

# Rechtliche Zulässigkeit von Umweltabgaben unter dem Vorbehalt ihrer ökologischen und ökonomischen Wirksamkeit

## Zugleich Anmerkungen zu Frank Rainer Balmes, Verfassungsmäßigkeit und rechtliche Systematisierung von Umweltsteuern<sup>1</sup>

Dr. jur. JOHANNA HEY, Köln

### Inhaltsübersicht

- |  |  |
|--|--|
| <p>I. Umweltschutz als Staatsaufgabe</p> <p>II. Der Beitrag von Balmes zur Umweltsteuerdebatte</p> <p>III. Ökologische Zielsetzung und ökonomische Wirkung von Umweltabgaben</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Ausgangspunkt der Umweltabgabenidee</li> <li>2. Lenkungswirkungen von Umweltabgaben</li> <li>3. Das Verhältnis des Umweltabgabenrechts zum Umweltordnungsrecht</li> </ol> <p>IV. Die Formenvielfalt des Umweltabgabenrechts</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Umweltvorzugslasten</li> <li>2. Umweltsonderabgaben</li> <li>3. Umweltsteuern</li> </ol> <p>V. Verfassungsrechtliche Anforderungen an Umweltsteuern</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Doppelte Rechtfertigung von Finanzierungs- und Lenkungszweck</li> <li>2. Kompetenzrechtliche Anforderungen an die Einführung von Umweltsteuern</li> </ol> | <ol style="list-style-type: none"> <li>3. Materieellrechtliche Anforderungen an die inhaltliche Ausgestaltung           <ol style="list-style-type: none"> <li>a) Umweltschutz und Grundrechtsschutz</li> <li>b) Umweltschutz und Verhältnismäßigkeit</li> <li>c) Umweltschutz und Rechtsstaatsprinzip</li> </ol> </li> <li>4. Umweltsteuern und Europarecht</li> </ol> <p>VI. Einzelne Umweltsteuern auf dem Prüfstand</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Fiskalzwecksteuern und Umweltschutz           <ol style="list-style-type: none"> <li>a) Die Gewinnsteuern</li> <li>b) Die Kraftfahrzeugsteuer</li> <li>c) Umweltverbrauchsteuern und ökologische Differenzierung des Umsatzsteuersatzes</li> <li>d) Die Mineralölsteuer</li> </ol> </li> <li>2. Neuartige Öko-Steuern           <ol style="list-style-type: none"> <li>a) Emissionsteuern</li> <li>b) Kommunale Verpackungsteuern</li> </ol> </li> </ol> <p>VII. Resümee</p> |
|--|--|

### I. Umweltschutz als Staatsaufgabe

Die Begrenztheit der natürlichen Ressourcen und die Gefahr von Umweltkatastrophen werden zunehmend als existentielle Bedrohung empfunden. Das Verantwortungsgefühl gegenüber der Umwelt wächst. Verbraucher lassen sich in ihren Konsumentenentscheidungen – auch ohne staatlichen Druck – immer häufiger von Umweltschutzgesichtspunkten lenken. Die Industrie ihrerseits nutzt den Bewußtseinswandel. Sie hat die Umweltfreundlichkeit von Produkten als Marketingargument entdeckt. Dennoch bedarf effektiver Umweltschutz weiterhin der staatlichen Intervention. Denn Zukunftsängste führen in der Regel nicht unmittelbar zu einer Veränderung des gegenwärtigen Verhaltens, vor allem nicht zu einem Verzicht. Zu wenig greifbar ist die schleichende Verschlechterung der Umweltqualität, zu komplex die Vielzahl der umweltrelevanten Faktoren. Hinzu kommt eine oft emotional und ideologisch geführte Umweltdiskussion, die zwischen Endzeitszenarien und Verharmlosung schwankt und wenig Anhaltspunkte für ein praktikables umweltbewußtes Verhalten gibt<sup>2</sup>. Der Staat ist also auch in Zukunft als Koordinator des Umweltschutzes gefragt. Dabei ist Umwelt-

schutz längst jenseits ideologischer Differenzen zu einem parteiübergreifenden Anliegen moderner Politik geworden. Neben dem Umweltordnungsrecht und Umweltprivatrecht rücken gerade Umweltabgaben seit einiger Zeit in das Blickfeld des politischen Interesses. Alle Parteien suchen nach Möglichkeiten, das Abgabenrecht zur umweltgerechten Verhaltenssteuerung einzusetzen. Die SPD<sup>3</sup> und Bündnis '90/DIE GRÜNEN<sup>4</sup> fordern darüber hinaus einen umfassenden Umbau des gesamten Steuersystems im Rahmen einer ökologischen Steuerreform.

### II. Der Beitrag von Balmes zur Umweltsteuerdebatte

Aufgabe der Wissenschaft ist es, der politischen Debatte den Boden zu bereiten. Dementsprechend ist die Implementierung von Umweltschutzaspekten im Abgabenrecht bereits seit geraumer Zeit fester Bestandteil der steuerrechtlichen Diskussion. Die Entdeckung des Abgabenrechts als Mittel des Umweltschutzes wurde vor allem Anfang der neunziger Jahre von einer Fülle von Abhandlungen und Reformvorschlägen begleitet<sup>5</sup>. Die anfängliche Euphorie ist der Erkenntnis

1 F. R. Balmes, Verfassungsmäßigkeit und rechtliche Systematisierung von Umweltsteuern, 1997. Die Arbeit wurde von der Rechtswissenschaftlichen Fakultät der Universität zu Köln im Sommersemester 1996 als Dissertation angenommen.

2 So die Kritik von D. Maxeiner/M. Miersch, Öko-Optimismus, Wissenschaftsbuch des Jahres 1996, 1996, insb. S. 51 ff.

3 BT-Drucks. 13/3230 v. 6.12.1995; vgl. hierzu auch die Stellungnahme von R. Schmidt, StuW 1997, 70 ff.

4 BT-Drucks. 13/3555 v. 21.1.1996.

5 Vgl. etwa M. Kloepfer, DÖV 1975, 593 ff.; Öko-Steuern. Umweltsteuern und -abgaben in der Diskussion, hrsg. von H. G. Nutzinger und A. Zahrt, 1989; H. Müller-Witt, Öko-Steuern als neues Instrument in der Umweltpolitik, Ifo-Studien zur Umweltökonomie, Bd. 10, 1989; H. För-

der relativ engen Grenzen einer Ökologisierung des Abgabenrechts gewichen<sup>6</sup>. In dieser Phase der Ernüchterung gewinnt die sorgfältige wissenschaftliche Aufarbeitung an Bedeutung. Das Herausarbeiten des *ökologisch und ökonomisch Erforderlichen* und des *verfassungs- und europarechtlich Zulässigen* ist unabdingbare Voraussetzung für eine weiterführende steuerpolitische Diskussion.

Frank Balmes stellt sich mit seiner Dissertation zur Verfassungsmäßigkeit und rechtlichen Systematisierung von Umweltsteuern dieser Herausforderung. Er überprüft anhand der geltenden Finanzverfassung die Verfassungsmäßigkeit einiger ausgewählter Umweltabgaben bzw. ökologisch umgewidmeter Steuern des Landes- und Bundesrechtes und erörtert den Spielraum für die Einführung neuer Umweltabgaben. Nach einer einführenden Erläuterung der Prinzipien des Umweltschutzes (Erstes Kapitel) setzt Balmes im zweiten Kapitel seiner Arbeit mit der Abgrenzung der Umweltsteuern von den übrigen Umweltabgaben einen ersten Schwerpunkt. Anhand eines im dritten Kapitel erarbeiteten Verfassungsmaßstabes für die Ausgestaltung von Umweltsteuern werden im vierten Kapitel zunächst Fiskalzwecksteuern mit ökologischem Nebenzweck, im fünften Kapitel Steuern mit umweltschützendem Hauptzweck auf ihre Verfassungsmäßigkeit überprüft.

Die Arbeit von Balmes ist Zwischenbilanz, nicht Endpunkt der Diskussion. Methode und Ergebnisse der Untersuchung – spürbar beseelt von dem Wunsch nach einer Symbiose von Umweltschutz und Steuerrecht – verdienen einige kritische Anmerkungen.

### III. Ökologische Zielsetzung und ökonomische Wirkung von Umweltabgaben

#### 1. Ausgangspunkt der Umweltabgabenidee

Ausgangspunkt der Umweltabgabenidee ist die Erkenntnis der relativen Knappheit der Umweltgüter<sup>7</sup>.

Unverschmutzte Luft, Wasser und Boden stehen nicht in unbegrenztem Maße zur Verfügung. Die Regenerierungsfähigkeit folgt nicht dem Tempo, in dem die Umwelt durch wachsenden Konsum in Anspruch genommen wird. Die Kosten der Umweltnutzung fließen derzeit nicht oder nur unvollkommen in die Preisgestaltung ein; sie werden von der Allgemeinheit getragen, in erster Linie aber zukünftigen Generationen aufgebürdet.

Umweltabgaben sollen der Internalisierung dieser Kosten dienen, indem sie zu einer Verteuerung der Produkte und damit zu einer umwelt- und marktgerechten Preisbildung führen. Im wesentlichen existieren zwei unterschiedliche Internalisierungsmodelle, die sog. *Pigou-Steuer*<sup>8</sup> und das Standard-Preis-Modell von W. Baumol und W. Oates<sup>9</sup>. Der auf dem Verursacherprinzip basierende Ansatz von A. C. Pigou scheidet bereits an der praktischen Realisierbarkeit, da sich weder die einzelnen Verursachungsbeiträge kostenmäßig exakt bestimmen lassen noch eine individuelle Zurechnung möglich ist. Baumol und Oates folgen daher einem suboptimalen Demeritorisierungsmodell<sup>10</sup>. Der Preis für die Umweltnutzung wird danach in einem *politischen Trial-and-error-Verfahren* im Idealfall so festgesetzt, daß er die Grenzkosten, die bei der Substitution des bisherigen Verhaltens durch ein umweltfreundlicheres Verhalten entstehen, übersteigt und damit eine Lenkungswirkung entfaltet.

#### 2. Lenkungswirkungen von Umweltabgaben

Aus ökonomischer Sicht lassen sich Umweltabgaben nach ihrer Lenkungswirkung<sup>11</sup> in verschiedene Kategorien einteilen. In erster Linie wird zwischen Produkt- und Emissionsabgaben unterschieden<sup>12</sup>. D. Dickertmann<sup>13</sup> unterteilt die Kategorie der Produktabgaben weiter in Input- und Outputabgaben. Inputabgaben verteuern die eingesetzten Rohstoffe und zielen damit auf Anpassungsmaßnahmen der Unternehmen, während Outputabgaben das fertige Endprodukt verteuern und in erster Linie das Verhalten der Verbrau-

ster, Öko-Steuern als Instrument der Umweltpolitik?, 1990; Umweltschutz durch Abgaben und Steuern, Tagungsband zum 7. Trierer Kolloquium zum Umwelt- und Technikrecht vom 22. bis 24. September 1991, UTR 16, hrsg. v. R. Breuer u. a., 1992; B. Hansjürgens, Umweltabgaben im Steuersystem. Zu den Möglichkeiten der Einführung von Umweltabgaben in das Steuer- und Abgabensystem der Bundesrepublik Deutschland, 1992; Umweltschutz im Abgaben- und Steuerrecht, Tagungsband zur Jahrestagung der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V. am 3.9. und 4.9.1992, DStJG 15 (1993), hrsg. von P. Kirchhof, M. Rodi, Umweltsteuern. Das Steuerrecht als Instrument der Umweltpolitik, 1993; Deutsches Institut für Wirtschaftsforschung, Wirtschaftliche Auswirkungen einer ökologischen Steuerreform, Gutachten im Auftrag von Greenpeace, 1994; G. Bauer, Die Steuer als Instrument im Umweltschutz, Diss. Augsburg 1994; J. Stenger, Das Steuerrecht als Instrument des Umweltschutzes, Diss. Frankfurt a. M. u. a. 1995.

6 So etwa das Fazit der Dissertation von J. Stenger (FN 5), S. 295; vgl. auch Diskussionsbeitrag J. Lang, UTR 16 (1992), S. 99.

7 H.-W. Möller, WiSt 1986, 571; J. Klaus/J. Horbach, WiSt 1991, 402.

8 The Economic of Welfare, 1. Aufl., 1920.

9 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, 1989, S. 169 ff.).

10 K.-H. Hansmeyer/H. K. Schneider, Umweltpolitik. Ihre Fortentwicklung unter marktsteuernden Aspekten, 1990, S. 20, weisen darauf hin, daß der Standard-Preisansatz noch eine weitere Vereinfachung beinhaltet, da nur noch an die Emission von Schadstoffen angeknüpft wird. Bewußt werde auf eine ausbalancierte Nutzen-Kosten-Analyse verzichtet, da die Ermittlung aller externen Umwelteffekte in der Regel nicht möglich sei.

11 Auszuscheiden sind solche Abgaben, die *allein* durch die Verwendung des durch sie erzeugten Steueraufkommens einen Bezug zum Umweltschutz aufweisen. Derartige reine Umweltfinanzierungsabgaben erfüllen nicht das notwendige Definitionsmerkmal des ökologischen Lenkungszwecks, vgl. F. Balmes (FN 1), S. 13; zur Definition des Begriffs Umweltsteuer vgl. ferner Umweltsteuern und ökologische Steuerreform, OECD 1997, 18 f.

12 Vgl. etwa J. Stenger (FN 5), S. 132 f.

13 D. Dickertmann, DStJG 15 (1993), S. 42.

cher beeinflussen sollen. Ferner kann die Abgabe als sog. Verfahrensabgabe an bestimmte umweltbelastende Produktionstechniken anknüpfen. Die Wahl zwischen diesen unterschiedlichen Lenkungsformen ist nicht beliebig. Je nach Ansatzpunkt sollen unterschiedliche Lenkungswirkungen erzielt werden können. So sind Emissionsabgaben vom ökonomischen Standpunkt Produktabgaben insofern überlegen, als sie die Umweltbelastung direkt erfassen<sup>14</sup>, während die ökologische Qualität einzelner Endprodukte stark von ihrer individuellen Zusammensetzung abhängt.

Ob Umweltschutz durch Produktoutputabgaben oder durch Emissions-, Verfahrens- oder Inputabgaben zu verwirklichen ist, scheint ferner mit einer schwer zu beantwortenden Grundsatzfrage zusammenzuhängen. Wird davon ausgegangen, daß Umweltgüter endlich und nur in begrenztem Umfang regenerierungsfähig sind, sich ferner nicht in gleichem Umfang Alternativen finden lassen, so kann Umweltschutz nur durch Konsumverzicht stattfinden<sup>15</sup>. In diesem Fall sind Produktabgaben, vor allem Outputabgaben, der richtige Weg. Setzt man hingegen auf die Regenerierungsfähigkeit der Umwelt und auf technische Innovationen, so kann Umweltschutz ohne endgültigen Konsumverzicht durch neue Verfahrenstechniken, andere Produktzusammensetzungen und die bessere Ausnutzung von Rohstoffen verwirklicht werden<sup>16</sup>. In diesem Fall wären Emissionsabgaben, Inputabgaben und Verfahrenabgaben eindeutig zu präferieren, da die Produktoutputabgabe eine umweltfreundlichere Produktion, etwa durch eine andere Stoffzusammensetzung oder auch die Verbesserung der Entsorgung, nicht präzise zu erfassen vermag. Die Auswahl zwischen den einzelnen Lenkungsformen kann indessen unabhängig von derartigen Grundüberlegungen gerade im Hinblick auf die technischen Erhebungsmöglichkeiten nur im Einzelfall erfolgen<sup>17</sup>. Entscheidend sind dabei neben den technischen Fragen der Erhebung der Umweltabgabe vor allem das Bestehen von Substitutionsmöglichkeiten.

*Balmes* weist darauf hin (S. 10 ff.), daß der Einsatz von Umweltabgaben dem umweltpolitischen Lenkungszweck nur dann entsprechen kann, wenn die Möglichkeit besteht, das besteuerte Gut oder Verhalten zu substituieren. Entscheidend für die Frage der Anpassungsfähigkeit des Konsumverhaltens ist dabei die sog. Preiselastizität der Nachfrage, mit der die durch steigende Preise hervorgerufene Mengenänderung beschrieben wird<sup>18</sup>. Wird ein Gut besteuert, das weder substituierbar noch verzichtbar ist, so wird die Nach-

frage wenig elastisch sein, das heißt, daß auch eine spürbare Preisänderung nicht zu einer nennenswerten Mengenänderung führt. In diesem Fall wird der Normadressat gezwungenermaßen die Steuer entrichten. Die Abgabe hat damit eine hohe Finanzierungswirkung, während die Lenkungswirkung nicht verwirklicht werden kann. Selbst wenn es zu einer Substitution kommt, wird der umweltpolitische Zweck der Abgabe aber nur dann erreicht, wenn sich das Substitut umweltneutral verhält<sup>19</sup>. Wird die Umwelt in dem selben Maße oder sogar noch stärker belastet, so internalisiert die Abgabe zwar auch externe Kosten, allerdings ohne daß es zu der angestrebten Umweltverbesserung kommt. Bei Mißachtung der ökologischen Zusammenhänge besteht sogar die Gefahr, daß die Umweltabgabe kontraproduktiv wirkt.

Nicht nur die Ermittlung eines ökologisch sinnvollen Steuerobjekts bereitet Schwierigkeiten, sondern auch die Festsetzung des Steuertarifs. Unter ökonomischen Gesichtspunkten kann sich die Lenkungswirkung der Steuer nur dann entfalten, wenn die Verringerung der Umweltbelastung gegenüber der Steuerentrichtung die kostengünstigere Alternative darstellt. Die individuelle Grenzvermeidungskurve wird im Einzelfall jedoch sehr unterschiedlich ausfallen und läßt sich ex ante kaum ermitteln. Es ist fraglich, ob das Abgaberecht überhaupt geeignet ist, diese Kostenbeziehung so auszutarieren, daß es zu den intendierten Lenkungseffekten kommt. Erforderlich wäre jedenfalls ein hohes Maß an Flexibilität der Steuersatzgestaltung<sup>20</sup>.

### 3. Das Verhältnis des Umweltabgabenrechts zum Umweltordnungsrecht

Herkömmliches Instrument staatlichen Umweltschutzes ist das Ordnungsrecht, durch das umweltrechtliche Standards zur Norm gemacht werden. Das Umweltordnungsrecht dient der Gefahrenabwehr, ist unerlässlich zu Sicherung eines als ökologisches Existenzminimum bezeichneten Umweltminimalstandards<sup>21</sup>. Ordnungsrechtliche Verbote, Gebote und Auflagen setzen klare Vorgaben und sind damit unverzichtbar, wenn es darum geht, den Stand der Technik durchzusetzen.

Das Umweltabgabenrecht ist zur Sicherung des ökologischen Existenzminimums hingegen ungeeignet<sup>22</sup>. Wird ein Verhalten aus umweltpolitischer Sicht als nicht mehr hinnehmbar erkannt, so muß es insgesamt verboten werden. Das Umweltabgabenrecht könnte dieselbe Effizienz nur mit einer Abgabe erzielen, die

14 H. Förster (FN 5), S. 32; K.-H. Hansmeyer/H. K. Schneider (FN 10), S. 69; J. Stenger (FN 5), S. 162 ff.; A. Kopton, Ausgestaltungsmöglichkeiten einer Umweltschutzpolitik marktwirtschaftlicher Prägung und ihre Bedeutung für die unternehmerische Planungsaufgabe, Diss. 1991, S. 79; D. Dickertmann, DStJG 15 (1993), S. 43; krit. hingegen L. Fischer, IStR 1993, 201 (205).

15 So etwa M. Rodi (FN 5), S. 52; D. Gosch, StuW 1994, 201 (215).

16 Während der Beginn der Umweltdebatte durch düstere Untergangsszenarien und die Forderung nach weitgehendem Konsumverzicht gekennzeichnet war, wird die ökologische Zukunft der Erde neuerdings positiver bewertet,

vgl. etwa D. Maxeiner/M. Miersch (FN 2), insb. S. 173 ff. und 311 ff. Skepsis scheint gegenüber beiden Ansätzen geboten. Auch nach 20 Jahren Umweltbewußtsein und den unbestreitbaren Erfolgen des Umweltschutzes erscheinen Prognosen für die Zukunft kaum möglich.

17 D. Dickertmann, DStJG 15 (1993), S. 43.

18 B. Hansjürgens (FN 5), 1992, S. 87 f.

19 H. Förster (FN 5), S. 31; G. Bauer (FN 5), S. 165.

20 So auch M. Rodi (FN 5), S. 53.

21 M. Klopfer, Umweltrecht, 1989, § 4 Rn. 148, 201.

22 J. Bunde, in W. Benkert/J. Bunde/B. Hansjürgens, Umweltpolitik mit Öko-Steuern?, 2. Aufl., 1991, S. 67; J. Stenger (FN 5), S. 168 f.

den Handlungsspielraum auf Null reduziert. Eine derartige Erdrosselungssteuer verstieße zwar nicht gegen Art. 14, 12 oder 2 GG, wenn die Freiheitsgrundrechte gleichermaßen durch ein ordnungsrechtliches Verbot beschränkt werden könnten. Die Gestaltung wäre aber bereits tatbestandlich mangels Einkünfteerzielungsabsicht keine Steuer und würde sich dem Vorwurf des Formenmißbrauchs aussetzen<sup>23</sup>.

Umweltabgaben können das Umweltordnungsrecht daher nur ergänzen, nicht aber ersetzen<sup>24</sup>. Sie erlangen, wie *Balmes* mit der herrschenden Meinung klar herausstellt, erst dort Bedeutung, wo ein ordnungsrechtliches Gebot oder Verbot unverhältnismäßig wäre, vor allem auf dem Gebiet der Restverschmutzung und der Umweltvorsorge<sup>25</sup>. Während ordnungsrechtliche Grenzwerte keinen Anreiz zu ihrer Unterschreitung bieten<sup>26</sup>, wird Umweltabgaben vor allem eine innovationsfördernde Wirkung zugeschrieben<sup>27</sup>. Der Normadressat kann zwischen der Zahlung der Steuer und der Investition in neue Umwelttechniken bzw. dem Verzicht auf umweltschädliche Produkte wählen. Gerade die schnelle Verbreitung bereits vorhandener neuer Umwelttechnologien kann auf diese Weise beschleunigt werden<sup>28</sup>.

Indes dürfen die Unterschiede ordnungsrechtlicher und abgabenrechtlicher Verhaltenslenkung nicht negiert werden<sup>29</sup>. Das Umweltordnungsrecht ist entgegen der Ansicht von *Balmes* (S. 148 ff.) das zielgenauere<sup>30</sup> und daher grundsätzlich vorzugswürdige Instrument. Zwar sind beide Instrumente gleichermaßen mit der Gefahr sich überholender ökologischer Erkenntnisse belastet, das Umweltordnungsrecht ist aber das effektivere Mittel<sup>31</sup>, da es erzwingbare Verhaltensanweisungen setzt, während das Umweltabgabenrecht dem Adressaten freistellt, ob er sich umweltkonform verhält. Anders als im Umweltabgabenrecht bedürfen ordnungsrechtliche Maßnahmen zudem nicht erst eines langwierigen Trial-and-error-Prozesses<sup>32</sup>, um durch sorgfältige Austarierung der Belastung tatsächlich eine umweltkonforme Verhaltensänderung zu erzielen. Zudem ist das Umweltordnungsrecht allein von dem Ziel der Gefahrenabwehr bestimmt, während Umweltabgaben in einem Maße von Fiskalzwecken dominiert werden können, daß der angebliche Umweltzweck zum Zweck besserer politischer Verträglichkeit von Steuererhöhungen degradiert wird.

#### IV. Die Formenvielfalt des Umweltabgabenrechts

Unter dem Schlagwort der „Ökosteuern“ wird häufig das gesamte Spektrum umweltabgabenrechtlicher Instrumente, bestehend aus Vorzugslasten (Gebühren und Beiträgen), Sonderabgaben und Steuern im Sinne der Finanzverfassung zusammengefaßt. Die Rechtfertigung der einzelnen Instrumente erfordert jedoch eine differenzierende Betrachtung.

Während die Kompetenz für die Erhebung von Gebühren, Beiträgen und Sonderabgaben der in Art. 72 ff. GG geregelten jeweiligen Sachkompetenz entspringt, bedarf es für die Einführung von Umweltsteuern eines Kompetenztitels nach Art. 105 ff. GG. *Balmes* betont überdies, daß sich aus der jeweiligen Rechtsform auch unterschiedliche Anforderungen an die materielle Ausgestaltung der Abgabe ergeben<sup>33</sup>. Während das Recht der Vorzugslast durch das Äquivalenz- und Kostendeckungsprinzip gekennzeichnet sei, folge die Umweltsteuergerechtigkeit dem aus Art. 3 Abs. 1 GG gewonnenen Leistungsfähigkeitsprinzip. In den Voraussetzungen sei die Wahl zwischen Vorzugslast, Sonderabgabe und Steuer ebenfalls nicht beliebig. Die Vorzugslast repräsentiere einen von dem Abgabepflichtigen in Anspruch genommenen Sondervorteil, während die Steuer der allgemeinen Staatsfinanzierung diene. Demnach muß die *juristische Öko-Steuerdebatte* im Gegensatz zu der sehr pauschal geführten *politischen Öko-Steuerdebatte* zwischen Öko-Vorzugslasten (Gebühren und Beiträgen), Öko-Sonderabgaben und Öko-Steuern im Sinne der Finanzverfassung differenzieren.

##### 1. Umweltvorzugslasten

Vorzugslasten hält *Balmes* nur für eingeschränkt tauglich zur Bewältigung der Internalisierungsaufgabe (S. 52–72). Zwar könnten Gebührensätze ökologisch ausgestaltet werden, in der Regel beruhe die Umweltnutzung jedoch nicht auf einer staatlichen Leistung, es fehle daher grundsätzlich an einer Austauschbeziehung, so daß das adäquate Lenkungsmittel für den Umweltschutz nicht die Umweltvorzugslast, sondern die Umweltsteuer sei.

Nach *Balmes* setzt der Gebührenbegriff eine konkrete und kostenmäßig quantifizierbare staatliche Gegenlei-

23 K. Tipke, DÖV 1995, 1027 (1035); Ch. v. Pestalozza, „Formenmißbrauch“ des Staates, 1973, S. 18; P. Selmer, Steuerinterventionismus und Verfassungsrecht, Habil. Frankfurt a. M. 1972, S. 127 Anm. 129; a. A. M. Kloepfer (FN 21), § 4 Rn. 209; K. Meßerschmidt, Umweltabgaben als Rechtsproblem, Diss. Trier/Berlin 1986, S. 76 ff., der zwischen Formenvertauschung und Formenmißbrauch differenziert.

24 S. Franke, StuW 1994, 26 (27).

25 K.-H. Hansmeyer/H. K. Schneider (FN 10), S. 65 f.

26 G. Bauer (FN 10), S. 163 f.

27 St. Smith/ H. B. Vos, Evaluating Economic Instruments for Environmental Policy, OECD 1997, 95.

28 Daher werden Umweltabgaben zumindest langfristig auch positive Auswirkungen für den Arbeitsmarkt zugeschrieben, vgl. R. Schmidt, StuW 1997, 70 (71); D. Dickertmann, DStJG 15 (1993), S. 33 (55); G. Bauer (FN 5), S. 162.

29 Zu eng in diesem Zusammenhang allerdings H.-W. Arndt, ZRP 1996, 176 (182 f.), der neben dem Ordnungsrecht für das Umweltabgabenrecht keinen nennenswerten Anwendungsbereich sieht.

30 Vgl. J. Stenger (FN 5), S. 167; H.-W. Arndt, ZRP 1996, 174 (182 f.).

31 M. Kloepfer (FN 21), § 4 Rn. 201; K.-H. Hansmeyer, UTR 16 (1992), S. 10; P. Kirchhof, DStJG 15 (1993), S. 3 (10).

32 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 (FN 5), S. 135 ff.

33 F. Balmes (FN 1), S. 50 f.; vgl. ferner J. Lang, UTR 16 (1992), S. 59.

stung voraus. Gebühren seien nicht bereits dann gerechtfertigt, wenn ein einzelner zurechenbare Kosten verursache<sup>34</sup>, sondern nur, wenn er einen Vorteil erhalte. Nur eine solche enge materielle Gebührendefinition ermögliche die Anwendung der Rechtfertigungsmaßstäbe des Äquivalenz- und Kostendeckungsprinzips<sup>35</sup>. *Balmes* erteilt damit *K. Vogel*, der Gebühren unter Aufgabe von Äquivalenz- und Kostendeckungsprinzip allein am Verhältnismäßigkeitsprinzip messen will<sup>36</sup>, eine deutliche Absage.

Die strikte Haltung von *Balmes* gegenüber Umweltvorzugslasten basiert auf der traditionellen Zuordnung von Umweltgütern. Umweltgüter wie unverschmutzte Luft, Wasser, Boden werden als allgemeinverfügbar angesehen. Ihre Inanspruchnahme ist nach herkömmlichem Verständnis kein entgeltpflichtiger Sondervorteil, da die Umweltnutzung nur in Ausnahmefällen besondere Kosten verursacht. In dem Maße, in dem Umweltgüter knapper werden, wächst jedoch die Pflicht des Staates, diese Lebensgrundlagen – häufig mit hohem finanziellen Aufwand – zu erhalten. Daher ist über eine grundlegend neue Zuordnung der Umweltmedien nachzudenken<sup>37</sup>. Staatlicherseits konservierte Umweltgüter sollten, wie dies heute schon für Gewässer anerkannt ist, in den Stand einer öffentlichen Sache erhoben werden. Der einzelne hat dann zwar weiterhin einen Anspruch auf den Erhalt des ökologischen Existenzminimums. Dieses hat der Staat kostenlos zu gewähren. Wird die Umwelt jedoch über das ökologische Existenzminimum hinaus von einzelnen *übermäßig* in Anspruch genommen, so ist nicht einsichtig, warum die hierdurch verursachten Kosten über die dem Gemeinlastprinzip verpflichtete Steuer der Allgemeinheit aufgebürdet werden sollen. Zwar sind Gemeinlasten in der Regel politisch leichter durchzusetzen als die Belastung einzelner, oft einflußreicher Umweltnutzer (Umweltverschmutzer)<sup>38</sup>. Dennoch erlangen Sonderlasten durch den in Anspruch genommenen Sondervorteil oder die verursachten Sonderkosten eine besondere Legitimität<sup>39</sup>. Ein Verantwortungsgefühl für das Gemeingut Umwelt wird eher entstehen, wenn die Umweltnutzungskosten nicht anonym der Allgemeinheit aufgebürdet und im allgemeinen Staatshaushalt versteckt werden, sondern von demjenigen zu tragen sind, der diese Kosten verursacht<sup>40</sup>. Die gebührenrechtfertigende Gegenleistung liegt in diesem Fall in der staatlichen Erhaltung und Bereitstellung der knappen Umweltmedien<sup>41</sup>.

Schwieriger ist hingegen die Herstellung einer am Verursacherprinzip orientierten *Kostenäquivalenz*<sup>42</sup>. Zum Schutz vor willkürlichen Belastungen kann die Gebühr nur dort gerechtfertigt werden, wo sich einem Verhalten konkrete Kosten zurechnen lassen. Ist etwa die Verschlechterung der Wasserqualität auf eine Vielzahl von Faktoren zurückzuführen, so dürfen nicht die gesamten Kosten der Gewässererhaltung einigen wenigen, besonders einfach zu identifizierenden Verursachern angelastet werden. Wenn sich eine besondere Kostenverantwortung ermitteln läßt, so muß es andererseits aber ausreichen, daß bei Bemessungsschwierigkeiten anstelle des Wirklichkeitsmaßstabes auf den Wahrscheinlichkeitsmaßstab zurückgegriffen wird<sup>43</sup>.

Soweit *Balmes* die Überlegenheit der Allgemeinlast Steuer gegenüber den Vorzuglasten auf die materielle Schutzfunktion der Finanzverfassung<sup>44</sup> gründet (S. 51 und 142), scheint er deren Bedeutung für die Abgabenbelastung zu überschätzen. Die Finanzverfassung ist in erster Linie Kompetenzordnung<sup>45</sup>. Sie regelt ferner die Aufkommensverteilung zwischen dem Bund und den Ländern und ist damit wichtiger Garant des Föderalprinzips<sup>46</sup>. Ihre materielle Schutzfunktion ist hingegen begrenzt<sup>47</sup>. Jede Verfahrensordnung wahrt die Rechte der Rechtsunterworfenen und schützt vor willkürlichen, nicht vorhersehbaren staatlichen Eingriffen. Weiter geht die Wirkung der Art. 105 ff. GG jedoch nicht. Die Finanzverfassung schützt nicht vor der Belastung als solcher. Eine Steuer, die zu einer unverhältnismäßigen Belastung führt, verstößt nicht gegen die Finanzverfassung, sondern verletzt die jeweils einschlägigen Grundrechte. Eine entsprechend der finanzverfassungsrechtlichen Kompetenzen erhobene Steuer ist demgemäß noch lange nicht rechtmäßig<sup>48</sup>. Ohne Verfassungsänderung kann jede in Art. 105 ff. GG aufgeführte Steuerart in einer die Freiheitsrechte des Steuerbürgers verletzenden Weise geändert werden. Daß die Rechte der Inanspruchgenommenen bei einer Belastung durch Gebühren und Beiträge weniger geschützt seien, läßt sich nicht feststellen. Die zusätzliche Belastung durch Gebühren und Beiträge mag weniger sichtbar sein und sich statistisch schwerer erfassen lassen. Es handelt sich hierbei aber eher um ein technisches Problem, das sich im übrigen auch für kostenträchtige ordnungsrechtliche Umweltauflagen stellt, die gebührenrechtliche Belastungen bei weitem übersteigen können<sup>49</sup>.

34 So aber in Anlehnung an *A. Wagner*, Finanzwissenschaft, 2. Teil, 1890, S. 36, 38; *K. Vogel*, in *J. Isensee/P. Kirchhof*, Handbuch des Staatsrechts, Bd. IV, 1990, § 87 Rn. 46.

35 Für einen restriktiven Gebührenbegriff auch *N. Steiner*, StVj 1992, 205 (212 f.); *E. Sander*, DVBl. 1990, 18 ff.; *J. Pietzcker*, DVBl. 1987, 774 ff.

36 *K. Vogel* (FN 34), § 87 Rn. 100.

37 *J. Lang*, UTR 16 (1992), S. 61; ähnlich *D. Lorenz*, NVwZ 1989, 812 f.; *R. Hendler*, NuR 1989, 22 (24 f.).

38 *W. Peters*, ZKF 1997, 52 (54).

39 So auch *K. Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, 1993, S. 1069.

40 Zu der negativen Beziehung zwischen Steuerfinanzierung und Gemeinwohlangagement vgl. *J. Isensee*, in *FS H. P. Ipsen*, 1977, S. 409 (423 ff.).

41 *A. Oberhauser*, Abgrenzung des Verursacherprinzips und seine Einordnung in die Umweltpolitik, in *M. Bullinger u. a.*, Das Verursacherprinzip und seine Instrumente, 1974, S. 27 ff.; *P. Bohley*, Gebühren und Beiträge, 1977,

S. 5; *R. Voigt*, DVBl. 1980, 985 (987).

42 *W. Peters*, ZKF 1997, 52 (54); *D. Gosch*, StuW 1990, 201 (210 f.); *K. Tipke*, StRO (FN 39), S. 1068.

43 So auch *M. Kloepfer* (FN 21), § 4 Rn. 212.

44 So auch *D. Birk*, Alternativkommentar zum Grundgesetz, 2. Aufl., 1989, Art. 106 Rn. 6; *W. Köck*, JZ 1991, 692 (696 f.); *M. Rodi* (FN 5), S. 45. *D. Birk* gründet die materielle Schutzfunktion in erster Linie darauf, daß alle in Art. 106 GG aufgeführten Steuerarten i. w. S. an die Leistungsfähigkeit anknüpfen.

45 *K. Tipke/J. Lang*, Steuerrecht, 15. Aufl., 1996, § 3 Rn. 1, 3.

46 *Th. Maunz*, in *Th. Maunz/G. Dürig*, Grundgesetz-Kommentar, Lfg. 32, 1996, Art. 106 Rn. 5.

47 Wie hier *P. Selmer* (FN 23), S. 144 f., 154 ff.; *Th. Maunz*, in *Th. Maunz/G. Dürig* (FN 46), Rn. 46 zu Art. 105.

48 *K. Tipke*, StRO (FN 39), S. 1094.

49 Zur Größenordnung von Umweltschutzinvestitionen vgl. *N. Steiner*, StVj 1992, 205 (208).

## 2. Umweltsonderabgaben

Sehr kontrovers wird in der Umweltabgabendebatte das Instrument der Umweltsonderabgaben diskutiert<sup>50</sup>. Die Rechtsfigur der Sonderabgabe läßt sich auf eine Gruppenverantwortlichkeit für bestimmte eingrenz- bare Kosten zurückführen. Von den Vorzugslasten unterscheiden sich Sonderabgaben dadurch, daß sie gegenleistungsunabhängig erhoben werden. Im Gegensatz zur Steuer fließt das Aufkommen der Sonderabgabe nicht in den allgemeinen Staatshaushalt, sondern wird in Sonderfonds verwaltet. Die Zuständigkeit zur Erhebung von Sonderabgaben folgt nicht der Finanzverfassung, sondern entspringt als Annexkompetenz der jeweiligen Sachkompetenz<sup>51</sup>. Das BVerfG unterscheidet mittlerweile verschiedene Kategorien von Sonderabgaben. Für die *Finanzierungs-sonderabgabe* hat das BVerfG folgende konstituierende Merkmale aufgestellt<sup>52</sup>: Sonderabgaben dürfen nicht zur Finanzierung allgemeiner Staatsaufgaben erhoben werden. Sie müssen von einer homogenen Gruppe Abgabepflichtiger aufgrund einer besonderen Gruppenverantwortlichkeit für den mit der Abgabe verfolgten Zweck erhoben werden. Das Abgabenaufkommen muß gruppennützig eingesetzt werden. Ferner muß die Erhebung der Abgabe ständig neu legitimiert werden. An *Lenkungs-sonderabgaben* stellt das Verfassungsgericht geringere Anforderungen, da auf das Merkmal der gruppennützigen Verwendung des Aufkommens verzichtet wird<sup>53</sup>. Allerdings darf auch die Lenkungsabgabe nur von einer homogenen, von der Allgemeinheit aufgrund einer verbindenden Interessenlage abgrenzbaren Gruppe erhoben werden. Zwischen Lenkungszweck und Aufkommensverwendung muß ein Zusammenhang bestehen.

Von der Warte des Verursacherprinzips erscheint die Lenkungs-sonderabgabe zunächst ideal zur Verwirklichung des Umweltschutzes<sup>54</sup>. Aus verfassungsrechtlicher Sicht werden Sonderabgaben jedoch überwiegend kritisch beurteilt<sup>55</sup>. Gegen den Einsatz von Sonderabgaben wird vorgebracht, sie führten zu einer nicht sichtbaren Erhöhung der Abgabenlast<sup>56</sup>, durchbrächen den Grundsatz der Haushaltseinheit, indem sie die Mittelverwendung der parlamentarischen Kontrolle entzögen<sup>57</sup>, und begünstigten damit die Mittelverschwendung. Ferner würde die Gesetzgebungs- und Verteilungsordnung der Finanzverfassung ausgehöhlt. Aus diesen Gründen will auch das Verfas-

sungsgericht die parafiskalische Sonderabgabe als „seltene Ausnahme“ verstanden wissen<sup>58</sup>. Zudem sei Umweltschutz eine allgemeine Staatsaufgabe. Die Finanzierung des Umweltschutzes müsse daher aus dem allgemeinen Staatshaushalt und nicht aus Schatten- und Sonderhaushalten erfolgen<sup>59</sup>.

Diese Kritik macht sich *Balmes* bei der Ablehnung eines Konzepts ökologischer Sonderabgaben zu eigen (S. 74–95). In Auseinandersetzung mit dem von *W. Köck* geschaffenen formalen Sonderabgabenbegriff<sup>60</sup> entwickelt er einen engen materiellen Begriff der Sonderabgabe (S. 93)<sup>61</sup>. Auch für Umweltnutzungsabgaben als Lenkungsabgaben müßten im wesentlichen dieselben strengen Voraussetzungen gelten wie für Finanzierungsabgaben, zumal jede Lenkungsabgabe zumindest als Nebenzweck auch einen Finanzierungszweck verfolge<sup>62</sup>.

Dennoch haben Umweltsonderabgaben gegenüber einer steuerlichen Umweltpolitik eine Reihe von Vorteilen. Da die Umweltsonderabgabenkompetenz der Umweltsachkompetenz folgt, ist eine bessere Abstimmung mit ordnungsrechtlichen Umweltschutzinstrumenten zu erwarten. Die Ansiedlung von Umweltabgaben im Umweltministerium bietet eher Garantie für den ökologischen und nicht rein fiskalischen Einsatz von Umweltlenkungsinstrumenten als im Finanzministerium. Auch könnte das Steuerrecht weitgehend von umweltpolitischen Lenkungsnormen freigehalten werden.

Daher stellt sich die Frage, ob die gemeinhin mit der Sonderabgabe in Verbindung gebrachten Nachteile diesem Abgabentypus tatsächlich immanent sind. Die Sonderabgabe legitimiert sich aus der besonderen Kostenverantwortlichkeit abgrenzbarer Gruppen. Mit dieser korrespondiert die gruppennützige oder im Fall von Lenkungsabgaben zumindest zweckgebundene Verwendung des Aufkommens, die somit *konstituierendes Merkmal* dieses Abgabentypus ist. Gerade diese Zweckbindung wird aber als Grundübel der Sonderabgabe angesehen, da sie zu einem ineffizienten Einsatz der Mittel und einer Erhöhung der Abgabenlast führe. Der Entstehung von Schattenhaushalten und der Verschleierung der Staatsquote kann jedoch, wie *S. Franke* darlegt, begegnet werden, ohne die Legitimität der Sonderabgabe anzutasten<sup>63</sup>. *Franke* schlägt vor, das Sonderaufkommen in den Etat eines bei der Umweltbehörde einzurichtenden Parafiskus einzustellen und zu Informationszwecken zusammen mit dem

50 Speziell hierzu *W. Köck*, Die Sonderabgabe als Instrument des Umweltschutzes. Zugleich ein Beitrag zur Dogmatik des Abgabenrechts, Diss. Bremen, 1991; *R. Borell/L. Schemmel/V. Stern*, Sonderabgaben für den Umweltschutz? Sieben Vorschläge auf dem Prüfstand, Schriftenreihe des Karl-Bräuer-Instituts Heft 69, 1990.

51 BVerfG v. 6. 11. 1984 – 2 BvL 19/83, BVerfGE 67, 256 (274).

52 Vgl. etwa BVerfG v. 10. 12. 1980 – 2 BvF 3/77, BVerfGE 55, 274 (276); v. 6. 11. 1984 – 2 BvL 19/83 (FN 51), 276 ff.

53 BVerfG v. 6. 11. 1984 – 2 BvL 19/83 (FN 51), 277 f.

54 Vgl. *W. Köck* (FN 50), S. 14 zur Überlegenheit der Umweltsonderabgabe gegenüber Umweltvorzugslasten und Umweltsteuern.

55 Vgl. etwa die Fundamentalkritik von *L. Schemmel*, Quasi-Steuern. Gegen den Wildwuchs steuerähnlicher Sonderabgaben, hrsg. v. Karl-Bräuer-Institut des Bundes der Steuerzahler e.V., Heft 46, 1980.

56 *F. Rottländer*, Haushaltspolitische Bedeutung und Verfas-

sungsmäßigkeit von Sonderabgaben, Diss. Köln, 1988, S. 50 f., 84 f.; *J. Lang*, UTR 16 (1992), S. 64. Dagegen ist jedoch einzuwenden, daß auch ökologisch verbrämte Steuererhöhungen – wie etwa die Mineralölsteuererhöhung durch das SolidaritätsG v. 24. 6. 1991, BGBl. I 1991, 1318 – zur Erhöhung der Abgabenlast führen.

57 Etwa *R. Kreile*, StuW 1977, 3; *P. Flockermann*, DStJG 15 (1993), S. 81.

58 BVerfG v. 10. 12. 1980 – 2 BvF 3/77 (FN 52), 308.

59 Unzulässigkeit einer allgemeinen Staatsfinanzierung durch Sonderabgaben vgl. BVerfG v. 31. 5. 1990 – 2 BvL 12/88, BVerfGE 82, 159 (178 ff.); ferner z. B. *S. Franke*, StuW 1994, 34 f.; *N. Steiner*, StVj 1992, 205 (211).

60 *W. Köck* (FN 50), S. 69; ähnlich *P. Selmer*, UTR 16 (1992), S. 47.

61 So auch *P. Kirchhof*, DStJG 15 (1993), S. 3 (16 ff.).

62 *A. A. W. Köck* (FN 50), S. 175.

63 StuW 1994, 33 (35 ff.).

Bundeshaushalt aufzuführen. Werden die staatlichen Umwelterhaltungsausgaben zumindest zum Teil aus dem Aufkommen von Umweltsonderabgaben bestritten, so könnten die Überweisungen aus dem allgemeinen Staatshaushalt an den Parafiskus Umwelt reduziert werden. Dies ermöglicht die Senkung von Steuern an anderer Stelle, so daß die häufig befürchtete Erhöhung der Abgabenlast nicht zwingend mit der Sonderabgabe verbunden ist<sup>64</sup>. Der Gefahr eines ineffizienten Einsatzes zweckgebundener Staatseinnahmen glaubt S. Franke mit einer weiten Auslegung der Zweckbindung begegnen zu können<sup>65</sup>. Einer derartigen extensiven Auslegung sind jedoch Grenzen gesetzt, da die Legitimität der Sonderabgabe eine Beziehung zwischen Erhebungs- und Verwendungszweck fordert<sup>66</sup>.

Umweltsonderabgaben können aber, selbst wenn sich die technischen Probleme lösen ließen, nur eingeschränkt eingesetzt werden. Die Sonderabgabe darf nur von den Gruppenverantwortlichen, den Verursachern der Umweltbelastung selbst erhoben werden. Eine allein durch Überwälzung erreichte Belastung der Verantwortlichen genügt diesem Erfordernis nicht, da sich Überwälzungsvorgänge nicht präzise steuern lassen. Die Verantwortlichen müssen daher nicht nur Träger, sondern auch Schuldner der Abgabe sein. Scheidet also aus Gründen der Praktikabilität und technischen Durchführbarkeit die direkte Erhebung bei den Verursachern aus, so bleibt als Alternative zur Umweltsonderabgabe nur die indirekte Umweltverbrauchsteuer. Gleiches gilt, wenn die kausale Zurechnung von Verursachungsbeiträgen und Umweltbelastung nicht möglich ist oder die Gruppe der Verursacher nicht von der Allgemeinheit abgegrenzt werden kann.

### 3. Umweltsteuern

Damit verbleibt ein Bedürfnis nach lenkenden Eingriffen, die nicht den engen Voraussetzungen von Vorzugslasten und Sonderabgaben unterliegen. Umweltsteuern im Sinne des verfassungsrechtlichen Steuerbegriffs können diese Lenkungsaufgabe übernehmen. Allerdings können auch Umweltsteuern nicht beliebig zur Verfolgung umweltpolitischer Zwecke eingesetzt werden. Formelle Grenzen setzt die Finanzverfassung, materielle Anforderungen ergeben sich vor allem aus dem Leistungsfähigkeitsprinzip und den Freiheitsgrundrechten.

## V. Verfassungsrechtliche Anforderungen an Umweltsteuern

### 1. Doppelte Rechtfertigung von Finanzierungs- und Lenkungszweck

Eine Umweltlenkungsteuer ohne – zumindest vorübergehenden – Finanzierungszweck ist begriffslogisch

nicht denkbar. Wäre die Steuer von Anfang an auf ein Nullaufkommen angelegt, so würde sie das konstituierende Merkmal der Einkünfteerzielung verfehlen. Auch die Umweltsteuer mit Lenkungshauptzweck wirft daher ein Aufkommen ab. Die Steuer wird unmittelbar nach ihrer Einführung am ertragreichsten sein und mit fortschreitender Verwirklichung des Lenkungszwecks in ihrer fiskalischen Bedeutung abnehmen<sup>67</sup>. Der Finanzierungszweck der Öko-Steuer kann jedoch, falls der Gesetzgeber die Substitutionsmöglichkeiten oder Grenzvermeidungskosten falsch einschätzt und die notwendigen Korrekturen unterläßt, den Lenkungszweck auf lange Zeit vollständig verdrängen. Aus der doppelten Zweckorientierung von Umweltsteuern leitet Balmes als Kernstück seiner Arbeit basierend auf der Steuerwirkungslehre von D. Birk<sup>68</sup> ein zweigleisiges Rechtfertigungsmodell für Umweltsteuern ab (S. 118–122)<sup>69</sup>. Danach muß sowohl die *Belastungswirkung des Finanzierungszwecks* wie auch die *Gestaltungswirkung des Lenkungszwecks* in gleicher Weise formell und materiell gerechtfertigt werden.

### 2. Kompetenzrechtliche Anforderungen an die Einführung von Umweltsteuern

Ausgiebig nimmt sich Balmes einem der Lieblingsthemen der juristischen Umweltsteuerdebatte an, der Frage nach den Vorgaben der Finanzverfassung für die Einführung von Ökosteuern (S. 130–144). Einigkeit besteht nur darüber, daß der verfassungsrechtliche Steuerbegriff die Verbindung von Fiskal- und Lenkungszwecken gestattet<sup>70</sup>, wobei nach § 3 Abs. 1 Satz 1, 2. HS. AO der Fiskalzweck sogar als Nebenzweck in den Hintergrund treten kann. Gestritten wird indes, ob die Finanzverfassung, insbesondere die Aufzählung der Steuerarten in Art. 106 Abs. 1 GG das Steuererfindungsrecht des Gesetzgebers für neuartige Umweltsteuern beschränkt. K. Tipke geht davon aus, die Benennung der einzelnen Steuern in Art. 106 GG diene ausschließlich der Regelung der Verteilung des Steueraufkommens. Eine verfassungsrechtliche Begrenzung des Steuersystems auf die in dieser Vorschrift aufgezählten Steuerarten lasse sich nicht feststellen. Vielmehr sei der Gesetzgeber frei, neue Steuerarten zu erfinden<sup>71</sup>. Die durch die Einführung einer neuen Steuer im Verteilungssystem des Art. 106 GG entstehende Lücke müsse dann durch den Verfassungsgesetzgeber geschlossen werden. Auch L. Osterloh sieht in Art. 105 ff. GG lediglich eine Kompetenz- und Verteilungsordnung ohne materiellen Schutzgehalt, die einer Einführung von neuartigen Umweltsteuern nicht entgegenstehe<sup>72</sup>. Balmes setzt sich mit diesen Ansichten auseinander, um sich der überwiegenden Meinung<sup>73</sup>, die für die Einführung neuartiger Steuern eine Verfassungsänderung fordert, mit einer differenzierenden Ar-

64 So auch K. Tipke, StRO (FN 39), S. 1073.

65 StuW 1994, 37.

66 So auch M. Kloepfer (FN 21), § 4 Rn. 217.

67 Nach D. Dickertmann, DStJG 15 (1993), S. 57 f., kann das Steueraufkommen jedoch grds. nicht auf Null zurückgehen, da ein Wirtschaften ohne Umweltbelastung nicht denkbar ist.

68 D. Birk, Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen, Habil. Köln, 1983, insb. S. 153 ff.

69 So vor ihm schon K. Meßerschmidt (FN 23), S. 127 ff.

70 BVerfG v. 22. 5. 1963 – 1 BvR 78/56, BVerfGE 16, 147 (160).

71 K. Tipke, StRO (FN 39), S. 1088 ff.; S. Bach, StuW 1995, 264 (271). Ähnlich Th. Maunz, in Th. Maunz/G. Dürig (FN 46), Art. 106 Rn. 19, 20, der bei der Bearbeitung im Jahr 1979 das Problem einer neuartigen Steuer noch als eine „eher theoretische Annahme“ bezeichnete und das Erfordernis einer Verfassungsänderung ausdrücklich nur für die Ertragsverteilung bejahte.

72 L. Osterloh, NVwZ 1991, 823 (828 f.).

73 Etwa K. Vogel/H. Walter, in Kommentar zum Bonner

gumentation anzuschließen. Zwar pflichtet er *K. Tipke* bei, Art. 106 Abs. 1 GG habe keinen ethischen Gehalt, die dort aufgezählten Steuern seien nicht per se gerecht. Er folgert jedoch aus der notwendigen Verbindung von Steuererhebung und Steuerverteilung ein Junktim. Die Einführung einer neuen Steuer sei nur möglich, wenn zugleich über die Verteilung des durch sie generierten Aufkommens entschieden werde. Da die Verteilungsfrage nur durch den Verfassungsgesetzgeber entschieden werden könne, müsse auch das Steuererfindungsrecht auf dieser Ebene angesiedelt werden. Solange die Finanzverfassung nicht um eine neue Kategorie von Umweltsteuern erweitert werde, was grundsätzlich wünschenswert sei, ließen sich neue Umweltsteuern daher nur als Verbrauch-, Verkehrs- oder örtliche Verbrauchs- oder Aufwandsteuern rechtfertigen.

Mit dieser Interpretation von Art. 106 GG gibt *Balmes* die weitere Ausrichtung seiner Arbeit vor. Die nachfolgende Untersuchung erfolgt in den formellen Grenzen der Finanzverfassung, sie konzentriert sich in erster Linie auf die verfassungsrechtliche Würdigung des geltenden Rechts und betont dabei kompetenzrechtliche Fragen überproportional. Die von Seiten der Umweltökonomien präferierten Emissionsteuern lehnt *Balmes* beispielsweise ohne materielle Prüfung allein mit dem kompetenziellen Argument ab. Das hochproblematische Verhältnis dieser Steuern zu den Freiheitsrechten und dem Leistungsfähigkeitsprinzip wird nur beiläufig erwähnt.

Es gibt triftige Gründe, an der enumerativen Wirkung der Aufzählung in Art. 106 GG und der hieraus abgeleiteten Einengung der Gestaltungsfreiheit des Steuergesetzgebers zu zweifeln<sup>74</sup>, zumal ein Vergleich mit der Kompetenzordnung der Art. 70 ff. GG zeigt, daß es grundsätzlich zum Tätigwerden des Gesetzgebers eines ausdrücklichen Kompetenztitels nicht bedarf<sup>75</sup>. Jedenfalls führt eine Beschränkung der Umweltsteuerdebatte a priori auf die im Katalog des Art. 106 GG aufgeführten Steuerarten in eine Sackgasse. Daß das Grundgesetz sich dynamisch neuen Herausforderungen anpaßt, zeigt gerade die Aufnahme von Art. 20a GG. Um der von den materiellen Problemen neuer Umweltsteuern ablenkenden Kompetenzkontroverse den Wind aus den Segeln zu nehmen<sup>76</sup>, wäre es sinnvoll gewesen, wenn mit der Aufnahme des Umweltschutzartikels gleichzeitig die Finanzverfassung geändert und um einen Umweltsteueratbestand erweitert worden wäre<sup>77</sup>. Wird dieses Versäumnis erkannt, so darf die Umweltsteuerdebatte sich nicht auf den verfassungsrechtlichen Steuerartenkatalog beschränken, sondern muß – je nach Interpretation der Art. 105 f. GG die Möglichkeit einer Verfassungsänderung mitbedenkend –

auch andersartige Steuern auf ihre *materielle Rechtmäßigkeit* hin würdigen.

Neben der für die Regelung des Fiskalzwecks erforderlichen Steuererhebungskompetenz stellt sich aber auch die Frage der Sachkompetenz, da Umweltsteuern als Lenkungssteuern einen außerfiskalischen Sachzweck verfolgen. Während das BVerfG davon ausgeht, die finanzverfassungsrechtliche Zuständigkeit legitimiere auch die Regelung des Sachzwecks<sup>78</sup>, fordert *Balmes* mit einem Teil des Schrifttums<sup>79</sup> eine doppelte Kompetenzzuweisung. Dabei differenziert er nicht nach der Dominanz eines der beiden Zwecke, sondern verlangt auch für den Lenkungsnebzweck die doppelte Zuständigkeit, da eine Quantifizierung von Lenkungs- und Fiskalzweck im Einzelfall nicht möglich sei (S. 121)<sup>80</sup>.

### 3. Materielle rechtliche Anforderungen an die inhaltliche Ausgestaltung

#### a) Umweltschutz und Grundrechtsschutz

Hat eine Steuer die von *Balmes* aufgebaute Hürde der Finanzverfassung genommen, so erfolgt eine inhaltliche Überprüfung von Fiskal- und Lenkungsziel anhand eines umfangreichen Kanons materieller Prüfungstationen. Unter dem Oberpunkt der grundrechtlichen Zulässigkeit von Umweltsteuern stellt *Balmes* der materiellrechtlichen Kontrolle eine allgemeine Verhältnismäßigkeitsprüfung voran (S. 145–159). Er bejaht zunächst abstrakt die Verhältnismäßigkeit ökologischer Lenkungsziele im Steuerrecht, insbesondere deren Eignung zur Verwirklichung des Umweltschutzzieles, um dann sowohl den Finanz- als auch den Lenkungsziel zuerst anhand des Prinzips der Steuerergleichheit (S. 159–169), dann an den Freiheitsgrundrechten (S. 169–178), insbesondere der Berufs- und Eigentumsfreiheit, schließlich an Rechts- und Sozialstaatsprinzip (S. 178–183) zu messen. Das Leistungsfähigkeitsprinzip bildet dabei nach *Balmes* aufgrund der generellen Eignung und Erforderlichkeit von Umweltsteuern lediglich eine äußere Schranke für die Verwirklichung des Umweltschutzes (S. 168).

*Balmes* gelingt es, mit der Entwicklung eines feinmaschigen Prüfungsmaßstabes die Grundsätze der Steuererrechtlichung den besonderen Erfordernissen des Umweltsteuerrechts anzupassen. Der vorgeschlagene Prüfungskatalog erlaubt einen differenzierten Ausgleich von Umweltschutz und Grundrechtsschutz. Vor allem durch die Betonung von Berufsfreiheit und Eigentumsschutz als Schranken eines abgabenrechtlichen Umweltschutzes wird eine erdrosselnde Lenkung verhindert.

Grundgesetz, Loseblatt, Art. 106 Rn. 209 ff.; *K. Stern*, Das Staatsrecht der Bundesrepublik Deutschland, Bd. II, 1980, S. 119 f.

74 Überzeugend *K. Tipke*, StRO (FN 39), S. 1092.

75 *Th. Maunz*, in *Th. Maunz/G. Dürig* (FN 46), Art. 70 Rn. 15.

76 Vgl. auch die Kritik bei *J. Lang*, UTR 16 (1992), S. 55 (72); ähnlich *K. Tipke*, StRO (FN 39), S. 1074.

77 Für eine klarstellende Änderung des verfassungsrechtlichen Steuerartenkatalogs u. a. *M. Rodi* (FN 5), S. 141.

78 Etwa BVerfG v. 22. 5. 1963 – 1 BvR 78/56 (FN 70), 162,

v. 10. 12. 1980 – 2 BvF 3/77 (FN 52), 299 ff.

79 Vor allem *K. Vogel*, in *J. Isensee/P. Kirchhof* (FN 34), § 87 Rn. 52; *ders.*, StuW 1977, 97 (99); außerdem z. B. *P. Selmer* (FN 23), S. 138 ff., 146 ff.; *Ch. Pestalozza*, StuW 1972, 81 (86); a. A. die wohl h. M., etwa *Th. Maunz*, in *Th. Maunz/G. Dürig* (FN 46), Art. 105 Rn. 24.

80 *M. Rodi* (FN 5), S. 46, weist darauf hin, daß auch die Umweltsachzuständigkeit regelmäßig beim Bund liege (vgl. Art. 74 Nr. 24, Art. 75 Nr. 3, 4 GG), die Gefahr gespaltenen Kompetenzen daher sehr gering sei.

### b) Umweltschutz und Verhältnismäßigkeit

Die Implikationen des Verhältnismäßigkeitsprinzips für das Umweltsteuerrecht bedürfen jedoch einiger ergänzender Überlegungen. *Balmes* bezieht die Frage nach der Verhältnismäßigkeit von Umweltsteuern in erster Linie auf den Eingriff in die *Freiheitsrechte* des Steuerbürgers<sup>81</sup>. Das Umweltsteuerrecht schneidet dabei als verhältnismäßig milderes Mittel zum Umweltordnungsrecht mit seinen unausweichlichen Verhaltensbefehlen gut ab. Wünschenswert wäre eine Effektivierung des Verhältnismäßigkeitsprinzips jedoch auch im Hinblick auf den allgemeinen *Gleichheitssatz* gewesen. Auf die Bedeutung dieser Unterscheidung weist *H. Jarass* hin: „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“<sup>82</sup>.

Zur Erreichung des Umweltlenkungsziels werden Steuerpflichtige gleicher wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit ungleich behandelt. Während der Freiheitseingriff, vor allem wenn er sich in den durch das BVerfG in den Einheitswertbeschlüssen<sup>83</sup> aufgezeigten Grenzen hält, in der Regel gerechtfertigt werden kann, kann unabhängig von der Höhe der Belastung die Ungleichbehandlung als solche unverhältnismäßig sein. Die Ungleichbehandlung ist nämlich nur dann gerechtfertigt, wenn das verfolgte Sachziel legitim ist und die Maßnahme zur Erreichung dieses Zieles geeignet, erforderlich und angemessen ist. Zudem darf auch die Lenkungsnorm den allgemeinen Gleichheitssatz nicht verletzen. Das Willkürverbot des Art. 3 Abs. 1 GG verbietet es, einzelne umweltschädliche Verhaltensweisen steuerlich zu sanktionieren, andere genauso umweltschädliche Verhaltensweisen hingegen zu verschonen.

Ausgangspunkt der Rechtfertigung einer jeden Ungleichbehandlung ist die präzise Benennung des mit der Differenzierung verfolgten gesetzgeberischen Zieles. Dabei genießt der Umweltschutz als Gemeinwohlzweck angesichts von Zukunftsverantwortung und globalen Umweltproblemen eine hohe Wertigkeit. Wenn ein Sozialzweck geeignet ist, die Durchbrechung des Leistungsfähigkeitsprinzips zu rechtfertigen, dann sicherlich der Umweltschutz. Leider enden die Rechtfertigungsbemühungen in der Öko-Steuerdiskussion häufig bereits an diesem Punkt. Angesichts wissenschaftlich schwer zu erfassender, komplexer Umweltvorgänge, werden der politischen Gestaltungsfreiheit und Einschätzungsprärogative bei der Auswahl und Umsetzung konkreter Umweltschutzmaßnahmen von

juristischer Seite selten weitergehende Grenzen gesetzt. Die Umweltqualität wird jedoch nicht durch politische Absichtserklärungen und die pauschale Berufung auf den Umweltschutz verbessert, sondern nur durch ökologisch sinnvolle Maßnahmen.

Die Zulässigkeit umweltsteuerlicher Lenkungsnormen hängt dabei im wesentlichen von zwei Fragen ab: Zum einen kommt es darauf an, wann ein Verhalten so umweltschädlich ist, daß es eine steuerliche Sanktionierung erfordert. Zwar wirkt sich jedes menschliche Verhalten in irgendeiner Form 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 muß. Der Kreis der Steuerpflichtigen ist nach Gruppenmerkmalen zu ermitteln, die aus dem jeweiligen Umweltschutzziel zu gewinnen sind<sup>84</sup>. Ist ein Verhalten als so umweltschädlich eingestuft, daß es einer steuerlichen Lenkung bedarf, stellt sich die weitere Frage nach der ökologischen und ökonomischen Eignetheit der Maßnahme<sup>85</sup>. Angesichts der Schwierigkeit ökologischer Prognosen ist dabei vor allem zu klären, wie weit der Beurteilungs- und Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers im Hinblick auf die Eignung ökologischer Lenkungsnormen zur Erreichung des angestrebten Sachzweckes des Umweltschutzes zu ziehen ist.

Die Reichweite der Beurteilungs- und Gestaltungsspielraums sowie der Qualitätskontrolle gesetzlicher Maßnahmen ist eine der – meist wenig beachteten – Grundfragen gesetzgeberischen Handelns. Ob dem demokratisch legitimierten Gesetzgeber überhaupt die Zügel einer Qualitätskontrolle der von ihm erlassenen Gesetze angelegt werden können, wird überwiegend sehr zurückhaltend beantwortet. So führt *P. Selmer* aus: „Der allgemeine Gleichheitssatz ist weder aktuell noch potentiell geeignetes Medium einer umfassenden und individualisierenden Sachkontrolle des schöpferisch wirtschaftslenkenden und sozialgestaltenden (Steuer-)Gesetzgebers.“<sup>86</sup> *Selmer* rezipiert die bundesverfassungsgerichtliche Rechtsprechung. Das Verfassungsgericht läßt dem Gesetzgeber weitgehend freie Hand, solange er in einem „Vertretbarkeitsspielraum“ agiert. Danach reicht es aus, wenn der Gesetzgeber alle ihm zur Verfügung stehenden Erkenntnisquellen ausschöpft<sup>87</sup> und, noch weiter, wenn die Einschätzung des Gesetzgebers nicht eindeutig widerlegbar oder offensichtlich fehlsam<sup>88</sup> ist.

Die Reichweite der Beurteilungs- und Gestaltungsspielraums des Gesetzgebers kann indessen nicht für alle Sachbereiche einheitlich bestimmt werden, sondern muß die Besonderheiten des jeweiligen Gebietes reflektieren<sup>89</sup>. Die Einschätzungsprärogative muß also ganz konkret für das Umweltsteuerrecht ermittelt werden. Aus der Formulierung des Umweltschutzes als

81 FN 1, S. 145.

82 *H. D. Jarass*, NJW 1997, 2545 (2549) – Hervorhebung im Original.

83 BVerfG v. 22. 6. 1995 – 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121 (164) = StRK BewG 1965 Allg. R. 11 (Vermögensteuer); v. 22. 6. 1995 – 2 BvR 552/91, BVerfGE 93, 165 ff. = StRK ErbStG 1974 Allg. R. 18 (Erbschaftsteuer).

84 *P. Kirchhof*, DStJG 15 (1993), S. 7.

85 Vgl. *St. Smith/H. B. Vos* (FN 27), S. 24 f. (121 ff.).

86 *P. Selmer* (FN 23), S. 361.

87 BVerfG v. 1. 3. 1979 – 1 BvL 21/78, BVerfGE 50, 290 (334).

88 BVerfG v. 18. 12. 1968 – 1 BvR 638/64 u. a., BVerfGE 24, 367 (410 ff.); v. 14. 10. 1974 – 1 BvL 35/70 u. a., BVerfGE 40, 196 (223).

89 FN 87, S. 332 f.

bloßer Staatszielbestimmung ergibt sich zunächst ein weiter Beurteilungs- und Gestaltungsspielraum<sup>90</sup>. Der Gesetzgeber kann also auch im Umweltschutz Prioritäten setzen, kann einzelnen Zielen Vorrang einräumen. Anders als im Bereich der Sozial- oder Wirtschaftsgestaltung ist die Erreichung dieser Ziele jedoch objektiv überprüfbar. Selbst wenn die Dringlichkeit der Umweltprobleme je nach Parteizugehörigkeit unterschiedlich beurteilt wird, ist der Zustand der Umwelt keine Frage politischer Wertungen. Umweltpolitik muß realitätsbezogen agieren<sup>91</sup>. Der gesetzgeberische Beurteilungs- und Gestaltungsspielraum entbindet nicht von der Wahrnehmung der Wirklichkeit bei der Auswahl der konkreten Umweltschutzziele. Nicht die *Phantasie* des Gesetzgebers (*Balmes*, S. 308) ist gefragt, sondern dessen *Realitätssinn und Sachverstand*.

Besondere Schwierigkeiten ergeben sich in diesem Zusammenhang durch die unbestimmte Weite des Zieles „Umweltschutz“. Die Belastung des einen Produktes mag durchaus einen ökologischen Effekt haben, indem der Verbrauch dieses Produktes zurückgeht. Weicht der Normadressat jedoch auf ein anderes gleich schädliches oder sogar noch umweltschädlicheres Produkt aus, so erweist sich die Maßnahme insgesamt als Pyrrhussieg. Das Globalziel „Verbesserung der Umweltqualität“ ist aber in der Regel nur schwer zu überprüfen<sup>92</sup> und bedarf einer umfassenden Kosten-Nutzen-Analyse<sup>93</sup>, wie sie in jüngerer Zeit durch die Aufstellung sog. „Öko-Bilanzen“ angestrebt wird. Diese noch immer wenig perfekte Methode versucht, ein Saldo der Umweltbelastung zu ermitteln, um eine Vergleichsbasis zu schaffen. Einfacher ist die Beurteilung der Wirksamkeit und damit Geeignetheit einer Lenkungsmaßnahme, wenn das Globalziel „Verbesserung der Umweltqualität“ in Unterziele wie etwa „Abfallvermeidung“, „Sparsamer Ressourceneinsatz“, „Gewässerschutz“ etc. aufgespalten wird. Auf diese Weise ließe sich beispielsweise die ökologische Überlegenheit von Mehrweggeschirr in bezug auf Abfallvermeidung gegenüber Einweggeschirr relativ einfach und widerspruchsfrei feststellen. Ob die Mehrwegverpackung bei Einbeziehung aller umweltrelevanten Daten (Rohstoffeinsatz, Energieverbrauch, Wasserbedarf, Emissionen, Hygieneanforderungen usw.) auch noch geeignet ist, die Umweltqualität *insgesamt* zu verbessern, bedurfte indes umfangreicher Studien, die zu differenzierenden Ergebnissen kommen<sup>94</sup>. Einfache Antworten und Rezepte scheint es im Umweltrecht nicht zu geben. Ausschnittsbetrachtungen sind zur Erfassung einer komplexen Wirklichkeit nur bedingt geeignet<sup>95</sup>. Zwar be-

darf es der Formulierung konkreter Einzelziele, da nur sie eine Erfolgskontrolle und damit Aussagen über die Lenkungseffizienz ermöglichen<sup>96</sup>. Die in verschiedenen Umweltbereichen angestrebten Ziele müssen jedoch unter Berücksichtigung der ökologischen Rahmenbedingungen zu einem Ausgleich gebracht werden.

Eine weitere Frage ist, in welchem Umfang der Umweltsteuergesetzgeber neuartige ökologische Erklärungsmodelle zur Kenntnis nehmen muß oder, noch weiter, ob er verpflichtet ist, ökologische Hypothesen zu verifizieren, bevor er hieraus Schlüsse für die konkrete Ausgestaltung von Umweltsteuern zieht<sup>97</sup>. Welchen Grades an Sicherheit bedarf es also, um eine ökologische Sonderbelastung zu rechtfertigen?

Gerade im Umweltrecht besteht ein Bedürfnis nach besonders weiten Prognosespielräumen<sup>98</sup>. Umweltrecht lebt von langfristigen Prognosen. Eines der bestimmenden Prinzipien des Umweltrechts ist das der Gefahrenentstehung vorgelagerte Vorsorgeprinzip. Die Bekämpfung potentieller Gefahren muß mit hypothetischen Kausalverläufen operieren und ist daher zwangsläufig der Gefahr der Fehleinschätzung ausgesetzt. Zudem trifft ökologische Verhaltenslenkung naturgemäß auf eine überaus komplexe Wirklichkeit, deren Erfassung bedingt durch die Fortschritte wissenschaftlicher Erkenntnis einem ständigen Wandel unterzogen ist.

Prognoseunsicherheiten und die Gefahr von Fehleinschätzungen, wehrt *Balmes* ab, seien keine spezifischen Probleme des Umweltsteuerrechts, sondern träfen in gleichem Maße das Umweltordnungsrecht (S. 149 f.). Dennoch unterscheidet sich das für das Umweltabgabenrecht zu fordernde Maß an Prognosesicherheit vom Umweltordnungsrecht insofern, als es diesem zeitlich vorgelagert ist. Das Umweltordnungsrecht ist zwar auch dem Vorsorgeprinzip verpflichtet. Umweltordnungsrechtliche Maßnahmen sollen ebenfalls das Auftreten von Umweltgefahren und Umweltschäden von vornherein verhindern<sup>99</sup>. Der Eintritt der Gefahr ist aber immerhin so wahrscheinlich, daß die Verhängung unausweichlicher Ge- und Verbote gerechtfertigt werden kann. Das Umweltabgabenrecht setzt demgegenüber noch früher an, da es nur dann mit ordnungsrechtlichen Mitteln konkurrieren kann, wenn der Umweltschutz in die Entscheidung des Normadressaten gestellt werden kann, also weniger dringlich ist. Je weniger ausgeprägt die Anforderungen an den Verdacht der zukünftigen Gefahrenentstehung sind, desto

90 *R. Scholz*, in Th. Maunz/G. Dürig (FN 46), Art. 20a Rn. 47; *K. Meyer-Teschendorf*, ZRP 1994, 73 (77); *A. Uhle*, DÖV 1993, 947 (952), geht daher von einer nur auf eine Evidenzkontrolle beschränkten Justitiabilität aus.

91 Zu den Anforderungen an eine realitätsbezogene Gesetzgebung *P. Kirchhof*, in J. Isensee/P. Kirchhof (FN 34), Bd. V, § 124 Rn. 215.

92 Zum Problem der Unbestimmtheit umweltpolitischer Ziele auch *J. Bunde*, in W. Benkert/J. Bunde/B. Hansjürgens (FN 22), S. 59.

93 Kosten-Nutzen-Analyse als allgemeines Prinzip einer verantwortungsvollen Gesetzgebung, *H. Hill*, Einführung in die Gesetzgebungslehre, 1982, S. 75; speziell für Umweltabgaben *K. Meßerschmidt* (FN 23), S. 63 f.

94 S. hierzu die vergleichende Darstellung bei *W. Röck*, ZKF 1995, 249.

95 Vgl. auch *J. Bunde*, in W. Benkert/J. Bunde/B. Hansjürgens (FN 22), S. 60.

96 So auch *W. Röck*, ZKF 1995, 148.

97 Aufschlußreich sind in diesem Zusammenhang die entsprechenden Regelungen des EG-Vertrages. In Art. 130r Abs. 3 EGV werden als Grundsätze für die gemeinschaftliche Umweltpolitik u. a. ausdrücklich genannt die Berücksichtigung der verfügbaren wissenschaftlichen und technischen Daten und der Vorteile und Nachteile aufgrund des Tätigwerdens bzw. Nichttätigwerdens.

98 So auch *M. Rodi* (FN 5), S. 51.

99 *M. Kloepfer* (FN 21), § 3 Rn. 8.

größer wird damit aber auch das Risiko einer „Vorsorge ins Blaue“ hinein<sup>100</sup>. Auch wenn langfristige Risiko-steuerung zwangsläufig weiträumige Vorsorgeperspektiven voraussetzt, so darf in diesem Stadium doch erst nach entsprechender Aufklärung gehandelt werden. Hierbei handelt es sich um einen allgemeinen Grundsatz des Gefahrenabwehrechts. Danach steigen die Anforderungen an die Erforschung der Gefahrenquelle und der Wirksamkeit der staatlichen Abwendungsmaßnahmen, je weiter entfernt die Gefahr ist. Lassen sich gefestigte Aussagen über die Umwelt-schädlichkeit eines Verhaltens oder Produkts oder über die Qualität der Substitutionsmöglichkeiten nicht treffen, so haben umweltsteuerliche Maßnahmen zunächst zu unterbleiben<sup>101</sup>. Das Elementarprinzip der Leistungsfähigkeit darf nicht leichtfertig durchbrochen werden. Ökologische Lenkungsexperimente auf ungesicherter Tatsachengrundlage und mit ungewissem Ausgang würden die Systemgerechtigkeit des Steuerrechts in erheblicher Weise belasten. Der Prognose- und Beurteilungsspielraum des Gesetzgeber besteht also keineswegs unbeschränkt, und auch der Gesetzgeber, der sich an dem derzeitigen Stand der Erfahrungen und Einsichten orientiert, ist zur permanenten Nachbesserung verpflichtet<sup>102</sup>.

Die Grenzen des Umweltsteuerrechts sind demnach weniger in der Finanzverfassung zu suchen als in den ökologischen und ökonomischen Prämissen. Wird von falschen ökologischen Prämissen ausgegangen, so gerät auch die steuertechnisch perfekt gestaltete Abgabe in eine Schiefelage. Eine Steuer mag als Verbrauchsteuer in das Raster der Finanzverfassung passen, verteuert sie aber das falsche Produkt, so wirkt sie kontraproduktiv<sup>103</sup>. Ausgangspunkt einer Ökologisierung des Steuerrechts muß daher die Ökologie sein<sup>104</sup>. Damit läßt sich eine Wechselbeziehung zwischen der ökologischen und ökonomischen Geeignetheit einer Maßnahme und ihrer Verfassungsmäßigkeit herstellen<sup>105</sup>.

### c) Umweltschutz und Rechtsstaatsprinzip

Selten befassen sich steuerpolitische Arbeiten mit der Frage, auf welche Weise das neue Recht eingeführt werden soll. Vernachlässigt wird der Übergang von bestehendem Recht zu neuem Recht. Reformvorhaben scheitern deshalb häufig, auch wenn sie inhaltlich auf Akzeptanz stoßen, an den Schwierigkeiten der Imple-

mentierung. Die übergangslose Einführung neuartiger Steuern weckt nicht nur politische Widerstände<sup>106</sup>, sondern beeinträchtigt auch die unternehmerische Planungssicherheit. Die konkrete Ausgestaltung neuer Steuergesetze, insbesondere steuerlicher Lenkungs-normen, ist trotz der allgemeinen Umweltsteuerrdiskussion nicht vorhersehbar. So können im Vertrauen auf die bisherige Rechtslage getätigte Investitionen entwertet werden, wenn sie unter einer neuen Umweltsteuer deutlich höher belastet werden, ohne daß Anpassungsmöglichkeiten bestehen. Gleichzeitig leidet die Lenkungseffizienz unter unvermittelt einsetzenden Steuerbelastungen. Wird das umweltschädliche Verhalten von Beginn an mit einer hohen Steuer belastet, so fehlt die für die normintendierte Investition in neue Umwelttechniken erforderliche Liquidität<sup>107</sup>. Die Effizienz kann gesichert werden, indem die Steuersätze allmählich angehoben werden<sup>108</sup>. Statt dessen bietet sich aber auch das Instrument der Gesetzesankündigung an<sup>109</sup>. Durch die gezielt eingesetzte Ankündigung kann der Normadressat bereits im Vorfeld einer gesetzgeberischen Maßnahme zu einem bestimmten Verhalten veranlaßt werden. Auf diese Weise kann die Lenkungseffizienz der späteren Maßnahme noch gesteigert werden. Die verbindliche Ankündigung von Umweltsteuern für die Zukunft ermöglicht 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. Die Ankündigung geht allerdings zu Lasten des oft sehr willkommenen Finanzierungseffekts, den Lenkungsteuern zumindest in der Anfangsphase nach ihrer Einführung bis zu der angestrebten Verhaltensänderung mit sich bringen.

Aus dem Rechtsstaatsprinzip ergeben sich zudem zusätzliche Implikationen für das bei der Einführung und Abänderung ökologischer Lenkungsmaßnahmen zu fordernde Maß an legislativer Prognosesicherheit. 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 entgegenstehen<sup>110</sup>. Auch wenn sich die Lenkungsnorm wegen Ineffizienz als unverhältnis-

100 F. Ossenbühl, NVwZ 1986, 161 (166).

101 Aus ähnlichen Gründen fordert K.-H. Hansmeyer, UTR 16 (1992), S. 13, Zurückhaltung; a. A. M. Rodi (FN 5), 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.

102 Zur Nachbesserungspflicht des Gesetzgebers vgl. BVerfG v. 18. 12. 1968 – 1 BvL 5/64 u. a., BVerfGE 25, 1 (12 f.); v. 10. 5. 1972 – 1 BvR 286/65 u. a., BVerfGE 33, 171 (189 ff.); v. 12. 3. 1975 – 1 BvL 15/71 u. a., BVerfGE 39, 169 (194 ff.); hierzu auch R. Stober, Handbuch des Wirtschafts- und Umweltrechts, 1989, § 20 III.

103 L. Fischer, IStR 1993, 201 (203).

104 So auch eindringlich S. Bach, StuW 1995, 264 (269).

105 A. A. K. Meßerschmidt (FN 23), S. 142, nach dessen An-

sicht die mangelhafte Zwecktauglichkeit eines Gesetzes nicht ausreicht, einen Verfassungsverstoß zu begründen.

106 Hierzu M. Rodi (FN 5), S. 54 f.

107 P. Flockermann, DSTJG 15 (1993), S. 67 (77); J. Lang, DSTJG 15 (1993), S. 139.

108 So etwa S. Bach, StuW 1995, 264 (267); G. Bauer (FN 5), S. 164 f.; N. Steiner, StVj 1992, 205 (219), gibt allerdings zu bedenken, daß eine langsame stufenweise Einführung die Lenkungswirkung beeinträchtigen könne, da Gewöhnungseffekte zu befürchten seien.

109 Vgl. zu den zusätzlichen Lenkungsmöglichkeiten durch Gesetzesankündigung K. H. Friauf, BB 1972, 669 (671).

110 So auch M. Rodi (FN 5), S. 52; hierzu auch K. Meßerschmidt (FN 23), S. 172 f., der aber ein Fortgeltungsvertrauen grds. aufgrund der erkennbaren Revisibilität und des Maßnahmecharakters von Umweltabgaben verneint.

mäßig 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, indem Öko-Steuervergünstigungen zunächst nur befristet eingeführt werden<sup>111</sup>. Die Befristung zwingt zudem zu einer permanenten Überprüfung der Zweckrelevanz. Zeitgesetze sind in besonderer Weise geeignet, die Erfolgskontrolle zu institutionalisieren<sup>112</sup>, so daß auf diese Weise auch der Gefahr einer Verstärkung ineffizienter Lenkungsnormen begegnet werden könnte.

#### 4. Umweltsteuern und Europarecht

Luftverschmutzung macht nicht an Staatsgrenzen halt, verunreinigtes Wasser hält sich nicht an die 12-Meilen-Zone, die Auswirkungen des sog. Ozonloches beschränken sich nicht auf die Verursacherstaaten, sondern bedrohen das Weltklima. Umweltschutz ist eine Aufgabe der Weltgemeinschaft, und so sollte Umweltrecht, auch Umweltabgabenrecht vor allem als internationales Recht verstanden werden. Die Effizienz einer Umweltabgabe nimmt zu, je weiter deren räumlicher Anwendungsbereich gezogen wird, je geringer die Ausweichmöglichkeiten sind. In dem Maße, in dem die Möglichkeit besteht, das im Inland mit einer Öko-Steuer belastete Gut durch ein im Ausland erworbenes und dort nicht besteuertes Gut zu substituieren oder die Produktion ins Ausland zu verlagern, reduziert sich die Wirksamkeit der Umweltabgabe. Hinzu kommen die Wettbewerbsnachteile für die einheimische, mit höheren Umweltstandards belastete Wirtschaft. Die Forderung, das Umweltabgabenrecht auf einer möglichst hohen supranationalen Ebene zu behandeln<sup>113</sup>, ist daher nicht nur ein rechtspolitisches Postulat, sondern auch ein verfassungsrechtliches Gebot der Verhältnismäßigkeit, da die Eignung der Abgabe zur Erreichung des Umweltschutzzieles wächst, je weiter der räumliche Anwendungsbereich gezogen wird.

Global sind Umweltabgaben derzeit politisch nicht realisierbar<sup>114</sup>. Besser stehen die Chancen für ein konzentriertes Vorgehen hingegen in der Europäischen Union. Das fünfte Umweltaktionsprogramm der Gemeinschaft „Für eine dauerhafte und umweltgerechte Entwicklung“<sup>115</sup> rückt marktkonforme Instrumente, namentlich Umweltabgaben, ausdrücklich in den Vordergrund des Bemühens. Das Aktionsprogramm hat jedoch lediglich den Rang einer politischen Absichtserklärung<sup>116</sup>. Wie weit die zur Umsetzung der umweltpolitischen Ziele erforderlichen Befugnisse der Gemeinschaft gehen, ist umstritten. Das europäische Gemeinschaftsrecht beeinflusst die Umweltsteuerpolitik dabei auf zwei verschiedenen Ebenen. Einerseits können die gemeinschaftsrechtlichen Organisationsstrukturen genutzt werden, um zumindest europaweit einheitliche Umweltstandards zu verwirklichen. Andererseits beschränken die Harmonisierungsgebote des EG-Vertrages die Möglichkeit nationaler Alleingänge. Dieses Spannungsfeld kann bei der nationalen Umweltsteuerdebatte nicht außer acht gelassen werden<sup>117</sup>.

Das Verhältnis von Umwelt- und Steuerpolitik auf Gemeinschaftsebene ist weithin ungeklärt<sup>118</sup>. Umweltabgaben lassen sich einerseits der relativ weitgehenden Umweltsachkompetenz der Art. 130r bis t EGV zuordnen, andererseits sind die Gemeinschaftskompetenzen auf dem Gebiet des Steuerrechts durch Art. 99 und 100 f. EGV auf die reine Harmonisierungsaufgabe beschränkt. Während Art. 130r Abs. 2 S. 3 EGV eindeutig die Einbeziehung des Umweltschutzes in die anderen Gemeinschaftspolitiken fordert, läßt sich nach wohl überwiegender Auffassung<sup>119</sup> der Umweltschutz auch nach der ausdrücklichen Erwähnung umweltsteuerlicher Elemente in Art. 130s Abs. 2 Satz 1, 1. Spiegelstrich EGV nicht als eigenständiges weiteres Ziel einer über den Abbau von Wettbewerbsbeschränkungen hinausgehenden Steuerharmonisierung auffassen. Die engeren Kompetenzen auf dem Gebiet des Steuerrechts werden als *lex specialis* zum Umwelttitel verstanden<sup>120</sup>. Diese Interpretation geht von einer rein

111 Vgl. etwa die Befristung der Steuerbefreiungen in § 3b Abs. 1 Satz 1 KraftStG n. F.; außerdem Art. 6 Kraftfahrzeugsteueränderungsgesetz 1997, BGBl. I 1997, 805 (809); „Die Auswirkungen dieses Gesetzes werden nach einer Erfahrungszeit von fünf Jahren durch die Bundesregierung überprüft.“ Der Hinweis von J. Bunde, in W. Benkert/J. Bunde/B. Hansjürgens (FN 22), S. 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.

112 D. Rethorn, „Sunset“-Gesetzgebung in den Vereinigten Staaten, in H. Kindermann, Studien zu einer Theorie der Gesetzgebung 1982, 1982, S. 316 ff.

113 J. Lang, DSTJG 15 (1993), S. 133

114 Gerade in den Entwicklungs- und Schwellenländern wird Umweltschutz zugunsten eines forcierten Wirtschaftswachstums immer noch hintan gestellt. So ist auch angesichts der im Vorfeld aufgetretenen Interessenkonflikte von der Klimakonferenz in Kyoto wenig Fortschritt zu erwarten, vgl. M. Schäfers, FAZ Nr. 278 v. 29. 11. 1997, 3.

115 KOM (92) 23, Bull. EG 3 – 1992, S. 48 ff.

116 M. Nettesheim, in E. Grabitz/M. Hilf, Kommentar zur

Europäischen Union, 10. Lfg., Stand Okt. 1996, vor Art. 130r Rn. 13.

117 So verwundert es etwas, daß *Balmes* die Frage nach den gemeinschaftsrechtlichen Kompetenzen nur sehr pauschal im Rahmen des CO<sub>2</sub>-Steuer-Vorschlags (FN 1, S. 260) abhandelt.

118 Str. ist dabei auch, ob Maßnahmen zur Einführung von nichtsteuerlichen Abgaben, vor allem Sonderabgaben, ebenfalls der engen Kompetenz auf dem Gebiet des Steuerrechts folgen oder als Annexkompetenz dem Umwelttitel zuzuordnen sind; so M. Hilf, NVwZ 1992, 105 (107), der damit argumentiert, daß Sonderabgaben des nationalen Rechts ebenfalls aufgrund der Sachkompetenzen der Art. 72 ff. GG erlassen würden. M.E. ist jedoch europarechtlich ein Gleichlauf steuerlicher wie auch nichtsteuerlicher Abgaben zu fordern, da die Kompetenzordnung, insbesondere die Frage der erforderlichen Abstimmungs-mehrheiten, nicht durch die Ausgestaltung der Abgabe manipulierbar sein darf.

119 M. Mick, in D. Birk (Hrsg.), Handbuch des Europäischen Steuer- und Abgabenrechts, 1995, § 24 Rn. 11; M. Nettesheim, in E. Grabitz/M. Hilf (FN 116), Art. 130s Rn. 34; P. Kirchhof, DSTJG 15 (1993), S. 3 (26 f.).

120 I. Pernice, NVwZ 1990, 201 (206); M. Hilf, UTR 16 (1992), S. 127.

wirtschaftlichen Zielsetzung der Europäischen Union aus. Ob sich diese restriktive Auslegung im Hinblick auf die wachsende Bedeutung der Umweltqualität auch als Wirtschaftsfaktor wird aufrechterhalten lassen, scheint fraglich. Zur Förderung eines ausgewogenen und dauerhaften wirtschaftlichen und sozialen Fortschritts in der gesamten Union ist die Schaffung einer europaweit einheitlich gut erhaltenen und verfügbaren Umwelt unerlässlich. Die rein wirtschaftliche Ausrichtung der Union steht der Betonung des Umweltschutzes auch in der steuerlichen Harmonisierungspolitik daher nicht entgegen. Insbesondere gilt es, den Gefahren eines durch unterschiedliche umweltabgabenrechtliche Regelungen innerhalb der Union begünstigten „Umweltdumpings“ entgegenzuwirken.

Neben der Frage, ob unterschiedliche Umweltabgabenregelungen per se einen Harmonisierungsbedarf auslösen, stellt sich im Rahmen von Art. 100 EGV die Frage, wann die Gemeinschaft befugt ist, einzugreifen. Einigkeit besteht, daß bereits die Regelung eines einzelnen Mitgliedstaates Harmonisierungsbedarf auslösen kann<sup>121</sup>. Fraglich ist jedoch, ob die Gemeinschaft schon vor Erlass der betreffenden Regelung einschreiten kann. Eine grammatikalische Auslegung des Passus „Angleichung derjenigen Rechts- und Verwaltungsvorschriften, die sich unmittelbar auf die Errichtung oder das Funktionieren des Gemeinsamen Marktes auswirken“ legt nahe, daß die Gemeinschaft erst dann tätig werden darf, wenn die betreffende Regelung in Kraft getreten ist, da sich die Vorschrift erst dann tatsächlich *auswirken* kann. Im Interesse einer möglichst effizienten Rechtsentwicklung, die ebenfalls Voraussetzung für das Funktionieren des Gemeinsamen Marktes ist, muß die Gemeinschaft jedoch zu einem noch früheren Zeitpunkt eingreifen können<sup>122</sup>. Während es bei der Errichtung des Gemeinsamen Binnenmarktes zunächst galt, das bestehende Recht der Mitgliedstaaten zu harmonisieren, werden sich in Zukunft die Fälle mehren, in denen neue Rechtsentwicklungen der einzelnen Mitgliedstaaten von Anfang an in den europäischen Integrationsprozeß einzugliedern sind. Zur Vermeidung der oft langwierigen Anpassungsprozesse einmal erlassener Vorschriften muß es möglich sein, im Wege präventiver Harmonisierung bereits in den Gesetzgebungsprozeß einzugreifen. In der Literatur setzt sich daher zunehmend die Ansicht durch, der Gemeinschaft stehe das Recht zu, zum Zwecke der Koordinierung der Bemühungen einzelner Mitgliedstaaten auch neue, noch in keinem Mitgliedstaat existente Abgaben vorzuschreiben<sup>123</sup>.

Hinsichtlich des den Mitgliedstaaten zum Erlass nationaler Regelungen verbleibenden Aktionsradius ist zu unterscheiden zwischen indirekten Steuern, die unter

das Regime des Art. 99 EGV fallen, und direkten Steuern, für die die allgemeinen Harmonisierungsvorschriften der Art. 100 bis 102 EGV gelten. Die indirekten Steuern sind der nationalen Gesetzgebungshoheit bereits weitgehend entzogen. Art. 3 Abs. 3 der allgemeinen Systemrichtlinie<sup>124</sup> ermächtigt die Mitgliedstaaten zwar weiterhin zur Erhebung von speziellen Verbrauchsteuern außerhalb der in der europäischen Verbrauchsteuerordnung geregelten Steuergegenstände. Voraussetzung ist jedoch, daß derartige Steuern keine Grenzformalitäten erfordern. Die Schwierigkeit, eine gleichmäßige Besteuerung inländischer Waren und Waren aus anderen Mitgliedstaaten ohne Grenzkontrollen zu gewährleisten, hat bereits zu der Abschaffung der sog. kleinen Verbrauchsteuern auf Salz, Zucker, Leuchtmittel und Tee geführt<sup>125</sup>, so daß die Möglichkeiten neuer Öko-Verbrauchsteuern auf mitgliedstaatlicher Ebene als sehr begrenzt anzusehen sind. Mit der Umsatzsteuer steht den Mitgliedstaaten hingegen weiterhin ein Instrument ökologischer Verbrauchlenkung zur Verfügung, da es zu einer Harmonisierung der Steuersätze bisher nicht gekommen ist. Umweltpolitisch abgestufte Steuersätze sind innerhalb der Vorgaben der Steuersatzrichtlinie<sup>126</sup> (Mindestsatz von 15 % für Normalumsätze und von 5 % für ermäßigte Umsätze) zulässig. Auf dem Gebiet der direkten Steuern besteht die Steuergesetzgebungssouveränität der Mitgliedstaaten uneingeschränkt fort.

Trotz der in weiten Bereichen fortbestehenden Gestaltungsfreiheit des nationalen Gesetzgebers zeichnet sich anhand der Bemühungen um eine Emissions- und Energiesteuer eine verhängnisvolle Pattsituation ab. Einerseits wird die Kompetenz der Gemeinschaft für eine derartige Öko-Steuer angezweifelt, deren politische Durchsetzbarkeit überdies aufgrund des Einstimmigkeitsprinzips (Art. 100a Abs. 2, 130s Abs. 2, 1. Spiegelstr. EGV) mehr als fraglich ist, andererseits üben sich die Mitgliedstaaten in Erwartung einer europäischen Regelung ausdrücklich in Zurückhaltung<sup>127</sup>. Die Europäisierung und Globalisierung von Umweltstandards kann aber nur als Fernziel die langfristige Politik beeinflussen und entbindet nicht von der Pflicht, national möglichst hohe Umweltstandards zu schaffen<sup>128</sup>. Im Interesse einer möglichst effizienten Umweltsteuerpolitik gilt es daher auf der einen Seite, die Kompetenzen der Gemeinschaft zu stärken, auf der anderen Seite den nationalen Handlungsspielraum in Abstimmung mit der EG-Kommission auszuschöpfen. Andernfalls besteht Anlaß zu der Befürchtung, daß sich die Umweltsteuerdebatte aus Angst vor nationalen Alleingängen in Marginalvorschlägen wie etwa der europarechtlich „gefahrlosen“, aber eben auch verhältnismäßig ineffizienten kommunalen Verpackungssteuer erschöpfen wird.

121 Allg. anerkannt, vgl. etwa F. Behrens, Rechtsgrundlagen der Umweltpolitik der Europäischen Gemeinschaften, 1976, S. 243 f.

122 Vgl. hierzu P. Kirchhof, DStJG 15 (1993), S. 3 (27).

123 M. Hilf, NVwZ 1992, 105 (108); ders., UTR 16 (1992), S. 130; B. Langeheine, in E. Grabitz/M. Hilf (FN 116), Art. 100 Rn. 23; R. Wägenbauer, in E. Grabitz/M. Hilf (FN 116), Art. 99 EGV Rn. 7; U. Becker, Der Gestaltungsspielraum

der EG-Mitgliedstaaten im Spannungsfeld zwischen Umweltschutz und freiem Warenverkehr, 1991, S. 148.

124 EG ABl. Nr. L 76 v. 23. 3. 1992, 1.

125 S. Schröder-Schallenberg, in D. Birk (FN 119), § 27 Rn. 26.

126 RL 92/77, EG ABl. 92 Nr. L 316/1.

127 M. Kloepper/R. Thull, DVBl. 1992, 195 (197).

128 So auch v. Lersner, DStJG 15 (1993), S. 103 (112); krit. J. Lang, UTR 16 (1992), S. 55 (70).

## VI. Einzelne Umweltsteuern auf dem Prüfstand

*Balmes* hat sich nicht auf die Entwicklung eines umfangreichen verfassungsrechtlichen Prüfungskanons für Umweltsteuern beschränkt, vielmehr erprobt er den von ihm erarbeiteten Prüfungskatalog auch an konkreten Beispielen. Auf dem Prüfstand stehen insbesondere die Kraftfahrzeugsteuer, die Mineralölsteuer, eine ökologische Differenzierung der Umsatzsteuer und die kommunalen Verpackungssteuern. Angelehnt an die von *J. Lang* vorgeschlagene Systematisierung<sup>129</sup> unterscheidet *Balmes* hierbei zwischen der *ökologischen Gestaltung von Fiskalzwecksteuern* und *Steuern mit umweltschützendem Hauptzweck*.

### 1. Fiskalzwecksteuern und Umweltschutz

Der Begriff der „Öko-Steuer“ wird den vielfältigen Möglichkeiten, das Steuerrecht umweltfreundlich umzugestalten, nicht gerecht. Bevor neuartige Lenkungssteuern implementiert werden, die das Steuersystem wesensmäßig verändern können, sind die bestehenden Fiskalzwecksteuern auf ihr Umweltschutzpotential hin zu überprüfen.

#### a) Die Gewinnsteuern

Das Steuerrecht darf das Umweltordnungsrecht nicht konterkarieren. Als Vorstufe eines Instrumentenmixes von Umweltordnungsrecht und Umweltsteuerrecht müssen öffentlich-rechtliche Umweltschutzverpflichtungen in der Steuerbilanz eine realitätsgerechte Berücksichtigung finden<sup>130</sup>. Die derzeitige restriktive Handhabung der Rückstellungsmöglichkeiten durch den BFH<sup>131</sup> verletzt nicht nur das objektive Nettoprinzip, sondern auch die Einheit der Rechtsordnung und unterläuft die ordnungsrechtlichen Maßnahmen des Umweltschutzes. Das Steuerrecht muß daher zunächst das Umweltordnungsrecht steuerbilanziell abbilden, bevor etwa durch Sonderabschreibungsmöglichkeiten eigenständige steuerliche Anreize für umweltfreundliches Wirtschaften gesetzt werden.

Der Einsatz umweltpolitischer Gewinnsteuervergünstigungen begegnet ohnehin erheblichen Bedenken. Ungeachtet der verfassungsrechtlichen Einwände, denen Abzüge von der Bemessungsgrundlage bei progressiven Steuertarifen ausgesetzt sind<sup>132</sup>, wird die ökonomische Effizienz derartiger Steuervergünstigungen mittlerweile kontrovers und mehrheitlich ablehnend diskutiert<sup>133</sup>. Umweltpolitische Steuersubventionen<sup>134</sup> können die Nachteile einer unrentablen Umweltinvestition nur lindern und sind daher in ihrer Anreizwirkung be-

grenzt. Andererseits werden auch solche Investitionen subventioniert, die ohnehin – auch ohne den steuerlichen Anreiz – aufgrund allgemeiner wirtschaftlicher Überlegungen getätigt worden wären. Sonderabschreibungen im Umweltschutzsektor produzieren zwangsläufig Mitnahmeeffekte und sind daher volkswirtschaftlich ineffizient<sup>135</sup>. Schließlich ist auch die ökologische Effizienz des vorzeitigen Austausches eines noch funktionstüchtigen Wirtschaftsgutes gegen ein häufig nur geringfügig verbessertes neues Wirtschaftsgut weitgehend ungeklärt, da die Herstellung des neuen Produkts die Umwelt häufig stärker belastet, als bei dessen Benutzung eingespart werden kann<sup>136</sup>.

Im Bereich der Gewinnsteuern ist demnach Zurückhaltung gegenüber *systemdurchbrechenden* Öko-Lenkungsinstrumenten geboten. Eine *systemkonforme* „Ökologisierung“ wie die steuerbilanzielle Berücksichtigung öffentlich-rechtlicher Umweltschutzverpflichtungen ist nicht nur effizienter, sondern verbessert die Gerechtigkeitsqualität der Steuer über den umweltpolitischen Effekt hinaus. Eine weitergehende umweltpolitische Instrumentalisierung des Steuerrechts müßte daher – statt dieses zu durchbrechen – am Leistungsfähigkeitsprinzip selbst ansetzen. Idealerweise ließen sich Umweltschutzaspekte in das Leistungsfähigkeitsprinzip inkorporieren, wie dies zuvor mit dem Sozialstaatsprinzip gelungen ist. *J. Lang* fordert deshalb einen grundlegenden Paradigmenwechsel von der Kapitaleistungsfähigkeit zur Konsumleistungsfähigkeit<sup>137</sup>. Durch eine konsumorientierte Umgestaltung des Einkommensteuerrechts, die das Investieren und Sparen zu Lasten des Konsums begünstige, könnte der Konsum *allgemein* gedrosselt oder doch zumindest verzögert werden. Eine solcherart allgemeine Konsumorientierung wäre nicht mit dem Willkürvorwurf belastet, der die ökologisch oft nicht zweifelsfrei zu begründende Sonderbelastung einzelner Produkte und Verhaltensweisen trifft. Indessen würde ein dergestalt konsumorientiertes Steuersystem noch nicht zwischen unterschiedlich umweltschädlichem Konsumverhalten differenzieren. Auch verheißt die generelle steuerliche Begünstigung von Investitionen noch keinen Umweltschutz. Eine gezielte Förderung umweltfreundlicher Produktionsverfahren bzw. die Belastung umweltschädlicher Verfahren bedürfte also weiterhin zusätzlicher Lenkungsimpulse.

#### b) Die Kraftfahrzeugsteuer

Eine harmonische Allianz von ökologischen Lenkungs- und Fiskalzwecken ist dem Gesetzgeber in

129 *J. Lang*, UTR 16 (1992), S. 73 ff. und 83 ff.; *ders.*, DStJG 15 (1993), S. 126 f., insb. S. 128. Zu weiteren Systematisierungsmöglichkeiten vgl. *M. Rodi* (FN 5), S. 36 ff.

130 *F. Balmes* (FN 1), S. 187 ff. Zu den Einzelheiten *M. Achatz*, DStJG 15 (1993), S. 161 ff.; *W. Gail*, Umweltschutz und Wirtschaftsgut, in *N. Herzig* (Hrsg.), Umweltschutz in Steuerbilanz und Vermögensaufstellung, 1991; *H.-J. Stuhr/M. Bock*, DStR 1995, 1134 ff.

131 Beispiele der restriktiven Haltung der Finanzrechtsprechung etwa BFH v. 12.12.1991 – IV R 28/91, BStBl. II 1992, 600 (601 f.) = StRK EStG 1975 § 5 Rückst. R. 47; v. 19.1.1993 – VIII R 14/92, BStBl. II 1993, 891 = StRK EStG 1975 § 5 Rückst. R. 66.

132 *P. Kirchhof*, DStJG 15 (1993), S. 3 (11); *K. Tipke*, StRO (FN 39), S. 365 (514).

133 *W. Benkert*, NuR 1984, 132 (135); *M. Rodi* (FN 5), S. 41 u. 75 ff.; *J. Stenger* (FN 5), S. 294 als Ergebnis einer differenzierten Untersuchung der Effekte, vgl. S. 243–290; a. A. *K. Barth*, DB 1986, 73 ff., der für einen Ausbau der Vergünstigungen plädiert.

134 Wie etwa der bis 1991 geltende § 7d EStG.

135 *L. Wicke*, Umweltökonomie, 3. Aufl., 1991, S. 336.

136 *D. Maxeiner/M. Miersch* (FN 2), S. 85.

137 *J. Lang*, Entwurf eines Steuergesetzbuches, BMF Schriftenreihe Heft 49, 1993, Rn. 460 ff.; *ders.*, UTR 16 (1992), S. 79 ff.; *ders.*, DStJG 15 (1993), S. 145 ff.

der Vergangenheit bei der ökologischen Umgestaltung der Kraftfahrzeugsteuer geglückt. In ihren Belastungswirkungen als zusätzliche Verbrauchsteuer neben der Umsatzsteuer einzuordnen<sup>138</sup>, wird die ursprüngliche Rechtfertigung der Kraftfahrzeugsteuer als Luxusaufwandsteuer und später nach dem Äquivalenzprinzip als Ausgleich für die Benutzung öffentlicher Straßen zunehmend durch den Umweltschutzgedanken abgelöst. Die Auswirkungen der Kfz-Nutzung auf die Umweltqualität, insbesondere durch Luftverschmutzung und Geräuschemissionen, können ökologisch als weitgehend gesichert angesehen werden. Zwar ist der Automobilverkehr nicht die einzige Emissionsquelle, gleichwohl aber einer der Hauptverursacher der Luftverschmutzung, so daß sich die singuläre Sonderbelastung der durch die Automobilnutzung verursachten Emissionen auch gemessen an den Anforderungen des allgemeinen Gleichheitssatzes rechtfertigen läßt. Selbst das in der Vergangenheit oft kritisierte<sup>139</sup> Nebeneinander von Mineralölsteuer und Kraftfahrzeugsteuer hat durch den Umweltzweck eine späte Legitimation gefunden<sup>140</sup>. *Balmes* stellt in diesem Zusammenhang fest: „Das Kraftfahrzeugsteuergesetz ist ... ein Lenkungsinstrument, das auf die Senkung des Schadstoffausstoßes pro gefahrenen Kilometer Einfluß nimmt; die Mineralölsteuer ... hingegen zielt auf die Senkung der absoluten Fahrleistung pro Kraftfahrzeug ab. Eine Umlegung der Kraftfahrzeugsteuer auf die Mineralölsteuer ist damit obsolet“<sup>141</sup>.

Die umweltpolitische Umwidmung der Kraftfahrzeugsteuer hat sich jedoch nicht nur als zusätzliches Rechtfertigungsargument bewährt, der Erfolg der ökologischen Ausrichtung läßt sich auch empirisch belegen. Die steuerliche Begünstigung der Katalysatorerntechnik zunächst durch das „Gesetz über steuerliche Maßnahmen zur Förderung des schadstoffarmen Personenkraftwagens“ vom 22. 5. 1985<sup>142</sup>, später durch das „Gesetz zur Verbesserung der steuerlichen Förderung schadstoffarmer Personenkraftwagen vom 22. 12. 1989“<sup>143</sup> hat im Zusammenspiel mit der höheren Mineralölsteuer für verbleites Benzin die schnelle Verbreitung der Katalysatorerntechnik so nachhaltig begünstigt, daß die Mineralölkonzerne sich mangels Nachfrage dazu entschlossen haben, die Zapfsäulen für verbleites Benzin zu entfernen<sup>144</sup>.

Mit dem „Gesetz zur stärkeren Berücksichtigung von Schadstoffemissionen bei der Besteuerung von Personenkraftwagen“, vom 18. 4. 1997<sup>145</sup> wurde die ökologische Umwidmung der Kraftfahrzeugsteuer fortgesetzt und dem technischen Fortschritt angepaßt<sup>146</sup>. In § 8 Nr. 1 KraftStG wird die Bemessungsgrundlage für Personenkraftwagen mit Hubkolbenmotor jetzt ausdrücklich zusätzlich zu der Motorgröße auf „Schadstoffemissionen und Kohlendioxidemissionen“ bezogen. Ob das Änderungsgesetz die von *Balmes* geforderte Umwidmung in eine Steuer mit umweltpolitischem Hauptzweck und lediglich fiskalischem Nebenzweck vollzieht, ist indessen zweifelhaft. Die Lenkungseffizienz hätte durch eine als Marketingargument leicht verständliche Steuerpunkterege lung mit Entsprechung im Kraftfahrzeugbrief sicherlich erhöht werden können. Statt dessen ist ein unübersichtliches Konvolut von Steuerbefreiungs- und -begünstigungstatbeständen entstanden, das sich nur schwer erschließt. Abgesehen von diesem Praktikabilitätsargument ist das Änderungsgesetz auch inhaltlich hinter den Erwartungen zurückgeblieben.

Die bisher nach Hubraum gestaffelten Steuerbefreiungen der §§ 3e, f KraftStG wurden aufgehoben. Statt dessen wurde in § 3b KraftStG für Personenkraftwagen ein neuer Befreiungstatbestand geschaffen, der nun nicht mehr von der Motorgröße abhängt. Die neue Steuerbefreiung erfaßt mit den Vorgaben für die zulässige Kohlenstoffmonoxidmasse, die Kohlenstoffdioxidmasse, die Stickoxidmasse und für Dieselmotoren die Masse der Rußpartikel<sup>147</sup> alle relevanten Emissionen. Zudem haben die Steuersätze in § 9 KraftStG eine noch stärker emissionsorientierte Ausgestaltung erfahren. In § 9 Abs. 1 Nr. 2 KraftStG wurden für schadstoffarme oder bedingt schadstoffarme Personenkraftwagen mit Hubkolbenmotoren in Abhängigkeit von Hubraum und Emissionsverhalten fünf verschiedene Steuerklassen geschaffen, in die auch die bisher befreiten Pkw aufgenommen wurden. Verfehlt ein Pkw die an den EG-Richtlinien orientierten Vorgaben der Schadstoffarmut oder bedingten Schadstoffarmut, so fällt die Besteuerung nach der neuen Fassung etwa doppelt so hoch aus wie bisher (§ 9 Abs. 1 Nr. 2 f KraftStG). Dies mag einen Anreiz zur Nachrüstung oder Stilllegung sog. „Altstinker“ ausüben, trifft allerdings in der Regel gerade leistungsschwache Fahrzeughalter, so daß eine

138 K. Tipke/J. Lang (FN 45), § 14 Rn. 29; J. Lang, StuW 1990, 107 (127); a. A. BFH v. 27. 6. 1973 – II R 179/71, BStBl. II 1973, 807 (808 f.) = StRK RAO § 144 R. 29; v. 22. 4. 1986 – VII R 167/83, BStBl. II 1986, 763 (764) = StRK KraftStG 1979 § 1 R. 4; B. Strodthoff, Kraftfahrzeugsteuer, Kommentar, 29. Lfg., Sept. 1997, Einf. Rz. 41.

139 Vgl. etwa L. Schemmel, Reform der Kraftverkehrsbesteuerung, hrsg. von Karl-Bräuer-Institut des Bundes der Steuerzahler e.V., 1976, S. 26 ff.

140 So sind die Forderungen nach einer Integration der Kraftfahrzeugsteuer in die Mineralölsteuer in jüngerer Zeit verstummt, vgl. hierzu P. Flockermann, DSTJG 15 (1993), S. 79 f.; aber auch noch den Antrag der Bundestagsfraktion BÜNDNIS '90/DIE GRÜNEN zur Umlegung der Kfz-Steuer auf die Mineralölsteuer v. 25. 9. 1995, BT-Drucks. 13/2420.

141 FN 1, S. 214.

142 BGBl. I 1985, 784.

143 BGBl. I 1989, 2436.

144 Vgl. MWV aktuell 1996, Nr. 7, 4.

145 Kraftfahrzeugsteueränderungsgesetz 1997, BGBl. I 1997, 805.

146 F. Balmes hat diese Gesetzesnovelle in seiner Untersuchung nicht mehr berücksichtigt.

147 Leider spiegelt das Gesetz hier allerdings nicht den neueren Erkenntnisstand wider. Als gesichert gilt mittlerweile, daß nicht die Masse der Rußpartikel, sondern in erster Linie die Partikelgröße maßgebliches Kriterium für die Erfassung der Toxizität der Rußpartikel sein muß, da gerade sehr feine leichte Rußpartikel das Lungenkrebsrisiko signifikant beeinflussen. Zumal Geräte zur Messung der Partikelgröße bereits auf dem Markt sind, wäre eine Anknüpfung an diesen Parameter auch technisch möglich gewesen, vgl. hierzu o. V., Der Spiegel Nr. 46 v. 10. 11. 1997, 214.

Besteuerung des Existenzminimums nicht ausgeschlossen werden kann<sup>148</sup>.

Neu ist die Berücksichtigung des Verbrauchs. Nach § 3b Abs. 2 KraftStG genießen sog. Drei-Liter-Autos und Vier-Liter-Autos bis zu einer Kappungsgrenze von 1000 DM bzw. 500 DM eine befristete Steuerbefreiung. Erfüllt ein Kraftfahrzeug sowohl die Anforderungen an die Schadstoffarmut als auch die niedrigen Verbrauchswerte, so werden die Befreiungstatbestände kumuliert<sup>149</sup>. Auf diese Weise wird der Kraftstoffverbrauch einer doppelten Lenkung unterworfen, zum einen durch die Kraftfahrzeugsteuer, zum anderen weiterhin durch die Mineralölsteuer. Die doppelte Lenkung läßt sich insofern rechtfertigen, als sie an unterschiedlichen Punkten ansetzt. Die Regelung des § 3b Abs. 2 KraftStG zielt auf die Entwicklung effizienterer Motortechniken durch die Automobilbranche ab. Die neuen Steuerbefreiungen können eine Anschubwirkung entfalten, die bereits vorhandene Technik zu einer drastischen Reduktion der Kraftstoffverbrauchs schneller zu Serien- und Marktreife zu bringen. Hingegen spricht die Höhe der Mineralölsteuer unabhängig von der Entscheidung für ein besonders verbrauchsarmes Fahrzeug das konkrete Fahrverhalten des jeweiligen Pkw-Nutzers an und bezweckt damit eine Konsumdrosselung oder Konsumverzicht durch die Reduktion der gefahrenen Kilometer.

Während die Besteuerung der Personenkraftwagen also insgesamt eine deutliche stärkere Ausrichtung an den Emissionswerten erfahren hat, hat der Gesetzgeber die erst durch Gesetz vom 21. 12. 1993<sup>150</sup> eingeführte Emissionsorientierung der Besteuerung von Nutzfahrzeugen nach den Schadstoffklassen S 1 und S 2 und der Geräuschklasse G 1 nicht in die Neuregelung einbezogen. So bleibt es bei den Höchstgrenzen von 1300 DM für besonders schadstoffarme Fahrzeuge der Schadstoffklasse S 2 und 3500 DM pro Jahr für Fahrzeuge mit veralteter Abgastechnik. *Balmes* ist zuzustimmen, daß die Lenkungswirkung dieser moderaten Spreizung der Steuersätze angesichts der hohen Betriebskosten von Nutzfahrzeugen eher gering einzuschätzen ist. In Anbetracht des rasant zunehmenden Gütertransportverkehrs scheint die nahezu ausschließliche Konzentration der steuerlichen Emissionslenkung auf den Personenkraftverkehr zumindest langfristig nicht als sachgerecht.

#### c) Umweltverbrauchsteuern und ökologische Differenzierung des Umsatzsteuersatzes

Da die Einführung neuer nationaler Verbrauchsteuern mit Hinblick auf die Richtlinie über das allgemeine

Verbrauchsteuersystem aus dem Jahr 1992 nur noch unter der Bedingung zulässig ist, daß Grenzformalitäten nicht erforderlich sind<sup>151</sup>, konzentrieren sich die Gestaltungsmöglichkeiten zur Einführung produktbezogener Lenkungsimpulse heute im wesentlichen auf Steuersatzdifferenzierungen im Rahmen der allgemeinen Umsatzsteuer<sup>152</sup>. *Balmes* hält umsatzsteuerliche Sonderbelastungen umweltschädlicher Produkte für ein probates Mittel abgabenrechtlichen Umweltschutzes. So schlägt er etwa vor, nicht umweltfreundliche Reinigungsmittel oder nicht aus Altpapier hergestellte Papierprodukte sonderzubelasten (S. 224 f.) oder die Steuersatzermäßigung des § 12 Abs. 2 Nr. 1 UStG auf Produkte aus ökologischer Landwirtschaft zu beschränken (S. 304). Die Lückenhaftigkeit einer solchen Güterauswahl soll hingenommen werden können, „da die Besteuerung dieser Güter als milderer Mittel [gegenüber einem Verbot] erforderlich ist und das ökologische Belastungsprinzip von hohem Gemeinwohlwert ist (S. 227).“

Gerade diese Lückenhaftigkeit gefährdet aber die Erreichung des Umweltschutzzieles. Die mehr oder weniger zufällige Auswahl der Besteuerungsgegenstände führt zwangsläufig dazu, daß Produkte gleicher Umweltschädlichkeit ungleich behandelt werden. Eine lückenlose Umsetzung des ökologischen Lenkungszwecks im Rahmen der Umsatzsteuer ist indes nicht möglich, da in vielen Fällen differenzierte Aussagen über das Umweltverhalten eines Produktes fehlen. Zudem wird die ökologische Bewertung eines Produktes um so schwieriger, je mehr Einzelbestandteile und Fertigungsvorgänge miterfaßt werden, je komplexer die Substitutionsvorgänge sind. Damit steigt die Gefahr von Prognosefehlern. Ein Konglomerat von Umweltverbrauchsteuern, sei es nach Einwirkung auf die europarechtlichen Entscheidungsgremien als spezielle Öko-Verbrauchsteuern, sei es im nationalen Alleingang durch Umsatzsteuerrdifferenzierungen für einzelne Produkte, wird daher immer eine willkürliche und im Hinblick auf Art. 3 Abs. 1 GG nicht zu rechtfertigende Auswahl sein<sup>153</sup>. Ist schon eine umweltpolitisch motivierte Steuersatzdifferenzierung bei gleicher Umweltschädlichkeit im Hinblick auf Art. 3 Abs. 1 GG nicht zu rechtfertigen, so wird die umsatzsteuerliche Differenzierung vollends gleichheitswidrig, wenn sich das begünstigte Substitutionsprodukt später als noch umweltschädlicher herausstellt als das besteuerte Produkt<sup>154</sup>.

Im übrigen würde eine nach ökologischen Kriterien stark differenzierte Umsatzsteuer auch den Vorteil der einfachen Administration von Umweltafgaben

148 Die Tarifgestaltung für Alt-Pkw durch die Fassung v. 18. 4. 1997 kann wohl nicht mehr i. S. von *F. Balmes* (FN 1), S. 206, als „behutsam“ bezeichnet werden, da ein nicht schadstoffarmer Alt-Pkw mit einem Hubraum von 1600 ccm nun mit jährlicher Kraftfahrzeugsteuer von 665,60 DM und ab dem 1. 1. 2001 sogar mit 793,60 DM belastet wird.

149 Diese Regelung wurde erst im Vermittlungsausschuß in den ursprünglichen Entwurf eingeführt, vgl. BT-Drucks. 13/7169 v. 12. 3. 1997. Die Kumulation der Vergünstigung ist auch deshalb zu begrüßen, weil nach derzeitiger Technik die Einhaltung niedrigerer Grenzwerte die Senkung des Kraftstoffverbrauchs behindert, vgl. hierzu

o.V., *Der Spiegel* Nr. 41 v. 6. 10. 1997, 226 f. Die Vorschrift des § 3b Abs. 3 KraftStG setzt Anreize gerade für die Entwicklung von Kraftfahrzeugen, die sowohl gute Emissionswerte aufweisen, als auch sparsam im Verbrauch sind.

150 BGI. I 1993, 2310.

151 Hierzu vgl. oben V.

152 *M. Rodi* (FN 5), S. 92.

153 *J. Lang*, *DStJG* 15 (1993), S. 141; *ders.*, *UTR* 16 (1992), S. 68.

154 Ein Blick über die Grenzen kann hier vor Irrwegen bewahren. So existiert in Italien eine Abgabe auf Polyäthylentüten, während Papiertüten nicht belastet werden.

gegenüber umweltordnungsrechtlichen Instrumenten zunichte machen. Die Finanzverwaltung wäre schon mangels ökologischer Sachkompetenz nicht in der Lage, die zu erwartenden Abgrenzungsfälle und Klassifikationsprobleme zu bewältigen.

#### d) Die Mineralölsteuer

Neben der Kraftfahrzeugsteuer wird auch die Mineralölsteuer seit einigen Jahren in hohem Maße umweltpolitisch instrumentalisiert und hat einen erstaunlichen Bedeutungswandel erlebt. Als spezielle Verbrauchsteuer bedurfte sie schon immer einer besonderen Legitimation, da der Erwerb von Mineralöl gegenüber anderen Gütern keine besondere Leistungsfähigkeit signalisiert, die die doppelte Belastung von Mineralöl mit Umsatz- und Mineralölsteuer rechtfertigen könnte<sup>155</sup>. Wurde die besondere Rechtfertigung daher ursprünglich im Äquivalenzgedanken gesucht<sup>156</sup>, so fand diese Interpretation in der Zweckbindung der Hälfte des Aufkommens für den Straßenbau<sup>157</sup> auch rein äußerliche Anhaltspunkte. Die Zweckbindung des Aufkommens wurde gelockert<sup>158</sup>, die Steuer nun durch ökologische Umwidmung in den Dienst der Umwelt gestellt. Die Mineralölsteuer soll zu einer Einschränkung der Fahrleistung führen, soll ein Umsteigen von Individual- auf öffentlichen Nahverkehr begünstigen. Ihre ökologische Rechtfertigung wird aus der Endlichkeit der fossilen Energiequellen und dem Ziel, die durch die Verbrennung entstehenden Emissionen zu vermeiden, gewonnen.

Wird eine Steuer aber durch bloße politische Absichtsänderung zum Mittel des Umweltschutzes? Äußerlich sichtbar ist die ökologische Umwidmung durch die Steuersatzdifferenzierung zwischen bleifreiem und bleihaltigem Benzin. Auch die Steuerbefreiung für Biokraftstoffe (§ 4 Abs. 2 Nr. 1 MinöStG) illustriert den umweltpolitischen Lenkungszweck<sup>159</sup>. Im Solidaritätsgesetz vom 24. 6. 1991 wurde die deutliche Erhöhung der Mineralölsteuer zudem ausdrücklich mit der zu erwartenden Verringerung des Schadstoffausstoßes gerechtfertigt<sup>160</sup>. Das Steueraufkommen wurde allerdings nicht umweltpolitisch eingesetzt, sondern zur Finanzierung der Kosten der deutschen Einheit. Die verhaltenslenkende Impulswirkung der Steuererhöhung war im übrigen scheinbar nicht deutlich ge-

nug, da es zu einer Reduktion des Mineralölverbrauchs nicht gekommen ist<sup>161</sup>. Aus ökologischer Sicht war die Mineralölsteuererhöhung durch das Solidaritätsgesetz daher wirkungslos. Im politischen Alltag werden Mineralölsteuererhöhungen ohnehin nicht aus Besorgnis um die Umwelt diskutiert, sondern als probates Mittel gegen leere Kassen.

Auch die Beibehaltung der steuerlichen Differenzierung zwischen Benzin- und Dieselmotoren ist unter ökologischen Gesichtspunkten nicht widerspruchsfrei. Geht man mit *Balmes* (S. 242) von einer rein umweltpolitisch motivierten Steuersatzgestaltung aus, so muß aufgrund der mittlerweile bekannten kanzerogenen Wirkung der durch Dieselmotoren emittierten Rußpartikel<sup>162</sup> die Privilegierung neu überdacht werden. Dabei stellt sich dann aber gleichzeitig die Frage, wie der geringere Kohlendioxidausstoß von Dieselmotoren im Verhältnis zu dem Ausstoß der kanzerogenen Rußpartikel zu gewichten ist. Hier wird deutlich, wie schwierig es ist, aufgrund von gesamtheitlichen Betrachtungen *aller* Umweltauswirkungen zu klaren Aussagen über die Umweltsonderbelastungswürdigkeit einzelner Stoffe oder Techniken zu gelangen. Allerdings ist keineswegs eindeutig, daß die Begünstigung der Dieselmotorentechnik tatsächlich einen umweltpolitischen Zweck verfolgt. Naheliegender ist vielmehr, daß es sich um eine wettbewerbspolitisch motivierte Begünstigung des gewerblichen Verkehrs, insbesondere des Gütertransportverkehrs handelt.

Die Offenheit der Steuernorm ermöglicht eine nahezu beliebige Befrachtung mit Lenkungsmotiven. Nachgeschobene Lenkungsziele sind eine besonders mißbrauchsanfällige Reparaturmaßnahme für gleichheitswidrige Normen. Gerade um solcher Interpretationswillkür Einhalt zu gebieten, wäre es sinnvoll, den jeweiligen Lenkungszweck im Gesetz ausdrücklich zu benennen. Ein ständiger Austausch der Lenkungsziele macht die Lenkungseffizienz hingegen insgesamt fragwürdig. So läßt sich auch die nur lückenhafte Besteuerung der Primärenergieträger durch die Mineralölsteuer, insbesondere die Nichterfassung von Kohle und die Steuerbefreiung für Flugbenzin, nicht umweltpolitisch, sondern nur wettbewerbs- und arbeitsmarktpolitisch begründen. Es fragt sich jedoch, ob diese mit dem umweltpolitischen Lenkungszweck konkurrierenden Sozialzwecke geeignet sind, die Ungleichbehandlung

Bereits seit Mitte der achtziger Jahre ist indessen bekannt, daß Papiertüten keineswegs umweltfreundlicher sind als Plastiktüten, sondern die Umwelt im Gegenteil sogar stärker belasten; vgl. hierzu *H. v. Lersner*, *DStJG* 15 (1993), S. 103 (106).

155 So entgegen Steuerreformkommission 1971, *BMF-Schriftenreihe* Heft 17 (1971), S. 836 f., etwa *K. Tipke*, *StRO* (FN 39), S. 1002.

156 *H. Haller*, *Die Steuern*, 3. Aufl., 1981, S. 363 f.

157 Art. 1 Abs. 1 Straßenbaufinanzierungsgesetz v. 28. 3. 1960, *BGBI. I* 1960, 1273.

158 Das ursprünglich allein für die Straßenbaufinanzierung zweckgebundene Aufkommen wird nach dem Gesetz über die Feststellung des Bundeshaushaltes für das Jahr 1997 (*Haushaltsgesetz 1997*) v. 20. 12. 1996, *BGBI. I* 1996, 2033, nun allgemein für verkehrspolitische Maßnahmen verwendet.

159 Dabei ist die Steuerbefreiung von Biokraftstoffen ökologisch fragwürdig. Der Aufwand zur Herstellung von

Rapsöl wird als ungleich höher erachtet, als die durch die Verwendung dieses Treibstoffes entstehende Umweltentlastung, zumal die Verbrennung von Rapsöl ebenfalls schadstoffträchtig ist. Es drängt sich die Vermutung auf, daß es sich vielmehr um eine verdeckte Agrarsubvention handelt, die im Mantel des Umweltschutzes daherkommt.

160 Begründung zu Art. 3 des Solidaritätsgesetzes v. 24. 6. 1991 (*BGBI. I* 1991, 1318), *BT-Drucks.* 12/220, 6.

161 Auch die weitere Erhöhung der Mineralölsteuer zum 1. 1. 1994 hat keine Verbrauchsreduktion bewirkt. Nach einer Statistik des Umweltbundesamtes ist der auf den Straßenverkehr zurückzuführende CO<sub>2</sub>-Ausstoß (berechnet am Mineralölverbrauch) von 1990 (150 Mio. t) bis 1996 (161 Mio. t) trotz der Steuererhöhung weiter angestiegen.

162 *H. v. Lersner*, *DStJG* 15 (1993), S. 103 (110); o.V., *FAZ* Nr. 275 v. 26. 11. 1997, 275.

zu rechtfertigen. Jedenfalls beeinträchtigen sie die ökologische Lenkungseffizienz<sup>163</sup>. Im Interesse einer konsequenteren ökologischen Umwidmung der Mineralölsteuer ist daher mit *Balmes* (S. 235, 250) eine möglichst umfassende Besteuerung der Primärenergieträger zu fordern<sup>164</sup>.

Angesichts dieses Befundes fällt es schwer, jede Erhöhung der Mineralölsteuer in ihrer derzeitigen Konzeption ökologisch zu rechtfertigen. *Balmes* glaubt dennoch, ein Gleichgewicht ökologischer und fiskalischer Steuerzwecke feststellen zu können (S. 250). Seiner Ansicht nach könne unter dem Gesichtspunkt der Sozialverträglichkeit die Mineralölsteuer für Kraftstoffe noch auf bis zu 2 DM pro Liter erhöht werden. Damit ist jedoch noch nicht beantwortet, ob sich eine Sonderbelastung des Benzinverbrauchs von 2 DM pro Liter auch rechtfertigen läßt. Aus umweltpolitischer Sicht muß nicht nur gefragt werden, wie weit der Gesetzgeber den Gestaltungsspielraum ausreizen kann, ohne das Existenzminimum zu tangieren, sondern ob und in welcher Weise dieser Steuersatz mit dem Umweltzweck korrespondiert. Soll die Mineralölsteuer tatsächlich ökologisch gerechtfertigt werden, so müßte eine derartige Steuersatzerhöhung auch Lenkungswirkung entfalten. Andernfalls wäre es empfehlenswert, zu der rein äquivalenztheoretischen Rechtfertigung zurückzukehren. Dabei geht es nicht um das Problem, daß sich die tatsächlichen volkswirtschaftlichen Umweltverschmutzungskosten nicht genau berechnen lassen, da nach dem Standard-Preis-Ansatz die Kosten für die Umweltnutzung *politisch* festgelegt werden können. Die ökologische Rechtfertigung der Mineralölsteuer steht jedoch auf tönernen Füßen, wenn ein bis zur sozialverträglichen Obergrenze angehobener Steuersatz keine Lenkungseffizienz zeigt und gleichzeitig das Steueraufkommen nicht zur Finanzierung von Umweltschutzmaßnahmen eingesetzt wird.

## 2. Neuartige Öko-Steuern

### a) Emissionsteuern

Die Verringerung des CO<sub>2</sub>-Ausstoßes, der als Hauptverursacher des sog. Ozonlochs gilt, ist nicht erst seit der Klimakonferenz von Kyoto weltweit in den Vorder-

grund des Umweltschutzbemühungen gerückt. So hat sich die Bundesregierung schon vor einigen Jahren verpflichtet, bis zum Jahr 2005 den CO<sub>2</sub>-Ausstoß um 25% zu reduzieren<sup>165</sup>. Das Bundesumweltministerium hat in diesem Zusammenhang einen CO<sub>2</sub>-Abgabentwurf erarbeitet<sup>166</sup>. Daneben engagiert sich in zunehmendem Maße auch die EU-Kommission für eine Emissionsreduktion<sup>167</sup>. Bereits im Jahre 1992 legte die Kommission einen sehr weitreichenden Vorschlag für eine gemeinschaftsweite Energie-CO<sub>2</sub>-Abgabe<sup>168</sup> vor. Der „Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Restrukturierung der gemeinschaftsrechtlichen Rahmenvorschriften für die Besteuerung von Energieerzeugnissen“<sup>169</sup> vom 12.3.1997 ist weniger ambitioniert, dafür aber möglicherweise eher konsensfähig.

Aus ökologischer Sicht hat die Belastung von Emissionen eindeutige Vorteile gegenüber anderen Umweltabgaben, insbesondere Umweltproduktabgaben. Zwar ist auch der Einfluß von CO<sub>2</sub>-Emissionen auf das Weltklima nicht unbestritten, dennoch gehen die meisten Wissenschaftler zumindest von einer anthropogenen Mitverursachung der Klimaveränderungen (Ozonloch, Erderwärmung) aus. Daher scheinen Emissionsabgaben zur Erreichung des Globalzieles Umweltschutz geeignet<sup>170</sup>. Die Wirkungsrisiken von Emissionsabgaben sind wesentlich geringer als die von Umweltproduktabgaben, da die Gefahr einer Substitution durch ein noch umweltschädlicheres Verhalten nicht besteht. Emissionsabgaben erfassen das umweltschädigende Verhalten unmittelbar. Sie befördern die Entwicklung innovativer Produktionstechniken. Ökonomen geben daher Emissionsabgaben gegenüber anderen abgabenrechtlichen Lenkungsmitteln den Vorzug<sup>171</sup>.

Gleichwohl erteilt *Balmes* Emissionsabgaben bereits aus formellen Gründen eine Absage. Den CO<sub>2</sub>-Energiesteuerentwurf der EG-Kommission<sup>172</sup> lehnt er ab mit dem Hinweis auf das Fehlen einer Gemeinschaftskompetenz für die *Belastungswirkung*<sup>173</sup>. Art. 99 EGV begründe kein Steuererfindungsrecht der Gemeinschaft. Schließlich weist er darauf hin, daß der Vorschlag jedenfalls aufgrund des Einstimmigkeitsprinzips in der politischen Realität scheitern werde (S. 259 ff.). Eine nationale Emissionsteuer hält *Balmes* für verfassungswidrig, weil sie sich als Produktmittelsteuer nicht in den Katalog des Art. 106 GG einordnen lasse (S. 265).

163 Dies gilt vor allem im Hinblick auf die Mineralölbesteuerung des im Verhältnis zur Kohle umweltverträglicheren Erdgases, vgl. § 2 Abs. 1 Nr. 5 MinölSt, vgl. hierzu OECD 1997 (FN 11), S. 22.

164 So auch M. Rodi (FN 5), S. 95.

165 Gemessen an den Werten von 1987, vgl. BT-Drucks. 12/2081 v. 12. 2. 1992.

166 Vgl. Umwelt und Energie, Loseblatt, Stand 1991, Gruppe 2, S. 191 ff. Ein weiteres relativ konkretes Konzept enthält das DIW-Gutachten, Ökosteuern – Sackgasse oder Königsweg?, Wirtschaftliche Auswirkungen einer ökologischen Steuerreform, Mai 1994.

167 Anders als in anderen Politikbereichen ergeben sich hierbei angesichts der in der Regel nicht regional begrenzten Umweltproblematik keine Konflikte mit dem Subsidiaritätsprinzip, vgl. hierzu M. Nettlesheim, in E. Grabitz/M. Hilf (FN 116), Art. 130r EGV Rn. 76 ff.

168 Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Einführung einer Steuer auf Kohlendioxidemissionen und Energie, vgl. ABl. Nr. C 196 (1992), 1.

169 KOM (97) 30 endg. v. 12. 3. 1997.

170 Diese müßten aber neben dem CO<sub>2</sub>-Ausstoß auch alle anderen klimawirksamen Emissionen erfassen, vgl. hierzu L. Fischer, ISTR 1993, 201 (205).

171 P. Klemmer, Gesamtwirtschaftliche Effekte ökonomischer Instrumente des Umweltschutzes, in H. Wilkens (Hrsg.), Umweltschutz. Herausforderungen und Chancen für die Wirtschaft, 1990, S. 146; D. Dickertmann, DSTJG 15 (1993), S. 33 (43); K.-H. Hansmeyer/H. K. Schneider (FN 10), S. 69; J. Stenger (FN 5), S. 162 ff.; so im Grundsatz auch M. Rodi (FN 5), S. 136. Zu den zumindest langfristig zu erwartenden positiven Arbeitsmarkteffekten vgl. H. v. Lersner, DSTJG 15 (1993), S. 103 (112); krit. N. Steiner, StVj 1992, 205 (222).

172 Vgl. oben FN 168.

173 Die Kompetenz zur Regelung der *Gestaltungswirkung* aus Art. 130s EGV reicht nach F. Balmes (FN 1), S. 260, nicht aus, um auch die *Belastungswirkung* formell zu legitimieren.

An der politischen Akzeptanz von Umweltsteuern in der Europäischen Union wird sich insbesondere im Hinblick auf den Beitritt von Mitgliedstaaten mit deutlich niedrigeren Umweltstandards auch in den nächsten Jahren vermutlich wenig ändern. Die Frage, ob national ein Handlungsbedarf besteht<sup>174</sup>, läßt sich jedoch mit dem Hinweis auf die Finanzverfassung nicht zufriedenstellend beantworten<sup>175</sup>. Gerade Emissionsteuern haben die Debatte um eine Änderung der Finanzverfassung in Gang gesetzt. Ob eine Änderung der verfassungsrechtlichen Kompetenzordnung aber tatsächlich erforderlich ist, läßt sich erst beantworten, wenn das Konzept der Emissionsteuer auch einer materiellen Überprüfung unterzogen wird.

Bereits die Einordnung der Emissionsteuer in die Kategorien indirekte und direkte Steuern bereitet Schwierigkeiten. Die Zuordnung ist nicht nur für die finanzverfassungsrechtliche Kompetenz von Bedeutung, sondern beeinflusst auch die materielle Rechtfertigung der Steuer<sup>176</sup>. Maßgeblich für die verfassungsrechtliche Bewertung der Belastungs- und Gestaltungswirkung ist nämlich nicht die Frage, wer Steuerschuldner ist, sondern wer die Steuer trägt. So muß zunächst geklärt werden, ob die Emissionsteuer in erster Linie die emittierenden Unternehmen belasten soll oder den Verbraucher, der die emissionsträchtig hergestellten Produkte erwirbt<sup>177</sup>. Emissionsteuern, die entweder an die emittierte Schadstoffmenge direkt oder an den der Emission zugrundeliegenden Energieverbrauch anknüpfen, lassen sich nicht als Verbrauchsteuern im herkömmlichen Sinne definieren. Zwar fehlt es an einer Legaldefinition der Verbrauchsteuer, das Schrifttum hat sich jedoch verschiedentlich um Begriffsbestimmungen bemüht. Gemeinsam ist den Definitionsversuchen, daß die Verbrauchsteuer den *Privatkonsum* belasten und damit die in der Einkommensverwendung zum Ausdruck kommende Konsumleistungsfähigkeit erfassen soll<sup>178</sup>. Verbrauchsteuern seien zudem auf Überwälzung angelegt, da sie in der Regel aus technischen Gründen von den Unternehmen erhoben würden, die die Steuer dann im Wege höherer Preise an den Konsumenten weitergeben. Das Merkmal der Überwälzbarkeit ermöglicht jedoch keine trennscharfen Abgrenzungen, weil letztlich jede Steuer, auch direkte Unternehmensteuern, überwältzt werden können, solange die Nachfrage Preiserhöhungen zuläßt<sup>179</sup>. Auf der anderen Seite können auch Verbrauchsteuern zu Unternehmensteuern werden, wenn die Überwälzung mißlingt. Aussagekräftiger ist die Anknüpfung an den *Privatkonsum*. Danach lassen sich Emissionsteuern auf Unternehmensebene nicht als Verbrauchsteuern einordnen. Auch wenn die Kommission ihren Vorschlag einer Emissionsteuer auf Art. 99 EGV stützte und in An-

lehnung an die herkömmlichen Verbrauchsteuern der Energieendverbrauch besteuert werden sollte, hätte eine derartige Steuer nur im Bereich des privaten Energieverbrauchs den *Privatkonsum* belastet. Einer auf Unternehmensebene erhobenen Emissionsteuer würde hingegen jeder Bezug zu dem Konsum des unter Einsatz des jeweiligen Energieträgers hergestellten Produkts fehlen. Besteuert wird in diesem Fall der Energieeinsatz als Produktionsmittel<sup>180</sup>.

Werden Emissionsteuern nicht als indirekte Verbrauchsteuern klassifiziert, sondern als direkte Steuern des Unternehmensbereiches, so ist auch für die Frage ihrer Rechtfertigung auf das Unternehmen als Steuerschuldner und Steuerträger abzustellen. Etwaige Überwälzungseffekte müssen dabei außer acht gelassen werden, da sie nur schwer quantifizierbar sind. Die Frage nach der Rechtfertigung einer Emissionsteuer ist also auf die Steuerwürdigkeit des emittierenden Unternehmens zu konzentrieren.

Emissionsteuern werden vor allem mit dem Argument abgelehnt, ihnen fehle jeglicher Bezug zur wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit des Emittenten<sup>181</sup>. Das Freisetzen von Emissionen oder der Energieeinsatz seien nicht, auch nicht indirekt, Ausdruck steuerlicher Leistungsfähigkeit<sup>182</sup>. Zwar ist anerkannt daß Lenkungsnormen das Leistungsfähigkeitsprinzip durchbrechen können, Grundlage einer Steuer im herkömmlichen Sinne ist jedoch immer die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit<sup>183</sup>. Lediglich die *Sonderbelastung*, etwa in Form einer *erhöhten* speziellen Verbrauchsteuer auf besonders umweltschädliche Güter, korrespondiert nicht mit einer erhöhten Leistungsfähigkeit, sondern findet ihre Rechtfertigung im Lenkungszweck. Für die Verfechter einer materiellen Schutzfunktion der Finanzverfassung ist die Anknüpfung der Steuer an die Leistungsfähigkeit sogar ein konstituierendes verfassungsrechtliches Gebot<sup>184</sup>. *P. Kirchhof* folgert, daß nichtfiskalische Lenkungszwecke lediglich die Ausgestaltung der Steuer modifizieren könnten, nicht jedoch zur Schaffung neuer Belastungsgründe führen dürften<sup>185</sup>. Die Umweltbelastung sei als Bemessungsgrundlage der Besteuerung ungeeignet. Rein auf dem Verursacherprinzip basierende Steuern ließen sich nicht in das Steuersystem einfügen. Für eine Internalisierung ausschließlich nach Verursachergesichtspunkten biete sich daher nur das Recht der Vorzugslasten an.

Diese strikte Ablehnung von Emissionsteuern mit dem Hinweis auf den fehlenden Bezug zur Leistungsfähigkeit verkennt aber, daß neben dem Leistungsfähigkeitsprinzip andere Steuerrechtfertigungsgründe existieren. Seit jeher spielt neben dem Leistungsfähigkeitsprinzip das Äquivalenzprinzip eine wichtige Rolle zur Rechtfertigung steuerlicher Inanspruchnahme<sup>186</sup>.

174 Zum verbleibenden Spielraum der Mitgliedstaaten vgl. *M. Kloepfer/R. Thull*, DVBl. 1992, 195 (200).

175 So auch die Kritik von *H.-W. Arndt*, ZRP 1996, 176 (177) an der bisherigen Debatte, die Grundrechtsfragen weitgehend außer acht läßt.

176 So für die Umsatzsteuer *K. Tipke*, StRO (FN 39), S. 891.

177 Vgl. OECD 1997 (FN 39), S. 38 f.

178 *K. Tipke/J. Lang* (FN 45), § 8 Rn. 51

179 Vgl. *K. Tipke/J. Lang* (FN 45), § 8 Rn. 20.

180 So auch *F. Balmes* (FN 1), S. 263 ff.

181 *J. Stenger* (FN 5), S. 186.

182 *H.-W. Arndt*, ZRP 1996, 177 (181).

183 *P. Kirchhof*, Besteuerungsgewalt und Grundgesetz, 1973, S. 82.

184 Vgl. oben FN 44.

185 *P. Kirchhof*, DStJG 15 (1993), S. 3 (22 f.).

186 *K. Tipke*, StRO (FN 39), S. 475, der dabei allerdings auf die Unterscheidung zwischen individuellem Äquivalenzprinzip i. S. eines Steuermaßstabes und allgemeinem Äquivalenzprinzip als Steuerrechtfertigungsgrund unterscheidet.

J. Lang führt den Äquivalenzgedanken fort und sieht im Umweltschutzprinzip als „moderner Variante des Äquivalenzprinzips“ einen weiteren eigenständigen Grund der Steuerrechtfertigung<sup>187</sup>.

Am Beispiel der Kraftfahrzeugsteuer läßt sich die äquivalenztheoretische Rechtfertigungspraxis dokumentieren. Bereits in der Vergangenheit wurde die Kraftfahrzeugsteuer vorwiegend mit dem Äquivalenzprinzip gerechtfertigt<sup>188</sup>, das eben gerade *nicht* Ausdruck wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit ist, sondern der Abgeltung der Inanspruchnahme öffentlicher Leistungen dient. Während sich bei der hubraumabhängig bemessenen Kraftfahrzeugsteuer zumindest ein mittelbarer Zusammenhang zwischen Steuerpflicht und Konsumleistungsfähigkeit herstellen ließ, tritt dieser Konnex mit zunehmender Emissionsorientierung in den Hintergrund. Die durch geringes Alter und fortschrittliche Technik eines Pkw indizierte Konsumleistungsfähigkeit und die Höhe der zu entrichtenden Kraftfahrzeugsteuer verhalten sich sogar reziprok. Die Abhängigkeit der Steuerhöhe von der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit einer immer stärker emissionsabhängigen Kraftfahrzeugsteuer ist damit nicht größer als bei einer Emissionsbesteuerung von Unternehmen. Emittieren setzt eine wirtschaftliche Tätigkeit voraus, die *in der Regel* auch Ausdruck wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit ist. In Anlehnung an die Anknüpfung der Kraftfahrzeugsteuer an das *Halten eines Kraftfahrzeuges* könnte daher auf den *Betrieb von Produktionsanlagen* als Indiz für die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit abgestellt werden, denn auch die lediglich vermutete Zahlungsfähigkeit wird gemeinhin als ausreichende Rechtfertigung für den steuerlichen Zugriff angesehen<sup>189</sup>. Eine Emissionsbesteuerung des Unternehmensbereiches scheidet damit nicht an dem verfassungsrechtlichen Steuerbegriff<sup>190</sup>.

Schwerwiegender sind die Vorwürfe, Emissionsteuern verstießen gegen Art. 12 Abs. 1 und Art. 14 Abs. 1 GG, da sie energieintensive und emissionsträchtige wirtschaftliche Tätigkeiten unmöglich machten<sup>191</sup>. Eine hohe zusätzliche Belastung sehr energieintensiver Industriezweige kann durch eine allgemeine Senkung anderer Unternehmensteuern für diese Branchen nicht vollständig kompensiert werden. Diese Mehrbelastung ist grundsätzlich notwendig, damit die Steuer Lenkungsdruck entfalten kann. Andererseits kann nur eine moderate Steuersatzgestaltung – etwa durch Steuererleichterungen für energieintensive Industrien – verhindern, daß die Berufs- und Eigentumsfreiheit tangiert wird. Auch im Hinblick auf die internationale Wettbewerbsfähigkeit kann eine Verschönerung einzelner Industrien geboten sein. Derartige Steuererleichterungen laufen allerdings Gefahr, den Lenkungszweck zu gefährden, wenn sie die eigentlich durch die Einführung von Emissionsteuern ausdrück-

lich beabsichtigten Belastungsunterschiede zwischen unterschiedlich umweltschädlichen Verhaltensweisen vollständig nivellieren. Durch dieses Spannungsfeld von notwendiger Sonderbelastung einerseits und im Hinblick auf die Freiheitsgrundrechte gerade noch zulässiger Sonderbelastung andererseits werden die Einsatzmöglichkeiten von Emissionsteuern stark eingeschränkt.

#### b) Kommunale Verpackungsteuern

Besondere Aufmerksamkeit widmet *Balmes* (S. 266–295) der kommunalen Verpackungsteuer, die Ende der achtziger Jahre als Lenkungsmittel zur Müllvermeidung entdeckt wurde, deren Popularität in kommunalen Gremien aber sicherlich auch auf die erhofften Finanzierungseffekte zurückzuführen ist. Obwohl die kommunale Verpackungsteuer in der wissenschaftlichen Diskussion auf wenig Zustimmung stößt<sup>192</sup>, wird sie die Fachwelt allein angesichts der Zahl der hierzu anhängigen Gerichtsverfahren<sup>193</sup> weiterhin beschäftigen. *Balmes* schließt sich der allgemeinen Kritik nicht an, sondern beurteilt die kommunale Verpackungsteuer sehr positiv: „Eine Verpackungsteuer, die an die entgeltliche Abgabe von Speisen und Getränken im Gemeindegebiet in (jeglichen) nicht wiederverwendbaren Verpackungen anknüpft, ist geeignet, einen Beitrag zur Abfallvermeidung zu leisten. Sie greift daher in verhältnismäßiger und gerechtfertigter Weise in die Grundrechte des Betroffenen ein; sie ist sozialverträglich und entspricht dem Postulat der Umweltsteuergerechtigkeit<sup>194</sup>“. Sowohl in juristischer als auch in ökologischer und ökonomischer Hinsicht drängen sich jedoch erhebliche Zweifel an dieser Einschätzung auf.

Zunächst ist problematisch, ob die Kommunen die für die Einführung von Verpackungsteuern erforderliche Gesetzgebungskompetenz haben und wie weit diese gegebenenfalls reicht. *Balmes* geht – wohl in erster Linie, um dem Vorwurf der Gleichheitswidrigkeit der Auswahl der Belastungsgegenstände entgegenzuwirken – von einer kommunalen Kompetenz zur Besteuerung *aller* im Gemeindegebiet veräußerten Einwegverpackungen für Getränke und Speisen aus, schränkt den Anwendungsbereich also nicht auf den Verzehr an Ort und Stelle ein. Die zur Regelung des abfallrechtlichen Gestaltungszwecks erforderliche Sachkompetenz ergibt sich dabei nach *Balmes* aufgrund der kommunalen Allzuständigkeit. Angesichts der detaillierten Regelungen, die der Bundesgesetzgeber im Rahmen der konkurrierenden Gesetzgebung durch das Abfallgesetz und die Verpackungsverordnung im Interesse einer einheitlichen Abfallkonzeption getroffen hat, erscheint es indessen fraglich, ob daneben Raum für landesrechtliche oder kommunale Regelungen mit dem

187 J. Lang (FN 137), Rn. 749. Auch H.-W. Arndt, ZRP 1996, 181, scheint für neuartige Steuern neben dem Leistungsfähigkeitsprinzip andere Steuerrechtfertigungsmaßstäbe heranziehen zu wollen.

188 K. Tipke/J. Lang (FN 45), § 14 Rn. 29; K. Tipke, StRO (FN 39), S. 477.

189 P. Kirchhof, DStJG 15 (1993), S. 3 (21).

190 Auch J. Lang steht Emissionsteuern grds. aufgeschlos-

sen gegenüber, vgl. (FN 137), Rn. 97 ff., 749 f.

191 H.-W. Arndt, ZRP 1996, 178 ff.; N. Steiner, StVj 1992, 205 (222).

192 Vgl. etwa W. Kluth, DVBl. 1992, 1261 (1272); K. Konrad, BB 1995, 1109 (1119); W. Röck, ZKF 1995, 247 (253).

193 Nach einer Mitteilung in ZKF 1996, 253, sind allein fünf Beschwerdeverfahren beim BVerfG anhängig.

194 Vgl. FN 1, S. 307.

selben Gegenstand bleibt<sup>195</sup>. Weitaus größere Bedenken ergeben sich aber hinsichtlich der Steuererhebungs-kompetenz. Wird die kommunale Verpackungssteuer mit der h. L. als Verbrauchsteuer qualifiziert<sup>196</sup>, so ist Art. 105 Abs. 2a GG heranzuziehen. Danach steht den Ländern bzw. den Kommunen ein Steuererfindungsrecht nur für örtliche Verbrauchsteuern zu, soweit sie bundesgesetzlich geregelten Steuern *nicht gleichartig* sind. Die Tatbestandsmerkmale der Örtlichkeit und Gleichartigkeit sind die Hauptstreitpunkte in der Diskussion um die kommunale Verpackungssteuer. Eine Beschränkung der Steuerwirkungen der Verpackungssteuer auf das jeweilige Gemeindegebiet im Sinne einer örtlichen Radizierung ist nach überwiegender Auffassung nur dann möglich, wenn die Steuer nur auf für den Verzehr an Ort und Stelle verwendete Verpackungen erhoben wird<sup>197</sup>. Balmes zufolge ist eine derartige Beschränkung verfassungsrechtlich hingegen nicht geboten, da der Örtlichkeitsbegriff extensiv ausgelegt werden könne<sup>198</sup>. Neben dem Gleichartigkeitsverbot komme dem Gebot der örtlichen Radizierung keine entscheidende Bedeutung mehr zu (S. 282 f.). Ein hinreichender örtlicher Bezug lasse sich daher schon durch die Anknüpfung an den Verkauf der verpackten Sache in dem Gemeindegebiet herstellen.

Auch nach der Einführung des Gleichartigkeitsverbotes<sup>199</sup> behält das Tatbestandsmerkmal der Örtlichkeit jedoch eine eigenständige Bedeutung<sup>200</sup>. Während das Gleichartigkeitsverbot die Kompetenzabgrenzung und Verhinderung von Doppelbelastungen zwischen Bundes- und Landes bzw. Kommunalsteuern sicherstellt, dient das Örtlichkeitskriterium der interkommunalen Funktionsabgrenzung. Die Begrenzung des kommunalen Gestaltungsspielraums auf Regelungen mit örtlich begrenzter Wirkung spiegelt sich schließlich auch in der verfassungsrechtlichen Grundnorm des Art. 28 Abs. 2 GG wider, dessen Regelungsaussage bei der Auslegung der spezielleren Kompetenznorm des Art. 105 Abs. 2a GG herangezogen werden muß. Wird das Merkmal der Örtlichkeit im Sinne von Balmes auf

einen rein technischen Anknüpfungspunkt reduziert, so verkommt es zur Bedeutungslosigkeit<sup>201</sup>. Nahezu jede Steuer kann technisch so ausgestaltet werden, daß sie an ein Ereignis im Gemeindegebiet anknüpft. Balmes selbst stellt fest, daß die Anknüpfung der kommunalen Verpackungssteuern an den Vorgang des Verkaufs an den Endverbraucher rein technischer Natur ist, dennoch will er diesen Vorgang im Rahmen der Örtlichkeit ausreichen lassen. Örtlich im Sinne von Art. 105 Abs. 2a GG ist die Steuer nur, wenn sowohl der Belastungsgrund als auch die Belastungswirkung<sup>202</sup> einen besonderen Bezug zum Gebiet der besteuerten Kommune aufweist. Belastungsgrund der als Verbrauchsteuer eingestuftes Verpackungssteuer ist jedoch der Verbrauch und nicht der diesem Verbrauch vorausgehende Erwerb einer nicht wiederverwendbaren Verpackung.

Nicht nur das Tatbestandsmerkmal der Örtlichkeit läßt Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit der kommunalen Verpackungssteuer aufkommen, sondern im Hinblick auf die Umsatzsteuer auch das Gleichartigkeitsverbot. Die Frage der Gleichartigkeit ist materiell im Wege eines Gesamttypusvergleiches anhand der steuerbegründenden Tatbestandsmerkmale, Steuerobjekt, Steuersubjekt und Bemessungsgrundlage sowie hinsichtlich der Belastungswirkungen der zu vergleichenden Steuern zu ermitteln<sup>203</sup>. Balmes erweitert den Belastungsvergleich in konsequenter Fortführung seines zweigleisigen Prüfungsschemas zusätzlich um die Gleichartigkeit der Gestaltungswirkung<sup>204</sup>. Er erkennt zwar, daß die kommunale Verpackungssteuer als spezielle Verbrauchsteuer der Umsatzsteuer in ihrer Belastungswirkung gleichartig ist, da beide Steuern den Verbraucher als Steuerträger in der Einkommensverwendungsphase treffen und der Erwerb einwegverpackter Waren nicht Ausdruck einer gesteigerten Konsumleistungsfähigkeit ist<sup>205</sup>. Im Ergebnis verneint er die Gleichartigkeit dennoch aufgrund der von der allgemeinen Umsatzsteuer verschiedenen Lenkungswirkung. Auch nach K. Tipke soll die Gestaltungswirkung den Ausschlag geben. Lenkungssteuern und auf dem

195 F. Balmes indes sieht in § 14 AbfG a.F. nur eine Teilregelung (FN 1, S. 274). Dagegen H. Sendler, UPR 1997, 354 (356), mit Hinweis auf das UrT. des 11. Senats des BVerwG v. 23. 4. 1997 – 11 C 4.96, DÖV 1997, 915 f.

196 BVerwG v. 19. 8. 1994 – 8 N 1/93, DÖV 1995, 151 (153); weitere Literaturnachw. bei F. Balmes (FN 1), S. 277, dort FN 98; a. A. K. Konrad, BB 1995, 1109 (1112), der in der Verpackungssteuer eine Verkehrsteuer sieht und den Gemeinden schon deshalb die Kompetenz absprechen will.

197 Vgl. z. B. K. Tipke/J. Lang (FN 45), § 3 Rn. 34; J. Lang, UTR 16 (1992), S. 72.

198 Dabei stützt er sich in erster Linie auf die Neufassung von Art. 105 Abs. 2a GG, in der die Formulierung „Steuern mit örtlich begrenztem Wirkungskreis“ (Art. 105 Abs. 2 Nr. 1 GG a.F.) durch den Begriff der „örtlichen“ Steuer ersetzt und das Gleichartigkeitskriterium eingefügt wurde.

199 Durch FinanzreformG v. 12. 5. 1969, BGBl. I 1969, 359.

200 Ganz neue Bedeutung erlangt das Merkmal der Örtlichkeit zudem im Hinblick auf die Verbrauchsteuerharmomisierung innerhalb der Europäischen Union. Der Spielraum für die Erhebung von neuartigen Verbrauchsteuern ist durch die Systemrichtlinie erheblich eingeschränkt worden, vgl. M. Sievert, ZfZ 1991, 162 (164). Örtliche Verbrauchsteuern unter dem Regime von Art.

105 Abs. 2a GG sind von diesen Restriktionen zwar grds. nicht betroffen (vgl. Beschl. des Bundesrates v. 7. 6. 1991, BR-Drucks. 279/91; ferner M. Rodi [FN 6], S. 117). Dies setzt aber gerade voraus, daß sie in ihrem Wirkungsbereich auf das jeweilige Gemeindegebiet begrenzt bleiben, vgl. H. Jatzke, Das System des deutschen Verbrauchsteuerrechts unter Berücksichtigung der Ergebnisse der Verbrauchsteuerharmonisierung in der Europäischen Union, 1997, S. 287.

201 J. Förster, Die Verbrauchsteuern, Diss. Heidelberg, 1989, S. 115. Insgesamt krit. zum Rechtfertigungsgehalt des Merkmals der „Örtlichkeit“ K. Tipke, StRO (FN 39), S. 1104 ff.

202 BVerfG v. 4. 2. 1958 – 1 BvL 31, 33/56, BVerfGE 7, 244 (258); v. 23. 7. 1963 – 2 BvL 11/61, BVerfGE 16, 306 (327 f.) und v. 4. 6. 1975 – 2 BvR 824/74, BVerfGE 40, 56 (61 ff.).

203 K. Vogel/H. Walter (FN 73), Art. 105 Rn. 98, 102; K. Tipke, StRO (FN 39), S. 1106 und in jüngerer Zeit auch BVerfG v. 6. 12. 1983 – 2 BvR 1275/79, BVerfGE 65, 325 (352 ff.); v. 26. 3. 1985 – 2 BvL 14/84, BVerfGE 69, 174 (183 f.).

204 In Anlehnung an D. Birk, Steuerrecht I, 2. Aufl., 1994, § 7 Rz. 11 f., 14.

205 J. Förster (FN 201), S. 116.

Leistungsfähigkeitsprinzip basierende Fiskalzwecksteuern seien niemals gleichartig<sup>206</sup>. Richtig ist, daß Gestaltungs- und Finanzierungswirkung wesensverschieden sind. Jede Lenkungssteuer hat aber begriffsnotwendig auch einen Finanzierungs(neben)zweck. Das Verhältnis von Finanzierungs- und Lenkungswirkung zueinander, hängt dabei nicht von dem Willen des jeweiligen Normgebers ab, sondern von den Substitutionsmöglichkeiten des Marktes, so daß auch bei einer hauptzwecklich als Lenkungsmaßnahme gewollten Steuer aus der Sicht des Steuerpflichtigen die Belastungswirkung auf lange Zeit überwiegen kann<sup>207</sup>. Angesichts der Feststellung, daß sich Fiskal- und Lenkungszweck im Einzelfall nicht exakt gewichten lassen, kann nicht davon ausgegangen werden, die durch den Lenkungszweck vermittelte Ungleichartigkeit sei geeignet, die Gleichartigkeit der Belastungswirkung zu überspielen<sup>208</sup>. Gerade aufgrund der Ambiguität der Lenkungssteuer hat *Balmes* ja zutreffend das Postulat aufgestellt, Öko-Steuern müßten immer *sowohl* hinsichtlich ihrer Belastungswirkung *als auch* hinsichtlich der Gestaltungswirkung gerechtfertigt sein. Diese Forderung gilt es dann konsequent durchzuhalten. Andernfalls würde die kommunale Verpackungsteuer – je nachdem, wie erfolgreich der Lenkungsappell umgesetzt wurde – von der Gleichartigkeit in die Ungleichartigkeit umschlagen.

Ist bereits die Kompetenz der Kommunen zum Erlaß von Verpackungsteuersatzungen in höchstem Maße angreifbar, so verwundert es angesichts der inhaltlichen Unzulänglichkeiten noch mehr, mit welcher Vehemenz diese Steuer verteidigt wird. Als Ergebnis einer umfassenden Untersuchung meldet *W. Röck* aus ökonomischer Sicht erhebliche Zweifel an der Lenkungseffizienz der bisher existierenden kommunalen Verpackungsteuern an<sup>209</sup>. Diese bestätigen sich etwa anhand des nur geringfügig zurückgehenden Steueraufkommens der Frankfurter Verpackungsteuer<sup>210</sup>. Aufgrund der komplexen Überwälzungsvorgänge (inklusive Quer- und Rücküberwälzungen), die gerade durch den schmalen Anwendungsbereich der Steuer auf einzelne ausgewählte Verpackungen begünstigt werden, kommt es zu einer starken Verwässerung des Lenkungsimpulses. Zudem korrespondiert der geringe räumliche Wirkungsbereich dieser Steuer mit einem geringen ökologischen Nutzen. Die Verhältnismäßig-

keit kommunaler Verpackungssteuern, insbesondere ihre Geeignetheit zur Verfolgung des umweltpolitischen Zwecks, ist daher bei einer realitätsgerechten, an Fakten orientierten Betrachtung in Abrede zu stellen.

Eine *kommunale* Verpackungssteuer muß ferner zwangsläufig gegen den Gleichheitssatz verstoßen, wenn sie sich unter Berücksichtigung der verfassungsrechtlichen Vorgaben des Art. 105 Abs. 2a GG auf für den Verzehr an Ort und Stelle verwendete Einwegverpackungen beschränkt und andere Verpackungen verschont. Zwar läßt das BVerfG dem Gesetzgeber bei der Erschließung neuer Steuerquellen weitgehend freie Hand<sup>211</sup>. Eine unterschiedliche Bewirtschaftung von Steuerquellen genügt demnach den Anforderungen des Gleichheitssatzes schon dann, wenn sie überhaupt auf finanzpolitischen, volkswirtschaftlichen, sozialpolitischen oder steuertechnischen Erwägungen beruht. Derartige *sachliche* Differenzierungsgründe, die den kommunalen Satzungsgeber von dem Verdikt der willkürlichen Auswahl des Steuergegenstandes freisprechen würden, lassen sich aber nicht finden. Der maßgebliche Referenzpunkt muß dem legislatorischen Zweck der kommunalen Verpackungssteuer entnommen werden. Ausgehend von der Grundidee der Umweltabgabe ist zunächst die Internalisierung der durch die Benutzung von Einwegverpackungen entstehenden externen Kosten zu nennen. Weiteres Ziel der steuerlichen Allokationskorrektur ist die Verringerung des Müllaufkommens, entweder durch den Wechsel von Einweg- zu Mehrwegverpackungen oder durch den Verzicht auf jegliche Verpackung. Diese Zielsetzung erfordert eine möglichst breite steuerliche Erfassung *aller* nicht wiederverwendbaren Verpackungen, der selbst die von *Balmes* unter Aufgabe des Örtlichkeitsmerkmals vorgeschlagene Besteuerung aller Einwegverpackungen für Speisen und Getränke nicht gerecht wird, da auch die Verpackung anderer Konsumgüter externe Kosten verursacht. *Balmes* erkennt dieses Dilemma zwar, rechtfertigt die Ungleichbehandlung aber – mit der statistisch nicht zu belegenden – Behauptung, Einwegverpackungen von Speisen und Getränken machten den größten Anteil am gesamten Verpackungsabfall aus<sup>212</sup>. Selbst wenn man die von *Balmes* unterstellte Zusammensetzung des Hausmülls zugrunde legen wollte, läßt sich die Beschränkung auf Lebensmittelverpackungen indessen nicht rechtferti-

206 *K. Tipke*, DÖV 1995, 1027 (1034). In diese Richtung ebenfalls *W. Kluth*, DVBl. 1992, 1261 (1265), der die Frage aber als „noch völlig ungeklärt“ letztlich offen läßt und die Gleichartigkeit wenig überzeugend mit formalen Argumenten ablehnt.

207 Für die Verpackungssteuer der Stadt Kassel hat dies *W. Röck*, ZKF 1995, 247 (251 f.) zahlenmäßig belegt.

208 Ähnlich *K. Konrad*, BB 1995, 1114.

209 *W. Röck*, ZKF 1995, 146 ff. u. 247 ff.

210 Nach Auskunft der Frankfurter Stadtkämmerei betrug das Aufkommen in 1995 (erste Erfassung) 0,7 Mio. DM, in 1996 0,97 Mio. DM und bis November 1997 bereits 0,6 Mio. DM. Ein signifikanter Einspareffekt läßt sich also auch im fünften Jahr nach der Einführung der Steuer nicht verzeichnen. Rückläufige Angaben anderer Kommunen beruhen wohl häufig allein auf Schwierigkeiten der Durchsetzung des Steueranspruchs. Interessanterweise hat bisher keine Kommune die Gegenprobe angetreten, ob es durch die Einführung der Steuer tatsächlich

zu einer Müllreduzierung gekommen ist.

211 Etwa BVerfG v. 9. 7. 1969 – 2 BvL 20/65, BVerfGE 26, 302 (310).

212 Der amtlichen Abfallstatistik lassen sich keine Anhaltspunkte für diese Behauptung entnehmen, vgl. Umweltbundesamt (Hrsg.), Was Sie schon immer über Abfall und Umwelt wissen wollten, 3. Aufl., 1993, S. 132 ff., 229 ff. Daten über den Anteil von nicht wiederverwertbaren Lebensmittelverpackungen am Hausmüll existieren nicht. Lediglich für Einweggeschirr nennt der Fachverband Verpackung im GKV eine anhand der produzierten Mengen ermittelte Zahl (Anteil am Hausmüll von 0,15–0,18 %). Daher ist der Hinweis von *Balmes* (FN 1), S. 292, auf *W. Kluth*, DVBl. 1992, 1261 (1268), wenig hilfreich, zumal sich *Kluth* zum einen auf das Verhältnis Fast-food-Verpackungen zu sonstigen Speiseverpackungen bezieht, zum anderen ausdrücklich hervorhebt, daß diese Annahme nicht auf gesichertem Zahlenmaterial beruhe und anzuzweifeln sei.

gen. Aus hygienischen Gründen besteht gerade im Lebensmittelbereich ein Bedürfnis nach Verpackungen, die sich in vielen Fällen weder ökonomisch noch ökologisch sinnvoll<sup>213</sup> durch Mehrwegverpackungen ersetzen lassen und damit weder verzichtbar noch substituitionsfähig sind, während in anderen Bereichen die Verpackung häufig alleine dem besseren Marketing dient. Eine Verpackungsteuer, die diese Realitäten ignoriert und einseitig gerade Verpackungen im Lebensmittelbereich belastet, ist daher weder geeignet, den Lenkungszweck der Müllvermeidung grundlegend zu verwirklichen, noch läßt sich vor diesem Hintergrund die Verschonung anderer Verpackungen im Hinblick auf Art. 3 Abs. 1 GG rechtfertigen.

Die Beschränkung der Steuer auf Einwegverpackungen von Speisen und Getränken bzw. richtigerweise noch enger auf den Verzehr an Ort und Stelle kann auch nicht mit der eingeschränkten Regelungskompetenz der Kommunen gerechtfertigt werden. Zwar ermöglicht die föderale Ordnung der Bundesrepublik regional unterschiedliche Regelungen, bei der Beschränkung auf bestimmte Verpackungen handelt es sich jedoch nicht um eine *räumliche*, sondern um eine *sachliche* Differenzierung<sup>214</sup>. Das Bedürfnis nach Einführung einer Verpackungsteuer ist daher auf Bundesebene anzusiedeln, da nur der Bundesgesetzgeber über die Kompetenz zu einer möglichst breiten und erst dadurch ökologisch sinnvollen und gleichheitskonformen Verpackungsteuer verfügt<sup>215</sup>.

## VII. Resümee

Die Arbeit von *Frank Balmes* zeigt, wie schwierig die Versachlichung der Umweltsteuerdebatte ist. Der Umweltsteuerdebatte vorgelagert ist die Ökologie und häufig leider auch die Ideologie. Die Befrachtung des Steuerrechts mit Lenkungszwecken konkurriert mit der Steuergerechtigkeit, wenn nicht die Lenkungsnorm ihrerseits verfassungsrechtlich integer ist. Diese

Gefahr erkennt *Balmes* und entwirft einen gut durchdachten Prüfungskatalog, an dem sich jede Öko-Steuer norm messen lassen muß. Zwar mag man im Interesse größtmöglicher ökologischer Wirksamkeit fragen, ob die starke Betonung der kompetenzrechtlichen Grenzen der Finanzverfassung geeignet ist, der Umweltproblematik auf lange Sicht gerecht zu werden, zumindest verdeutlicht *Balmes* aber die verfassungsrechtlichen Realitäten. Lobenswert ist auch die Akzentuierung einer doppelten Rechtfertigung sowohl der Belastungs- als auch der Gestaltungswirkung. In der konkreten Überprüfung einzelner Umweltsteuern läßt sich *Balmes* dann jedoch von dem verständlichen Wunsch, das Steuerrecht in den Dienst des Umweltschutzes zu stellen, dazu hinreißen, den von ihm erarbeiteten Maßstab weitaus großzügiger anzuwenden, als dies zunächst zu erwarten war.

Die Steuerrechtswissenschaft kann die *rechtlichen* Grenzen und Möglichkeiten einer Ökologisierung des Steuerrechts definieren. Die konkrete Ausgestaltung ökologisch sinnvoller steuerlicher Lenkung läßt sich hingegen nur interdisziplinär ermitteln. Die juristische Arbeit darf die Interdependenzen zwischen ökologischen Fakten und juristischer Rechtfertigung nicht negieren. Sonderbelastungen oder -vergünstigungen können nur dann im Hinblick auf Art. 3 Abs. 1 GG gerechtfertigt werden, wenn ihnen positive Umwelteffekte zuzuordnen sind. Anders als sozialpolitische Ziele können und müssen umweltpolitische Zielvorgaben ökologisch und ökonomisch verifiziert werden. Auch wenn Umweltpolitik und damit auch Umweltsteuerpolitik gezwungen ist, mit Prognosen zu arbeiten, denen die Gefahr des Irrtums immanent ist, so ziehen der Gleichheitsgrundsatz und die Freiheitsrechte Grenzen für den politischen Prognose- und Gestaltungsspielraum. Art. 3 Abs. 1 GG ermöglicht Differenzierungen nur zur Verfolgung eines legitimen Zieles. Dieses Ziel darf nicht bereits der Umweltschutz als solcher sein, sondern nur der *effektive Umweltschutz*.

213 Studien der TAUW infra Consults im Auftrag des holländischen Umweltministeriums und von INFRAS für das schweizerische BUWAL haben Einweggeschirr und Mehrweggeschirr gegenübergestellt und sind zu dem Ergebnis gekommen, daß Mehrweggeschirr nur bei ho-

hen Umlaufzahlen (über 300), die sich im Gastgewerbe nur selten erreichen lassen, ökologisch vorteilhafter ist.

214 Ebenso *K. Konrad*, BB 1995, 1109 (1119); *W. Kluth*, DVBl. 1992, 1261 (1268).

215 So eindringlich *W. Röck*, ZKF 1995, 247 (253).

Sonderdruck aus Nr. 1 · Februar 1998

# STEUER UND WIRTSCHAFT

Zeitschrift für die gesamten  
Steuerwissenschaften

Herausgegeben von  
Prof. Dr. Joachim Lang, Köln

in Verbindung mit

Prof. Dr. Dieter Birk, Münster · Prof. Dr. Karl Heinrich Friauf, LL. M., Köln · Prof. Dr. Norbert Herzig, Köln · Richter des BVerfG Prof. Dr. Paul Kirchhof, Heidelberg · Prof. Dr. Brigitte Knobbe-Keuk †, Bonn · Prof. Dr. Heinrich Wilhelm Kruse, Bochum Richter am BFH Dr. Heinz-Jürgen Pezzer, München Rechtsanwalt Prof. Dr. Arndt Raupach, München Prof. Dr. Wolfram Reiß, Darmstadt · Prof. Dr. Dr. h.c. mult. Dieter Schneider, Bochum · Prof. Dr. Joachim Schulze-Osterloh, Berlin · Prof. Dr. Hartmut Söhn, Passau · Prof. Dr. Klaus Tipke, Köln · Prof. Dr. Christoph Trzaskalik, Mainz · Prof. Dr. Klaus Vogel, München · Prof. Dr. Franz W. Wagner, Tübingen · Richter am BFH Prof. Dr. Franz Wassermeyer, München

**ojs**  
Verlag  
Dr. Otto Schmidt  
Köln