

Steuerreform unter ökologischen Aspekten: Rechtliche Rahmenbedingungen

- Gutachterliche Stellungnahme -

Prof. Dr. Dieter Birk, Dr. Rolf Eckhoff

Institut für Steuerrecht der Westfälischen Wilhelms-Universität Münster
im Unterauftrag des Deutschen Instituts für Wirtschaftsforschung, Berlin

Das Deutsche Institut für Wirtschaftsforschung (DIW) und das Finanzwissenschaftliche Forschungsinstitut an der Universität zu Köln (FiFo) haben im Auftrag des Umweltbundesamtes ein Forschungsvorhaben mit dem Titel „Anforderungen an und Anknüpfungspunkte für eine Reform des Steuersystems unter ökologischen Aspekten“, durchgeführt. Dabei wurde unter anderem ein Konzept für eine Ökologische Steuerreform entwickelt, das die Einführung einer Energiesteuer, die Erhöhung der Mineralölsteuer, die Einführung von Abgaben für die Straßennutzung, die Einführung einer bundesweiten Abfallabgabe, die Umgestaltung und Erhöhung der Abwasserabgabe und längerfristig die Einführung einer Flächenversiegelungsabgabe vorsieht. Die Ergebnisse des Forschungsvorhabens wurden in der Reihe **BERICHTE** des Umweltbundesamtes Nr. 99/3 im Erich Schmidt Verlag veröffentlicht. .

Das im folgenden dargestellte Rechtsgutachten war ein Bestandteil des oben genannten Forschungsvorhabens. Es enthält eine rechtswissenschaftliche Beurteilung der Reformvorschläge, wobei sowohl die finanzverfassungsrechtlichen Rahmenbedingungen einer ökologischen Steuerreform als auch die rechtssystematischen Bedingungen der Einführung nationaler Ökosteuern untersucht wurden. Darüber hinaus wurden grundrechtliche Aspekte und europarechtliche Fragen behandelt.

Das Rechtsgutachten wurde im Dezember 1996 abgeschlossen. Dementsprechend ist nur die bis dahin ergangene Rechtsprechung und veröffentlichte Literatur verarbeitet worden. Nachfolgend sind die wichtigsten Ergebnisse der Studie zusammengefasst.

I. Steuerstaat und ökologische Reform des Steuerrechts

1. Die Finanzierung der staatlichen Aufgaben muss in erster Linie aus dem Ertrag der in Art. 105 ff. GG geregelten Einnahmequellen erfolgen. Das schließt zwar nichtsteuerliche Abgaben nicht generell aus, führt aber dazu, dass andere Abgaben am Grundsatz der Staatsfinanzierung durch Steuern zu messen sind.
2. Das Gesamtsteuersystem muss zur Finanzierung des Staates im wesentlichen geeignet sein. Auch eine ökologisch motivierte Steuerreform muss so ausgestaltet sein, dass im

Gesamtergebnis die Finanzierung der Erfüllung staatlicher Aufgaben gewährleistet bleibt.

II. Verfassungsrechtlicher Steuerbegriff

1. Der verfassungsrechtliche Steuerbegriff ist grundsätzlich offen für umweltrechtliche Lenkungs Zwecke.
2. Die vorgeschlagene Energieabgabe zielt nicht auf die Erdrosselung des gesamten von ihr erfassten Energieverbrauchs. Es handelt sich darum insgesamt nicht um eine Erdrosselungsabgabe. Sollte sich aber im Verlauf der vorgeschlagenen Anhebung des Abgabesatzes doch eine nicht nur im Einzelfall erdrosselnde Wirkung zeigen, so würde erst eine solche Entwicklung die Steuereigenschaft der Abgabe und damit ihre verfassungsrechtlicher Kompetenzgrundlage beseitigen und darum zu einer Anpassung der gesetzlichen Grundlage, insbesondere des vorgesehenen „Belastungspfad“, zwingen.
3. Die aufkommensneutrale Ausgestaltung des vorliegenden Konzeptes stellt die Steuerqualität der geplanten Abgaben ebensowenig in Frage wie die für die Energiesteuer vorgeschlagenen oder Steuerermäßigungsmodelle. Der Steuerbegriff steht einer ökologischen Umgestaltung des Steuersystems nicht entgegen. Die Energieabgabe kann darum als Steuer ausgestaltet werden. Auch die geplante Erhöhung der Energiesteuer stellt deren Steuerqualität nicht in Frage.
4. Da die Entrichtung der Straßenbenutzungsabgabe Voraussetzung für die Berechtigung zur Benutzung der Bundesfernstraßen sein soll, handelt es sich dabei um eine Vorzugslast, nicht um eine Steuer.
5. Folgt man dem vom Bundesverfassungsgericht in der Entscheidung zum „Wasserpfe-nig“, gewählten Ansatz, dann sind Abfall-, Abwasser- und Flächenversiegelungsabgabe Gegenleistung für den Verbrauch natürlicher Ressourcen. Als gegenleistungsbezogene Abgaben sind sie dann keine Steuern. Folgt man der Theorie von der „Ressourcennutzungsgebühr“, nicht, handelt es sich um gegenleistungsunabhängige Geldleistungspflichten, die als Steuern zu beurteilen sind.

III. Gesetzgebungskompetenz für die geplanten steuergesetzlichen Regelungen

1. Die Gesetzgebungskompetenz für Umweltsteuern muss sich aus den Art. 105 und 106 GG ergeben. Nur dann, wenn im Verlauf des geplanten Belastungspfad mit steigenden Abgabesätzen die Lenkungswirkung die Einnahmeerzielungsfunktion der einzelnen Steuern völlig in den Hintergrund drängen würde, würde das zu einem Umschlagen des Steuergesetzes in ein fast ausschließliches Lenkungsgesetz führen, das nicht mehr auf die Kompetenzgrundlage der Art. 105 und 106 GG gestützt werden könnte. Die Summe der Umweltlenkungssteuern würde dann „in ihrer konkreten Ausgestaltung nach Gewicht und Auswirkung einem unmittelbaren sachlichen (außerfiskalischen) Gebot oder Verbot“, gleichkommen und darum nur auf der Grundlage einer Sachgesetzgebungskompetenz zulässig sein.
2. Ein „Steuerfindungsrecht“, besteht nur im Rahmen der Steuertypen, deren Ertrag durch Art. 106 GG zwischen Bund und Ländern verteilt wird. Darum bezieht sich die

konkurrierende Gesetzgebungskompetenz des Bundes für die „übrigen Steuern,, nach Art. 105 Abs. 2 GG nur auf die in Art. 106 GG aufgezählten Steuerarten.

3. Zur Wahrung der Gestaltungsfreiheit des Gesetzgebers sind die Steuertypen des Art. 106 GG weit zu interpretieren. Typenprägendes Merkmal aller in Art. 106 GG geregelten Steuern und Steuerarten ist aber der jeweilige Bezug auf einen „Ausdruck wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit,, den die Steuer treffen soll. Auch die im Rahmen des Art. 106 GG neu einzuführenden Steuern müssen an steuerbare, als individuelle Leistungsfähigkeit indizierende Tatbestände anknüpfen. Für eine ökologisch motivierte Steuerreform bedeutet das, dass eine umweltrechtliche Veränderung der steuerlichen Belastungsgründe im Rahmen der von Art. 106 GG erfassten Steuertypen zulässig ist. Die Umweltbelastung, die Verursachung „externer Kosten,, oder die Abschöpfung des wirtschaftlichen Vorteils, der sich aus der Umweltbelastung ergeben hat, kann aber allein nicht der Belastungsgrund eines Steuergesetzes sein.
4. Soweit die geplante Energieabgabe als Steuer auf Steinkohle, Braunkohle, Torf, Erdgas und andere Gase auf der Grundlage fossiler Energieträger, aber auch Mineralölderivate erhoben wird, die zum konsumtiven Verbrauch bestimmt sind, liegen alle Merkmale des herkömmlichen Verbrauchsteuerbegriffs vor. Auch soweit fossile Energieträger in der Produktion in der Art verwendet werden, dass sie als Rohstoff im Fertigprodukt stofflich enthalten sind, sind sie mögliches Objekt einer Verbrauchsteuer. Soweit Energieträger aber ausschließlich in der Produktion verwendet werden, ohne Teil des verbrauchsfähigen Endproduktes zu werden, sind die Grenzen des Verbrauchsteuerbegriffes überschritten. Die geplante Energiesteuer erfüllt darum nur dann die Kriterien einer Verbrauchsteuer, wenn durch Steuerbefreiungen oder Steuerermäßigungen der auf Produktionsmitteln lastende Teil der Abgabe soweit verringert wird, dass die Abgabe jedenfalls überwiegend den konsumtiven Verbrauch, also die Einkommensverwendung und nicht die Einkommenserzielung belastet.
5. Die Mineralölsteuer belastet zumindest überwiegend die in der Einkommensverwendung für den Verbrauch von Mineralöl zum Ausdruck kommende Leistungsfähigkeit. Es handelt sich darum um eine Verbrauchsteuer, für deren Regelung dem Bund die konkurrierende Gesetzgebungszuständigkeit zukommt.
6. Die geplante Abfall-, Abwasser- und die Flächenversiegelungsabgabe belasten dagegen keine verbrauchsfähigen Güter. In der Erzeugung von Abfall oder Abwasser kommt Leistungsfähigkeit ebensowenig zum Ausdruck wie in der Versiegelung von Flächen. Bei diesen Abgaben handelt es sich darum nicht um Verbrauchsteuern.
7. Da keine der geplanten Abgaben an Vorgänge des Rechtsverkehrs anknüpft, um die darin zum Ausdruck kommende Leistungsfähigkeit abzuschöpfen, handelt es sich nicht um Verkehrsteuern.
8. Das Staatsziel des Art. 20a GG, der Schutz der natürlichen Lebensgrundlagen und die Verantwortung für die künftigen Generationen, rechtfertigen eine grundlegendere Indienststellung des Steuersystems, als sie durch herkömmliche Lenkungssteuern im vorgegebenen finanzverfassungsrechtlichen Rahmen erfolgen kann. Die Einführung eines Steuertypus von „Umweltsteuern,, oder Steuern auf den Verbrauch oder die Belastung natürlicher Ressourcen als Gemeinschaftssteuern im Wege der Verfassungsergänzung würde eine solche Ausrichtung des Steuerrechts im Rahmen der Finanzverfassung ermöglichen und zugleich den erforderlichen Ausgleich zwischen den Steuererträgen von Bund, Ländern und Gemeinden ermöglichen.

IV. Grundrechtliche Aspekte

1. Das Bundesverfassungsgericht räumt dem Gesetzgeber weitgehende Gestaltungsfreiheit ein, welche Steuerquellen er erschließt und mit welchem Steuersatz er darauf zugreift. Aus dem in Art. 3 Abs. 1 GG verankerten Leistungsfähigkeitsprinzip folgt nur, dass die Steuergegenstände grundsätzlich als Indikatoren der Leistungsfähigkeit geeignet sein müssen. Die Besteuerung von Energieträgern kann so ausgestaltet werden, dass sie mit dem Grundsatz der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit im Einklang steht. Hinsichtlich der mit der Steuer beabsichtigten Verhaltenslenkung hat der Gesetzgeber jedoch gleichheitswidrige Privilegierungen zu vermeiden und muss darauf achten, dass für die Betroffenen typischerweise die Alternative offen steht, der Verhaltensempfehlung zu folgen oder die Steuerlast zu wählen.
2. Ökoabgaben können die Eigentumsgarantie des Grundgesetzes verletzen. Wenn der Gesetzgeber gezielt mit der Steuer versucht, bestimmte Unternehmenszweige konkurrenzunfähig zu machen und vom Markt zu verdrängen, dann entfaltet die Steuer konfiskatorische (und damit eigentumsrechtlich unzulässige) Wirkungen. Wenn der Gesetzgeber beabsichtigt, durch die Abgaben langsam und dosiert bestimmte Anpassungsprozesse einzuleiten, die das Unternehmen auf sich nehmen kann, um seine Position zu erhalten, so ist dies eigentumsrechtlich zulässig.
3. Ökoabgaben können eine berufsregelnde Tendenz haben und damit mit Art. 12 Abs. 1 GG kollidieren. Dies würde allerdings voraussetzen, dass gezielt in bestimmte Berufsbilder oder Berufstätigkeiten eingegriffen wird oder dass die Auswirkungen der Abgaben so gravierend sind, dass eine sinnvolle Ausübung bestimmter von Art. 12 Abs. 1 GG geschützter Tätigkeiten nicht mehr möglich ist.
4. Aus dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit ergeben sich keine zusätzlichen (über die Aussagen zu Art. 3, 14 und 12 GG hinausgehenden) Schranken für die Einführung und Ausgestaltung von Ökoabgaben.

V. Verfassungsrechtlicher Rahmen für ökologisch motivierte Gebühren und für Umwelt-Sonderabgaben

1. Wegen der geplanten Höhe der Abgaben und dem daraus resultierenden Aufkommen würden sie als Gebühren die Ordnungsfunktion der Finanzverfassung gefährden. Sie sind darum in der geplanten Höhe auch als „Ressourcennutzungsgebühren“, nicht zu rechtfertigen. Etwas anderes gilt nur für die Straßenbenutzungsgebühr, die auf der Grundlage des Art. 74 Nr. 22 GG auch in der geplanten Höhe als lenkende Gebühr gerechtfertigt werden kann.
2. Die Voraussetzungen, unter denen Finanzierungs-Sonderabgaben außerhalb der geschriebenen Finanzverfassung allein zulässig sind, werden von keiner der geplanten Abgaben erfüllt. Insbesondere belasten sie ausnahmslos die Allgemeinheit der Energieverbraucher, der Abfall- oder Abwassererzeuger oder der Nutzer von Bodenversiegelungsmaßnahmen. Die Abgaben sollen darum keine von der Allgemeinheit zu unterscheidende homogene Gruppe belasten. Sie dienen nicht der Erfüllung einer besonderen Gruppenverantwortung, sondern der Finanzierung von Gemeinwohlaufgaben durch Gemeinlasten. Das Finanzierungsinstrument dafür aber ist die Steuer.

3. Wegen des erheblichen Aufkommens, das die geplanten Abgaben erzielen sollen, können sie nicht als Lenkungs- oder Ausgleichsabgaben ohne Finanzierungsfunktion gerechtfertigt werden.

VI. Europarechtliche Fragen einer ökologischen Steuerreform

1. Die Energiesteuer kann so ausgestaltet werden, dass sie nicht gegen das europarechtliche Diskriminierungsverbot verstößt. Hierzu ist allerdings erforderlich, dass bei Importprodukten die graue Energie nicht steuerlich belastet wird.
2. Die Kompensationsregelung, die Erhöhung der Mineralölsteuer, die Einführung von Straßenbenutzungsabgaben, Abfallabgaben, Abwasserabgaben und die Flächenversiegelungsabgabe verstoßen nicht gegen das Diskriminierungsverbot.
3. Die im DIW/FiFo-Modell vorgesehenen Steuernachlässe, Rückerstattungen oder Rückvergütungen fallen unter den Begriff der Beihilfe, es fehlt jedoch am Merkmal der Wettbewerbsverfälschung, so dass das Beihilfeverbot nicht greift. Dies gilt allerdings nur, soweit nicht die in den einzelnen Waren enthaltene graue Energie besteuert wird.
4. Die Besteuerung der grauen Energie verstößt auch gegen die Freiheit des Warenverkehrs und gegen das Verbot der Erhebung von Abgaben zollgleicher Wirkung.
5. Die Richtlinienvorschläge zur Einführung einer Energiesteuer führen nicht zu einer Stillhalteverpflichtung, d.h. die Mitgliedstaaten sind nicht gehindert, auf diesem Gebiet legislativ tätig zu werden.
6. Die Besteuerung eingeführter Energieträger verstößt nicht gegen die EG-Richtlinie 92/81 (Systemrichtlinie). Die steuerliche Erfassung der grauen Energie ist jedoch auch mit dieser Richtlinie nicht vereinbar.