber mittlerweile klargestellt, dass es keinen Rechtssatz gibt, der die Anknüpfung von Verbrauchsteuern an Produktionsmitteln ausschließt. Auch ist entschieden worden, dass es nicht zwingend um einen privaten Verbrauch gehen muss, sondern auch Unternehmen Verbraucher im Sinne des Verbrauchsteuerbegriffs sein können. Offen geblieben ist in der Rechtsprechung allerdings bisher noch, ob auch das besteuerte Unternehmen selbst zugleich der Verbraucher in diesem Sinne sein kann oder ob es zwingend ist, dass der Verbraucher eine andere Person ist. Für letzteres wird angeführt, zum Begriff der Verbrauchsteuer gehöre auch deren Eigenschaft als indirekte Steuer, die andere Personen als den unmittelbaren Steuerpflichtigen belasten solle. Allerdings kommt der Begriff der indirekten Steuer nicht im Grundgesetz vor und die Belastung Dritter kann auch dann das Ziel sein, wenn der Verbrauch bereits im Unternehmen selbst stattfindet. Das wird dem Sinn der Verbrauchsteuersystematik nicht weniger gerecht als wenn eine andere Person der Verbraucher ist, denn der Grund für die Anwendung einer Verbrauchsteuersystematik besteht lediglich darin, die Steuer der Einfachheit halber beim Verteiler oder Hersteller des verb-

rauchsteuerbaren Gutes zu erheben, obwohl der Konsument sie wirtschaftlich tragen soll. Das ist aber auch dann gegeben, wenn der Konsument nicht genau das verbrauchsteuerbare Gut selbst gegenständlich verbraucht, sondern dies beim liefernden Unternehmen selbst, aber auf Nachfrage des Konsumenten nach einem Produkt geschieht. Für die von der Verbrauchsteuer angestrebte Überwälzung der Steuerlast auf andere ist es ohne Belang, an welcher Stelle einer Wertschöpfungskette der eigentliche „Verbrauch“ stattfindet. Überzeugend ist es daher im Ergebnis, die Verbrauchsteuereigenschaft auch dann zu bejahen, wenn der besteuerte Verbrauchsgegenstand *zugleich* ein Produktionsmittel darstellt und der gegenständliche Verbrauch beim steuerpflichtigen Unternehmen selbst stattfindet.

3.1.1.1.2 Verbrauchsteuerbegriff bei unmittelbarer Anknüpfung an einen umweltbelastenden Output

Angezweifelt wird die Verbrauchsteuereigenschaft ferner bei Steuern, die direkt an Emissionen anknüpfen. Eine solche Steuer würde etwa bei einer unmittelbaren CO₂-Output-Steuer vorliegen. Den Verbrauchs begriff auf einen gegenständlichen, körperlichen Verbrauchsvorgang zu beschränken, würde zwar dem Umstand widersprechen, dass anerkanntermaßen auch Rechte und Dienstleistungen in diesem Sinne „verbraucht“ werden können. Offener ist dagegen die Frage, ob Umweltbelastungen als solche *überhaupt* steuerbare Güter sein können. Die Steuerbegriffe der Finanzverfassung haben aber keine materiellrechtliche Begrenzungsfunktion, sondern eine föderale Verteilungsfunktion und sind daher im Zweifel weniger anhand ihrer inhaltlichen Belastungskonzepte als vielmehr anhand ihrer Regelungstechnik auszulegen. Die Frage nach der Steuerbarkeit von Umweltbelastungen ist daher nicht auf der Ebene der Gesetzgebungskompetenzen, sondern auf der Ebene der Grundrechte anzusiedeln. Die Verbrauchsteuerfähigkeit von Umweltbelastungen im Sinne der Gesetzgebungskompetenz des Bundes ist daher im Sinne eines weiten, erhebungstechnisch motivierten und entsprechend seiner Geschichte pragmatisch geprägten Begriffes zu bejahen; die Frage ist bei den Grundrechten wieder aufzugreifen.

3.1.1.1.3 Verbrauchsteuerbegriff bei fraglicher Überwälzungschance auf die Abnehmer

Ein dritter für ressourcenverbrauchsbezogene Steuern relevanter Streitpunkt wird neuerdings wieder verstärkt diskutiert. In einer Vorlage an das Bundesverfassungsgericht hat das Finanzgericht Hamburg die Verbrauchsteuereigenschaft der Kernbrennstoffsteuer verneint und steht damit nicht alleine. Das Gericht bringt dazu – wenn auch nur als einen von vielen Aspekten – das Argument vor, es gehöre zu den Merkmalen des methodisch als Typusbegriff verstandenen Ausdrucks „Verbrauchsteuer“, dass die Möglichkeit einer zumindest teilweisen Überwälzung der faktischen Steuerlast auf die privaten Endverbraucher über den Preis nicht nur theoretisch, sondern auch praktisch gegeben sei. Anderenfalls werde im Ergebnis der Unternehmensgewinn, nicht der Verbrauch besteuert.

Dieses Argument hat potentiell Konsequenzen über den Fall der Kernbrennstoffsteuer hinaus, denn es kann in ähnlicher Weise auch anderen neuartigen, nicht schon durch eine traditionelle Anerkennung „geschützten“ Steuern auf Materialinputs entgegengehal-

ten werden. Das kommt vor allem dann in Frage, wenn diese Steuern außerdem, anders als die Umsatzsteuer, als reine Mengensteuern weder vom Einstandspreis für das Material abhängig sind noch Vorkehrungen für eine Überwälzung treffen.

In der nachvollziehbaren und berechtigten Stoßrichtung, eine Abgrenzung der Verbrauchs- zur Gewinnbesteuerung zu gewährleisten, schießt das genannte Argument allerdings über das Ziel hinaus und ist nicht stichhaltig. Speziell eine Vorwälzung auf den Abnehmermarkt ist davon abhängig, welche Wettbewerbsverhältnisse konkret herrschen (vollständiger Wettbewerb, Monopol, Oligopol), ob die Steuer vom Wert oder (wie die Getränkeverpackungssteuer, die Kaffeesteuer, die Biersteuer, die Tabaksteuer usw.) von der Menge abhängt und welche Preiselastizität besteht. Bei einer Mengensteuer und vollständiger Konkurrenz ist etwa in dem Fall, dass Angebot und Nachfrage gleichermaßen auf einander reagieren – also ihre Elastizität identisch ist – schon keine vollständige Vorwälzung zu erwarten, sondern stattdessen anzunehmen, dass beide Seiten sich die Steuerlast im Ergebnis teilen, denn der Erzeuger bietet dann teurer an und die Abnahme ist genau spiegelbildlich geringer (es wird weniger konsumiert, aber zu höherem Preis). Wenn sich die Nachfrage bei einer Preisänderung überhaupt nicht ändert, trägt der Konsument hingegen die ganze Last (es wird genauso viel konsumiert, aber nun zu höherem Preis). Die Erzeugerseite muss die ganze Last tragen, wenn die Nachfrage nicht auf den höheren Preis reagiert (weniger Konsum bei gleichem Preis). Diejenige Marktseite, die unflexibler ist, trägt also den höheren Anteil. Bei Monopolen und Oligopolen ergeben sich jeweils andere Bilder. Eine Vorausbestimmung des „final resting place“ der Steuerlast ist also, wie der vom Finanzgericht Hamburg auch selbst zitierte Bundesfinanzhof zu Recht bemerkt, auf einem Markt mit seinen vielfältigen Überwälzungsprozessen ausgeschlossen. Die Verbrauchsteuersystematik macht sich davon aber, wie oben beschrieben, nicht abhängig. Die tatsächlichen Überwälzungsprozesse können daher, so ist daraus zu folgern, auch nicht Thema des Verbrauchsteuerbegriffs sein.

Die Verbrauchsteuer ist zudem zwar ein Gegenbegriff zu Ertragsteuer, aber nicht zur Unternehmensbesteuerung. Auch ein Unternehmen selbst kann in diesem Sinne ein Verbraucher sein. Das Argument des Finanzgerichts droht zudem eine Zementierung des Verbrauchsteuerbegriffs anhand historischer Vorbilder zu stützen, die dessen grundsätzlich entwicklungsöffener Anlage nicht gerecht würde.

Dem Bundesverfassungsgericht ist daher weiterhin in seiner Aussage zuzustimmen, dass es nicht auf das tatsächliche Ergebnis der Überwälzung, sondern auf die kalkulatorische Überwälzung im Sinne der Einfügung in die Kalkulation der Selbstkosten ankommt, aus der dann unterschiedliche unternehmerische Maßnahmen von der Preiserhöhung über die Umsatzsteigerung bis zur Senkung der sonstigen Kosten folgen können. Aus den Darlegungen des Bundesverfassungsgerichts lässt sich im Übrigen schließen, dass es den Verbrauchsteuerbegriff – zu Recht – im Kern von seiner erhebungstechnischen Seite her versteht, die darin besteht, einen bestimmten Gegenstand einer Steuer zu unterwerfen und auf diese Weise der Gesellschaft eine Steuerlast für diesen Steuergegenstand abzuverlangen, es aber dem Markt überlassen zu dürfen, wie sich diese Verteuerung eines Verbrauchsgegenstands auf die Steuerpflichtigen verteilt.

3.1.1.2 Folgerungen für die Getränkeverpackungsteuer

Die Getränkeverpackungsteuer erfüllt nach den soeben diskutierten Anforderungen den Verbrauchsteuerbegriff.

Sie würde aber auch – wenn man dem FG Hamburg folgen wollte – die strengeren Kriterien erfüllen, die das Finanzgericht in seinem Vorlagebeschluss offenbar anlegt. Denn ebenso wie etwa auf dem Kaffee-, dem Tabak- oder dem Branntweinmarkt ist auch auf dem Getränkemarkt damit zu rechnen, dass die Abnehmer einen Teil der auf den Gegenstand erhobenen Steuerlast faktisch mit dem Preis übernehmen. Die bei der Kernbrennstoffsteuer hiergegen – ob zu Recht oder nicht – unter anderem angeführte Besonderheit der Spezialvorbelastung von nur einer bestimmten Quelle des ansonsten gleichartigen und zudem über eine Börse abgegebenen Produkts Strom, die zum praktischen Überwälzungsausschluss führen können soll, besteht auf dem Getränkemarkt nicht. Hinzu kommt, dass Typusbegriffe wie der Verbrauchsteuerbegriff den Ausgleich eines mehr oder weniger fehlenden Tatbestandsmerkmals durch andere Merkmale zulassen.

3.1.2 Das Verhältnis von Steuer- und Sachgesetzgebungskompetenz

Die lange Zeit umstrittene Frage, ob eine Lenkungssteuer neben einer Steuergesetzgebungskompetenz auch einer Sachgesetzgebungskompetenz bedarf, um neben der Zuständigkeit für die Belastungs- auch die Zuständigkeit für die Lenkungswirkungen zu begründen, ist vom Bundesverfassungsgericht verneint worden. Da Steuern von vornherein auch lenkende Zwecke haben dürfen – schon im Begriff der Steuer ist dies verankert –, deckt die Steuerkompetenz auch die Lenkung ab.

3.1.3 Das Prinzip der Widerspruchsfreiheit der Rechtsordnung bei der Wahrnehmung von Gesetzgebungskompetenzen

Das Bundesverfassungsgericht hat das Rechtsstaatsprinzip und das föderale Rücksichtnahmegebot insbesondere anlässlich der Beurteilung einer kommunalen Verpackungsteuer als Grundlage dafür gesehen, ein Prinzip der Widerspruchsfreiheit der Rechtsordnung als zusätzlich Kompetenzschränke für die Rechtsetzung auf der Landes- und Kommunalebene gegenüber dem Bund zu postulieren. Dies ging besonders Lenkungssteuern an, da sie sich demnach in das Regulierungskonzept der Sachgesetzgebung in dem jeweiligen Fachgebiet einfügen mussten.

Für den vorliegenden Bereich, in dem es um Bundessteuern geht, spielt dieses Postulat indes keine praktische Rolle. Abgesehen davon, dass die Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts im konkreten Fall der Kasseler Verpackungsteuer fehlging, da ein striktes Ausschlussverhältnis zwischen den Lenkungs Konzepten von Verpackungsverordnung und Verpackungsteuer entgegen der Annahme des Senats nicht bestand, ist außerdem auch das allgemeine Kriterium der Widerspruchsfreiheit wegen seiner schwachen Begründung mit Recht überwiegende Ablehnung in der Fachdiskussion gestoßen. Es ist vom Gericht auch selbst nicht wieder aufgegriffen worden. Insgesamt liegt hier somit aus mehreren Gründen kein Hindernis für eine Getränkeverpackungsteuer in der Form des NABU-Vorschlags.

3.2 Grundrechtliche Anforderungen

3.2.1 Einführung: Unterscheidung von Belastungs- und Lenkungswirkung sowie von Grundtatbestand und Ausgestaltung

Bei Steuern ist die Belastungswirkung, also der Vermögensentzug durch die ausgelöste Zahlungspflicht, von den Auswirkungen auf das sonstige Verhalten der Steuerpflichtigen, den Gestaltungs- oder Lenkungswirkungen, zu unterscheiden. Das gilt auch für die grundrechtlichen Anforderungen an Steuern. Erst im Zusammenspiel der Anforderungen an beide Wirkungen wird das Ergebnis eines verfassungskonformen Schutzniveaus erzeugt.

Dabei sind die Anforderungen und Prüfungsaspekte unterschiedlich: Der potentiell legitimierende *Zweck* für die *Belastungswirkung* liegt schon in der Einnahmenerzielung des Staates als grundlegendem Ziel des Steuereingriffs. Daher sind hierfür aus den Freiheitsgrundrechten selten konkrete Folgerungen ableitbar, es geht vielmehr ganz vorwiegend um die Wahrung des Gleichheitsgebots. Die *Lenkungswirkung* hingegen kann vergleichsweise mehr die Freiheitsgrundrechte betreffen.

Das Bundesverfassungsgericht im Zusammenhang mit beiden Aspekte, dass außerdem zwei Stufen zu unterscheiden sind: Die Auswahl des Belastungsgrundes, also des Besteuerungsgegenstandes, ist eine politische Gestaltungsentscheidung, bei welcher der Gesetzgeber über einen sehr weiten Spielraum verfügt. Wenn der Belastungsgrund festgelegt ist, werden die Bindungen bei der Ausgestaltung als zweiter Stufe strenger, indem das Gebot der Folgerichtigkeit als Folge des allgemeinen Gleichheitssatzes eine grundsätzlich konsequente Fortführung des Belastungsgrundes verlangt und Ausnahmen daher prinzipiell anhand des Verhältnismäßigkeitsprinzips gerechtfertigt werden müssen.

Die Einzelheiten dieses Grundgerüsts sind umstritten und es ist insbesondere auch anhand der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts nicht mit letzter Sicherheit vorhersehbar, welche Prüfungssystematik und -reihenfolge es bei einer zur Prüfung gestellten Umweltsteuer jeweils verfolgen würde, da das Prüfprogramm auch von der inneren Struktur der Steuer abhängig gemacht wird. Die Auseinandersetzungen über die genaue Prüfungssystematik sind indes nicht mit den Auseinandersetzungen über die Beurteilung der wichtigsten inhaltlichen Fragen zu verwechseln. Trotz der Anwendung unterschiedlicher Prüfungssystematiken sind in den inhaltlichen Maßstäben oft klare Rechtsprechungslinien zu sehen. Im Folgenden wird daher direkt auf die praktisch relevanten Punkte abgestellt. In Bezug auf Umweltlenkungssteuern ragen aus diesen Anforderungsfeldern zwei Fragen in weichenstellender Funktion heraus: Ist der Belastungsgrund der Steuer verfassungskonform definiert (dazu unter 3.2.2) und entspricht der verhaltenslenkende Teil des Tatbestands dem Verhältnismäßigkeitsprinzip (dazu unter 3.2.3)?

3.2.2 Anforderungen an die Auswahl und Definition des grundsätzlichen Belastungsgegenstands

3.2.2.1 Allgemeine Maßstäbe

3.2.2.1.1 Das Verständnis des weiten gesetzgeberischen Spielraums auf dieser Stufe Inwieweit der weite gesetzgeberische Spielraum auf der ersten Stufe, der Auswahl des Steuergegenstands, eher einer verfassungsrechtlich vollständig ungebundenen Entscheidung oder eher einem gleichheitssatz-ähnlichen Willkürverbot gleichkommt oder ähnelt, wird unterschiedlich eingeschätzt. Dass die Auswahl von Steuergegenständen eine grundlegende, oft mehrere Politikfelder zugleich betreffende, gesellschaftliche Gestaltungsentscheidung ist, gibt ihr einen eminent politischen Charakter, über den das Grundgesetz in seiner von den Grundrechten und den Staatstrukturprinzipien gerahmten, in diesem Rahmen aber weitreichenden gesellschafts- und wirtschaftspolitischen Offenheit kaum feste Vorgaben macht. Zwar bestehen jedenfalls als Folge der föderalen Struktur Regelungen über die Gesetzgebungskompetenzen, die dann bei traditionell bekannten Steuerarten zugleich eine Akzeptanz jedenfalls für diese Steuern festlegen. Auch diese Normen legen aber nur Typen von Steuern fest, die sehr Unterschiedliches aufnehmen können. Innerhalb des Begriffs der Einkommensteuer oder einer Verbrauchsteuer lassen sich beispielsweise sehr unterschiedlich ökonomische Grundkonzepte solcher Steuern verwirklichen. Die Zuordnung zur Einkommensteuer geht etwa nicht einmal dann verloren, wenn Einkunftsarten unterschiedlich behandelt werden, und eine Verbrauchsteuer kann mengen- oder wertbezogen bemessen sein.

Spricht dies für einen äußerst weiten Spielraum, so bleibt andererseits zum einen zu bedenken, dass dies die Steuergesetzgebung nicht davon entbindet, die Funktionsgrenzen des Steuersystems zu wahren. Zum anderen liegt die äußere Abgrenzung der im Rahmen des großen Spielraums ausgewählten Belastungstatbestände unweigerlich bereits am Übergang zur Ausgestaltung des Belastungsgrundes und damit zu den vergleichsweise strengeren Anforderungen der zweiten Stufe, denn die Abgrenzung ist mit der grundsätzlichen Beschreibung des Tatbestands verbunden. Diese Aspekte lassen sich verfassungsrechtlich abbilden, indem der gesetzgeberische Spielraum bei der Auswahl und Abgrenzung des Besteuerungsgegenstandes als Ausdruck einer substantiell politischen, allerdings verfassungsrechtlich nicht vollständig beliebigen Entscheidung verstanden wird, deren konkret gefundenes Ergebnis durch plausible und den verfassungsgemäßen Funktionen des Steuersystems entsprechende Argumente begründbar sein muss.

3.2.2.1.2 Folgerungen für eine unmittelbare Umweltgüterbesteuerung

3.2.2.1.2.1 Ökologischer Gemeinlastbegriff

Dass eine im Rahmen der Funktionen des Steuersystems liegende Anknüpfung in dem zuvor beschriebenen Sinne gegeben ist, wird bei Steuern, die *direkt* am Verbrauch oder der Belastung natürlicher Ressourcen anknüpfen, unterschiedlich gesehen. Dass sie von dem auf dieser Stufe bestehenden, weiten gesetzgeberischen Spielraum umfasst

sein können, wird vor allem mit dem – mehr oder weniger explizit ausgeführten – Argument bestritten, dem Steuersystem sei die notwendige *primäre* Anknüpfung an einen Indikator wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit immanent, denn wegen seines Finanzierungszwecks könne es ihm stets nur um die Teilhabe des Staates an einem privaten finanziellen Erfolg gehen. Andererseits bedingt selbst dieses Argument nicht, dass der Wert, an dem eine Steuer anknüpft, verfassungshalber ausschließlich auf *Marktpreise* zurückgehen muss. Zudem verändert auch die Nutzung von Umweltressourcen die relative wirtschaftliche Leistungsfähigkeit im Vergleich der Steuerpflichtigen. Es leuchtet daher beispielsweise nicht bruchlos ein, warum als Instrument zur Ökologisierung der Verteilungsgerechtigkeit durch die Internalisierung von extern anfallenden Umweltkosten zwar rein rechtlich konstruierte Ressourcenmärkte wie der Handel von Emissionsrechten – die dann übrigens der Besteuerung unterliegen –, nicht aber das Instrument der Steuern grundsätzlich zulässig sein soll.

Der Auftrag des Art. 20a GG, wonach der Staat „auch in Verantwortung für die künftigen Generationen die natürlichen Lebensgrundlagen [...] im Rahmen der verfassungsmäßigen Ordnung durch die Gesetzgebung [...] schützt“, hat ferner bisher allenfalls in sehr wenigen Fällen den letzten praktischen, juristischen Ausschlag gegeben. Zu den Gründen hierfür gehören ihre Abstraktionshöhe, ihr rein objektiver, nicht mit individuellen Rechten unterfütterter Charakter und die in ihr enthaltene, wie ein etwas ängstlicher Vorbehalt klingende Wendung „im Rahmen der verfassungsmäßigen Ordnung“. Letztere hat, ob gezielt oder ungezielt, tendenziell den Effekt, die Statik des Bisherigen gedanklich ins Spiel zu bringen und damit das Dynamische der übrigen Teile des Art. 20a GG eher zu bremsen. Trotz all dieser Schwächen lässt es die Staatszielbestimmung zumindest zu, einen für die ressourcenschutzorientierte Besteuerung relevanten Aspekt in der gesetzgeberischen Abwägung zu stärken. Denn mit dem Bezug auf künftige Generationen betont Art. 20a GG speziell die langfristige Perspektive der Nachhaltigkeit, also im Kern die Belange einer substanziellen Erhaltung der natürlichen Lebenswelt, und unterstützt daher, dass der Gesetzgeber diesem Belang im Konflikt mit der bereits gegenwärtigen Freiheitsentfaltung Gewicht gibt, obwohl die von dieser Gewichtung profitierenden Grundrechtsträger überwiegend erst künftig geboren werden.

Wenn daraufhin die Vorstellung von der Unverfügbarkeit der natürlichen Gemeingüter der Menschheit eine verfassungsdogmatische Konsequenz vielleicht nicht gewinnen *muss*, aber jedenfalls durch den Gesetzgeber mit Unterstützung des Grundgesetzes gewinnen *kann*, dann ist es auch deshalb nicht als verfassungswidrig zu betrachten, zur Gemeinlast auch die ökologische Gemeinlast zu rechnen. Eine gesetzgeberische Ökologisierung gerade des Gemeinlastenverteilungssystems schlechthin, der Steuer, ist demzufolge nicht auf das Mittel von Ausnahme-Lenkungstatbeständen in grundsätzlich nicht-ökologisierten Steuertatbeständen – das bereits weitgehende Anerkennung genießt – beschränkt. Auch wenn diese Ökologisierung bereits den Grundtatbestand einer Steuer prägt, wird damit im Übrigen keineswegs schrankenlos Abstand von der Anknüpfung des Steuersystems an das Wirtschaftsergebnis genommen, sondern lediglich zugelassen, dass der Verzehr von Gemeingütern prinzipiell in die Rezeption des Wirtschaftsergebnisses durch das Steuersystem integriert werden darf.

3.2.2.1.2.2 *Das Allgemeingut der steuerlichen Belastungsgleichheit*

Für das Bundesverfassungsgericht ergab sich bisher kein praktischer Anlass zu einer eindeutigen Positionierung zu der Frage. Es hat allerdings anhand steuerrechtlicher Fälle zunehmend den Gedanken betont, dass die „steuerliche Belastungsgleichheit“ ein „Allgemeingut von herausgehobener Bedeutung“ ist, was sich im Kontext seiner Rechtsprechung als Anforderung auf die Gestaltung des Gesamtbilds der vielfältigen unterschiedlichen Steuerarten liest. Auch wird vom Bundesverfassungsgericht speziell das Prinzip der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit im Zusammenhang mit dem Gleichheitsgebot oft betont, wenn auch in scharfer Ausprägung am ehesten im Zusammenhang mit der Einkommensteuer. Zudem bleibt der Leistungsfähigkeitsbegriff auch nach der Rechtsprechung abhängig von dem Belastungskonzept der jeweiligen Steuer selbst, und ferner hat das Bundesverfassungsgericht anlässlich der Beurteilung von Lenkungssteuern ebensogut anerkannt, dass Steuern ohne Weiteres auch verhaltenslenkende Zwecke verfolgen können.

Hinzu kommt, dass eine Funktionenteilung zwischen unterschiedlichen Steuern praktiziert wird und zulässig ist, wonach keineswegs jede Einzelsteuer genau denselben Gerechtigkeitsgedanken – etwa denjenigen der Gleichheit anhand des individuellen Markterfolgs des Steuerpflichtigen – verfolgen muss. Verbrauchsteuern zeigen gerade Letzteres: Sie sind schon von ihrer Systematik her nicht als gezielte personenbezogene Belastung, sondern nur als Belastung eines bestimmten Gegenstands oder Verhaltens konstruierbar, deren wirtschaftliche Verteilung auf die Personen dem Markt überlassen wird. Nur teilweise werden demgegenüber auch gesetzliche Vorkehrungen für einen bestimmten Überwälzungsmechanismus getroffen; dies geschieht bei der Umsatzsteuer, aber selbst dort wird dadurch nicht etwa eine 1:1-Überwälzung auf die privaten Endverbraucher garantiert, denn ob die Umsatzsteuer im Preis voll weitergegeben wird, hängt trotz des Vorsteuerabzugssystems von der Wettbewerbssituation ab. Gleichwohl steht die grundsätzliche verfassungsrechtliche Möglichkeit von Verbrauchsteuern nach dem Grundgesetz außer Frage.

Angenommen, es gälte hingegen in der Tat ein ausschließlich am individuellen wirtschaftlichen Markterfolg orientierter Begriff von Belastungsgerechtigkeit, so lebte die Verfassungskonformität vieler Steuern im Übrigen schon jetzt nicht nur vom oftmals überschaubaren Tatbestand solcher Steuern – was etwa für die großen Energieträger- und Energiesteuern sowie die Umsatzsteuer bereits nicht zutrifft – und einer im Einzelnen maßvollen Höhe, sondern auch von dem impliziten Verweis darauf, dass für den sozialen Ausgleich nicht nur, aber insbesondere die systematisch hierfür besonders geeignete Einkommensteuer „einspringen“ kann und dies teilweise, was insbesondere das Existenzminimum und die Familie angeht, auch muss.

Ob das „Allgemeingut steuerliche Belastungsgleichheit“ nach Auffassung des Bundesverfassungsgerichts auch ökologische Aspekte im Grundgedanken aufnehmen kann oder diese nur als Ausnahme zulässt, erscheint angesichts dessen offen. Es ist möglich, dass es Einzelsteuern mit einem grundlegend ökologischen Belastungsobjekt insbesondere im Rahmen einer Funktionenteilung mit anderen Steuern im bestehenden Vielsteuersystem zulassen würde.

3.2.2.2 Folgerungen für die Getränkeverpackungsteuer

3.2.2.2.1 Einordnung von Produktsteuern mit ökologisierten Lenkungsstarifen

Eine an Art und Menge des Materials in einem Produkt anknüpfende Steuer wie die NABU-Version einer Getränkeverpackungsteuer wäre noch kein Anlassfall für die Klärung der Frage nach der Zulässigkeit direkter Ressourcen- oder Umweltbelastungsbesteuerung, denn die Getränkeverpackungsteuer bezieht sich mit dem verwendeten Material auf Ausgangsstoffe, die auch ohne staatliche Anordnung bereits einen Preis haben. Eine auf ihre Verwendung im Produkt durch dessen Inverkehrbringen bezogene Steuer knüpft daher nicht direkt an der natürlichen Ressource, sondern an einer Ware an, die bereits ein Handelsgut ist. Auch die Mineralöl- oder die Kaffeesteuer werden daher trotz vergleichbarer Konstruktion und obwohl auch ihr Steuertarif nicht auf den Preis, sondern auf die Menge der Ware bezogen ist, zu Recht nicht als Ressourcennutzungssteuern in dem umstritten gebliebenen, unmittelbaren Sinne verstanden.

Wenn bei einer Materialsteuer unterschiedliche Steuersätze je nach Umweltschädlichkeit des Materials erhoben werden, so bleibt dies also eine Modifikation des Grundtatbestands und entspricht damit der bisher üblichen und grundsätzlich auch allgemein akzeptierten Art der externen Integration des Umweltschutzes in das Steuerrecht durch Lenkungsstatbestände. Produktressourcensteuern sind keine echten Ressourcensteuern, sondern Waren- bzw. Produktsteuern mit einem auf den Ressourcenschutz oder andere Ziele bezogenen, ökologisierten Lenkungsstarif.

Das Verhältnis beider Elemente zueinander ist gleichwohl voraussichtlich nicht ganz ohne Belang für die praktische Diskussion. Wenn beispielweise die Spreizung der Steuer anhand der Emissionsmenge so stark sein sollte, dass der Emissionsmengenbezug den Materialmengenbezug als Bestimmungsfaktor zu überlagern scheint, gewinnt das Argument an Boden, dass es auf die Frage, ob Emissionen unmittelbar einen Steuergegenstand bilden dürfen, letztlich doch ankommen muss. Allerdings greift dies nicht durch, denn die Getränkeverpackungsteuer bleibt materialbezogen unterteilt und hat daher für jedes Material einen proportional mit der Materialmenge steigenden Tarif. Für jedes einzelne Material kann daher nicht gesagt werden, dass die Emissionswirkung den Steuerbetrag stärker bestimmt als die Materialmenge. Hinzu kommt, dass das absolute Gewicht bei den unterschiedlichen Materialien schon angesichts der Verschiedenheit der Materialeigenschaften – einschließlich des spezifischen Materialgewichts – keinen guten alleinigen Vergleichsparameter bilden würde.

3.2.2.2.2 Definition des Steuergegenstands

Nachdem der Belastungsstatbestand im Grunde nicht an CO₂, sondern an das Material anknüpft und dies auch zulässig ist, bleibt noch die Frage, ob die Bezugnahme genau auf Getränkeverpackungen unter Nichtberücksichtigung anderer Verpackungen und Abfälle ein sachgerechtes, schlüssiges Grundmodell darstellt.

Da der Getränkemarkt einen gut abgrenzbaren, durch gemeinsame Eigenschaften und Regelungsfragen mit einer erheblichen Geschlossenheit definierten Sachverhaltskomplex bildet und sich als wirtschaftlich und physisch abgrenzbares Handlungsfeld für ein gemeinsames Regulierungskonzept anbietet, ist es sinnvoll und

plausibel, ihn auch als eigenes Steuerungsfeld in dieser Definition zu betrachten, erst Recht angesichts des insoweit bestehenden weiten Spielraums des Gesetzgebers.

Der Gesetzgeber wäre auch nicht gezwungen, *alle* denkbaren Getränkeverpackungsmaterialien mit einer Steuer zu belegen. Wenn sich bei bestimmten Materialien gar keine Steuererfordernisse mit Blick auf das Umweltziel ergeben sollten, kann er etwa darauf verzichten.

Die Auswahl dieses Besteuerungsgegenstandes dürfte hier im Übrigen durch den ökologischen Zweck sogar eher besser sachlich begründet sein als es bei vielen älteren Verbrauchsteuern der Fall ist. Die Geschichte der Auswahl von Verbrauchsteuergegenständen ist bisher wohl sogar beinahe eher von der Nutzung pragmatischer fiskalischer Gelegenheiten oder auch „Zufälle“ geprägt gewesen als von anspruchsvollen Steuerungsüberlegungen.

3.2.2.2.3 Die Auswahl enger oder weiter Grundtatbestände in Verbindung mit Lenkungszielen

Bei eng gefassten Grundbelastungstatbeständen wie etwa der Tabaksteuer, Branntweinsteuer, der Alkopopsteuer, der Mineralölsteuer oder eben auch einer Getränkeverpackungsteuer bilden sich Lenkungsziele zu einem erheblichen Teil schon auf der ersten Gestaltungsstufe ab, indem gerade *diese* Waren besteuert werden, andere nicht. Dieser Teil der Lenkungs idee fällt trotzdem bei der verfassungsrechtlichen Beurteilung unter den bei der Auswahl und Definition des Belastungsgrundes bestehenden, weiten Spielraum des Gesetzgebers, statt erst als lenkende Ausnahme anhand des Folgerichtigkeitsprinzips auf der Ausgestaltungsstufe gerechtfertigt werden zu müssen, wie es etwa bei einer Umweltlenkungsnorm innerhalb des Einkommensteuergesetzes der Fall wäre.

Zu Lenkungszwecken erscheint dies also „geschickt gedacht“; dennoch ist dagegen grundsätzlich nichts zu erinnern, da der weite Spielraum auch für die Definition eng gefasster Steuern Anwendung findet. Zugleich darf dies nicht zur Umgehung grundlegender verfassungsrechtlicher Anforderungen genutzt werden: Neue „Sondersteuern“ mit engem Steuergegenstand sind immerhin in gleichheitsbezogener Hinsicht, besonders bei Kumulationsrisiken durch Überschneidungen, nicht unproblematisch und werden daher oft kritisch beobachtet. Gleichwohl erweist sich bei Lenkungssteuern, dass die Alternative, breitere Grundtatbestände zu verwenden, nicht immer die im Sinne von Steuergerechtigkeit bessere Lösung sein muss. So stieße etwa eine „große“ Produktressourcensteuer sodann bei der Gestaltung der Lenkungszwecknormen auch auf entsprechend größere Konstruktionsschwierigkeiten und Gleichheitsfragen. Für die Lenkungszwecktatbestände auf der zweiten Stufe, nach Festlegung des Grundtatbestands, bedarf es namentlich eines anhand objektiver Umstände sachlich begründeten und in sich schlüssigen Konzepts, anhand dessen die besteuerten Produkte in Bezug auf das jeweils verfolgte Lenkungsziel – sei es die Verminderung des Verbrauchs einer bestimmten natürlichen Ressource, sei es die Minderung bestimmter Schadstoffe oder ein anderes Ziel – mit einander verglichen werden können. Diese Schlüssigkeit herzustellen, dabei zugleich ungewollte, überschießende Folgen möglichst zu vermeiden und

doch eine möglichst gute Spezifizierung der Lenkungseinflüsse zu erreichen, wird aber auf überschaubaren Gebieten leichter fallen als bei großen Anwendungsbereichen mit zunehmend heterogenen Sachverhalten. Letztere würden im Übrigen auch häufiger wiederum Anlass zum Erlass von Ausnahmeregelungen geben.

Ferner wäre es beispielsweise aus Sicht der ökonomischen Steuerung einer Emissionsreduktion, etwa von CO₂, Feinstaub oder einem anderem schädlichen Output, möglicherweise als wünschenswert oder optimal zu betrachten, einen über alle unterschiedlichen Emissionsquellen hinweg identischen Emissionspreis durchzusetzen. Bisher ist das Maß, in dem die Kosten derselben Umweltschutzziele oder Umweltschäden bei den einzelnen Wirtschaftssubjekten angelastet werden, je nach dem Inhalt und der Art der Tätigkeit äußerst unterschiedlich. Wollte man dem entgegenwirken, so würde dazu die Einspeisung eines politischen Standardpreises für eine bestimmte Emissionsmenge in das Steuersystem zwar umso besser beitragen, auf je breiterer Ebene sie erfolgt. Gleichzeitig muss dieser steuerliche Preis aber auch so gesetzt werden, dass er bei einzelnen Tätigkeiten nicht zu echten Verbotswirkungen führt, denn ein Tätigkeitsverbot würde, anders als die allgemeine Veränderung der Wettbewerbsbedingungen durch den Umweltpreis, immer eine Prüfung der Verhältnismäßigkeit in Ansehung der konkreten Betätigung voraussetzen, die von der beschriebenen Meta-Ebene aus aber nicht möglich ist. Bei Steuertatbeständen von geringerer Breite und Abstraktionshöhe, die bestimmte Produktgruppen oder bestimmte Branchen betreffen, ist dagegen besser überschaubar, wie sie sich auf die Betätigung der Steuerpflichtigen auswirken und was folglich getan werden muss, um eine Erdrosselungswirkung auszuschließen und auch die finanzielle Leistungsfähigkeit nicht zu überfordern. Die kritisierten „Sondersteuern“ sind also letztlich doch nicht von vornherein „ungerechter“ als ihre Alternativen mit breiterem Grundtatbestand.

3.2.3 Anforderungen an die lenkende Differenzierung innerhalb des Steuertatbestands

3.2.3.1 Allgemeine Maßstäbe

3.2.3.1.1 Das Gleichheitsgebot

Der allgemeine Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG wirkt sich auf Lenkungstatbestände in Steuergesetzen in zweierlei Weise aus: Zum einen bestimmt er darüber mit, wie hoch die Rechtfertigungsanforderungen an solche Tatbestände sind, zum anderen stellt er eigene Anforderungen an deren innere Ausgestaltung.

Beides ist eine Folge davon, dass sich aus dem Grundgesetz keine Maßstäbe für die rein finanzielle Belastungswirkung einer Steuer ableiten lassen, da der Zweck insoweit lediglich in der Einnahmenerzielung liegt und daher eine Verhältnismäßigkeitsprüfung weitgehend ins Leere gehen muss. Dabei bliebe es auch dann noch, wenn – was das Bundesverfassungsgericht inzwischen zu Recht verneint – eine zusammenfassende Belastungsobergrenze etwa im Sinne eines Halbtteilungsgrundsatzes zwischen Staat und Bürger bestehen würde, denn auch aus diesem wäre für die jeweilige Einzelsteuer kein Belastungsmaß abzuleiten. Daraufhin ist die Grundrechtsordnung vorwiegend da-

rauf verwiesen, die Grundbelastungsentscheidung des Gesetzgebers zu akzeptieren, diese dann aber umso strenger zum Maßstab einer Gleichheitsprüfung zu nehmen. Das ist auch funktionsgerecht, da es beim Steuersystem um die Verteilung der staatlichen Gemeinlast geht; die Definition dieser Gemeinlast ist dem Steuersystem aber vorgelagert, die wichtigste Aufgabe der Grundrechte besteht sodann darin, den Einzelnen vor einer ungerechten Verteilung dieser Gemeinlast zu bewahren.

Dem allgemeinen Gleichheitssatz wird daher vom Bundesverfassungsgericht nicht nur, aber gerade für Steuergesetze zum einen die Anforderung entnommen, dass der vom Gesetzgeber einmal festgelegte Belastungsgrund grundsätzlich folgerichtig, also in sich schlüssig im Gesetz konkretisiert werden muss, während Abweichungen hiervon systematische Ausnahmen bilden und einer besonderen Rechtfertigung bedürfen, beispielsweise durch einen bestimmten Lenkungszweck.

Zum anderen gelten dann auch für diese Ausnahmen selbst Folgerichtigkeitsanforderungen: Die lenkungszweckbezogenen Subsysteme innerhalb der Steuer müssen ihrerseits in sich folgerichtig sein, um eine Abweichung vom Grundbelastungsgedanken der Steuer rechtfertigen zu können.

Für beide Anforderungen bedarf es zudem, als daraus abgeleitete formale Anforderung, einer zeitlich vorher bestimmten, klaren und transparent erkennbaren Zweckbestimmung durch den Gesetzgeber selbst.

Trotz klarer Grundlage ist mit dieser Systematik in der Praxis nicht ganz leicht umzugehen

So ist bei vielen steuerlichen Regelungen zwar im Ergebnis eindeutig, aber nicht schon auf den ersten Blick ganz leicht zu unterscheiden, ob sie eine Konkretisierung des Grundtatbestands oder eine systematische Ausnahmebestimmung darstellen. Das Verhältnis von Materialgewicht und CO₂-Komponente bei der Getränkeverpackungsteuer bot dafür oben bereits ein Beispiel.

Ferner ist zwar gesichert, dass die Anforderungen an die Rechtfertigung von Ungleichbehandlungen umso höher sind, je stärker sie gleichzeitig verhaltenslenkende oder andere freiheitsgrundrechtlich relevante Wirkungen und je mehr sie nicht bloß Sachverhalte, sondern Personengruppen mittelbar oder unmittelbar ungleich behandeln. Die Skala der Anforderungen in der Rechtsprechung reicht aber von einem bloßem Willkürverbot, das nur nach dem Vorliegen sachlicher Gründe für die Differenzierung fragt, bis zu den strengeren Anforderungen einer Verhältnismäßigkeitsprüfung (Geeignetheit, Erforderlichkeit und Angemessenheit der Ungleichbehandlung), ohne dass ganz klare Abstufungen vorhersehbar wären. Umstritten ist überdies sogar, ob bei Lenkungssteuern immer sowohl die Belastungs- als auch die Lenkungswirkung grundrechtlich gerechtfertigt werden müssen oder ob auch eines von beidem genügen würde. Will sich der Gesetzgeber auf der „sicheren Seite“ halten, ist ihm zu raten, im Vorhinein auch die jeweils strengste denkbare Variante in Betracht zu ziehen. Bei dieser Variante prüft das Bundesverfassungsgericht, ob die Ungleichbehandlung zur Erreichung des Lenkungszwecks geeignet, erforderlich und angemessen ist, wobei für Letzteres Gründe von solcher *Art* und solchem *Gewicht* bestehen müssen, dass sie die ungleichen Rechtsfolgen rechtfertigen können (sog. „Neue Formel“).

3.2.3.1.2 Die Freiheitsgrundrechte

3.2.3.1.2.1 *Allgemeine Handlungsfreiheit, Art. 2 Abs. 1 GG, und speziellere Freiheitsrechte*

Die Auswirkungen einer Lenkungssteuer auf den Freiheitsgebrauch der von ihr Belasteten ist jedenfalls an dem vom Bundesverfassungsgericht in weitem Sinne als Grundrecht der allgemeinen Handlungsfreiheit interpretierten Art. 2 Abs. 1 GG zu messen. Das führt insbesondere zur Messung am Verhältnismäßigkeitsprinzip, was auch bei spezielleren Freiheitsrechten den abschließenden Prüfungspunkt bildet. Allerdings ist die allgemeine Handlungsfreiheit subsidiär gegenüber den spezielleren Freiheitsrechten, die außerdem durch ihre höhere tatbestandliche Spezifizierung eine tendenziell stärkere Schutzwirkung erzeugen können, soweit es gerade um den Schutzgehalt des speziellen Grundrechts geht. Daher ist eingangs zu fragen, ob auch die Gewährleistungsbereiche der Berufsfreiheit (Art. 12 GG) und der Eigentumsgarantie (Art. 14 GG) betroffen sind.

3.2.3.1.2.2 *Berufsfreiheit, Art. 12 GG*

Art. 12 Abs. 1 GG schützt unter anderem das berufsbezogene Verhalten am Markt, aber nur nach den Grundsätzen des Wettbewerbs. Die Berufsfreiheit bewahrt daher nicht vor Veränderungen der Marktdaten und Wettbewerbsbedingungen, weil diesen der spezifische Bezug auf den Berufsinhalt fehlt. Das ist bei vielen Steuern der Fall, darunter auch Verbrauchsteuern. Mineralöl- und Stromsteuer als völlig unabhängig vom Inhalt des Berufs eingreifende Steuern sind daher beispielsweise keine Eingriffe in die Berufsfreiheit.

Allerdings können steuerliche Normen dennoch den Schutzbereich des Art. 12 Abs. 1 GG betreffen, denn auch falls sie bloß Rahmenbedingungen der Berufsausübung verändern, ohne hingegen – anders als Genehmigungsvorbehalte oder Sicherheitsvorschriften – selbst anzuordnen, wie der Beruf inhaltlich auszuüben ist, können sie im Einzelfall so gestaltet sein, dass sie in einem engen Zusammenhang mit der Ausübung eines Berufs stehen und objektiv eine berufsregelnde Tendenz haben. Wenn dies gegeben ist, greift die Berufsfreiheit ein.

Entgegen einem gelegentlich verbreiteten Eindruck führt das völlige Ausbleiben von Lenkungswirkungen nicht zur Grundrechtswidrigkeit einer Lenkungssteuer. Es treten dann vielmehr gar keine Lenkungseffekte ein, die es überhaupt zu rechtfertigen gälte, und es kommt alleine auf die Rechtfertigung der Belastungswirkung an. Die CO₂-Komponente in der Kfz-Steuer ist etwa angesichts ihrer schwachen Lenkungsstruktur wohl nahe daran, hierfür ein Beispiel zu liefern.

Was die Eingriffsschwelle angeht, so gilt für die „Anknüpfung“ der Steuer an ein bestimmtes grundrechtlich geschütztes Verhalten oder eine bestimmte grundrechtlich geschützte Position keine andere Eingriffsschwelle als für andere verhaltensbeeinflussende hoheitliche Regelungen. Aus der Wahl des Instruments „Anreiz“ folgt nicht, dass der Rechtfertigungsbedarf in Bezug auf dieses konkrete Grundrecht früher ausgelöst wird als in anderen Fällen. Die Schwelle, ab der eine rechtfertigungsbedürftige Wirkung anzunehmen ist, ist allerdings nach dem heutigen Eingriffsbegriff ohnedies recht gering. Es genügt jede Einwirkung, die den freien Grundrechtsgebrauch erschwert. Dafür muss also nicht belegt werden, dass das Lenkungsziel weitgehend erreicht wird oder jeder

Adressat zur Verhaltensänderung bewegt wird. Auch bloße Anreize liegen, wenn sie durch hoheitliche Regelungen gesetzt werden, nicht unterhalb der Aufmerksamkeitschwelle der Freiheitsrechte; ihre Auswirkungen auf die Freiheitlichkeit sind gegebenenfalls subtiler, aber nicht per se weniger bedeutsam sind als diejenigen des Ordnungsrechts.

Umgekehrt setzt die Geeignetheit des steuerlichen Lenkungseingriffs nicht den Beleg der verlässlichen Zielerreichung voraus. In den Worten des Bundesverfassungsgerichts: „Auch ist es der steuerlichen Lenkung immanent, dass das Gesetzgeber hinnimmt, das Lenkungsziel nicht mit Verlässlichkeit zu erreichen; sie ist immer ein Instrument zur Annäherung an ein Ziel“. Ein grundlegender Unterschied zur Prüfung von Verboten oder Geboten liegt darin im Übrigen nicht, denn auch dort wird für die zweckgerechte Eignung einer Regelung nicht grundsätzlich verlangt, dass die Regelung das von ihr angesprochene Problem vollständig löst, sondern es genügt die Sachgerechtigkeit der gesetzgeberischen Einschätzung, dass die Regelung einen Beitrag dazu leistet, dem näherzukommen.

3.2.3.1.2.3 *Eigentumsgewährleistung, Art. 14 GG*

Das Bundesverfassungsgericht hat Eingriffe in das Eigentumsgrundrecht bei Steuergesetzen traditionell verneint, weil die Eigentumsgarantie vermögenswerte *Rechte*, nicht aber das Vermögen als solches, den Inbegriff aller vermögenswerten Güter einer Person, schützt. Bei Steuer- und anderen Geldleistungspflichten ist es freigestellt, aus welchen Vermögenswerten sie gedeckt werden. Daher fehlt es an der Belastung eines bestimmten vermögenswerten Rechtes, verringert wird das von Art. 14 GG nicht erfasste Gesamtvermögen.

Wenn sich die Steuer erdrosselnd, also faktisch wie ein Verbot oder Eigentumsentzug wirkt, wird ein Eingriff in das Eigentum hingegen, ebenfalls schon traditionell, vom Bundesverfassungsgericht als möglich angesehen. Dies ist oft als widersprüchlich kritisiert worden, lässt sich aber mit den unterschiedlichen Wirkungsebenen einer Steuer erklären: Denn im Fall der Erdrosselung tritt keine finanzielle Belastung ein, das Vermögen wird also in der Tat auch ohnehin nicht berührt, aber die Lenkungswirkung ist so stark, dass sie einem Verhaltensverbot gleichkommt. Wenn das geschützte Verhalten eine Eigentumsnutzung ist, zum Beispiel indem das Recht am eingerichteten und ausgeübten Gewerbebetrieb betroffen wird, bedeutet die Erdrosselungswirkung zugleich einen Eingriff in das Eigentum. Es geht in dem Fall nicht mehr um die Steuer selbst, sondern nur noch um deren Drohwirkung. Die erdrosselnde Wirkung kann genausogut bei der Berufsfreiheit vorkommen; sie kommt im Übrigen auch bei der Gesetzgebungskompetenz vor: Denn eine Steuer mit erdrosselnder Wirkung ist in dieser Hinsicht keine Steuer, sondern ein Verbot, so dass hierfür eine Steuergesetzgebungskompetenz alleine ausnahmsweise nicht ausreicht, sondern zusätzlich eine Sachgesetzgebungskompetenz nötig wäre.

In der neueren Rechtsprechung hat der zweite Senat des Bundesverfassungsgerichts, möglicherweise vom ersten Senat abweichend, seine Rechtsprechung auch unterhalb der Erdrosselungsgrenze modifiziert. Zwar sagt der Senat nicht, dass das Vermögen als

solches nun von Art. 14 GG geschützt sei, wertet aber die Einkommen- und die Gewerbesteuer gleichwohl jetzt als einen Eingriff in das Eigentum: Denn bei den Ertragsteuern müsse der Steuerpflichtige zahlen, gerade weil und soweit seine Leistungsfähigkeit durch den Erwerb von Eigentum erhöht sei. Dies ergebe sich aus den Steuertatbeständen, die auf den Vergleich der Vermögensbestände am Ende und am Anfang der Besteuerungsperiode abstellen. Dass die Zahlungspflicht für sich genommen dem Steuerpflichtigen die Wahl lässt, aus welchen Mitteln er den staatlichen Steueranspruch erfüllt, ändere nichts daran, dass das Hinzuverworbene tatbestandlicher Anknüpfungspunkt der belastenden Rechtsfolge sei. Zwar möge also die Auferlegung von Geldleistungspflichten für sich genommen die Eigentumsgarantie grundsätzlich unberührt lassen; für die Anknüpfung von Geldleistungspflichten an den Erwerb vermögenswerter Rechtspositionen gelte dies nicht. Gegen diese neuere Rechtsprechung werden in der Literatur überzeugende Gründe eingewandt. Indes hat dies, wie der Bezugsfall zeigt, keine hohe spezifische Relevanz für Umweltsteuern, daher soll die Auseinandersetzung hier offengelassen werden.

3.2.3.2 Folgerungen für die Getränkeverpackungsteuer

3.2.3.2.1 Anforderungen des Gleichheitssatzes, insbesondere des Folgerichtigkeitsgebots, an die Lenkungsnorm

3.2.3.2.1.1 Legitimität, Bestimmtheit und Erkennbarkeit des Lenkungszwecks

An der Legitimität des Lenkungszwecks besteht kein Zweifel, auch schon unabhängig von dem – dies noch unterstreichenden – Art. 20a GG.

Für die im Vorhinein zu gewährleistende Erkennbarkeit des Lenkungszwecks kann der Gesetzgeber durch die Gestaltung des Gesetzestextes sorgen, sollte sie mit Blick auf die verfassungsgerichtliche Prüfung aber vorsorglich auch ausführlicher durch eine darauf bezogene Darlegung im Gesetzgebungsverfahren gewährleisten. Sorgfalt ist hierbei zumal deshalb geboten, weil die eigene Zwecksetzung die vom Bundesverfassungsgericht verfolgte Prüfung mitbestimmt und das Bundesverfassungsgericht es im Allgemeinen im Dienste des Grundrechtsschutzes verhindern möchte, dass erst nachträglich noch geeignete Zweckbestimmungen gefunden werden können oder sogar das Gericht selbst diese Arbeit des Gesetzgebers erledigt. Grundrechtsschutz ist bereits Sache des Gesetzgebers, und dazu gehört hier seine Sorgfalt bei der Zweckbestimmung, die erst die Würdigung der Verhältnismäßigkeit von Grundrechtseingriffen ermöglicht.

Bei der NABU-Getränkeverpackungsteuer kommen zwei Zwecke in Frage: Die Reduzierung des Ressourcenverbrauchs durch Verringerung des für Getränkeverpackungen eingesetzten Materials und die Reduzierung des CO₂-Ausstoßes. Im Kern ist an ersteres gedacht, während die CO₂-Emission der Herstellung als Indikator begründet und beschrieben wird, der die unterschiedliche Gesamt-Ressourcenverbrauchsbilanz des Einsatzes des jeweiligen Materials zum Ausdruck bringt und daher die differenzierte Einflussnahme auf den Materialeinsatz legitimiert. Die Lenkungszweckbestimmung wird damit im Vorhinein erkennbar gemacht.

Hinsichtlich der Bestimmtheit im Sinne von Eindeutigkeit könnten angesichts der zwei unterschiedlichen Stoßrichtungen der Tatbestandsmerkmale zwar zweifelnde Nachfragen in dem Sinne aufkommen, inwieweit es um CO₂-Reduktion oder um Materialreduktion geht. Anerkannt ist aber auch, dass der Gesetzgeber mit einem Steuergesetz mehrere gemeinwohlbezogene Zwecke verfolgen und gewichten darf. Die zusätzliche Nennung der CO₂-Reduktion als zweiter *Hauptzweck* wäre dagegen eher kontraproduktiv und verwirrend, weil das Lenkungskonzept dann anhand beider Zwecke gleichermaßen geprüft werden müsste, sich aber dann wohl nicht erschließen würde, warum der CO₂-Reduktionsanreiz materialabhängig gestaltet sein sollte – gedacht ist es überzeugenderweise aber ohnehin (nur) umgekehrt, nämlich dass der Materialreduktionsanreiz CO₂-abhängig sein soll, weil sich im CO₂ die materialspezifische Umweltbelastung abbildet.

3.2.3.2.1.2 *Innere Folgerichtigkeit des Lenkungstatbestands anhand des Lenkungszwecks*

Hinsichtlich der inneren Folgerichtigkeit des Lenkungstatbestands ist zuerst das Verhältnis der Tatbestandselemente inhaltlich zu betrachten.

Es besteht darin, Materialreduktion generell bei jedem mit einer Steuer belegten Material erreichen zu wollen, zusätzlich aber für die Materialien unterschiedlich starke Vermeidungsanreize in Abhängigkeit von ihren Umweltbelastungseigenschaften zu setzen. Die relative Dringlichkeit der Materialreduktion wird also an einem Umweltindikator festgemacht. Dies ist ein folgerichtiges Konzept. Im Vergleich zu der für das Materialreduktionsziel ebenfalls denkbaren Alternative, allein auf das Gewicht des Materials abzustellen, ist die Beifügung eines weiteren materialspezifischen Umweltindikators – das Gewicht bildet durchaus auch einen solchen – sogar vorzugswürdig, da das absolute Gewicht der Verpackung alleine zwar auch schon einen Maßstab für von Materialverbrauch bildet; dieser wäre aber schon angesichts des unterschiedlichen spezifischen Gewichts der Materialien und erst Recht angesichts der Unabhängigkeit von anderen Umweltindikatoren nur in einer vergleichsweise sehr groben Weise als Maßstab der Vermeidungswürdigkeit geeignet.

Anschließend kommt es darauf an, ob der Umweltindikator dem eigentlichen Lenkungszweck folgt. Die hier gewählte Verbindung mit CO₂ bei der Herstellung ist nicht der einzige denkbare Indikator für diesen Zweck; es könnte auch auf andere Umweltaspekte sowohl der Herstellung als auch der Entsorgung des Materials abgestellt werden. Gegen CO₂ als Umweltindikator für die relative Vermeidungswürdigkeit von Rohstoffverbrauch für Getränkeverpackungszwecke ist aber ebenfalls nichts einzuwenden.

3.2.3.2.1.3 *Geeignetheit zur Förderung des Lenkungszwecks*

Die Annahme, dass die Verwendung der Materialien durch eine materialdifferenzierte Verpackungsteuer jedenfalls in der angestrebten Richtung beeinflusst wird, erscheint realistisch. Angenommen etwa, eine Dose aus Primärrohstoff-Aluminium bringe im Vergleich zu einer Flasche aus PET mit hohem Sekundärrohstoffanteil aus Recycling mehr CO₂-Emissionen mit sich, so würde bei der Dose bei einem an der relativen CO₂-Intensität des Materials orientierten Tarif ein vergleichsweise stärkerer Materialvermei-

dungsanreiz gesetzt als bei der PET-Flasche. Ist es eine Mehrweg-PET-Flasche, so wäre die Materialersparnis durch mehrmalige Befüllung zudem systemimmanent vorteilhaft, ohne dass der Steuertatbestand anhand eines ökobilanziellen Gesamtsystemvergleichs Einweg/Mehrweg erstellt würde.

An der bedenklichen generellen Konzentration des Lebensmitteleinzelhandels, die etwa im Tätigkeitsbereich der wenigen großen Discounter besteht, das Sortiment auch anderer Händler beeinflusst und die zu den wesentlichen faktischen Ausgangsbedingungen für den Aufschwung der Einwegflasche zu zählen sein dürfte, rüttelt das Instrument einer lenkenden Steuer hingegen nicht. Dies ist kein Maßstab für die Beurteilung einer solchen Steuer, erinnert aber daran, dass auch noch andere rechtliche Rahmenbedingungen, beispielsweise solche des Kartellrechts im engeren Sinne, eine Rolle spielen, ohne direkt auf die Umweltfragen bezogen zu sein.

Wie genau die Lenkungswirkung sich auswirkt, ist bei Steuern systembedingt nicht genau vorauszusehen, da die Marktreaktionen hierfür ausschlaggebend sind. Jedoch ist der sog. Lenkungsunschärfe-Einwand – wie erwähnt, auch in der Praxis des Bundesverfassungsgerichts – für sich genommen kein Argument gegen die Rechtfertigung von Lenkungssteuern.

3.2.3.2.1.4 Erforderlichkeit zur Förderung des Lenkungszwecks

Auch bei der Einschätzung der Erforderlichkeit im Sinne der mangelnden Verfügbarkeit eines gleich geeigneten, aber mildereren Mittels ist ein gesetzgeberischer Spielraum gegeben, wenn auch in etwas kleinerem Umfang als bei der Geeignetheitseinschätzung. Praktisch könnte die Erforderlichkeit insbesondere deshalb in Zweifel gezogen werden, weil es mit der Verpackungsverordnung bereits eine Marktregulierungsmaterie gibt, die ebenfalls teilweise auf die qualitative und quantitative Verringerung des Verpackungsmaterialeinsatzes am Getränkemarkt gerichtet ist.

Daher lohnt sich in diesem Zusammenhang die Analyse der vorzufindenden Lage.

3.2.3.2.1.4.1 Anreize in der Verpackungsverordnung

Die Verpackungsverordnung verfolgt seit über 20 Jahren eine vom Ende des Nutzungszyklus aus definierte Form der Produktverantwortung. Das Verhältnis Mehrweg/Einweg wird dabei durchaus berücksichtigt. Mehrwegverpackungen sind durch Nichtregelung geregelt: Sie sind ausgenommen. Was bei Pfand und Rücknahme geschieht, ist frei am Markt vereinbart. Für den Großteil der Einweg-Getränkeverpackungen ist dagegen heute vorgeschrieben, dass die Verkäuferseite sie zurücknehmen und verwerten sowie den Rücklauf durch mindestens 25 ct. Pfand – deutlich mehr als beim Mehrweg üblich – absichern muss.

Gewiss ist auf den ersten Blick zu fragen, inwieweit dies überhaupt eine Regelung zur Abfallvermeidung darstellt. Eine Relevanz (nur) für den *Primärressourcenverbrauch* hat zunächst die Verwertungsstrategie, die eine Erhöhung des Sekundärrohstoffanteils auch in Verpackungen mit unterstützt. Der Kernpunkt für die prinzipielle Vermeidung von Abfällen ist indes indirekt, als ein durch Ordnungsrecht induzierter Anreizrahmen – angelegt: Die Entsorgungskosten führen durchaus zu einem Verminderungsanreiz, indem sie

prinzipiell *einzelproduktbezogen* in die Preiskalkulation eingehen. Würde die Entsorgung dagegen im öffentlichen System wahrgenommen, würden deren Kosten allgemein in der Abfallgebühr aufgehen. Inwieweit *genau* sich diese Zuständigkeitsverlagerung auf die Verpackungsintensität auswirkt, lässt sich selbstverständlich schwer auf breiter Front messen, denn die Wirkungskette über den Markt ist lang und mit Variablen gespickt. So ist es insbesondere plausibel anzunehmen, dass die Wirkungen sich insbesondere danach stark unterscheiden können, ob die Entsorgungskosten einen nennenswerten Anteil an den Gesamtkosten des Produkts ausmachen und wie wichtig bestimmte Eigenschaften der Verpackung jeweils für die Verbraucher sind. Es gibt indes tragfähige tatsächliche Anzeichen dafür, dass die Verpackungsverordnung im Gesamtbild durchaus gewisse verpackungsvermeidende Wirkungen entfaltet. Ob man sie insoweit als „Erfolg“ oder „Misserfolg“ bezeichnet, ist eine Frage der jeweiligen Zielmarke. Eine Regulierungsverstärkung stimmt in jedem Fall mit den bisherigen Zielen überein und wäre besonders plausibel, soweit sie genau die Systemgrenzen der bisherigen Regulierung überwindet.

3.2.3.2.1.4.2 Grenzen des bisherigen Ansatzes insbesondere anhand des Wettbewerbs Verwertung/Wiederverwendung (Einweg/Mehrweg)

Besonders der Blick auf den Wettbewerb von Einweg- mit Mehrwegsystemen macht die grundlegende Grenze der Vermeidungswirkung der Verpackungsverordnung deutlich. Die Wiederverwendung als ganz grundsätzliche Alternative muss samt ihrer abweichenden und zusätzlichen Prozesse kostenmäßig konkurrieren können, auch soweit gerade dieser Zusatzaufwand die Ressourcenschonung durch Abfallvermeidung ausmacht. Das bedeutet aus der Innensicht des Regelungsansatzes nicht einmal eine gezielte Mehrwegdiskriminierung, sondern gibt schlicht dessen begrenzte Reichweite wieder.

Es ist zwar durchaus auch möglich – in der Praxis allerdings wohl immer seltener –, dass der Einsatz einer Mehrwegflasche über ihre Einsatzdauer hinweg in der Gegenüberstellung mit einer Vielzahl von Einwegflaschen auch kostenmäßig mithalten kann. Allerdings fallen die unterschiedlichen Kostenanteile – etwa Material/Energie, Transport, Sortierung, Lagerung, Reinigung, Verwertung – jedenfalls über die Kette hinweg bei verschiedenen Akteuren – Brunnen/Hersteller, Abfüller, Großhändler, Einzelhändler, Verbraucher – an, was die Interessenstruktur erheblich beeinflusst. Die Vermeidung bestimmter Mehrwegkosten im Laden – Raum- und Personalaufwand – wird beispielsweise von großen Discountketten besonders wichtig genommen. Wenn sie daraufhin vorwiegend Innovationen vorwiegend im Einwegbereich nachfragen, eine Produktions- und Verwertungskette mit wenigen Großlieferanten darauf zuschneiden und die Kunden trotz eines ganz oder weitgehend mehrweg-freien Sortiments im Laden hierfür gewinnen können, besteht das Ergebnis in einer Einwegdominanz für bestimmte Produkte. Es spricht vieles dafür, dass dies insbesondere beim Mineralwasser tatsächlich geschehen ist. Es ist in der Praxis ersichtlich, dass das „Zwangspfand“ alleine dem nicht so entgegenwirkt, wie es erhofft oder erwartet wurde. Pfand ist beim Kunden nicht per se unattraktiv und das Einwegpfand verliert seine Wirkung auf die Marktanteile daher gerade infolge der Praxis des bereits lange eingeübten Mehrwegpfands. Hinzu kommt, dass viele Getränke nicht spontan, sondern mit einer gewissen Planung auf Vorrat gekauft

werden; dann macht es Verbraucherinnen und Verbrauchern auch weniger aus, beim nächsten Einkauf die Behälter wieder mitzunehmen.

3.2.3.2.1.4.3 *Folgerungen für neue Ansätze*

Zusammenfassend ist die Zuversicht der Verpackungsverordnung, dass die abfallwirtschaftliche Produktverantwortung ein zentrales Instrument zur Erhöhung der Materialeffizienz sein könnte, somit zwar durchaus begründet, soweit damit zugleich geeignete Anreize gesetzt werden. Die Anreize zur Senkung der *Quantität* des Ressourcenverbrauchs bestehen indes im Bereich des Endverbraucherengeschäfts im Wesentlichen nur aufgrund der teilweisen Internalisierung von Entsorgungskosten – bei teilweiser Überwälzung auf die Kunden – bei den Produktverantwortlichen. Den Schutz eines Mehrwegsystems in die Regulierung einzubeziehen, ist nicht mit überzeugendem Erfolg gelungen, obwohl es insbesondere mittels der Pfand- und Rücknahmepflicht versucht wurde: Die Verpackungsverordnung beeinflusst den Wettbewerb von Einweg und Mehrweg in der Praxis wenn überhaupt, dann viel weniger stark zugunsten einer grundsätzlichen Abfallvermeidung durch Wiederverwendung, als es sich der Verordnungsgeber vorgestellt oder gewünscht hat.

Dieser zugleich grundlegende und symbolträchtige, weil ausgerechnet ein komplett konkurrierendes Gegenmodell der Abfallvermeidung betreffende Misserfolg der bisherigen Marktbeeinflussungsversuche stützt die Erforderlichkeit zusätzlicher Maßnahmen und lässt Schlüsse auf deren Gestaltung zu:

Als Lehre aus der Verpackungsverordnung lässt sich für diese Mechanismen zum einen ableiten, dass sie einem von außen hinzukommenden System angehören müssten, um dort Anreize zu setzen, wo es aus der inneren Logik der Verpackungsverordnung heraus nicht oder nur schwer gelingt. Dessen Grenzen liegen offenbar gerade dort, wo aus dem regulierten und verwertungsorientierten System heraus eine Schutzregulierung für ein – selbst nicht reguliertes – Wiederverwendungssystem erfolgen soll.

Zum anderen sollte ein neues Instrument einen Ressourcenpreis mit größerer, für die Marktbeteiligten unverfügbaren Festigkeit durch den Markt leiten als bei der Verpackungsverordnung über die Entsorgungskosten geschieht.

Drittens lässt sich aus den Erfahrungen mit der bisherigen Regelung ableiten, dass neue Regulierungsinstrumente einen früheren Anknüpfungspunkt in der Wertschöpfungskette wählen müssten als bisher, da sich der Wettbewerb von Wiederverwendung und Verwertung wegen der zusätzlichen Prozesse der Wiederverwendung nur schlecht ausschließlich von der Regelung der Entsorgung her beeinflussen lässt.

Angesichts der Befunde zur bestehenden Regulierungslage im Getränkeverpackungsbereich fällt der Blick daher auf eine steuerliche Lösung, da sie die beschriebenen drei von der bisherigen Regulierungsstrategie abweichenden Eigenschaften aufweisen kann. Die Analyse der bisherigen Rechtslage spricht also für und nicht gegen die Geeignetheit und Erforderlichkeit einer zusätzlichen steuerlichen Regelung. Das setzt nicht voraus, dass eine Steuer die einzige vernünftige Regelungsalternative ist. So werden etwa auch Zertifikate vorgeschlagen; in dieser Instrumentenwahl ist der Gesetzgeber aber frei, nicht nur, weil diese und andere Alternativen (etwa Kennzeichnungspflichten) ihrerseits

jeweils auch eine Reihe von spezifischen Umsetzungsschwierigkeiten und anderen Nachteilen aufweisen.

3.2.3.2.1.5 Rechtfertigung ungleicher Rechtsfolgen durch Art und Gewicht der Unterscheidungsgründe

Als Unterscheidungsgründe verwendet die vorgeschlagene Getränkeverpackungsteuer Art und Menge des im Produkt enthaltenen Materials und die CO₂-Intensität der Materialherstellung. Diese müssten nach Art und Gewicht so ausgeprägt und zudem belegbar sein, dass die Ungleichbehandlungen der Fälle gerechtfertigt sind.

3.2.3.2.1.5.1 Materialmenge und CO₂-Intensität

Die Einschätzung des Gesetzgebers, dass die insoweit bestehenden Unterschiede von solcher Art und solchem – von Art. 20a GG unterstütztem – Gewicht sind, dass sie unterschiedliche Rechtsfolgen rechtfertigen, unterliegt keiner Vollprüfung und nicht dem Kriterium einer – wie auch immer zu erreichenden – empirischen „Zweifellosigkeit“, sondern auch einem Beurteilungsspielraum des Gesetzgebers. Erforderlich ist allerdings die objektive und nicht nur subjektive Vertretbarkeit der verwendeten Analysen nach anerkannten wissenschaftlichen Standards. Dem genügt es jedenfalls, wenn der CO₂-Fußabdruck der unterschiedlich besteuerten Materialien einschließlich der Sekundärrohstoffe anhand einer für alle Tatbestände gleichen, wissenschaftlich anerkannten Bewertungssystematik und in empirisch abgesicherter Weise ermittelt ist. Der Vergleich muss angesichts der ubiquitären Verbreitung des Vergleichsgegenstands CO₂ und der Zulässigkeit von über Staatsgrenzen hinaus wirksamen Zielen der Umweltschutzgesetzgebung auch nicht auf den deutschen oder europäischen Binnenraum bezogen werden, sondern kann die CO₂-Intensität der Materialherstellung im globalen Maßstab betreffen.

Zwar ist das Ziel der Ressourcenverbrauchsminderung auch eine Frage der schlichten Materialmenge. Eine Verpackungsvermeidungssteuer ausschließlich am Gewicht der Verpackung festzumachen, erschiene ökologisch dennoch wenig überzeugend, da die Vermeidungswürdigkeit aus ökologischer Sicht auch von anderen Indikatoren abhängig ist. Wird daher ein Indikator für die unterschiedliche Vermeidungswürdigkeit eingesetzt, so ist die CO₂-Intensität der Materialherstellung hierfür als eine von mehreren denkbaren Alternativen geeignet.

3.2.3.2.1.5.2 Zur Heranziehung der Übereinstimmung mit Ökobilanzvergleichen

Eine in Bezug auf den Verpackungsmarkt noch zielgenauer steuernde Vorstellung könnte es zwar wiederum sein, eine direkt an den Ökobilanzen der typischen Verpackungskreisläufe festgemachte Systematik der Steuer zu entwickeln. Als rechtlicher Anknüpfungspunkt für die Steuer eignen sie sich aber hier nicht, da sie zu sehr auf die konkreten geographischen, technischen und wirtschaftlichen Verhältnisse eines Wirtschaftsraums zu einem bestimmten Beurteilungszeitpunkt bezogen sind, um als ausreichender Grund für eine ungleiche Auferlegung von Steuern im Einzelfall dienen zu können: Steuertatbeständen darf eine typisierende Betrachtung der Wirklichkeit zu Grunde gelegt werden, während eine davon zu unterscheidende Repräsentativität nicht genügt. Die Typisierung durch Ökobilanzen bildet zu viele Einzelfälle nicht ab, um – meiner Ein-

schätzung nach – eine ausreichende Gewähr dafür zu bieten, dass sie von der Rechtsprechung als ein generell und ohne Ausnahmetatbestände noch gleichheitsgerechtes, unterschiedliche finanzielle Belastungen des Einzelfalls rechtfertigendes Abbild der Wirklichkeit betrachtet werden würde. Es ist daher überzeugend, dass die Steuer gerade nicht an die Ökobilanz, sondern an das Material anknüpft.

Die vorliegende Begründung des Entwurfs einer Getränkeverpackungsteuer stellt allerdings in ihrem Ausgangspunkt als Motivation für die Auswahl des Indikators CO₂ darauf ab, dass dieser eine Differenzierung ergibt, die statistisch in hohem Maße mit dem Binnenvergleich der Ökobilanzen der mit den Materialien in der Regel verbundenen Getränkeverpackungssysteme übereinstimmt (dort S. 40). Zwei weitere Gründe hierfür kommen hinzu:

Zum einen findet sich der Bezug auf die Ökobilanzen nicht im Steuertatbestand wieder; dort steht die Materialmenge am Ausgangspunkt und sie steht gerade nicht stellvertretend für unterschiedliche Verwendungs- oder Verwertungszusammenhänge, sondern schlicht für sich selbst. Das Lenkungskonzept einer Steuer muss aber, wie oben erörtert, in folgerichtiger Weise erkennbar gemacht werden, um die Rechtfertigung der Steuer tragen zu können. Das gelingt besser, wenn auf Gründe abgestellt wird, an denen der Steuertatbestand direkt anknüpft, die also nicht bloß in dessen Hintergrund stehen.

Zum anderen ist es zweifelhaft, inwiefern *statistisch* festgestellte Zusammenhänge, wollte man sie als eigentlich maßgebende Begründung heranziehen, verfassungsrechtlich überhaupt in der Lage wären, steuerrechtliche Ungleichbehandlungen zu rechtfertigen, denn der Gleichheitssatz ist im Kern personenbezogen. Auch Steuern betreffen keineswegs nur den personenunabhängigen Sachverhalt, denn sie sind vom Einzelnen aus seinem Vermögen zu entrichten.

Zwar wird insbesondere im Antidiskriminierungsrecht mit guten Gründen zunehmend anerkannt, dass bereits statistisch feststellbare Ungleichbehandlungen ein Indiz dafür sein können, dass auch eine personenbezogene Diskriminierungslage in der Gesellschaft besteht, der durch Antidiskriminierungsgesetze entgegengewirkt werden darf. Die Situation einer Umweltlenkungssteuer unterscheidet sich davon aber erheblich, da sie nicht einer vorzufindenden gesellschaftlichen Ungleichbehandlung entgegenwirken soll, sondern in erster Linie ihrerseits ein eigenes Unterscheidungskriterium einführt, dem sie zu tatsächlicher, hier wirtschaftlicher Relevanz verhelfen will. Sie bezieht sich ebenso selbstverständlich nicht auf die Art von persönlich unverfügbaren Kriterien (wie Herkunft, Alter, Geschlecht, Religion, sexuelle Orientierung), an denen auf der Basis von statistisch sichtbar werdenden, strukturellen Diskriminierungssituationen eine „Ungleichbehandlung zur Verringerung von Ungleichbehandlung“ anknüpfen könnte. Die Bezugnahme auf rein statistische Belege zur Begründung einer Umweltlenkungssteuer wird daher voraussichtlich nicht geeignet sein, um in der verfassungsrechtlichen Prüfung den Ausschlag zugunsten der Rechtfertigung zu geben.

Hinzu kommen praktische Gründe, denn bei Begründung und Gestaltung anhand von Ökobilanzen der Verpackungssysteme würde die Forderung nach Steuervergünstigungen für regional organisierte Systeme mit geringen Transportwegen politisch starkes Gewicht erhalten, nicht nur falls es sich zugleich um Systeme von kleinen und mittleren

Unternehmen handelt. Vergünstigungstatbestände würden aber unionsrechtliche Einwände verstärken und erzeugen überdies Umsetzungsaufwand und teils dysfunktionale Gestaltungs- und Umgehungsanreize.

Besser ist es daher im Beispiel der Getränkeverpackungsteuer, schlicht die Verringerung der Materialmenge als Hauptziel und die Verringerung des CO₂-Fußabdrucks der Materialherstellung als Relationsmaßstab der Vermeidungswürdigkeit zu beschreiben, was im Konzept ja ebenfalls geschieht. Die außerdem herangezogene Übereinstimmung dieses Konzepts mit dem Ökobilanzvergleich am deutschen Verpackungsmarkt kann eine Motivation für die getroffene Regelung sein, ohne deren Begründung verfassungsrechtlich zu tragen.

3.2.3.2.2 Anforderungen der Freiheitsgrundrechte, insbesondere der Berufsfreiheit, an die Lenkungsnorm

3.2.3.2.2.1 *Betroffene Gewährleistungsbereiche; Eingriff*

3.2.3.2.2.1.1 *Die Eigentumsgewährleistung*

Auch falls der Erweiterung der Relevanz der Eigentumsgewährleistung für die staatliche Auferlegung von Geldleistungspflichten nach der neueren Rechtsprechung des zweitens Senats des Bundesverfassungsgerichts gefolgt würde, führte dies nicht zu einer Betroffenheit von Art. 14 GG durch die Getränkeverpackungsteuer, denn diese knüpft nicht an den Hinzuerwerb von Eigentumspositionen an, sondern an deren Verwendung.

3.2.3.2.2.1.2 *Betroffenheit der steuerpflichtigen Unternehmen in der Berufsausübungsfreiheit*

Betroffen ist nicht erst die allgemeine Handlungsfreiheit nach Art. 2 Abs. 1 GG, sondern bei den Steuerpflichtigen selbst ist schon die speziellere Berufsausübungsfreiheit nach Art. 12 GG betroffen. Zwar wird durch die Auferlegung einer Geldleistungspflicht keine unmittelbare Regelung über die Art und Weise der Berufsausübung getroffen. Jedoch bildet der Tatbestand der Getränkeverpackungsteuer durch seine Bezugnahme auf die Verwendung ganz bestimmte Materialien im Produkt dennoch einen engen, sogar gezielten Zusammenhang mit der Art und Weise der Berufsausübung und weist durch die auf eine Abkehr von bestimmten Materialien anhand ihrer CO₂-Intensität gerichteten, differenzierten Tarife eine nicht bloß subjektiv vom Einzelnen empfundene, sondern objektiv gegebene berufsregelnde Tendenz auf, was nach der Rechtsprechung die Betroffenheit des Art. 12 GG auch bei Steuern auslöst.

Durch die gesetzten Anreize wird die Berufsausübung auch zumindest potentiell verhaltensbeeinflussend berührt und damit in die Freiheit des Berufs eingegriffen. Der Eingriff liegt im Vergleich zu personenbezogenen oder personenunabhängigen Eingriffen in die Berufswahl auf der geringsten der drei Eingriffsstufen (Berufsausübungsregelungen – subjektive Berufswahlregelungen anhand personenbezogener Eigenschaften – objektive Berufswahlregelungen anhand personenunabhängiger Kriterien) innerhalb des Grundrechts der Berufsfreiheit.

3.2.3.2.2.1.3 Die Einbeziehung der privaten Endkunden in die Prüfung; allgemeine Handlungsfreiheit

Da die ökonomischen Reaktionen im Einzelnen nicht vorherzubestimmen sind, ist zwar die tatsächliche Belastung der privaten Endkunden im Einzelnen fraglich. Immerhin reichen die ökonomischen Anpassungs- und Ausweichreaktionen schon beim Steuerpflichtigen von der von der Steuervermeidung durch sachliche Verlagerung (Produktänderung) oder räumliche Verlagerung (Abwanderung) über die sog. Steuereinholung (Erwirtschaftung der Belastung durch Umsatz- und Gewinnausweitung, Rationalisierung, Schrägwälzung auf andere Produkte u.a.) und die Steuerhinterziehung bis zur Steuerüberwälzung in beide Richtungen, also der Vorwälzung auf den Abnehmer (Weiterwälzung) und der Rückwälzung (durch Durchreichung des Preisdrucks auf den Materiallieferanten). In aller Regel treten mehrere davon auf, und dies bei den unterschiedlichen Wirtschaftssubjekten zu unterschiedlichen Anteilen.

Zur Vermeidung jeglicher Schutzverkürzung kann aber vorsorglich der Fall ins Auge gefasst werden, dass die Überwälzung vollständig und materialgenau gelingt, also die auf dem Produkt lastende Steuer deckungsgleich im Preis von den Verbrauchern übernommen wird. Bei indirekten Steuern wird daher zu Recht auch vom Bundesverfassungsgericht neben den Steuerpflichtigen, hier den Unternehmen, auch der End- oder Letztverbraucher in den Blick genommen, der die Steuerlast nach der Vermittlung über eine oder mehrere Handelsstufen mittragen soll. Dies gilt zwar auch bereits beim Gleichheitssatz, ist aber bei den Freiheitsgrundrechten von einer höheren eigenständigen Relevanz, da die Verbraucher in ihrer Freiheit in anderer Weise betroffen sind als die steuerpflichtigen Unternehmen.

Für die Endkunden ist vorliegend die allgemeine Handlungsfreiheit, nicht die Berufsfreiheit einschlägig.

3.2.3.2.2.2 Verhältnismäßigkeit des Freiheitseingriffs

Die Rechtfertigung von Eingriffen in Art. 12 GG in der Form von Berufsausübungsregelungen ist durch ein Gesetz aus „vernünftigen Gründen des Gemeinwohls“ möglich, wenn der Eingriff ein geeignetes, erforderliches und im Verhältnis zur Schwere des Eingriffs angemessenes Mittel zu Verfolgung des durch solche Gründe legitimierten Gesetzeszwecks ist. Die Anforderungen liegen bei der allgemeinen Handlungsfreiheit nach Art. 2 Abs. 1 GG für die Verbraucher nicht grundsätzlich anders, allerdings nicht berufsbezogen spezifiziert, was in der Regel zu tendenziell etwas geringeren Anforderungen im Vergleich zu Art. 12 GG führt.

Die Rechtfertigungsprüfungen überschneiden sich inhaltlich teilweise mit der oben bereits ausgeführten gleichheitsrechtlichen Rechtfertigungsprüfung, betreffen aber nunmehr genau die verhaltensändernden Effekte. Deren Bewirkung erscheint indes in Anbetracht des verfolgten Ressourcenschutzziels allerdings ebenso geeignet, erforderlich und angemessen wie die damit verbundene Ungleichbehandlung.

3.2.3.2.3 Grundrechtliche und rechtsstaatliche Anforderungen an Steueränderungen zur lenkenden Nachsteuerung

Bei Lenkungssteuern wird teils erwogen, die Lenkungseffekte müssten, um die gleichheits- und freiheitsrechtliche Rechtfertigung dauerhaft aufrechtzuerhalten, vom Gesetzgeber nachlaufend stetig beobachtet und dann erforderlichenfalls zum Anlass einer Nachbesserung genommen werden.

Die damit angesprochene Rechtsfigur einer Beobachtungspflicht, die in der Rechtsprechung teils ohne, teils mit Nachführungspflicht vorkommt, ist vom Bundesverfassungsgerichts zuerst anhand ganz andersartiger Fälle entwickelt worden, namentlich der Gewährleistung eines grundrechtlichen Mindestschutzniveaus durch Schutzpflichten des Staates zugunsten grundlegender Rechte des Einzelnen, etwa zum Schutz des ungeborenen Lebens oder zum Schutz vor gesundheitszerstörendem Fluglärm.

Eine Beobachtungspflicht ist allerdings später etwa auch bei Reformen der privaten Krankenversicherung (dort ohne ausdrückliche Verbindung mit einer Nachführungspflicht) durch die Basistarif-Angebotspflicht bejaht worden, gestützt darauf, dass dann die Prognoseunsicherheit bei der umfassenden gesetzlichen Reform besser hinnehmbar werde.

Es kann daher an eine vorsichtige Übertragung auf das Steuerrecht gedacht werden, da auch bei Lenkungssteuern eine Prognoseunsicherheit typisch ist und die Gesetzgebung einen tastenden, die Wirkung erst nach und nach ergründenden Charakter haben kann. Dagegen spricht aber, dass die Postulierung einer solchen beachtlichen Einengung des gesetzgeberischen Spielraums im Nachgang den lenkungssteuerspezifischen Spielraum konterkarieren würde, der die Lenkungsunschärfe als gegeben hinnimmt. Umweltlenkungssteuern sind weder Instrumente zum Schutz eines grundrechtlichen Mindeststandards noch steuern sie, wie die Einführung des PKV-Basistarifs, konkrete Geschäftsmodelle oder rechtlich geformte Institutionen an, sondern sie liegen in ihrem Wirkungsgedanken im Wesentlichen auf der Ziel- und Abstraktionsebene allgemeiner wirtschafts- und sozialpolitischer Gestaltungsentscheidungen und sind daher auch nicht schärferen Wirkungskontrollen zu unterwerfen als diese.

Eine andere Frage ist es, ob nach einer gewissen Laufzeit der Steuer „nachgelenkt“ werden *darf*, um Erkenntnissen über die Auswirkungen – wenn solche Erkenntnisse mit ausreichender Verlässlichkeit vorliegen – Rechnung zu tragen. Die Frage ist zu bejahen. Die verfassungsrechtlichen Bedingungen hierfür gehen vom grundrechtlich und rechtsstaatlich fundierten Vertrauensschutzprinzip aus und bestehen darin, dass eine Änderung mit Rückwirkung nur ausnahmsweise und aus schwerwiegenden Gründen möglich ist, eine Änderung mit Wirkung für Zukunft hängt hingegen von einer „einfachen“ Abwägung des freiheitsgrundrechtlich fundierten Vertrauensinteresses der Steuerpflichtigen mit den für eine Änderung sprechenden Gemeinwohlinteressen ab. Da es sich um Lenkungstatbestände handelt, haben die Freiheitsgrundrechte hierbei besonderes Gewicht: Denn wenn die Steuerpflichtigen ihr Verhalten auf staatliche Veranlassung hin ändern sollen, genießen ihre daraufhin getroffenen Dispositionen höheres Gewicht als wenn dies ohne staatlichen Lenkungsanreiz erfolgt wäre. Ausreichende Übergangsfristen werden daher für den Vertrauensschutz wichtig sein, und auch inhaltlich erfolgt eine

Nachlenkung aus Vertrauensschutzsicht idealerweise eher behutsam. Eine Politikwende wird dadurch nicht ausgeschlossen, jedoch wäre bei abrupten Wendungen mit gravierenden Einzelfallauswirkungen auf getätigte Investitionen damit zu rechnen, dass spezielle Altfallregelungen mit höherem Bestandsschutz erforderlich werden.

3.2.4 Die Erdrosselungswirkung

3.2.4.1 Allgemeine Maßstäbe

3.2.4.1.1 Systematische Einordnung

Die Erdrosselungswirkung ist eine besondere Ausprägung der Lenkungswirkung einer Steuer. Sie wurde oben bereits aus unionsrechtlicher Sicht in ihrer speziellen Form als Einfuhrverbotswirkung einer mitgliedstaatlichen Steuer angesprochen. Ohne Beschränkung auf die Frage der Einfuhr ist sie auch eine verfassungsrechtliche Argumentationsfigur, und zwar auf zwei verschiedenen Ebenen: Wenn eine solche Wirkung vorliegen sollte, dann wirkt sich dies auf die Gesetzgebungskompetenz und auf die grundrechtliche Verhältnismäßigkeit aus.

3.2.4.1.2 Zuständigkeitsbezogene Relevanz

So ist ein Gesetz, das rechtlich das Gewand einer Steuerpflicht trägt, aber faktisch eine Verbotswirkung für das besteuerte Verhalten entfaltet, inhaltlich bloß noch die Drohung mit einer Steuer, ohne dass Einnahmen erzielt werden. Inhaltlich wäre dies also kein Steuergesetz, mit der Folge, dass es über die für die Nutzung der steuerlichen Form weiterhin erforderlichen Steuergesetzgebungskompetenz hinaus auch einer Sachgesetzgebungskompetenz bedürfte. Der vom Bundesverfassungsgericht angenommene Grundsatz, wonach die Steuergesetzgebungskompetenz zugleich bereits die Lenkungswirkung einer Steuer mit abdeckt, erfährt dann also eine Ausnahme.

3.2.4.1.3 Grundrechtliche Relevanz

Auch grundrechtlich wandeln sich bei einem wie ein Verbot wirkenden Steuergesetz die Anforderungen: Es bedarf nun nicht der Verhältnismäßigkeit einer Zahlungspflicht, sondern eines Verbots, um den Eingriff zu rechtfertigen. Dies ist wiederum – nicht anders als im Falle der unionsrechtlichen Parallele – zwar denkbar, wird aber praktisch bei einem Steuergesetz anders als bei einem ausdrücklichen, gezielt ausgesprochenen Verbot kaum darstellbar sein, weil der Gesetzgeber diese Wirkung bei einer Steuer weder vorhergesehen noch angestrebt haben wird. Dem Gesetz wird daher in aller Regel keine auf Verbote bezogene Abwägung des Gesetzgebers zu Grunde liegen, auf die man zurückgreifen könnte. Wenn sogar ein direkt ausgesprochenes Verbot gerechtfertigt wäre, so beruhte dies also mehr auf Zufall als auf gesetzgeberischer Planung. Steuergesetze sollten daher trotz der theoretischen Rechtfertigungschance von Verbotswirkungen zumindest aus praktischen Gründen unbedingt vorausschauend so gestaltet werden, dass eine solche Wirkung ausgeschlossen ist.

3.2.4.1.4 Maßstäbe und Prüfungsrahmen der Erdrosselungswirkung

Grundrechtlicher Maßstab für eine Erdrosselungswirkung können prinzipiell alle Freiheitsgrundrechte sein. Da aber die allgemeine Handlungsfreiheit in ihrem Gewährleistungsgehalt vergleichsweise unspezifisch ist, wird die Erdrosselungswirkung meist nur anhand von Art. 12 und Art. 14 GG diskutiert. Bei Art. 12 GG tritt eine Erdrosselungswirkung ein, wenn verhindert wird, dass sich die betroffene Berufsausübung zur wirtschaftlichen Lebensgrundlage machen lässt. Bei Art. 14 GG ist sie gegeben, wenn Geldleistungspflichten den Betroffenen übermäßig belasten und seine Vermögensverhältnisse so grundlegend beeinträchtigen, dass sie eine erdrosselnde Wirkung haben.

Der Prüfungsrahmen, den die Rechtsprechung hieran anlegt, ist bei beiden Grundrechten im Prinzip gleich. So verlangt das Bundesverfassungsgericht für eine Erdrosselungswirkung bei Art. 14 GG, dass die Fortführung eines Unternehmens durch die Geldleistungspflicht nicht nur bei einzelnen Unternehmen aufgrund ihrer besonderen Lage unmöglich gemacht wird, sondern dass diese Wirkung als Regel besteht, also der Anwendung regelmäßig hervorgerufen wird. Dementsprechend formuliert beispielsweise das Oberverwaltungsgericht Münster zu Art. 12 GG die Anforderung, „dass die betroffenen Berufsangehörigen in aller Regel und nicht nur in Ausnahmefällen wirtschaftlich nicht mehr in der Lage wären, den gewählten Beruf ganz oder teilweise zur Grundlage ihrer Lebensführung zu machen.“ Erdrosselnd wirkt eine Steuer auch, wenn die Steuerpflichtigen unter normalen Umständen die Steuer überhaupt nicht aufbringen können.

In tatsächlicher Hinsicht werten die Gerichte dazu die Höhe der Belastung und die Reaktionsmöglichkeiten der Steuerpflichtigen aus. Es wird geprüft, ob es faktisch durch Umstellungen der eigenen Tätigkeit oder andere Maßnahmen möglich ist, die betroffene Berufstätigkeit oder Eigentumsposition aufrechtzuerhalten. Als ein Indiz dafür wird es beispielsweise bei der Berufsfreiheit gewertet, wenn das Gesamtgeschäft der betroffenen Branche nicht grundlegend beeinträchtigt wird. Dass schwache, wenig konkurrenzfähige Unternehmen ihre Geschäfte einstellen und die Umstellung nicht wettbewerblich bewältigen, genügt nicht für die Annahme einer Erdrosselungswirkung. Mit anderen Worten: Die Ursächlichkeit zwischen einer Steuerpflicht und dem wirtschaftlichen Zusammenbruch eines Unternehmens ist im Lichte der gleichzeitig als Auslegungsmaxime gegebenen Wettbewerbsfreiheit nicht gegeben, wenn bestimmte Unternehmen scheitern oder aufgeben, obwohl es am Markt trotz der Steuer grundsätzlich weiterhin möglich ist, das besteuerte Verhalten in wirtschaftlicher Weise zu verwirklichen. Eine Erdrosselungswirkung wäre demgegenüber belegbar, wenn das besteuerte Verhalten praktisch komplett vom Markt verschwände.

3.2.4.2 Folgerungen für die Getränkeverpackungsteuer

Als Anknüpfungspunkt für die Prüfung einer Erdrosselungswirkung ist bei einer Getränkeverpackungsteuer sowohl die Berufsfreiheit als auch – trotz der grundsätzlichen Verneinung eines Eigentumseingriffs durch eine Geldleistungspflicht – die Eigentumsgarantie anwendbar: Bei der Berufsfreiheit richtet sich dabei der Blick auf die Möglichkeit, bei Verpackungen aus bestimmten Materialien prinzipiell Gewinne erzielen und damit zur eigenen wirtschaftlichen Lebensgrundlage beizutragen, bei der Eigentumsgarantie auf

die Möglichkeit, ein bestimmte Getränkeverpackungen verwendendes Unternehmen als eingerichteten und ausgeübten Gewerbebetrieb zu betreiben und die Steuer überhaupt aufbringen zu können.

Der im vorangehenden Abschnitt geschilderten Prüfungsrahmen erklärt aber bereits zugleich, warum das Argument der Erdrosselungswirkung bei neuen Steuern oft angeführt wird, aber nicht in nennenswertem Umfang durchdringt und warum es beispielsweise – zum Vergleich – auch rechtlich überzeugend ist, dass der Erdrosselungseinwand selbst bei der mutmaßlich rigorosesten Lenkungssteuer der letzten Jahrzehnte, der zu massiven Umsatzeinbrüchen führenden Alkopopsteuer, nicht durchgedrungen ist. Denn das Kriterium einer nicht bloß im Einzelfall bestehenden, sondern den Regelfall bildenden verbotsmäßigen Auswirkung einer Steuer auf die jeweilige Berufsbetätigung oder den Unternehmensbetrieb ist praktisch nahezu kaum erfüllbar, sobald ein einigermaßen funktionierender Markt besteht und Wege der wirtschaftlichen und technischen Umstellung zur Verfügung stehen, die zwar mit Angebots- und anderen Verhaltensänderungen, mit Investitionen und anderen Kosten verbunden, aber grundsätzlich greifbar sind. Wenn daraufhin Unternehmen aus betriebswirtschaftlichen oder anderen Gründen die Herstellung derjenigen Produkte, die von der Lenkungssteuer zurückgedrängt werden sollen, völlig einstellen, während andere dies nicht tun, sondern das Angebot entweder aufrecht erhalten oder sogar teilweise die frei werdenden Marktanteile vorübergehend oder dauerhaft übernehmen, liegt keine prohibitive Wirkung vor. Die Robustheit und Innovationskraft des Getränke- und des Verpackungsmarkts sprechen daraufhin dafür, dass eine Getränkeverpackungsteuer eine ohnehin abwegig erscheinende Höhe haben müsste, um einem Verbot zumindest bestimmter Verpackungsmaterialien gleichzukommen und eine Erdrosselungswirkung im verfassungsrechtlichen Sinne auszulösen.

3.3 Einnahmenverwendung

Die Einnahmen aus einer Getränkeverpackungsteuer stünden dem Bund zu. Er kann sie für alle Ausgaben verwenden, die im Bundeshaushalt anfallen.

Einnahmen aus bestimmten Steuern dagegen einer Zweckbindung für ganz bestimmte Ausgaben zu unterwerfen, kann zwar die Akzeptanz einer Steuer verbessern. Auch ist dieses Vorgehen rechtlich nicht vollständig ausgeschlossen. Es gilt jedoch je nach genauer Ausgestaltung als Ausnahme vom haushaltsrechtlichen Prinzip, wonach alle Einnahmen zur Deckung aller Ausgaben zur Verfügung stehen sollen, und wird verfassungsrechtlich überwiegend in einem grundsätzlichen Konflikt mit dem staatsleitenden Charakter des jährlichen Haushaltsplans gesehen. Demnach soll dem Haushaltsgesetzgeber Jahr für Jahr eine möglichst umfassende Gesamtgestaltungschance für die Verwirklichung von Umschichtungen, neue Priorisierungen der Staatsaufgaben und Reformen gegeben werden, während Vorfestlegungen bestimmter Einnahmen für bestimmte Ausgaben faktisch eigene Sonderhaushaltskreise erzeugen und diese Einnahmen der (Um-)Gestaltungsmasse entziehen. Daher sind feste Zweckbindungen nach überwiegender verfassungsrechtlicher Auffassung nur ausnahmsweise zulässig.

Quellenverzeichnis

– Verzeichnis verwendeter Quellen, außer Normtexten –

Beul, Carsten René, Verbrauchsteuererhebung als Verstoß gegen EU-Recht – ein Beitrag zu Art. 110 AEU (ex-Art. 90 EG) als Beschränkungsverbot im Spiegel des Art. 34 AEU am Beispiel der französischen Premixabgabe und der angestrebten Brennelementesteuer, IStR 2010, 718

Arndt, Hans-Wolfgang, Energiesteuer und Grundrechte, StuW 1996, 176

Balmes, Frank Rainer, Verfassungsmäßigkeit und rechtliche Systematisierung von Umweltsteuern, 1997

Bär-Bouyssière, Kommentierung des Art.107 AEUV, in: Schwarze (Hrsg.), EU-Kommentar, 3. Aufl. 2012.

Bareis, Peter./ Elser, Thomas, Anforderungen an Leistungssteuer und Beurteilung der „ökologischen Steuerreform“, DVBl. 2000, 1176

Becker, Florian, Kommentierung der Art. 34, 36 AEUV, in: Schwarze (Hrsg.), EU-Kommentar, 3. Aufl. 2012.

BFH BStBl. II 1999, 771

BFH BStBl. II 2004, 17

BFH BStBl. II 2005, 398

Birk, Dieter, Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen, 1983

Bongartz, Matthias / Schröder-Schallenberg, Sabine, Die Stromsteuer – Verstoß gegen Gemeinschaftsrecht und nationales Verfassungsrecht? DStR 1999, 962

Bongartz, Matthias / Schröder-Schallenberg, Sabine, Die Stromsteuer – Verstoß gegen Gemeinschaftsrecht und nationales Verfassungsrecht?, DStR 1999, 962

Bongartz, Matthias, Welche "Ökosteuerbegünstigung" für das Produzierende Gewerbe ist verfassungsgemäß?, NJW 2004, 2281

Bundesministerium für Umwelt, Naturschutz und Reaktorsicherheit, Abfallvermeidungsprogramm des Bundes unter Beteiligung der Länder, Juli 2013

BVerfGE 7, 377

BVerfGE 13, 181

BVerfGE 14, 76

BVerfGE 16, 64

BVerfGE 16, 147

BVerfGE 27, 375

BVerfGE 29, 327

BVerfGE 38, 61

BVerfGE 93, 121

BVerfGE 93, 121

BVerfGE 93, 212

BVerfGE 98, 83

BVerfGE 98, 106

BVerfGE 105, 73

BVerfGE 107, 27

BVerfGE 110, 97

BVerfGE 110, 274
 BVerfGE 112, 268
 BVerfGE 115, 97
 BVerfGE 116, 164
 BVerfGE 117, 1
 BVerfGE 118, 168
 BVerfGE 120, 1
 BVerfGE 121, 108
 BVerfGE 122, 210
 BVerfGE 123, 111
 BVerfGE 123, 186
 BVerfGE 126, 400
 BVerfGE 127, 224
 Cantner, Jochen/ Gerstmayr, Bernhard/ Pitschke, Thorsten/ Kreibe, Siegfried (bifa Umweltinstitut GmbH), Evaluierung der Verpackungsverordnung, im Auftrag des Umweltbundesamtes, UBA Texte 06/2011 und Text 07/2011 (Anhang)
 Cantner, Jochen/ Gerstmayr, Bernhard/ Pitschke, Thorsten/ Tronecker, Dieter/ Hartleitner, Bernhard/ Kreibe, Siegfried (bifa Umweltinstitut GmbH) Bewertung der Verpackungsverordnung, Evaluierung der Pfandpflicht, Anhang, Im Auftrag des Umweltbundesamtes, UBA Texte 21/2010
 Cremer, Kommentierung des Art. 107 AEUV, in: Calliess/Ruffert (Hrsg.), EUV AEUV Kommentar, 4. Aufl. 2011
 de Hessel, Vera, Ökologisch motivierte Normen im geltenden Steuerrecht, 2004
 Dehoust, Günter/ Petschow, Ulrich/ Wegener, Henrike/ Acker, Hendrik (Öko-Institut e.V.); im Auftrag des NABU Naturschutzbund Deutschland e.V., Steuern oder Sonderabgaben für Getränkeverpackungen und ihre Lenkungswirkung, 2009
 Englisch, Joachim, Spezielle Verbrauch- und Aufwandsteuern, in: Tipke, Klaus/Lang, Joachim, Steuerrecht, 21. Aufl. 2013
 Epiney, Astrid, Umweltrecht in der Europäischen Union, 2. Aufl. Köln 2005
 Epiney, Astrid/Heuck, Jennifer/Schleiss, Yvonne, Steuer- und abgabenbezogene Vorgaben: Art.110 AEUV zum Verkehrsrecht, in: Dausen, EU-Wirtschaftsrecht, 33.Ergänzungslieferung 2013, Rn. 204-225
 EuGH, Urt. v. 11.7.1974, Rs. 8/74.
 EuGH, Urt. v. 20.2.1979, Rs. 120/78
 EuGH, Urt. v. 4.3.1986, Rs C-106/84
 EuGH, Urt. v. 3.3.1988, Rs. C-252/86
 EuGH, Urt. v. 24.11.1993, Rs. C-267 u. 268/91
 EuGH, Urt. Rs. C-367-377/93
 EuGH, Urt. v. 17.7.1997, Rs. C-90/94
 EuGH, Urt. v. 17.9.1997, Rs. C-130/96
 EuGH, Urt. v. 2.4.1998, Rs. C-213/96
 EuGH, Urt. v. 9.3.2000, Rs. C-347/97
 EuGH, Urt. v. 14.12.2004. Rs. C-309/02
 EuGH, Urt. v. 3.10.2006, Rs. C-475/03
 EuGH, Urt. v. 8.4.2008, Rs. C-67/05

- EuGH, Urt. v. 8.11.2007, Rs. C-221/06
- FG Hamburg, Beschl. v. 29.1.2013, 4 K 270/11
- Frenz, Walter, Kohärente und systematische nationale Normgebung – nicht nur im Glücksspielrecht, EuR 2012, 344
- Frey, René L., Grundzüge eines ressourcenoptimalen Steuersystems für die Schweiz, Gutachten für das Bundesamt für Umwelt BAFU, 2007
- Freytag, Georg, Europarechtliche Anforderungen an Umweltabgaben – Dargestellt am Beispiel von Abgaben zur Reduzierung der Umweltbelastung durch den Straßenverkehr, 2000
- Gawel, Erik, CO 2-basierte Kfz-Steuer – eine Klimaschutzsteuer? ZUR 2010, 3
- Gawel, Erik, Umweltlenkungssteuern und Leistungsfähigkeitsprinzip, StuW 1999, 374
- Hansmann, Klaus / Sellner, Dieter, Grundzüge des Umweltrechts, 4. Aufl. Berlin 2012
- Heinisch, Jürgen (GVM Gesellschaft für Verpackungsmarktforschung mbH), Abfüllung von Getränken in Mehrweg- und ökologisch vorteilhaften Einweggetränkeverpackungen, Berichtsjahr 2010, Im Auftrag des Umweltbundesamtes, UBA Texte 13/2013
- Hendler, Reinhard / Heimlich, Jörn, Lenkung durch Abgaben, ZRP 2000, 325
- Herdegen, Matthias/ Schön, Wolfgang, Ökologische Steuerreform, Verfassungsrecht und Verkehrsgewerbe, 2000
- Heselhaus, Sebastian, Rechtfertigung unmittelbar diskriminierender Eingriffe in die Warenverkehrsfreiheit – Nationaler Umweltschutz in einem unvollkommenen Binnenmarkt, EuZW 2001, 645
- Homburg, Stefan, Allgemeine Steuerlehre, 6. Aufl. 2010
- Jachmann, Monika, Ökologie versus Leistungsfähigkeit – Gilt es neue Wege in der Steuerrechtfertigung zu gehen? StuW 2000, 239
- Jung, Kommentierung des Art. 100 AEUV, in: Calliess/Ruffert (Hrsg.), EUV AEUV Kommentar, 4. Aufl. 2011
- Kahl, Wolfgang, Abfall, in: Fehling/Ruffert, Handbuch des Regulierungsrechts, Kahl, Wolfgang, Umweltrecht, 8. Aufl. 2010
- Kingreen, Kommentierung der Art. 34-36 AEUV, in: Calliess/Ruffert (Hrsg.), EUV AEUV Kommentar, 4. Aufl. 2011
- Kirchhof, Ferdinand, Leistungsfähigkeit und Wirkungsweisen von Umweltabgaben an ausgewählten Beispielen, DÖV 1992, 233
- Kirchhof, Paul, VVDStRL Bd 39 (1981), 213
- Klocke, Ulrike, Klimaschutz durch ökonomische Instrumente – finanzverfassungsrechtliche, europarechtliche und ökonomische Aspekte einer CO₂-Abgabe, 1994
- Kloepfer, Michael / Bröcker, Klaus T., Das Gebot der widerspruchsfreien Normgebung als Schranke der Ausübung einer Steuergesetzgebungskompetenz nach Art. 105 GG, DÖV 2001, 1
- Kloepfer, Michael, Umweltrecht, 3. Aufl. 2004
- Koenig/Paul, Kommentierung des Art. 107 AEUV, in: Streinz (Hrsg.), EUV/AEUV, 2. Aufl. 2012
- Kommission, Leitlinien der Gemeinschaft für staatliche Umweltschutzbeihilfen v. 1.4.2008, 2008/C 82/01

- Kommission, Mitteilung der Kommission – Getränkeverpackungen, Pfandsysteme und freier Warenverkehr, v. 9.5.2009, 2009/C 107/01
- Kube, Hanno, Kernbrennstoffsteuer und EU-Sekundärrecht, IStR 2012, 553
- Lang, Joachim, Grundlagen der Steuerrechtsordnung, in: Tipke, Klaus/Lang, Joachim, Steuerrecht, 21. Aufl. 2013
- List, H., Die Ökosteuerung und das Grundgesetz, BB 2000, 1216
- Martini, Mario, Die Kernbrennstoffsteuer – ein steuerrechtlicher Störfall? Offene verfassungs- und unionsrechtliche Fragen, ZUR 2012, 219
- Martini, Mario, Die Kernbrennstoffsteuer – ein steuerrechtlicher Störfall? Offene verfassungs- und unionsrechtliche Fragen“, ZUR 2012, 219
- Meßerschmidt, Klaus, Ökonomisch rationale Umweltpolitik – rechtswidrig? Die juristische Sicht, in: Gawel, Erik/Lübbe-Wolff, Gertrude (Hrsg.) Rationale Umweltpolitik – rationales Umweltrecht – Konzepte, Kriterien und Grenzen rationaler Steuerung im Umweltschutz, 1999, 361
- Meßerschmidt, Klaus, Umweltabgaben als Rechtsproblem, Berlin 1986
- Meyer, Susanne, Gebühren für die Nutzung von Umweltressourcen : unzulässiger Preis für Freiheitsausübung oder zulässiges Bewirtschaftungsinstrument?, 1997
- Möckel, Stefan, Steuerfindungsrecht und Verbrauchsteuerbegriff, DÖV 2012, 265
- Müller-Franken, Sebastian, Verfassungs- und europarechtliche Fragen der Einführung nationaler Öko-Steuern, JuS 1997, 872
- NERI, University of Aarhus (Denmark), Cambridge Econometrics (UK), ESRI (Ireland), IEEP, Univ. of Economics (Czech Republic), PSI (UK), WIIW (Austria), Competitiveness Effects of Environmental Tax Reforms (COMETR), Final Report, to the European Commission, DG Research and DG Taxation and Customs Union, 2007
- OVG Münster, Beschl. v. 15.11.2010 – 14a A 2292/09
- OVG Münster, Beschl. v. 23.1.2012 – 14 A 2854/11
- OVG Münster, Beschl. v. 28.2.2013 – 20 B 90/13
- Reding, Kurt / Müller, W., Einführung in die Allgemeine Steuerlehre, 2009
- Reimer, Franz / Tölle, Susanne, Ressourceneffizienz als Problembegriff, ZUR 2013, 589
- Sacksofsky, Ute, Verfolgung ökologischer und anderer öffentlicher Zwecke durch Instrumente des Abgabenrechts“, NJW 2000, 2619
- Sanden/Schomerus/ Schulze/Herrmann, Entwicklung eines Regelungskonzepts für ein Ressourcenschutzrecht des Bundes, 2011
- Schäfer, Kommentierung des Art. 100 AEUV, in: Streinz (Hrsg.), EUV/AEUV, 2. Aufl. 2012
- Schmehl, Arndt (Hrsg.), GK-KrWG, Gemeinschaftskommentar zum Kreislaufwirtschaftsrecht, 2013
- Schmehl, Arndt, Das Äquivalenzprinzip im Recht der Staatsfinanzierung, 2004
- Schön, Wolfgang, Der freie Warenverkehr, die Steuerhoheit der Mitgliedstaaten und der Systemgedanke im europäischen Steuerrecht – Teil II: Das Verbot diskriminierender und protektionistischer Abgaben und das Problem der Belastung „exotischer“ Waren, EuR 2001, 341
- Schroeder, Kommentierung der Art. 34, 36 AEUV, in: Streinz (Hrsg.), EUV/AEUV, 2. Aufl. 2012

- Seegler, Katja, Umweltabgaben im nationalen Alleingang – EU-rechtliche Grenzen und Spielräume für nationale Umweltabgaben, in: Jakob, Wolfgang/ Zugmaier, Oliver (Hrsg.), Rechtliche Probleme von Umweltabgaben, 1996
- Seer, Roman: Vorläufiger Rechtsschutz bei ernstlichen Zweifeln an der Verfassungsmäßigkeit eines Steuergesetzes – Aussetzung der Vollziehung der Kernbrennstoffsteuerfestsetzung wegen fehlender Gesetzgebungskompetenz des Bundes, DStR 2012, 325
- Seidel, Martin, Umweltrechtliche und wirtschaftslenkende Abgaben und Maßnahmen aus gemeinschaftsrechtlicher Sicht, NVwZ 1993, S. 105
- Seiler, Christian, Kompetenz- und verfahrensrechtliche Maßstäbe europäischer Umweltabgaben, EuR 2010, 67
- Sodan, Helge / Kluckert, Sebastian, Kompetenzordnung und Widerspruchsfreiheit der Rechtsordnung als Grenzen für Vergnügungssteuersätze, NVwZ 2013, 241
- Stadler, Astrid, Kommentierung des Art. 100 AEUV, in: Schwarze (Hrsg.), EU-Kommentar, 3. Aufl. 2012.
- Umweltbundesamt: Ressourcenschutzrecht, Position. Dessau 2013
- VG Halle, Urt. v. 1.2.2010 – 4 A 304/09
- VGH München, Beschl. v. 30.7.1998 – 4 N 97.1023
- Waldhoff, Christian, Kommentierung des Art.28 AEUV, in: Calliess/Ruffert (Hrsg.), EUV AEUV Kommentar, 4. Aufl. 2011
- Wasmeier, Martin, Umweltabgaben und Europarecht - Schranken des Handlungsspielraums bei der Erhebung öffentlicher Abgaben im Interesse des Umweltschutzes, 1995
- Weber-Grellet, Heinrich, Lenkungssteuern im Rechtssystem, NJW 2001, 3657
- Wernsmann, Rainer, Verhaltenslenkung in einem rationalen Steuersystem, 2005
- Wernsmann, Rainer, Viel Lärm um nichts? - Die Ökosteuer ist verfassungsgemäß, NVwZ 2004, 819
- Winter, Gerd, Ökologische Verhältnismäßigkeit, ZUR 2013, 387
- Zimmermann, Horst / Henke, Klaus-Dirk/ Broer, Michael, Finanzwissenschaft, 10. Aufl. 2009