

Erfahrungen mit Umweltabgaben in Deutschland — Perspektiven und rechtliche Grenzen —

Dr. Johanna Hey
Institut für Steuerrecht, Universität zu Köln

1. Einführung

Öko-Steuern sind zu einem zentralen Thema moderner Politik geworden. Kaum eine Sachfrage wird im Vorfeld der im September in Deutschland anstehenden Bundestagswahl so kontrovers und emotional diskutiert wie die Einführung von Energiesteuern. Längst läßt sich die Forderung nach der Ökologisierung des Steuersystems nicht mehr einer bestimmten Partei zuordnen. Die Sorge um die Umwelt hat sich von der Ideologie befreit. Lediglich die Akzente werden je nach Partei unterschiedlich gesetzt. Am weitesten gehen immer noch – entsprechend ihrer programmatischen Ausrichtung – die Forderungen der Partei BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN. Der Parteitag der GRÜNEN beschloß Anfang dieses Jahres u. a., sich für eine Anhebung des Benzinpreises auf 5,- DM pro Liter einzusetzen¹, ein Vorschlag, der als offener Angriff auf die persönliche Freiheit verstanden wurde und der Partei schlechte Umfrage- und Wahlergebnisse bescherte². Die Sozialdemokratische Partei (SPD) geht vorsichtiger vor, indem sie in ihrem Wahlprogramm die Ökologisierung des Steuersystems zwar als ein vorrangiges Ziel benennt, aber ohne die konkreten Auswirkungen für den Bürger näher darzustellen³. In der derzeitigen Regierungskoalition aus Liberalen (FDP) und Konservativen (CDU/CSU) sind die Auffassungen sehr geteilt. Während die Liberalen Umweltsteuern unter die Vorbedingung der Vermeidung zusätzlicher Lasten für die Industrie stellen, sind Energiesteuern in der CDU zum Gegenstand innerparteilicher Querelen geworden. Obwohl auch die CDU sich bereits seit mehreren Jahren für die Einführung von CO₂-/Energiesteuern ausspricht, will mittlerweile ein Großteil der Partei die Forderung auf ein konzertiertes Vorgehen innerhalb der Europäischen Union beschränkt wissen⁴. Nationale Alleingänge werden im Hinblick auf die gesamtwirtschaftlichen Auswirkungen⁵, insbesondere die bisher immer noch ungeklärten Folgen für den Arbeitsmarkt, abgelehnt.

Das politische Stimmungsbild offenbart das Dilemma der Umweltbesteuerung. Zwar wird erkannt, daß die drängenden Umweltprobleme nicht mehr allein mit den herkömmlichen Mitteln des Umweltordnungsrechts gelöst werden können, die Politik läßt sich aber bei der Benennung konkreter Umweltsteuermaßnahmen weitgehend von kurzfristigen Stimmungen in der Bevölkerung leiten. Dabei wäre eine Versachlichung der Diskussion durch sorgfältige Aufbereitung der rechtlichen und wirtschaftlichen Rahmenbedingungen dringend notwendig, um dem Wähler eine Entscheidung über dieses Thema zu ermöglichen. Nicht umsonst ist eines der wichtigsten Instrumente des Umweltschutzes die Information⁶. Daher muß auch Umweltsteuerpolitik zugleich Informations- und Aufklärungspolitik sein. Andernfalls wird eine Ökologisierung des Steuersystems von vornherein aufgrund mangelnder Akzeptanz scheitern. Deshalb sollten die Grundlagen ökologischer Steuerpolitik möglichst umfassend geklärt sein, bevor die Diskussion in die Öffentlichkeit getragen wird.

In Deutschland ist die wissenschaftliche Erforschung marktwirtschaftlicher Instrumente durch eine Vielzahl von Abhandlungen seit Beginn der 90er Jahre weit vorangetrieben worden⁷. Von diesen Ergebnissen ausgehend sollen hier zunächst die rechtlichen Rahmenbedingungen einer Ökologisierung des Steuerrechts aufgezeigt werden, um dann in einem kurzen Überblick die Erfahrungen, die bisher in Deutschland mit ökonomischen Instrumenten des Umweltschutzes gemacht wurden, zu referieren. Aus den bisherigen Erfahrungen lassen sich abschließend einige Zukunftsperspektiven entwickeln.

2. Defizite der herkömmlichen Umweltschutzinstrumente des Ordnungsrechts

Traditionell wird Umweltschutz in Deutschland durch das Ordnungsrecht verwirklicht. Ordnungsrechtliche Ge- und Verbote, Genehmigungsvorbehalte und Auflagen garantieren ein bestimmtes Umweltschutzniveau, das im Notfall auch durch den Einsatz staatlicher Zwangsmittel vollzogen werden kann. Mittlerweile hat sich jedoch die Erkenntnis durchgesetzt, daß ordnungsrechtliche Instrumente allein einen effizienten Umweltschutz nicht leisten können, sondern durch ökonomische Instrumente ergänzt werden müssen.

Dieser Paradigmenwechsel weg vom einseitigen Vertrauen auf staatlichen Zwang hin zu einem ökonomisch gesteuerten umweltgerechten Verhalten hat seine Ursache in einigen strukturellen Defiziten des Umweltordnungsrechts⁸:

(1) Zum einen bieten ordnungsrechtlich vorgegebene Grenzwerte keinen Anreiz für ihre Unterschreitung⁹. Unter betriebswirtschaftlichen Gesichtspunkten wird der Adressat eines ordnungsrechtlichen Gebots nur versuchen, den geforderten Grenzwert einzuhalten, etwa um eine Genehmigung seiner Anlage zu erhalten. Eine mit zusätzlichen Kosten verbundene Unterschreitung des Grenzwertes zahlt sich nicht aus. Da aber das Umweltordnungsrecht mit der Festsetzung von Grenzwerten immer nur den jeweils aktuellen Stand der Technik abbilden kann¹⁰, geht von repressiven Maßnahmen kein Innovationsimpuls aus. Umweltabgaben wird im Gegensatz hierzu eine innovationsfördernde Wirkung nachgesagt¹¹. Wenn jede zusätzliche Emissionsreduktion sich in geringeren Zahllasten bemerkbar macht, rentiert sich die Investition in umwelttechnische Innovationen.

(2) Zum anderen ist das Umweltordnungsrecht regelmäßig nicht in der Lage, die spezielle Situation des einzelnen Emittenten zu erfassen¹². Während die Einhaltung eines vorgegebenen Grenzwertes für das eine Unternehmen mit erheblichen Kosten verbunden sein kann, die trotzdem nur in einer relativ geringen Emissionsreduktion resultieren, wird in anderen Fällen das zu vertretbaren Kosten realisierbare Reduktionspotential durch die Einhaltung des Grenzwertes noch gar nicht ausgeschöpft sein. Daher müßte im Idealfall für jedes Unternehmen ein individueller Grenzwert festgelegt werden, was in der Praxis aber bereits mangels der hierfür erforderlichen Informationen scheitert¹³. Das Umweltabgabenrecht paßt sich dagegen flexibler an die individuelle Situation des Emittenten an. Da es die ökonomische Entscheidung für eine Emissionsreduktion dem Abgabepflichtigen überläßt, verspricht es gesamtwirtschaftlich betrachtet effizienteren Umweltschutz.

(3) Schließlich ist der Vollzug ordnungsrechtlicher Ge- und Verbote verwaltungs- und damit kostenintensiv¹⁴. Ordnungsrechtliche Maßnahmen sind unweigerlich mit einer Belastung des Staatshaushaltes verbunden. Trotz eines ausgeklügelten Verwaltungsapparates werden zudem in Deutschland gerade im Umweltsektor Kontroll- und Vollzugsdefizite beklagt¹⁵. Marktwirtschaftliche Instrumente haben demgegenüber einen *Selbstfinanzierungseffekt*. Die Erhebung von Umweltsteuern kann nicht nur einen Beitrag zum Umweltschutz leisten, sondern Umweltsteuern erzeugen zusätzlich auch ein Steueraufkommen. Dieses kann dem allgemeinen Staatshaushalt zugeführt, aber auch zweckgebunden zur Finanzierung staatlicher Umweltschutzprojekte reserviert werden. In Deutschland mit seinem hohen Steuerniveau werden Umweltsteuern allerdings zu Recht ausschließlich unter dem Vorbehalt der Aufkommensneutralität diskutiert. Um weitere Steuererhöhungen zu vermeiden, soll der Umweltsteuerertrag durch Senkung anderer Steuern in vollem Umfang zurückgegeben werden. Zudem darf auch bei Umweltabgaben die Relation zwischen Erhebungsaufwand und ökologischem Nutzen¹⁶ nicht außer acht gelassen werden.

3. Charakterisierung von Umweltabgaben und deren Einsatzmöglichkeiten

Im theoretischen Modell sind Umweltabgaben den schwerfälligen Instrumenten des Ordnungsrechts scheinbar überlegen. In der Praxis ergeben sich allerdings einige gewichtige Einschränkungen, deren Ursache in der speziellen Funktionsweise von Umweltabgaben zu suchen ist.

Die Umweltabgabenidee wurde aus einem Marktversagen heraus geboren. Bei der marktwirtschaftlichen Festsetzung von Preisen wird die Umweltnutzung derzeit in der Regel mit Null angesetzt, da Umwelt in akzeptabler Qualität noch als frei verfügbar angesehen wird. Die durch den Verbrauch knapper Ressourcen und die Verschmutzung der Umwelt entstehenden Kosten werden der Allgemeinheit, vor allem aber zukünftigen Generationen aufgebürdet. Marktwirtschaftliche Umweltschutzinstrumente¹⁷ basieren auf der *Internalisierung der externen Kosten* der Umweltnutzung. Sie sollen das Marktversagen im Hinblick auf die Umweltnutzung korrigieren. Die Ausgangsidee von A.C. Pigou war es daher diese Kosten über die Belastung mit einer Abgabe dem einzelnen Verursacher zuzuordnen¹⁸. Gegen diesen ersten, streng am Verursacherprinzip orientierten Ansatz spricht jedoch, daß sich die durch ein umweltschädigendes Verhalten verursachten Sozialkosten noch nicht einmal annähernd beziffern lassen. Dies gilt erst recht, wenn man die Kostenbetrachtung über einen längeren Zeitraum erstreckt und die Regenerierungsfähigkeit der Natur einbezieht. Deshalb gaben bereits W. Baumol und W. Oates¹⁹ die an den realen Kosten der Umweltnutzung orientierte Verursacherbetrachtung auf. Statt dessen soll die angemessene Kostenbelastung für die Umweltnutzung im sog. „Standard-Preis-Ansatz“ über einen politischen trial-and-error Prozeß ermittelt werden. In Fortführung dieses Ansatzes werden Umweltabgaben heutzutage als *Lenkungsabgaben* verstanden²⁰, die über eine gezielte Verteuerung des besteuerten Produktions- oder Konsumverhaltens zu einer Verhaltensänderung führen sollen. Umweltabgaben werden also nicht an den Sozialkosten der Umweltverschmutzung bemessen, sondern an den Kosten der Vermeidung der Umweltverschmutzung. Dabei kann sich die Lenkungswirkung je nach dem Anknüpfungspunkt der Abgabe unterschiedlich auswirken. Abgaben, die ein bestimmtes Produktionsverfahren oder Emissionsverhalten belasten, setzen in erster Linie Anreize zur Entwicklung neuer umweltschonender Techniken und richten sich vornehmlich an die Industrie. Verteuert die Abgabe hingegen das Endprodukt, so richtet sie sich an die Konsumenten. Endproduktabgaben sind primär auf Konsumverzicht angelegt, können aber auch Substitutionsprozesse bewirken, bei denen der Konsument auf ein unbesteuertes, umweltfreundlicheres Produkt ausweicht.

Damit werden aber auch bereits die Grenzen für den Einsatz von Umweltabgaben deutlich. Umweltabgaben können ein vorgegebenes Umweltschutzziel nur unter ganz bestimmten Voraussetzungen erreichen, nämlich nur dann, wenn die Nachfrage elastisch und eine Ausweichbewegung des Adressaten möglich ist²¹. Daß der Lenkungsimpuls beim Adressaten ankommt, setzt zudem voraus, daß Bemessungsgrundlage und Tarifverlauf die Grenzvermeidungskosten zutreffend ermitteln. Nur wenn das umweltfreundliche Verhalten auch im Ergebnis mit einer Kostenersparnis verbunden ist, gibt es einen Anreiz für eine Verhaltensänderung. Fehlen hingegen die technischen Möglichkeiten zu effizienterer Umweltnutzung oder wird ein Konsumverhalten besteuert, das weder ganz verzichtbar noch durch ein weniger schädliches Verhalten ersetzbar ist, dann wirft die Steuer zwar ein Aufkommen ab, läßt aber keinerlei positive Umweltauswirkungen verzeichnen²². Wird unter Mißachtung der ökologischen Zusammenhänge versehentlich das falsche Produkt verteuert, so kann es sogar zu noch umweltschädlicheren Ausweichreaktionen kommen; die Abgabe wirkt dann ökologisch kontraproduktiv. Zwar mag in diesem Fall das Steueraufkommen für Umweltschutzzwecke reserviert sein, eine solche Zweckbindung ist aber kein Charakteristikum einer als Lenkungsinstrument verstandenen Umweltsteuer²³.

Umweltabgaben sind ferner dort ungeeignet, wo es um Gefahrenabwehr geht, weil sie dem Steuerpflichtigen die Option zwischen der Zahlung des in Form von Abgaben festgesetzten Umweltpreises und dem umweltgerechten Verhalten anheimstellen. Ist das „ökologische Existenzminimum“²⁴ als Umweltminimalstandard bedroht, muß staatliche Intervention sich daher unweigerlich des ordnungsrechtlichen Instrumentariums mit seinen erzwingbaren Handlungsbefehlen bedienen. Umweltabgabenrecht kann allein im Bereich der *Gefahrenvorsorge* eingesetzt werden, wenn sich die Umweltbelastung noch nicht zur Gefahr verdichtet hat.

Umweltabgaben- und umweltordnungsrechtliche Maßnahmen ergänzen sich demnach zwar, dürfen aber gleichwohl nicht kumulativ angewandt werden. Deshalb ist eine Umweltsteuer, deren Aufgabe lediglich darin besteht, ordnungsrechtlich verbotenes Verhalten zu erfassen, unzulässig. Verstöße gegen Umweltordnungsrecht sind mit Bußgeldern zu sanktionieren. Eine doppelte Erfassung wäre ein Verstoß gegen den Grundsatz des *ne bis in idem*.

4. Die verschiedenen Arten von Umweltabgaben

Das umweltabgabenrechtliche Instrumentarium läßt sich unterteilen in Umweltsteuern und Umweltvorzugslasten (Umweltgebühren und -beiträge) ferner in Umweltsonderabgaben, eine Kategorie parafiskalischer Abgaben, die auf Besonderheiten des deutschen Finanzverfassungsrechts beruht²⁵. Die Unterscheidung zwischen Umweltsteuern und sonstigen Umweltabgaben ist in Deutschland von zentraler Bedeutung, da die Kompetenz zum Erlaß von Steuern in aller Regel beim Bund liegt, während Gebühren- und Beitragsgesetze meist von den Ländern erlassen werden²⁶. Die wissenschaftliche Umweltsteuerdebatte wird deshalb in Deutschland nachhaltig von Klassifikations- und Kompetenzfragen beherrscht. Soweit es um die finanzverfassungsrechtlichen Kompetenzfragen geht, soll die Darstellung dieses speziellen Problems des deutschen Rechts hier nicht weiter vertieft werden. Indes hat die Unterscheidung zwischen Steuern und Gebühren nicht nur formalrechtliche Aspekte, sondern gibt Antwort auch über die inhaltliche Ausgestaltung und Rechtfertigung der jeweiligen Abgabe²⁷.

Steuern dienen als hoheitlich auferlegte Geldleistungen der Erzielung von Einnahmen zur Deckung des allgemeinen Finanzbedarfs. Sie werden unabhängig von einer konkreten staatlichen Gegenleistung erhoben. Steuerrechtlichen Normen wohnt als inneres Strukturprinzip der Gedanke der gleichmäßigen Verteilung der Steuerlasten auf alle Bürger inne. Gerechtigkeitsmaßstab ist der allgemeine Gleichheitssatz. Im Idealfall werden Steuern nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit konzipiert.

Gebühren hingegen werden herkömmlich als Entgelt für die Inanspruchnahme einer konkreten staatlichen Leistung verstanden, etwa für die Nutzung einer öffentlichen Einrichtung oder die Inanspruchnahme einer Verwaltungshandlung. Neuerdings wird der Gebührenbegriff, wenngleich dies heftig umstritten ist²⁸, auch auf Fälle zurechenbarer Kostenverursachung erweitert²⁹. Sowohl der traditionelle als auch der erweiterte Gebührenbegriff beruhen auf dem Verursacherprinzip und finden in diesem ihre besondere Rechtfertigung. Daneben spielt das Äquivalenzprinzip eine tragende Rolle, da die Gebühr an den *tatsächlichen* Kosten bemessen werden muß³⁰.

Selbst mit dieser Erweiterung stößt der Gebührenbegriff aus umweltrechtlicher Sicht aber sehr schnell an seine Grenzen. Dies zeigen die Erfahrungen mit der Ökologisierung von Gebühren: Ein Beispiel ökologischer Gebührentarife in Deutschland sind die lokal geregelten Gebühren der kommunalen Müllabfuhr, die teilweise nach der Größe des Müllbehälters, teilweise nach der Häufigkeit der Abfuhr differenzieren³¹. Da in der Regel aber nur wenige unterschiedliche Tarife zur Verfügung stehen, ist die Anreizwirkung dieser Gebührenstaffelung schwach. Andere Methoden eines noch stärker am individuellen Abfallverhalten des Bürgers orientierten Gebührentarifs, etwa durch das Abwiegen der Müllbehälter, haben sich wegen des verhältnismäßig großen Verwaltungsaufwandes bisher nicht durchsetzen können.

Diese ökologische Ausgestaltung der Müllgebühren ist relativ unangefochten, da sie sich im wesentlichen auf eine exaktere Anpassung der Gebührenhöhe an die tatsächliche Inanspruchnahme einer staatlichen Leistung reduziert und damit auch dem klassischen Gebührenbegriff gerecht wird. In den meisten anderen Fällen von Umweltnutzung, etwa der Nutzung von Grundwasser oder reiner Luft, läßt sich jedoch weder eine staatliche Gegenleistung identifizieren, noch kann der Verursacherbeitrag quantifiziert werden. Zwar wird diskutiert, die Umweltmedien Luft, Wasser und Boden rechtlich in den Stand öffentlicher Einrichtungen zu erheben³² — eine Betrachtung, für die insofern vieles spricht, als der Staat mit knapper werdenden Ressourcen immer mehr Mittel zu ihrer Erhaltung einsetzen muß. Gleichwohl kann auch diese Zuordnung das Problem des kausalrechtlichen Zusammenhangs zwischen Umweltnutzung und Gebührenhöhe nicht auflösen, da sich der konkreten Nutzung in der Regel entsprechende Erhaltungskosten nicht zuordnen lassen. Es bleibt also bei der nur eingeschränkten Einsatzfähigkeit der Gebühr für umweltpolitische Zwecke. Deshalb steht im Vordergrund des Interesses an marktwirtschaftlichen Umweltschutzinstrumenten die Umweltsteuer.

5. Maßstäbe für die Ausgestaltung von Umweltsteuern

Primär dient das Steuerrecht der staatlichen Einnahmeerzielung. Umweltpolitische Elemente, sogenannte Sozial- oder Lenkungsziele, bilden folglich zunächst einen Fremdkörper im Steuerrecht. Ihre Integration in das bestehende System entscheidet über die Akzeptanz der Ökologisierung des Steuerrechts. Im folgenden sollen daher die verfassungsrechtlichen Handlungsspielräume für eine Ökologisierung des Steuersystems dargestellt werden.

5.1. Der Einfluß des Verfassungsrechts

5.1.1. Ökologische Lenkungsziele contra Leistungsfähigkeitsprinzip

Das aus dem allgemeinen Gleichheitsprinzip gewonnene Leistungsfähigkeitsprinzip ist das tragende Strukturprinzip, dem das Steuerrecht seine innere Gerechtigkeitsqualität verdankt³³. Die Lasten der Besteuerung müssen gleichmäßig verteilt werden, indem Steuerpflichtige mit gleicher wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit gleich besteuert werden. Ökonomisch interpretiert bedeutet Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit Entscheidungsneutralität³⁴.

Steuerliche Lenkungsnormen verlassen bewußt das Prinzip der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit und der Entscheidungsneutralität. Hier soll das Steuerrecht gerade in einer bestimmten Weise die Entscheidung beeinflussen. Es verhält sich gezielt aneutral. Im Bereich steuerlicher Lenkungsnormen stehen sich mithin zwei gegenläufige Interessen gegenüber, das Interesse des Bürgers nach gleichmäßiger Besteuerung, und das Lenkungsinteresse des Staates. Diese konkurrierenden Interessen müssen zu einem gerechten Ausgleich gebracht werden. Wird das Leistungsfähigkeitsprinzip als *das* Prinzip der Sachgerechtigkeit und Sachlogik des Steuerrechts anerkannt, so bedarf jede Ausnahme von diesem Prinzip eines besonderen Rechtfertigungsgrundes.

Das geltende Steuerrecht ist bereits in hohem Maße mit Sozialzwecknormen zur Erreichung außersteuerlicher Ziele durchsetzt. Nicht immer hat der gestaltende Steuergesetzgeber dabei das Rechtfertigungsgebot ernst genug genommen. Die Güterauswahl, derentwegen das Leistungsfähigkeitsprinzip eingeschränkt wird, mutet allzu oft recht beliebig an³⁵. Und selbst wenn der verfolgte Sozialzweck wirklich dem Gemeinwohl entspringt, dann muß die Durchbrechung zur Verwirklichung des jeweiligen Sozialzwecks auch noch geeignet, erforderlich und verhältnismäßig sein³⁶. Nun hat zwar das Lenkungsziel Umweltschutz unzweifelhaft eine hohe soziale Wertigkeit, dennoch darf das hehre Ziel nicht blind machen. Wie jede andere Umweltschutzmaßnahme müssen auch umweltsteuerliche Elemente sehr sorgfältig daraufhin überprüft werden, ob sie zur Erreichung des angestrebten Zieles geeignet und erforderlich sind.

Das Prinzip der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit, dem alle in der deutschen Verfassung aufgezählten Steuerarten verpflichtet sind, schützt den Steuerpflichtigen auch vor Eingriffen in seine Vermögenssubstanz, denn Leistungsfähigkeit setzt Liquidität voraus³⁷. Sozialzwecknormen machen zwar Ausnahmen von dem Prinzip der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit. Solange sie in den Tatbestand von am Leistungsfähigkeitsprinzip ausgerichteten Steuern integriert sind, wird aber zumindest grob gewährleistet, daß lenkungsbedingte Mehrbelastungen nicht zu Substanzeingriffen führen. Steuern, deren Belastungsgrund ausschließlich in der Umweltbelastung liegt, sog. echte Öko-Steuern, erfüllen zwar auch noch die Steuerdefinition, wenn sie zumindest einen fiskalischen Nebenzweck haben, sie geben aber den Zusammenhang zwischen wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit und Besteuerung auf. Umweltbelastendes Verhalten ist für sich betrachtet kein Ausdruck wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit³⁸. Deshalb muß der ökologischen Ausgestaltung von herkömmlichen Fiskalzwecksteuern der Vorzug gegeben werden.

Gleichwohl können auch Steuern, welche die Umweltnutzung unmittelbar zum Bezugspunkt nehmen, in das bestehende Steuersystem integriert werden. Zum einen läßt die Inanspruchnahme der Umwelt oft mittelbar auf

wirtschaftliche Leistungsfähigkeit schließen, da sie in der Regel eine *Folge* von Konsum darstellt, der seinerseits Ausdruck wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit ist. Zum anderen ist das Leistungsfähigkeitsprinzip nicht der einzige Steuerrechtfertigungstopos. Traditionell wird neben dem Leistungsfähigkeitsprinzip auch das Äquivalenzprinzip zur Steuerrechtfertigung herangezogen³⁹. In der Umweltsteuerdebatte könnten äquivalenztheoretische Rechtfertigungsmodelle eine neue eigenständige Bedeutung erlangen, da sie mit einem am Verursacherprinzip orientierten Umweltschutz korrespondieren⁴⁰.

5.1.2. Ökologische Lenkungsziele contra Freiheitsrechte

Während die durch das deutsche Grundgesetz verbürgten Freiheitsrechte, insbesondere das Eigentumsrecht (Art. 14 GG), die Berufsfreiheit und die allgemeine Handlungsfreiheit, in der Steuerwirklichkeit keinen effektiven Schutz vor der Belastung durch Fiskalzielvorgaben bieten, muß ihnen im Bereich der Lenkungsziele größere Bedeutung beigemessen werden⁴¹. Die Lenkungszielvorgabe transponiert die Steuerpflicht von der allgemeinen Geldleistungspflicht in eine indirekte Verhaltensanweisung. Zwar bleibt dem Steuerpflichtigen freigestellt, ob er sich dem Lenkungsziel beugt und sich umweltfreundlich verhält, seine Entscheidungsfreiheit wird aber durch die Androhung der Steuerpflicht gezielt eingeschränkt. Der steuerliche Gestaltungseingriff ist daher immer an den Freiheitsrechten zu messen.

Umweltsteuern weisen einen weiteren Bezug zum Eigentumsgrundrecht auf, dort wo die Besteuerung zu Substanzsteuereffekten führt⁴². Werden Öko-Steuern ertragsunabhängig erhoben, dann greifen sie, falls sie weder überwältigt noch aus dem Gewinn bezahlt werden können, die Unternehmenssubstanz an⁴³. Unerwünschte Substanzsteuereffekte haben in Deutschland kürzlich erst zur Abschaffung der Gewerbesteuer geführt⁴⁴. Daher stellt sich die Frage, ob der Umweltschutz die Zulassung neuerlicher Substanzsteuereffekte rechtfertigen kann. Dies ist wohl nur dann zu bejahen, wenn es angemessene Ausweichmöglichkeiten gibt.

5.1.3. Ökologische Lenkungsziele contra Sozialstaatsprinzip

Das Sozialstaatsprinzip – mittlerweile als feste *rechtliche* Größe im Steuerrecht verankert – konkurriert in zwei Aspekten mit der Umweltsteueridee.

Umweltsteuern verteuern den umweltschädlichen Konsum. Wie alle Verbrauchsteuern haben sie – bezogen auf die Einkommensteuer – einen regressiven Effekt⁴⁵. Sie treffen den Bezieher kleiner Einkommen stärker, weil er in Relation zum Gesamteinkommen einen größeren Anteil für die Befriedigung seiner Konsumbedürfnisse aufwenden muß, als die Bezieher hoher Einkommen. Mit steigendem Sparanteil, d. h. hohem Einkommen, sinkt die prozentuale Belastung mit Verbrauchsteuer. Damit laufen Verbrauchsteuern der aus dem Sozialstaatsprinzip abgeleiteten Redistributionsidee, die sich in progressiven Einkommensteuertarifen verwirklicht, zuwider⁴⁶.

Umweltsteuern lassen sich in der Regel aus erhebungstechnischen Gründen nur als indirekte Steuern realisieren. Dann ergeben sich zusätzliche Konflikte im Hinblick auf die Freistellung des Existenzminimums. Die steuerliche Berücksichtigung des existenznotwendigen Bedarfs ist ebenfalls eine Forderung des Sozialstaatsprinzips, die in Form des subjektiven Nettoprinzips in das Leistungsfähigkeitsprinzip inkorporiert wurde⁴⁷. Dementsprechend ist die Freistellung des Existenzminimums keine politische, über den Steuertarif zu leistende Aufgabe, sondern eine Rechtspflicht⁴⁸. Indirekt erhobene Umweltverbrauchsteuern sind mit dem strukturellen Nachteil behaftet, daß sie auf die persönlichen Verhältnisse des Steuerträgers keine Rücksicht nehmen können⁴⁹. Das deutsche Umsatzsteuerrecht trägt dem Bedürfnis nach Freistellung des Existenzminimums jedoch zumindest annäherungsweise Rechnung, indem es für existenznotwendig erachtete Güter von der Umsatzsteuer befreit oder mit einem verminderten Umsatzsteuersatz belegt⁵⁰.

Ökologisch ausgestaltete Verbrauchsteuern oder Umsatzsteuerdifferenzierungen wie auch Emissions- und Energiesteuern treffen aber gerade den Bezieher kleiner Einkommen. Zwar ist der tatsächliche Konsum als Ausdruck von Konsumfähigkeit auch ein Indikator wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit⁵¹, umweltschädlicher Konsum indiziert aber keinesfalls eine gesteigerte, eine Sonderbelastung gegenüber „normalem“ Konsum rechtfertigende Leistungsfähigkeit⁵². Ganz im Gegenteil: Energiesteuern für Privathaushalte treffen unterschiedslos auch den existenznotwendigen Energiebedarf; Öko-Endproduktsteuern belasten sogar vorrangig den lebensnotwendigen Grundbedarf. In der Regel sind ökologisch wertvolle Produkte, sog. Bio-Produkte, nämlich deutlich teurer als vergleichbare Produkte und werden daher vorrangig von einer Käuferschicht mit hohem Einkommen erworben. Derjenige hingegen, der mit seinem Einkommen gerade eben seinen Existenzbedarf decken kann, kauft billig, und damit häufig umweltbelastend hergestellte Produkte. Er würde von einer Umweltverbrauchsteuer besonders hart betroffen. Rückvergütungen an Bezieher kleiner Einkommen könnten hier jedoch, wenn auch nicht exakt, so doch pauschal eine Freistellung des Existenzminimums gewährleisten⁵³.

5.1.4. Der Einfluß des umweltrechtlichen Vorsorgeprinzips auf die Verhältnismäßigkeitsprüfung

Das größte Augenmerk bei der Ausgestaltung von Umweltsteuern muß auf den Grundsatz der Verhältnismäßigkeit gerichtet sein. Das Verhältnismäßigkeitsprinzip wird einmal objektiv aus dem Rechtsstaatsprinzip abgeleitet und findet zudem subjektiv-rechtlich interpretiert Halt in den Grundrechten⁵⁴.

Wie bereits oben angedeutet, bedarf es für die Durchbrechung des Gleichheitssatzes, steuerlich gesprochen des Leistungsfähigkeitsprinzips, einer Verhältnismäßigkeitsprüfung in der Weise, daß die umweltpolitische Sonder- oder Minderbelastung zur Erreichung des Umweltschutzzieles *geeignet, erforderlich* und *angemessen* sein muß. In gleicher Weise müssen die aus der Gestaltungswirkung resultierenden Eingriffe in Eigentums-, Berufs- und Handlungsfreiheit legitimiert werden⁵⁵.

Nun ist es trügerisch, mit Blick auf das Umweltordnungsrecht zu argumentieren, umweltsteuerliche Mittel seien schon deshalb verhältnismäßig, weil sie gegenüber dem Umweltordnungsrecht mit seinen unausweichlichen Handlungsanweisungen, dem Steuerpflichtigen die Wahl lassen zwischen der Verhaltensänderung einerseits und der Steuerzahlung andererseits⁵⁶. Eine solche Betrachtungsweise mag das Verhältnis zwischen Umweltordnungsrecht und Umweltsteuerrecht klären, sagt aber noch nichts darüber aus, ob die Durchbrechung des Leistungsfähigkeitsprinzips und die Einschränkung der Handlungsfreiheiten im Hinblick auf den verfolgten Sachzweck verhältnismäßig sind.

Wird Umweltsteuerrecht in erster Linie als Materie des Umweltrechts verstanden, so sind die Maßstäbe für eine dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit entsprechende Steuergestaltung vorrangig in den *umweltrechtlichen Gestaltungsprinzipien* zu suchen. Die zulässige Durchbrechung der steuerrechtlichen Strukturprinzipien folgt den Eigengesetzlichkeiten des Umweltrechts. Da demnach beide Gebiete Steuerrecht und Umweltrecht eng miteinander verwoben sind, verbietet es sich, einseitig die steuerrechtlichen Probleme zu reflektieren. Schließlich hängt die steuerrechtliche Beurteilung von der Beantwortung der umweltrechtlichen Vorfragen ab.

Vergegenwärtigt man sich nochmals den auf die Umweltvorsorge beschränkten Anwendungsbereich des Umweltsteuerrechts⁵⁷, so werden insbesondere die Interdependenzen zwischen dem umweltrechtlichen Vorsorgeprinzip und umweltsteuerlicher Gestaltung deutlich. Per definitionem geht es im Umweltsteuerrecht lediglich um *Gefahrenvorsorge* und die Vermeidung von Restverschmutzung, *nicht* aber um *Gefahrenabwehr*. Das umweltrechtliche Vorsorgeprinzip, vom politischen Gestaltungsmotiv zum — wenn auch in seinen Konturen immer noch amorphen — Rechtsprinzip mutiert⁵⁸, erlaubt Eingriffe in den allgemeinen Gleichheitssatz und die Freiheitsrechte aber nur unter ganz bestimmten Voraussetzungen, die nicht mit den geringeren Voraussetzungen für Gefahrenabwehreinriffe gleichgesetzt werden dürfen⁵⁹. Bei der Ausgestaltung von Umweltsteuern sind daher folgende im umweltrechtlichen Vorsorgeprinzip anzusedelnde Grundsätze zu beachten:

(1) *Sachverhaltenswahrnehmung und Aufklärung*⁶⁰: Vor der Einführung von Umweltsteuern sind die ökologischen Sachverhalte soweit wie möglich aufzuklären. Ein Handeln aufgrund bloßer Hypothesen und Vermutungen läßt sich auch durch das Vorsorgeprinzip nicht rechtfertigen. Die Umweltvorsorge ist zwar wesensmäßig durch ein Handeln auf ungesicherter Tatsachengrundlage gekennzeichnet, weil die bisherigen Erkenntnisse eben noch nicht ausreichen, um eine Gefahr anzunehmen. Gerade diese der Vorsorge aufgrund ihrer weiträumigen Zukunftsperspektive inhärente Unsicherheit und damit verbunden immer auch das Risiko der Fehleinschätzung, zwingt aber dazu, daß vorhandenes Datenmaterial zur Kenntnis genommen wird und daß Sachverhalte, wo dies mit vertretbarem Aufwand möglich ist, aufgeklärt werden⁶¹. Die Anforderungen an die Erforschung der Gefahrenquelle und die Wirksamkeit der staatlichen Abwendungsmaßnahmen — dies ist ein allgemeiner Grundsatz des Gefahrenabwehrrechts — steigen, je weiter entfernt die Gefahr ist. Lassen sich gefestigte Aussagen über die Umweltschädlichkeit eines Verhaltens oder Produkts oder über die Qualität der Substitutionsmöglichkeiten nicht treffen, so haben umweltsteuerliche Maßnahmen zunächst zu unterbleiben⁶². Unterläßt der Gesetzgeber die ihm zumutbare Risikoaufklärung, wird sein Handeln rechtswidrig⁶³. Richtig verstanden ist die *ökologische Effizienz demnach eine Frage der Gerechtigkeit von Umweltsteuern*. Umweltsteuern können deshalb nur interdisziplinär konzipiert werden; dem Juristen verbieten sich voreilige Bewertungen; gewonnen aus einer oberflächlichen Einschätzung der ökologischen und ökonomischen Zusammenhänge.

Marktwirtschaftliche Instrumente sind noch mit einem zusätzlichen Problem belastet: Da sie das angestrebte Umweltschutzziel indirekt ansteuern, entfalten Umweltsteuern umweltschützende Wirkung nur dann, wenn sie so ausgestaltet sind, daß sie tatsächlich zu einer Verhaltensänderung führen. Gibt es jedoch keine Alternativen zu dem besteuerten Verhalten oder sind die Vermeidungskosten wesentlich höher als die Steuerbelastung, dann ist die Maßnahme zur Zielerreichung *ungeeignet und damit verfassungswidrig*. Und selbst wenn eine Vermeidung der Umweltbelastung möglich ist, können die marginalen Vermeidungskosten von Fall zu Fall so stark differieren, daß die Bestimmung des optimalen Tarifverlaufs meist nicht auf Anheb möglich ist, sondern nur durch ein allmähliches Einkreisen der lenkungswirksamen Steuerbelastung⁶⁴. Der Umweltsteuergesetzgeber muß also nicht nur die ökologischen Prämissen sorgfältig analysieren, sondern auch die ökonomischen Steuerwirkungen mit den Vermeidungskosten vergleichen.

(2) *Risikovergleich*⁶⁵: Jedes menschliche Verhalten wirkt auf irgendeine Weise auf die Umwelt ein. Nicht jedes umweltrelevante Verhalten ist aber steuerbar, so daß eine Grenze zwischen einer umweltschädlichen und daher steuerwürdigen und einer noch akzeptablen allgemeinen Nutzung der Umweltgüter gezogen werden muß⁶⁶. Diese

Grenzziehung muß anhand nachvollziehbarer Maßstäbe vorgenommen werden. Dabei müssen auch die Folgen der steuerinduzierten Verhaltensumlenkung in die Überlegung mit einbezogen werden. Nur so kann vermieden werden, daß das besteuerte Verhalten durch ein noch schädlicheres anderes Verhalten ersetzt wird. Ein in diesem Sinne aussagekräftiger Risikovergleich ist nur im Wege einer umfassenden Kosten-Nutzen-Analyse⁶⁷ möglich. Zwar kann das Generalziel Umweltschutz zunächst zur Zielbestimmung und späteren Erfolgskontrolle in verschiedene Unterziele, etwa Abfallvermeidung, Gewässerreinhaltung, Ressourcenschonung, Emissionsreduktion aufgefächert werden, die Risikoabwägung muß diese Unterziele dann aber wieder zu einem Gesamtbild zusammensetzen. Dieser Ansatz wird durch die Aufstellung sogenannter *Öko-Bilanzen*⁶⁸ verfolgt, einer Methode, mit der möglichst umfassend versucht wird, alle Umwelteinwirkungen eines Verhaltens zu bilanzieren. Nur so lassen sich Vor- und Nachteile einer bestimmten Verhaltenslenkung saldierend betrachten.

(3) *Erfolgskontrolle*: Das Handeln auf ungesicherter Tatsachenbasis erhöht die Anforderungen an die Kontrollpflichten des Gesetzgebers. Dieser hat die Pflicht, sich zu vergewissern, ob die erwarteten Umweltwirkungen eintreten. Umweltsteuerliche Maßnahmen sind daher durch *ständige Erfolgskontrollen* zu begleiten⁶⁹. Diese Erfolgskontrolle muß institutionalisiert werden, etwa indem die umweltsteuerliche Lenkungsmaßnahme zunächst nur zeitlich begrenzt eingeführt und erst nach einer Effizienzkontrolle verlängert wird⁷⁰. Genauso wichtig ist eine Operationalisierung durch die Formulierung von Zielvorgaben schon bei Erlass einer umweltsteuerlichen Norm. Erst diese ermöglicht die spätere Erfolgskontrolle. Stellt sich heraus, daß das steuerrechtliche Umweltschutzinstrument seinen Zweck nicht erfüllt, so trifft den Gesetzgeber eine *Nachbesserungspflicht*. Eine effiziente Erfolgskontrolle mit ständiger Nachbesserung ist unerlässlich, um eine Verewigung ökologisch unwirksamer, und deshalb *rechtswidriger* Durchbrechungen des Leistungsfähigkeitsprinzips zu verhindern.

(4) *Begründungspflicht*: Als Folge des umweltrechtlichen Informationsprinzips, aber auch im Interesse einer Erleichterung der Effizienzkontrolle ist die ausdrückliche Benennung des ökologischen Lenkungszwecks im Gesetz zu fordern. Nur so bleiben Steuervergünstigungen oder Mehrbelastungen für den Bürger transparent und können als Appell an das Umweltbewußtsein verstanden werden⁷¹.

5.1.5. Der Interessenkonflikt zwischen umweltpolitischer Gestaltung und dem Bedürfnis nach Planungssicherheit

Spannungen ergeben sich auch zwischen der umweltpolitischen Gestaltungsaufgabe und dem Interesse des Steuerpflichtigen an steuerlicher Planungssicherheit. Wirtschaftliche Freiheiten können nur wahrgenommen werden, wenn die Rechtsordnung Verlässlichkeit garantiert. Vor allem Investitionen im Produktionsbereich müssen auf langfristiger Basis getätigt werden, da sie meist mit hohen, sich nur langsam amortisierenden Kosten verbunden sind. Wird einer solchen Investition durch die überraschende Einführung einer Umweltsteuer oder die umweltpolitische Umgestaltung einer Steuer die wirtschaftliche Basis entzogen, weil sich die Ertragsersparungen nicht mehr realisieren lassen, dann sind sowohl das Rechtsstaatsprinzip als auch die Freiheitsrechte tangiert⁷². Mangelnde Planungssicherheit lähmt die Wirtschaft, schreckt ausländische Investoren ab und wirkt sich folglich auch gesamtwirtschaftlich nachteilig aus.

Gerade Länder im Umbruch wie Kroatien mögen verlockt sein, Industrien anzusiedeln, die hohen Umweltstandards anderswo zu entfliehen versuchen. Der verständliche Wunsch nach Arbeitsplätzen darf aber nicht dazu führen, daß sich langfristig unerwünschte Industrien ansiedeln. Deshalb muß frühzeitig ein Konzept entwickelt werden, das einerseits die Qualität der Umwelt als Standortfaktor⁷³ auch für die Zukunft sichert, andererseits für investitionsbereite Unternehmen Planungssicherheit garantiert⁷⁴. Hier bietet sich insbesondere eine frühzeitige Ankündigung von Ökosteuern mit langsam ansteigenden⁷⁵ Steuersätzen an. Eine solche frühzeitige, dann aber auch verbindliche Ankündigung von Umweltsteuern kann nicht nur Vertrauen sichern, sondern steigert auch die Lenkungseffizienz. Wird das umweltschädliche Verhalten von Beginn an mit einer hohen Steuer belastet, so fehlt die für die normintendierte Investition in neue Umwelttechniken erforderliche Liquidität⁷⁶. Dagegen ermöglicht die verbindliche Ankündigung von Umweltsteuern für die Zukunft die Freisetzung von Innovationsprozessen, ohne das für diese Investitionen erforderliche Kapital bereits anzugreifen. Bei der Entscheidung über neue Investitionen können die in Aussicht gestellten Lenkungsmaßnahmen von Anfang an einkalkuliert werden.

Das Gebot der Planungssicherheit sollte den Gesetzgeber ferner zu einem sorgsamem Umgang mit der strukturellen Ungewißheit der am Vorsorgeprinzip ausgerichteten Umweltsteuermaßnahmen ermahnen. Je unsicherer die ökologischen Prämissen sind, auf denen die Umweltsteuergesetzgebung aufbaut, desto größer ist das Bedürfnis nach Revisibilität und Anpassungsfähigkeit an neue Erkenntnisse. Einer permanenten Veränderung der Öko-Lenkungsnormen, insbesondere einem Abbau ökologisch motivierter Steuervergünstigungen kann aber das rechtsstaatliche Vertrauensschutzprinzip entgegenstehen⁷⁷. Auch wenn sich die Lenkungsnorm wegen Ineffizienz als unverhältnismäßig oder gleichheitswidrig herausstellt, ist dem Gesetzgeber dann die Reaktion auf die neuen Erkenntnisse verwehrt, soweit hiervon individuelle Vertrauenspositionen betroffen werden. Die Entstehung schutzwürdiger Vertrauenspositionen kann zeitlich begrenzt werden, wenn Öko-Steuervergünstigungen, wie bereits zur Institutionalisierung der Erfolgskontrolle vorgeschlagen, zunächst nur befristet eingeführt werden⁷⁸.

5.2. Die Verwendung des Umweltsteueraufkommens

Begriffsnotwendig werfen Umweltsteuern ein Steueraufkommen ab. Eine Steuer, die so konzipiert ist, daß sie erdrosselnd wirkt und daher kein Aufkommen erzeugt, verfehlt das Definitionsmerkmal der Einkünfteerzielung. Allerdings ist das Öko-Steueraufkommen nicht konstant, sondern muß bei lenkungswirksamer Gestaltung der Steuer im Laufe der Zeit in dem Maße abnehmen, wie es zu der beabsichtigten Verhaltensänderung kommt. Bleibt das Steueraufkommen hingegen unverändert hoch, so ist dies ein sicheres Zeichen, daß von der Steuer keine Lenkungswirkung ausgeht, zumindest dann wenn das Ziel *Verringerung* des Schadstoffausstoßes lautet⁷⁹. Umweltsteuern, die der oben beschriebenen Geeignetheitsprüfung standhalten, sind daher nicht geeignet, in großem Umfang andere Steuern zu substituieren⁸⁰. Sie können das System der klassischen Einkommens- und Verbrauchsteuern immer nur ergänzen.

Ein sehr kontroverses Thema der deutschen Umweltsteuerdebatte ist in diesem Zusammenhang die Frage einer *zweckgebundenen Verwendung des Umweltaufkommens*. Zwar dienen Steuern qua definitionem der Finanzierung des allgemeinen staatlichen Finanzbedarfs, dennoch steht einer Zweckbindung des Steueraufkommens für bestimmte Staatsaufgaben nach deutschem Recht nichts entgegen⁸¹. In erster Linie werden zwei Verwendungsmöglichkeiten diskutiert. Teils wird gefordert, das Umweltaufkommen zweckgebunden dem Umweltschutz zuzuführen⁸². Weitaus häufiger wird aber die Rückführung des Steuerertrags an die belasteten Unternehmen und Konsumenten zur Bedingung einer Ökologisierung des Steuerrechts gemacht, entweder durch Senkung der lohnabhängigen Steuern oder durch eine Reduzierung der in Deutschland sehr hohen Lohnnebenkosten.

Gegen eine Zweckbindung für den Umweltschutz wird regelmäßig vorgebracht, sie befördere die Entstehung von Schattenhaushalten, die der parlamentarischen Kontrolle entzogen sind, und verhindere einen effizienten Einsatz der Mittel⁸³. Eine so pauschale Ablehnung jeglicher Zweckbindung für den Umweltschutz scheint mir jedoch zu weit gegriffen. Ein Vorteil der Zweckbindung ist, daß es das Umweltschutzargument gegen politischen Mißbrauch immunisiert. In Deutschland erfreut sich das Umweltargument nämlich mittlerweile einiger Beliebtheit, wenn es darum geht, allgemeinen Steuererhöhungen größere Akzeptanz in der Bevölkerung zu verschaffen⁸⁴. Der umweltpolitische Zweck des Öko-Arguments läuft Gefahr, verloren zu gehen und zum Zweck besserer politischer Verträglichkeit zu degenerieren. Das Umweltargument verlöre an Attraktivität, wenn das Umweltaufkommen nicht frei verfügbar wäre, sondern für Umweltschutzbelange eingesetzt werden müßte⁸⁵. Ineffizienzen könnten vermieden werden, indem die Zweckbindung großzügig ausgestaltet und nicht auf konkrete Umweltschutzbereiche beschränkt wird.

Was die Rückführung des Steueraufkommens an Unternehmen und Konsumenten angeht, so ist man sich einig, daß bei dem hohen deutschen Steuerniveau Umweltsteuern nur aufkommensneutral eingeführt werden dürfen⁸⁶. Deshalb müssen gleichzeitig mit der Einführung von Umweltsteuern an anderer Stelle Steuern gesenkt werden. Indes werden häufig zu hohe Erwartungen in die als „doppelte Dividende“ bezeichneten positiven Nebenwirkungen einer solchen Rückführung des Steueraufkommens gesetzt⁸⁷. Neben der „ersten Dividende“, dem Umweltschutz, wird als „zweite Dividende“ eine Aufwertung des Standorts und Belebung des Arbeitsmarktes erwartet, wenn der Produktionsfaktor Arbeit durch die Senkung der lohnabhängigen Kosten verbilligt wird⁸⁸. Umweltsteuern, gerade Energie- und Emissionsteuern belasten die Industrie jedoch unterschiedlich stark. Dies ist die gewollte Folge des umweltrechtlichen Lenkungszwecks. Da aber eine Senkung von Steuern oder Lohnnebenkosten nur einheitlich und nicht branchenabhängig realisiert werden kann, bleibt es für sehr energieintensive Produktionszweige auch bei aufkommensneutraler Ausgestaltung bei starken Zusatzlasten durch die Einführung von Umweltsteuern⁸⁹. Der hierdurch hervorgerufene Abwanderungsdruck gefährdet unweigerlich Arbeitsplätze.

6. Umweltelemente im deutschen Steuerrecht

Der deutsche Steuergesetzgeber experimentiert bereits seit einiger Zeit mit der Integration ökologischer Lenkungszwecke im Steuerrecht. Dabei sind bisher in erster Linie bereits existierende Steuern ökologisch umgewidmet worden. Traditionellen Fiskalzwecksteuern wie der Mineralöl- oder Kraftfahrzeugsteuer wurde ein umweltpolitischer Bedeutungshintergrund gegeben. Zur Einführung von neuartigen Steuern mit ökologischem Hauptzweck ist es indessen bisher nur vereinzelt auf kommunaler Ebene gekommen.

6.1. Kraftfahrzeugsteuer

Die Kraftfahrzeugsteuer kann wohl als das erfolgreichste Modell einer umweltpolitischen Instrumentalisierung des Steuerrechts angesehen werden. Ihrem Charakter nach ist die Kraftfahrzeugsteuer eine die Umsatzsteuer ergänzende Verbrauchsteuer⁹⁰. Besteuert wird das Halten von Kraftfahrzeugen unabhängig von der jeweiligen Nutzungsintensität.

Ursprünglich wurde die Kraftfahrzeugsteuer ausschließlich in Abhängigkeit zur Motorgröße bemessen. Gerechtfertigt wurde sie vornehmlich mit dem Äquivalenzprinzip als Ausgleich für die Nutzung der öffentlichen Infrastruktur⁹¹. Seit 1986 wird daneben auch der Schadstoffausstoß berücksichtigt⁹²; die äquivalenztheoretische Rechtfertigung wurde um den Umweltschutzaspekt erweitert⁹³. Seitdem hat der Gesetzgeber die Kraftfahrzeugsteuer ständig dem sich ändernden Stand der Technik angepaßt. Im Jahre 1997 wurden Schadstoff- und Kohlendioxidemissionen als Einflußgrößen der Bemessungsgrundlage neben der Motorgröße, sogar ausdrücklich im Gesetz festgeschrieben⁹⁴. Lenkungsanreize werden durch die Einteilung der Pkw in unterschiedliche Schadstoffklassen und durch befristete Steuerbefreiungen für besonders schadstoffarme, neuerdings auch besonders verbrauchsarme Fahrzeuge gesetzt. In den ersten Jahren wurden die steuerlichen Maßnahmen durch direkte Zuschüsse zur Umrüstung von Altfahrzeugen mit Katalysatoren flankiert, die sich als sehr wirksam erwiesen haben, leider aber in der Folgezeit nicht fortgesetzt wurden.

Im Jahre 1997 wurde die Steuer für nicht schadstoffreduzierte Altfahrzeuge gegenüber der vorherigen Rechtslage fast verdoppelt⁹⁵, die Befreiungstatbestände und Steuerklassen wurden neu definiert⁹⁶. Bedauerlicherweise hat der Gesetzgeber mit nunmehr sechs verschiedenen Steuerklassen allein für Pkw mit Otto-Motoren ein so kompliziertes Regelwerk geschaffen, daß kaum noch Lenkungseffekte entfaltet werden können. Eine einfachere, weniger ausdifferenzierte Regelung wäre eher geeignet, die Konsumententscheidung des Kraftfahrzeugkäufer zu beeinflussen. Bedenken ergeben sich zudem hinsichtlich der drastischen Steuererhöhung für Halter von Altfahrzeugen. Die deutlich höhere Besteuerung von Pkw ohne Abgastechnik ist zwar aus Sicht des Umweltzweckes korrekt⁹⁷, belastet aber vornehmlich leistungsschwache Fahrzeughalter, auf die der Großteil der Altfahrzeuge entfällt, und steht daher in Konflikt mit dem Sozialstaatsprinzip. Dieser Konflikt verschärft sich noch, weil gerade Fahrzeughalter mit geringen Einkommen oft in besonderen Maße auf ihr Auto angewiesen sind, wenn sie wegen der niedrigeren Lebenshaltungskosten gezwungen sind, auf dem Land zu leben, wo es immer noch an einem ausreichenden öffentlichen Verkehrsnetz fehlt. Zwingt die hohe Kraftfahrzeugsteuer den Halter zur Stilllegung des Pkw, so wirkt sie sich zudem auch eigentumsrechtlich aus.

Fragwürdig ist ferner die bereits seit 1991 geltende Steuerbefreiung für Elektroautos⁹⁸. Diese Steuervergünstigung ist ein Paradebeispiel für ökologischen Aktionismus. Fundierte Aussagen über die Umweltverträglichkeit von Elektroautos können nämlich derzeit nicht getroffen werden. Öko-Bilanzen, in die der zur Stromerzeugung des elektrischen Antriebs erforderliche Energieeinsatz ebenso einbezogen werden müßte wie die ökologischen Auswirkungen der Batterieentsorgung, existieren nicht⁹⁹. Trotzdem ist der Gesetzgeber tätig geworden. Der vollständige *Ausfall eines Risikovergleichs* macht die Steuerbefreiung rechtswidrig.

Insgesamt betrachtet hat das Bündel der beschriebenen Lenkungsmaßnahmen trotz einiger Unstimmigkeiten mit dazu geführt, daß sich der Anteil schadstoffreduzierter Fahrzeuge sowohl im Hinblick auf die Neuzulassungen als auch im Hinblick auf den Gesamtbestand deutlich erhöht hat¹⁰⁰. Zum Gelingen beigetragen hat, daß zum Zeitpunkt der Einführung der ökologischen Lenkungsnormen im Jahre 1986 die geförderte Technik zur Schadstoffreduzierung bereits in Serienreife entwickelt war. Die steuerlichen Maßnahmen haben die schnelle Ausbreitung der neuen Technik gefördert¹⁰¹. Der Lenkungserfolg läuft jedoch Gefahr abzuflachen. Dies liegt zum einen daran, daß den Regelungen im Laufe der Zeit die notwendige Klarheit abhanden gekommen ist, zum anderen daß die Steuersatzdifferenzierungen zu gering sind, um echte Lenkungsimpulse zu setzen¹⁰². Hier ist der Gesetzgeber zur Nachbesserung aufgefordert. Problematisch ist in diesem Zusammenhang auch, daß der Gesetzgeber keine konkreten Zielvorgaben gemacht hat, in welcher Weise durch die neuerliche Umgestaltung im Jahre 1997 der Fahrzeugbestand beeinflußt werden soll¹⁰³. In Ermangelung einer solchen Zielvorgabe, die sich anhand der Zulassungsdaten sehr einfach überprüfen ließe, wird eine Erfolgskontrolle mit etwaigen Korrekturen in der Steuergestaltung erschwert¹⁰⁴.

6.2. Mineralölsteuer

Wie die Kraftfahrzeugsteuer wird auch die Mineralölsteuer mittlerweile umweltpolitisch interpretiert¹⁰⁵. Von ihren Steuerwirkungen her ist die Mineralölsteuer eine zusätzliche Verbrauchsteuer neben der Umsatzsteuer. Im Unterschied zur Umsatzsteuer wird aber trotz einzelner Steuerbefreiungen für den produktiven Einsatz (§§ 4, 12 MinöStG) auch der gewerbliche Verbrauch belastet. Da anders als bei der Umsatzsteuer kein Vorsteuerabzug vorgesehen ist, kann die Mineralölsteuer, soweit sie nicht abgewälzt werden kann, von einer Steuer auf den Endverbrauch in eine die Unternehmen belastende Produktionsmittelsteuer umschlagen¹⁰⁶. Besteuert wird nicht das Rohöl selbst, sondern die hieraus hergestellten Treib-, Heiz- und Schmierstoffe. Neben Ölprodukten unterliegen auch Erd- und Flüssiggas der Mineralölsteuer. Die Erfassung fossiler Brennstoffe bleibt allerdings unvollständig, da Kohle nicht besteuert wird¹⁰⁷.

Die ökologische Dimension der Mineralölsteuer kann bereits darin gesehen werden, daß sie den Verbrauch von Brenn- und Treibstoffen grundsätzlich verteuert¹⁰⁸. Daneben enthält die Mineralölsteuer aber auch Steuersatzdifferenzierungen, welche die Entscheidung zwischen einzelnen Treibstoffen beeinflussen. So wird verbleites Benzin mit 1,08 DM pro Liter, unverbleites Benzin mit 0,98 DM pro Liter und Diesel mit 0,62 DM pro Liter besteuert.

Diese Steuersatzdifferenzierungen sowie die Steuervergünstigung für Biokraftstoffe¹⁰⁹ werden ebenfalls umweltpolitisch interpretiert¹¹⁰.

Als ökologisch sehr sinnvoll und wirksam hat sich die Steuersatzdifferenzierung zwischen verbleitem und unverbleitem Benzin erwiesen. Diese war im Zusammenspiel mit den Lenkungsmaßnahmen im Bereich der Kraftfahrzeugsteuer so erfolgreich, daß verbleites Benzin nicht mehr nachgefragt wird. Die Zapfsäulen an den Tankstellen wurden entfernt.

Umweltpolitisch kontraproduktiv wirkt indessen die deutliche steuerliche Begünstigung von Dieselmotoren¹¹¹. Die Steuerbegünstigung wurde ursprünglich mit dem höheren Wirkungsgrad von Dieseltreibstoffen und einer angeblich geringeren Umweltbelastung begründet. Bereits seit Jahren ist jedoch bekannt, daß die bei der Dieselmotorenverbrennung entstehenden Rußpartikel kanzerogen wirken, daß ferner hohe Schwefeldioxidwerte zur Entstehung von Saurem Regen beitragen¹¹². Allerdings handelt es sich bei der Mineralölsteuerbegünstigung von Dieselmotoren gar nicht um eine umweltpolitisch motivierte Regelung, sondern allein um eine Begünstigung des gewerblichen Verkehrs ohne jeglichen ökologischen Hintergrund, so daß jede umweltpolitische Interpretation von vornherein fehlschlagen muß. In eben dieser Weise ist auch die Steuervergünstigung von Bio-Kraftstoffen, so paradox dies zunächst klingen mag, nicht ökologisch begründbar, sondern als Agrarsubvention einzuordnen¹¹³. Die Energieeffizienz von meist unter hohem Flächenverbrauch und dem Einsatz schädlicher Düngemittel angebauten Biokraftstoffen ist so gering, daß sich die Begünstigung vom umweltpolitischen Standpunkt aus nicht rechtfertigen läßt. Dies läßt sich anhand von bereits existierenden Öko-Bilanzen recht eindeutig belegen¹¹⁴. Die Begünstigung von Bio-Kraftstoffen ist also wiederum ein Beispiel fehlenden Risikovergleichs. Ferner wird deutlich, wie wichtig im Interesse der Rechtsklarheit das oben aufgestellte Postulat der Begründungspflicht ist. Wäre der mit der Steuervergünstigung verfolgte Lenkungszweck — dies gilt übrigens auch für die zahlenmäßig sehr viel bedeutsamere Begünstigung von Dieselmotoren — ausdrücklich angesprochen worden, so diente dies nicht nur der Subventionsklarheit, sondern auch der Vereinfachung der Rechtmäßigkeitskontrolle. Denn nur so würde deutlich, daß hier gar nicht der umweltrechtliche Maßstab anzulegen ist, sondern vielmehr gefragt werden muß, ob es eine Rechtfertigung für arbeitsmarkt- und wettbewerbspolitische Fördermaßnahmen gibt, die zudem so stark sein müßte, daß sie die umweltpolitischen Bedenken zu zerstreuen in der Lage ist¹¹⁵.

Neben der Verhaltenslenkung durch Steuersatzdifferenzierungen stellt sich die grundsätzlichere Frage, wie hoch Primärenergieprodukte besteuert werden sollten, eine Frage, die — insbesondere aufgrund der GRÜNEN-Forderung nach einem Benzinpreis von 5,- DM pro Liter — die Debatte in Deutschland derzeit sehr bewegt¹¹⁶. Falsch wäre es indessen, diese Frage allein dem politischen Bereich zu überantworten. Vielmehr müssen der politischen Forderung deutliche rechtliche Grenzen gesetzt werden. Unter dem Gesichtspunkt der Geeignetheit kann zunächst festgehalten werden, daß sich ein verhältnismäßig hoher Benzinpreis verbrauchsdröselnd auswirkt; dies läßt zumindest ein Vergleich etwa mit den USA vermuten. Die Abhängigkeiten zwischen Benzinpreiserhöhungen und Konsumverhalten sind jedoch nicht in einer Weise zahlenmäßig belegt, daß sich konkrete Aussagen über die Lenkungseffizienz einer bestimmten Steuerhöhe treffen ließen. Deshalb müssen in erster Linie die Freiheitsrechte als Maßstab der Steuersatzgestaltung herangezogen werden. Eine Balance zwischen erdröselnder Wirkung und lenkungseffizienter Steuergestaltung¹¹⁷ kann dabei nur dann hergestellt werden, wenn die Ausweichmöglichkeiten auf öffentliche Verkehrsmittel und die technische Realisierbarkeit des sog. Drei-Liter-Autos in die Überlegung mit einbezogen werden. Ohne suffiziente öffentliche Transportsysteme oder ein ausreichendes Angebot von Pkw mit drastisch reduziertem Benzinverbrauch lassen sich hohe Benzinsteuern nicht vertreten. Aber selbst wenn die Forderung eines Benzinpreises von 5,- DM pro Liter mit der Zusage verbunden wird, im Gegenzug das öffentliche Nahverkehrsnetz deutlich auszubauen, wird verkannt, daß das Umweltschutzanliegen nicht isoliert betrachtet werden darf, sondern mit den Rechtsgütern der Betroffenen, d.h. den Freiheitsrechten und dem Sozialstaatsprinzip, zum Ausgleich gebracht werden muß. Ein Benzinpreis von 5,- DM käme für weite Bevölkerungsschichten einem Autofahrverbot gleich. Um das Autofahren zum Privileg der Reichen zu erheben, bedürfte es aber wohl noch eindeutigerer wissenschaftlicher Nachweise der Gefährlichkeit von Autoabgasen. Denkbar ist jedoch die verbindliche Ankündigung einer deutlichen Mineralölsteuererhöhung für die Zukunft, um die bisher nicht sehr stark ausgeprägten Bemühungen der Industrie zu forcieren, Drei-Liter-Autos endlich zur Serienreife zu bringen.

6.3. Das Intermezzo der kommunalen Verpackungsteuer

Kraftfahrzeug- und Mineralölsteuer sind trotz ihres ökologischen Nebenzwecks in erster Linie weiterhin Fiskalsteuern mit dem Ziel, Staatseinnahmen zu erwirtschaften. Echte Öko-Steuern mit umweltpolitischem Hauptzweck existieren daneben nicht, genauer gesagt: nicht mehr. Die seit 1992 von einigen deutschen Gemeinden erhobene *kommunale Verpackungsteuer* auf für den Verzehr an Ort und Stelle bestimmtes Einweggeschirr, apostrophiert als *reine Umweltlenkungsteuer*, wurde im Mai 1998 durch das Bundesverfassungsgericht für verfassungswidrig erklärt¹¹⁸. Verwunderlich war diese Entscheidung nicht, waren die kommunalen Verpackungssteuern doch seit ihrer Einführung auf das Heftigste umstritten. Streitig war in erster Linie die Kompetenz der Kommunen¹¹⁹, die nach der deutschen Finanzverfassung nur in sehr eingeschränktem Rahmen zur Steuergesetzgebung befugt sind. Steuern dürfen auf

kommunaler Ebene nur dann eingeführt werden, wenn sie einen örtlich begrenzten Wirkungskreis haben und nicht mit Bundessteuern gleichartig sind¹²⁰. Das Bundesverfassungsgericht nahm jedoch keinen Anstoß an der Gesetzgebungskompetenz der Kommunen. Es erklärte die Steuer statt dessen für verfassungswidrig, weil der steuerliche Zahlungsbefehl eine Zwangswirkung entfalte, die mit dem bundesgesetzlich geregelten Abfallrecht unvereinbar sei. Der Bundesgesetzgeber hat in dem von ihm erlassenen Kreislaufwirtschafts- und Abfallgesetz wie auch in der Verpackungverordnung das *Kooperationsprinzip* festgeschrieben, Müllvermeidung und Entsorgung sollen in Zusammenarbeit mit den Abfallverursachern erfolgen und nicht einseitig durch ordnungsrechtliche Zwangsmittel durchgesetzt werden. Wenn man sich auch eine klarere Aussagen zu den Kompetenzfragen gewünscht hätte, so ist die Entscheidung des Verfassungsgerichts doch zu begrüßen, weil sie das Verhältnis des Umweltabgabenrechts zum Umweltordnungsrecht noch einmal klarstellt: Beide Regelungskreise müssen aufeinander abgestimmt werden. *Das Umweltsteuerrecht darf Gestaltungsentscheidungen des Umweltordnungsrechts nicht unterlaufen.*

7. Handlungsbedarf: Ökologisierung der Gewinnsteuern

7.1. Realitätsgerechte Rückstellungen für Umweltschutzverpflichtungen

Eine Schnittstelle zwischen Umweltordnungsrecht und Steuerrecht bildet die Bilanzierung von Umweltschutzverbindlichkeiten. Aufgabe des Steuerrechts ist es, umweltordnungsrechtliche Verpflichtungen durch die frühzeitige Bildung von Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten¹²¹ realitätsgerecht abzubilden. Sehr angreifbar ist in diesem Zusammenhang die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes, des obersten deutschen Finanzgerichts, der im Unterschied zur Rückstellung für ungewisse privat-rechtliche Verbindlichkeiten für öffentlich-rechtliche Verbindlichkeiten das zusätzliche Kriterium der „hinreichenden Konkretisierung“ aufgestellt hat. Danach soll die Rückstellung im Regelfall nur dann zulässig sein, wenn die Handlungspflicht bereits durch eine behördliche Verfügung konkretisiert wurde oder sich aus dem Gesetz ein sachlich und zeitlich bestimmter Handlungsbefehl ergibt¹²². Derartige Hürden für die Bildung von Rückstellungen gefährden die frühzeitige Beseitigung von Umweltlasten auf freiwilliger Basis. Der Ordnungspflichtige wird statt dessen abwarten, bis die Umweltbehörde ihn per Bescheid zur Beseitigung auffordert. So ist es nicht nur ein Gebot des objektiven Nettoprinzips, sondern auch eines effektiven Umweltschutzes, die einschlägigen Bilanzierungsvorschriften des Einkommensteuerrechts in der Weise auszulegen, daß Rückstellungen für Umweltschutzverpflichtungen bereits dann zulässig sind, wenn nach objektiv nachvollziehbaren Kriterien eine öffentlich-rechtliche Umweltschutzverpflichtung bejaht werden kann¹²³.

7.2. Bedingte Eignung von Öko-Sonderabschreibungen

Ein klassisches Lenkungsmittel im Bereich der Gewinnsteuern ist die Einführung von Sonderabschreibungstatbeständen, um den Steuerpflichtigen zur Investition in bestimmte Wirtschaftsgüter zu verleiten. Durch die steuerliche Begünstigung sollen wirtschaftlich unrentable Investitionen attraktiver gemacht werden. Der deutsche Gesetzgeber hat Sonderabschreibungen in der Vergangenheit auch als Mittel der Umweltschutzförderung eingesetzt¹²⁴.

Aus juristischer Sicht begegnen in den Einkommensteuertatbestand eingebaute Sonderabschreibungen aufgrund ihrer degressiven Wirkung jedoch erheblichen Bedenken. Die Durchbrechung des objektiven Nettoprinzips mag sich noch aufgrund des mit der Sonderabschreibung geförderten öffentlichen Umweltschutzinteresses rechtfertigen lassen. Dieses bildet aber keine Rechtfertigung dafür, daß die Bezieher hoher Einkommen von Sonderabschreibungen stärker profitieren als Steuerpflichtige mit niedrigem Einkommensteuersatz. Dies ist ein Verstoß gegen das Gebot der gleichmäßigen Anwendung des progressiven Einkommensteuertarifs¹²⁵. Der exzessive Gebrauch des Steuerrechts zur Wirtschaftssubventionierung belastet zudem die systematische Struktur des Steuerrechts¹²⁶.

Hinzu kommt, daß aus wirtschaftswissenschaftlicher Sicht die Effizienz von Sonderabschreibungen bezweifelt wird¹²⁷. Sonderabschreibungen belasten als indirekte Subventionen¹²⁸ den Staatshaushalt in gleicher Weise wie direkte Subventionen, können aber weniger gezielt eingesetzt werden und haben einen starken Streueffekt. Lenkungswirkte können Sonderabschreibungen ohnehin nur entfalten, wenn sie auf freiwillige Umweltschutzinvestitionen beschränkt werden. Erfassen sie hingegen auch Umweltschutzinvestitionen, die bereits aufgrund ordnungsrechtlicher Vorschriften erbracht werden müssen, so reduziert sich die Wirkung auf die reine Subventionsgewährung¹²⁹. Zudem werden durch Sonderabschreibungen unterschiedslos unrentable und rentable Umweltschutzinvestitionen subventioniert, also auch solche Investitionen, die auch ohne die Möglichkeit der Sonderabschreibung vorgenommen worden wären. Derartige

„Mitnahmeeffekte“ sind unausweichlich¹³⁰. Nicht zuletzt aus Gründen der Subventionsklarheit sollte daher die Einführung direkter Subventionstatbestände der indirekten Subvention durch Sonderabschreibungen vorgezogen werden.

7.3. Abschaffung von Steuervergünstigungen des geltenden Steuerrechts mit ökologisch kontraproduktiver Wirkung

Das deutsche Steuerrecht ist durchsetzt mit ökologisch kontraproduktiven Steuervergünstigungstatbeständen, beispielhaft genannt seien die Steuerfreiheit für Flugbenzin¹³¹, die massive Begünstigung der emissionsintensiven Landwirtschaft¹³², die Steuervergünstigungen zugunsten von Motorsportvereinen¹³³. Dies wirft die Frage auf, welchen Sinn es macht, durch hohe Mineralölsteuern die Umerziehung des Bürgers vom Autofahrer zum Nutzer öffentlicher Verkehrsmittel zu betreiben und gleichzeitig Motorsportclubs zu begünstigen. Die Antwort liegt auf der Hand. Bevor mit viel Aufwand und auf Kosten der Systemklarheit des Steuerrechts neue Umweltsteuern geschaffen werden, sollten daher zunächst alle nicht am Leistungsfähigkeitsprinzip ausgerichteten Regelungen¹³⁴, die das Umweltschutzziel gefährden, beseitigt werden. Die Abschaffung von Steuervergünstigungen, welche dem Umweltschutz zuwiderlaufenden, erfordert einen deutlich geringeren Rechtfertigungsaufwand als die Einführung ökologischer Lenkungszwecke, die das Leistungsfähigkeitsprinzip durchbrechen. Bei der Abschaffung von umweltfeindlichen Steuervergünstigungen müssen nämlich lediglich die widerstreitenden Sozialzwecke, etwa Arbeitsmarktpolitik gegen Umweltschutzpolitik, gegeneinander abgewogen werden. Konflikte mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip treten nicht auf. Eine solche „Reinigung“ des Steuersystems dient zudem nicht nur dem Umweltschutz, sondern gleichzeitig einer konsequenteren Anwendung des Leistungsfähigkeitsprinzips. Auch die Einführung neuer Steuervergünstigungen muß von vornherein am Umweltschutzzweck gemessen werden.

8. Zukunftsperspektiven

Obwohl die bisherigen Erfahrungen nahelegen, daß steuerliche Maßnahmen nur in begrenztem Umfang zur Verwirklichung effektiven Umweltschutzes beitragen können, muß das Steuerrecht angesichts der Bedeutung der Umweltproblematik und der theoretischen Vorteilhaftigkeit marktwirtschaftlicher Instrumente für neuartige Möglichkeiten einer Ökologisierung offen bleiben. Vorschläge für einen weitergehenden umweltpolitischen Einsatz des Steuerrechts gibt es zu nahezu jeder bestehenden Steuer, daneben werden neuartige Öko-Steuern in jeder erdenklichen Form diskutiert. Aus der unübersichtlichen Fülle der Reformvorschläge können hier nur einzelne Anregungen aufgegriffen werden. Als besonders interessant sollen einige Aspekte einer Ökologisierung der Umsatzsteuer, der Einführung von Emissionsteuern sowie einer an der Flächennutzung ausgerichteten Grundsteuer thematisiert werden.

8.1. Ökologische Umsatzsteuerrdifferenzierungen

Papier ist gut; Plastik ist schlecht. Naturfasern verschaffen dem Träger ein ökologisch reines Bewußtsein; wer sich für Synthetik entscheidet, gilt als Ökosünder. Wollte man entlang derartiger Klassifizierungen ein System ökologisch abgestimmter Umsatzsteuersätze schaffen oder besondere Öko-Verbrauchsteuern einführen, wäre dieses System unweigerlich dem Vorwurf der Willkür ausgesetzt. Dennoch wird immer wieder gefordert, die Umsatzsteuer zu ökologisieren¹³⁵, indem umweltschädliche Produkte höher, umweltfreundliche Produkte niedriger besteuert werden. Eines der Hauptargumente ist dabei, daß durch die Umsatzsteuer der Konsument, nicht aber die Unternehmen belastet würden. Die Umsatzsteuer greife daher gezielt und unmittelbar an dem umweltschädlichen Verhalten an.

Einer genaueren Betrachtung hält diese positive Einschätzung von Öko-Umsatzsteuern nicht stand. Zum einen basiert die Verteuerung von Endprodukten auf Umweltschutz durch Konsumverzicht. Die Entwicklung umweltschonender Produktions- oder Entsorgungsverfahren wird nicht gefördert. Ist ein Produkt einmal als umweltschädlich eingestuft, so gibt es für den Produzenten keinen Anreiz, den Herstellungsprozeß zu verbessern.

Unter dem Aspekt des Gleichheitssatzes und des Verhältnismäßigkeitsprinzips dürfte eine Einteilung in unterschiedliche Steuerklassen außerdem erst nach umfassender Analyse der Umweltverträglichkeit aller auf dem Markt vorhandenen Produkte erfolgen. Erst anhand von Öko-Bilanzen ließe sich feststellen, welche Produkte verteuert werden müßten. Unterbleibt eine solche Aufklärung, so sind Umwelt-Endproduktsteuern in hohem Maße dem Risiko von Fehlentscheidungen ausgesetzt, da ohne entsprechendes Datenmaterial nicht geklärt werden kann, ob die initiierten Substitutionsprozesse nicht sogar noch schädlichere Umweltwirkungen nach sich ziehen. Die Gefahr einer emotionalen, wissenschaftlich nicht begründbaren Güterauswahl ist bei Endproduktsteuern besonders hoch¹³⁶.

Auch die Feststellung, eine ökologische Umsatzsteuer sei standortverträglich, weil sie nicht die Unternehmen, sondern nur die Konsumenten belaste, muß in der Realität in Frage gestellt werden. Zwar ist das zentrale Gestaltungsprinzip der Umsatzsteuer die Überwälzbarkeit der Steuerlast auf den privaten Endverbraucher. Voraussetzung dafür, daß die Steuer nur den privaten Konsumenten belastet, ist aber immer, daß die Überwälzung erfolgreich ist. Kann die Umsatzsteuer nicht in Form höherer Preise weitergegeben werden, so schmälert sie in ihren Wirkungen als zusätzliche Unternehmensteuer den Unternehmensgewinn.

Schließlich ist eine breit angelegte Ökologisierung der Umsatzsteuer auch aus Praktikabilitätsgesichtspunkten abzulehnen. Die Einordnung des gesamten Waren- und Dienstleistungsangebots je nach ökologischer Wertigkeit würde die Finanzverwaltung überfordern. Abgrenzungsprobleme wären vorprogrammiert.

8.2. Emissionssteuern

Aus volkswirtschaftlicher Sicht wird Steuern, welche die Umweltschädigung direkt erfassen, der Vorzug gegeben¹³⁷. Deshalb sind Emissionsteuern aus umweltökonomischer Perspektive Endproduktsteuern eindeutig überlegen. Emissionsteuern sind nicht mit der Gefahr noch schädlicherer Ausweichbewegungen behaftet. Sie sind unmittelbar auf Emissionsreduktion angelegt und regen – bei richtiger Ausgestaltung von Bemessungsgrundlage¹³⁸ und Tarif – zu Innovationsprozessen und der Investition in bessere Techniken an.

So vorteilhaft Emissionsteuern aus umweltökonomischer Sicht sein mögen, so problematisch sind sie aus wirtschaftspolitischer und rechtlicher Sicht. Aus verfassungsrechtlicher Sicht bereitet in erster Linie der Ausgleich zwischen der lenkungsnotwendigen Belastung und dem freiheitsrechtlichen Übermaßverbot Schwierigkeiten. Selbst bei geringen Steuersätzen kommt es für besonders energieintensive Industrien zu schwerwiegenden Substanzsteuereffekten, die in den eigentumsrechtlich geschützten Unternehmensstamm eingreifen¹³⁹. Sie zwingen diese Unternehmen entweder zur Aufgabe der Produktion oder zum Abwandern ins Ausland. Ob das Umweltschutzziel der Emissionsverringerung derart schwerwiegende Eigentums Eingriffe, die übrigens in ihren Wirkungen im Einzelfall durchaus die Qualität eines ordnungsrechtlichen Verbots annehmen können, tatsächlich rechtfertigt, ist angesichts der unter Klimaforschern sehr umstrittenen Auswirkungen der Treibhausgase auf das Weltklima¹⁴⁰ schwer zu beurteilen.

Die politischen Entscheidungsträger zeigen sich – weit mehr als über die eigentumsrechtliche Problematik – über die wirtschaftspolitischen Auswirkungen einer Emissionsteuer besorgt. Vor allem eine im nationalen Alleingang eingeführte Emissionsteuer könnte verheerende Auswirkungen für den Industriestandort entfalten und zahllose Arbeitsplätze vernichten¹⁴¹. Die Steuer würde zudem auch ihren umweltpolitischen Lenkungszweck verfehlen, wenn die Umweltverschmutzung lediglich ins Ausland verlagert würde¹⁴². Deshalb werden Emissionsteuern in Deutschland nur noch unter dem Vorbehalt einer EU-weiten Einführung diskutiert¹⁴³. Realistisch betrachtet könnte aber auch ein konzertiertes Vorgehen innerhalb der EU die Standortproblematik nicht lösen, sondern allenfalls abmildern. Einen wirksamen Schutz vor dem Verlust von nationalen Arbeitsplätzen böte nur eine weltweite Einführung. Dem Problem kann auch durch eine aufkommensneutrale Ausgestaltung von Emissionsteuern nur teilweise begegnet werden, weil Aufkommensneutralität gesamtwirtschaftlich zu verstehen ist¹⁴⁴. Zwar ist auch eine unmittelbare Rückvergütung des individuell bezahlten Emissionsteuerbetrages rein theoretisch denkbar, hierdurch würde aber die Lenkungseffizienz zunichte gemacht¹⁴⁵. Eher geeignet sind gestaffelte Steuersätze zur Begünstigung des produktiven Energieverbrauchs, wie sie in einigen skandinavischen Ländern mit Emissionsteuern anzutreffen sind¹⁴⁶. Freilich nimmt man auf diese Weise ebenfalls eine Minderung der Lenkungseffizienz in Kauf. Auch ergeben sich Konflikte mit dem allgemeinen Gleichheitssatz, wenn bei gleicher ökologischer Steuerwürdigkeit unterschiedliche Steuersätze zur Anwendung gebracht werden. Diese Ungleichbehandlung ließe sich aber im Interesse der Arbeitsplatzsicherung mit wettbewerbspolitischen Motiven rechtfertigen.

8.3. Umbau der Grundsteuer in eine Flächennutzungssteuer

Die Grundsteuer ist die einzige herkömmliche Fiskalzwecksteuer, die unmittelbar an ein Umweltmedium, nämlich an Grund und Boden, anknüpft. Gleichwohl ist die Grundsteuer keine Umweltsteuer, da sie keinen umweltpolitischen Lenkungszweck verfolgt. Um so erstaunlicher ist es, daß das Umweltschutzpotential der Grundsteuer in der deutschen Öko-Steuerdiskussion erst ganz allmählich wahrgenommen wird¹⁴⁷. Dabei käme eine umweltpolitische Neugestaltung der Grundsteuer nicht nur dem Umweltschutz zugute, sondern könnte mit einem Schlag auch eine ganze Reihe gravierender Mängel¹⁴⁸ der Grundsteuer in ihrer jetzigen Erscheinungsform lösen.

Obwohl die Grundsteuer als Gemeindesteuer ein unverzichtbares Standbein kommunaler Finanzautonomie darstellt, ist sie wegen ihrer Substanzsteuerwirkung in die Kritik geraten¹⁴⁹. Ursache dieser Kritik ist, daß die Grundsteuer als

Sollertragsteuer auf Grundstücks- und Gebäudewert erhoben wird. Besteuert werden also nicht tatsächliche Grundstückserträge, sondern die Ertragsfähigkeit, der Soll-Ertrag¹⁵⁰. Die Grundsteuer nimmt mithin weder Rücksicht auf die tatsächliche Ertragsituation des Grundstücks, noch stellt sie eine Beziehung zu der wirtschaftlichen und persönlichen Leistungsfähigkeit der Grundstückseigentümer her. Ihre Rechtfertigung wird daher oft allein in ihrer fiskalischen Ergiebigkeit gesucht¹⁵¹. Ein Gerechtigkeitskriterium ist dies freilich nicht, wirft doch jede Steuer, ob gerecht oder ungerecht, ein Aufkommen ab. Auch äquivalenztheoretische Rechtfertigungsmodelle stoßen sehr schnell an ihre Grenzen, weil sich kein überzeugender Konnex zwischen dem Besitz von Grund und Boden und der Inanspruchnahme kommunaler Leistungen herstellen läßt¹⁵².

Einen Ausweg aus dem Rechtfertigungsdilemma eröffnet eine umweltpolitische Interpretation der Grundsteuer mit dem Lenkungsziel, Grund und Boden sparsamer zu nutzen. Der am Verursacherprinzip ausgerichtete Umweltschutzgedanke kann dem Äquivalenzprinzip als Rechtfertigungsgrundlage der Grundsteuer einen neuen Inhalt geben. Die Grundsteuer wird dann nicht mehr als Äquivalent der Inanspruchnahme kommunaler Infrastrukturangebote, sondern als Äquivalent der Inanspruchnahme lokaler Umweltgüter interpretiert. Als konkrete Umweltschutzziele können die Verhinderung von Zersiedelung (Schutz von Flora und Fauna) und die Sicherung der Grundwasserversorgung durch den Verzicht auf großflächige Versiegelungen angegeben werden. Der Erholungswert der Landschaft, ein Faktor der mit steigender Verstädterung immer mehr an Bedeutung gewinnt, bleibt erhalten. Dieses umweltpolitische Ziel muß gerade für Länder wie Kroatien mit großem touristischem Potential eine wichtige Rolle spielen. Allerdings kann eine bloße umweltpolitische Neuinterpretation der Grundsteuer diese Ziele nicht erreichen, sondern muß in einer grundlegenden Umgestaltung der Bemessungsgrundlage Niederschlag finden. Derzeit wirkt die Grundsteuer nämlich umweltpolitisch kontraproduktiv. Da die Steuer an die Sollertragsfähigkeit des Grundstücks anknüpft, ist der Grundbesitzer zu einer maximalen Flächenausnutzung angehalten¹⁵³, denn für unbebaute Grundstücke, die keinen Ertrag abwerfen, wird die Grundsteuer unweigerlich zur Substanzsteuer, zwingt unter Umständen sogar zum Verkauf des Grundstücks.

Reformmodelle für die Grundsteuer hat es in der Vergangenheit viele gegeben¹⁵⁴. Besonders vielversprechend — sowohl aus umweltpolitischer als auch aus verwaltungstechnischer Sicht — ist das Konzept der sog. Flächennutzungssteuer¹⁵⁵. Mit der Flächennutzungssteuer wird das Ziel einer differenzierten Lenkung von Flächennutzungen verfolgt. Durch unterschiedliche Steuersätze in Abhängigkeit zur Art und Intensität der Flächennutzung kann die Flächennutzungssteuer einen Anreiz für umweltschonendere Nutzungen setzen, insbesondere für eine Einschränkung der Bodenversiegelung. Das Umweltziel ist eine möglichst naturnahe Nutzung. Dieses Ziel wird erreicht, wenn die Grundstücke in verschiedene Steuerklassen eingeteilt werden, die sich auf die bauplanungsrechtlichen Grundstücksnutzungen beziehen. Die Bezugnahme auf das Bauplanungsrecht ermöglicht eine hinreichende Typisierung unterschiedlich umweltverträglicher Grundstücksnutzungen. Durch die Höhe der Steuerbelastung kann gezielt auf die Nutzungsentscheidung Einfluß genommen werden. So können etwa naturbelassene Flächen (z.B. Naturschutzgebiete) gering besteuert oder ganz freigestellt werden, während besonders umweltschädliche Nutzungen z.B. eine starke Versiegelung des Grundstücks durch höhere Besteuerung sanktioniert werden. Des weiteren kann eine Konzentration der Bebauung auf den innerstädtischen Bereich erreicht werden, indem die Bebauung von Grundstücken außerhalb von Ortschaften höher besteuert wird. Weitere Abstufungen sind denkbar¹⁵⁶. Eine zur Flächennutzungssteuer umgestaltete Grundsteuer setzt unmittelbar an der Umweltnutzung an, so daß an ihrer ökologischen Wirksamkeit keine Zweifel bestehen. Der durch sparsameren Flächenverbrauch erreichte Umweltschutz liegt auf der Hand, weil sich die Beziehungen zwischen Bebauung bzw. Versiegelung und Naturzerstörung unstreitig nachweisen lassen. Auch sind schädlichere Ausweichmöglichkeiten kaum vorstellbar. Eine ökologische Grundsteuer wird somit in besonderer Weise dem Verhältnismäßigkeitsprinzip gerecht.

Werden die Steuerklassen in Abstimmung mit dem Bauplanungsrecht gewählt, so regt die Steuer nicht nur zu einem sparsamen Flächenverbrauch an, sondern leistet gleichzeitig einen Beitrag zu einer geordneten städtebaulichen Entwicklung. Freilich ist die Grundsteuer auch als Flächennutzungssteuer keine am Leistungsfähigkeitsprinzip ausgerichtete Steuer. Aufgrund der Abhängigkeit zwischen Ist-Ertrag und Bodennutzung können Substanzsteuereffekte aber eher vermieden werden als unter der Grundsteuer herkömmlichen Typs.

Unter der Umgestaltung der Grundsteuer in eine Flächennutzungssteuer müssen weder der Fiskalzweck noch die gemeindliche Finanzautonomie leiden; im Gegenteil: Die Koppelung mit dem Bauplanungsrecht, das der gemeindlichen Hoheit unterliegt, gibt den Gemeinden zusätzlich zum derzeitigen Recht, den Steuersatz der Grundsteuer zu bestimmen (Hebesatzrecht)¹⁵⁷ eine weitere Einflußmöglichkeit auf das Steueraufkommen. Die Grundsteuer bleibt auch als Flächennutzungssteuer eine stabile Einnahmequelle.

Was den eigentlichen Charme einer Flächennutzungssteuer ausmacht, sind aber nicht allein die neuen Rechtfertigungsmöglichkeiten, sondern ihr Vereinfachungspotential. Die derzeitige Erhebung der am Grundstückswert ausgerichteten Grundsteuer setzt — anders als die Erb- und Schenkungssteuer — eine permanente Bewertung des Grundstücks voraus. Ohne Marktvorgänge ist eine realistische Bewertung trotz des in Deutschland in einem eigenen Bewertungsgesetz festgelegten Wertermittlungsverfahren jedoch kaum zu leisten¹⁵⁸. Der Verwaltungsaufwand für die Ermittlung der Grundstückswerte ist beträchtlich und führt dennoch nicht zu richtigen Werten¹⁵⁹. Dies erhöht die Plausibilität einer Flächennutzungssteuer, die an die Grundstücksnutzung und nicht an den Grundstückswert¹⁶⁰ anknüpft und auf diese

Weise den Verwaltungsaufwand drastisch reduziert. Gerade wenn an das Bauplanungsrecht angeknüpft wird, lassen sich die für die Ermittlung der Flächennutzung erforderlichen Daten aus den Bau- und Liegenschaftsakten problemlos ermitteln. Angesichts der hier nur knapp skizzierten Vorteile einer Flächennutzungssteuer scheint die Grundsteuer besonders geeignet für eine Aufnahme umweltpolitischer Zielsetzungen.

9. Resümee

Die bisherigen Erfahrungen mit Umweltsteuern offenbaren die Zwiespältigkeit einer in das Steuerrecht integrierten Umweltpolitik. Vom theoretischen Standpunkt zunächst verlockend, sind die Einsatzmöglichkeiten in der Steuerwirklichkeit sehr begrenzt. Die ökologische Umgestaltung des Steuersystems muß sich einem engmaschigen Kontrollnetz aus ökologischer und ökonomischer Effizienzkontrolle und verfassungs- und steuerrechtlicher Rechtmäßigkeitskontrolle unterziehen. Jedes vorschnelle Handeln gefährdet die Integrität des Steuerrechts, ohne dem Umweltschutz dienlich zu sein. Die Gestaltung funktionstüchtiger Umweltsteuern stellt daher hohe Anforderungen an die Virtuosität und Disziplin des Gesetzgebers. Diese schwierige Gestaltungsaufgabe kann nur in einer gemeinsamen Anstrengung von Ökologen, Ökonomen und Juristen bewältigt werden. Gelingt die Gestaltungsaufgabe, dann können umweltsteuerliche Instrumente – dies zeigt etwa das Beispiel der deutschen Kfz-Steuer – jedoch wertvolle Beiträge für den Umweltschutz leisten.

- 1 Ausführliche Darstellung der Vorschläge, vgl. BT-Drucks. 13/3555; ferner speziell zur Energiesteuer BT-Drucks. 13/6070, S. 2 ff.; BT-Drucks. 13/7750; BT-Drucks. 13/7895, S. 36.
- 2 In der Landtagswahl in Sachsen-Anhalt am 26. April 1998 erreichten die Partei Bündnis '90/DIE GRÜNEN, die dort zuvor gemeinsam mit der SPD die Regierungskoalition gebildet hatte, nicht einmal mehr die für den Einzug in das Parlament erforderlichen 5%. Dieser Einbruch in der Wählergunst wurde in erster Linie auf die 5-DM-Forderung zurückgeführt.
- 3 BT-Drucks. 13/3230, S. 6 ff.; vgl. hierzu auch die Erläuterungen von R. Schmidt, Das Modell der SPD einer Ökologischen Steuerreform, StW 1997, S. 70 ff. und die Ankündigung der SPD für den Fall eines Regierungswechsels, in eine ökologische Steuerreform einzusteigen, o.V., Frankfurter Allgemeine Zeitung Nr. 293 vom 17.12.1997, S. 17 und o.V., Frankfurter Allgemeine Zeitung Nr. 53 vom 4.3.1998, S. 17.
- 4 Vgl. die Zielvorstellungen der CDU-Umweltministerin in einem kürzlich erarbeiteten umweltpolitischen Schwerpunktprogramm, in dem übrigens neben der Frage der Energiebesteuerung auch die Idee der handelbaren Verschmutzungszertifikate neu belebt wurde, vgl. o.V., Frankfurter Allgemeine Zeitung vom 29. 4. 1998, S. 1.
- 5 Trotz verschiedener Studien herrscht immer noch Uneinigkeit über die gesamtwirtschaftlichen Auswirkungen von CO₂-/Energiesteuern. Während das Deutsche Institut für Wirtschaftsforschung (DIW), Ökosteuer – Sackgasse oder Königsweg?, Berlin 1994, positive Auswirkungen für die Wirtschaft, insbesondere für den Arbeitsmarkt erwartet (vgl. aber die Kritik an den Prämissen der DIW-Untersuchung bei D. Cansier, Wie lassen sich CO₂-/Energiesteuern gesamtwirtschaftlich vertretbar ausgestalten, BB 1998, S. 77), befürchten etwa H.-W. Arndt, Energiesteuer und Grundrechte, ZRP 1996, S. 176, 178, und L. Fischer, Die Hypothese der „doppelten Dividende“ sogenannter Ökosteuern, in: Festschrift für W. Ritter, Köln 1997, S. 343 ff.; ders., Einige Anmerkungen zu Klimaschutzabgaben, insbesondere zum Energie-/CO₂-Steuervorschlag der Europäischen Gemeinschaft, IStR 1993, S. 201, 203 ff., zumindest für energieintensive Industriezweige fatale Auswirkungen. Die Studie von O. H. Jakobs/ Ch. Spengel/A. Wünsche, Veränderung der Steuer- und Abgabenbelastung auf Unternehmensebene durch eine ökologische Steuerreform. Eine empirische Studie für die Umweltsteuervorschläge der Europäischen Gemeinschaften, der SPD und des B.U.N.D., Baden-Baden 1997, legt nahe, daß sich pauschalierende Aussagen nicht treffen lassen, da die Auswirkungen sich nach Unternehmensbereichen deutlich unterscheiden.
- 6 M. Kloepfer, Umweltrecht, München 1989, § 4 Rz. 150 ff.
- 7 Vgl. etwa M. Kloepfer, Umweltschutz durch Abgaben, DÖV 1975, S. 593 ff.; Öko-Steuern. Umweltsteuern und -abgaben in der Diskussion, hrsg. von H. G. Nutzinger und A. Zahrt, Karlsruhe 1989; H. Müller-Witt, Öko-Steuern als neues Instrument in der Umweltpolitik, Ifo-Studien zur Umweltökonomie, Band 10, München 1989; H. Förster, Öko-Steuern als Instrument der Umweltpolitik?, Köln 1990; Umweltschutz durch Abgaben und Steuern, Tagungsband zum 7. Trierer Kolloquium zum Umwelt- und Technikrecht vom 22. bis 24. September 1991, UTR Bd. 16, hrsg. von R. Breuer u.a., Heidelberg 1992; B. Hansjürgens, Umweltabgaben im Steuersystem. Zu den Möglichkeiten der Einführung von Umweltabgaben in das Steuer- und Abgabensystem der Bundesrepublik Deutschland, Baden-Baden 1992; Umweltschutz im Abgaben- und Steuerrecht, Tagungsband zur Jahrestagung der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V. am 3.9. und 4.9.1992, DStJG Bd. 15, hrsg. von P. Kirchhof, Köln 1993; Deutsches Institut für Wirtschaftsforschung, Wirtschaftliche Auswirkungen einer ökologischen Steuerreform, Gutachten im Auftrag von Greenpeace, Berlin 1994; G. Bauer, Die Steuer als Instrument im Umweltschutz, Diss. Augsburg 1994.
- 8 Eine Übersicht gibt z. B. F. Balmes, Verfassungsmäßigkeit und rechtliche Systematisierung von Umweltsteuern, Diss. Köln 1997, S. 28.
- 9 M. Kloepfer, Umweltrecht, München 1989, § 4 Rz. 196; R. Hendler, Umweltabgaben und Steuerstaatsdoktrin, AöR Band 115 (1990), S. 578 ff.; M. Rodi, Umweltsteuern. Das Steuerrecht als Instrument des Umweltschutzes, Baden-Baden

- 1993, S. 18; *G. Klinge/B. Maiwald*, Umweltproblematik aus der Sicht des Handwerks, HWR 1995/96, S. 77.
- 10 Würde das Umweltordnungsrecht Grenzwerte fordern, deren Einhaltung technisch unmöglich ist, käme dies einem - in der Regel unter Verhältnismäßigkeitsgesichtspunkten nicht zu rechtfertigenden - Verbot der Tätigkeit gleich.
- 11 *L. Wicke*, Umweltökonomie, 3. Auflage, München 1991, S. 176; *K. Töpfer*, Zur Funktion von Abgaben in der Umweltpolitik, Sonderveröffentlichung Nr. 17 des Finanzwissenschaftlichen Forschungsinstituts an der Universität zu Köln, Köln 1989, S. 8 ff.; sehr kritisch hierzu *L. Fischer*, Die Hypothese der „doppelten Dividende“ sogenannter Ökosteuern, in: Festschrift für W. Ritter, Köln 1997, S. 343, 349.
- 12 Hierzu vgl. *M. Rodi* (Anm. 9), S. 19; *Ch. Trzaskalik*, Der instrumentelle Einsatz von Abgaben. Bemerkungen zum Entwurf eines Abfallabgabengesetzes, *StuW* 1992, S. 135, 136/137.
- 13 Vgl. hierzu *St. Smith*, „Green“ Taxes and Charges: Policy and Practise in Britain and Germany, IFS-Studie, London 1995, S. 11 f.; *K.-H. Hansmeyer*, Abgaben und steuerliche Instrumente in der Umweltpolitik - Wirkungsweise, Erfahrungen, Möglichkeiten, *ZfU* 1987, S. 251, 257.
- 14 *F. Balmes* (Anm. 8), S. 28.
- 15 *Rat der Sachverständigen für Umweltfragen*, Umweltgutachten 1987, BT-Drucks. 11/1568 Tz. 1521 ff.
- 16 Eine bloße Betrachtung des Verhältnisses zwischen Erhebungsaufwand und Öko-Steueraufkommen würde den Besonderheiten von Umweltsteuern als Lenkungsabgaben nicht gerecht.
- 17 Hierunter werden neben steuerlichen Instrumenten, Umweltgebühren und Umweltsonderabgaben in erster Linie handelbare Verschmutzungszertifikate und direkte Umweltsubventionen verstanden, vgl. die Auflistung bei *J. Lang*, in: *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 15. Auflage, Köln 1996, § 8 Rz. 58.
- 18 *A. C. Pigou*, The Economic of Welfare, 1. Auflage, London 1990, unveränderter Nachdruck 1964; vgl. hierzu *A. Endres*, Die Pigou-Steuer, *WiSt* 1986, S. 407.
- 19 The Use of Standards and Prices for Protection of the Environment, *Swedish Journal of Economics*, Vol. 73 (1971), S. 42 ff. (deutsche Übersetzung in: *Umwelt und wirtschaftliche Entwicklung*, Darmstadt 1989, S. 169 ff.).
- 20 *M. Kloepfer*, Umweltrecht, München 1989, § 4 Rz. 188; *M. Wasmeier*, Umweltabgaben und Europarecht. Schranken des staatlichen Handlungsspielraums bei der Erhebung öffentlicher Abgaben im Interesse des Umweltschutzes, München 1995, S. 13.
- 21 *B. Hansjürgens*, Umweltabgaben im Steuersystem. Zu den Möglichkeiten der Einführung von Umweltabgaben in das Steuer- und Abgabensystem der Bundesrepublik Deutschland, Baden-Baden 1992, S. 87 ff.
- 22 Gutachten des wissenschaftlichen Beirats beim Bundesministerium der Finanzen, Umweltsteuern aus finanzwissenschaftlicher Sicht, *BMF Schriftenreihe Heft 63*, Bonn 1997, S. 19; *H. Förster*, Öko-Steuern als Instrument der Umweltpolitik?, Köln 1990, S. 31; *G. Bauer*, Die Steuer als Instrument im Umweltschutz, Diss. Augsburg 1994, S. 165.
- 23 Deshalb werden reine Umweltfinanzierungsabgaben ohne Lenkungszweck in der Regel nicht zur Kategorie der Umweltsteuern gerechnet, vgl. *M. Rodi* (Anm. 9), S. 36; *F. Balmes* (Anm. 8), S. 13; anders *F. Kirchhof*, Leistungsfähigkeit und Wirkungsweisen von Umweltabgaben an ausgewählten Beispielen, *UTR* Bd. 16 (1992), S. 101, 102.
- 24 *M. Kloepfer*, Zum Grundrecht auf Umweltschutz, Berlin 1978, S. 22, 27.
- 25 Die nichtsteuerliche Kategorie der Sonderabgabe wurde von Bundesverfassungsgericht kreiert und ist weder in ihren Konturen gefestigt, noch abschließend definiert. In erster Linie werden Sonderabgaben als von einer von der Allgemeinheit abgrenzbaren Gruppe aufgrund einer besonderen Gruppenverantwortlichkeit erhobene Abgaben verstanden, deren Aufkommen wiederum gruppennützig verwendet werden muß. Aus der Sicht des Gesetzgebers besteht der Vorteil von Sonderabgaben darin, daß sie nicht der Steuerhoheit folgen, sondern der Sachkompetenz zugeordnet werden.
- 26 Die Steuergesetzgebungskompetenz ergibt sich aus Art. 105 GG, die Zuständigkeit für die Gebührengesetzgebung aus der jeweiligen Sachkompetenz.
- 27 Eindringlich *D. Birk*, „Vorteilsabschöpfung“ durch Abgaben. Eine neue Kategorie nichtsteuerlicher Abgaben?, in: Festschrift für W. Ritter, Köln 1997, S. 41, 46 ff.
- 28 Vgl. etwa *H. W. Kruse*, in: *Tipke/Kruse*, AO, Kommentar, Loseblatt, § 3 AO Tz. 15.
- 29 *K. Vogel*, in: *Isensee/Kirchhof*, Handbuch des Staatsrechts, Heidelberg 1990, Bd. IV, § 87 Rz. 46 u. 99.
- 30 *W. Peters*, Von der Abwasserabgabe zu Kanalbaubeiträgen - Wie das Verursacherprinzip auf dem Weg zu privaten Haushalten verlorengeht. Zur fehlenden Lenkungswirkung der Abwasserabgabe in ländlichen Gemeinden, *ZKF* 1997, S. 52, 54; *D. Gosch*, Juristische Beurteilung von Öko-Steuern, *StuW* 1994, S. 201, 210 ff.; *K. Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Köln 1993, S. 1068.
- 31 Vgl. hierzu *H. Bals/A. Nölke*, Volkswirtschaftliche Kosten und kommunale Gebühren - Ansätze für eine Neuorientierung des Kommunalabgabenrechts, *KStZ* 1990, S. 201; *F. Brückmann*, Möglichkeiten und Schwierigkeiten einer Umwelterorientierung der gemeindlichen Gebührenkalkulation, *KStZ* 1991, S. 141; *A. Dahmen*, Zur Inanspruchnahme bei der Abfallgebühr, *KStZ* 1987, S. 169; *F. Zimmermann*, Ökologisch orientierte kommunale Gebühren - Überzogene Erwartungen und realistische Möglichkeiten, *KStZ* 1991, S. 221.
- 32 So etwa den Vorschlag von *L. Krämer* anlässlich der Podiumsdiskussion der Jahrestagung der DStJG am 3. und 4. 9. 1992, vgl. *G. Morgenthaler*, Umweltschutz im Abgaben- und Steuerrecht. Resümee, *DStJG* Bd. 15 (1993), S. 197, 199.
- 33 *J. Lang*, in: *Tipke/Lang*, Steuerrecht, Köln 1996, § 4 Rz. 81 ff.
- 34 *F. Neumark*, Grundsätze gerechter und ökonomischer Steuerpolitik, Tübingen 1970, S. 261 ff.
- 35 Vgl. die Kritik bei *K. Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Köln 1993, S. 713 ff.
- 36 Grundlegend *K. Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Köln 1993, S. 356 ff.
- 37 *J. Lang*, in: *Tipke/Lang*, Steuerrecht, Köln 1996, § 4 Rz. 103.
- 38 Deshalb lehnen z. B. *J. Stenger*, Das Steuerrecht als Instrument des Umweltschutzes. Möglichkeiten und Grenzen eines Einsatzes des Steuerrechts zur Erfüllung umweltpolitischer Ziele unter besonderer Berücksichtigung des Grundsatzes der

Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit, Diss. Frankfurt a.M. u.a. 1995, S. 186 und *H.-W. Arndt*, Energiesteuer und Grundrechte, ZRP 1996, S. 177, 181, die Einführung von reinen Emissionsteuern ab, Vgl. hierzu auch *P. Kirchhof*, Verfassungsrechtliche Grenzen von Umweltabgaben, DStJG Bd. 15 (1993), S. 3, 23.

Vgl. *K. Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Köln 1993, S. 475 ff.

J. Lang, Entwurf eines Steuergesetzbuchs, BMF Schriftenreihe Heft 49, Bonn 1993, Rn. 749.

D. Birk, Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen, Habil. Köln 1983, S. 194 ff.

Das Problem der Substanzsteuern ist also die Schnittstelle zwischen leistungsfähigkeitsgerechter und freiheitsschonender Besteuerung.

L. Fischer, Die Hypothese der „doppelten Dividende“ sogenannter Ökosteuern, in: Festschrift für W. Ritter, Köln 1997, S. 343, 348/349.

Gesetz zur Fortsetzung der Unternehmenssteuerreform vom 29. 10. 1997, BGBl. 1997, S. 2590.

K. Tipke, Die Steuerrechtsordnung, Köln 1993, S. 928 f.

Nach richtigem Verständnis ist ein progressiver Tarifverlauf keine Frage einer Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit. Die Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit betrifft nur die Meßfunktion der Bemessungsgrundlage und wird etwa auch durch einen proportionalen, ja sogar einen degressiven Steuertarif verwirklicht, solange dieser gleichmäßig auf alle Besteuerungsgrundlagen angewandt wird. Der progressive Tarifverlauf beruht statt dessen auf der aus dem Sozialstaatsprinzip abgeleiteten Redistributionsidee, vgl. etwa *P. Kirchhof*, in: Kirchhof/Söhn, Einkommensteuergesetz, Kommentar, Heidelberg, § 2 Rn. A 602.

Vgl. *J. Lang*, Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer. Rechtssystematische Grundlagen steuerlicher Leistungsfähigkeit im deutschen Einkommensteuerrecht, Habil. Köln 1981/1988, S. 185 f.

Vgl. *J. Lang*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, Köln 1996, § 4 Rz. 114; § 9 Rz. 81 ff.

K. Tipke, Die Steuerrechtsordnung, Köln 1993, S. 922 ff.

§§ 4, 12 Abs. 2 UStG.

Für eine grundsätzliche Umorientierung des traditionell kapitalorientierten Leistungsfähigkeitsbegriff zur Konsumleistungsfähigkeit plädiert *J. Lang*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, Köln 1996, § 4 Rn. 107 ff.

Allerdings wäre hier die Berücksichtigung des Existenzminimums möglicherweise selbst bei indirekter Erhebung durch Freistellung eines Grundenergiebedürfnisses über einen Vergütungsbetrag möglich.

Etwa *G. Kirchgässer*, Ökologische Steuerreform: Utopie oder realistische Alternative?, in: Steuersysteme der Zukunft, hrsg. von G. Krause-Junk, Berlin 1998, S. 279, 286, 308. Kirchgässer spricht sich allerdings gegen eine Pro-Kopf-Rückzahlung aus, da diese die Effizienz der Umweltsteuer stark beeinträchtigt.

Zur ideengeschichtlichen Herkunft vgl. *F. Wieacker*, Geschichtliche Wurzeln des Prinzips der verhältnismäßigen Rechtsanwendung, in: Festschrift für R. Fischer, 1979, S. 867 ff.

Zu den Unterschieden der Verhältnismäßigkeitsprüfung im Rahmen von Gleichheits- und Freiheitsrechten vergleiche *H. D. Jarass*, Folgen aus der neueren Rechtsprechung des BVerfG für die Prüfung von Verstößen gegen Art. 3 I GG. Ein systematisches Konzept zur Feststellung unzulässiger Ungleichbehandlungen, NJW 1997, S. 2545, 2549: „Die durch den allgemeinen Gleichheitssatz gebotene Verhältnismäßigkeitsprüfung unterscheidet sich in einem Punkt von der Verhältnismäßigkeitsprüfung bei den Freiheitsgrundrechten: Es geht nicht um die Verhältnismäßigkeit der Belastung, sondern um die der Ungleichbehandlung. Am Zweck der fraglichen Maßnahme ist nicht das Ausmaß der Belastung für die Betroffenen zu messen, vielmehr das Ausmaß der unterschiedlichen Belastung der jeweiligen Gruppen“

So etwa *F. Balme* (Anm. 8), S. 145 ff., 159.

S. oben 3.

Grundlegend hierzu *U. Di Fabio*, Voraussetzungen und Grenzen des umweltrechtlichen Vorsorgeprinzips, in: Festschrift für W. Ritter, Köln 1997, S. 807 ff.

Für eine präzisere Grenzziehung sprechen sich neuerdings eine Reihe von Autoren aus, vgl. etwa *O. Kimminich*, Umweltschutz – Prüfstein für die Rechtsstaatlichkeit, 1987.

Vgl. hierzu auch *J. Hey*, Rechtliche Zulässigkeit von Umweltabgaben unter dem Vorbehalt ihrer ökonomischen Wirksamkeit. Zugleich Anmerkung zu Frank Rainer Balme, Verfassungsmäßigkeit und rechtliche Systematisierung von Umweltsteuern, StuW 1998, S. 32, 40 ff.

Die systematische Ausschöpfung aller zugänglichen Erkenntnisquellen wurde in Art. 130 r Abs. 3 EGV für das europäische Umweltrecht sogar positiv-rechtlich geregelt.

Aus ähnlichen Gründen fordert *K.-H. Hansmeyer*, Umweltpolitische Ziele im Steuer- und Abgabenrecht aus finanzwissenschaftlicher Sicht, UTR Bd. 16 (1992), S. 13, Zurückhaltung; a.A. *M. Rodi* (Anm. 9), S. 51, der aufgrund der Tatsache, daß sich Aussagen über die ökologische Wirksamkeit in der Praxis in der Regel nicht auf gesicherte Erkenntnisse stützen lassen, dem Gesetzgeber einen besonders weiten Beurteilungsspielraum zugesteht.

Das Verfassungsgericht läßt dem Gesetzgeber allerdings weitgehend freie Hand, solange er in einem „Vertretbarkeitsspielraum“ agiert, vgl. BVerfG vom 1. 3. 1979, BVerfGE 50, S. 290, 334. Danach reicht es aus, wenn der Gesetzgeber alle ihm zur Verfügung stehenden Erkenntnisquellen ausschöpft und noch weiter wenn die Einschätzung des Gesetzgebers nicht eindeutig widerlegbar oder offensichtlich fehlsam ist, so etwa BVerfG vom 18. 12. 1968, BVerfGE 24, S. 367, 410 ff.; BVerfG vom 14. 10. 1974, BVerfGE 40, S. 196, 223.

Gerade im Hinblick auf die durch Öko-Steuerbelastungen ausgelösten Vorwärts-, Rück- und Querüberwälzungen dürfte eine ex-ante Beurteilung der Lenkungseffizienz nahezu unmöglich sein. Die Methodik des trial-and-error-Prozesses und ihre Unsicherheiten beschreibt *J. Stenger* (Anm. 38), S. 135 ff.

U. Di Fabio, Voraussetzungen und Grenzen des umweltrechtlichen Vorsorgeprinzips, in: Festschrift für W. Ritter, Köln 1997, S. 824 ff.

Gutachten des wissenschaftlichen Beirats beim Bundesministerium der Finanzen, Umweltsteuern aus finanzwissenschaftlicher Sicht, BMF Schriftenreihe Heft 63, Bonn 1997, S. 19/20.

Kosten-Nutzen-Analyse als allgemeines Prinzip einer verantwortungsvollen Gesetzgebung, *H. Hill*, Einführung in die

- Gesetzgebungslehre, Heidelberg 1982, S. 75; speziell für Umweltabgaben, siehe *K. Meßerschmidt*, Umweltabgaben als Rechtsproblem, Diss. Trier/Berlin 1986, S. 63 f.; in diese Richtung auch *S. F. Franke*, Möglichkeiten des Steuerrechts zur Entwicklung umweltverträglicher Energie- und Verkehrstechnologien, *StuW* 1998, S. 25.
- 68 Hierzu *J. Walter*, Zur Notwendigkeit einer integrierten Politik der Zukunft, in: Festschrift für W. Ritter, Köln 1997, S. 617, 626 f.
- 69 Leider läßt sich allgemein ein erhebliches Kontrolldefizit verzeichnen, selbst dort, wo eine Erfolgskontrolle ohne großen Aufwand möglich wäre, etwa bei Fragen der Müll- oder Emissionsreduktion. Vgl. hierzu die Studie der OECD, *Evaluating Economic Instruments for Environmental Policy*, 1994.
- 70 So auch *S. F. Franke*, Möglichkeiten des Steuerrechts zur Entwicklung umweltverträglicher Energie- und Verkehrstechnologien, *StuW* 1998, S. 25, 31, mit Hinweis auf die amerikanische Praxis der „sunset-Gesetzgebung“.
- 71 Hierzu *M. Kloepfer*, Umweltrecht, München 1989, § 4 Rz. 150 ff.
- 72 Nach *U. Di Fabio*, Voraussetzungen und Grenzen des umweltrechtlichen Vorsorgeprinzips, in: Festschrift für W. Ritter, Köln 1997, S. 835, stellt eine strukturelle Erwartungsunsicherheit durch ein unruhiges, unberechenbares Umweltrecht die Systemfunktion des Eigentums im Wirtschaftsbereich in Frage.
- 73 *J. Klaus*, Umweltszenarien als Einflußfaktoren der Standortentscheidung, in: Festschrift für A. Heigl, Berlin 1995, S. 63, 65.
- 74 Nicht nachvollziehbar insofern *Ch. Trzaskalik*, Der instrumentelle Einsatz von Abgaben. Bemerkungen zum Entwurf eines Abfallabgabengesetzes, *StuW* 1992, S. 135, 138, der feststellt, das Abgabenrecht brauche anders als das Ordnungsrecht nicht zwischen Neu- und Altanlagen zu differenzieren.
- 75 So auch der Vorschlag von *S. Bach*, Wirtschaftliche Auswirkungen und rechtlich-institutionelle Aspekte einer ökologischen Steuerreform, *StuW* 1995, S. 264, 267; ferner *G. Bauer*, Die Steuer als Instrument im Umweltschutz, Diss. Augsburg 1994, S. 164 f.; *N. Steiner*, Umweltabgaben im Spannungsfeld von Politik, Wissenschaft und Verfassungsrecht, *StVj.* 1992, S. 205, 219, gibt allerdings zu bedenken, daß eine langsame stufenweise Einführung die Lenkungswirkung beeinträchtigen könne, da Gewöhnungseffekten zu befürchten seien.
- 76 *P. Flockermann*, Stellenwert des Umweltschutzes im Rahmen der Steuerpolitik, *DStJG* Bd. 15 (1993), S. 67, 77; *J. Lang*, Verwirklichung von Umweltschutzzwecken im Steuerrecht, *DStJG* Bd. 15 (1993), S. 139.
- 77 So auch *M. Rodi* (Anm. 9), S. 52; ähnlich Gutachten des wissenschaftlichen Beirats beim Bundesministerium der Finanzen, Umweltsteuern aus finanzwissenschaftlicher Sicht, *BMF Schriftenreihe* Heft 63, Bonn 1997, S. 21; *K. Meßerschmidt*, Umweltabgaben als Rechtsproblem, Diss. Berlin 1986, S. 172 f., der aber ein Fortgeltungsvertrauen grundsätzlich aufgrund der erkennbaren Revisibilität und des Maßnahmecharakters von Umweltabgaben verneint.
- 78 Vgl. etwa die Befristung der Steuerbefreiungen in § 3 b Abs. 1 Satz 1 KraftStG n.F. Der Hinweis von *J. Bunde*, Öko-Steuern. Modebegriff oder Ausdruck neuen Handlungsbedarfs?, in: *W. Benkert/J. Bunde/B. Hansjürgens*, *Umweltpolitik mit Öko-Steuern?*, 2. Auflage, Marburg 1991, S. 23, 67, auf den Mangel an Rechtssicherheit, den derartige Regelungen erzeugen, überzeugt nicht, da die Befristung gerade eine zumindest zeitlich begrenzte Planung sicherstellen soll und hierfür - wenn auch befristet - eindeutige Planungsgrundlagen schafft.
- 79 Der Entwicklung des Steueraufkommens kommt lediglich Indizfunktion für die Lenkungseffizienz zu.
- 80 In den ersten Jahren der Öko-Steuerdiskussion wurden Umweltsteuern zu Unrecht als mögliches zweites Standbein der Haushaltsfinanzierung propagiert, vgl. *A. Zahrt* anlässlich der Podiumsdiskussion der Jahrestagung der *DStJG* am 3./4. 9. 1992, wiedergegeben bei *G. Morgenthaler*, Umweltschutz im Abgaben- und Steuerrecht. Resümee, *DStJG* Bd. 15 (1993), S. 197, 199.
- 81 Etwa *Th. Maunz*, in: *Maunz/Dürig/Herzog/Scholz*, *GG-Kommentar*, Stand: 32. Lieferung, Okt. 1996, München, Art. 105 Rn. 10.
- 82 *Z. B. R. Hendler*, Umweltabgaben und Steuerstaatsdoktrin, *AöR* 115 (1990), S. 577, 583; *K. Meßerschmidt*, Umweltabgaben als Rechtsproblem, Diss. Berlin 1986, S. 183.
- 83 *B. Hansjürgens*, Umweltabgaben im Steuersystem. Zu den Möglichkeiten der Einführung von Umweltabgaben in das S Steuer- und Abgabensystem der Bundesrepublik Deutschland, Baden-Baden 1992, S. 175; *F. Balmes* (Anm. 8), S. 127; *J. Lang*, Der Einbau umweltpolitischer Belange in das Steuerrecht, *UTR* Bd. 16 (1992), S. 55, 63; zurückhaltend auch *M. Rodi* (Anm. 9), S. 59; *S. Bach*, Wirtschaftliche Auswirkungen und rechtlich-institutionelle Aspekte einer ökologischen Steuerreform, *StuW* 1995, S. 264, 274, der sich allerdings nur gegen eine „strenge Zweckbindung“ ausspricht.
- 84 Vgl. etwa die umweltpolitisch begründete Erhöhung der Mineralölsteuer durch das nicht dem Umweltschutz, sondern der Finanzierung des Aufbau Ost dienende Solidaritätsgesetz, aus jüngerer Zeit die Erhöhung der Kraftfahrzeugsteuer sowie die Diskussion um die neuerliche Erhöhung der Mineralölsteuer.
- 85 Ähnlich *R. Vieregge* anlässlich der Podiumsdiskussion der Jahrestagung der *DStJG* am 3./4. 9. 1992, wiedergegeben bei *G. Morgenthaler*, Umweltschutz im Abgaben- und Steuerrecht. Resümee, *DStJG* Bd. 15 (1993), S. 197, 200; *L. Fischer*, Einige Anmerkungen zu Klimaschutzabgaben, insbesondere zum Energie-/CO₂-Steuervorschlag der Europäischen Gemeinschaft, *ISr* 1993, S. 201, 203.
- 86 Etwa *M. Rodi* (Anm. 9), S. 57; *J. Lang*, Der Einbau umweltpolitischer Belange in das Steuerrecht, *UTR* Bd. 16 (1992), S. 55, 71/72; *S. Bach*, Wirtschaftliche Auswirkungen und rechtlich-institutionelle Aspekte einer ökologischen Steuerreform, *StuW* 1995, S. 264, 273. *D. Cansier*, Wie lassen sich CO₂-Energiesteuern gesamtwirtschaftlich vertretbar ausgestalten, *BB* 1998, S. 77, 79.
- 87 Vgl. etwa die Kritik im Gutachten des wissenschaftlichen Beirats beim Bundesministerium der Finanzen, Umweltsteuern aus finanzwissenschaftlicher Sicht, *BMF Schriftenreihe* Heft 63, Bonn 1997, S. 28.
- 88 *L. Fischer*, Die Hypothese der „doppelten Dividende“ sogenannter Ökosteuern, in: Festschrift für W. Ritter, Köln 1997, S. 343, 358 f., äußert neuerdings unter dem Gesichtspunkt der Steuerdefinition Bedenken gegen eine vollständige Rückführung des Steueraufkommens. Eine unmittelbare Rückführung des Steueraufkommens erfüllt seiner Meinung nach nicht mehr das Merkmal der Erhebung zur (endgültigen) staatlichen Einkünfteerzielung, wenn von vornherein feststehe, daß das Aufkommen vollständig zurückgeführt wird.

- 89 Eindinglich *H.-W. Arndt*, Energiesteuer und Grundrechte, ZRP 1996, S. 176, 178; *D. Cansier*, Wie lassen sich CO₂-/Energiesteuern gesamtwirtschaftlich vertretbar ausgestalten, BB 1998, S. 77, 80.
- 90 *W. Reiß*, in: *Tipke/Lang, Steuerrecht*, 15. Auflage, Köln 1996, § 14 Rn. 29; *J. Lang*, Reform der Unternehmensbesteuerung auf dem Weg zum europäischen Binnenmarkt und zur deutschen Einheit, *StuW* 1990, S. 107, 127; a.A. BFH vom 27. 6. 1973, BStBl. II 1973, S. 807, 808 f.; BFH vom 22. 4. 1986, BStBl. II 1986, S. 763, 764; *B. Strodthoff*, Kraftfahrzeugsteuer, Kommentar, 29. Lfg., Sept. 1997, Einf. Rz. 41.
- 91 *W. Reiß*, in: *Tipke/Lang, Steuerrecht*, Köln 1996, § 14, Rz. 29.
- 92 Eingeführt durch das „Gesetz über steuerliche Maßnahmen zur Förderung des Schadstoffarmen Personenkraftwagens“ vom 22. 5. 1985, BGBl. I 1985, S. 784.
- 93 Hierzu vgl. *D. Dickertmann*, Maßnahmen für den Umweltschutz im Rahmen des bestehenden Steuersystems. Eine Bestandsaufnahme, in: *K. Schmidt, Öffentliche Finanzen und Umweltpolitik*, Bd. I, Berlin 1988, S. 91, 129 ff.; *D. Gosch*, Juristische Beurteilung von Öko-Steuern, *StuW* 1994, S. 201, 203; *H. v. Lersner*, Bestehende und geplante Umweltabgaben, *DStJG* Bd. 15 (1993), S. 103, 110; *J. Lang*, Verwirklichung von Umweltschutzzwecken im Steuerrecht, *DStJG* Bd. 15 (1993), S. 115, 127; *M. Rodt* (Anm. 9), S. 114 ff.; sehr ausführlich *F. Balmes* (Anm. 8), S. 184 ff.
- 94 § 8 Nr. 1 KraftStG, geändert durch das „Gesetz zur stärkeren Berücksichtigung der Schadstoffemissionen bei der Besteuerung von Personenkraftwagen“ vom 18. 4. 1997, BGBl. I, S. 805.
- 95 Während zuvor die Steuer für einen nicht schadstoffreduzierten Pkw mit 1600 ccm Hubraum 345,60 DM betrug, sind nach der Neuregelung 665,60 DM fällig. Die Steuerbelastung eines vergleichbaren schadstoffarmen Fahrzeugs blieb hingegen konstant bei 211,20 DM.
- 96 Zu Einzelheiten der Neuregelung vgl. *R. Recktenwald*, Änderungen bei der Kraftfahrzeugsteuer durch das Kraftfahrzeugsteueränderungsgesetz 1997 vom 18. April 1997, *UVR* 1997, S. 185 ff. und 225 ff.; *ders.*, Das Kraftfahrzeugsteueränderungsgesetz 1997, *BB* 1998, S. 187 ff.; *D. Zens*, Gesetz zur stärkeren Berücksichtigung der Schadstoffemissionen bei der Besteuerung von Personenkraftwagen, *DStZ* 1997, S. 707 ff.
- 97 Dabei ist allerdings die Ökobilanz der sich aus der Stilllegung und Entsorgung eines alten noch funktionsfähigen Fahrzeuges + Herstellung eines neuen Fahrzeuges ergebenden Umweltbelastungen und der Weiternutzung des Altfahrzeuges ungeklärt; ähnliche Bedenken meldet auch *S. F. Franke*, Möglichkeiten des Steuerrechts zur Entwicklung umweltverträglicher Energie- und Verkehrstechnologien, *StuW* 1998, S. 25, 30, an.
- 98 § 3 d KraftStG.
- 99 *U. Triebswetter/A. Franke/R.-U. Sprenger*, „Ansatzpunkte für eine ökologische Steuerreform“; Überlegungen zum Abbau umweltpolitisch kontraproduktiver Einzelregelungen im deutschen Steuerrecht, *ifo Institut* Heft 21, München 1994, S. 91 f.
- 100 *U. Triebswetter/A. Franke/R.-U. Sprenger*, „Ansatzpunkte für eine ökologische Steuerreform“; Überlegungen zum Abbau umweltpolitisch kontraproduktiver Einzelregelungen im deutschen Steuerrecht, *ifo Institut* Heft 21, München 1994, S. 85. Einen permanenten, in erster Linie allerdings durch die deutsche Wiedervereinigung bedingten Fahrzeugzuwachs hat die Steuer hingegen nicht verhindern können, vgl. 1988 gab es 33,7 Mio Fahrzeuge, 1997 belief sich der Fahrzeugbestand auf 48,4 Mio. Allerdings wird man das umweltpolitische Ziel der Kraftfahrzeugsteuer wohl auch nicht dahingehend verstehen können, daß die Neuanschaffung von Fahrzeugen verhindert werden soll, dazu ist die jährliche Belastung zu gering, statt dessen geht es dem Gesetzgeber in erster Linie um die Durchsetzung schadstoffreduzierter Kraftfahrzeugtechnik.
- 101 Die Kraftfahrzeugsteuer begegnet aber auch erheblichen Einwänden. Seit Jahrzehnten wird u.a. von den GRÜNEN (Antrag der Bundestagsfraktion BÜNDNIS '90/DIE GRÜNEN zur Umlegung der Kfz-Steuer auf die Mineralölsteuer vom 25. 9. 1995, BT-Drucks. 13/2420) ihre Abschaffung und Umlegung auf die Mineralölsteuer gefordert, weil die Kraftfahrzeugsteuer bei verhältnismäßig hohem Verwaltungsaufwand nur ein geringes Steueraufkommen abwirft, so auch z.B. *L. Schemmel*, Reform der Kraftverkehrsbesteuerung, hrsg. von Karl-Bräuer-Institut des Bundes der Steuerzahler e.V., Wiesbaden 1976, S. 26 ff. Aus ökologischer Sicht wird moniert, daß die Kraftfahrzeugsteuer die Nutzungsintensität des besteuerten Fahrzeuges nicht reflektiere. Es ist daher zu überlegen, ob sich eine Kraftfahrzeugsteuer langfristig neben der Mineralölsteuer empfiehlt. Die Kraftfahrzeugsteuer setzt anders als die Mineralölsteuer stärker an der Anschaffungsentscheidung an und begünstigt schadstoffarme Motortechniken. Die Mineralölsteuer hingegen kann den Schadstoffausstoß nur über die Menge des Kraftstoffverbrauchs beeinflussen kann. Kraftfahrzeug- und Mineralölsteuer sind folglich in ihren Lenkungswirkungen nicht gleichzusetzen. Allerdings kann zumindest ein Teil der Lenkungswirkungen der Kraftfahrzeugsteuer möglicherweise einfacher durch direkte Zuschüsse erreicht werden. Denkbar wären Zuschüsse zur Umrüstung von Altfahrzeugen. Diese könnten durch einen höheren Mineralölsteuersatz finanziert werden, der seinerseits zusätzliche Lenkungswirkung entfalten würde.
- 102 Zweifel an der Lenkungseffizienz des neuen Befreiungstatbestandes § 3b KraftStG werden ferner im Hinblick darauf geäußert, daß die zur weitergehenden Emissionsreduktion erforderlichen Technologien weitgehend noch nicht vorhanden sind, vgl. *B. Strodthoff*, Kraftfahrzeugsteuer, Kommentar, 29. Lfg., Sept. 1997, § 3 b Rn. 4; kritisch auch *S. F. Franke*, Möglichkeiten des Steuerrechts zur Entwicklung umweltverträglicher Energie- und Verkehrstechnologien, *StuW* 1998, S. 25, 30.
- 103 Der Gesetzgeber hat war in Art. 6 Kraftfahrzeugsteueränderungsgesetz 1997, BGBl. I, S. 805, 809; „Die Auswirkungen dieses Gesetzes werden nach einer Erfahrungszeit von fünf Jahren durch die Bundesregierung überprüft.“, eine Überprüfung angeordnet, aber eben ohne den Maßstab näher zu bestimmen.
- 104 Siehe oben 5.1.4.
- 105 Erstmals *H. Haller*, Die Steuern. Grundlagen eines rationalen Systems öffentlicher Abgaben, 3. Auflage, Tübingen 1972, S. 364 Fn. 10; ferner etwa *D. Dickertmann*, Maßnahmen für den Umweltschutz im Rahmen des bestehenden Steuersystems. Eine Bestandsaufnahme, in: *K. Schmidt, Öffentliche Finanzen und Umweltpolitik*, Bd. I, Berlin 1988, S. 91, 122; *P. G. Flockermann*, Der Stellenwert des Umweltschutzes im Rahmen der Steuerpolitik, *DStJG* Bd. 15 (1993), S. 67, 71; *K. Meßerschmidt*, Umweltabgaben als Rechtsproblem, Diss. Berlin 1986, S. 45, 173; ausführlich *F. Balmes*

- (Anm. 8), S. 229 ff.
- 106 *J. Lang*, Verwirklichung von Umweltschutzzwecken im Steuerrecht, DSStJG Bd. 15 (1993), S. 115, 138.
- 107 Umweltpolitisch ist die Nichterfassung von Kohle nicht zu rechtfertigen. Vielmehr ist die steuerliche Privilegierung insbesondere im Verhältnis zu der 1989 (Gesetz v. 20.12.1988, BGBl. I, S. 2277) eingeführten Besteuerung des deutlich weniger belastenden Erdgases ausschließlich als arbeits- und wettbewerbspolitische Maßnahme zur Abschirmung des deutschen Steinkohlebergbaus zu sehen.
- 108 So die Begründung für die Erhöhung der Mineralölsteuer im Solidaritätsgesetz vom 24. 6. 1991, BGBl. I, S. 1318.
- 109 § 4 Abs. 2 Nr. 1 MinöStG.
- 110 Etwa *F. Balmes* (Anm. 8), S. 235.
- 111 Die Besteuerung von Dieselmotoren ist zunächst im Zusammenhang mit der Kraftfahrzeugsteuer zu sehen, die Fahrzeuge mit Dieselmotoren höher besteuert als vergleichbare Benzinfahrzeuge. Hierdurch bietet sich vor allem Vielfahrern, insbesondere dem gewerblichen Verkehr, ein Anreiz für den Einsatz von Dieselfahrzeugen.
- 112 *H. v. Lersner*, DSStJG Bd. 15 (1992), S. 103, 110; o.V., F.A.Z. Nr. 275, vom 26. 11. 1997, S. 275.
- 113 A.A. *F. Balmes* (Anm. 8), S. 197.
- 114 Sehr aussagekräftig *Wim de Boom*, Environmental and Energy Aspects of Liquid Biofuels, Centrum voor energiebesparing, Delft 1993, S. 8.
- 115 Diese Frage müssen sich auch die ökologisch in höchstem Maße kontraproduktiven und rein wettbewerbspolitisch zu begründenden Steuerbefreiungen für die Luft- und Binnenschifffahrt (§ 4 Abs. 1 Nr. 3 und Nr. 4 MinöStG) gefallen lassen.
- 116 Konkrete Vorschläge macht auch *F. Balmes* (Anm. 8), S. 251, der ohne nähere Begründung eine Steuersatzerhöhung für Benzin auf 2,— DM pro Liter noch als sozialverträglich einstuft.
- 117 Zu den Schwierigkeiten der Grenzziehung *J. Hey*, Rechtliche Zulässigkeit von Umweltabgaben unter dem Vorbehalt ihrer ökonomischen Wirksamkeit. Zugleich Anmerkung zu Frank Rainer Balmes, Verfassungsmäßigkeit und rechtliche Systematisierung von Umweltsteuern, StuW 1998, S. 32, 49.
- 118 Urteil des BVerfG vom 7. Mai 1998 — 2 BvR 1991, 2004/95.
- 119 Die Kompetenz war noch vom Bundesverwaltungsgerichts, BVerwG vom 19. 8. 1994, DÖV 1995, S. 151, bejaht worden, gegen diese Entscheidung richtete sich die Verfassungsbeschwerde, die dann schließlich zur Verwerfung der Verpackungsteuern führte. Sehr ausführlich zu der Kompetenzfrage *F. Balmes* (Anm. 8), S. 269-287. Vgl. ferner etwa *W. Kluth*, Die Grundrechtserheblichkeit kommunaler Abfallvermeidung durch Verpackungsteuern, DVBl. 1992, S. 1261, 1271; *W. Köck/M. v. Schwanenflügel*, Abfallvermeidung durch kommunale Verpackungsabgaben, Taunusstein 1990, S. 47 ff.; *M. Daumke*, Die Kompetenz des Landesgesetzgebers zur Einführung neuer Steuern, insbesondere von Umweltschutzsteuern, DSStR 1992, S. 854.
- 120 Art. 105 Abs. 2a GG.
- 121 Rechtsgrundlage ist § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG i.V.m. § 249 Abs. 1 HGB.
- 122 BFH Urteil vom 26. 5. 1976, BStBl. II 1976, S. 622; BFH-Urteil vom 26. 10. 1977, BStBl. II 1978, S. 97; BFH-Urteil vom 20. 3. 1980, BStBl. II 1980, S. 297; BFH Urteil vom 19. 5. 1983, BStBl. II 1983, S. 670; BFH vom 25. 8. 1989, BStBl. II 1989, S. 893; BFH Urteil vom 12. 12. 1991, BStBl. II 1992, S. 600; BFH Urteil vom 19. 1. 1993, BStBl. II 1993, S. 89; vgl. hierzu *H.-J. Pezzer*, Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs zur Konkretisierung öffentlich-rechtlicher Verpflichtungen, in: Bilanzierung von Umweltlasten und Umweltschutzverpflichtungen, hrsg. von N. Herzig, Köln 1994, S. 21 ff.
- 123 So die wohl h.M. im Schrifttum, vgl. *P. Bartels*, Rückstellungen für öffentlich-rechtliche Umweltschutzverpflichtungen bei Altlastfällen, BB 1992, S. 1095, 1102; *R. M. Bäcker*, Umweltrecht versus Bilanzrecht?, in: Bilanzierung von Umweltlasten und Umweltschutzverpflichtungen, hrsg. von N. Herzig, Köln 1994, S. 1, 9 ff., etwas höhere Anforderungen bei *M. Achatz*, Umweltrisiken in der Handels- und Steuerbilanz, DSStJG Bd. 15 (1993), S. 161, 175/176.
- 124 § 7 d EStG; § 82 a EStDV. Die Förderung beschränkt sich auf Wirtschaftsgüter, die vor dem 1. 1. 1991 angeschafft wurden.
- 125 *J. Stenger* (Anm. 38), S. 282 ff.
- 126 *J. Lang*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 15. Auflage, Köln 1996, § 19 Rz. 3.
- 127 Grundsätzlich positiv aber *S. F. Franke*, Möglichkeiten des Steuerrechts zur Entwicklung umweltverträglicher Energie- und Verkehrstechnologien, StuW 1998, S. 25, 28
- 128 Vgl. *J. Lang*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 15. Auflage, Köln 1996, § 19 Rz. 2.
- 129 *W. Benkert*, Staatliche Finanzhilfen zur Förderung des Umweltschutzes, Natur & Recht 1984, S. 132, 135.
- 130 *J. Stenger* (Anm. 38), S. 276 ff.; *M. Rodi* (Anm. 9), S. 56.
- 131 Siehe Anm. 116.
- 132 Die Landwirtschaft wird in Deutschland u.a. durch Freibeträge (§ 13 Abs. 3 EStG) und einer an niedrigen Durchschnittssätzen orientierten Gewinnermittlung (§ 13 a EStG) steuerlich erheblich subventioniert.
- 133 Etwa § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG; § 12 Abs. 2 Nr. 8 a UStG; § 3 Abs. 1 Nr. 1 GrStG.
- 134 Leider unterscheidet die Studie von *U. Triebwetter/A. Franke/R.-U. Sprenger*, „Ansatzpunkte für eine ökologische Steuerreform“: Überlegungen zum Abbau umweltpolitisch kontraproduktiver Einzelregelungen im deutschen Steuerrecht, ifo Institut Heft 21, München 1994, nicht deutlich genug zwischen das Leistungsfähigkeitsprinzip durchbrechenden Steuerprivilegien und am objektiven oder subjektiven Nettoprinzip ausgerichteten Abzügen und Befreiungen wie etwa der Abzugsfähigkeit der Aufwendungen für Fahrten zwischen Wohnsitz und Arbeitsstätte.
- 135 Sehr elaboriert der Vorschlag von *Th. Keil*, Allphasen-Ökosteuer. Rahmenbedingungen für eine wirksame und standortverträgliche ökologische Steuerreform, Taunusstein 1997; ferner *W. Sauerborn*, Das Konzept einer allgemeinen Umweltverbrauchsteuer, in: H.G. Nutzinger/A. Zahmt, Öko-Steuern, Karlsruhe 1989, S. 247 ff.; *G. Heidinger*, Öko-Steuer: Einbau in die Mehrwertsteuer oder (wahlweise) Adaptierung der Umsatzsteuer zur Öko-Steuer, ÖStZ 1989, S. 238 ff.

- 136 Ebenso *J. Stenger* (Anm. 38), S. 164; *J. Lang*, Verwirklichung von Umweltschutzzwecken im Steuerrecht, *DStJG* Bd. 15 (1993), S. 141; *ders.*, Der Einbau umweltpolitischer Belange in das Steuerrecht, *UTR* Bd. 16 (1992), S. 68.
- 137 *D. Dickertmann*, Erscheinungsformen und Wirkungen von Umweltabgaben aus ökonomischer Sicht, *DStJG* Bd. 15 (1993), S. 33; 43; *P. Klemmer*, Gesamtwirtschaftliche Effekte ökonomischer Instrumente des Umweltschutzes, in: H. Wilkens, *Umweltschutz. Herausforderungen und Chancen für die Wirtschaft*; Bonn 1990, S. 146; *K.-H. Hansmeyer/H.K. Schneider*, *Umweltpolitik. Ihre Fortentwicklung unter marktsteuernden Aspekten*, Göttingen 1990, S. 69; so im Grundsatz auch *M. Rodt* (Anm. 9), S. 136.
- 138 Emissionsteuern werden häufig auch als Energiesteuern bezeichnet. Eine allgemeine Energiesteuer, ohne Differenzierung nach Energieträgern ist aber nicht wünschenswert, wenn das vorrangige Ziel die Verbesserung der Luftqualität und die Verhinderung des Treibhauseffekts ist, und nicht die Ressourcenschonung. Deshalb muß die Bemessungsgrundlage emissionsabhängig gewählt werden, was in der Praxis allerdings nicht einfach ist, vgl. Gutachten des wissenschaftlichen Beirats beim Bundesministerium der Finanzen, *Umweltsteuern aus finanzwissenschaftlicher Sicht*, *BMF Schriftenreihe Heft 63*, Bonn 1997, S. 80.
- 139 Siehe die Kritik bei *H.-W. Arndt*, *Energiesteuer und Grundrechte*, *ZRP* 1996, S. 176, 178 ff.
- 140 Der Streit dreht sich in erster Linie um das *Ausmaß* des menschlichen Einflusses, eine anthropogenen *Mitverursachung* gilt wohl als gesichert.
- 141 Eindringlich *J. Walter*, *Zur Notwendigkeit einer integrierten Politik der Zukunft*, in: *Festschrift für W. Ritter*, Köln 1997, S. 617, 630 f.
- 142 Vgl. etwa Gutachten des wissenschaftlichen Beirats beim Bundesministerium der Finanzen, *Umweltsteuern aus finanzwissenschaftlicher Sicht*, *BMF Schriftenreihe Heft 63*, Bonn 1997, S. 30. Die konkreten Auswirkungen auf den Arbeitsmarkt sind jedoch sehr Streitig, vgl. die Nachweise in Anm. 5.
- 143 Die EU hat allerdings ihrerseits ihre ersten sehr ambitionierten Vorschläge („Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Einführung einer Steuer auf Kohlendioxidemissionen und Energie, *Abl. Nr. C 196* (1992), S. 1) für eine gemeinschaftsweite Einführung von CO₂/Energiesteuern fallen gelassen und begnügt sich jetzt mit einer Harmonisierung der in den Mitgliedstaaten vorhandenen Steuern auf mit dem Automobilverkehr verbundene Emissionen, vgl. bereits den zurückhaltenden „Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Restrukturierung der gemeinschaftsrechtlichen Rahmenvorschriften für die Besteuerung von Energieerzeugnissen“, *KOM (97) 30* endg. vom 12. 3. 1997.
- 144 *J. Stenger* (Anm. 38), S. 189.
- 145 *S. Franke*, *Ökonomische und politische Beurteilung von Öko-Steuern*, *StuW* 1986, S. 217, 225.
- 146 Zu den unterschiedlichen Gestaltungen vgl. *D. Cansier*, *Wie lassen sich CO₂-/Energiesteuern gesamtwirtschaftlich vertretbar ausgestalten*, *BB* 1998, S. 77, 78 ff.
- 147 Die umweltpolitische Relevanz des geltenden Grundsteuerrechts erkennen etwa *U. Triebswetter/A. Franke/R.-U. Sprenger*, „Ansatzpunkte für eine ökologische Steuerreform“: Überlegungen zum Abbau umweltpolitisch kontraproduktiver Einzelregelungen im deutschen Steuerrecht, *ifo Institut Heft 21*, München 1994, S. 102 ff. Vorschläge für eine ökologische Grundsteuerreform haben *K. Bizer/A. Truger*, *Die Steuerung der Bodenversiegelung durch Abgaben*, *Zeitschrift für angewandte Umweltforschung* 1996, H. 3, S. 379; *W.-D. Drosdzol*, *Baulandsteuer und Bodenwertsteuer – Neue Perspektiven für die Grundsteuer?*, *DStZ* 1994, S. 205
- 148 Hierzu *R. Halaczinsky*, *Grundsteuer-Kommentar*, Herne/Berlin 1990, Einf. Rz. 5 ff.
- 149 Ausführlich *K. Tipke*, *Die Steuerrechtsordnung*, Köln 1993, S. 812 ff.
- 150 Unbestritten, vgl. etwa *Bulletin der Bundesregierung Nr. 95/1971 v. 23. 6. 1971*, S. 1032.
- 151 So z. B. die Regierungsbegründung, *BT-Drucks. VI/3418*, S. 49, und kürzlich erst *H. Mohl/C. Dicken*, *Überlegungen zu einer Reform der Grundsteuer*, *KStZ* 1996, S. 7, 8.
- 152 *K. Tipke*, *Die Steuerrechtsordnung*, Köln 1993, S. 812 ff; Hierzu auch *F. Balke*, in: *Tipke/Lang*, *Steuerrecht*, Köln 1996, § 12 Rz. 181. Hingegen tritt *J. Lang*, in: *Tipke/Lang*, *Steuerrecht*, Köln 1996, § 8 Rz. 44 für eine äquivalenztheoretische Rechtfertigung ein, allerdings nur unter dem Aspekt der Überlassung der Nutzung von Grund und Boden durch den Staat, also nicht als direkte Abgeltung für kommunale Infrastrukturmaßnahmen, vgl. außerdem *J. Lang*, *Entwurf eines Steuergesetzbuchs*, *BMF Schriftenreihe Heft 49*, Bonn 1993, Rn. 761 ff.
- 153 *D. Ewringmann*, *Umweltpolitische Auswirkungen staatlicher Steuerpolitik*, in: *U. Petschow/E. Schmidt*, *Staatliche Politik als Umweltzerstörung*, Berlin 1990, S. 25.
- 154 Einen kurzen Überblick geben *H. Mohl/C. Dicken*, *Überlegungen zu einer Reform der Grundsteuer*, *KStZ* 1996, S. 7 ff.
- 155 Dieses von *K. Bizer*, *Von der Grundsteuer zur Flächensteuer*, in: *D. Ewringmann*, *Ökologische Steuerreform: Steuern in der Flächennutzung*, Berlin 1995, S. 137 ff., entwickelte Konzept wurde in Zusammenarbeit mit *J. Lang* im Auftrag des Bundesumweltamtes ausgearbeitet (*UFOPLAN 101 03 196*, bisher unveröffentlicht); erwähnt wird die Flächennutzungssteuer auch bei *H. Mohl/C. Dicken*, *Überlegungen zu einer Reform der Grundsteuer*, *KStZ* 1996, S. 7, 10/11
- 156 Vgl. die detaillierte Ausarbeitung im *UFOPLAN-Gutachten* (Anm. 156).
- 157 Nach geltendem Grundsteuerrecht sind die Gemeinden befugt über die Festsetzung eines Hebesatzes auf den Steuerertrag Einfluß zu nehmen (§§ 25, 26 *GrStG*). Dieses Recht ist verfassungsrechtlich verbürgt, Art. 106 Abs. 6 S. 2 GG.
- 158 In Deutschland ist der Reformbedarf des Bewertungsrechts vor allem deshalb akut, weil das Bundesverfassungsgericht im Jahre 1995 (*BVerfG* vom 22. 6. 1995, *BVerfGE* 93, S. 121 ff. und 165 ff.), die Bewertung von Grundstücken, die z.T. von 30 Jahre alten Werten ausging und Grundvermögen gegenüber Kapitalvermögen deutlich begünstigte, für verfassungswidrig erklärt hat. Da sich im Bereich der Grundsteuer jedoch keine Berührungspunkte mit der Bewertung von Kapitalvermögen ergeben, wurde das alte Bewertungsrecht (§ 138 Abs. 1 *BewG*) vorerst beibehalten.
- 159 Die Wertermittlung ist außerdem deshalb angreifbar, weil sehr unterschiedliche Bewertungsverfahren zur Anwendung gebracht werden. Zum einen unterscheidet sich die Bewertung land- und forstwirtschaftlich genutzten Grundvermögens (Grundsteuer A) von sonstigem Grundbesitz (Grundsteuer B), zum anderen werden auch innerhalb der beiden Kategorien

- 160 noch unterschiedliche Verfahren zur Anwendung gebracht, die zu stark divergierenden Ergebnissen führen. Diese sind sachlich nicht begründbar und führen daher zu erheblichen Gleichheitsdefiziten führen.
Allerdings sprachen sich K. Bizer/J. Lang im UFOPLAN-Gutachten hinsichtlich der Besteuerung innerstädtischer Grundstücke für eine stark typisierte Einbeziehung ertragsabhängiger Faktoren aus, vgl. Anm. 156, S. 69 f.

LITERATURVERZEICHNIS

- Achatz, M., Umweltrisiken in der Handels- und Steuerbilanz, DStJG Bd. 15 (1993), S. 161
- Arndt, H.-W., Energiesteuer und Grundrechte, ZRP 1996, S. 176
- Bach, S., Wirtschaftliche Auswirkungen und rechtlich-institutionelle Aspekte einer ökologischen Steuerreform, StuW 1995, S. 264
- Bäcker, R. M., Umweltrecht versus Bilanzrecht?, in: Bilanzierung von Umweltlasten und Umweltschutzverpflichtungen, hrsg. von N. Herzig, Köln 1994, S. 1
- Balmes, F., Verfassungsmäßigkeit und rechtliche Systematisierung von Umweltsteuern, Diss. Köln 1997, S. 28
- Bals, H. / Nölke, A., Volkswirtschaftliche Kosten und kommunale Gebühren — Ansätze für eine Neuorientierung des Kommunalabgabenrechts, KStZ 1990, S. 201
- Bartels, P., Rückstellungen für öffentlich-rechtliche Umweltschutzverpflichtungen bei Altlastfällen, BB 1992, S. 1095
- Bauer, G., Die Steuer als Instrument im Umweltschutz, Diss. Augsburg 1994
- Baumol, W. / Oates, W., The Use of Standards and Prices for Protection of the Environment, Swedish Journal of Economics, Vol. 73 (1971), S. 42 ff. (deutsche Übersetzung in: Umwelt und wirtschaftliche Entwicklung, Darmstadt 1989, S. 169 ff.)
- Benkert, W., Staatliche Finanzhilfen zur Förderung des Umweltschutzes, Natur & Recht 1984, S. 132
- Birk, D., „Vorteilsabschöpfung“ durch Abgaben. Eine neue Kategorie nichtsteuerlicher Abgaben?, in: Festschrift für W. Ritter, Köln 1997, S. 41
- Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen, Habil. Köln 1983
- Bizer, K., Von der Grundsteuer zur Flächensteuer, in: D. Ewringmann, Ökologische Steuerreform: Steuern in der Flächennutzung, Berlin 1995, S. 137
- Bizer, K. / Truger, A., Die Steuerung der Bodenversiegelung durch Abgaben, Zeitschrift für angewandte Umweltforschung 1996, S. 379
- Breuer, R. / Kloepfer, M. / Marburger, P. / Schröder, M. (Hrsg.), Umweltschutz durch Abgaben und Steuern, Tagungsband zum 7. Trierer Kolloquium zum Umwelt- und Technikrecht vom 22. bis 24. September 1991, UTR Bd. 16, Heidelberg 1992
- Brückmann, F., Möglichkeiten und Schwierigkeiten einer Umweltorientierung der gemeindlichen Gebührenkalkulation, KStZ 1991, S. 141
- Bunde, J., Öko-Steuern. Modebegriff oder Ausdruck neuen Handlungsbedarfs?, in: W. Benkert/J. Bunde/B. Hansjürgens, Umweltpolitik mit Öko-Steuern?, 2. Auflage, Marburg 1991
- Cansier, D., Wie lassen sich CO₂-/Energiesteuern gesamtwirtschaftlich vertretbar ausgestalten, BB 1998, S. 77
- Dahmen, A., Zur Inanspruchnahme bei der Abfallgebühr, KStZ 1987, S. 169
- Daumke, M., Die Kompetenz des Landesgesetzgebers zur Einführung neuer Steuern, insbesondere von Umweltschutzsteuern, DStR 1992, S. 854
- de Boom, W., Environmental and Energy Aspects of Liquid Biofuels, Centrum voor energiebesparing, Delft 1993
- Deutsches Institut für Wirtschaftsforschung (DIW), Ökosteuer — Sackgasse oder Königsweg?, Berlin 1994

- Di Fabio, U.*, Voraussetzungen und Grenzen des umweltrechtlichen Vorsorgeprinzips, in: Festschrift für W. Ritter, Köln 1997, S. 807
- Dickertmann, D.*, Maßnahmen für den Umweltschutz im Rahmen des bestehenden Steuersystems. Eine Bestandsaufnahme, in: K. Schmidt, Öffentliche Finanzen und Umweltpolitik, Bd. I, Berlin 1988, S. 91
- Drosdzol, W.-D.*, Baulandsteuer und Bodenwertsteuer – Neue Perspektiven für die Grundsteuer?, DSz 1994, S. 205
- Endres, A.*, Die Pigou-Steuer, WiSt 1986, S. 407.
- Ewringmann, D.*, Umweltpolitische Auswirkungen staatlicher Steuerpolitik, in: U. Petschow/E. Schmidt, Staatliche Politik als Umweltzerstörung, Berlin 1990, S. 25.
- Fischer, L.*, Die Hypothese der „doppelten Dividende“ sogenannter Ökosteuern, in: Festschrift für W. Ritter, Köln 1997, S. 343
- Einige Anmerkungen zu Klimaschutzabgaben, insbesondere zum Energie-/CO₂-Steuervorschlag der Europäischen Gemeinschaft, IStR 1993, S. 201
- Flockermann, P. G.*, Der Stellenwert des Umweltschutzes im Rahmen der Steuerpolitik, DStJG Bd. 15 (1993), S. 67
- Förster, H.*, Öko-Steuern als Instrument der Umweltpolitik?, Köln 1990
- Franke, S. F.*, Möglichkeiten des Steuerrechts zur Entwicklung umweltverträglicher Energie- und Verkehrstechnologien, StuW 1998, S. 25
- Gosch, D.*, Juristische Beurteilung von Öko-Steuern, StuW 1994, S. 201
- Gutachten des wissenschaftlichen Beirats beim Bundesministerium der Finanzen*, Umweltsteuern aus finanzwissenschaftlicher Sicht, BMF Schriftenreihe Heft 63, Bonn 1997
- Halaczinsky, R.*, Grundsteuer-Kommentar, Herne/Berlin 1990
- Haller, H.*, Die Steuern. Grundlagen eines rationalen Systems öffentlicher Abgaben, 3. Auflage, Tübingen 1972
- Hansjürgens, B.*, Umweltabgaben im Steuersystem. Zu den Möglichkeiten der Einführung von Umweltabgaben in das Steuer- und Abgabensystem der Bundesrepublik Deutschland, Baden-Baden 1992
- Hansmeyer, K.-H.*, Abgaben und steuerliche Instrumente in der Umweltpolitik – Wirkungsweise, Erfahrungen, Möglichkeiten, ZfU 1987, S. 251
- Umweltpolitische Ziele im Steuer- und Abgabenrecht aus finanzwissenschaftlicher Sicht, UTR Bd. 16 (1992), S. 13
- Hansmeyer, K.-H. / Schneider, H. K.*, Umweltpolitik. Ihre Fortentwicklung unter marktsteuernden Aspekten, Göttingen 1990
- Heidinger, G.*, Öko-Steuer: Einbau in die Mehrwertsteuer oder (wahlweise) Adaptierung der Umsatzsteuer zur Öko-Steuer, ÖStZ 1989, S. 238
- Hendler, R.*, Umweltabgaben und Steuerstaatsdoktrin, AöR Band 115 (1990), S. 578
- Hey, J.*, Rechtliche Zulässigkeit von Umweltabgaben unter dem Vorbehalt ihrer ökonomischen Wirksamkeit. Zugleich Anmerkung zu Frank Rainer Balme, Verfassungsmäßigkeit und rechtliche Systematisierung von Umweltsteuern, StuW 1998, S. 32
- Hill, H.*, Einführung in die Gesetzgebungslehre, Heidelberg 1982
- Jakobs, O. H. / Spengel, Ch. / Wünsche, A.*, Veränderung der Steuer- und Abgabenbelastung auf Unternehmensebene durch eine ökologische Steuerreform. Eine empirische Studie für die Umweltsteuervorschläge der Europäischen Gemeinschaften, der SPD und des B.U.N.D., Baden-Baden 1997
- Jarass, H. D.*, Folgerungen aus der neueren Rechtsprechung des BVerfG für die Prüfung von Verstößen gegen Art. 3 I GG. Ein systematisches Konzept zur Feststellung unzulässiger Ungleichbehandlungen, NJW 1997, S. 2545

- Keil, Th.*, Allphasen-Ökosteuer. Rahmenbedingungen für eine wirksame und standortverträgliche ökologische Steuerreform, Taunusstein 1997
- Kimminich, O.*, Umweltschutz – Prüfstein für die Rechtsstaatlichkeit, 1987
- Kirchgässer, G.*, Ökologische Steuerreform: Utopie oder realistische Alternative?, in: *Steuersysteme der Zukunft*, hrsg. von G. Krause-Junk, Berlin 1998, S. 279
- Kirchhof, F.*, Leistungsfähigkeit und Wirkungsweisen von Umweltabgaben an ausgewählten Beispielen, UTR Bd. 16 (1992), S. 101
- Kirchhof, P.* (Hrsg.), Umweltschutz im Abgaben- und Steuerrecht, Tagungsband zur Jahrestagung der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V. am 3.9. und 4.9. 1992, DSJG Bd. 15, Köln 1993
- Kirchhof, P.*, Besteuerung und Eigentum, VVDStRL Bd. 39 (1981), S. 281
- Besteuerung und Grundgesetz, Frankfurt a.M. 1973, S. 24
- Verfassungsrechtliche Grenzen von Umweltabgaben, DSJG Bd. 15 (1993), S. 3
- Klaus, J.*, Umweltszenarien als Einflußfaktoren der Standortentscheidung, in: *Festschrift für A. Heigl*, Berlin 1995, S. 63, 65.
- Klemmer, P.*, Gesamtwirtschaftliche Effekte ökonomischer Instrumente des Umweltschutzes, in: H. Wilkens, *Umweltschutz. Herausforderungen und Chancen für die Wirtschaft*; Bonn 1990, S. 146
- Klinge, G. / Maiwald, B.*, Umweltproblematik aus der Sicht des Handwerks, HWR 1995/96
- Kloepfer, M.*, Umweltschutz durch Abgaben, DÖV 1975, S. 593
- Zum Grundrecht auf Umweltschutz, Berlin 1978
- Umweltrecht, München 1989
- Kluth, W.*, Die Grundrechtserheblichkeit kommunaler Abfallvermeidung durch Verpackungsteuern, DVBl. 1992, S. 1261
- Köck, W. / Schwanenflügel, M v.*, Abfallvermeidung durch kommunale Verpackungsabgaben, Taunusstein 1990, S. 47
- Kruse, H. W.*, in: *Tipke/Kruse, AO, Kommentar, Loseblatt, Kommentierung zu § 3 AO*
- Lang, J.*, Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer. Rechtssystematische Grundlagen steuerlicher Leistungsfähigkeit im deutschen Einkommensteuerrecht, Habil. Köln 1981/1988
- Reform der Unternehmensbesteuerung auf dem Weg zum europäischen Binnenmarkt und zur deutschen Einheit, *StuW* 1990, S. 107
- Der Einbau umweltpolitischer Belange in das Steuerrecht, UTR Bd. 16 (1992), S. 55
- Entwurf eines Steuergesetzbuchs, BMF Schriftenreihe Heft 49, Bonn 1993
- Verwirklichung von Umweltschutzzwecken im Steuerrecht, DSJG Bd. 15 (1993), S. 139
- Lersner, H. v.*, Bestehende und geplante Umweltabgaben, DSJG Bd. 15 (1993), S. 103
- Maunz, Th.*, in: *Maunz/Dürig/Herzog/Scholz, GG-Kommentar, Stand: 32. Lieferung, Okt. 1996, München, Kommentierung zu Art. 105*
- Meßerschmidt, K.*, Umweltabgaben als Rechtsproblem, Diss. Trier/Berlin 1986
- Mohl, H. / Dicken, C.*, Überlegungen zu einer Reform der Grundsteuer, *KStZ* 1996, S. 7
- Morgenthaler, G.*, Umweltschutz im Abgaben- und Steuerrecht. Resümee, DSJG Bd. 15 (1993), S. 197
- Müller-Witt, H.*, Öko-Steuern als neues Instrument in der Umweltpolitik, Ifo-Studien zur Umweltökonomie, Band 10, München 1989
- Neumark, F.*, Grundsätze gerechter und ökonomischer Steuerpolitik, Tübingen 1970, S. 261 ff
- Nutzinger, H. G. / Zahrnt, A.* (Hrsg.), *Öko-Steuern. Umweltsteuern und -abgaben in der Diskussion*, Karlsruhe 1989

- OECD*, Evaluating Economic Instruments for Environmental Policy, 1994
- Peters, W.*, Von der Abwasserabgabe zu Kanalbaubeiträgen – Wie das Verursacherprinzip auf dem Weg zu privaten Haushalten verlorengeht. Zur fehlenden Lenkungswirkung der Abwasserabgabe in ländlichen Gemeinden, ZKF 1997, S. 52
- Pezzer, H.-J.*, Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs zur Konkretisierung öffentlich-rechtlicher Verpflichtungen, in: Bilanzierung von Umweltlasten und Umweltschutzverpflichtungen, hrsg. von N. Herzig, Köln 1994, S. 21 ff.
- Pigou, A. C.*, The Economic of Welfare, 1. Auflage, London 1990, unveränderter Nachdruck 1964
- Rat der Sachverständigen für Umweltfragen*, Umweltgutachten 1987, BT-Drucks. 11/1568
- Recktenwald, R.*, Änderungen bei der Kraftfahrzeugsteuer durch das Kraftfahrzeugsteueränderungsgesetz 1997 vom 18. April 1997, UVR 1997, S. 185 und 225
- Das Kraftfahrzeugsteueränderungsgesetz 1997, BB 1998, S. 187
- Röck, W.*, Kommunale Verpackungsteuer für den Verzehr an Ort und Stelle. Die ökonomische Sicht, ZKF 1995, S. 247
- Rodi, M.*, Umweltsteuern. Das Steuerrecht als Instrument des Umweltschutzes, Baden-Baden 1993, S. 18
- Sauerborn, W.*, Das Konzept einer allgemeinen Umweltverbrauchsteuer, in: H.G. Nutzinger/A. Zahrt, Öko-Steuern, Karlsruhe 1989, S. 247
- Schemmel, L.*, Reform der Kraftverkehrsbesteuerung, hrsg. von Karl-Bräuer-Institut des Bundes der Steuerzahler e.V., Wiesbaden 1976
- Schmidt, R.*, Das Modell der SPD einer Ökologischen Steuerreform, StuW 1997, S. 70
- Smith, St.*, „Green“ Taxes and Charges: Policy and Practise in Britain and Germany, IFS-Studie, London 1995
- Steiner, N.*, Umweltabgaben im Spannungsfeld von Politik, Wissenschaft und Verfassungsrecht, StVj. 1992, S. 205
- Stenger, J.*, Das Steuerrecht als Instrument des Umweltschutzes. Möglichkeiten und Grenzen eines Einsatzes des Steuerrechts zur Erfüllung umweltpolitischer Ziele unter besonderer Berücksichtigung des Grundsatzes der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit, Diss. Frankfurt a.M. u.a. 1995
- Strodthoff, B.*, Kraftfahrzeugsteuer, Kommentar, 29. Lfg., Sept. 1997
- Tipke, K. / Lang, J.*, Steuerrecht, 15. Auflage, Köln 1996
- Tipke, K.*, Die Steuerrechtsordnung, Köln 1993
- Töpfer, K.*, Zur Funktion von Abgaben in der Umweltpolitik, Sonderveröffentlichung Nr. 17 des Finanzwissenschaftlichen Forschungsinstituts an der Universität zu Köln, Köln 1989
- Triebswetter, U. / Franke, A. / Sprenger, R.-U.*, „Ansatzpunkte für eine ökologische Steuerreform“: Überlegungen zum Abbau umweltpolitisch kontraproduktiver Einzelregelungen im deutschen Steuerrecht, ifo Institut Heft 21, München 1994
- Trzaskalik, Ch.*, Der instrumentelle Einsatz von Abgaben. Bemerkungen zum Entwurf eines Abfallabgabengesetzes, StuW 1992, S. 135
- Vogel, K.*, Grundzüge des Finanzrechts des Grundgesetzes, in: Isensee/Kirchhof, Handbuch des Staatsrechts, Heidelberg 1990, Bd. IV, § 87
- Walter, J.*, Zur Notwendigkeit einer integrierten Politik der Zukunft, in: Festschrift für W. Ritter, Köln 1997, S. 617
- Wasmeier, M.*, Umweltabgaben und Europarecht. Schranken des staatlichen Handlungsspielraums bei der Erhebung öffentlicher Abgaben im Interesse des Umweltschutzes, München 1995
- Wicke, L.*, Umweltökonomie, 3. Auflage, München 1991
- Wieacker, F.*, Geschichtliche Wurzeln des Prinzips der verhältnismäßigen Rechtsanwendung, in: Festschrift für R. Fischer, 1979, S. 867

Zens, D., Gesetz zur stärkeren Berücksichtigung der Schadstoffemissionen bei der Besteuerung von Personenkraftwagen, DStZ 1997, S. 707

Zimmermann, F., Ökologisch orientierte kommunale Gebühren — Überzogene Erwartungen und realistische Möglichkeiten, KStZ 1991, S. 221