

**GEULEN & KLINGER**  
Rechtsanwälte

Dr. Reiner Geulen\*  
Prof. Dr. Remo Klinger\*  
Dr. Caroline Douhaire LL.M.  
Karoline Borwieck  
David Krebs  
Lukas Rhiel

10719 Berlin, Schaperstraße 15  
Telefon +49/ 30 / 88 47 28-0  
Telefax +49/ 30 / 88 47 28-10  
E-Mail geulen@geulen.com  
klinger@geulen.com

[www.geulenklinger.com](http://www.geulenklinger.com)

30. August 2023

**Kurzgutachten**  
**zur Frage**  
**der Auswirkung**  
**der Einführung der Einwegkunststoffabgabe**  
**auf die Zulässigkeit der Erhebung**  
**einer kommunalen Verpackungssteuer**

von  
Professor Dr. Remo Klinger  
GEULEN & KLINGER Rechtsanwälte

Erstellt im Auftrag des  
Deutsche Umwelthilfe e.V.

A. Hintergrund und Gutachtenauftrag.....	2
B. Zusammenfassung der Ergebnisse.....	3
C. Gutachterliche Untersuchung.....	4
I. Verbot der Gleichartigkeit nach Art. 105 Abs. 2a S. 1 GG .....	6
1. Besteuerungsgegenstand .....	7
2. Steuerquelle .....	9
3. Steuermaßstab .....	10
4. Wirtschaftliche Auswirkungen .....	10
5. Erhebungstechnik .....	11
6. Zwischenergebnis.....	12
II. Grundsatz der Widerspruchsfreiheit .....	12
III. Grundsatz der Bundestreue.....	14
D. Fazit.....	15

## **A. Hintergrund und Gutachtenauftrag**

Verpackungen stellen auf verschiedenen Ebenen eine Gefahr für die Umwelt und den Klimaschutz dar. So tragen nicht wiederverwendbare Verpackungen zur Ressourcenverschwendung bei, da nicht alle Verpackungen recycelt werden. Selbst wenn sie dem Recycling zugeführt werden, verbraucht dies wertvolle Energie. In die Umwelt entsorgte Verpackungen gelangen über Abwässer, Flüsse oder den Wind ins Meer.

Zur Lösung dieses Problems verabschiedete die EU im Jahr 2019 die Einwegkunststoffrichtlinie, diese wird in Deutschland mit dem im Jahr 2024 in Kraft tretenden Einwegkunststofffondsgesetz (EWKFondsG) umgesetzt.

Die kommunale Ebene Deutschlands ist ebenfalls tätig geworden. Grundlage dafür ist die Kompetenz der Länder aus Art. 105 Abs. 2a Satz 1 GG, wonach die Gesetzgebungskompetenz für die Erhebung von örtlichen Verbrauchs- und Aufwandsteuern auf die Länder übertragen wurde. Voraussetzung für diese Kompetenz ist, dass keine Gleichartig-

keit zu vom Bund erhobenen Steuern besteht. Die Länder können diese Steuererhebungskompetenz auf die kommunale Ebene übertragen (vgl. BVerfG, Beschluss vom 06.12.1983 – 2 BvR 1275/79, BVerfGE 65, 325, 343 – *Zweitwohnsteuer*), was diese teilweise getan haben. Die Stadt Tübingen hat von dieser Möglichkeit Gebrauch gemacht und auf bestimmte Verpackungen eine örtliche Verbrauchsteuer erhoben, um einerseits die durch solche Verpackungen entstehende Müllentsorgung zu finanzieren sowie andererseits Anreize für das Benutzen von Mehrwegbehältnissen zu schaffen und so die Einwegverpackungsmenge zu verringern.

Das Bundesverwaltungsgericht (BVerwG) hat durch Urteil vom 24. Mai 2023 diese kommunale Verpackungssteuer als rechtmäßig anerkannt (Urteil vom 24.05.2023 – BVerwG 9 CN 1.22 – *Kommunale Verpackungssteuer*). Insbesondere wurde keine Gleichartigkeit zu bestehenden Steuerregelungen des Bundes gesehen und kein Widerspruch mit der Rechtsordnung erkannt. Das Gericht hat allerdings betont, dass örtliche Verbrauchsteuern durch eine veränderte Bundesrechtslage nachträglich rechtswidrig werden können (BVerwG, Kommunale Verpackungssteuer, Rn. 28).

Die bestehende Rechtslage wird sich zum 1. Januar 2024 ändern, wenn – in Umsetzung der EU-Einwegkunststoffrichtlinie – das EWKFondsG in Kraft tritt.

Das EWKFondsG verpflichtet Hersteller (§ 3 Nr. 3 EWKFondsG) zu einer Sonderabgabe. In seinem Urteil zur Tübinger Verpackungssteuer prüfte das BVerwG die Vereinbarkeit der kommunalen Verpackungssteuer mit dem EWKFondsG – als zukünftige Rechtslage – nicht (BVerwG Kommunale Verpackungssteuer, Rn. 28).

Es stellt sich daher die Rechtsfrage, ob das Inkrafttreten des EWKFondsG etwas an der Zulässigkeit kommunaler Verpackungssteuern ändert.

Das Kurzgutachten wird diese Frage klären.

## **B. Zusammenfassung der Ergebnisse**

1. Kommunale Verpackungssteuern sind örtliche Verbrauchsteuern im Sinne des Art. 105 Abs. 2a GG. Die Regelung solcher Steuern liegt somit, innerhalb der durch den Art. 105 Abs. 2a GG gesetzten Grenzen, im Kompetenzbereich der Länder.

2. Die Regelungskompetenz der Länder wird durch das Gleichartigkeitsverbot des Art. 105 Abs. 2a Satz 1 GG beschränkt. Die Gleichartigkeit bemisst sich nach einer Gesamtbetrachtung von Steuergegenstand, Erhebungsweise, Steuerquelle und der wirtschaftlichen Auswirkung.

3. Kommunale Verpackungssteuern richten sich an Endverkäufer von bestimmten nicht wiederverwendbaren Verpackungen, die zum sofortigen Verbrauch bestimmt sind. Die Steuer wird mit einem feststehenden Satz pro Produkt berechnet und ist neben der Vermeidung u.a. auf die Einführung von Mehrwegsystemen sowie die Weitergabe an die Verbraucher angelegt.

4. Das EWKFondsG richtet sich an Hersteller, die als inländische Unternehmer definiert werden, die Einwegkunststoffprodukte erstmals auf dem Markt bereitstellen, bzw. ausländische Unternehmer, die Einwegkunststoffprodukte mittels Fernkommunikationsmitteln unmittelbar an private Haushalte und andere Nutzer verkaufen. Die Sonderabgabe bemisst sich auf Grundlage von Gewichtsrechnungen und ist neben der Verpackungsvermeidung auf die Entwicklung neuer, nachhaltigerer Verpackungen angelegt.

5. Eine Gleichartigkeit von kommunalen Verpackungssteuern und der EWK-Sonderabgabe liegt aufgrund des unterschiedlichen Gegenstands, der verschiedenen Quellen, der unterschiedlichen Erhebungsweise und der verschiedenen Wirtschaftsauswirkung nach einer Gesamtbetrachtung nicht vor. Eine unzulässige Doppelabgabepflicht ist folglich nicht gegeben.

6. Ein Widerspruch mit der Rechtsordnung besteht nicht. Das Lenkungsziel der kommunalen Verpackungssteuern entspricht vielmehr dem des EWKFondsG. Eine Verletzung des Gebots der Bundestreue liegt ebenfalls nicht vor.

7. Kommunale Verpackungssteuern bleiben auch nach Inkrafttreten des EWKFondsG rechtmäßig.

### **C. Gutachterliche Untersuchung**

Die Gesetzgebungskompetenz für Steuern richtet sich nach Art. 105 GG. Danach hat der Bund im Grundsatz die konkurrierende Gesetzgebungskompetenz für die Grundsteuer und für die übrigen Steuern, wenn ihm das Aufkommen dieser Steuern ganz oder zum Teil zusteht oder die Voraussetzungen des Artikels 72 Abs. 2 GG vorliegen (Art. 105

Abs. 2 GG). Übrige Steuern in diesem Sinne sind nur die in Art. 106 GG aufgeführten Steuern bzw. Steuerarten.

Die Steuergesetzgebungskompetenz der Länder besteht für die örtlichen Verbrauch- und Aufwandssteuern, solange und soweit sie nicht bundesgesetzlich geregelten Steuern gleichartig sind (Art. 105 Abs. 2a Satz 1 GG).

Das Bundesverfassungsgericht entschied 1998 in seinem Urteil zu kommunalen Verpackungssteuern, dass diese eine örtliche Verbrauchsteuer darstellen (BVerfG, Urteil vom 07.05.1998 – 2 BvR 1991/95 –, BVerfGE 98, 106). Diese Einschätzung wurde vom Bundesverwaltungsgericht in seiner Entscheidung in 2023 bekräftigt, nachdem der Verwaltungsgerichtshof Mannheim dies verneint hatte.

Das Bundesverfassungsgericht führte hierzu 1998 aus:

„Die Einwegverpackung ist ein verbrauchsfähiges Gut. Sie ist nach dem Verzehr der darin enthaltenen Getränke oder Speisen funktions- und wertlos geworden, also verbraucht (vgl. Förster, Die Verbrauchsteuern, 1989, S. 115). Die Kunden von Fast-Food-Produkten und Getränken in Einwegverpackungen entledigen sich nach dem Verzehr der Lebensmittel und Getränke der übriggebliebenen Verpackung; diese wird vom Wirtschaftsgut zum Abfall, der - jedenfalls für den Kunden - ohne wirtschaftlichen Wert ist. Die Bemessungsgrundlage der Steuer erfasst die zu verbrauchenden Verpackungseinheiten, rechtfertigt also ihre Ertragswirkung aus der im Verbrauch vermuteten Leistungsfähigkeit des Verbrauchers.

Die Verpackungsteuer der Stadt Kassel erfüllt auch die Voraussetzungen der Örtlichkeit im Sinne des Art. 105 Abs. 2a GG. Der Steuertatbestand begrenzt den Steuergegenstand auf Einwegverpackungen für Speisen und Getränke zum Verzehr an Ort und Stelle und stellt damit typisierend darauf ab, daß die Verpackung im Gemeindegebiet verbraucht wird. Die Einwände der Beschwerdeführerinnen, ihre Waren könnten auch an anderer Stelle verzehrt werden und würden insbesondere beim Verkauf im Bereich des "Drive-In" nicht im Gemeindegebiet verbraucht, betreffen Besonderheiten einzelner Verbrauchsformen und stellen die Örtlichkeit der Verpackungsteuer in ihrem auf das Gemeindegebiet bezogenen Typus nicht in Frage.“ (BVerfGE 98, 106, Rn. 79 f.)

Im Folgenden kommt es folglich darauf an, dass sich die kommunalen Verpackungssteuern als örtliche Verbrauchsteuern innerhalb der Kompetenzgrenzen des Art. 105 Abs. 2a Satz 1 GG bewegen.

Kommunale Verpackungssteuern sind dann rechtmäßig, wenn sie nicht gegen das Gleichartigkeitsverbot (I.) und nicht gegen die vom Bundesverfassungsgericht entwickelte Widerspruchsfreiheit der Rechtsordnung (II.) oder das Gebot der Bundestreue (III.) verstoßen.

### **I. Verbot der Gleichartigkeit nach Art. 105 Abs. 2a S. 1 GG**

Die kommunalen Verpackungssteuer könnten dann rechtswidrig werden, wenn sie mit der Abgabe nach dem neuen Einwegkunststofffond gleichartig sind.

Das Bundesverfassungsgericht hat in verschiedenen Urteilen den Begriff der „Gleichartigkeit“ ausgefüllt (insbesondere BVerfGE 98, 106 – *Kommunale Verpackungssteuer* und zuletzt BVerfG, Beschluss vom 22.03.2022 – 1 BvR 2868/15, 1 BvR 2887/15, 1 BvR 354/16 – *Bettensteuer*).

Im sogenannten *Bettensteuer*-Beschluss kam es dem Gericht für eine Bewertung der Gleichartigkeit einer kommunalen Übernachtungssteuer mit der Umsatzsteuer auf eine „Gesamtbetrachtung der konkreten Ausgestaltung einer [kommunalen] Aufwandssteuer einerseits, eventuell gleichartiger Bundessteuern andererseits“ an (Rn. 94). Dort wurde eine Gleichartigkeit trotz gleicher Steuerquelle (Ausgabe für eine Übernachtung) und vergleichbarer wirtschaftlicher Auswirkung verneint, da die Steuern sonst „völlig unterschiedliche Merkmale“ aufwiesen (Rn. 94, 107).

In der *Bettensteuer*-Entscheidung des BVerfG führte das Gericht zum Maßstab der Gleichartigkeit aus:

„Ein Steuererfindungsrecht der Länder oder Kommunen, welches unabhängig von der bundesrechtlichen Umsatzsteuer an Aufwand für und Verbrauch von spezifischen lokalen Gütern anknüpft, entspricht auch dem Zweck des Art. 105 Abs. 2a Satz 1 GG. Den Ausgangspunkt bildet der Charakter von Art. 105 Abs. 2a Satz 1 GG als Kompetenzabgrenzungsregelung (vgl. BVerfGE 123, 1 <17 f.>; 145, 171 <191>). Bezugspunkte der Gleichartigkeit sind auf der einen Seite die „örtlichen Verbrauch- und Aufwandsteuern“, für die die Länder nach dem Kern der Regelung die Befugnis zur Gesetzgebung haben sollen, und auf der anderen Seite die „bundesgesetzlich geregelten Steuern“. Art. 105 Abs. 2a Satz 1 GG muss ein sinnvoller Anwendungsbereich verbleiben, der über das hinausgeht, was Art. 105 Abs. 2 in Verbindung mit Art. 72 Abs. 1 GG den Ländern an Kompetenz zur Steuergesetzgebung einräumt. Sonst hätte die ausschließliche Gesetzgebungsbefugnis der Länder über die örtlichen Verbrauch- und Aufwandsteuern keinen eigenständigen Anwendungsbereich.“ (BVerfG, Beschluss vom 22.03.2022 – 1 BvR 2868/15 –, BVerfGE 161, 1, Rn. 104)

Auch das Bundesverwaltungsgericht hat u.a. in seiner ersten *Wettbürosteuer*-Entscheidung (Urteil vom 29.06.2017 – 9 C 7/16 –, BVerwGE 159, 216) eine Gleichartigkeit nicht angenommen, weil sich die Erhebungstechnik und Steuermaßstab der kommunalen Steuer, von denen der Bundessteuer unterschieden.

An die Gleichartigkeit sind daher keine

„überspannten Anforderungen zu stellen, wo es nicht um eine allgemeine Gemeindeumsatzsteuer geht, sondern um die Anknüpfung an den lokalen Konsum einzelner Güter und Dienstleistungen“ (BVerfGE 161, 1, Rn. 100).

Dies sei auch damit begründet, dass dies der einzige steuerliche Bereich der Finanzverfassung sei,

„in dem sich die Gemeinden nach Maßgabe des Landesrechts eigenständig Einnahmen verschaffen könnten“ (BVerfGE 161, 1, Rn. 103).

Entsprechend diene der Art. 105 Abs. 2a Satz 1 GG der Verwirklichung der Bedeutung der kommunalen Finanzautonomie (Art. 28 Abs. 2 GG) (BVerfGE 161, 1, Rn. 105).

In seiner *Bettensteuer*-Entscheidung füllte das BVerfG das Merkmal der „Gleichartigkeit“ aus, dass die Gleichartigkeit nach einer Gesamtbetrachtung folgender Merkmale zu beurteilen ist: Steuergegenstand (BVerfGE 161, 1, Rn. 108), wirtschaftliche Auswirkung (Rn. 107) und Steuerquelle (Rn. 107). Das BVerwG nahm in der erwähnten *Wettbürosteuer*-Entscheidung zusätzlich auf den Steuermaßstab und die Erhebungstechnik Bezug (BVerwGE 159, 216, Rn. 27).

Anhand dieser Merkmale wird die weitere Prüfung vorgenommen.

## **1. Besteuerungsgegenstand**

Zunächst ist der Besteuerungsgegenstand zu betrachten. Dies ist aber nicht das allein maßgebliche Kriterium, um eine etwaige unzulässige Doppelbesteuerung anzunehmen. Es kommt, wie ausgeführt, auf eine Gesamtbetrachtung an.

Zum Besteuerungsgegenstand führte das BVerfG aus:

„Die Übernachtungsteuer ist auch sonst mit keiner anderen Steuer des Bundes gleichartig im Sinne von Art. 105 Abs. 2a Satz 1 GG. Denn die Gleichartigkeit setzt auch am Besteuerungsgegenstand an und schließt aus, dass derselbe Gegenstand sowohl mit einer Bundes- als auch mit einer Landes- oder Kommunal-

aufwandsteuer belegt werden kann; es sei denn, es handelt sich um eine herkömmliche Aufwandsteuer. Die Übernachtungsteuer ist nicht gleichartig mit einer Bundessteuer, weil sie weder – wie die Umsatzsteuer – auf alle Aufwendungen gleichermaßen, sondern nur auf Übernachtungen in Beherbergungsbetrieben erhoben wird, noch aus einer speziellen Steuerquelle schöpft, die der Bund bereits einer besonderen Besteuerung unterzogen hat – wie zum Beispiel die Kraftfahrzeugsteuer (Art. 106 Abs. 1 Nr. 3 GG in Verbindung mit § 1 Kraftfahrzeugsteuergesetz – KraftStG; zur sog. Einwohnersteuer als Aufwandsteuer nach früherem Recht vgl. BVerfGE 16, 64 <74>) oder die Sektsteuer (Art. 106 Abs. 1 Nr. 2 GG in Verbindung mit § 1 Abs. 1 Satz 2 Schaumwein- und Zwischenerzeugnissteuergesetz – SchaumwZwStG; vgl. dazu BVerfGE 27, 375 <383>).“ (BVerfGE 161, 1, Rn. 113)

Im hier zu untersuchenden Fall der Sonderabgabe an den EWK-Fonds und der kommunalen Verpackungssteuern liegt ein unterschiedlicher Abgabengegenstand vor.

Ein Abgabengegenstand ist der Tatbestand, an den die Erhebung der Abgabe anknüpft.

Im Rahmen des EWK-Fonds wird das erstmalige Bereitstellen auf den Markt mit einer Sonderabgabepflicht belegt (§ 3 Nr. 3 und § 4 EWKFondsG), also das „Aus-der-Hand-geben“ der Verpackung. Wo und wie diese Verpackung zu Abfall wird – ob im weiteren Produktionsverlauf, durch den Endverkäufer oder den Endverbraucher –, spielt für den Gesetzgeber keine Rolle. Es geht ihm vielmehr darum, das erstmalige Inverkehrbringen – und somit die Erstsache der Abfallentstehung und des Ressourcenverbrauchs im Inland – mit einer Abgabepflicht zu belegen.

Im Rahmen von kommunalen Verpackungssteuern stellt der Verbrauch durch den Endverbraucher den Besteuerungsgegenstand dar (BVerwG, Kommunale Verpackungssteuer, Rn. 16). Es wird somit nicht die erste Ursache, sondern die letzte Stufe in den Blick genommen.

Damit werden unterschiedliche Handlungen abgabepflichtig.

Zudem sind vom EWKFondsG jegliche Einwegkunststoffverpackungen betroffen (§ 3 Nr. 1 EWKFondsG). Dies unterscheidet die Regelung von kommunalen Verpackungssteuern, bei der jede nicht wiederverwendbare Verpackung, die zum sofortigen Verbrauch bestimmt ist (z.B. § 1 Verpackungssteuersatzung Tübingen), einbezogen wird. Während also die Plastikverpackung einer Paprika vom EWKFondsG umfasst ist, spielt sie für kommunale Verpackungssteuern keine Rolle. Und während Pappbehältnisse vom EWKFondsG befreit werden, sind sie, soweit sie nicht wiederverwendbar sind, von der kommunalen Verpackungssteuer betroffen.



Auch dies ist ein deutlicher Unterschied.

Hinzu kommt, dass sich die kommunalen Regelungen gerade nicht nur gegen Einwegkunststoffe, sondern gegen jegliche nicht wiederverwendbare Verpackung bestimmter Produkte richten. Das Tätigwerden, das den Hersteller von seiner Sonderabgabepflicht befreien könnte, namentlich etwa das Umstellen auf Pappe statt Einwegkunststoff, hätte beim Endverkäufer keine steuerbefreiende Wirkung.

## 2. Steuerquelle

Ähnliche Unterschiede sind bei der Abgabenquelle festzustellen.

In seiner Bettensteuer-Entscheidung nahm das Bundesverfassungsgericht 2022 eine Gleichartigkeit der Steuerquelle an (aufgrund der Gesamtbetrachtung wurde die Gleichartigkeit im Ergebnis aber trotzdem verneint) und begründete dies wie folgt:

„Die Übernachtungsteuer knüpft in den verfahrensgegenständlichen Normen zwar mit dem Aufwand für entgeltliche Übernachtungen an dieselbe Quelle steuerlicher Leistungsfähigkeit an wie die allgemeine Umsatzsteuer, nämlich die Einkommensverwendung für eine entgeltliche Übernachtung. Der Beherbergungsbetreiber als Steuerschuldner muss zum Zwecke der Steuererhebung im Fall der Übernachtungsteuer wie im Fall der Umsatzsteuer Steueranmeldungen abgeben. Auch in ihrer wirtschaftlichen Auswirkung sind die Steuern deshalb vergleichbar, weil die Übernachtungsteuer auf Abwälzbarkeit angelegt ist“ (BVerfGE 161, 1, Rn. 107)

Auch das BVerwG setzte sich in seiner zweiten *Wettbürosteuer*-Entscheidung mit der Steuerquelle auseinander (und bejahte im Ergebnis die Gleichartigkeit der Steuern). Der Bundesgesetzgeber habe durch Absenkung einerseits und Angleichung der Steuersätze von Sport- und Rennwetten andererseits

„zum Ausdruck gebracht, dass durch die spezielle Bundessteuer die Besteuerung des Aufwands für Sportwetten vollständig ausgeschöpft sein soll. Damit ist es Ländern und Gemeinden verwehrt, aus dieser speziellen Steuerquelle zu schöpfen“ (BVerwG, Urteil vom 20.09.2022 – 9 C 2.22, Rn. 28).

Im Bereich der kommunalen Verpackungssteuern ist eine andere Bewertung vorzunehmen.

Ein erstes Indiz für die unterschiedlichen Quelle stellt die Tatsache dar, dass es sich bei dem EWK-Fonds um eine Sonderabgabe handelt.

Während die kommunale Verpackungssteuer als Steuer

„als Gemeinlast ohne individuelle Gegenleistung („voraussetzungslos“) zur Deckung des allgemeinen Finanzbedarfs eines öffentlichen Gemeinwesens erhoben [wird]“ (BVerfG, Beschluss vom 25.06.2014, – 1 BvR 668/10 –, – 1 BvR 2104/10 –, BVerfGE 137, 1, Rn. 24),

stellt eine Sonderabgabe keine Steuer dar. Eine Sonderabgabe zeichnet sich dadurch aus, dass sie

„die Abgabenschuldner über die allgemeine Steuerpflicht hinaus mit Abgaben belastet, ihre Kompetenzgrundlage in einer Sachgesetzgebungszuständigkeit sucht und das Abgabeaufkommen einem Sonderfonds vorbehalten ist.“ (BVerfG, Beschluss vom 09.11.1999 – 2 BvL 5/95 –, BVerfGE 101, 141, Rn. 31)

Der Bundesgesetzgeber entscheidet sich mit dem EWKFondsG umfassend und einheitlich, eine Sonderabgabe für Einwegplastikprodukte zu fordern (§ 3 Nr. 1 EWKFondsG) und verpflichtet dabei die Hersteller (§ 3 Nr. 3 EWKFondsG) als dem Zweck sachnah stehenden Gruppe. Mit der kommunalen Verpackungssteuer werden hingegen bestimmte nicht wiederverwendbare Verpackungen (z.B. § 1 Verpackungssteuersatzung Tübingen) besteuert, bei denen es nicht auf die stoffliche Zusammensetzung ankommt und die Endverkäufer verpflichtet (z.B. § 2 Verpackungssteuersatzung Tübingen).

Vorliegend wird folglich aus unterschiedlichen Quellen geschöpft: einerseits bei den Herstellern die Handlung des Bereitstellens am Markt von Einwegkunststoff, andererseits bei den Endverkäufern die Handlung des Verkaufs an den Endverbraucher.

Dies ist ein relevanter Unterschied.

### **3. Steuermaßstab**

Zuletzt unterscheidet sich auch der Maßstab der Erhebung von Abgabe und Steuer.

Während sich die Höhe der zu zahlenden Summe in den Einwegkunststofffonds (EWKFonds) nach dem Gewicht berechnet (§ 14 EWKFondsG) und an das erstmalige in den Verkehr bringen anknüpft, wird in kommunalen Verbrauchsteuern ein fester Satz pro Gegenstand berechnet (siehe z.B. § 4 Verpackungssteuersatzung Tübingen); die erhebungsrelevante Handlung ist der finale Verkauf an den Verbraucher.

### **4. Wirtschaftliche Auswirkungen**

Zu betrachten sind auch die wirtschaftlichen Auswirkungen.

Da der Steuermaßstab ein jeweils anderer ist, sind die wirtschaftlichen Auswirkungen auch unterschiedlich.

Dem kann man auch nicht entgegenhalten, dass das Ziel der jeweiligen Maßnahme ähnlich ist.

Das Ziel der Verpackungssteuer Tübingens wird wie folgt formuliert:

„Erklärtes Ziel der Verpackungssteuer ist es, Einnahmen für den städtischen Haushalt zu erhalten, um die Kosten der Müllentsorgung zumindest teilweise durch die Verursacher\_innen begleichen zu lassen. Ein weiteres Ziel ist die deutliche Reduzierung des Ressourcenverbrauchs und der zu entsorgenden Müllberge. Die Verpackungssteuer soll auch einen Anreiz zur Verwendung von Mehrwegsystemen setzen.“

Das Ziel des EWKF wird folgendermaßen definiert:

„Hierzu gehören je nach Produkt die Kosten für die Sammlung in öffentlichen Sammelsystemen, für Reinigungs- und Sensibilisierungsmaßnahmen sowie für die damit verbundene Datenerhebung. Zu diesem Zweck sollen Hersteller Zahlungen an den Einwegkunststofffonds leisten, welche anschließend genutzt werden, um Anspruchsberechtigten Mittel als Kostenerstattung für deren erbrachte Leistungen zukommen zu lassen.“

Denn dieser Aspekt betrifft nicht die wirtschaftlichen Auswirkungen, sondern den Lenkungszweck der jeweiligen Regelung. Der Lenkungszweck kann hingegen ähnlich sein, da sich das Ziel der jeweiligen Regelung oft nicht nur mit einer Maßnahme erreichen lässt. Insofern spricht ein ähnlicher Lenkungszweck nicht gegen die Zulässigkeit der kommunalen Steuer, erst recht nicht im Rahmen einer Gesamtbetrachtung.

Weiterhin handelt es sich bei der Abgabe im Rahmen des EWKFondsG um eine Sonderabgabe (siehe oben). Folglich sind die Einnahmen aus dieser Abgabe zweckgebunden. Der Zweck ergibt sich aus § 4 Abs. 1 i.V.m. § 3 Nr. 12 bis 16 EWKFondsG und dient der Deckung der Kosten, die durch das Inverkehrbringen des Einwegkunststoffs entstehen. Kommunale Verpackungssteuern hingegen fließen als reguläre Steuern in den allgemeinen kommunalen Haushalt und können neben der Abfallkostentragung auch für andere Zwecke genutzt werden.

## **5. Erhebungstechnik**

Erkennbare Unterschiede ergeben sich auch bei der Erhebungstechnik.

In seiner ersten *Wettbürosteuer*-Entscheidung führt das BVerwG hierzu aus:

„Beide Steuern unterscheiden sich zunächst im Steuermaßstab sowie in der Erhebungstechnik. Während die Sportwettensteuer den Einsatz der Wettenden besteuert und aufgrund einer bloßen Steuervoranmeldung erhoben wird (vgl. § 17 Abs. 2 Satz 2 RennwLottG sowie § 31a der Ausführungsbestimmungen zum Rennwett- und Lotteriegesezt, zuletzt geändert durch Art. 2 des Gesetzes vom 29. Juni 2012, BGBl. I S. 1424 - RennwLottGABest), bemisst sich die Wettbürosteuer nach der Veranstaltungsfläche der genutzten Räume und wird durch einen Steuerbescheid festgesetzt (vgl. § 4 Satz 1 und § 7 Abs. 2 VS).“ (BVerwGE 159, 216, Rn. 27)

Während die Sonderabgabe an den EWK-Fonds nachträglich für die tatsächlich bereitgestellte oder verkaufte Menge fällig wird (§ 13 EWKFondsG), kann in Tübingen (und jeder anderen Kommune, die dieses System nutzt) in jedem Quartal eine Vorauszahlung der voraussichtlichen Steuerschuld verlangt werden (§ 6 Verpackungssteuersatzung Tübingen).

## **6. Zwischenergebnis**

In einer Gesamtbetrachtung ist somit keine Gleichartigkeit von kommunalen Verpackungssteuern mit dem EWKFondsG festzustellen.

## **II. Grundsatz der Widerspruchsfreiheit**

In seiner Entscheidung zur Kasseler Verpackungssteuer 1998 entwickelte das Bundesverfassungsgericht aus dem Rechtsstaatsprinzip das Gebot der Widerspruchsfreiheit der Rechtsordnung (BVerfGE 98, 106, Rn. 58 f.).

Der kommunale Satzungsgeber darf demnach nicht in den Regelungsbereich des Bundesgesetzgebers einwirken. Eine solche Einwirkung liegt vor, wenn der kommunale Satzungsgeber durch eine Lenkungssteuer gegen einen vom Bundesgesetzgeber ausgeschlossenen steuerlich verfolgten Leistungszweck verstößt oder der Bundesgesetzgeber eine gegenläufige Lenkungswirkung oder Handlungsmittel vorgeschrieben hat (BVerfGE 98, 106, Rn. 58).

Demnach ist eine kommunale Lenkungssteuer dann zulässig,

„wenn dadurch die Rechtsordnung nicht widersprüchlich wird“ (BVerwG, Kommunale Verpackungssteuer, Rn. 25),

es also weder dem Gesamtkonzept der sachlichen Regelung noch konkreten Einzelregelungen zuwiderläuft (BVerfGE 98, 106, Rn. 59).

Eine besondere Kompetenz für das Einführen einer Lenkungssteuer bedarf es bei örtlichen Verbrauchs- und Aufwandsteuern nicht:

„Maßgeblich [für die Widerspruchsfreiheit] ist nicht – wie bei der Abgrenzung konkurrierender Sachgesetzgebungskompetenzen nach Art. 72, 74 GG –, ob die bundesrechtlichen Regelungen des Kreislaufwirtschaftsgesetzes und des Verpackungsgesetzes als abschließend anzusehen sind und daher Sperrwirkung gegenüber einem Nachbessern in Form von ausschnittsbezogenen kommunalen Zusatzregelungen entfalten. Die Steuergesetzgebungskompetenz ergibt sich bereits aus Art. 105 Abs. 2a Satz 1 GG, ohne dass es für die Verfolgung von Lenkungszwecken einer hinzutretenden Sachgesetzgebungskompetenz bedürfte.“ (BVerwG, Kommunale Verpackungssteuer, Rn. 33).

Bei kommunalen Verpackungssteuern handelt es sich um Lenkungssteuern (BVerwG, Kommunale Verpackungssteuer, Rn. 26).

Folglich sind diese am Grundsatz der Widerspruchsfreiheit der Rechtsordnung zu messen.

Zu der Widerspruchsfreiheit mit dem zum Zeitpunkt der Entscheidung bestehenden Bundesrecht führte das Bundesverwaltungsgericht in seiner Entscheidung 2023 aus:

„An der Ausübung ihrer Kompetenz wäre die Antragsgegnerin nur gehindert, wenn sie eine dem Bundesrecht widersprechende Regelung erlassen würde. Ein kommunales **"Draufsatteln"** bei der Verfolgung des gemeinsamen Ziels der Abfallvermeidung ist hingegen **erlaubt**, zumal sich das damit zusammenhängende, aus Art. 20a GG abzuleitende **Verfassungsgebot der Ressourcenschonung** (dazu Murswiek, in: Sachs, GG, 9. Aufl. 2021, Art. 20a Rn. 37 f.) an alle staatlichen Ebenen und damit auch an die Kommunen richtet.“ (BVerwG, Kommunale Verpackungssteuer, Rn. 34)

Folglich ist ein „Mehr“ an Lenkungswirkung durch eine kommunale Regelung zulässig, soweit sie ebenfalls das bundesrechtlich vorgegebene Ziel verfolgt.

Das Ziel des EWKFondsG sowie das von kommunalen Verpackungssteuern ist zuvorderst die Ressourcenschonung, welche verfassungsrechtlich geboten ist (s.o. BVerwG, Kommunale Verpackungssteuer, Rn. 34 m.w.N.).

Beide Abgaben regeln dabei unterschiedliche und auf ihrer jeweiligen Verfassungsebene wirksame Bereiche und betreffen auch zum Teil unterschiedliche Stoffe (s.o. unter I.).

Folglich liegt kein Widerspruch der Rechtsordnung vor, sondern vielmehr eine gesetzgeberische Ergänzung, mit der das gemeinsame und verfassungsrechtlich zu schützende Ziel noch besser erreicht werden soll.

### III. Grundsatz der Bundestreue

Ein Verstoß gegen den Grundsatz der Bundestreue liegt ebenfalls nicht vor.

Nach der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts verstößt ein Landesgesetz nur dann gegen den Grundsatz der Bundestreue, wenn die Gesetzgebungskompetenz missbraucht wird.

Zum Grundsatz der Bundestreue führte das BVerfG im Bettensteuer-Urteil aus:

„Ein Verstoß liegt nicht schon darin, dass der Bund oder ein Land von einer ihm durch das Grundgesetz zugewiesenen Kompetenz Gebrauch macht. Ein Landesgesetz kann wegen Verstoßes gegen den Grundsatz der Bundestreue daher nur verworfen werden, wenn der Landesgesetzgeber seine Rechtsetzungskompetenz missbraucht (vgl. BVerfG, Beschluss des Zweiten Senats vom 7. Dezember 2021 - 2 BvL 2/15 -, Rn. 73 m.w.N.). Hier haben die Länder aber nur von ihrer Gesetzgebungskompetenz für die Aufwandsteuer nach Art. 105 Abs. 2a Satz 1 GG Gebrauch gemacht. Darin liegt nicht deswegen ein Missbrauch, weil der Bundesgesetzgeber zuvor in Wahrnehmung seiner Gesetzgebungskompetenz gemäß Art. 106 Abs. 2 Nr. 3 GG (vgl. BVerfGE 7, 244 <260>; Drüen, in: Bonner Kommentar, Art. 106 Rn. 219 (Sept. 2021)) den Umsatzsteuersatz für Hotelübernachtungen in § 12 Abs. 2 Nr. 11 UStG auf sieben Prozent herabgesetzt hat. Die ausdrückliche Entscheidung des Grundgesetzes für eine eigenständige Steuerkompetenz der Länder für örtliche Aufwandsteuern in Art. 105 Abs. 2a Satz 1 GG wird durch den akzessorischen Grundsatz der Bundestreue nicht konterkariert (vgl. BVerfG, Beschluss des Zweiten Senats vom 7. Dezember 2021 - 2 BvL 2/15 -, Rn. 72). Für einen Missbrauch etwa durch eine erdrosselnde Wirkung der Übernachtungsteuer ist nichts ersichtlich. Der kumulierte Steuersatz von Umsatz- und Übernachtungsteuer bleibt deutlich hinter dem vollen Umsatzsteuersatz vor der Reform zurück und konterkariert damit den Förderungszweck des Bundesgesetzes nicht in erheblichem Umfang. Eine spürbare Minderung der Ertragsquelle Umsatzsteuer durch eine abschreckende Wirkung der Übernachtungsteuer ist demnach ebenfalls nicht zu besorgen. Die ausdrückliche Entscheidung des Grundgesetzes für eine eigene Steuerungskompetenz der Länder für örtliche Aufwandsteuern in Art. 105 Abs. 2a Satz 1 GG wird durch den akzessorischen Grundsatz der Bundestreue nicht konterkariert.“ (BVerfG, Bettensteuer, Rn.116).

So liegt es auch im hier untersuchten Fall.

Die kommunalen Rechtsetzer bewegen sich bei dem Erlass von kommunalen Verpackungssteuern innerhalb der ihnen zugewiesenen Kompetenz aus Art. 105 Abs. 2a Satz 1 GG (siehe oben unter I. und II). Folglich kann kein Verstoß gegen den Grundsatz der

Bundestreue vorliegen (so auch Waldhoff, JuS 2022, 92, 94). Im Bettensteuer-Urteil war es unschädlich, dass der Bundesgesetzgeber den Steuersatz für Übernachtungen herabgesenkt hatte und einzelne Kommunen daraufhin eigene Steuern auf Übernachtungen erhoben. Wenn dies zulässig war, kann die vorliegende Regelung nicht durch das Inkrafttreten des Bundesgesetzes unzulässig werden. Hier besteht schon kein gegenläufiges Verhalten des Bundesgesetzgebers, sondern es wird auf unterschiedliche Weise das gleiche Ziel verfolgt (siehe oben unter II.).

#### **D. Fazit**

Kommunale Verpackungssteuern sind, in der Form wie sie zum jetzigen Zeitpunkt bereits in Kraft sind (Tübinger Verpackungssteuer), rechtmäßig. Daran ändert sich auch nichts durch die Einführung des EWK-Fonds und der daraus entstehenden Sonderabgabepflicht für Hersteller bestimmter Einwegkunststoffprodukte.

Den Kommunen kommt eine Regelungskompetenz aus Art. 105 Abs. 2a Satz 1 GG zu, da es sich bei kommunalen Verpackungssteuern um örtliche Verbrauchsteuern handelt. Begrenzt wird diese Kompetenz einerseits durch das Gleichartigkeitsverbot und das Gebot der Widerspruchsfreiheit der Rechtsordnung sowie dem Grundsatz der Bundestreue.

Nach dem Verbot der Gleichartigkeit dürfen die Länder keine Gesetze erlassen, die denen des Bundes gleichartig sind. Das Bundesverfassungsgericht nimmt hierzu eine Gesamtbetrachtung vor. Relevant sind dabei vor allem der Besteuerungsgegenstand, die Steuerquelle und die wirtschaftliche Auswirkung. Das Bundesverwaltungsgericht hat zudem auf den Steuermaßstab und die Erhebungsform Bezug genommen.

Sowohl der Besteuerungsgegenstand als auch die Steuerquelle und die wirtschaftliche Auswirkung der kommunalen Verpackungssteuern unterscheiden sich von den Sonderabgaben im Rahmen des EWKFondsG. Ebenso ist dies beim Steuermaßstab und der Erhebungsform der Fall.

Nach einer Gesamtbetrachtung der Eigenschaften der beiden Regelungen liegt mithin keine Gleichartigkeit vor.

Weiterhin darf eine örtliche Verbrauchsteuer nicht im Widerspruch mit der Rechtsordnung stehen. Bei kommunalen Lenkungssteuern darf die Lenkungswirkung also nicht in eine andere Richtung gehen als die der maßgeblichen Bundessteuern. Im vorliegenden Fall verfolgen sowohl die Sonderabgabe an den EWK-Fonds als auch die kommunale

Verpackungssteuer den Zweck der Ressourcenschonung. Kommunale Verpackungssteuern und Bundesabgabe ergänzen sich somit zur Erreichung des gewünschten Zwecks.

Da die kommunalen Satzungen im Einklang mit der Ländergesetzgebungskompetenz stehen, liegt kein Missbrauch der Rechtssetzungskompetenz vor. Daher stehen kommunale Verpackungssteuern im Einklang mit dem akzessorischen Gebot der Bundestreue.

Professor Dr. Remo Klinger  
Rechtsanwalt