Veröffentlichungen der Deutschen
Steuerjuristischen Gesellschaft e.V.

DStJG Band 15

Umweltschutz im Abgaben- und Steuerrecht

Herausgegeben im Auftrag der
Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V.

von

Prof. Dr. Paul Kirchhof
Richter des Bundesverfassungsgerichts
Universität Heidelberg

Verlag Dr. Otto Schmidt · Köln 1993

V
11
KI 585
U5A1S
93/12089

Zitierempfehlung: Verf., DStJG 15 (1993), S. ...

Die Deutsche Bibliothek – CIP-Einheitsaufnahme

Umweltschutz im Abgaben- und Steuerrecht: [dieser Band enthält die überarbeiteten auf der Jahrestagung der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V. am 3. 9. und 4. 9. 1992 in Bonn gehaltenen Vorträge, ein Resümee des Tagungsergebnisses sowie ein Sachregister] / hrsg. im Auftr. der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V. von Paul Kirchhof.
[Tagungsleiter Christoph Trzaskalik; Adalbert Uelner]. – Köln: O. Schmidt, 1993
(Veröffentlichungen der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V.; Bd. 15)
ISBN 3-504-62016-1
NE: Kirchhof, Paul [Hrsg.]; Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft: Veröffentlichungen der Deutschen ...

Univ.
Bibliothek
Bielefeld

Verlag Dr. Otto Schmidt
bis 30. 6. 1993: Unter den Ulmen 96–98, 5000 Köln 51
Tel.: 02 21/34 98-0, Fax: 02 21/34 98-9 21
ab 1. 7. 1993: Unter den Ulmen 96–98, 50968 Köln
Tel.: 02 21/9 37 38-01, Fax: 02 21/9 37 38-9 21

© 1993 by Verlag Dr. Otto Schmidt
Das Werk einschließlich aller seiner Teile ist urheberrechtlich geschützt. Jede Verwertung, die nicht ausdrücklich vom Urheberrechtsgesetz zugelassen ist, bedarf der vorherigen Zustimmung des Verlages. Das gilt insbesondere für Vervielfältigungen, Bearbeitungen, Übersetzungen, Mikroverfilmungen und die Einspeicherung und Verarbeitung in elektronischen Systemen.

Satz: Lichtsatz Heinrich Fanslau, Düsseldorf
Druck und Verarbeitung: Bercker Graphischer Betrieb GmbH, Kevelaer

Dieser Band enthält die überarbeiteten auf der *Jahrestagung der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V.* am 3. 9. und 4. 9. 1992 in Bonn gehaltenen Vorträge, ein Resümee des Tagungsergebnisses sowie ein Sachregister.

Tagungsleiter war am ersten Tag Prof. Dr. Christoph Trzaskalik, Universität Mainz, am zweiten Tag Dr. Adalbert Uelner, Rechtsanwalt, Bonn.

Die in diesem Band vorausgegangenen Bände, die die bisherigen Jahrestagungen der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft dokumentiert haben, sind – bis Band 9 – ohne Numerierung erschienen. Die neue Bezifferung wurde mit Band 10 nachträglich auch für die vorausgegangenen Bände eingeführt.

Die bisherigen 14 Bände haben folgende Herausgeber und Titel:

Bd. 1 (1978): Tipke, Übertragung von Einkunftsquellen im Steuerrecht
Bd. 2 (1979): Kruse, Die Grundprobleme der Personengesellschaft im Steuerrecht
Bd. 3 (1980): Söhn, Die Abgrenzung der Betriebs- oder Berufssphäre von der Privatsphäre im Einkommensteuerrecht
Bd. 4 (1981): Ruppe, Gewinnrealisierung im Steuerrecht
Bd. 5 (1982): Tipke, Grenzen der Rechtsfortbildung durch Rechtsprechung und Verwaltungsvorschriften im Steuerrecht
Bd. 6 (1983): Kohlmann, Strafverfolgung und Strafverteidigung im Steuerrecht
Bd. 7 (1984): Raupach, Werte und Wertermittlung im Steuerrecht
Bd. 8 (1985): Vogel, Grundfragen des Internationalen Steuerrechts
Bd. 9 (1986): Stolterfoht, Grundfragen des Lohnsteuerrechts
Bd. 10 (1987): Schulze-Osterloh, Rechtsnachfolge im Steuerrecht
Bd. 11 (1988): Kruse, Zölle, Verbrauchsteuern, europäisches Marktordnungsrecht
Bd. 12 (1989): Friauf, Steuerrecht und Verfassungsrecht
Bd. 13 (1990): Woerner, Umsatzsteuer in nationaler und europäischer Sicht
Bd. 14 (1991): Doralt, Probleme des Steuerbilanzrechts

Vorwort

In einer freiheitlichen Rechts- und Wirtschaftsordnung stützt der Staat seine Finanzierung weniger auf staatliche Wirtschaftsunternehmen und mehr auf die staatliche Teilhabe am Erfolg privaten Wirtschaftens. Das Finanzierungsinstrument des freiheitlichen Rechtsstaates ist deshalb die Steuer. Sie beläßt das Wirtschaftswesen in privater Hand, macht den Staat zum stillen Teilhaber privater Unternehmen und begründet ein Zusammenwirken von Staat und privater Wirtschaft, in dem individuelle Leistungskraft und staatliche Rechtsgewähr wechselseitig aufeinander angewiesen sind. Die Steuer wird so zum finanzstaatlichen Zeichen der Freiheit.

Andererseits ist die Steuer stets auch Last, überführt Wirtschaftsgüter von privater in öffentliche Hand und nimmt dem Steuerpflichtigen damit ökonomische Handlungsfreiheit. Drückende Steuerlasten verursachen freiheitswidrige Ausweichreaktionen; die Geschichte des Steuerrechts belegt dieses eindrucksvoll mit einer Flucht in die Illegalität, mit Auswanderungsbewegungen bis hin zur revolutionären Auflehnung gegen Steuerunterdrückung. Die Steuer bleibt Freiheitsgarant, solange sie an den individuellen Erfolg privaten Wirtschaftens anknüpft und diesen in einem Maße belastet, der Willen und Möglichkeit zu privatnützigem Erwerben und Nachfragen nicht gefährdet. Die Steuer wird hingegen zur Freiheitsbedrohung, wenn sie selbstbestimmtes Handeln durch steuerbestimmtes Reagieren ablöst.

Lenkungsteuern bedürfen deshalb besonderer Rechtfertigung. Dies gilt insbesondere für das Umweltrecht, da eine Umweltlast keinen wirtschaftlichen Erfolg darstellt, an dem der Steuerstaat finanzwirtschaftlich teilhaben könnte. Eine Umweltabgabe macht aus dem Finanzierungsmittel der Steuer ein Verwaltungsmittel: Die Abgabe zielt auf Verhaltenssteuerung, weniger auf ein Finanzaufkommen. Damit stellt sich die Frage, ob die Abgabenhoheit auch als Verwaltungshoheit genutzt werden kann, ob der Gleichheitssatz neben der allgemeinen Steuer besondere Abgaben im Belastungsgrund eines Umweltschutzes zuläßt, ob das Budgetrecht des Parlaments zweckgebundene Finanzfonds gestattet und ob die Abgabenverwaltung als Umweltverwaltung dienen kann. Diese Einzelfragen zielen im Kern auf die Prüfung, ob der freiheitliche Steuerstaat sein rechtsstaatliches und demokratisches Gesicht verliert, wenn er sein wesentliches Handlungsmittel – die Abgabe – in den Dienst des Umweltschutzes stellt. Das in seiner Dring-

lichkeit allgemein anerkannte Ziel eines wirksamen Umweltschutzes bedarf sachgerechter Mittel. Ob und inwieweit zu diesen Mitteln auch das Abgabenrecht gehört, sucht die 17. Tagung der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft, die sich 1992 in Bonn den Umweltabgaben gewidmet hat, zu beantworten.

Heidelberg, im März 1993 Paul Kirchhof

Inhalt*

Seite

Vorwort VII

Prof. Dr. Joachim Schulze-Osterloh, Universität Berlin

Eröffnung 1

Prof. Dr. Paul Kirchhof, Richter des Bundesverfassungsgerichts, Universität Heidelberg

Verfassungsrechtliche Grenzen von Umweltabgaben 3

I. Umweltschutz durch Verhaltensregel oder durch Abgabe 3
II. Eignung des Abgabenrechts als Instrument der Umweltpolitik 5
III. Tauglichkeit der einzelnen Abgabetypen für eine Umweltpolitik . 12
IV. Umweltabgaben als Gegenstand des europäischen Gemeinschaftsrechts 25
V. Zusammenfassung. 29

Prof. Dr. Dietrich Dickertmann, Universität Trier

Erscheinungsformen und Wirkungen von Umweltabgaben aus ökonomischer Sicht 33

I. Vorbemerkungen 33
II. Ausgangslage und grundlegende Konzepte 35
III. Demeritorische Umweltabgaben – und ihre Erscheinungsformen . 39
IV. Ökonomische Wirkungen von Umweltabgaben 46
V. Zusammenfassende Bewertungen. 59

Paul G. Flockermann, Ministerialdirektor, Bonn

Stellenwert des Umweltschutzes im Rahmen der Steuerpolitik . . 67

I. Ausgangslage 67
II. Instrumente des Umweltschutzes. 69
III. Ökologische Elemente im bereits geltenden Steuerrecht 71
IV. Öko-Steuervorschläge. 74
V. Grundsatzfragen zur Erhebung von Umweltabgaben/-steuern . . 75
VI. Politischer Diskussionsstand 81

* Ausführliche Inhaltsübersichten zu Beginn der jeweiligen Beiträge.

Seite

Prof. Dr. Meinhard Schröder, Universität Trier

Zusammenwirken von Gemeinschaftsrecht und nationalem Recht auf dem Gebiet der Umweltabgaben 87
I. Vorüberlegungen zum Thema 87
II. Abgabenrechtliche Zielvorstellungen und Vorhaben der Gemeinschaft 89
III. Die Kompetenzfrage 92
IV. Überlegungen zur Sicherung abgabenrechtlicher Standards auf europäischer Ebene 97

Dr. Heinrich Freiherr von Lersner, Präsident des Umweltbundesamtes, Berlin

Bestehende und geplante Umweltabgaben 103
I. Bestehende Umweltabgaben 103
II. Ökologie und Steuerrecht 108
III. Geplante Umweltabgaben 111
IV. Ordnungspolitische Bemerkung 113

Prof. Dr. Joachim Lang, Universität Köln

Verwirklichung von Umweltschutzzwecken im Steuerrecht 115
I. Einführung in das Thema 116
II. Interventionistische Verwirklichung von Umweltschutzzwecken im Steuerrecht 119
III. Umweltpolitik und Steuerrechtsanwendung 143
IV. Zu strukturellen Veränderungen des Steuersystems 144
V. Zusammenfassung 159

Dr. Markus Achatz, Universitäts-Dozent, Graz

Umweltrisiken in der Handels- und Steuerbilanz 161
I. Problemstellung 161
II. Der Ausweis öffentlichrechtlicher Verbindlichkeiten in Handels- und Steuerbilanz 163
III. Sonderfragen 180
IV. Ergebnisse 187
V. Anwendung der Ergebnisse 190

Seite

Dr. Gerd Morgenthaler, Wissenschaftlicher Assistent, Heidelberg

Umweltschutz im Abgaben- und Steuerrecht – Resümee 197
I. Umweltabgaben als Rechtsproblem 197
II. Begriff, Modelle und Stellenwert der Umweltabgaben 200
III. Die verfassungs- und europarechtlichen Vorgaben für Umweltabgaben 203
IV. Die umweltfreundliche Ausgestaltung des Steuerrechts 216
V. Ausblick 218

Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft e.V.

Satzung (Auszug) 219
Vorstand und Wissenschaftlicher Beirat 220
Mitgliederverzeichnis 220

Sachregister 243

Eröffnung

Prof. Dr. *Joachim Schulze-Osterloh,* Universität Berlin

Heute beginnt die 17. Jahrestagung der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft. Sie steht – wie auch die des Jahres 1991 – im Zeichen einer Grenzüberschreitung: Im vorigen Jahr haben wir den Blick über den Zaun des deutschen Steuerrechts in die europäischen Nachbargärten geworfen. In diesem Jahr wollen wir uns über die Grenzen des Steuerrechts hinauswagen und uns allgemein mit Abgaben beschäftigen, die nur teilweise die Merkmale einer Steuer erfüllen. Wie auch mit der Tagung 1991 versuchen wir, die Aufmerksamkeit auf aktuelle und dringliche Themen zu lenken. Während die Straßburger Tagung den Europäischen Binnenmarkt vor Augen hatte, befaßt sich die Bonner Tagung mit den Folgen eines dramatisch veränderten Umweltbewußtseins, mit der sich immer mehr verdichtenden Erkenntnis, daß die von der menschlichen Zivilisation ausgehenden Umweltbelastungen auf ein erträgliches Maß zurückgeführt werden müssen. Ein Mittel, das Verhalten der Bürger und der Wirtschaft insoweit zu ändern, soll die Erhebung von Abgaben sein, die an die Beeinträchtigung der Umwelt anknüpfen. Es soll teuer werden, die Umwelt zu belasten. Die dem zugrundeliegende Idee eines ökonomischen Hebels zur Beeinflussung des Umweltverhaltens wird allerdings dadurch nahezu desavouiert, daß sie zugleich geeignet erscheint, den immens gestiegenen Finanzbedarf des Staates und der Kommunen decken zu helfen, wobei sogar die Möglichkeit zu bestehen scheint, die Mittel an den normalen Haushalten vorbei in Nebenhaushalte zu leiten.

Die sich hieraus ergebenden Probleme sind offensichtlich: Zum einen ist zu fragen, ob und inwieweit Umweltabgaben überhaupt geeignet sind, den Umweltschutz zu verbessern, und welchen Bedingungen sie dafür genügen müssen. Von gleichem Gewicht ist das Problem ihrer verfassungsrechtlichen und europarechtlichen Zulässigkeit. Zugleich muß die Erhebung von Umweltabgaben in die Steuerpolitik insgesamt eingebettet werden.

Mit diesen Problemkreisen werden wir uns heute befassen.

Der nächste Tag beginnt mit einer Darstellung der bestehenden und geplanten Umweltabgaben. Alsdann wenden wir uns der zentralen Aufgabe unserer Gesellschaft, dem Steuerrecht, zu. Entwickelt werden die Verwicklichung von Umweltschutzzwecken im Steuerrecht und speziell die sehr problematische Behandlung von Umweltrisiken in der Handels- und Steuerbilanz.

Ausklang wird – wohl erstmals auf einer Tagung unserer Gesellschaft – eine Podiumsdiskussion sein, die sich mit der Zukunft der Umweltabgaben befassen wird. Hier sollen die bereits in den Vorträgen behandelten Probleme der Umweltabgaben vertieft und zugleich erweitert werden. Unter der Moderation von Herrn Professor Dr. *Raupach* werden Vertreter des Umwelt- und Naturschutzes, der Politik, der EG-Kommission, der Wirtschaft und des Verfassungsrechts weiterführende Überlegungen zu den Umweltabgaben anstellen.

Verfassungsrechtliche Grenzen von Umweltabgaben

Prof. Dr. *Paul Kirchhof*,
Richter des Bundesverfassungsgerichts,
Universität Heidelberg

Inhaltsübersicht

I. Umweltschutz durch Verhaltensregel oder durch Abgabe
II. Eignung des Abgabenrechts als Instrument der Umweltpolitik
1. Umweltabgaben nur bei Verzichtbarkeit des Schutzprogramms
2. Erreichbarkeit ausschließlich der Abgabenpflichtigen
3. Differenzierung nach Zahlungsfähigkeit
4. Die Ungenauigkeit abgabenrechtlicher Einwirkungen
5. Gefährdung des Schutzzwecks durch Aufkommenserwartungen
6. Verfremdung des Finanzierungsmittels
III. Tauglichkeit der einzelnen Abgabetypen für eine Umweltpolitik
1. Die Gebühr
2. Der Beitrag
3. Die Sonderabgabe
a) Vollständigkeit des Haushaltsplans
b) Gestaltungswirkung
c) Sonderbelastung
4. Die Steuer
a) Individuelle Zahlungskraft
b) Lenkungszweck als Besteuerungsgrund
c) Parlamentarische Budgethoheit
IV. Umweltabgaben als Gegenstand des europäischen Gemeinschaftsrechts
1. Zugänglichkeit des deutschen Rechts für gemeinschaftsrechtliche Regelungen
2. Begrenzter abgabenpolitischer Handlungsspielraum der EWG im Umweltrecht
3. Harmonisierung zwischen EWG-Recht und nationalem Abgabenrecht
V. Zusammenfassung

I. Umweltschutz durch Verhaltensregel oder durch Abgabe

Wer Abgaben zahlt, schützt nicht die Umwelt; und wer die Umwelt stört, ist deshalb nicht steuerlich belastbar. Abgabenrecht und Umweltrecht haben kaum thematische Berührungspunkte. Das Abgabenrecht läßt den Finanzstaat am Erfolg privaten Wirtschaftens teilnehmen; das Umwelt-

schutzrecht begrenzt die individuelle Nutzung der staatlich bewirtschafteten, aber für jedermann nutzbaren Güter im Gemeingebrauch.

Die Abgabe ist jedoch geeignet, den durch eine Umweltbelastung verursachten Aufwand an den Umweltstörer zurückzugeben, also die Umweltlast finanzwirtschaftlich zu reprivatisieren. Die Anwendungsfälle für eine solche kostenüberwälzende Abgabe sind vielfältig: Der Unternehmer entsorgt seinen Produktionsmüll nicht mit eigenen Fahrzeugen und eigenen Deponien, sondern bedient sich der Luft und der öffentlichen Gewässer als Transportmittel. Der Konsument entledigt sich des Verpackungsmaterials nicht durch eigenhändigen oder selbstfinanzierten Abtransport, sondern hinterläßt es in öffentlichen Wäldern oder Anlagen. Der Autofahrer genießt die durch sein eigenes Fahrzeug vermittelte Freiheit und Privatheit, überläßt aber die damit verbundenen Emissionen der Allgemeinheit. Die Überwälzung auf die Umwelt nimmt die privaten Lasten aus der individuellen Aufwands- und Kostenverantwortlichkeit heraus und überträgt sie auf die Allgemeinheit. Um diesem Kostentransfer entgegenzuwirken, sollen die Umweltabgaben den Verursacher mit einer dem Wert der öffentlichen Entsorgungsleistung entsprechenden Zahlungspflicht an die Allgemeinheit belasten. Dadurch wird Verteilungsgerechtigkeit hergestellt, eine Wettbewerbsverfälschung beseitigt, ein finanzwirtschaftlicher Anreiz zur Vermeidung von Umweltbelastungen geschaffen. Die Umweltabgabe beansprucht, der Gerechtigkeit, der Marktwirtschaft, der Verminderung von Umweltschäden und der Finanzierung einer Umweltpflege zu dienen.

Der Gedanke, die Umwelt statt durch Verbote und hoheitlichen Zwang durch Androhung und Auferlegung von Abgaben zu schützen, findet Nährboden auch in prinzipiellen Zweifeln, ob unsere freiheitliche Gesellschaft überhaupt noch durch den Rechtsbefehl steuerbar sei oder ob das Ordnungsrecht durch eine auf Mitwirkungsbereitschaft, Vertragsangebote und Verständigungsverfahren aufbauende Optionspolitik ersetzt werden müsse[1]. Der Perspektivenwechsel vom Ordnungsrecht zum lenkenden Abgabenrecht[2] soll Befehl und Zwang des regelnden Staates durch partnerschaftliche Übereinkunft eines „kooperativen Staates" ersetzen. Die Vollzugsdefizite eines nicht flächendeckend kontrollierbaren Ordnungsrechts forderten ergänzende und ersetzende Anreize und Motivationsbestimmungen; der Rechtsstaat solle künftig weniger von der formalen Rationalität der Entscheidung als vielmehr von der prozeduralen Rationalität des Entscheidungsweges her gedacht, der Gesetzesvollzug weniger durch Deduktion als durch Intuition bestimmt sein[3]. Rechtsstaatliche Voraussehbarkeit und Berechenbarkeit staatlicher Belastungen, die Unbefangenheit des Staates in der Distanz zum Betroffenen und die prinzipielle Trennungslinie zwischen freiheitsverpflichtetem Staat und freiheitsberechtigter Gesellschaft wird damit durch gegenwarts- und einzelfalloffene Situationsgerechtigkeit, durch die Nähe zwischen öffentlicher und privater Hand und durch wechselseitige Einflußnahme des Staates auf den Grundrechtsträger und des Grundrechtsträgers auf den Staat ersetzt.

1 *Teubner*, Das Recht als autopoietisches System, 1989, S. 54f.; dazu insbesondere *Dreier*, Buchbesprechung, Der Staat 1992, 129f.

2 *Hilf*, Umweltabgaben als Gegenstand von Gemeinschaftsrecht und -politik, NVwZ 1992, 105.

Wenn die Umweltabgaben derart hochgreifende Hoffnungen veranlassen, ist eine nüchterne Analyse von Leistungsfähigkeit und Leistungsgrenzen der Umweltabgabe geboten.

II. Eignung des Abgabenrechts als Instrument der Umweltpolitik

Das Abgabenrecht ist nur bedingt geeignet, umweltrechtliche Verhaltensbefehle zu überbringen und durchzusetzen. Ein abgabenrechtlich verwirklichtes Umweltschutzprogramm ist weniger verläßlich, weil man sich von der Abgabe freikaufen kann (zu 1); es erreicht nur Abgabenpflichtige, hat also eine beschränkte Wirkungsbreite (zu 2); es überbringt für den Zahlungsfähigen Empfehlungen, für den Mittellosen hingegen Befehle, bedarf also in dieser Differenzierung einer gleichheitsrechtlichen Rechtfertigung (zu 3). Die Umweltpolitik verliert im Instrument des Abgabentatbestandes an Zielgenauigkeit (zu 4), trifft in der mit der Abgabenerhebung verbundenen Aufkommenserwartung auf ein gegenläufiges, dem Umweltschutz gelegentlich hinderliches staatliches Anliegen (zu 5) und kann in der Doppelfunktion der Lenkungsabgabe, die zugleich Finanzierungsmittel und Verwaltungsmittel ist, das Finanzverfassungsrecht verfremden (zu 6).

1. Umweltabgaben nur bei Verzichtbarkeit des Schutzprogramms

Ein Abgabentatbestand sucht das Verhalten der Abgabenpflichtigen zu steuern, indem er unerwünschte Verhaltensweisen belastet oder erwünschte von einer Regelabgabenlast verschont. Der Zahlungsfähige kann also dem abgabenrechtlich überbrachten Verhaltensbefehl durch Zahlung ausweichen. Ist er bereit und in der Lage, sich von der Umweltpflicht „freizukaufen", so bleibt das abgabenrechtlich geregelte und ins Werk gesetzte Schutzprogramm unverbindlich und wird nicht verläßlich vollzogen. Eine

3 *Ritter*, Von den Schwierigkeiten des Rechts mit der Ökologie, DÖV 1992, 641, 644.

abgabenrechtliche Lenkung kommt deshalb nur für Lenkungsprogramme in Betracht, deren Scheitern hingenommen werden kann.

Erscheint dem Gesetzgeber hingegen ein umweltrechtlicher Schutzstandard unverzichtbar, so steht als Instrument nur die verbindliche Regelung – das klassiche Recht der Gefahrenabwehr und seine Fortbildung plangebundener Gefahrenvorsorge – zur Verfügung. Die Luft zum Atmen, das Wasser zum Trinken, die Vereinbarkeit von Landschaft und Bauten dürfen nicht der Schutzbereitschaft des Abgabenschuldners überantwortet, sondern müssen mit der Autorität rechtlicher Anordnung geschützt werden. Soll hingegen die Qualität von Luft oder Wasser im Rahmen des ohnehin schon Vertretbaren verbessert oder die Schönheit der Landschaft gepflegt werden, so mag dieses Ziel als weniger dringlich eingestuft und deshalb mit abgabenrechtlichen Instrumenten verfolgt werden[4].

2. Erreichbarkeit ausschließlich der Abgabenpflichtigen

Abgabenrechtlich überbrachte, deshalb ausschließlich an Abgabenschuldner und Abgabenträger gewendete Verhaltensbefehle erreichen von vornherein nur begrenzte Lebensbereiche. Die öffentliche Hand, die grundsätzlich[5] Abgabengläubiger, nicht Abgabenschuldner ist, kann insoweit nicht in ein abgabenrechtliches Schutzprogramm eingebunden werden. Gleiches gilt für private Rechtspersonen, die – insbesondere wegen ihrer Gemeinnützigkeit – abgabenbefreit sind und deshalb außerhalb des Wirkungskreises von abgabenrechtlichen Steuerungen verbleiben. Zudem sind bestimmte Sachbereiche abgabenfern organisiert und deshalb für eine abgabenrechtliche Steuerung kaum zugänglich. Während das Autofahren durch Abgaben verteuert werden kann, wird die Nutzung eines Mountainbike durch Abgabenrecht nicht gelenkt. Handel und Gewerbe produziert finanzwirtschaftliche Leistungsfähigkeit und kann deshalb durch Abgaben gesteuert werden; die nichtindustrielle Forschung hingegen arbeitet in beachtlicher Ferne zum Steuerrecht und ist insoweit für eine abgabenrechtliche Steuerung weniger erreichbar.

Bestimmte Lebensbereiche sind sodann nur für einzelne Abgabenarten offen, für andere Abgabenformen hingegen verschlossen. Das Verhalten der Konsumenten in der anonymen Größe der Nachfrager läßt sich am ehe-

4 Vgl. *Hendler*, Umweltabgaben und Steuerstaatsdoktrin, AöR 115 (1990), 577, 588; *F. Kirchhof*, Leistungsfähigkeit und Wirkungsweisen von Umweltabgaben an ausgewählten Beispielen, DÖV 1992, 233, 234.

5 Zu Einzelheiten *P. Kirchhof*, Staatliche Einnahmen, in: Isensee/Kirchhof (Hrsg.), Handbuch des Staatsrechts IV, 1990, § 88 Rdnr. 141 ff.

sten durch eine abgabenrechtliche Verteuerung umweltbelastender und eine entsprechende Begünstigung umweltfreundlicher Produkte, also durch indirekte Steuern erreichen. Für die Lenkung unternehmerischen Verhaltens hingegen bieten sich eher die Steuern vom Einkommen an, weil dort der einzelne in seinem unternehmerischen Verhalten tatbestandlich erfaßt und gelenkt werden kann.

3. Differenzierung nach Zahlungsfähigkeit

Der abgabenrechtlich überbrachten Verhaltensempfehlung kann nur der Zahlungsfähige ausweichen; der Mittellose hingegen muß die Abgabenlast vermeiden, also die umweltrechtlich erwünschten Verhaltensweisen beachten. Die Umweltschonung ist für den Mittellosen Befehl, für den Zahlungsfähigen Empfehlung. Deshalb kann das Abgabenrecht nur als Überbringer umweltschützender Verhaltensanordnungen dienen, wenn die unterschiedliche Verbindlichkeit je nach Zahlungsfähigkeit gleichheitsrechtlich vertretbar ist. Wie z. B. der existentielle Bedarf des Menschen einem allgemeinen Verbot, Wasser zu trinken, auch in Dürrezeiten entgegensteht, das Verbot, den privaten swimming-pool mit Wasser zu füllen, hingegen nicht ausschließt, so verbietet etwa die Gleichheit im unternehmerischen Wettbewerb, produktionsbedingte Umweltbelastungen so zu verteuern, daß nur der Großproduzent, nicht aber der Mittelstand seine Produktionen fortsetzen kann. Hier liegen verfassungsrechtliche Grenzen für eine Steuerung der Umweltbelastung durch einen Verkauf von Belastungsrechten allein nach dem Höchstgebot, wie es in Vorstellungen einer marktgängigen Zertifikatlösung angelegt ist.

4. Die Ungenauigkeit abgabenrechtlicher Einwirkungen

Das Abgabenrecht ist als Instrument der Umweltpolitik auch deshalb nur bedingt tauglich, weil die Zielgenauigkeit des Schutzes unter dem Abgabentatbestand leidet. Zunächst müssen das Schutzgut und die Grenzen seiner Belastbarkeit tatbestandlich bestimmt werden. Ist dieses schon für das Ordnungsrecht schwierig, z. B. für die Tatbestände der Schönheit der Natur oder des Maßes noch erträglicher Geruchsbelästigungen, so ergibt sich eine weitere Erschwerung aus dem finanzwirtschaftlichen Anknüpfungspunkt des Abgabenrechts. Das Ordnungsrecht kann die Schadensquelle verengen oder verstopfen, das Abgabenrecht meist nur den Schadensfluß mäßigen. Während das Recht der Gefahrenvorsorge das Entstehen von Abwasser verhindern kann, tut sich die an das Einleiten von Abwasser anknüpfende Abwasserabgabe schwer, das von dem Einleiter

selbst produzierte Schmutzwasser tatbestandlich von dem miterfaßten Niederschlagswasser abzuschichten und somit eine „Regensteuer" zu vermeiden[6].

Sodann ist Adressat einer abgabenrechtlichen Lenkung nicht stets der Verursacher, sondern meist derjenige, der die Belastung vermeiden kann. Damit ist das Prinzip einer Entgeltlichkeit der Belastungsverursachung verlassen. Die indirekten Steuern z. B. belasten den Konsumenten, nicht den das umweltbelastende Produkt herstellenden oder die belastende Produktionsmethode wählenden Produzenten; umweltgestaltende Zölle nehmen den Importeur in Pflicht, nicht den Produzenten oder Konsumenten. Zwar mag eine Besteuerung von Importeur, Händler oder Verbraucher mit der Verteuerung des nachgefragten Gutes seine Absetzbarkeit erschweren und damit auf den Hersteller zurückwirken; diese Weitergabe der Last hängt jedoch von der Überwälzbarkeit der Abgabe ab. Sie ist jedenfalls nicht so zielgenau wie eine tatbestandliche Inpflichtnahme des Produzenten.

Außerdem gehen Umweltbelastungen, z. B. Waldschäden, auf verschiedene, nebeneinander wirkende und sich miteinander im Effekt steigernde Ursachen zurück; teilweise werden Belastungswirkung und Schädlichkeit eines Verhaltens, z. B. eine Krebserkrankung, erst nach Jahrzehnten erkennbar; der Schadenserfolg einzelner Handlungen hängt von deren Zusammentreffen mit anderen Handlungen ab, z. B. steigt die Luftverschmutzung durch Fahrzeuge mit der jeweiligen Verkehrsdichte. Damit ist die Zurechnung von Schäden zu bestimmten Verhaltensweisen und die Gesamtberechnung von Folgen und Nebenwirkungen eines schädigenden Verhaltens[7] nur unzulänglich möglich; Zurechenbarkeit und rechtliche Verantwortlichkeit für Schädigungshandlungen verflüchtigen sich nahezu im Tatbestand der Allgemeinheit des Staatsvolkes oder der Inländer. Die daraus folgende Abgabenbelastung wäre die allgemeine Steuer, die bar jedes umweltspezifischen Anreizes und Lenkungseffektes wäre. Das „Raumschiff Erde" faßt in einer ganzheitlichen Betrachtungsweise die Menschen in der anonymen Größe der Menschheit zu einer ökologischen Verantwortungs- und Schicksalsgemeinschaft zusammen.

5. Gefährdung des Schutzzwecks durch Aufkommenserwartungen

Mit jeder Abgabenerhebung ist eine Ertragserwartung verbunden: Auch bei einer Lenkungsabgabe liegt der verläßliche Effekt der Abgabe in der

6 Vgl. *P. Kirchhof*, Verfassungsrechtliche Beurteilung der Abwasserabgabe des Bundes, 1983, S. 7, 21 f.

7 *Ritter* (Fn. 3), S. 641 f.

Ertragserzielung. Eine Prohibitivabgabe würde ihren umweltrechtlichen Schutzzweck jedoch idealtypisch erreichen, wenn jeder Adressat den abgabenbelasteten Schädigungstatbestand vermeidet, der Schutzzweck also vollständig erfüllt wird, damit aber die Abgabe auch schlechthin kein Aufkommen erbringt, sie also den primären Abgabenzweck, die öffentliche Hand mit Finanzmitteln auszustatten, verfehlte.

Nun wird dieses idealtypische Null-Aufkommen niemals erreicht und auch nicht vom Gesetzgeber beabsichtigt sein. Könnte die Umweltschädigung vollständig unterbunden werden, so böte sich das Verbot als rechtsstaatliches Gestaltungsmittel an. Bei der Wahl des abgabenrechtlichen Lenkungsmittels hingegen erwartet der Gesetzgeber teilweise umweltdienliche Tatbestandsvermeidung, teilweise aber auch aufkommenswirksame Tatbestandserfüllung. Insofern konkurriert das Umweltschutzinteresse mit dem Finanzinteresse des Staates.

Hier liegt eine Schwäche jeder abgabenrechtlichen Regelung. Wir erleben gegenwärtig den staatlich empfundenen Zwiespalt bei der gesundheitspolitisch lenkenden Tabak- und Alkoholsteuer, deren Erhöhung Abschreckungseffekt haben sollte, die aber zugleich auch erhöhte Ertragserwartungen begründete. Werden diese nun enttäuscht, so rühmt der Gesundheitspolitiker die Wahl des abgabenrechtlichen Instrumentariums, der Finanzpolitiker hingegen rügt den Ertragsausfall. Für die Umweltpolitik besteht die entsprechende Gefahr, daß eine umweltpolitische Lenkungsabgabe unter das Regime der damit verknüpften Ertragserwartung und Finanzplanung gerät, damit die Bemühungen der öffentlichen Hand um Verminderung der Abgabeschulden, d. i. der Steigerung des umweltschützenden Erfolges abgeschwächt werden. Die Gewöhnung an Ertragsquellen fördert den Willen, diese Ertragsquellen zu erhalten und zu steigern. Umweltschutz durch Abgaben hat eher die Schadensbereinigung als die Schadensverminderung im Blick. Umweltschutz durch Finanzierungssonderfonds neigt zu einer Verstetigung der Abgabenquelle, also der Umweltbelastung. Insoweit ist das abgabenrechtliche Instrumentarium umweltschutzrechtlich kontraproduktiv.

6. Verfremdung des Finanzierungsmittels

Die Doppelfunktion einer Lenkungsabgabe, die Finanzierungsmittel und zugleich Verwaltungsmittel ist, beansprucht für beide Wirkungsweisen verfassungsrechtliche Grundlagen, die sich überlagern, aber auch in einer Alternativität und Gegenläufigkeit stören können.

Die Lenkungsabgabe nimmt die Kompetenzordnung doppelt in Anspruch. Die Steuergesetzgebungskompetenz liegt nach Art. 105 GG grundsätzlich beim Bund[8]. Für das Umweltschutzrecht vermitteln die Einzelkompetenzen der konkurrierenden Gesetzgebung und der Rahmengesetzgebung dem Bund ein gewisses Übergewicht; den Ländern bleibt jedoch ein beachtlicher Teil alleiniger Gesetzgebung, insbesondere für das Landesplanungsrecht, Ordnungsrecht, Fischereirecht und – im Bundesrahmen – für das Naturschutz-, Jagd- und Wasserrecht[9]. Steuergesetzgebung ist das Auffinden und Ausgestalten von Belastungsgründen, die Zahllasten rechtfertigen[10]. Umweltgesetzgebung hingegen hat verwaltungsrechtlichen Schutz der Natur und ihrer Nutzbarkeit zum Gegenstand. Wenn nunmehr das Abgabenrecht mit seinen Abgabentatbeständen in den Dienst eines Verwaltungsprogramms gestellt wird, so ist zu prüfen, ob die zu Lenkungszwekken auferlegte Abgabe den abgabenrechtlichen Charakter verliert, jedenfalls wenn ihr Aufkommen nicht zur Finanzierung von Staatsaufgaben verwendet wird[11] oder wenn die Abgabe auf ein Nullaufkommen angelegt ist, sie also die Abgabenquelle zum Versiegen bringen soll[12]. Erwägenswert ist, die steuerlich und verwaltungsrechtlich wirkende Regelung kumulativ auf eine Besteuerungskompetenz und eine Sachkompetenz zu stützen; dadurch würde der Spielraum für Umweltabgaben jedoch eng begrenzt.

Das Problem gegenläufiger Kompetenzen stellt sich auch beim Zusammenwirken von Gesetzgebungs- und Ertragshoheit. Wenn der Bund bei den Gemeinschaftsteuern, z. B. der Einkommen- oder Körperschaftsteuer, oder bei den Landessteuern, z. B. der Kraftfahrzeugsteuer oder einzelnen Verkehrsteuern, umweltdienliche Steuerentlastungen regelt, so bietet er Verschonungssubventionen ganz oder teilweise zu Lasten der Länderhaushalte an. Der Gesetzgeber kann großzügig Abgabenentlastungen bereitstellen, ohne die finanzwirtschaftlichen Folgen dieser Entlastung als Einnahmeminderungen im eigenen Haushalt verantworten zu müssen. Die gegenwärtigen Häufungen von Verschonungssubventionen sind deshalb auch ein bundesstaatliches Problem.

Eine lenkende Abgabe begründet für den Pflichtigen die Wahlschuld, sich entweder der Abgabenlast zu unterwerfen oder das im Lenkungstatbestand empfohlene Verhalten zu beachten. Abgabenlast und Verhaltensbindung

8 *Vogel,* Grundzüge des Finanzrechts des Grundgesetzes, in: Isensee/Kirchhof (Fn. 5), § 87 Rdnr. 38.
9 *Kloepfer,* Umweltrecht, 1989, § 2 Rdnr. 54 f.
10 *Trzaskalik,* Der instrumentelle Einsatz von Abgaben, StuW 1992, 135, 140.
11 BVerfGE 29, 402.
12 *Vogel* (Fn. 8), § 87 Rdnr. 51.

begründen jeweils eine eigenständige Beschwer, unter denen der Pflichtige zwar auswählen, denen er aber in der Alternativität nicht ausweichen kann. Deshalb bedürfen beide Belastungsalternativen, der abgabenrechtliche Vermögensentzug und die abgabenrechtlich bewirkte Freiheitseinschränkung, grundrechtlicher Rechtfertigung. Allerdings mag die Vermeidbarkeit der Abgabe eine besondere Intensität der Abgabenlast rechtfertigen, wenn das damit gemeinte Verhalten auch durch Rechtsbefehl erzwungen werden könnte. Während grundsätzlich eine erdrosselnd wirkende, die Steuerquelle vernichtende Steuer verfassungswidrig ist[13], kann eine auf eine Verdrängung des umweltschädigenden Verhaltens angelegte Umweltlenkungsabgabe, z. B. ein Sondersteuersatz für bleihaltiges Normalbenzin mit dem Ziel einer verdrängenden Überteuerung, verfassungsrechtlich vertretbar sein, wenn ein generelles Verbot verfassungsrechtlichen Bestand hätte und dieses Verbot in Form der Abgabenlast eine schonendere Wirkung entfaltet.

Umweltrechtliche Verhaltensbefehle werden insbesondere zu Fremdkörpern im Abgabenrecht, wenn die Abgabenlast – wie vor allem die Einkommensteuer – progressiv ausgestaltet ist. Wird hier der Lenkungsanreiz als Minderung der Bemessungsgrundlage angeboten, so empfängt der auf einer hohen Progressionsstufe Belastete – also der Leistungsfähigere – eine höhere Entlastung als der gering Besteuerte, also der finanzwirtschaftlich Schonungsbedürftigere. Verschonungssubventionen im Rahmen von progressiv ansteigenden Abgaben fordern deshalb den Gleichheitssatz heraus, wenn die Verschonung durch Minderung der Bemessungsgrundlage und nicht durch einen für alle Steuerschuldner gleichen Abzug von der Abgabenschuld angeboten wird.

Schließlich gefährden zumindest häufige Durchbrechungen der Regelbelastung durch Verschonungs- und Sonderbelastungstatbestände die innere Folgerichtigkeit des Abgabenrechts und seiner Eignung als Grundlage der Finanzplanung und als Instrument der Stabilisierungspolitik. Finanzwirtschaftliche Kontinuität und verantwortliche Budgetplanung setzen eine verläßliche, vom Normalverhalten des Steuerpflichtigen ausgehende Schätzung des Abgabenaufkommens voraus. Das steuerliche Instrument einer Globalsteuerung ist deshalb der Steuertarif, nicht die Bemessungsgrundlage. Mit der Unübersichtlichkeit des Abgabenrechts schwindet auch die rechtsstaatliche Voraussehbarkeit und Berechenbarkeit dieser Belastungen. Damit ist die rechtsstaatliche Qualität des Steuerrechts berührt.

13 BVerfGE 16, 147, 161.

III. Tauglichkeit der einzelnen Abgabetypen für eine Umweltpolitik

Der vom Umweltbundesamt 1990 vorgelegte Entwurf eines Umweltgesetzbuches – Allgemeiner Teil[14] – folgt den Grundsätzen, daß für bestimmte umwelterhebliche Handlungen eine Umweltabgabe erhoben werden kann, die Abgabepflicht an die Verursachung anknüpft, die Abgabenbemessung nach der Schädlichkeit der betreffenden Handlung vorgenommen wird und das Aufkommen aus den Umweltabgaben eine Zweckbindung für umweltschutzdienliche Maßnahmen und Vorhaben enthält[15]. Der vorliegende Entwurf setzt diese Grundgedanken in Regelungen der Sonderabgaben sowie der Gebühren und Beiträge um, verzichtet aber auf steuerrechtliche Regelungen. Insoweit bleibt die Frage einer „ökologischen Steuerreform" offen[16].

Die Antwort auf diese Frage ist in der Verfassung angelegt. Das Grundgesetz stellt die verschiedenen Abgabentypen nicht beliebig zur Auswahl, sondern bindet sie jeweils in einem bestimmten Wirkungszusammenhang und Belastungserfolg. Nach dem Verfassungsschema der verfügbaren Abgabentypen stehen Gebühren und Beiträge als Entgelt- und Ausgleichszahlungen für Umweltbelastungen zur Verfügung; die Sonderabgabe hingegen ist ein Lenkungsmittel nur für seltene Ausnahmefälle; die Steuer bietet ein Instrument der Umweltpolitik allenfalls insoweit, als der Umweltschutz durch Anknüpfung an Tatbestände der Zahlungskraft verwirklicht werden kann.

1. Die Gebühr

Der herkömmliche Tatbestand einer Gebühr bezeichnet eine öffentlich-rechtliche Geldleistung, die einen individuell zurechenbaren, durch die öffentliche Hand gewährten Vorteil ausgleicht[17]. Diese als „Verwaltungspreis"[18] gekennzeichnete Abgabe wird traditionell nicht nur als Entgelt für

14 *Kloepfer/Rehbinder/Schmidt-Aßmann* unter Mitwirkung von *Kunig*, Umweltgesetzbuch, Allgemeiner Teil, Berichte des Umweltbundesamtes 7/1990, dort §§ 77 f.

15 Umweltgesetzbuch (Fn. 14), Begründung, S. 342 f.

16 Dazu *Osterloh*, „Öko-Steuern" und verfassungsrechtlicher Steuerbegriff, NVwZ 1991, 823, 825; *Trzaskalik* (Fn. 10), S. 140 f.; *Meßerschmidt*, Umweltabgaben als Rechtsproblem, 1986, S. 110 f.

17 BVerfGE 20, 257, 269; 50, 217, 226; *Wilke*, Gebührenrecht und Grundgesetz, 1973, S. 16 f.

18 *Leisner*, Verwaltungspreis, Verwaltungssteuer, in: Gedächtnisschrift für Franz Peters, 1967, S. 37 f.

Staatsleistungen, sondern ebenso als Ausgleich für den von einem einzelnen verursachten öffentlichen Aufwand erhoben[19]. Gebührenrechtliche Entgeltlichkeit erfaßt also neben dem vertragsähnlichen Leistungstausch auch die finanzwirtschaftliche Individualverantwortlichkeit für den Einsatz öffentlicher Mittel. Die Gebühr fordert eine Wertabschöpfung, soweit sie ausschließlich an die Gewährung einer individuell zurechenbaren Leistung anknüpft; sie überwälzt Kosten, soweit sie eine individuelle Verantwortlichkeit für einen öffentlichen Aufwand einfordert[20].

Eine Gebühr kann auch erhoben werden, um das Verhalten des Gebührenschuldners zu lenken. Die Säumnisgebühr belastet die verspätete Pflichterfüllung oder verspätete Ausübung von Gestaltungsrechten; die Mißbrauchgebühr wird bei mutwilliger Inanspruchnahme von Staatsorganen erhoben; die Telefongebühr beeinflußt im „Mondscheintarif" die Benutzungszeit. In diesem Rahmen mag das Umweltschutzrecht in Verteuerungs- und Abschreckungsgebühren umweltbelastende Tatbestände eindämmen oder unterbinden, z. B. Verpackungsmaterial oder Entsorgungsarten verteuern oder die Inanspruchnahme öffentlicher Gewässer progressiv belasten; ebenso mag die Gebühr umweltfreundliche Verhalten entlasten, z. B. den ausgesonderten Wertmüll verbilligt entsorgen.

Gegenwärtig gibt es Erwägungen, diesen konkreten, das Belastungsmaß und den Lenkungszweck definierenden Tatbeständen einer Benutzer- oder Veranlassergebühr aufzuweichen und die Gebühr statt an den konkreten Entsorgungsaufwand an die Verleihung des Rechts zur Umweltbelastung anzuknüpfen. Die Verleihungsgebühr, die Konzessionsabgabe, werden zu Hoffnungsträgern des Umweltrechts[21]. Verlegt man den Gebührentatbestand vom Entsorgungsaufwand zur Rechtsverleihung vor, so wird der Umfang der tatsächlichen Umweltbelastung für die Höhe der Abgabenschuld unerheblich; dementsprechend schwindet die Zielgenauigkeit und Kontrolldichte des Umweltschutzes. Vor allem aber würden Rechte individuell nicht nach Berechtigung, sondern nach Zahlungsbereitschaft zugeteilt. Die Gebühr würde zur Zugangsbarriere für das Recht: Die Gleichheit aller vor dem Gesetz – seien sie reich oder arm – wäre gefährdet, oder aber

19 *Wagner*, Finanzwissenschaft, 2. Teil, 2. Aufl. 1890, S. 36, 38; *Strutz*, Gebühren, in: Elster/Weber/Wieser (Hrsg.), Handwörterbuch der Staatswissenschaften, IV, 1927, 4. Aufl., S. 616 ff.; *Vogel*, Vorteil und Verantwortlichkeit. Der doppelgliedrige Gebührenbegriff des Grundgesetzes, in: FS für Willi Geiger, 1989, S. 518, 524 f.

20 *Vogel* (Fn. 19), S. 525 f.

21 *Wieland*, Konzessionen und Konzessionsabgaben im Wirtschaftsverwaltungs- und Umweltrecht, WUR 1991, 128 ff.

die Gebühr kaum noch von der Steuer unterscheidbar[22]. Eine Kommerzialisierung der öffentlichen Verwaltung, ein „Verkauf" von Belastungsberechtigungen machte die ertragswirtschaftliche Quantität staatlichen Handelns statt der rechtsstaatlichen Qualität zur Maxime des Verwaltungsrechts. Würden die Berechtigungen für Umweltbelastungen entgeltlich vergeben, also der eine wegen seiner geringeren Zahlungsfähigkeit zugunsten des Zahlungskräftigeren schlechthin von der Umweltnutzung ausgeschlossen (und nicht nur mit einer Gebühr für die jeweilige Nutzung belastet), so würden rechtliche Vorteile nach Entgeltlichkeit gewährt, der Rechtsstaat durch finanzstaatliche Anliegen verfremdet.

Das Grundgesetz enthält keinen eigenständigen Gebührenbegriff, fügt die Gebühr jedoch in die geltende Finanzverfassung mit ihren bundesstaatlichen und grundrechtskomplementären Gewährleistungen[23] ein. Die Gebührengesetzgebung stützt sich auf eine Annexkompetenz zu der jeweiligen Sachregelung, bei der lenkenden Gebühr auch auf die darin angelegte Gestaltungskompetenz; insoweit findet die Lenkungsgebühr in der Regel in einer Sachkompetenz ihre abschließende Grundlage. Die Gebühr deckt den Aufwand für eine individuell zurechenbare Leistung oder Kostenverantwortlichkeit, findet deshalb grundsätzlich in dem gewährten individualisierbaren Vorteil oder der durch das verursachende Verhalten oder die zurechenbare Sachherrschaft begründeten Kostenverantwortlichkeit[24] ihre grundrechtliche Grenze.

Auch die Lenkungsgebühr, insbesondere die Prohibitivgebühr, ist nur zulässig, wenn die Grundvoraussetzungen jeder Gebühr, der zurechenbare, den öffentlichen Haushalt belastende Aufwand und der dadurch zugewendete individuelle Vorteil nachweisbar sind. Unter diesen Voraussetzungen kann die Lenkungsgebühr allerdings den Rahmen einer aufwandsabhängigen Finanzierungsverantwortlichkeit überschreiten, also das Äquivalenz- und das Kostendeckungsprinzip verlassen, soweit eine zulässige umweltpolitische Verhaltensanweisung diese Last als schonendere Alternative zu einem Verbot rechtfertigt. Das Einleiten von Schmutzwasser in

22 *Friauf*, „Verleihungsgebühren" als Finanzierungsinstrument für öffentliche Aufgaben?, in: FS der rechtswissenschaftlichen Fakultät zur 600-Jahr-Feier der Universität zu Köln, 1989, S. 679, 681 f., 695 f.; *P. Kirchhof* (Fn. 5), § 88 Rdnr. 187; für die Zulässigkeit einer Verleihungsgebühr insbesondere *Meßerschmidt*, Sonderabgaben und Bundesverwaltungsgericht, DVBl 1987, 925, 932; *F. Kirchhof*, Die Höhe der Gebühr, 1981, S. 131 f.; *ders.* (Fn. 4), S. 237.

23 Zu den verfassungsrechtlichen Maßstäben im einzelnen vgl. *P. Kirchhof* (Fn. 5), § 88 Rdnr. 188 f.

24 *Vogel* (Fn. 19), S. 525 f.

öffentliche Gewässer oder die Verwendung von Verpackungsmaterial z. B. könnte von Verfassungs wegen in einer Gebührenhöhe belastet werden, deren Aufkommen den staatlichen Entsorgungsaufwand übersteigt. Die Gebühr rechtfertigt sich insoweit als schonender Ausdruck eines staatlichen Verbots, das im Gebührentatbestand mit abgeschwächter Verbindlichkeit vorweggenommen wird, das aber vom Abgabenschuldner durch Tatbestandsvermeidung vorweg beachtet werden kann.

Die konkrete Ausgestaltung derartiger Lenkungsgebühren unterliegt den allgemeinen verfassungsrechtlichen Anforderungen, insbesondere dem Gleichheitssatz, der die Differenzierung von Umweltschutzpflichten je nach Zahlungsfähigkeit kontrolliert. Auch darf die Erfüllung staatlicher Pflichtaufgaben grundsätzlich nicht von einer Entgeltzahlung abhängig gemacht werden; ebenso darf die Inanspruchnahme individueller Rechte, vor allem der Grundrechte und der staatsbürgerlichen Rechte, nur begrenzt durch Gebühren erschwert werden. Deswegen könnte z. B. die Beseitigung von Medikamentenmüll gebührenrechtlich so verteuert werden, daß der Apotheker eine Rückgabe an den Produzenten allein aus Kostengründen vorziehen wird; unzulässig wäre hingegen eine Prohibitivgebühr auf das Recht zur Entsorgung (Verleihungsgebühr), die Berufsanfänger mit geringerem Einkommen „über Gebühr", d. h. jenseits der Kostenüberwälzung, von der Berufswahl ausschließt. Subtilere, deswegen die Aufmerksamkeit des Juristen vermehrt fordernde Fragen stellen sich, wenn Zertifikatslösungen Belastungskontingente an den Meistbietenden verkaufen oder wenn das Erfordernis betrieblicher Abfallbilanzen von dem Kleinunternehmen aus Kosten- und Organisationsgründen nicht erfüllbar ist. Hier zeigt sich erneut, daß ein Gebührentatbestand für sich genommen nur den Vermögenszugriff, nicht aber die Einschränkung sonstiger Grundrechte rechtfertigt. Im übrigen ist zu erwägen, ob und inwieweit ein Abgabentatbestand, der Zahlungspflichten regelt, letztlich aber die Handlungsfreiheit beschränkt, dem grundrechtlichen Gesetzesvorbehalt, dem Erfordernis der ausdrücklichen Regelung von Art und Ausmaß der Freiheitsbeschränkung, genügt.

2. Der Beitrag

Der Beitrag unterscheidet sich von der Gebühr idealtypisch dadurch, daß er nicht den individuellen Empfang, sondern das eine Gruppe bevorzugende Angebot einer Leistung der öffentlichen Hand entgilt. Beiträge erfassen die vermuteten Vorteile, die eine Gruppe aus einem öffentlichen Aufwand ziehen wird, gelegentlich auch eine Finanzierungsverantwortlichkeit, die –

in der Art eines „Ersatzgeldes" – aus der Nichterfüllung einer Gruppenleistungspflicht abgeleitet ist.

Ob der Gesetzgeber sich für eine Gebühr oder einen Beitrag entscheidet, hängt deshalb oft lediglich von ermittlungs- oder erhebungstechnischen Überlegungen ab. Läßt sich nur die Gruppe der vermutlichen Leistungsnachfrager, nicht aber der individuelle Leistungsempfänger tatbestandlich bestimmen, so wählt der Gesetzgeber den Beitrag und nicht die Gebühr. Beiträge wie die Anlieger- und Erschließungsbeiträge nehmen Gruppen zur Finanzierung von Einrichtungen in Anspruch, die zumindest überwiegend von dieser Gruppe als Teil der Allgemeinheit genutzt werden. Beiträge wie die Fremdenverkehrsabgabe oder die Kurtaxe schöpfen einen Vorteil ab, den die Gruppe der Beitragspflichtigen nach typisierender Lebenserfahrung aus einer Einrichtung ziehen darf. Angesichts dieser Wirkungsbreite des Beitrags zwischen Leistungsentgelt und Gemeinlast ist der Beitrag gelegentlich als ein „Etikett" charakterisiert worden, unter dem sich eine Gebühr oder eine Steuer verberge[25].

Für das Umweltschutzrecht stellt sich damit die Aufgabe, den finanzrechtlichen Anknüpfungspunkt des Beitrags, die Zurechenbarkeit eines Vorteils oder Aufwandes in die Verantwortlichkeit einer Gruppe, auch für den Lenkungsbeitrag tatbestandlich deutlich zu definieren, trotz der Unschärfe dieses Zurechnungstatbestandes die Adressaten der umweltpolitischen Lenkung zu erreichen und die Verallgemeinerung des Tatbestandes und der Gruppe der Beitragsschuldner hin zur allgemeinen Steuer zu vermeiden. Ich verweise insoweit auf die Tatbestandsabgrenzungen der Rechtsprechung zur badischen Weinabgabe[26], zur Feuerwehrabgabe[27], zur Abgabe wegen Änderung der Gemeindeverhältnisse infolge von Baumaßnahmen[28] und zur Zweitwohnungsteuer[29].

3. Die Sonderabgabe

Im Gegensatz zu den Vorzugslasten Gebühr und Beitrag steht die Sonderabgabe nur in seltenen Ausnahmefällen als Instrument der Umweltpolitik zur Verfügung. Die Sonderabgabe bezeichnet einen verfassungsrechtlich präzise definierten Ausnahmetatbestand, der durch drei verfassungsrechtliche Grundsatzbedenklichkeiten gekennzeichnet ist: das gleichheitsrechtliche Problem einer besonderen Belastung neben der allgemeinen Steuerlast, die Haushaltsflüchtigkeit des Abgabeaufkommens und die kompetenzrechtliche Zugehörigkeit zu einer Sachmaterie und nicht zur Finanzverfassung. Diese drei Besonderheiten gilt es hervorzuheben, um einer gelegentlichen Behauptung in der Literatur entgegenzutreten, die Sonderabgabe sei konturenarm und erlaube eine uferlose Ausdehnung des Abgabentatbestandes.

25 *Wilke* (Fn. 17), S. 139.
26 BVerfGE 7, 244, 256 f.
27 BVerfGE 42, 223, 228.
28 BVerfGE 49, 343, 353.
29 BVerfGE 65, 325, 344.

a) Vollständigkeit des Haushaltsplans

Die Haushaltsflüchtigkeit des Aufkommens, die das Budgetrecht des Parlaments und damit eine der elementaren demokratischen Verfassungsgewährleistungen gefährdet, bietet für die Unterscheidung der Abgabentypen ein formales, deswegen juristisch leicht greifbares Kriterium und macht die Sonderabgabe zu einer Besonderheit, die durchaus als Verfassungsfremdheit verstanden werden darf. Das Aufkommen der Sonderabgabe ist für den gruppennützigen Sonderfonds reserviert, durchbricht damit den Verfassungsgrundsatz der Vollständigkeit des Haushaltsplans[30]. Dieses Prinzip sichert die stetige parlamentarische Entscheidung und Kontrolle über alle Einnahmen, behält dem Parlament die Entscheidung über den Finanzbedarf und seine Dringlichkeit vor, gewährleistet im übrigen die Allgemeinheit und Gleichheit der die Gemeinschaft treffenden Lasten, indem er eine Finanzierung der Staatsaufgaben aus Gemeinlasten sicherstellt[31]. Zudem garantiert die Vollständigkeit des Haushaltsplans die umfassende Übersicht über alle öffentlichen Einnahmen bei der Bemessung des bundesstaatlichen Finanzausgleichs sowie die Grundlage einer mittelfristigen Finanzplanung, also die finanzwirtschaftliche Rationalität staatlichen Handelns.

b) Gestaltungswirkung

Die zweite Eigenart der Sonderabgabe liegt in ihrer Gestaltungswirkung: Der Gesetzgeber verfolgt mit der Abgabenerhebung einen Sachzweck, der über die bloße Mittelbeschaffung hinausgeht; er nimmt deshalb eine Sachkompetenz gem. Art. 70 ff. GG und nicht eine Finanzkompetenz in Anspruch. Nur wenn der Gesetzgeber durch die Sonderabgabe in den jeweiligen Kompetenzbereich „gestaltend Einfluß nimmt"[32], er z. B. die Abfallbeseitigung, die Luftreinhaltung oder die Lärmbekämpfung (Art. 74

30 Zu Einzelheiten *P. Kirchhof* (Fn. 5), § 88 Rdnr. 221 f.
31 *Friauf*, Öffentliche Sonderlasten und Gleichheit der Steuerbürger, in: FS für Hermann Jahrreiß, 1974, S. 45, 48.
32 BVerfGE 67, 256, 275.

Nr. 24 GG) lenkend und intervenierend beeinflußt, kann er seine Regelungen auf die Art. 70 ff. GG stützen und sich im Einzelfall über den bundesstaatlichen Ausschließlichkeitsanspruch der Finanzverfassung (Art. 104 a ff. GG) für das Finanzwesen hinwegsetzen[33]. Insoweit ist die Sonderabgabe als gestaltend beeinflussende, lenkende Abgabe angelegt.

c) Sonderbelastung

Die dritte Besonderheit liegt in der zur Steuerlast hinzutretenden Sonderbelastung, die vor dem Gleichheitssatz zu rechtfertigen ist. Schuldner einer Sonderabgabe kann nur eine Gruppe sein, die eine vorgefundene Finanzierungsverantwortlichkeit für eine bestimmte Aufgabe trifft. Das Bundesverfassungsgericht hat diese Voraussetzung im Merkmal der Homogenität der zur Abgabe verpflichteten Gruppe und in der Sachnähe dieser Gruppe zu einer Finanzierungsaufgabe tatbestandlich verdeutlicht und in der Rechtsfolge einer gruppennützigen Verwendung des Aufkommens finanzwirtschaftlich ausgeführt[34]. Sonderabgaben, die nur eine dieser Voraussetzungen nicht erfüllen, sind unzulässig[35].

Nimmt man diesen eine Sonderbelastung rechtfertigenden Tatbestand einer vorgefundenen, finanzwirtschaftlichen Gruppenverantwortlichkeit für eine bestimmte Aufgabe als alleinigen Maßstab, so mag die Tatbestandsgrenze unscharf werden, weil sich vielfach das Allgemein- und das Gruppeninteresse an der Finanzierung einer Aufgabe überlagern. Sieht man hingegen die Gleichheitsfrage als grundrechtlichen Ausdruck einer bereits in der Kompetenzfrage und im Budgetrecht angelegten Grundsatzbedenklichkeit der Sonderabgabe, so wird auch der grundrechtlich vorgegebene spezielle Rechtfertigungsbedarf erkennbar. Wer keinen individualisierbaren Vermögensvorteil von der öffentlichen Hand empfängt, erfüllt seine Verpflichtungen als Financier dieses Staates grundsätzlich durch die Steuer. Der Gleichheitssatz veranlaßt eine vollständige und abschließende Belastung des Steuerpflichtigen, daneben ist für die Sonderabgabe kein Platz.

Im Ergebnis bietet die Sonderabgabe somit keinen allgemeinen Auffangtatbestand, in den sich alle Abgaben einbetten ließen, die nicht in den verfassungsrechtlichen Typenzwang von Steuern, Gebühren oder Beiträgen passen. Vielmehr benötigen wir einen noch allgemeineren Auffangtatbestand der sonstigen Abgaben[36], der allerdings nicht eine Generalermächtigung

33 BVerfGE 55, 274, 304; 67, 256, 275.
34 BVerfGE 55, 274, 305 f.; 67, 256, 266 ff.; 78, 249, 266 ff.; 82, 159, 179 ff.
35 BVerfGE 67, 256, 278; 82, 159, 181.
36 *P. Kirchhof* (Fn. 5), § 88 Rdnr. 269 f.

zum Erfinden weiterer Abgabetypen enthält, vielmehr im Gegenteil als Sammelbegriff einen gesteigerten verfassungsrechtlichen Rechtfertigungsbedarf bezeichnet, ohne selbst einen rechtfertigenden Grund zu nennen. Die sonstige Abgabe steht außerhalb der gefestigten Fundamente einer auf die Steuer ausgerichteten Finanzverfassung und begründet einen zu den ausdrücklich im Grundgesetz vorgegebenen Abgabenbelastungen hinzukommenden Eingriff in das Privatvermögen. Beispiele der selten zulässigen sonstigen Abgaben bieten die sozialversicherungsrechtliche Solidarabgabe[37] und die Fehlbelegungsabgabe, die eine dem Bauherren gewährte, von diesem aber an den Mieter weiterzugebende Subvention vom Mieter zurückfordert, wenn dieser durch die Subvention ermöglichte Mietzinsvorteile empfängt, ohne weiterhin im sozialen Wohnungsbau wohnberechtigt zu sein[38].

Die sonstigen Abgaben unterliegen also grundsätzlich verfassungsrechtlicher Bedenklichkeit, weil sie die im Grundgesetz vorgesehenen Bahnen der Abgabenerhebung verlassen, deren Kompetenzordnung unterlaufen und die Maßstäbe von Lastengleichheit und Übermaßverbot zu verfehlen drohen.

Bei umweltpolitisch veranlaßten Sonderabgaben wird die Gruppenverantwortlichkeit für den Finanzierungszweck vielfach daraus abgeleitet, daß der Abgabenschuldner die Kosten staatlicher Maßnahmen verursacht habe. Der Verursacher soll mit Kosten belastet werden, die durch seine Handlungen hervorgerufen sind, die jedoch nicht – wie bei der Gebühr – als individualisierbarer Aufwand überwälzt werden können, sondern von der Allgemeinheit als Einbuße an Gütern im Gemeingebrauch getragen werden. Als derartige Verursacherabgaben gelten die Ausgleichsabgabe zur Altölbeseitigung, die das Herstellen und Importieren von Mineralölerzeugnissen zum Abgabeobjekt machte, um aus den Abgabeaufkommen Zuschüsse zur Altölbeseitigung zu finanzieren. Ähnlich wird die Abwasserabgabe gerechtfertigt, die das Einleiten verschmutzter Abwässer in Gewässer belastet, um Maßnahmen zur Verbesserung der Gewässergüte finanziell zu unterstützen. Weitergehende Pläne für umweltpolitisch wirksame Sonderabgaben, z. B. ein das Kraftfahren zur Finanzierung von Lärmschutzmaßnahmen belastender „Lärmschutzpfennig", ein das Herstellen von Einwegflaschen zur Finanzierung von Abfallbeseitigungsmaßnahmen belastender

37 BVerfGE 75, 108, 148; *Isensee*, Äquivalenz, Kostenausgleich, Verbandssolidarität im Abgabenrecht, in: Gedächtnisschrift für Wilhelm Karl Geck, 1989, S. 355 f.
38 BVerfGE 78, 249, 266 f., 277 f.

„Einwegpfennig", eine die Emission zur Unterstützung von Fernwärmeprojekten abgabepflichtig machende „Abwärmeabgabe" oder eine die Erzeugung von Verbrauchsgütern mit kostenintensiver Abfallbeseitigung zur Förderung der Abfallbeseitigung erfassende „Abfallausgleichsabgabe" stützen sich jeweils auf ein so verstandenes Verursacherprinzip.

Der Zurechnungstatbestand des Verursachers oder Veranlassens derartiger Abgaben, die vielfach als „Öko-Steuern" gefordert werden, im Tatbestand der Haushaltsflüchtigkeit des Abgabeaufkommens aber ersichtlich als Sonderabgaben konzipiert sind, bedarf deutlicher Ausprägung. Nicht jede fernliegende Kostenursache in der Abfolge einer langen Kausalkette kann eine Finanzierungsverantwortlichkeit der Abgabenschuldner rechtfertigen. Nur die aufwandsnahe Ursache, die unmittelbare Verursachung eines Umweltschadens nimmt den Verursacher in Pflicht, rechtfertigt deshalb eine Kostenzurechnung. Allerdings ist der Begriff der „Unmittelbarkeit" ein Indiz für eine inhaltliche Verlegenheit, den rechtlichen Zusammenhang zwischen umweltbelastender Handlung und Schädigungserfolg prägnant definieren zu können. Der Verursachungsgedanke kann eine Sonderabgabe allenfalls rechtfertigen, wenn die Belastungshandlung den Umweltschaden ohne Mitwirken Dritter – nicht fremdvermittelt – verursacht, also eine andere Gruppe für eine Kostenverantwortlichkeit kaum in Betracht kommt. Die verfassungsrechtliche Grenze einer absonderbaren Finanzverantwortlichkeit einer Gruppe wäre jedenfalls überschritten, wenn allgemeine Umweltabgaben tatbestandlich nur noch umweltschädliche Handlungen ungeachtet zurechenbarer Verantwortlichkeit für den umweltbelastenden Effekt erfassen würden. Den individualisierenden Kostenausgleich leistet die – in den Haushalt einfließende – Gebühr; die Umweltgemeinlast finanziert die Steuer.

4. Die Steuer

Zur Finanzierung von Umweltaufgaben und zur Steuerung umwelterheblichen Verhaltens steht somit außerhalb der entgeltähnlichen Gebühren- und Beitragstatbestände in der Regel allenfalls die allgemeine Steuer zur Verfügung. In dieser Feststellung bestätigt sich die Grundkonzeption des Steuerstaates, die alle staatlichen Aufgaben grundsätzlich durch die Gemeinlast der Steuer finanziert und in der strikten Trennung von Steuergesetzgebung und Haushaltsgesetzgebung dem Steuerstaat Distanz und Unbefangenheit gegenüber seinem Financier, damit parlamentarische Gestaltungsspielräume bei den Verwendungsentscheidungen ohne Verpflichtung gegenüber den Hauptsteuerzahlern vermittelt.

Es ist verfassungsrechtlich[39] und abgabenrechtlich[40] anerkannt, daß der Staat seine Besteuerungsgewalt nicht nur zu Finanzierungszwecken, sondern auch zu Lenkungszwecken einsetzen darf. Mit dieser Feststellung ist jedoch das verfassungsrechtliche Problem beschrieben, nicht eine verfassungsrechtliche Antwort gegeben. Wenn das Grundgesetz die Lenkungsteuer gestattet, ermächtigt es damit nicht zur Abgabenerhebung in Beliebigkeit – das wäre staatsrechtlich Willkür –, sondern lockert die Formenbindung des Abgabenrechts, ohne dadurch jedoch die rechtsstaatliche, parlamentarische und bundesstaatliche Verfaßtheit der staatlichen Abgabengewalt gefährden zu wollen.

a) Individuelle Zahlungskraft

Die Steuer greift dort zu, wo Zahlungsfähigkeit besteht oder vermutet werden darf. Die direkten Steuern belasten das Einkommen und Vermögen, das dem einzelnen in individualisierenden Tatbeständen zugeordnet ist. Die indirekten Steuern sind darauf angelegt, die in einer Nachfrage vermutete Zahlungsfähigkeit steuerlich zu erfassen.

Die staatliche Teilhabe an individueller Zahlungskraft hat auch für die Steuer zunächst wiederum die Bedeutung, daß ihre Lenkungswirkungen nur die Zahlungsfähigen und Zahlungsbereiten erreichen, die übrigen Umweltbelaster hingegen nicht in das Schutzprogramm einbinden können. Daneben setzt die finanz- und haushaltsverfassungsrechtliche Grundlage der Besteuerungsgewalt den Zugriff auf individuelle Zahlungskraft voraus: die Steuer nimmt einen Teil der beim einzelnen tatbestandlich nachgewiesenen oder vermuteten Zahlungskraft und führt sie öffentlichen Haushalten zur Finanzierung öffentlicher Aufgaben zu. Fehlen diese beiden Voraussetzungen der Besteuerung – die Belastbarkeit in individueller Zahlungsfähigkeit und die Zuführung des Abgabeaufkommens in einen öffentlichen Haushalt – so mangelt es zugleich an den finanzverfassungsrechtlichen Voraussetzungen zur Ausübung der Besteuerungsgewalt.

Die Steuer ist in diesem Sinne staatsrechtlich nicht „voraussetzungslos". Zwar bleibt die Steuer im Gegensatz zu den entgeltähnlichen Abgaben der Gebühr und des Beitrags, der zweckgebundenen Abgabe sowie der Geldstrafen und Geldbußen von „bedingenden Zusammenhängen losge-

39 *P. Kirchhof* (Fn. 5), § 88 Rdnr. 53 f.; *Selmer,* Verfassungsrechtliche und finanzrechtliche Rahmenbedingungen, in: Umweltschutz durch Abgaben und Steuern, UTR 16 (1992), S. 15 (21 f.)

40 Vgl. § 3 AO.

löst"[41]. Diese „Losgelöstheit" oder „Voraussetzungslosigkeit" besagt jedoch nicht, daß die Steuergewalt ohne staatsrechtliche Voraussetzungen wäre, daß allein die Unterwerfung des einzelnen unter die staatliche Hoheitsgewalt und der staatliche Finanzbedarf eine Steuer rechtfertigen könnte[42]. Vielmehr rechtfertigt sich die Ausübung der Besteuerungsgewalt und damit jegliche Verwendung steuerrechtlicher Handlungsmittel allein aus der staatlichen Teilhabe am Erfolg individuellen freiheitlichen Erwerbs und individueller Teilnahme am Marktgeschehen sowie aus dem finanzstaatlichen Auftrag, die Staatsaufgaben durch Gemeinlasten zu finanzieren.

Eine umweltpolitische Steuer, die von vornherein ernstlich auf den Idealtypus des Null-Aufkommens angelegt ist, wäre deshalb schlechthin verfassungswidrig. Umweltlenkung durch Steuern ist nur im Rahmen des Steuerrechts – der Belastung des Steuerpflichtigen, die zu einem Aufkommen der öffentlichen Hand führt – möglich. Das Steuerrecht schließt deshalb die umweltpolitisch motivierte Neueinführung einer Steuer nicht aus, setzt aber den Doppeleffekt der Überführung von Finanzkraft aus privater in öffentliche Hand und der umweltpolitischen Lenkung voraus. Im Regelfall wird der Umweltschutz das bestehende Steuerrecht durch Erhöhungs- oder Ermäßigungstatbestände nutzen.

b) Lenkungszweck als Besteuerungsgrund

Die Zulässigkeit von Lenkungsteuern hat demnach nicht zur Folge, daß schon die Legitimität des Lenkungszwecks die konkret gewählte Lenkungsteuer rechtfertigen würde. Nichtfiskalische Zwecke können die Ausgestaltung der Steuern beeinflussen, nicht aber zum Austausch des Belastungsgrundes führen[43].

Eine Umweltpflicht allein ist nicht schon potentiell auch Steuerpflicht. Nicht wer über Müll verfügt, ist besteuerbar, sondern wer einen – Müll verursachenden – Gewerbebetrieb betreibt. Deshalb könnten müllvermindernde Lenkungsanreize nicht in einer eigenen, das Anfallen von Müll als steuerlichen Belastungsgrund aufnehmenden Müllsteuer überbracht werden, wohl aber im Rahmen der Ertrags- oder der Gewerbesteuer. Soll der Abfallkreislauf durch eine Verkehrsteuer gelenkt werden, bedingt die Wahl dieses Lenkungsmittels einen Anknüpfungstatbestand, der das Angebot von umwelterheblichen Leistungen gegen Entgelt erfaßt. Damit scheidet der Abfallerzeuger als Adressat dieser Lenkung aus; in Betracht kommt nur derjenige, der den Abfall entgeltlich entsorgt. Nicht die Erzeugung von Abfällen, sondern allenfalls die entgeltliche Entsorgung wäre steuerlicher Belastungsgrund[44].

Das Steuerverfassungsrecht gestattet somit eine umweltrechtliche Veränderung steuerlicher Belastungsgründe, nicht aber die Umweltbelastung als eigenständigen Besteuerungsgrund. Die Umweltbelastung besagt etwas über die Inanspruchnahme von Gütern im Gemeingebrauch, nicht aber über die finanzielle Belastbarkeit des Umweltstörers. Allein die Abschöpfung des sich aus der Umweltbelastung ergebenden wirtschaftlichen Vorteils oder die Überwälzung von Umweltkosten auf den Verursacher ist nicht Tatbestand des Steuerrechts[45], sondern allenfalls Gegenstand entgeltähnlicher Gebühren und Beiträge.

Im Ergebnis bietet das Steuerrecht die Möglichkeit für in die Breite wirkende Lenkungsmaßnahmen, die etwa allen Einkommensteuerpflichtigen eine Entlastung für Energiesparmaßnahmen anbietet oder allen Verbrauchern eine Sonderbelastung für bestimmtes Verpackungsmaterial über die Verbrauchsteuern androht. Individualisierende, einzelfallbezogene Lenkungsmaßnahmen hingegen lassen sich eher durch Gebühren- und Beitragstatbestände überbringen, die dem Grunde und der Höhe nach von der individuell beanspruchten Umweltbelastung abhängen[46].

c) Parlamentarische Budgethoheit

Der Steuerstaat gewinnt seine finanzwirtschaftliche Zukunftsoffenheit und gegenwartsgerechte Flexibilität dadurch, daß das gesamte Steueraufkommen der parlamentarischen Budgethoheit unterworfen ist, das Parlament also jeweils über die Aufkommensverwendung nach gegenwärtigen Bedürfnissen und Dringlichkeitswertungen entscheidet. Das Grundgesetz hat sich in den lebhaften Entwicklungen der letzten 40 Jahre als unverbrüchliches Staatsstatut bewährt, weil es weniger die Ziele staatlichen Handelns und mehr die Handlungsinstrumente geregelt hat. Auf dieser Grundlage konnte

41 *Mayer,* Deutsches Verwaltungsrecht, 1924[3], Bd. 1, S. 316; dazu *Vogel* (Fn. 8), § 87 Rdnr. 43; *P. Kirchhof* (Fn. 5), § 88 Rdnr. 51.

42 Vgl. aber *Blumenstein,* System des Steuerrechts, Bd. I, 1945, S. 2 f.; *Kruse,* Lehrbuch des Steuerrechts, Bd. 1, 1991, S. 46; kritisch dazu insbesondere *Trzaskalik* (Fn. 10), S. 139; *Breuer,* Umweltrechtliche und wirtschaftslenkende Abgaben im Europäischen Binnenmarkt, DVBl 1992, 485, 490.

43 *Trzaskalik* (Fn. 10), S. 141.

44 *Trzaskalik* (Fn. 10), S. 140.

45 So aber *Osterloh,* „Öko-Steuern" und verfassungsrechtlicher Steuerbegriff, NVwZ 1991, 823, 826.

46 Siehe auch *F. Kirchhof* (Fn. 4), S. 236 f.

der Finanzstaat den Wiederaufbau finanzieren und zur sozialen Marktwirtschaft überleiten, je nach Bedürfnissen Einzelvorhaben – etwa den Wohnungsbau, das Schulwesen oder die Forschungsförderung – in den Vordergrund rücken, neue Aufgaben wie den Umweltschutz finanzieren, für eine europäische Wirtschaftsgemeinschaft und jetzt eine gesamteuropäische Integration offen sein und die kurzfristige Finanzierung der Wiedervereinigung planen.

Das Steueraufkommen darf nach diesen Rechtsvoraussetzungen nicht für bestimmte Zwecke reserviert werden. Der Gesetzgeber mag in bestimmten Leistungsgesetzen die Finanzierung von Umweltmaßnahmen verbindlich regeln, muß sich jedoch die grundsätzliche Entscheidung über die Verwendung des Steueraufkommens der jeweils gegenwärtigen Einschätzung von Bedürfnissen und Dringlichkeiten vorbehalten. Finanzpolitische Hoffnungen auf Finanzreservate, die sich in „Sonderfonds" von vornherein Finanzmittel für umweltpolitische Zwecke vorbehalten und sich insoweit die jeweilige parlamentarische Rechtfertigung dieser Mittelverwendung dem Grunde und der Höhe nach ersparen wollen, müssen deshalb enttäuscht und durch die Einsicht in die Erfordernisse einer gegenwartsnahen parlamentarischen Budgetentscheidung ersetzt werden.

Im Ergebnis rechtfertigt somit die Legitimität eines Zweckes nicht die Zweckbindung des Steueraufkommens. Selbstverständlich ist der Umweltschutz heute eine rechtlich verbindliche Maxime staatlichen Handelns. Art. 16 des Vertrages über die Schaffung einer Währungs-, Wirtschafts- und Sozialunion begründete als eine der ersten Gemeinsamkeiten des in der Wiedervereinigung begriffenen Deutschlands eine Umweltunion. Art. 34 des Einigungsvertrages stellt dem Gesetzgeber die Umweltschutzaufgabe. Die Einheitliche Europäische Akte hat den Europäischen Gemeinschaften die Befugnis zu einer eigenständigen Umweltpolitik gegeben. Auch völkerrechtliche Verträge und landesverfassungsrechtliche Schutzaufträge weisen den Weg zum Schutz und zur Kultivierung der Umwelt[47]. Diese umweltpolitische Zielvorgabe, die derzeit allgemeine Anerkennung genießt und eine verfassungsrechtliche Überhöhung durch ein Staatsziel Umweltschutz im Grundgesetz nicht braucht, kann sich seiner Überzeugungskraft so sicher sein, daß sie die jeweilige parlamentarische Einschätzung im Vergleich zu anderen Finanzierungsaufgaben nicht zu scheuen braucht. Eine selbstbewußte, demokratische Umweltpolitik wird deshalb für die Finanzierung

47 Vgl. die einzelnen Nachweise bei *P. Kirchhof*, Sport und Umwelt als Gegenstand des Verfassungsrechts und der Verfassungspolitik, in: ders. (Hrsg.), Sport und Umwelt, 1992, S. 41, 52 f.

konkreter Umweltprojekte streiten, nicht aber ein verfassungsrechtliches Finanzierungsprivileg beanspruchen.

IV. Umweltabgaben als Gegenstand des europäischen Gemeinschaftsrechts

1. Zugänglichkeit des deutschen Rechts für gemeinschaftsrechtliche Regelungen

Die Entwicklung des deutschen Umweltrechts wird allerdings nicht allein vom Grundgesetz angeleitet, sondern findet auf der Grundlage der verfassungsrechtlichen Öffnung der Bundesrepublik für eine europäische Integration auch in der Entwicklung des europäischen Gemeinschaftsrechts verbindliche Vorgaben. Nach Art. 24 Abs. 1 GG kann der Bund durch Gesetz Hoheitsrechte auf zwischenstaatliche Einrichtungen übertragen. Diese Ermächtigung erlaubt der Bundesrepublik Deutschland, an der Entwicklung der europäischen Integration mitzuwirken, setzt dabei aber drei wesentliche Grenzen. Zunächst ist eine Übertragung nur auf zwischenstaatliche Einrichtungen möglich; eine Entwicklung zur Staatlichkeit eines vereinten Europa ist von dieser Ermächtigung nicht gedeckt[48]. Sodann hat die Offenheit für eine europäische Rechtsgemeinschaft zwar zur Folge, daß das Europarecht auch deutsches Verfassungsrecht modifizieren kann; diese Einwirkung auf deutsches Verfassungsrecht findet jedoch an der Identitätsgarantie des deutschen Verfassungsstaates – insbesondere den Grundmerkmalen seiner Staatlichkeit: Demokratie, Rechtsstaat, Bundesstaat, Republik und Sozialstaat, sowie in den übrigen unaufgebbaren Strukturelementen des nach dem Grundgesetz verfaßten Staates – seine Grenze[49]. Die Ermächtigung des Art. 24 Abs. 1 GG ist ein Stein im Gesamtmosaik der Verfassung, kann also nicht so gehandhabt werden, daß eine Einzelbestimmung das Gesamtgefüge des Verfassungsgemäldes verfremdet und ihm die Ausgewogenheit der Proportionen und Farbabstimmungen nimmt.

Schließlich wird das Recht der Europäischen Gemeinschaften in Deutschland allein aufgrund des gesetzlichen Rechtsanwendungsbefehls verbindlich, mit dem das Parlament dem primären Gemeinschaftsrecht – den Römischen Verträgen oder der Einheitlichen Europäischen Akte – zugestimmt hat. Europarecht beansprucht demnach in Deutschland nur Gel-

48 Vgl. *P. Kirchhof*, Deutsches Verfassungsrecht und europäisches Gemeinschaftsrecht, Europarecht 1991, 11, 12 f.

49 BVerfGE 73, 339, 374 ff.

tung, wenn und soweit der deutsche Gesetzgeber durch Zustimmung zu den Gemeinschaftsverträgen diese Geltung angeordnet hat. Das Zustimmungsgesetz ist die Brücke, über die Europarecht in Deutschland Verbindlichkeit erreicht.

2. Begrenzter abgabenpolitischer Handlungsspielraum der EWG im Umweltrecht

Diese zuletzt genannte Grenze – die Schranken der gesetzlichen Übertragung von Abgabengewalt – setzt abgabenrechtlichen Initiativen eines europäischen Umweltschutzes deutliche Grenzen. Ein aktuelles Beispiel bietet insbesondere die von der Kommission der EG vorgeschlagene gemeinschaftsweite Energie-CO_2- Abgabe[50].

Die Kompetenzen der EWG zur Umweltpolitik (Art. 130 r bis 130 t EWGV) begründen umweltpolitische – im Kern ordnungsrechtlich geprägte – Sachkompetenzen, die Annexabgaben rechtfertigen können, jedoch nicht zur Einführung von Umweltabgaben ermächtigen, die der Finanzierung der allgemeinen Haushalte der Mitgliedstaaten dienen oder binnenmarktbezogen sind[51]. Darüber hinaus erlauben die Art. 200 und 201 EWGV grundsätzlich keine gemeinschaftsautonome – ohne parlamentarische Zustimmung der Mitgliedstaaten zustandekommende – Einführung von Umweltabgaben als EWG-eigene Einnahmen[52].

Für die Einwirkung der Europäischen Gemeinschaft auf das Abgabenrecht ihrer Mitgliedstaaten hat die EWG grundsätzlich nur eine Harmonisierungskompetenz, die bei den indirekten Steuern binnenmarktbezogen (Art. 99 EWGV), bei den direkten Steuern auf den Gemeinsamen Markt, also jedenfalls primär auf die Beseitigung von Grenzhindernissen bezogen ist (Art. 100 EWGV). Jede auf einen Markt ausgerichtete Harmonisierung meint die Wettbewerbslage, sucht also Wettbewerbsverzerrungen zu vermeiden, den Grundsätzen der Nichtdiskriminierung und Verhältnismäßigkeit zu genügen und im Verhältnis zu Drittstaaten keine einseitigen wettbe-

50 Dazu *Hilf*, Umweltabgaben als Gegenstand von Gemeinschaftsrecht und -politik, NVwZ 1992, 105; *Breuer* (Fn. 42), S. 496; *Gosch*, Juristische Beurteilung von Öko-Steuern, StuW 1990, 201, 212 f.; *N. Steiner*, Umweltabgaben im Spannungsfeld von Politik, Wissenschaft und Verfassungsrecht, StVj 3 (1992), 205, 218 ff.

51 *Hilf* (Fn. 50), S. 107; a. A. *Grabitz*, Handlungsspielräume der EG-Mitgliedstaaten zur Verbesserung des Umweltschutzes – Das Beispiel der Umweltabgaben und Umweltsubventionen, UTR 7 (1989), 85, 119.

52 *Hilf* (Fn. 50), S. 109; *Bieber*, in: Groeben/Thiesing/Ehlermann (Hrsg.), Kommentar zum EWG-Vertrag, Bd. 4, 1991[4], Art. 200 Rdnr. 13 f.

werbsverzerrenden Belastungen der europäischen Industrie zu verursachen. Zudem sind nach Art. 130 a EWGV der wirtschaftliche und soziale Zusammenhalt innerhalb der Gemeinschaft zu stärken, also auch die umweltbedingten wirtschaftlichen, regionalen und sozialen Unterschiede in den einzelnen Mitgliedstaaten zu berücksichtigen[53]. Insoweit bleibt für eine steuerliche Harmonisierung derzeit nur ein geringer Spielraum.

Dieser Befund dürfte sich in Zukunft nicht ändern, weil auch die vom Europäischen Rat in Maastricht vereinbarten Leitlinien zur Schaffung der Europäischen Union für Vorschriften überwiegend steuerlicher Art weiterhin[54] Einstimmigkeit im Rat voraussetzten.

Auch die Kompetenz der Gemeinschaft, die Mitgliedstaaten zur Einführung nichtsteuerlicher Umweltabgaben zu verpflichten, gerät in den Sog der auf ökonomische Angleichung angelegten Konzeption des EWG-Vertrages. Die Umweltkompetenzen der Gemeinschaften nach Art. 130 r bis 130 t EWGV werden durch die insoweit spezielleren Abgabenkompetenzen verdrängt[55]. Für lenkende nichtsteuerliche Umweltabgaben kommt deshalb primär der Art. 100 a EWGV in Betracht, der eine binnenmarktbezogene Harmonisierung durch Ratsentscheidung mit qualifizierter Mehrheit erlaubt. In diesem Rahmen dürften auch lenkende Umweltabgaben möglich sein, weil die umweltpolitischen Ziele des Art. 130 r EWGV Bestandteil aller anderen Gemeinschaftspolitiken sind[56]. Fraglich bleibt allerdings, ob die Kompetenz zur Angleichung der Rechts- und Verwaltungsvorschriften der Mitgliedstaaten bereits bestehende gegenläufige Vorschriften in den Mitgliedstaaten voraussetzt, ob darüber hinaus jedenfalls ins Werk gesetzte Gesetzgebungspläne mit gegenläufigem Inhalt genügen oder ob die Harmonisierungskompetenz auch die Initiative zu einer neuen, in dieser Form bisher in keinem Mitgliedstaat verwirklichten Abgabe deckt[57].

Im Gesamtergebnis erweist sich die Gemeinschaftskompetenz im Bereich des Abgabenrechts eher als eng umgrenztes Gestaltungsmittel.

53 *Hilf* (Fn. 50), S. 106.

54 *Hilf* (Fn. 50), S. 107.

55 Art. 99, 100 Abs. 1, 100 a Abs. 2 EWGV.

56 *Pernice*, Auswirkungen des europäischen Binnenmarktes auf das Umweltrecht – Gemeinschafts(verfassungs-)rechtliche Grundlagen, NVwZ 1990, 201, 206; *Hilf* (Fn. 50), S. 107; *Breuer* (Fn. 42), S. 496.

57 *Hilf* (Fn. 50), S. 108; vgl. *Wägenbaur*, in: Grabitz (Hrsg.), Kommentar zum EWG-Vertrag, 1990, Art. 99, Rdnr. 7; *Becker*, Der Gestaltungsspielraum der EG-Mitgliedstaaten im Spannungsfeld zwischen Umweltschutz und freiem Warenverkehr, 1991, S. 148.

3. Harmonisierung zwischen EWG-Recht und nationalem Abgabenrecht

Soweit die EG die Umweltschutzabgabe eingeführt hat oder einführen wird, entsteht ein faktischer Koordinierungsbedarf, der den Gesetzgeber der Mitgliedstaaten zu Auswahl- oder Abstimmungsreaktionen veranlassen sollte. Unterstellt, es würde europarechtlich eine CO_2-Abgabe eingeführt – ein Unterfangen, das bei einem Eigenaufkommen der Gemeinschaft in Höhe von ca. 50 Milliarden Ecu auf Bedenken stößt[58] –, so müßten die Mitgliedsländer auf die Einführung einer entsprechenden nationalen Abgabe verzichten. Deshalb hat die deutsche Bundesregierung am 11. 12. 1991 beschlossen, vorerst von einer nationalen CO_2-Abgabe abzusehen und nur im Einklang mit einer Gemeinschaftsregelung Klimaschutzabgaben zu erheben[59]. Daneben würde eine CO_2-Abgabe den Gesetzgeber vor die Aufgabe stellen, gegenläufige Lenkungen aufzuheben. Eine Gesamtregelung, nach der Energieversorgungsunternehmen einerseits durch den Kohlepfennig zur Verbrennung deutscher Steinkohle und andererseits durch eine CO_2-Abgabe zur Unterlassung von Emissionen angehalten werden[60], kann vor dem gesetzgeberischen Gebot der Folgerichtigkeit und sachbereichsgerechten Differenzierung[61] keinen Bestand haben.

Damit bestätigt auch der europarechtliche Befund eines Umweltschutzes durch Abgaben, daß das abgabenrechtliche Schutzinstrumentarium sorgsam geordnet und behutsam eingesetzt werden muß. Die große Aufgabe des Umweltschutzes darf nicht in den Sog eines Ertragsinteresses der öffentlichen Hand geraten. Umweltschutzrecht hat Gefahrenvorsorge und Schadensvermeidung zu betreiben; das Abgabenrecht kann zu dieser Aufgabe nur eine ergänzende Motivationslenkung und schadensbegrenzende Feinsteuerung beitragen.

58 *Hilf* (Fn. 50), S. 109.

59 *Kloepfer/Thull*, Rechtsprobleme einer CO_2-Abgabe, DVBl 1992, 195, 197; *Breuer* (Fn. 42), S. 496.

60 *F. Kirchhof*, Leistungsfähigkeit und Wirkungsweisen von Umweltabgaben an ausgewählten Beispielen, UTR 16 (1992), 101, 118 f.; *Breuer* (Fn. 42), S. 487.

61 BVerfGE 84, 239, 260 f.; *P. Kirchhof*, Der allgemeine Gleichheitssatz, in: Isensee/Kirchhof (Hrsg.), Handbuch des Staatsrechts V, 1992, § 124 Rdnr. 222 ff. m. w. N.

V. Zusammenfassung

(I) Eignung des Abgabenrechts als Instrument der Umweltpolitik

(1) Wenn ein Umweltstörer private Lasten auf die Umwelt überwälzt, kann eine Umweltabgabe dazu dienen, diesen Aufwand zu reprivatisieren.

(2) Das Abgabenrecht ist nur begrenzt geeignet, umweltrechtliche Verhaltensbefehle verläßlich zu überbringen:

(a) Da der Abgabenschuldner sich der Umweltpflicht durch Zahlung entziehen kann, kommt eine abgabenrechtliche Lenkung nur für Umweltprogramme in Betracht, deren Scheitern hingenommen werden mag. Ist ein Schutzstandard hingegen unverzichtbar, bietet das Abgabenrecht kein taugliches Gewährleistungsinstrument.

(b) Abgabenrechtlich überbrachte Umweltbefehle erreichen nur Abgabenpflichtige, nicht hingegen abgabenbefreite Personen oder abgabenferne Lebensbereiche. Einzelne Handlungsweisen, z. B. der Konsum, sind eher für indirekte Abgaben, andere, z. B. unternehmerisches Handeln, für Ertragsteuern zugänglich.

(c) Der abgabenrechtlich geregelte Tatbestand der Umweltschonung ist für den Mittellosen Befehl, für den Zahlungsfähigen Empfehlung. Deshalb kann das Abgabenrecht nur als Überbringer umweltschützender Verhaltensanordnungen dienen, wenn deren unterschiedliche Verbindlichkeit je nach Zahlungsfähigkeit vertretbar ist. Hier liegen insbesondere Grenzen für einen börsenähnlichen Verkauf von Umweltzertifikaten nach Höchstgebot.

(d) Die Zielgenauigkeit des Umweltschutzes leidet unter dem abgabenrechtlichen Schutzinstrumentarium. Der finanzwirtschaftliche Anknüpfungspunkt des Abgabentatbestandes erfaßt Schutzgut und Schuldner der Umweltpflicht weniger genau als ein Verbot. Bei Zusammentreffen mehrerer Schadensursachen oder bei verspäteter Erkennbarkeit des Schadens verflüchtigt sich der Zurechnungstatbestand in der Allgemeinheit der Steuer ohne jeden umweltspezifischen Anreiz.

(e) Bei der Umweltabgabe konkurriert das Umweltschutzinteresse mit dem Finanzinteresse des Staates. Dadurch kann das öffentliche Bemühen um Vermeidung der Abgabeschulden, d. i. um eine Steigerung des umweltschutzrechtlichen Erfolges geschwächt werden.

(f) Die Doppelfunktion der Lenkungsabgabe, die Finanzierungs- und Verwaltungsmittel ist, übergreift alternative Tatbestände des Verfassungsrechts und des Grundrechtsschutzes. Der Gesetzgeber beansprucht Abgaben-

oder Umweltschutzkompetenz; ein Bundesgesetz bietet Verschonungssubventionen zu Lasten der Länderhaushalte an; die Wahlschuld des Abgabepflichtigen, entweder Abgaben zu zahlen oder sich der Verhaltensempfehlung zu unterwerfen, bedarf in beiden Alternativen – dem Vermögensentzug und der Freiheitsbeschränkung – grundrechtlicher Rechtfertigung. Dadurch kann die innere Folgerichtigkeit des Abgabenrechts vermindert, die Verläßlichkeit der Finanzplanung und der Globalsteuerung gefährdet werden.

(II) Tauglichkeit der einzelnen Abgabetypen für eine Umweltpolitik

(3) Das Grundgesetz stellt die verfügbaren Abgabetypen nicht beliebig zur Auswahl des Gesetzgebers, sondern bindet sie jeweils in einem bestimmten Wirkungszusammenhang und Belastungserfolg. Gebühren und Beiträge fordern einen entgeltähnlichen Vorteilsausgleich; die Steuer finanziert die Gemeinlasten; Sonderabgaben sind nur in seltenen Ausnahmefällen zulässig.

(4) Auch umweltpolitische Lenkungsabgaben wählen ihren Anknüpfungspunkt in einer finanzwirtschaftlichen Zahlungsfähigkeit, Kostenverantwortlichkeit oder Ausgleichsbedürftigkeit. Je nach einzelnem Abgabetyp stehen sie für unterschiedliche Lenkungszwecke zur Verfügung:

(a) Eine Umweltschutzgebühr gleicht einen vom Schuldner verursachten öffentlichen Aufwand aus. Sie kann – jedenfalls in Form der Benutzer- oder Veranlassergebühr – auch zu Lenkungszwecken eingesetzt werden, wenn der gebührenrechtliche Grundtatbestand – der individuell empfangene Vorteil und der den öffentlichen Haushalt belastende Aufwand – nachweisbar ist. Die Umweltgebühr darf den Rahmen der Äquivalenz- und Kostendeckung überschreiten, soweit eine zulässige umweltpolitische Verhaltensanweisung diese Last als schonendere Alternative zu einem Verbot rechtfertigt.

(b) Der Beitrag unterscheidet sich von der Gebühr dadurch, daß er nicht den individuellen Empfang, sondern das eine Gruppe bevorzugende Angebot einer öffentlichen Leistung entgilt. Er ist im Belastungsgrund und im Adressaten unschärfer als die Gebühr und wird deshalb als Lenkungsmittel des Umweltrechts weniger in Betracht kommen.

(c) Die Sonderabgabe ist ein Fremdkörper im Finanzverfassungsrecht, weil sie die Schuldner einer allgemeinen Steuerlast zusätzlich belastet, ihr Aufkommen der Budgethoheit des Parlaments entzogen wird und sie ihre Kompetenzgrundlage außerhalb der Finanzverfassung in Sachbereichen findet, auf die sie „gestaltend Einfluß nimmt". Die Sonderabgabe ist deshalb nur in seltenen Ausnahmefällen zulässig. Der Verursachungsgedanke

kann eine Sonderabgabe allenfalls rechtfertigen, wenn die Belastungshandlung den Umweltschaden ohne Mitwirkung Dritter verursacht, also eine andere Gruppe für eine Kostenverantwortlichkeit kaum in Betracht kommt.

(d) Umweltpflicht ist nicht schon potentielle Steuerbarkeit. Die Ausübung von Steuergewalt setzt den Zugriff auf individuelle – tatbestandlich nachgewiesene oder vermutete – Zahlungskraft voraus, die zur Finanzierung öffentlicher Aufgaben genutzt werden soll. Der Gesetzgeber darf deshalb aus umweltpolitischen Gründen Steuerlasten erhöhen oder senken, nicht aber eine steuerliche Belastung allein an den Tatbestand der Umweltstörung anknüpfen. Im übrigen darf das Steueraufkommen nicht zweckgebunden werden.

(III) Einwirkungen des Europarechts

(5) Das Grundgesetz öffnet die deutsche Rechtsordnung für das Recht der EWG, soweit der deutsche Rechtsanwendungsbefehl – das Zustimmungsgesetz zu der Übertragung von Hoheitsrechten – dieses für verbindlich erklärt. Eine weitere äußerste Grenze setzt das Grundgesetz der Entwicklung des europäischen Gemeinschaftsrechts in den unaufgebbaren, die Staatsstruktur bestimmenden Merkmalen des deutschen Verfassungsrechts.

(6) Der EWG-Vertrag beläßt die Abgabengewalt, insbesondere die Steuergewalt, weitgehend in der Hand der Mitgliedstaaten. Umweltschutzrechtliche Sachkompetenzen mögen eine eigenständige Umweltpolitik erlauben, geraten jedoch wiederum in den Sog der Binnenmarktpolitik, wenn sie ein abgabenrechtliches Instrumentarium verwenden. In diesem Falle sind umweltpolitische Lenkungsabgaben allenfalls in dem engen Rahmen einer marktbezogenen, harmonisierenden, keine wesentlichen EWG-eigenen Erträge erwirtschaftenden Abgabe zulässig.

Erscheinungsformen und Wirkungen von Umweltabgaben aus ökonomischer Sicht

Prof. Dr. *Dietrich Dickertmann*,
Universität Trier

Inhaltsübersicht

I. Vorbemerkungen
II. Ausgangslage und grundlegende Konzepte
  1. Der Ausgangspunkt
  2. Die Pigou-Steuer
  3. Der Standard-Preis-Ansatz
III. Demeritorische Umweltabgaben – und ihre Erscheinungsformen
  1. Ein pragmatischer Lösungsansatz
  2. Die Ansatzstellen von Umweltabgaben
  3. Die Verwendung des Mittelaufkommens
IV. Ökonomische Wirkungen von Umweltabgaben
  1. Einige Vorüberlegungen
  2. Einzelwirtschaftliche Wirkungszusammenhänge
    a) Der Unternehmensbereich
    b) Der Bereich der privaten Haushalte
  3. Gesamtwirtschaftliche Wirkungszusammenhänge
    a) Umweltabgaben und Stabilisierungsziele
    b) Umweltabgaben und öffentlicher Haushalt
V. Zusammenfassende Bewertungen

I. Vorbemerkungen[1]

Am 25. Juni 1992 – also kurz nach der Konferenz „Umwelt und Entwicklung" von Rio de Janeiro – äußerte sich ein führender deutscher Industrieller in beachtenswerter Weise zum Thema Umweltschutz. Der Vorstandsvorsitzende der Hoechst AG, *Wolfgang Hilger*, stellte sinngemäß fest: Die Kosten für den Verbrauch von Umwelt sind stärker als bisher auf die einzelnen Produkte aufzuschlagen und weniger über Abgaben auf die Allgemeinheit abzuwälzen. Umweltpolitik mit Mitteln des Ordnungsrechts (dazu zählen nach dessen Ansicht Reglementierung, Bürokratie und Abgaben) ist

1 Abgedruckt wird hier eine erweiterte Fassung des vorgetragenen Referats. Der Verfasser dankt seinen Mitarbeitern Dipl. Volkswirt *S. Gelbhaar* und Dipl. Volkswirt *R. Feucht* für eine kritische Durchsicht des Manuskripts.

in Deutschland ausgereizt.[2] – Bei der Industrie breitet sich offenbar zunehmend die Erkenntnis aus, daß eine fortschrittliche Umwelt(schutz)politik dringend geboten ist.

Von der Idee einer derartigen verursacheradäquaten Kostenzurechnung, welche aus der Sicht der ökonomischen Theorie keineswegs neu ist, bis zu ihrer Umsetzung in die betriebliche Praxis ist es allerdings ein weiter Weg. Deswegen ist die Diskussion über Umweltabgaben und vor allem auch ihr Einsatz in der umweltpolitischen Praxis nicht obsolet. Dies zeigt auch die jüngst wieder (einmal) vorgetragene Forderung, den Benzinpreis auf bis zu 5 DM/Liter anzuheben, um dem Kohlendioxydausstoß im Straßenverkehr als Mitverursacher des Treibhauseffektes entgegenzuwirken.[3]

Meine Darlegungen zu dem Thema „Erscheinungsformen und Wirkungen von Umweltabgaben aus ökonomischer Sicht" werde ich in fünf Schritten vortragen:

In einem ersten Abschnitt geht es um eine kurze Kennzeichnung der umweltökonomischen Ausgangslage und um die Darstellung zweier abgabenbezogener Lösungskonzepte zur sog. Kosteninternalisierung in der Theorie – die Pigou-Steuer und der Standard-Preis-Ansatz.

Diese beiden Idealbilder umweltpolitischer Instrumente als Erscheinungsformen von Umweltabgaben i.w.S. dienen gleichsam als Maßstab dafür, was im Vergleich dazu in der abgabenpolitischen Praxis hinsichtlich einer Einführung von Umweltabgaben möglich ist.

Im Mittelpunkt des zweiten Abschnittes steht die Erhebung von sog. demeritorischen Umweltabgaben: Dazu werden deren mögliche Einsatzstellen benannt und deren Einordnung in das staatliche Einnahmenraster umrissen. Damit werden zugleich die Erscheinungsformen von Umweltabgaben i.e.S. erkennbar.

Der dritte Abschnitt ist dann einer Kennzeichnung einzelwirtschaftlicher Wirkungszusammenhänge gewidmet: Dargestellt werden zunächst die Entscheidungen, welche im Fall einer Erhebung von Umweltabgaben im Unternehmensbereich zu treffen sind. Diese wiederum haben – über Preiseffekte – Folgewirkungen für den Bereich der privaten Haushalte. Die Verbraucher können darauf in ähnlicher Weise reagieren wie die Unternehmen: Entweder sie bezahlen die Umweltabgabe oder aber sie weichen ihr aus. Dementsprechend sind die ökologischen Wirkungen von solchen Abgaben unterschiedlich zu beurteilen.

2 Vgl. *Hilger,* Umweltschutz über Preis finanzieren, Handelsblatt, Nr. 121 v. 26./27. 6. 1992, S. 31.

3 Siehe *o.V.,* Benzinpreis von fünf Mark gegen den Treibhauseffekt, Trierischer Volksfreund, Nr. 192 v. 19. 8. 1992, S. 1; *o.V.,* Zum Schutz der Umwelt soll Autofahren teurer werden, Frankfurter Allgemeine Zeitung, Nr. 204 v. 2. 9. 1992, S. 1 f.

Im vierten Abschnitt geht es darum, die volkswirtschaftlichen Wirkungen einer Einführung von Umweltabgaben zu benennen: Dazu werden zum einen mögliche Auswirkungen einer Erhebung von Umweltabgaben auf die maßgeblichen gesamtwirtschaftlichen Ziele strukturiert. Zum anderen werden denkbare Rückwirkungen auf den öffentlichen Haushalt kenntlich gemacht.

Abschließend werde ich im fünften Abschnitt versuchen, meine Überlegungen in acht Leitlinien zusammenzufassen.

Aufgabe meines Beitrages wird es nicht sein,

- die „Umweltabgabe" mit anderen umweltpolitischen Instrumenten, beispielsweise mit Geboten, zu vergleichen,
- gegebene oder in Vorschlag gebrachte Umweltabgaben im einzelnen darzustellen,
- die in der Literatur entwickelten Konzepte für ein sog. Ökosteuersystem zu analysieren.

Meine Aufgabe besteht statt dessen darin, einige Aussagen zu Umweltabgaben zu erarbeiten, welche bei deren Bewertung aus ökonomischer Sicht zu prüfen bzw. zu beachten und welche insoweit von eher genereller Bedeutung sind.

II. Ausgangslage und grundlegende Konzepte

1. Der Ausgangspunkt

Umweltschäden entstehen aus ökonomischer Sicht durch den Umstand, daß die Umwelt in vielfacher Weise als freies Gut behandelt wird, obwohl sie längst schon zu einem knappen Gut geworden ist. Wenn die einzelnen Güter der Umwelt individuelle Eigentümer hätten, dann müßten für ihre Nutzung Preise gezahlt werden, welche ihre jeweilige Knappheit zum Ausdruck bringen würden.

Da die Produzenten und/oder die Konsumenten der Umwelt dafür derzeit jedoch keinen Preis bezahlen (jedenfalls nicht im unmittelbaren Sinne), kommt es ständig zu Fehlallokationen bei der Inanspruchnahme von natürlichen Ressourcen unserer Umwelt. Die Wirkungen sind mit einer

realwirtschaftlichen Subventionierung der Produktion und des Konsums durch die Umwelt als Subventionsträger vergleichbar.[4] Die damit einhergehenden umweltschädigenden Belastungen kennzeichnet der Ökonom als sog. externe Effekte oder besser: als volkswirtschaftliche Kosten.

Aus einzelwirtschaftlicher Sicht macht es nach dem Rationalprinzip offenkundig Sinn, als sog. Free-rider möglichst viele Kosten zu externalisieren und so der Allgemeinheit anzulasten. Die Verursacher volkswirtschaftlicher Kosten haben zumindest keinen unmittelbaren Anreiz, diese zu internalisieren. Mit anderen Worten: Die erwähnte Fehlallokation bei den Umweltressourcen beruht auf einem Marktversagen mit entsprechenden Wohlfahrtsverlusten. Dies wiederum erfordert in der Regel korrigierende staatliche Eingriffe.

Bei der Erörterung derartiger Sachverhalte in der ökonomischen Literatur ist in diesem Zusammenhang danach zu unterscheiden, ob die Bereiche der „Ökonomie" und der „Ökologie" getrennt voneinander oder aber zusammengenommen abgehandelt werden.

- Zum einen geht es um allokative Fragestellungen und um eine ökonomisch effiziente Nutzung von Umweltgütern; der Gedanke des Umweltschutzes wird dabei ausgeklammert.
- Zum anderen wird der Umweltschutz als normative Prämisse allokativer Entscheidungen gewertet. D. h., bei der Suche nach den Bedingungen allokativer Effizienz ist die Erfüllung ökologischer Ziele Bestandteil des Bewertungsrasters.

Bei den nachfolgenden Ausführungen wird dieser zweite Ansatz präferiert: Die Darlegungen zu den Umweltabgaben aus ökonomischer Sicht werden folglich um zugehörige Anmerkungen aus ökologischem Blickwinkel ergänzt.

2. Die Pigou-Steuer

Die gerade vorgetragene Feststellung des Marktversagens begründete die Idee der sog. Pigou-Steuer – schon im Jahr 1920 von *A. C. Pigou* entwickelt: Danach soll der Staat die bis dahin nicht bezahlte Inanspruchnahme von Umweltgütern entsprechend ihrer Bewertung durch die Gesellschaft besteuern. Die Umwelt wird also über eine Preisfestsetzung „künstlich" verteuert; die volkswirtschaftlichen Kosten werden mittels pretialer Lenkung zu privaten Kosten.

4 Eine Kommerzialisierung der Umwelt findet demnach – ohne einen Berechtigungsschein – seit jeher und in einem zunehmendem Maße statt.

Dieses Ziel wird – hier vereinfacht und verkürzt dargestellt – wie folgt erreicht:

- In der Ausgangslage richtet sich der Marktpreis für eine Leistungsbereitstellung nach Angebot und Nachfrage. Das Angebot wird dabei von den privaten Grenzkosten der Produktion determiniert. Diese umfassen, wie gerade schon angedeutet, die bei der Produktion anfallenden volkswirtschaftlichen Kosten nur unvollständig.
- Die bisher nicht erfaßten volkswirtschaftlichen Kosten der Leistung werden auf staatliche Veranlassung hin ermittelt und als individuelle Mengensteuer auf diese Leistung umgelegt. Damit sind die gesamten privaten und volkswirtschaftlichen Kosten internalisiert. Auf dem Markt ergibt sich danach eine neue Preis-Mengen-Konstellation; im Regelfall heißt das eine kleinere Absatzmenge bei einem höheren Preis.
- Das Allokationssystem des Marktes arbeitet durch die gelungene Internalisierung der volkswirtschaftlichen Kosten funktionsgerecht. Das neue Marktgleichgewicht ist aus ökonomischer Sicht als wohlfahrtsoptimal zu bezeichnen (sog. Pareto-Effizienz). Das Marktergebnis wird als letzte Instanz anerkannt.
- Damit ist jedoch nicht gesagt, daß auf diese Weise zugleich auch ein bestimmtes, staatlicherseits vorgegebenes ökologisches Ziel verwirklicht worden ist. Deutlich sein muß: Eine weitergehende Umweltpolitik ist nach diesem Konzept weder vorgesehen, noch erforderlich.

Eine Umsetzung dieser Kosteninternalisierung und Besteuerungsidee mit individueller Preisbildung und nicht reglementierter Menge in die Praxis ist aufgrund verschiedener Umstände unmöglich:

- Die volkswirtschaftlichen Kosten können nicht im einzelnen ermittelt und monetär bewertet werden. Insbesondere ist eine solche Kostenbestimmung im Rahmen einer Ex-ante-Rechnung – wie sie diesem Konzept aber zugrunde liegt – ausgeschlossen.
- Die Verursacher der volkswirtschaftlichen Kosten können nicht eindeutig und permanent bestimmt werden. Im Regelfall sind mehrere Wirtschaftssubjekte zugleich für die Umweltschädigungen verantwortlich. Demzufolge ist eine verursachergerechte Kostenzuweisung bzw. Besteuerung mit dem jeweils kostenadäquaten Steuersatz nicht durchführbar.
- Unabhängig von einer derartigen kostengerechten Besteuerung müßte der Steuersatz laufend an die Veränderung der volkswirtschaftlichen

Kosten angepaßt werden; die dabei entstehenden verwaltungs- und steuertechnischen Schwierigkeiten sind leicht absehbar.

Im übrigen ist das Mittelaufkommen aus der Pigou-Steuer derart einzusetzen, daß (neue) allokative Verzerrungen am Markt vermieden werden – gemeint ist eine anreizkompatible Mittelverwendung.

3. Der Standard-Preis-Ansatz

Die genannten Schwierigkeiten der Ermittlung und Bewertung der volkswirtschaftlichen Zusatzkosten sowie deren Zurechnung auf den jeweiligen Verursacher werden beim sog. Standard-Preis-Ansatz vermieden. Nach dem Konzept von *W. J. Baumol / W. E. Oates* aus dem Jahr 1971 wird von den zuständigen staatlichen Stellen – anders als bei der Pigou-Steuer – ein bestimmter Umweltstandard festgelegt, der mittels Erhebung einer Abgabe dann auch erreicht werden soll. In diesem Fall wird über einen vorgegebenen „Richtpreis" eine lenkende, kostenminimierende Wirkung mit konkreter ökologischer Zielvorgabe – definiert als Immissionsstandard – angestrebt.

Der Grundvorgang unter Bezugnahme auf eine Schadstoffminderung bei den Emissionen ist – erneut vereinfacht und verkürzt – wie folgt zu erläutern:

- Für einen bestimmten Bereich werden die zulässige Emissionsmenge und ein einheitlicher Abgabesatz je Schadstoffeinheit staatlicherseits festgelegt.
- Für die betroffenen Wirtschaftssubjekte gibt es – ausgehend von einem status quo des gegebenen Umweltmediums – steigende Vermeidungskosten, wenn die Schadstoffmenge reduziert werden muß, um den vorgegebenen Immissionsstandard zu erreichen.
- Theoretisch muß der Abgabesatz in einer solchen Höhe festgelegt sein, daß er den Grenzvermeidungskosten desjenigen Emittenten entspricht, der zur Erreichung des angestrebten Standards sein Verhalten gerade noch ändern soll.
- Bei den Verhaltensweisen der davon betroffenen Wirtschaftssubjekte sind zwei Entscheidungsalternativen zu kennzeichnen, welche im übrigen zu den konstitutionellen Voraussetzungen dieses Konzeptes gehören: Wirtschaftssubjekte mit vergleichsweise niedrigen Vermeidungskosten (gemessen am Abgabesatz) werden den Schadstoff durch betriebsinterne Maßnahmen vermindern, weil das für sie kostengünstiger ist als die Steuer zu entrichten. Wirtschaftssubjekte mit vergleichsweise hohen Vermeidungskosten (wiederum gemessen am Abgabesatz) werden demgegenüber die Steuer bezahlen und sich insoweit von einer Schadstoffminderung „freikaufen". Das ist für sie kostengünstiger als eine betriebsinterne Änderungsmaßnahme.

Das Verfahren des Standard-Preis-Ansatzes mit pauschalierter Preisbildung und reglementierter Menge ist infolgedessen durch zwei Merkmale besonders gekennzeichnet:

- Es hat zum einen den Vorzug, daß sich die Wirtschaftssubjekte nach den individuellen Vermeidungskostenkalkülen an den vorgegebenen Standard anpassen können (sog. Kosteneffizienz).
- Es hat zum anderen den Nachteil, daß nicht von vornherein der Umweltstandard erreicht wird, der staatlicherseits vorgegeben ist: Es wäre ein ausgesprochener Zufall, wenn der Steuersatz so zutreffend festgelegt wird, daß der Zielstandard sofort erfüllt ist. Da der staatliche Entscheidungsträger die für die jeweiligen Immissionen verantwortlichen Diffusionsverläufe nicht kennt, er zudem die jeweiligen Vermeidungskosten der Unternehmen sowie deren jeweiligen Verhaltensweisen nicht abschätzen kann, wird er sich nur schrittweise (trial and error-Verfahren) auf den „richtigen" Steuersatz zubewegen können.
- Die mit diesem Konzept angestrebte Kosteneffizienz setzt also – ähnlich wie bei der Pigou-Steuer – einen hohen Informationsstand über die Emissionen und deren Verursacher und über Ausbreitungsverläufe sowie entsprechend differenzierte Abgaberegelungen voraus, was in der abgabepolitischen Praxis kaum zu realisieren sein dürfte. – Im übrigen entspricht die in dieser Richtung ursprünglich einmal konzipierte Abwasserabgabe – als Musterfall für Umweltabgaben vielfach zitiert – keineswegs diesem Modell.

Auch bei dieser Lösung fallen naturgemäß Steuereinnahmen für die öffentliche Hand an. Hinsichtlich der Mittelverwendung gelten prinzipiell die gleichen Vorgaben wie bei der Pigou-Steuer.

III. Demeritorische Umweltabgaben – und ihre Erscheinungsformen

1. Ein pragmatischer Lösungsansatz

Die oben aufgeführten beiden Lösungsansätze aus der ökonomischen Theorie sind gleichsam die Leit- oder Vergleichsmuster für die in Deutschland bereits praktizierten Umweltabgaben. Sie sind zugleich auch Berufungsgrundlage für über 100 Vorschläge zur Einführung neuer Umweltab-

gaben, die zwischenzeitlich von der Politik und/oder von der Wissenschaft in die umweltpolitische Diskussion eingebracht worden sind.[5] In der Tat stellt sich bei einer Prüfung der Bestimmungen geltender Umweltabgaben bzw. der vorliegenden Regelungsentwürfe für neu einzuführende Umweltabgaben schnell heraus, daß das Anspruchsniveau hinsichtlich der jeweiligen Effizienz- und Wirkungsbedingungen zurückgenommen werden muß.

Bei den einzelnen Abgabenkonzepten handelt es sich um demeritorische Eingriffe: Umweltbelastende Handlungen bzw. Stoffe sollen durch staatlich gesetzte Preisaufschläge in Form von Abgaben bzw. Abgabenbestandteilen teurer werden. Im Ergebnis werden die relativen Preise der jeweils belasteten Güter verändert. Zweck der Umweltabgabe ist es, wie beim Standard-Preis-Ansatz dahingehend Anreize zu schaffen, daß der Betroffene einer derartigen Belastung zur Minimierung seiner Kosten aus dem Wege geht und so zu einem veränderten Verhalten veranlaßt wird. Die geschaffenen Anreize provozieren den Wettbewerb auf dem Markt und initiieren den angestrebten Umweltschutz.

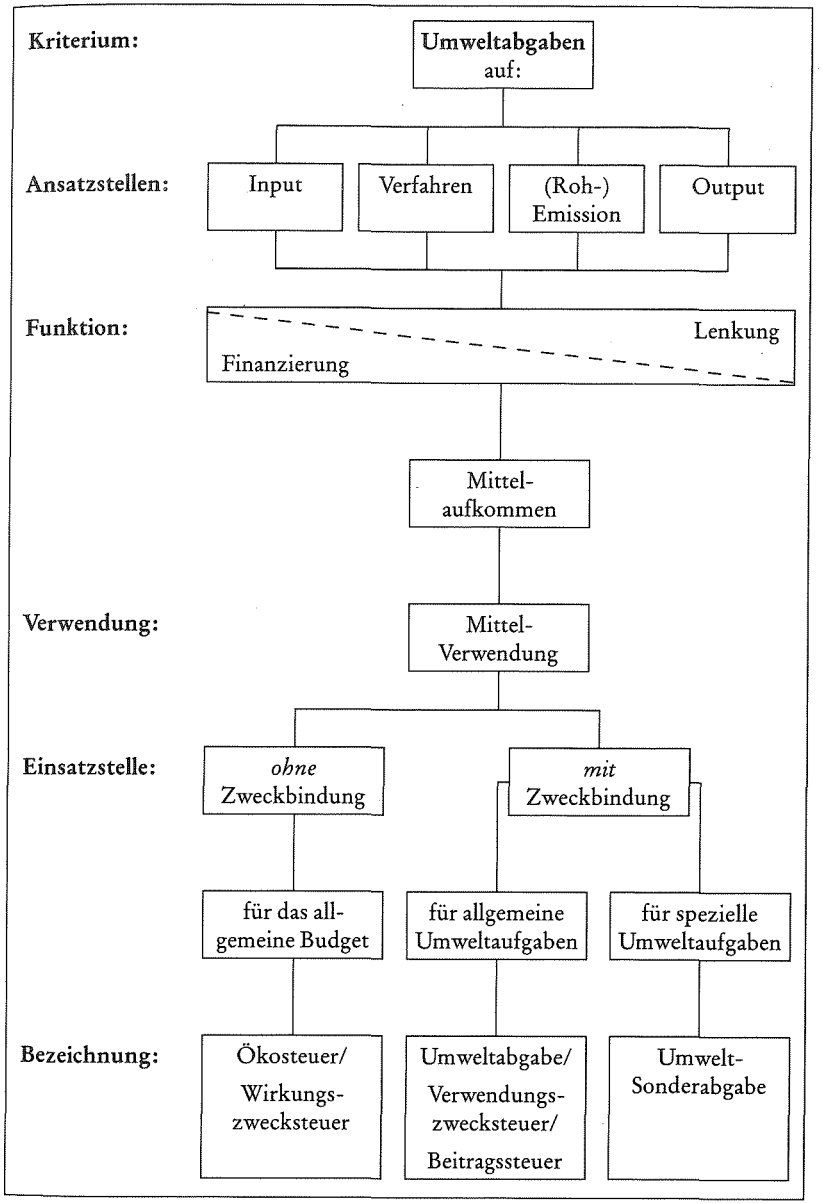
Allerdings sind die Beziehungen zwischen Rohstoffeinsatz, Emission und Immission einerseits und den Regelungen der jeweiligen Umweltabgabe im Sinne einer ökologischen Zielsetzung andererseits keineswegs eindeutig abgeklärt (Zuordnungsfunktion der Abgabe). Zwangsläufig gründet die Festlegung der jeweiligen Abgabenhöhe auch weniger auf Kosten- bzw. Preiskonstellationen zwecks allokativer Lenkung, sondern vielmehr auf fiskalischen Erwägungen.

Der damit aufgezeigte Handlungsspielraum für die Politiker wird von diesen gern in Anspruch genommen. Genauer: Es geht um den „klassischen" Konflikt bei der Implementierung von Umweltabgaben. Der umweltschützenden Lenkungsfunktion der jeweiligen Abgabe steht die – in der Regel – hoch willkommene Finanzierungswirkung gegenüber. Eine Grenzziehung zwischen diesen beiden Bereichen ist meistens nicht klar zu erkennen. Entscheidend ist das hinter der einzelnen Regelung liegende „tatsächliche" Motiv. Die bekundete (offizielle) Zielsetzung kann durchaus fragwürdig sein. Insbesondere bei sog. Pfennigabgaben ist eine entsprechende Skepsis wohl angebracht.

Im übrigen können die Erscheinungsformen solcher Umweltabgaben dabei zum einen nach den Ansatzstellen der Abgabeerhebung und zum anderen nach der Verwendung des jeweiligen Mittelaufkommens unterschieden werden (siehe auch Abbildung 1).

5 Vgl. *Jüttner*, Umweltpolitik mit Umweltabgaben – Ein Gesamtkonzept, 2. Aufl., 1992, S. 25 ff.

Abb. 1: Erscheinungsformen von Umweltabgaben



2. Die Ansatzstellen von Umweltabgaben

Bei den Umweltabgaben sind prinzipiell vier Ansatzstellen für den lenkenden Eingriff – und davon gehe ich zunächst einmal aus – zu benennen. Es geht bei den

- Inputabgaben darum, die Verwendung bestimmter Eingangsprodukte (Rohstoffe) zu belasten. Dies zielt insbesondere auf Anpassungsmaßnahmen bei den betroffenen Unternehmen. Beispiel: CO_2-Abgabe; Düngemittelabgabe.
- Verfahrensabgaben (Technologieabgaben) darum, bestimmte Prozesse der Gütererzeugung bzw. Güterverarbeitung zu belasten. Damit sollen veränderte und/oder neue Produktionstechniken initiiert werden. Mittelbar werden auf diese Weise Veränderungen bei den Inputgütern und/oder auch bei den Emissionen angestrebt. Beispiel: Erhöhung der Kfz-Steuer für Fahrzeuge ohne Katalysator.
- Rohemissions- bzw. Emissionsabgaben[6] darum, die bei der Produktion und/oder beim Konsum entstehenden Schadstoffemissionen in Luft, Wasser und Boden sowie entstehende Abfallstoffe zu belasten. Änderungen in der Emissionsmenge oder bei der Emissionskonzentration sind durch andere Einsatzstoffe und/oder durch andere Verfahrenstechniken zu erreichen. Diesbezügliche Zielvorgaben setzen eine entsprechende Meßtechnik voraus und erfordern einen vergleichsweise hohen Kontrollaufwand. Beispiel: Abwasserabgabe, Chlorabgabe.
- Outputabgaben darum, bestimmte Fertigprodukte zu verteuern (Produktabgaben i.e.S.). Dadurch sollen in erster Linie die privaten Haushalte zu einem veränderten Konsumverhalten bewegt werden. Aufgrund der Verteuerung umweltgefährdender Produkte sollen deren Nachfrage vermindert und/ oder durch weniger umweltschädigende sowie preislich günstigere Güter substituiert werden. Beispiel: Tabaksteuer, Batterieabgabe, Wasserpfennig in Baden-Württemberg als Ressourcenabgabe.

Mit welcher dieser Abgabearten das jeweils vorgegebene umweltpolitische Ziel ökonomisch und ökologisch effizient zu erreichen ist, hängt vom jeweiligen Einzelfall ab. Das kann hier nicht im Detail geprüft werden. Zwei Anmerkungen sind dazu ergänzend jedoch anzufügen:

- Im ökonomischen Schrifttum wird den genannten Abgabearten eine unterschiedliche Eignung beim lenkenden Einsatz zuerkannt. Aus Ver-

6 Durch eine Abgabenbelastung der Rohemission soll vermieden werden, daß es zu Verlagerungen von betriebswirtschaftlichen Kosten in die end-of-pipe-Technik und damit zu einer Verlagerung von volkswirtschaftlichen Kosten aufgrund der verbleibenden Emissionen in andere Umweltmedien kommt.

gleichen der abgabespezifischen Vor- und Nachteile (beispielgebend bewertet am allokativen Wirkungspotential, an den Bedingungen der Überwälzungsmöglichkeit der Abgabe, an dem Verwaltungs- und Kontrollaufwand) wird die folgende Reihung für eine als zweckmäßig zu erachtende Auswahl von Abgaben abgeleitet:[7] die Emissionsabgabe, die Inputabgabe, die Produktabgabe und die Verfahrensabgabe.[8]

- Jenseits dieser allgemein gehaltenen Aussage hängt die Entscheidung in der abgabepolitischen Praxis für die eine oder andere Abgabenart sicherlich auch von den jeweils erforderlichen technischen Zugriffsnotwendigkeiten und den gegebenen Zugriffsmöglichkeiten ab. Aufgrund von ökologischen Zielvorgaben ist es im übrigen geboten, die Abgaben in ihrer jeweiligen Belastungswirkung naturgemäß nach umweltschädigenden Merkmalen, nach regionalen Merkmalen und nach zeitlichen Merkmalen gegeneinander abzustufen, um auf diese Weise modifizierende Verhaltensänderungen bei den betroffenen Wirtschaftssubjekten zu erreichen.

Unabhängig von diesen Vorgaben muß bewußt bleiben, daß mit der Erhebung der Abgabe naturgemäß öffentliche Einnahmen verbunden sind, wenn von dem Fall einer Prohibitivabgabe hier einmal abgesehen wird.[9] Die genannte Einnahmenwirkung zugunsten des öffentlichen Budgets kann auf verschiedenen Umständen beruhen:

- Die spezifische Ausgestaltung der Abgabenregelungen gibt keinen oder nur einen geringen Anreiz, die Abgabenzahlung zu vermeiden. Hier dominiert offenbar das fiskalische Ziel.
- Die Änderung des Angebots- bzw. Nachfrageverhaltens zur Vermeidung der Zahllast benötigt Zeit.
- Ein gänzlicher Verzicht auf die jeweilige Umweltbelastung ist nicht durchsetzbar (Beispiel: die Abwasserabgabe als Restverschmutzungsabgabe).

7 Siehe dazu *Schafhausen,* Abgaben als ökonomischer Hebel in der Umweltpolitik? – Zum Einsatz von Abgaben in der umweltpolitischen Praxis, in: Umwelt und Energie, Nr. 2/1990, S. 429 ff.

8 Dabei ist jedoch zu bedenken, daß in der Literatur vorwiegend die Emissionsabgabe als Analysefall präferiert wird und daß es in der abgabepolitischen Praxis eine ungleiche Verteilung bei den Referenzabgaben gibt, was insofern einen unausgewogenen Erfahrungsschatz bedingt.

9 Eine derartige Abgabe mit erdrosselnder Wirkung und einem Abgabenaufkommen von Null widerspricht der Grundidee der Wahlfreiheit einer pretialen Lenkung. Soweit eine Anpassungsreaktion nicht möglich ist und die Höhe der Abgabe eine weitere wirtschaftliche Tätigkeit ausschließt, ist eine solche Abgabe mit einem Verbot vergleichbar.

3. Die Verwendung des Mittelaufkommens

Wenn und soweit also staatliche Einnahmen bei der Erhebung von Umweltabgaben anfallen, entsteht die Schwierigkeit, die jeweilige Abgabe in das herkömmliche Raster der staatlichen Einnahmen einzuordnen. Hier bietet es sich an, die Erscheinungsformen der Umweltabgaben (von lenkenden Gebühren und Beiträgen wird abgesehen) – in verkürzter Darstellung – nach dem Kriterium der Zweckbindung zu ordnen (siehe noch einmal Abbildung 1):

- Die Einnahmen werden dem öffentlichen Haushalt zur allgemeinen Verwendung zugeführt. In diesem Fall ist im Anschluß an die übliche Definition der Steuer von einer Ökosteuer im Sinne einer Wirkungszwecksteuer zu sprechen: Sie ist dadurch gekennzeichnet, daß ihre Erhebung auf einer ökologischen Begründung/Rechtfertigung beruht. Dabei besteht vom Ansatz her die Gefahr, daß die Abgrenzung zwischen der Lenkungs- und der Finanzierungsfunktion verwischt bzw. im Zeitablauf verlorengeht. Beispiel: Wasserpfennig in Baden-Württemberg.
- Die Einnahmen werden über den öffentlichen Haushalt oder auch – häufig als finanzwirtschaftlich fragwürdig kritisiert – über einen außerbudgetären Fonds für umweltpolitische Zwecke eingesetzt.[10] Bei dieser Abweichung von dem sog. Non-Affektationsprinzip ist von einer Verwendungszweck- oder auch von einer Beitragssteuer zu sprechen: Bei der Mittelverwendung wird eine mehr oder weniger starke Ausrichtung an (zusätzlichen) umweltpolitischen Zielen verfolgt. Beispiel: Abwasserabgabe.
- Die umweltpolitische Zweckbindung des Mittelaufkommens folgt gruppenspezifischen Kriterien, wie sie Anfang der achtziger Jahre in mehreren Urteilen des Bundesverfassungsgerichts zur Berufsbildungs-, zur Schwerbehinderten- und zur Investitionshilfeabgabe vorgegeben worden sind. Hierbei geht es – ohne ins Detail gehen zu wollen – um die Erfordernisse der homogenen Gruppe, der Sachnähe zwischen Abgabepflichtigen und Abgabezweck, der speziellen Finanzverantwortlichkeit der Gruppe, der gruppennützigen Verwendung des Abgabeaufkommens und der periodisch wiederkehrenden Legitimation der Abgabe.[11] Sind diese Merkmale bei einer Umweltabgabe erfüllt, dann ist diese als

10 Anzumerken ist, daß eine Zweckbindung von öffentlichen Einnahmen nicht notwendigerweise eine „Flucht aus dem Budget" und damit eine außerbudgetäre Abwicklung der Mittelverwendung voraussetzt. Es gibt zahlreiche Beispiele einer Zweckbindung innerhalb eines öffentlichen Haushalts; dazu rechnet auch die zweckgebundene Verwendung der Abwasserabgabe.

11 Siehe dazu beispielsweise *Kirchhof*, Verfassungsrechtliche Beurteilung der Abwasserabgabe des Bundes, Umweltbundesamt (Hrsg.), Bericht 3/83, Berlin 1983, S. 47 ff.

Umwelt-Sonderabgabe und insoweit wohl als eine reine Lenkungsabgabe zu charakterisieren.[12]

Diese Wirkung kann im übrigen auch dadurch erreicht werden, daß das Mittelaufkommen aus einer Umweltabgabe zur Finanzierung von entsprechenden Steuersenkungsmaßnahmen an vergleichbarer Stelle eingesetzt wird. Beispiel: Bonus-Malus-System bei der Kraftfahrzeug- und Mineralölsteuer im Systemverbund.

Dabei braucht nicht besonders betont zu werden, daß die politische Verkäuflichkeit einer Umweltabgabe durch eine umweltbezogene Zweckbindung des Mittelaufkommens bei den betroffenen Wirtschaftssubjekten verbessert werden kann.

Im übrigen sind die zur Systematisierung der öffentlichen Einnahmen erörterten Abgrenzungsmerkmale und Bewertungen eine offenkundige Domäne juristischer Untersuchungen. Für den Ökonomen ist es demgegenüber in erster Linie von Bedeutung, Art und Umfang der jeweiligen Belastung und der jeweiligen Einnahmeströme zu kennzeichnen.

- Deswegen ist zum einen zu prüfen, ob es aufgrund einer ungleich wahrgenommenen Gesetzgebungshoheit zu Abgabendifferenzierungen nach der Art und/oder der Höhe zwischen den Gebietskörperschaften (Zentralisierung versus Dezentralisierung) kommt: Derartige Unterschiede bei der Erhebung von Umweltabgaben können einerseits auf voneinander abweichenden ökologischen Rahmenbedingungen und Vorgaben beruhen. Um regional unterschiedlichen Umweltbelastungen wirksam begegnen zu können, kann eine solche Differenzierung durchaus zieladäquat und volkswirtschaftlich sinnvoll sein. Wenn und soweit derartige Unterschiede bei der Erhebung von Umweltabgaben jedoch andererseits auf fiskalischer Motivation beruhen, kommt es letztlich zu Wettbewerbsverzerrungen zwischen den Regionen, welche ökologisch nicht begründet werden können und volkswirtschaftlich sorgfältig zu analysieren sind.
- Deswegen ist zum anderen zu prüfen, welcher Gebietskörperschaft die Aufkommenshoheit der jeweils erhobenen Umweltabgaben im Rahmen föderaler Abgabenverteilung zusteht. Spätestens an dieser Stelle sind die juristisch gefundenen Benennungen bzw. Zuordnungen der einzelnen

12 *Borell/Schemmel/Stern*, Sonderabgaben für den Umweltschutz? Sieben Vorschläge auf dem Prüfstand, Karl-Bräuer-Institut des Bundes der Steuerzahler (Hrsg.), H. 69, Wiesbaden, 1990, S. 12, sprechen in solchen Fällen von Umweltsonderabgaben, welche außerhalb des Steuerrechts auf der Grundlage von Spezialgesetzen erhoben werden.

Abgaben dann allerdings wieder von – finanzwirtschaftlichem – Belang. Dadurch wird determiniert, welche Einnahmen bei der jeweiligen Gebietskörperschaft verbleiben und welche gegebenenfalls in den Finanzausgleich einzubeziehen sind.

Zudem ist stets zu fragen, ob und inwieweit aufgrund der vorgenommenen Zuordnung der jeweiligen Abgabe diese gegebenenfalls

- einerseits als Betriebsausgabe bzw. Werbungskosten steuermindernd geltend gemacht werden kann – was in Abhängigkeit vom jeweiligen Grenzsteuersatz tendenziell zugleich den Lenkungseffekt verringert (Beispiel: Abwasserabgabe),
- andererseits durch eine Einbeziehung in die Umsatzbesteuerung eine mittelbare Belastungserhöhung erfährt – was tendenziell zugleich den Lenkungseffekt verstärkt (Beispiel: Mineralölsteuer[erhöhung]).

IV. Ökonomische Wirkungen von Umweltabgaben

1. Einige Vorüberlegungen

Zweck von marktsteuernden Umweltabgaben – wie schon erwähnt – ist es, die davon betroffenen Wirtschaftssubjekte aufgrund der wirksam werdenden Anreizeffekte zu einer Verhaltensänderung zu veranlassen. Die beabsichtigte Lenkungswirkung kann naturgemäß – auch das wurde bereits betont – nur dann eintreten, wenn eine unmittelbare Ausweichreaktion technisch und ökonomisch möglich ist. Dabei ist zu beachten, daß derartige Reaktionen gegebenenfalls nicht sofort erfolgen bzw. erkennbar werden, sondern aufgrund produktionstechnischer Bedingungen oder wirtschaftlicher Umstände bestimmte Vorlaufzeiten benötigen.

Grundsätzlich sind zwei Ausweichreaktionen – in Abhängigkeit von der jeweiligen Bemessungsgrundlage und der Höhe des jeweiligen Abgabesatzes – zu unterscheiden, wenn von einer Analyse der Vorgänge nach dem bekannten Steuer-Wirkungsschema (Signal-, Markt- und Preis- sowie Einkommenswirkungen nach *G. Schmölders/K.H. Hansmeyer*) hier einmal abgesehen wird:[13]

- Die Abgabe wird von dem jeweiligen Destinatar bzw. Abgabenträger bezahlt; es ergibt sich also nur eine Finanzierungswirkung. In diesem

13 Siehe dazu vor allem *Hansmeyer*, Abgaben als Instrumente der Umweltpolitik – Erfahrungen und Perspektiven, in: Ewers/Schuster (Hrsg.), Probleme der Ordnungs- und Strukturpolitik, 1984, S. 275 ff.

Fall wird das ökologische Ziel der Abgabenerhebung zunächst einmal verfehlt. Das Wirtschaftssubjekt verschafft sich mit der Bezahlung der Abgabe eine Art Freibrief zur Belastung der Umwelt.

- Die Abgabe führt bei dem jeweiligen Destinatar bzw. Abgabenträger zu einer Anpassungsreaktion – mit drei Erscheinungsformen: Es können erstens Substitutionsvorgänge eingeleitet werden. Das jeweilige Produkt bzw. Verfahren wird durch ein anderes Produkt oder Verfahren ersetzt. Die ursprüngliche Umweltbeeinträchtigung wird ganz vermieden. Zweitens können Einsparmaßnahmen in Gang gesetzt werden. Das jeweilige Produkt bzw. Verfahren wird unter veränderten Bedingungen eingesetzt. Der Umfang der Umweltbeeinträchtigung wird reduziert. Schließlich können drittens Innovationsprozesse ausgelöst werden. Das Produkt und/oder das Verfahren werden aufgrund innovativer Vorgänge derart verändert, daß Art und/oder Umfang der Umweltbeeinträchtigung deutlich verringert werden. Prinzipiell werden die intendierten ökologischen Zielsetzungen durch diese drei Änderungen bei der Produktion, beim Angebot oder auch bei der Nachfrage – einzeln oder auch im Verbund – erreicht.[14]

Ergänzend ist dabei zu beachten, daß die Wirtschaftssubjekte ihre zugehörigen Entscheidungen zusätzlich überprüfen werden, wenn es zu einer Abgabenkumulation kommt: Der jeweils umweltschädigende Sachverhalt wird nicht nur – wie bisher unterstellt – mit einer Umweltabgabe, sondern von zwei oder mehreren Umweltabgaben belastet. Dies ist beispielsweise der Fall, wenn der Energieverbrauch mit einer CO_2-Abgabe und mit einer Energieabgabe verteuert wird. Vergleichbares gilt, wenn zudem auf produzierten Abfall eine Vermeidungsabgabe und eine Entsorgungs- oder Deponieabgabe sowie gegebenenfalls eine Sondermüllabgabe zu bezahlen ist.[15]

Bei diesen Vorgängen muß ferner bewußt bleiben, daß derartige Ausweichreaktionen der Wirtschaftssubjekte mit neuen Umweltbeeinträchtigungen einhergehen können. Dies ist unter anderem dann der Fall, wenn und soweit damit ökologische Bereiche in Anspruch genommen werden, welche

14 Derartige Veränderungen führen – bei ansonsten unveränderten Bedingungen – zu einer Abnahme des Abgabenaufkommens, was bei einer lenkend wirksam werdenden Abgabe prinzipiell beabsichtigt ist. Eine Minderung des Abgabeaufkommens muß also keineswegs auf einer Erdrosselungswirkung beruhen.

15 Anzumerken bleibt, daß eine systembezogene Prüfung derartiger Abgabekumulationen bisher nicht vorgenommen worden ist. In der Literatur werden stets nur einzelne Abgaben und die damit einhergehenden Wirkungen einer Analyse und Bewertung unterzogen.

bis dahin noch nicht gefährdet waren bzw. bis dahin (noch) nicht einer entsprechenden staatlichen Regulierung oder Bewirtschaftung unterliegen. Welche abgabepolitischen Konsequenzen aus einer solchen Erkenntnis gegebenenfalls zu ziehen sind, braucht hier nicht weiter geprüft zu werden.

2. Einzelwirtschaftliche Wirkungszusammenhänge

a) Der Unternehmensbereich

Im Unternehmensbereich kommt es darauf an, die bereits erwähnte Alternativrechnung nach ökonomischen Effizienzkriterien durchzuführen: Den Grenzkosten für eine Vermeidung des der Abgabe unterliegenden Tatbestandes ist diejenige Grenzbelastung gegenüberzustellen, welche bei einer zunächst unveränderten Produktion aufgrund der dann geltenden Abgabepflicht zu tragen ist (siehe auch Abbildung 2).

- Einerseits wird das Unternehmen auf diejenigen Produkte und/oder diejenigen Verfahren verzichten, deren Rücknahme im Gegensatz zur Abgabeentrichtung vergleichsweise kostengünstiger ist. Vermeidungskosten werden installiert.
- Andererseits wird das Unternehmen diejenigen Produkte und/oder Verfahren beibehalten, deren Rücknahme vergleichsweise höhere Kosten verursacht als die Bezahlung der Abgabe.

Aus einzelwirtschaftlicher Sicht ist das eine effiziente, sprich kostenminimierende Strategie. Aus ökologischer Perspektive wirkt jedoch eine solche Vergleichsrechnung nicht notwendigerweise zielgerecht. Das Kalkül ändert sich mit dem relativen Belastungsausmaß. Dabei ist zu bedenken, daß die jeweiligen Kostenkalküle bei den einzelnen Unternehmen naturgemäß unterschiedlich ausfallen. Zudem ist zu betonen, daß dem Gesetzgeber die jeweiligen Kostenverläufe nicht bekannt sind, welche einer solchen Vergleichsrechnung zugrunde gelegt werden. Beide Umstände tragen dazu bei, daß es dem Gesetzgeber nicht gelingt, die Abgabenhöhe derart zu bestimmen, daß die jeweiligen Umweltschädigungen nach der Menge und/ oder nach der Intensität auf ein seinerseits für vertretbar erachtetes Maß reduziert werden.

Wie dem auch sei: Im Unternehmensbereich entstehen aufgrund der einen oder anderen Entscheidung zusätzliche betriebliche Kosten. Diese bestimmen ein erstes – unmittelbares – Reaktionsmuster. Weder in dem Fall der Abgabenvermeidung noch in dem Fall der Abgabenbezahlung werden

Univ. Bibliothek Bielefeld

jedoch – das muß bewußt bleiben – volkswirtschaftliche Kosten internalisiert. Wohl aber haben erzielte Vermeidungseffekte bei den Umweltschädigungen aufgrund der jeweiligen Anpassungsreaktionen des Unternehmens eine Verringerung der externen Kosten zur Folge.

b) Der Bereich der privaten Haushalte

Der vorhergehende Gedankengang wird fortgeführt. Dabei wird zur Vereinfachung der Darlegungen unterstellt, daß die im Unternehmen entstehenden Kosten – jenseits der unternehmensspezifischen Gewinnsituation und jenseits anzutreffender Marktformen sowie der daraus abzuleitenden Wettbewerbslage – im Marktpreis des Produktes weitergewälzt werden.[16] Die privaten Haushalte sind unter solchen Umständen unmittelbar von einer Preiserhöhung betroffen. Dieser Preiseffekt gehört prinzipiell mit zu der Zwecksetzung, welche mit der Erhebung einer Umweltabgabe verfolgt wird. Schließlich soll (auch) der Endverbraucher sein Verhalten ändern: Zumindest ist er Mit-Verursacher der jeweils reklamierten Umweltbeeinträchtigung. Letztlich bringt der Produzent sein Produkt nur deswegen auf den Markt, weil es eine hinreichende Nachfrage seitens der privaten Haushalte dafür gibt.[17]

Die privaten Haushalte können ihrerseits auf die veränderte Preislage in unterschiedlicher Weise reagieren, wenn hier von einem erhöhten Verbraucherbewußtsein gegenüber den Zielen des Umweltschutzes aufgrund eines verbesserten Informationsstandes über die ökologische Lage einmal abgesehen wird (siehe erneut Abbildung 2).

- Zum einen: Der Verbraucher bezahlt den erhöhten Preis. Damit wird die durch den Staat und das Unternehmen veranlaßte Änderung der Angebotsbedingungen sowie der jeweils erreichte Erfüllungsgrad des ökologischen Ziels insoweit bestätigt.
- Zum anderen: Der Verbraucher reagiert auf die veränderten Marktbedingungen, ändert sein Käuferverhalten und weicht dem verteuerten Produkt aus. Damit wird das ökologische Ziel tendenziell weiter gefördert.

Dabei ist – wie bereits angedeutet – auch hier wieder zu beachten, daß mit Umweltabgaben nicht nur ein Produkt allein belastet sein muß, sondern daß mit der Einführung verschiedener Abgaben ein größerer Teil des

16 Ebenso wird von einer Schrägüberwälzung hier abgesehen.

17 Der Bereich der staatlichen Nachfrage wird bewußt ausgeklammert. Vergleichbare Überlegungen gelten – in abgestufter Weise – auch für den öffentlichen Sektor.

Abb. 2: Umweltabgaben und ökologisches Ziel

	Strategie	Privater Haushalt: Vermeidung	Privater Haushalt: Bezahlung
Unternehmen	Vermeidung	plus / plus (1)	plus / minus (2)
	Bezahlung	minus / plus (3)	minus / minus (4)

plus: Ökologisches Ziel – tendenziell – erreicht; minus: ökologisches Ziel verfehlt

Warenkorbes teurer geworden sein kann. Solche Neubewertungen fallen nach Art und Umfang des jeweiligen Warenkorbes naturgemäß unterschiedlich aus. Sie sind – ähnlich wie entsprechende Dispositionen im Unternehmensbereich – auch nicht auf einen Zeitpunkt begrenzt, sondern benötigen eine zugehörige Vorlauf- bzw. Reaktionszeit.

Das Nutzenkalkül des Verbrauchers beruht im übrigen auf dem 2. Gossen'schen Gesetz – dem sog. Genußausgleichsgesetz: Danach maximiert der Verbraucher bei gegebenem Einkommen seinen Gesamtnutzen, wenn der Grenznutzen der jeweils letzten Einkommenseinheit über alle Güter der gewählten Güterkombination gleich ist.[18]

Diesbezügliche Reaktionen eines veränderten Verbraucherverhaltens können mit Hilfe der Messung von Elastizitäten verdeutlicht werden:[19]

- Mit der sog. Preiselastizität der Nachfrage wird zum Ausdruck gebracht, wie sich die nachgefragte Menge eines Gutes A in Prozent verringert,

18 Das 1. Gossen'sche Gesetz lautet demgegenüber: Der Nutzenzuwachs eines Gutes nimmt mit jeder zusätzlich konsumierten Einheit des jeweiligen Gutes ab (Sättigungsgesetz).

19 Siehe dazu beispielsweise *Baßeler/Heinrich/Koch*, Grundlagen und Probleme der Volkswirtschaft, 13. Aufl., Köln 1991, S. 107 ff. – Ergänzend ist anzumerken, daß dem Bundesumweltminister *K. Töpfer* die Frage der Preiselastizität bei der Einführung abgabepolitischer Maßnahmen (zur Eindämmung des Autoverkehrs) größere Sorgen bereitet als die erforderlich werdende Anstrengung, eine derartige Regelung politisch durchzusetzen; siehe dazu die Meldung „*Töpfer*: Autofahren wird deutlich teurer", Frankfurter Allgemeine Zeitung, Nr. 220 v. 21. 9. 1992, S. 2.

wenn der Preis eben dieses Gutes A um einen bestimmten Prozentsatz steigt:[20] Geht mit einer kleinen Preisänderung eine große Mengenänderung einher, so ist die Nachfrage als elastisch einzustufen. Hat demgegenüber eine spürbare Preissteigerung nur eine kleine Mengenänderung zur Folge, so ist die Nachfrage als unelastisch zu kennzeichnen. Beispiel: Zu prüfen ist, wie die Verbraucher reagieren, wenn der Preis für Benzin (hier: infolge einer Erhöhung der Mineralölsteuer) deutlich angehoben wird. Kommt es – in Abhängigkeit vom jeweiligen Ausgangsniveau des Preises – zu einem Absatzrückgang, so ist das aus ökologischen Gründen erwünscht.

- Nun hängt die Nachfrage nach einem Gut nicht allein vom Preis dieses Gutes ab, sondern wird zugleich häufig auch von Preisen anderer Güter beeinflußt. Dieser Zusammenhang wird durch die sog. Kreuzpreiselastizität der Nachfrage abgebildet: Ist die Verminderung der Nachfrage nach einem Gut B die Folge der Preissteigerung bei einem anderen Gut C, so liegt eine komplementäre Gutsbeziehung vor; die Elastizität weist einen negativen Wert auf. Beispiel: Bei einer spürbaren Anhebung des Benzinpreises (hier wiederum: infolge einer Erhöhung der Mineralölsteuer) geht die Nachfrage nach Fahrzeugen mit hohem Spritverbrauch zurück.

  Ist die Erhöhung der Nachfrage nach einem Gut D die Folge einer Preiserhöhung bei einem anderen Gut E, so handelt es sich um eine substitutive Gutbeziehung; die Elastizität weist einen positiven Wert auf. Beispiel: Die Nachfrage nach Leistungen im öffentlichen Personennahverkehr steigt, weil der Preis für Benzin (erneut: infolge einer Erhöhung der Mineralölsteuer) für zahlreiche Verbraucher nicht mehr erschwinglich ist.

  Generell – also unabhängig vom Vorzeichen – gilt: Je höher die Kreuzpreiselastizität ist, desto stärker reagiert der Verbraucher auf eine Preisänderung und vice versa.

- Als letzte maßgebliche Einflußgröße für die Nachfrage ist das Einkommen zu nennen, das den privaten Haushalten für Konsumzwecke zur Verfügung steht – wenn vom Sparverhalten abgesehen wird. Die Einkommenselastizität der Nachfrage nach einem Gut gibt an, welche prozentuale Anpassung der nachgefragten Menge eines Gutes in Relation zu einer prozentualen Änderung des Einkommens vorgenommen wird. Eine normale Beziehung zu einem Gut F liegt vor, wenn dieses bei wachsendem Einkommen vermehrt nachgefragt wird; die Elastizität nimmt

20 Das Vorzeichen der Preiselastizität – es ist im Normalfall aufgrund der Gegenläufigkeit von Preis- und Mengeneffekt negativ – kann hier unbeachtet bleiben.

einen positiven Wert an. Beispiel: Steigender Energieverbrauch bei privaten Haushalten mit wachsendem Einkommen.

Generell gilt – wiederum unabhängig vom Vorzeichen – auch hier: Je höher die Einkommenselastizität ist, desto stärker reagiert die Nachfrage auf Einkommensänderungen und vice versa.

Deutlich wird: Wenn Umweltabgaben erhoben werden sollen, ist bei der Festlegung der Abgabesätze auf derartige Elastizitätswerte zu achten, wenn denn die beabsichtigten Lenkungseffekte tatsächlich auch erreicht werden sollen.

Je elastischer der Verbraucher auf Preisänderungen reagiert, desto größer ist der ökologische Erfolg einer Umweltabgabe, welche zu einer Erhöhung des Marktpreises Anlaß gegeben hat. Mit anderen Worten: Eine Umweltabgabe im Bereich starrer Elastizitäten – unterhalb der jeweiligen Schwellenwerte – dient dem fiskalischen, nicht jedoch dem lenkenden Zweck einer Umweltabgabe.

Dabei ist ergänzend zu bedenken, daß die jeweils ermittelten bzw. zu ermittelnden Elastizitätswerte von gegebenen Preisen bzw. Preisverhältnissen ausgehen und zudem im Zeitablauf Änderungsprozessen unterliegen (können). Die Preis- und die Kreuzpreiselastizität können ferner durch die Einkommenselastizität kompensiert werden. Dieser zuletzt genannte Sachverhalt ist bei den unten vorgetragenen Anmerkungen zu verteilungspolitisch motivierten Kompensationsmaßnahmen noch einmal aufzugreifen.

Es ist müßig, hier nun Elastizitätsmaße für einzelne Güter oder Gütergruppen nennen zu wollen, welche mit einer Umweltgefährdung in Zusammenhang zu bringen sind. Festzustellen ist jedoch, daß Verhaltensänderungen der Verbraucher im Sinne eines Verzichts auf derartig belastete Güter als ein zweites – mittelbares oder auch unmittelbares – Reaktionsmuster zu kennzeichnen sind (siehe noch einmal Abbildung 2):

- Reagieren die Verbraucher durch verminderte Nachfrage auf Produkte, bei denen anbietende Unternehmen die Umweltabgabe entrichtet haben, so wird dem ökologischen Ziel durch die Verbrauchseinschränkung insoweit durchaus Rechnung getragen.
- Kommt es zu einer Verbrauchsminderung bei solchen Produkten, bei denen die anbietenden Unternehmen zugleich Strategien zur Vermeidung der Umweltbelastung zum Einsatz gebracht haben, so wird der ökologischen Zielsetzung in zusätzlicher Weise entsprochen.

In beiden Fällen werden die Unternehmen sich zudem wohl dazu veranlaßt sehen, ihre Angebotsentscheidungen zu überprüfen. Sie werden – gegebenenfalls unter Inkaufnahme weiterer Beiträge zugunsten des Umweltschutzes – darum bemüht sein, zumindest die ursprüngliche Absatzlage wieder herzustellen – unter nun allerdings veränderten betriebswirtschaftlichen Kostenkonstellationen und unter veränderten ökologischen Umständen. Das entspricht einem dritten – mittelbaren – Reaktionsmuster.

3. Gesamtwirtschaftliche Wirkungszusammenhänge

a) Umweltabgaben und Stabilisierungsziele

Die zuvor benannten einzelwirtschaftlichen Effekte haben zwangsläufig gesamtwirtschaftliche Auswirkungen: Angesichts der angestrebten Strukturänderung der Produktion und/oder des Verbrauchs ist das ausdrücklich gewollt. Das jeweilige Ausmaß richtet sich nach der Zahl derartiger Umweltabgaben insgesamt, nach der volkswirtschaftlichen Breite der jeweiligen Bemessungsgrundlagen und nach der Höhe der jeweiligen Abgabesätze. In der Summe können also die zentralen gesamtwirtschaftlichen Ziele dabei nicht unbeachtet bleiben. Schockartige Veränderungen im volkswirtschaftlichen Gefüge sind absehbar, sollten aber naturgemäß möglichst vermieden werden.[21]

Auf derartigen Zielvorgaben gründen in der Regel die Einwendungen, welche gegen die Erhebung von Umweltabgaben vorgetragen werden:

- Die Anpassung an die durch die Abgabenerhebung veränderte Preis- bzw. Marktlage benötige einen zeitlichen Vorlauf bei der Produktionsumstellung; generell und ansonsten seien Arbeitsplätze in Gefahr.
- Die wirksam werdenden Abgaben- bzw. Kostenbelastungen seien vor allem im internationalen Vergleich nicht zu akzeptieren; dadurch bedingte Wettbewerbsverzerrungen führten zu Wachstumsverlusten.
- Die Überwälzung der Abgaben- bzw. Kostenbelastung auf die Verbraucherpreise habe regressive Verteilungswirkungen zur Folge; hier seien Ausgleichsmaßnahmen geboten.

21 Beispielsweise würde ein Benzinpreis von 5 DM/Liter oder gar von 10 DM/Liter (wie auf der Tagung erwähnt) zweifellos nachhaltig wirkende Friktionen in großen Bereichen der Wirtschaft verursachen; siehe auch *o.V.*, Autosteuern – F.D.P. und SPD warnen vor einem Konjunkturschock, Handelsblatt, Nr. 133 v. 14. 7. 1992, S. 3. – Nach Vorstellungen der Partei Die Grünen sind diverse Umweltabgaben einzuführen, welche zu staatlichen Brutto-Einnahmen in Höhe von rund 190 Mrd. DM/Jahr (einschließlich der fünf neuen Bundesländer) führen würden; vgl. *Jüttner*, a. a. O. (Fn. 5), S. 203 ff. Ein solcher Betrag ist vergleichsweise dem Mittelaufkommen aus der Umsatzbesteuerung gegenüberzustellen; für das Jahr 1992 wird daraus ein Aufkommen in Höhe von rund 195 Mrd. DM erwartet.

Einige Wirkungszusammenhänge aus der Erhebung von Umweltabgaben sind mit Blick auf die damit angesprochenen gesamtwirtschaftlichen Ziele zu umreißen. Da es hier nicht um die Analyse einzelner Umweltabgaben geht, kann es sich dabei nur um vergleichsweise pauschal gehaltene Tendenzaussagen handeln. Im Regelfall sind diese zudem keineswegs allein für Umweltabgaben anzuführen, sondern gelten allgemein für den Einsatz des umweltpolitischen Instrumentariums.

aa) Wirkungen auf die Preisstruktur und auf das Preisniveau

Mit der Erhebung von Umweltabgaben sind verschiedene Preiswirkungen verbunden:

- Zum einen und in erster Linie kommt es zu Preisstruktureffekten. Aufgrund der benannten Überwälzungsvorgänge steigen die Preise bei einzelnen Gütern. Die veränderten Preise bringen – ansatzweise – die relative Knappheit der Umweltgüter zum Ausdruck. Das gilt in Sonderheit für solche Produkte, bei denen derartige Lenkungswirkungen gezielt beim Verbraucher erreicht werden sollen.
- Zum anderen ergeben sich Folgewirkungen auf das Preisniveau. Das Preisniveau steigt einmalig nach Art und Umfang der implementierten Umweltabgaben (Basiseffekt). Von einem permanenten Anstieg des Preisniveaus ist also nicht auszugehen.
- Längerfristig sind zudem auch gegenläufige Entwicklungen bei den Preisen vorstellbar. Ein zunehmender Umweltschutz mit sinkenden externen Belastungen macht Kosten- und Preissenkungen an anderer Stelle möglich, was tendenziell einem Anstieg von Einzelpreisen und damit einem Anstieg des Preisniveaus entgegenwirkt.

bb) Wirkungen auf Beschäftigung und Wachstum

Sicherlich ist es richtig, daß die mittels Abgabeerhebung verursachten zusätzlichen Lasten bei der Wirtschaft unter ansonsten unveränderten Bedingungen zunächst einmal Absatz- und Gewinnminderungen zur Folge haben. Das gilt in Sonderheit für den Fall, daß es infolge der Erhebung von Umweltabgaben zu einer einseitigen Belastung der deutschen Wirtschaft im Vergleich zur internationalen Konkurrenz kommt. Diesbezügliche Wettbewerbsverzerrungen mit Nachteilen für die deutsche Wirtschaft sind dann nicht zu leugnen. Derartige Verschlechterungen der Standortbedingungen beeinträchtigen zweifellos die Beschäftigungslage und die Wachstumsentwicklung.

- Ein dadurch ausgelöster Strukturwandel beruht zunächst auf dem Umstand, daß eine bis dahin in Anspruch genommene (reale) Subventionierung der wirtschaftlichen Tätigkeiten durch die Umwelt – wie erwähnt – nun ansatzweise zurückgenommen wird.[22] Zugleich werden dadurch bedingte, bisher wirksam gewordene Wettbewerbsverzerrungen bereinigt.
- Den Einwänden gegen Umweltabgaben ist zudem entgegenzuhalten, daß die aufgrund der einzuleitenden Umweltschutzmaßnahmen bewirkten Investitionen neue Aufgaben- und Arbeitsfelder für die Wirtschaft eröffnen. Hinzu kommt, daß Unternehmen und Branchen mit einer umweltfreundlicheren Produktion durch die Abgabenerhebung nun in eine vergleichsweise bessere Wettbewerbsposition gerückt werden.
- Festzustellen ist ferner, daß sich die Übernahme einer „Vorreiterrolle" beim Umweltschutz wirtschaftlich bisher durchweg ausgezahlt hat: Innovationen und technischer Fortschritt in den Bereichen des Umweltschutzes erschließen neue Absatzmärkte – auch im Ausland – mit entsprechenden Beschäftigungs- und Wachstumseffekten. Zu bedenken ist darüber hinaus, daß auch ausländische Volkswirtschaften dem Ziel des Umweltschutzes aufgrund heimischer Umweltbelastungen in zunehmendem Maße Rechnung tragen. Entstandene Wettbewerbsverzerrungen werden dadurch abgebaut.
- Lenkend wirksam werdende Umweltabgaben tragen schließlich dazu bei, daß derzeitige Umweltbelastungen – jetzt oder später – verringert oder gar vermieden werden. Das führt – wie oben schon erwähnt – zu Kosteneinsparungen an anderer Stelle im Wirtschaftsablauf. Solche Kosteneinsparungen können zwar einzelnen Maßnahmen der Abgabeerhebung kaum „verursachergerecht" zugeordnet werden; dennoch entlasten diese die Wirtschaft in ihrer Gesamtheit. Das verbessert tendenziell die Wachstumsbedingungen.

cc) Wirkungen auf die Verteilung

In der Regel wird davon ausgegangen, daß mit der Erhebung von Umweltabgaben tendenziell regressive Verteilungswirkungen verbunden sind. Deswegen wird damit zugleich die Forderung nach staatlichen Kompensationslösungen im Sinne einer besseren Sozialverträglichkeit erhoben. Dabei

22 Bewußt bleiben muß, daß „die Umwelt" nicht durch einen offiziellen Streik auf sich aufmerksam machen kann. Sanierungen der Umwelt sind, wenn und soweit überhaupt möglich, aus volkswirtschaftlicher Sicht teurer als vorbeugende Maßnahmen zur Bewahrung der Umweltgüter.

wird allerdings einerseits nicht hinreichend bedacht, welche Verteilungseffekte von denjenigen Umweltbelastungen ausgehen, welche mit der Abgabenerhebung bekämpft werden sollen. Andererseits muß ergänzend geprüft werden, welche weiterreichenden ökonomischen und ökologischen Effekte mit zugehörigen Kompensationsleistungen gegebenenfalls verbunden sind.

- Festzustellen ist zunächst, daß Umweltbelastungen keineswegs verteilungsneutral sind. In vielen Fällen werden die Bezieher kleiner Einkommen dadurch stärker benachteiligt als die Bezieher höherer Einkommen. Unter diesen Umständen kommt eine durch die Abgabeerhebung bewirkte Minderung von Umweltschäden den Beziehern niedriger Einkommen tendenziell auch stärker zugute als den Beziehern höherer Einkommen. Das ist verteilungspolitisch zweifellos zu begrüßen.
- Darüber hinaus gilt, daß die Erhebung von Umweltabgaben mit primärer Lenkungsfunktion den Verursacher – also auch den Konsumenten – treffen soll. Nur so wird erreicht, daß dieser gegebenenfalls sein diesbezügliches Nachfrageverhalten ändert. Wenn allseits dem Verursacherprinzip beim Schutz der Umwelt der Vorrang eingeräumt wird, so muß dieser Grundsatz prinzipiell auch bei den Beziehern kleiner Einkommen angewandt werden.[23]
- Richtig ist es allerdings auch, daß Bezieher höherer Einkommen sich besser gegen Umweltbeeinträchtigungen schützen und sich einen höheren Umweltverbrauch leisten können als die Bezieher niedriger Einkommen. Von daher ist die Forderung nach Aufkommensneutralität zu verstehen, wonach – zwecks Vermeidung von Friktionen bei den privaten Haushalten – beispielsweise staatliche Einnahmenverzichte an anderer Stelle des Steuersystems eingeleitet werden sollen, um die durch die Abgabeneinführung verursachte Minderung disponiblen Einkommens zu kompensieren. Zu fragen ist dann allerdings, ob und inwieweit die privaten Haushalte ihr Verbraucherverhalten aufgrund der veränderten Preisrelationen und des veränderten Netto-Einkommens (Stichwort: Einkommenselastiztität) im Sinne der ökologischen Zielsetzung noch überprüfen und anschließend auch modifizieren.
- Derartige Ausgleichskonzepte sind – jenseits einer eventuellen Beeinträchtigung ökologischer Zielvorgaben – in der steuerpolitischen Praxis

23 Die Finanzierung von Umweltschutzmaßnahmen mittels Umweltabgaben ist insofern verteilungsgerechter als mittels allgemeiner Steuereinnahmen, weil anderenfalls auch Nichtverursacher zur Finanzierung des Umweltschutzes herangezogen werden (Problem des Gemeinlastprinzips).

allerdings schwieriger umzusetzen als das hier anklingt: Zum einen verringert sich das Abgabeaufkommen, das hier umverteilt werden soll, tendenziell mit zunehmendem Lenkungserfolg (wenn vom Fall der Restverschmutzungsabgabe einmal abgesehen wird). Zum anderen ist die angestrebte Aufkommensneutralität der vorgeschlagenen Ausgleichsmaßnahme nicht mit einer Verteilungsneutralität des Steuersystems zu verwechseln. Zudem sind dabei stets auch die Auswirkungen auf den föderalen Steuerverbund in hinreichendem Maße zu beachten.

Insgesamt wird damit deutlich: Umweltschutz ist ohne Änderungen der wirtschaftlichen Strukturen nicht durchzuführen. Umweltschutz ist deswegen ein integraler Bestandteil einer Stabilisierungspolitik. Denn: Eine gut erhaltene Umwelt bzw. unterlassener Umweltschutz sind als zentraler Standortfaktor in unserem Wirtschaftssystem zu werten. Insofern ist eine praktizierte Umweltschutzpolitik einer solchen Wirtschaftspolitik zuzurechnen, die an einer angebotsorientierten Zielsetzung ausgerichtet ist.

b) Umweltabgaben und öffentlicher Haushalt

Mit der Erhebung von Umweltabgaben sind – wie schon bei der Kennzeichnung der Erscheinungsformen nach Einnahme- bzw. Verwendungskriterien erwähnt – nicht zuletzt auch fiskalische Wirkungen verbunden. Dabei befinden sich die Lenkungsfunktion einerseits und die Finanzierungsfunktion andererseits in dem benannten Zielkonflikt.

aa) Umweltabgaben und Mittelaufkommen

Wenn eine Umweltabgabe unter dem ökologischen Ziel wirksam ist, dann vermindern sich gleichsam automatisch die Bemessungsgrundlage und – bei gleichbleibendem Abgabesatz – dann auch das Aufkommen aus der Abgabe. Gehen von der Umweltabgabe demgegenüber nur vergleichsweise geringe lenkende Wirkungen in Richtung einer Minderung von Umweltbelastungen aus, so überwiegt offenbar das fiskalische Ziel; die öffentliche Hand ist vor allem an entsprechenden Einnahmen interessiert.

Aus dieser Konstellation wird häufig die Vorstellung abgeleitet, wonach das Idealaufkommen von Umweltabgaben gegen Null zu tendieren hat.

- Solange die vorgesehene Umstellung der Produktion und/oder des Konsums nicht bewirkt ist, bleibt das Mittelaufkommen aus der Umweltabgabe zunächst einmal hoch. Die fiskalische Ergiebigkeit hängt folglich vom Ausmaß und von der Geschwindigkeit der intendierten Anpassungsreaktionen ab.

- Mit zunehmender Realisierung des ökologischen Ziels sinkt dann in der Tat unter ansonsten unveränderten Bedingungen das Mittelaufkommen.
- Auch wenn der Verfahrensablauf insofern richtig beschrieben ist, muß dabei berücksichtigt werden, daß wirtschaftliche Tätigkeiten ohne Umweltbelastungen nicht möglich sind. Mit anderen Worten: es wird deswegen – jenseits aller Anpassungsreaktionen – immer ein Mittelaufkommen aus Umweltabgaben auf einem bestimmten Niveau geben. Sein Volumen ist vom Ausmaß – Menge und Qualität – der jeweiligen Restnutzung der Güter bzw. der zugelassenen Restverschmutzung und von der Zahl der Abgaben sowie von der jeweiligen Höhe ihrer einzelnen Abgabesätze abhängig.[24]

bb) Umweltabgaben und Mittelverwendung

Unabhängig von den vorstehenden Überlegungen bleibt zu prüfen, wie die vom öffentlichen Haushalt auf diesem Wege erzielten Mittel eingesetzt werden. Bei der Beantwortung dieser Frage kann auf die bereits vorgestellte Unterteilung von Umweltabgaben mit und ohne Zweckbindung sowie auf die bereits erwähnten Zielsetzung der Sozialverträglichkeit zurückgegriffen werden:[25]

- Soweit eine Zweckbindung für die zusätzlichen Einnahmen vorliegt, ist danach zu trennen, welche Seite des öffentlichen Budgets davon betroffen ist: Werden zusätzliche – umweltbezogenen – Ausgaben damit getätigt, steigt zwangsläufig und parallel zur Abgabenquote auch die Staatsquote. Werden aus dem Mittelaufkommen jedoch Steuermindereinnahmen aufgrund von gewährten – umweltbezogenen – Steuervergünstigungen gedeckt, so ist insofern eine budgetneutrale Finanzierung hergestellt. Die Abgabenquote wie die Staatsquote erfahren deswegen keine Änderung.

  Bewußt bleiben muß, daß mit einer – ökologisch ausgerichteten – Zweckbindung der Mittel zugleich auch staatlicherseits lenkend in das Preisgefüge des Marktes eingegriffen wird: Eine derartige direkte oder indirekte Kostenmanipulation widerspricht dem Grundgedanken des

24 Eine solche Abgabenerhebung bewahrt einerseits den Anreiz, diese Abgabenbelastung auch weiterhin zu vermeiden. Sie verführt andererseits den Finanzpolitiker dazu, sich dadurch zusätzliche Einnahmen zu verschaffen.

25 Von den bereits erwähnten Einnahmewirkungen aufgrund der steuerlichen Absetzbarkeit von Umweltabgaben und der zusätzlichen steuerlichen Belastung der Abgabe mit der Mehrwertsteuer wird nachfolgend abgesehen.

Verursacherprinzips und einer darauf aufbauenden „Internalisierung" von Kosten.[26] Ein solches Vorgehen kann allerdings damit gerechtfertigt werden, daß dadurch gegebenenfalls die intendierten Anpassungsreaktionen und die Anpassungsprozesse zur Verwirklichung ökologischer Ziele beschleunigt werden. Beispielgebend wäre auf eine Anhebung der Mineralölsteuer zur Finanzierung des öffentlichen Personennahverkehrs zu verweisen.

- Soweit aber auf eine Zweckbindung für die zusätzlichen Einnahmen verzichtet wird, ist eine Aussage hinsichtlich der Veränderung staatlicher Quoten nicht von vornherein möglich: Einerseits deuten viele Anzeichen darauf hin, daß aufgrund der vornehmlich präferierten Finanzierungswirkung von Umweltabgaben die Abgaben- und auch die Staatsquote steigen. Das gilt insbesondere dann, wenn eine – fiskalisch motivierte – Abgabeneinführung bzw. Abgabenerhöhung ökologisch „verpackt" wird, um dadurch eine höhere Akzeptanz beim Bürger zu erreichen.[27] Andererseits ist zu prüfen, ob es aufgrund des Mittelaufkommens tatsächlich zweckmäßig ist, den Unternehmen und/oder bei den privaten Haushalten eine Steuerentlastung im Sinne der erwähnten Aufkommensneutralität unter Beachtung der benannten Verteilungsaspekte des Steuersystems zukommen zu lassen. In diesem Fall würden die Staatsquote und die Abgabenquote wiederum unverändert bleiben. Ergänzend ist jedoch zu fragen, ob und inwieweit mit derartig „freien" Mitteln nicht solche Umweltschutzmaßnahmen – im Sinne einer erweiterten Zweckbindung – finanziert werden können, welche anderenfalls dem Gemeinlastprinzip unterliegen. Demzufolge würden die genannten beiden Quoten entsprechend steigen.
- Wie dem auch sei: Mit der Verwendung der Mittel sind zusätzliche gesamtwirtschaftliche Wirkungen verbunden. Diese brauchen hier aber nicht im einzelnen analysiert zu werden. Sie sind dem Grunde nach auch nicht spezifisch für die Erhebung von Umweltabgaben.

V. Zusammenfassende Bewertungen

Meine Ausführungen fasse ich abschließend in acht – wertenden – Leitlinien zusammen.

26 Von dem Fall der Umwelt- Sonderabgabe wird hier abgesehen.

27 Unter anderem wird darauf verwiesen, daß durch ein entsprechendes Mittelaufkommen die bei den staatlichen Stellen entstehenden zusätzlichen Verwaltungs- und Kontrollkosten zweckgerecht finanziert werden können.

Erstens: Die Umwelt ist aufgrund wirtschaftlicher Aktivitäten des Menschen in starkem Maße gefährdet. Umweltpolitischer Handlungsbedarf ist (auch) aus ökonomischer Sicht zweifellos gegeben.

Zweitens: Zur Erreichung vorgegebener umweltpolitischer Ziele stehen generell alle Instrumente des Umweltschutzes zur Disposition. Die Umweltabgabe ist ein Instrument des Umweltschutzes, aber keineswegs das einzige. Die vom potentiellen Einsatz einer Umweltabgabe ausgehenden ökonomischen und ökologischen Wirkungen sind mit entsprechenden Wirkungen anderer Instrumente zu vergleichen. Erst danach kann die Entscheidung über einen zielgerichteten Instrumenteneinsatz gefällt werden.

Drittens: Politisch gefundene Abgabenlösungen von demeritorischer Art können grundsätzlich oder in der Regel nicht den zugehörigen Idealvorgaben der ökonomischen Theorie (Pigou-Steuer, Standard-Preis-Ansatz) entsprechen. Aber: Derartige Abgaberegelungen sind daran zu messen und weiterzuentwickeln.

Viertens: Beim Einsatz von Umweltabgaben ist der jeweiligen Lenkungsfunktion eindeutig der Vorrang vor einer Finanzierungsfunktion zuzuweisen. Die Sicherung des staatlichen Mittelaufkommens obliegt dem Steuersystem herkömmlicher Prägung. Diese Vorgabe aber macht allerdings nur Sinn,

- wenn und soweit hinsichtlich der abgabebelasteten Aktivitäten jeweils Anpassungsreaktionen bei den Wirtschaftssubjekten in Richtung auf die ökologische Zielsetzung möglich sind.
- wenn bei der Festlegung der Detailbestimmungen für Umweltabgaben eindeutige Kriterien hinsichtlich des ökologischen Ziels (Emissionen und Immissionen / Mengen und Schädlichkeiten) ebenso benannt, wie die Verfahren der Vermeidungsstrategien, die dabei entstehenden Marktreaktionen und die Kosten aller Beteiligten zur Grundlage der Abgabenregelung gemacht werden.

Fünftens: Die abgabepolitischen Zielvorgaben und Wirkungszusammenhänge sind ergänzend mit dem gesamtwirtschaftlichen Zielkatalog abzustimmen und nach Dringlichkeitskriterien mit zugehörigen Wertigkeiten zu versehen.

Sechstens: Bei der Durchsetzung ökologischer Ziele ist es unvermeidbar, daß es in der Übergangsphase zu Strukturänderungen bei den Unternehmen und auch bei den privaten Haushalten kommt (ökologisch bedingter Strukturwandel). Auch wenn Friktionen im gesamtwirtschaftlichen Ablauf möglichst zu vermeiden sind, kann nicht erwartet werden, daß umweltpolitische Ziele ohne Zielverzichte an anderer Stelle zu erreichen sind. Dabei wird die Wirksamkeit von Umweltabgaben in dem Maße beeinträchtigt, wie die Regelungen zur Abgabeerhebung mit zusätzlichen Zielen befrachtet werden.

Siebtens: Mit der Abgabeerhebung entstehen aufgrund der Finanzierungswirkung öffentliche Einnahmen. Diese sind nach den vorgegebenen Verwendungsauflagen – mit oder ohne Zweckbindung – zu trennen. Danach richten sich auch die zugehörigen Auswirkungen auf die Entwicklung der Abgabenquote und der Staatsquote.

„Frei" bleibende Einnahmen sind zweckmäßigerweise für solche Umweltschutzmaßnahmen einzusetzen, welche anderenfalls dem Gemeinlastprinzip unterliegen. Erst darüber hinaus gehende Einnahmen sollten aufkommensneutral an die Wirtschaftssubjekte zurückgegeben werden. Dabei ist darauf zu achten, daß möglichst die originären Lenkungseffekte der Abgabenerhebung nicht beeinträchtigt werden und verschiedene Verteilungsaspekte des Steuersystems nicht unberücksichtigt bleiben.

Achtens: Aufgrund dieser sieben Thesen gelange ich vergleichsweise zu der Feststellung, daß es der politischen Diskussion über den Einsatz von Umweltabgaben bisher an systematischer Klarheit und konzeptioneller Geschlossenheit mangelt. Hinreichende Zielgewinne sind bisher dadurch kaum erreicht worden.

Ob demgegenüber die Akteure der Wirtschaft den umweltpolitischen Handlungsbedarf tatsächlich besser einzuschätzen vermögen, ist – wie eingangs erwähnt – zweifelhaft. Immerhin: Die RWE Energie AG hat vor wenigen Wochen ein Zeichen gesetzt, als sie einen Betrag von 100 Mio. DM für ein neuartiges Energiesparprogramm bereitgestellt hat. Der Vorsitzende der Gesellschaft, Dietmar Kuhnt, führte dazu aus: „Wir tun dies . . . aus der Überzeugung heraus, daß Initiativen aus eigenem Antrieb spürbarere Effekte erzielen werden als alle regulatorischen Maßnahmen der Politik. Energiesparende Programme, die aus unternehmerischem Selbstverständnis, freiwillig und fachkompetent ausgeführt werden, bewirken mehr als alle fiskalischen Einschnitte, die keine Lenkungsfunktion haben und letztlich den Unternehmen die erforderlichen Mittel für die Zukunftsvorsorge nehmen."[28]

Bei dieser Ankündigung sollte ein Umstand bewußt bleiben: Die für das

28 Zitiert nach *o.V.*, RWE Energie AG – 100 DM Prämie für eine Million Haushaltskunden, Handelsblatt, Nr. 134 v. 15. 7. 1992, S. 17. Im Endeffekt soll dadurch der CO_2-Ausstoß um 120.000 Tonnen/Jahr gesenkt werden; vgl. *B. Uhlmannsiek*, 100-Millionen-Energiesparprogramm, Stromthemen, Nr. 9/1992, S. 2.

Programm eingesetzten 100 Mio. DM fallen nicht vom Himmel, sondern werden letztlich über den Preis finanziert. Damit schließt sich der Kreis. Die Knappheit der Umweltgüter muß über den Preis adäquat zum Ausdruck gebracht werden. Lenkend wirksam werdende Umweltabgaben können dazu zweckdienlich eingesetzt werden.

Quellenangaben und Literaturhinweise

H.-W. Arndt, Lenkung durch Steuern und sonstige Abgaben auf dem Gebiet des Wirtschaftsverwaltungsrechts – Bestandsaufnahme und Perspektiven, in: Wirtschaft und Verwaltung – Vierteljahresbeilage zum Gewerbearchiv, 1990, 1 ff.

R. Augstein, Probleme einer Ökosteuer in einem föderativen Finanzsystem, Wirtschaftsdienst, 1990, 30 ff.

U. Baßeler / J. Heinrich / W. Koch, Grundlagen und Probleme der Volkswirtschaft, 13. Aufl., Köln 1991.

W. J. Baumol / W. E. Oates, The Use of Standards and Prices for Protection of the Environment, Swedish Journal of Economics, Vol. 73/1991, 42 ff. (in deutscher Übersetzung abgedruckt in: H. Siebert (Hrsg.), Umwelt und wirtschaftliche Entwicklung, Darmstadt 1989, 169 ff.).

W. Benkert / J. Bunde / B. Hansjürgens, Umweltpolitik mit Öko- Steuern? – Ökologische und finanzpolitische Bedingungen für neue Umweltabgaben, 2. Aufl., Marburg 1990.

R. Borell / L. Schemmel / V. Stern, Sonderabgaben für den Umweltschutz? – Sieben Vorschläge auf dem Prüfstand, Karl-Bräuer-Institut des Bundes der Steuerzahler (Hrsg.), H. 69, Wiesbaden 1990.

R. Breuer, M. Kloepfer u.a., Umweltschutz durch Abgaben und Steuern, Schriftenreihe des Instituts für Umwelt- und Technikrecht der Universität Trier, Bd. 16, Heidelberg 1992.

Bundesministerium der Finanzen (Hrsg.), Gutachten der Kommission zur Verbesserung der steuerlichen Bedingungen für Investition und Arbeitsplätze, Schriftenreihe H. 46, Bonn 1991, 249 ff.

R. Buttgereit, Ökologische und ökonomische Funktionsbedingungen umweltökonomischer Instrumente, Berlin 1991.

D. Cansier, Steuer und Umwelt – Zur Effizienz von Emissionsabgaben, in: K. H. Hansmeyer (Hrsg.), Staatsfinanzierung im Wandel, Berlin 1983, 765 ff.

D. Dickertmann, Maßnahmen für den Umweltschutz im Rahmen des bestehenden Steuersystems – Eine Bestandsaufnahme, in: K. Schmidt (Hrsg.), Öffentliche Finanzen und Umweltpolitik I, Berlin 1988, 91 ff.

B. Diekmann, Zweckbindung von Umweltabgaben?, Wirtschaftsdienst, 1990, 457 ff.

D. Ewringmann, Zum Wirkungspotential und zur Wirkungsweise von Umweltabgaben, in: G. Schneider/R. U. Sprenger (Hrsg.), Mehr Umweltschutz für weniger Geld, München 1984, 247 ff.

D. Ewringmann / F. Schafhausen, Abgaben als ökonomischer Hebel in der Umweltpolitik, Berichte des Umweltbundesamtes 8/85, Berlin 1985.

H. Förster, Ökosteuern als Instrument der Umweltpolitik – Darstellung und Kritik einiger Vorschläge, Institut der deutschen Wirtschaft (Hrsg.), Beiträge 178, Köln 1990.

S. F. Franke, Ökonomische und politische Beurteilung von Öko-Steuern, StuW 1990, 217 ff.

E. Gawel, Umweltpolitik durch gemischten Instrumenteneinsatz – Allokative Effekte instrumentell diversifizierter Lenkungsstrategien für Umweltgüter, Berlin 1991.

E. Gawel, Finanzausgleichsprobleme eines ökologieorientierten Steuer- und Abgabensystems, Wirtschaftsdienst, 1992, 428 ff.

Geschäftsführung des WSI (Hrsg.), Ökologischer Um- und Ausbau des Steuer- und Abgabesystems, Düsseldorf 1991.

P. A. Görres, Der Zusatznutzen einer Umweltsteuer, Zeitschrift für Umweltpolitik und Umweltrecht, 1985, 45 ff.

D. Gosch, Juristische Beurteilung von Öko-Steuern, StuW 1990, 201 ff.

R. Hamann / H. Wacker, Umwelt-Abgaben, ihre politische Ausgestaltung und das Kohlendioxid-Problem, WSI-Mitteilungen, 1992, 681 ff.

B. Hansjürgens, Sonderabgaben in finanzwissenschaftlicher Sicht – am Beispiel der Umweltpolitik, StuW 1993 (erscheint demnächst).

K. H. Hansmeyer, Volkswirtschaftliche Aspekte der Erfüllung zukünftiger umweltpolitischer Aufgaben, in: A. A. Ullmann/K. Zimmermann (Hrsg.), Umweltpolitik im Wandel, Frankfurt/New York 1982, 107 ff.

K. H. Hansmeyer, Abgaben als Instrument der Umweltpolitik – Erfahrungen und Perspektiven, in: H.-J. Ewers, H. Schuster (Hrsg.), Probleme der Ordnungs- und Strukturpolitik, Göttingen 1984, 270 ff.

K. H. Hansmeyer, Abgaben und steuerliche Instrumente der Umweltpolitik, Zeitschrift für Umweltpolitik und Umweltrecht, 1987, 251 ff.

K. H. Hansmeyer / D. Ewringmann, Das Steuer- und Abgabesystem unter der ökologischen Herausforderung, Staatswissenschaften und Staatspraxis, 1990, 34 ff.

K. H. Hansmeyer / H. K. Schneider, Umweltpolitik – Ihre Fortentwicklung unter marktsteuernden Aspekten, Göttingen 1990.

R. Hendler, Umweltabgaben und Steuerstaatsdoktrin, Archiv für öffentliches Recht, 1990, 577 ff.

W. Höfling, Verfassungsfragen einer ökologischen Steuerreform, StuW 1992, 242 ff.

H. Jüttner, Umweltpolitik mit Umweltabgaben – Ein Gesamtkonzept, 2. Aufl., Bonn/Aachen 1992.

M. Kemper, Das Umweltproblem in der Marktwirtschaft – Wirtschaftstheoretische Grundlagen und vergleichende Analyse umweltpolitischer Instrumente in der Luftreinhalte- und Gewässerschutzpolitik, Berlin 1989.

P. Kirchhof, Verfassungsrechtliche Beurteilung der Abwasserabgabe des Bundes, Berichte des Umweltbundesamtes, 3/83, Berlin 1983.

P. Kirchhof, Stichwort „Abgabe" in: O. Kimminich u. a. (Hrsg.), Handwörterbuch des Umweltrechts (HdUR), I. Bd., Berlin 1986, Sp. 14 ff.

H. Knüppel, Umweltpolitische Instrumente – Analyse der Bewertungskriterien und Aspekte einer Bewertung, Baden-Baden 1989.

K. Kuhn, Ökologische Umgestaltung des Steuersystems in den neunziger Jahren, Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung, 1990, 733 ff.

I. Matthäus-Maier / B. Breuel / T. Necker / E. v. Weizsäcker, Eine umweltorientierte Weiterentwicklung des Steuer- und Abgabesystems?, Wirtschaftsdienst, 1989, 427 ff. (Zeitgespräch).

H. Müller-Witt, Öko-Steuern als neues Instrument der Umweltpolitik, München 1989.

H. G. Nutzinger / A. Zahrnt (Hrsg.), Öko-Steuern – Umweltsteuern und -abgaben in der Diskussion, Karlsruhe 1989.

H. G. Nutzinger / A. Zahrnt (Hrsg.), Für eine ökologische Steuerreform – Energiesteuern als Instrumente der Umweltpolitik, Frankfurt/M. 1990.

L. Osterloh, „Öko-Steuern" und verfassungsrechtlicher Steuerbegriff, Neue Zeitschrift für Verwaltungsrecht, 1991, 823 ff.

J. Pätzold, Auf dem Weg zum Öko-Steuerstaat? – Thesen zum ökologischen Umbau des Steuersystems, Sozialwissenschaftliche Informationen, 1990, 23 ff.

A. C. Pigou, The Economics of Welfare, 1. Aufl., London 1920 (4. Aufl., London 1932).

F. Schafhausen, Abgaben als ökonomischer Hebel in der Umweltpolitik? – Zum Einsatz von Abgaben in der umweltpolitischen Praxis, Umwelt und Energie, Nr. 2/1990, 429 ff.

H.-W. Schiffer, Einführung einer CO_2-/Energiesteuer?, Wirtschaftsdienst, 1992, 362 ff.

V. Schindler, Auswirkungen von Kraftstoffpreiserhöhungen auf den PKW-Verkehr, Wirtschaftsdienst, 1991, 528 ff.

N. Steiner, Umweltabgaben im Spannungsfeld von Politik, Wissenschaft und Verfassungsrecht, StVj 1992, 205 ff.

D. Teufel / T. Wagner / D. Ewringmann / P. Laufs, Umweltdiskussion – Ökosteuern als Instrument der Marktwirtschaft?, Zeitschrift für angewandte Umweltforschung, 1988, 313 ff.

A. Teewinkel / B. Hansjürgens, Sonderabgaben zur Verbesserung der Umweltsituation?, Wirtschaftsdienst, 1991, 149 ff.

K. Töpfer, Zur Funktion von Abgaben in der Umweltpolitik, Sonderveröffentlichung Nr. 17 des Finanzwissenschaftlichen Forschungsinstituts an der Universität zu Köln, Köln 1989.

C. Trzaskalik, Der instrumentelle Einsatz von Abgaben – Bemerkungen zum Entwurf eines Abfallabgabengesetzes, StuW 1992, 135 ff.

J. Wahl (Hrsg.), Steuerpolitik vor neuen Aufgaben, Regensburg 1991.

J. Weimann, Umweltökonomik – Eine theorieorientierte Einführung, 2. Aufl., Berlin u. a. 1991.

E. U. v. Weizsäcker, Erdpolitik – Ökologische Realpolitik an der Schwelle zum Jahrhundert der Umwelt, 2. Aufl., Darmstadt 1990.

S. Wilhelm, Öko-Steuern – Marktwirtschaft und Umweltschutz, München 1990.

H. S. Wiß, Finanzverfassungsrechtliche Probleme der Einführung einer Wasserentnahmeabgabe auf Landesebene – dargestellt am Beispiel des baden-württembergischen „Wasserpfennigs", Diss. Speyer 1992.

H. Zimmermann, Das Doppelgesicht der Ökosteuern, Frankfurter Allgemeine Zeitung, Nr. 272/1991, 13.

K. Zimmermann, Die Inzidenz der Umweltpolitik in theoretischer und empirischer Sicht, Jahrbuch für Nationalökonomie und Statistik, Bd. 199, 502 ff.

Stellenwert des Umweltschutzes im Rahmen der Steuerpolitik

Paul G. Flockermann, Ministerialdirektor, Bonn

Inhaltsübersicht

I. Ausgangslage
II. Instrumente des Umweltschutzes
III. Ökologische Elemente im bereits geltenden Steuerrecht
IV. Öko-Steuervorschläge
V. Grundsatzfragen zur Erhebung von Umweltabgaben/-steuern
1. Umweltabgaben
2. Steuern
3. Ökonomische Bedenken gegen Umweltabgaben
4. Rechtliche und steuerpolitische Beurteilung der Ökoabgaben/-steuern
5. Problematik einer Umweltpolitik durch Einsatz des Steuerrechts am Beispiel der Umlegung der Kraftfahrzeugsteuer
6. Nichtsteuerliche Sonderabgaben zu Umweltzwecken aus haushaltspolitischer Sicht
VI. Politischer Diskussionsstand

I. Ausgangslage

Nach einer weit verbreiteten Meinung verschlechtert sich der Zustand unserer Umwelt ständig weiter. Die jährlichen Umweltschäden in der Bundesrepublik werden vom Bundesumweltamt auf mindestens 100 Milliarden DM geschätzt.[1] Wenn diese Zahlen zutreffen, muß angenommen werden, daß die bisherigen Maßnahmen zum Schutz der Umwelt nicht ausreichen. Es liegt auf der Hand, daß bei dieser Situation alle Politikbereiche – auch die Steuerpolitik – angesprochen sind, ihren Beitrag zum Schutz der Umwelt zu leisten.

1 *Umweltbundesamt* (Hrsg.), Kosten der Umweltverschmutzung, UBA-Berichte 7/86, 1986; *Wicke*, Umweltökonomie, 2. Aufl. 1989, S. 59 ff.; *Leipert*, Die heimlichen Kosten des Fortschritts. Wie die Umweltzerstörung das Wirtschaftswachstum fördert, 1989, S. 3 ff.; *Bundesumweltministerium* (Hrsg.), Nutzen des Umweltschutzes, Kosten der Umweltverschmutzung, 1991.

Bisher setzte die Politik zum Schutz der Umwelt in erster Linie ordnungsrechtliche Instrumente wie Verbote, Grenzwerte und Auflagen ein.[2] Erheblich geringere Bedeutung hatten freiwillige Absprachen, Abschreibungsvergünstigungen und ähnliches. Dies entsprach einer polizei- und gewerberechtlichen Tradition und führte zu dem heute bestehenden dichten Netz von Rechtsvorschriften. Ökonomische Instrumente dagegen spielten eine nur geringe Rolle.

Es wurden Toleranzschwellen in Form von Grenzwerten festgelegt, die sich am technisch Machbaren orientieren und hierbei auch die wirtschaftliche Zumutbarkeit berücksichtigen. Es ist aber die Frage, ob durch derartige Bestimmungen ein dynamischer Umweltschutz erreichbar ist.[3] Kritiker meinen: Solange nämlich die jeweilige Belastungsgrenze nicht erreicht und die Genehmigungsfähigkeit umweltbelastender Maßnahmen nicht in Frage gestellt ist, dürfte das Interesse der Wirtschaft, den Stand der Umwelttechnologie weiter zu entwickeln, nicht besonders ausgeprägt sein. Denn umwelttechnische Neuerungen würden nur dazu führen, daß der staatliche Spielraum für strengere Auflagen erweitert wird. Die Kritik richtet sich in diesem Zusammenhang auch auf die Vollzugsdefizite der ordnungsrechtlichen Instrumentarien als Folge administrativer Informationsmängel, die ohne freiwilliges Mitwirken der betroffenen Kreise nicht zu beheben seien.

Umweltpolitischer Handlungsbedarf wird heute von allen Parteien bejaht. Es gibt auf einen einfachen Nenner gebracht nur zwei Alternativen: Entweder Verschärfung der ordnungsrechtlichen Normen in gewissen Zeitabständen oder Schaffung ökonomischer Anreize und dadurch Verschärfung des Drucks zu Anpassungsmaßnahmen.[4]

Ordnungsrecht allein ist – wie sich gezeigt hat – ohne ein ergänzendes Instrumentarium nicht in der Lage, das Verursacherprinzip umzusetzen. Dieses Prinzip besagt, der Verursacher solle die Kosten für die Umweltbelastung tragen. Dies tut er heute nicht oder nur zum Teil, er trägt nur die Kosten, die er zur Normerfüllung aufzuwenden hat, also die Kosten für die nicht mehr zulässige Umweltbelastung, dagegen nicht die der tatsächlichen

2 *Franke*, Ökonomische und politische Beurteilung von Ökosteuern, StuW 1990, 217, 220.

3 Vgl. *Köck*, Stellungnahme für die Grundsatzdebatte des Finanzausschusses des Deutschen Bundestages zur Frage von Sonderabgaben zur Erreichung außerfiskalischer, insbesondere ökologischer Ziele, Protokoll FA Nr. 43 b – Az. 2450 –, dort S. 43/73 ff., S. 43/74 ff.

4 *Ewringmann* vor dem Finanzausschuß des Deutschen Bundestages am 15. 3. 1989, Protokoll-Nr. 43, S. 7.

Umweltbelastung. Ordnungsrechtlich ist das auch kaum möglich, es sei denn man würde alle wirtschaftlichen Aktivitäten zunächst verbieten.

II. Instrumente des Umweltschutzes

Der Staat kann zwar Verbote aussprechen. Dies ist aber nur dann sinnvoll, wenn die Verwendung oder Produktion gesundheitsschädlicher oder umweltschädlicher Produkte unterbunden werden muß und es sich dabei um Stoffe handelt, auf die verzichtet werden kann.[5] Wo das nicht möglich ist, weil z. B. keine entsprechenden Ersatzstoffe zur Verfügung stehen, hat die Umweltpolitik versucht, durch freiwillige Vereinbarungen mit der Industrie und durch Appelle an die Verbraucher darauf hinzuwirken, daß der Verbrauch entsprechender Produkte zurückging. Der Erfolg solcher Bemühungen ist aber sehr unterschiedlich. Schon aus Wettbewerbsgründen sind der Industrie beim Eingehen solcher Vereinbarungen relativ enge Grenzen gesetzt.

Der Staat kann aber auch Abgaben zum Schutz der Umwelt einführen. Ein System von Umweltabgaben gibt es bisher in der Bundesrepublik Deutschland ebenso wenig wie eine bewußte Strategie für den künftigen Einsatz von Abgaben für Zwecke der Umweltpolitik. Gleichwohl hat man in der Bundesrepublik bereits vereinzelt von Umweltabgaben Gebrauch gemacht und das allgemeine Abgaben- und Steuerrecht mit Sonderregelungen für den Umweltschutz durchsetzt. Das abgabenpolitische Instrumentarium kann genutzt werden,

- um finanzielle Nachteilsregelungen für umweltschädliches Verhalten bzw. Anreize für umweltfreundliche Maßnahmen zu setzen,
- um spezielle umweltpolitisch begründete Ausgaben zu finanzieren,
- um unerwünschte Nebenwirkungen eines lückenhaften Auflageninstrumentariums zu vermeiden bzw. auszugleichen (Ausgleichsabgaben),
- um Vergünstigungen für private Umweltschutzinvestitionen innerhalb des geltenden Abgabenrechts zu gewähren (Abgabenvergünstigungen).

Eine stärkere Berücksichtigung von umweltpolitischen Zielen im Steuer- und Abgabenrecht ist allerdings nur dann sinnvoll, wenn ein spürbarer umweltpolitischer *Erfolg*, das heißt, wenn eine Lenkungswirkung erreicht werden kann. Deswegen bedürfen Umweltabgaben vor ihrer Einführung

5 *Teufel*, ZRP 1988, 373.

einer vertieften Untersuchung im Hinblick auf ihre umweltpolitische Wirksamkeit. In diesem Zusammenhang ist auch zu prüfen, inwieweit andere umweltorientierte Abgaben tatsächlich schon eine Lenkungswirkung erreicht haben.

Die Verbrauchsreaktion auf die letzte Mineralölsteuererhöhung fiel z. B. nicht so stark aus wie ursprünglich erwartet; sie wurde teilweise durch sinkende Preise infolge der Dollarkurse wiederum ausgeglichen. Vergleichbare Erfahrungen hat man mit der Erhöhung der Tabak- oder Branntweinsteuer gemacht. Insoweit muß man in Frage stellen, ob höhere Energiepreise das Verhalten der Energieverbraucher nachhaltig beeinflussen können. Abgaben können auch häufig überwälzt werden, sie beeindrucken außerdem den wirtschaftlich Starken weniger als den Ertragschwachen.

Man sollte nicht vergessen, daß das *Steuersystem* als Ganzes ein historisch entstandenes Gebilde ist. Steuern dienen grundsätzlich der dauerhaften Einnahmeerzielung, wenn auch mit Hilfe der Steuern andere, zum Beispiel wirtschaftslenkende Ziele verfolgt werden können. Es muß aber nachdrücklich davor gewarnt werden, das Steuersystem mit einer Flut von nichtfiskalischen Zielsetzungen zu überfrachten, wie es heute allerdings teilweise schon der Fall ist. Wenn darüber hinaus noch die hochkomplexen ökologischen Zusammenhänge in größerem Umfange im Steuer- und Abgabenrecht berücksichtigt werden sollten, würde dies zu einer weiteren außerordentlichen Komplizierung des Steuersystems führen. Es gibt schon warnende Beispiele auf anderen Fördergebieten; ich will nur an den § 10 e EStG erinnern.

Die Steuerrechtswissenschaft hat sich der Frage der Ökosteuern relativ spät angenommen. Auch die Umweltpolitiker kamen relativ spät auf den Gedanken der Einführung von Umweltabgaben. Dabei ist dieser Gedanke so neu nun auch wieder nicht.[6] Als Urheber dieses Gedankens gilt im allgemeinen der britische Nationalökonom Arthur Cecil Pigou mit seinem im Jahr 1920 veröffentlichten Buch „The Economics of Welfare".[7] Nach ihm benannt ist die sogenannte Pigousteuer. Bekanntlich erließ die Stadt Potsdam im Jahre 1844 anstelle eines polizeirechtlichen Fangverbotes eine Nachtigallensteuer zum Schutz dieser Singvögel in den königlichen Gärten.[8] Es gehört zu den Eigenarten des Rechts und insbesondere des Steuer-

6 Vgl. *Gosch,* Juristische Beurteilung von Ökosteuern, StuW 1990, 201 ff.

7 Auszugsweise übersetzt in Siebert (Hrsg.), Umwelt und wirtschaftliche Entwicklung, 1979 S. 23 ff.

8 Vgl. *Birk,* Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernorm, 1983, S. 232; ferner *Bodenheim,* Der Zweck der Steuer, 1979, S. 141.

rechts, daß die Nachtigallensteuer selbst dann noch bestand, als es längst keine Nachtigallen mehr im Park von Sanssouci gab. Immerhin ist dies ein Beispiel für eine Abgabe, die deutliche Umweltbezüge aufweist, selbst wenn das ihren Normsetzern nicht bewußt war.

Inzwischen sind schon einige Erfahrungen mit verschiedenen Umweltabgaben gemacht worden. Der Ruf nach einem Ausbau eines solchen Abgabesystems wird stärker, insbesondere angesichts der Berichte über den drohenden Umweltkollaps, namentlich im Vorfeld des Umweltgipfels in Rio. In diesem Zusammenhang ist auf die Bestrebungen der EG-Kommission hinzuweisen, der Luftverschmutzung mit der Einführung einer CO_2-Abgabe zu begegnen.

III. Ökologische Elemente im bereits geltenden Steuerrecht

Es gibt Untersuchungen, bereits bestehende Steuern ökologisch zu begründen.[9] Dies gilt zum Beispiel für die Mineralölsteuer, deren Zweck zunehmend im Schutz der Umwelt gesehen wird,[10] namentlich seit der Spreizung der Steuersätze für verbleiten und unverbleiten Kraftstoff. Der Umweltschutzgedanke tritt besonders bei der Kraftfahrzeugsteuerbefreiung oder -ermäßigung schadstoffarmer Pkw zutage.[11] Allerdings steht der Einführung neuer Öko-Steuern vielfach die Formenstrenge der Finanzverfassung im Wege.[12] An dieser Hürde scheiterte zum Beispiel der Vorschlag, eine kommunale Getränkeverpackungsteuer einzuführen. Eine solche Steuer sei mit Artikel 105 II a GG nicht vereinbar.[13]

Zu den steuerlichen Maßnahmen, die in starkem Maße umweltschützende Bezüge aufweisen oder aufweisen können, kann man auch die Tabaksteuer, die verschiedenen Formen der Alkoholsteuer, die Leuchtmittelsteuer und die Hundesteuer rechnen.[14] Konkrete umweltpolitische Zielsetzungen sind

9 Vgl. *Dickertmann,* Maßnahmen für den Umweltschutz im Rahmen des bestehenden Steuersystems, in: Schmidt (Hrsg.), Öffentliche Finanzen und Umweltpolitik I, 1988, S. 90 ff.

10 *Dickertmann* a. a. O. (Fn. 9), S. 122.

11 Vgl. Gesetz zur Verbesserung der steuerlichen Förderung schadstoffarmer Personenkraftwagen v. 22. 12. 1989, BGBl I 1989, 2436.

12 *Gosch* a. a. O. (Fn. 6), S. 90, 206.

13 Siehe *Bernards/Zacharias,* DB 1984, 1283; *Osterloh-Brodersen,* JUS 1986, 53; *Förster,* Die Verbrauchsteuern, 1989, S. 115 f.; *Benkmann/Gaulke,* ZKF 1990, 98 ff.

14 *Dickertmann* a. a. O. (Fn. 9), S. 103 ff.

bei der Feuerschutzsteuer, bei der Altölausgleichsabgabe und bei der Abwasserabgabe festzustellen.

So gründet sich die Rechtfertigung für die Besteuerung von Tabak und Alkohol neben fiskalischen Motiven vor allen Dingen aber auch auf die gesundheitlichen Risiken beim einzelnen Konsumenten.

Bei der Tabaksteuer ist zu bemerken, daß der Staat einerseits sich um die Reinhaltung der Luft bemüht, andererseits aber fast tatenlos zusieht, wie Raucher die Atemluft für sich selbst und für ihre Umgebung verschlechtern. An dieser Luftverschmutzung verdient der Bund auch noch beträchtlich, wie das Tabaksteueraufkommen zeigt. In diesem Zusammenhang ist es interessant festzustellen, daß der Staat anfangs dem Tabakkonsum mit Hilfe von Verboten entgegenwirken wollte. Es dauerte aber nicht lange, da hatten die Finanzpolitiker die Möglichkeit erkannt, durch eine gezielte Belastung des Tabakkonsums hohe Einnahmen erzielen zu können.

Die Verschmutzung von öffentlichen Anlagen, Plätzen, Wegen, Bahnhöfen, Stränden usw. durch Zigarettenreste ist ebenfalls zu sehen. Weit bedeutsamer dürfte aber wohl das fiskalische Motiv hier entscheidend sein. Der Gesetzgeber hat nämlich stets darauf geachtet, daß bei Erhöhung der Tabaksteuer die Belastungsgrenze nicht überschritten wird, damit ein möglicher Rückgang des Tabakkonsums und damit des Steueraufkommens vermieden wird. Das zeigt, daß die umweltpolitische Einsatzmöglichkeit dieser Steuer bisher nicht oder nicht hinreichend genutzt wird.[15]

Es ist daher nur zu verständlich, daß nach verschiedenen Vorschlägen die Tabaksteuer als eine Lenkungsteuer ausgestaltet werden oder der Tabakkonsum zusätzlich mit einem Gesundheitspfennig belegt werden soll. Nach *Dickertmann*[16] müßte das Aufkommen aus einer solchen Abgabe konsequenterweise an die Nichtraucher als Entschädigungsleistung verteilt werden. Denkbar wäre auch eine Abführung an die Krankenversicherung.

Bei der Alkoholbesteuerung ist anders als bei der Tabaksteuer ein umweltpolitischer Bezug wie beim Passivrauchen und der Verschmutzung nicht so ohne weiteres erkennbar. Es dürfte allerdings offenkundig sein, daß durch den Alkoholkonsum der Umwelt ebenfalls Schäden zugefügt werden, z. B. durch Fehlreaktionen im Straßenverkehr, am Arbeitsplatz oder auch im Haushalt. Man kann deshalb eine gewisse umweltschützende Wirkung der Alkoholbesteuerung mit der Folge einer preisbedingten Konsumeinschränkung nicht gänzlich leugnen.

15 *Dickertmann* a. a. O. (Fn. 9), S. 104 ff.
16 A.a.O. (Fn. 9), S. 105.

Die im Rahmen des europäischen Einigungsprozesses abzuschaffende Leuchtmittelsteuer wurde im Jahr 1909 statt einer ursprünglich geplanten Strom- und Gasverbrauchsteuer eingeführt, um Energieträger als Lichtquelle zu belasten. Bei ihrer Einführung waren vor allem fiskalische Motive ausschlaggebend. Diese Steuer enthielt damals auch Elemente einer Luxussteuer. Ob die Leuchtmittelsteuer überhaupt geeignet war, den Stromverbrauch einzuschränken, läßt sich sicher kaum ermitteln. Konsequenterweise hätte man dann auch eine Steuer für alle anderen energieverbrauchenden Geräte einführen müssen.

Die Hundesteuer wurde Anfang des 19. Jahrhunderts eingeführt und schon damals mit polizeilichen Motiven gerechtfertigt.[17] Sie sollte der Einschränkung der Hundehaltung dienen. Diese Zielsetzung ist aus heutiger Sicht durchaus modern und umweltschützend. Es ist nicht zu bestreiten, daß mit der Hundehaltung eine Umweltverschmutzung auf den Straßen und Wegen verbunden ist. Das Aufkommen aus dieser Steuer wird auch im allgemeinen als Beitrag der Hundehalter zur Straßenreinigung verstanden. Eine entsprechende Zweckbindung der Mittel besteht allerdings nicht.

Bei den Steuertatbeständen mit umweltschützender Zielsetzung ist u. a. die Feuerschutzsteuer zu nennen. Durch die Feuerschutzsteuer sollte ein Beitrag zur Förderung des Feuerlöschwesens und des vorbeugenden Brandschutzes geleistet werden. Der Zweck dieser Steuer ergibt sich also nicht aus der mit der Steuer beabsichtigten Belastung bestimmter Vorgänge, sondern erst aus der nach Landesrecht (z. B. § 35 Feuerwehrgesetz Ba-Wü., Art. 29 Bayerisches FWG) festgelegten Zweckbindung ihres Mittelaufkommens. Der Beitrag dieser Steuer zum Umweltschutz besteht darin, daß durch eine umfassende Brandverhütung und durch einen wirksamen Brandschutz volkswirtschaftliches Vermögen geschont und Umweltschäden durch Brände begrenzt werden.

Zu nennen ist ferner in diesem Zusammenhang die sogenannte Altölausgleichsabgabe.[18] Es handelt sich hierbei um eine Art Zusatzsteuer zur Mineralölsteuer. Durch diese Abgabe sollte nicht nur der Verbrauch von Öl- und Schmiermitteln gemindert werden, vielmehr ging es bei dieser Abgabe vorrangig um eine Finanzierung der Abfallbeseitigung des Altöls.

Bei alledem kann man noch nicht von einem umweltorientierten Abgabensystem sprechen. Für die Verbrauchsteuern und die Kraftfahrzeugsteuer ist die kontinuierliche Haushaltsfinanzierung eindeutig das Ziel, der positive

17 *Dickertmann* a. a. O. (Fn. 9), S. 110 f.
18 *Dickertmann* a. a. O. (Fn. 9), S. 114.

Einfluß auf die Umwelt mehr „Mitnahmeeffekt", der allerdings in einem bestimmten Rahmen – wie sich gezeigt hat – punktuell ausbaufähig ist.

IV. Öko-Steuervorschläge

Nachdem der Einsatz ordnungsrechtlicher Mittel zur Bekämpfung der Umweltverschmutzung nicht die in ihn gesetzten Hoffnungen erfüllen konnte,[19] kam der Gedanke auf, das Problem des Umweltschutzes über den Preis zu regeln. Schließlich entspricht ein solcher Gedanke dem marktwirtschaftlichen System, bei dem der Preis das Regulativ zwischen Angebot und Nachfrage darstellt.[20]

Der Preis setzt sich aus den Produktionskosten eines Produkts (Rohstoffe, Energie-, Kapitaleinsatz-, Lohnkosten) und den am Markt aufgrund der Nachfrage im Wettbewerb mit anderen Anbietern erzielbaren Gewinnen zusammen. Der Preis enthält jedoch nicht die Kosten, die bei der Herstellung, beim Gebrauch oder beim Entsorgen des Produkts als Kosten z. B. durch Umweltverschmutzung und Gesundheitsschädigung entstehen. Für diese Kosten sorgt bisher die Allgemeinheit und nicht der eigentliche Verursacher. Von daher liegt die Idee nahe, diese sogenannten externen Kosten demjenigen aufzubürden, der sie verursacht hat. Diese Kosten müßten internalisiert werden. Ein höchst interessanter Vorschlag von Bonus[21] z. B. geht dahin, daß fungible, d. h. handelbare Emissionsrechte ausgegeben werden, die der Unternehmer, wenn er seine Emissionen verringert, zu Marktpreisen verkaufen kann. Man sieht darin einen marktwirtschaftlichen Anreiz zur Verbesserung des Emissionsstandards.

Die meisten Öko-Steuervorschläge laufen im Ergebnis auf eine drastische Verteuerung der Energienutzung hinaus.[22] Daneben bilden sich allerdings weitere Schwerpunkte, die auf eine Regelung der Emission, des Abfalls und der Bodenversiegelung hinauslaufen.

Wenn man sich auch über die grundsätzliche Frage der Einführung von Öko-Steuern einig zu sein scheint, trifft dies allerdings nicht auf bestimmte Einzelfragen in diesem Bereich zu. Vieles ist hier noch umstritten und

19 *Trzaskalik*, Instrumenteller Einsatz von Abfallabgaben, StuW 1992, 135 ff. (136, 137).

20 *Wilhelm*, Ökosteuern, BB 1990, 751.

21 *Bonus*, Emissionsrechte als Mittel der Privatisierung öffentlicher Ressourcen aus der Umwelt, in: Wegehenkel (Hrsg.), Marktwirtschaft und Umwelt, 1981, S. 54 ff.

22 *Wilhelm*, a. a. O. (Fn. 20), S. 752.

unklar. Einer der Streitpunkte besteht zum Beispiel darin, ob man Sonderabgaben (so wohl mehr die CDU und Die Grünen) oder ob man Steuern (so wohl mehr die SPD) zum Schutz der Umwelt einführen soll. Für den Laien dürfte es sich bei diesem Streit um einen Streit um des Kaisers Bart handeln. Tatsächlich handelt es sich hierbei allerdings nicht um eine nur akademische Seminarfrage, sondern dahinter stehen bedeutsame verfassungsrechtliche Probleme,[23] die im ersten Vortrag schon eingehend behandelt worden sind.

V. Grundsatzfragen zur Erhebung von Umweltabgaben/-steuern

1. Umweltabgaben

Umweltabgaben sind zu unterscheiden nach Finanzierungsabgaben und nach Lenkungsabgaben.

Die Erhebung von Finanzierungsabgaben (z. B. „allgemeine Umweltsteuer") hat keine spezifisch umweltentlastende Wirkung. Finanzierungsabgaben können lediglich eine Umverteilung finanzieller Mittel über den Staatshaushalt zugunsten der Finanzierung öffentlicher Umweltschutzmaßnahmen bewirken.

Lenkungsabgaben hingegen entsprechen dem Verursacherprinzip.[24] Der Staat setzt mit der Abgabe einen Preis für die Inanspruchnahme der Umwelt. Die Entscheidung über das Ausmaß der individuellen, einzelwirtschaftlichen Inanspruchnahme der Umwelt bzw. über den Umfang von Vermeidungsmaßnahmen wird damit dem Einzelnen überlassen.

Lenkungsabgaben weisen – nach Anknüpfungspunkt, Ausgestaltung und Erhebungstechnik – Unterschiede auf. Sie können auf Produkte, Produktionsverfahren bzw. -faktoren oder auf Emissionen erhoben werden.

Lenkungsabgaben sind – wie in der umweltökonomischen und umweltpolitischen Literatur hervorgehoben wird – geeignet, unter bestimmten Voraussetzungen einen ständigen Anreiz zur weitergehenden Emissionsvermeidung auszuüben und damit zugleich den umwelttechnischen Fortschritt zu fördern.

Von der Erhebung einer Umweltabgabe können allerdings nur dann diese umweltpolitisch erwünschten Wirkungen erwartet werden, wenn sie an

23 Vgl. *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 13. Aufl. 1991, S. 67; *von Weizsäcker*, Wirtschaftsdienst 1989, 438; *Wilhelm*, Öko-Steuern, BB 1990, 751.

24 *Trzaskalik* a. a. O. (Fn. 19), S. 140; *F. Kirchhof*, Leistungsfähigkeit und Wirkungsweisen von Umweltabgaben an ausgewählten Beispielen, DÖV 1992, 233, 234.

umweltbelastende Tatbestände, insbesondere Schadstoffemissionen anknüpft.[25] Es spricht einiges dafür, daß emissionsorientierte Umweltabgaben unter Lenkungsgesichtspunkten (Anreizfunktion) wirkungsvoller sind als Verfahrens-, Produkt- und Input-Abgaben, da die Umweltbeeinträchtigung sich unmittelbar aus dem Umfang und der Intensität der Emissionen ableiten läßt; die Anknüpfung an Produkte, Faktoreinsatz und Verfahren ist eher mittelbar.

Lenkungsabgaben können im Emmissionsschutz das unter den Aspekten Gefahrenabwehr und Nachbarschaftsschutz unverzichtbare Ordnungsrecht nicht ersetzen. Denkbar ist aber der komplementäre Einsatz von Ordnungsrecht und Abgaben.

2. Steuern

Steuern gelten ebenso wie nichtsteuerliche Abgaben in der ökonomischen Theorie als ein marktwirtschaftliches Instrument einer „Internalisierung externer Effekte", wodurch der Verursacher von Umweltschäden mit den externen Kosten belastet werden kann.

Die Befürworter von Umweltabgaben sagen:
Der Verursacher wird auf die zusätzliche Belastung reagieren, soweit dies für ihn kostengünstiger ist als die Zahlung der Steuer. Es bestehen außerdem Anreize zum Auffinden neuer umweltfreundlicher Technologien. Das vorhandene Innovationspotential der Wirtschaft wird eher ausgeschöpft als bei ordnungsrechtlichen Lösungen. Dies führt zwar nicht zu einer völligen Vermeidung der Umweltbelastung, aber doch zu einer gesamtwirtschaftlich optimalen Anpassung von Vermeidungsmaßnahmen der Verursacher, denen überlassen bleibt, wie weit und wie schnell sie sich durch geeignete Vermeidungsmaßnahmen der Steuer entziehen. Wenn zunächst keine kostengünstigere Vermeidungstechnologie existiert, ist damit zu rechnen, daß die Steuer wenigstens z. T. über die Preise weitergegeben wird und die Umweltbelastung durch die Nachfragereaktion der Verbraucher (Letztverursacher) reduziert wird.

Die praktische Umsetzung dieses Konzepts (insbesondere auch die Festlegung der optimalen Abgabenhöhe) ist allerdings schwierig, weil die Verläufe der gesamtwirtschaftlichen Kostenkurven (der Umweltverbesserungsmaßnahmen und der Umweltbelastung) und damit auch die entsprechenden Grenzkostenkurven weitgehend unbekannt sind. Außerdem handelt es

25 *Kirchhof*, a. a. O. (Fn. 24), S. 235.

sich zwar um eine marktkonforme Lösung, da dem Verursacher die Wahl zwischen Entrichtung der Steuer und Vornahme von Vermeidungsmaßnahmen verbleibt. Ihm bleibt aber auch überlassen, wie schnell er sich durch geeignete Maßnahmen der Steuer entzieht. Inwieweit und in welchem Zeitraum das angestrebte umweltpolitische Ziel erreicht wird, bleibt somit abhängig vom Verhalten des Verursachers.

3. Ökonomische Bedenken gegen Umweltabgaben

Verursacher werden nach Einsetzen der Abgabepflicht in der Umrüstungsphase zunächst doppelt belastet – durch Umweltschutzinvestitionen und durch die Steuer (evtl. Liquiditätsproblem).

Zusätzliche Abgabenbelastungen könnten ebenso wie ordnungsrechtliche Auflagen die internationale Wettbewerbsfähigkeit bestimmter Produktionszweige beeinträchtigen und zu Verlagerungen von bestimmten Produktionen ins Ausland führen, wenn andere Staaten niedrigere Umweltstandards als die Bundesrepublik Deutschland anstreben. In diesem Zusammenhang ist darauf hinzuweisen, daß nach Berechnung des Statistischen Bundesamtes allein die parafiskalischen Sonderabgaben nach Bundesrecht in den Jahren 1986 bis 1991 relativ konstant etwa 0,4 bis 0,5 v.H. des Bruttosozialproduktes betragen, das heißt im Jahre 1991 rund 10,5 Milliarden DM ohne die Konzessionsabgabe in Höhe von 4 Milliarden DM.[25a]

Hinzurechnen muß man hierbei noch weitere Sonderabgaben nach Landes- und Kommunalrecht, deren Belastungshöhe wegen der Vielzahl der verwaltenden Stellen vom Statistischen Bundesamt aber nicht ermittelt werden kann.

Nicht nur aus Gründen der Wettbewerbsfähigkeit der deutschen Wirtschaft, sondern auch aus Gründen der ökologischen Wirksamkeit müssen im Bereich des Umweltschutzes internationale Lösungen angestrebt werden. Nach Auffassung der Bundesregierung sollen sich die Belastungen der Wirtschaft durch umweltschützende Maßnahmen darüber hinaus insgesamt nicht erhöhen.[26] Wenn jedoch der Versuch unternommen werden würde, mit Hilfe des Steuerrechts eine ökologische Feinsteuerung vorzuneh-

25a Interesse, Wirtschaft und Politik in Daten und Zusammenhängen, hrsg. vom *Bundesverband Deutscher Banken*, 10/91, S. 1; *Schemmel*, Quasit-Steuern (hrsg. Karl-Brauer-Institut des Bundes der Steuerzahler), Wiesbaden 1980, S. 11; *N. N.*, Parafiskalische Abgaben, Wirtschaft und Statistik 1987, Heft 3.

26 Jahreswirtschaftsbericht 1992, Ziffer 85.

men, stellt sich die Frage, ob dies im Verwaltungsvollzug für die Wirtschaft und die Steuerverwaltung überhaupt machbar ist.

Die erheblichen Bedenken gegenüber einer grundsätzlich neuen Orientierung des Steuersystems an umweltpolitischen Zielen schließen allerdings nicht aus, daß ökologische Komponenten im Steuersystem auf klar abgegrenzten Teilgebieten fortgeführt werden.

4. Rechtliche und steuerpolitische Beurteilung der Ökoabgaben/ -steuern

Rechtlich, insbesondere verfassungsrechtlich, ist der Einsatz von Steuern und nichtsteuerlichen Abgaben zu Zwecken des Umweltschutzes zwar grundsätzlich zulässig; problematisch kann ihre Verwendung zu Umweltschutzzwecken jedoch im Hinblick auf die erstrebte Zielsetzung im konkreten Fall sein.

Von nicht geringer Bedeutung sind grundsätzliche steuerpolitische Einwände. Im Bereich der direkten Steuern gehört die Schaffung eines Steuerrechts mit möglichst niedrigen Steuersätzen und weniger Ausnahmen zu den Zielen der Steuerpolitik der Bundesregierung. Sonderregelungen verleiten nicht selten zu steuerbedingten Fehllenkungen, rufen Mitnahmewirkungen und Wettbewerbsverzerrungen hervor und beeinträchtigen die Gleichmäßigkeit der Besteuerung. Dies gilt vor allem für privilegierende Ausnahmen von der Bemessungsgrundlage.

Das Steuerreformgesetz 1990 hat diese Linie ganz deutlich gemacht. Im Interesse der Steuergerechtigkeit und der Steuervereinfachung wurden zahlreiche Steuervergünstigungen und steuerliche Sonderregelungen zugunsten niedrigerer Steuertarife abgeschafft. Das gilt auch für Steuervergünstigungen mit umweltschützenden Zielsetzungen. Durch Berücksichtigung des Verursacherprinzips kann dem Ziel des Umweltschutzes wirksamer Rechnung getragen werden als durch eine gemeinlastorientierte Gewährung von Steuervergünstigungen. Ich bin überzeugt, daß der Mitnahmeeffekt beim § 82 a EStDV ein Mehrfaches der Fälle ausmachte, in denen die Abschreibungsvergünstigung ursächlich für den Einbau einer neuen Heizungsanlage war. Manche Anlage mußte ohnehin ausgewechselt werden. Und die technische Entwicklung mit höherem Bedienungskomfort und besserer Wirtschaftlichkeit war für sich schon ein ausreichender Anreiz, sich vorzeitig von alten Anlagen zu trennen. Es blieben letztlich die Eigenheimer übrig, die ohne den § 82 a EStDV nicht zu einer Finanzierung der vorzeitig angeschafften neuen Anlage in der Lage gewesen wären, sicherlich ein ganz kleiner Teil.

Auch der umfassende Einsatz von indirekten Steuern ist steuerpolitisch problematisch. Die bestehenden Verbrauchsteuern sind vorrangig auf die Erzielung von Einnahmen angelegt. Dies schließt zwar nicht aus, daß in der Ausgestaltung dieser „Einnahmegesetze" auch außerfiskalische Nebenzwecke wie Energie- und Umweltgesichtspunkte berücksichtigt werden können, wie z. B. bei der Differenzierung im Mineralölsteuergesetz zwischen unverbleitem und verbleitem Benzin. Bei Einführung von stärker greifenden umweltorientierten Verbrauchsteuern auf bestimmte Produkte würden die Zielsetzungen jedoch umgekehrt: Die Einnahmeerzielung träte hinter die umweltpolitische Zielsetzung zurück. Die Umweltverbrauchsteuer wäre um so erfolgreicher, je geringer die Einnahmen ausfielen. Man müßte sich dann neue Steuerquellen schaffen. Am Ende stünde ein ausuferndes System der Belegung „umweltschädlicher" Stoffe und Verwendungszwecke mit solchen Steuern.

Die Finanzverwaltung hätte dann nicht nur die schwierigen steuerlichen Sachverhalte im Inland festzustellen, sondern müßte auch gewährleisten, daß eingeführte Waren in gleicher Weise belastet werden wie inländische, d. h. eine Ware wäre auch dann bei der Einfuhr steuerlich zu erfassen, wenn zwar nicht sie selbst, wohl aber ein zu ihrer Herstellung verwendeter Stoff der Steuer unterliegt. Daraus ergibt sich schon: National ließe sich das ohnehin nicht machen. Im Hinblick auf den Binnenmarkt ab 1. 1. 1993 gibt es nur noch harmonisierte Verbrauchsteuern.

5. Problematik einer Umweltpolitik durch Einsatz des Steuerrechts am Beispiel der Umlegung der Kraftfahrzeugsteuer

Ein Beispiel, wie problematisch die Verwirklichung umweltpolitischer Ziele im Steuerrecht sein kann, ist die wiederholt diskutierte Umlegung der Kraftfahrzeugsteuer auf die Mineralölsteuer. Sie ist bereits in den Jahren 1979 bis 1981 eingehend geprüft worden; einen entsprechenden Vorschlag der damaligen Bundesregierung haben die Länder mit 10 : 1 Stimmen abgelehnt.[27]

Besonders problematisch für die Realisierung des Vorschlags ist hier, daß das Verbrauchsteuerrecht keine speziellen Vergünstigungen für bestimmte Gruppen – zum Beispiel Behinderte, Rettungsdienste – vorsieht, weil die Verbrauchsteuern nicht bei den Verbrauchern, sondern bei den Herstellern, Steuerlagerinhabern und Einführern verbrauchsteuerpflichtiger Waren erhoben und erst im Warenpreis auf die Verbraucher abgewälzt werden. Die-

27 Vgl. Pressemitteilung der Landesfinanzministerkonferenz v. 16. 10. 1981.

ses System läßt es in verwaltungsmäßig vertretbarer Weise nicht zu, einzelne Verbraucher wegen ihrer persönlichen oder sozialen Verhältnisse entsprechend den Regelungen bei der Kraftfahrzeugsteuer steuerlich zu entlasten.

Abgesehen davon ist der Druck auf die Autohersteller zur Produktion sparsamer Motoren, den man sich von einer Umlegung der Kraftfahrzeugsteuer auf die Mineralölsteuer versprochen hatte, auch ohne drastische Verteuerung des Kraftstoffs immer stärker geworden, weil das Umweltbewußtsein breiter Bevölkerungsschichten zugenommen hat. Ob das ökologische Ziel – eine Verminderung der Fahrleistung, Umsteigen auf öffentliche Verkehrsmittel und damit einhergehend eine Verminderung des Kraftstoffverbrauchs und der Umweltbelastung – mit einer Erhöhung der Mineralölsteuer erreicht werden kann, ist fraglich. Dies zeigen die Erfahrungen in Staaten mit deutlich höheren Kraftstoffpreisen als bei uns. Entscheidend hierfür ist nicht zuletzt die wirtschaftliche Gesamtsituation der privaten Haushalte. Die Erfahrung zeigt, daß der Autofahrer in der Regel Einsparungen bei anderen Ausgaben vornimmt, bevor er bereit ist, seine Mobilität einzuschränken. Angesichts der Tatsache, daß die Kraftfahrzeugsteuer im Durchschnitt nur etwa 3–5 v.H. der gesamten Kraftfahrzeugkosten ausmacht, hält sich deren wirtschaftliche Bedeutung in Grenzen. Daß gleichwohl die Vergünstigungen für schadstoffarme Fahrzeuge Wirkung gezeigt haben, kann man sich auch damit erklären, daß sie verkaufspsychologisch genutzt wurden.

In strukturschwachen Gebieten ist eine Verminderung der Fahrleistung nur begrenzt möglich, weil in vielen Bereichen das Auto unentbehrlich ist. Bei Fahrten zum Arbeitsplatz ließe sich ein Ausgleich noch durch eine höhere Km-Pauschale schaffen. Aber auch die Mobilität in der Freizeit bestimmt heutzutage sehr wesentlich die Lebensqualität. Eine drastische Verteuerung des Kraftstoffs erhöht deshalb das Risiko verstärkter Abwanderung in Ballungsgebiete, was auch aus ökologischer Sicht sicherlich nicht wünschenswert wäre.

6. Nichtsteuerliche Sonderabgaben zu Umweltzwecken aus haushaltspolitischer Sicht

Die sich aus der verfassungsrechtlichen Rechtsprechung ergebende Notwendigkeit, nichtsteuerliche Sonderabgaben gruppennützig zu verwenden, entzieht den Haushalten Verfügungs- und Dispositionsmasse, und es entstehen Sonder-(= Schatten-)haushalte. Dies verstößt gegen wichtige Grundsätze öffentlichen Haushaltsgebarens.

- Einnahmen und Ausgaben, die nicht im Haushalt veranschlagt sind und deren Ausgliederung nicht zweifelsfrei zu rechtfertigen ist, verringern den Handlungsspielraum der Regierung. Ein solcher Sonder- oder Schattenhaushalt schmälert die Flexibilität des Gesamthaushalts und entzieht sich der unmittelbaren Kontrolle durch das Parlament.
- Darüber hinaus liegt es im Interesse des Bundes, die erforderlichen Finanzmittel zur Finanzierung der Aufgaben des Bundeshaushalts zu beschaffen. Die Erfüllung dieser Aufgaben würde erschwert werden, wenn Mittel beträchtlichen Ausmaßes außerhalb der ordentlichen Haushalte verwaltet würden.
- Außerdem wird der haushaltspolitische Grundsatz der Einheit und der Vollständigkeit sowie der Grundsatz berührt, nach dem alle Einnahmen allgemeine Deckungsmittel für die staatlichen Ausgaben darstellen sollen. Wenn und insoweit eingenommene Umweltschutzabgaben zweckgebunden verwendet würden, wäre eine Überprüfung dieser speziellen Ausgaben (etwa durch das jährliche Haushaltsverfahren) erschwert.
- Die Durchbrechung der angesprochenen Haushaltsgrundsätze führt zu einer Verschleierung des Ausmaßes der Staatstätigkeit, der Ausweisung eines geringeren Volumens als dies tatsächlich der Fall ist und nicht zuletzt zu einer Aushöhlung der Entscheidungsrechte des Parlaments.

VI. Politischer Diskussionsstand

Sowohl Bundesregierung als auch EG-Kommission haben unabhängig voneinander ihr Hauptaugenmerk auf die Begrenzung der CO_2-Emissionen und die Förderung der rationellen Energienutzung gelegt.

Die EG-Kommission hat dem Rat einen „Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Einführung einer Steuer auf Kohlendioxydemissionen und Energie" vorgelegt.[28] Darin wird bei einer unter CO_2-Aspekten differenzierten Belastung der fossilen Brennstoffe eine neue Steuer sowohl für CO_2-Ausstoß als auch auf den allgemeinen Energieverbrauch vorgeschlagen. Die Energiekomponente der Abgabe soll 50 v.H. nicht übersteigen. Die kombinierte Belastung soll 1993 mit 3 US-Dollar pro Faß Erdöläquivalent beginnen und bis zum Jahr 2000 auf 10 Dollar ansteigen. Das Gesamtaufkommen in der EG würde nach Schätzung der Kommission dann über 50 Milliarden ECU liegen, in Deutschland bei rund 19 Milliarden ECU (rund 40 Milliarden DM). Nach den Vorstellungen der Kommission soll dadurch aber die Abga-

28 KOM. (92) 226 endg.; Rats-Dok. 7018/92; BR-Drs. 544/92.

benbelastung der Steuerpflichtigen nicht ansteigen. Die Mitgliedstaaten sollen zum Ausgleich in entsprechendem Umfang Steuern senken oder gezielte Steuerbefreiungen bzw. Ermäßigungen gewähren.

Die Vorschläge der EG-Kommission sind bisher noch auf Widerspruch bei mehreren Mitgliedsländern gestoßen. Positiv beurteilt wird das Konzept im Grundsatz von Dänemark, Deutschland, Frankreich, den Niederlanden und Italien, wobei über die Ausgestaltung im einzelnen noch Meinungsunterschiede bestehen.

Die Bundesregierung unterstützt die Zielsetzung der Stabilisierung der CO_2-Emission in der EG und kann insoweit darauf verweisen, daß sie bereits 1990 eine Verringerung der CO_2-Emission in Deutschland um 25 bis 30 v.H. – bezogen auf den Ausstoß des Jahres 1987 – bis zum Jahre 2005 als Ziel beschlossen hat.[29] Die Bundesregierung ist der Meinung, daß auch marktwirtschaftliche Instrumente bei der Verwirklichung dieser Ziele große Bedeutung haben. Sie denkt hierbei nicht nur an Abgaben in Form von Steuern oder Sonderabgaben, sondern z. B. auch an Selbstverpflichtungserklärungen und Kompensationsmodelle, die allerdings noch im einzelnen geprüft werden müssen. In diesem Zusammenhang wird darauf verwiesen, daß freiwillige Vereinbarungen sehr erfolgreich gewesen seien. Dies gilt z. B. für die Senkung des Benzinverbrauchs bei Personenkraftwagen, für die Senkung des Stromverbrauchs bei Hausgeräten und bei der Reduzierung des Quecksilberanteils in Batterien. Hierbei sollte man aber darauf hinweisen, daß sich nur schwer abschätzen läßt, inwieweit diese Entwicklungen auch ohne Vereinbarungen eingetreten wären.

Das energiepolitische Gesamtkonzept der Bundesregierung vom 11. Dezember 1991 sieht einen nationalen Alleingang bei der CO_2-Steuer nicht vor. Die Bundesregierung wird sich jedoch auf EG-Ebene für die Einführung einer kombinierten CO_2-/Energiesteuer einsetzen. Diese Position wurde auch im Jahreswirtschaftsbericht der Bundesregierung vom 30. Januar 1992 bekräftigt[30]. Betont wurde gleichzeitig, daß bei der Fortentwicklung der staatlichen Rahmenbedingungen es vor allem wichtig sei, die Leistungskraft, Investitionsfähigkeit und Innovationsbereitschaft der Wirtschaft zu erhalten und nicht durch eine weitere kumulative Belastung mit Steuern und sonstigen Abgaben und Vorschriften zu schwächen.[31]

29 Beschluß der Bundesregierung zur Reduzierung der energiebedingten CO_2-Emissionen in BT-Drs. 12/2081 unter I 1.

30 JWB Ziffer 65.

31 JWB Ziffer 70.

Ob die Bundesregierung schließlich einem Vorschlag für die harmonisierte Einführung einer CO_2-/Energiesteuer zustimmen kann, wird vom Ergebnis der noch durchzuführenden Untersuchungen sowie von der Prüfung in bezug auf Sätze, Bemessungsgrundlagen, Aufkommenshöhe, Zeitrahmen und die weitere konkrete Ausgestaltung abhängen. Man muß dabei aber auch die Entwicklung in den europäischen Staaten außerhalb der Gemeinschaft und in anderen Industriestaaten im Auge haben.

Nach einer Studie, die die Prognos AG im Auftrage des Bundesministers für Verkehr erstellt hat, soll selbst bei einer Erhöhung der Mineralölsteuer mit der Folge eines Kraftstoffpreises im Jahre 2005 von 4,50 DM nur eine Verminderung der verkehrsbedingten CO_2-Emission in den alten Bundesländern gegenüber der Basis 1987 in Höhe von 7 v.H. zu erwarten sein. Der Anteil des Verkehrs an den nationalen CO_2-Emissionen wird auf rund 20 v.H. geschätzt.[32] Zu berücksichtigen sind in diesem Zusammenhang auch Zielkonflikte mit anderen energiepolitischen Zielsetzungen der Mitgliedstaaten. Einerseits will man weitgehend auf neue Standorte für Kernenergie verzichten, auf der anderen Seite will man einen bestimmten Kohleabsatz bis ins Jahr 2005 festschreiben. Ferner wurden in der Vergangenheit über das Ordnungsrecht hohe Investitionen für Rauchgasentschwefelung von Kohle-Kraftwerken durchgesetzt. Wenn man stärker zum CO_2-ärmeren Erdgas übergehen würde, wären die mit hohem Aufwand erstellten Anlagen z. T. überflüssig.

Ich will diesen Komplex nicht vertiefen. Der Zusammenhang zwischen den EG-Planungen und der nationalen Gesetzgebung wurde einem besonderen Vortrag vorbehalten.

Sie haben aus meinen Darlegungen schon entnehmen können, daß es ein einheitliches politisches Konzept zur Durchsetzung umweltpolitischer Ziele mit Hilfe des Steuersystems nicht gibt. Man hat Einzelmaßnahmen getroffen, z. T. mit, z. T. ohne Erfolg. Abschreibungsvergünstigungen wurden sogar wieder abgeschafft. Erhebliche Mitnahmeeffekte konnten nicht ausgeschlossen werden (s. Darlegungen zu § 82 a EStDV). Und die Anknüpfung an technische Beurteilungen durch andere Verwaltungen erwies sich ebenfalls als problematisch (so § 7 d EStG und § 4 a Investitionszulagengesetz 1986, beide Vorschriften gelten nicht mehr).

Erfolgreich waren allerdings die unterschiedlichen Steuersätze bei der Mineralölsteuer und der Kraftfahrzeugsteuer. Hier konnte auch der nicht zu vernachlässigende Finanzierungseffekt der Steuer für den Staat gewahrt

32 Prognos, Wirksamkeit verschiedener Maßnahmen zur Reduktion der verkehrlichen CO_2-Emissionen bis zum Jahr 2005, Basel 1991.

bleiben, weil eben verbleiter Kraftstoff und nichtschadstoffarme Pkw höher besteuert werden. Die optischen Wirkungen bei den Preisanzeigen draußen an den Tankstellen und in den Zeitungsanzeigen der Kfz-Händler sind dabei nicht gering zu schätzen. Und die unterschiedlichen Befreiungen und Vergünstigungen bei der Kfz-Steuer waren zwar dem Bürger nicht immer einfach zu erklären, sie konnten aber von der Verwaltung dank der fortgeschrittenen automatisierten Datenverarbeitung und der Zusammenarbeit mit den Zulassungsstellen verhältnismäßig reibungslos praktiziert werden.

Für die Kfz-Steuer zeichnet sich ein neues Konzept ab.

Die Bundesregierung will die Kraftfahrzeugsteuer stärker als schon bisher als umweltpolitisches Lenkungsinstrument einsetzen. Die kraftfahrzeugsteuerliche Förderung schadstoffarmer Pkw durch zeitlich befristete Steuerbefreiungen, Zuschüsse für Katalysatornachrüstung und günstigere Steuersätze hat deutliche Impulse zur Herstellung und zum Kauf von umweltfreundlicheren Pkw gegeben. Lange bevor strengere Abgas- und Partikelgrenzwerte durch EG-Recht verbindlich wurden, wurde erreicht, daß inzwischen über 90 % der neu zugelassenen Pkw besonders umweltfreundlich sind.

Die Bundesregierung beabsichtigt daher, die Bemessung der Kraftfahrzeugsteuerbelastung direkt an das Emissionsverhalten aller Fahrzeuge, also auch der Nutzfahrzeuge, Motorräder usw. und nicht nur wie bisher der Pkw, anzuknüpfen (sog. emissionsorientierte oder emissionsbezogene Kraftfahrzeugsteuer). Durch die steuerliche – insgesamt aufkommensneutrale – Begünstigung überdurchschnittlich umweltfreundlicher und die Belastung überdurchschnittlich umweltschädlicher Fahrzeuge soll globaler als bisher auf Hersteller und Verbraucher (Fahrzeughalter) im Sinne eines umweltfreundlichen Verhaltens Einfluß genommen werden. Dafür soll das Schadstoffverhalten des Fahrzeugtyps mit Steuerpunkten belegt werden; moderne umweltfreundliche Fahrzeuge erhalten relativ wenige Steuerpunkte und werden so steuerlich begünstigt. Die Punktzahl soll sich aus der Einteilung in Klassen ergeben, die sich nach dem Schadstoffausstoß, nach Lärm, Gewicht und Leistung richten.

Die Verwirklichung dieser schon 1989 angekündigten Umstellung der Kraftfahrzeugsteuer wurde auch durch den Beitritt der DDR verzögert. Der hinzugekommene Fahrzeugbestand war nicht EDV-mäßig erfaßt, die Arbeiten daran dauern noch fort. Da eine nach Schadstoffverhalten weit gespreizte Besteuerung nur mit Hilfe der automatisierten Datenverarbeitung ökonomisch möglich ist, konnte bisher schon deswegen eine bundesweite Einführung der emissionsorientierten Kraftfahrzeugsteuer nicht verwirklicht werden.

Aber auch noch andere entscheidende Faktoren haben die Verwirklichung der Novellierung verzögert. Für den Gesamtbestand aller Fahrzeuge müssen zunächst die geeigneten technischen Merkmale für eine entsprechende Klassifizierung festgestellt werden. Dies ist insbesondere für den Altbestand, wie sich gezeigt hat, nicht unproblematisch.

Auch die Vereinbarkeit mit den Vorstellungen der EG über die Harmonisierung der fiskalischen Belastung der schweren Nutzfahrzeuge sowie EG-rechtliche Fragen des Wettbewerbs und des Beihilfewesens müssen beachtet werden.

Es wurde daher eine ressortübergreifende Bund-Länder-Arbeitsgruppe mit der Aufarbeitung der steuer- und verkehrsrechtlichen sowie der technischen Probleme betraut. Diese soll möglichst noch 1992 einen ersten Gesetzentwurf ausarbeiten. Dieser soll dann mit den Ländern und der EG-Kommission abgestimmt werden. Daher bin ich nicht optimistisch, daß eine funktionsfähige Umstellung der hubraum- und gewichtsbezogenen in eine emissionsbezogene Kraftfahrzeugsteuer schon im nächsten Jahr verwirklicht werden kann.

Zurück zum allgemeinen Thema meines Beitrages: Die Frage nach dem Stellenwert des Umweltschutzes im Rahmen der Steuerpolitik kann dahingehend beantwortet werden, daß aus der Sicht der Steuerpolitik das Steuerrecht in Zukunft weniger als Allheilmittel für alle möglichen Politikbereiche dienen, sondern eher auf seine eigentliche Aufgabe zurückgeführt werden sollte, nämlich dem Staat die nötigen Finanzmittel zur Erfüllung seiner Aufgaben zu verschaffen. Dieser Idealzustand des Steuerrechts ist aber nicht mehr erreichbar. Zu viele Politikbereiche bemühen sich, das Steuerrecht für ihre Zwecke nutzbar zu machen. Das ist insofern auch verständlich, als Steuergesetze sich scheinbar hierfür auch hervorragend eignen. Daß jede Sondernorm im Steuerrecht die Steuersystematik beeinträchtigt und die Steuerrechtsanwendung kompliziert, ist eine Überlegung, die wohl die Mitglieder dieser Gesellschaft, verständlicherweise aber keineswegs die Ressortkolleginnen und -kollegen des Finanzministers interessiert. Dies um so mehr, als die Einführung von steuerlichen Sondervorschriften keine Aufstockung der eigenen Haushaltsmittel erfordert. Man bedient sich des großen Steuertopfes und läßt die Subvention von den daran beteiligten Gebietskörperschaften bezahlen. Wie erfolgreich die Ressorts auf diesem Gebiet gewesen sind, zeigt ein Blick in den Subventionsbericht. Für den Bereich der Landwirtschaft verzeichnet der 13. Subventionsbericht für die

Jahre 1989 bis 1992 19 Steuervergünstigungen, für den Bergbau sind 3 steuerliche Vergünstigungen ausgewiesen. Für Strukturmaßnahmen für Berlin-West und das ehemalige Zonenrandgebiet führt der Subventionsbericht 14 Steuervergünstigungen auf, für das Beitrittsgebiet 20 und für die gewerbliche Wirtschaft allgemein 34. Auf dem Gebiete des Verkehrswesens gibt es danach 12 steuerliche Sondervorschriften. Auf dem Gebiet des Wohnungswesens und des Städtebaus 22, auf dem Gebiete der Sparförderung und Vermögensbildung 5. Hinzu kommen noch 13 sonstige Steuervergünstigungen.

Immerhin ist es im Rahmen der Steuerreform 1990 und der Steueränderungsgesetze 1991 und 1992 gelungen, zahlreiche Sondervorschriften im Steuerrecht gegen den massiven Widerstand der betroffenen Ressorts und Verbände abzuschaffen oder einzuschränken. Dies gilt auch für die wenigen Sondervorschriften im Einkommensteuerrecht zur Förderung des Umweltschutzes.

Das Steuerrecht hat sich jedoch nicht versagt und wird sich auch in Zukunft dort nicht versagen können, wo Änderungen oder Neuregelungen zu einer erkennbar effizienten Förderung des Umweltschutzes beitragen und andere Mittel dies nicht erreichen können. Die Lösungen müssen jedoch praktikabel sowie wirtschafts- und sozialpolitisch vertretbar sein.

Zusammenwirken von Gemeinschaftsrecht und nationalem Recht auf dem Gebiet der Umweltabgaben

Prof. Dr. *Meinhard Schröder*, Universität Trier

Inhaltsübersicht

I. Vorüberlegungen zum Thema
II. Abgabenrechtliche Zielvorstellungen und Vorhaben der Gemeinschaft
  1. Zielvorstellungen
    a) 4. Umweltaktionsprogramm
    b) 5. Umweltaktionsprogramm
  2. Aktuelle Vorhaben
    a) Mineralölsteuer
    b) Kohlendioxydausstoß und Energieverbrauch
III. Die Kompetenzfrage
  1. Der Einsatz der Steuerrechtsharmonisierung für umweltpolitische Ziele
    a) Harmonisierung der indirekten Steuern
    b) Energie- und CO_2-Steuer
    c) Harmonisierung direkter Steuern
  2. Der Zugriff auf nichtsteuerliche Abgaben
    a) Art. 130s EWG-Vertrag
    b) Art. 100a EWG-Vertrag
    c) Verwaltung des Sonderabgabeaufkommens
    d) Verhältnis zum Ordnungsrecht
  3. Auswirkungen des Maastrichter Vertrages
IV. Überlegungen zur Sicherung abgabenrechtlicher Standards auf europäischer Ebene
  1. Nähere Beschreibung des Problems
  2. Rechtliche Schranken bei bestehender Abgabenkompetenz der Gemeinschaft
    a) Kompetenzrecht
    b) Verhältnis zum Umweltordnungsrecht
    c) Fiskalische Neutralität
    d) Grundrechte der Eigentums- und Berufsfreiheit

I. Vorüberlegungen zum Thema

Abgaben sind in den letzten Jahren mehr und mehr zum Bestandteil nicht nur der deutschen, sondern auch der europäischen Umweltpolitik geworden. Diese Feststellung kann allerdings nicht darüber hinwegtäuschen, daß

die im Vordergrund stehende Aufnahme umweltpolitischer Ziele in das überkommene Steuersystem und die Einführung spezieller Umweltabgaben, vor allem in Gestalt der sog. Sonderabgaben politisch wie rechtlich keineswegs unumstritten sind. Bei jeder neuen Initaitve im nationalen Raum – man denke nur an den Wasserpfennig, die Abfallabgabe oder die CO_2-Abgabe – haben sich Kontroversen über den Abgabentyp, seine verfassungsrechtlichen Bedingungen und sein Verhältnis zum ordnungsrechtlichen Instrumentarium des Umweltrechts ergeben. Weil jede Abgabe ihre spezifische Gestalt hat, sind allgemein gültige Ergebnisse nur begrenzt erreichbar. Noch ungünstiger wird das Bild, wenn man den Blick auf das Gemeinschaftsrecht richtet. Es ist für die Entfaltung abgabenrechtlicher Initiativen im Umweltbereich nur bedingt gerüstet.

Nach wie vor unsicher sind die Voraussetzungen, unter denen die Gemeinschaft durch Rechtsakte Einfluß auf die mitgliedsstaatlichen Umweltabgaben ausüben oder gar Umweltabgaben in eigene Verwaltung nehmen kann. Daran ändert die Aufnahme eines eigenen Umwelttitels in den EWGV wenig. Dieser ermächtigt nicht explizit zu Abgabenlösungen. Selbst wenn sie zulässig sind, bleibt das Verhältnis zur Rechtsangleichung von indirekten Steuern (Art. 99) und zu der auf der Grundlage der Art. 100, 100a EWGV prekär. Zur Kompetenzfrage liegen immerhin einzelne wegweisende Diskussionsbeiträge vor.[1] Aber sie ist nur die eine Seite der Medaille: Der wachsende Einsatz abgabenrechtlicher Instrumente durch die Gemeinschaft für Zwecke des Umweltschutzes erfordert bislang weitgehend fehlende Überlegungen[2] dazu, ob und wie die abgabenrechtlichen Standards, die in der Bundesrepublik zum Schutze der Abgabenpflichtigen aus der Finanzverfassung, dem Rechtsstaatsgebot und den Grundrechten entwickelt worden sind, auf Gemeinschaftsebene zu sichern sind. Mit der Feststellung, daß diese Sicherungen Aufgabe der Mitgliedsstaaten bei der Umsetzung der Rechtsakte sind, wird man sich dabei je weniger zufrieden geben können, je mehr eine Abgabe gemeinschaftsrechtlich geformt und von den Mitgliedsstaaten nur noch in nationales Recht zu übernehmen ist.

1 Vgl. insbesondere *Hilf*, Umweltabgaben als Gegenstand von Gemeinschaftsrecht und -politik, in: Breuer/Kloepfer/Marburger/Schröder (Hrsg.), Umweltschutz durch Abgaben und Steuern, UTR 16 (1992), 121, 127 ff.; *Breuer*, Umweltrechtliche und wirtschaftslenkende Abgaben im europäischen Binnenmarkt, DVBl. 1992, 485, 496; neuerdings *Th. Schröer*, Die Kompetenzverteilung zwischen der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft und ihren Mitgliedsstaaten auf dem Gebiet des Umweltschutzes, 1992 S. 155 ff.

2 Ansätze bei *Hilf*, a.a.O. (Fn. 1), S. 137 (sub 3); *Breuer*, a.a.O. (Fn. 1).

Insgesamt wird man festhalten können, daß die Gemeinschaft derzeit nur über geringe umweltabgabenrechtliche Erfahrungen verfügt und insofern in besonderem Maße auf mitgliedsstaatliche Erkenntnisse angewiesen ist; daß sie darüber hinaus bei der Einführung und Ausgestaltung der Umweltabgaben Rücksicht auf das mitgliedsstaatliche Abgabensystem und die Schutzbedürfnisse der Abgabenpflichtigen zu nehmen hat. Zur Vermeidung von Einseitigkeit bedarf es insoweit europäischer Standards, deren Inhalte freilich auf Anregungen aus den mitgliedsstaatlichen Traditionen im Abgabenrecht angewiesen sind.

Mit diesen Vorüberlegungen sollte zugleich verdeutlicht werden, daß das gestellte Thema nicht in erster Linie darauf zielt, Kollisionen zwischen deutschem und europäischem Recht aufzuspüren, also etwa der Frage nachzugehen, ob eine geplante deutsche Abgabe mit den Grundfreiheiten des EWGV oder einschlägigem Sekundärrecht kompatibel ist.[3] Vielmehr liegt der Akzent auf übergreifenden Zusammenhängen zwischen beiden Rechtsordnungen. Unter dieser Prämisse möchte ich im folgenden die abgabenrechtlichen Zielvorstellungen und Vorhaben der Gemeinschaft skizzieren (II), die verfügbaren Kompetenzen betrachten (III) und der Sicherung abgabenrechtlicher Standards auf europäischer Ebene nachgehen (IV).

II. Abgabenrechtliche Zielvorstellungen und Vorhaben der Gemeinschaft

1. Zielvorstellungen

a) 4. Umweltaktionsprogramm

Als Instrument der Umweltpolitik finden sich Abgaben schon im 4. Umweltaktionsprogramm der Gemeinschaft für die Jahre 1987–1992, und zwar im Abschnitt über „Wirtschaftsinstrumente"[4]. Betont wird die grundsätzliche Eignung von Steuern und Abgaben zur Verbesserung der Umweltqualität, der Einsatz abhängig gemacht unter anderem von dem rechtlichen und administrativen Rahmen, in den die Abgaben hineingestellt werden sol-

3 Dazu *Jarass*, EG-rechtliche Fragen einer Abfallabgabe. Gutachten Juli 1991 (Forschung, Wirtschaftsverwaltungs-, Umwelt-, Europarecht); *Kloepfer/Thull*, Rechtsprobleme einer CO_2-Abgabe, DVBl. 1992, 195, 199 f., 203; *Breuer*, a.a.O. (Fn. 1), S. 494 f.; *Randzio-Platz*, Umweltabgaben und EG-Recht, IUR 4/91, S. 183, 184 f.; EuGH Rs C-195/90 Urt. v. 19. 5. 1992 – Schwerverkehrsabgabe NJW 1992, 1949.

4 ABl. 1987, C 328/1 v. 7. 12. 1987, Nr. 2.5.1 bis 2.5.3.

len. Dies steht in Übereinstimmung mit entsprechenden nationalen Entwicklungen. Insbesondere ist der Zusammenhang von Ordnungsrecht und Abgabenrecht erkannt, den es zur Einschätzung der erreichbaren Wirkungen einer Abgabe und zur Vermeidung von Belastungsakumulationen zu beachten gilt.[5] Die Rolle der Gemeinschaft im Bereich der Umweltabgaben wird eher vorsichtig beschrieben. Sie besteht in der Aufstellung von „Leitlinien" für die Anwendung der wirtschaftlichen Instrumente und in Arbeiten, die sie stützen. Hinsichtlich der Richtung dieser Arbeiten wird auf einen Rechtsakt aus dem Jahre 1975 verwiesen. Danach geht es darum, die Lenkungs- und Verteilungsfunktion der Abgaben zu nutzen, und das Abgabenaufkommen unter Beachtung der Beihilfevorschriften des EWGV für Anliegen des Umweltschutzes zu verwenden[6] – dies vielleicht Hinweise auf künftige gemeinschaftsrechtlich geformte Zwecksteuern und Sonderabgaben. Auch die Harmonisierung des nationalen Rechts ist zur Vermeidung von Wettbewerbsverzerrungen in Aussicht genommen.

b) 5. Umweltaktionsprogramm

Das noch nicht endgültig verabschiedete 5. Umweltaktionsprogramm weist der Gemeinschaft eine deutlich aktivere Rolle zu.[7] So werden „Gemeinschaftsinterventionen" für möglich gehalten, die sicherstellen, daß die nationalen Abgabensysteme transparent und vergleichbar sind und Wettbewerbsverzerrungen in der Gemeinschaft vermieden werden, insbesondere bei Emissionen oder Einleitungen durch mobile Quellen. Nicht klar ist, ob sich diese Aussage nur auf nicht-steuerliche Abgaben bezieht, die nunmehr in erster Linie als Verschmutzungsvermeidungsabgaben verstanden werden. Denn Steuern werden gesondert behandelt. Zum steuerrechtlichen Programm gehören vor allem die differenzierte Besteuerung von Kraftstoffen mit dem Ziel, das Verbraucherverhalten zu beeinflussen und der Plan einer Energie-/Kohlendioxydsteuer. Bemerkenswert ist schließlich das Postulat, daß in jedem Falle eine Erhöhung der Gesamtsteuerlast der Abgabenpflichtigen vermieden werden soll.

5 Vgl. dazu *Kloepfer*, Umweltrecht 1989, § 4 Rn. 202 f.; *Breuer*, Verwaltungsrechtliche Prinzipien und Instrumente des Umweltschutzes, 1989, S. 41 f. (Kölner Jur. Gesellschaft, Bd. 6).

6 S. die Empfehlung des Rates v. 3. 3. 1975 über die Kostenzurechnung und die Intervention der öffentlichen Hand bei Umweltschutzmaßnahmen mit Anhang ABl. 1975, L 194/1 v. 25. 7. 1975.

7 Kom. Dok. (92) 23 II endg. v. 3. 4. 1992, S. 73.

2. Aktuelle Vorhaben

Es liegt auf der Hand, daß das aktualisierte umweltpolitische Programm der Frage nach den abgabenrechtlichen Handlungsmöglichkeiten und Maßstäben der Gemeinschaft eine besondere Aktualität und Brisanz gibt. Erste Hinweise, wie die Gemeinschaft dieser Herausforderung gerecht werden will, geben die aktuellen Vorhaben zur Vereinheitlichung der Verbrauchssteuern auf Mineralöle und zur Einführung einer Energie-/CO_2-Abgabe.

a) Mineralölsteuer

Die Vereinheitlichung der Mineralölsteuer ist im Kontext der Harmonisierung der Verbrauchsteuern bzw. -abgaben nach Art. 99 EWGV zu sehen. Seit der EEA ist diese Harmonisierung mit dem Ziel der Errichtung des Binnenmarkts verknüpft. Der aktuelle Stand der Vereinheitlichungsbemühungen manifestiert sich in dem geänderten Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Harmonisierung der Struktur der Verbrauchsteuern auf Mineralöle vom 24. Januar 1992[8] und im geänderten Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Annäherung der Verbrauchsteuersätze auf Mineralöle vom 30. Januar 1992.[9] Der Vorschlag für die Harmonisierungsrichtlinie befaßt sich mit den Grundlagen der Besteuerung, wie Definitionen, Produktbeschreibungen, Exemptionen u. ä. Der Vorschlag für die Annäherungsrichtlinie regelt die konkrete Ausgestaltung der Besteuerung in Form von Mindestverbrauchsteuersätzen, Höchstverbrauchsteuersätzen und Zielsteuersätzen. Es wird unterschieden nach unverbleitem Benzin, verbleitem Benzin, Dieselkraftstoff, Heizöl, Schweröl, Flüssiggas (LPG) und Methan, Kerosintreibstoff und anders verwendetem Kerosin. Der beabsichtigte Lenkungseffekt der Besteuerung wird aus der Tatsache deutlich, daß die als Treibstoffe verwendbaren Produkte höher besteuert werden sollen als andere Produkte oder daß unverbleites Benzin geringer besteuert werden soll als verbleites Benzin.

b) Kohlendioxydausstoß und Energieverbrauch

Die steuerliche Belastung des Kohlendioxydausstoßes und des Energieverbrauches entspringt den Plänen der Kommission zur Begrenzung der CO_2-Emissionen. Diese Pläne wurden in der Mitteilung der Kommission an den Rat „Gemeinschaftsstrategie für weniger CO_2-Emissionen und mehr Ener-

8 ABl. 1992, C 45/3 v. 20. 2. 1992.

9 ABl. 1992, C 48/13 v. 22. 2. 1992.

gieeffizienz" am 14. Oktober 1991 offiziell verabschiedet. Einzelheiten ergeben sich nunmehr aus dem Richtlinienvorschlag der Kommission vom 2. Juni 1992[10]. Danach zeichnet sich folgendes ab. Auf der Grundlage der Art. 99 und 130s EWGV soll als Reaktion auf entsprechende Absichten und Vorentscheidungen in den Mitgliedsstaaten[11] eine „Sondersteuer" mit doppelter Zielsetzung eingeführt werden: Begrenzung der CO_2-Emissionen bei der Gewinnung und Herstellung von Produkten aus fossilen Energieträgern; Förderung einer rationellen Verwendung aller Energieformen. Belastet wird deshalb zum einen der Energiegehalt, zum anderen der Emissionsanteil der Produkte. Der im einzelnen nach Energietyp und Emissionsmenge gestaffelte Abgabensatz soll im Laufe der Zeit schrittweise gesteigert werden. Er muß in jedem Falle höher liegen als der für Mineralölprodukte maßgebliche. Steuerermäßigungen und -befreiungen können diejenigen Abgabenschuldner – im wesentlichen Produzenten – erlangen, die durch Investitionen zu einer rationelleren Energieverwendung oder zur Reduktion der CO_2-Emissionen beitragen. Eine energie- oder umweltpolitische Zweckbindung des Steueraufkommens, das in die Haushalte der Mitgliedsstaaten fließt, ist nicht vorgesehen. Doch sollen die Mitgliedsstaaten das Prinzip der fiskalischen Neutralität respektieren und sicherstellen, daß die Einführung der Steuer die Abgabenbelastung insgesamt nicht erhöht. Auf diese Weise soll zugleich ein Beitrag zur (ökologischen) Erneuerung der Abgabensysteme geleistet werden. – Abschließend sei vermerkt, daß die für 1993 vorgesehene Einführung der Steuer unwahrscheinlich ist, weil sie mit entsprechenden Absichten der OECD abgestimmt werden soll und darüber hinaus ein Konsens im Rat noch nicht gesichert ist.[12]

III. Die Kompetenzfrage

1. Der Einsatz der Steuerrechtsharmonisierung für umweltpolitische Ziele

Die zuletzt geschilderten Vorhaben geben Anlaß, der Frage nach der abgabenpolitischen Kompetenz der Gemeinschaft zunächst unter dem Blickwinkel der Steuerrechtsharmonisierung nachzugehen.

10 ABl. 1992, C 196 v. 3. 8. 1992.
11 Dazu *Hilf*, a.a.O. (Fn. 1), S. 130; für die Bundesrepublik: *Kloepfer/Thull*, a.a.O. (Fn. 3).
12 Vgl. FAZ Nr. 112 v. 14. 5. 1992, S. 15 (EG legt Vorschläge zur Energiesteuer vor) und FAZ Nr. 105 v. 6. 5. 1992, S. 15 (Energiesteuerblatt in der EG umstritten).

a) Harmonisierung der indirekten Steuern

Für die Harmonisierung der indirekten Steuern steht Art. 99 EWGV zur Verfügung, soweit sie zur Verwirklichung des Binnenmarktes erforderlich ist. Dem Umweltschutz kann sie dienstbar gemacht werden, weil die Umweltpolitik nach Art. 130r Abs. 2 S. 2 EWGV Bestandteil aller Gemeinschaftspolitiken und damit auch der Steuerrechtsharmonisierung ist. In sinngemäßer Anwendung der Grundsätze der Titandioxyd-Entscheidung des EuGH[13] behauptet Art. 99 EWGV bei zugleich bestehendem und hinreichendem Binnenmarktbezug seinen Spezialitätsvorrang vor steuerrechtlichen Initiativen, die auf Art. 130s EWGV gestützt werden könnten. Dementsprechend sind die auf Art. 99 EWGV basierenden Vorschläge zur Harmonisierung der Mineralölsteuer kompetenzrechtlich unbedenklich. Ihre Verwirklichung hängt allerdings davon ab, ob die für Art. 99 EWGV erforderliche Einstimmigkeit im Ministerrat erzielt werden kann.

b) Energie- und CO_2-Steuer

Am Projekt der Energie-/CO_2-Steuer zeigt sich freilich, daß die Handhabung des Art. 99 EWGV nicht immer so unproblematisch ist, wie es nach dem bisher Gesagten den Anschein haben könnte.

Zunächst gibt die doppelte Bezugnahme des Projekts auf Art. 99 und 130s EWGV zu Bedenken Anlaß. Dies nicht wegen des vielleicht nicht ausreichenden Binnenmarktbezuges der Steuer, sondern deshalb, weil erhebliche Zweifel bestehen, ob die Einführung einer Steuer, die in die Haushalte der Mitgliedsstaaten fließen soll, überhaupt, und sei es auch nur teilweise, ihre Basis in Art. 130s EWGV finden kann. Nach richtiger Ansicht gestattet die Umweltkompetenz auch in abgabenrechtlicher Hinsicht nur Maßnahmen, die dem Umweltschutz in spezifischer Weise zugute kommen, nicht solche zur Finanzierung der Haushalte, selbst wenn sie umweltpolitisch motiviert sein sollten. Für letztere steht nur Art. 99 EWGV, bei direkten Steuern Art. 100 EWGV zur Verfügung.[14]

Bezieht man sich nur auf Art. 99 EWGV, sind weitere Probleme zu bedenken. Eine erste und noch verhältnismäßig einfache Frage ist, inwieweit Art. 99 EWGV auch für energiepolitische Zwecke nutzbar gemacht werden kann. Hier hilft Art. 130r Abs. 1 3. Spiegelstrich, wonach die Umweltpolitik der Gemeinschaft auch die rationelle Verwendung der natürlichen Ressourcen umfaßt und diese deshalb auch in die Harmonisierung des Steuer-

13 EuR 1991, 175 mit Anm. *Everling*, S. 179 = EuZW 1991, 473.
14 Vgl. *Hilf*, a.a.O. (Fn. 1), S. 128; abw.: *Schröer*, (Fn 1), S. 165 f.

rechts nach Art. 99 EWGV eingehen kann. Allerdings wird es der Vorrang der einzelstaatlichen Energiepolitik, den die Mitgliedsstaaten bei der Verabschiedung der EEA erklärt haben[15], nicht leicht machen, die in Art. 99 EWGV geforderte Einstimmigkeit im Ministerrat zu erzielen.

Gravierender ist ein zweiter Punkt: Darf die Harmonisierungskompetenz des Art. 99 EWGV eingesetzt werden, um eine Steuer zu initiieren, die so in der Gemeinschaft noch nicht existiert, zu der es in den Mitgliedsstaaten nur Vorüberlegungen und vereinzelte Ansätze gibt? Anders formuliert: Inwieweit darf die Gemeinschaft im Abgabenrecht rechtsschöpferisch tätig werden? Bejahen kann man dies unter Hinweis auf die Notwendigkeit, frühzeitig das Funktionieren des Binnenmarktes zu sichern, also der Gefahr von Wettbewerbsverzerrungen vorzubeugen, die aus nationalen „Alleingängen" bei einer CO_2-Abgabe resultieren können[16]. Dieser Auffassung folgt offensichtlich auch die Bundesrepublik, weil sie Absichten zur Einführung einer CO_2-Abgabe zugunsten der Gemeinschaft zurückgestellt hat.[17] Unbedenklich ist dies nicht: Die abgabensystematische und finanzwirtschaftliche Verantwortung wird auf die Gemeinschaft verlagert, die bei der Harmonisierung von umweltbezogenen Abgaben kaum Erfahrung besitzt. Die Gemeinschaft entscheidet im ersten Zugriff über den Abgabetyp, noch bevor sich in den Mitgliedsstaaten ein entsprechender Konsens gebildet hat – man denke nur an die Diskussion in der Bundesrepublik.[18] Dabei muß sie einschätzen, ob und wie sich die gewählte Abgabe in das nationale ordnungsrechtliche Instrumentarium des Umweltrechts einfügt und auf die übrigen Abgaben auswirkt. Letzteres gelingt allenfalls begrenzt dadurch, daß die fiskalische Neutralität der Abgaben statuiert wird, weil diese auf die Vermeidung einer Erhöhung der Gesamtabgabenbelastung zielt. Schließlich erhält die Gemeinschaft, wie das Projekt der Energie-/CO_2-Steuer zeigt, die Möglichkeit, von sich auch eine ökologische Modernisierung der nationalen Steuer- und Abgabensysteme zu initiieren. Letzteres jedenfalls dürfte den durch Art. 99 EWGV vorgegebenen Rahmen der Einzelsteuerharmonisierung überschreiten. Als Bremse für derartige Tendenzen bleibt nur das Einstimmigkeitserfordernis. Im Vorfeld der Europäischen Union ist darauf allerdings kein unbedingter Verlaß.

15 Dazu *Grabitz*, EWGV, Art. 130r Rn. 21.
16 Dazu Richtlinienvorschlag (Fn. 10), Erwägungsgrund 3 und *Hilf*, a.a.O. (Fn. 1), S. 130 m.w.N.
17 Vgl. *Kloepfer/Thull* a.a.O. (Fn. 3), S. 197; *Breuer* a.a.O. (Fn. 1), s. 196.
18 Vgl. *Kloepfer/Thull* a.a.O. (Fn. 3).

c) Harmonisierung direkter Steuern

Wie ausgeführt, kommt für die umweltpolitisch motivierte Harmonisierung direkter Steuern nur Art. 100, eventuell auch Art. 235 EWGV in Betracht, sofern man nicht aus Art. 99 EWGV den nicht sonderlich überzeugenden Umkehrschluß ziehen will, daß der Gemeinschaft ein Zugriff auf diese Steuern überhaupt verwehrt sein soll.[19] In jedem Falle gelten auch hier die Bedenken gegen innovatorische Absichten der Gemeinschaft.

2. Der Zugriff auf nicht-steuerliche Abgaben

Die Kompetenz zum Erlaß nicht-steuerlicher Abgaben ist aus deutscher Perspektive vor allem in bezug auf Sonderabgaben bedeutsam, durch die einer vorgefundenen homogenen Gruppe mit spezifischer Umweltverantwortung eine finanzielle Belastung auferlegt wird, deren Aufkommen gruppennützig verwendet wird.[20] Nach deutschem Recht ist diese Kompetenz Bestandteil verfügbarer Sachkompetenzen.[21] Sollte die Gemeinschaft die umweltpolitischen Vorteile dieses Abgabentyps entdecken, etwa um die anvisierten Verschmutzungsvermeidungsabgaben auf den Weg zu bringen, wird auch im Gemeinschaftsrecht die Kompetenzgrundlage in Sachkompetenzen gesucht werden müssen, weil eine spezifische Sonderabgabenkompetenz fehlt.[22] Dementsprechend kommen – von speziellen Handlungsermächtigungen etwa im Bereich der Landwirtschafts- oder Verkehrspolitik einmal abgesehen – prinzipiell die Art. 130 s, 100 a und 100 EWGV in Betracht.

a) Art. 130 s EWG-Vertrag

Was zunächst den Kompetenztitel des Art. 130 s EWGV anbelangt, so kann er für die von der Gemeinschaft anvisierten Lenkungsabgaben, die zu umweltschonendem Verhalten anhalten sollen[23], herangezogen werden, sofern die Abgabe als Sonderlast ausgestaltet wird und ihr Aufkommen den Abgabenpflichten zugute kommt, sei es durch Speisung eines Umweltfonds, sei es zur Finanzierung von Umweltschutzmaßnahmen, die im Interesse der Abgabenpflichtigen liegen.[24] Der Anwendungsbereich des

19 Dazu *Hilf*, a.a.O. (Fn. 1), S. 130 f. mit Fn. 25 und *Pipkorn*, GTE, EWGV, 4. Aufl., Art. 100 a Rn. 52.
20 Dazu zuletzt BVerfG NVwz 1991, 53, 54.
21 Dazu zuletzt BVerfG NVwz 1991, 52, 53.
22 *Hilf*, a.a.O. (Fn. 1), S. 135.
23 S. oben II 1b.
24 Übereinstimmend *Hilf*, a.a.O. (Fn. 1), S. 128.

Art. 130 s kann sich allerdings nach Maßgabe des Binnenmarktbezuges der Abgabe im Lichte der schon erwähnten Titandioxyd-Entscheidung des EuGH erheblich zugunsten des Art. 100 a vermindern, was die Einführung der Sonderabgaben mit qualifizierter Mehrheit ermöglicht.

b) Art. 100 a EWG-Vertrag

Sollte danach Art. 100 a EWGV einschlägig sein, wird die in dessen Abs. 2 statuierte Bereichsausnahme für Steuern kaum auf nicht-steuerliche Abgaben durchschlagen, selbst wenn man den Steuerbegriff in Art. 100 a Abs. 2 nicht im technischen Sinne verstehen wollte.[25] Denn die Sperrwirkung für Steuern scheint in erster Linie darauf zu beruhen, daß Abgaben, die in die Haushalte der Mitgliedsstaaten fließen, der einstimmigen Entscheidung nach Art. 99 und 100 EWGV vorbehalten sein sollen.[26] Andererseits ist unter dem Zugzwang der Verwirklichung des Binnenmarktes kaum damit zu rechnen, daß Sonderabgaben auf der Grundlage des Art. 100 EWGV erlassen werden.

c) Verwaltung des Sonderabgabeaufkommens

Unbeschadet der jeweiligen einschlägigen Kompetenz stellt sich die weitere Frage, ob gemeinschaftsrechtlich festgelegt werden darf, daß die Gemeinschaft das Sonderabgabeaufkommen (wenn auch unter Beachtung seiner Zweckbestimmung) in eigener Verantwortung verwaltet. Zu denken wäre dabei insbesondere an die Einrichtung eines Umweltfonds, wie ihn das Europäische Parlament seinerzeit in Zusammenhang mit der Einführung der Energie-/CO_2-Abgabe gefordert hatte.[27] Grundsätzlich wird man eine Verwaltung des Sonderabgabeaufkommens durch die Gemeinschaft nicht prinzipiell für unzulässig halten können. Andererseits darf es dadurch nicht zu einer Verschiebung der in Art. 201 EWGV festgelegten Finanzverfassung der Gemeinschaft kommen.[28] Wo die Grenzen im einzelnen liegen, muß die weitere Entwicklung ergeben. Noch zeichnet sich nicht ab, daß die Mitgliedsstaaten bereit sind, auf eine eigenverantwortliche Verwaltung des Abgabeaufkommens zugunsten der Gemeinschaft zu verzichten.

25 Vgl. *Grabitz*, Handlungsspielräume der EG-Mitgliedsstaaten zur Verbesserung des Umeltschutzes – das Beispiel der Umweltabgaben und Umweltsubventionen, UTR 7 (1989), 85, 119: *Hilf*, a.a.O. (Fn. 1), S. 129.

26 Vgl. *Pipkorn*, a.a.O. (Fn. 19), Rn. 54.

27 3. Zwischenbericht des institutionellen Ausschusses zur Regierungskonferenz v. 31. 10. 1990, Dok. PE 144.177 endg.

28 Dazu *Hilf*, a.a.O. (Fn. 1), S. 135 f.; *Breuer*, a.a.O. (Fn. 1).

d) Verhältnis zum Ordnungsrecht

Unabhängig von der einschlägigen Kompetenz sind schließlich gerade bei Sonderabgaben deren Verhältnis zum Ordnungsrecht und die sich daraus möglicherweise ergebenden Belastungsakkumulationen zu bedenken. Einmal mehr ist deshalb an die Bedenken gegen innovatorische Abgabeninitiativen der Gemeinschaft zu erinnern (oben 1 b).

3. Auswirkungen des Maastrichter Vertrages

Das vorstehend gezeichnete Bild der abgabenrechtlichen Kompetenzen der Gemeinschaft erhält durch den Maastrichter Vertrag insofern einen neuen Akzent, als der künftige Art. 130 s Abs. 2 UAbs. 1 EWGV im 1. Spiegelstrich bestimmt, daß unbeschadet des Art. 100 a EWGV einstimmig Vorschriften „überwiegend steuerlicher Art" erlassen werden dürfen. Damit ist jedenfalls klargestellt, daß das gemeinschaftsrechtliche Handlungsinstrumentarium der Umweltpolitik auch Abgabenlösungen einschließt. Allerdings leistet die erwähnte Vorschrift keinen unmittelbaren Beitrag zu der hier verneinten Frage, ob das Aufkommen von Umweltsteuern und -abgaben, die auf der Grundlage des Art. 130 s eingeführt werden, in die Haushalte der Mitgliedsstaaten oder gar der Gemeinschaft fließen dürfen. Unklar ist auch, ob der Begriff der „steuerlichen Vorschriften" im technischen Sinne zu verstehen ist oder entsprechend dem ausländischen Sprachgebrauch auch andere Abgaben, insbesondere Sonderabgaben erfaßt. Für die engere Interpretation spricht, daß das Entscheidungsverfahren des Art. 130 s Abs. 2 UAbs. 1 ähnlich wie die Bereichsausnahme für Steuern in Art. 100 a Abs. 2 einen gesteigerten Schutz der mitgliedsstaatlichen Souveränität bezweckt.

IV. Überlegungen zur Sicherung abgabenrechtlicher Standards auf europäischer Ebene

1. Nähere Beschreibung des Problems

Es ist damit zu rechnen, daß die Gemeinschaft in Zukunft verstärkt Steuern und Sonderlasten zur Effektuierung des Umweltschutzes einsetzt. Vor allem dann, wenn sie weitgehend innovatorische Maßnahmen anvisiert, stellt sich die Frage nach der abgabenrechtlichen Verantwortung der Gemeinschaft: Ob und wie hat ein abgabenrechtlicher Gemeinschaftsakt zu gewährleisten, daß der Kreis der Abgabenpflichtigen sachgerecht bestimmt wird; daß ein etwaiger Anreiz- bzw. Lenkungscharakter der

Abgabe sich neben intensiven Handlungspflichten, die das Umweltrecht begründet, sinnvoll behauptet und unverhältnismäßige Belastungsakkumulationen des Abgaben- und Umweltrechts vermieden werden? Diese Probleme sind gerade im Blick auf die mitgliedsstaatlich gewachsenen Abgabenstrukturen und Umweltvorschriften von erheblicher Tragweite. Sie von vornherein auch nur teilweise der Verantwortung der Mitgliedsstaaten zu überlassen – etwa unter dem Hinweis auf die sich aus dem Gemeinschaftsrecht ergebenden notwendigen Anpassungen[29] – erscheint mir nicht angemessen. Vielmehr wird die Gemeinschaft, wenn sie sich des Abgabenrechts als Instrument der Umweltpolitik bedient, auf die Dauer nicht daran vorbeikommen, selbst Kriterien für eine spezifische abgabenrechtliche Rechtfertigung ihrer Rechtsakte zu entwickeln. Der bloße Verweis auf die Umweltnützlichkeit einer Abgabe ersetzt diese Rechtfertigung nicht, wie man aus der nationalen Diskussion über umweltbezogene Abgaben weiß. Wenn dem aber so ist, muß geklärt werden, wie diese Kriterien auf Gemeinschaftsebene zu gewinnen und anzuwenden sind. Dazu sollen abschließend einige Gedanken vorgetragen werden.

2. Rechtliche Schranken bei bestehender Abgabenkompetenz der Gemeinschaft

a) Kompetenzrecht

Die Beschreibung der abgabenrechtlichen Kompetenzen hat ergeben, daß die Gemeinschaft zur Effektuierung des Umweltschutzes sowohl Steuern als auch Sonderlasten einsetzen kann. Im Anschluß hieran ergibt sich die Überlegung, ob die Gemeinschaft zwischen beiden Abgabetypen frei wählen kann.

Kompetenzrechtlich ist eine Unterscheidung zwischen Steuern und anderen Abgaben mit Blick auf die unterschiedlichen Entscheidungsverfahren und Mehrheitserfordernisse in Art. 99, 100, 100 a, 130 s EWGV geboten. Aus ihr ergibt sich möglicherweise, daß von mehrheitlich einführbaren Sonderlasten nur restriktiv Gebrauch gemacht werden darf, weil sonst die hohen Anforderungen in bezug auf Steuern unterlaufen werden könnten. Eine solche Auslegung könnte sich im Ergebnis als gemeinschaftsrechtliche Parallele zu den (bundesstaatlichen) Garantien der Finanzverfassung gegen einen Abgabenwildwuchs erweisen. Überlegenswert wäre auch, die im Zusammenhang mit Sonderabgaben geäußerten Bedenken gegen die Bildung von „Schattenhaushalten" gemeinschaftsrechtlich fruchtbar zu machen und dementsprechend den Gemeinschaftseingriff in die nationalen Haushalte zu begrenzen. Aber zwingend sind solche Auslegungen nicht. Deshalb wird das Wahlrecht in erster Linie unter Bezugnahme auf individualrechtliche Schutzpositionen der Abgabepflichtigen beschränkt werden müssen. Insoweit bietet es sich an, die Erkenntnis des nationalen Rechts fruchtbar zu machen, daß Sonderlasten, die einer bestimmten Gruppe von Abgabepflichtigen auferlegt werden, als Durchbrechung der allgemeinen Lastengleichheit einer besonderen Rechtfertigung vor dem Hintergrund des Gleichheitssatzes bedürfen.[30] Ausgehend von der Tatsache, daß der EuGH den Gleichheitssatz zu den ungeschriebenen Grundprinzipien des Gemeinschaftsrechts rechnet[31], könnten die aus der deutschen Verfassungsjudikatur geläufigen Merkmale für Sonderabgaben auf Gemeinschaftsebene zum Tragen kommen. Sie betreffen bekanntlich die Bildung einer homogenen Gruppe von Abgabepflichtigen, deren spezifische Sachnähe zu dem mit der Abgabenerhebung verfolgten Zweck, die gruppennützige Verwendung des Abgabeaufkommens sowie die periodische Überprüfung, ob der Sonderabgabenzweck fortbesteht.[32] Diese Merkmale scheinen mir eine stringente Konsequenz des Gleichheitssatzes zur Vermeidung willkürlicher Sonderlasten zu sein. Deshalb können sie ihren Platz auch im gemeinschaftsrechtlichen Gleichheitssatz finden. Anknüpfungspunkt für umweltbezogene Sonderlasten ist dabei wie im nationalen Recht das in Art. 130 r Abs. 2 S. 2 EWGV verankerte Verursacherprinzip.[33] Die belastete Gruppe muß in spezifischer Weise für eine Umweltbelastung verantwortlich sein.

b) Verhältnis zum Umweltordnungsrecht

Auch das Verhältnis einer gemeinschaftsrechtlich eingeführten Abgabe zum Umweltordnungsrecht läßt sich nur auf der Grundlage individualrechtlicher Schutzpositionen beurteilen. Abgaben, bei denen von vornherein erkennbar ist, daß sie eine über das Ordnungsrecht hinausgehende Lenkungs- oder Anreizwirkung nicht erreichen können, dürften den auch im Gemeinschaftsrecht anerkannten Grundsatz der Verhältnismäßigkeit[34] verletzen. Die dafür erforderliche Einschätzung obliegt wie jedem Kompetenzträger, der solche Abgaben einführt, auch dem Gemeinschaftsgesetz-

29 So *Hilf*, a.a.O. (Fn. 1), S. 137.

30 Vgl. *F. Kirchhof*, Grundriß des Abgabenrechts, 1991, Rn. 18, 46.

31 Rs 125/77 – Isoglukose-Slg 1978, 1991 (2003 f.).

32 Zuletzt BVerfG NVwZ 1991, 53, 54; speziell zur CO_2-Abgabe: *Kloepfer/Thull*, a.a.O. (Fn. 3), S. 211.

33 Dazu *Kloepfer/Thull*, a.a.O. (Fn. 3), S. 201.

34 Dazu *J. Schwarze*, Europäisches Verwaltungsrecht Bd. II (1988), S. 690 ff.

geber. Freilich stehen umweltbezogene Abgaben nicht notwendig im Verbund zum Umweltordnungsrecht. Diese Feststellung gilt auch für unverhältnismäßige Belastungsakkumulationen, die ein solcher Insturmentenverbund mit sich bringen kann. Da das Ordnungsrecht der Mitgliedsstaaten in seinen Auswirkungen für den Gemeinschaftsgesetzgeber im einzelnen schwer überschaubar ist, wird ein Verstoß gegen Gemeinschaftsrecht insoweit nur in Betracht kommen, wenn der Abgabenakt der Gemeinschaft eine solche Verzahnung überhaupt nicht berücksichtigt hat.

c) Fiskalische Neutralität

Das im Kommissionsvorschlag einer Energie-/CO_2-Steuer postulierte Prinzip der fiskalischen Neutralität soll sicherstellen, daß die Steuer nicht zu einer Erhöhung einer Gesamtabgabenbelastung führt. Ob dieses Ziel wirklich erreicht wird, ist fraglich. Zunächst lassen sich individualrechtliche Schutzpositionen, etwa unter dem Gesichtspunkt der Abwehr einer unverhältnismäßigen oder den Wesensgehalt der Grundrechte verletzenden Gesamtabgabenlast nicht darauf aufbauen. Denn der zulässige Umfang der Gesamtabgabenbelastung ist ziffernmäßig nicht bestimmbar[35]. Es fehlt bereits an einem individualrechtlich faßbaren Maßstab zur Prüfung der fiskalischen Neutralität.

Einen gewissen Ausgleich für eine fehlende unmittelbare individualrechtliche Schutzwirkung gemeinschaftsrechtlicher Vorschriften kann zwar grundsätzlich das gemeinschaftsrechtliche Vertragsverletzungsverfahren bieten. Aber dessen mittelbarer Schutz wird hier nicht erreicht. Die Mitgliedsstaaten haben nämlich der Kommission nach Art. 15 lediglich mitzuteilen, welche Maßnahmen sie zur Gewährleistung der Steuerneutralität getroffen haben und sie jährlich über die Bedingungen ihrer Gewährleistung zu unterrichten. Hingegen ist der Kommission – offenbar zum Schutze der einzelstaatlichen Abgabenpolitik – eine inhaltliche Prüfung der Maßnahmen verwehrt. Art. 15 Abs. 2 bestimmt nämlich wörtlich, daß die von den Mitgliedsstaaten getroffenen Maßnahmen dem Gemeinschaftsrecht entsprechen. Den Mitgliedsstaaten wird damit ein Blankoscheck ausgestellt, dessen Wirkung noch dadurch vestärkt wird, daß das Aufkommen der Energie-/CO_2-Steuer beliebig verwendet werden kann. Die fiskalische Neutralität gibt damit letztlich den Abgabepflichtigen unter keinem Gesichtspunkt einen wirksamen Schutz.

35 Vgl. *F. Kirchhof*, a.a.O. (Fn. 30), Rn. 48.

d) Grundrechte der Eigentums- und Berufsfreiheit

Diesen gewähren auch nicht die bei der Abgabenerhebung besonders relevanten Grundrechte der Eigentums- und Berufsfreiheit, sieht man vom Extremfall der »Erdrosselungswirkung« einer Abgabe ab, die der EuGH vermutlich als Verletzung des grundrechtlichen Wesensgehaltes einstufen würde: Der Gemeinwohlbezug umweltschutzfördernder Abgaben läßt sich im Prinzip nicht bestreiten. Unverhältnismäßige Beschränkungen der genannten Grundrechte durch eine Abgabe werden sich nur selten belegen lassen. Einmal mehr bestätigt sich damit, daß der individualrechtliche Schutz der Abgabepflichtigen auch bei umweltbezogenen Abgaben schwach ist. Es reduziert sich in der Regel auf die Beachtung des Gleichheitssatzes. Damit stimmen die Ergebnisse, die sich nach Gemeinschaftsrecht ergeben können, im wesentlichen mit denen des nationalen Rechts überein.

Bestehende und geplante Umweltabgaben

Dr. *Heinrich Freiherr von Lersner*,
Präsident des Umweltbundesamtes, Berlin

Inhaltsübersicht

I. Bestehende Umweltabgaben
1. Bundesrecht
a) Altölgesetz
b) Abwasserabgabe
c) Weitere Umweltabgaben
d) Staatliche Zwangspfänder
2. Länderrecht
3. Kommunalrecht
4. Ausland
II. Ökologie und Steuerrecht
1. Ökologische Motive für Steuerrechtsregelungen
2. Vorschläge für ökologische Überprüfung
3. Revision der Werbungskosten
4. Reform der Kraftfahrzeugsteuer
5. Erhöhung der Mineralölsteuer
6. Ökologie als nichtfiskalischer Nebenzweck der Steuer
III. Geplante Umweltabgaben
1. Kohlendioxydabgabe
2. Straßenbenutzungsgebühr
3. Sonderabfall- und Naturschutzabgabe
IV. Ordnungspolitische Bemerkung

I. Bestehende Umweltabgaben

1. Bundesrecht

Gerade in diesen Tagen finden andere Lenkungsabgaben, Steuern oder Zwangsanleihen größere öffentliche Aufmerksamkeit als Umweltabgaben, wobei auch hier Zusammenhänge bestehen. Das Instrument der Abgabe im weiteren Sinne des Begriffs spielte aber in der Umweltpolitik eine wichtige Rolle, seitdem dieser Politikbereich unter diesem Namen entstand. Das war vor nunmehr 23 Jahren, als erstmals eine Bundesregierung eine Abteilung Umweltschutz im Bundesministerium des Innern etablierte und damit auch das Wort Umweltschutz in die deutsche Sprache einführte.

a) Altölgesetz

Die erste Umweltabgabe des deutschen Bundesrechts ist sogar noch ein Jahr älter. Mit dem Altölgesetz vom 23. 12. 1968[1] wurde eine auf die Mine-

1 BGBl. I, S. 1419.

ralölsteuer aufgeschlagene Altölabgabe erhoben, die einem Rückstellungsfonds zufloß, aus dem die Kosten für die kostenlose Abholung vom Altöl beim Benutzer erstattet wurden. Diese damals international sehr respektierte, erste dem Umweltschutz dienende Abgabe wurde Ende 1989 aufgehoben, weil ihr Zweck durch eine abfallrechtliche Rücknahmepflicht (nicht Rückgabepflicht!)[2] auch ohne Abgabe erreichbar schien.

b) Abwasserabgabe

Die zweite heute noch wirksame Umweltabgabe war die Abwasserabgabe, eingeführt durch Gesetz vom 19. 12. 1976[3], erhoben seit 1981 mit von 12 DM pro Schadeinheit auf heute 50 DM, Ende des Jahrzehnts auf 90 DM ansteigenden Sätzen. Schon bei Formulierung dieses Gesetzes, an der ich als damals verantwortlicher Unterabteilungsleiter nicht ganz unbeteiligt war, entbrannte der heute und wohl auch in dieser Tagung noch glühende Streit zwischen Anhängern überwiegender Lenkungswirkung und denen der Finanzierungswirkung, abgesehen von den bekannten, z. T. verfassungsrechtlichen Fragen[4].

Und schon damals wiesen wir Umweltschützer darauf hin, daß man die faktische Lenkungswirkung einer Abgabe nicht mit Mitteln der mathematischen Ökonomie allein messen kann (wieviel % der Betriebs- oder Produktionskosten?), sondern daß die psychisch-sozialen und damit politischen Auswirkungen auf das Verhalten von Unternehmen und Gemeinden zwar schwer meßbar, aber vom Lenkungseffekt her entscheidend sind. „Die psychologische Wirkung ist eine ungeheure", war der bekannte Kampfruf mancher Anhänger. Auch wenn man über die Ungeheuerlichkeit solcher Thesen streiten mag, weiß ich aus vielen Gesprächen mit Kommunalpolitikern und Unternehmern, welche Wirkungen allein von der Tatsache der finanziellen Relevanz der Schadeinheiten ausgeht, davon daß der Stadtkämmerer bzw. Finanzvorstand sich überhaupt interessiert für den Schadstoffgehalt der Emissionen.

Ich komme auf dieses Phänomen bei Erläuterung geplanter Umweltabgaben oder Steuermodifikationen noch zurück.

2 Dazu: *Hösel / von Lersner*, Recht der Abfallbeseitigung, Losebl., Berlin 1988, Kz. 1152, Rn. 11.

3 BGBl. I S. 2721, 3007. Heute AbwAG i.d.F. v. 6. 11. 1990, BGBl. I, S. 2432. Zu Umweltabgaben generell: *B. Huckestein*, ZfU 1993, Heft 1.

4 Dazu: *P. Kirchhof*, Verfassungsrechtliche Beurteilung der Abwasserabgabe des Bundes, UBA-Berichte 3/83, Berlin 1983.

c) Weitere Umweltabgaben

Zunächst möchte ich noch auf einige andere bereits praktizierte Umweltabgaben hinweisen.

Das Bundesrecht hat sich diesbezüglich bisher zurückgehalten, sieht man einmal von den atomrechtlichen Gebühren und Beiträgen (§§ 21 ff. AtG) und Deckungsvorsorgeverpflichtungen (§§ 13 ff. AtG) ab, wobei letztere vor allem im Zusammenhang mit der geplanten CO_2-Abgabe politische Bedeutung gewinnen, um eine die Kernenergie indirekt fördernde Wirkung dieser Abgabe auszugleichen.

d) Staatliche Zwangspfänder

Abgabenartige Wirkungen haben allerdings auch staatliche Zwangspfänder, wie wir sie schon jetzt in der Verordnung über Getränkeverpackungen aus Kunststoff, der sogenannten PET-Verordnung vom 20. 12. 1988[5] kennen und wie sie national oder europäisch für sonstige Getränkeverpackungen verhandelt werden.

2. Länderrecht

Die deutschen Länder sind beispielhaft und oft auch experimentell mit umweltmotivierten Abgaben vorangegangen – das ist ja gerade einer der Vorteile des Föderalismus, daß man landesrechtlich Erfahrungen sammeln kann, die man dann, wenn sie sich bewährt haben, schon im Interesse bundeseinheitlicher wirtschaftlicher Bedingungen bundes- oder auch europarechtlich harmonisieren kann.

Baden-Württemberg hat mit einem Wasserentgelt begonnen[6], wobei ich die Kritik[7] an dem verniedlichenden Begriff „Wasserpfennig" in der Umgangssprache teile. Es geht hier nicht nur um Pfennige. Das Entgelt wird für die Entnahme von Grund- oder Oberflächenwasser zur allgemeinen Wasserversorgung oder zu Kühlzwecken erhoben.

Abgabenrechtlich interessant ist daran, daß das Gesetz keine rechtliche Zweckbindung enthält, wiewohl sie natürlich politisch beabsichtigt war, um Ausgleichsleistungen nach § 19 Abs. 4 WHG vor allem an Landwirte zu

5 BGBl. I, S. 2455, geänd. d.V. v. 12. 6. 1991, BGBl. I, S. 1234.

6 §§ 17a ff. WG i.d.F.d. ÄndG v. 27. 7. 1987, GBl. S. 224. Vgl. auch Art. 4 Abs. 5 Bayer. WG i.d.F. v. 3. 2. 1988, GVBl. S. 33, allerdings nicht zu Lasten der öffentlichen Wasserversorgung.

7 *F. Kirchhof*, DÖV 1992, 233.

finanzieren. Die Frage, ob das überwiegende Motiv Umweltschutz oder Agrarsubvention war, lag deshalb nahe. Andere Länder[8] folgten diesem Beispiel.

Im Abfallbereich sind Sonderabgaben mit wenn auch nicht immer überwiegendem Lenkungsmotiv in einigen Ländern in Kraft oder in Vorbereitung. Nordrhein-Westfalen erhebt schon seit 1. Juli 1989 ein Lizenzentgelt von den Behandlern und Ablagerern von Sonderabfällen, dessen Aufkommen für Altlastensanierung, Technologieentwicklung und Errichtung von Sonderabfall-Entsorgungsanlagen zweckgebunden ist[9]. Baden-Württemberg und Hessen folgten 1991 mit einer Abgabe auf bestimmte Sonderabfälle vom sogenannten Abfallerzeuger[10], also nicht wie Nordrhein-Westfalen vom Entsorger. Niedersachsen erhebt die Abgabe seit Beginn diesen Jahres[11]. Andere Länder werden diesem Beispiel sicher folgen, zumal das angekündigte Abfallabgabengesetz des Bundes noch Widerstände zu überwinden hat.

Uns kann es deshalb nur recht sein, wenn die Länder möglichst unterschiedliche Sonderabfallabgaben-Gesetze erlassen, weil damit der Druck auf ein Abfallabgabengesetz des Bundes erhöht wird, das wir zur Sanierung der Altlasten der neuen Länder dringend brauchen, zumal nach einhelliger Meinung der Umweltminister vorübergehend ein Teil der Abgaben auch der alten Länder für die neuen Länder zweckgebunden werden soll. Daß dies auch verfassungsrechtliche Fragen aufwirft, ist uns bekannt.

3. Kommunalrecht

Daß auch die kommunalen Abgaben verschiedener Art zunehmend nach Motiven der Umweltpolitik überprüft und geändert werden, ist bekannt. Vor allem die Abfallgebühren werden nunmehr, wenn auch nach unterschiedlichen Methoden, mengenabhängig differenziert. Lange Zeit hatte man diesbezüglich Hemmungen, weil man den Ausweg der illegalen Müllentsorgung auf der grünen Wiese oder im Wald fürchtete.

Inzwischen ist aber der Druck auf die kommunalen Entsorgungskapazitäten so gewachsen, nicht zuletzt durch die ökologisch z. T. widersinnigen,

8 Hessen: § 92 WG i.d.F. v. 22. 1. 1990, GVBl. I S. 114; Niedersachsen: §§ 47 ff. NWG i.d.F. v. 23. 6. 1992 (GVBl. S. 163).
9 §§ 10 f. LAbfG i.d.F. v. 21. 6. 1989, GVBl. S. 250.
10 Bd-W. LAbfG v. 11. 3. 1991, GBl. S. 133; Hessen: HSondAbfAbgG v. 26. 6. 1991, GVBl. S. 218.
11 Nds. Abfallabgabengesetz v. 17. 12. 1991, GVBl. S. 373.

wenn auch umweltpolitisch bisweilen hilfreichen Widerstände der Menschen gegen Ausweisung neuer Entsorgungsanlagen, so daß die Gemeinden auch ökonomischen Druck auf das Ziel der Abfallvermeidung ausüben müssen. Denn nur der Landkreis oder die Gemeinde, die wirklich alles getan haben, um Abfälle zu vermeiden oder der Verwertung zuzuführen, haben politisch eine Chance, eine neue Verbrennungsanlage durchzusetzen.

Die Mittel dafür sind gewichts- oder volumenabhängige Gebühren mit unterschiedlichen Erhebungsmethoden, wie Wertmarken, Banderolensysteme, Müllverwiegung mit elektronischen Codes und anderes mehr. Die dadurch erreichten Reduzierungen der Abfallmengen schwanken zwischen 2 und 34 %.

Auch bei Wasser- und Energiegebühren werden die verbrauchsabhängigen Faktoren verstärkt werden müssen. Es ist m. E. umweltpolitisch nicht vertretbar, daß z B. meine Fernwärmegebühr in Berlin nach Quadratmetern und nicht verbrauchsabhängig berechnet wird, selbst wenn das Unternehmen nachweisen kann, daß der Meß- und Ableseaufwand im Verhältnis zum Einspareffekt zu hoch sei.

Auf rechtliche Probleme von konkurrierenden kommunalen Gebühren – Kostendeckungsprinzip generell oder speziell – will ich hier nicht eingehen.

4. Ausland

Bevor ich zu den Steuern komme, sei mir noch ein kurzer Hinweis auf ausländische Erfahrungen gestattet. Besonders progressiv sind diesbezüglich die skandinavischen Staaten und Kanada. In Dänemark gibt es Abgaben auf Milchverpackungen und andere Getränkebehälter, auf Einweggeschirr in Höhe eines Drittels des Einzelhandelspreises, auf Chemikalien und Pestizide in Kleinbehältern sowie eine Rohstoffabgabe auf Kies, Sand und Steine. Norwegen und Schweden erheben Abgaben auf Batterien, ersteres auch auf Getränkeverpackungen. Die Provinzen Manitoba und Ontario kennen Abgaben auf Einweggetränkebehälter, Ontario auch auf Autoreifen, was auch Österreich vorbereitet. Italien erhebt eine Abgabe auf Kunststofftüten, was wir nicht für angebracht halten, weil nach einer Ökobilanz des Umweltbundesamtes die Papiertüte, wenn nicht aus Altpapier hergestellt, wegen des Energieverbrauchs der Zellstoffherstellung ökologisch schlechter abschneidet als die Tüte aus Polyäthylen. Deponieabgaben gibt es in Dänemark und Österreich auf alle Abfälle, in den meisten GUS-Staaten auf Sonderabfälle. Die Lenkungswirkung der östereichischen Deponieabgabe

wird allerdings wegen der niedrigen Sätze (200 öS/t bei Sondermüll, 50 öS/t für Hausmüll) für gering eingeschätzt. Der Beispiele für ausländische Abgaben gäbe es noch viele.

II. Ökologie und Steuerrecht

1. Ökologische Motive für Steuerrechtsregelungen

Lassen Sie mich nun noch einige Gedanken zu ökologisch motivierten Regelungen des Steuerrechts äußern auf die Gefahr hin, den Rahmen des mir gesetzten Themas zu sprengen.

Es gibt nicht nur unter akademisch graduierten Autoren manche Puristen, die Steuern als ausschließlich finanzierungsorientiert ansehen, so daß jeder eingebaute nicht finanzierungsmotivierte Lenkungszweck als „systemdurchbrechend und störend“[12] empfunden wird. Auf die Gefahr hin, anschließend von Steuerhistorikern berichtigt zu werden, möchte ich die These wagen, daß es keine Steuer ohne beabsichtigte nicht finanzierungsorientierte Lenkungseffekte gab und gibt. Auch die klassischen Einkommens- und Verbrauchssteuern haben soziale und auch sonstige Lenkungseffekte hervorgerufen, beabsichtigt oder nicht. Die Beispiele reichen von der Urinabgabe des Kaisers Vespasian bis zur ersten Reichsbiersteuer, die nicht im Königreich Bayern und im Sachen-Coburg-Gothaischen Amt Coburg galt. Es geht auch verfassungsrechtlich bei der Alternative Finanzierungszweck – Lenkungszweck nicht um ein Ja oder Nein, sondern allein darum, ob die Einnahmeerzielung als Zweck noch plausibel ist[13]. Und letzteres ist bei umweltmotivierten Steuern allerdings dann zweifelhaft, wenn das Ziel der Steuer die Minimierung der Einnahme wäre[14]. Dies wäre bei prohibitiven Steuern der Fall. Solange aber ein positives, wenn auch sinkendes Aufkommen realisiert wird, das über den Verwaltungskosten liegt, kann der Finanzierungszweck nicht negiert werden.

2. Vorschläge für ökologische Überprüfung

Daß wir aus der Sicht des Umweltschutzes Wünsche hinsichtlich einer stärkeren ökologischen Orientierung des Steuerrechts haben, ist bekannt. Sie

12 *F. Kirchhof*, a.a.O. (Fn. 7), S. 233.
13 *Maunz*, in: Maunz/Dürig, Komm. z. GG, 17. Lfg. 1979, Art. 105, Rn. 9; BVerfG v. 10. 12. 1980, NJW 1981, 329.
14 *F. Kirchhof*, a.a.O. (Fn. 7), S. 236.

reichen von der stärkeren Berücksichtigung energiesparender oder sonst umweltschonender Ziele im Einkommensteuerrecht bis hin zur Kraftfahrzeugsteuer und Mineralölsteuer.

Bei den Absetzungsmöglichkeiten nach §§ 7 ff. EStG ist unser Anliegen die Versöhnung von Ökologie und Ökonomie, deren Kluft in der Regel in der Zeitdifferenz liegt. Man kann zwar unschwer beweisen, daß sich fast jede der Umwelt dienende Investition eines Tages auch ökonomisch rechnet. Nur stimmen die Amortisationszeiten für Bankkredite eben oft nicht überein mit den Regenerationszeiten des Wassers oder des Bodens. Hier gilt es, steuerrechtliche Anpassungshilfen zu finden.

Der alte § 7d EStG hatte den Nachteil, daß er nur die erhöhte Absetzung von unmittelbar oder zu mehr als 70 % dem Umweltschutz dienenden Wirtschaftsgütern ermöglichte, nicht aber das, was moderner Umweltschutz fordert, die Begünstigung sogenannter integrierter Techniken der Vermeidung von Umweltbelastungen durch Verfahrens- oder Produktionsumstellung. Mir ist klar, daß eine solche Abgrenzung integrierter umweltschützender Investitionen von sonstigen Investitionen für die bescheinigenden Landesbehörden noch viel schwerer ist, als es schon die direkten Umweltinvestitionen waren. Hier könnte man kasuistisch mit Hilfe von Rechtsverordnungen Fälle herausgreifen, wo die Rentabilität der Investition in den Zeiten des § 7 EStG offenkundig und unzumutbar zu lange ist, so daß der Verordnungsgeber besondere Abschreibungssätze je nach Investitionstyp festlegt. Die Frage wird sich dann allerdings stellen, ob dem Zweck nicht durch direkte Subventionen besser gedient ist.

3. Revision der Werbungskosten

Ein altes Anliegen des Umweltschutzes liegt auch in der ökologischen Revision der Werbungskosten. Es kann nicht einleuchten, daß wir die Benutzung des Automobils bei der Fahrt zur Arbeit auch dann steuerlich subventionieren, wenn die Benutzung eines öffentlichen Verkehrsmittels zumutbar ist.

Abgesehen davon, daß das Finanzamt gerade in diesem Bereich notorisch betrogen wird, sollte man diese Autopauschale in eine Entfernungspauschale entsprechend den durchschnittlichen Kosten der öffentlichen Verkehrsmittel umwandeln mit der Folge, daß der Autofahrer seine höhere Abschreibung mit der Unzumutbarkeit des öffentlichen Verkehrsmittels im Einzelfall begründen muß.

Ich bin nicht für Abschaffung der Automobil-Kilometer-Pauschale – wiewohl Herr Waigel mir hierin zustimmen müßte –, wohl aber für deren Ein-

frierung und die Einführung und schrittweise Erhöhung einer Entfernungspauschale nach dem Maßstab der öffentlichen Verkehrskosten.

4. Reform der Kraftfahrzeugsteuer

Die Reform der Kraftfahrzeugsteuer wird – wie Sie wissen – zur Zeit politisch kontrovers diskutiert. Die SPD fordert ihre Abschaffung und Umlegung auf die Mineralölsteuer. Die Bundesregierung will – wie ich meine zu Recht – diesen Schritt nicht oder noch nicht gehen.

Das Thema ist so alt wie die Umweltpolitik. Als wir zu Zeiten der sozialliberalen Koalition einmal den Gedanken der Umlegung auf die Mineralölsteuer ventilierten, waren es gerade Sozialdemokraten, die dem aus Gründen der sozialen Gerechtigkeit widersprachen, weil nach ihrer Rechnung die sozial Schwachen durch die Umlegung stärker belastet würden als die Daimler- oder BMW-Fahrer.

Ich bin auch heute noch nicht für eine Abschaffung der Kfz-Steuer. Solange man mit ihrer Hilfe die nicht mit dem Kraftstoffverbrauch korrelierende Luftemissionen beeinflussen kann, vor allem die zur Ozonbildung führenden Stickstoffoxyde und Kohlenwasserstoffe, aber auch den potentiell kanzerogenen Dieselruß und die Lärmemissionen, solange sollte man dieses Instrument nicht aus der Hand geben.

Wenn der baden-württembergische Umweltminister kürzlich darauf hinwies, daß man diese Emissionen auch mit Mitteln des Ordnungsrechts begrenzen könne, so übersieht er, daß wir in der Europäischen Gemeinschaft an Kraftfahrzeuge kaum nationale Anforderungen stellen können. Hinzu kommt die mit einer Abschaffung der Kfz-Steuer begünstigte Haltung von Zweit- und Drittwagen, worauf Minister Töpfer unlängst hinwies. Sollte allerdings eines Tages das Kohlendioxyd die einzige umweltrelevante Emission des Kraftfahrzeugs sein, dann kann man über die Notwendigkeit der Kraftfahrzeugsteuer erneut nachdenken. Den Stellplatzbedarf der Autos, z. B. der Zweit- und Drittwagen, könnte man dann mit kommunalen Abgaben belegen. Man würde mit der Abschaffung ja auch einige tausend Beamte einsparen.

5. Erhöhung der Mineralölsteuer

Unabhängig davon muß die Mineralölsteuer gewiß spürbar erhöht werden. Die Diskussion darüber, wie hoch der Benzinpreis sein müßte, um nennenswerte Lenkungseffekte zugunsten des öffentlichen Verkehrs und motorischer Einsparungen zu erzielen, währt schon über ein Jahrzehnt.

Die Schätzungen, zuletzt die von Prognos für den Bundesverkehrsminister, lagen zwischen 2,50 und 5 DM pro Liter Benzin. Bei Nennung dieser Zahlen muß ich jedoch stets auch auf die sozialen Wirkungen hinweisen. Menschen auf dem flachen Lande und im Umland der Großstädte mit oft noch unzulänglicher Dichte des öffentlichen Verkehrs sind leider zu oft auf das Kraftfahrzeug angewiesen, wenn sie ihren Arbeitsplatz erreichen wollen, vor allem Ehepaare mit gemeinsamer Wohnung und getrennten Arbeitsorten. Deshalb sind wir für die Zweckbindung der Mineralölsteuer für den Ausbau des öffentlichen Verkehrs.

6. Ökologie als nichtfiskalischer Nebenzweck der Steuer

Weitere Beispiele in der ökologischen Revision des Steuerrechts will ich Ihnen hier ersparen. Wenn ich von ökologischer Revision spreche, will ich damit nicht sagen, daß die Ökologie der einzige nichtfiskalische Nebenzweck des Steuerrechts werden sollte. Unsere Verfassung kennt glücklicherweise keine Hierarchie der Grundwerte Freiheit, soziale Gerechtigkeit, Umweltschutz und was man noch dazu zählen mag. Die Abwägung zwischen diesen prinzipiell gleichrangigen Werten kann nur im legislativen oder administrativen Einzelfall erfolgen.

Unser Anliegen ist aber, daß die Erhaltung der natürlichen Lebensgrundlagen – nicht nur der des Menschen! – als gleichrangiger Grundwert in den einzelnen Rechtsbereichen realisiert werden muß. Das gilt nicht zuletzt auch für das Steuerrecht.

III. Geplante Umweltabgaben

1. Kohlendioxydabgabe

Und nun einige Bemerkungen zu geplanten Umweltabgaben. Politisch steht seit den Erkenntnissen über die durch die Emission von Kohlendioxid und anderen klimaverändernden Gasen wahrscheinliche globale Temperaturerhöhung die CO_2-Abgabe im Vordergrund. Die Umwelt- und Entwicklungskonferenz in Rio de Janeiro im Juni dieses Jahres, eine Konferenz, die zumindest in den Industriestaaten ein öffentliches Echo fand wie nie eine internationale Konferenz zuvor, hat die grundsätzliche Einigkeit der meisten Staaten dieser Erde über ein globales Einfrieren der Emissionen der genannten Stoffe erwiesen. Da einerseits die entwickelten Industriestaaten des Nordens den höchsten Emissionsanteil pro Kopf und Quadratkilometer aufweisen, zum anderen den weniger entwickelten Staaten schon wegen ihres

Bevölkerungswachstums ein steigender Energiebedarf zugestanden werden muß, ist die Notwendigkeit offenkundig, die Emissionen der reichen Staaten drastisch zu senken und zugleich den ärmeren Staaten Hilfe für umweltschonende Energiegewinnung zu geben. Beides wird Milliarden kosten.

Den Verbrauch fossiler Energieträger einschneidend reduzierende Maßnahmen sind aber auch aus Gründen unserer Verantwortung für die Nachwelt geboten, denn jeder Liter Öl und jedes Kilo Kohle, das wir heute verfeuern, fehlt einmal einer Generation.

Bundesregierung und Bundestag haben, wie Sie wissen, sich verpflichtet, die CO_2-Emissionen bis 2005 auf 25–30 % der Emissionen von 1987 zu senken, ein fürwahr ehrgeiziges Ziel, das wir allein mit technischen und ökonomischen Instrumenten nicht erreichen können, zumal die prognostizierten Verkehrszuwächse viele technisch mögliche Reduktionen wieder aufzehren.

Als ökonomisches Instrument ist die im Prinzip beschlossene Kohlendioxydabgabe unerläßlich. Erstmals für 1993 sollen danach 10 DM je Tonne CO_2 mit gestaffeltem Jahresnutzungsgrad für emittierende Feuerungsanlagen erhoben werden. Die notwendige Belastung der übrigen Bereiche könnte man mit einer Belastung des Brennstoffs, z. B. über die Mineralölsteuer erreichen. Das politische Schwarze-Peter-Spiel geht zur Zeit darum, ob wir national die Abgabe einführen, ohne auf eine EG-gemeinschaftliche Abgabe zu warten, wobei die EG wieder auf entsprechende Abgaben anderer Industriestaaten zu warten scheint.

Ich hoffe, daß dieses Junktim-Denken bald ein Ende findet, denn der vorangehende Staat bzw. die Staatengemeinschaft verschafft sich bei allen temporären Wettbewerbsnachteilen mit dem Alleingang technologische Vorsprungsrenten, die sich mittelfristig bezahlt machen. Das japanische Beispiel zeigt, wie wenig hohe Energiekosten die internationale Wettbewerbsfähigkeit beeinträchtigen. Wenn wir das genannte Reduktionsziel überhaupt erreichen wollen, müssen wir rasch handeln und dürfen nicht auf den letzten Schlepper des Geleitzuges warten.

2. Straßenbenutzungsgebühr

Eine weitere, auch die klimarelevanten Emissionen reduzierende Maßnahme ist die in anderen Staaten schon praktizierte Straßenbenutzungsgebühr. Vor allem die am europäischen Recht gescheiterte Schwerverkehrsabgabe hat diesem Instrument Schub verliehen, wenn auch sein Lenkungseffekt

unterschiedlich eingeschätzt wird. Am liebsten wäre uns eine kilometerbezogene Straßenbenutzungsabgabe anhand von elektronischen Fahrtenschreibern, womit die externen Kosten der Straßenbenutzung vor allem auch im Güterverkehr am gerechtesten internalisiert werden könnten. Innerörtliche Modelle dieser Art werden in den Ländern bereits diskutiert.

Einen höheren Lenkungseffekt als die Straßenbenutzungsgebühr hätte zweifellos die schon erwähnte spürbare Erhöhung der Mineralölsteuer. Gleichwohl unterstützen wir das Road-Pricing schon wegen seiner ökonomischen Verteilungswirkung.

3. Sonderabfall- und Naturschutzabgabe

Weitere zur Zeit erwartete Umweltabgaben sind die schon erwähnte Sonderabfallabgabe und eine Naturschutzabgabe, die bisher die längst fällige Novelle des Bundesnaturschutzgesetzes blockiert. Vorbild dafür ist die in Baden-Württemberg schon seit 15 Jahren, inzwischen aber auch in anderen Ländern erhobene Ausgleichsabgabe für genehmigte Eingriffe in naturschutzrechtlich geschützte Flächen. Das Aufkommen einer solchen Abgabe wäre zweckbestimmt für Ausgleichsmaßnahmen.

Dem Umbau unserer aus anderen Gründen in einer Krise befindlichen Landwirtschaft zu einer umweltgerechten Boden- und Wasserbewirtschaftung könnten Abgaben auf Mineraldünger und Pflanzenschutzmittel fördern, aus deren Ertrag Extensivierungshilfen und andere Maßnahmen ökologischen Landbaues gefördert werden können.

Bewährt hat sich schon die Differenzierung der Flughafen-Landegebühren nach lärm- und gewichtsbezogenen Kategorien der Flugzeuge.

Ich will es bei diesen Beispielen bewenden lassen, schon um den politischen Effekt des Vorführens aller möglichen ökologischen Folterwerkzeuge zu vermeiden. Wir wissen, daß nicht alle in absehbarer Zeit mehrheitsfähig sind.

IV. Ordnungspolitische Bemerkung

Gestatten Sie mir abschließend noch eine ordnungspolitische Bemerkung, die unseren abgabenrechtlichen Anliegen helfen sollte. Moderne Umweltpolitik ist von ihrer Tendenz her illiberal. Um so weiter sie voranschreitet von den hergebrachten End-of-the-pipe-Regelungen des Ordnungsrechts zu Anforderungen an Produkte, Produktionsverfahren und Verhaltensweisen, desto tiefer greift sie in die Freiheitsrechte der am Markt Beteiligten

ein. Andererseits zeigen Nationenvergleiche, daß marktwirtschaftlich verfaßte Staaten auch umweltpolitisch den Staatshandelsländern überlegen sind.

Diese ordnungspolitische Dialektik können wir nur lösen, wenn wir die am Markt Beteiligten veranlassen, von sich aus das ökologisch Vernünftige zu tun, bevor der Staat sie dazu zwingt. Das kann allein mit Mitteln der Aufklärung und Überzeugung nicht gelingen – so wichtig diese Mittel sind –, sondern bedarf auch ökonomischer Anreize und Belastungen. Um das oben scherzhaft benutzte Wort von den Folterwerkzeugen aufzugreifen: Verglichen mit den ordnungsrechtlichen Schwertern sind Abgaben allenfalls Nadelstiche zur Verhaltensänderung. Sie sind deshalb relativ marktwirtschaftlicher als das Ordnungsrecht.

Insofern ist eine ökologische Reform des Abgabenrechts auch im Interesse der Reform eines freiheitlichen Rechtsstaates zu einer sozialen und ökologischen Marktwirtschaft.

Verwirklichung von Umweltschutzzwecken im Steuerrecht

Prof. Dr. *Joachim Lang*, Universität Köln

Inhaltsübersicht

I. Einführung in das Thema
II. Interventionistische Verwirklichung von Umweltschutzzwecken im Steuerrecht
  1. Überblick über Interventionsformen
  2. Steuerinterventionismus und Ordnungsrecht
    a) Steuerinterventionismus als marktwirtschaftliches Instrument des Umweltschutzes
    b) Zum Anwendungsbereich des Steuerinterventionismus gegenüber dem Ordnungsrecht
    c) Das Verbot der Erdrosselungssteuer als Grenze des Steuerinterventionismus gegenüber dem Ordnungsrecht
  3. Steuern mit umweltschützendem Hauptzweck (sog. Öko-Steuern)
    a) Die Bedeutung steuerspezifischer Gerechtigkeitsprinzipien für Öko-Steuern
    b) Ökologisch umgewidmete Steuern (z. B. Mineralölsteuer, Kraftfahrzeugsteuer)
    c) Zur Einführung neuer Steuern (insb. Energie-/CO_2-Steuer und der Verpackungsteuer)
  4. Intervention durch Öko-Steuervergünstigungen und Öko-Steuerverschärfungen
III. Umweltpolitik und Steuerrechtsanwendung
  1. Die Folgen der Umweltpolitik für die Interpretation von Fiskalzwecknormen
  2. Beispiel: Verletzungen des Nettoprinzips durch Restriktion des Rückstellungstatbestandes
IV. Zu strukturellen Veränderungen des Steuersystems
  1. Problemstellung: Globale Umweltfeindlichkeit des Steuersystems
  2. Ansätze zu einer Konsumorientierung des Steuersystems
    a) Zur Bedeutung ökonomischer Sachgesetzlichkeiten für das Steuerrecht
    b) Verwirklichung „fiskalischer Neutralität" beim ökologischen Umbau des Steuersystems
    c) Aktuelle Beispiele für umweltfreundliche Reformansätze
  3. Umweltschutz und soziale Steuergerechtigkeit
V. Zusammenfassung

I. Einführung in das Thema

Auf der ersten Jahrestagung der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft im Jahre 1976 zitierte Uelner[1] aus den „Letzten Tagen der Menschheit" den Satz: „Das Übel gedeiht hinter dem Ideal am besten". Dieser Satz scheint sich in der Steuerpolitik immer wieder zu bewahrheiten, so auch im Ringen um die Erhaltung und Sicherung der natürlichen Lebensgrundlagen, das nicht wenige Umweltpolitiker tatsächlich schon einer Endzeit der Menschheit zuordnen. Im Hinblick auf den gegenwärtig gesteigerten Finanzbedarf droht der Mißbrauch ökologischer Ideale durch den Steuerstaat, die Erhöhung der Abgabenquote durch eine Welle neuer Steuern und eine weitere Überfrachtung des Steuerrechts mit dem berüchtigten Steuerinterventionismus[2]. So war es notwendig, daß die Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft ihre steuerpolitische Abstinenz seit dem Jahre 1976[3] aufgegeben und „Umweltabgaben" zum Thema dieser Jahrestagung gemacht hat.

Die dramatische Verschärfung vieler Umweltprobleme in den letzten Jahren und parteipolitischer Profilierungsdruck haben nämlich eine Vielzahl von Vorschlägen hervorgebracht, auf welche Weise mit Steuern Umweltpolitik betrieben werden sollte[4]. Diese Vorschläge könnten gelassen zur Kenntnis genommen werden, wenn sich nicht schon jetzt abzeichnen würde, daß der Steuergesetzgeber aus der ökologischen Opferbereitschaft der Bürger einen erheblichen Nutzen ziehen kann: Die drastische Erhöhung der Mineralölsteuer wurde umweltpolitisch gerechtfertigt[5] und passierte erstaunlich geräuschlos das Gesetzgebungsverfahren. Und daß das Benzin eigentlich mindestens fünf Mark kosten müßte, hört man inzwischen von vielen Seiten.

1 *A. Uelner*, Die Steuergesetzgebung in der Bundesrepublik Deutschland aus der Sicht des Ministerialbeamten, DStR 1977, 119, 124.

2 Vgl. hierzu insbes. *D. Gosch*, Juristische Beurteilung von Öko-Steuern, StuW 1990, 201; *P. Selmer*, Verfassungsrechtliche und finanzrechtliche Rahmenbedingungen, in: R. Breuer / M. Kloepfer / P. Marburger / M. Schröder, Umweltschutz durch Abgaben und Steuern, 7. Trierer Kolloquium zum Umwelt- und Technikrecht v. 22. bis 24. 9. 1991, Heidelberg 1992, S. 15, S. 30 ff. (m.w.Nachw.). Aus der Sicht der Wirtschaft *N. Steiner*, Umweltabgaben im Spannungsfeld von Politik, Wissenschaft und Verfassungsrecht, StVj 1992, 205 ff.

3 Auf ihrer ersten Jahrestagung im November 1976 befaßte sich die Gesellschaft mit dem Thema der Steuergesetzgebung in der Bundesrepublik Deutschland aus ministerieller (*A. Uelner*, a.a.O., Fn 1), parlamentarischer (*R. Kreile*, StuW 1977, 1) und wissenschaftlicher Sicht (*K. Tipke*, StuW 1976, 293; *K. Vogel*, DStZ/A 1977, 5).

4 Vgl. hierzu *D. Gosch* (Fn 2); *S. Wilhelm*, Ökosteuern, Ein Bericht über Vorschläge und Absichten der Parteien, BB 1990, 751; *ders.*, Ökosteuern, Marktwirtschaft und Umweltschutz, München 1990; *H.G. Nutzinger/A. Zahrnt* (Hrsg.), Öko-Steuern, Umweltsteuern und -abgaben in der Diskussion, Karlsruhe 1989.

Dies ist nur ein Phänomen des an vielen Stellen ansetzenden ökologischen Umbaus der Steuerrechtsordnung. Ein Jurist mag sich diesem Umbau widersetzen wollen. Er wird ihn nicht aufhalten können. Grundsätzlich ist der finanzverfassungsrechtliche Steuerbegriff für ökologisch orientierte Belastungsgründe offen[6]. Auch liefert der Umweltschutz eine tragfähige Rechtfertigung für Lenkungsnormen, die in Konflikt mit dem Postulat einer gleichmäßigen Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit geraten können[7]. Die erwähnte Erhaltung und Sicherung der natürlichen Lebensgrundlagen gehört zu den großen gesellschaftlichen Aufgaben, deren Erfüllung vor allem den nachfolgenden Generationen geschuldet wird. Da das Steuerrecht von der Bewältigung dieser Aufgaben nicht verschont werden wird, wendet sich dieser Beitrag den Fragen zu, die sich stellen, wenn man mit der Verwirklichung von Umweltschutzzwecken im Steuerrecht Ernst macht.

Der Beitrag von Dickertmann hat deutlich gemacht, daß die Diskussion zur ökologischen Instrumentierung des Abgabensystems bei den Ökonomen bereits weit vorangeschritten ist. Die juristische Diskussion bewegt sich hauptsächlich auf verfassungsrechtlicher Ebene. Hingegen steckt die Klärung der spezifisch steuerrechtlichen Fragen, die sich nach Klärung der verfassungsrechtlichen Weichenstellungen stellen, noch in den Anfängen.

Der Blick auf diese Fragen wird zum einen dadurch verstellt, daß der Begriff „Öko-Steuer" häufig untechnisch gebraucht wird, nämlich für den gesamten Komplex der auf dieser Jahrestagung zu Recht als Komplex

5 Begründung zu Art. 3 des Solidaritätsgesetzes v. 24. 6. 1991, BGBl. I S. 1318, in: BT-Drucks. 12/220 v. 11. 3. 1991, S. 6: „Die Erhöhung der Mineralölsteuer fördert durch die zu erwartende Verringerung des Schadstoffausstoßes die dringend gebotene Verbesserung des Umweltschutzes. Sie trägt auch zur erwünschten Umlenkung der Verkehrsleistungen von der Straße zur Schiene bei."

6 Dazu insbes. *L. Osterloh*, „Öko-Steuern" und verfassungsrechtlicher Steuerbegriff, Alte Fragen zum staatlichen Steuererfindungsrecht – neu gestellt, NVwZ 1991, 823, 826 ff.; *W. Köck*, Umweltsteuern als Verfassungsproblem, JZ 1991, 692, 697; *P. Selmer* (Fn. 2), S. 30 f. Zur Kritik dieser Literatur siehe Fn. 34.

7 Vgl. *D. Birk* (Fn. 31), S. 236 ff.; *ders.*, Steuerrecht als Mittel des Umweltschutzes, Natur + Recht 1985, 90; *W. Köck* (Fn 6); *W. Höfling*, Verfassungsfragen einer ökologischen Steuerreform, StuW 1992, 242, 248 ff.

behandelten „Umweltabgaben", wodurch die spezifisch steuerrechtlichen Problemstellungen in den Hintergrund gedrängt werden. Zum anderen wird das Thema auch zu eng abgesteckt, indem nur die „Öko-Steuern" und damit nur ein einziges Phänomen der Verwirklichung von Umweltschutzzwecken im Steuerrecht zum Gegenstand der Untersuchung gemacht wird.

M. E. läßt sich aber die Bedeutung des Steuerrechts für den Umweltschutz nur ausloten, wenn die Gesamtheit der Einwirkungen des Umweltschutzes auf das Steuerrecht und umgekehrt die verschiedenen Wirkungen des Steuerrechts auf den Umweltschutz in das Blickfeld genommen werden.

Umweltrelevant sind zunächst die bereits erwähnten *Lenkungsnormen*. Das BVerfG[8] hat in ständiger Rechtsprechung entschieden, daß der Gesetzgeber befugt ist, mit Steuern ordnend und lenkend in das Wirtschaftsleben einzugreifen. Die steuerrechtswissenschaftliche Normenlehre hat sich wohl auf diese Funktionserweiterung des Steuerrechts eingestellt[9], jedoch sind Legitimation und Grenzen des Steuerinterventionismus[10] im einzelnen heftig umstritten; angesichts des Umweltschutzes werden alte Streitfragen neu belebt werden[11]. Ungeklärt sind besonders die

8 Grundlegend BVerfGE 4, 7, 13 (Investitionshilfe-Urteil). Im weiteren BVerfGE 6, 55, 81; BVerfGE 13, 181, 292f.; BVerfGE 16, 147, 160; BVerfGE 19, 119, 125; BVerfGE 21, 54, 63; BVerfGE 49, 343, 360; BVerfGE 55, 274, 299; BVerfGE 67, 256, 274 f.

9 Vgl. *D. Birk*, Steuerrecht I, Allgemeines Steuerrecht, München 1988, S. 10 ff. (Fiskalzwecknormen/Lenkungsnormen); *Tipke/Lang*, Steuerrecht, Ein systematischer Grundriß, 13. Aufl., Köln 1992, S. 19 (Fiskalzwecknormen/Sozialzwecknormen); *K. Vogel*, Die Abschichtung von Rechtsfolgen im Steuerrecht, Lastenausteilungs-, Lenkungs- und Vereinfachungsnormen und die ihnen zuzurechnenden Steuerfolgen: Ein Beitrag zur Methodenlehre des Steuerrechts, StuW 1977, 97; *H.G. Ruppe*, Einführung zum EStG, in: Herrmann/Heuer/Raupach, Einkommensteuer- und Körperschaftsteuergesetz mit Nebengesetzen, Kommentar, Lfg. 162 (1990), Anm. 52 ff. (m. w. Nachw.).

10 Grundlegend hierzu *K.-H. Friauf*, Verfassungsrechtliche Grenzen der Wirtschaftslenkung und Sozialgestaltung durch Steuergesetze, Tübingen 1966; *P. Selmer*, Steuerinterventionismus und Verfassungsrecht, Frankfurt 1972.

11 Vgl. in bezug auf den Umweltschutz *P. Selmer* (Fn. 2), S. 21 ff; *W. Höfling* (Fn. 7); *W. Köck* (Fn. 6); *L. Osterloh* (Fn. 6); *M. Rodi*, Steuerrecht als Mittel der Umweltpolitik, in: K. Becker-Schwarze / W. Köck / T. Kupka / M. v. Schwanenflügel, Wandel der Handlungsformen im Öffentlichen Recht, Bremen 1991, S. 121.

Grenzen des Steuerinterventionismus gegenüber steuerspezifischen Gerechtigkeitsprinzipien[12].

Die Umweltrelevanz des Steuerrechts reicht jedoch über den Steuerinterventionismus weit hinaus. Möglicherweise kann sogar die Umweltfreundlichkeit des Steuersystems im originären Anwendungsbereich steuerspezifischer Gerechtigkeitsprinzipien, im Bereich der sog. *Fiskalzwecknormen*[13] am besten verwirklicht werden. Dabei stößt die Suche nach der Umweltfreundlichkeit des Steuersystems bis zum Kern des Steuersystems, nämlich zu der Frage vor, welches Verständnis wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit die Erhaltung und Sicherung der natürlichen Lebensgrundlagen erfordert. Derartige Fragen sind in der sog. Öko-Steuerdiskussion überhaupt noch nicht aufgeworfen worden.

II. Interventionistische Verwirklichung von Umweltschutzzwecken im Steuerrecht

1. Überblick über die verschiedenen Interventionsformen

Bei der interventionistischen Verwirklichung von Umweltschutzzwecken im Steuerrecht sind folgende Formen auseinanderzuhalten:

a) Steuern mit umweltschützendem Hauptzweck (Öko-Steuern)

Den radikalsten Vorschlag hierzu hat das Heidelberger Umwelt- und Prognose-Institut[14] unterbreitet. Es plädiert für einen weitgehenden Umbau des gegenwärtigen Steuersystems in eine Vielzahl spezieller Steuern auf umweltbelastende Güter. Der Vorschlag ist so detailliert wie eine Zolltarif-

12 *D. Birk* (Fn. 31), S. 240, formuliert als Ausgangspunkt: „Der Gesetzgeber hat grundsätzlich auch dann, wenn er über die Steuer bestimmte Gestaltungswirkungen erreichen will (also beim Erlaß von Lenkungsnormen), auch den Aspekt der Lastengerechtigkeit zu beachten und die Belastungswirkungen am Verteilungsmaßstab (Leistungsfähigkeitsprinzip) auszurichten."

13 Vgl. *D. Birk* (Fn. 9); *Tipke/Lang* (Fn. 9).

14 Umwelt- und Prognose-Institut Heidelberg (UPI), Ökö-Steuern als marktwirtschaftliches Instrument im Umweltschutz – Vorschläge für eine ökologische Steuerreform, UPI-Bericht Nr. 9, 2. Aufl., Heidelberg 1988. Dazu *UPI*, Ökosteuer-Vorschlag des UPI, Reeaktionen, Argumente, Diskussion, UPI-Bericht Nr. 13, Heidelberg 1989; *D. Teufel* ZRP 1988, 373; *ders.*, ZAU 1988, 313; *ders.*, in: H. G.Nutzinger / A. Zahrnt (Hrsg.), Öko-Steuern, Umweltsteuern und -abgaben in der Diskussion, Karlsruhe 1989, S. 205 ff.

verordnung und reicht von der Besteuerung der Einwegverpackungen und Alufolien bis zur Besteuerung von Werbematerial in Form von Postwurfsendungen. Der Vorschlag sieht auch ermäßigte Steuersätze vor, so zum Beispiel für Energiesparlampen.

Niemand räumt diesem Vorschlag ernsthafte Chancen der Verwirklichung ein. Aber er markiert eine Tendenz, in die sich das Steuerrecht tatsächlich zu entwickeln scheint. Eine neue Blütezeit der speziellen Verbrauchsteuern scheint anzubrechen. Erste Vorboten sind die kommunale Verpackungsteuer[15] und die EG-Initiativen zur Energie-/CO_2-Steuer[16]. Die Chance, daß durch die europäische Harmonisierung der indirekten Steuern die Vielfalt der Güterbesteuerung reduziert wird, scheint nunmehr umweltpolitisch verspielt zu werden.

b) Öko-Steuervergünstigungen und -verschärfungen

Von der Interventionsform der Öko-Steuer mit umweltschützendem Hauptzweck sind *Öko-Steuervergünstigungen* und *Öko-Steuerverschärfungen* zu unterscheiden. Es handelt sich um Sozialzwecknormen, die einzelne Tatbestandselemente von *Fiskalzweck*steuern ökologisch modifizieren. Öko-Steuervergünstigungen sind z. B. Sonderabschreibungen für Umweltschutzinvestitionen (§ 7d EStG) und Kraftfahrzeugsteuerbefreiungen für schadstoffarme Personenkraftwagen (§§ 3d-3f KraftStG). Das Gegenstück zur Öko-Steuervergünstigung bildet die Öko-Steuerverschärfung, z. B. das partielle Abzugsverbot der Kfz-Aufwendungen zwischen Wohnung und Arbeitsstätte in Gestalt einer zu niedrig angesetzten Kilometer-Pauschale (§ 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 EStG)[17].

15 Erstmals als Steuer auf Einwegverpackungen, -geschirr und -besteck durch die Stadt Kassel ab 1. 7. 1992 eingeführt. Steuerschuldner sind Endverkäufer (Hotels, Imbißbuden, Kantinen, Automatenaufsteller etc.). Zur kommunalen (Getränke)verpackungssteuer vgl. VG Minden v. 28. 11. 1990, ZKF 1991, 111; BT-Drucks. VI/2710; BT-Drucks. 10/3630; *Werner/Zacharias*, DB 1984, 1283; *Osterloh/Brodersen*, JuS 1986, 53; *G. Graf*, ZKF 1988, 172; *R. Corsten*, ZKF 1989, 2; *A. Gern*, KStZ 1989, 61; *P. Tiedemann*, DÖV 1990, 1; *Benkmann/Gaulke*, ZKF 1990, 98; *R. Eckert*, DÖV 1990, 1006; *T. Palm*, KStZ 1991, 81; *A. Dahmen*, ZKF 1992, 51.

16 Dazu der Beitrag von *M. Schröder*, S. 87 ff.

17 Im ökosteuerlichen Schrifttum (vgl. z. B. *W. Benkert*, in: W. B. Benkert / J. B. Bunde / B. H. Hansjürgens, Umweltpolitik mit Öko-Steuern?, Marburg 1991, S. 160 ff.) wird verkannt, daß der Werbungskosten- bzw. Betriebsausgabenabzug von Aufwendungen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte dem Nettoprinzip entspricht und daher nicht als Steuervergünstigung zu qualifizieren ist (vgl. *Tipke/Lang* (Fn. 9), S. 203, S. 266/267). Demzufolge ist die Begrenzung des Steuerabzugs durch eine Kilometerpauschale *steuerverschärfende Sozialzwecknorm* (vgl. *Tipke/Lang*, S. 267, m. w. Nachw.). Indessen geht diese Beurteilung der Kilometerpauschale davon aus, daß die Fahrten zwischen Wohnung und Erwerbsstätte monokausal durch die Erwerbstätigkeit veranlaßt sind. Diese Abgrenzung des Nettoprinzips ist nicht zwingend. Fahrten zwischen Wohnung und Erwerbsstätte sind eigentlich gemischt, d. h. sowohl beruflich als auch privat veranlaßt. Im US-amerikanischen Steuerrecht werden die Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte sogar voll der Privatsphäre zugeordnet und dementsprechend ein Steuerabzug nicht zugelassen, obgleich viele US-Bürger weit entfernt von ihren Erwerbsstätten wohnen.

Gegenwärtig scheint sich der steuerpolitische Trend von Öko-Steuervergünstigungen hin zu Steuern mit umweltschützendem Hauptzweck zu bewegen: § 7d EStG gilt nur für Investitionen vor dem 1. 1. 1991. Inzwischen ausgelaufen sind auch die Kraftfahrzeugsteuerbefreiungen (§§ 3d-3f KraftStG); die Kraftfahrzeugsteuer soll insgesamt in eine emissionsbezogene Steuer und damit in eine Steuer mit umweltschützendem Hauptzweck umgebaut werden[18].

2. Steuerinterventionismus und Ordnungsrecht

a) Steuerinterventionismus als marktwirtschaftliches Instrumentarium des Umweltschutzes

Die Bedeutung des Steuerinterventionismus für den Umweltschutz hängt wesentlich von seinem Verhältnis zum Ordnungsrecht ab. M.E.[19] vermag der Jurist dieses Verhältnis ohne den Brückenschlag zur Wirtschaftswissenschaft nicht zu eruieren. *K.-H. Hansmeyer/D. Ewringmann* konstatieren aus der Sicht der Finanzwissenschaft, daß die langfristige Sicherung der Umweltqualität nicht vom ordnungsrechtlichen Normensystem allein

18 Laut Finanzplan des Bundes 1992-1996, BT-Drucks. 12/3100, S. 32, bereitet die Bundesregierung „eine Gesetzesänderung vor, mit deren Hilfe die Anwendung umweltfreundlicher Technik bei den Kraftfahrzeugen in Zukunft verstärkt gefördert werden soll: die gegenwärtige Form der Kraftfahrzeugsteuer soll durch eine emissionsbezogene Kraftfahrzeugsteuer ersetzt werden". Vgl. *P. G. Flockermann*, S. 67 ff.

19 In Erinnerung an die bereits von *D. Dickertmann*, S. 33 ff., zitierten Kölner interdisziplinären Gespräche.

gewährleistet werden könne[20]. Deshalb sei das Abgabensystem in den Mittelpunkt des finanzwissenschaftlichen Reforminteresses gerückt. Aus der Vielzahl von Einzelvorschlägen zu Ökosteuern und anderen Umweltabgaben zeichne sich – wenngleich noch in unscharfen Konturen – eine Perspektive ab, deren Verfolgung für das Abgabensystem eine Herausforderung neuer Art bedeuten könnte.

Wer die ökonomische Literatur zur Kenntnis nimmt, wird zunächst durch einen augenscheinlichen Paradigmenwechsel bei der Bewertung des Steuerinterventionismus überrascht. Der Einwand gegen den Steuerinterventionismus, er habe eine marktfeindlich-dirigistische Funktion und weise dem Staat Aufgaben zu, die vom Marktteilnehmer besser und effizienter gelöst werden könnten, scheint im Bereich des Umweltschutzes nicht mehr zu gelten. Vielmehr wird dem abgabenrechtlichen Instrumentarium gegenüber dem ordnungsrechtlichen Instrumentarium deshalb so große Bedeutung beigemessen, weil es die Kräfte des Marktes zugunsten des Umweltschutzes wirksamer aktiviere als das Ordnungsrecht[21]. So wird u. a. geltend gemacht, daß der abgabenrechtlich erzeugte Preisdruck die Kreativität und Intelligenz des homo oeconomicus mehr zu technischen Innovationen herausfordere als das Ordnungsrecht, das lediglich auf die Sicherung einer bereits verwirklichten Technik abziele.

Bei genauer Betrachtung der Dinge setzt sich jedoch die ökonomische Bewertung der umweltpolitischen Instrumente nicht in Widerspruch zu dem zitierten Einwand gegen den Steuerinterventionismus. Das abgabenrechtliche Instrumentarium soll nämlich nur dort eingesetzt werden, wo der *Markt versagt*, wo also der Preis künstlich erhöht werden muß, um die markteffiziente Bewirtschaftung knapper Güter wiederherzustellen[22]. In solchen Fällen ist steuerinterventionistisches Handeln marktwirtschaftlich richtig. Wenn demnach das BVerfG[23] dem Gesetzgeber die Befugnis einräumt, mit Steuern ordnend und lenkend in das Wirtschaftsleben einzugreifen, so verwirft es damit Grenzen der Steuergesetzgebung, die eben auch ökonomisch falsch sein können.

20 *Hansmeyer/Ewringmann*, Das Steuer- und Abgabesystem unter der ökologischen Herausforderung, Staatswissenschaft und Staatspraxis, 1990, S. 34. Ebenso der Finanzplan des Bundes 1992-1996 (Fn. 18): „Soweit zur Erreichung umweltpolitischer Ziele der notwendige umweltrechtliche Ordnungsrahmen nicht ausreicht, müssen nach Auffassung der Bundesregierung weitere marktwirtschaftliche Lenkungsmaßnahmen eingesetzt werden, die den Marktteilnehmern die Knappheit des Gutes „saubere und gesunde Umwelt" signalisieren."

21 Dazu *D. Dickertmann*, S. 33 ff.

22 Vgl. *D. Dickertmann*, S. 33 ff.

23 A.a.O. (Fn. 8).

Der ökonomischen Begründung von Umweltabgaben liegen im wesentlichen das klassische Internalisierungskonzept der Pigou-Steuer und der moderne „Standard-Preis-Ansatz" von Baumol/Oates zugrunde[24]. Die Pigou-Steuer basiert theoretisch auf dem Verursacherprinzip und fällt insofern aus dem Steuerbegriff heraus. Vorzugslasten sind für die Internalisierung externer Kosten grundsätzlich besser geeignet als Steuern, weil Vorzugslasten auf die individuell zu verantwortende Kostenverursachung abstellen[25]. Rechtssystematisch gehört der Pigou-Ansatz in den Bereich der Gebühren, läßt sich aber auch dort kaum rechtlich fixieren, weil sich Umweltkosten wie zum Beispiel die Umweltkosten des Autofahrens individuell kaum zurechnen lassen.

Demgegenüber verzichtet der „Standard-Preis-Ansatz" bewußt auf eine individuelle Verantwortlichkeit für Umweltkosten, so daß das Abgabenaufkommen sogar über den externen Kosten liegen kann, wenn der Umweltstandard vom Staat entsprechend hoch angesetzt wird. Der „Standard-Preis-Ansatz" führt die Umweltpolitik wieder auf die rechtliche Abgabenform der Steuer zurück, ist also eine Methode für die Begründung und Bemessung einer Öko-Steuer im Rechtssinne und spiegelt im übrigen die politische Realität wider. Ob beispielsweise die Mineralölsteuer einen Benzinpreis von 1,50 DM oder 5 DM bewirken soll, ist Frage des politisch angestrebten Umweltstandards und nicht der vom Mineralölverbraucher tatsächlich verursachten externen Kosten.

Brisant ist die Klärung dieser Frage nun in zweierlei Hinsicht: Erstens steckt sie den Anwendungsbereich des Steuerinterventionismus gegenüber dem Ordnungsrecht ab, und zweitens gewichtet sie das Verhältnis zwischen Lenkungs- und Fiskalzweck der Steuer. Der finanzverfassungsrechtliche Steuerbegriff läßt es zu, daß der Fiskalzweck in den Hintergrund tritt[26]. So steht es auch in § 3 Abs. 1 Satz 1 2. Halbsatz AO.

24 Dazu *D. Dickertmann*, S. 33 ff.

25 Hierzu näher *J. Lang*, Der Einbau umweltpolitischer Belange in das Steuerrecht, in: R. Breuer/M. Kloepfer/P. Marburger/M. Schröder (Fn. 2), S. 55, S. 59 f.

26 Vgl. BVerfGE 38, 61, 80; 55, 274, 299; BFH v. 21. 2. 1990, BStBl. II 1990, 510, 511; *L. Osterloh* (Fn. 6), NVwZ 1991, 827; *P. Selmer* (Fn. 2), S. 21/22 (m. w. Nachw.).

b) Zum Anwendungsbereich des Steuerinterventionismus gegenüber dem Ordnungsrecht

Zum ersten Aspekt, zum Anwendungsbereich des Steuerinterventionismus, ist festzustellen, daß steuerinterventionistische Maßnahmen dort Platz greifen, wo das Ordnungsrecht ein bestimmtes Verhalten *nicht vorschreiben soll oder kann*. So kann beispielsweise das rechtsstaatliche Übermaßverbot entgegenstehen. Das Autofahren kann nicht verboten werden. Nicht zulässig wäre es, von heute auf morgen den Katalysator als Voraussetzung für die Zulassung von Kraftfahrzeugen anzuordnen. Hier lassen also bereits die dem Ordnungsrecht immanenten Schranken Handlungsspielraum für steuerinterventionistische Maßnahmen. Entsprechende Kraftfahrzeugsteuerbefreiungen, Mineralölsteuerermäßigungen für bleifreies Benzin und eine hohe Mineralölsteuer auf verbleites Benzin können dazu beitragen, daß Katalysatorfahrzeuge und Fahrzeuge mit geringerem Benzinverbrauch gekauft werden oder daß auf Sonntagsfahrten verzichtet wird. Der Umweltstandard wird in einer ordnungsrechtlich nicht möglichen Weise verbessert.

Die steuerinterventionistische Maßnahme kann auch als *Übergangslösung zum Ordnungsrecht* bewertet werden, solange ein ordnungsrechtliches Gebot oder Verbot den betroffenen Unternehmen und Bürgern nicht zugemutet werden kann. So würde beispielsweise ein Verbot von Einwegverpakkungen für Unternehmen, die sich auf eine andere Verpackungsform nicht sofort umstellen können, existenzvernichtend wirken. Handelswege, die den verbilligten Bezug von Lebensmitteln ermöglichen, wären versperrt, was die sozial schwachen Bevölkerungsschichten besonders hart belasten würde. Die Verpackungsteuer leistet zwar aktuell einen sehr viel geringeren Beitrag zur Müllverringerung als ein Verbot von Einwegverpackungen, ermöglicht jedoch eine maßvoll dosierte Politik des Umsteigens auf umweltfreundliche Verpackungsformen und läßt den Betroffenen für die Substitution der Einwegverpackungen den erforderlichen Zeit- und Umgestaltungsrahmen. Eine anfänglich gering belastende und sodann ansteigende Öko-Steuer ist geeignet, den „weichen", verhaltenslenkenden Übergang zum Ordnungsrecht zu bilden, das schließlich ein bestimmtes Verhalten vorschreibt oder untersagt.

Indessen lassen sich steuerinterventionistische Maßnahmen als Verhaltens*empfehlungen*[27] nur solange legitimieren, wie es *rechtlich akzeptiert werden kann*, daß sich der Normadressat umweltbelastend verhält und dafür einen

27 Dazu grundsätzlich *P. Kirchhof*, S. 3 ff.

Preis entrichtet[28], der dem politisch gewollten Umweltstandard entspricht. Wenn aber beispielsweise das schadstoffarme Kraftfahrzeug politisch ernstlich gewollt ist und es der Industrie und deren Abnehmern zugemutet werden kann, daß nur noch schadstoffarme Kraftfahrzeuge zum Straßenverkehr zugelassen werden, dann verliert die Kraftfahrzeugsteuerbefreiung ihren Sinn. Sie ist durch eine ordnungsrechtliche Zulassungsbedingung zu ersetzen.

Die unterschiedlichen Funktionen und Möglichkeiten ordnungsrechtlicher und steuerinterventionistischer Maßnahmen führen also zu dem Ergebnis, daß steuerinterventionistische Umweltmaßnahmen nicht nur zweckmäßig sind. Sie stellen vielmehr auch eine notwendige Ergänzung des ordnungsrechtlichen Instrumentariums dar, das dem Normadressaten grundsätzlich keinen Handlungsspielraum beläßt.

c) Das Verbot der Erdrosselungssteuer als Grenze des Steuerinterventionismus gegenüber dem Ordnungsrecht

Zum zweiten Aspekt, wie ökologischer Lenkungs- und Fiskalzweck zu gewichten sind, setzt das Verbot der Erdrosselungssteuer[29] die Grenze zwischen Steuerrecht und Ordnungsrecht. Eine Steuer, deren Zweck auf ein Null-Aufkommen ausgerichtet ist, verbietet die Verfassung. Wenn ein bestimmtes Verhalten nicht mehr zu akzeptieren ist, dann ist das verfassungsrechtlich zulässige Mittel das ordnungsrechtliche Gebot bzw. Verbot und nicht die Steuer mit Erdrosselungseffekt. Der Lenkungszweck darf also schon von Verfassungs wegen den Fiskalzweck nicht völlig verdrängen.

28 *P. Kirchhof*, S. 3 ff., macht auf die je nach Zahlungsfähigkeit unterschiedliche Verbindlichkeit abgabenrechtlich überbrachter Umweltbefehle aufmerksam. Eine solche unterschiedliche Verbindlichkeit ist zu rechtfertigen, wenn die Alternative eines Gebots oder Verbots (wie z. B. ein Verbot von Einwegverpackungen) sozial härter als eine steuerinterventionistische Maßnahme wirken würde.

29 Vgl. zuletzt *R. Mußgnug*, Verfassungsrechtlicher und gesetzlicher Schutz vor konfiskatorischen Steuern, JZ 1991, 993. In Bezug auf den Umweltschutz ausf. *J. Lang* (Fn. 25), S. 68f.; *K. Meßerschmidt*, Umweltabgaben als Rechtsproblem, Berlin 1986, S. 86, S. 113 ff. Vgl. im weiteren *W. Köck* (Fn. 7), JZ 1991, 695; *L. Osterloh* (Fn. 6), *P. Selmer* (Fn. 2), S. 32/33.

3. Steuern mit umweltschützendem Hauptzweck (sog. Öko-Steuern)

a) Die Bedeutung steuerspezifischer Gerechtigkeitsprinzipien für Öko-Steuern

Dem verfassungsrechtlich vorgegebenen Dualismus von Lenkungs- und Fiskalzweck entspricht die normative Eingebundenheit der Öko-Steuer in steuerspezifische Gerechtigkeitsprinzipien. Der hohe Gemeinwohlwert des Umweltschutzes birgt die Gefahr, daß der Gesetzgeber sich legitimiert sieht, die Öko-Steuer rechtsstaatlich auszutrocknen, indem er die Wurzeln rechtsstaatlicher Prinzipien des Steuerrechts[30] kappt, besonders Steuergleichheit und Leistungsfähigkeitsprinzip, Übermaßverbot und Verbot der Erdrosselungssteuer negiert. Der finanzverfassungsrechtliche Steuerbegriff ist für ökologisch orientierte Belastungsgründe wohl offen. Jedoch läßt sich aus dieser Offenheit des Steuerbegriffs nicht ableiten, daß die rechtsstaatlichen und besonders die grundrechtlichen Anforderungen an die Steuerrechtsordnung im Bereich der Öko-Steuern zurückgeschnitten oder gar verdrängt werden könnten. Ebensowenig wie das Ziel des Umweltschutzes das Übermaßverbot und das Verbot der Erdrosselungssteuer suspendieren kann, dürfen auch grundlegende Maßstäbe der Lastenausteilung wie das Leistungsfähigkeitsprinzip nicht außer Kraft gesetzt werden. Gegenüber Öko-Steuern wirkt das Leistungsfähigkeitsprinzip vornehmlich als Schutzprinzip für den Steuerzahler.

D. Birk hat in seiner Habilitationsschrift[31] den Rechtfertigungszusammenhang zwischen dem Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab gleicher Lastenverteilung und den steuergesetzlichen Gestaltungswirkungen im Rahmen einer „Zweigleisigkeit der verfassungsrechtlichen Steuernormüberprüfung" umfassend herausgearbeitet[32]. Die bereits in dem Referat von *P. Kirchhof*[33] aufgeworfene Frage, inwieweit der mit hoher Gemeinwohlqualität ausgestattete Zweck des Umweltschutzes Durchbrechungen der Steuergleichheit und Verletzungen des Leistungsfähigkeitsprinzips rechtfertigt, führt an den kritischen Punkt, von dem aus das Ideal des Umweltschutzes zur Preisgabe des Rechtsstaats im Steuerstaat mißbraucht werden kann.

30 Vgl. *Tipke/Lang* (Fn. 9), S. 25 ff.

31 *D. Birk*, Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen, Ein Beitrag zu den Grundfragen des Verhältnisses Steuerrecht und Verfassungsrecht, Köln 1983, S. 232 ff.

32 Zum Ansatzpunkt der zweigleisigen Methode vgl. das Zitat in Fn. 12. In bezug auf den Umweltschutz vgl. *D. Birk*, Steuerrecht als Mittel des Umweltschutzes (Fn. 9).

33 S. 3 ff.

Im Schrifttum ist der Konflikt zwischen umweltschutzorientierter Besteuerung und Steuergleichheit wohl gesehen worden. Jedoch wird der Steuergleichheit und besonders dem Leistungsfähigkeitspostulat ein zu geringer Stellenwert eingeräumt[34]. Zudem ist zu befürchten, daß das rechtsstaatliche Übermaßverbot und das Verbot der Erdrosselungssteuer nicht hinreichend effektuiert werden. Namentlich lassen sich konfiskatorische Steuereingriffe kaum justiziabel machen, weil erdrosselnde Wirkungen produktbezogener Steuern im komplizierten Finanzgefüge von Unternehmen nur schwer nachzuweisen sind. Häufig lösen Steuerlasten den Erdrosselungseffekt erst mit großer zeitlicher Verzögerung aus[35].

b) Ökologisch umgewidmete Steuern (z. B. Mineralölsteuer, Kraftfahrzeugsteuer)

Die verfassungsrechtlich vorgegebene Janusköpfigkeit der Öko-Steuer mit umweltschützendem Hauptzweck und fiskalischem Nebenzweck sowie die Bedeutung steuerspezifischer Gerechtigkeitsprinzipien entfaltet sich zunächst bei solchen Steuern, die nicht von vornherein einem umweltschützenden Hauptzweck dienten, sondern Fiskalzwecksteuern waren, die über einen längeren Zeitraum hinweg umweltpolitisch umgewidmet wurden, so daß sie sich heute als Öko-Steuern mit umweltschützendem Hauptzweck darstellen. Mineralölsteuer und Kraftfahrzeugsteuer sind die augenfälligsten Beispiele für die ökologische Neuorientierung der Steuergesetz-

34 Der im steuerrechtlichen Schrifttum ausgetragene Streit um das Leistungsfähigkeitsprinzip hat in der ökosteuerlichen Diskussion das Bollwerk gegen ökologisch begründete Durchbrechungen der Steuergleichheit und des Leistungsfähigkeitsprinzips deutlich geschwächt. So vertritt *L. Osterloh* (Fn. 6), NVwZ 1991, 826/827, die Auffassung, daß die Offenheit des Steuerbegriffs für die Verfolgung „verfassungsrechtlich legitimer Ziele" durch generelle grundrechtliche Anforderungen an eine spezifische Steuergerechtigkeit nicht wieder eingeschränkt werde. M.E. läßt sich ein solcher Satz aus der Rechtsprechung des BVerfG nicht ableiten; er behauptet einen nicht vorhandenen Widerspruch zwischen Grundrechtskatalog und finanzverfassungsrechtlichem Steuerbegriff (vgl. auch die Kritik von *C. Trzaskalik*, Der instrumentelle Einsatz von Abgaben, StuW 1992, 135, 140). Ähnlich wie *L. Osterloh* auch *W. Köck* (Fn. 6), JZ 1991, 697, und *P. Selmer* (Fn. 2), S. 30. Sowohl *W. Köck* als auch *P. Selmer* berufen sich auf Autoren, die dem Leistungsfähigkeitsprinzip skeptisch gegenüberstehen. Die Auffassung von *D. Birk* apostrophiert *W. Köck* als Mindermeinung. *P. Selmer* sieht sogar ganz davon ab, die grundlegenden Arbeiten von *D. Birk* in seiner umfangreichen Fn. 77 zu zitieren.

35 Zur Ineffizienz des Rechtsschutzes gegen konfiskatorische Besteuerung ausführlicher *J. Lang* (Fn. 25), S. 68 f.

gebung. Als Straßenbausteuern sollten sie ursprünglich sogar einem umweltschädlichen Zweck dienen. Die Ökologisierung dieser Steuern ist nunmehr so weit fortgeschritten, daß nach den jüngsten politischen Verlautbarungen sogar das Nebeneinander von Kfz-Steuer und Mineralölsteuer gerechtfertigt zu sein scheint: Die Mineralölsteuer soll auf den Benzinverbrauch, die Kfz-Steuer auf den technischen Zustand des Fahrzeugs einwirken.

aa) Gewichtung der Zwecke

Die *Gewichtung des ökologischen Lenkungszwecks und des Fiskalzwecks* hängt nach dem erwähnten „Standard-Preis-Ansatz" von dem politisch festgelegten Umweltstandard ab. Die Steuerquelle sprudelt, wenn der Umweltstandard niedrig angesetzt wird. Sie versiegt bei entsprechender Erhöhung des Umweltstandards. In der Austarierung von zwei gegenläufigen Steuerzwecken konkretisieren sich sowohl die Chancen als auch die Grenzen, das Steuersystem umweltfreundlich zu gestalten.

Bei der Festlegung des Umweltstandards ist zunächst zu berücksichtigen, daß die Öko-Steuer Ziele des Umweltschutzes *weit weniger zielgenau als ordnungsrechtliche Maßnahmen* verwirklicht[36]. Dies ist hauptsächlich darauf zurückzuführen, daß sich die sog. Preiselastizität der Nachfrage nur schwer abschätzen läßt. Beispielsweise ist kaum ermittelbar, ab welchem Benzinpreis die politisch angestrebte Verminderung des Kraftverkehrs eintritt.

Ein Weiterdrehen der Steuerschraube kann aber auch schon vor dem Erreichen des politisch angestrebten Umweltstandards mit den hier reklamierten steuerspezifischen Gerechtigkeitsprinzipien kollidieren und wegen Verletzungen des Gleichheitssatzes und des Übermaßverbotes verfassungsrechtlich unzulässig werden. Z. B. ermöglichte ein Benzinpreis von 10 DM umweltpolitisch unerwünschtes Autofahren nurmehr den wirtschaftlich besonders leistungsfähigen Bürgern[37]. Existenznotwendige Fahrten und Fahrten zur Erwerbsstätte würden in Gebieten, wo es keine ausreichenden öffentlichen Verkehrsmittel gibt, für leistungsschwache Bürger unmöglich gemacht.

Wird durch derartige Einwände die Mineralölsteuer für die Verwirklichung des Umweltschutzes im Steuerrecht untauglich?

36 Vgl. *P. Kirchhof*, S. 7 f. Die Zielgenauigkeit des Ordnungsrechts wird durch Kontroll- und Vollzugsdefizite beeinträchtigt.

37 Vgl. *P. Kirchhof*, S. 7.

bb) Rechtfertigung umgewidmeter Steuern

Diese Frage betrifft die *Rechtfertigung* der ökologisch umgewidmeten Steuer. Spezielle Verkehrsteuern (wie die Kraftfahrzeugsteuer) und spezielle Verbrauchsteuern (wie die Mineralölsteuer) leiden seit jeher unter *Rechtfertigungsdefiziten*[38] und gelten als dem Gleichheitssatz und dem Leistungsfähigkeitsprinzip fernstehende Steuern fiskalischer Beliebigkeit[39]. Demnach trägt die ökologische Belastungswürdigkeit von Gütern dazu bei, Rechtfertigungslücken im Steuersystem zu schließen. Sie eignet sich nämlich als Maßstab für die Rechtfertigung von Sonderbelastungen, die zur allgemeinen Belastung des Konsums durch die Umsatzsteuer hinzutreten. So läßt sich auch das künftige europäische Verbrauchsteuersystem relativ gut rechtfertigen, indem es auf sonderbelastungswürdige Steuergüter zurückgeschnitten sein wird[40].

Sonderbelastungswürdigkeit impliziert *nicht notwendig einen Lenkungszweck*. Auch wenn die Besteuerung sonderbelastungswürdigen Konsums keinerlei verbrauchslenkenden Effekt hat, ist er als sonderbelastungswürdiges Steuergut hervorgehoben und dementsprechend für den *Fiskalzweck* der Steuer geeignet. Realiter ist zumindest bei den ökologisch umgewidmeten Steuern davon auszugehen, daß kein Steuergläubiger daran interessiert ist, seinen Haushalt auf die tönernen Füße einer Steuer zu stellen, die auf Selbstbeseitigung ausgelegt ist. Unbeschadet aller umweltpolitischer Begründungen ist die Mineralölsteuer eine Fiskalzwecksteuer geblieben, die gegenwärtig dazu dienen soll, die Kosten der deutschen Einheit mitzufinanzieren. Der Steuergesetzgeber wird sich also hüten, die Mineralölsteuer so zu erhöhen, daß das Steueraufkommen zurückgeht.

Gleichwohl können ökologisch umgewidmete Steuern auch dann, wenn der Fiskalzweck im Vordergrund steht, aus folgenden Gründen zur Umweltfreundlichkeit des Steuersystems beitragen:

38 Vgl. *Tipke/Lang* (Fn. 9), S. 177f.

39 So konstatiert *R. Voß*, Strukturelemente der Verbrauchsteuern, DStJG 11 (1988), S. 262, S. 281: „Beliebig ist das Besteuerungsgut. Jede Ware, jedes Gut, jeder Zustand kann einer Verbrauchsteuer unterworfen werden, ohne daß die Natur dieser Steuerart sich ändern würde."

40 Das künftige EG-Verbrauchsteuersystem umfaßt die Verbrauchsteuern auf Mineralöle, Alkohol und alkoholische Getränke sowie Tabakwaren (vgl. zuletzt Richtlinienentwurf im ABl.(EG) Nr. L 76 v. 23. 3. 1992).

(1) Edukationseffekte

Zunächst haben ökologisch motivierte Steuererhöhungen nicht unerhebliche *Edukationseffekte*. Angesichts der Tatsache, daß Steuererhöhungen gewöhnlich heftige Proteste auslösen, überraschte bei den Steuererhöhungen durch das Solidaritätsgesetz, mit welcher Gelassenheit die Steuerzahler die drastische Mineralölsteuererhöhung entgegengenommen haben. Das Solidaritätsgesetz[41] ist offensichtlich auch als Solidaritätsakt für die Umwelt verstanden worden. Während vor der ökologischen Umwidmung der Mineralölsteuer der hohe Steueranteil im Benzinpreis als Ärgernis des Steuerstaates empfunden wurde, erkennt der Steuerzahler in dem hohen Benzinpreis zunehmend auch einen moralischen Appell, seinen Verbrauch zugunsten der Umwelt einzuschränken, zumal dieser Appell in den Medien nachdrücklich unterstützt wird, wenn etwa propagiert wird, daß das Benzin eigentlich fünf Mark kosten müßte.

(2) Preis

Die Öko-Steuer trägt unbeschadet ihrer Lenkungseffizienz dazu bei, daß Umweltgütern ein *Preis* zugeteilt wird, der ihren Wert wirtschaftlich sichtbar macht[42]. Mit welchen ökonomischen Methoden (Pigou oder Baumol/Oates)[43] dies geschieht, mag dahinstehen, denn bei jeder Preiszuteilungsmethode geht es *rechtsethisch* um die Frage des *gerechten Preises*. Ob und wann jemals Umweltgütern ihr gerechter Preis (etwa im Umfange einer wohlfahrtsoptimalen Internalisierung externer Kosten) zugeteilt werden kann, ist cura posterior. *Gegenwärtig* geht es erst einmal darum, die Wirtschaftssysteme von ihrer weitgehenden kostenmäßigen Blindheit gegenüber Umweltgütern, die in der Vergangenheit im Überfluß verfügbar waren, zu heilen[44].

41 A.a.O. (Fn. 5).

42 So auch der Finanzplan des Bundes 1992-1996, zit. in Fn. 18.

43 Vgl. *D. Dickertmann* (in diesem Band S. 33 ff.).

44 Zu diesem Thema informativ die 1987 veröffentlichte St. Gallener Dissertation von *H.-P. Studer*, Die Entwicklung des Wirtschaftsverständnisses von 'primitiven' Kulturen bis hin zur Neuzeit, Eine kritische Betrachtung mit Hinblick auf die heutige materialistische Gesellschaft und ihre Folgen für Mensch und Natur. Die steuerlichen Schlußfolgerungen von *H.-P. Studer* (u. a. konfiskatorische progressive Besteuerung der Einkommen) beschreiten wohl den falschen Weg. Jedoch wird dadurch gerade belegt, *wie verschieden denkbar und klärungsbedürftig* die Wege zur Umweltfreundlichkeit des Steuersystems sind.

(3) Verbrauchslenkende Effekte

Die Öko-Steuer wirkt zwar nicht zielgenau; ihr Lenkungseffekt ist ungewiß. Jedoch entspricht es dem Marktmechanismus, daß sich Preiserhöhungen durch Öko-Steuern auf die Nachfrage auswirken und daher *für die Umwelt nützliche verbrauchslenkende Effekte* haben. Allerdings hängen verbrauchslenkende Effekte maßgeblich von den *Substitutionsmöglichkeiten* des Konsumenten ab, was nicht nur für die ökonomische Wirkungsanalyse von Bedeutung ist, sondern auch für die juristische Beurteilung und rechtsstaatliche Geeignetheit der Öko-Steuer. Den Zusammenhang zwischen Verbrauchslenkung und Substitutionsmöglichkeiten des Konsumenten zeigen exemplarisch die Erfahrungen mit der Besteuerung des Alkohols und des Tabaks[45]. Der suchtbedingte Tabak- und Alkoholkonsum ist grundsätzlich nicht substituierbar. Daher sind auch sehr hohe Alkohol- und Tabaksteuern nicht geeignet, den Tabak- und Alkoholkonsum wesentlich einzuschränken; sie fördern vielmehr nur den Schmuggel und den illegalen Vertrieb von Waren, die keiner staatlichen Kontrolle mehr unterliegen und daher dem Konsumenten großen gesundheitlichen Schaden zufügen können.

Ökologisch umgewidmete Steuern sind nur dann ökologisch effektiv und begegnen keinen rechtsstaatlichen Bedenken, wenn die Substitutionsmöglichkeiten des Konsumenten angemessen beachtet werden. Dies wird nicht durch massive Steuererhöhungen, sondern nur durch eine differenzierte Steuerpolitik erreicht, die alle relevanten, z. T. gegenläufigen Aspekte berücksichtigt. So verlöre eine im Vergleich zu Nachbarstaaten sehr hohe *Mineralölsteuer* in der Nähe von Landesgrenzen die ökologische und fiskalische Effizienz, weil Konsumenten angereizt würden, im Nachbarstaat zu tanken. Die internationale und namentlich europäische Harmonisierung ist also Effizienzbedingung der Öko-Steuer.

Ein hoher Benzinpreis trägt dazu bei, daß beim nächsten Autokauf ein Fahrzeug mit geringerem Benzinverbrauch gekauft wird. Die Industrie entwickelt bereits eine neue Generation von Kleinstwagen[46]. Es ist dem Konsumenten rechts- und sozialstaatlich zuzumuten, daß er mit einem Kleinstwagen existenz- und berufsnotwendige Fahrten unternimmt.

45 Vgl. *W. J. Zimmermann*, Die Tabaksteuer, Instrument der fiskalischen Einnahmeerzielung und der gesellschaftlichen Verbrauchslenkung, Geschichtliche Entwicklung, internationaler Vergleich und Reformperspektiven, Frankfurt/Bern/New York/Paris 1987.

46 Vgl. hierzu den Bericht in DER SPIEGEL Nr. 39 v. 21. 9. 1992, S. 264 ff., zu sehr kurzen und leichtgewichtigen Kleinwagen, die die europäische und japanische Automobilindustrie in den nächsten Jahren auf den Markt bringen will.

Zur emissionsbezogenen Kraftfahrzeugsteuer[47] ist anzumerken, daß sie insofern verhaltenslenkend wirken wird, als die Industrie schon heute preislich und fahrtechnisch optimierte Fahrzeuge mit geringem Schadstoffausstoß anbietet[48].

(4) Kompensation von Steuererhöhungen und -entlastungen

Schließlich machen es ökologisch motivierte Steuererhöhungen möglich, an anderen Stellen des Steuersystems auf Steueraufkommen zu verzichten. Diese Möglichkeit einer *Kompensation von Steuererhöhungen und Steuerentlastungen auf der Grundlage eines Konzepts, das den sog. ökologischen Umbau des Steuersystems ganzheitlich betrachtet*, unterscheidet das Instrument der Öko-Steuer grundlegend von dem Instrument der Sonderabgabe, die wegen ihrer Budgetflüchtigkeit stets dazu beiträgt, die Abgabenquote zu erhöhen.

c) Zur Einführung neuer Steuern (insb. zu den Beispielen der Energie-/CO_2-Steuer und der Verpackungsteuer)

aa) Überschreitung des bestehenden finanzverfassungsrechtlichen Rahmens

Entsprechend der Canard'schen Steuerregel „Alte Steuern sind gute Steuern" begegnen neue Öko-Steuern nicht nur einem sehr viel stärkeren politischen Widerstand als die ökologische Umwidmung bestehender Steuern[49]. Die Einführung neuer Öko-Steuern droht den *finanzverfassungsrechtlichen Rahmen* zu sprengen. Nach h.M.[50] läßt die Finanzverfassung nur die ausdrücklich in Art. 106 GG aufgeführten Steuerarten zu, weil die Einführung neuer Steuerarten auch eine Neuordnung der Aufkommensverteilung

47 Siehe Fn. 18.

48 Hier stellt sich allerdings die bereits oben (II.2.2) erörterte Frage, ob an die Stelle der ökologisch umgewidmeten Steuer das Ordnungsrecht treten soll, weil es der Industrie und deren Abnehmern zugemutet werden kann, daß nur noch schadstoffarme Kraftfahrzeuge zum Straßenverkehr zugelassen werden.

49 Vgl. hierzu auch *K-H. Hansmeyer*, Umweltpolitische Ziele im Steuer- und Abgabensystem aus finanzwissenschaftlicher Sicht, in: R. Breuer/M. Kloepfer/P. Marburger/M. Schröder (Fn. 2), S. 1.

50 Grundlegend *G. Wacke*, Das Finanzwesen der Bundesrepublik, 1950, S. 623 ff., übernommen von *Vogel/Walter*, Bonner Kommentar, Art. 106 Rdnr. 159 ff.; *K. Vogel*, Grundzüge des Finanzrechts des Grundgesetzes, in: Isensee/Kirchhof, Handbuch des Staatsrechts der Bundesrepublik Deutschland, Heidelberg 1990, S. 23 f.; *K. Stern*, Das Staatsrecht der Bundesrepublik Deutschland, Bd. II, München 1980, S. 1119.

gebiete. Diese Ansicht hat im ökosteuerlichen Schrifttum[51] so große Bedeutung gewonnen, weil ihre verfassungsrechtliche Bestätigung oder Verwerfung bei der Einführung neuer Öko-Steuern zur Nagelprobe des finanzverfassungsrechtlichen Ertragsverteilungssystems werden dürfte. Gegenstand einer solchen Nagelprobe wäre namentlich die *Energie-/CO_2-Steuer*, deren Zulässigkeit allerdings schon auf der Ebene des europäischen Gemeinschaftsrechts zu verneinen ist[52].

Die *kommunale Verpackungsteuer* mag finanzverfassungsrechtlich zulässig sein. Indessen vermag die durch Art. 105 Abs. 2a GG vorgegebene Ausgestaltung der Steuer als einer *örtlichen* Verbrauch- oder Aufwandsteuer das überregional zu bewältigende Abfallproblem nur für ein Gemeindegebiet zu verringern und verlagert dieses Problem u. U. auf Nachbargemeinden.

Somit können all die Bemühungen um Subsumtion von Öko-Steuern unter die Finanzverfassung des Grundgesetzes nicht darüber hinwegtäuschen, daß im Prinzip die Finanzverfassung auf die Einführung sachgerechter Öko-Steuern nicht ausgelegt ist, so daß eine sachgerechte Erweiterung des Steuersystems um neue Öko-Steuern ohne Reform der Finanzverfassung nicht möglich ist.

bb) Ausgestaltung neuer Öko-Steuern

(1) Möglichst weiter territorialer Geltungsbereich

Zunächst führt die Gesetzgebungsbefugnis nach Art. 105 Abs. 2a GG, wie das Beispiel der kommunalen Verpackungsteuer zeigt, auf den falschen Weg einer regional unterschiedlichen Öko-Steuerpolitik. Auf einem Flickenteppich kommunaler Steuerhoheiten kann Verbraucherverhalten nicht wirksam gesteuert werden. Vielmehr gebietet der ökologische Lenkungszweck einen *möglichst weiten territorialen Geltungsbereich*. Im Idealfall müßte umweltbelastendes Verhalten welteinheitlich besteuert werden. Ökosteuerliche Sonderbelastungen gehören also auf eine möglichst hohe supranationale Ebene. Das Bedürfnis nach einer möglichst weltweiten Harmonisierung öko-steuerlicher Sonderbelastungen droht jedoch nun durch örtliche Verbrauch- und Aufwandsteuern unterlaufen zu werden, die von den nicht in die europäischen Harmonisierungsgebote eingebundenen Gemeinden erhoben werden.

51 Vgl. *W. Höfling* (Fn. 7), StuW 1992, 244; *M. Rodi* (Fn. 11), S. 134 f.; *W. Köck* (Fn. 6), JZ 1992, 696; *L. Osterloh* (Fn. 6), NVwZ 1991, 828 (dezidiert gegen die h.M.).

52 So *M. Schröder*, S. 87 ff.

(2) Finanzverfassungsrechtlicher Begriff der Verbrauchsteuer; Privatkonsumsteuer versus Produktionsmittelsteuer

Die Pläne zur Besteuerung von Kohlendioxydemissionen und Energie[53] betreffen Grundfragen der Ausgestaltung neuer Öko-Steuern, so die Grundentscheidungen, ob neue Öko-Steuern *Unternehmen* oder *Privathaushalte* oder beides belasten sollen. Finanzverfassungsrechtlich spielen diese Grundentscheidungen vor allem eine Rolle bei der Auslegung des Verbrauchsteuerbegriffs in Art. 106 Abs. 1 Nr. 2 GG. Verbrauchsteuern sollen grundsätzlich die Einkommensverwendung belasten und sind deshalb auf *Abwälzbarkeit* angelegt[54].

Verbrauchsteuern i.S.d. Art. 106 Abs. 1 Nr. 2 GG sind wohl darauf angelegt, den Konsum und damit die private Haushaltsebene zu belasten. Jedoch kann jede Verbrauchsteuer in eine *Unternehmen*steuer umschlagen, wenn die Überwälzung auf den Konsumenten nicht realisiert werden kann. Nach höchstrichterlicher Rechtsprechung[55] gehört zwar die Möglichkeit der Überwälzung zum Wesen der Verbrauchsteuer. In welcher Gestalt jedoch das Überwälzungsmerkmal den finanzverfassungsrechtlichen Verbrauchsteuerbegriff abgrenzt, ist noch nicht abschließend geklärt[56], so daß der Streit um dieses Merkmal bei der Einführung neuer Öko-Steuern wieder entfacht werden dürfte.

53 Zur Energie-/CO_2-Steuer vgl. Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Einführung einer Steuer auf Kohlendioxydemissionen und Energie vom 2. 6. 1992, ABl. der EG Nr. C 196 v. 3. 8. 1992. Zu den Plänen der Bundesregierung, insb. zum BMU-Entwurf einer CO_2-Abgabe siehe Umwelt und Energie (Loseblatt), Gruppe 2 (Aktuelles), S. 191 ff. (9. 12. 1991); *M. Kloepfer/R. Thull*, Rechtsprobleme einer CO_2-Abgabe, DVBl. 1992, 195; *N. Steiner* (Fn. 2), StVj 1992, 220 f, und *P.G. Flockermann* (in diesem Band S. 67 ff.).

54 Grundlegend BVerfG v. 10. 5. 1962, BVerfGE 14, 76, 96; BVerfG v. 1. 4. 1971, BVerfGE 27, 375, 384: „Die Abwälzbarkeit auf den Verbraucher gehört grundsätzlich zum Wesen der Verbrauchsteuer. Sie hat nicht zum Inhalt, daß dem Steuerschuldner die rechtliche Gewähr geboten wird, daß er den von ihm entrichteten Betrag nur von der Person ersetzt erhält, die nach der Konzeption des Gesetzgebers letztlich die Steuer tragen soll. Mehr als die Möglichkeit einer Überwälzung verlangt das Wesen einer Verbrauchsteuer nicht (BVerfGE 14, 76, 96)." Hierzu insb. *D. Birk / J. Förster*, Kompetenzrechtliche Grenzen des Gesetzgebers bei der Regelung der Verbrauchsteuer, DB 1985, Beilage Nr. 17, S. 7; *J. Förster*, Die Verbrauchsteuern, Heidelberg 1989, S. 97f. (m.w.Nachw.).

55 BVerfG (Fn. 54); BFHE 115, 2, 4; BFHE 116, 87, 89f.,; BFHE 141, 369, 371.

56 Vgl. hierzu die unterschiedlichen Positionen von *F. Ossenbühl / U. di Fabio*, StuW 1988, 349, 353 f., einerseits und *A. Beermann*, DStJG 11 (1988), 283, 284; *W. Dänzer-Vanotti*, BB 1989, 754, andererseits.

Anders als bei der Abgrenzung spezieller *Verkehr*steuern (Art. 106 Abs. 2 Nr. 4 GG), deren Kategorie infolge ihres fiskalisch willkürlichen Charakters[57] für eine sachgerechte Lenkungssteuer ungeeignet ist[58], stellen sich bei der Subsumtion neuer Öko-Steuern unter den finanzverfassungsrechtlichen Verbrauchsteuerbegriff (Art. 106 Abs. 1 Nr. 2 GG) zugleich die angesprochenen Ausgestaltungsfragen. Es ist *G. Schmölders*[59] zu verdanken, daß die ständige Rechtsprechung des BVerfG[60] den *Privatkonsum als Indikator steuerlicher Leistungsfähigkeit* anerkennt und dementsprechend die Verbrauchsteuern als Steuern auf einen *bestimmten Privatkonsum* („Steuern auf die in der Einkommensverwendung für den persönlichen Lebensbedarf zum Ausdruck kommende wirtschaftliche Leistungsfähigkeit") charakterisiert[61]. Diese Charakterisierung der Verbrauchsteuer ermöglicht zweierlei, zum einen die Einordnung der Öko-Steuer in ein System der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit und zum anderen eine inhaltliche Bestimmung der Öko-Steuer: Die Öko-Verbrauchsteuer dient dem *Zweck, einen bestimmten, nämlich umweltschädlichen Privatkonsum zu belasten.*

Demgegenüber ist die *Abwälzbarkeit der Steuer* kein begriffsnotwendiges Merkmal der Verbrauchsteuer, sondern lediglich eine Folge der *Erhebungstechnik*, wenn die Verbrauchsteuer beim Hersteller, Importeur oder Inhaber des Steuerlagers erhoben wird[62]; sie fehlt, wenn die Verbrauchsteuer direkt vom Verbraucher erhoben wird[63]. Wird die Verbrauchsteuer von einer anderen Person als dem Konsumenten erhoben, dann entspricht die *Möglichkeit* der Überwälzung auf den Konsumenten dem Zweck, einen bestimmten Verbrauch sonderzubelasten; insofern ist die Ver-

57 Vgl. *Tipke/Lang* (Fn. 9), S. 177 f. (m.w.Nachw.).

58 So kann z. B. die Kraftfahrzeugsteuer nicht in ihrer Eigenschaft als Verkehrsteuer, sondern nur in ihrer Eigenschaft als *spezielle Konsumsteuer* ökologisch gerechtfertigt werden. Demnach gehört sie (im Kontext mit der Mineralölsteuer) systematisch zu den speziellen Verbrauch- und Aufwandsteuern.

59 Das Verbrauch- und Aufwandsteuersystem, in: Handbuch der Finanzwissenschaft, Bd. II, 2. Aufl., Tübingen 1956, S. 635 ff.

60 BVerfGE 16, 64, 74; BVerfGE 49, 343, 354; BVerfGE 65, 325, 346.

61 Vgl. dazu auch *J. Förster* (Fn. 54), S. 98 ff.; *Tipke/Lang* (Fn. 9), S. 156 ff., jew. m.w.Nachw.

62 *A. Beermann* (Fn. 56).

63 Vgl. *W. Dänzer-Vanotti*, BB 1989, 755 (Hinweis auf BFH/NV 1988, 132; BFHE 141, 369, bezüglich Nachversteuerung von Beständen beim Verbraucher).

brauchsteuer auf Abwälzbarkeit angelegt[64]. Indessen wird der *verbrauchshemmende Zweck der Öko-Steuer* gerade dann verwirklicht, wenn die *Überwälzung scheitert*: Die Verringerung der Nachfrage vereitelt zum einen die Überwälzung und befriedigt zum anderen den verbrauchshemmenden Zweck der Öko- Steuer.

Schließlich kann das Merkmal der Abwälzung nicht mehr auf den Verbraucher, der nach dem Willen des Gesetzgebers sonderbelastet sein soll, bezogen werden, wenn die Steuer als Faktor in die Herstellung und den Vertrieb von Produkten außerhalb des sonderbelasteten Verbrauchs eingeht. So belasten beispielsweise die Mineralölsteuer und die Kraftfahrzeugsteuer alle transportierten Produkte, eben auch das Fahrrad und den Fahrradfahrer. Damit werden die Mineralölsteuer und die Kraftfahrzeugsteuer partiell zu *Produktionsmittelsteuern*[65], die auf Unternehmensebene anfallen und die sich bezüglich der Überwälzbarkeit von anderen Unternehmensteuern, wie z. B. der Gewerbesteuer, nicht mehr unterscheiden.

Die Frage, ob die von der EG-Kommission empfohlene Energie-/CO_2-Steuer[66] bzw. die im Bundesumweltministerium entworfene CO_2-Abgabe[67] den Begriff der Verbrauchsteuer i.S.d. Art. 106 Abs. 1 Nr. 2 GG erfüllt, bewegt sich nicht auf einer abstrakten Ebene juristischer Begrifflichkeit. Diese Frage ist vielmehr von größter einzel- und gesamtwirtschaftlicher Tragweite und sollte daher nur mit dem Blick auf die denkbaren ökonomischen Auswirkungen gelöst werden. Die Interpretation des Verbrauchsteuerbegriffs wird wohl dadurch erschwert, daß jede Verbrauchsteuer in eine *Unternehmensteuer* (sog. *Produktionsmittel-/Faktorverbrauchsteuer*[68]) umschlagen kann. Jedoch ist der Unterschied, ob die Steuerlast Unternehmen oder Privathaushalten zufällt, verfassungsrechtlich (z. B. bezüglich der Erdrosselungssteuer) und ökonomisch so fundamental, daß er nicht vernachlässigt werden kann.

64 Das BVerfG, a.a.O. (Fn. 54), greift auf die klassische und insb. von *G. Schmölders* (Fn. 59) herausgearbeitete Idee der indirekten Verbrauchsteuer zurück, wie sie für die verbrauchslenkende Steuer wegweisend *S. Schäffle*, Die Grundgesetze der Steuerpolitik und die schwebenden Finanzfragen Deutschlands und Österreichs, Tübingen 1880, S. 364, zum Ausdruck gebracht hat: „Die Verbrauchsabgabe muß so angelegt sein, daß der Consument fähig und angetrieben ist, sich im Maße seiner besonderen Steuerkraft selbst zu entlasten oder zu belasten."

65 *H. Pollak*, Verbrauchsteuern, in: Handwörterbuch der Wirtschaftswissenschaft, Bd. 8, Stuttgart 1988, S. 188: „Besonders ausgeprägt ist der partielle Produktionsmittelcharakter bei den Objekten der Mineralöl- und Kraftfahrzeugsteuer."

66 Vgl. Fn. 53.

67 Vgl. Fn. 53.

Der vom BVerfG aufgenommene historische Begriffsinhalt[70] charakterisiert die Verbrauchsteuer i.S.d. Art. 106 Abs. 1 Nr. 2 GG als einen den *Privatkonsum belastenden Steuertyp*, für den die Überwälzung der Steuer auf den *Privatkonsumenten* typisch ist. Steuerbelastungskorrekturen an der Grenze durch Belastung der Importe und Entlastung der Exporte gewährleisten ein hohes Maß territorialer Steuerbelastungsgleichheit, so daß die Wettbewerbsgleichheit und die internationale Wettbewerbsfähigkeit der Unternehmen erhalten bleibt. Je präziser das Steuerobjekt Güter des Privatkonsums (wie z. B. Trinkalkohol und Tabak) erfaßt, desto reiner ist der Typ einer *wettbewerbsneutralen Privatkonsumsteuer* verwirklicht.

Demgegenüber sind die Energie-/CO_2-Steuer bzw. die CO_2-Abgabe *typische Produktionsmittel*steuern, die als verbrauchsteuertechnisch nicht mehr korrigierbare Faktoren in die Herstellungskosten nahezu aller Produkte eingehen. Dies läßt sich zwar auch bei der Mineralölsteuer feststellen, weil Mineralöle keine typischen Konsumgüter sind[71]. Gleichwohl kann die Mineralölsteuer noch dem Typ einer wettbewerbsneutralen Privatkonsumsteuer zugeordnet werden, weil ihre partiellen unternehmensteuerlichen Wirkungen[72] gegenüber der Belastung des Konsumenten in den Hintergrund treten. Hingegen belasten die Energie-/CO_2-Steuerobjekte die Produktions- und Transportabläufe umfassend. Dadurch gewin-

68 Dazu ausf. *G. Schmölders* (Fn. 59), S. 641 ff. (Die Abgrenzung der Verbrauchs- von der Produktionsbesteuerung).

69 So das Gutachten der Kommission zur Verbesserung der steuerlichen Bedingungen für Investitionen und Arbeitsplätze (*Goerdeler*-Kommission), BMF-Schriftenreihe, Heft 46, Bonn 1991, S. 45 (Steuern, die vom Produktionsfaktor-Einsatz abhängig sind).

70 Vgl. Fn. 64.

71 Mineralöle sind auch Steuerobjekte der von der EG-Kommission, a.a.O. (Fn. 66), vorgeschlagenen Energie-/CO_2-Steuer.

72 Vgl. Fn. 65.

nen die Energie-/CO_2-Steuer[73] und die CO_2- Abgabe[74] den Charakter *neuartiger Unternehmensteuern*, die in der Entscheidung des Verfassungsgebers über das Ertragsverteilungssystems nicht berücksichtigt sind und daher dem finanzverfassungsrechtlichen Verbrauchsteuerbegriff nicht zugeordnet werden können[75]. Durch die Besteuerung von Energie und Kohlendioxydemissionen würde die internationale Wettbewerbsfähigkeit der europäischen Unternehmen schwer beeinträchtigt werden. Die negativen volkswirtschaftlichen Auswirkungen (Wachstumseinbußen und Preissteigerungen) liegen auf der Hand und werden von der EG-Kommission auch eingeräumt[76].

Unbeschadet der finanzverfassungsrechtlichen Würdigung neuer Öko-Steuern ist schon jetzt zu beobachten, daß die *Unternehmen* durch die ordnungs- und abgabenrechtliche Umweltpolitik relativ *stärker belastet werden als die Privathaushalte*, die nicht zuletzt aus wahltaktischen Erwägungen relativ schonend behandelt werden. Bei einer solchen Umweltpolitik ist zu befürchten, daß die Belastungen falsch verteilt werden. Die Entscheidung für die Herstellung umweltfreundlicher Güter trifft letztendlich der Verbraucher, nicht das Unternehmen, das nachfrageorientiert produziert. Das Unternehmen hat jedoch im Falle erfolgreicher Verbrauchslenkung das *Güterangebot umzustellen*. Es trägt Verantwortung für die umweltfreundliche *Art und Weise der Produktion und des Vertriebs der Güter.*

73 Art. 3 des oben (Fn. 53) zit. Vorschlages unterwirft der Energie-/CO_2-Steuer einen umfänglichen Katalog von Erzeugnissen, sofern sie zur Verwendung als Brennstoff oder Kraftstoff bestimmt sind (Steinkohle, Braunkohle, Torf, Kohle- und Torfprodukte wie Koks, Gas, Teer etc., Erdgas, Mineralöle, Brenn- und Kraftstoffalkohole, Strom, Wärme). Diese Erzeugnisse sind sog. Input-Faktoren der Produktion und ihre Besteuerung verbrauchsteuertechnisch nicht überwälzbare Produktionskosten.

74 Der Gesetzentwurf des Bundesumweltministeriums (vgl. Umwelt und Energie, a.a.O., Fn. 53) erfaßt nur die Betreiber von Großfeuerungsanlagen, die die CO_2-Abgabe zwar aufgrund des monopolistisch strukturierten Energiemarktes relativ leicht überwälzen können. Gleichwohl handelt es sich um eine spezielle Unternehmensteuer und Produktmittelsteuer. Sie schwächt die internationale Wettbewerbsfähigkeit der deutschen Großfeuerungsanlagen und deren Abnehmer, die monopolistisch gebildete Preise zu entrichten haben. Der private Verbraucher wird, sofern er als Abnehmer von Fernwärme betroffen ist, u. U. auf den privaten Heizbrand umsteigen, der umweltschädlicher als die Fernwärmeheizung ist.

75 A.A. *M. Kloepfer/R. Thull* (Fn. 53), DVBl. 1992, 199 (CO_2-Input-Abgabe als Verbrauchsteuer).

76 Vgl. *K.-H. Hansmeyer*, Neue Dimensionen der Energiebesteuerung: Die Diskussion um eine CO_2-Abgabe, in: FS für Dieter Pohmer, Tübingen 1990, S. 267ff.; *H. Michaelis*, Die CO_2-Initiative der EG, Energiewirtschaftliche Tagesfragen, 1991, 778; *N. Steiner* (Fn. 2), StVj 1992, 222 f.

Derartige Aufgaben werden den Unternehmen bereits durch immer strengere *ordnungsrechtliche Maßnahmen* auferlegt und durch ein dynamisch wachsendes Instrumentarium *nichtsteuerlicher Abgaben* (Wassernutzungs-, Abfallabgaben etc.) nahegelegt. Schließlich sind auch die Belastungen zu berücksichtigen, die den Unternehmen durch *Verbrauchsteuern* erwachsen, die sie nicht überwälzen können. So kann etwa eine Öko-Verbrauchsteuer wie die kommunale Verpackungsteuer sogar Unternehmen, die ihr Güterangebot nicht umstellen können, in verfassungswidriger Weise erdrosseln (Beispiel: Betreiber von Getränkeautomaten).

Dieses Spektrum umweltpolitischer Belastungen droht den Unternehmen gerade jene Kapitalkraft zu entziehen, die sie für die Bewältigung der Umweltprobleme benötigen. Die dramatischen Umweltbelastungen in den sozialistischen Gesellschaften zeigen, daß die Erhaltung der Umwelt *starke Volks- und starke Einzelwirtschaften* erfordert. Es wäre kontraproduktiv, wenn eine Ökologisierung des Steuersystems zur Schwächung dieser Wirtschaften beitragen würde.

Somit muß bei der Einführung neuer Öko-Steuern die bereits *ordnungsrechtlich* und *nichtsteuerlich* vorgegebene Kostenbelastung ins Blickfeld genommen und daraus der Schluß gezogen werden, daß wenigstens die öko*steuer*lichen Belastungen auf Unternehmensebene *möglichst gering* gehalten werden. Dies ist mit dem *klassischen Typus der Privatkonsumsteuer* noch am besten zu erreichen, wenn der Effekt der Produktionsmittelsteuer durch konsumspezifische Formulierung der Steuerobjekte minimiert wird.

Zudem wird der Typus der Privatkonsumsteuer der Tatsache gerecht, daß die größten Gefahren für die Umwelt von dem *Massenkonsum* einer konsumleistungsfähigen Bevölkerung in den hochentwickelten Industriegesellschaften ausgehen. Zwanzig Prozent der Menschheit beanspruchen achtzig Prozent der Weltressourcen. Der gewaltige Ressourcenverbrauch resultiert aber nicht so sehr daraus, daß sich wohlhabende Gesellschaften ein hohes Konsumniveau leisten. Die wohlhabenden Gesellschaften pflegen vielmehr einen bestimmten Konsumtypus der durch energie- und rohstoffverzehrende Konsumgewohnheiten (u. a. übermäßiger Mobilismus, z. B. weit entferntes Wohnen von der Erwerbsstätte, Fernreisentourismus, Ge- und Verbrauch kurzlebiger Konsumgüter) gekennzeichnet ist. Demgegenüber gibt es Konsumgewohnheiten von *hoher Lebensqualität*, die zugleich *umweltfreundlich* sind: biologisch gesunde Kleidung und Ernährung, Gebrauch langlebiger Konsumgüter (wie z. B. hochwertige Möbel),

Lesen, Musizieren, Segeln (anstelle des Gebrauchs von Motoryachten), Arbeiten in der Nähe des Wohnortes (ohne alltägliche Vergeudung von Zeit im Straßenverkehr) und dergleichen Verzicht auf umweltfeindlichen Konsum bedeutet also nicht Verzicht auf Lebensqualität, sondern eher das nostalgische Gegenteil: Zurückgewinnung verlorengegangener Lebensqualität.

Öko-Steuern sind in Gestalt *spezieller Privatkonsumsteuern* geeignet, Signale für die erforderliche Änderung der Konsumgewohnheiten zu setzen. Dabei ist einerseits im Hinblick auf die Vereinbarkeit der Öko-Steuer mit rechtsstaatlichen Prinzipien zu bedenken, daß sich Konsumgewohnheiten und Güterangebot nicht kurzfristig umstellen lassen, was durch eine anfänglich gering belastende Öko-Steuer berücksichtigt werden kann. So sind zum Beispiel bei einer stark überhöhten Verpackungsteuer die bereits oben (II.2.2) angesprochenen sozialen Härten bezüglich der Lebensmittelversorgung und die Erdrosselung von Unternehmen zu befürchten. Andererseits darf nicht unberücksichtigt bleiben, daß die Frist für die Bewältigung der Umweltprobleme äußerst knapp geworden ist.

Die Achillesferse spezieller Verbrauch- und Aufwandsteuern ist und bleibt die *willkürliche Auswahl der Steuergüter*[77]. Das Problem der Steuergleichheit liegt nicht in der Qualität des das Leistungsfähigkeitsprinzip durchbrechenden ökologischen Prinzips, sondern in der Schwierigkeit, wenn nicht Unmöglichkeit, das ökologische Prinzip bei der Steueranknüpfung konsequent zu verwirklichen. Diese Schwierigkeit belegt augenfällig die Studie des Heidelberger Umwelt- und Prognoseinstituts[78], die den Anspruch einer umfassenden ökologisch orientierten Güterbesteuerung erhebt, diesen jedoch nicht befriedigt, weil die Kasuistik einer an bestimmten Gütern ansetzenden Besteuerung ein Sonderbelastungsprinzip nicht lückenlos zu vollziehen vermag.

Die aus dem Maßstab eines Sonderbelastungsprinzips sich ergebende *Lückenhaftigkeit der Güterauswahl* ist allen speziellen Verbrauch- und Aufwandsteuern immanent und charakterisiert infolgedessen auch das künftige europäische Verbrauchsteuersystem, das auf wenige sonderbelastungswürdige Steuergüter zurückgeschnitten sein wird[79]. Auch eine umfassend angelegte Sonderbelastung von Gütern bleibt mit dem Makel der Ungleichheit behaftet, wie der UPI-Vorschlag exemplarisch zeigt[80]. Würde man aus den unvermeidlichen Ungleichheiten der speziellen Güterbesteuerung die Verletzung des Gleichheitssatzes folgern, so wären alle speziellen Verbrauch- und Aufwandsteuern mit dem Gleichheitssatz nicht zu vereinbaren.

77 Vgl. *Tipke/Lang* (Fn. 9), S. 178 f.; *M. Peters*, Das Verbrauchsteuerrecht, München 1989, S. 39 f. (willkürliche Güterauswahl, die jedoch bisher von der Rspr. des BVerfG und des BFH nicht als gleichheitssatzwidrig beanstandet worden sei).

78 A.a.O. (Fn. 14).

79 Vgl. Fn. 40. So dürfte beispielsweise eine einheitliche Besteuerung aller alkoholischen Getränke nicht zu verwirklichen sein.

Durch die grundsätzliche Beschränkung auf *sonderbelastungswürdige* Steuergüter gewinnt jedoch das künftige europäische Verbrauchsteuersystem an Rechtsqualität gegenüber den historischen Verbrauchsteuern, mit denen der Gesetzgeber bei bewußter Preisgabe von Lastengleichheit das Ziel verfolgte, das Steueraufkommen mit möglichst geringem Verwaltungsaufwand durch ergiebige und unmerkliche Steuern zu sichern[81]. Die moderne europäische Verbrauchsteuer ist also nicht mehr von der *fiskalischen* Willkür des historischen Verbrauchsteuerkonglomerats geprägt.

Die Öko-Steuer beruht auf einem Belastungsprinzip mit *hohem Gemeinwohlwert*, das der Steuergesetzgeber nunmehr schrittweise angesichts konkreter Notlagen des Gemeinwesens wie z. B. der Abfallnotlage zu verwirklichen scheint. Insofern befindet sich der Gesetzgeber in einer vergleichsweise guten Rechtfertigungslage. Daher wird m. E. der Gleichheitssatz nicht verletzt, wenn der Gesetzgeber das Sonderbelastungsprinzip des Umweltschutzes nur punktuell (und nicht in der Breite des UPI-Vorschlages) verwirklicht, um besonders vordringliche Umweltaufgaben, wie z. B. die Verringerung des Abfalls in bezug auf besonders relevante Güter, wie z. B. Einwegverpackungen, bewältigen zu können.

Nach alledem ist im *Ergebnis* festzuhalten, daß neue Öko-Steuern möglichst nicht als *Produktionsmittelsteuern* (so die bisherigen Vorschläge zur Besteuerung von Energie und Kohlendioxydemissionen), sondern möglichst als *spezielle Verbrauch- und Aufwandsteuern* in ihrer klassischen Form als *Privatkonsumsteuern* (wie z. B. die Kasseler Verpackungsteuer auf Einwegverpackungen von Getränken und Lebensmitteln, Einweggeschirr und Einwegbestecke) ausgestaltet werden sollten. Die punktuell in bezug auf besonders vordringliche Umweltaufgaben ansetzende Privatkonsumsteuer verletzt nicht den Gleichheitssatz, zumal es zur speziellen

80 Dort werden zwecks Müllvermeidung Einwegflaschen, Getränkedosen, Blockpackungen etc. belastet, nicht aber Kühlschränke, deren Entsorgung ebenfalls große Probleme bereitet.

81 Vgl. *R. Voß* (Fn. 39), S. 278 f. (Fiskalische Gesichtspunkte als tragendes Element der Verbrauchsteuern).

Privatkonsumsteuer keine steuerinterventionistische Alternative gibt, die besser geeignet wäre, den Konsumtypus einzudämmen, den sich die Menschheit nicht mehr leisten kann.

4. Intervention durch Öko-Steuervergünstigungen und Öko-Steuerverschärfungen

Die steuerinterventionistischen Alternativen wären nämlich Öko-Steuervergünstigungen und Öko-Steuerverschärfungen, die *Fiskalzweck*steuern wie z. B. die Einkommensteuer interventionistisch verfälschen. So durchbrechen Öko-Steuervergünstigungen wie die bereits oben (II.1.b) erwähnten Sonderabschreibungen für Umweltschutzinvestitionen das für die Einkommensteuer besonders gewichtige Prinzip gleichmäßiger Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit[82]. Die ebenfalls schon oben (II.1.b) angesprochene Kilometer-Pauschale (§ 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 EStG) durchbricht das Nettoprinzip[83].

Das Bestreben, Fiskalzwecksteuern von Sozialzwecknormen möglichst freizuhalten, hat sich auch für die Umweltpolitik als richtig erwiesen. So ist es zu begrüßen, daß die Abschreibungsvergünstigung für Umweltschutzinvestitionen nach § 7d EStG nicht fortgeführt wird. *H.-U. Kieschke*[84] hat den Grundgedanken dieser Vorschrift treffend formuliert: § 7d EStG diene dem Zweck, aus umweltpolitischen Gründen einen Anreiz für die Anschaffung oder Herstellung unrentierlicher Wirtschaftsgüter zu schaffen.

Umweltpolitik sollte aber gerade das Gegenteil erreichen, nämlich die Rentabilität von Umweltschutzinvestitionen. Eine Steuerstundung kann diese Rentabilität längerfristig nicht vermitteln. Im übrigen gelten die Einwände, die auch sonst gegen investitionslenkende Steuervergünstigungen geltend gemacht werden[85]: Sie kollidieren nicht nur mit systemtragenden Prinzipien des Steuerrechts und setzen falsche Lenkungssignale; sie verursachen auch zuviel Verwaltungs- und Rechtsprechungsaufwand. Sie begünstigen die sog. Trittbrettfahrer, die die Investition auch ohne Begünstigung getätigt hätten und erreichen solche Unternehmen nicht, die Verluste erwirtschaften und häufig mit besonders veralteten und umweltbelastenden Anlagen arbeiten.

82 Zur Bedeutung und Anwendung des § 7d EStG in Bezug auf das Leistungsfähigkeitsprinzip insb. *D. Birk*, Steuerrecht als Mittel des Umweltschutzes (Fn. 7).
83 Vgl. Fn. 17.
84 Zur Abschreibungsvergünstigung für Umweltschutzinvestitionen, DB 1982, 192.
85 Vgl. *L. Wicke*, Umweltökonomie, 3. Aufl., München 1991, S. 335 f.

III. Umweltpolitik und Steuerrechtsanwendung

1. Die Folgen der Umweltpolitik für die Interpretation von Fiskalzwecknormen

Die Dynamik, mit der der Steuerinterventionismus für Umweltschutzzwecke nutzbar gemacht werden soll, steht in einem bemerkenswerten Gegensatz zu der Zurückhaltung, die Folgen der Umweltpolitik bei der Interpretation von Fiskalzwecknormen und damit bei der Bestimmung steuerlicher Leistungsfähigkeit anzuerkennen. Dies zeigt exemplarisch die Verwaltungs- und Rechtsprechungspraxis, die bei der Berücksichtigung von Umweltrisiken in der Steuerbilanz ein Sonderrecht mit dem Ziel entwickelt, das wahre Ausmaß der wirtschaftlichen Belastung durch umweltpolitische Maßnahmen auf ein fiskalisch vertretbares Ausmaß zurückzuschneiden. Demzufolge ist die Weiterentwicklung des Steuerrechts in einen grundsätzlichen Widerspruch verstrickt: Einerseits werden von vielen Seiten neue Steuergesetze gefordert, um die Umweltfreundlichkeit des Steuerrechts zu verbessern. Andererseits zögern Rechtsprechungs- und Verwaltungspraxis, die Realitäten der Umweltpolitik im geltenden Steuerrecht zu berücksichtigen.

2. Beispiel: Verletzungen des Nettoprinzips durch Restriktion des Rückstellungstatbestandes

Dieser Widerspruch sei nur an dem Beispiel der Rückstellungen für Umweltschutzmaßnahmen verdeutlicht[86]. *G. Crezelius*[87] weist mit Recht darauf hin, daß Finanzverwaltung und Rechtsprechung des BFH den Rückstellungsbegriff im Umweltschutzbereich restriktiver als bei anderen Rückstellungssachverhalten auslegen. Eine steuerliche Diskriminierung von Umweltschutzrückstellungen durch unterschiedliche Interpretation des § 249 HGB oder gar eine gesetzliche Beschränkung von Umweltschutzrückstellungen[88] verletzen nicht nur das Nettoprinzip. Die Verletzung des Nettoprinzips hat zugleich den umweltschädlichen Effekt, daß Unternehmen angereizt werden, latente Umweltlasten nicht aufzudecken. Wer demnach dafür plädiert, den Umweltschutz durch Steuerinterventionismus zu

86 Vgl. im übrigen zur Berücksichtigung von Umweltrisiken in der Handels- und Steuerbilanz den Beitrag von *M. Achatz*, S. 161 ff.
87 Zur Bildung von Rückstellungen für Umweltschutzmaßnahmen, DB 1992, 1353.
88 Wie dies z. B. bei der Verpflichtungen zu Jubiläumszuwendungen (§ 5 Abs. 3 EStG) geschehen ist. Dazu *Tipke/Lang* (Fn. 9), S. 203 (m.w.Nachw.).

verbessern, der sollte auch gegen umweltschädliche Verletzungen des Nettoprinzips eintreten.

IV. Zu strukturellen Veränderungen des Steuersystems

1. Problemstellung: Globale Umweltfeindlichkeit des Steuersystems

Die umweltfeindliche Negation des Nettoprinzips im Bilanzsteuerrecht führt schließlich zum Kern des Steuersystems, nämlich zu der Frage, ob das Verständnis von wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit, das sich im 19. Jahrhundert herausgebildet hat, Ende des 20. Jahrhunderts noch Gültigkeit hat. Die Umverteilungsideologie des 19. Jahrhunderts schuf Indikatoren steuerlicher Leistungsfähigkeit, die vornehmlich an Kapital anknüpfen, an Vermögen im Sinne der Vermögensteuer, an das Gewerbekapital im Sinne der umstrittenen Gewerbekapitalsteuer[89] und an Kapitaleinkommen im Sinne der Reinvermögenszugangstheorie. Die dominant auf Umverteilung angelegten kapitalorientierten Besteuerungskonzepte stoßen in der ökonomischen Literatur zunehmend auf Ablehnung[90]. Auch die juristischen Erfahrungen mit einer zu stark an Umverteilung ausgerichteten Steuergerechtigkeit sind negativ. Dies gilt exemplarisch für die Reinvermögenszugangstheorie, die sich in der Entwicklung des Einkommensteuerrechts nur bruchstückhaft durchgesetzt hat. Das Einkommensteuerobjekt ist zunächst auf das sog. *Markteinkommen* beschränkt[91]. Aber auch innerhalb des Markteinkommens ist die Reinvermögenszugangstheorie vielfach gestört, so etwa durch die unterschiedliche Erfassung von Veräußerungs- und Alterseinkünften, durch zahlreiche Steuerbefreiungen, Steuerfreibeträge, rechtliche und faktische Besteuerungslücken. Besonders eindrucksvoll belegt die Misere der Zinsbesteuerung den Irrtum des Kapitaleinkommenkonzepts, in dem sich Steuergleichheit und die Erfordernisse eines intakten Kapitalmarkts nicht in Einklang bringen lassen[92]. Die Zinsbesteuerung zeigt auch, daß die Reinvermögenszugangstheorie einen unlösbaren Konflikt zwischen Inflation, Nominalwertprinzip und Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit bewirkt.

Im ökosteuerlichen Schrifttum sind bisher wohl die allgemein bekannten Verteilungswirkungen spezieller Verbrauchsteuern erörtert worden. Dort ist aber die Umweltfeindlichkeit der geltenden Besteuerung von Einkommen und Vermögen nicht einmal im Ansatz erkannt worden; diese ist umweltfeindlich, weil sie den gegenwärtigen Konsum stark zu Lasten des Investierens und Sparens begünstigt. Wer nämlich Einkommen spart, um sich Konsum später zu leisten, der wird für diesen Konsumverzicht nicht prämiert. Er wird im Gegenteil (sofern er Zinsen ehrlich versteuert) häufig die schmerzliche Erfahrung machen, daß die Entwicklung des ordnungsmäßig versteuerten Vermögens hinter den Kostensteigerungen zurückgeblieben ist. Dabei greift die Besteuerung besonders in die Substanz des inflationsanfälligen Wertpapiervermögens. Verzicht auf gegenwärtigen Konsum bedeutet also nicht nur Verzicht auf aktuellen Genuß: der Verzichtende büßt eben häufig auch Konsummöglichkeiten endgültig ein. Deshalb wird eine stärkere Konsumorientierung des Steuerrechts von immer mehr Ökonomen als notwendig erachtet: Ein grundsätzliches Umdenken ist weltweit erkennbar[93].

2. Ansätze zu einer Konsumorientierung des Steuersystems

a) Zur Bedeutung ökonomischer Sachgesetzlichkeiten für das Steuerrecht

Die Ordnungsfunktion des Rechts gebietet stabile Rechtsstrukturen. Demzufolge reagiert die Rechtsentwicklung nur mit mehr oder weniger großen Zeitabständen auf neue Theorien. So entspricht es durchaus dem

89 Zum Meinungsstand vgl. *Tipke/Lang* (Fn. 9), S. 518 ff.

90 Vgl. die Beiträge von *M. Rose, G. Brennan/J.M. Buchanan, C.E. Mc.Lure/G.R. Zodrow, D.F. Bradford, W.F. Richter/W. Wiegard, P. Swoboda, F.W. Wagner/R. Schwinger* in: M. Rose (Fn. 93/1991) sowie weitere Beiträge in: M. Rose (Fn. 93/1990); *M. Rose*, Reform der Besteuerung des Sparens und der Kapitaleinkommen, Zur Neuregelung der Zinsbesteuerung aus der Sicht einer konsum- und damit marktorientierten Neuordnung des Gesamtsteuersystems, BB-Beilage Nr. 5/1992; *H.W. Sinn*, Kapitaleinkommensbesteuerung, Eine Analyse der intertemporalen, internationalen und intersektoralen Allokationswirkungen, Tübingen 1985; *R. Schwinger*, Einkommens- und konsumorientierte Steuersysteme, Wirkungen auf Investition, Finanzierung und Rechnungslegung, Heidelberg 1992 (mit zahlr. w. Nachw.).

91 Dazu näher *Tipke/Lang* (Fn. 9), S. 201 ff. Zur verfassungsrechtlichen Fundierung des Erwerbseinkommens *P. Kirchhof*, in: Isensee/Kirchhof, Handbuch des Staatsrechts, Bd. IV, Heidelberg 1990, S. 87, S. 119 ff., S. 152: „Die Einkommensteuer belastet natürliche Personen in ihrem disponiblen, durch Teilhabe am allgemeinen Markt erzielten Vermögenszuwachs."

92 Vgl. hierzu *M. Rose*, Reform der Besteuerung des Sparens (Fn. 90); *W. Wenger*, Das Quellensteuerexperiment von 1987, Theoretische Einsichten, empirische Befunde und steuerpolitische Schlußfolgerungen, Zeitschrift für Bankrecht und Bankwirtschaft 1990, 177.

93 Dies verdeutlichte ein internationaler Kongreß, der 1989 in Heidelberg stattfand und dokumentiert ist in: *M. Rose* (Ed.), Heidelberg Congress on Taxing Consumption, Berlin/Heidelberg 1990; *M. Rose* (Hrsg.), Konsumorientierte Neuordnung des Steuersystems, Berlin/Heidelberg 1991.

Wesen des Rechts, wenn dem Steuerrecht finanzwissenschaftliche Theorien zugrunde liegen, die sich im vorigen Jahrhundert herausgebildet haben. Die Besonderheit des Steuerrechts besteht aber darin, daß es noch zu kurze Rechtstradition hat, um sich ausreichend stabilisiert zu haben[94]. Deshalb ist das Steuerrecht permanenter Gegenstand der Gesetzgebungspolitik: Ein Steueränderungsgesetz folgt auf das andere und befrachtet das Steuerrecht mit weiteren Verkomplizierungen und Zerstörungen der Rechtsstruktur.

Wenn prominente Steuerjuristen die *Sachlogik der Steueranknüpfung* bestreiten[95], so bezieht sich dieser Befund auf den gegenwärtigen Zustand des Steuerrechts. Tatsächlich ist ein solcher Zustand mit den rechtsstaatlichen Anforderungen, die an das Steuerrecht als an ein klassisches Eingriffsrecht zu stellen sind, und mit der Aufgabe rechtsdogmatischer Fortbildung des Steuerrechts, die auch von der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft wahrgenommen wird, unvereinbar. Das Steuerrecht regelt ökonomische Sachverhalte. Somit beruht die Sachlogik der Steueranknüpfung auf *ökonomischen Sachgesetzlichkeiten*, die das Steuerrecht zu beachten hat, zumal die Strukturen des Steuerrechts per Steuergestaltung und Gegenmaßnahmen des Steuergesetzgebers aufgelöst werden, wenn die ökonomischen Wirkungsmechanismen und natürliche Verhaltensweisen des homo oeconomicus nicht hinreichend berücksichtigt werden.

Im ökonomischen Schrifttum sind die *Defizite ökonomischer Rationalität* des gegenwärtigen Steuerrechts besonders bezüglich der sog. *Neutralität der Besteuerung* eingehend analysiert worden[96]. Diese Defizite finden auch in den juristischen Problemstellungen zur Steuergleichheit, Wettbewerbsgleichheit, Rechtsformneutralität und zur inflationsbedingten Substanzbesteuerung ihren Niederschlag und führen den Juristen bei seiner Suche nach der bestrittenen Sachlogik der Steueranknüpfung letztendlich in die

94 Dazu näher *J. Lang*, Besteuerung des Konsums aus gesetzgebungspolitischer Sicht, Versuch eines interdisziplinär juristisch-ökonomischen Lösungsansatzes, in: M. Rose (Fn. 93/1991), S. 291, S. 297 ff. (stabile und instabile Institutionen der Besteuerung).

95 Insb. *H.W. Kruse* 1981 auf der Mainzer Jahrestagung der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft, Steuerspezifische Gründe und Grenzen der Gesetzesbindung, DStJG 5 (1982), S. 71, S. 75 ff.

96 Für den Juristen aufschlußreich insb. die interdisziplinären Beiträge von *R. Elschen*, Entscheidungsneutralität, Allokationseffizienz und Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit, Gibt es ein gemeinsames Fundament der Steuerwissenschaften?, StuW 1991, 99; *F.W. Wagner*, Neutralität und Gleichmäßigkeit als ökonomische und rechtliche Kriterien steuerlicher Normkritik, StuW 1992,1.

Auseinandersetzung mit den *konkreten Empfehlungen der Finanzwissenschaft und der Betriebswirtschaft zu einem „ökonomisch rationalen" Steuersystem.*

Die Rechtsordnung ist *Werte*ordnung. Deshalb betrachtet der Jurist die Ergebnisse der „wertneutralen" und die ökonomischen Wirkungen ganz in den Vordergrund stellenden sog. Optimalsteuertheorien mit einer gewissen Skepsis, übrigens auch die Vertreter der klassischen, nicht nur quantitativ, sondern auch normativ-ethisch forschenden Finanzwissenschaft[97]. Die Forderung, Steuersysteme sozusagen von heute auf morgen weltweit umzustellen, ist unvereinbar mit dem relativ zähen Wandel der Wertvorstellungen, der die Entwicklung des Rechts und infolgedessen auch die steuerpolitische Diskussion prägt. Die Grundfrage, inwieweit die *Umverteilungsfunktion* der Besteuerung durch Konsumorientierung des Steuersystems gesellschaftsverträglich zurückgenommen werden kann, findet ihre Antwort nicht in einem Modell mit wirklichkeitsfernen Prämissen, sondern nur in langwierigen Veränderungen der Rechtswirklichkeit.

Aus juristischer Sicht scheiden Empfehlungen aus, die die *Rahmenbedingungen der Rechtswirklichkeit* nicht hinreichend beachten. So scheitert die Alternative einer *persönlichen Ausgabensteuer* bereits daran, daß es rechtstechnisch unmöglich ist, Privatkonsum steuerlich direkt zu erfassen[98]. Aber selbst wenn dies möglich wäre, stellten sich der Ausgabensteuer kaum überwindbare Hindernisse des Finanzverfassungsrechts, des internationalen Steuerrechts und der Umverteilungsgerechtigkeit entgegen[99]. Das Modell einer *Cash-flow-Steuer* gilt für viele Ökonomen als die optimale

97 *H. Haller*, Umstrittene Fragen der „Leistungsfähigkeitsbesteuerung", in: FS für D. Pohmer, Tübingen 1990, S. 21, S. 25 ff.; *R.A. Musgrave*, Zur Wahl der „richtigen" Steuerbemessungsgrundlage, Eine historische Betrachtung, in: M. Rose (Fn. 93/1991), S. 35 ff. Vertreten wird das klassische, kapitalorientierte Redistributionspostulat auch in den Standardwerken von *H. Haller*, Grundlinien eines rationalen Systems öffentlicher Abgaben, 3. Aufl., Tübingen 1981; *F. Neumark*, Grundsätze gerechter und ökonomisch rationaler Steuerpolitik, Tübingen 1970.

98 Vgl. hierzu die Kritik der Ausgabensteuer von *H.G. Ruppe*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, Einf. ESt, Anm. 46. Deshalb wird heute auch von Ökonomen überwiegend das schon von *J. Schumpeter* favorisierte Konzept der sog. *sparbereinigten Einkommensteuer* (Markteinkommen ./. Ersparnisse) vertreten. Dazu *M. Rose* (Fn. 93/1991), S. 9 ff.

99 Vgl. *D. Birk*, Verfassungsrechtliche Grenzen der Konsumbesteuerung, in: M. Rose (Fn. 93/1991), S. 351 ff.; *S. Joseph / H.-J. Vollrath*, Anwendbarkeit des Internationalen Steuerrechts bei Einführung einer Ausgabensteuer, München 1991; *H. Pollak*, in: M. Rose (Fn. 93/1991), S. 373 ff.; *dies.*, Anmerkungen zur Gerechtigkeit der Konsumausgabensteuer, in: FS für D. Pohmer, Tübingen 1990, S. 69.

Form der Unternehmensbesteuerung[100]. Eine Cash-flow-Unternehmensteuer ist jedoch rechtlich nicht zu verwirklichen, weil das System periodengerechter Rechnungslegung handelsrechtlich und steuerrechtlich festgelegt[101] und eine Radikalreform der Rechnungslegung nach der europäischen Harmonisierung des Bilanzrechts unwahrscheinlich ist.

Gleichwohl wäre es verfehlt, derartige Vorschläge als utopisch abzutun. Optimalsteueranalysen zeigen nämlich mit mathematischer Klarheit ökonomische Wirkungsmechanismen auf, denen sich das Steuerrecht ohne beträchtlichen Schaden für die Steuergleichheit nicht entgegenzustellen vermag. Diese Erkenntnis führt zu der normativen Grundfrage zurück, *auf welche Weise wirtschaftliche Leistungsfähigkeit im Steuerrecht zu erfassen und zu belasten ist.* Wenn hinterfragt wird, warum die Reinvermögenszugangstheorie im Steuerrecht gescheitert ist, dann ist zu beobachten, daß der homo oeconomicus seinen Weg sucht, Investieren und Sparen von Steuerbelastung freizuhalten. Er wirkt auf den Gesetzgeber ein und erreicht Steuerfreiheit von Einkünften (z. B. private Veräußerungseinkünfte, Arbeitnehmer-Abfindungen i.S.d. § 3 Nr. 9 EStG, Bezüge aus Lebensversicherungen und Sparer-Freibeträge), Sonderabschreibungen und den Steuerabzug bestimmter Vorsorgeaufwendungen. Er beteiligt sich an Steuersparmodellen und Verlustzuweisungsgesellschaften und legt dabei, geblendet von Steuervorteilen, sein Geld oft in Hände, die ihm mehr wegnehmen als das Finanzamt. Er beschreitet schließlich (für den Juristen besonders unerträglich) den Weg der Steuerhinterziehung und versteuert Zinseinkünfte nicht.

Angesichts dieser Durchbrechungen einer gleichmäßigen Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit ist der Behauptung von *H. Haller*[102] entschieden zu widersprechen, es könne wohl nicht bestritten werden, daß das gesamte Einkommen im Sinne der Reinvermögenszugangstheorie den Rahmen für die *Bedürfnisbefriedigungsmöglichkeiten* abgebe. Die Lehre von einem die gesparten und investierten Einkommen

100 Vgl. die Beträge von *W. F. Richter / W. Wiegard, P. Swoboda* und *F. W. Wagner / R. Schwinger*, in: M. Rose (Fn. 93/1991), S. 435 ff., S. 473 ff., S. 459 ff., sowie *D. Cansier*, Anwendungsmöglichkeiten der Cash-Flow-Steuer, in: FS für D. Pohmer, Tübingen 1990, S. 143; *H.-W. Sinn*, Capital Income Taxation and Ressource Allocation, Amsterdam u.a. 1987, S. 131 ff., S. 341 ff.; *F.W. Wagner*, Die zeitliche Erfassung steuerlicher Leistungsfähigkeit, in: H. Has / W. Kern / H.-H. Schröder (Hrsg.), Zeitaspekte in betriebswirtschaftlicher Theorie und Praxis, Stuttgart 1989, S. 261.

101 Vgl. hierzu den Beitrag von *M. Feldhoff*, Die Cash-Flow-Besteuerung und ihre Problematik, StuW 1989, 53.

102 A.a.O. (Fn. 97), S. 32.

einbeziehenden „Bedürfnisbefriedigungspotential“[103] ist mittlerweile nicht nur ökonomisch überzeugend widerlegt worden; sie wirkte sich auch auf die Entwicklung des Steuerrechts verhängnisvoll aus. Das sog. Bedürfnisbefriedigungspotential ist nach heutiger ökonomischer Erkenntnis und juristischer Empirie wesentlich präziser zu definieren: *Konsumierbar ist nur Einkommen, soweit es nicht gespart oder investiert wird!* Und solange Einkommen investiert und gespart bleibt, ist sein Konsumwert risikobehaftet und ungewiß; er kann zunehmen, aber durch Inflation, Fehlinvestition u. a. Vermögensverluste auch abnehmen. Und schließlich paßt nur die präzise Definition des konsumierbaren Einkommens[104] zur Steuerprogression, die nach der Opfertheorie an ein für den Konsum verfügbares Einkommen anknüpfen soll.

Die *Umweltfeindlichkeit* kapitalorientierter Leistungsfähigkeitsmaßstäbe ergibt sich daraus, daß die steuerliche Relevanz des *Konsumverzichts* zugunsten der *Vermögensumverteilungsidee* verdrängt wird. Verteidiger der Reinvermögenszugangstheorie bemängeln, daß eine konsumorientierte Einkommensteuer solche Einkommensempfänger nicht besteuert, die keinen kurzlebigen „Güterverzehr“ verlangen, sondern sparen[105]. Diese Eigenschaft der Einkommensteuer ist aber gerade für die Bewältigung von Umweltproblemen höchst nützlich. Sie regt einerseits zur Schonung von Ressourcen an und fördert andererseits die Bildung des für den ökologischen Umbau der Wirtschaft dringend benötigten Kapitals. Hierbei geht es nicht etwa um eine „massive steuerliche Begünstigung sämtlicher Spartätigkeit“[106], sondern um die Anpassung des Leistungsfähigkeitsindikators „Einkommen“ an ökonomische Sachgesetzlichkeiten, deren Mißachtung nicht mehr hinnehmbare Ungleichheiten und Verkomplizierungen des Steuerrechts bewirkt hat.

Diese ökonomischen Sachgesetzlichkeiten substantiieren die Ende des 20. Jahrhunderts *neu zu formulierende Steuergerechtigkeit*. Der Philosoph und Sozialist *Hans Jonas*[107] hat auf die neuen Verantwortlichkeiten der tech-

103 *H. Haller*, a.a.O. (Fn. 102).

104 Die vom BVerfG bestätigte Lehre vom indisponiblen Einkommen (siehe unten 3,a) geht konform mit der finanzwissenschaftlichen Konsumorientierung von Einkommensbegriffen.

105 So *H. Haller* (Fn. 97), S. 33.

106 So *R. Wendt*, Reform der Unternehmensbesteuerung aus europäischer Sicht, StuW 1992, 66, 73 (die dort geltend gemachten „Anforderungen der materiellen Gerechtigkeit“ und „Indikatoren steuerlicher Leistungsfähigkeit” sind gerade als solche in Frage gestellt).

107 Das Prinzip Verantwortung, Versuch einer Ethik für die technologische Zivilisation, Frankfurt 1979.

nologischen Zivilisation gegenüber Natur, anderen Ländern und gegenüber zukünftigen Generationen aufmerksam gemacht. Die gesellschaftlichen Zustände des 19. Jahrhunderts drängten zur Verbesserung der Lebensbedingungen, die für die unteren gesellschaftlichen Klassen unzumutbar waren. Das Steuersystem wurde an der Aufgabe beteiligt, durch Umverteilung die Konsumleistungsfähigkeit zu erhöhen. Die gesellschaftlichen Zustände der Konsumgesellschaften Ende des 20. Jahrhunderts gebieten Konsumverzicht, Bewahrung von Gütern und Ressourcen. Folglich erscheint es geboten, dem Konsumverzicht gegenüber der Umverteilung mehr Gewicht zu verleihen.

b) Verwirklichung „fiskalischer Neutralität" beim ökologischen Umbau des Steuersystems

Nach alledem bedeutet die Verwirklichung von Umweltschutzzwecken im Steuerrecht nicht lediglich eine Ausweitung des Steuerinterventionismus. Der Schutz der Umwelt berührt auch zentrale Fragen der Steuergerechtigkeit und sachgerechter Formulierung von Leistungsfähigkeitsindikatoren. Die *ganzheitliche Betrachtung* des Steuersystems führt zurück auf den bereits oben (S. 132) angesprochenen Aspekt der *Kompensation* der ökologisch motivierten Erhöhung von Steuerlasten mit äquivalenten Steuerentlastungen. Eine solche Kompensation empfiehlt die EG-Kommission: Nach dem von ihr sog. Grundsatz „fiskalischer Neutralität" soll die Energie- und CO_2-Besteuerung aufkommensneutral verwirklicht werden[108]. In der Tat hat dieser Grundsatz nur den Wert einer „Sprechblase"[109], solange nicht genau geklärt ist, wie dieser Ausgleich auszusehen hat. Demnach sollte davon abgesehen werden, neue Öko-Steuern ohne *konkrete Regelung der Kompensation* einzuführen. Andernfalls besteht die Gefahr, daß die Staatsquote unter der Flagge des Umweltschutzes erhöht und daß somit die Umweltschutzpolitik für einen Etikettenschwindel mißbraucht wird.

Unterstellt hingegen der Steuergesetzgeber den Grundsatz „fiskalischer Neutralität" in vollem Umfange dem Ziel des Umweltschutzes, so läßt sich der ökologische Umbau des Steuersystems eben nicht nur *steuerinterventionistisch*, sondern auch dadurch bewerkstelligen, daß die *globale Umweltfeindlichkeit* des Steuersystems abgebaut wird. Bezüglich der Kompensationsmöglichkeiten im Steuersystem muß allerdings die umweltpolitische Diskussion noch erheblich vorangebracht werden. In dieser Diskussion muß erkannt werden, daß eine steuerliche Entlastung des Investierens und Sparens zu Lasten des Konsums die ökologische Qualität des Steuersystems verbessert. Demnach ist der Abbau von Substanzsteuern (Vermögensteuer/Gewerbekapitalsteuer) als umweltfreundlich zu qualifizieren. Ein konsequenter ökologischer Umbau des Steuersystems setzt also Öko-Steueraufkommen an die Stelle von Substanzsteuer-Aufkommen; dabei könnten kommunale Öko-Steuern die Abschaffung der Gewerbekapitalsteuer mitfinanzieren[110].

108 Dazu *M. Schröder*, S. 100.

109 So *W. Ritter* in der Diskussion des Referates von *M. Schröder*.

c) Aktuelle Beispiele für umweltfreundliche Reformansätze

aa) Reform der Unternehmensbesteuerung

Da nur *kapitalstarke und mit überlegener Wettbewerbsfähigkeit* ausgestattete Unternehmen die Erhaltung der Umwelt und den ökologischen Umbau der Wirtschaft leisten können, genießt die *Steuerentlastung der Unternehmen* Priorität bei einer ökologisch folgerichtigen Kompensation ökosteuerlicher Mehrbelastungen. Vordringlich ist hierbei die *Substanzsteuerentlastung* der Unternehmen durch Abschaffung der Gewerbekapitalsteuer und der Vermögensteuer[111]. Die Kompensation wird auch der Eigenschaft von Substanzsteuern gerecht, wie Umweltabgaben Produktionsfaktoren zu verteuern[112].

Als weitere kompensatorische Maßnahme steht die *Steuerentlastung thesaurierter (nicht ausgeschütteter und konsumierbarer) Unternehmensgewinne* zur Diskussion. Durch den Dualismus der progressiven Einkommensteuer/proportionalen Körperschaftsteuer ist bereits die unterschiedliche Besteuerung der konsumierbaren und thesaurierten Einkommen vorgegeben. Infolge weltweiter Absenkung der Körperschaftsteuersätze entwickelt sich der Dualismus der Einkommen-/Körperschaftsteuer bereits zu einer Niedrigbesteuerung thesaurierter Unternehmensgewinne.

110 Hierbei ist allerdings zu beachten, daß Steuern mit erfolgreicher Verbrauchslenkung nicht oder nur vorübergehend ergiebig sind. Dies dürfte bei der Verpakkungsteuer der Fall sein, weil es dem Konsumenten relativ leicht möglich ist, auf umweltfreundliche Mehrwegverpackungen umzusteigen.

111 Überzeugend die Vorschläge der Goerdeler-Kommission, a.a.O. (Fn. 69).

112 Die Kompensation findet also innerhalb der von der Goerdeler-Kommission (Fn. 69), S. 46, sog. substanz- und faktorverbrauch-abhängigen Besteuerung statt.

Es gibt eine Fülle von Vorschlägen, auf welche Weise der bestehende Dualismus der Einkommen-/Körperschaftsteuer reformiert werden sollte[113]. Hier stellt sich die Aufgabe, das rechtliche Postulat der Steuergleichheit mit dem ökonomischen Neutralitätsgrundsatz zu verbinden, u. a. mit dem Ergebnis der Rechtsformneutralität. Zunächst wird diese Aufgabe erfüllt durch Extension der Körperschaftsteuer zu einer *Unternehmensteuer*, die *alle unternehmerischen Betätigungen* einschließlich privater Vermögensverwaltungen erfaßt[114]. Die umweltschutzrelevante Entscheidung zwischen Gegenwartskonsum und Investieren/Sparen (Zukunftskonsum) kann sodann durch *Zinsbereinigung des zu versteuernden Gewinns*[115] neutralisiert werden; dabei muß der auf das Eigenkapital bezogene Zinsfreibetrag mindestens in Höhe der Inflationsrate angesetzt werden, um das

113 Zu diesen Vorschlägen aus juristischer Sicht *A. Graß*, Unternehmensformneutrale Besteuerung, Berlin 1992; *B. Knobbe-Keuk*, DB 1989, 1303 ff.; *J. Lang*, StuW 1989, 3 ff.; *ders.*, StuW 1990, 107 ff., und aus ökonomischer Sicht *R. Elschen*, Institutionale oder personale Besteuerung von Unternehmensgewinnen?, Hamburg 1989; *M. Kaiser*, Konsumorientierte Reform der Unternehmensbesteuerung, Heidelberg 1992 (mit einem umfassenden Überblick über die konsumorientierten Unternehmensteuermodelle).

114 So *J. Lang*, StuW 1989, 3 ff.; *ders.*, StuW 1990, 107 ff. *M. Wosnitza*, Zur Erweiterung der Betriebsteuer zu einer Unternehmensteuer, StVj 1992, 146, schlägt in einer Besprechung meines Betriebsteuermodells vor, in die Unternehmensteuer nicht nur die Einkünfte aus privater Vermögensverwaltung, sondern darüber hinaus Einkünfte aus *nichtselbständiger* Arbeit einzubeziehen. Diese Erweiterung des Unternehmensbegriffs ist rechtlich nicht zu verwirklichen, weil sie eine Fundamentaldifferenzierung der Rechts- und Wirtschaftsordnung aufgibt; sie ist entgegen der Auffassung von *M. Wosnitza* auch nicht erforderlich, weil über den Einlagetatbestand die Quellenneutralität der *investierten* und *gesparten* Einkünfte hergestellt werden kann. Siehe im übrigen den Entwurf einer Unternehmensteuer in: *J. Lang*, Entwurf eines Steuergesetzbuches für mittel- und osteuropäische Staaten, Schriftenreihe des BMF, Bonn 1993, §§ 150-174. Dem Entwurf dieses Steuergesetzbuches liegt ein einheitlicher Unternehmensbegriff zugrunde, der an den umsatzsteuerrechtlichen Unternehmensbegriff anknüpft und demzufolge die private Vermögensverwaltung (z. B. Vermietung und Verpachtung), wirtschaftliche Geschäftsbetriebe (§ 14 AO) und Betriebe gewerblicher Art von juristischen Personen des öffentlichen Rechts (§ 4 KStG) erfaßt.

115 Vgl. *R. B. Boadway / N. Bruce*, A general proposition on the design of a neutral business tax, Journal of Public Economics, 1984, 231; *D. Dziadkowski*, Zur künftigen Ausgestaltung der Zinsbesteuerung, Plädoyer für eine partielle Steuerbefreiung in Höhe des Spareckzinses, BB 1991, 1831; *M. Gammie*, Corporate Tax Harmonisation: An „ACE" Proposal, International Bureau of Fiscal Documentation, European Taxation, 1991, S. 238 ff.; *C. E. McLure/G. R. Zodrow*, Administrative Vorteile des individuellen Steuervorauszahlungs-Ansatzes gegenüber einer direkten Konsumbesteuerung, in: M. Rose (Fn. 93/1991); *E. Wenger* (Fn. 92). Das umfassende sog. Z-Steuersystem, d.i. die Besteuerung des zinsbereinigten persönlichen Einkommens und des zinsbereinigten Gewinns von Unternehmen (vgl. *M. Rose*. BB-Beilage Nr. 5/1992, S. 7), ist bei einer Überschußrechnung i. S. d. § 11 EStG rechtlich kaum zu verwirklichen. Deshalb beschränkt mein in Fn. 114 zit. Entwurf eines Steuergesetzbuches die Zinsbereinigung auf die Unternehmensteuer (zu versteuerndes Einkommen: Gewinn ./. Zinsfreibetrag ./. Verlustabzug) und sieht für die Einkommensteuer das Äquivalent (vgl. dazu das in Fn. 121 zit. Schrifttum) einer Cash-flow- Rechnung vor, die dem Typus der Überschußrechnung i. S. d. § 11 EStG adäquat ist (dazu insb. *F.W. Wagner*, Fn 100). Der Dualismus der Einkommen-/Körperschaftsteuer ist also umgestaltet in den Dualismus einer Unternehmensteuer mit Betriebsvermögensvergleich und einer Einkommensteuer mit Überschußrechnung als einziger Einkünfteermittlungsmethode. Durch freiwillige Bilanzierung kann also für die Unternehmensteuer optiert werden. Die Zinsbereinigung ermöglicht auch eine *erhebliche Vereinfachung der steuerlichen Gewinnermittlung*: Die Maßgeblichkeit der handelsrechtlichen Rechnungslegung kann uneingeschränkt entfaltet werden. Korrigierende steuerliche Vorschriften können entfallen, weil der Steuerpflichtige wegen des nach dem Eigenkapital bemessenen Zinsfreibetrages Interesse daran hat, das Eigenkapital in der Steuerbilanz möglichst hoch auszuweisen. Dieses Interesse bildet ein Gegengewicht zu dem Interesse steuerlicher Gewinnminimierung.

Unternehmen vor Substanzbesteuerung zu schützen[116]. Einen Rückfall in die gleichheitswidrige Schedulenbesteuerung stellt die *Begrenzung des Einkommensteuertarifs für gewerbliche Einkünfte* dar[117], zumal diese Begrenzung auch bei konsumierbaren Einkünften Platz greift und daher gegenüber anderen Einkunftsarten schlechterdings nicht zu rechtfertigen ist.

bb) Reform der Zinsbesteuerung

Die Reform der Unternehmensbesteuerung und die durch das Urteil des BVerfG vom 27. 6. 1991[118] veranlaßte Reform der Zinsbesteuerung[119] hängen insofern zusammen, als die unterschiedliche Besteuerung von thesaurierten Unternehmensgewinnen und privaten Vermögenseinkünften sowohl der Steuergleichheit zuwiderläuft als auch die Steuerneutralität der Entscheidung zwischen unternehmerischen Investitionen und privaten Kapitalanla-

116 Das Inflationsproblem mußte mein oben (Fn. 114) zitierter Entwurf eines Steuergesetzbuches unbedingt lösen, weil in Osteuropa Inflationsraten von mehreren hundert Prozent keine Seltenheit sind. Die Zinsbereinigung erübrigt die währungspolitisch problematische Aufgabe des Nominalwertprinzips und außerordentlich komplizierte Indexierung der Bilanzen.

117 Vgl. die Eckwerte zum sog. Standortsicherungsgesetz v. 10. 9. 1992.

118 BVerfGE 84, 239.

119 Gesetz zur Neuregelung der Zinsbesteuerung (Zinsabschlagsgesetz) v. 9. 11.1992, BGBl. I 1992, S. 1853.

gen stört. Der umweltschützende Anreiz zum Sparen und Investieren muß generalisiert werden, um allen Bürgern die gleichen Chancen der Zukunftsvorsorge und des Sparens einzuräumen.

Indessen wird die Gleichbehandlung *aller Investitions- und Sparformen* vor allem dadurch erschwert, daß es nicht möglich ist, im gesamten Bereich des Privatvermögens zu *bilanzieren*. Daher muß für die bilanztechnisch nicht ermittelbaren Einkünfte eine äquivalente Form der Einkünfteermittlung gefunden werden. Eine solche bietet § 11 EStG an: Die konsequent nach den dort niedergelegten Prinzipien des Zuflusses und Abflusses durchgeführte Einkünfteermittlung ist nichts anderes als eine *Cash-flow-Rechnung*[120], die bezüglich ihrer Neutralitätseigenschaften der Zinsbereinigung bilanziell ermittelter Unternehmensgewinne gleichwertig ist[121]; besonders wird durch den Werbungskostenabzug von Ersparnissen das Inflationsproblem gelöst.

Der gesamte Bereich der Vorsorge für den Zukunftskonsum ist einkommensteuerrechtlich so inkonsistent geregelt, daß an vielen Stellen Verletzungen des Gleichheitssatzes gerügt werden können. Schon 1980 hat das BVerfG[122] den Gesetzgeber zu einer Reform der Besteuerung von Alterseinkünften verpflichtet. Das finanzwissenschaftlich und steuerrechtlich zutreffende Konzept gleichmäßiger Besteuerung ist der volle Abzug der Vorsorgeaufwendungen und die volle Besteuerung der Altersbezüge[123], also ein *Cash-flow-Konzept*, das steuerliche Leistungsfähigkeit nicht im Zeitpunkt der Vorsorge, sondern erst im Zeitpunkt konsumierbarer Bezüge ausweist. Danach folgerichtig ist auch der Beamte besteuert.

Warum soll es so fern liegen, das Cash-flow-Konzept zum *allgemeinen Prinzip* zu erheben? Ist es richtig, bestimmte Vorsorgeaufwendungen zum Steuerabzug zuzulassen und die aus dieser Vorsorge resultierenden Erträge steuerfrei zu belassen? Sind Sparer-Freibeträge in Höhe von 6.000 DM/12.000 DM mit dem Gleichheitssatz zu vereinbaren, wenn Zinsen wie andere nicht begünstigte Bezüge in den gegenwärtigen Konsum fließen können? Das Cash-flow-Konzept vermag Besteuerungslücken weitgehend

120 Dies arbeitet überzeugend *F.W. Wagner* (Fn. 96) heraus. Nach seiner Auffassung stellt der cash flow „die einzige bislang bekannte, theoretisch begründbare Möglichkeit dar, eine gleichmäßig belastende und neutral wirkende Bemessungsgrundlage für alle Einkunftsarten zu schaffen" (S. 272).

121 Vgl. hierzu *M. Rose*, Fn. 90/1992; *F.W. Wagner* (Fn. 100); *M. Kaiser* (Fn. 113).

122 BVerfG v. 24. 3. 1980, BVerfGE 54, 11.

123 Vgl. Wissenschaftlicher Beirat beim BMF, Gutachten zur einkommensteuerlichen Behandlung von Alterseinkünften, Schriftenreihe des BMF, Heft 38, S. 11 ff.; *H. Söhn*, StuW 1986, 324 (m.w.Nachw.).

zu schließen, weil das Bedürfnis nach solchen entfällt: Wer z. B. Abfindungen i. S. d. § 3 Nr. 9 EStG oder Veräußerungsgewinne spart oder Zinsen wieder anlegt, der benötigt keine Steuerfreiheit, denn die Besteuerung wird aufgeschoben. Wer einen Steuerabzug von Vorsorgeaufwendungen geltend macht, dem ist die Vorlage von Belegen (z. B. einer Bank, Bausparkasse oder Versicherung) ebenso wie bei der jetzigen Anwendung des § 10 Abs. 1 Nr. 2 u. 3, Abs. 3 EStG zuzumuten, so daß ein § 30a AO entbehrlich wird. Auch entfällt das Bedürfnis nach Steuerermäßigungen für außerordentliche, langfristig erwirtschaftete Einkünfte (§ 34 EStG), weil im Falle des Sparens die Besteuerung aufgeschoben wird und sodann die Bezüge auf den Zeitraum des Zukunftkonsums verteilt werden. Demnach verteilt das Cash-flow-Konzept die Einkünfte auf den Lebenszeitraum, verwirklicht also Lebenseinkommensgleichheit und beseitigt dadurch die steuerliche Benachteiligung der Personen, die, wie z. B. Freiberufler oder Berufssportler, in relativ kurzer Zeit ihre Lebensexistenz erwirtschaften. Daß schließlich in dem Lebenszeitraum *lückenlos alle konsumierbaren Bezüge* aus dem Vorsorgevermögen des noch unversteuerten Einkommens i. S. d. Reinvermögenszugangstheorie der Einkommensteuer unterworfen sein müssen, vermag der Steuerzahler einzusehen, weil er seine Steuerbelastung durch Konsumverzicht selbst bestimmen kann. Die Einkommensteuer verwirklicht somit das klassische *Bequemlichkeitspostulat*[124] ebenso wie die Umsatzsteuer und die speziellen Verbrauch- und Aufwandsteuern.

Diese grundsätzlichen Überlegungen[125] zeigen, daß die steuerrechtliche Verwirklichung von Umweltschutzzwecken im Bereich der *Fiskalzwecknormen mit der Heilung von Strukturfehlern der Besteuerung von Einkommen identifiziert werden kann*. Das BVerfG[126] räumt dem Gesetzgeber zwar „bei der Auswahl des Steuergegenstandes" zunächst einen „weitreichenden Entscheidungsspielraum" ein, fixiert jedoch anschließend die Aufgabe des Gesetzgebers wie folgt: „Bei der Ausgestaltung dieses Ausgangstatbestandes

124 *A. Smith* (Fn. 115), 5. Buch, 2. Kapitel, 2. Teil, 1. Abschnitt: „Jede Steuer sollte zu einer Zeit oder auf eine Art und Weise erhoben werden, daß die Zahlung der Abgabe dem Pflichtigen am leichtesten fällt . . ."

125 Siehe im übrigen *J. Lang*, Entwurf eines Steuergesetzbuches für mittel- und osteuropäische Staaten (Fn. 114), § 123 (Einkünfte aus qualifizierten Vermögensanlagen). Nach dieser Vorschrift können Einkommensteuerschuldner Einzahlungen auf ein der Steuerkontrolle unterworfenes Konto bei Banken, Sparkassen, Bausparkassen, Lebensversicherungen etc. absetzen und damit insb. außerordentliche Einkünfte (z. B. bei Veräußerung oder Aufgabe eines Unternehmens oder bei Ausscheiden aus einem Arbeitsverhältnis) neutralisieren. Dementsprechend sind Auszahlungen als Erwerbseinnahmen anzusehen und der Quellensteuer zu unterwerfen. § 123 des Entwurfs bildet das Gegengewicht

hat er die einmal getroffene Belastungsentscheidung dann aber folgerichtig im Sinne der Belastungsgleichheit umzusetzen." Wenn die so vorgeschriebene Ausgestaltung des Ausgangstatbestandes nicht zu realisieren ist, dann stellt sich die Frage nach einer Korrektur des Ausgangstatbestandes. Die Antwort lautet hier: umweltfreundliche Sparbereinigung der Reinvermögenszugangstheorie, die in korrigierter Form letztendlich lückenloser und wesentlich einfacher praktiziert werden kann; sie ist auch nicht mehr untauglich, die vom BVerfG[127] ebenfalls erkannte „gesteigerte Inflationsanfälligkeit" des Vorsorgekapitals in den Leistungsfähigkeitsmaßstab aufzunehmen.

3. Umweltschutz und soziale Steuergerechtigkeit

Die dem Steuerrecht hier zugewiesene Aufgabe, sowohl durch Öko-Steuern in Gestalt spezieller Verbrauchsteuern als auch durch konsumorientierte Fiskalzwecksteuern dem umweltschädlichen Massenkonsum entgegenzuwirken, gerät durch die Regressionswirkung der indirekten Verbrauchsteuern und durch den Verzicht auf Umverteilung bei der Besteuerung von Einkommen in Konflikt mit den gegenwärtig noch vorherrschenden Vorstellungen sozialer Steuergerechtigkeit. Hierzu ist folgendes anzumerken:

a) Direkte Steuern

Im Bereich der *direkten Besteuerung von Einkommen* ist zunächst dem klassischen, kapitalorientierten Redistributionspostulat entgegenzuhalten, daß seine Eignung für die Wolhlfahrtsmaximierung nach dem Zusammenbruch der sozialistischen Gesellschaftssysteme besonders fragwürdig geworden ist. Die Konsumorientierung des Steuersystems behindert die Vermögensbildung nicht und fördert dadurch den Wohlstand breiter Bevölkerungsschichten. Dies entspricht dem Bild vom freien, vom Staat wirtschaftlich möglichst

zu dem Verzicht auf alle Besteuerungslücken und Steuerermäßigungen. Der Entwurf verwirklicht also den lückenlosen Vollzug der Markteinkommenstheorie (siehe Fn. 91), ergänzt um eine Sparbereinigung des Einkommensteuerobjekts.

126 BVerfG v. 27. 6. 1991 (Fn. 118), BVerfGE 84, 271.

127 BVerfG v. 27. 6. 1991 (Fn. 118), BVerfGE 84, 282: Im Rahmen des dem Gesetzgeber eingeräumten Entscheidungsspielraumes wäre es „verfassungsrechtlich unbedenklich, die Geldwertabhängigkeit und damit die gesteigerte Inflationsanfälligkeit der Einkunftsart ‚Kapitalvermögen' bei der Besteuerung zu berücksichtigen. Dabei könnte die Kapitalbildung als Quelle der Altersversorgung... oder als sonstige existenzsichernde Versorgungsgrundlage gesondert gewürdigt werden.."

unabhängigen Menschen[128]. Im übrigen bedeutet Verzicht auf kapitalorientierte Umverteilung *nicht völligen Verzicht* auf Umverteilung. Konsumorientierte Umverteilung setzt lediglich mäßiger und einsichtiger in dem Zeitpunkt an, in dem der Steuerpflichtige die Früchte seines Erwerbens verzehrt; wieviel er in die umverteilende Gemeinschaftskasse einbringt, hängt von dem Umfang der eigenen Bedürfnisbefriedigung ab.

Während die „Summe der Einkünfte" (§ 2 Abs. 1-3 EStG), das körperschaftsteuerpflichtige Einkommen und die Bemessungsfaktoren der Gewerbesteuer noch kapitalorientiert verfaßt sind, entwickelt sich das Einkommensteuerrecht, angestoßen durch die Lehre[129] und das BVerfG[130], bei der *Bestimmung des Existenzminimums und der Berücksichtigung von Unterhaltsverpflichtungen* bereits konsumorientiert. Hierbei ist das *indisponible Einkommen realitätsgerecht* nach den grundrechtlichen (Art. 1 Abs. 1; 6 Abs. 1 GG) und sozialstaatlichen Anforderungen auszugestalten. In einem freiheitlich organisierten Staatswesen ist das mindeste „sozialer Gerechtigkeit", daß der Staat das Subsidiaritätsprinzip walten läßt und dem Bürger die für die eigenverantwortliche Existenzsicherung selbst erwirtschafteten Mittel nicht wegnimmt[131].

b) Indirekte Steuern

Der gegen *indirekte Verbrauchsteuern* im allgemeinen erhobene Einwand, sie würden die individuellen Verhältnisse des Belasteten unzureichend berücksichtigen und das Budget unterer Einkommensschichten relativ

128 Folgerichtig spricht sich *P. Kirchhof* auf der Grundlage der Eigentümerfreiheit gegen die Umverteilungsfunktion des Steuerrechts aus. Siehe Gutachten F zum 57. Deutschen Juristentag, München 1988, S. 22 („Eine umverteilende Einkommensteuer nach individueller Belastbarkeit entspricht nicht dem Prinzip freiheitlichen Erwerbens, das Einkommensunterschiede als Erfolg individueller Freiheitsbetätigung anerkennt, nicht als Gegenstand eines Umverteilungsanliegens in gemeinschaftliche Verfügbarkeit verweist"), und *ders.* in: Handbuch des Staatsrechts (Fn. 91), S. 122/123.

129 Siehe die Nachweise bei *Tipke/Lang* (Fn. 9), S. 208 ff.

130 Grundlegend zuletzt BVerfG v. 29. 5. 1990, BVerfGE 82, 60 und v. 12. 6. 1990, BVerfGE 82, 198, zur Steuerfreiheit des Familienexistenzminimums und BVerfG v. 25. 9. 1992, FR 1992, 810 ff., NJW 1992, 3153 ff. zum Grundfreibetrag.

131 Dazu grundsätzlich *P. Kirchhof*, Gutachten (Fn. 128), S. 51 ff., und *J. Isensee*, Sitzungsbericht N zum 57. Deutschen Juristentag, S. 42: „Es waltet Schizophrenie zwischen Kleinlichkeit im steuerrechtlichen Nehmen und Großzügigkeit im sozialrechtlichen Geben. Hier verletzt das Steuerrecht das grundrechtlich sanktionierte Subsidiaritätsprinzip: den Vorrang von Eigenleistung und Privateigentum vor staatlicher Hilfe und staatlichem Eigentumsersatz."

stärker strapazieren als das Budget Besserverdienender, gilt auch für Öko-Steuern[132]. Diese Eigenschaften resultieren zunächst aus der *Erhebungstechnik* und diese wiederum aus der rechtstechnischen Unmöglichkeit, *Privatkonsum steuerlich direkt zu erfassen.*

Die unbestreitbar negativen Eigenschaften der Steuern auf spezielle Güter (auf Unternehmensebene: Schwächung der Wettbewerbsfähigkeit, Erdrosselungswirkungen/auf der Ebene privater Hauhalte: negative Verteilungswirkungen) erfordern Behutsamkeit bei dem Einsatz und der Ausgestaltung von Öko-Steuern. Das gilt besonders bei der Sonderbelastung von *Grundstoffen* (Mineralöl, Brennstoffe etc.), die als Kostenbestandteile in nahezu alle Güterpreise eingehen und daher allgemein preissteigernd mit besonderer Benachteiligung der unteren Einkommensschichten wirken. Demgegenüber kann es allen, eben auch den einkommenschwachen Konsumenten zugemutet werden, auf den oben (S. 134) dargelegten *spezifisch umweltschädlichen* Privatkonsum zu verzichten, also z. B. einwegverpackte Güter nicht mehr zu kaufen bzw. Einweggeschirr und -besteck nicht mehr zu benutzen. Aber selbst bei Steuern auf spezifisch umweltschädliche Güter des Privatkonsums können (wie bereits ausgeführt) verfassungswidrige Erdrosselungseffekte und soziale Härten entstehen, wenn ein Unternehmen seine Produktion nicht umstellen kann oder ein Sozialhilfeempfänger auf den Bezug besonders billiger, einwegverpackter Lebensmittel angewiesen ist. Doch gerade dieses Beispiel zeigt, daß von umweltpolitischer Verantwortung niemand mehr ausgenommen werden kann und daß die von *H. Jonas*[133] herausgearbeiteten neuen Verantwortlichkeiten der Umwelt ihren gerechten Preis zuzumessen haben. Unter diesem Aspekt können indirekte Konsumsteuern nicht mehr pauschal als „sozial ungerecht" bewertet werden.

Eine radikale Umstellung des Steuersystems auf indirekte Öko-Konsumsteuern würde allerdings das Prinzip der sozialen Steuergerechtigkeit zur Disposition stellen. Daher wird dem Öko-Steuerkonzept des Heidelberger Umwelt- und Prognoseinstituts[134] zu Recht vorgeworfen, daß es den Anteil der indirekten Steuern zu stark vermehre und damit vor allem sozial Schwache belaste[135]. Die soziale Steuergerechtigkeit lebt also nach wie vor von einem *ausgewogenen Verhältnis direkter und indirekter Steuern.*

132 Dazu *W. Benkert*, in: W. Benkert / J. Bunde / B. Hansjürgens (Fn. 17), S. 89 f.; *E. Bergmann/D. Ewringmann*, in: H. G. Nutzinger / A. Zahrnt (Fn. 14), S. 54 ff. (m.w.Nachw.).

133 A. a. O. (Fn. 107).

134 A. a. O. (Fn. 14).

135 Dazu *D. Teufel*, in: H. G. Nutzinger / A. Zahrnt (Fn. 14), S. 216/217.

Umweltabgaben und ordnungsrechtliche Umweltmaßnahmen werden den *existenznotwendigen Lebensbedarf* erheblich verteuern. Besonders betroffen ist dabei die Versorgung und Entsorgung der privaten Haushalte durch Kostenbelastung für Energie, Wasser und Abfall. Hierauf hat zunächst das Sozialrecht zu reagieren, indem die Unterstützung Bedürftiger verstärkt wird. Das Steuerrecht hat den existenznotwendigen Lebensbedarf realitätsgerecht freizustellen. U.E. läßt sich diese Anforderung an das Steuerrecht nicht auf das Einkommensteuerrecht beschränken[136]. Mit der wieder wachsenden Bedeutung der indirekten Besteuerung des Konsums gewinnt die Forderung nach Steuerfreiheit des Existenzminimums notwendig auch Gewicht für die indirekten Verbrauchsteuern[137].

V. Zusammenfassung

Zusammenfassend ist festzustellen, daß sich eine Ökologisierung des Steuerrechts nicht mehr aufhalten läßt, weil der Umweltschutz zu einer der zentralen Fragen unserer Gesellschaft geworden ist, an denen das Steuerrecht nicht mehr vorbeigeschleust werden kann. Hierbei geht es nicht allein um das Pro und Contra von Öko-Steuern und um Steuerinterventionismus, sondern um das *ganze Steuerrecht*, dessen Strukturen neu überdacht werden müssen. Die grundsätzlichen Überlegungen dieses Beitrages zeigen, daß die Verwirklichung von Umweltschutzzwecken im Bereich der *Besteuerung von Einkommen und Vermögen mit der Heilung von Strukturfehlern, die Ursachen für Ungleichheit und Kompliziertheit sind, identifiziert werden kann.*

Das *Ziel* muß es sein, den *Massenkonsum* allgemein und besonders zugunsten eines umweltfreundlichen Konsums und zugunsten des Investierens und Sparens höher zu belasten. Dabei sollen *indirekte Öko-Steuern* den umweltfeindlichen Privatkonsum sonderbelasten; Produktionsmittelsteuern sollten möglichst vermieden werden. Die *direkte Besteuerung des Einkommens* (Einkommen-/Unternehmensteuer) ist *konsumorientiert* zu

136 *J. Lang* (Fn. 94), S. 323 f.; *ders.*, StuW 1990, 126 f.; *K. Tipke*, Über Umsatzsteuer-Gerechtigkeit, StuW 1992, 103, 114 ff. (auch *indirekte* Steuern dürften das Existenzminimum nicht antasten).

137 Der exakteste Weg wäre die *Steuervergütung* (vgl. *K. Tipke* und *J. Lang*, Fn. 136), sowie *J. Lang*, Entwurf eines Steuergesetzbuchs für mittel- und osteuropäische Staaten (Fn. 114), § 473: Umsatzsteuervergütung in Gestalt einer Existenzminimumpauschale, auch aus fiskalischen Gründen (Vergütungsempfänger werden registriert).

gestalten, um die Entscheidung für das Investieren und Sparen zu erleichtern. *Vermögensteuer* und *Gewerbekapitalsteuer* sollten ganz abgeschafft werden.

Die Erhaltung der Umwelt erfordert *starke Volks- und starke Einzelwirtschaften*. Es wäre fatal und zweckwidrig, wenn eine Ökologisierung des Steuersystems zur Schwächung dieser Wirtschaften beitragen würde.

Umweltrisiken in der Handels- und Steuerbilanz

Dr. *Markus Achatz*, Universitäts-Dozent, Graz

Inhaltsübersicht

I. Problemstellung
II. Der Ausweis öffentlichrechtlicher Verbindlichkeiten in Handels- und Steuerbilanz
  1. Meinungsstand
    a) Hinreichende Konkretisierung
    b) Wirtschaftliche Verursachung
  2. Kritik
  3. Dogmatische Grundlagen zur Passivierung öffentlichrechtlicher Leistungspflichten
    a) Maßgeblichkeitsprinzip
    b) Die handelsrechtlichen GoB der Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten
      aa) Schuldcharakter
      bb) Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme
      cc) Wirtschaftliche Verursachung
III. Sonderfragen
  1. Verhältnis zwischen Teilwertabschreibung und Rückstellung bei kontaminierten Wirtschaftsgütern
  2. Rückstellung für aktivierungspflichtige Aufwendungen
  3. Probleme bei der Bewertung von Rückstellungen
    a) Abzinsung langfristiger Rückstellungen?
    b) Bewertung zu Vollkosten oder Teilkosten
IV. Ergebnisse
V. Anwendung der Ergebnisse
  1. Vorbemerkung
  2. Sicherungs- und Überwachungspflichten
  3. Anpassungsverpflichtungen
  4. Abfallentsorgung
  5. Altlastensanierung
  6. Rekultivierungsverpflichtungen
  7. Anlagenstillegung

I. Problemstellung

Der Umweltschutz stellt zunehmende Anforderungen an Gesellschaft und Wirtschaft. Der Gesetzgeber schafft hierbei ein immer engmaschigeres Netz an gesetzlichen Leistungspflichten. Grundsätzlich erwünschte Verhaltensweisen werden rechtlich definiert. Was einst „Privatsache" des ein-

zelnen war, ist heute oft kostenintensive öffentlichrechtliche Verpflichtung des betreffenden Bürgers gegenüber der Allgemeinheit[1].

Für die Handels- und Steuerbilanz stellt sich die Frage nach den Auswirkungen dieser Verpflichtungen. Hierbei konzentriert sich das Interesse auf die öffentlichrechtlichen Umweltnormen[2]. Im Brennpunkt der steuerlichen Diskussion steht hierbei, innerhalb welcher Grenzen derartige Gesetzesbestimmungen zur Bildung von steuerlich anerkannten Rückstellungen zwingen. Hierbei geht es keineswegs bloß um den steuerminimierenden Einsatz des Rückstellungsinstrumentariums. Angesichts der wirtschaftlichen Belastung, die Umweltpflichten mit sich bringen, zielt das Interesse von Unternehmen nicht selten darauf, daß derartige Sachverhalte keinem Passivierungszwang unterliegen.

Vor dem Hintergrund dieser durchaus ambivalenten Interessenlage wird der Ausweis öffentlichrechtlicher Verpflichtungen in der Handels- und Steuerbilanz in letzter Zeit verstärkt und kontrovers diskutiert[3]. Die handels- und steuerrechtlichen Voraussetzungen für den Ausweis von Umweltpflichten haben auch in der Rspr. noch keine abschließende Klärung erfahren. Angesichts der anstehenden Problemfälle – man denke nur an das Altlastenproblem der ehemaligen DDR – stellt sich die Situation für den steuerlichen Normadressaten mehr als unbefriedigend dar. Im BMF wird an einem diesbezüglichen Schreiben gearbeitet. Grund genug, um das Thema auch im Kreis der DStJG zu diskutieren.

Die Untersuchung konzentriert sich auf die Ansatzvoraussetzungen für Rückstellungen aus öffentlichrechtlichen Leistungspflichten. Dabei wird keineswegs übersehen, daß mit Inkrafttreten des UmweltHG auch privatrechtliche Anspruchsgrundlagen verstärkt auf die Bildung von Rückstellungen zu überprüfen sind. Die Analyse öffentlichrechtlich begründeter Rückstellungen wird aber zeigen, daß die Ansatzvoraussetzungen rechtstheoretisch in weiten Bereichen einer einheitlichen Betrachtung unterliegen.

1 Statt aller *Kloepfer*, Umweltrecht, München 1989, S. 96.

2 Dagegen spielten privatrechtliche Anspruchsgrundlagen bislang eine geringe Rolle, weil ein privatrechtlicher Umweltschutz nur in Ansätzen besteht. Vgl. dazu *Eilers*, DStR 1991, 101.

3 Vgl. aus letzter Zeit *Crezelius*, DB 1992, 1353; *Bartels*, BB 1992, 1095 und 1311 ff.; *Bordewin*, DB 1992, 1533 und DB 1992, 1097; *Schmidt*, BB 1992, 674; *Bartels*, WPg 1992, 74; *Bartels*, BB 1991, 2044; *Herzig*, WPg 1991, 610; *Naumann*, WPg 1991, 529; *Bäcker*, DStZ 1991, 31; *Eilers*, DStR 1991, 101; *Fluck*, BB 1991, 176; *Gail*, StbJb. 1990/91, 67; *Günkel*, StbJb. 1990/91, 97; *Herzig*, DB 1990, 1341; *Bäcker*, BB 1990, 2225; *Bäcker*, BB 1989, 2071.

II. Der Ausweis öffentlichrechtlicher Verbindlichkeiten in Handels- und Steuerbilanz

1. Meinungsstand

Der BFH geht in ständiger Rechtsprechung davon aus, daß nicht nur privatrechtliche, sondern auch öffentlichrechtliche Verpflichtungen Gegenstand einer Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten sein können[4]. Verpflichtungen zur Beseitigung von Anlagen, aber auch Aufwendungen zur Rekultivierung sind danach als Rückstellung zu passivieren, unabhängig davon, ob die Verpflichtungen nun auf Vertrag oder auf öffentlichem Recht beruhen. Der Ausweis einer öffentlichrechtlichen Verpflichtung als Rückstellung ist aber an zwei Voraussetzungen geknüpft[5]:

a) die hinreichende Konkretisierung der öffentlichrechtlichen Verbindlichkeit

b) ihre wirtschaftliche Verursachung in den Perioden vor dem Bilanzstichtag.

a) Hinreichende Konkretisierung

Die Formel von der hinreichenden Konkretisierung hat der BFH am Fall der Rückstellungen für die Jahresabschlußkosten entwickelt[6]: Hierzu hat der BFH einschränkend festgehalten, daß allgemeine Leitsätze und verfassungsrechtliche Prinzipien noch keine Rückstellungen für öffentlichrechtliche Verpflichtungen rechtfertigen[7]. Das Vorliegen eines besonderen Verwaltungsaktes der zuständigen Behörde ist andererseits auch nicht Voraussetzung für die Bildung einer solchen Rückstellung[8]. Eine gesetzliche

4 BFH v. 27. 11. 1968 I 162/64, BStBl. II 1969, 247 = StRK KStG 1934–1975 § 6 Abs. 1 Satz 1 Allg. R. 138; v. 16. 9. 1970 IR 184/67, BStBl. II 1971, 85 = StRK EStG (bis 1974) § 6 Abs. 1 Ziff. 3 R. 158 m. Anm. *Friedlaender*; v. 19. 2. 1975 IR 28/73, BStBl. II 480 = StRK EStG (bis 1974) § 6 Abs. 1 Ziff. 3 R. 179 m. Anm. *Paulick*.

5 BFH v. 19. 5. 1987 VIII R 327/83, BStBl. II 848 = StRK EStG 1975 § 5 Rückst. R. 21; v. 25. 8. 1989 III R 95/87, BStBl. II 893 = StRK EStG 1975 § 5 Rückst. R. 34 m. Anm. *Bollwieser*. – Vgl. demgegenüber die weniger restriktive Sicht des österr. VwGH v. 26. 6. 1990, 89/14/266, der für öffentlichrechtlich begründete Rückstellungen keine neuen Ansatzerfordernisse eingeführt hat.

6 BFH v. 26. 10. 1977 IR 148/75, BStBl. II 1978, 97, 99 = StRK EStG (bis 1974) § 5 Rückst. R. 47 m. Anm. *Popp/Grubert*; v. 20. 3. 1980 IV R 89/79, BStBl. II 297 = StRK EStG 1975 § 5 Rückst R. 1 m. Anm. *Kammann*; v. 23. 7. 1980 IR 28/78 BStBl. II 1981, 62 = StRK EStG (bis 1974) § 5 Rückst. R. 55.

7 BFH v. 26. 10. 1977, IR 148/75, a.a.O. (Fn. 6).

8 So bereits auch FG Nürnberg v. 22. 10. 1976, EFG 1977, 156; BFH v. 26. 10. 1977 IR 148/75, a.a.O. (Fn. 6); v. 25. 11. 1983 III R 25/82, BStBl. II 1984, 51 = StRK BewG 1965 § 103 R. 21 m. Anm. *Troll*.

Vorschrift allein ist aber nur dann ausreichende Grundlage für die Bildung einer steuerlich anerkannten Rückstellung, wenn

- das Gesetz ein inhaltlich genau bestimmtes Handeln
- innerhalb eines bestimmten Zeitraumes vorschreibt
- und an die Verletzung der öffentlichrechtlichen Pflichten Sanktionen geknüpft sind.

Die Formel der hinreichenden Konkretisierung hat der BFH auch in Urteile zu umweltrechtlichen Sachverhalten einfließen lassen. Allerdings fand der BFH bislang keine Gelegenheit, das Konkretisierungserfordernis auf Rückstellungen für Umweltpflichten anzuwenden: Im Urteil vom 19. 5. 1983[9] zu den Rekultivierungsaufwendungen nach dem Abgrabungsgesetz des Landes Nordrhein-Westfalen sah sich der BFH an die diesbezüglichen Feststellungen des FG nach § 118 Abs. 1 Satz 1 FGO gebunden. Im Fall der Aufwendungen zwecks Überholung und Nachprüfung von Luftfahrgeräten[10] und im Fall der Aufwendungen zwecks Registrierung von Arzneimitteln[11] konnte die Frage der Konkretisierung nach Auffassung des BFH auf sich beruhen, weil schon mangels wirtschaftlicher Verursachung die Bildung der Rückstellung zu versagen war.

Die Formel der hinreichenden Konkretisierung läßt freilich befürchten, daß für die nur allgemein gehaltenen Vorschriften über die Gefahrenabwehr eine Rückstellungsbildung weitgehend ausgeschlossen ist. Auch nach Auffassung des FG Münster[12] sind ordnungs- und polizeirechtliche Vorschriften zur Gefahrenabwehr solange nicht ausreichend konkretisiert, als die Behörde noch keine Ermittlungen aufgenommen habe. In einer jüngeren Entscheidung räumte der BFH[13] ein, daß das Fachschrifttum diesbezüglich mit beachtlichen Gründen kritisiert. Es bleibt aber das Faktum, daß die Finanzverwaltung gestützt auf das Konkretisierungserfordernis die Ansatzvoraussetzungen für Rückstellungen eng sieht.

So vertritt die Finanzverwaltung, daß für die Verpflichtung zur Entsorgung gelagerter Altreifen nach dem AbfG eine Rückstellung solange nicht zulässig sei, als nicht feststehe, wie und wann der Unternehmer die Entsorgung vornehme[14]. Bis zu diesem Zeitpunkt fehle es zunächst an einer hinreichen-

9 IV R 205/79, BStBl. II 670 = StRK EStG (bis 1974) § 5 Rückst. R. 64 m. Anm. *Fasold*.
10 BFH v. 19. 5. 1987 VIII R 327/83, a.a.O. (Fn. 5).
11 BFH v. 25. 8. 1989 III R 95/87, BStBl. II 893.
12 Urt. v. 12. 6. 1990, BB 1990, 1806.
13 v. 12. 12. 1991 IV R 28/91, BB 1992, 1178.
14 BMF v. 11. 2. 1992, DStR 1992, 357.

den Konkretisierung der Entsorgungspflicht. Diese restriktive Sicht soll nach einem in der Literatur diskutierten[15] Entwurf eines BMF-Schreibens auch für die Sanierung schadstoffverunreinigter Wirtschaftsgüter (insbesondere kontaminierte Grundstücke) gelten[16]: Danach ist eine gesetzliche Leistungspflicht nur dann hinreichend konkretisiert, wenn das betreffende Gesetz konkrete Handlungsanweisungen zur Sanierung enthält oder zumindest ein öffentlichrechtlicher Vertrag die Leistungshandlung determiniere.

Vom Schrifttum wird die vom BFH verlangte hinreichende gesetzliche Konkretisierung, insbesondere das Erfordernis einer bestimmten Handlungsanweisung in der Nähe zum Bilanzstichtag und das Erfordernis einer Sanktionsbewehrung jedenfalls überwiegend abgelehnt[17]. Kritisiert werden hierbei die im Vergleich mit privatrechtlichen Verpflichtungen verschärften Ansatzerfordernisse, die sich dem Gesetz nicht entnehmen ließen[18]. Das Schrifttum tendiert vielmehr zur Auffassung, daß eine Rückstellung schon dann zu passivieren sei, wenn sich aus der Gesetzeslage eine Leistungspflicht ableiten lasse. Dies gelte selbst dann, wenn die öffentliche Norm eine unbestimmte Ermächtigung der Behörden zur Gefahrenvorsorge enthalte[19]. Mit Nachweis der Umweltlast sei daher eine Rückstellung zu passivieren. Gerade auch der zunehmende faktische Druck der Öffentlichkeit in Umweltschutzfragen bewirke nämlich, daß schon mit der Entdeckung und dem Nachweis von Umweltlasten hinreichend konkretisierte Verpflichtungen zur Beseitigung entstünden[20].

b) Wirtschaftliche Verursachung

Restriktionen ergeben sich nach der herrschenden Praxis für den Ansatz öffentlichrechtlich begründeter Rückstellungen auch aus dem Prinzip wirtschaftlicher Verursachung.

Nach der Rspr. des BFH ist zu prüfen, ob zum betreffenden Bilanzstichtag die wirtschaftlich wesentlichen Merkmale der Verbindlichkeit erfüllt sind und das Entstehen der Verbindlichkeit nur noch von wirtschaftlich unwe-

15 Vgl. dazu *Crezelius*, DB 1991, 1353; *Schmidt*, BB 1992, 674.
16 Entwurf eines BMF-Schreibens IV B 2 – S 2137, zit. nach *Crezelius*, a. a. O. (Fn. 15).
17 Vgl. etwa *Crezelius*, DB 1992, 1359; *Bäcker*, BB 1990, 2227; *Herzig*, DB 1990, 1345.
18 *Crezelius*, DB 1992, 1359; *Herzig*, DB 1990, 1346.
19 *Crezelius*, DB 1992, 1359; *Herzig*, DB 1990, 1346.
20 So z. B. *Bäcker*, BB 1990, 2230 f.; *Herzig*, DB 1990, 1350.

sentlichen Merkmalen abhängt[21]. Maßgebend sei dabei nicht, ob die betreffenden Aufwendungen der abgelaufenen Rechnungsperiode betriebswirtschaftlich zugerechnet werden können, sondern ob die Vollentstehung der Verbindlichkeit im Hinblick auf den die Verbindlichkeit auslösenden gesetzlichen Tatbestand nur mehr von wirtschaftlich unwesentlichen Fakten abhänge. Die Verpflichtung zur Überholung eines Fluggerätes sei deshalb nicht vor dem gesetzlichen Überprüfungszeitpunkt (§7 LuftBO) wirtschaftlich verursacht, da gerade das Erreichen der zulässigen Betriebszeit wesentlich für das Entstehen der Verpflichtung sei. Der Aufwand diene daher wirtschaftlich der Aufrechterhaltung der Lufttüchtigkeit nach Überprüfung. Liegt der Überprüfungszeitpunkt nach dem Bilanzstichtag, ist daher an diesem keine Rückstellung zu passivieren[22]. Gleiches gilt nach einer jüngeren Entscheidung[23] für die Entschlammungsverpflichtung eines Kraftwerkbetreibers, da die Entschlammung der Fortführung des Betriebes diene. Die Verpflichtung, im Verkehr befindliche Arzneimittel gem. Art. 3 §7 Abs. 1 AMRNOG nach Ablauf einer Übergangszeit registrieren und analysieren zu lassen, werde dadurch wirtschaftlich verursacht, daß diese Arzneimittel nach Ablauf einer gesetzlichen Übergangsfrist weiter vertrieben werden[24]. Auch in diesem Fall war somit der Aufwand künftigen Perioden zuzurechnen und die Rückstellung zu versagen.

Die Finanzverwaltung folgt dieser Sicht des BFH: Gestützt auf das Urteil zur Prüfung des Luftfahrtgeräts vertritt das BMF[25] die Auffassung, daß die Verpflichtung zur Anpassung technischer Anlagen an die Emissionsgrenzwerte nach der TA Luft erst nach Ablauf der gesetzlich eingeräumten Anpassungsfrist zur Bildung einer Rückstellung berechtige. Wesentliches Merkmal der Verpflichtung aus der TA Luft sei nämlich die Einhaltung der Grenzwerte nach Ablauf der Anpassungsfrist.

Diese Auffassung findet eine dogmatische Stütze in der im Fachschrifttum im Vordringen befindlichen Meinung, wonach das Prinzip der wirtschaftlichen Verursachung Ausfluß des Realisationsprinzips sei und die Passivierung einer Rückstellung daher die Zugehörigkeit der künftig drohenden

21 BFH v. 1. 8. 1984 IR 88/80, BStBl. II 1985, 44 = StRK EStG 1975 §5 Rückst. R. 16; v. 19. 5. 1987 VIII R 327/83 a.a.O. (Fn. 5); v. 25. 8. 1989 III R 95/87, a.a.O. (Fn. 5).

22 BFH v. 19. 5. 1987 VIII R 327/83, a.a.O. (Fn. 5).

23 BFH v. 12. 12. 1991, BB 1992, 1178.

24 BFH v. 25. 8. 1989 III R 95/87, a.a.O. (Fn. 5).

25 BMF v. 27. 9. 1988, DB 1988, 2279.

Ausgaben zu den bereits realisierten Erträgen verlange[26]. Die Anpassungsverpflichtung nach der TA Luft könne daher vor Ablauf der eingeräumten Anpassungsfrist nicht als Rückstellung berücksichtigt werden, weil die Anpassung dem künftigen Betrieb diene und daher künftige Umsätze belaste. Diese Auffassungen sind allerdings im Schrifttum nicht unbestritten. Den Vertretern des Realisationsprinzips wird entgegengehalten, daß die Verpflichtung zum vollständigen Ausweis der Verbindlichkeiten (§246 HGB) dem Realisationsprinzip in jedem Fall vorgehe. Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten wären danach ohne Rücksicht auf ihre spätere wirtschaftliche Verursachung jedenfalls anzusetzen[27].

2. Kritik

Der vorstehende Überblick hat gezeigt, daß die Rspr. des BFH und auf sie gestützt die Finanzverwaltung mit den Erfordernissen einer hinreichenden Konkretisierung und der wirtschaftlichen Verursachung den Anwendungsbereich öffentlichrechtlich begründeter Rückstellungen nicht unwesentlich einschränken. Schon eine erste Prüfung der BFH-Rechtsprechung zeigt aber, daß diese Sicht keineswegs frei von Brüchen ist. So fällt auf, daß der BFH seine Urteilsbegründung regelmäßig auf die Handelsrechtslage und den Maßgeblichkeitsgrundsatz aufbaut: Aus §5 Abs. 1 EStG und §249 Abs. 1 Satz 1 HGB folge nicht nur ein Recht, sondern eine Verpflichtung zur Passivierung von Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten[28]. Dem ist soweit ohne Einschränkung zu folgen[29]. Die weitere Deduktion läßt allerdings dogmatische Grundlagen vermissen.

26 *Herzig*, DB 1990, 1346; *Bäcker*, BB 1990, 2226; *Döllerer*, DStR 1987, 67; *Moxter*, Bilanzrechtsprechung, 2 Aufl., Tübingen 1985, S. 61, 217; *Kupsch*, DB 1989, 53; *Schmidt/Schmidt*, EStG-Kommentar, 9. Aufl., München 1990, §5 Anm. 41. So z. B. *Naumann*, WPg 1991, 536. – Zum diesbezüglichen Meinungsstand vgl. auch *Bartels*, BB 1992, 1314.

27 So z. B. *Clemm/Nonnenmacher* in: Beck'scher Bilanzkommentar, 2. Aufl., München 1990, §249 Anm. 43 ff.; *Crezelius*, DB 1992, 1360 f.; *Bartels*, BB 1992, 1314 f.

28 BFH v. 20. 3. 1980 IV R 89/79, a.a.O. (Fn. 6); v. 1. 8. 1984 IR 88/80, a.a.O. (Fn. 21); v. 19. 5. 1987 VIII R 327/83, a.a.O. (Fn. 5); v. 25. 8. 1989 III R 95/87, a.a.O. (Fn. 5).

29 Die Rspr. des BFH knüpft hierbei an die Auslegung des Maßgeblichkeitsgrundsatzes durch den GrS v. 3. 2. 1969 GrS 2/68, BStBl. II 291 = StRK EStG (bis 1974) §5 Akt. R. 16 m. Anm. *Nissen*, an. Der in diesem Zusammenhang wiederholt festgehaltene Grundsatz, wonach handelsrechtliche Passivierungswahlrechte steuerlich als Passivierungsverbote zu behandeln seien, soll hier nicht weiter kritisiert werden. Zur diesbezüglichen Kritik vgl. *Ruppe* in: Egger/Ruppe, Reform der Rechnungslegung, Wien 1987, S. 246; *Tanzer* in: Raupach, Werte und Wertermittlung im Steuerrecht, DStJG 7, 55 (65 f.).

Der BFH geht davon aus, daß öffentlichrechtliche Verpflichtungen so wie privatrechtliche Verbindlichkeiten den Regeln über Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten zu unterstellen sind. Ist diese Prämisse, die der BFH allerdings ohne weitere Begründung[30] aufgestellt hat und mittlerweile als gefestigte Rechtsprechung betrachtet[31], zutreffend, stellt sich freilich die Frage, auf welche handelsrechtliche Grundlage sich die restriktiven Voraussetzungen für öffentlichrechtliche begründete Rückstellungen stützen. Für privatrechtliche Verpflichtungen geht die Rspr. davon aus, daß Rückstellungen jedenfalls schon dann zu passivieren sind, wenn der Stpfl. aufgrund der festgestellten Rechtsverletzung die Verpflichtung (etwa zum Schadenersatz) als dem Grunde nach gewiß bestehend erkennt[32]. Insofern bleibt zunächst fraglich, weshalb es bei Bestehen einer öffentlichrechtlichen Verpflichtung auf eine inhaltliche, zeitliche und sanktionsbezogene Konkretisierung ankommen soll. Der BFH hat jedenfalls bislang noch nicht zu erkennen gegeben, auf welche handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung er diese zusätzlichen Erfordernisse für öffentlichrechtliche Verpflichtungen stützt[33].

Auch das Kriterium der wirtschaftlichen Verursachung bleibt in seinem Aussagegehalt vage: So ist fraglich, weshalb die Überprüfung eines Luftfahrgerätes seinen wirtschaftlich rechtserheblichen Grund in seinem künftigen Betrieb findet. Ebensogut könnte argumentiert werden, der Aufwand aus der Überprüfung ergebe sich gerade aus dem Umstand, daß das Wirtschaftsgut in der Vergangenheit mehr oder weniger genutzt worden ist. Zum jeweiligen Bilanzstichtag hängt das Entstehen einer Verbindlichkeit nur mehr von der Betriebszugehörigkeit des Wirtschaftsgutes am Überprüfungsstichtag ab. Insofern erscheint das Entstehen der Verbindlichkeit lediglich aufschiebend bedingt[34]. Aufschiebend bedingte Verbindlichkeiten sind aber – die Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme vorausgesetzt – nach h. M. als Rückstellung zu passivieren.[35]

30 Vgl. dazu BFH v. 26. 10. 1977 IR 148/75, a.a.O. (Fn. 6).
31 So in BFH v. 19. 5. 1987 VIII R 327/83, a.a.O. (Fn. 5).
32 BFH v. 11. 11. 1981 IR 157/79, BStBl. II 1982, 748 = StRK EStG (bis 1974) § 5 Rückst. R. 59 m. Anm. *Friedemann/Felix*.
33 Kritisch auch *Crezelius*, DB 1992, 1356.
34 Ähnlich *Bordewin*, DB 1992, 1097; *Bartels*, BB 1992, 1315; *Günkel*, StbJb. 1990/91, 108; *Dörner*, WPg 1991, 266.
35 Vgl. *Bartels*, BB 1992, 1313; *Günkel*, StbJb. 1990/91, 108; *Mayer-Wegelin*, in: Küting/Weber, Handbuch der Rechnungslegung, 3. Aufl., Stuttgart 1990, § 249 Anm. 32.

3. Dogmatische Grundlagen zur Passivierung öffentlichrechtlicher Leistungspflichten

a) Maßgeblichkeitsprinzip

Bei buchführenden Gewerbetreibenden ist für den Schluß des Wirtschaftsjahres das Betriebsvermögen anzusetzen, das nach den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung auszuweisen ist (§ 5 Abs. 1 Satz 1 EStG). Es gilt somit der Grundsatz der Maßgeblichkeit. Damit stellt sich für das vorliegende Problem die Frage nach den handelsrechtlichen GoB für Rückstellungen im allgemeinen und für solche aus öffentlichrechtlichen Verbindlichkeiten im besonderen. In Auslegung des Maßgeblichkeitsprinzips sind nach der Rspr. des BFH[36] handelsrechtliche Passivierungsgebote maßgeblich für die Steuerbilanz, handelsrechtliche Passivierungswahlrechte sind steuerlich als Passivierungsverbote zu qualifizieren. Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten unterliegen handelsrechtlich[37]und damit auch steuerlich der Passivierungspflicht. Da für Aufwandsrückstellungen des § 249 Abs. 2 HGB handelsrechtlich ein Passivierungswahlrecht angeordnet ist, besteht demgegenüber für diese steuerlich ein Passivierungsverbot. Die Unterscheidung zwischen Verbindlichkeitsrückstellungen und Aufwandsrückstellungen ist somit vor dem Hintergrund der BFH-Rspr. zum Maßgeblichkeitsprinzip steuerlich rechtserheblich. Sie ist auch für das vorliegende Thema von Bedeutung, zumal der BFH das Konkretisierungserfordernis einer sanktionsbewehrten Verpflichtung gerade deshalb verlangt, um passivierungspflichtige Verbindlichkeitsrückstellungen von den steuerlich unbeachtlichen Aufwandsrückstellungen abzugrenzen[38].

b) Die handelsrechtlichen GoB der Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten

aa) Schuldcharakter

§ 249 Abs. 1 HGB ordnet an, daß Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten und für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften zu bilden sind. Das Wesensmerkmal einer Rückstellung für ungewisse

36 GrS v. 3. 2. 1969 GrS 2/68, a.a.O. (Fn. 29). Zur Kritik, der sich der Verfasser inhaltlich anschließt, vgl. bereits oben Fn. 29.
37 Vgl. statt aller *Adler/Düring/Schmaltz*, Rechnungslegung und Prüfung von Unternehmen, 5. Aufl., 249 Anm. 26.
38 BFH v. 20. 3. 1980 IV R 89/79, a.a.O. (Fn. 6). – Vgl. auch *Christiansen*, StBP 1987, 195.

Verbindlichkeiten wird danach zunächst in ihrem Schuldcharakter erkannt[39].

Der Schuldcharakter ist gegeben, wenn das Vorliegen einer Verpflichtung gegenüber Dritten ungewiß ist. Darin unterscheidet sich die Verbindlichkeitsrückstellung von der Aufwandsrückstellung des § 249 Abs. 2 HGB, deren Rechtsgrund nicht in der Drittverbindlichkeit, sondern in der innerbetrieblichen Notwendigkeit eines Aufwandes wurzelt. Die Abgrenzung zwischen Verbindlichkeitsrückstellungen und Aufwandsrückstellungen erscheint bei näherer Betrachtung aber problematisch: So muß zum einen für die Bildung einer Verbindlichkeitsrückstellung die Person des Gläubigers nicht notwendig bekannt sein. Ja es liegt geradezu im Wesen einer Verbindlichkeitsrückstellung, daß eine Verbindlichkeit am Bilanzstichtag noch nicht besteht[40]. Zum anderen können aber auch Aufwandsrückstellungen zu Drittverbindlichkeiten führen, wie dies etwa bei einer Großreparatur durch Einschaltung von Drittunternehmern der Fall ist[41].

Worin liegt nun also der rechtlich entscheidende Unterschied zwischen Verbindlichkeits- und Aufwandsrückstellungen? Der besondere Charakter einer Verbindlichkeitsrückstellung liegt wohl darin, daß ein Dritter es in der Hand hat, die Ausgabe zu verlangen, ohne daß der zur Zahlung bestimmte Stpfl. dies verhindern kann[42]. Nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung ist dabei der Kreis der passivierungspflichtigen Rückstellungen keineswegs auf gesetzlich kodifizierte Verpflichtungen beschränkt: Es genügt vielmehr schon ein faktischer Leistungszwang[43]. Der Rechtsgrund für eine Verbindlichkeitsrückstellung ist selbst bei Fehlen einer Rechtspflicht gegeben, wenn sich der ordentliche Kaufmann aus geschäftlichen, sittlichen, moralischen oder sonstigen Erwägungen einer Leistung nicht entziehen kann.

Vor dieser Ausgangslage kann dann aber kein Zweifel bestehen, daß öffentlichrechtlich begründete Umweltleistungen immer dann Gegenstand einer Verbindlichkeitsrückstellung und nicht einer Aufwandsrückstellung sind,

39 Vgl. *Adler/Düring/Schmaltz*, a.a.O. (Fn. 37), § 249 Anm. 42; *Clemm/Nonnenmacher* in: Beck'scher Bilanzkommentar, § 249 Anm. 32.

40 *Clemm/Nonnenmacher*, a.a.O. (Fn. 39), § 249 Anm. 35; *Adler/Düring/Schmaltz*, a.a.O. (Fn. 37), § 249 Anm. 45.

41 *Adler/Düring/Schmaltz*, a.a.O. (Fn. 37), § 249 Anm. 132.

42 So auch *Bäcker*, BB 1990, 2227.

43 BFH v. 20. 11.1962 I 242/61 U, BStBl. III 1963, 113 = StRK EStG (bis 1974) § 5 R. 344 m. Anm. *Grass*; *Clemm/Nonnenmacher*, a.a.O. (Fn. 39), § 249 Anm. 36; *Adler/Düring/Schmaltz*, a.a.O. (Fn. 5), § 249 Anm. 53; *Groh*, StbJb. 1979/80, 121 (136), *Döllerer*, BB 1965, 1405 (1410); *Crezelius*, DB 1992, 1353 (1362).

wenn die Leistung zumindest faktisch erzwingbar ist. Dies ist etwa für die Leistungspflichten nach der TA Luft[44] zwecks Erreichung von Emissionsgrenzwerten der Fall: Auch wenn sich die betreffenden Verwaltungsvorschriften unmittelbar nur an die zuständige Verwaltungsbehörde richten[45], bewirken die behördlich möglichen Zwangsmaßnahmen, daß die erforderlichen Aufwendungen zu Verbindlichkeitsrückstellungen rechnen.

Die Passivierung von Verbindlichkeitsrückstellungen (und nicht von Aufwandsrückstellungen) steht ferner auch dann zur Diskussion, wenn die betreffenden Umweltnormen lediglich einen Auftrag zur Umweltschonung enthalten und die Sanierungsverpflichtungen erst aus behördlichen Anordnungen resultieren[46]. Kann sich der Kaufmann der Leistung angesichts möglicher behördlicher Zwangsmaßnahmen nicht entziehen, steht der Schuldcharakter nicht in Frage. Selbst wenn – wie dies etwa im Bereich der Altlasten der Fall ist – umweltrechtliche Normen gänzlich fehlen und Leistungspflichten einzig auf allgemeines Polizei- und Ordnungsrecht gestützt werden können[47], steht die Bildung einer Verbindlichkeitsrückstellung und nicht die Bildung einer Aufwandsrückstellung zur Diskussion: Allein der gesetzlich mögliche behördliche Leistungszwang ordnet die drohende Ausgabe der Kategorie passivierungspflichtiger Verbindlichkeitsrückstellungen zu.

Als erstes Zwischenergebnis ist somit festzuhalten, daß die Abgrenzung von Aufwandsrückstellungen entgegen der Rspr. des BFH[48] keine erhöhten Konkretisierungsanforderungen an die Bilanzierung öffentlichrechtlich begründeter Rückstellungen für Umweltpflichten stellt: Der Verbindlichkeitscharakter wird begründet durch die rechtliche oder faktische Durchsetzbarkeit der Leistung. Insofern bestehen keine anderen Ausgangsvoraussetzungen als für privatrechtlich begründete Leistungspflichten. Nicht die Absicherung der Rechtspflicht durch Strafen oder Geldbußen ist entscheidend, sondern ihre Erzwingbarkeit[49].

bb) Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme

Rückstellungen erfassen im Gegensatz zu Verbindlichkeiten dem Grunde und/oder der Höhe nach ungewisse Belastungen des Unternehmens. Lehre

44 TA Luft v. 27. 2. 1986, GMBl. 1986, S. 95.

45 Vgl. dazu *Bartels*, BB 1992, 1313; *Kloepfer*, Umweltrecht S. 407 Rz 36.

46 Vgl. *Kloepfer*, Umweltrecht, S. 150 ff. und S. 725 ff.; *Diederichsen*, BB 1988, 917 ff.

47 Vgl. dazu *Kloepfer*, Umweltrecht S. 725 ff.; *Papier*, NVnZ 1986, 256 f.; *Bordewin*, DB 1992, 1098; *Eilers*, DStR 1991, 103; *Bäcker*, BB 1989, 2073.

48 BFH v. 20. 3. 1980 IV R 89/79, a.a.O. (Fn. 6).

49 Vgl. auch *Bordewin*, DB 1992, 1098. – A. A. *Christiansen*, StBP 1987, 195.

und Rspr. knüpfen dabei die Passivierungspflicht der Rückstellung an die Voraussetzung, daß die Inanspruchnahme des Stpfl. wahrscheinlich sein muß[50]. Handelsrechtlich ist die Prüfung der wahrscheinlichen Inanspruchnahme begründet: Die Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme (Ausgabe) grenzt die Verbindlichkeitsrückstellungen nach dem Vorsichtsprinzip von den Eventualverpflichtungen (§ 251 HGB) ab. Auch für Eventualverpflichtungen gilt, daß ihr Eintritt ungewiß ist, doch sind sie bloß unter der Bilanz zu vermerken. Die hinreichende Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme konkretisiert die Ungewißheit und verlangt nach einem verpflichtenden Ausweis einer Rückstellung.

Allgemein wird davon ausgegangen, daß hierbei nicht die subjektiven Erwartungen, Hoffnungen oder Vermutungen des Kaufmanns den Ausschlag geben, sondern die Voraussetzungen auf Grundlage objektiver, am Bilanzstichtag vorliegender und spätestens bei Bilanzaufstellung erkennbarer Tatsachen aus Sicht eines ordentlichen und gewissenhaften Kaufmannes zu beurteilen sind[51]. Eine Rückstellung sei danach dann zu passivieren, wenn mehr Gründe für als gegen die Inanspruchnahme sprechen[52]. Dem Grunde nach als gewiß bestehend erkannte Verpflichtungen sind daher grundsätzlich zu passivieren, weil im allgemeinen mit einer Geltendmachung bestehender Ansprüche zu rechnen ist. Die Ungewißheit der Geltendmachung des Anspruchs durch den Gläubiger erlaubt nicht, von der Passivierung abzusehen, es sei denn aus den konkreten Umständen ergibt sich, daß mit einer Geltendmachung nicht zu rechnen ist[53].

Im Zusammenhang mit Rückstellungen für Umweltpflichten geht das Schrifttum regelmäßig davon aus, daß diese für privatrechtliche Verbindlichkeiten entwickelten Grundsätze ebenso gelten[54]. Diese Prämisse gilt es im folgenden zu prüfen. Zusätzliche Konkretisierungsanforderungen für öffentlichrechtliche Verpflichtungen lassen sich hierbei in der Tat nur dann begründen, wenn vergleichsweise für öffentlichrechtliche Verpflichtungen

50 *Herrmann/Heuer/Raupach*, EStG-Kommentar, 20. Aufl., § 5 Anm. 60r (18); *Schmidt/Schmidt*, a. a. O. (Fn. 26), § 5 Anm. 40; *Crezelius*, DB 1992, 1359; *Herzig*, DB 1990, 1347. – Grundlegend aus der Rspr. BFH v. 1. 8. 1984 IR 88/80, a.a.O. (Fn. 21).

51 BFH v. 1. 8. 1984 IR 88/80, a.a.O. (Fn. 21).

52 BFH v. 1. 8. 1984 IR 88/80, a.a.O. (Fn. 21); *Schmidt/Schmidt*, a.a.O. (Fn. 26), § 5 Anm. 40; *Crezelius*, DB 1992, 1359; *Herzig*, DB 1990, 1347.

53 BFH v. 17. 11. 1987 VIII R 348/82, BStBl. II 1988, 430 = StRK EStG 1975 § 5 Rückst. R. 24; v. 22. 11. 1988 VIII R 62/85, BStBl. 1989, 359 = StRK EStG 1975 § 6 Abs. 1 Nr. 3 R. 7.

54 *Crezelius*, DB 1992, 1361; *Herzig*, DB 1990, 1360.

aufgrund ihres besonderen Charakters tendenziell eine geringere Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme besteht. Ob sich aus der Struktur öffentlichrechtlicher Verpflichtungen zusätzliche Konkretisierungserfordernisse ableiten lassen, sei im folgenden näher untersucht. Auszugehen ist dabei davon, daß die Ungewißheit einer Leistungspflicht dem Grunde nach auf sehr unterschiedlichen Momenten beruhen kann. Es lassen sich hierbei zumindest drei qualitativ unterschiedliche Ebenen der Ungewißheit unterscheiden:

(1) Ungewiß kann sein, ob der eine Verpflichtung auslösende Sachverhalt bereits verwirklicht ist (z. B. ob eine Kontamination eines Betriebsgrundstückes vorliegt) oder in der Zukunft verwirklicht werden wird (z. B. Erreichen einer Betriebszeit für eine Sicherheitsinspektion).

(2) Ferner kann ungewiß sein, ob der als gewiß bestehend erkannte Sachverhalt eine gesetzlich vorgesehene Leistungspflicht auslösen wird. Ungewiß ist nicht der Sachverhalt, sondern ob der Sachverhalt unter eine umweltrechtliche Norm fällt; ungewiß ist somit die Auslegung der umweltrechtlichen Norm. Die Ungewißheit kann hierbei von unterschiedlicher Intensität sein. So kann fraglich sein, ob ein gesetzlicher Tatbestand, der eine Leistungspflicht konkret anordnet, auf den Sachverhalt anzuwenden ist (z. B. ob ein Autoreifen als Abfall i.S.d. AbfG gilt und demgemäß der gesetzlich angeordneten Entsorgungspflicht zuzuführen ist). Es kann aber auch fraglich sein, ob der verwirklichte Sachverhalt die Behörde unter Heranziehung allgemeiner ordnungsrechtlicher Vorschriften zu Eingriffen und zur Statuierung von gesetzlich nicht näher bestimmten Leistungspflichten ermächtigt. Ungewiß ist auch in diesen Fällen die Auslegung der Norm, die zu Maßnahmen der Gefahrenabwehr berechtigt.

(3) Ungewiß kann schließlich sein, ob bei einem als gewiß bestehend erkannten Sachverhalt und einer als hinreichend wahrscheinlich erkannten Leistungspflicht eine Geltendmachung des Anspruchs durch die Behörde erfolgen wird.

Vor dem Hintergrund der BFH-Rechtsprechung und Verwaltungspraxis ist zunächst fraglich, ob die Tatsache, daß Art, Inhalt und Umfang der Leistung im Gesetz nicht näher bestimmt sind, nach einem erhöhten Maß an Konkretisierung verlangt. Diese Frage ist im besonderen für jene Vorschriften zu prüfen, die Behörden allgemein ermächtigen, bei Vorliegen einer Gefahr die notwendigen Maßnahmen zu treffen, um bestehende Gefahren abzuwehren. Die Problematik solcher Vorschriften besteht darin, daß sie mit unbestimmten Gesetzesbegriffen operieren, deren Auslegung durch die Behörden erfolgt, was die Ungewißheit dem Grunde nach zu verstärken

scheint. Auch enthalten sie oft nur Eingriffsermächtigungen, womit der Eingriff grundsätzlich im Ermessen der Behörde liegt. Dennoch darf daraus nicht geschlossen werden, daß diese Umstände die Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme entscheidend reduzieren[55]. Unbestimmte Gesetzesbegriffe unterliegen den Regeln der nachvollziehbaren, gesetzestreuen Auslegung. Und auch der Ermessensspielraum erfährt entscheidende Konkretisierung bereits durch den Gleichheitssatz, der die Behörde in ihrer laufenden Vollziehung der Selbstbindung unterwirft[56]. Durch Verwaltungsakt festgestellte Leistungspflichten sind demnach nicht ein Zufallsprodukt, sondern Ergebnis juristischer Auslegung. Aus dieser Perspektive kann dann aber nicht entscheidend sein, ob der gesetzliche Tatbestand der Norm Inhalt und Umfang der Leistungspflicht determiniert, sondern allein, ob die zunächst nur vermutete Leistungspflicht unter Bedachtnahme auf den verwirklichten Sachverhalt nach den Regeln juristischer Auslegung hinreichend wahrscheinlich ist. Dies ist im übrigen auch für solche privatrechtlich begründete Verpflichtungen unbestritten, die tendenziell unbestimmten Charakter aufweisen, wie z. B. für Schadenersatzverpflichtungen: Auch wenn die Verpflichtung von der Auslegung zahlreicher unbestimmt gehaltener Tatbestandsvoraussetzungen abhängt (wie z. B. Schaden, Kausalität, Verschulden, Rechtswidrigkeitszusammenhang u.a.m.), berechtigt die juristisch begründete Auslegung zum Ansatz einer Rückstellung, wenn sie die Inanspruchnahme wahrscheinlich erscheinen läßt. Rückstellungen für Leistungspflichten, die aus polizeirechtlichen Ordnungsvorschriften erfließen, können daher nicht mit dem Hinweis auf mangelnde Bestimmtheit der Rechtsgrundlage abgelehnt werden. Die Leistungspflicht ist vielmehr hinreichend konkretisiert, wenn nach Sachverhalt und Behördenpraxis juristisch begründet die Anordnung der Leistungspflicht aus dem gesetzlichen Tatbestand abzuleiten ist.

Ist die Leistungspflicht aus dem gesetzlichen Tatbestand ableitbar, wird weiter fraglich, welche Bedeutung der Geltendmachung des Anspruchs durch Verwaltungsakt, Ersatzvornahme und ähnliche Zwangsmittel zukommt. Hierzu ist aus rechtsstruktureller Sicht festzuhalten, daß öffentliche Pflichten zunächst regelmäßig „Eigenverpflichtungen“[57] sind, die der Stpfl. aus eigenem Antrieb zu erfüllen hat. Das behördliche Leistungsgebot, die Geltendmachung, dient lediglich der Vollstreckung der Leistungspflicht. Insofern kann der behördlichen Geltendmachung kein besonderer Stellenwert zukommen, es muß vielmehr schon nach dem allgemeinen Sachlichkeitsgebot gelten, daß auch jener Stpfl., der von sich aus die Leistungspflicht wahrnimmt und entsprechende Planungen in Angriff nimmt, zur Passivierung einer Rückstellung verpflichtet ist. Zu prüfen bleibt für die Abgabenbehörde lediglich, ob die konkrete Leistung hätte erzwungen werden können. Insofern haben Abgabenbehörden vorweg öffentlichrechtliche Vorfragen aus dem Gebiet des Umweltrechts zu entscheiden. Dies mag aus Sicht der Finanzverwaltung unbefriedigend erscheinen, rechtfertigt aber nicht die Anwendung zusätzlicher Konkretisierungserfordernisse.

Problematisch erscheint jedoch jener Fall, in dem der Stpfl. trotz Annahme einer Leistungspflicht keine Maßnahmen zur Erfüllung trifft. Zwar gilt nach der Rspr., daß die Geltendmachung des Anspruchs keine Voraussetzung für die Passivierung einer Rückstellung ist[58]. Doch gilt diese für privatrechtliche Verpflichtungen angestellte Sicht auch nach der Rspr. nur, soweit nicht konkrete Umstände dem entgegenstehen. Die öffentlichrechtliche Verbindlichkeit unterscheidet sich nun i.d.R. von der privatrechtlichen Verpflichtung dadurch, daß erstere gegenüber der Allgemeinheit besteht und damit ein in seinen subjektiven Rechten betroffener Anspruchsberechtigter regelmäßig fehlt. Insofern erscheint der Ungewißheit der Geltendmachung bei öffentlichrechtlichen Verpflichtungen ein anderer Stellenwert zuzukommen als bei privatrechtlichen Verpflichtungen. Wenngleich die Vollstreckung öffentlicher Ansprüche durch die ordnende Eingriffsverwaltung weit effizienter betrieben werden kann, als privatrechtliche Ansprüche durch den Bürger geltend gemacht werden können[59], bleibt das Faktum, daß öffentliche Ansprüche mangels unmittelbarer Verletzung der Rechtssphäre Dritter ein „Aufdeckungsdefizit“ aufweisen können. Anders als bei privatrechtlichen Verpflichtungen entbindet m. E. daher das wahrscheinliche Bestehen einer öffentlichen Leistungspflicht nicht von einer Prognose über die Wahrscheinlichkeit der Geltendmachung, wenn der Stpfl. von sich aus keine Vorkehrungen zur Erfüllung der Leistungspflicht trifft. Rechnet der Stpfl. nicht mit der Erfüllung, weil er glaubt, die Verpflichtung werde von der Behörde nicht entdeckt, ist vielmehr die Wahrscheinlichkeit der

55 Vgl. nur *Forsthoff*, Lehrbuch des Verwaltungsrechts, Band I, München 1973, S. 85 ff., 92 ff. – Vgl. auch *Bäcker*, DStZ 1991, 34; *Crezelius*, DB 1992, 1359; *Bartels*, BB 1992, 1101.

56 Zur Theorie der Selbstbindung der Verwaltung vgl. *Mertens*, Die Selbstbindung der Verwaltung aufgrund des Gleichheitssatzes, 1963; *Wallerath*, Die Selbstbindung der Verwaltung, 1968; *Adamovich/Funk*, Allgemeines Verwaltungsrecht, 3. Aufl., Wien 1987, S. 118 ff.

57 Vgl. *Kloepfer*, Umweltrecht, S. 96, 151 f. m.w.N.

58 BFH v. 11. 11. 1981 IR 157/79, a.a.O. (Fn. 32); v. 27. 11. 1968 I 162/64, a.a.O. (Fn. 4).

59 So z. B. *Eilers*, DStR 1991, 106.

Geltendmachung zu prüfen. Die bloße Möglichkeit eines behördlichen Eingriffs verpflichtet nicht zur Bildung einer Rückstellung[60]. Erst wenn durch konkrete Umstände, wie z. B. Umweltplanungsmaßnahmen oder den gleichzeitigen Eingriff in subjektive Rechte Dritter oder durch qualifizierten, auf den Stpfl. gerichteten Öffentlichkeitsdruck das Aufdecken der Leistungspflicht zu erwarten ist, liegen auch handelsrechtlich die Voraussetzungen zum verpflichtenden Ausweis einer Rückstellung vor.

Zusammenfassend gilt somit: Die rechtsstrukturellen Besonderheiten öffentlichrechtlicher Verbindlichkeiten rechtfertigen in keinem Fall die Konkretisierungserfordernisse, die der BFH in seiner Rspr. zur Rückstellung für öffentlichrechtliche Verbindlichkeiten aufgestellt hat. Solange der Stpfl. keine Maßnahmen zur Erfüllung öffentlichrechtlicher Verpflichtungen ergreift, setzt die Passivierung der Rückstellung allerdings eine konkrete Aufdeckungswahrscheinlichkeit voraus. Erfüllt der Stpfl. hingegen aus eigenem Antrieb Umweltpflichten, ist eine Rückstellung insoweit zu passivieren, als der Aufwand durch die zuständige Behörde erzwingbar gewesen wäre. Allein daß Abgabenbehörden über umweltrechtliche Vorfragen zu entscheiden haben, vermag die restriktive Haltung von BFH und Finanzverwaltung nicht zu begründen. Auch allgemeine gesetzliche Eingriffsermächtigungen kommen daher für die Bildung einer Rückstellung in Betracht: Selbst wenn nach dem Gesetz die Art, der Inhalt und Umfang der Sanierungspflicht unbestimmt sind, ist die Leistungspflicht hinreichend konkretisiert, wenn nach Sachverhalt und Behördenpraxis juristisch begründet die Anordnung der Leistungspflicht aus dem gesetzlichen Tatbestand abzuleiten ist.

cc) Wirtschaftliche Verursachung

Rspr. und Lehre knüpfen den Ansatz von Rückstellungen regelmäßig an das Erfordernis der wirtschaftlichen Verursachung[61]. Dieses Kriterium wurde schon im Geltungsbereich des § 152 Abs. 7 AktG 1965 angewendet

60 In diesem Sinn auch die Rspr. der Finanzgerichte zur Rückstellung für Strafen FG München v. 4. 4. 1990, EFG 565; FG München v. 26. 4. 1966, EFG 561. – A. A. *Bartels*, BB 1992, 1101; *Bäcker*, DStZ 1991, 35: Diesen Auffassungen ist entgegenzuhalten, daß eben die bloße abstrakte Möglichkeit einer Inanspruchnahme nicht ausreicht, sondern vom Stpfl. konkrete Umstände nachzuweisen sind, die eine Leistungspflicht wahrscheinlich erscheinen lassen. Der Entscheidung des FG Münster v. 12. 6. 1990, BB 1990, 1806, ist daher vom Ansatz her zu folgen. Die hier vertretene Lösung entspricht im übrigen auch der Rspr. des österr. VwGH v. 26. 6. 1990, 89/14/226; v. 26. 11. 1991, 91/14/125.

61 Vgl. oben Fn. 21 und Fn. 26.

und ist Ausfluß der dynamischen Bilanztheorie[62]. Das Erfordernis der wirtschaftlichen Verursachung leitet sich nach einer im Vordringen befindlichen Meinung aus dem Realisationsprinzip ab. Danach bestimme sich der Passivierungszeitpunkt von Rückstellungen nach der konkretisierten Zugehörigkeit künftiger Ausgaben zu bereits realisierten Erträgen[63]. Ist das zukünftige Entstehen einer Verbindlichkeit ungewiß, so ist nach h. A. eine Rückstellung nur dann zu passivieren, wenn der Aufwand die bis zum Stichtag realisierten Umsätze alimentiert.

Das Prinzip der wirtschaftlichen Verursachung ist im Zusammenhang mit Aufwendungen für Umweltpflichten zunächst unproblematisch, wenn die Aufwendungen die Beseitigung bereits eingetretener Umweltlasten (Verunreinigungen) betreffen: So ist nach h. A. die Verpflichtung zur Sanierung schadstoffverunreinigter Wirtschaftsgüter auch stets wirtschaftlich verursacht, weil die Sanierung regelmäßig aus einer vergangenen betrieblichen Tätigkeit resultiert oder – soweit sie einem früheren Betriebsinhaber zuzurechnen ist – mit der ordnungsrechtlichen Verantwortung des neuen Betriebsinhabers aus dem Betriebsübergang im Zusammenhang steht[64].

In Diskussion steht die wirtschaftliche Verursachung dann, wenn die Aufwendungen der Vermeidung künftig eintretender Belastungen dienen sollen: So vertritt die Finanzverwaltung zur TA Luft, daß die Aufwendungen zur Luftreinhaltung ihren entscheidenden wirtschaftlichen Bezugspunkt nicht schon im Betrieb einer Produktionsanlage hätten, sondern in der Zukunft, da sie der Einhaltung der Grenzwerte in der Zukunft dienen. Nach Auffassung des BMF sind daher Rückstellungen für Anpassungsmaßnahmen vor Ablauf der gesetzlich eingeräumten Anpassungsfrist unzulässig. Damit steht im Widerspruch, daß nach h. A. aufschiebend bedingte Verbindlichkeiten grundsätzlich als Rückstellungen zu passivieren sind[65]. Offen bleibt nach dem Erlaß aber auch, ob die Passivierungspflicht zumindest mit Ablauf der Übergangsfrist eintritt, denn auch dann dienen diese Aufwendungen dem künftigen Betrieb des Unternehmens.

62 *Mayer-Wegelin* in: Küting/Weber, a. a. O. (Fn. 35), § 249 Anm. 30; *Adler/Düring/Schmaltz*, a. a. O. (Fn. 37), § 249 Anm. 66 ff.

63 *Moxter*, Bilanzrechtsprechung, S. 61 und 217; *Kupsch*, DB 1989, 53; *Herzig*, DB 1990, 1346; *Adler/Düring/Schmaltz*, a. a. O. (Fn. 37), § 249 Anm. 70; *Bartels*, BB 1992, 1314 m. w. N.

64 Vgl. *Bordewin*, DB 1992, 1098; *Bäcker*, BB 1989, 2077.

65 *Stoll* in: Loitlsberger/Egger/Lechner, Rechnungslegung und Gewinnermittlung (GS für K. Lechner), Wien 1987, S. 379; *Mayer-Wegelin* in: Küting/Weber, a. a. O. (Fn. 35), § 249 Anm. 32; *Günkel*, StbJb. 1990/91, 108; *Bartels*, DB 1992, 1313.

Welche Bedeutung kommt nun also rechtlicher Entstehung und wirtschaftlicher Verursachung bei der Bilanzierung von Verbindlichkeitsrückstellungen zu? § 249 Abs. 1 HGB enthält hierbei zunächst keine Hinweise, daß die Bilanzierung von Rückstellungen durch ein Prinzip wirtschaftlicher Verursachung bestimmt wird. Dies wiegt um so stärker, als § 249 Abs. 2 HGB bei den Aufwandsrückstellungen ausdrücklich verlangt, daß die Aufwendungen dem abgelaufenen Geschäftsjahr zuzuordnen sind. Ein solcher Hinweis wäre entbehrlich, ginge der Gesetzgeber davon aus, daß das Prinzip wirtschaftlicher Verursachung dem Rückstellungscharakter immanent ist. Vielmehr unterstreicht das Vollständigkeitsgebot des § 246 Abs. 1 HGB die Verpflichtung zur Passivierung auch der erst im Entstehen begriffenen Verbindlichkeiten[66].

Das Realisationsprinzip ist demgegenüber ein allgemeiner in § 252 Abs. 1 Nr. 4 festgehaltener Bewertungsgrundsatz, nach dem Gewinne nur dann zu berücksichtigen sind, wenn sie am Abschlußstichtag realisiert sind. Für Risiken und Aufwendungen enthält das Realisationsprinzip keine unmittelbare Aussage. Die Passivierung von Rückstellungen wird vielmehr durch das Vorsichtsprinzip bestimmt. Nun ist zwar einzuräumen, daß sich das Realisationsprinzip aus dem Vorsichtsprinzip ableitet[67]. Hieraus läßt sich aber keinesfalls zwingend der Schluß ziehen, daß nur jener Aufwand rückzustellen wäre, der bereits realisierte Erträge belaste. Will man schon ein Realisationsprinzip bei der Passivierung von Rückstellungen anwenden, kann vielmehr wegen des Vorsichtsprinzips nur Komplementäres gelten: Nur jener künftige Aufwand ist nicht zurückzustellen, der mit künftigen Umsätzen derart in rechtserheblichem Zusammenhang steht, so daß eben zum Bilanzstichtag noch keine wirtschaftliche Belastung des Unternehmens vorliegt. Zuordnungsindifferente Aufwendungen, die zwar nicht allein die Vergangenheit, aber auch nicht ausschließlich die Zukunft betreffen, sind demgegenüber nach dem Vorsichtsprinzip zu passivieren. Das Realisationsprinzip kann insofern zu keinen abweichenden Lösungen führen, leitet sich dieses Prinzip doch gerade aus dem Vorsichtsprinzip ab.

Es ist somit dem BFH zu folgen, wenn er das Prinzip wirtschaftlicher Verursachung „statisch" auslegt: Die Bilanzierung von Rückstellungen verlangt grundsätzlich keine betriebswirtschaftliche Zurechnung der Aufwendungen zu bestimmten Erträgen[68], zumal derartige Zuordnungsregeln

66 Vgl. *Kußmaul* in: Küting/Weber, a.a.O. (Fn. 35), § 236 Anm. 17; *Crezelius*, DB 1992, 1361; *Bartels*, BB 1992, 1314 f.

67 Vgl. *Budde/Geißler* in: Beck'scher Bilanzkommentar, § 252 Anm. 43; *Herzig*, DB 1990, 1347.

68 BFH v. 19. 5. 1987 VIII R 327/83, a.a.O. (Fn. 5).

weitgehend unbestimmt sind[69]. Nur der Aufwand, der mit künftigen Erträgen in hinreichendem wirtschaftlichen Zusammenhang steht, kann nach dem Vorsichtsprinzip von der Rückstellung ausgenommen werden. Dementsprechend nimmt der BFH die Bewertung von Rekultivierungsrückstellungen nach einem Ansammlungsverfahren vor, weil der Aufwand künftiger Abgrabungen regelmäßig aus den künftigen Erträgen der Abgrabungen gedeckt werden kann und nach dem Vorsichtsprinzip daher den Betrieb zum Bilanzstichtag nicht belastet. Aus den gleichen Gründen ist dem Ergebnis im Arzneimittelfall[70] beizupflichten. Der Unternehmer wird den Registrierungsaufwand nur dann auf sich nehmen, wenn er aus dem Vertrieb des Medikaments kostendeckende Erlöse erzielen wird. Insofern liegt keine Belastung zum Stichtag vor. Daß die Registrierungskosten für die Arzneimittel nur anfallen, wenn die registrierungspflichtigen Arzneimittel zum künftigen Stichtag noch im Umlauf sein sollten, schließt die Bildung von Rückstellungen dagegen nicht von vornherein aus. Allenfalls spricht dieses Argument insbesondere bei weiter entfernten Stichtagen gegen eine hinreichende Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme.

Nicht zu folgen ist dem BFH bei den Aufwendungen für die Überprüfung von Luftfahrgeräten: Mag auch der Aufwand aus der Überprüfung eines Luftfahrgerätes seinem künftigen Einsatz dienen, so ist er doch auch durch die Nutzung bis zur Überholung bedingt. Gleiches gilt für Aufwendungen zur Emissionsbegrenzung, die ihren juristischen und wirtschaftlichen Grund im Betrieb einer entsprechenden Anlage und den bislang unterlassenen Maßnahmen finden[71]. Aus dieser Zuordnungsindifferenz des Aufwandes folgt aber unter Anwendung des Vorsichtsprinzips die Pflicht zur Passivierung, wenn die (künftige) Inanspruchnahme hinreichend wahrscheinlich ist. Anpassungspflichten nach der TA Luft sind somit m. E. entgegen dem BMF schon vor Ablauf der Übergangsfrist zu passivieren. Daß der Aufwand der Einhaltung der Grenzwerte in der Zukunft dient, schließt m. E. wegen des Vorsichtsprinzips die Bildung einer Rückstellung nicht aus. Lediglich im Fall einer vorzeitigen Betriebseinstellung würde der Aufwand nicht anfallen. Dieser Fall ist aber nach der allgemeinen Bewertungsprämisse der Unternehmensfortführung grundsätzlich nicht von Rechtserheblichkeit.

69 *Crezelius*, DB 1992, 1361; *Döllerer*, DStR 1979, 7.

70 A. a. O. (Fn. 5), BStBl. II 893.

71 Vgl. dazu auch den überzeugenden Nachweis von *Bartels*, BB 1992, 1315.

III. Sonderfragen

1. Verhältnis zwischen Teilwertabschreibung und Rückstellung bei kontaminierten Wirtschaftsgütern

Tatsächlich festgestellte Verunreinigungen von Wirtschaftsgütern (z. B. von Grund und Boden) berechtigen handelsrechtlich zu einer außerplanmäßigen Abschreibung (§ 253 Abs. 2 HGB), wenn die Feststellung der Verunreinigung einen niedrigeren beizulegenden Wert bedingt. Auch steuerrechtlich besteht kein Zweifel, daß die Schadstoffbelastung von Wirtschaftsgütern eine Teilwertabschreibung (§ 6 Abs. 1 Z. 1 und Z. 2 EStG) oder eine Abschreibung für außergewöhnliche technische Abnutzung (§ 7 Abs. 2 Satz 4 EStG)[72] auslösen kann. Gerade für die Altlastensanierung stellt sich daher die Frage, welcher Zusammenhang zwischen den Voraussetzungen einer solchen Abschreibung und der Verpflichtung zum Ausweis einer Rückstellung aus der Sanierungsverpflichtung besteht.

Hierbei sind m. E. zwei Fälle zu unterscheiden: Beabsichtigt der Stpfl. die Sanierung der eingetretenen Kontamination, stellt sich die Wertminderung lediglich als vorübergehend dar[73]. Für vorübergehende Wertminderungen ordnet das Handelsrecht (§ 253 Abs. 2 HGB) ein Abschreibungswahlrecht[74] an. Wegen des Maßgeblichkeitsprinzips besteht auch steuerlich ein Abschreibungswahlrecht[75].

Dieses Wahlrecht ist jedoch in den Rahmen der GoB eingebettet[76] und darf daher insbesondere nicht willkürlich ausgeübt werden. Wird nun die Sanierung durch eine öffentlichrechtliche Verpflichtung angeordnet, wird m. E. das Abschreibungswahlrecht gerade durch einen GoB eingeschränkt, weil für den Sanierungsaufwand eine Rückstellung zu bilden ist[77]. Lediglich soweit trotz Sanierungsmaßnahme eine Wertminderung durch Restrückstände verbleibt,

72 Zur Abgrenzung vgl. *Herrmann/Heuer/Raupach*, a.a.O. (Fn. 50), § 7 Anm. 215.

73 *Bordewin*, DB 1992, 1100.

74 Für Kapitalgesellschaft gilt dieses Wahlrecht nicht (§ 279 Abs. 1 HGB). Allerdings ist fraglich, ob das steuerliche Wahlrecht einer Teilwertabschreibung von § 279 Abs. 2 HGB auch handelsrechtlich Wirkung erlangt. Vgl. dazu *Schmidt/Glanegger*, a.a.O. (Fn. 26), § 6 Anm. 52.

75 Vgl. *Schmidt/Glanegger* a.a.O. (Fn. 26); *Herrmann/Heuer/Raupach*, a.a.O. (Fn. 50), § 6 Anm. 561; *Federmann*, Bilanzierung nach Handelsrecht und Steuerrecht, 7. Aufl., Berlin 1989, S. 161 f.

76 *Adler/Düring/Schmaltz* a.a.O. (Fn. 37), § 252 Anm. 5 f.; *Selchert* in: Küting/Weber, a.a.O. (Fn. 35), § 252 Anm. 5 ff.; *Gassner/Lahodny-Karner* in: Straube/HGB II, Wien 1992, § 201 Anm. 15.

77 Im Ergebnis gl.A. *Bordewin*, DB 1992, 1100.

liegt eine dauerhafte Wertminderung vor, die handels- und steuerrechtlich zur Abschreibung auf den niedrigeren Wert (Teilwert) verpflichtet.

Anders ist der Fall dann zu sehen, wenn zunächst keine Behebung des Schadens beabsichtigt ist. Die Wertminderung stellt sich dann als dauerhaft dar, und es liegen die Voraussetzungen für eine zwingende außerplanmäßige Abschreibung vor. In weiterer Folge stellt sich dann die Frage nach der Behandlung des Sanierungsaufwandes. Rspr. und Lehre sind hierbei für den Bereich der Sachschäden stets pragmatisch verfahren: Einhellig wird vertreten, daß eine Doppelabsetzung durch Teilwertabschreibung des Schadens und Betriebsausgabenabzug der Schadensbehebung unzulässig ist[78]. Nach einer Teilwertabschreibung sei der Aufwand zur Schadensbehebung jedenfalls zu aktivieren[79]. Es wird aber auch für zulässig erachtet, Herstellungsaufwand sofort als Betriebsausgabe abzusetzen, wenn von einer AfaA abgesehen wurde[80].

Die dogmatische Begründung für diese Lösungen ist allerdings fraglich, zumal Sanierungsaufwendungen für schadstoffbelastete Wirtschaftsgüter handels- und steuerrechtlich i.d.R. zum Erhaltungsaufwand gerechnet werden. Zu beachten ist vielmehr, daß mit der Sanierung die seinerzeitigen Gründe für die Vornahme einer außerplanmäßigen Abschreibung weggefallen sind. Handelsrechtlich liegen damit die Voraussetzungen für eine Zuschreibung vor, die auch steuerlich maßgeblich ist (§ 6 Abs. 1 Z. 1 S. 4 i.d.F. BGBL. 1989 I, 2408)[81]. Nimmt der Unternehmer die Zuschreibung vor, sind die Sanierungsaufwendungen als Erhaltungsaufwendungen zu beurteilen. Allerdings statuieren § 253 Abs. 5 HGB und § 280 Abs. 2 HGB kein Wertaufholungsgebot, sondern ein Beibehaltungswahlrecht. Fraglich ist die Beurteilung der Sanierungsaufwendungen daher dann, wenn sich der Unternehmer für die Beibehaltung des Wertansatzes entscheidet. Die Sanierungsaufwendungen in diesen Fällen als Herstellungsaufwand zu aktivieren[82], überzeugt m. E. nicht, da es dann offenbar nur von der Ausübung des Wahlrechts abhängt, ob eine wesentliche Verbesserung i.S.d.

78 *Werndl* in: Kirchhof/Söhn, EStG-Kommentar, § 7B 162; *Schmidt/Drenseck*, a.a.O. (Fn. 26), § 7 Anm. 9d; *Seitrich*, FR 1985, 485 (488); *Herrmann/Heuer/Raupach*, a.a.O. (Fn. 50), § 7 Anm. 223. – BFH v. 31. 1. 1963 IV 119/59 S, BStBl. 1963, 325 = StRK EStG (bis 1974) § 4 R. 558 m. Anm. *Gollub*.

79 BFH v. 29. 1. 1963 I 151/61 U, BStBl. III 185 = StRK EStG (bis 1974) § 4 R. 532.

80 *Mittelbach*, DStZ 1983, 511 f.

81 Vgl. *Bäcker*, DStZ 1991, 31, 32. Dies gilt im besonderen für Maßnahmen zur Sanierung von Altlasten – vgl. dazu *Gail*, StbJb. 1990/91, 90 m.w.N.

82 So z. B. *Adler/Düring/Schmaltz*, a.a.O. (Fn. 37), § 255 Anm. 148. Ebenso *Gail*, StbJb. 1990/91, 91.

§ 255 Abs. 2 HGB vorliegt. Zutreffender dürfte es dagegen sein, das Beibehaltungswahlrecht in Anbetracht der anstehenden Schadensbehebung teleologisch einzuschränken und i.S. einer Zuschreibungspflicht zu deuten, wie sie im übrigen jedenfalls für Kapitalgesellschaften gilt.

2. Rückstellung für aktivierungspflichtige Aufwendungen

Öffentlichrechtliche Leistungspflichten können im Bereich des Umweltrechts auch aktivierungspflichtige Aufwendungen bedingen. Zu denken ist an die Verpflichtung zur Errichtung von Entsorgungsanlagen, aber auch an Sanierungsaufwendungen, die als nachträgliche Anschaffungskosten oder Herstellungskosten zu aktivieren sind. Die Abgrenzung aktivierungspflichtiger Aufwendungen fällt nicht immer leicht. Nach einem in der Literatur erörterten Entwurf eines Schreibens des BMF rechnen zu den nachträglichen Anschaffungskosten sämtliche Sanierungaufwendungen innerhalb der ersten drei Jahre nach Anschaffung, wenn die Schadstoffbelastung bereits im Zeitpunkt der Anschaffung vorhanden war. Handelsrechtlich und mangels steuerlich abweichend eigenständiger Anschaffungskostendefinition kann dies wohl nur für jene Sanierungsaufwendungen gelten, die bei Kauf bekannt waren und bei der Bemessung des Kaufpreises berücksichtigt worden sind[83]. Die Beseitigung versteckter Mängel führt dagegen zu Erhaltungsaufwand (vgl. auch Abschn. 157 Abs. 5 EStR). Zu weitgehend scheint ferner die vertretene Auffassung, daß Sanierungskosten zu aktivieren seien, wenn sie mindestens das Neunfache des Teilwertes des belasteten Wirtschaftsgutes betragen. Handelsrechtlich und damit steuerlich entscheidend ist nämlich nicht die relative Höhe der Sanierungskosten, sondern ob der Gegenstand erweitert oder wesentlich verbessert worden ist (§ 255 Abs. 2 HGB)[84].

83 Daher ist die Aktivierung von Erschließungskosten begründet – vgl. BFH v. 6. 7. 1989 IV R 27/87, BStBl. II 1990, 126 = StRK EStG 1975 § 4 Abs. 3 R. 30. Kritisch auch *Schmidt*, BB 1992, 674. Hält man demgegenüber die Aktivierung von Sanierungsaufwendungen stets für verpflichtend, stellt sich sofort die Frage nach einer Teilwertabschreibung.

84 Vgl. *Herrmann/Heuer/Raupach*, a.a.O (Fn. 50), § 6 Anm. 484; BFH v. 3. 12. 1958 I 173/58 U BStBl. III 1959, 95; v. 9. 11. 1976 VIII R 28/76, BStBl. II 1977, 279 = StRK EStG (bis 1974) § 9 (Abs. 1) Sätze 1 u. 2 R. 469. Abgrenzungsprobleme können insbesondere auch im Zusammenhang mit Generalüberholung von Wirtschaftsgütern auftreten. Vgl. dazu BFH v. 30. 5. 1974 IV R 56/72, BStBl. II 520 = StRK EStG (bis 1974) § 6 Abs. 1 Ziff. 1 R. 205 m. Anm. *Blencke*; v. 6. 12. 1991 III R 108/90, BStBl. II 1992, 452 = StRK BerlinFG 1982 § 19 R. 12; v. 29. 10. 1991 IX R 117/90, BStBl. II 1992, 285 = StRK EStG 1975 § 7 Abs. 1 AK/HK R. 109; *Schmidt/Glanegger*, a.a.O. (Fn. 26), § 6 Anm. 43.

Sind die Sanierungsaufwendungen als Herstellungskosten zu qualifizieren, ist der Ansatz einer Verbindlichkeitsrückstellung fraglich. Überwiegend wird die Passivierungspflicht abgelehnt mit dem Argument, Herstellungaufwand sei zu aktivieren und führe erst über den Zeitraum der Nutzung verteilt zu Aufwendungen. Die Bilanzierung einer Rückstellung käme daher der Geltendmachung künftiger Aufwendungen gleich[85]. Zum Teil wird allerdings vertreten, daß eine Rückstellung dann zu bilden sei, wenn der Aufwand der Beseitigung von bereits eingetretenen Umweltschäden diene. Herstellungsaufwendungen zur Altlastensanierung seien rückzustellen, weil die Aufwendungen wirtschaftlich den Erträgen vergangener Perioden zuzurechnen seien[86]. Dem stehen Meinungen gegenüber, wonach öffentliche Verpflichtungen zur Herstellung von Umweltschutzanlagen in jedem Fall zur Rückstellung verpflichten[87]. Es liege nämlich mit Entstehen der öffentlichrechtlichen Verpflichtung stets eine Belastung vor, die als Rückstellung auszuweisen ist.

Greift man auf die juristisch dogmatischen Grundlagen zur Bilanzierung von Rückstellungen zurück[88], liegt das Problem in der Wertung des Prinzips wirtschaftlicher Verursachung: Zu unterscheiden ist, ob das aus dem Imparitätsprinzip erfließende Gebot zum vollständigen Schuldenausweis eine Einschränkung erfährt, wenn der Aufwand als Herstellungsaufwand zu aktivieren ist. Da die Abschreibung von Anschaffungs- oder Herstellungskosten die periodengerechte Gewinnermittlung sicherstellen soll[89], ist weiter zu prüfen, ob dieses Ziel durch die Rückstellung der gesamten Aufwendungen unzulässigerweise unterlaufen erscheint.

Schon oben wurde gezeigt, daß nach dem Prinzip wirtschaftlicher Verursachung ausschlaggebend ist, ob der Betrieb am Bilanzstichtag wirtschaftlich mit einer (künftig entstehenden) Schuld belastet ist. Aus dieser Perspektive stellt sich allein die Frage, ob eine Belastung vorliegt, wenn der Aufwand aktiviert werden muß, somit als Vermögenswert dem Unternehmen zugeführt und damit erhalten bleibt. Dies mag zunächst für jene Wirtschaftsgüter durchaus zweifelhaft sein, die einer Abnutzung unterliegen. Aus § 253 Abs. 2 HGB

85 *Christiansen*, StBP 1987, 193 (197); *Günkel*, StbJb. 1990/91, 97, 109 f.; *Bordewin*, RWP, Einkommensteuer SG 5.2, 2079; *ders.*, DB 1992, 1534.

86 *Honzak*, ÖStZ 1991, 37.

87 *Crezelius*, DB 1992, 1362 f. (1363); *Stoll* in: Loitlsberger/Egger/Lechner, Rechnungslegung und Gewinnermittlung (GS für K. Lechner), Wien 1987, S. 371 ff. (391 ff.).

88 Vgl. dazu oben S. 176 ff.

89 *Adler/Düring/Schmaltz* a.a.O. (Fn. 37), § 253 Anm. 295; *Döring* in: Küting/Weber a.a.O. (Fn. 35), § 253 Anm. 110; *Gassner/Lahodny-Karner*, a.a.O. (Fn. 76), § 204 Anm. 5.

ergibt sich aber eindeutig, daß Herstellungsaufwand für abnutzbare Anlagegüter den Perioden der Anlagennutzung zuzurechnen ist. Für die Steuerbilanz ergibt sich diese zwingende Anordnung zweifelsfrei aus § 7 EStG, wobei dem selbst abweichendes Handelsrecht nicht entgegenstünde (vgl. § 5 Abs. 6 EStG).

Unter diesen Voraussetzungen ist eine Rückstellung für Herstellungsaufwendungen m.E. nur dann zu passivieren, wenn der Nachweis gelingt, daß die gesetzlich angeordnete Investition einer Teilwertabschreibung zuzuführen ist. Dies ist jedenfalls dann der Fall, wenn die Investition die Unrentierlichkeit des Unternehmens bedingt[90]. Die öffentlichrechtliche Verpflichtung zur Investition für sich rechtfertigt andererseits noch keine Teilwertabschreibung.[91] Es ist vielmehr nachzuweisen, daß der Unternehmenswert unter den buchmäßigen Wert des Unternehmens gesunken ist. Hierbei ist einerseits zu beachten, daß Umweltschutzinvestitionen den Substanzwert des Unternehmens nicht verändern und Minderungen des Ertragswertes steuerlich unbeachtlich bleiben, soweit sie einen originären Firmenwert aufzehren. Im übrigen ist es m.E. wohl auch eine Frage des Marktes, ob die Investition zwangsläufig zu einer Senkung der Rentabilität des Unternehmens führt. Insbesondere bei Investitionen, die objektiv für sämtliche Betriebe einer bestimmten Branche regelmäßig erforderlich werden (wie z. B. Entsorgungsanlagen der Chemie-Industrie, Emissionsschutzanlagen von Industriebetrieben), erscheint eine Teilwertabschreibung auf Null ausgeschlossen, da ein gedachter Erwerber solcher umweltbelastender Betriebe jedenfalls einen Wert anzusetzen hätte. Daß der umweltspezifische Kostendruck potentielle Erwerber veranlaßt, in andere rentablere Produktionen auszuweichen, begründet im Regelfall keine Teilwertabschreibung.

3. Probleme bei der Bewertung von Rückstellungen

Rückstellungen sind nach § 253 Abs. 1 Satz 2 HGB mit dem Betrag anzusetzen, der nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung notwendig ist. Steuerlich ordnet § 6 Abs. 1 Z. 3 EStG für die Bewertung von Verbindlichkeiten die entsprechende Anwendung des § 6 Abs. 1 Z. 2 und damit implizit die Bewertung zu Anschaffungskosten oder dem höheren Teilwert an. Für Rückstellungen ist hierbei auf die für die zugrundeliegenden Verbindlichkeiten geltenden Grundsätze zurückzugreifen: Sachleistungsverpflich-

90 Vgl. *Heigl*, StuW 1976, 245; *Herrmann/Heuer/Raupach* a.a.O. (Fn. 50), § 6 Anm. 608; *Schmidt/Glanegger* a.a.O. (Fn. 26), § 6 Anm. 59a. Dazu und zum folgenden ausführlich *Gail*, StbJb. 1990/91, 74 ff.

91 Vgl. auch *Christiansen*, StBP 1987, 198.

tungen sind danach mit dem Erfüllungsbetrag, also den zur Bewirkung der geschuldeten Leistung erforderlichen Kosten anzusetzen[92]. Wahrscheinlichkeitserwägungen, die für den Ansatz dem Grunde nach maßgebend waren, sind bei der Bewertung grundsätzlich außer Betracht zu lassen.[93] Die Bewertung von Rückstellungen wirft verschiedene Zweifelsfragen auf.

a) Abzinsung langfristiger Rückstellungen?

Die Frage der Abzinsung ist mit *Döllerer*[94] „erst so richtig in Gang gekommen". Nach der st.Rspr. des BFH ist zu entscheiden, ob im Erfüllungsbetrag Zinsen enthalten sind[95]. Für Geldverbindlichkeiten aus Anschaffungsgeschäften wird vom BFH widerleglich vermutet, daß der Erfüllungsbetrag eine Zinskomponente enthält, die auf den Zeitraum der Kapitalüberlassung zu verteilen ist[96]. Für Sachleistungsverpflichtungen wird demgegenüber ein Abzug von Zwischenzinsen abgelehnt[97]. Dem folgt auch weitgehend einhellig das Schrifttum[98].

Die Gründe für die Differenzierung sind allerdings weitgehend ungeklärt: Auch der BFH sieht letztlich von der Abszinsung langfristiger Rekultivierungs- oder Entfernungsaufwendungen nur deshalb ab, weil ihm die Ansammlung des Aufwandes über die Betriebsbestehenszeit als „das geeignete Mittel erscheint, die Langfristigkeit der Verbindlichkeit zu berücksichtigen"[99]. Wenngleich diese Begründung wenig überzeugt, erscheint eine Abzinsung von Sachwertschulden aus mehreren Gründen unzulässig:

92 *Schmidt/Schmidt* a.a.O. (Fn. 26), § 5 Anm. 44; *Herrmann/Heuer/Raupach*, a.a.O. (Fn. 50), § 6 Anm. 1126; *Strobl* in: Raupach, Werte und Wertermittlung, a.a.O. (Fn. 29), S. 197; *Christiansen*, StBP 1987, 197.

93 BFH v. 27. 11. 1968 I 162/64, BStBl. II 1969, 247 = StRK KStG 1934–1975 § 6 Abs. 1 Satz 1 Allg.R. 138.

94 DStR 1987, 70.

95 BFH v. 5. 2. 1987 IV R 81/84, BStBl. II 1987, 845 = StRK EStG 1975 § 5 Rückst. R. 20 m. Anm. *Moxter*; v. 7. 7. 1983 IV R 47/80, BStBl. II 753 = StRK EStG 1975 § 5 Rückst R. 5; v. 25. 2. 1975 VIII R19/70, BStBl. II 647 = StRK GewStG (bis 1977) § 8 Ziff. 1 R. 89.

96 Vgl. nochmals BFH v. 7. 7. 1983 IV R 47/80, a.a.O. (Fn. 95).

97 BFH v. 27. 11. 1968 I 162/64, a.a.O. (Fn. 93); und ausdrücklich in Abgrenzung zu den Geldleistungsverpflichtungen im Urteil v. 7. 7. 1983 IV R 47/80, a.a.O. (Fn. 95).

98 Vgl. *Groh*, BB 1988, 27 (31 f.); *Strobl* in: Raupach a.a.O. (Fn. 92), S. 206; *Herzig* DB 1990, 1353. – A. A. *Jacobs*, DStR 1988, 242.

99 BFH v. 27. 11. 1968 I 162/64, a.a.O. (Fn. 93); v. 19. 2. 1975 I R 28/73, a.a.O. (Fn. 4).

Eine Abzinsung zum Realzinssatz[100] kann wohl nur dann erfolgen, wenn sich der Stpfl. gegen Zahlung eines geringeren Entgelts von der Sachleistungspflicht befreien könnte[101]. Gerade diese Voraussetzung wird auf Rückstellungen für Sachwertverpflichtungen aber nicht zutreffen, da der Erfüllungsbetrag exakt nicht bestimmbar ist[102]. Die Unsicherheiten, die für die Bestimmung der Höhe der Verpflichtung bestehen, rechtfertigen somit keine Abzinsung eines geschätzten Wertes, sondern sind eben gerade durch den vorsichtigen Ansatz einer Rückstellung zu berücksichtigen. Die Langfristigkeit von Sachleistungsverpflichtungen hat dabei grundsätzlich keinen Einfluß auf die Bewertung. Auch die Ansammlung von Rekultivierungsrückstellungen wird nicht durch die Langfristigkeit, sondern durch das Prinzip wirtschaftlicher Verursachung bestimmt.

Eine Abzinsung ist ferner m.E. auch deshalb nicht zulässig, weil dem Rückstellungsbetrag keine „Zinsvereinbarung" zugrunde liegt. Anders als bei Pensionszusagen kann nicht davon ausgegangen werden, daß die rückgestellten Beträge angemessen verzinst werden[103]. Die Beträge werden vielmehr im Unternehmen selbst anstelle von Fremdkapital eingesetzt. Ersparte Aufwendungen rechtfertigen aber nicht den Ausweis höherer Erträge durch Rückstellung verminderter (abgezinster) Aufwendungen.

b) Bewertung zu Vollkosten oder Teilkosten

Bei der Bewertung von Rückstellungen für Verpflichtungen, die der Unternehmer durch Eigenleistung erfüllt, ist zunächst unstrittig, daß kalkulatorische Kosten (kalkulatorische Abschreibungen, Zinsen und Unternehmerlohn) auszuscheiden sind. Auch ein kalkulatorischer Gewinnzuschlag darf nicht angesetzt werden[104]. Diskutiert wird jedoch seit dem Urteil des IV.

100 Sachwertschulden passen sich nämlich zum jeweiligen Stichtag an den jeweiligen Geldwert automatisch an. Vgl. auch *Strobl* in: Raupach, a.a.O. (Fn. 92), S. 213 n.w.N. Nicht zulässig ist es dagegen, den künftig erforderlichen Erfüllungsbetrag anzusetzen – so etwa *Knobbe/Keuk*, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 8. Aufl., S. 124 f. – Kritisch mit überzeugenden Argumenten auch *Jacobs*, DStR 1988, 243 ff. Künftige Preisentwicklungen werden vielmehr erst am betreffenden Bilanzstichtag ausgewiesen: *Strobl* in: Raupach, a.a.O. (Fn. 92), S. 213; *Herzig*, DB 1990, 1353.

101 *Groh*, BB 1988, 27, 32.

102 Vgl. auch *Adler/Düring/Schmaltz* a.a.O. (Fn. 37), § 253 Anm. 180. Gegen eine Abzinsung auch *Bordewin*, DB 1992, 1533 f.

103 *Eifler*, Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung für Rückstellungen, Düsseldorf 1976, S. 73.

104 Vgl. BFH v. 25. 2. 1986 VIII R 134/80, BStBl. II 788 m.w.N. = StRK EStG 1975 § 5 Rückst. R. 19; *Jacobs*, DStR 1988, 239 m.w.N.

Senates zu den Rückstellungen für Jahresabschlußkosten[105], ob Vollkosten oder lediglich Einzelkosten anzusetzen sind[106]. Dieses Urteil unterscheidet bekanntlich zwischen direkt zurechenbaren Einzelkosten und den Gemeinkosten, die unabhängig von der Erstellung einer Eigenleistung anfallen. Zu passivieren sind nach diesem Urteil lediglich die Einzelkosten, maximal der Betrag, der bei Inanspruchnahme einer Fremdleistung angefallen wäre.

Das Urteil geht damit freilich an den Prinzipien betriebswirtschaftlicher Kostenrechnung vorbei: Nicht nur die direkt zurechenbaren Arbeitsleistungen der mit dem Jahresabschluß befaßten Arbeitnehmer, sondern auch variable Gemeinkosten (wie Strom und Heizungskosten, Sachmittelaufwand) entstehen gerade durch die erstellte Eigenleistung. Diese produktionsbezogenen (variablen) Kosten sind oft lediglich mangels technischer Erfassungseinrichtungen nicht direkt zurechenbar, weshalb sie im Wege eines mehr oder weniger realitätsnahen Schlüssels den erstellten Leistungen wirtschaftlich zugerechnet werden. Aber auch fixe, produktionsunabhängige Gemeinkosten sind den erstellten betrieblichen Leistungen zuzurechnen, da ohne die Kosten der Betriebsbereitschaft die betreffende unternehmerische Tätigkeit insgesamt nicht ausgeführt werden kann.

Insofern bietet der vom IV. Senat angestellte Vergleich mit den externen Kosten des Fremdbezuges einen sinnvollen Richtwert, die Sachlichkeit der angewendeten kalkulatorischen Schlüssel zu prüfen. Eine Obergrenze können diese Kosten aber nicht darstellen, da die Einführung einer festen Obergrenze für Rückstellungen den Bewertungsprinzipien des § 6 Abs. 1 Z 3 EStG widerspricht. Der BFH hat auch seine Auffassung nicht über den entschiedenen Einzelfall hinaus weiterverfolgt[107]. Imparitätsprinzip und Höchstwertprinzip verlangen jedenfalls nach einer Bewertung einschließlich fixer und variabler Gemeinkosten.

IV. Ergebnisse

(1) Aufwendungen zur Erfüllung von Umweltpflichten sind dann als Rückstellung zu passivieren, wenn

105 v. 24. 11. 1983, IV R 22/81, BStBl. II 1984, 301.

106 Vgl. dazu *Döllerer*, DStR 1987, 71; *Jacobs*, DStR 1988, 242; *Kupsch*, DB 1989, 60; *Küting/Kessler*, DStR 1989, 695 f.; *Platzer* in: Loitlsberger/Egger/Lechner, Rechnungslegung und Gewinnermittlung, Wien 1987, S. 298; *Gassner/Lahodny-Karner* a.a.O. (Fn. 76), § 211 Anm. 18.

107 Vgl. BFH v. 25. 2. 1986 VIII R 134/80, a.a.O (Fn. 104).

- die Pflicht Schuldcharakter hat
- die Inanspruchnahme hinreichend wahrscheinlich ist
- und die drohende Ausgabe am Bilanzstichtag wirtschaftlich verursacht ist.

(2) Schuldcharakter liegt vor, wenn ein Dritter die Leistungspflicht zumindest faktisch durchsetzen kann. Insofern sind nicht nur im Privatrecht wurzelnde Verpflichtungen (wie Schadenersatzpflichten nach § 823 Abs. 1 BGB oder nach dem UmwelthaftungsG[108]), sondern auch öffentlichrechtliche Verpflichtungen Gegenstand von Verbindlichkeitsrückstellungen. Auf eine besondere Sanktionsbewehrung der Verpflichtung durch Geldstrafen und Bußen kommt es hierbei nicht an, die faktische Durchsetzbarkeit ordnet die Ausgabe dem Kreis passivierungspflichtiger Verbindlichkeitsrückstellungen zu.

(3) Die Passivierung einer öffentlichen Leistungspflicht erfordert entgegen der Rspr. des BFH nicht, daß der gesetzliche Tatbestand den Inhalt der Leistung konkretisiert. Selbst wenn sich die Leistungspflicht allein auf Generalklauseln des Polizei- und Ordnungsrechts (z. B. § 14 OBG NW; § 8 Abs. 1 PolG NW) gründet, sind Verbindlichkeitsrückstellungen nicht von vornherein auszuschließen. Unbestimmte Rechtsbegriffe zur Gefahrenabwehr und Ermessensspielräume bei der Inanspruchnahme berechtigen nämlich die Behörde nicht zu willkürlichem Handeln. Nach dem Grundsatz der Selbstbindung ist die Behörde im Außenverhältnis vielmehr an ihre Verwaltungspraxis gebunden. Insofern kann eine Ungewißheit der Auslegung der Norm bestehen. Dies rechtfertigt aber nicht, von der Passivierung der Rückstellung abzusehen, wenn die Inanspruchnahme hinreichend wahrscheinlich ist.

(4) Öffentliche Umweltpflichten begründen in der Regel keine subjektiven Ansprüche Dritter, sondern auferlegen dem Leistungspflichtigen Eigenverpflichtungen, die er im Interesse der Allgemeinheit wahrzunehmen hat und deren Einhaltung einer öffentlichrechtlichen Kontrolle unterliegt. Hieraus folgt, daß das Vorliegen eines Verwaltungsaktes oder sonstigen behördlichen Eingriffes keine Voraussetzung für die Passivierung einer Rückstellung sein kann. Aus Sachlichkeitserwägungen hat vielmehr auch jener Stpfl. eine Rückstellung zu passivieren, der von sich aus Maßnahmen zur Erfüllung seiner öffentlichrechtlichen Leistungspflichten ergreift. In diesen Fällen hat die Abgabenbehörde zu prüfen, ob die Leistung vom Steuerpflichtigen erzwungen hätte werden können.

108 Vgl. dazu *Eilers*, DStR 1991, 101 ff.

(5) Ist nach den Regeln juristischer Auslegung hinreichend wahrscheinlich, daß ein umweltrechtlicher Sachverhalt von einem gesetzlichen Tatbestand erfaßt wird, der Grundlage für ein öffentliches oder privatrechtliches Leistungsgebot ist, muß zwingend eine Rückstellung gebildet werden, wenn die Geltendmachung des Anspruchs hinreichend wahrscheinlich ist. Für privatrechtliche Verpflichtungen gilt hierbei regelmäßig, daß dem Grunde nach als gewiß bestehend erkannte Verpflichtungen unabhängig von der Geltendmachung durch den Gläubiger zu passivieren sind. Für gesetzliche öffentlichrechtliche Verpflichtungen ist im Vergleich dazu die Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme mangels Vorhandenseins eines unmittelbar Geschädigten zu konkretisieren. Diese Konkretisierung erfordert eine „Aufdeckungswahrscheinlichkeit". Diese liegt vor, wenn der Stpfl. Sanierungsmaßnahmen entsprechend der öffentlichen Verpflichtung vorbereitet (vgl. 4.) oder – sofern er sich der Verpflichtung bislang entzogen hat – Anhaltspunkte für eine behördliche Inanspruchnahme vorliegen. Dies ist regelmäßig der Fall, wenn ein qualifizierter gegen den Stpfl. gerichteter Druck der Öffentlichkeit zur Sanierung gegeben ist.

(6) Dem Grunde und/oder der Höhe nach ungewisse Verbindlichkeiten sind nach dem Prinzip der Vollständigkeit (§ 246 HGB) auszuweisen. Eine Einschränkung ergibt sich nach dem Vorsichtsprinzip nur für solche Aufwendungen, die am Bilanzstichtag das Unternehmen wirtschaftlich nicht belasten. Dies trifft insbesondere auf Ausgaben zu, die ausschließlich künftigen Erträgen zuzuordnen sind. Wirtschaftlich zuordnungsindifferente Aufwendungen, die sowohl die Zukunft wie auch die Vergangenheit belasten, sind nach dem Vorsichtsprinzip jedenfalls rückzustellen.

(7) Da die Abschreibung von Anlagegütern nach ihrer Funktion die Anschaffungs- oder Herstellungskosten den Perioden der künftigen Nutzung der Anlage zuordnet, ist für vorzunehmende Herstellungsaufwendungen nur insoweit eine Rückstellung zulässig, als die Investition zu einer Teilwertabschreibung berechtigen wird.

(8) Mindert eine Umweltbeeinträchtigung den (Teil-)Wert eines Wirtschaftsgutes, ist eine Abschreibung auf den niedrigeren Teilwert nicht zulässig, wenn eine Pflicht zur Sanierung besteht. Das Abwertungswahlrecht für vorübergehende Wertminderungen erfährt insoweit eine Einschränkung, als nach den GoB eine Verpflichtung zur Passivierung von Rückstellungen besteht.

V. Anwendung der Ergebnisse

1. Vorbemerkung

Eine Typologie umweltrechtlicher Verpflichtungen für steuerliche Zwecke soll die praktische Umsetzung der gefundenen Ergebnisse sicherstellen. Sie kann angesichts der Vielfalt an Verpflichtungstatbeständen[109] nicht Anspruch auf Vollständigkeit erheben. Ein solcher Systematisierungsversuch kann auch keine rechtswissenschaftliche Methode zur Lösung steuerlicher Problemfälle anbieten[110]. Es können aber die für die steuerliche Beurteilung entscheidenden Kriterien durch unmittelbare Anwendung deutlicher herausgearbeitet werden, was die Beurteilung ähnlich gelagerter Fälle erleichtern kann.

2. Sicherungs- und Überwachungspflichten

Hierher zählen alle Regeln, die den Stpfl. zur regelmäßigen Überwachung umweltrechtlicher Standards verpflichten[111]. Solche Eigenüberwachungspflichten normiert etwa § 7 Abs. 1 Nr. 3 BImSchG, wonach die Betreiber von Anlagen Messungen von Immissionen oder Emissionen vorzunehmen haben oder vornehmen zu lassen haben (vgl. auch § 19i und § 19h WHG). Hierher gehören aber auch bereichsspezifische Pflichten wie Störfallvorsorgepflichten (§§ 3 ff. StörfallVO) und die stoffrechtlichen Kennzeichnungs- und Verpackungspflichten (§ 13 ff. ChemG; § 20 PflSchG; § 7 WRMG). Es handelt sich hierbei zwar um Eigenüberwachungspflichten, die aber einer Befolgungskontrolle der Verwaltungsbehörden unterliegen und durch zum Teil weitgehende Eingriffsbefugnisse erzwungen werden können[112].

Aufgrund der öffentlichrechtlichen Normen liegt der Eigenüberwachungspflicht eine öffentlichrechtliche Verbindlichkeit zugrunde, die mit dem Betrieb der überwachten Tätigkeit zu entstehen beginnt.[113] Dem der Höhe nach ungewissen Aufwand kommt somit Schuldcharakter zu; die Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme folgt aus der laufenden Erfüllung der Rechtspflicht oder – sofern sich der Stpfl. dieser entzieht – aus der laufenden Befolgungskontrolle der Behörde. Der Rückstellung zugeführt werden kann dabei nur jener Kontroll- oder Sicherungsaufwand, der das Unternehmen am Bilanzstichtag wirtschaftlich belastet. Eine solche wirtschaftliche Belastung liegt regelmäßig nicht vor, soweit Aufwendungen periodisch laufend anfallen und kurzfristig auch erfüllt werden. Aufwendungen aus Verpackungs- und Kennzeichnungspflichten sind jeweils der laufenden Periode zuzurechnen. Soweit bereits entstandene Verpflichtungen (z. B. zur Vornahme von Messungen) am Bilanzstichtag noch nicht erfüllt sind, sind die künftigen Ausgaben als Rückstellung zu passivieren, wenn die Geltendmachung der Verpflichtung durch die Behörden hinreichend wahrscheinlich ist.

Für künftige Sicherungsmaßnahmen ist am Bilanzstichtag dann eine Rückstellung zu bilden, wenn die Maßnahmen mit dem Betrieb bis zum Bilanzstichtag im Zusammenhang stehen. Aufwendungen zur Überprüfung von Wirtschaftsgütern sind daher nach der hier vertretenen Auffassung entgegen der Rspr. schon vor Eintritt des gesetzlichen Überprüfungszeitpunktes als Rückstellung auszuweisen[114].

3. Anpassungsverpflichtungen

Als Anpassungsverpflichtungen werden in der jüngeren steuerlichen Literatur all jene Verpflichtungen zusammengefaßt, die aufgrund bestehender Entsorgungs- oder Vermeidungspflichten eine Anpassung vorhandener Anlagen an Emissions- und Sicherheitsstandards vorsehen[115]. So sind etwa nach § 5 Abs. 1 Nr. 2 BImSchG die dem „Stand der Technik entsprechenden Maßnahmen zur Emissionsbegrenzung" zu treffen. Entsprechende Anordnungen enthält z. B. auch § 8 Abs. 1 S. 3 AbfG für den Bereich der Abfallentsorgung.

Werden zwecks Anpassung an die erforderlichen umweltrechtlichen Standards bestehende Wirtschaftsgüter adaptiert, rechnen die dafür erforderlichen Aufwendungen handelsrechtlich und damit auch steuerlich grundsätzlich zum Erhaltungsaufwand. Ein zu aktivierender Herstellungsaufwand i.S.d. § 255 Abs. 2 HGB liegt nämlich erst dann vor, wenn durch die Maßnahme eine wesentliche Verbesserung des Gegenstandes bewirkt wird. Selbst bei Einbau von Teilen (z. B. Filtern) ist diese Voraussetzung nicht

109 Vgl. dazu nur im Überblick *Kloepfer*, Umweltrecht, München 1989; *Bartels*, BB 1991, 2044 f.; *ders.*, BB 1992, 1095 ff. und 1311 ff.

110 In diesem Sinne aber *Bartels*, BB 1991, 2044. – Zu Recht kritisch *Crezelius*, DB 1992, 1357.

111 Vgl. dazu *Kloepfer*, a.a.O. (Fn. 109), S. 151 f.

112 *Kloepfer*, a.a.O. (Fn. 109), S. 147, 152.

113 Vgl. oben S. 174 f.

114 Vgl. oben S. 179. – Nach *Crezelius*, DB 1992, 1360 und *Herzig*, DB 1990, 1351, ist hierbei eine zeitanteilige Verteilung des Aufwandes vorzunehmen. A. A. *Christiansen*, StBP 1987, 196, der diesen Aufwand nicht als Drittaufwand, sondern als eigenbetrieblichen Gemeinaufwand qualifiziert und im Hinblick auf den Eigenverpflichtungscharakter die Bildung einer Rückstellung ablehnt.

115 Vgl. *Bartels*, BB 1991, 2048; *Bordewin*, DB 1992, 1100; *Herzig*, DB 1990, 1350 f.

erfüllt, wenn die Maßnahme lediglich dazu dient, das ursprüngliche Nutzungspotential des Wirtschaftsgutes zu sichern[116]. Rückstellungen für derartige Anpassungsmaßnahmen sind demnach grundsätzlich zulässig. Soll zwecks Anpassung an umweltrechtliche Standards dagegen ein selbständiges Wirtschaftsgut geschaffen werden (z. B. Kläranlage), ist die Bildung einer Rückstellung wegen Vorliegens von Anschafffungs- oder Herstellungskosten grundsätzlich ausgeschlossen.

Fraglich ist der Bilanzierungszeitpunkt, wenn – wie etwa nach der TA Luft – nach den Rechtsvorschriften ein Anpassungszeitraum eingeräumt ist. Oben wurde gezeigt, daß auch aufschiebend bedingte und noch nicht fällige Verbindlichkeiten Gegenstand einer Rückstellung sein können. Allein entscheidend ist, ob bereits mit Beginn der Anpassungsfrist die öffentlichrechtliche Verpflichtung den Betrieb wirtschaftlich belastet. Nach der hier vertretenen Auffassung ist dies der Fall, da der Anpassungsaufwand aus dem gegebenen Standard der Anlage resultiert.

4. Abfallentsorgung

Nach dem AbfG gehören zur Abfallentsorgung das Verwerten und das Ablagern von Abfällen, sowie die hierzu erforderlichen Maßnahmen des Einsammelns, Beförderns, Behandelns und Lagerns (§ 1 Abs. 2 AbfG). Unter Verwertung wird hierbei die Gewinnung neuer Stoffe oder Energie verstanden. Während den Abfallbesitzer im Grundsatz nur die Pflicht zur Abfallüberlassung trifft[117] und die Entsorgung primär Aufgabe der öffentlichen Hand ist, verlagert § 3 Abs. 4 AbfG nach dem Verursacherprinzip die Entsorgungsaufgabe auf den Abfallproduzenten zurück.

Nach Auffassung der Finanzverwaltung ist die öffentlichrechtliche Pflicht zur Entsorgung nach § 3 Abs. 4 AbfG nicht hinreichend konkretisiert,

116 *Adler/Düring/Schmaltz*, a.a.O. (Fn. 37) § 255 Anm.149; *Gail*, StbJb. 1990/91, 72; *Bartels*, BB 1992, 1312; BFH v. 26. 11. 1973, GrS 5/71, BStBl. II 1974, 132 = StRK EStG (bis 1974) § 7 R. 209 m. Anm. *Henninger*; v. 9. 11. 1976 VIII R 27/75, BStBl. II 1977, 306 = StRK EStG (bis 1974) § 9 (Abs. 1) Sätze 1 u. 2 R. 468; v. 7. 12. 1976 VIII R 42/75, BStBl. II 1977, 281 = StRK EStG (bis 1974) § 9 (Abs. 1) Sätze 1 u. 2 R. 470.

117 Zu einzelnen Ausnahmen vgl. *Kloepfer*, a.a.O. (Fn. 109), S. 704. – Die Handlungshaftung, die den Abfallbesitzer trifft, wenn er den Abfällen die Eigenschaft von beweglichen Sachen nimmt (Ausgießen in das Erdreich), begründet eine Rückstellung nach den Voraussetzungen für die Sanierung von Altlasten – vgl. dazu im folgenden Punkt 5.

weil dem Unternehmer freistehe, wann und wie er die Entsorgung vornimmt[118]. Der umweltrechtlichen Prämisse dieser Auffassung kann nicht gefolgt werden: Zwar kommt es für das Vorliegen von Abfall primär auf den Entledigungswillen des Sachbesitzers an (vgl. § 1 Abs. 1 Satz 1 AbfG). Dieser subjektive Abfallbegriff gilt aber nicht für denjenigen, der Abfälle zur Verwertung übernimmt: Hat sich der ursprüngliche Besitzer einer Sache (z. B. eines Altreifens) entledigt, indem er sie zur Verwertung überläßt, bleibt diese Sache grundsätzlich solange Abfall, bis die gewonnenen Sekundärrohstoffe wieder dem Wirtschaftskreislauf zugeführt werden[119]. Gerade wegen des Bestehens der Verwertungspflicht steht es dem Pflichtigen eben nicht frei, ob und wann er verwertet. Auch die Art der Verwertung ist hinreichend durch das Gesetz konkretisiert, zumal § 1 Abs. 2 AbfG die Gewinnung von Stoffen oder Energie anordnet. Die gesetzliche Verpflichtung ist somit für Zwecke einer Rückstellungsbildung zumindest für die zum Bilanzstichtag gelagerten, noch nicht entsorgten Abfälle hinreichend konkretisiert. Bestehen Erfahrungswerte über Rücklaufquoten seinerzeit umgesetzter Produkte, die als Abfall zu entsorgen sein werden, ist die Entsorgungsverpflichtung auch für erst künftig schlagend werdende Maßnahmen hinreichend konkretisiert.

Fraglich ist indessen, ob der Bildung einer Rückstellung für die Abfallentsorgungspflicht der Umstand entgegensteht, daß durch die Verwertung aktivierungspflichtige Stoffe und Energie gewonnen werden[120]: Zu prüfen ist hierbei, ob in diesen Fällen das Gebot zum vollständigen Schuldenausweis nach dem Vorsichtsprinzip insofern Einschränkungen unterliegt. Da der Herstellungsaufwand für Umlaufvermögen nach der Handelsrechtslage den Erlösen künftiger Umsätze zuzuordnen ist, erscheint die Bildung einer Rückstellung nach der hier vertretenen Auffassung nur insoweit zwingend, als der Herstellungsaufwand die Wiederbeschaffungskosten gleichartiger, nicht durch Entsorgung beschaffter Produkte übersteigt[121]. Sofern Erfahrungswerte über Rückgabequoten bestehen, ist der künftige Entsorgungsmehraufwand einer Rückstellung zuzuführen.

118 Vgl. BMF-Schreiben, DStR 1992, 357. – Vgl. dazu im einzelnen oben S. 164 f.

119 Vgl. § 1 Abs. 1 S. 2 und § 1 Abs. 3 Nr. 6 und 7 AbfG. Vgl. ferner *Kloepfer*, a.a.O. (Fn. 109), S. 685 f., 692.

120 In diesem Sinne zweifelnd *Bartels*, BB 1991, 2049.

121 Vgl. oben S. 182 ff.

5. Altlastensanierung

Unter „Altlasten" sind vor dem 11. 6. 1972 stillgelegte Anlagen und Ablagerungen zu verstehen, von denen nach den Erkenntnissen einer vorausgegangenen Gefährdungsabschätzung eine Gefahr für die öffentliche Sicherheit oder Ordnung ausgeht[122]. Verpflichtungen zur Beseitigung von Altlasten finden sich in öffentlichrechtlichen Spezialvorschriften nur vereinzelt (vgl. etwa § 26 Abs. 2 und § 3 Abs. 2 WHG). Die Sanierungsverfügungen stützen sich im Regelfall vielmehr auf Generalklauseln des Polizei- und Ordnungsrechts[123]. Nach diesen Vorschriften können die jeweiligen Ordnungsbehörden die notwendigen Maßnahmen treffen, um bestehende Gefahren für die öffentliche Sicherheit und Ordnung abzuwehren. Eine konkrete Gefahr liegt i.S.d. Ordnungsvorschriften schon dann vor, wenn der Geschehensablauf mit hinreichender Wahrscheinlichkeit in naher Zukunft oder auch auf längere Sicht zu einem Schadenseintritt führen kann. Für das Einschreiten der Behörde – und damit für die Rückstellungsbildung – ist ein unmittelbares Bevorstehen der Schädigung nicht Voraussetzung[124].

Stellt ein Unternehmer gestützt auf Sachverständigengutachten eine Altlast fest, so ist eine Rückstellung ceteris paribus schon dann zu passivieren, wenn juristisch begründet mit der Geltendmachung einer Sanierungsverpflichtung durch die Behörde zu rechnen ist. Nimmt der Stpfl. Maßnahmen von sich aus in Angriff, ist für die nach dem Bilanzstichtag notwendig werdenden Maßnahmen eine Rückstellung zu passivieren, sofern derartige Maßnahmen behördlich erzwungen werden können[125].

Für die Bemessung der Rückstellung ist davon auszugehen, daß behördliche Eingriffe bei erwiesener Gefahr jedenfalls zur Kostentragung für die behördlichen Untersuchungen und zur Beseitigung der Gefahr nach dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit verpflichten. Die öffentliche Pflicht zur Gefahrbeseitigung schließt aber regelmäßig nicht die Kosten zur Gesamtsanierung oder Rekultivierung ein[126].

Die Bildung von Rückstellungen für Altlastsanierungsverpflichtungen wird auch nicht durch den Umstand eingeschränkt, daß der Behörde eine Gefahrabwehr sowohl durch Zugriff auf den Handlungsstörer, also den

122 *Kloepfer*, a.a.O. (Fn. 109), S. 722 f.; *Bartels*, BB 1991, 2047.
123 *Kloepfer*, a.a.O. (Fn. 109), S. 725; *Bäcker*, BB 1989, 2073; *Bartels*, BB 1992, 1099 ff.
124 *Bäcker*, BB 1989, 2074.
125 Vgl. dazu ausführlich oben S. 174 f.
126 Vgl. dazu nochmals *Kloepfer*, a.a.O. (Fn. 109), S. 731 m.w.N.

Gefahrverursacher (z. B. Deponiebetreiber), als auch auf den Zustandsstörer (Inhaber der Sachgewalt über die Gefahrquelle, z. B. Eigentümer des kontaminierten Grundstücks) offensteht[127]. Zum einen besteht Auswahlermessen der Behörde, wobei kein genereller Vorrang der Handlungsstörerhaftung gilt, zum anderen ist ein interner Ausgleich (Regreß) zwischen mehreren Störern weder im Zivilrecht noch im öffentlichen Recht vorgesehen[128] und daher ungewiß.

6. Rekultivierungsverpflichtungen

Die Pflicht zur Passivierung von Rückstellungen für öffentlichrechtlich begründete Rekultivierungsverpflichtungen ist in Lehre und Rspr. unbestritten[129]. Solche Pflichten bestehen z. B. zum Ausgleich unvermeidbarer Eingriffe in Natur und Landschaft nach § 8 Abs. 2 Satz 4 BNatSchG sowie für Rekultivierungen von Abfallentsorgungsgelände nach § 20 AbfG. Umstritten ist die Bewertung, wenn die Rekultivierungsverpflichtungen erst in ferner Zukunft zu erfüllen sind[130]. M.E. ist eine Abzinsung der Rückstellung verfehlt. Für die Bewertung ist vielmehr nach dem Vorsichtsprinzip entscheidend, in welcher Höhe die Aufwendungen den Betrieb belasten. Wächst die Verpflichtung nach Maßgabe der z. B. durch Abgrabungen verursachten Umweltschäden an, belastet zum Bilanzstichtag nur jener Aufwand den Betrieb, den der Steuerpflichtige nach den Verhältnissen zum Bilanzstichtag aufwenden müßte, um den im laufenden Wirtschaftsjahr ausgebeuteten Teil des Grundstücks zu rekultivieren[131]. Läßt sich ein kontinuierliches Anwachsen der Aufwendungen hingegen nicht nachweisen, was etwa bei Rekultivierungsaufwendungen von Deponiebetrieben zutreffen kann[132], ist m.E. der zum jeweiligen Bilanzstichtag erforderliche Aufwand zurückzustellen. Die Langfristigkeit der Rückstellung rechtfertigt m.E. weder eine Abzinsung noch eine Verteilung des Aufwandes nach Abschreibungsgrundsätzen. Ist die Inanspruchnahme hinreichend wahrscheinlich,

127 Zur Unterscheidung zwischen Handlungs- und Zustandsstörer vgl. *Kloepfer*, a.a.O (Fn. 109), S. 726.
128 *Kloepfer*, a.a.O (Fn. 109), S. 730.
129 Vgl. oben S. 163.
130 Vgl. oben S. 185 f. Vgl. ferner *Bartels*, BB 1992, 1317; *Armbrust*, DB 1979, 2046; *Günkel*, StbJb. 1990/91, 116.
131 Vgl. auch BFH v. 19. 2. 1975 IR 28/73, a.a.O. (Fn. 4). BMF-Schreiben v. 18. 4. 1980, IV B 2-S2137, BStBl. I, 230.
132 Vgl. dazu *Wassermann/Teufel*, DB 1983, 2007. Dagegen BFH v. 27. 11. 1968 I 162/64, a.a.O. (Fn. 93), wonach der künftig schlagende Aufwand gleichmäßig über die Betriebszeit zu verteilen ist.

belastet die „gesamte" Verbindlichkeit den Betrieb wirtschaftlich zum Bilanzstichtag, und zwar unabhängig vom Anfallen künftiger Erträge.

7. Anlagenstillegung

Besteht eine behördliche Verpflichtung zur Betriebsstillegung, sind die damit anfallenden Abbruchkosten und die Restbuchwerte der stillgelegten Anlagen Betriebsausgaben[133]. Ist das Bestehen einer solchen Verpflichtung bzw. ihre Geltendmachung hinreichend wahrscheinlich, ist der diesbezügliche Aufwand als Rückstellung zu passivieren. Auch hier ist die Bewertung der Rückstellung umstritten[134], wobei die oben zur Rekultivierung angestellten Überlegungen sinngemäß gelten.

133 *Bartels*, BB 1992, 1312.

134 Vgl. BFH v. 27. 11. 1968 I 162/64, a.a.O. (Fn. 93). Dagegen m.E. zutreffend *Bartels*, BB 1992, 1318.

Umweltschutz im Abgaben- und Steuerrecht

Resümee

Dr. *Gerd Morgenthaler*, Wissenschaftlicher Assistent, Heidelberg

Inhaltsübersicht

I. Umweltabgaben als Rechtsproblem
1. Die Referate
2. Die Podiumsdiskussion
II. Begriff, Modelle und Stellenwert der Umweltabgaben
1. Kosteninternalisierung zum Zweck des Ausgleichs oder der Drosselung
2. Zwei Kategorien von Umweltabgaben
III. Die verfassungs- und europarechtlichen Vorgaben für Umweltabgaben
1. Umweltschutz als staatliche Aufgabe
2. Umweltabgaben im Steuerstaat
3. Das Problem der Abgabenintervention
4. Grundrechtsfragen
5. Die Vorgaben für ein rationales Umweltabgabensystem
6. Das europäische Gemeinschaftsrecht
IV. Die umweltfreundliche Ausgestaltung des Steuerrechts
1. Umweltfreundliche Deutung des bestehenden Steuerrechts
2. Strukturelle Veränderung des Steuersystems im Interesse des Umweltschutzes
V. Ausblick

I. Umweltabgaben als Rechtsproblem

Mit ihrer Tagung zum Thema »Umweltabgaben« hat sich die Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft einer aktuellen Grundsatzfrage des Abgabenrechts gewidmet und es unternommen, Möglichkeiten und Grenzen von Umweltabgaben und einer umweltverträglichen Ausgestaltung des Abgabensystems juristisch zu bestimmen. Im Ergebnis zeigt die Tagung, daß in der Frage der Indienstnahme des Abgabenrechts für den Umweltschutz eine Gleichung mit mehreren Unbekannten angelegt ist: Die aus den finanzwissenschaftlichen Modellen entwickelten Umweltabgaben (unten II.) müssen allen verfassungsrechtlichen und europarechtlichen Vorgaben genügen (unten III.) und sich sowohl in das Umweltrecht als auch in das Steuer- und Abgabenrecht (unten IV.) einfügen. Eine Erkenntnis ist dabei besonders festzuhalten: Ein zugleich wirksames und rechtsstaatlich

ausgestaltetes Umweltabgabenrecht wird sich nur entwickeln lassen, wenn über dessen Ziele ebenso Klarheit herrscht wie über die Bedeutung der steuerrechtlichen Vorgaben. Deutlich wird dies bei der Meinungsverschiedenheit über die Gefahren, die von einer Instrumentalisierung des Abgabenrechts ausgehen können. Während die einen in der Erweiterung des Abgabenrechts um „Öko-Steuern" und andere „kosteninternalisierende" Elemente die Öffnung der Büchse der Pandora vermuten, verweist die Gegenseite auf die Anerkennung der Abgabenintervention durch das Bundesverfassungsgericht. Tatsächlich zwingt die Diskussion zum erneuten Überdenken und Klären einiger grundlegender Begriffe und Prinzipien des daseinsvorsorgenden Steuerstaats.

1. Die Referate

Um der weiteren Entwicklung der Umweltabgaben rechtsstaatliche Konturen zu verleihen, fordert *Kirchhof* die konsequente Unterscheidung zwischen Fiskalzweck und Lenkungszweck, weil nur so ein Unterlaufen der bundesstaatlichen Kompetenzordnung und des Grundrechtsschutzes zu verhindern ist. Erst wenn die systemprägenden Prinzipien der Fiskalabgaben einerseits und der Lenkungsabgaben andererseits bestimmt sind, können die den Gesetzgebungs- und Ertragskompetenzen der Finanzverfassung zugrundeliegenden Abgabentypen begrifflich scharf abgegrenzt und Maßstäbe für die freiheits- und gleichheitsrechtliche Überprüfung entwikkelt werden. Auf dieser Grundlage dienen die Umweltabgaben nicht als Beweis für die mangelnde Wirkkraft des Leistungsfähigkeitsprinzips und der anderen finanzrechtlichen Prinzipien. Sie stellen im Gegenteil in verschärfter Form die Frage nach Rechtfertigung und Grenzen der Steuer- und Abgabenintervention. *Dickertmann* führt die begriffliche Differenzierung weiter, indem er darlegt, daß Umweltabgaben verschiedene Lenkungszwecke verfolgen können. Die von ihm angedeutete Unterscheidung ausgleichender und drosselnder Umweltabgaben ist von grundsätzlicher Bedeutung für den Grundrechtsschutz und die Kompetenzordnung. *Schröder* zeigt, daß auch auf der Ebene des europäischen Gemeinschaftsrechts die in der wissenschaftlichen Diskussion oft fehlende Klarheit über die Grundlagen zu Meinungsverschiedenheiten über die Kompetenzen und über die inhaltlichen Anforderungen an Umweltabgaben führt. Auf der juristischen Unsicherheit über die Rechtsgrundlagen und auf der mangelnden Einbindung der Umweltabgaben in das Umweltschutzrecht beruht auch die in den Referaten und in der Diskussion bemängelte Konzeptionslosigkeit der politischen Vorhaben.

Wenn *von Lersner* die Nutzung abgabenrechtlicher Instrumente im Umweltschutz für unverzichtbar hält und ihnen daher eine wachsende Bedeutung prophezeit, aber *Flockermann* vor einer bloßen Erhöhung der Staatsquote warnt, lenkt dies den Blick auf die Gesamtbelastung des einzelnen mit Abgaben und infolgedessen auf das Steuerrecht mit seinen lastenausteilenden Finanzzwecknormen. Der von diesen Normen ausgehenden Gefahr ungewollt umweltfeindlicher Impulse ist durch eine umweltbewußte Interpretation des bestehenden Steuerrechts zu begegnen, wie dies *Achatz* am Beispiel der Rückstellungen demonstriert. *Lang* fordert eine umfassende Steuerreform, die den Konsum zugunsten des Sparens stärker belastet, ihn dadurch dämpft und zugleich die für die lebenswichtige Umstrukturierung der Wirtschaft erforderlichen Investitionsmittel freisetzt.

2. Die Podiumsdiskussion

Als Teilnehmer der von *Arndt Raupach*[1] geleiteten Podiumsdiskussion stimmen *Angelika Zahrnt*[2], *Ludger Abs*[3], *Karl Heinrich Friauf*[4], *Ludwig Krämer*[5], *Peter Paziorek*[6] und *Rudolf Vieregge*[7] darin überein, daß angesichts der globalen Herausforderung dem Schutz der Umwelt ein wirksames rechtliches Instrumentarium zur Verfügung stehen muß. Meinungsunterschiede bestehen in den Fragen, inwieweit eine Ergänzung des Umweltordnungsrechts durch Umweltabgaben überhaupt hilfreich und welche Abgabenart für den Umweltschutzzweck nutzbar zu machen ist.

Frau *Zahrnt* hält das Ordnungsrecht für unzulänglich, weil es die unter den Grenzwerten bleibende Restverschmutzung nicht dämpft. Deshalb empfiehlt sie zur Einbeziehung der Umwelt in das Preissystem die Erhebung von Umweltabgaben. *Krämer* vergleicht die Natur mit einer Anstalt, für deren Benutzung Gebühren erhoben werden; angesichts der gerade erst einsetzenden Diskussion sagt er eine steigende Bedeutung der Europäi-

1 Rechtsanwalt „und Ökobauer", München.
2 Stellvertretende Vorsitzende des Bundes für Umwelt und Naturschutz (BUND), Heidelberg.
3 Zentralbereich Unternehmensentwicklung und Volkswirtschaft der RWE Energie AG, Essen.
4 Universitätsprofessor, Universität zu Köln, Köln.
5 Leiter der Rechtsabteilung in der Generaldirektion 11 (Umwelt, nukleare Sicherheit, Katastrophenschutz) der EG-Kommission, Brüssel.
6 Mitglied des Deutschen Bundestages, Bonn.
7 Leiter der Unterabteilung Grundsatzfragen im Bundesministerium für Umwelt, Naturschutz und Reaktorsicherheit, Bonn.

schen Gemeinschaft auf dem Gebiet der Umweltabgaben voraus. *Paziorek* fordert eine Verbindung ordnungs- und abgabenrechtlicher Instrumente, um den Schutz der Umwelt zu optimieren. Die Abgabenlösung hält er für marktkonform, weil hier der Betroffene selbst über das Ob, Wann und Wie der Anpassung seines Verhaltens entscheidet. Demgegenüber warnt *Abs* davor, der Wirtschaft die für ihre Produktionsumstellung erforderlichen Mittel durch zusätzliche finanzielle Belastungen zu entziehen. *Friauf* verweist darauf, daß das Ordnungsrecht die umweltschädigende Handlung genauer zu erfassen vermag und ein ordnungsrechtliches „Vollzugsdefizit" nicht durch Abgaben kompensiert werden darf. Er warnt vor einem Unterlaufen der Finanzverfassung durch Einführung neuer Sonderabgaben und durch Relativierung des steuerrechtlichen Leistungsfähigkeitsprinzips. Während *Vieregge* eine Zweckbindung des Aufkommens aus Umweltabgaben für nötig hält, um der Gefahr einer bloßen Erhöhung der Steuerquote ohne Nutzen für die Umwelt zu begegnen, sieht Frau *Zahrnt* die Öko-Steuern als mögliches zweites Standbein der Haushaltsfinanzierung an, mit dem sich das Steuerrecht ohne Erhöhung der Staatsquote umformen läßt. Pointiert warnen *Vieregge* vor „Wildwuchs" und *Friauf* vor einem „Durchbrennen der rechtsstaatlichen Sicherungen". Frau *Zahrnt* ermahnt die Juristen eindringlich, im Umweltschutz nicht zu „bremsen".

II. Begriff, Modelle und Stellenwert der Umweltabgaben

1. Kosteninternalisierung zum Zweck des Ausgleichs oder der Drosselung

Aus ökonomischer Sicht definiert *Dickertmann*[8] die Umweltabgaben als Abgaben, die der „Internalisierung externer Kosten" dienen, indem sie dem Verbraucher von Umwelt die durch ihn verursachten Kosten aufbürden. Durch ihre Erhebung sollen Fehlallokationen bei der Inanspruchnahme von Umweltgütern verhindert werden, welche dadurch entstehen, daß die Umweltgüter keine individuellen Eigentümer haben, also „freie Güter" sind[9], und für sie somit keine die jeweilige Knappheit zum Ausdruck bringenden privaten Nutzungsentgelte gezahlt werden müssen. Das Ziel ist die Heilung des marktwirtschaftlichen Systems von seiner weitgehenden kostenmäßigen Blindheit gegenüber den einst im Überfluß vorhandenen Umweltgütern[10].

8 *Dickertmann*, S. 35 ff.
9 *Dickertmann*, S. 35.
10 *Lang*, S. 130.

In der wirtschaftswissenschaftlichen Theorie existieren hierfür zwei theoretische Konzepte, die Pigou-Abgabe und der Standard-Preis-Ansatz. Nach dem von *Pigou* schon 1920 entworfenen Modell[11] werden die Umweltgüter entsprechend ihrer Bewertung durch die Gesellschaft „besteuert" und auf diese Weise verteuert. Erreicht werden soll ein neues, die „wahren" Präferenzen abbildendes Marktgleichgewicht, nicht bestimmte umweltpolitische Vorgaben. Das von *Baumol* und *Oates* 1971 entwickelte Standard-Preis-Modell[12] geht demgegenüber von umweltpolitischen Vorgaben aus: Der Abgabensatz wird hier in genau derjenigen Höhe festgelegt, daß hinreichend viele der betroffenen Wirtschaftssubjekte zur Vermeidung der Abgabenlast das umweltschädigende Verhalten unterlassen und auf diese Weise der erwünschte Umweltstandard erreicht wird.

Beide „Idealbilder"[13] weisen bei der praktisch-politischen Umsetzung deutliche Schwächen auf: Die präzise monetäre Bewertung sämtlicher Umweltschäden ist unmöglich. Daran scheitert die Pigou-Abgabe. Jeder Wertansatz für Umweltgüter wie die Schönheit der Landschaft und den Artenreichtum würde zwangsläufig zum politischen Akt ohne wirtschaftliche oder rechtliche Maßstäbe[14] und näherte damit das Pigou-Modell dem Standard-Preis-Ansatz an, bei dem es sich nicht um ein Konzept der ausgleichenden Internalisierung bezifferbarer und individuell zurechenbarer Kosten handelt, sondern um Verhaltensbeeinflussung mit dem Ziel, bestimmte vorgegebene Umweltschutzstandards zu erreichen. Die Ökonomen sprechen in diesem Fall von Demeritorisierung[15]. Praktische Schwierigkeiten bereitet beim Standard-Preis-Ansatz die Prognose der „richtigen" Abgabenhöhe[16].

2. Zwei Kategorien von Umweltabgaben

Es ist auch aus juristischer Sicht sinnvoll, deutlicher als bisher die von *Dikkertmann* angedeutete begriffliche Trennung zwischen ausgleichenden und drosselnden Umweltabgaben zu beachten, da beide Kategorien ganz unterschiedliche Rechtsfragen aufwerfen und auf gleiche Fragen oft unterschied-

11 *Dickertmann*, S. 36 ff.; *Flockermann*, S. 70.
12 *Dickertmann*, S. 38 f.
13 *Dickertmann*, S. 34.
14 *Hansmeyer*, Umweltpolitische Ziele im Steuer- und Abgabensystem aus finanzwissenschaftlicher Sicht, UTR 16 (1992), S. 1, 4.
15 *Dickertmann*, S. 39; *Hansmeyer* (Fn. 14), S. 3 m. w. N.
16 *Dickertmann*, S. 39.

liche Antworten verlangen. Die Trennung macht außerdem deutlich, daß in einem noch zu entwickelnden System von Umweltabgaben die Verteuerung von Eingriffen in die Umwelt nicht isolierter Selbstzweck wäre, sondern Mittel zur Erreichung anderer Ziele: des Ausgleichs meß- und zurechenbarer Aufwendungen oder Schäden einerseits, der Drosselung der Umweltschädigungen auf ein erwünschtes, vorgegebenes Volumen andererseits. Erst aus dieser begrifflichen Verfeinerung lassen sich die rechtsstaatlich unverzichtbaren Maßstäbe für die Rechtfertigung und Bemessung der Umweltabgaben entwickeln.

Auf den ersten Blick scheint sich jede vertiefte Beschäftigung mit den ausgleichenden Umweltabgaben zu erübrigen, da die Kompensation quantifizierbarer Schäden an privaten Rechtsgütern bereits durch das zivile Haftungsrecht geleistet wird[17], das nach heutigem Verständnis[18] nicht nur Schäden ausgleichen, sondern durch Erzeugung eines Kostenrisikos auch Verhalten beeinflussen soll, und Begünstigte von Staatsleistungen und Verursacher von öffentlichem Aufwand durch die Erhebung von Gebühren und Beiträgen, also mit dem traditionellen abgabenrechtlichen Instrument der Vorzugslast, zur Kostentragung verpflichtet werden können[19]. Dennoch dürfen diese Umweltabgaben nicht völlig vergessen werden, denn es gilt, neben dem Leistungsvermögen der „interprivaten Selbstregulierung“[20] auch das der Vorzugslasten voll auszuschöpfen. Außerdem stehen – wie bei den Waldschadensfällen – der individuellen Zurechnung vielfach unüberwindbare Kausalitäts- und Beweisprobleme entgegen[21], womit sich die Frage nach den Grenzen der Vorzugslasten und der Zulässigkeit neuartiger „zivilrechts-“ oder „vorzugslastähnlicher“ Umweltabgaben, etwa in Form von Leistungen an Ausgleichsfonds, aufdrängt.

17 Zu den in Frage kommenden Anspruchsgrundlagen de lege lata s. *Kloepfer*, Umweltrecht, 1989, § 4 Rdnr. 292, 296 ff.; *Breuer*, Umweltschutzrecht, in: v. Münch/Schmidt-Aßmann (Hrsg.), Besonderes Verwaltungsrecht, 9. Aufl. 1992, S. 391 ff., Rdnr. 101 ff.

18 Zur historischen Entwicklung s. *Rehbinder*, Haftpflichtrecht und Verhütung von Umweltschäden aus juristischer Sicht, in: Endres/Rehbinder/Schwarze, Haftung und Versicherung für Umweltschäden aus ökonomischer und juristischer Sicht, 1992, S. 34 ff.

19 Vgl. *P. Kirchhof*, S. 12 f.; s. auch *Lang*, S. 123: Die Pigou-Abgabe basiert auf dem Verursacherprinzip und verweist auf die Vorzugslasten.

20 *Breuer* (Fn. 17), Rdnr. 100.

21 Zur ununterscheidbaren Vermischung der Emissionsbeiträge durch Ferntransport und Summierungseffekte siehe das Waldschadensurteil in BGHZ 107, 350, 354.

Drosselnde Umweltabgaben sind demgegenüber „ordnungsrechtsähnlich“. Sie gehen über den Ausgleich meßbarer Kosten und Schäden hinaus und können infolgedessen in weiterem Umfang als die ausgleichenden Umweltabgaben Fehlsteuerungen zu Lasten der Umwelt entgegenwirken. Da sie an Umweltstandards orientiert sind, müssen sie sich in das System des Umweltverwaltungsrechts einfügen. Dort haben Gebot und Verbot Vorrang. Wo Störungen der Umwelt zwingend unterbleiben müssen, scheidet das Instrument der Abgabe, deren Verhaltensbefehl man durch Zahlung ausweichen kann, im Interesse des Umweltschutzes aus[22]. Deshalb darf ein „Vollzugsdefizit“ des Ordnungsrechts, das durch Personalmangel, fehlende Fachkenntnisse oder sonstige im Bereich der Verwaltungsorganisation liegende Gründe verursacht ist, nicht durch die Einführung von Umweltabgaben „kompensiert“ werden[23]. Allerdings können drosselnde Umweltabgaben das ordnungsrechtliche Instrumentarium durchaus sinnvoll ergänzen, indem sie dessen statische Standards, wie beispielsweise den „Stand der Technik“, durch Schaffung eines finanziellen Anreizes zur Verbesserung der Technik dynamisieren oder das Ausweichen auf nicht belastende und damit nicht belastete Tätigkeiten fördern[24]. Sie können somit die Funktion haben, das Verhalten in einer Übergangsphase zum Verbot oder Gebot schrittweise zu ändern oder die Umweltbelastung wenigstens einzudämmen, wo ein völliges Verbot nicht gewollt oder aus rechtlichen Gründen[25] nicht möglich ist[26].

III. Die verfassungs- und europarechtlichen Vorgaben für Umweltabgaben

1. Umweltschutz als staatliche Aufgabe

Der Umweltschutz ist heute, wie *Kirchhof* betont[27], auch ohne ausdrückliche Nennung im Grundgesetz eine rechtlich verbindliche Maxime staatlichen Handelns, bleibt als abstrakt formulierte Aufgabe allerdings ohne tiefere Wirkung, solange aus ihm keine konkreten Vorgaben für die Ausgestal-

22 *P. Kirchhof*, S. 5 f. m. w. N.; *Flockermann*, S. 76.

23 So *Friauf* in der Podiumsdiskussion; s. auch *Trzaskalik*, Der instrumentelle Einsatz von Umweltabgaben, StuW 1992, 135, 136 f.

24 *Dickertmann*, S. 47; *Flockermann*, S. 68, 76; *Lang*, S. 122 f.

25 Zu denken ist hier vor allem an grundrechtlich geschützte Freiheiten und an europarechtliche Vorgaben; zu den letzteren s. *v. Lersner*, S. 110.

26 *Dickertmann*, S. 43; *Lang*, S. 124.

27 *P. Kirchhof*, S. 24.

tung der Rechtsordnung abgeleitet werden[28] und das zu seiner Bewältigung zur Verfügung stehende Instrumentarium umstritten ist.

Kaum geklärt sind die das Staatsziel präzisierenden Fragen, ob und in welchem Umfang der Umweltschutzauftrag den Erhalt bestimmter Naturgüter um ihrer selbst willen gebietet, welche Grenzen der gegenwärtigen Umweltnutzung im Interesse zukünftiger Generationen von Verfassungs wegen gesetzt sind[29] und ob der grundrechtliche Schutzauftrag für Leben, Gesundheit und Eigentum nicht zumindest die Einführung eines Ersatzsystems für Schäden im zivilrechtlichen Sinn fordert, welche den Grundrechtsträgern durch umweltbeeinträchtigendes Verhalten anderer entstehen[30]. Die Beantwortung dieser Fragen würde den umweltrechtlichen Verursacher-, Bestandsschutz- und Vorsorgeprinzipien ihren bisher weitgehend bloß formalen Charakter[31] nehmen und dem Umweltrecht durch materielle Vorgaben schärfere Konturen verleihen.

Die verfassungsrechtliche Brisanz der Instrumentalisierung des Abgabenrechts für Umweltschutzwecke ergibt sich aus der Tendenz der drosselnden Umweltabgaben, dem rechtswissenschaftlichen Bemühen der letzten Jahrzehnte um Systematisierung und verfassungsrechtliche Verankerung des Abgabenrechts[32] zuwiderzulaufen. Hinter der Frage nach den verfassungs-

28 Zur Notwendigkeit der inhaltlichen Konkretisierung eines grundgesetzlichen Staatsziels „Umweltschutz" s. *Kloepfer*, Auf dem Weg zum Umweltstaat?, in: ders. (Hrsg.), Umweltstaat, 1989, S. 39, 51 f.; *P. Kirchhof*, Brauchen wir ein erneuertes Grundgesetz?, 1992, S. 32 f.

29 Das Grundgesetz schützt das ungeborene Leben in Art. 2 Abs. 2 Satz 1 und spätere Generationen in Art. 115 Abs. 1 Satz 2 HS. 1; s. zum ersteren BVerfGE 39, 1, 36 ff.; zum letzteren *Friauf*, Staatskredit, in: Isensee/Kirchhof (Hrsg.), Handbuch des Staatsrechts IV, 1990, § 91 Rdnr. 20. S. auch *Henseler*, Verfassungsrechtliche Aspekte zukunftsbelastender Parlamentsentscheidungen, AöR 108 (1983), S. 489, 547 ff.; *Hofmann*, Nachweltschutz als Verfassungsfrage, ZRP 1986, S. 87 ff.

30 Grundlegend hierzu *Suhr*, Gleiche Freiheit, 1988, S. 47 f., 62 ff.; s. auch BGHZ 102, 350, 363; zum Meinungsstand s. *Hoppe/Beckmann*, Umweltrecht, 1989, § 4 Rdnr. 31 ff.

31 So die Kritik von *Breuer* (Fn. 17), Rdnr. 6.

32 S. statt vieler die beiden Vorträge, die auf der Jahrestagung 1976 der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft in Köln gehalten wurden: *Tipke*, Die Steuergesetzgebung in der Bundesrepublik Deutschland aus der Sicht des Steuerwissenschaftlers – Kritik und Verbesserungsvorschläge, StuW 1976, 293 ff.; *Vogel*, Die Besonderheit des Steuerrechts, DStZ A 1977, 5 ff.; außerdem *P. Kirchhof* und *v. Arnim*, Besteuerung und Eigentum, VVDStRL 39 (1980), S. 213 ff. und 286 ff.; *Friauf*, Verfassungsrechtliche Anforderungen an die Gesetzgebung über die Steuern vom Einkommen und vom Ertrag, DStJG 12 (1989), S. 3 ff.

rechtlichen Grenzen der Umweltabgaben steht die Sorge, ein „ökologisch" verbrämter Dirigismus könne die rechtsstaatliche Struktur eines freiheitlichen Steuerrechts durch undurchschaubare Umverteilungs- und Transfermechanismen gefährden[33].

2. Umweltabgaben im Steuerstaat

Das Grundgesetz verwirklicht das Modell des Steuerstaats[34], das dem Staat grundsätzlich keine Eigenwirtschaft erlaubt, statt dessen durch die Grundrechte die Möglichkeit privaten Gewinnstrebens gewährleistet und den Staat mittels Steuern am wirtschaftlichen Erfolg der Bürger teilhaben läßt[35]. Steuern dienen in diesem Modell der Finanzierung der Gemeinwohlaufgaben, nicht der Bezahlung einer individuellen Gegenleistung. Die Steuerlast des einzelnen bemißt sich nach seiner persönlichen Leistungsfähigkeit[36]. Durch dieses Bemessungsprinzip wird die Steuerquelle in der Hand des Steuerpflichtigen erhalten, sein existenznotwendiger Bedarf verschont und die Lastengleichheit gewahrt. Die Einzelsteuern erfassen entweder als direkte Steuern in der Phase des Vermögenszugangs die tatsächliche oder als indirekte Steuern in der Phase der Vermögensverwendung die vermutete Leistungsfähigkeit[37].

Jede Umweltabgabe ist als entweder ausgleichendes oder drosselndes Instrument aus Gründen der finanzverfassungsrechtlichen Formenklarheit und Formenbindung[38] auf ganz bestimmte Abgabentypen verwiesen. Für die ausgleichenden Umweltabgaben bietet sich in erster Linie die Ausschöpfung aller Möglichkeiten an, Umweltstörer mittels Vorzugslasten zur Verantwortung zu ziehen. Zudem steht zur Bildung von „Solidargemeinschaften je nach Sachnähe"[39] in Ausnahmefällen das von *Kirchhof*[40] ausführlich dargestellte Instrument

33 *Lang*, S. 116.

34 BVerfGE 78, 249, 266 f.; *P. Kirchhof*, S. 20 f.; *Isensee*, Steuerstaat als Staatsform, in: FS f. Hans Peter Ipsen, 1977, S. 409, 415 ff.; *Vogel*, Der Finanz- und Steuerstaat, in: Isensee/Kirchhof (Hrsg.), Handbuch des Staatsrechts I, 1987, § 27 Rdnr. 51 ff.; *Breuer*, Umweltrechtliche und wirtschaftslenkende Abgaben im europäischen Binnenmarkt, DVBl. 1992, 485, 488 f.

35 Zur Rechtfertigung der staatlichen Teilhabe *P. Kirchhof*, S. 22.

36 BVerfGE 55, 274, 302; 61, 319, 343 f.; 66, 214, 222 ff.; 67, 290, 297 f.; 82, 60, 83 ff.; 82, 198, 206 ff.; *Birk*, Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen, 1983; *P. Kirchhof*, in: Kirchhof/Söhn (Hrsg.), EStG, § 2 Rdnr. A 268 ff.; *Trzaskalik* (Fn. 23), S. 139 f.

37 *P. Kirchhof*, S. 21.

38 BVerfGE 67, 256, 288.

39 *Trzaskalik* in der Diskussion zu *v. Lersners* Referat.

40 *P. Kirchhof*, S. 16 ff.

der Sonderabgabe bereit, wie es durch die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts ausgeformt wurde. Wenn das Gesamtvolumen der Sonderabgabe durch den Umfang der auszugleichenden Schäden begrenzt, ausschließlich für die Deckung der von den Abgabepflichtigen gemeinsam verursachten Kosten zu verwenden und jeder Umweltstörer nach seinem Verursachungsbeitrag zur Finanzierung des Fonds heranzuziehen ist, entsteht kein frei verfügbares Finanzaufkommen und werden die verfassungsgerichtlich vorgegebenen Kriterien[41] der Gruppenverantwortung, Gruppennützigkeit[42] und Gruppenhomogenität beachtet.

Beispiele für diese Kategorie sind die Abwasser-[43] und Abfallabgaben[44] des Bundes und die Ausgleichsabgaben der Länder für Eingriffe in Natur und Landschaft[45]. Solche Abgaben bürden dem Umweltstörer die von ihm verursachten Kosten für die Errichtung und Betreibung von Kläranlagen und Mülldeponien und für kompensierende Naturschutzmaßnahmen auf. Noch nicht restlos geklärt ist die Frage, inwieweit hierbei auch Soll-Kosten auferlegt werden dürfen, wenn im Einzelfall der Anschluß an die Kläranlage oder die Durchführung naturschutzrechtlicher Ersatzmaßnahmen nicht möglich sind[46]. Am Kostendeckungs- oder Äquivalenzprinzip scheitern Sonderabgaben, mit denen die Sanierung von Altlasten finanziert werden soll[47], und als Vorzugslasten gedachte „Verleihungsgebühren", die an eine staatliche Zulassung anknüpfen, aber keinen zurechenbaren öffentlichen Aufwand verursachen[48].

41 Dazu *P. Kirchhof*, S. 18.

42 Gruppen-„nützig" wird das Aufkommen auch dann verwendet, wenn es zur Deckung der von der Gruppe zu verantwortenden Kosten eingesetzt wird, vgl. BVerfGE 55, 274, 307. Dem entspricht die Unterscheidung zwischen gegenleistungsabhängigen und rechtspflichtbezogenen Sonderabgaben bei *Henseler*, Begriffsmerkmale und Legitimation von Sonderabgaben, 1984, S. 60, 79. Der Sonderabgabenbegriff ist insofern ebenso „doppelgliedrig" wie der Gebührenbegriff; dazu *Vogel*, Grundzüge des Finanzrechts des Grundgesetzes, in: Isensee/Kirchhof (Hrsg.), Handbuch des Staatsrechts IV, 1990, § 87 Rdnr. 46.

43 Dazu *Breuer* (Fn. 17), Rdnr. 93 f.; *N. Steiner*, Umweltabgaben im Spannungsfeld von Politik, Wissenschaft und Verfassungsrecht, StVj 3 (1992), S. 205, 209 ff.

44 S. *Trzaskalik* (Fn. 23), S. 136.

45 BVerwGE 74, 308 ff.; zu den Rechtsgrundlagen und zur juristischen Beurteilung s. *Breuer* (Fn. 34), S. 486, 493 m. w. N.

46 Vgl. *Breuer* (Fn. 17), Rdnr. 88 ff., 91.

47 Vgl. *Breuer* (Fn. 34), S. 492 m. w. N.; *Trzaskalik* in der Diskussion zu *von Lersners* Referat.

48 Zu verschiedenen Formen der Verleihungsgebühr und zum Meinungsstand *P. Kirchhof*, S. 13 f.; *Friauf*, „Verleihungsgebühren" als Finanzierungsinstrument für öffentliche Aufgaben?, in: FS der Rechtswissenschaftlichen Fakultät zur 600-Jahr-Feier der Universität zu Köln, 1989, S. 679 ff.; *Wieland*, Konzessionen und Konzessionsabgaben im Wirtschafts-, Verwaltungs- und Umweltrecht, WUR 1991, 128 ff.; *Selmer*, Verfassungsrechtliche und finanzrechtliche Rahmenbedingungen, UTR 16 (1992), S. 15, 43; *F. Kirchhof*, Leistungsfähigkeit und Wirkungsweisen von Umweltabgaben an ausgewählten Beispielen, UTR 16 (1992), S. 101, 111; *Breuer* (Fn. 34), S. 491; *Hendler*, Umweltabgaben und Steuerstaatsdoktrin, AöR 115 (1990), 577, 601.

Fragen können außerdem die Auswahl der Abgabepflichtigen und die Festsetzung der individuellen Abgabenhöhe aufwerfen, wenn der Verursachungsbeitrag verschiedener Schädiger naturwissenschaftlich nicht eindeutig berechenbar ist. Hier geht es um den Einschätzungsspielraum des Gesetzgebers und die Grenzen zulässiger Pauschalierung.

Größere Schwierigkeiten bereiten die drosselnden Umweltabgaben. Bei ihnen handelt es sich um reine Lenkungsabgaben, um Instrumente des Verwaltungsrechts[49]. Sie entgelten nicht lediglich staatliche Aufwendungen und beeinflussen daher die finanzpolitische Machtbalance im Bundesstaat. Weil sie jedoch an die umweltschutzpolitische Unerwünschtheit bestimmter Verhaltensweisen statt an die individuelle Leistungsfähigkeit des Abgabepflichtigen anknüpfen und die Umweltbelastung kein eigenständiger Besteuerungsgrund ist[50], handelt es sich bei ihnen um Steuern im Sinne des Art. 106 GG. Dies legt den Schluß nahe, daß drosselnde Umweltabgaben im Grundgesetz nicht vorgesehen und daher verfassungswidrig sind[51]. In diesem Sinn stellt *Lang* fest, daß die geltende Finanzverfassung auf eine Einführung sachgerechter Umweltabgaben nicht angelegt ist[52].

3. Das Problem der Abgabenintervention

In der aktuellen wissenschaftlichen Diskussion wird davon ausgegangen, daß im Gewand von Steuern, Vorzugslasten oder Sonderabgaben auch Lenkungsanreize überbracht werden dürfen. Das Bundesverfassungsgericht hat die Abgabenintervention für zulässig erklärt[53]. Da die Interventionsof-

49 *Vogel* (Fn. 32), S. 10; *Lang*, Die einfache und gerechte Einkommensteuer, 1987, S. 32.

50 *P. Kirchhof*, S. 23; ebenso *Köck*, Umweltsteuern als Verfassungsproblem, JZ 1991, 692, 695; *Breuer* (Fn. 34), S. 490; *Höfling*, Verfassungsfragen einer ökologischen Steuerreform, StuW 1992, 242, 243 f.

51 Vgl. BVerfGE 55, 274, 310 f.; 67, 256, 289; 75, 108, 147 f.; 78, 249, 267 ff.

52 *Lang*, S. 133.

53 BVerfGE 16, 147, 161 f.; 38, 61, 80; 55, 274, 299; 67, 256, 282 f.; *P. Kirchhof*, S. 21 m. w. N.; grundlegend *Friauf*, Verfassungsrechtliche Grenzen der Wirtschaftslenkung und Sozialgestaltung durch Steuergesetze, 1966; *Selmer*, Steuerinterventionismus und Verfassungsrecht, 1972.

fenheit der Abgabenbegriffe jedoch nicht zum Zurückschneiden der rechtsstaatlichen Anforderungen an das Abgabenrecht führen darf[54], wirft sie eine Reihe zusätzlicher Fragen auf. Die aus der äußerlichen Vermischung von Fiskalzwecknormen und Lenkungszwecknormen im gleichen Gesetz folgenden Auslegungsprobleme mögen lösbar sein[55]. Selbst die Verminderung der Anreizwirkung von Umweltabgaben infolge mangelnder Erkennbarkeit des Lenkungszwecks und der Sonderlast mag man noch als bloß technischen Nachteil betrachten[56]. Darf, ja muß der Gesetzgeber aber eine geplante drosselnde Umweltabgabe in das Gewand eines abgabenrechtlichen Instruments kleiden, das im Steuerstaat eigentlich allein der Finanzierung der allgemeinen oder individuell zurechenbaren Staatsausgaben, also einem ganz anderen Zweck dient, stellt sich die Frage, an welche steuerstaatlichen Vorgaben des jeweiligen Abgabentyps er hierbei noch gebunden ist. Nicht zufällig konzentriert sich die aktuelle juristische Diskussion um die Umweltabgaben auf diese Problematik[57]. Die für zulässig erachteten Durchbrechungen von Vorgaben betreffen den Belastungsgrund, die Höhe und die Ansatzstelle der Abgabe, außerdem die bundesstaatliche Kompetenzverteilung sowie die Frage, ob das Aufkommen in den allgemeinen Haushalt oder in einen Sondertopf fließt.

Nach verbreiteter Ansicht soll es für die Qualifizierung einer Abgabe als Steuer schon genügen, daß sie eine Finanzfunktion erfüllt, also geeignet ist, zur Finanzierung der allgemeinen Staatsausgaben beizutragen[58]. *Lang* will die Schließung von Rechtfertigungslücken bei speziellen Verbrauch- und Verkehrsteuern durch den Lenkungszweck zulassen[59]. Infolge der darin liegenden Lösung des Steuerbegriffs vom finanzrechtlichen Ziel gerechter Lastenausteilung und vom Maßstab des Leistungsfähigkeitsprinzips wäre selbst eine Umweltabgabe als Steuer zu qualifizieren, die dem verwaltungsrechtlichen Zweck diente, den Verbrauch von Trinkwasser auf das Regenerationsvolumen der Wasserreserven zu drosseln. Diese Auffassung läßt das Leistungsfähigkeitsprinzip zurücktreten[60] und schwächt die Konturen des

54 *Lang*, S. 126.
55 Dazu *Vogel*, Die Abschichtung von Rechtsfolgen im Steuerrecht, StuW 1977, 97 ff.
56 S. aber *von Lersner*, S. 104.
57 Vgl. *P. Kirchhof*, S. 12 ff.
58 So z. B. *Meßerschmidt*, Umweltabgaben als Rechtsproblem, 1986, S. 110 ff.; *Tipke/Kruse*, AO, 14. Aufl., § 3 Rdnr. 9; *Selmer* (Fn. 48), S. 32.
59 *Lang*, S. 129.
60 Deutlich *Selmer* (Fn. 48), S. 30 Fn. 77.

Steuerstaats[61], mündet folgerichtig in die Auseinandersetzungen um die Weite und Dehnbarkeit der Einzelsteuerbegriffe[62], um den abschließenden oder offenen Charakter des Steuerartenkatalogs in Art. 106 GG[63] sowie um die gesetzgeberische Wahlmöglichkeit und richterliche Abgrenzung zwischen Steuer und Sonderabgabe[64].

Die Befürworter einer weitreichenden Steuerintervention berufen sich auf das Bundesverfassungsgericht, das in einigen früheren Entscheidungen den Steuerbegriff der Reichsabgabenordnung in das Verfassungsrecht übernommen hat[65]. Allerdings kann dieser Hinweis nicht überzeugen, denn erstens sah § 1 Abs. 1 Satz 1 RAO dem Wortlaut nach als einzigen Steuerzweck die „Erzielung von Einkünften" vor. Wenn daneben in der Rechtspraxis unter Hinweis auf die Erfordernisse sozialstaatlicher Gestaltung der Industriegesellschaft andere Zwecke zugelassen wurden, so lag darin ebenso ein Abgehen von den dogmatischen Grundlagen wie in der Umdeutung des auf *Otto Mayer* zurückgehenden Begriffsmerkmals der „Voraussetzungslosigkeit" der Steuer[66]. Und zweitens hat das Gericht diese Übernahme in den früheren Entscheidungen nicht mit verfassungsrechtlichen Erwägungen untermauert[67], aber neuerdings wiederholt betont, daß der gesetzliche Steuerbegriff „im Funktionszusammenhang der bundesstaatlichen Finanzverfassung" steht[68] und bei der Auslegung seine Aufgabe zu berücksichtigen ist, „die bundesstaatliche Finanzordnung und die Rechte der Bürger zu sichern"[69]. Ein auf die Finanzierungswirkung reduzierter Steuerbegriff wäre hierfür ebenso unzureichend wie ein auf die Verteuerungswirkung reduzierter Umweltabgabenbegriff.

Verfassungsrechtliche Bedeutung hat die Abgabenintervention erst erlangt, seit der Staat der Daseinsvorsorge sie als Gestaltungs- und Machtmittel[70] entdeckt hat. Gegen den Mißbrauch dieses Mittels wurde das Steuerstaatsmodell zunächt in der Literatur durch Rückgriff auf die – zwischenzeitlich aus

61 So ebenfalls *Selmer* (Fn. 48), S. 27.
62 *Lang*, S. 134 ff.; *Selmer* (Fn. 48), S. 34 ff.; *Osterloh*, „Öko-Steuern" und verfassungsrechtlicher Steuerbegriff, NVwZ 1991, S. 823, 827 f.
63 *Selmer* (Fn. 48), S. 37 ff.
64 Dazu *Gosch*, Juristische Beurteilung von Öko-Steuern, StuW 1990, 201, 208 f.; *Selmer* (Fn. 48), S. 25 ff.; *Selmer* selbst spricht von einem „Eiertanz", S. 28.
65 BVerfGE 7, 244, 251; 42, 223, 228.
66 Dazu *P. Kirchhof*, S. 21 f.
67 So auch *Tipke/Kruse* (Fn. 58), § 3 Rdnr. 2 m. w. N.
68 BVerfGE 67, 256, 282; s. auch BVerfGE 55, 274, 299.
69 BVerfGE 67, 256, 285.
70 Dazu *Vogel* (Fn. 34), Rdnr. 11 f., 22 ff.; *Trzaskalik* (Fn. 23), S. 138.

dem Blick geratenen – Grundprinzipien reaktiviert und später durch das Bundesverfassungsgericht entgegen der eingefahrenen Praxis aufgegriffen[71]. Anlaß hierfür war die unübersehbar gesteigerte Finanzmacht des Staates, der mit Hilfe einer positivistisch mißverstandenen „Voraussetzungslosigkeit" der Steuer unkontrollierbare Transfermechanismen installierte und die verfassungsmäßige Freiheits- und Gleichheitsordnung auszuhöhlen drohte. Die Grundrechtsordnung und die steuerstaatliche Kompetenzordnung sind funktional aufeinander bezogen. Rechtsstaatlich beherrschbar bleibt das Abgabenrecht nur, wenn seine systemtragenden Prinzipien nicht aufgelöst, sondern verfeinert und den neuen Anforderungen angepaßt werden.

Es ist deshalb daran festzuhalten, daß alle Steuern ihren Belastungsgrund allein im Leistungsfähigkeitsprinzip haben[72]. Dies gilt auch für die speziellen Verbrauch- und Verkehrsteuern, die an eine vermutete gesteigerte Leistungsfähigkeit anknüpfen und daher zwar eventuell umweltschützende Nebenwirkungen entfalten können, aber für die Ausbildung eines rationalen und zwecktauglichen Systems drosselnder Umweltabgaben völlig unzureichend sind[73]. So wäre die als Beispiel genannte Trinkwasser-Verbrauchsteuer unzulässig, weil der Wasserkonsum kein Indikator für wirtschaftliche Leistungsfähigkeit ist. Die Mineralöl- und Kraftfahrzeugsteuern lassen sich demgegenüber zumindest historisch rechtfertigen, denn der Verbrauch von Mineralöl und das Halten von Kraftfahrzeugen gehörten einst zum Luxus. Auch deren Höhe findet aber dort ihre Grenze, wo keine gesteigerte Leistungsfähigkeit mehr vermutet werden kann. Der Drosselungszweck wird sich mit ihnen in der Regel nicht verwirklichen lassen.

Wie die Steuern am Leistungsfähigkeitsprinzip, so sind die Vorzuglasten und ausgleichenden Sonderabgaben im Steuerstaat am Kostendeckungs- und Äquivalenzprinzip zu orientieren. Bei der Sonderabgabe kommt wegen ihrer Haushaltsflüchtigkeit die Gefahr der Bildung von Schattenhaushalten hinzu[74]. Zu drosselnden Umweltabgaben, denen kein zurechenbarer öffentlicher Aufwand gegenübersteht, lassen sich diese Abgaben nicht umgestalten.

Die vom Bundesverfassungsgericht zugelassene Abgabenintervention rechtfertigt die äußerliche Verbindung von Fiskal- und Lenkungszwecknormen im gleichen Gesetz. Wer lenkende Abgabenerhöhungen als Pendant zu den Verschonungssubventionen zuläßt, muß zur Verhinderung eines unabgestimmten Nebeneinanders verschiedener Kompetenzträger in den umweltpolitischen Sachbreichen und einer Aushöhlung der bundesstaatlichen Aufgabenverteilung mit *Kirchhof*[75] für die Gesetzgebungszuständigkeit kumulativ die Besteuerungs- und die umweltschutzrechtliche Sachkompetenz fordern. Zu beachten bleibt dabei, daß der Gesetzgeber mit lenkungsorientierten Abgabenverschärfungen nur die gemäß dem Fiskalzweck bereits abgabenpflichtigen Personen erreichen und lediglich auf von vornherein begrenzte Lebensbereiche Einfluß nehmen kann[76].

4. Grundrechtsfragen

Die ausgleichenden Umweltabgaben sollen die Freiheit der Einwirkung auf die Umwelt nicht einschränken, sondern nur verhindern, daß Dritte oder die Allgemeinheit für die finanziellen Folgen des Freiheitsgebrauchs aufkommen müssen. Damit prägen sie Inhalt und Schranken der Grundrechte und verwirklichen das Prinzip, daß jeder Freiheit auch Verantwortlichkeit entspricht[77].

Demgegenüber dienen die drosselnden Umweltabgaben der Erreichung politisch festgesetzter Standards. Weil sie die Ausübung umweltschädigender Verhaltensweisen bis in unmittelbare Nähe des Verbots eindämmen sollen, sprengen sie den Rahmen, der den ausgleichenden Umweltabgaben hinsichtlich Zulässigkeit und Höhe gesetzt ist. Beide Belastungsalternativen, die Freiheitseinschränkung und der Vermögensentzug, bedürfen der freiheitsrechtlichen Rechtfertigung und müssen gleichheitskonform ausgestaltet werden[78]. Hier ist allerdings vieles noch ungeklärt. Fraglich ist, inwieweit die einzelnen Freiheitsgrundrechte das Recht zur freien Entfaltung unter Gefährdung oder Beeinträchtigung der Rechtsgüter anderer oder der Natur schützen[79] und wann der durch die Umweltabgabe überbrachte Verhaltensanreiz als Eingriff zu qualifizieren ist. Unklar ist auch, welche Schutzwirkung das Leistungsfähig-

71 S. oben Fn. 34.
72 S. die Nachweise in Fn. 36.
73 Das Verbrauchsteuerrecht eignet sich deshalb nicht als „Einfallstor" (so *Friauf* in der Podiumsdiskussion) für drosselnde Umweltabgaben.
74 *P. Kirchhof*, Staatliche Einnahmen, in: Isensee/Kirchhof (Hrsg.), Handbuch des Staatsrechts IV, 1990, § 88 Rdnr. 224.
75 *P. Kirchhof*, S. 10; ebenso *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 13. Aufl. 1991, S. 20 f.; dagegen *Gosch* (Fn. 64), S. 207. Bei sonstigen Finanzabgaben wird die Verfolgung von Umweltschutzzwecken allerdings auch ohne Umweltgesetzgebungskompetenz für zulässig erachtet, vgl. *P. Kirchhof*, S. 14 f.
76 *P. Kirchhof*, S. 6 f., 21.
77 *Suhr* (Fn. 30), S. 34 f.
78 *P. Kirchhof*, S. 11.
79 S. z. B. *Lang*, S. 128: Inwieweit ist das Autofahren grundrechtlich geschützt? Allgemein zum Grundrechtsschutz *Murswiek*, Die staatliche Verantwortung für die Risiken der Technik, 1985, S. 88 ff.; *Henneke*, Landwirtschaft und Naturschutz, 1986, S. 110 ff.

keitsprinzip als Konzentrat verschiedener grundrechtlicher Gewährleistungen gegenüber der Steuergewalt angesichts der Vermögensbelastung durch die drosselnde Umweltabgabe entfaltet[80]. Während nach einer Auffassung auch die Umweltabgabenlast dem Leistungsfähigkeitsprinzip unterliegt[81], werden für die Gegenmeinung[82] die Umweltabgaben zum Musterfall für die angebliche Lückenhaftigkeit der Geltung des Leistungsfähigkeitsprinzips. Da die drosselnden Umweltabgaben ihren Rechtsgrund nicht in der Leistungsfähigkeit des Belasteten haben, dürfte die Lösung darin liegen, daß ihre Höhe nicht durch die persönliche Leistungsfähigkeit begrenzt wird, diese Abgaben aber die existenz- und erwerbsnotwendigen Aufwendungen erhöhen und somit die Leistungsfähigkeit mindern, auf deren Grundlage besteuert wird[83]. Zu unterscheiden ist in diesem Zusammenhang auch zwischen der lenkungsrechtlichen Drosselungswirkung, die schädliche Einwirkungen auf die Umwelt betrifft und sie verteuert, und der finanzrechtlichen Erdrosselungswirkung, die dem Abgabenpflichtigen seine Erwerbsquelle oder Existenzmöglichkeit nimmt. Während letztere verboten ist[84], kann die erstgenannte Wirkung durchaus verfassungsrechtlich vertretbar sein[85], ja mehr noch: Drosselnde Umweltabgaben müssen sogar empfindlich belasten, um überhaupt zu wirken[86]. Dann ist allerdings im Licht des Gleichheitssatzes die Möglichkeit des „Freikaufs" von Verhaltensregeln rechtfertigungsbedürftig: Für den Armen sind solche Regeln Befehl, für den Reichen nur Empfehlung[87]. Verschärft wird diese Problematik, wenn die verteuerten Umweltgüter nicht dem Luxus, sondern dem existenziellen Bedarf dienen[88].

5. Die Vorgaben für ein rationales Umweltabgabensystem

Ein rationales System drosselnder Umweltabgaben muß in der Verteuerung umweltbelastenden Verhaltens angesichts der Grundrechte verhältnismäßig und folgerichtig ausgestaltet sein. Diesen Anforderungen kann es nur

80 Vgl. *Lang*, S. 119 Fn. 12 und S. 126 f. m. w. N.
81 *Birk* (Fn. 36), S. 240.
82 *Selmer* (Fn. 48), S. 30 m. w. N.
83 Vgl. *Lang*, S. 158 f.
84 *Lang*, S. 125.
85 *P. Kirchhof*, S. 11.
86 *P. Kirchhof* (Fn. 48), S. 104.
87 *P. Kirchhof*, S. 7; zustimmend *Lang*, S. 125.
88 Vgl. *P. Kirchhof*, S. 7: Trinkwasser bzw. Schwimmbadwasser; *Flockermann*, S. 80, *von Lersner*, S. 111, und *Lang*, S. 128: Unentbehrlichkeit des Autos in strukturschwachen Gebieten.

genügen, wenn seine Ziele bestimmt sind[89] und über den Stellenwert und die Wirkungsweise seiner Mittel Klarheit herrscht. Das Umweltrecht bezweckt den Schutz des vorgefundenen Umweltbestandes[90] und die Verbesserung der vorgefundenen Situation durch vorausschauende und gestaltende Maßnahmen[91]. Die umweltschutzrechtliche Vorsorgeplanung bildet die Grundlage für das Verbot irreversibler Schädigungen der Umwelt und für die Festsetzung des Nutzungsvolumens der regenerierbaren Umweltressourcen. Umweltabgaben können als Mittel des Umweltrechts die Funktion haben, ein völliges Verbot vorzubereiten oder durch Verteuerung von Eingriffen in die Umwelt deren Volumen auf das verträgliche Maß zu drosseln. Ein rationales, gleichheitskonformes Umweltabgabensystem sollte die verfolgten Ziele im Gesetz[92] oder im Umweltleitplan[93] genau festlegen und sich auf ein Vorsorgekonzept stützen, das unter Abschätzung der Preiselastizitäten eine Auswirkungsprognose[94] einschließlich der zu erwartenden Anpassunsreaktionen enthält[95]. Denkbar wäre es, bei mangelnder Prognostizierbarkeit die Abgabensätze schrittweise bis zur Erreichung der vorgegebenen Standards zu erhöhen[96]. Eine zu niedrig bemessene und daher unwirksame Umweltabgabe ist mangels Zwecktauglichkeit verfassungswidrig[97]. Theoretisch sind verschiedene Ansatzstellen der Umweltabgaben denkbar: Inputabgaben auf Eingangsprodukte, Verfahrensabgaben auf bestimmte Verarbeitungsprozesse, Emissionsabgaben auf den Ausstoß von Schadstoffen oder andere Eingriffe in den Umweltbestand und Outputabgaben auf Fertigprodukte[98]. Bezogen auf den Schutz der Umwelt ist diejenige Abgabe zu bevorzugen, welche tat-

89 Nicht ausreichend ist der Vorschlag, die Höhe der Abgabe „nach dem Grad der nachteiligen Wirkungen auf die Umwelt" zu bemessen; so aber § 79 des Entwurfs des Allgemeinen Teils eines Umweltgesetzbuchs, vgl. *Kloepfer/Rehbinder/Schmidt-Aßmann* unter Mitwirkung von *Kunig*, Umweltgesetzbuch – Allgemeiner Teil, 1990, S. 69 und 344.
90 Bestandsschutzprinzip, vgl. *Breuer* (Fn. 17), Rdnr. 10.
91 Vorsorgeprinzip, vgl. *Hoppe/Beckmann* (Fn. 30), § 1 Rdnr. 50; *Breuer* (Fn. 17), Rdnr. 7.
92 So *F. Kirchhof* (Fn. 48), S. 117.
93 Dazu grundlegend *Schmidt-Aßmann*, Struktur und Gestaltungselemente eines Umweltplanungsrechts, DÖV 1990, 169, 176 f.; zu den verfassungsrechtlichen Vorgaben s. oben S. 203 f.
94 *Breuer* (Fn. 34), S. 494.
95 Zu den damit verbundenen Schwierigkeiten siehe *Dickertmann*, S. 38 f., 50 ff.; *Flockermann*, S. 76.
96 *Dickertmann*, S. 39.
97 Zu zurückhaltend *Meßerschmid* (Fn. 58), S. 142.
98 Vgl. *Dickertmann*, S. 42.

bestandlich die unmittelbare Einwirkung erfaßt. Praktische Schwierigkeiten ergeben sich aus dem Umstand, daß die sich damit anbietende Emissionsabgabe[99] den verwaltungstechnischen Nachteil eines hohen Meß- und Kontrollaufwands[100] hat, aber ein Ausweichen auf entferntere Ansatzstellen, z. B. die Belastung des CO_2-Ausstoßes privater Kraftfahrzeuge durch Verteuerung des Mineralöls, den Abgaben ihre Zielgenauigkeit[101] nimmt und durch die Möglichkeit von Überschneidungen die innere Abstimmung des Instrumentariums gefährdet.

Es gibt bisher weder ein System der Umweltabgaben noch ein diesbezügliches Konzept des Gesetzgebers[102]. Dies wird beispielhaft an den Bemühungen um Eindämmung der Kohlendioxydemission deutlich. Eine ausgleichende Umweltabgabe, welche den Waldbesitzern und weiteren Geschädigten zugute käme, existiert nicht. Die – umgewidmete – Mineralölsteuer scheint noch keine drosselnde Wirkung zu entfalten[103]. Emissionen aus privaten und gewerblichen Schornsteinen werden von ihr nicht erfaßt. Unklar ist ihr Verhältnis zur geplanten europäischen CO_2-Abgabe einerseits, zur Kraftfahrzeugsteuer[104] und zur ebenfalls geplanten Straßenbenutzungsgebühr[105] andererseits. Die CO_2-Abgabe steht auch im Zielkonflikt mit der Eindämmung der Kernenergienutzung und mit der Kohleförderung[106].

6. Das europäische Gemeinschaftsrecht

Ähnliche Fragen wie auf der Ebene des Verfassungsrechts ergeben sich, wenn man die rechtlichen Möglichkeiten der Einführung von Umweltabgaben durch die Europäische Gemeinschaft betrachtet[107]. Diese sind allerdings, wie *Schröder* feststellt, bisher kaum erörtert worden. Auch das Gemeinschaftsrecht stellt für den Umweltschutz nicht ausdrücklich ein

99 Vgl. *Dickertmann*, S. 43; *Flockermann*, S. 76; *F. Kirchhof* (Fn. 48), S. 105.
100 *Dickertmann*, S. 49.
101 Vgl. *P. Kirchhof*, S. 7 f.
102 So *Dickertmann*, S. 61; *Flockermann*, S. 69, 83; s. die Darstellung der Ansätze bei *Flockermann*, S. 71 ff., und *von Lersner*, S. 103 ff.
103 *Dickertmann*, S. 34; *Flockermann*, S. 83.
104 Vgl. *von Lersner*, S. 110.
105 *von Lersner*, S. 112 f.
106 *Flockermann*, S. 83.
107 Hiervon zu unterscheiden ist die Frage, ob eine deutsche Umweltabgabe dem Primär- und Sekundärrecht des EWGV entspricht, vgl. *Schröder*, S. 89. So gibt es beispielsweise ab dem 1. 1. 1993 nur noch harmonisierte Verbrauchsteuern, siehe *Flockermann*, S. 79; *Lang*, S. 129 Fn. 40.

abgabenrechtliches Instrumentarium bereit[108]. Wie auf innerstaatlicher Ebene herrscht dementsprechend in der Literatur keine Einigkeit über die richtigen Kompetenzgrundlagen und über die inhaltlichen Anforderungen an Umweltabgaben.

Die Art. 99 und 100 EWGV enthalten die Befugnis der Europäischen Gemeinschaft, im Wege der Rechtsangleichung die Steuersysteme der Mitgliedstaaten zu harmonisieren, soweit dies für die Errichtung und das Funktionieren des Binnenmarktes bzw. des Gemeinsamen Marktes notwendig ist. Auf der Grundlage der Art. 130 r bis 130 t kann die EG Umweltpolitik betreiben. Fraglich ist, in welchem Verhältnis die steuer- und umweltrechtlichen Kompetenztitel zueinander stehen. Einerseits scheint Einigkeit insoweit zu bestehen, daß auch europarechtlich zwischen Finanzierungs- und Lenkungsabgaben unterschieden werden muß[109]. Das gibt Anlaß zu der Hoffnung, daß sich die Interpretation und weitere Ausgestaltung des Europarechts in steuerstaatsfreundlichen Bahnen bewegen könnte. Nach herrschender Auffassung sollen auch auf der Ebene des Europarechts die speziellen Verbrauch- und Verkehrsteuern umweltpolitisch nutzbar gemacht[110] und zu drosselnden Umweltabgaben umgewidmet werden dürfen[111]. In offensichtlichem Zweifel über die Befugisse der EG hat die Kommission in ihrem Richtlinienvorschlag für die CO_2-Abgabe sowohl die Steuer- als auch die Sachkompetenz in Anspruch genommen[112]. Die Einführung von Umweltsonderabgaben auf der Grundlage des Art. 130 s EWGV würde wohl mit der Finanzverfassung der EG, insbesondere mit Art. 201 EWGV in Konflikt geraten[113], wenn das Aufkommen von der Gemeinschaft verwaltet werden sollte. Umstritten ist, ob eine umfassende und systematische Umweltabgabengesetzgebung der EG an deren fehlendem Initiativrecht scheitern würde[114].

Die von *Ritter*[115] aufgeworfene Frage, ob die Finanzverfassung des Grundgesetzes wie die Grundrechtsordnung[116] zumindest im Kern europarechtsfest sei, ist mit dem Hinweis auf die freiheits- und gleichheitsrechtliche

108 *Schröder*, S. 88.
109 *Hilf*, Umweltabgaben als Gegenstand von Gemeinschaftsrecht und -politik, UTR 16 (1992), S. 121, 124.
110 Vgl. *Schröder*, S. 93.
111 *Schröder*, S. 91, 93 f.
112 *Schröder*, S. 91 ff.
113 *Schröder*, S. 96.
114 Zum Streitstand *Schröder*, S. 94.
115 In den Diskussionen zu den Referaten von *Kirchhof* und *Schröder*.
116 Vgl. BVerfGE 37, 271 ff. – Solange I; 73, 339 ff. – Solange II.

Bedeutung des Steuerstaatsprinzips beantwortet worden: Es geht jetzt darum, auch im Europarecht der grundlegenden und sachlich begründbaren[117] Unterscheidung zwischen Fiskalzweck- und Lenkungszweckabgaben zum Durchbruch zu verhelfen. Wenn dies gelingt, ist insoweit eine dritte Solange-Entscheidung nicht erforderlich.

IV. Die umweltfreundliche Ausgestaltung des Steuerrechts

1. Umweltfreundliche Deutung des bestehenden Steuerrechts

Die Bedeutung des Abgabenrechts für die Umwelt erschöpft sich nicht in den einschlägigen Lenkungszwecknormen. Auch von Finanzzwecknormen können umweltschädliche Impulse ausgehen, wenn der Gesichtspunkt der Erhaltung der Lebensgrundlagen bei der Interpretation oder Ausgestaltung[118] des Steuer- und Gebührenrechts nicht genügend beachtet wird.

Achatz befaßt sich mit einem Beispiel für eine umweltfeindliche Interpretation des geltenden Steuerrechts, indem er der Frage nachgeht, in welchem Umfang Rückstellungen für Umweltschutzaufwendungen zu passivieren sind. Rechtsprechung und Finanzverwaltung handhaben die Ansatzvoraussetzungen bei öffentlich-rechtlichen Leistungsverpflichtungen deutlich restriktiver als im Fall privatrechtlicher Anspruchsgrundlagen. Sofern kein Verwaltungsakt vorliegt, welcher die jeweilige Verpflichtung konkretisiert, fordert der BFH eine gesetzliche Grundlage, in der ein inhaltlich genau bestimmtes Handeln innerhalb eines bestimmten Zeitraums vorgeschrieben und an die Verletzung der Pflicht Sanktionen geknüpft werden[119]. Außerdem lehnt die Verwaltung unter Hinweis auf das Kriterium, daß die Verbindlichkeit am Bilanzstichtag bereits wirtschaftlich verursacht sein muß, unter anderem die Passivierung von Rückstellungen für Aufwendungen zur Luftreinhaltung ab, da diese lediglich der Einhaltung der Grenzwerte in der Zukunft dienten[120]. Die darin liegende Einschränkung der Bildung von Rückstellungen verletzt nicht nur das Nettoprinzip[121], sondern hat auch umweltschädliche Folgen: Sie bewirkt, daß den Unternehmen

117 So *Schröder* in der Diskussion seines Referates auf *Trzaskaliks* Bedenken, ob die Unterscheidung Juristen aus anderen EG-Staaten plausibel gemacht werden kann.
118 So z. B. die verbrauchsunabhängigen Wasser-, Müll- und Energiegebühren, *von Lersner*, S. 106 f.
119 Dazu *Achatz*, S. 163 ff.
120 S. *Achatz*, S. 165 ff., 176.
121 *Lang*, S. 143.

Liquidität entzogen wird, die für Umweltschutzzwecke bereitstehen könnte, und daß kein Anreiz für die Aufdeckung von latenten Umweltlasten besteht, der einem eventuellen Interesse des Unternehmens an der Verschleierung der entsprechenden wirtschaftlichen Belastung entgegenwirken könnte[122]. *Achatz* kommt zu dem Ergebnis, daß Rückstellungen immer schon dann zu bilden sind, wenn die Pflicht Verbindlichkeitscharakter hat, also rechtlich oder faktisch durchsetzbar ist[123]. Auf die Androhung von Sanktionen kann es ebensowenig ankommen[124] wie auf die Konkretisierung des Inhalts der Leistung durch den Gesetzestatbestand[125]. Die Behörde soll lediglich prüfen, ob die Leistung vom Steuerpflichtigen erzwungen werden kann[126]. Außerdem fordert das Vorsichtsprinzip die Passivierung von Aufwendungen, die zwar nicht allein die Vergangenheit, aber auch nicht ausschließlich die Zukunft betreffen[127].

2. Strukturelle Veränderung des Steuersystems im Interesse des Umweltschutzes

Lang stellt das von *Achatz* untersuchte Beispiel in einen größeren Zusammenhang. Er hält das geltende Steuerrecht schon seiner Struktur nach für umweltfeindlich, weil es den Konsum zu Lasten des Sparens und Investierens begünstigt[128]. Konsumierbar sei aber nur das Einkommen, soweit es nicht gespart oder investiert werde[129]. Deshalb propagiert er das Konzept der sparbereinigten Einkommensteuer, bei dem vom Markteinkommen die Ersparnisse abgesetzt werden[130]. Er fordert den Abbau von Substanzsteuern und die Steuerentlastung thesaurierter Gewinne[131]. Durch eine solche Zurücknahme der Umverteilungsfunktion des Steuerrechts[132] werde die Kapitalbildung gefördert und der Konsum gedämpft, wobei sich der Steuerausfall und das erhöhte Aufkommen aus Umweltabgaben gegenseitig ausgleichen könnten[133]. Der mit der Sonderbelastung von Grundstoffen

122 *Achatz*, S. 162; *Lang*, S. 143; *Höfling* (Fn. 50), S. 250.
123 *Achatz*, S. 169 ff.
124 *Achatz*, S. 171.
125 *Achatz*, S. 173 f.
126 *Achatz*, S. 175 f.
127 *Achatz*, S. 178.
128 *Lang*, S. 145.
129 *Lang*, S. 149.
130 *Lang*, S. 147 Fn. 98.
131 *Lang*, S. 151.
132 *Lang*, S. 147.
133 *Lang*, S. 151.

verbundenen Erhöhung des existenznotwendigen Lebensbedarfs soll durch die Anpassung der Freibeträge Rechnung getragen werden[134].

V. Ausblick

Die Indienstnahme des Abgabenrechts für Umweltschutzzwecke ist ein Teilaspekt der Fragestellung, wie der freiheitswahrende Rechtsstaat zugleich daseinsvorsorgender Sozialstaat sein kann. Sowohl die Zulassung der Abgabenintervention als auch die Integration in die Europäische Gemeinschaft sollen neue Aufgaben durch neue Mittel lösen, bergen aber auch Gefahren für die im Abgabenrecht gerade erst erreichten Standards. Folgende wesentliche Tagungsergebnisse lassen sich festhalten:

Für die Kosteninternalisierung durch ausgleichende Umweltabgaben steht das Instrumentarium der Vorzugslasten, in Sonderfällen auch das der Sonderabgaben bereit. Die Einführung drosselnder Umweltabgaben stößt auf grundrechtliche und kompetenzrechtliche Grenzen, die den „ökologischen Umbau" des Steuerrechts verbieten. Einer „heimlichen" Erhöhung der Abgabenquote kann vorgebeugt und bei knapper werdenden Umweltgütern die Verteilungsgerechtigkeit gewahrt werden, wenn die drosselnden Umweltabgaben deutlich vom Steuerrecht getrennt, zielbewußt in das Umweltrecht eingefügt und politisch mit einer Reform des Steuerrechts verbunden werden. Umweltschädigende Verhaltensweisen sind auf ein langfristig vertretbares Maß einzudämmen. Die erforderlichen Umstellungen werden in einzelnen Bereichen auch ein Zurückschrauben gewohnter wirtschaftlicher Standards erzwingen. Eine Einschränkung rechtlicher Standards dürfen sie nicht bedeuten.

134 *Lang*, S. 158 f.

Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft e. V.[1]

Satzung (Auszug)

§ 2 Vereinszweck

Der Verein verfolgt ausschließlich und unmittelbar gemeinnützige Zwecke im Sinne des Abschnitts „Steuerbegünstigte Zwecke" der Abgabenordnung. Der Verein hat den Zweck,

a) die steuerrechtliche Forschung und Lehre und die Umsetzung steuerrechtswissenschaftlicher Erkenntnisse in der Praxis zu fördern;

b) auf eine angemessene Berücksichtigung des Steuerrechts im Hochschulunterricht und in staatlichen und akademischen Prüfungen hinzuwirken;

c) Ausbildungsrichtlinien und Berufsbilder für die juristische Tätigkeit im Bereich des Steuerwesens zu entwickeln;

d) in wichtigen Fällen zu Fragen des Steuerrechts, insbesondere zu Gesetzgebungsvorhaben, öffentlich oder durch Eingaben Stellung zu nehmen;

e) das Gespräch zwischen den in der Gesetzgebung, in der Verwaltung, in der Gerichtsbarkeit, im freien Beruf und in Forschung und Lehre tätigen Steuerjuristen zu fördern;

f) die Zusammenarbeit mit allen im Steuerwesen tätigen Personen und Institutionen zu pflegen.

§ 3 Mitgliedschaft

(1) Mitglied kann jeder Jurist werden, der sich in Forschung, Lehre oder Praxis mit dem Steuerrecht befaßt.

(2) Andere Personen, Vereinigungen und Körperschaften können fördernde Mitglieder werden. Sie haben kein Stimm- und Wahlrecht.

(3) Die Mitgliedschaft wird dadurch erworben, daß der Beitritt zur Gesellschaft schriftlich erklärt wird und der Vorstand die Aufnahme als Mitglied bestätigt.

1 Sitz der Gesellschaft ist Köln (§ 1 Abs. 2 der Satzung). Geschäftsstelle: Stolberger Straße 92, 5000 Köln 41.

Vorstand und Wissenschaftlicher Beirat der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e. V.

Vorstand: Prof. Dr. *Joachim Schulze-Osterloh* (Vorstandsvorsitzender); Rechtsanwalt und Notar *Franz Josef Haas* (Stellv. Vorsitzender); Präsident des Bundesfinanzhofs Prof. Dr. *Franz Klein*; Prof. DDr. *Hans Georg Ruppe*; Ministerialdirektor *Paul Gerhard Flockermann*; Rechtsanwalt und Steuerberater Dr. *Jürken Pelka* (Schatzmeister und Leiter der Geschäftsstelle); Dr. *Susanne Sieker* (Schriftführerin).

Wissenschaftlicher Beirat: Prof. Dr. *Paul Kirchhof* (Vorsitzender), Richter am Bundesverfassungsgericht; Rechtsanwalt *Helmut Becker*; Richter am Bundesfinanzhof Dr. *Peter Fischer*; Ministerialdirektor *Paul Gerhard Flokkermann*; Ministerialdirigent *Christian Forst*; Prof. Dr. *Karl Heinrich Friauf*; Rechtsanwältin Dr. *Brigitte Gast-de Haan*; Richter am Bundesfinanzhof *Rüdiger von Groll*; Rechtsanwalt und Notar *Franz Josef Haas*; Vorsitzende Richterin am Bundesfinanzhof Dr. *Ruth Hofmann*; Ministerialdirigent Dr. *Hans-Ulrich Kieschke*; Präsident des Bundesfinanzhofs Prof. Dr. *Franz Klein*; Prof. Dr. *Brigitte Knobbe-Keuk*; Rechtsanwalt Prof. Dr. *Reinhold Kreile*; Prof. Dr. *Heinrich Wilhelm Kruse*; Prof. Dr. *Joachim Lang*; Rechtsanwalt und Steuerberater Dr. *Jürgen Pelka*; Rechtsanwalt Prof. Dr. *Arndt Raupach*; Präsident des Finanzgerichts Düsseldorf a. D. *Dieter Rönitz*; Prof. DDr. *Hans Georg Ruppe*; Vorsitzender Richter am Bundesfinanzhof Prof. Dr. *Ludwig Schmidt*; Prof. Dr. *Joachim Schulze-Osterloh*; Dr. *Susanne Sieker*; Prof. Dr. *Hartmut Söhn*; Prof. Dr. *Gerold Stoll*; Rechtsanwalt Prof. Dr. *Joachim N. Stolterfoht*; Prof. Dr. *Klaus Tipke*; Prof. Dr. *Christoph Trzaskalik*; Ministerialdirektor a. D. Dr. *Adalbert Uelner*; Prof. Dr. *Klaus Vogel*; Präsident der Bundesfinanzakademie *Horst Vogelgesang*; Prof. Dr. *Franz Wassermeyer*, Richter am Bundesfinanzhof; Vorsitzender Richter am Bundesfinanzhof Dr. *Lothar Woerner*.

Mitglieder

Abel, Maria-Henriette, Dr., Regierungsrätin, Berlin
Achatz, Markus J., Dr., Universitätsdozent, Graz
Adolf, Gustav, Dr., Wirtschaftsprüfer und Steuerberater a. D., Innsbruck
Albracht, Wolfgang, Richter am Finanzgericht, Niestetal
Alexander, Stephan, Richter am Finanzgericht, Düsseldorf
Allitsch, Gerold, Dr., Wirtschaftstreuhänder, Graz
Altheim, Michael, Dr., Rechtsanwalt und Steuerberater, Dreieich
Altweger, Ernst, Assessor, München

App, Michael, Rechtsanwalt, Karlsruhe/Straßburg
Arbeitsgemeinschaft Selbständiger Unternehmer, Bonn
von Arnim, Hans Herbert, Dr., Universitätsprofessor, Speyer
Arnold, Wolf-Dieter, Dr., Rechtsanwalt, Wien
ASEA Brown Boverie AG, Abt. ZBS, z. Hd. Selent, Alexander, Dr., Mannheim
Aurnhammer, Hans-Peter, Dipl.-Ökonom, Wemding
Axer, Jochen, Dr., Rechtsanwalt, Steuerberater und Wirtschaftsprüfer, Köln

Baatz, Jürgen, Oberregierungsrat, Berlin
Bach, Martin, Regierungsoberrat, Frankfurt/Main
Backes, Peter, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Mönchengladbach
Bäcker, Uwe, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Münster
Balke, Michael, Dr., Richter am Finanzgericht, Solingen-Wald
Bareis, Peter, Dr., Universitätsprofessor, Hohenheim
Bartsch, Erika, Steuerberaterin, Schömberg
BASF Lacke + Farben AG, Abt. ZRS, z. Hd. Lanbrock, Chr., Dr., Ludwigshafen
Baur, Dieter, Dipl.-Kfm., Rechtsanwalt, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Kronberg
Baur, Ulrich, Dr., Professor, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht und Notar, Wiesbaden
Beater, Axel, Dr., Wissenschaftlicher Assistent, Göttingen
Becker, Helmut, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, c/o Wollert-Elmendorff GmbH, Düsseldorf
Becker, Jochen, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Wetzlar
Beckerath, Hans-Jochem von, Dr., Richter am Finanzgericht, Ratingen
Beisel, Wilhelm, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Karlsruhe
Beisse, Heinrich, Dr. h. c., Professor, Vorsitzender Richter am Bundesfinanzhof a. D., München
Belke, Rolf, Dr., Universitätsprofessor, München
Bellstedt, Christoph, Dr. Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Düsseldorf
Bengestrate, Jörg Peter, Steuerberater, München
Bepler, Jutta, Richterin am Finanzgericht, Bonn
Berdesinski, Stephan, Assessor, Heidelberg
Bergmann, Joachim, Regierungsrat, Berlin
Berna, Pierre, Dr., Professor für Steuerrecht, Rechtsanwalt, Luxemburg
Berthold, Marianne, Regierungsrätin, Berlin

Berwanger, Günter, Richter am Finanzgericht, Friedrichsthal
Beul, Carsten-René, Rechtsanwalt und Steuerberater, Neuwied
Beul, Herbert, Steuerberater, Neuwied
Bihr, Dietrich, Dr., Steuerberater und Wirtschaftsprüfer, Bad Herrenalb
Bilsdorfer, Peter, Richter am Finanzgericht, Saarbrücken
Birk, Dieter, Dr., Universitätsprofessor, Münster
Birkenfeld, Wolfram, Dr., Richter am Bundesfinanzhof, München
Birkhan, Hermann-Josef, Oberregierungsrat, Berlin
Bister, Ottfried, Richter am Finanzgericht, Mönchengladbach
Blaurock, Uwe, Dr., Universitätsprofessor, Göttingen
Bleier, Reinhard, Dr., Leiter der Steuerabteilung der OEMV-AG, Wien
Blumers, Wolfgang, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Stuttgart
Bock, Michael, Erster Stadtrat Kämmerer, Bad Hersfeld
Bohnert, Dieter, Dr., Rechtsanwalt, Düsseldorf
Bonow, Klaus-Werner, Rechtsanwalt und Notar, Jever
Boom, Hermann, van den, Dr., Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Bad Berleburg
Bopp, Gerhard, Dr., Rechtsanwalt und Steuerberater, München
Borggräfe, Joachim, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Hirschberg-Großsachsen
Borgmann, Olaf, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Kassel
Borst, Günther, Regierungsrat, Esslingen
Bowitz, Hans-Hermann, Dr., c/o BVerfG, Karlsruhe
Brandis, Peter, Dr., Oberregierungsrat, Neuss
Brandmüller, Gerhard, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Starnberg
Braunschweig, Rolf, Richter am Finanzgericht, Freiburg
Briem, Robert, Dr., Rechtsanwaltsanwärter, Wien
Brinkmann, Berthold, Rechtsanwalt und Steuerberater, Hamburg
Brinkmann, Johannes, Dr., Rechtsanwalt, Essen
Buchholz, Albert, C. H. Beck Verlag, München
Buciek, Klaus D., Dr., Richter am Finanzgericht, St. Augustin
Bülow, Hans-Joachim, Dr., Oberregierungsrat, Neckargemünd
Buhmann, Peter, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Heidelberg
Bund der Steuerzahler, Wiesbaden
Bundesrechtsanwaltskammer, Bonn
Bundessteuerberaterkammer, Bonn
Burchardi, Friedrich, Dr., Vorsitzender Richter am Finanzgericht, Kummerfeld bei Hamburg
Busch, Roswitha, Dr., Steuerberaterin, Köln

Buss, Hans-Reinhard, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht und Notar, Wiesmoor

Cagianut, Francis, Dr., Professor, Präsident des Verwaltungsgerichts, Mörschwil bei St. Gallen
Callsen, Karl-Christian, Richter am Finanzgericht, Köln
Cegielka, Gerrit, Referendar, Bremen
Christiansen, Alfred, Dr., Regierungsdirektor, Kehl
Chrysant-Piltz, Ingeborg, Wirtschaftsprüferin und Steuerberaterin, Königswinter
Cirkel, Dagmar, Wissenschaftliche Mitarbeiterin, Stuttgart
Classen, Andrea, Richterin am FG, Krefeld
Classen, Rüttger, Dr., Professor, Krefeld
Claus, Gerhard, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Dillingen
Clausen, Uwe, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, München
Clemm, Hermann, Dr., Rechtsanwalt, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, München
Columbus, Helmut, Steuerberater, Handorf
Conscience, Kurt, Dr., Rechtsanwalt und Steuerberater, Bochum
Costede, Jürgen, Dr., Universitätsprofessor, Göttingen
Crezelius, Georg, Dr., Universitätsprofessor, Bamberg

Dabitz, Axel H., Richter, Köln
Dahm, Eberhard, Steuerberater, Lauterbach
Damerow, Max-Dieter, Rechtsanwalt und Steuerberater, Burgdorf
Dannecker, Gerhard, Dr., Wissenschaftlicher Assistent, Denzlingen
Danzer, Jürgen, Dr., Rechtsanwalt, Dortmund
Daumke, Michael, Oberregierungsrat, Berlin
Deere und Company, Roth, A., Dr., Direktor, Steuerabteilung, Mannheim
Degenhard, Tilman, Rechtsanwalt, Pforzheim
Dehmer, Hans, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Freiburg
Dehnen, Peter H., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Düsseldorf
Denkl, Hellmut Rainer, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt und Steuerberater, Düsseldorf
Denzer, Michael, Regierungsrat, Kirchheimbolanden
Deubner, Peter, Dr., Verleger, Köln
Deuschle, Werner, Diplom-Volkswirt, Steuerberater und Rechtsbeistand, Dautphetal
Deutscher Bundestag, Bonn
Deutscher Industrie- und Handelstag, Bonn

Deutscher Steuerberaterverband, Bonn
Deutsche Steuer-Gewerkschaft, Bonn
Diestel, Timm, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Hamburg
Dietz, Karl-Dieter, Dr., Vorsitzender Richter am Finanzgericht, Neukirchen-Vluyn
Dittrich, Gudrun, Rechtsanwältin, Biedenkopf
Dobroschke, Eduard, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, München
Doehlert, Helmut, Dr., Richter am Finanzgericht, Berlin
Dötschmann, Martin, Regierungsrat, Mainz-Kostheim
Dohmen, Herbert, Oberregierungsrat, Bonn
Doralt, Werner, Dr., Universitätsprofessor, Wien
Dostmann, Dieter K., Richter am Finanzgericht, Hamburg
Draxl, Otto, Dr., Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Wien
Drenseck, Walter, Dr., Richter am Bundesfinanzhof, München
Dressler, Herbert, Vorsitzender Richter am Finanzgericht, Hamburg
Düll, Günther, Dipl.-Kaufmann, Steuerberater und Rechtsbeistand, Nördlingen
Düsseldorfer Treuhandgesellschaft, Altenburger und Tewes AG, Düsseldorf

Ebbert, Norbert, Assessor, Bad Wildungen
Ebeling, Jürgen, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Hannover
Ebke, Werner F., Dr., Universitätsprofessor, Konstanz
Eckert, Franz, Dr., Rechtsanwalt, Lehrbeauftragter, Baden (Österr.)
Eger, Othmar, Steuerberater, Oberndorf am Neckar
Egger, Josef, Leitender Regierungsdirektor, Münster
Eggesiecker, Fritz, Dr., Steuerberater und Wirtschaftsprüfer, Erftstadt-Liblar
Ehrensperger, Hubert, Dipl.-Kaufmann, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Berlin
Eicher, Hans, Richter am Finanzgericht, München
Eichhorn, Franz-Ferdinand, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Düsseldorf
Eiselsberg, Maximilian, Dr., Rechtsanwalt, Wien
Engert, Eckart, Rechtsanwalt und Steuerberater, Memmingen
Erfmeyer, Klaus, Dr., Rechtsreferendar, Dortmund
Erhard, Gabriele, Steueramtsrätin, Bonn
Erhard, Gerd, Regierungsdirektor, Bonn

Esch, Günter, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Wuppertal
Esser, Willy, Dr., Wirtschaftsjurist, Düsseldorf
Eulerich II, Michael, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, c/o EKT-Treuhand, Braunschweig
Evers, Uwe, Regierungsdirektor, Rothenburg/Fulda

Faber, Gerd, Oberregierungsrat, Deisenhofen
Falter, Rudolf, Dr., Dipl.-Kaufmann, Steuerjurist, München
Faust, Herbert, Vizepräsident des Finanzgerichts, Köln
Feddersen, Dieter, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Frankfurt/Main
Federmann, Hans-Wolfgang, Dr., Regierungsrat, Wadersloh
Fein, Wolfgang, Dr., Regierungsdirektor, Bayreuth
Felix, Günther, Dr., Professor, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Köln
Finken, Jürgen, Rechtsanwalt, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Krefeld
Fischer, Helmut L., Dr., Dipl.-Volkswirt, Rechtsanwalt und Steuerberater, Kitzingen
Fischer, Karl-Dieter, Richter am Finanzgericht, Köln
Fischer, Lothar, Richter am Finanzgericht, Hemmingen
Fischer, Peter, Dr., Richter am Bundesfinanzhof, München
Flaemig, Christian, Dr., Professor, Leiter des Direktionsbereichs Recht, Patente, Steuern der E. Merck, Darmstadt
Flockermann, Paul Gerhard, Ministerialdirektor, Bonn
Förster, Jutta, Dr., DIHT, Bonn
Förster, Martin, Regierungsdirektor, Bornheim-Roisdorf
Forst, Christian, Ministerialdirigent, Niederkassel
Franken, Jutta, Regierungsdirektorin, Düsseldorf
Franzen, Sönke, Regierungsrat z. A., Hamburg
Freihalter, Gerd U., Dr., c/o Arthur Andersen & Co. GmbH, München
Freitag, Jens, Frankfurt
Friauf, Karl Heinrich, Dr., Universitätsprofessor, Bensberg-Frankenforst
Frick, Jörg, Dr., Rechtsanwalt und Steuerberater, Stuttgart
Friedrich, Günter, Dr., Geschäftsführer Verlag Hauffe, Freiburg
Friedrich, Klaus, Dr., Rechtsanwalt, Mannheim
Friedrichs, Karl, Rechtsanwalt und Steuerberater, Herford
Fritsch, Werner, Dr., Wirtschaftstreuhänder und Steuerberater, Wien
Fritz, Michael, Dr., Steuerberater, c/o Anwaltskanzlei Dr. Schrade, Villingen-Schwenningen

Frotscher, Gerrit, Dr., Rechtsanwalt, Deutsche Shell AG, Hamburg

Gaier, Richard, Mag. Mag. Dr., Steuerberater und Wirtschaftsprüfer, Wien
Gassner, Wolfgang, Dr., Universitätsprofessor, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Wien
Gast-de Haan, Brigitte, Dr., Rechtsanwältin, Rendsburg
Geeb, Franz W., Dr., Präsident des Finanzgerichts a. D., Boppard
Geimer, Rickard, Oberregierungsrat, Dahlem
Geist, Günter, Dr., Richter am Bundesfinanzhof a. D., München
Geppaart, Chris, Dr., Universitätsprofessor, Tilburg/Niederlande
Gerger, Hans, Dr., Universitätsassistent, Graz
Giesberts, Franz J., Dr., Ministerialrat a. D., Köln
Gimmler, Karl-Heinz, Hörhausen
Glauflügel, Bert, Regierungsdirektor, Schwaigern
Glenk, Heinrich, Richter am Finanzgericht, München
Gocke, Rudolf, Dipl.-Kfm., Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Bonn
Goedden, Hermann, Fachhochschule für Finanzen NRW, Nordkirchen
Gölz, Udo, Rechtsanwalt, Leonberg
Görlich, Wolfgang, Dr., Universitätsassistent, Berlin
Gössler, Ivo, Steuerberater, Hamburg
Götz, Rainer, Dr., Rechtsanwalt, Ludwigshafen-Oppau
Gosch, Dietmar, Dr., Richter am Finanzgericht, Hamburg
Goutier, Klaus, Dr., Rechtsanwalt und Steuerberater, Frankfurt/Main
Graefe, Jürgen, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Remagen-Kripp
Grafinger, Hermann, Steuerberater, Linz (Österreich)
Gramatke, Hans-Joachim, Oberregierungsrat, Berlin
Gramulla, Alfons, Vorsitzender Richter am Finanzgericht, Köln
Grieger, Wolfgang, Rechtsanwalt, Flensburg
Grimme, Andreas C., Rechtsanwalt, Offenburg
Groh, Manfred, Dr., Professor, Vorsitzender Richter am Bundesfinanzhof, München
Groll, Rüdiger, von, Richter am Bundesfinanzhof, Breitbrunn
Großmann, Gerhard, Boorberg Verlag, Stuttgart
Grube, Georg, Dr., Richter am Bundesfinanzhof, München
Grünberg, Heiko, Richter am Finanzgericht, Köln
Grützner, Carola, Assistentin, Frechen

Haarmann, Hans, Ministerialrat, Bad Honnef
Haarmann, Wilhelm, Dr., Wirtschaftsprüfer, Steuerberater, Rechtsanwalt, München

Haas, Franz Josef, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht und Notar, Bochum
Hach, Thomas, Dr., Rechtsanwalt, Braunschweig
Härer, Lothar, Dr., Wirtschaftsprüfer und Rechtsanwalt, Coburg
Hahn, Hans-Heinrich, Ministerialrat, Hannover
Hahn, Hartmut, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Hagen
Hammerstein, Rolf-H., Rechtsanwalt und Wirtschaftsprüfer, Hamburg
Hanckel, Götz, Rechtsanwalt und Direktor, Osnabrück
Hanikel, Andreas, Finanzbeamter, Meerbusch-Osterath
Harenberg, Friedrich E., Dr., Richter am Finanzgericht, Gräfeling
Harms, Karl-Peter, Richter am Finanzgericht, Hamburg
Harms, Monika, Richterin am Bundesgerichtshof, Karlsruhe
Harnischfeger, Walter, Referent, Frankfurt/Main
Harrer, Hermann, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Lörrach
Hartig, Wolfram, Vorsitzender Richter am Finanzgericht, Düsseldorf
Hartlich, Jürgen, Oberregierungsrat, Bundesfinanzakademie, Siegburg
Heeser, Günther, Dr., Rechtsanwalt, Krefeld
Heichen-Kunze, Christfriede, Regierungsrätin, Berlin
Heilmaier, Eberhard, Dr. Wirtschaftsprüfer, Steuerberater und Rechtsanwalt, Krefeld
Heinze, Gerhard B., Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht und Notar, Frankfurt/Main
Heiss, Franz Ludwig, Dr., LL. M., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, München
Helmert, Friedrich, Dr., Rechtsanwalt, Steuerberater und Wirtschaftsprüfer, Münster
Hemmelrath, Alexander, Dr., Steuerberater, Feldafing
Henkel, Udo W., Dr., Rechtsanwalt und Steuerberater, Düsseldorf
Henninger, Michael-Peter, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Frankfurt/Main
Herbert, Ulrich, Dr., Regierungsrat, Berlin
Hessler, Klaus, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Bochum
Heuer, Carl-Heinz, Dr., Rechtsanwalt, Königstein
Heydt, Volker, Hauptverwaltungsrat EG-Kommission, Brüssel
Heyll, Ulrich, Dr., Steuerberater, Berlin
Hidien, Jürgen W., Prof., Dr., Finanzbeamter, Münster
Hieber, Rudolf, Steuerberater, Pliezhausen
Hiltner, Norbert, Regierungsdirektor, Schwedeneck
Hintze, Hans-Rüdiger, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht und Notar, Bremen
Hönig, Gilbert, Steuerberater, Möhnesee

Hofmann, Ruth, Dr., Vorsitzende Richterin am Bundesfinanzhof, München
Hofmeister, Ferdinand, Richter am Bundesfinanzhof, München
Hollerbaum, Alexander, Dr., Rechtsanwalt und Steuerberater, Köln
Hoppen, Ferdinand, Dr., Dipl.-Kfm., Steuerberater, Köln
Horlemann, Heinz-Gerd, Diplom-Finanzwirt, Finanzbeamter, Herzogenaurach
Horn, Ullrich, Regierungsoberrat, Offenbach
Horschitz, Harald, Dr., Professor, Fachhochschullehrer, Ludwigsburg
Horst, Helmut, Steuerberater und Rechtsbeistand, Düsseldorf
Huberti, Emmerich M., Steuerberater, Trier
Huchatz, Wolfgang, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Dozent, Münster
Hübner, Sigwart, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Stuttgart
Hundt-Eßwein, Hans U., Regierungsdirektor im BMF, Rösrath
Husmann, Eberhard, Vorsitzender Richter am Finanzgericht, Bornheim

Jacobi, Peter, Dr., Rechtsanwalt, Köln
Jähnike, Götz Uwe, Richter am Finanzgericht, Mönkeberg
Jakob, Wolfgang, Dr., Universitätsprofessor, Augsburg
Jansen, Alfred, Dr., Leitender Regierungsdirektor, Aachen
Jelinek, Claus, Dr., Richter am Finanzgericht, Kiel
Jessen, Uwe, Dr., Präsident des Finanzgerichts a. D., Berlin
Joecks, Wolfgang, Dr. jur., Universitätsprofessor, St. Augustin
Johannemann, Eugen, Präsident des Finanzgerichts, Düsseldorf
Jonas, Bernd, Steuerabteilung der Krupp-GmbH, Essen
Jürgens, Günter, Dr., Oberfinanzpräsident, Köln

Kahrs, Hermann, Steuerberater, Hamburg
Kaiser, Thomas, Dipl.-Volkswirt, Rechtsanwalt, München
Kaiser-Plessow, Utta, Dr., Richterin am Finanzgericht, Köln
Kalb, Werner, Dr., Vizepräsident des Finanzgerichts, Bremen
Kaneko, Hiroshi, Prof., University/Faculty of Law, Hongo, Tokio
Kauffmann, Walter, Dr., Richter am Finanzgericht, Hamburg
Kempermann, Michael, Dr., Richter am Bundesfinanzhof, Bonn
Kempf, Uwe, Dr., Rechtsanwalt und Steuerberater, Hamburg
Kemsat, Wolfgang, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Reinbek
Keppert, Thomas, Dr., Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Wien
Keßler, Rainer, Ministerialrat, Meckenheim
Keßler, Rüdiger, Dr., Professor, Richter am Bundesfinanzhof, München
Keymer, Dietrich, Dr., Steuerbeamter, Haar

Kieschke, Hans-Ulrich, Dr., Ministerialdirigent, St. Augustin
Killius, Jürgen, Dr., Rechtsanwalt und Steuerberater, München
Kimura, Konosuke, LL. M., Professor für Steuerrecht, Tokio
Kirchhof, Ferdinand, Dr., Universitätsprofessor, Tübingen
Kirchhof, Paul, Dr., Universitätsprofessor, Richter am Bundesverfassungsgericht, Heidelberg
Klauser, Werner, Richter am Finanzgericht, Ettlingen
Kleeberg, Rudolf, Dr., Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Grafeling-Lochham
Klein, Franz, Dr., Professor, Präsident des Bundesfinanzhofs, München
Klein, Hartmut, Regierungsdirektor, Dozent an der Bundesfinanzakademie, Bergisch Gladbach
Kloecker, Reinhold, Steuerberater, Bonn
Kloubert, Franz-Peter, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Essen
Knepper, Karl-Heinz, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Neuried
Knieper, Kunibert E., Dr., Steuerberater und Wirtschaftsprüfer, Handelsrichter, Wickede/Ruhr
Knievel, Karl-Heinz, Dr., Professor, Regierungsdirektor, Paderborn
Knobbe-Keuk, Brigitte, Dr., Universitätsprofessorin, Bonn
Koch, Hanns-Reimer, Dr., Richter am Finanzgericht, Norderstedt
Koch, Hellmut-Erhart, Regierungsdirektor, Berlin
Koch, Wilfried, Regierungsrat z. A., Berlin
König, Andreas, Steuerberater, Montabaur
König, Ansgar, Oberregierungsrat, Esslingen a. Neckar
Könlopp, Bärbel, Richterin am Verwaltungsgericht, Münster
Kohler, Richard, Ministerialrat, Meckenheim
Kohlmann, Günter, Dr., Universitätsprofessor, Köln
Koneczny, Walter, Mag. Dr., Beeidigter Buchprüfer und Steuerberater, Wien
Korfmacher, Michael, Rechtsanwalt und Steuerberater, Düsseldorf
Koschmieder, Lutz, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Wiesbaden
Koth, Adalbert, Dr., Notar, Gaenserndorf (Österreich)
KPMG Austria, Wirtschaftsprüfungsgesellschaft mbH, Wien
Kraft, Wolfgang, Dr., Finanzgerichtspräsident a. D., Kassel
Kramer, Bernhard, Dr., Regierungsdirektor, Leinfelden-Echterdingen
Kramer, Jörg-Dietrich, Dr., LL. M., Ministerialrat, Dozent und Rechtsbeistand, Siegburg
Kraus, Stefan, Dr., Rechtsanwalt, Wuppertal
Krauss, Rolf, Regierungsdirektor, Neumünster

Kreile, Reinhold, Dr., Professor, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, MdB, München/Bonn
Kreppel, Thomas, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, München
Kronthaler, Ludwig, Regierungsrat, Donauwörth
Krug, Alfred, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Frankfurt/Main
Kruse, Heinrich Wilhelm, Dr., Universitätsprofessor, Bochum
Küffner, Peter, Dr., Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Landshut
Kühne, Karsten, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht und vereidigter Buchprüfer, Bremen
Küntzel, Wolfram, Dr., Regierungsrat, Kaarst
Kussmann, Manfred, Dr., Professor, Dozent an der Fachhochschule für Finanzen, Nordkirchen
Kullen, Rainer, Rechtsanwalt und Steuerberater, Sindelfingen
Kunert, Horst, Dr., Steuerberater und Rechtsbeistand, Itzehoe
Kunz, Peter W., Dr., Rechtsanwalt und Steuerberater, München
Kupsch, Werner, Dr., Richter am Finanzgericht, Köln
Kutz, Werner, Leitender Regierungsdirektor, Berlin

Lahodny-Karner, Andrea, Universitätsassistentin, St. Pölten (Österr.)
Lakies, Otto, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Sinsheim
Lambrecht, Claus, Dr., LL. M., Richter am Finanzgericht, Korschenbroich
Lang, Joachim, Dr., Universitätsprofessor, Köln
Lang, Michael, Universitätsassistent, Wien
Langner, Joachim, Wirtschaftsberater, Bergisch Gladbach
Laube, Konrad, Oberfinanzpräsident, Koblenz
Laudan, Diether, Dr., Rechtsanwalt und Steuerberater, Weinheim
Laule, Gerhard, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Frankfurt/Main
Lauprecht, Gottfried, Dr., Rechtsanwalt und Notar, Kiel
Lechner, Eduard, Dr., Dr., Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Dozent, Wien
Leiber, Kurt, Dr., Ministerialrat, Krefeld
Leiss, Wolfgang, Dipl.-Betriebswirt, Köln
Lemberg, Tidemann Ulrich, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Hamburg
Lencer, Jan Jürgen, Steuerbevollmächtigter, Löhne
Lersch, Angelika, Dr., Oberfinanzdirektion, München
Ley, Ursula, Dr., Steuerberaterin, Köln
Lieser, Joachim, Dr., Rechtsanwalt, Köln

Lindberg, Klaus, Oberregierungsrat, Hamburg
Lingemann, Wolfgang, Wissenschaftlicher Mitarbeiter, Köln
Lipps, Wolfgang, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Berlin
van Lishaut, Ingo, Regierungsrat, Krefeld
List, Heinrich, Dr., Professor, Präsident des Bundesfinanzhofs a. D., München
Löhning, Bernd, Dr., Direktor des Abgeordnetenhauses, Berlin
Lohaus, Jochen, Dr., Rechtsanwalt, Münster
Lohmann, Reinhard, Steuerberater, Ahaus
Lohse, Gabriele, Regierungsrätin, Berlin
Lohse, W. Christian, Vorsitzender Richter am Finanzgericht, München
Longin, Franz, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Stuttgart
Loock, Jann Dirk, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Kassel
Loos, Gerold, Dr. Dr., Rechtsanwalt und Fachanwalt für Steuerrecht, Bergisch Gladbach
Lopau, Mechthild, Lektorin, Köln
Lopitzsch, Gerhard, Wirtschaftsprüfer, Steuerberater, Heidelberg
Loritz, Karl-Georg, Dr., Universitätsprofessor, Würzburg
Lüdicke, Jochen, Dr., Rechtsanwalt und Steuerberater, München
Lüdicke, Jürgen, Dr., Rechtsanwalt und Steuerberater, Hamburg
Lyding, Jürgen, Vorsteher des Finanzamtes, Jugenheim

Macher, Ludwig, Dr., Richter am Finanzgericht, Hechendorf
Manfreda, Heinz, Dipl.-Kfm., Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Wien
Manteuffel, Hans J. M., Rechtsanwalt, Düsseldorf
Martens, Joachim, Dr., Vizepräsident des Finanzgerichts, Berlin
Martin, Suse, Dr., Richterin am Finanzgericht, München
Masset, Elmar, Steuerberater, Lörrach
Mathiak, Walter, Richter am Bundesfinanzhof, München
Matyssek, Karl-Heinz, Steuerberater, Elsdorf
Maurer, Thorsten, Regierungsrat, Stuttgart
Medert, Heiko K., Syndicusanwalt, Köln
Meier, Adolf, Dr., Notar, Weißenburg i. Bay.
Meilicke, Heinz, Dr., Professor, Rechtsanwalt und Steuerberater, Bonn
Meincke, Jens Peter, Dr., Universitätsprofessor, Köln
Mellinghoff, Rudolf, Richter am Finanzgericht, Wusterhusen
Menck, Thomas, Ministerialrat, Bonn
Menze, Heinrich F., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Schwalbach/Taunus

Merkenich, Kurt, Dr., Rechtsanwalt, Steuerberater und Wirtschaftsprüfer, Düsseldorf
Meyding, Dietrich, Dr., Präsident der Oberfinanzdirektion, Karlsruhe
Mielke, Klaus, Dr., Rechtsanwalt und Steuerberater, Nordkirchen
Miki, Yoshikazu, Professor, Miwa
Misera, Hans-Ulrich, Regierungsdirektor im BMF, Bonn
Möhrle, Sigwart, Dr., Wirtschaftsprüfer, Steuerberater, Hamburg
Moenius, Thomas, Rechtsreferendar, Forchheim
Mösbauer, Heinz, Dr., Universitätsprofessor, Würzburg
Mössner, Jörg Manfred, Dr., Universitätsprofessor, Ahrensburg
Mohr, Hartmut, Dr., Rechtsanwalt und Steuerberater, Nürnberg
Mohr, Konrad, Dr., Rechtsanwalt, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Frankfurt/Main
Montag, Heinrich, Dipl.-Kaufmann, Erftstadt
Monz, Gerhard, Rechtsanwalt und Notar, Berlin
Moog, Manfred, Dipl.-Kaufmann, Marburg
Morgenthaler, Gerd, Dr., Wissenschaftlicher Assistent, Aglasterhausen
Müffelmann, Herbert, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht und Notar, Bremen
Müller, Franz-Josef, Assessor, Aldenhoven
Müller, Hellmut, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Stuttgart
Müller, Lutz, Dr., Oberregierungsrat, Freiburg
Müller, Thomas, Richter am Finanzgericht, Köln
Müller, Welf, Dr., Rechtsanwalt und Steuerberater, Kelkheim-Münster
Müller, Wolf-Dietrich, Finanzbeamter, Duisburg
Müller, Wolfgang, Steuerberater, Bad Salzuflen
Müller-Dott, Johannes Peter, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Frankfurt/Main
Müller-Machens, Gerhard, Regierungsdirektor, Bonn
Müller-Peddinghaus, Harmut, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Duisburg
Müller-Seils, Hans-Jürgen, BDI, Köln
Murai, Tadashi, Dr., Universitätsprofessor, Osaka-Fu
Mußgnug, Reinhard, Dr., Universitätsprofessor, Heidelberg

Närger, Günther, Steuerberater, vereidigter Buchprüfer, Salzkotten
Naumann, Gottfried, Steuerberater, Stade
Neckels, Peter, Regierungsdirektor, Hanstedt
Neuhof, Manfred, Notar, Düsseldorf
Neumann, Nikolaus, Dr., Rechtsanwalt und Steuerberater, Aachen

Neumann, Siegfried, Rechtsanwalt, Steuerberater und Notar, Celle
Nickel, Jörg Rainer, Wissenschaftlicher Mitarbeiter, Köln
Niemeyer, Gisela, Dr., Richterin am Bundesverfassungsgericht a. D., Bonn
Noack-Espey, Marita, Finanzbeamtin, Berlin
Northmann, Rolf-Joachim, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Hamburg
Nottelmann, Edgar, Steuerberater, Siegburg
Novacek, Erich, Lektor für Steuerrecht, Linz (Österr.)

Oehler, Günther, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Sersheim
Oertel, Reiner, Dr., Regierungsrat, Bad Kissingen
Orlopp, Gerd L., Ministerialrat, Bonn
Orth, Manfred, Dr., Rechtsanwalt und Steuerberater, Rockenberg
Osterloh, Lerke, Dr., Universitätsprofessorin, Trier
Ostwestfälische Revisions- und Treuhand-GmbH, Bielefeld
Oswald, Wolfgang, Rechtsanwalt, Pfarrkirchen
Otto, Klaus, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Nürnberg

Peetz, Carsten, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Hamburg
Pelka, Jürgen, Dr., Rechtsanwalt und Steuerberater, Köln
Perske, E.-M., Rechtsanwältin, Steuerberaterin und Wirtschaftsprüferin, Frankfurt/Main
Peter, Karl-Friedrich, Dr., Verlag Neue Wirtschaftsbriefe, Herne
Peusquens, Herbert, Dr., Professor, Steuerberater, Rösrath
Pezzer, Heinz-Jürgen, Dr., Richter am Bundesfinanzhof, Mettmann
Pfeiffer, Thomas, Dr., Richter am Bundesfinanzhof, München
Pfitzner, Klaus, Regierungsrat, Alfter-Oedekoven
Pfizenmayer, Karl-Friedrich, Rechtsanwalt, Wirtschaftsprüfer, Hamburg
Pfluger, Bert, Dr., Wirtschaftsprüfer, Karlsruhe
Philipowski, Rüdiger, Dr., Professor, Rechtsanwalt und Steuerberater, Alfter-Oedekoven
Pich, Hildegard, Referatsleiterin im Finanzministerium, Düsseldorf
Piltz, Detlev Jürgen, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Königswinter
Piltz, Hermann, Regierungsdirektor, Offenburg
Plate, Horst G., Steuerberater, Ganderkesee
Pöllath, Reinhard, LL. M., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, München
Pollmann, Erika, Dr., Regierungsdirektorin, Mülheim/Ruhr
Pommerin, Andreas, Dipl.-Betriebswirt, Düsseldorf

Ponschab, Reiner, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, München
Pott, Hans-Michael, Dr., Assessor, Köln
Preisser, Michael, Dr., Professor, Fachhochschule Hamburg, Seevetal
Prell jun., Helmut, Dipl.-Finanzwirt, Fürth
Probst, Ulrich, Dr., Richter am Finanzgericht, Putzbrunn
Prusko, Dietmar, Rechtsanwalt, Steuerberater und Wirtschaftsprüfer, Weiden
Puhl, Thomas, Dr., Wissenschaftlicher Mitarbeiter, Heidelberg
Pump, Hermann, Richter am Finanzgericht, Münster

Quabeck, Heinz, Steuerberater und Wirtschaftsprüfer, Bonn

Rätz, Hans, Wirtschaftsprüfer, Steuerberater, Schwäbisch Hall
Rainer, Thomas, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Köln
Ramackers, Arnold, Oberregierungsrat, Erkrath
Ramer, Rudolf A., Steuerberater, Würzburg
Ranft, Eckart, Präsident des Finanzgerichts a. D., Bremen
Rasenack, Christian, Dr., Universitätsprofessor, Berlin
Rathert, Wilfried, c/o Joh. A. Benckiser GmbH, Ludwigshafen
Raupach, Arndt, Dr., Professor, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, München
Rechenberg, Wolf-Georg, Frh. von, Dr., Rechtsanwalt und Steuerberater, Stuttgart
Redecker, Wilfried, Steuerberater, Buchprüfer und Rechtsbeistand, Wetzlar
Reger, Gerhard, Dipl.-Volkswirt, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Frankfurt/Main
Reiche, Klaus, Dr., Steuerberater und Wirtschaftsprüfer, Friedrichsdorf
Reim, Hartmut, Präsident des Finanzgerichts, Münster
Reiß, Wolfram, Dr., Professor, Darmstadt
Reuter, Cornelia, Finanzbeamtin, Bonn
Reuter, Hans-Peter, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Königstein/Taunus
Revisions- und Treuhand-Gesellschaft, Bad Homburg
Riechmann, Klaus-Joachim, Wissenschaftlicher Mitarbeiter, Minden
Rieker, Klaus J., Rechtsanwalt und Steuerberater, Heppenheim-Oberlauden
Ritter, Wolfgang, Professor, Syndikus, Frankenthal/Pfalz
Rodemann, Hans-Juergen, RR/Referent - Vollstreckung, Berlin
Röchlingsche Treuhandgesellschaft, Mannheim

Röhl, Thomas, Düsseldorf
Rönitz, Dieter, Präsident des Finanzgerichts a. D., Grafing
Röver, Ruprecht, Rechtsanwalt, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Berlin
Rohrmann, Jörn, Rechtsanwalt und Steuerberater, Köln
Roller, Alfred, Dr., Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Stuttgart
Rosenberg, Helene, Steuerjuristin, Wuennenberg
Roth, Heinrich, Regierungsdirektor, Trier-Ruwer
Rotthege, Georg, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Düsseldorf
Ruban, Reinhild, Richterin am Bundesfinanzhof, München
Rudolph, Günther, Rechtsanwalt und Steuerberater, Taunusstein
Rüber, Bernd, Dr., Regierungsrat, Gauting
Rüber, Hans-Josef, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Köln
Rüssmann, Bernd, Dr., Rechtsanwalt, Bensheim
Runge, Berndt, Dr., Ministerialrat, Bornheim-Hemmerich
Ruppe, Hans Georg, DDr., Universitätsprofessor, Graz

Saalfeld, Uwe, Freiherr von, Rechtsanwalt, München
Safarik, Frantisek J., Dr., eidgen. dipl. Steuerexperte, Basel
Sagasser, Bernd, Dr., Rechtsanwalt, Düsseldorf
Saldern, Albrecht, von, Vorsitzender Richter am Finanzgericht, Krefeld
Salditt, Franz, Dr. Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Neuwied
Sander-Hellwig, Annelore, Oberregierungsrätin, Berlin
Sauer, Gisbert, Rechtsbeistand, Berlin
Sauerwald, Josef, Steuerberater und Wirtschaftsprüfer, Bergisch Gladbach
Schäfer, Karl, Dr., Rechtsanwalt, München
Schätzlein, Adolf, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Neuss
Scharfe, Günter, Rechtsanwalt und Steuerberater, Hagen
Schaumburg, Harald, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Lehrbeauftragter, Bonn-Bad Godesberg
Schaumburg, Heide, Dr., Richterin am Finanzgericht, Bonn-Bad Godesberg
Scheel, Peter, Dr., Ltd. Regierungsdirektor, Dortmund
Scheidle, Günther, Dr., Rechtsanwalt, Wirtschaftsprüfer, Steuerberater, Augsburg
Schellmann, Gottfried, Referent der Handelskammer Niederösterreich, Brunn, Österreich
Schewe, Hans-Wolfgang, Rechtsanwalt und Steuerberater, Stuttgart
Schick, Walter, Dr., Universitätsprofessor, Nürnberg

Schilli-Frank, Dagmar, Regierungsdirektorin, Essen
Schitag, Schwäbische Treuhand-AG, Stuttgart
Schläger, Annegret, Assessorin, Münster
Schlagheck, Bernhard Stephan, Beeck
Schleifenbaum, Heinrich, Dr., Rechtsanwalt und Notar, Siegen
Schlütter, Egon, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Köln
Schmid, Jakob, Oberregierungsrat, Mainz
Schmidt, Hans Martin, Dr., Verleger, Köln
Schmidt, Harald, Dr., Leitender Regierungsdirektor, Paderborn
Schmidt, Ludwig, Dr., Professor, Vorsitzender Richter am Bundesfinanzhof, München
Schmidt-Liebig, Axel, Dr., Richter am Finanzgericht, Saarbrücken
Schmitt, Karl-Heinz, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Salzgitter
Schmitz, Peter, Rechtsanwalt, Siegen
Schneider, Hans-Peter, Steuerberater, Lüneburg
Schneider, Stefan, Wissenschaftlicher Mitarbeiter, Mannheim
Schobert, Anton, Regierungsdirektor, Bonn
Schoeck, Thomas A. H., Leitender Regierungsdirektor, Fürth
Schönberg, Rüdiger, Frhr. von, Dr., Richter am Bundesfinanzhof, München
Schönwandt, Jens Carsten, Richter am Finanzgericht, Freiburg
Scholsem, Jean-Claude, Dr., Lehrbeauftragter, Grace-Hollogne, Belgien
Scholtz, Rolf- Detlev, Dr., Richter am Bundesfinanzhof a. D., München
Scholz, Michael, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht und Wirtschaftsprüfer, Hamburg
Schott, Karl-Heinz, Steuerberater und Wirtschaftsprüfer, Marktleuthen
Schreven, Bernhard, Dr., Fachhochschullehrer, Aachen
Schröder, Detlef, Vorsitzender Richter am Finanzgericht, Berlin
Schüller, Alfred, Regierungsrat, Berlin
Schürer-Waldheim, Reinhold, Dr., Steuerberater, Wien
Schütz, Karl-Hermann, Dr., Rechtsanwalt, Steuerberater, Weinheim
Schütze, Matthias, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Berlin
Schultheis, Peter, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Bad Wildungen
Schulz, Elvira, Rechtsanwältin, Duisburg
Schulze, Erhard-Veit, Dr., Steuerberater, Offenbach/Main
Schulze zur Wiesche, Dieter, Dr., Professor, Nordkirchen
Schulze-Osterloh, Joachim, Dr., Universitätsprofessor, Berlin
Schumacher, Detlef, Dr., Universitätsprofessor, Krummhörn
Schumacher, Hans-Jürgen, Dr., Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Münster

Schumann, Erich, Rechtsanwalt, Bonn
Schwakenberg, Friedrich-Karl, Dr., Richter am Bundesfinanzhof, München
Schwarz, Bernhard, Dr., Leitender Regierungsdirektor, Hamburg
Schweda, Joachim, Dr., Thyssengas GmbH, Duisburg
Schwichtenberg, Knut W., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Köln
Seeger, Siegbert, Dr., Präsident des Finanzgerichts, Hannover
Seer, Roman, Dr., Dipl.-Finanzwirt, Assessor, Wuppertal
Seest, Jan, Rechtsanwalt, München
Seibel, Wolfgang, Richter am Finanzgericht, Sprockhövel
Seibold, Felix, Dr., Rechtsanwalt und Steuerberater, München
Seitz, Wolfgang, Dr., c/o Vereinigung österr. Industrieller, Wien
Sieber, Roland, Dipl.-Kfm., Steuerberater, Korntal-Meindingen
Siegel, Stefan, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Köln
Siegel, Theodor, Dr., Professor, Technische Universität, Berlin
Sieker, Susanne, Dr., Wissenschaftliche Mitarbeiterin, Karlsruhe
Siska, Werner, Dr., Steuerberater, Wiener Neustadt, Österreich
Slawik, Siegfried, Dipl.-Kfm., Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Erftstadt-Liblar
Söffing, Günter, Dr., Professor, Richter am Bundesfinanzhof a. D., Taufkirchen
Söhn, Hartmut, Dr., Universitätsprofessor, Passau
Soll, Hans-Joachim, Regierungsrat, Friedrichsdorf
Sommer, Michael, Dr., Rechtsanwalt und Steuerberater, München
Speck, Wolfgang, Regierungsdirektor, Kiel
Speckamp, Peter, Richter am Finanzgericht, Essen
Spies, Stephan, Regierungsrat z.A., Münster
Spindler, Wolfgang, Richter am Bundesfinanzhof, Pullach
Stadie, Holger, Dr., Professor an der Fachhochschule für Öffentl. Verwaltung, Hamburg
Stahl-Sura, Karin, Richterin am Finanzgericht, Münster
Stakemann, Hartwig, Dr., Präsident des Finanzgerichts, Burgwedel bei Hannover
Stapperfend, Thomas, Dr., Regierungsrat, Wuppertal
Starke, Wolfram, Lektoratsassistent, Siegen
Stecher, F. A., Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Römerberg
Steinborn, Manfred, Krefeld-Traar
Steinert, Maia, Rechtsanwältin, Köln
Steinhauff, Dieter, Richter am Bundesfinanzhof, München

Steuck, Hellmut, Vorsitzender Richter am Finanzgericht, Düsseldorf
Stöcker, Ernst Erhard, Dr., Vorsitzender Richter am Finanzgericht, Köln
Stoll, Gerold, Dr., Universitätsprofessor, Wien
Stollfuß, Wolfgang, Verleger, Bonn
Stolterfoht, Joachim N., Dr., Professor, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Freiburg
Stolze, Heinz, Dipl.-Vw., Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Emsdetten
Streck, Michael, Dr. Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Köln
Streit, Willi, Dipl.-Kaufmann, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Köln
Ströfer, Joachim, Dr., Assessor, Meckenheim
Strunk, Roy, Assessor, Freiburg
Stümpel, Horst, Regierungsdirektor, Dortmund
Sturies, Rainer, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Heidelberg
Sturm, Wolfgang, Dipl.-Finanzwirt, Bielefeld
Süchting, Hans-Peter, Finanzpräsident, Kiel
Sunder-Plassmann, Reinhard, Dr., Richter am Bundesfinanzhof, München

Tanski, Joachim, Dr., Dipl.-Kaufmann, Berlin
Tanzer, Michael, Dr., Professor, Wien
Targan, Norbert, Rechtsanwalt, Steuerberater, vereidigter Buchprüfer, Hamburg
Taucher, Otto, Mag. Dr., Universitätsdozent, Graz
Te Leiden Rijksuniversiteit, Leiden, Niederlande
Temming, Johannes, Vorsitzender Richter, Hagen
Theil, Clemens, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, München
Theisen, Manuel R., Dr. Dr., Universitätsprofessor, Oldenburg
Thiel, Jochen, Dr., Professor, Ministerialrat, Kaarst
Thumfart, Bruno, Regierungsdirektor, Schwäbisch-Gmünd
Tiedchen, Susanne, Dr., Wissenschaftliche Mitarbeiterin, Berlin
Tiedtke, Klaus, Dr., Universitätsprofessor, Münster
Tillen, Walter, Präsident des Finanzgerichts, Köln
Tipke, Klaus, Dr., Universitätsprofessor (em.), Köln
Todt, Johann Ludwig, Dipl.-Kaufmann, Wirtschaftsprüfer, Hamburg
Torggler, Hellwig, Dr. Dr., Rechtsanwalt, Wien
Traxel, Wolfgang, Dr., Steuerberater, Leipzig
Trzaskalik, Christoph, Dr., Universitätsprofessor, Mainz

Uelner, Adalbert, Dr., Ministerialdirektor a. D., St. Augustin

Vallendar, Klaus A., Dr., Dozent, Trogen/Schweiz
Venzmer, Kurt J., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Landshut
Vogel, Hans, Präsident des Finanzgerichts a. D., Freiburg
Vogel, Hans-Heinrich, Dr., Professor, Universitätslektor, Lund, Schweden
Vogel, Klaus, Dr., Universitätsprofessor, München
Vogelgesang, Horst, Präsident der Bundesfinanzakademie, Siegburg
Voss, Reimer, Präsident des Finanzgerichts, Hamburg
Vosseberg, Clemens-Ulrich, Osnabrück

Waas, Georg, Syndikus, Blaustein
Wachenhausen, Manfred, Dr., Regierungsdirektor, Wallhausen
Wacker, Roland, Dr., c/o Finanzministerium Baden-Württemberg, Stuttgart
Wagner, Klaus Jürgen, Dr., Richter, Dortmund
Wallenstätter, Alfred, Dr., Regierungsdirektor, Höchberg
Walter, Otto L., Dr., Dr. h. c., Professor, Attorney at Law, New York/München
Walz, W. Rainer, Dr., Universitätsprofessor, Hamburg
Walzer, Klaus, Dr., Steuerberater, Berlin
Wartner, Otto, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, München
Wassermeyer, Franz, Dr., Professor, Richter am Bundesfinanzhof, St. Augustin
Watermeyer, Heinrich-Jürgen, Dr., Rechtsanwalt, Solingen
Weber, Dorothea, Regierungsrätin im Finanzamt, Trier
Weber, Harald, Dr., Universitätsprofessor, Bielefeld
Weber, Hermann, Dr., Rechtsanwalt, Bad Vilbel
Weber-Grellet, Heinrich, Dr., Richter am Bundesfinanzhof, München
Weckerle, Thomas, LL. M., Dr., Rechtsanwalt, Steuerberater und Wirtschaftsprüfer, Herdecke
Wedelstädt, Alexander, von, Regierungsdirektor, Mülheim
Weerth, Jan de, Referendar, Berlin
Wegner, Jürgen, Dipl.-Kfm., Wirtschaftsprüfer, Steuerberater, Hamburg
Weide, Kurt, Hofrat, Innsbruck
Weinacht, Herbert, Regierungsdirektor, Denzlingen
Weingarten, Erwin, Regierungsrat, Köln
Wellmann, Richard, Dr., Rechtsanwalt, Wirtschaftsprüfer, Steuerberater, Buchholz i. d. N.
Wendt, Rudolf, Dr., Universitätsprofessor, Saarbrücken

Wenmakers, Peter, Dr., Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Düsseldorf
Wenzel, Helmut, Leitender Regierungsdirektor a. D., Haan
Werner, Stefan M., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Moers
Westermann, Wolfgang, Leitender Regierungsdirektor, Wuppertal
Widmann, Siegfried, Dr., Vorsitzender Richter am Bundesfinanzhof, München
Widmann, Werner, Ministerialrat, Mainz-Kastel
Wiedemann, Klaus, Rechtsanwalt und Steuerberater, Grünwald
Wieland, Joachim, LL. M., Dr., Universitätsprofessor, Bielefeld
Wiese, Friedrich, Steuerberater, Rechtsbeistand, Stadtlohn
Wiesmeth, Otmar, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Dinkelsbühl
Wingert, Karl-Dieter, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Bonn
Winter, Gerhard, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Mülheim/Ruhr
Winter, Hans, Dr. Mag., beeidigter Buchprüfer, Steuerberater, Graz
Wirtz, Otto, Bornheim
Wölfinger, Heinrich, Rechtsbeistand und Steuerberater, Bad Homburg v. d. Höhe
Woerner, Lothar, Dr., Vorsitzender Richter am Bundesfinanzhof, München
Wohlschlegel, Hanspeter, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Bremen
Wolff, Eberhard, Dr., Abteilungsdirektor, Köln
Wolff-Diepenbrock, Johannes, Dr., Richter am Bundesfinanzhof, München
Wolffgang, Hans-Michael, Dr., Oberregierungsrat, Münster
Wolter, Eckhard, Dipl.-Volkswirt, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Hamburg
Wolter, Jaques, Rechtsanwalt, Luxemburg
Woltmann, Albrecht, Dr., Dipl.-Kaufmann, Rechtsanwalt, Generalbevollmächtigter, Schlammersdorf
Wüst, Joachim, Rechtsanwalt, Köln
Wurm, Felix J., LL. M., Dr., Steuerberater, Rechtsanwalt, Düsseldorf
Wusowski, Peter, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Oldenburg

Zacherl, Peter, Dr., c/o Bundeswirtschaftskammer, Wien
Zanzinger, Dieter, Regierungsrat z. A., München
Zei, Roberto, Dr., Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Mailand
Zeifang, Dieter, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Ravensburg

Zentralverband Elektrotechnik und Elektronikindustrie e. V., z. Hd. Bekker, Matthias, Dr., Frankfurt/Main
Zezschwitz, Friedrich, von, Dr., Universitätsprofessor, Gießen
Ziegler, Günther, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, München
Zitta, Rudolf, Dr., Rechtsanwalt, Salzburg
Zorn, Nikolaus, Dr., Universitätslektor, Mieders (Österreich)
Zweyer, Heinz, Regierungsrat, Karlsruhe

Sachregister

Abfallabgaben 106 f., 113, 206
Abfallbegriff, subjektiver 193
Abfallentsorgung 164, 192 ff.
Abfallgesetz 164
Abgaben
- Abfall- 106 f., 113, 206
- Abwasser- 44, 104 ff., 206
- Altöl- 73, 104
- Emissions- 42, 76
- Finanzierungswirkung 40, 75, 108
- Input- 42, 76
- Kohlendioxyd-, s. CO_2-Abgabe
- kommunale 106
- Kumulation 47
- Lenkungs-, s. Lenkungsabgabe
- Naturschutz- 113
- nicht-steuerliche 95 f.
- Output- 42, 76
- Pfennig- 40
- Produkt- 42, 76
- Prohibitiv- 9, 14, 43
- Quote 58
- Restverschmutzungs- 43
- Sonderabfall- 113
- Technologie- 42
- Umwelt-, s. Umweltabgabe
- Verfahrens- 42, 76
- Verhältnis zum Umweltordnungsrecht 4, 7, 10, 68 ff., 99 f., 113 f., 122 ff., 194
- Zuordnungsfunktion 40

Abgabenerhebung
- und Freiheitsrechte 101
- Verteilungswirkung 55 f.
- volkswirtschaftliche Wirkung 54 f.

Abgabenferne Sachbereiche 6
Abgabenrecht
- und europäische Gemeinschaft 89 ff.
- als Instrument der Umweltpolitik 5 ff., 29

Abgrabungsgesetz Nordrhein-Westfalen 164
Abschreibung
- für außergewöhnliche technische Abnutzung 180
- außerplanmäßige 180
- Paragraphen 7 ff. EStG 109, 121

Abwasserabgabe 44, 104 ff., 206
Abzinsung
- langfristige Rückstellungen 185
- zum Realzinssatz 186

Alkoholsteuer 9, 71 f.
Alterseinkünfte, Besteuerung 154 f.
Altlasten 165, 171, 180, 194 ff.
Altölabgabe 73, 104
Anlagenstillegung 196
Anliegerbeitrag 16
Anpassungsverpflichtungen 191
Äquivalenzprinzip 14, 206
Arzneimittel 166, 179
Auffangtatbestand „sonstige Abgaben" 18 f.
Aufkommenserwartung 8 f.
Aufkommenshoheit 45
Aufwandsrückstellungen 169 ff., 178
Außergewöhnliche technische Abnutzung 180
Außerplanmäßige Abschreibung 180

Auswahlermessen bei Altlastensanierung 195

Bedürfnisbefriedigungspotential 149
Beitrag 15 f., 30
Belastungsalternativen 11
Belastungserfolg 12
Belastungsgleichheit 7, 156
Belastungsrechte 7, 14
Besteuerung
– Belastungsgrund 23, 207
– Neutralität 100, 146, 150
– Rechtfertigung 22
– „Voraussetzungslosigkeit" 22
Betriebsausgabenabzug 181
Bilanztheorie, dynamische 177
Budgethoheit, parlamentarische 23

Cash-flow-Rechnung 154
Cash-flow-Steuer 148
CO_2-Abgabe 26, 28, 81 ff., 91 ff., 111 f., 120, 127, 132 ff., 136 ff., 214
CO_2-Emissionen 81, 91 f.

Edukationseffekte 104, 130
Eingriffsermächtigung 174
Einkommensteuer 109, 145
Elastizität
– Einkommens- 51 f., 56 f.
– Kreuzpreis- 51
– der Nachfrage 50
Emissionsabgabe 42, 76
Emissionsbegrenzung 179
Energie- und CO_2-Steuer, s. CO_2-Abgabe
Entfernungsaufwendungen 185
Entschlammungsverpflichtung 166
Entsorgungsanlagen 184
Entsorgungspflichten 191
Erdrosselungssteuer 125, 127
Erschließungsbeitrag 16
Ertragserwartung 8 f.
Europäische Gemeinschaft
– Abgabenkompetenz 26 ff., 92 ff.
– Einwirkung auf das Abgabenrecht 25 ff.
– europäische Integration 25
– Finanzverfassung 28, 96, 215
– Harmonisierungskompetenz 26 ff., 96 ff.
– Maastrichter Vertrag 97
– nichtsteuerliche Umweltabgaben 27, 215
– Sicherung abgabenrechtlicher Standards 97, 215 f.
– Umweltpolitik 26, 95
– Verwaltung des Sonderabgabeaufkommens 28, 96
Externe Effekte 36

Faktor-Verbrauchsteuer 137
Fehlbelegungsabgabe 19
Feuerschutzsteuer 73
Finanzierungsabgaben 75, 108
Finanzinteresse des Staates 8 f.
Finanzreservate 24
Fischereirecht, Landeskompetenz 10
Fiskalische Neutralität 100, 146, 150
Fiskalzwecknormen 21 f., 120 ff., 143 ff., 155 f., 208 ff., 215 f.
Förderung der rationellen Energienutzung 81
Formenstrenge der Finanzverfassung 71
Freie Güter 35
„Freikaufen" von Umweltpflichten 5, 13

Freiwillige Vereinbarungen 82

Gebühren 12 ff.
Gebührengesetzgebung 14
Gefahrenabwehr 6
Gefahrenvorsorge 6, 28, 165
Gemeinschaftsrecht, europäisches, s. Europäische Gemeinschaft
Generalklauseln des Polizei- und Ordnungsrechts 194
Gesetzesvorbehalt 15
Gesetzgebungskompetenz 9 f., 20, 45
Gestaltungskompetenz 14
Gestaltungswirkung der Sonderabgabe 17
Getränkeverpackungssteuer 71
Gewinnzuschlag, kalkulatorischer 186
Gleichheit
– und Ermessensspielraum 174
– und Lenkungsgebühren 15
– und Sonderabgaben 16 ff.
– und Sparer-Freibeträge 155
– Steuergleichheit 10 f., 154, 212
Gossen'sches Gesetz 50
Grundrechte 211 f.
Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung 168 f., 180
Gruppenhomogenität 18

Handelsbilanz 162
Handlungsstörer und Altlastensanierung 194
Haushaltsflüchtigkeit der Sonderabgaben 17, 80 f., 98 f., 132
Haushaltsgesetzgebung 20
Haushaltsplan, Vollständigkeit 17
Höchstwertprinzip 187
Hundesteuer 71 ff.

Immissionsstandard 38
Imparitätsprinzip 183, 187
Individuelle Zahlungskraft 21
Inputabgabe 42, 76
Internalisierung externer Kosten 4, 35 ff., 49, 59, 76, 200 f.

Kalkulatorischer Gewinnzuschlag 186
Kalkulatorische Kosten 186
Kennzeichnungspflichten 190
Kohlendioxydabgabe, s. CO_2-Abgabe
Kompensationsmodelle 82
Konsumorientierung des Steuersystems 145 ff.
Konsumsteuern 158
Kontaminierte Wirtschaftsgüter 180
Konzessionsabgabe 13, 77
„Kooperativer Staat" 4
Koordinierungsbedarf 28
Kosten
– Internalisierung 4, 35 ff., 49, 59, 76, 200 f.
– kalkulatorische 186
– Vermeidungs- 38
– volkswirtschaftliche 37
Kostendeckungsprinzip 14, 206
Kostenzurechnung 34
Kraftfahrzeugsteuer 79 f., 84 f., 110, 127 f., 210, 214
Kraftwerksbetreiber, Entschlammungsverpflichtung 166

Landesplanungsrecht 10
Lastengleichheit 19, 99
Lebensbedarf, existenznotwendiger 159
Leistungsfähigkeitsprinzip 7, 21 f., 126, 205, 208 ff., 211 f.

Lenkungsabgabe 9 ff., 29 f., 37, 40, 56 f., 75, 95 f., 108, 117 f., 120 ff., 126 ff., 208 ff., 215 f.
– Beitrag 15 f.
– Gebühr 12 ff.
– Sonderabgabe 16 ff.
– Steuer 21 ff.
Leuchtmittelsteuer 71 ff.
Luftfahrgeräte, Überprüfung 179

Massenkonsum 139
Maßgeblichkeitsprinzip 167, 169
Mineralölsteuer 91, 110 f., 127 f., 210, 214
Mißbrauchsgebühr 13
Mittelaufkommen, Verwendung 44

Nachtigallensteuer 70 f.
Naturschutzabgabe 113, 206
Naturschutzrecht 10
Neutralität, fiskalische 100, 146, 150
Nullaufkommen 10

Ökoabgaben, s. Öko-Steuern
Ökologisch umgewidmete Steuern 127 ff.
Ökologische Steuerreform 12
Ökologischer Lenkungszweck 120 ff., 126 ff.
Ökologischer Umbau des Steuersystems 132
– fiskalische Neutralität 150
Ökonomische Sachgesetzlichkeiten 146
Öko-Steuern 20 ff., 44, 70 ff., 74 f., 78 f., 118, 120 ff., 126 ff., 139, 141 f., 200
Öko-Steuervergünstigungen 120 f., 142
Ordnungsrecht 4, 7, 10, 68 ff., 99 ff., 113 f., 122 ff., 194, 199 f., 203
Output-Abgabe 42, 76

Pigou-Steuer 36 ff., 70, 123, 201
Polizeirecht 194 f.
Preis
– gerechter 130
– Niveau 54
– Struktureffekt 54
Privatkonsumsteuer 134 ff.
Produktabgabe 42
Produktionsmittelsteuer 136, 160
Prohibitivabgabe 9, 14 f., 22, 43

Realisationsprinzip 166 f., 176 ff.
Reinvermögenszugangstheorie 155 f.
Rekultivierung 163, 179, 185, 195 f.
Reprivatisierung 29
Restverschmutzungsabgabe 43, 58
Rückstellungen
– Abfallentsorgung 164, 173, 192 ff.
– Abzinsung 185 f.
– Altlastensanierung 165, 171, 177, 194 f.
– Anpassungsverpflichtungen 166 f., 191 ff.
– Aufwandsrückstellung 169 ff., 178
– Bewertung 184 ff.
– Emissionsschutz 166, 190 ff.
– für Herstellungskosten 182 ff.
– Konkretisierung 163 f., 176
– Rekultivierungsaufwendungen 164, 179, 195 ff.
– Schuldcharakter 169 f.

– Teilwertabschreibung 180 ff.
– Umwelthaftungsgesetz 162
– für Umweltschutzmaßnahmen 143
– Verbindlichkeitsrückstellung 170 f., 178
– Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme 171 ff.
– wirtschaftliche Verursachung 165 f., 176 ff.

Sachnähe bei der Sonderabgabe 18
Sanierungskosten 181 ff.
Säumnisgebühr 13
Schadensbereinigung 9
Schadensvermeidung 28
Schadstoffbelastung
– Abschreibung für außergewöhnliche technische Abnutzung 180
– Sanierungsaufwendungen 181
– Teilwertabschreibung 180
– von Wirtschaftsgütern 180
Selbstverpflichtungserklärungen 82
Sicherungspflichten 190
Solidarabgabe, sozialversicherungsrechtliche 19
Solidaritätsgesetz 130
Sonderabgabe 16 ff., 30, 80 f., 96 f., 205 f., 210
Sonderbelastung bei der Sonderabgabe 18
Sonderbelastungstatbestände 11
Sonderbelastungswürdigkeit, ökologische 129, 140
Sonderfonds, gruppennütziger 17
Sondersteuersatz 11
Sozialverträglichkeit 55
Sparer-Freibeträge und Gleichheitssatz 155
Staatsquote 58
Stabilisierungsziele 53
Standard-Preis-Ansatz 38, 123, 128, 201
Standortfaktor 57
Steuern 20 ff., 76 f., 157 ff.
– Abwälzbarkeit 135
– Belastungsgrund 22 f.
– Harmonisierung 93 ff.
– Öko- 20 ff., 44, 70 ff., 74 f., 78 f., 118, 120 ff., 126 ff., 139, 141 f., 200
– Verwendungszweck 44
Steuerbegriff 20 ff., 117, 124, 126, 132 ff.
Steuerbilanz 162, 184
Steuergerechtigkeit 156
Steuergesetzgebungskompetenz 10, 20, 92 ff.
Steuergleichheit 154
Steuergüter
– Lückenhaftigkeit der Auswahl 140
– willkürliche Auswahl 140
Steuerinterventionismus 119 ff., 207 ff.
– Anwendungsbereich 124 f.
– und Ordnungsrecht 122 ff., 124
– und Übermaßverbot 124, 127
– und Umweltschutz 119 ff.
– Verbot der Erdrosselungssteuer 125, 127
– als Verhaltensempfehlungen 125
Steuerrecht
– ökologische Orientierung 71 ff., 108
– ökologische Revision der Werbungskosten 109

– ökonomische Sachgesetzlichkeiten 146
Steuerstaat 20 ff., 205
Steuersystem
– globale Umweltfeindlichkeit 144
– Konsumorientierung 145
– Verteilungsneutralität 57
Steuertarif 11
Steuerverbund, föderativer 57
Störfallvorsorgepflichten 190
Straßenbenutzungsgebühr 112 f., 214
Strukturwandel 55, 60
Subventionierung 36, 55
Subventionsbericht 85

Tabaksteuer 9, 71 f.
TA Luft 166 f., 171. 177, 179, 192
Technologieabgabe 42
Teilwertabschreibung 180 ff., 184
Telefongebühr 13

Übermaßverbot 19, 124 ff.
Überwachungspflichten 190 f.
Überwälzung 134 ff.
Umgewidmete Steuern 127 ff.
– Rechtfertigung 129 ff.
– Rechtfertigungsdefizite 129
Umverteilung 147, 149 f.
Umweltabgabe
– Ansatzstellen 42 f.
– Aufkommensneutralität 56, 59
– Begriff 35 ff., 200 ff.
– demeritorische, drosselnde 39 f., 201 ff., 212 ff.
– Einkommenselastizität 56
– Finanzierungsfunktion 57, 75
– Kontraproduktivität im Umweltschutzrecht 9
– Mittelaufkommen 57 f.
– Mittelverwendung 58 f.
– ökonomische Wirkungen 46 ff.
– Verteilungswirkung 55 f.
Umweltaktionsprogramme der EG 89 f.
Umweltbefehle 29
Umweltfeindlichkeit des geltenden Steuersystems 144 f.
Umweltgesetzbuch, Entwurf Allgemeiner Teil 12
Umweltgesetzgebung 10
Umweltpflichten 30
– Aufwendungen für – 177
Umweltpolitik
– und Belastung der Unternehmen 138 f., 200
– Folgen bei der Interpretation von Fiskalzwecknormen 143
– und Harmonisierung des Steuerrechts 92 ff.
Umweltrechtliche Verpflichtungen, Typologie 190 ff.
Umweltschonung 29
Umweltschutz 119 ff.
– Instrumente 69 f.
– als Maxime staatlichen Handelns 24, 203 f.
– Revision der Werbungskosten 109
– Zielgenauigkeit 29
Umweltschutzinvestitionen 184
Umweltschutzmaßnahmen, Rückstellungen 143
Umweltschutzrückstellungen und Nettoprinzip 143 f.
Umweltschutzzwecke
– Gewichtung 128
– interventionistische Verwirklichung 119 ff.
Umweltsonderabgabe 16 ff., 45
Umweltunion 24

Unbestimmte Gesetzesbegriffe 173 ff.
Unternehmen, Belastung durch Umweltpolitik 138 f.
Unternehmensbesteuerung, Reform 151 f.
– Substanzsteuern 151
– thesaurierte Gewinne 151
Unternehmenssteuer 136

Verantwortung
– abgabensystematische 94
– finanzwirtschaftliche 94
Verbrauchslenkung 131
Verbrauchsteuern 156, 210
– Begriff 134
– Harmonisierung 91
– Regressionswirkung 156
Verfahrensabgabe 42, 76
Verhaltensbefehle 11
Verhaltensbindung 10 f.
Verkehrsteuern 135, 210
Verleihungsgebühr 13, 206
Vermeidungspflichten 191
Vermögensteuer 145
Verpackungspflichten 190
Verpackungssteuer, kommunale 120, 132 ff.
Verschonungssubventionen 10 f.
Verursacher 8, 19, 68, 99
Verursachung, wirtschaftliche 165, 168, 176 ff.
Verwaltungspreis 12
Vollständigkeit des Haushaltsplans 17
Vollzugsdefizit 4, 200, 203
Vorzugslasten 123, 202

Waldschäden 8, 202, 214
Wasserpfennig 105
Wettbewerbsfähigkeit 77
Wettbewerbsverzerrungen 54
Wirkungszusammenhang, wirtschaftlicher 12, 48 ff.
Wirtschaftliche Verursachung 165, 168, 176 ff.
Wirtschaftsgüter, kontaminierte 180

Zahlungsfähigkeit 7
Zielkonflikte im Umweltabgabenrecht 8 f., 83
Zinsbesteuerung, Reform 153 ff.
– Cash-flow-Konzept 154 f.
– Werbungskostenabzug von Ersparnissen 154
Zurechenbarkeit 8
– bei Lenkungsbeitrag 16
– durch Sachherrschaft 14
– Unmittelbarkeit 20
Zustandsstörer bei Altlastensanierung 195
Zwangspfänder, staatliche 105
Zweckbindung 44, 58 f.

Bisher sind als Veröffentlichungen der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V. im Verlag Dr. Otto Schmidt erschienen:

Band 1: Übertragung von Einkunftsquellen im Steuerrecht
Möglichkeiten und Grenzen der Einkommensteuerverlagerung durch Nießbrauch, Beteiligung und Darlehen mit einem rechtsvergleichenden Teil.
Herausgegeben im Auftrag der Gesellschaft von Prof. Dr. Klaus Tipke. 2., unveränderte Auflage 1979, 280 Seiten DIN A 5, gbd. 48,– DM; für Mitglieder 38,– DM.
ISBN 3 504 62001 3

Band 2: Die Grundprobleme der Personengesellschaft im Steuerrecht
Zur Behandlung von Sondervergütungen, Sonderbetriebsvermögen, Steuervergünstigungen und Abschreibungsgesellschaften mit einem rechtsvergleichenden Teil.
Herausgegeben im Auftrag der Gesellschaft von Prof. Dr. Heinrich Wilhelm Kruse. 338 Seiten DIN A 5, 1979, gbd. 58,– DM; für Mitglieder 48,– DM.
ISBN 3 504 62003 X

Band 3: Die Abgrenzung der Betriebs- oder Berufssphäre von der Privatsphäre im Einkommensteuerrecht
Betriebsausgaben / Werbekosten – Privatausgaben / Betriebsvermögen – Privatvermögen / mit einem rechtsvergleichenden Teil.
Herausgegeben im Auftrag der Gesellschaft von Prof. Dr. Hartmut Söhn. 448 Seiten DIN A 5, 1980, gbd. 78,– DM; für Mitglieder 66,– DM. ISBN 3 504 62004 8

Band 4: Gewinnrealisierung im Steuerrecht
Theorie und Praxis der Gewinnverwirklichung durch Umsatzakt und durch Steuerentstrickung sowie des Besteuerungsaufschubs.
Herausgegeben im Auftrag der Gesellschaft von Univ.Prof. DDr. Hans Georg Ruppe. 320 Seiten DIN A 5, 1981, gbd. 58,– DM; für Mitglieder 48,– DM.
ISBN 3 504 62005 6

Band 5: Grenzen der Rechtsfortbildung durch Rechtsprechung und Verwaltungsvorschriften im Steuerrecht
Herausgegeben im Auftrag der Gesellschaft von Prof. Dr. Klaus Tipke. 458 Seiten DIN A 5, 1982, gbd. 85,– DM; für Mitglieder 71,– DM. ISBN 3 504 62006 4

Band 6: Strafverfolgung und Strafverteidigung im Steuerstrafrecht
Grundfragen des Steuerstrafrechts heute.
Herausgegeben im Auftrag der Gesellschaft von Prof. Dr. Günter Kohlmann. 408 Seiten DIN A 5, 1983, gbd. 82,– DM; für Mitglieder 69,– DM. ISBN 3 504 25951 5

Bisher sind als Veröffentlichungen der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V. im Verlag Dr. Otto Schmidt erschienen:

Band 7: Werte und Wertermittlung im Steuerrecht
Steuerbilanz, Einheitsbewertung, Einzelsteuern und Unternehmensbewertung.
Herausgegeben im Auftrag der Gesellschaft von RA Prof. Dr. Arndt Raupach, Fachanwalt für Steuerrecht. 493 Seiten DIN A 5, 1984, gbd. 95,– DM; für Mitglieder 81,– DM. ISBN 3 504 62007 2

Band 8: Grundfragen des Internationalen Steuerrechts
Herausgegeben im Auftrag der Gesellschaft von Prof. Dr. Klaus Vogel. 318 Seiten DIN A 5, 1985, gbd. 68,– DM; für Mitglieder 55,– DM. ISBN 3 504 62008 0

Band 9: Grundfragen des Lohnsteuerechts
Herausgegeben im Auftrag der Gesellschaft von RA Prof. Dr. Joachim Stolterfoht. 538 Seiten DIN A 5, 1986, gbd. 118,– DM; für Mitglieder 95,– DM.
ISBN 3 504 62009 9

Band 10: Rechtsnachfolge im Steuerrecht
Herausgegeben im Auftrag der Gesellschaft von Prof. Dr. Joachim Schulze-Osterlob. 258 Seiten DIN A 5, 1987, gbd. 58,– DM; für Mitglieder 48,– DM.
ISBN 3 504 62010 2

Band 11: Zölle, Verbrauchsteuern, europäisches Marktordnungsrecht
Herausgegeben im Auftrag der Gesellschaft von Prof. Dr. Heinrich Wilhelm Kruse. 366 Seiten DIN A 5, 1988, gbd. 95,– DM; für Mitglieder 81,– DM.
ISBN 3 504 62011 0

Band 12: Steuerrecht und Verfassungsrecht
Herausgegeben im Auftrag der Gesellschaft von Prof. Dr. Karl Heinrich Friauf. 255 Seiten DIN A 5, 1989, gbd. 62,– DM; für Mitglieder 52,– DM.
ISBN 3 504 62012 9

Band 13: Umsatzsteuer in nationaler und europäischer Sicht
Herausgegeben im Auftrag der Gesellschaft von Dr. Lothar Woerner. 303 Seiten DIN A 5, 1990, gbd. 72,– DM. ISBN 3 504 62013 7

Band 14: Probleme des Steuerbilanzrechts
Herausgegeben im Auftrag der Gesellschaft von Prof. Dr. Werner Doralt. 285 Seiten DIN A 5, 1991, geb. 72,– DM. ISBN 3 504 62014 5