



Herausgegeben von Udo Di Fabio,
Peter Marburger und Meinhard Schröder

Sonderdruck aus:

Jahrbuch des
Umwelt- und
Technikrechts 1996

R. v. Decker

Umwelt- und Technikrecht

1996

Umwelt- und

Technikrecht

1996

Umwelt- und

Verfassungsrechtliche Rahmenbedingungen einer ökologischen Steuerreform

Gerrit Manssen

Übersicht

- I. Einführung
- II. Mögliche Alternativen zur Reform des Steuersystems
 1. Ökologische Vorzugslasten
 2. Die Einführung von Sonderabgaben
 3. Die Ausgabe von Emissionszertifikaten
 - a) Die Grundidee von Emissionszertifikaten — b) Die finanzverfassungsrechtliche Einordnung von Zertifikatsmodellen — c) Grundrechtliche Einwände gegen die Einführung von Zertifikatsmodellen
- III. Die Vorschläge zu einer ökologischen Steuerreform im eigentlichen Sinne
 1. Versuch einer Systematisierung
 2. Allgemeine Verfassungsprobleme von Ökosteuerkonzepten
 - a) Kompetenzrechtliche Fragen — b) Vertrauensschutz und Normbestandschutz — c) Steuerbereinigung und Sozialstaatsprinzip
 3. Besondere Verfassungsfragen systemergänzender und systemändernder Reformvorschläge
 - a) Kompetenzrechtliche Probleme — aa) Bundeskompetenzen für Ökosteuern — bb) Länderkompetenzen für Ökosteuern — b) Haushaltsrechtliche Fragen — aa) Fiskalziel und Lenkungsziel — bb) Die Verwendung des Ökosteueraufkommens — c) Ökosteuern und Sozialstaatsprinzip — d) Ökosteuern und Finanzausgleich — e) Grundrechtliche Fragen — aa) Ökosteuern und private Haushalte — bb) Ökosteuern und wirtschaftliche Unternehmen
- IV. Fazit

I. Einführung

„Ökologische Steuerreform“ ist eines der beherrschenden Schlagworte in der umweltpolitischen und umweltrechtlichen Diskussion der letzten Zeit.¹

¹ Vgl. nur die Beiträge in: Greenpeace e. V. (Hrsg.), *Der Preis der Energie, Plädoyer für eine ökologische Steuerreform* (1995). Weiterhin *Mauch/Iten/von Weizsäcker/Jesinghaus, Ökolo-*

Ob das stark in polizeistaatlicher Tradition stehende deutsche Umweltverwaltungsrecht noch in der Lage ist, den ökologischen Herausforderungen einer modernen Industrie- und Dienstleistungsgesellschaft gerecht zu werden, wird bezweifelt.² In der Diskussion unter Ökonomen besteht sogar weitgehend Einigkeit dahingehend, daß Abgaben- oder Zertifikatslösungen im Vergleich zum Ordnungsrecht für viele Umweltprobleme eine überlegene Lösung darstellen.³ Hieraus resultiert die Forderung, neue Lösungen mit marktorientierten Konzepten zu suchen,⁴ und zwar vor allem dort, wo es um längerfristige „Umbaumaßnahmen“ und eine „grundlegende Trendumkehr“ in der Umweltpolitik gehen soll.⁵ Umweltprobleme werden auf fehlende Preise für Umweltinanspruchnahme und damit auf ein Marktversagen zurückgeführt.⁶ Im Vergleich zu den kostenintensiven Faktoren Arbeit und Kapital sei deshalb der Verbrauch von Umweltgütern zu hoch.⁷ Die Kosten von Umweltbelastungen sollen sich nicht mehr nur bei der Allgemeinheit oder betroffenen Dritten niederschlagen, sondern jedenfalls partiell auch beim Verursacher.⁸ Auszugleichen sei die Differenz zwischen den privaten und den sozialen (Grenz-)Kosten umweltbelastender Tätigkeiten.⁹ Zur Behebung dieses Marktversagens durch Internalisierung der externen Effekte diskutiert die ökonomische Theorie im wesentlichen zwei Lösungsansätze, die sog. Pigou-Steuer und der Standard-Preis-Ansatz von Baumol/Oates.¹⁰

gische Steuerreform (1992); Franke, ZRP 1991, 24 ff.; Görres/Ehringhaus/von Weizsäcker, Der Weg zur ökologischen Steuerreform (1994); Gosch, StuW 1990, 201 ff.; von Weizsäcker, ZAU 1995, 305 ff.

2 Siehe etwa Blankenagel, in: Wenz/Issing/Hofmann (Hrsg.), Ökonomie, Ökologie und Jurisprudenz (1987), S. 71 (71 f.); Gosch, StuW 1990, 201 (202).

3 Vgl. Hansjürgens, Umweltabgaben im Steuersystem (1992), S. 15. Kritisch gegenüber der Idee einer „ökologischen Marktwirtschaft“ jedoch Malunat, NuR 1984, 1 ff.

4 Vgl. Hansjürgens (o. Fußn. 3), S. 15; E. U. v. Weizsäcker, ZAU 1995, 305 (305); Höfling, StuW 1992, 242 (242); Töpfer, in: Ellwein/Hesse/Mayntz/Schrapf (Hrsg.), Jahrbuch zur Staats- und Verwaltungswissenschaft, Band 2 (1988), S. 239 (267, 270). Allgemein auch Messerschmidt, UTR 3 (1987), S. 83 ff.

5 Siehe Müller-Witt, in: Nutzinger/Zahrnt (Hrsg.), Öko-Steuern, Umweltsteuern und -abgaben in der Diskussion (1989), S. 261 (261).

6 Franke, StuW 1990, 217 (218); Linscheid/Truger, Beurteilung ökologischer Steuerreformvorschläge vor dem Hintergrund des bestehenden Steuersystems (1995), S. 55; Sprengel/Wünsche, in: Hohmeyer (Hrsg.), Ökologische Steuerreform (1995), S. 71 (73 ff.).

7 Linscheid/Truger, Steuerreformvorschläge (o. Fußn. 6), S. 55.

8 Breuer, DVBl. 1992, 485 (485); Franke, StuW 1990, 217 (220, 223 f.); Voss, in: Hohmeyer (o. Fußn. 6), S. 53 (54).

9 Linscheid/Truger, in: Ewringmann (Hrsg.), Ökologische Steuerreform: Steuern in der Flächenanierung (1995), S. 24.

10 Vgl. Hansjürgens (o. Fußn. 3), S. 137; Huckestein, in: Nutzinger/Zahrnt (o. Fußn. 5), S. 75 (76); Linscheid/Truger, Steuerreformvorschläge (o. Fußn. 6), S. 25 ff.

Vorgelegt worden ist deshalb mittlerweile eine Reihe von Vorschlägen für die Einführung von „Umweltsteuern“ im speziellen oder „Umweltabgaben“ im allgemeinen,¹¹ etwa von Müller-Witt,¹² dem BUND, der SPD,¹³ Springmann, dem Institut für ökologische Wirtschaftsförderung, dem Umwelt- und Prognoseinstitut Heidelberg,¹⁴ dem Förderverein ökologische Steuerreform,¹⁵ dem DIW¹⁶ und dem Bündnis 90/Die Grünen.¹⁷ Sie sind teilweise eindimensional, indem sie sich auf den besonders wichtigen Aspekt der Energiebesteuerung in Form einer End- oder Primärenergieabgabe beschränken,¹⁸ oder sie sind mehrdimensional, fordern also einen vermehrten Einsatz unterschiedlicher Arten von Steuern und Abgaben.¹⁹ Widerstände, die noch vor einigen Jahren in wichtigen Teilen von Politik, Administration und Wissenschaft gegen die Verwendung ökonomischer Anreizfunktionen zu finden waren,²⁰ scheinen mittlerweile weitgehend überwunden zu sein,²¹ die Vorschläge für eine ökologische Steuerreform in letzter Zeit dadurch sogar eine besondere Popularität zu gewinnen, daß mit ihnen eine gleichzeitige Lösung von Umwelt- und Beschäftigungsproblemen erreicht werden soll.²² Die Erlöse aus Umweltabgaben – so die Befürworter – könnten für eine Senkung der Lohnnebenkosten verwendet wer-

11 Eine instruktiven Überblick über die verschiedenen Vorschläge geben *Linscheid/Truger*, Steuerreformvorschläge (o. Fußn. 6), S. 70 ff. Vgl. weiterhin *Koschel/Weinreich*, in: Hohmeyer (o. Fußn. 6), S. 9 (10 f.). Speziell zur Frage der Flächenbesteuerung siehe *Bizer*, NuR 1995, 385 ff.

12 Siehe dazu *Müller-Witt*, in: Nutzinger/Zahrnt (o. Fußn. 5), S. 261 ff.

13 Zum Entwurf der Programmkommission „Fortschritt 90“ siehe etwa *Breuer*, DVBl. 1992, 485 (485). Vgl. weiterhin BT-Drs. 13/3230.

14 Vgl. dazu etwa *Breuer*, DVBl. 1992, 485 (485); *Teufel*, in: Nutzinger/Zahrnt (o. Fußn. 5), S. 205 ff.

15 Siehe *Koschel/Weinreich*, in: Hohmeyer (o. Fußn. 6), S. 9 (29).

16 Siehe dazu *Arndt*, Rechtsfragen einer deutschen CO₂-/Energiesteuer entwickelt am Beispiel des DIW-Vorschlages (1995); *Koschel/Weinreich*, in: Hohmeyer (o. Fußn. 6), S. 9 (29); *Worm*, in: Greenpeace e. V. (o. Fußn. 1), S. 97 ff.; *H. Becker*, Fiskalstaat Deutschland (1995), S. 208 ff.

17 Siehe BT-Drs. 13/3067. Auch ein Gutachten des Finanzwissenschaftlichen Forschungszentrums an der Universität Köln befaßt sich im Auftrag des Bundesministeriums für Umwelt, Naturschutz und Reaktorsicherheit (BMU) mit einer umweltorientierten Reform des Steuersystems (1994, bearbeitet von *Linscheid/Truger*).

18 Siehe *Bach*, in: Hohmeyer (o. Fußn. 6), S. 97 (98).

19 Vgl. *Voss*, in: Hohmeyer (o. Fußn. 6), S. 53 (58); *Bach*, in: Hohmeyer, aaO, S. 97 (99).

20 Siehe exemplarisch *P. Kirchhof*, NVwZ 1988, 97 (102); *Ratmann*, in: Nutzinger/Zahrnt (o. Fußn. 5), S. 299 ff.

21 Vgl. *Breuer*, DVBl. 1992, 485 (485).

22 *Hansjürgens* (o. Fußn. 3), S. 83 ff.; *Koschel/Weinreich*, in: Hohmeyer (o. Fußn. 6), S. 9 (11); *Voss*, in: Hohmeyer (o. Fußn. 6), S. 53 (58), *von Weizsäcker*, ZAU 1995, 305 (306); *Görres/Ehringhaus/von Weizsäcker* (o. Fußn. 1), S. 19 ff.

den und dadurch eine Verbilligung des Faktors Arbeit und die Schaffung neuer Arbeitsplätze erreichen.

II. Mögliche Alternativen zur Reform des Steuersystems

1. Ökologische Vorzugslasten

Der Begriff „ökologische Steuerreform“ dient teilweise als schlagwortartige Umschreibung für die Einführung von ökonomischen Anreizinstrumenten in die deutsche Rechtsordnung.²³ In den bereits angesprochenen Konzepten finden sich Vorschläge für die Reform des eigentlichen Steuersystems, aber auch solche zur Einführung von Sonderabgaben oder zum Einsatz der Vorzugslasten als Instrument des Umweltschutzes. Gleichwohl konzentriert sich die Diskussion zunehmend auf die Reform des eigentlichen Steuerrechts. Andere Abgabenformen erweisen sich mehr und mehr als vor allem verfassungsrechtlich problematisch, wenn sie für einen ökologischen Umbau des Steuersystems eingesetzt werden sollen.

Dies beginnt bei den sog. Sonderlasten.²⁴ Hierzu zählen Gebühren und Beiträge. Sie finden ihre verfassungsrechtliche Rechtfertigung darin, daß der Staat bestimmten Bürgern Leistungen zur Verfügung stellt.²⁵ Beitrag oder Gebühr gleichen den finanziellen Vorteil aus, den ein Bürger durch die Zuwendung eines geldwerten Vorteils erhält. Zugrunde liegt die vom Gesetz zu treffende Entscheidung, die Leistung nicht aus allgemeinen Steuermitteln zu bestreiten. Die Üblichkeit scheint weitgehend als gleichberechtigter Parameter neben die verfassungsrechtliche Normativität zu treten. Gewisse Leistungen des Staates sind traditionell gebühren- oder beitragspflichtig (etwa die Abwasser- und Abfallentsorgung), andere (etwa der Schulbesuch von staatlichen Schulen) beitrags- und gebührenfrei.²⁶

Ob für die Zurverfügungstellung von Umweltmedien wie Luft oder Wasser ein Beitrag oder eine Gebühr erhoben werden kann, ist zweifelhaft. Dies hat die Diskussion um sog. Verleihungsgebühren, mit denen die Gebührenpflichtigkeit von Umweltnutzungen erreicht werden soll, deutlich erwie-

23 Breuer, DVBl. 1992, 485 (485); Ewringmann, ZfU 1994, 43 (43 f.); Gosch, StuW 1990, 201 (203); P. Kirchhof, DSJG 15 (1993), 3 (12 ff.).

24 Siehe dazu etwa Breuer, DVBl. 1992, 485 (490).

25 Siehe auch Manssen, DÖV 1996, 12 (15 f.).

26 Zu möglichen Ansätzen für eine Rechtfertigung siehe P. Kirchhof, DSJG 15 (1993), 3 (15).

sen.²⁷ Jedenfalls hat der Staat nicht allgemein das Recht, die Verleihung oder die Ausnutzung von öffentlich-rechtlich gewährten Befugnissen entgeltpflichtig zu machen.²⁸ Solche Verleihungsgebühren wären ein finanzverfassungsrechtlicher Anachronismus.²⁹ Das Regaliensystem, also die Verleihung von nutzbaren Hoheitsrechten gegen Entgelt, ist seit dem 19. Jahrhundert eigentlich überwunden.³⁰ Denn die Verleihungsgebühr widerspricht den Prinzipien des Steuerstaates.³¹ Dort ist die Steuer die typische Einnahmequelle des Gemeinwesens.³² Sie garantiert grundrechtliche Freiheitsphären durch Distanzwahrung und Belastungsgleichheit. Die Verleihungsgebühr führt hingegen zu Sonderbelastungen einzelner, denen anders als bei Verwaltungs- und Benutzungsgebühren keine staatlichen Leistungen gegenüberstehen.³³ Da der Staat somit nicht für eine eigene „Veranstaltung“ „kassiert“, fehlt das Korrelat der Orientierung am Prinzip der Kostendeckung, welches die Steuererhebungs Kompetenzen vor Aushöhlung schützt.

Das Bundesverfassungsgericht hat allerdings in einer neueren Entscheidung die nichtsteuerlichen Abgaben für Wasser-/Grundwasserentnahme nach dem Wassergesetz für Baden-Württemberg³⁴ und dem Hessischen Grundwasserabgabengesetz³⁵ für verfassungsmäßig gehalten.³⁶ Die Eröffnung der Möglichkeit der Wasserentnahme ist nach Auffassung des Gerichts eine staatliche Leistung.³⁷ Dies ist für das Umweltmedium Wasser angesichts des weitgehend öffentlichrechtlichen Nutzungsregimes (siehe §§ 1a ff. WHG) diskutierbar, wenn auch nicht zweifelsfrei. Gegen die Auffassung des Bundesverfassungsgerichts spricht vor allem, daß eine mit steu-

27 Befürwortend zur verfassungsrechtlichen Zulässigkeit der Einführung von Verleihungsgebühren vor allem *F. Kirchhof*, DVBl. 1987, 554 ff.; weiterhin etwa *Hendler*, AöR 115 (1990), 577 (602 ff.). Ablehnend hingegen etwa *Arndt*, WiVerw. 1990, 1 (36); *Breuer*, DVBl. 1992, 485 (491); *Friauf*, Festschrift für 600-Jahr-Feier der Rechtswissenschaftlichen Fakultät der Universität zu Köln (1988), S. 679 ff.; *Heun*, DVBl. 1989, 666 (674); *P. Kirchhof*, Verfassungsrechtliche Beurteilung der Abwasserabgabe des Bundes (1989), S. 17 f.; *Pietzcker*, DVBl. 198, 774 (777 ff.).

28 *Friauf* (o. Fußn. 27), S. 679 (681).

29 So zu Recht *Friauf* (o. Fußn. 27), S. 679 (682). Anders hingegen *Hendler*, AöR 115 (1990), 577 (602 ff.).

30 *Friauf* (o. Fußn. 27), S. 679 (682).

31 Siehe dazu grundlegend *Isensee*, Festschrift für H. P. Ipsen (1977), S. 409 ff.

32 *Arndt*, WiVerw. 1990, 1 (6); *Isensee* (o. Fußn. 31), S. 409 (409); *F. Kirchhof*, Die Verwaltung 21 (1988), 137 (137).

33 Vgl. auch *Breuer*, DVBl. 1992, 485 (491).

34 Vom 27.7.1987, GBl. S. 224.

35 Vom 17.6.1992, GBl. S. 209.

36 2 BvR 413/88 und 2 BvR 1300/93, Beschluß vom 7.11.1995.

37 Urteilsmanuskript, S. 38.

erstaatlichen Prinzipien vereinbare Begrenzung der Gebührenhöhe nur zu erreichen ist, wenn eine Orientierung am Kostendeckungsprinzip erfolgt; das Abstellen auf das Vorteilsprinzip reicht nicht, weil der Vorteilsbegriff zu unpräzise ist.³⁸ Geht es von vornherein nicht um Kostendeckung, liegt gerade keine staatliche Leistung vor, die gebührenpflichtig sein könnte.

Selbst wenn man der Entscheidung des Bundesverfassungsrechts zur Wasser-/Grundwasserentnahme aber zustimmt, stellt sich die weitere Frage, ob eine Übertragung auf andere Umweltmedien, etwa die Luft, möglich ist. Die Überlegungen zu einer ökologischen Steuerreform erledigen sich auch aus einem anderen Grunde nicht. Der Bereich der Produkt- und Energiebesteuerung etwa ist durch ökologische Vorzugslasten kaum erfaßbar.

2. Die Einführung von Sonderabgaben

Auch das Instrument der sog. Sonderabgabe³⁹ kommt aus verfassungsrechtlichen Gründen für die Einführung von sog. grünen Abgaben⁴⁰ nicht oder nur beschränkt in Betracht.⁴¹ Zwar zeigen Bundes- und Landesgesetzgeber einen gewissen Hang zur Sonderabgabe. Sie kann haushaltsflüchtig ausgestaltet werden, indem Sondervermögen gebildet werden, die nicht unmittelbar der Budgetkontrolle durch das Parlament unterliegen. So bleibt die effektive Belastung des Steuerzahlers mit staatlichen Abgabelasten kaschierbar. Nach der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts soll allerdings die Sonderabgabe neben der Steuer eine „seltene Ausnahme“ sein.⁴² Davon ist in der Rechtsprechung des Gerichts gelegentlich zwar wenig zu spüren gewesen.⁴³ In den letzten Entscheidungen zum Abgabenrecht scheint jedoch das Gericht den Vorrang der Steuer ernster zu nehmen.⁴⁴ Dies ist zu begrüßen. Die Sonderabgabe ist im Finanzverfassungssystem des Grundge-

38 Ausführlicher *Manssen*, DÖV 1996, 12 (16). Anders allerdings die überwiegende Meinung, siehe *P. Kirchhof*, DSJG 15 (1993), 3 (14 ff.).

39 Siehe dazu etwa *Jakob*, in: *P. Kirchhof/Offerhaus/Schöberle*, Festschrift für H. Klein (1994), 663 ff. m.w.Nachw.

40 Zu diesem vor allem bei der Diskussion in Dänemark verwendeten Begriff siehe *Mez*, in: *Hohmeyer* (o. Fußn. 6), S. 110 ff.

41 Ausführlicher etwa *Breuer*, DVBl. 1992, 485 (491 f.); *P. Kirchhof*, DSJG 15 (1993), 16 ff. Siehe auch *Arndt* (o. Fußn. 16), S. 12.

42 BVerfGE 55, 274 (308); E 82, 159 (181). Nachweise und Analysen zur Rechtsprechung des BVerfG etwa bei *Friauf*, Festschrift für Haubrichs (1977), S. 103 (109 ff.).

43 Siehe etwa die Entscheidungen zur Schwerbehindertenabgabe (BVerfGE 57, 139 ff.) und zum Investitionshilfegesetz (BVerfGE 67, 256 ff.).

44 Zu nennen ist hier vor allem die Entscheidung zum sog. Kohlepfennig (BVerfGE 91, 186 ff.).

setzes ein Fremdkörper. Sie konterkariert die Verteilung der Gesetzgebungskompetenzen, die Verteilung des Steueraufkommens und die grundrechtssichernde Funktion des Haushaltsplans.⁴⁵

3. Die Ausgabe von Emissionszertifikaten

a) Die Grundidee von Emissionszertifikaten

Hauptsächliches Konkurrenzprodukt (und deshalb an dieser Stelle etwas ausführlicher zu behandeln) zur Einführung von Umweltabgaben allgemein und speziell zu einer ökologischen Steuerreform im eigentlichen Sinne und gleichzeitig Lieblingsidee in der ökonomischen Diskussion über den ökologischen Umbau des deutschen Rechtssystems ist die Einführung von Emissionszertifikaten.⁴⁶ Emissionszertifikate könnten folgendermaßen ausgestaltet werden:⁴⁷ Für einen Schadstoff, dessen Ausstoß reguliert werden soll, wird ein auf eine bestimmte Region bezogene Emissionshöchstgrenze definiert. Das Recht auf Emission der Gesamtmenge wird in einzelne Rechte aufgeteilt und in Form von auf die entsprechende Emissionsmenge lautenden Emissionserlaubniszertifikaten verbrieft. Ein Emittent darf Schadstoffe maximal in dem Umfang ausstoßen, in dem er entsprechende Emissionszertifikate besitzt, die idealerweise vom Staat unter den Altemittenten und Neuemittenten versteigert werden.⁴⁸ Die Emittenten werden Zertifikate dann erwerben, wenn die Grenzvermeidungskosten für den jeweiligen Schadstoff über dem Zertifikatskurs liegt. Im übrigen wird ein Emittent – soweit er sich rechtmäßig verhält – auf die Emission verzichten, entweder, indem er auf die Produktion verzichtet, oder indem

45 Skeptisch hinsichtlich des letzten Argumentes allerdings *Henseler*, Begriffsmerkmale und Legitimation von Sonderabgaben (1984), S. 39; dem folgend *Messerschmidt*, UTR 3 (1987), S. 85 (107).

46 Zur Alternative von CO₂-Abgabe oder Zertifikatsmodell siehe etwa *Kloepfer/Thull*, DVBl. 1992, 195 (196). Ausführlich zu Zertifikatsmodellen etwa *Blankenagel*, in: Wenz u. a. (o. Fußn. 2), S. 71 ff.; *Endres*, in: Wenz u. a. (aaO), S. 57 ff. Siehe auch *Koenig*, Die öffentlich-rechtliche Verteilungslenkung (1994), S. 404 ff.

47 Vgl. hierzu *Bothe*, NVwZ 1995, 937 (938); *Endres*, in: *Endres/Rehbinder/Schwarze*, Umweltzertifikate und Kompensationslösungen aus ökonomischer und juristischer Sicht (1994), S. 5; *Wasmeier*, NuR 1992, 219 ff.

48 Hierzu *Endres* (o. Fußn. 47), S. 5 f. Die Versteigerung dürfte gegenüber der Verteilung unter den Anlagenbetreibern in dem Umfang, der einem bestimmten Prozentsatz der ihnen unter der überkommenden Auflagenpolitik gestatteten Emissionen vorzugswürdig sein. Vor allem kommt es bei einer Versteigerung zu einer Gleichbehandlung von Alt- und Neuemittenten. Siehe *Endres*, aaO, S. 6 und die hier folgenden Ausführungen.

er durch technische Vorsorgemaßnahmen die Emission vermeidet. Insgesamt führt die Zertifikatslösung zu einem volkswirtschaftlichen Effizienzgewinn.⁴⁹ Das Wissen der Verwaltung über den Betrieb und die Alternativen einer konkreten Anlage bleibt ohnehin stets hinter dem des Betreibers zurück.⁵⁰

b) Die finanzverfassungsrechtliche Einordnung von Zertifikatsmodellen

Nicht unzweifelhaft ist die finanzverfassungsrechtliche Einordnung von Zertifikatsmodellen. Für ihre Einführung gibt es zwei Möglichkeiten.⁵¹ Entweder können die Zertifikate versteigert werden, oder sie können auf die Anlagenbetreiber ohne Geldzahlungspflicht verteilt werden, und zwar in dem Umfang, der einem bestimmten Prozentsatz der ihnen unter der bisherigen Auflagenpolitik gestatteten Emissionen entspricht.⁵² Wegen der gebotenen grundsätzlichen Gleichbehandlung von Alt- und Neuemittenten⁵³ ist ein Verteilungsverfahren nicht empfehlenswert. Favorisiert wird deshalb die Versteigerungslösung.⁵⁴ Sie führt jedoch zu staatlichen Einnahmen, die der verfassungsrechtlichen Einordnung und Rechtfertigung bedürfen.

Mit der als verfassungswidrig einzustufenden Verleihungsgebühr⁵⁵ können die verschiedenen Zertifikatsmodelle⁵⁶ nicht gleichgesetzt werden. Bei Verleihungsgebühren wird isoliert für die Inanspruchnahme von Umweltgütern kassiert. Die Gebührenpflichtigkeit tritt zur erforderlichen Anlagengenehmigung und -überwachung hinzu. Der umweltschützende Effekt von Verleihungsgebühren ist damit nur ein mittelbarer. Jedenfalls nach dem bisherigen Diskussionsstand ist nicht vorgesehen, die Einführung von Verleihungsgebühren mit einer gesetzlich bestimmten Obergrenze für die Emissionsgesamtmenge zu kombinieren. Bei den Zertifikatslösungen geht es hingegen um einen Systemwechsel vom Ordnungsrecht zu marktwirtschaftlichen Steuerungsmitteln. Hinzu kommt, daß bei Verleihungsgebühr keinerlei verfassungsrechtlich determinierte Festsetzung der Höhe der Gebühr

49 Endres (o. Fußn. 47), S. 9.

50 Wasmeier, NuR 1992, 219 (220).

51 Vgl. Endres (o. Fußn. 47), S. 5 f.

52 Endres (o. Fußn. 47), S. 6.

53 Siehe dazu auch unten B III 3.

54 Endres (o. Fußn. 47), S. 6. Einschränkend allerdings Wasmeier, NuR 1992, 219 (222).

55 Siehe oben B I.

56 Siehe dazu im einzelnen Reh binder, in: Endres/Reh binder/Schwarze, Umweltzertifikate und Kompensationslösungen aus ökonomischer und juristischer Sicht (1994), S. 95 ff.

möglich ist. Es fehlt das Korrelat der Kostendeckung. Mit dem Vorteilsprinzip läßt sich letztlich nicht sinnvoll argumentieren.⁵⁷ Bei Zertifikatsmodellen ergibt sich hingegen der Preis des einzelnen Zertifikates aus dem Marktgeschehen.

Wegen der erhaltenen Gegenleistung handelt es sich beim Kaufpreis für ein Zertifikat auch nicht um eine Steuer. Eine Verwaltungs- oder eine Benutzungsgebühr liegen ebenfalls nicht vor. Der Preis für das Zertifikat richtet sich nicht nach dem Verwaltungsaufwand, er bezweckt auch nicht die Kostendeckung für eine staatlichen Veranstaltung. Es kommt deshalb nur eine Einordnung als sonstige Abgabe in Betracht. Im Bereich sonstiger Abgaben sind die sog. Sonderabgaben und eine wohl inhomogene Gruppe von Abgaben eigener Art zu unterscheiden.⁵⁸

Im Bereich von Sonderabgaben gibt es solche mit primärer Lenkungs- und mit primärer Finanzierungsfunktion.⁵⁹ Mit der Einführung von Zertifikatsmodellen wird, weil die Zertifikate von einer staatlichen Stelle gekauft werden müssen, ein nicht unerhebliches Finanzaufkommen entstehen. Es wird sich auch bei verbesserter Umwelttechnik deshalb nicht entscheidend verringern, weil allgemein davon ausgegangen wird, daß die Gesamtschadstoffemissionen periodisch verringert werden sollen. Geht man vom Vorliegen einer Sonderabgabe mit Finanzierungsfunktion i. S. d. Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts⁶⁰ aus, folgt hieraus die grundsätzlich unbeschränkte Geltung verschiedener Zulässigkeitskriterien.⁶¹ Zunächst darf eine gesellschaftliche Gruppe nur dann mit einer Sonderabgabe in Anspruch genommen werden, wenn sie durch gemeinsame, in der Rechtsordnung oder der gesellschaftlichen Wirklichkeit vorgegebene Interessenlagen oder durch besondere gemeinsame Gegebenheiten von der Allgemeinheit und anderen Gruppen abgrenzbar ist.⁶² Dieses Kriterium erfüllen schadstoffemittierende Betriebe. Die Verschmutzung der Umwelt mit Stoffen aus kontrollbedürftigen Anlagen ist jedenfalls eine besondere gemeinsame Gegebenheit im Sinne der Rechtsprechung.

Weitere Voraussetzung für die Zulässigkeit von Finanzierungsabgaben ist, daß die Erhebung der Sonderabgabe eine spezifische Beziehung zwischen

⁵⁷ Siehe schon oben II. 1.

⁵⁸ Ausführlich *Heun*, DVBl. 1990, 666 ff.; *Jarass*, DÖV 1989, 1013 ff.; *Jakob* (o. Fußn. 39), S. 663 (667 ff.).

⁵⁹ Vgl. etwa *Breuer*, DVBl. 1992, 485 (492 f.); *Jakob* (o. Fußn. 39), S. 663 (673 ff.).

⁶⁰ Vgl. vor allem BVerfGE 57, 139 (167).

⁶¹ BVerfGE 55, 274 (305 ff.), E 57, 139 (166 ff.), E 67, 256 (274 ff.), E 82, 159 ff., NJW 1995, 381 ff.

⁶² BVerfGE 55, 274 (305 f.), E 82, 159 (180).

dem Kreis der Abgabepflichtigen und dem mit der Abgabebearbeitung verfolgten Zweck voraussetzt: Die mit der Abgabe belastete Gruppe muß dem mit der Abgabe verfolgten Zweck evident näher stehen als jede andere Gruppe oder die Allgemeinheit der Steuerzahler.⁶³ Auch insoweit ergeben sich keine Schwierigkeiten. Den Preis für das Zertifikat muß derjenige bezahlen, der es erwerben will. In seinem Betrieb sollen Anreize zur Emissionsvermeidung entstehen. Dies unterscheidet die Gruppe der Belasteten eindeutig von der Allgemeinheit.

Die dritte Voraussetzung besteht schließlich darin, daß das Aufkommen der Abgabe im Interesse der abgabebelasteten Gruppe, also „gruppennützig“ verwendet werden muß.⁶⁴ Die Verwendung des Zertifikatsaufkommens wird in der Literatur meist nicht weiter diskutiert. Denkbar ist sein Einsatz als Subvention vor allem für emissionsmindernde Maßnahmen. Damit wäre eine gruppennützige Verwendung sichergestellt.

Das im übrigen von der Rechtsprechung aufgestellte Kriterium zur periodischen Überprüfung der Abgabe⁶⁵ ist kein unmittelbares Zulässigkeitskriterium, sondern eine verfassungsrechtliche Pflicht des Gesetzgebers nach Einführung der Abgabe.

In der Entscheidung zu den hessischen und baden-württembergischen Regelungen über Wasserentnahmeentgelte hat das Bundesverfassungsgericht sich allerdings von einer an gebräuchlichen finanzverfassungsrechtlichen Begriffen orientierten Bestimmung von verfassungsrechtlichen Zulässigkeitskriterien wegbewegt.⁶⁶ Bei einer nichtsteuerlichen Abgabe komme es alleine darauf an, ob sie den Anforderungen standhalte, die sich aus der Begrenzungs- und Schutzfunktion der bundesstaatlichen Finanzverfassung ergäben.⁶⁷ Deshalb benötigen nach Auffassung des Gerichts nichtsteuerliche Abgaben einer besonderen Rechtfertigung. Sie müssen insbesondere der Belastungsgleichheit der Abgabepflichtigen Rechnung tragen. Für Zertifikatsabgaben liegt der besondere Rechtfertigungsgrund für die Zahlungspflicht zum einen in der ökonomischen Steuerungsfunktion. Über den Kaufpreis soll eine wohlfahrtsökonomisch optimale und umweltverträgliche Inanspruchnahme der Umwelt erreicht werden. Betroffen wird nur derjenige, der Umweltmedien in besonders qualifizierter Weise in Anspruch nimmt. Der Grundsatz der Belastungsgleichheit ist ebenfalls nicht berührt,

63 BVerfGE 55, 274 (306), E 82, 159 (180).

64 BVerfGE 55, 274 (307), E 82, 159 (180).

65 BVerfGE 55, 274 (308), E 82, 159 (181).

66 BVerfG, B. v. 7.11.1995, – 2 BvR 413/88 und 2 BvR 1300/93 –.

67 BVerfG, aaO, S. 36 ff. Vgl. auch schon BVerfGE 91, 186 (202 f.).

weil der Verkauf der Zertifikate nicht zur Finanzierung allgemeiner Staatsaufgaben dient. Im Ergebnis bestehen somit weder bei der Einordnung als Sonderabgabe, noch unter Zugrundelegung der allgemeinen Zulässigkeitskriterien finanzverfassungsrechtliche Bedenken gegen Zertifikatslösungen.

c) Grundrechtliche Einwände gegen die Einführung von Zertifikatsmodellen

Unproblematisch sind Zertifikatslösungen hinsichtlich des in § 5 Abs. 1 Nr. 2 BImSchG niedergelegten Vorsorgeprinzips.⁶⁸ Die Funktionen des Vorsorgeprinzips werden von der politisch zu bestimmenden Festsetzung der Emissionsgesamtmenge übernommen. Bedenken gegen Zertifikatsmodelle folgen allerdings aus dem in § 5 Abs. 1 Nr. 1 BImSchG verankerten Schutzprinzip. Das Schutzprinzip dient dem Schutz der natürlichen Lebensgrundlagen, gleichzeitig aber auch dem Schutz grundrechtlich geschützter Güter, vor allem des Lebens und der körperlichen Unversehrtheit (Art. 2 Abs. 2 S. 1 GG). Es ist also verfassungsrechtlich unterlegt. Ein Systemwechsel zu einem ökonomischen Anreizsystem oder eine Ergänzung des bisherigen ordnungsrechtlichen Systems mit ökonomischen Anreizfunktionen ist damit aber nicht ausgeschlossen. Bedingung hierfür ist nur, daß das sog. Untermaßverbot⁶⁹ beachtet wird. Die völlige Preisgabe des Schutzprinzips, wie es sich bei einem reinen Modell unbeschränkt handelbarer Emissionslizenzen ergeben würde,⁷⁰ ist verfassungsrechtlich ausgeschlossen, soweit keine Korrektur mit Mitteln des Ordnungsrechts möglich wäre.⁷¹ Es bestände die Gefahr des Entstehens von sog. hot-spots, also von Gebieten, die in besonderem Maße mit Emissionen belastet würden.⁷²

Erweist sich damit das Ordnungsrecht aus verfassungsrechtlichen Gründen als nicht verzichtbar, bilden Zertifikatslösungen nicht das bestgeeignete ökonomische Anreizinstrument. Die Figur der immissionsschutzrechtlichen Genehmigung bleibt erforderlich. Jedenfalls nach bisheriger Rechtslage setzt ihre Erteilung die Einhaltung des Standes der Technik voraus (§§ 5 Abs. 1 Nr. 2, 3 Abs. 6 BImSchG). Damit wird die ökonomische Funktion eines Zertifikates jedoch weitgehend ausgehebelt, da ein Dispens von die-

68 Anders *Blankenagel* (o. Fußn. 2), S. 71 (79 f.).

69 Vgl. BVerfGE 88, 203 (254 ff.). Vgl. dazu auch *Isensee*, HbStR IV, § 111 RdNr. 165.

70 Siehe dazu vor allem *Rehbinder* (o. Fußn. 56), S. 95 ff.

71 So im Ergebnis auch *Bothe*, NVwZ 1995, 937 (938); *Hansjürgens* (o. Fußn. 3), S. 62; *Wasmeier*, NuR 1992, 219 (223). Vgl. auch *P. Kirchhof*, NVwZ 1988, 97 (102).

72 Vgl. *Hansjürgens* (o. Fußn. 3), S. 63.

sem Erfordernis nicht in Betracht kommt.⁷³ Besser wäre insoweit eine Ergänzung des Ordnungsrechts durch Abgaben- und insbesondere Steuerlösungen.⁷⁴

Einen weiteren grundrechtlichen Problemschwerpunkt von Zertifikatslösungen, der sich bei Einführung von Ökosteuern im eigentlichen Sinne nicht stellen würde, bildet das Verhältnis von Alt- und Neuemittenten.⁷⁵ Ökologisch vorzugswürdig ist eine Gleichbehandlung beider Gruppen. Die gewünschten mikro- und makroökonomischen Effekte können vor allem dann eintreten, wenn für Alt- und Neuemittenten die gleichen Preise gelten. Hinsichtlich der grundrechtlichen Positionen der Neuemittenten gibt es keine grundsätzlichen verfassungsrechtlichen Bedenken gegen Zertifikatslösungen, soweit es bei der Festsetzung der Emissionsgesamtmengen zu einem angemessenen Ausgleich zwischen Betreiber- und Umweltschutzinteressen kommt. Altemittenten haben hingegen durch die bisher erteilten immissionsschutzrechtlichen Genehmigungen subjektiv-öffentliche Rechtspositionen erlangt, die unter dem Schutz von Art. 14 GG stehen.

Die Entziehung einer mit einer Genehmigung gewährten Rechtsposition durch teilweise oder vollständige Überleitung des bisherigen Anlagenzulassungssystems in ein neues Zertifikatssystem erfüllt nicht den Tatbestand der Enteignung (Art. 14 Abs. 3 GG). Auch wenn man mit dem Bundesverfassungsgericht davon ausgeht, daß die Enteignung sich dadurch kennzeichnet, daß dem Berechtigten eine eigentumsrechtlich geschützte Position *entzogen* wird,⁷⁶ läge ein *Überleitungsproblem* vor, welches nur im Rahmen der Verhältnismäßigkeitsprüfung an Art. 14 Abs. 3 GG anzulehnen, nicht jedoch in Art. 14 Abs. 3 GG einzuordnen wäre.⁷⁷

Das gleiche Ergebnis ergibt sich auch dann, wenn man entgegen der Auffassung des BVerfG nicht dem Entziehungsansatz folgt und stattdessen davon ausgeht, daß eine Enteignung nur bei einem Vorgang vorliegt, der dem Bild eines klassischen Güterbeschaffungsvorgangs entspricht.⁷⁸ Um einen Güterbeschaffungsvorgang handelt es sich bei der Einführung eines Zerti-

73 Vgl. *Hansjürgens* (o. Fußn. 3), S. 67.

74 *Hansjürgens* (o. Fußn. 3), S. 67.

75 Vgl. dazu auch *Blankenagel*, in: Wenz u. a. (o. Fußn. 2), S. 71 (88); *Wasmeier*, NuR 1992, 219 (222).

76 Vgl. BVerfGE 58, 300 (330). Kritisch zu dieser Rechtsprechung etwa *Manssen*, Privatrechtsgestaltung durch Hoheitsakt (1994), S. 267 ff.

77 Vgl. BVerfGE 83, 201 (212 f.). Siehe auch *Maurer*, in: Festschrift für Dürig (1990), 293 (308).

78 Siehe dazu *Osterloh*, DVBl. 1991, 906 (911); *Zitzelsberger*, GewArch. 1990, 153 (157); *Manssen*, Staatsrecht I, Grundrechtsdogmatik (1995), RdNr. 592 ff.

fikatsmodells nicht. Die subjektiv-rechtliche Position, die durch die Genehmigung gewährt wurde, wird zwar wirtschaftlich entwertet, weil eine kostenlose Inanspruchnahme von Umweltmedien nicht mehr möglich ist. Die Rechtsposition wird vom Staat jedoch nicht zur Verfolgung eigener Zwecke eingezogen.

Die Einführung eines Zertifikatssystems wäre also gegenüber den Inhabern subjektiv-öffentlicher durch immissionsschutzrechtliche Genehmigung gewährter Rechte eine Inhalts- und Schrankenbestimmung (Art. 14 Abs. 1 S. 2 GG), keine Enteignung (Art. 14 Abs. 3 GG). Daß es grundsätzlich möglich ist, bestimmte Nutzungsrechte aus dem Bündel der das Eigentum insgesamt bildenden Handlungsmöglichkeiten und Rechte auszublenden und einer Zuteilung durch die öffentliche Verwaltung zu unterstellen, steht außer Streit.⁷⁹ Grundvoraussetzung ist lediglich, daß dies durch entsprechende Gemeinwohlgesichtspunkte gerechtfertigt ist.⁸⁰ Gleichwohl ist ein Entzug des Rechts zur Emission ohne Entschädigung in der Regel unverhältnismäßig. Das Bundesimmissionsschutzgesetz begründet einen Vertrauensstatbestand für die Betreiber. Nach § 17 Abs. 2 S. 1 BImSchG darf eine nachträgliche Anordnung nicht getroffen werden, wenn sie unverhältnismäßig ist. In solchen Fällen kommt nur eine entschädigungspflichtige Aufhebung der Genehmigung in Betracht (§§ 17 Abs. 2 S. 2, 21 Abs. 4 BImSchG). Der dadurch geschaffene Vertrauensstatbestand ist nicht unüberwindlich. Es ist vorstellbar, daß bei Gewährung entsprechend langer Übergangsfristen die schutzwürdigen Vertrauenspositionen sich dergestalt verdünnen, daß ein Systemwechsel möglich ist. Denkbar ist auch, daß sich der Vertrauensstatbestand bei Alt- und „Ältestanlagen“ bereits weitgehend abgeschwächt hat.⁸¹ Die Änderung muß jedoch für den einzelnen Betreiber verhältnismäßig bleiben.⁸² Zu berücksichtigen sind die Kosten für Änderungsinvestitionen, Produktionsausfälle, die getätigten Investitionen, die geplante Laufzeit für die Anlagen etc. Das Erfordernis der Verhältnismäßigkeit i. e. S. steht deshalb letztlich dem ökonomisch und ökologisch effizienten Umstieg auf ein Zertifikatssystem in einem halbwegs überschaubaren Zeitraum entgegen.

79 Vgl. auch *Blankenagel*, in: Wenz u. a. (o. Fußn. 2), S. 71 (87).

80 *Blankenagel*, in: Wenz u. a. (o. Fußn. 2), S. 71 (87).

81 Siehe *Blankenagel*, in: Wenz u. a. (o. Fußn. 2), S. 71 (89).

82 Vgl. auch *Jarass*, BImSchG, 3. Aufl. (1993), § 17 RdNr. 26.

III. Die Vorschläge zu einer ökologischen Steuerreform im eigentlichen Sinne

1. Versuch einer Systematisierung

Bisher enthält die deutsche Steuerrechtsordnung nur verhältnismäßig wenige umweltschutzfördernde steuerliche Anreize. Hierzu zählen etwa:⁸³

- die beschränkte Abzugsfähigkeit von Aufwendungen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsplatz (§ 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 4 EStG),
- die Regelungen des Mineralölsteuergesetzes, vor allem das Bonus-Malus-System zur Zurückdrängung von bleihaltigem Vergaserkraftstoff,⁸⁴
- die Berücksichtigung des Schadstoffausstoßes von Motoren im Bereich der Kfz-Steuer.

Positive ökologische Wirkungen gehen deshalb von der Steuerrechtsordnung derzeit kaum aus. Die Vorschläge zu einer ökologischen Umgestaltung des Steuersystems sind infolgedessen vielfältig. Politische Parteien, Umweltinstitute, einzelne Wissenschaftler und Umweltbewegungen liegen mit anderen – oder mit sich selbst – im Wettstreit um entsprechende Ideen.⁸⁵

Der Versuch einer Systematisierung kann bei der Frage ansetzen, ob die Reformvorschläge innerhalb des bisherigen Steuersystems realisiert werden können, oder ob sie eine grundsätzliche Systemänderung voraussetzen. Als Reformvorschläge innerhalb des Steuersystems lassen sich solche Ideen bezeichnen, die die Anreizfunktionen bisher bestehender Steuern unter Beibehaltung der Steuer nach Gegenstand und Erhebungsmodus ändern wollen. Hierbei können wiederum verschiedene Gruppen unterschieden werden.

Die Änderung der Anreizfunktionen kann zunächst dahingehend erfolgen daß neue, umweltnützliche Anreize geschaffen bzw. vorhandene Anreize verstärkt werden („ökologische Bepackung herkömmlicher Steuergesetze“⁸⁶).

Beispiele:

- Einführung von besonderen Absetzungsmöglichkeiten für Wirtschaftsgüter, die dem Umweltschutz dienen (vgl. auch § 7 d EStG),

83 Vgl. Gosch, *StuW* 1990, 201 (203).

84 Siehe dazu *Höfling*, *StuW* 1992, 241 (245).

85 Siehe vor allem *Linscheid/Truger*, *Steuerreformvorschläge* (o. Fußn. 6).

86 So *Breuer*, *DVBl.* 1992, 485 (489).

- stärkere Steuerdifferenzierung bei der Umsatzsteuer nach ökologischen Kriterien,⁸⁷ insbesondere Umsatzsteuervergünstigungen für umweltfreundliche Produkte,⁸⁸
- Ausbau bestehender oder Wiedereinführung früherer Fördermöglichkeiten,⁸⁹
- stärkere Begrenzung der Vieheinheiten pro Hektar nach § 13 Abs. 1 Nr. 2 EStG zur Unterstützung bzw. Förderung einer ökologischen Landwirtschaft.⁹⁰

Systemimmanent können weiterhin umweltschädliche Anreizfunktionen abgeschafft oder modifiziert werden.⁹¹ Solche umweltschädlichen Anreizfunktionen bestehen entweder in Steuerbegünstigungen für umweltschädliche Aktivitäten oder in Steuerbelastungen für umweltfreundliche Aktivitäten.⁹²

Beispiele:

- Umwandlung der Werbungskostenpauschale für effektiv durchgeführte Fahrten des Arbeitnehmers zur Arbeitsstätte (§ 9 Abs. 1 Nr. 4 EStG) in eine rein nach der Entfernung bemessene Entfernungspauschale,⁹³
- aufkommensneutrale Umlegung der Kfz-Steuer auf die Mineralölsteuer,
- generelle Besteuerung auch des Flugbenzins (siehe bisher § 4 Abs. 1 Nr. 3 MinÖStG: Steuerbefreiung für die gewerbsmäßige Beförderung von Personen oder Sachen),⁹⁴
- Abschaffung von Steuerbefreiungen bei der Mineralölsteuer,
- Abschaffung der Kfz-Steuer-Befreiung für Zugmaschinen und andere Fahrzeuge für die Landwirtschaft (§ 3 Nr. 7 KraftStG).⁹⁵

Systemergänzend lassen sich Steuern neu einführen, die den bisher vorhandenen Steuerarten zugerechnet werden können. Hierzu zählen vor allem neu eingeführte Verbrauchsteuern.

87 *Linscheid/Truger*, in: BMU (o. Fußn. 17), S. 19.

88 Vgl. *Gosch*, *StuW* 1990, 201 (205).

89 Zu den ausgelaufenen Umweltschutzmaßnahmen siehe *Stenger*, *Das Steuerrecht als Instrument des Umweltschutzes* (1995), S. 44 ff. Zur steuerlichen Begünstigung von Wasserkraftwerken siehe *Linscheid/Truger*, in: BMU (o. Fußn. 17), S. 18.

90 Vgl. *Linscheid/Truger*, in: BMU (o. Fußn. 17), S. 17 f.

91 Vgl. auch *Koschel/Weinreich*, in: Hohmeyer (o. Fußn. 6), S. 9 (10).

92 *Franke/Triebswetter*, IFO-Schnelldienst 36/94, S. 15 (15).

93 Siehe *Franke/Triebswetter*, IFO-Schnelldienst 36/94, 15 (17). *Gosch*, *StuW* 1990, 201 (205). Kritisch zu solchen Vorschlägen *Löhning*, *ZRP* 1985, 157 (160).

94 Vgl. auch *Franke/Triebswetter*, IFO-Schnelldienst 36/94, 15 (17 f.).

95 Siehe dazu *Linscheid/Truger*, in: BMU (o. Fußn. 17), S. 25; *Franke/Triebswetter*, IFO-Schnelldienst 36/54, 15 (19).

Beispiele:

- Besteuerung von Glühlampen,
- Besteuerung von Treibgasspraydosen,
- Energiesteuer,
- Stickstoffsteuer.⁹⁶

Die systemändernden Vorschläge beruhen meist auf der Idee, nicht den herkömmlichen Steuerarten zurechenbare neue Steuern einzuführen.

Beispiele:

- Flächenverbrauchsteuer,⁹⁷
- Abwärmesteuer,
- Lärmsteuer,
- Strahlungssteuer,
- Geruchssteuer.

2. Allgemeine Verfassungsprobleme von Ökosteuerkonzepten

a) Kompetenzrechtliche Fragen

Steuern sind nach der Legaldefinition von § 3 Abs. 1 AO „Geldleistungen, die nicht eine Gegenleistung für eine besondere Leistung darstellen und von einem öffentlich-rechtlichen Gemeinwesen zur Erzielung von Einnahmen allen auferlegt werden, bei denen der Tatbestand zutrifft, an den das Gesetz die Leistungspflicht knüpft; die Erzielung von Einnahmen kann Nebenzweck sein.“ Diese einfachgesetzliche Definition entspricht weitgehend auch dem verfassungsrechtlichen Steuerbegriff, welcher insbesondere den Art. 104 a ff. GG zugrunde liegt. Es gibt deshalb keine grundsätzlichen verfassungsrechtlichen Bedenken dagegen, daß der Steuergesetzgeber mit Hilfe des Steuerrechts überhaupt Lenkungsziele etwa im Hinblick auf den Umweltschutz verfolgt.⁹⁸ Anerkannt ist mittlerweile auch, daß sowohl der Bund als auch die Länder die Verfolgung von ökologischen Zielen mit steuerlichen Mitteln kompetenzmäßig auf Art. 104 a ff. GG stützen dürfen

⁹⁶ Siehe dazu *Gosch*, *StuW* 1990, 201 (205). An dieser Stelle nicht vertieft werden soll die Frage, inwieweit das europäische Gemeinschaftsrecht Ökosteuern und hierbei vor allem neuen Verbrauchsteuern entgegensteht. Siehe dazu etwa *Arndt* (o. Fußn. 16), S. 102 ff.

⁹⁷ Siehe dazu vor allem *Bizer*, *NuR* 1995, 385 ff.

⁹⁸ Siehe etwa *Birk*, *NuR* 1985, 90 (90).

und nicht zusätzlich eine Sachkompetenz nach Art. 73 ff. GG benötigen.⁹⁹ Dies gilt unabhängig davon, ob es sich bei der ökologischen Zielsetzung um den Haupt- oder einen Nebenzweck handelt.¹⁰⁰ Motivforschungen bei gesetzgeberischen Maßnahmen haben oft spekulativen Charakter und eignen sich auch in anderem Zusammenhang nicht als Unterscheidungskriterium.¹⁰¹ Abstufungen zwischen mehreren gesetzgeberischen Motiven sind erst recht kaum sicher durchzuführen.

Der Vorrang der Steuergesetzgebungskompetenzen gegenüber den Sachgesetzgebungskompetenzen soll allerdings dann nicht gelten, wenn die Steuer „erdrosselnde Wirkung“ hat, die Erfüllung des Steuertatbestandes also praktisch unmöglich gemacht werden soll.¹⁰² Damit würde ein Umschlag der Finanzfunktion der Abgabenerhebung in eine reine Verwaltungsfunktion mit Verbotscharakter erfolgen.¹⁰³ Kompetenzrechtliche Folge wäre aber nicht das Erfordernis einer doppelten Kompetenz nach Art. 73 ff. und Art. 104 a ff. GG, sondern die alleinige Einschlägigkeit der Sachgesetzgebungskompetenzen.¹⁰⁴ Das Bundesverwaltungsgericht hat im übrigen in seiner Entscheidung zur Kasseler Verpackungssteuersatzung der Erdrosselungssteuer den Fall gleichgestellt, daß die Steuernorm „einem unmittelbaren, gezielten sachlichen Gebot oder Verbot nach Gewicht und Auswirkung gleichkäme“.¹⁰⁵ Letzlich dürfte es sich dabei aber um den Bereich handeln, der bisher mit dem Begriff „Erdrosselungssteuer“ mitumschrieben wurde. Einem unmittelbaren, gezielten sachlichem Gebot oder Verbot kommt eine Steuernorm dann gleich, wenn die zu prognostizierende regelmäßige Handlungsvariante der Normunterworfenen die sein wird, daß das besteuerte Verhalten unterlassen wird, auch wenn dies keine nachweisbare Zielsetzung des Normgebers war.¹⁰⁶ Aus der Sicht des Normunterworfenen han-

99 Siehe etwa *Arndt*, WiVerw. 1990, 1 (12) m.w.Nachw. Anders allerdings *Friauf*, Verfassungsrechtliche Grenzen der Wirtschaftslenkung und Sozialgestaltung durch Steuergesetze (1966), S. 16 ff.; *Chr. Müller*, Möglichkeiten und Grenzen der indirekten Verhaltenssteuerung durch Abgaben im Umweltrecht (1994), S. 138.

100 Anders die ältere Rechtsprechung des BVerfG, siehe E 14, 76 (99).

101 Siehe etwa zum Problem, inwieweit der Gesetzesvorbehalt bei mittelbaren Grundrechtseingriffen gilt und inwieweit hierbei auf die Finalität einer gesetzlichen Maßnahme abgestellt werden kann, *Isensee*, HbStR V (1992), § 111 Rdnr. 65 ff.; *Manssen*, Staatsrecht I (o. Fußn. 78), Rdnr. 492. Vgl. weiterhin *Heun*, DVBl. 1990, 666 (670). Tendenziell anders hingegen speziell für das Steuerrecht *Müller-Dehn*, JZ 1995, 200 (202).

102 BVerfGE 16, 147 (161), E 29, 327 (331), E 31, 8 (23).

103 BVerfGE 38, 61 (81).

104 *Köck*, JZ 1991, 692 (695).

105 BVerwG, NVwZ 1995, 59 (64).

106 Vgl. auch *Müller-Dehn*, JZ 1995, 200 (201).

delt es sich damit aber um einen Effekt, der sich ebenfalls als „Erdrosselung“ darstellt.

Für das Thema „Ökosteuern“ folgt hieraus, daß ökologisch als absolut unerwünscht bewertetes Verhalten nur über auf Sachgesetzgebungskompetenzen gestützte Verbote, nicht durch Steuerpflichten unterbunden werden darf. Ökosteuern sind jedoch in dem Bereich einsetzbar, bei dem es um „relativ“ unerwünschtes Verhalten geht, das zurückgedrängt, jedoch nicht völlig oder weitgehend unterbunden werden soll.

Bezweifelt wird allerdings, ob der verfassungsrechtliche Steuerbegriff im Zusammenhang mit Forderungen nach einer ökologischen Steuerreform überhaupt Verwendung finden darf.¹⁰⁷ Die Bedenken resultieren daraus, daß das Aufkommen von Ökosteuern nicht zu einer Erhöhung der Abgabenquote führen soll, so daß im Gegenzug zur Einführung von Ökosteuern andere Abgaben zu senken sind. Angestrebt wird also jedenfalls nach einer Reihe von Vorschlägen Aufkommensneutralität. Hieraus wird geschlossen, es fehle am Merkmal der Einnahmeerzielungsabsicht.¹⁰⁸ Solche Bedenken überzeugen jedoch nicht. Die Ökosteuern, die erhoben werden sollen, sollen auch zu staatlichen Einnahmen führen. Sie werden in der konkreten Höhe auch nicht an den Steuerpflichtigen zurückerstattet. Selbst wenn gesetzlich vorgesehen wird, daß Aufkommensneutralität herzustellen ist, ändert sich hieran nichts. Die konkrete Ökosteuerschuld führt zu einem endgültigen Vermögenszufluß an den Fiskus. Daß diese Einnahmen zweckgebunden sind, ist zulässig.¹⁰⁹ Die Zweckbindungen betreffen zwar nicht nur die Verausgabung für eine bestimmte staatliche Aufgabe, sondern auch die Reduzierung anderer Einnahmequellen. Darin liegt jedoch kaum ein prinzipieller Unterschied.

b) Vertrauensschutz und Normbestandsschutz

Der Bundesgesetzgeber tut sich mit der Abschaffung von Steuerprivilegien schwer. Vor allem der Katalog des § 3 EStG ist dringend reformbedürftig. Auch im Bereich der ökologischen Bereinigung des Steuersystems gibt es Streichungsbedarf, vor allem hinsichtlich der Privilegien für umweltschädliche Verhaltensweisen.¹¹⁰

107 Siehe hierzu und zum Folgenden *Arndt* (o. Fußn. 16), S. 36 ff.

108 So vor allem *Arndt* (o. Fußn. 16), S. 41 unter Hinweis auf Entscheidungen des BVerfG, siehe E 7, 244 (251), E 36, 66 (70), E 42, 223 (228), E 55, 274 (305), E 67, 256 (282).

109 BVerfGE 7, 244 (254 f.), E 9, 291 (300); vgl. auch *Breuer*, DVBl. 1992, 485 (489).

110 Ausführlicher siehe schon oben III.1.

Verfassungsrechtliche Hindernisse für eine Abschaffung solcher Begünstigungen gibt es fast keine. Das in Art. 20, 28 GG und in den Grundrechten verankerte Vertrauensschutzprinzip gilt zwar grundsätzlich auch im Steuerrecht.¹¹¹ Die Neuschaffung von Abgaben und Abgabepflichten ist aber nur insoweit unzulässig, als die Entstehung eines Abgabeanpruchs in der Vergangenheit fingiert wird.¹¹² Hinsichtlich zukünftig wirksamer Änderungen des Steuersystems besteht jedoch kein Vertrauenstatbestand. Bereits das existentielle Interesse des Staates an einer ausreichenden Finanzausstattung steht einer verfassungskräftigen Festschreibung von Steuerprivilegien unter Hinweis auf das Vertrauensschutzprinzip entgegen. Etwas anderes kann nur dann gelten, wenn in der Vergangenheit abgeschlossene Tatbestände für die Zukunft neu bewertet werden sollen, beispielsweise für einen bestimmten Zeitraum vom Gesetz vorgesehene Abschreibungsvorteile während des privilegierten Abschreibungszeitraums zu Lasten des Steuerpflichtigen geändert werden. Die aus dem Vertrauensschutzprinzip abzuleitenden Erfordernisse der Voraussehbarkeit, Berechenbarkeit und Meßbarkeit staatlicher Eingriffe¹¹³ verlangen, daß Änderungen nach Beginn des Abschreibungszeitraums nicht mehr stattfinden.¹¹⁴ Solche Änderungen sind jedoch bei den in der Diskussion befindlichen Streichungsvorschlägen nicht vorgesehen. Vor allem die geplante Streichung von Steuerbefreiungen bei der Kfz- und Mineralölsteuer knüpft nicht an einen in der Vergangenheit begonnenen Tatbestand an, sondern an die Nutzung von Fahrzeugen im Veranlagungszeitraum. Rückwirkungsprobleme stellen sich deshalb keine.

Auch die stärker grundrechtliche Orientierung des Vertrauensschutzgedankens über die Lehre vom sog. Normbestandsschutz¹¹⁵ führt zu keinem anderen Ergebnis. Selbst wenn man etwa die Steuerprivilegien für die Luftfahrt als Ausgestaltung des Eigentumsrechts am eingerichteten und ausgeübten Gewerbebetrieb und damit als Gegenstand der grundgesetzlichen Eigentumsgarantie verstehen möchte, handelte es sich bei ihrer Abschaffung um mit dem Übermaßverbot vereinbare Inhalts- und Schrankenbestimmungen des Eigentums (Art. 14 Abs. 1 S. 2 GG).

111 Die Rückwirkungsjudikatur des Bundesverfassungsgerichts hat sogar hier ihren Ausgangspunkt genommen. Siehe *Pieroth*, Rückwirkung und Übergangsrecht (1981), S. 350 sowie *Schmidt*, DB 1993, 2250 ff.

112 *Pieroth* (o. Fußn. 111), S. 351.

113 Siehe dazu *Stern*, Staatsrecht II (1980) S. 1108.

114 Vgl. auch *Schmidt*, DB 1993, 2250 (2252).

115 Vgl. dazu allgemein *Lübbe-Wolff*, Die Grundrechte als Eingriffsabwehrrechte (1988); *Manssen* (o. Fußn. 76), S. 170 ff.

c) Steuerbereinigung und Sozialstaatsprinzip

Gerechtes Steuerrecht ist einfaches Recht.¹¹⁶ Die Gesamtverfassungsmäßigkeit des deutschen Steuersystems läßt sich deshalb ernsthaft bezweifeln.¹¹⁷ Die Regelungsdichte und Regelungskompliziertheit hat ein Maß erreicht, welches nicht mehr gesteigert werden sollte,¹¹⁸ aber durch das Bemühen des Gesetzgebers, auch über das Steuerrecht in möglichst weitgehendem Maße zu regulieren, immer weiter gesteigert wird.¹¹⁹ Dadurch verstößt das Steuersystem gegen das Sozialstaatsprinzip.¹²⁰ Kaum jemand ist noch in der Lage, ohne Hilfe eines Spezialisten auch nur eine einfache Einkommensteuererklärung korrekt abzugeben.¹²¹ Die verschiedenen Steuerbegünstigungen benachteiligen zudem abhängig Beschäftigte mit in der Regel geringerem Einkommen.¹²² Sie sind aufgrund fehlender rechtlicher und praktischer Gestaltungsmöglichkeiten in der Regel nicht in der Lage, Begünstigungstatbestände in hinreichendem Maße zu nutzen. Dadurch werden sie gemessen an ihrer Leistungsfähigkeit verhältnismäßig stärker besteuert. Der Ermittlungs- und Anwendungsaufwand für die Besteuerung entsprechend der verschiedenen Steuernormen steht zudem in keinem vernünftigen Verhältnis zum „Gerechtigkeitsgewinn“, der mit den verschiedenen Regelungen erreicht werden soll.¹²³ Zudem verstößt das geltende Steuerrecht auch gegen das Rechtsstaatsprinzip.¹²⁴ Die staatlichen Anordnungen im Steuerrecht sind für den Bürger nicht mehr berechenbar, sie geben keine Klarheit über Rechten und Pflichten und keine Vorgaben für Planen und Handeln.¹²⁵

Die verschiedenen Vorschläge zu einer ökologischen Steuerreform bergen trotz gewisser Streichungs- und Vereinfachungsvorstellungen insgesamt auch die Gefahr, daß der eigentlich schon weithin verfassungswidrige Zustand weiter ausgebaut wird. Das gilt insbesondere dort, wo neue Begünstigungen für ökologisch wünschenswertes Verhalten eingeführt werden sollen. Sie werden vor allem denjenigen wirtschaftlich entlasten, der über entsprechende Handlungs- oder Gestaltungsalternativen verfügt. Bezieher gerin-

116 P. Kirchhof, 57. DJT (1988), F 9.

117 Allgemein etwa Löhning, ZRP 1985, 157 ff. Vgl. vor allem auch Isensee, StuW 1994, 3 (4).

118 Siehe Tipke, Die Steuerrechtsordnung, Band 2 (1993), S. 1043.

119 P. Kirchhof, NJW 1987, 3217 (3217).

120 Vgl. auch Isensee, StuW 1994, 3 (8).

121 Vgl. Isensee, StuW 1994, 3 (4).

122 Vgl. Linscheid/Truger, Steuerreformvorschläge (o. Fußn. 6), S. 59.

123 Siehe auch Tipke (o. Fußn. 118), S. 1043 ff.

124 Ausführlich Isensee, StuW 1994, 3 (6).

125 Isensee, StuW 1994, 3 (6).

gerer Einkünfte werden hingegen vor allem durch die vorgesehenen neuen Verbrauchsteuern möglicherweise erneut stärker belastet.¹²⁶

Ein grundsätzliches verfassungsrechtliches Hindernis für die Einführung neuer Lenkungsziele in das Steuerrecht läßt sich hieraus jedoch nicht ableiten. Auch wenn insgesamt der Zustand des deutschen Steuersystems verfassungswidrig sein dürfte, gibt es kein hieraus folgendes Ergänzungsverbot für den Gesetzgeber. Ihn trifft zwar die verfassungsrechtliche Obliegenheit zur Steuervereinfachung und Steuerbereinigung, ohne daß derzeit jedoch daraus eine verfassungsrechtliche Sperre für Reformvorhaben folgen würde. Das folgt aus dem in Art. 20 und 28 GG niedergelegte Demokratieprinzip. Die parlamentarischen Mehrheiten in früheren Legislaturperioden haben den derzeitigen Zustand des Steuersystems maßgeblich mitverursacht. Dies geschah in Kenntnis der Tatsache, daß es politisch angesichts des Widerstandes von Interessenverbänden ausgesprochen schwierig ist, einmal gewährte Vorteile später wieder aufzuheben.¹²⁷ Der derzeitigen parlamentarischen Mehrheit kann es darum nicht untersagt sein, im Grundsatz verfassungsmäßige Ziele mit steuerrechtlichen Mitteln zu erreichen zu versuchen, auch wenn das Fundament hierfür aufgrund von Fehlern in der Vergangenheit brüchig geworden ist.¹²⁸

3. Besondere Verfassungsfragen systemergänzender und systemändernder Reformvorschläge

a) Kompetenzrechtliche Probleme

aa) Bundeskompetenzen für Ökosteuern

Das Grundgesetz enthält in Art. 105 und 106 GG relativ detailliert Regelungen über die Gesetzgebungskompetenz und Ertragshoheit für Steuern. Für die verfassungsgebundenen Gesetzgeber in Bund und Ländern ist gleichwohl der ihnen gesetzte Gestaltungsspielraum nicht ohne weiteres erkennbar.

In bezug auf die Bundesebene stellt sich im Rahmen von Vorschlägen für eine ökologische Steuerreform vor allem die Frage, inwieweit der Katalog des Art. 106 GG abschließenden Charakter hat. Teilweise lassen sich die als

126 Teilweise wird allerdings ein sog. Öko-Bonus diskutiert, der an private Haushalte ausbezahlt werden soll. Siehe dazu *Arndt* (o. Fußn. 16), S. 35 ff.

127 Vgl. *Isensee*, *StuW* 1994, 3 (5).

128 Vgl. auch *Isensee*, 57. DJT, Band II, N 40 f.

Öko-Steuern vorgeschlagenen neuen Steuern in die benannten Steuerarten einordnen. Eine CO₂-Input-Abgabe,¹²⁹ also eine Steuer auf den Einsatz von fossilen Energieträgern, wäre eine Verbrauchsteuer nach Art. 106 Abs. 1 Nr. 2 GG.¹³⁰ Eine solche Primärenergiesteuer würde den Verbrauch von fossilen Energieträgern als Güter des ständigen Bedarfs steuerlich belasten.¹³¹ Abgabeschuldner wäre der inländische Produzent oder Importeur.¹³² Wirtschaftlich belastet würde der Verbraucher. Gleiches könnte für eine Sekundärenergiesteuer gelten, mit der etwa die Elektrizität oder Mineralölderivate erfaßt würden.¹³³

Gegen die Einordnung einer Energiesteuer als Verbrauchsteuer werden allerdings Einwände erhoben.¹³⁴ Eine Energiesteuer sei nicht auf eine Überwälzung an den Verbraucher angelegt, sondern auf Energieeinsparung.¹³⁵ Anders als bei Verbrauchsteuern gehe es auch nicht um eine Belastung der Einkommensverwendung.¹³⁶ Zwingend gegen die Verbrauchsteuereigenschaft einer Energiesteuer sprechen diese Argumente jedoch nicht. Die Energiebesteuerung knüpft regelmäßig daran an, daß ein wirtschaftliches Gut eliminierend genutzt wird.¹³⁷ Eine Energiesteuer kann von den Unternehmen abgewälzt werden, soweit der Markt dies hergibt. Diese Einschränkung besteht bei anderen Verbrauchsteuern auch. So hat das Bundesverfassungsgericht festgestellt, daß das Wesen einer Verbrauchsteuer lediglich die Möglichkeit einer Überwälzung verlangt.¹³⁸ Bei der Energiesteuer kommt allerdings hinzu, daß auch eine jedoch begrenzte Vermeidungsmöglichkeit für die Steuer besteht, nämlich die Energieeinsparung („Energiesparsteuer“). Daß es eine beschränkte Alternative zur Überwälzung der Steuer gibt, spricht aber kaum gegen die grundsätzliche Verbrauchsteuereigenschaft auch einer Energiesteuer.

Denkbar ist es auch, besondere Verbrauchsteuern auch für bestimmte, also ökologisch bedenklich eingestufte Rohstoffe einzuführen.¹³⁹ Die Typusbegriffe des Finanzverfassungsrechts dürfen wegen der gebotenen Of-

129 Vgl. *Klocke*, Klimaschutz durch ökonomische Instrumente (1995), S. 59 ff.

130 *Kloepfer/Thull*, DVBl. 1992, 195 (199).

131 *Kloepfer/Thull*, DVBl. 1992, 195 (199).

132 *Kloepfer/Thull*, DVBl. 1992, 195 (199).

133 Siehe *Arndt* (o. Fußn. 16), S. 15 f.

134 Siehe vor allem *Arndt* (o. Fußn. 16), S. 52 ff.

135 *Arndt* (o. Fußn. 16), S. 61.

136 *Arndt* (o. Fußn. 16), S. 63 ff.

137 Siehe auch BVerwG, NVwZ 1995, 59 (60).

138 BVerfGE 27, 375 (384).

139 BFHE 141, 369 (372); *Höfling*, StuW 1990, 242 (245); anders hingegen *Birk/Förster*, DB 1985, Beilage 17, S. 1 ff.

fenheit des Verfassungsrechts nicht eng ausgelegt werden.¹⁴⁰ Verbrauchsteuern sind deshalb nicht zwingend Endverbrauchsteuern.

Teilweise verlassen jedoch die vorgeschlagenen Öko-Steuern den Rahmen der in Art. 106 GG aufgeführten Steuertypen. So läßt sich etwa eine CO₂-Emissionsabgabe¹⁴¹ im Gegensatz zu einer Inputabgabe nicht als Verbrauchsteuer nach Art. 106 Abs. 1 Nr. 2 GG verstehen und auch nicht unter eine der anderen Steuerarten einordnen.¹⁴² Bei Emissionen geht es an und für sich nicht um einen „Verbrauch“ etwa von Luft.¹⁴³ Mindestvoraussetzung für eine Verbrauchsteuer ist das Vorliegen eines jedenfalls im weiteren Sinne verbrauchsfähigen Wirtschaftsgutes, einer „Ware“.¹⁴⁴ Um eine solche handelt es sich bei der Luft nicht. Deshalb stellt sich in solchen Fällen die Frage, ob dem Bund ein sog. Steuererfindungsrecht zusteht. Die Existenz eines solchen Rechts wird von einer nach wie vor herrschenden Meinung bestritten.¹⁴⁵ Hingewiesen wird vor allem darauf, daß eine auf Formenstrenge und Formenklarheit fußende Finanzverfassung keine Steuergesetzgebung erlaube, für die sie keine Ertragsverteilungsregelung beithalte. Des weiteren wird vorgebracht, daß möglicherweise andere Steuern „angezapft“ und damit das „sorgsam austarierte“ Verteilungssystem des Art. 106 GG unterlaufen würde.¹⁴⁶

Sehr überzeugend sind beide Argumente nicht.¹⁴⁷ Es gibt einen allgemeinen föderalistischen Grundsatz, daß das Gemeinwesen, welches eine Steuer einführt, auch die Ertragshoheit für die Steuer hat.¹⁴⁸ Abweichungen sieht Art. 106 GG vor, um die eindeutige Dominanz des Bundes bei der Steuergesetzgebung nach Art. 105 GG zu korrigieren. Dort, wo Art. 106 GG keine abweichende Regelung enthält, gilt hingegen der allgemeine Grundsatz.¹⁴⁹ Auch das mögliche Unterlaufen des Verteilungssystems spricht nicht gegen

140 Anders *Birk/Förster*, DB 1985, Beilage 17, S. 1 (5 f.).

141 Vgl. dazu vor allem *Klocke* (o. Fußn. 129), S. 55 ff.

142 *Kloepfer/Thull*, DVBl. 1992, 195 (202 f.).

143 Ebenso *Höfling*, StuW 1992, 242 (246).

144 Vgl. vor allem auch BFHE 141, 369 (374).

145 *Arndt*, WiVerw. 1990, 1 (12), *ders.* (o. Fußn. 16), S. 76 ff.; *Breuer*, DVBl. 1992, 485 (490); *Ehlers/Achelpöhler*, NVwZ 1993, 1025 (1027); *Höfling*, StuW 1992, 242 (245); *Chr. Müller* (o. Fußn. 99), S. 134 ff.; *Trzaskalik*, StuW 1992, 135 (141).

146 Vgl. *Breuer*, DVBl. 1992, 485 (490); *Vogel*, HbStR IV (1990), § 87 RdNr. 32; *Köck*, Die Sonderabgabe als Instrument des Umweltschutzes (1991), S. 115 ff.

147 *Osterloh*, NVwZ 1991, 823 (827 ff.); *Selmer*, UTR 16 (1990), 15 (37 ff.). Vgl. auch *Manssen*, DÖV 1996, 12 (14).

148 *Wendt*, HbStR IV (1990), § 134 RdNr. 29.

149 *Selmer*, UTR 16 (1992), 15 (39). Kritisch zu dieser Auffassung hingegen *Arndt* (o. Fußn. 16), S. 84 f.

ein Steuererfindungsrecht. Schon bei den in Art. 106 GG genannten Steuern zeigen sich vielfältige Interferenzmöglichkeiten. So enthält Art. 106 Abs. 2 Nr. 4 GG durch die Nennung von „Verkehrsteuern“ einen Bezug auf *Steuertypen* (Rechtsverkehrsteuern und Realverkehrsteuern). Ein gewisses Steuererfindungsrecht und damit die Gefahr, daß andere Steuerquellen „angezapft“ werden, ist also auch bei einer Beschränkung der Gesetzgeber auf benannte Steuerarten und Steuertypen gegeben.¹⁵⁰ Ein „Anzapfen“ von Steuerquellen ist zudem auch mit den in Art. 106 GG genannten *Steuerarten* möglich (Beispiel: Der Bund schafft die Kfz-Steuer für betrieblich genutzte Fahrzeuge ab und erhöht in wirtschaftlich entsprechender Höhe die Einkommen- und Körperschaftsteuer. Die Einkünfte der Länder aus Art. 106 Abs. 2 Nr. 3 GG würden entfallen, die des Bundes nach Art. 106 Abs. 3 GG sich erhöhen.). Eine Beschränkung des Steuererfindungsrechts von Bund (oder Ländern) führt deshalb zu keiner angemessenen Verteilung des Steueraufkommens. Dies zu erreichen ist vielmehr Aufgabe des Finanzausgleichs nach Art. 107 GG. Ein weiteres Argument kommt hinzu. Die Verneinung des Steuererfindungsrechts durch die herrschende Meinung hat nicht die Folge, daß Abgabenerhebungen zur Durchsetzung ökologischer Ziele unterbleiben. Vielmehr weichen Bund und Länder auf die verfassungsrechtlich sehr viel problematischere Figur der Sonderabgabe aus.¹⁵¹ Die Steuerverteilung zwischen Bund und Ländern wird auf diese Weise genauso betroffen wie durch eine Einführung von Ökosteuern. Zudem treten alle die Nachteile ein, die mit Sonderabgaben verbunden sind.¹⁵² Die Abgabenordnung wird unübersichtlich. Sonderabgaben sind jedenfalls potentiell haushaltsflüchtig. Das Parlament kann seine Gesamtverantwortung für die Abgabenbelastung der Bürger aus dem jeweiligen Haushaltsplan nicht ersehen und seine Gesamtverantwortung hierfür nicht im Rahmen der Haushaltsberatung periodisch wahrnehmen. Ähnliches würde im übrigen gelten, wenn statt auf das Instrument der Steuer nicht auf die Sonderabgabe, sondern auf Vorzugslasten als Gestaltungsmittel zurückgegriffen würde.

150 Vgl. dazu auch Köck (o. Fußn. 146), S. 115 ff.

151 Messerschmidt, UTR 3 (1987), S. 85 (97) spricht zu Recht davon, daß die h.M. zu einer dem postulierten Ausnahmecharakter der Sonderabgabe entgegenlaufenden verfassungsrechtlichen Prämie auf die Konzipierung von Sonderabgaben führe, welche den gesetzgeberischen Hang zu dieser Figur verstärke.

152 Vgl. auch schon oben II.2.

bb) Länderkompetenzen für Ökosteuern

Das Thema „ökologische Steuerreform“ wird schwerpunktmäßig im Hinblick auf die Bundesgesetzgebung diskutiert. Dies ist die Konsequenz aus dem Vorrang des Bundes gegenüber den Ländern, welchen Art 104 a ff. GG für die Steuergesetzgebung in noch sehr viel stärkerem Maße als Art. 70 ff. GG für die allgemeine Sachgesetzgebung vorsehen. Gleichwohl ergibt sich auch auf Landesebene Spielraum für eine ökologische Umorientierung des Abgabensystems. Hiervon zeugen die diversen Sonderabgaben, die in verschiedenen Zusammenhängen von den Ländern erhoben werden.¹⁵³

Kompetenzrechtliche Grundlage für den Erlaß von Ökosteuern kann zunächst Art. 105 Abs. 2 a GG sein.¹⁵⁴ Dies ist jedenfalls das vorläufige Ergebnis der Diskussion um die Satzung über die Erhebung einer Verpackungssteuer der Stadt Kassel.¹⁵⁵ Das BVerwG hat die Rechtmäßigkeit dieser Satzung und damit die Einführung einer Verpackungssteuer als Verbrauchsteuer insgesamt bestätigt und damit den Kommunen – jedenfalls bis zur möglichen Korrektur der Entscheidung durch das Bundesverfassungsgericht – erheblichen Spielraum im Bereich der Abfallvermeidung eingeräumt.¹⁵⁶ Wichtig ist dabei vor allem, daß das Verbot der Einführung von mit bundesrechtlich geregelten Steuern gleichartigen Steuern (Art. 105 Abs. 2 a GG) keiner extensiven Interpretation zugeführt werden darf. Der Begriff der Gleichartigkeit von Steuern wird herkömmlicherweise aufgrund eines Vergleichs von Steuergegenstand, Steuermaßstab, Art der Erhebungstechnik und der jeweils ausgeschöpften Quelle wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit vorgenommen.¹⁵⁷ Zudem besteht zugunsten der Gemeinden eine Bestandsgarantie für herkömmliche örtliche Steuern (Speiseeissteuer, Hundesteuer etc.).¹⁵⁸ Ihnen steht vor allem die bundesrechtlich geregelte Umsatzsteuer nicht entgegen.¹⁵⁹

Mit den herkömmlichen örtlichen Steuern lassen sich allerdings keine nennenswerten ökologischen Effekte erzielen. Bei der ökologischen Steuerre-

153 Vgl. zu den Möglichkeiten einer ökologisch orientierten Abgabenpolitik auf Landes- und Gemeindeebene *Henckel/Reidenbach*, in: difu, Grundzüge einer ökologisch orientierten Abgabenpolitik auf Landes- und Gemeindeebene, Eine Untersuchung für das Land Schleswig-Holstein (1994).

154 Siehe auch *Henckel/Reidenbach* (o. Fußn. 153), S. 39 ff.

155 Vgl. auch *Gern*, NVwZ 1995, 771 f.; *Hörstel*, NVwZ 1995, 552 f.; *Henckel/Reidenbach* (o. Fußn. 153), S. 45 ff. Siehe weiterhin *Kluth*, DVBl. 1992, 1261 ff.; *Müller-Dehn*, JZ 1995, 200 ff.

156 BVerwG, NVwZ 1995, 59 ff.

157 Ausführlicher und mit weiteren Nachweisen *Vogel*, HbStR IV (1990), § 87 RdNr. 56 ff.

158 BVerwG, NVwZ 1995, 59 (62); *Kluth*, DVBl. 1992, 1261 (1264).

159 Vgl. vor allem *Wendt*, HbStR IV (1990), § 104 RdNr. 39.

form auf der Ebene der örtlichen Verbrauchs- und Aufwandssteuern geht es vielmehr um die Einführung neuer Steuern, für die sich das Gleichartigkeitsproblem vor allem im Hinblick auf die Umsatzsteuer in voller Schärfe stellt. Ein Verstoß gegen das Gleichartigkeitsverbot läßt sich allerdings dadurch vermeiden, daß als Bemessungsgrundlage nicht das Entgelt für eine Ware herangezogen wird, sondern wie bei der Kasseler Verpackungssteuer-satzung die Warenmenge.¹⁶⁰

Als weitgehendes Hindernis für die Einführung von Ökosteuern auf Gemeindeebene mit kompetenzrechtlicher Grundlage in Art. 105 Abs. 2 a GG erweist sich jedoch das Erfordernis einer örtlichen Radizierung.¹⁶¹ Art. 105 Abs. 2 a GG begründet eine Kompetenz der Länder nur für örtliche Verbrauchs- und Aufwandssteuern. Dies entspricht dem Begriff der Steuer „mit örtlich bedingtem Wirkungskreis“, wie er früher in Art. 105 Abs. 2 Nr. 1 GG a.F. verwendet wurde. Das Örtlichkeitsmerkmal ist nach Auffassung des Bundesverfassungsgerichts dann erfüllt, wenn der Steuertatbestand an den Verbrauch oder Aufwand an Ort und Stelle anknüpft.¹⁶² Bei örtlichen Verpackungssteuern hat das zur Konsequenz, daß nur beim Verzehr an Ort und Stelle die notwendige örtliche Radizierung angenommen werden kann. Die Einführung einer Steuer auf Verpackungen für Waren, die nicht an Ort und Stelle zu verzehren sind, wäre hingegen auf der kompetenzrechtlichen Grundlage des Art. 105 Abs. 2 a GG nicht möglich.¹⁶³

Für eine ökologische Ergänzung des Steuersystems auf Landesebene ist angesichts der Beschränkung von kommunalen Aufwand- und Verbrauchsteuern auf solche mit örtlich bedingtem Wirkungskreis von entscheidender Bedeutung, ob Art. 105 Abs. 2 GG Raum für neue Ökosteuern läßt. Nach der derzeitigen Verfassungspraxis findet eine Steuergesetzgebung auf Landesebene praktisch nicht statt. Der Einführung von Ökosteuern durch Landesgesetz steht eine derzeit noch herrschende Meinung entgegen, wonach die Länder nur solche Steuern einführen dürfen, deren Ertrag ihnen nach Art. 106 Abs. 2 GG zusteht.¹⁶⁴ Die Argumente entsprechen denen, die auch gegen ein Steuererfindungsrecht des Bundes angeführt werden.¹⁶⁵ Sie

160 Siehe BVerwG, NVwZ 1995, 59 (63).

161 Siehe dazu etwa *Pieroth*, in: Jarass/Pieroth, Grundgesetz, 3. Aufl. (1995), Art. 105 RdNr. 25 m.w.Nachw.

162 BVerfGE 16, 306 (327), E 65, 325 (349); BVerwGE 45, 264 (274), E 58, 230 (238).

163 BVerwG, NVwZ 1995, 59 ff.

164 *Ehlers/Achelpöhler*, NVwZ 1993, 1025 (1027); *Köck*, JZ 1971 692 (696); *Messerschmidt*, UTR 3 (1987), S. 83 (96); *Ossenbühl/Di Fabio*, StuW 1988, 349 (352); *Vogel/Walter*, BK, Zweitbearbeitung 1971, Art. 105 RdNr. 63 ff.

165 Siehe oben III. 3. a) aa).

überzeugen auch insoweit nicht. Ein Steuererfindungsrecht der Länder ist ebenso anzuerkennen.¹⁶⁶

Ein weiteres Problem für die Bestimmung der Länderkompetenzen bei einer ökologischen Steuerreform bestände darin, ob die Länder die konkurrierende Gesetzgebungskompetenz für eine Steuer haben, für die nach Art. 106 Abs. 1 GG dem Bund die Ertragshoheit zustehen würde.¹⁶⁷ Relevant würde diese Frage dann, wenn ein Land versuchen würde, eine neue Verbrauchsteuer etwa auf Einwegflaschen, Dosenbier, Computer oder Autoreifen einzuführen.¹⁶⁸ Art. 105 Abs. 2 GG sieht im Grundsatz eine konkurrierende Gesetzgebungskompetenz der Länder für solche Steuern vor. Ein Landesgesetz, daß zur Erhöhung der Steuereinnahmen des Bundes führte, wäre jedoch ein staatsrechtliches Kuriosum. Eine solche Annahme scheidet deshalb aus.¹⁶⁹ Art. 105 Abs. 2 GG und Art. 106 GG enthalten somit einen Normwiderspruch. Deshalb ist entweder die Gesetzgebungskompetenz der Länder nach Art. 105 Abs. 2 GG auf die Steuern nach Art. 106 Abs. 2 GG zu beschränken, oder die Ertragsverteilungsregel des Art. 106 Abs. 1 GG gilt nur dann, wenn der Bund eine Steuer einführt. Letztere Annahme bleibt näher am Verfassungstext als eine offene Korrektur des Art. 105 Abs. 2 GG. Sie ist deshalb vorzugswürdig.¹⁷⁰

b) Haushaltsrechtliche Fragen

aa) Fiskalziel und Lenkungsziel

Die Einführung neuer ökologisch motivierter Steuern ist politisch und rechtlich in erheblichem Maße umstritten. Das Hauptargument ihrer Gegner besteht darin, ihre Vereinbarkeit mit dem grundsätzlichen Fiskalziel des Steuersystems in Frage zu stellen. Ökosteuern, so die Argumentation, zielten darauf, ein ökologisch unerwünschtes Verhalten einzudämmen. Hielten sich die Normunterworfenen an den vom Steuergesetzgeber angestrebten Hauptzweck, wäre der Effekt der, daß die Steuereinnahmen mehr und

166 So auch *Osterloh*, NVwZ 1991, 823 (828). Auch das BVerfG hat im übrigen ein Steuererfindungsrecht der Länder anerkannt (BVerfGE 49, 343/354 ff.).

167 Zum Problem siehe vor allem *Mußnug*, in: P. Kirchhof/Offerhaus/Schöberle (Hrsg.), Festschrift für F. Klein (1994), S. 651 (654 ff.).

168 Siehe *Mußnug* (o. Fußn. 167), S. 651 (654 ff.).

169 P. Kirchhof, Besteuerungsgewalt und Grundgesetz (1973), S. 77 f.; *Küssner*, Die Abgrenzung der Kompetenzen des Bundes und der Länder im Bereich der Steuergesetzgebung sowie der Begriff der Gleichartigkeit von Steuern (1990), S. 50.

170 So auch *Piero*, in: Jarass/Piero (o. Fußn. 161), Art. 105 RdNr. 22. Anders *Mußnug* (o. Fußn. 167), S. 651 (654 ff.).

mehr abnehmen und schließlich ganz ausblieben.¹⁷¹ Damit wäre die staatliche Aufgabenerfüllung gefährdet.¹⁷² Gesprochen wird auch von der Gefahr einer „Überforderung“ von Ökosteuern.¹⁷³ Sie könnten nicht gleichzeitig Finanzierungs- und Lenkungsaufgaben übernehmen („Entweder ist die Ökosteuer wirkungslos, oder sie erzielt kein Aufkommen.“).

Die Finanzierung des Staates ist Grundbedingung seiner Existenz. Für das Steuersystem insgesamt ist das Fiskalziel allen anderen bei der Besteuerung zu beachtenden Zielen übergeordnet.¹⁷⁴ Es ist verfassungsrechtlich ausgeschlossen, ein Steuersystem einzuführen, welches zur Konsequenz hätte, daß der Staat über keine Steuereinnahmen mehr verfügte. Er wäre dann darauf angewiesen, sich andere Erwerbsquellen zu verschaffen, sei es durch weitere umfassende eigene Teilnahme am Wirtschaftsleben, sei es durch Verschuldung oder den Verkauf von Hoheitsrechten. Alle drei Finanzierungsalternativen verstoßen gegen das Prinzip des Steuerstaates¹⁷⁵ und gefährden die in den Grundrechten niedergelegten Freiheits- und Gleichheitsrechte der Bürger.¹⁷⁶

Es ist aber zu bezweifeln, ob Ökosteuern tatsächlich zwingend den beschriebenen Effekt hätten.¹⁷⁷ Auch eine Ökosteuer darf keine erdrosselnde Wirkung haben, jedenfalls nicht, wenn sie kompetenzmäßig auf Art. 104 a ff. GG gestützt werden soll.¹⁷⁸ Damit ist es von vornherein ausgeschlossen, daß die Ertragsrelevanz der Steuer schon bei Einführung gegen Null tendiert. Vielmehr muß der Steuersatz so bemessen werden, daß die Abgabe von einer relevanten Zahl von Steuerpflichtigen erbracht werden kann. Daß es zusätzlich zu vom Normgeber erwünschten Vermeidungseffekten kommt, spricht nicht gegen ihre verfassungsrechtliche Zulässigkeit. Zum einen kann die nachlassende Erfüllung des steuerbegründenden Verhaltens mit progressiven Steuersätzen ausgeglichen werden. In einigen Vorschlägen

171 Siehe etwa *Bermann/Ewringmann*, in: *Nutzinger/Zahrnt* (o. Fußn. 5), S. 43 (50 f.) sowie – wenn auch abgeschwächt – *Franke*, ZRP 1991, 24 (25). Weitere Nachweise bei *Franke*, *StuW* 1990, 217 (223).

172 Nachweise auf die finanzwissenschaftliche Literatur bei *Linscheid/Truger*, *Steuerreformvorschläge* (o. Fußn. 6), S. 97 m. Fußn. 60.

173 *Bergmann/Ewringmann*, in: *Nutzinger/Zahrnt* (o. Fußn. 5), S. 43 (50 f.).

174 Vgl. auch *Koschel/Weinreich*, in: *Hohmeyer* (o. Fußn. 6), S. 9 (26); *Linscheid/Truger*, *Steuerreformvorschläge* (o. Fußn. 6), S. 18.

175 Vgl. auch Art. 115 Abs. 1 S. 2 GG und dazu *Höfling*, *Staatsschuldenrecht* (1993), S. 150 ff.

176 Ausführlich *Isensee* (o. Fußn. 31), S. 409 ff.

177 Siehe auch *Franke*, *StuW* 1990, 217 (226); *Görres/Ehringhaus/von Weizsäcker* (o. Fußn. 1), S. 89 ff.; *P. Kirchhof*, *DStJG* 15 (1993), 3 (9); *Stenger* (o. Fußn. 89), S. 171 ff.; *Worm*, in: *Greenpeace e. V.* (o. Fußn. 1), S. 97 (103 f.).

178 Siehe oben III.2.

für eine ökologische Steuerreform ist dies vorgesehen, beispielsweise eine Verteuerung der Endverbrauchspreise von nicht erneuerbarer Energie und anderen ökologisch problematischen Faktoren um jährlich real 5 % bis 7 %.¹⁷⁹ Zum anderen lassen sich im Laufe der Zeit neue Steuern entwickeln und einführen. Weiterhin ist es auch nicht so, daß nach den Konzepten für eine ökologische Steuerreform das gesamte Steueraufkommen auf Ökosteuern umgestellt werden soll.¹⁸⁰ Nichtökosteuern wie die Einkommen- und Umsatzsteuer sollen wohl nach der Mehrheit der Vorschläge nicht von vornherein zur ersatzlosen Streichung freigegeben werden.¹⁸¹ Gedacht ist vor allem daran, Steuerermäßigungen bei Nichtökosteuern im Rahmen des Ökosteueraufkommens vorzunehmen.¹⁸² Schließlich dürfen die zu erwartenden Vermeidungseffekte bei Ökosteuern nicht überschätzt werden. Etwa bei einer Energie- oder Abfallsteuer gibt es kurzfristig für die Steuerpflichtigen bzw. diejenigen, die die Steuer wirtschaftlich tragen müssen, kaum Ausweichmöglichkeiten. Eine Verbrauchsreduktion kann ebenfalls nur allmählich erfolgen.¹⁸³ Ein Nullverbrauch ist für solche Steuern nie zu erwarten.¹⁸⁴ Gingen etwa der Energiekonsum oder der CO₂-Ausstoß bis zum Jahr 2005 um 25 bis 30 v. H. zurück, blieben immer noch 70 bis 75 v. H. des heutigen Verbrauchsniveaus als Besteuerungsbasis übrig.¹⁸⁵

Auch die Ertragsbeständigkeit von Ökosteuern ist nicht zwingend geringer als die der heute dominierenden Steuerarten. Ökosteuern wären zwar konjunkturabhängig, Einkommen-, Körperschaft- und Umsatzsteuer sind dies jedoch auch. Zwar ist es zweckmäßig, nur solche Ökosteuern einzuführen, bei denen die Bemessungsgrundlage breit und jedenfalls kurz- mittelfristig relativ preisunelastisch ist.¹⁸⁶ In der ökonomischen Diskussion wird dies auch mit dem Begriff der Dauerergiebigkeit umschrieben.¹⁸⁷ Eine verfassungsrechtliche Grenze für die Einführung von Ökosteuern wäre jedoch

179 So ein Vorschlag von *E. U. von Weizsäcker*, in: Mauch u. a. (o. Fußn. 1); siehe dazu *Linscheid/Truger*, Steuerreformvorschläge (o. Fußn. 6), S. 69; *Ewringmann*, ZfU 1994, 43 (46).

180 Siehe *Stenger* (o. Fußn. 89), S. 172.

181 Gelegentlich werden aber sehr weitgehende Streichungsvorschläge unterbreitet, etwa die Abschaffung der Umsatzsteuer (so der Vorschlag des UPI, siehe dazu *Franke*, ZRP 1991, 24/24) oder Abschaffung der Einkommen- und Gewerbesteuer (Vorschlag von von Weizsäcker, siehe dazu *Ewringmann*, ZfU 1994, 43 ff.).

182 So ausdrücklich *von Weizsäcker* (o. Fußn. 171), S. 60.

183 So auch *Linscheid/Truger*, Steuerreformvorschläge (o. Fußn. 6), S. 121.

184 *Hansjürgens* (o. Fußn. 3), S. 121; *Teufel*, in: Nutzinger/Zahrnt (o. Fußn. 5), S. 205 (214).

185 *Worm*, in: Greenpeace e. V. (o. Fußn. 1), S. 97 (104).

186 *Koschel/Weinreich*, in: Hohmeyer (o. Fußn. 6), S. 9 (22); *Linscheid/Truger*, in: *Ewringmann* (o. Fußn. 9), S. 33.

187 Siehe *Linscheid/Truger*, Steuerreformvorschläge (o. Fußn. 6), S. 46.

nur dann erreicht, wenn von vornherein absehbar wäre, daß der Fiskalzweck der Ökosteuer verfehlt würde, letztlich also nicht einmal für ein Haushaltsjahr gesicherte Aussagen über ein adäquates Aufkommen gemacht werden könnten. Für die hauptsächlichen bisher in der Diskussion gemachten Vorschläge läßt sich eine solche Prognose jedoch nicht stellen. Planungsschwierigkeiten werden anfangs sicherlich auftreten.¹⁸⁸ Erfahrungswerte werden sich jedoch im Laufe der Zeit einstellen.¹⁸⁹

Ähnliches wie für die Ertragsbeständigkeit gilt für die Forderung nach Aufkommenselastizität.¹⁹⁰ Hierbei geht es um die Aufkommensentwicklung einer Steuer im Zeitablauf. Ein steigendes Volkseinkommen soll möglichst steigende Steuereinnahmen nach sich ziehen.¹⁹¹ Den Zielen der Vermeidung ständiger Gesetzesänderungen und der Sicherung der Staatsfinanzen unter gleichzeitiger Vermeidung der Entstehung einer unerwünscht hohen Staatsquote wird am ehesten eine Steuer gerecht, deren Aufkommenselastizität um den Wert eins liegt.¹⁹² Dann führt eine Steigerung des Volkseinkommens zu einer proportionalen Steigerung der Steuereinnahmen. Bei den meisten Ökosteuern ist zu erwarten, daß die Aufkommenselastizität deutlich den Wert eins unterschreitet. Dauerertragsfähigkeit ist vor allem dann nicht gesichert, wenn die Ökosteuer als Mengen- und nicht als Wertsteuer ausgestaltet ist.¹⁹³ Ökologisch gewünschte Vermeidungseffekte führen zu sinkenden Steuereinnahmen trotz möglicherweise steigenden Volkseinkommens. Ein Verfassungsverstoß läßt sich hieraus jedoch aus den bereits genannten Gründen nicht ableiten. Der Steuersatz kann vom Gesetzgeber von vornherein progressiv ausgestaltet werden.¹⁹⁴ Es können bei Erschöpfung einer Ökosteuer neue Steuern eingeführt oder möglicherweise abgeschaffte alte Steuern wieder eingeführt werden.

188 Vgl. auch *Hansjürgens* (o. Fußn. 3), S. 120 f.; *Linscheid/Truger*, in: *BMU* (o. Fußn. 17), S. 36. Zu den Aufkommenschätzungen für eine CO₂-Steuer siehe *Klocke* (o. Fußn.), S. 77.

189 So auch *Koschel/Weinreich*, in: *Hohmeyer* (o. Fußn. 6), S. 9 (27); *Linscheid/Truger*, in: *BMU* (o. Fußn. 6), S. 36.

190 *Hansjürgens* (o. Fußn. 3), S. 122 ff.; *Linscheid/Truger*, *Steuerreformvorschläge* (o. Fußn. 6), S. 46.

191 *Linscheid/Truger*, *Steuerreformvorschläge* (o. Fußn. 6), S. 46.

192 *Koschel/Weinreich*, in: *Hohmeyer* (o. Fußn. 6), S. 9 (26); *Linscheid/Truger*, *Steuerreformvorschläge* (o. Fußn. 6), S. 96.

193 Das ist nach den meisten Vorschlägen der Fall. Siehe *Linscheid/Truger*, *Steuerreformvorschläge* (o. Fußn. 6), S. 97.

194 Siehe etwa den Vorschlag des DIW zur Einführung einer Energiesteuer, insoweit dargestellt bei *Arndt* (o. Fußn. 16), S. 19.

bb) Die Verwendung des Ökosteueraufkommens

Das Aufkommen von Ökosteuern soll nach einer Reihe von Vorschlägen nicht in den allgemeinen Staatshaushalt fließen, sondern zweckgebunden verwendet oder durch Abschaffung bzw. Senkung anderer Steuern kompensiert werden. Vorgeschlagen werden:¹⁹⁵

- Senkung anderer Steuern (etwa der Umsatzsteuer oder der Lohnsteuer),
- Beitragssenkung für die Arbeitslosenversicherung,¹⁹⁶
- Abschaffung anderer Steuern (Gewerbsteuer, Kfz-Steuer, Mineralölsteuer, Kaffee- und Zuckersteuer),
- Abschaffung oder Senkung von Rentenversicherungsbeiträgen,
- Ausgleichszahlungen für Landwirte,
- Finanzierung von Recyclingprojekten, Altlastensanierungen, Maßnahmen zur Müllvermeidung, Abgasreinigung,
- Förderung bäuerlicher Familienbetriebe,
- Gewässerschutzinvestitionen,
- internationale Klimaschutzprogramme,
- Einführung eines Altlasten- oder Umweltschadenhaftungsfonds.

Die Senkung von Abgaben muß in der Regel im Wege der Haushaltsbegleitgesetzgebung geschehen. Sollen Einnahmen aus einer Ökosteuer an die Stelle von Einnahmen etwa aus der Einkommensteuer treten, muß das Einkommensteuergesetz entsprechend geändert werden. Die Ökosteuer-einnahmen sind haushaltsmäßig so zu verwenden, wie Einkommensteuer-einnahmen auch.

Eher ein Problem bilden Zweckbindungen für bestimmte staatliche Aus- bzw. Aufgaben. Sie müssen im jeweiligen Ökosteuergesetz festgeschrieben werden, wenn es sich um mehr handeln soll als um politische Absichtsbekundungen. Zweckbindungen werden aus finanzwissenschaftlicher Sicht kritisch beurteilt.¹⁹⁷ Sie erschweren vor allem den Haushaltsvollzug. Die grundsätzliche Verfassungsmäßigkeit von Zwecksteuern ist jedoch anzuerkennen.¹⁹⁸ Dies gilt auch dann, wenn es sich bei den Zweckbindungen anders als bisher nicht nur um Einzelfälle handelt.¹⁹⁹ Denn das Prinzip der

195 Übersicht bei *Linscheid/Truger*, Steuerreformvorschläge (o. Fußn. 6), S. 70 ff.

196 Siehe dazu auch *Görres/Ehringhaus/von Weizsäcker* (o. Fußn. 1), S. 38 ff.

197 Siehe *Hansjürgens* (o. Fußn. 3), S. 157 ff.; *Koschel/Weinreich*, in: Hohmeyer (o. Fußn. 6), S. 9 (22).

198 *Breuer*, DVBl. 1992, 485 (489). Anders hingegen *Springmann*, in: Nutzinger/Zahrnt (o. Fußn. 5), S. 189 (197).

199 Diese Frage ist vom BVerfG in seiner Entscheidung zu den Wasserentnahmeentgelten (2 BvR 413/88 und 2 BvR 1300/93) offengelassen worden. Siehe Urteilsmanuskript, S. 40 f.

Gesamtdeckung des Haushalts (siehe § 8 S. 1 BHO) hat keinen Verfassungsrang.²⁰⁰ Es ist auch keineswegs zwingend, daß die Höhe der Ausgaben für eine bestimmte staatliche Aufgabe bei einer Zweckverwendung von Ökosteuern von der Höhe der Einnahmen abhinge („Rentenkürzung bei sinkenden Ökosteuererinnahmen?“). Die hilfsweise anderweitige Deckung von Ausgaben bleibt möglich.

c) *Ökosteuern und Sozialstaatsprinzip*

Nur eine äußerste Grenze für die Einführung von Ökosteuern bildet das Sozialstaatsprinzip (Art. 20, 28 GG). Insgesamt läßt sich zwar nicht ausschließen, daß Ökosteuern negative Verteilungswirkungen haben.²⁰¹ Solche Wirkungen können jedoch nicht pauschal sondern nur durch differenzierte Analyse der einzelnen Vorschläge geklärt werden. Der gesetzgeberische Beurteilungsspielraum ist jedenfalls nicht überschritten, wenn im Gegenzug zur Einführung von Ökosteuern etwa Sozialversicherungsabgaben gesenkt oder der Grundfreibetrag bei der Einkommenssteuer erhöht werden. Der proportional stärkeren Belastung unterer Einkommenschichten stehen dann proportional stärkere Entlastungen in einem anderen Bereich gegenüber.

d) *Ökosteuern und Finanzausgleich*

Die Einführung von Ökosteuern würde die Steuerverteilung zwischen Bund und Ländern beeinflussen.²⁰² Ursächlich hierfür wären zunächst die Interdependenzen zwischen den verschiedenen Steuerbemessungsgrundlagen.²⁰³ Die Einführung neuer oder die Erhöhung bestehender Steuern kann zur Änderung des Aufkommens anderer Steuern führen.²⁰⁴ So verursachen Öko-verbrauchssteuern ein erhöhtes Umsatzsteueraufkommen.²⁰⁵ Gelingt den mit Ökosteuern belasteten Unternehmen eine Überwälzung der Steuer auf die Produktpreise nicht, vermindert dies die gewinnabhängigen Unternehmenssteuern. Erst recht ergibt sich eine Änderung des Steueraufkommens bei den vielfach vorgesehenen Kompensationen. Beispielsweise führt eine Abschaffung der Kfz-Steuer durch ihre Umlegung auf die Mineralölsteuer

200 Kisker, HbStR IV (1990), § 89 RdNr. 77; Stern, Staatsrecht II (1980), S. 1244.

201 Vgl. Linscheid/Truger, in: BMU (o. Fußn. 17), S. 47 ff.

202 Vgl. Linscheid/Truger, in: BMU (o. Fußn. 3), S. 219 ff.; Linscheid/Truger, Steuerreformvorschläge (o. Fußn. 6), S. 115.

203 Vgl. Koschel/Weinreich, in: Hohmeyer (o. Fußn. 6), S. 9 (27).

204 Siehe auch schon oben III. 3. a) aa)

205 Linscheid/Truger, in: BMU (o. Fußn. 17), S. 55.

zum Versiegen einer den Ländern zustehenden Steuer (siehe Art. 106 Abs. 2 Nr. 3 GG) und gleichzeitig zu einem erhöhten Steueraufkommen des Bundes (Art. 106 Abs. 1 Nr. 2 GG).

Grundsätzliche verfassungsrechtliche Probleme folgen hieraus jedoch nicht. Steuergläubiger ist primär die Körperschaft, die in Art. 106 GG als Ertragsberechtigter genannt ist. Beim sekundären Finanzausgleich (Art. 107 Abs. 2 GG) wären Änderungen in der Finanzkraft zwischen den Ländern zu berücksichtigen. Änderungen im Finanzaufkommen zwischen Bund und Ländern wären ebenfalls im Rahmen von Art. 107 Abs. 2 S. 3 GG und bei der Verteilung der Umsatzsteuer nach Art. 106 Abs. 4 GG zu beachten. Die Finanzverfassung enthält also ausreichende Reaktionsansprüche auf eine sich ändernde Steuerverteilung, hingegen keine Sperre gegen Vorschläge zur Einführung neuer Steuern.²⁰⁶ Die politischen Umsetzungsprobleme, die sich beim Finanzausgleich im Rahmen einer ökologischen Steuerreform ergeben würden,²⁰⁷ führen also nicht zu einem verfassungsrechtlichen Hindernis für die Einführung solcher Steuern.

e) Grundrechtliche Fragen

aa) Ökosteuern und private Haushalte

Die Erhebung von Ökosteuern stellt einen Eingriff in grundrechtlich geschützte Freiheitssphären dar. Für die Schutzbereichsbestimmung ist entscheidend, ob der jeweilige Grundrechtsträger in seiner privaten oder in seiner wirtschaftlich-beruflichen Sphäre betroffen ist. Die Auferlegung von Ökosteuern gegenüber privaten Haushalten ist nach überwiegender Auffassung kein Eingriff in das Eigentumsgrundrecht (Art. 14 Abs. 1 GG)²⁰⁸ sondern in die allgemeine Handlungsfreiheit (Art. 2 Abs. 1 GG).²⁰⁹ Eigentum im Sinne von Art. 14 GG sind einzelne vermögenswerte Gegenstände, nicht das Vermögen als solches.²¹⁰ Ein Verstoß gegen Art. 14 GG soll nur

206 Anders für Ökosteuerkonzepte vor allem *Arndt* (o. Fußn. 16), S. 83 ff.

207 Vgl. auch *Linscheid/Truger*, Steuerreformvorschläge (o. Fußn. 6), S. 118, *dies.*, in: *BMU* (o. Fußn. 17), S. 56.

208 Siehe zum Gesamtproblem *Klocke* (o. Fußn. 129), S. 210 ff.; *Ramsauer*, Faktische Beeinträchtigungen des Eigentums (1980), S. 133 ff.

209 Richtig ist allerdings, daß die Auferlegung von Geldleistungspflichten wegen Verwendung oder Erwerbs von Eigentumsgegenständen einen Eingriff in Art. 14 Abs. 1 GG darstellt (siehe *Ramsauer*, aaO, S. 133 ff.). Dies sagt jedoch zur verfassungsrechtlichen Problematik der Geldleistungspflicht selbst noch nichts aus.

210 BVerfGE 4, 7 (17), E 74, 129 (148), E 78, 232 (243), E 81, 108 (122). Vgl. auch *P. Kirchhof*, 57. DJT, F 15.

dann in Betracht kommen, wenn die Geldleistungspflicht den Pflichtigen übermäßig belastet und seine Vermögensverhältnisse grundlegend beeinträchtigen würde.²¹¹

Diese Rechtsprechung ist auf den ersten Blick nicht einleuchtend. Ist die Auferlegung einer Geldleistungspflicht kein Eingriff in Art. 14 Abs. 1 GG, stellt sich die Frage, wie eine übermäßige Auferlegung einer Geldleistungspflicht ein Verstoß gegen Art. 14 GG sein soll.²¹² Bei näherer Betrachtung zeigt sich jedoch, daß beide Aussagen miteinander vereinbar sind. Das Vermögen selbst ist nach Auffassung des BVerfG nicht Schutzgut des Art. 14 GG. Da Geldleistungspflichten jedoch aus den vorhandenen Vermögensgegenständen bestritten werden müssen, kann es hierdurch zu einer Gefährdung der objektivrechtlichen Funktion des Art. 14 GG, also der Institutsgarantie, kommen. Sie sichert die subjektive Rechtsstellung durch Garantie eines objektiven Kernbereichs ab.²¹³ Damit verbunden ist eine Wertentscheidung zugunsten des Privateigentums.²¹⁴ Eigentum an vermögenswerten Gütern ist die Grundlage selbstbestimmter Lebensentfaltung. Das Gesamtvermögen ist Grundlage der individuellen Handlungsfreiheit.²¹⁵ Eigentum an vermögenswerten Gegenständen bildet bei wirtschaftlichen Unternehmen die Grundlage für die Ausübung des jeweiligen Gewerbes. Diese Garantiefunktion des Art. 14 GG wird beeinträchtigt, wenn mittelbar über die Auferlegung von Geldleistungspflichten in erheblichem Maße die Vermögensverhältnisse des Abgabepflichtigen umgestaltet werden. Dann kommt es zu einer Beeinträchtigung der Institutsgarantie und deshalb zu einem Verstoß gegen Art. 14 GG.

Überträgt man diese Erkenntnis auf die Möglichkeit der Einführung von Ökosteuern, gibt es keine grundsätzlichen Bedenken gegen ihre Einführbarkeit. Die Abgabenlast in der Bundesrepublik gilt zwar insgesamt als zu hoch. Nach wie vor richtig ist auch die Feststellung, daß die Kumulationswirkungen verschiedener Steuern nicht durch geeignete Konkurrenz- und Kollisionsregeln kanalisiert werden.²¹⁶ Eine absolute Grenze dürfte sich jedoch gerade im Hinblick auf Verbrauchsteuern nicht ermitteln lassen. Keine Bedenken gibt es insoweit gegen eine Einführung einer Energiesteuer

211 BVerfGE 14, 221 (241), E 70, 219 (230), E 76, 130 (141), E 78, 232 (243), E 82, 159 (190).
Siehe auch *Leisner*, HbStR VI (1989), § 149 RdNr. 126.

212 Vgl. *Ossenbühl/Di Fabio*, Stuw 1988, 349 (356): „gewisser ‘innerer Widerspruch’“.

213 Vgl. allgemein auch *Leisner*, HbStR VI (1989), § 149 RdNr. 14 ff.

214 Vgl. auch *Scholz*, NVwZ 1982, 337 (338).

215 Siehe vor allem *P. Kirchhof*, VVDStRL 39, 213 (236).

216 Siehe *P. Kirchhof*, VVDStRL 39, 213 (240).

als Ersatz für den Kohlepfennig oder gegen eine Einführung von Ökosteuern gegen die Senkung von anderen Beitragsbelastungen.

Gegen die verfassungsrechtliche Zulässigkeit von Ökosteuern könnten schließlich sprechen, daß die Besteuerung nicht unmittelbar nach der Leistungsfähigkeit erfolgt.²¹⁷ Das Leistungsfähigkeitsprinzip als freiheitsrechtliche Besteuerungsgrenze ist zwar im Grundgesetz nicht enthalten.²¹⁸ Es soll sich jedoch um einen vor allem aus dem Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 GG) abzuleitenden Verfassungsmaßstab handeln,²¹⁹ also um ein normatives, verfassungsrechtlich verankertes Prinzip. Durchbrechungen seien nur aus besonderen Gründen möglich.

Das Leistungsfähigkeitsprinzip betrifft jedoch im Kern nur die Besteuerung des Einkommens.²²⁰ Bei Verbrauchsteuern ist eine Berücksichtigung der Leistungsfähigkeit schon aus erhebungstechnischen Gründen nicht möglich. Die Verbrauchsteuer muß von demjenigen wirtschaftlich getragen werden, der verbraucht, unabhängig davon, ob er leistungsfähig ist.²²¹ Man kann die Tatsache des Verbrauchs als Indiz für die Leistungsfähigkeit werten.²²² Mehr als ein Indiz ist sie jedoch nicht.²²³ Mit einer Einführung des Leistungsfähigkeitsprinzips als zwingendes verfassungsrechtliches Erfordernis in das Verbrauchsteuerrecht käme es deshalb faktisch zur Unzulässigkeit der Verbrauchsteuererhebung überhaupt. Verbrauchsbesteuerung wird jedoch von der Verfassung vorausgesetzt (siehe vor allem Art. 106 Abs. 1 Nr. 2 GG).²²⁴ Es ist deshalb nicht überzeugend, wenn davon gesprochen wird, es gäbe keine originären Umweltlenkungssteuern, da kein tauglicher Steuergegenstand vorhanden sei.²²⁵ Das Leistungsfähigkeitsprinzip ist ein Rechtmäßigkeitsmaßstab für Steuernormen im Bereich der Einkommensbesteuerung, kein Begriffsmerkmal von Steuern.

217 So vor allem *Stenger* (o. Fußn. 89), S. 182 ff. Vgl. auch *Höfling*, *StuW* 1992, 242 (243); *Kloepfer/Thull*, *DVBf.* 1992, 195 (199); *Selmer*, *UTR* 16 (1992), 15 (31). Allgemein zum Leistungsfähigkeitsprinzip *P. Kirchhof*, *StuW* 1985, 319 ff.

218 *P. Kirchhof*, *StuW* 1985, 319 (322).

219 *BVerfGE* 43, 108 (118 f.), *NJW* 1983, 271 (271), *NJW* 1990, 1900 (1900), *NJW* 1992, 168 (169), *NJW* 1993, 647 (647); *P. Kirchhof*, *StuW* 1985, 319 (323); *Wendt*, *DÖV* 1988, 710 (712).

220 So auch *P. Kirchhof*, *StuW* 1985, 319 (324).

221 *Breuer*, *DVBf.* 1992, 485 (492); *Kruse*, *Lehrbuch des Steuerrechts*, Band 1 (1991), S. 52.

222 In diese Richtung etwa *Breuer*, *DVBf.* 1992, 485 (489). Vgl. auch *Höfling*, *StuW* 1992, 242 (244). Zu weitgehend *Trzaskalik*, *StuW* 1992, 242 (244).

223 Anders wohl *Höfling*, *StuW* 1992, 242 (244): „Prinzipielle Rezeption der steuerstaatlichen Leitidee.“

224 *P. Kirchhof*, *StuW* 1985, 319 (324).

225 So aber *Breuer*, *DVBf.* 1992, 485 (490); ähnlich *Höfling*, *StuW* 1990, 242 (243).

Selbst wenn man das Leistungsfähigkeitsprinzip auch im Verbrauchsteuerrecht zur Anwendung bringen wollte, folgte daraus im übrigen nicht die Unzulässigkeit der Einführung von Ökosteuern. Auch der Leistungsfähigkeitsgrundsatz darf durchbrochen werden, wenn höherrangige Gemeinwohlinteressen dies fordern.²²⁶ Wegen des hohen Ranges, der Umweltschutzinteressen aufgrund des neuen Art. 20 a GG zugebilligt werden muß, kann deshalb auch das Leistungsfähigkeitsprinzip zurückgedrängt werden.

bb) Ökosteuern und wirtschaftliche Unternehmen

Unternehmen können grundsätzlich den Schutz von Art. 14 GG in Anspruch nehmen (Art. 19 Abs. 3 GG). Bei ihnen stellt sich sogar in sehr viel stärkerem Maße als bei Privathaushalten das Problem einer möglichen Erdrosselungswirkung,²²⁷ da sie vor allem als Adressaten von Ökosteuerpflichten in Betracht kommen. Erdrosselungswirkung dürfte dann anzunehmen sein, wenn die Steuer konfiskatorisch wirkt, also den gesamten Gewinn aufzehrt oder zu ständigen Eingriffen in die Substanz nötig.²²⁸ Vor allem die vielfach propagierte stärkere Besteuerung des Energieverbrauchs trifft einzelne energieintensive Branchen in besonders erheblichem Maße. Kommt es zu einer flächendeckenden, einheitlichen und erheblichen Verteuerung der Energie, werden einige besonders energieintensiv produzierende Branchen in ihrer Existenz gefährdet werden. Hierzu zählen vor allem die Eisen- und Stahlindustrie, die Zellstoffindustrie, die Zementindustrie und Teile der chemischen Industrie.²²⁹ Eine solche Existenzvernichtung ist verfassungsrechtlich unzulässig. Den Unternehmen kommt die objektivrechtliche Funktion von Art. 14 GG zugute. Die Möglichkeit der Kapitalbildung ist Grundlage der unternehmerischen Tätigkeit. Deshalb ist Art. 14 GG auch in solchen Fällen verletzt, in denen juristischen Personen die finanzielle Grundlage für unternehmerisches Handeln durch eine übermäßige Abgabenbelastung verlieren.

Ein Rückgriff auf die problematische Figur des eingerichteten und ausgeübten Gewerbebetriebes²³⁰ ist daneben nicht erforderlich. Das Bundesverfassungsgericht bezweifelt ohnehin, ob der Gewerbebetrieb als solcher die konstituierenden Merkmale des verfassungsrechtlichen Eigentumsbegriffs aufweist, oder ob es sich nur um die tatsächliche Zusammenfassung der zu

226 So zu Recht *Kloepfer/Thull*, DVBl. 1992, 195 (199).

227 Vgl. auch *Ossenbühl/Di Fabio*, StuW 1988, 349 (356).

228 Vgl. BVerfGE 6, 247 (266 f.).

229 *Arndt* (o. Fußn. 16), S. 26 ff.

230 Siehe *Ossenbühl/Di Fabio*, StuW 1988, 349 (356).

einem Vermögen gehörenden Sachen und Rechte handelt, die an sich schon vor verfassungswidrigen Eingriffen geschützt sind.²³¹

Als weiterer grundrechtlicher Maßstab ist die Berufsfreiheit (Art. 12 Abs. 1 GG) in Betracht zu ziehen.²³² Abgabenbelastung durch Ökosteuern betrifft nicht nur die finanziellen Grundlagen der Unternehmen, also das „Erworbene“, sondern auch die berufliche Tätigkeit, den „Erwerb“. Die Auferlegung von Abgaben ist zwar nicht unmittelbar berufslenkend, durch Anknüpfung an typischerweise berufliche Tätigkeiten aber gleichwohl ein Eingriff in Art. 12 Abs. 1 GG.²³³ Diese Feststellung gilt vor allem für die von Ökosteuern bezweckten „Ausweichwirkungen“,²³⁴ also für das von der Auferlegung der Steuer beabsichtigte Vermeidungsverhalten. Hierbei handelt es sich um Berufsausübungsregelungen, die durch vernünftige Erwägungen des Allgemeinwohls gerechtfertigt sind. Machen die auferlegten finanziellen Lasten eine weitere Geschäftstätigkeit nicht nur für einzelne Unternehmen, sondern für eine gesamte Branche unmöglich,²³⁵ kommt dies hingegen einer objektiven Beschränkung der Berufswahl gleich. Zwar ist der Umweltschutz spätestens mit Einführung von Art. 20 a GG ein überragend wichtiges Gemeinschaftsgut, welches auch Eingriffe in die Berufswahlfreiheit rechtfertigen kann. Gleichwohl wäre die Einführung einer Steuer, die ganze Industriezweige zur Schließung oder Abwanderung zwingen würde,²³⁶ angesichts der Vernichtung von Arbeitsplätzen und der damit verbundenen weiteren Beeinträchtigung sozialstaatlicher Zielsetzungen, zu deren Verfolgung die Verfassung die staatlichen Organe verpflichtet (Art. 20 Abs. 1, 28 GG), insgesamt unverhältnismäßig und damit verfassungswidrig.²³⁷

Keinen eigenen grundrechtlichen Prüfungsmaßstab bildet die wirtschaftliche Betätigungsfreiheit oder Freiheit im wirtschaftlichen Bereich als Un-

231 BVerfE 51, 193 (221 f.), E 74, 129 (148). Vgl. auch BVerfGE 58, 300 (353): Der Schutz des Gewerbebetriebes solle nicht weiterreichen als der Schutz, den die wirtschaftlichen Grundlagen des Gewerbebetriebes genießen.

232 Ausführlich *Arndt* (o. Fußn. 16), S. 131 ff.; *Klocke* (o. Fußn. 129), S. 204 ff.; *Birk*, Das Leistungsfähigkeitsprinzip (1983), S. 216 ff. *Höfling*, *StuW* 1992, 242 (247). Vgl. auch BVerfGE 81, 108 (122).

233 Stark einschränkend allerdings die Rechtsprechung des BVerfG. Siehe BVerfGE 81, 108 (122): Berührung des Schutzbereichs von Art. 12 Abs. 1 GG nur dann, wenn die Steuer in ihren tatsächlichen Auswirkungen geeignet ist, die Berufsfreiheit zu beeinträchtigen.

234 Siehe *Klocke* (o. Fußn. 129), S. 205, im Anschluß an *Birk* (o. Fußn. 233), S. 216 ff.

235 Zu dieser Unterscheidung siehe *Franke*, *ZRP* 1991, 24 (25).

236 Zu den besonders betroffenen Branchen würden etwa zählen: Eisen- und Stahlindustrie, Zellstoffindustrie, Zementindustrie, chemische Industrie. Siehe *Arndt* (o. Fußn. 16), S. 26 ff.

237 So im Ergebnis auch *Arndt* (o. Fußn. 16), S. 135; *Franke*, *ZRP* 1991, 24 (25); *ders.*, *StuW* 1990, 217 (224).

terfall der allgemeinen Handlungsfreiheit (Art. 2 Abs. 1 GG).²³⁸ Diese Figur ist insgesamt entbehrlich. Die dort eingeordneten Fälle sind dem Schutzbereich der Berufsfreiheit (Art. 12 Abs. 1 GG) zuzuordnen.

Für die Vorschläge zur Verteuerung des Energieverbrauchs folgt aus den dargestellten Anforderungen des Übermaßverbotes, daß für besonders energieintensive Industriezweige Sonderregelungen gefunden werden müssen, die die Wettbewerbsfähigkeit der Unternehmen nicht grundsätzlich in Frage stellen. Verfassungsrechtlich erforderlich sind deshalb entweder prinzipielle Härtekláuseln, die etwa für bestimmte Sparten abgemilderte Abgabensätze vorsehen, oder einzelfallspezifische Härtekláuseln, wonach Unternehmen entlastet werden, wenn die Steuerlast durch Ökosteuern einen bestimmten Prozentsatz etwa der Gesamtkosten übersteigt.²³⁹

IV. Fazit

Das Grundgesetz steht einem ökologischen Umbau des Steuersystems im allgemeinen und der Einführung von sog. Ökosteuern im speziellen nicht entgegen. Geeignete Kompetenzgrundlagen bestehen sowohl für den Bund als auch für die Länder. Auch grundrechtliche Vorgaben hindern einen entsprechenden Umbau des Steuersystems nicht, soweit darauf Bedacht genommen wird, daß unverhältnismäßige Belastungen einzelner Branchen vermieden werden.

238 Vgl. allerdings BVerfGE 66, 116 (130); Jarass, in: Jarass/Pieroth, Grundgesetz, 3. Aufl. (1995), Art. 2 RdNr. 8.

239 Vgl. auch Bergmann/Ewringmann, in: Nutzinger/Zahrnt (o. Fußn. 5), S. 43 (53).