

**Die Zulässigkeit kommunaler Verpackungssteuern**  
—  
**Analyse der Rechtsprechung zu den  
Verpackungssteuersatzungen der Städte Kassel und  
Tübingen**

**B a c h e l o r a r b e i t**

**an der Hochschule Meißen (FH) und Fortbildungszentrum  
zum Erwerb des Hochschulgrades  
Bachelor of Laws (LL.B.)**

Vorgelegt von  
**Julia Weber**  
aus Krumhermersdorf

Meißen, 31.03.2023

## **Gender-Hinweis**

Aus Gründen der leichteren Lesbarkeit wird in dieser Bachelorarbeit das generische Maskulinum verwendet. Dies stellt keine Ungleichbehandlung dar. Vielmehr impliziert diese Formulierung eine geschlechterneutrale Haltung und dient ausschließlich der Vereinfachung.

# Inhaltsverzeichnis

<b>Abkürzungsverzeichnis</b> .....	<b>IV</b>
<b>1 Einleitung</b> .....	<b>1</b>
<b>2 Kommunales Steuerfindungsrecht</b> .....	<b>2</b>
2.1 Kommunale Finanzhoheit.....	2
2.2 Örtliche Verbrauch- und Aufwandsteuern.....	3
2.2.1 Definition.....	3
2.2.2 Erhebungsermächtigung.....	5
<b>3 Grenzen des kommunalen Steuerfindungsrechts</b> .....	<b>6</b>
3.1 Gleichartigkeitsverbot.....	6
3.2 Örtlichkeitsprinzip.....	6
<b>4 Analyse des Urteils des Verwaltungsgerichtshofes Baden- Württemberg zur Verpackungssteuersatzung der Stadt Tübingen</b> .....	<b>7</b>
4.1 Charakter und Ausgestaltung der Verpackungssteuer.....	7
4.2 Analyse der Urteilsgründe des Verwaltungsgerichtshofes Baden-Württemberg aus seinem Urteil vom 29.03.2022.....	8
4.2.1 Verletzung des Örtlichkeitsprinzips.....	9
4.2.1.1 Örtlicher Bezug.....	9
4.2.1.2 Wirkung der Steuer.....	15
4.2.2 Widerspruch zum Abfallrecht des Bundes.....	21
4.2.2.1 Verstoß gegen das abfallrechtliche Gesamtkonzept.....	21
4.2.2.2 Verstoß gegen abfallrechtliche Einzelregelungen.....	23
4.2.3 Verstoß gegen den Grundsatz der Belastungsgleichheit.....	30
<b>5 Vergleich des Gerichtsurteils zur Verpackungssteuersatzung der Stadt Tübingen mit der Rechtsprechung zur Verpackungssteuersatzung der Stadt Kassel</b> .....	<b>32</b>
5.1 Örtlichkeitsprinzip.....	33
5.2 Widerspruch zum Abfallrecht des Bundes.....	34
5.3 Verstoß gegen das Grundrecht auf Berufsfreiheit aus Art. 12 Abs. 1 GG.....	37
<b>6 Kritische Würdigung der Rechtsprechungsanalyse und Ausblick auf die Revision der Stadt Tübingen</b> .....	<b>39</b>
6.1 Wertung.....	39
6.2 Erfolgsaussichten der Revision der Stadt Tübingen.....	42
<b>7 Fazit der Rechtsprechungsanalyse</b> .....	<b>44</b>
<b>Kernsätze</b> .....	<b>45</b>
<b>Literaturverzeichnis</b> .....	<b>V</b>
<b>Rechtsprechungsverzeichnis</b> .....	<b>XI</b>
<b>Rechtsquellenverzeichnis</b> .....	<b>XII</b>
<b>Eidesstattliche Versicherung</b> .....	<b>XIII</b>

## Abkürzungsverzeichnis

<b>Abkürzung</b>	<b>Erläuterung</b>
AbfG	Gesetz über die Vermeidung und Entsorgung von Abfällen (Abfallgesetz)
AO	Abgabenordnung
BMU	Bundesministerium für Umwelt, Naturschutz und nukleare Sicherheit
BMUV	Bundesministerium für Umwelt, Naturschutz, nukleare Sicherheit und Verbraucherschutz
DUH	Deutsche Umwelthilfe
GG	Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland
Halbs.	Halbsatz
KAG	Kommunalabgabengesetz von Baden-Württemberg
KrWG	Gesetz zur Förderung der Kreislaufwirtschaft und Sicherung der umweltverträglichen Bewirtschaftung von Abfällen (Kreislaufwirtschaftsgesetz)
LV	Verfassung des Landes Baden-Württemberg
Rn.	Randnummer
SächsKAG	Sächsisches Kommunalabgabengesetz
SächsVerf	Verfassung des Freistaates Sachsen
VerpackG	Gesetz über das Inverkehrbringen, die Rücknahme und die hochwertige Verwertung von Verpackungen (Verpackungsgesetz)
VerpackV	Verordnung über die Vermeidung und Verwertung von Verpackungsabfällen (Verpackungsverordnung)
VGH	Verwaltungsgerichtshof
VGH BaWü	Verwaltungsgerichtshof Baden-Württemberg
VStS	Verpackungssteuersatzung
VwGO	Verwaltungsgerichtsordnung

# 1 Einleitung

Jährlich entstehen in Deutschland rund 55.000 Tonnen Verpackungsabfall allein von „to-go-Bechern“ für Heiß- und Kaltgetränke. Allgemein hat sich die Menge aller Unterwegs-Getränkebecher in den letzten 25 Jahren verdoppelt.<sup>1</sup> Einer solchen Entwicklung gilt es ganzheitlich entgegenzuwirken. Wenngleich auf Bundesebene beispielsweise die BMUV Mehrweg-Kampagne „Weniger ist mehr“ initiiert wurde<sup>2</sup>, erscheint es durch den föderalen Staatsaufbau zweckdienlich alle Ebenen und Akteure zu involvieren. Zudem sehen sich immer mehr Gemeinden und Städte mit einem stetig steigenden Abfallaufkommen im öffentlichen Raum konfrontiert.<sup>3</sup> Schon im Jahre 1992 war die Stadt Kassel mit der Besteuerung von Einwegverpackungen bestrebt, gegen das Verpackungsmüllaufkommen auf kommunaler Ebene vorzugehen.<sup>4</sup> Nunmehr hat die Stadt Tübingen in Baden-Württemberg einen neuen Versuch gestartet. Mithilfe der zum Jahresanfang 2022 in Kraft getretenen Verpackungssteuersatzung will sie die Flut an Einwegverpackungen im Stadtbild eindämmen. Allerdings erklärte der Verwaltungsgerichtshof Baden-Württemberg (VGH BaWü) die Satzung für unwirksam, nachdem gegen sie Normenkontrollklage eingereicht wurde.<sup>5</sup>

Vor dem Hintergrund des kommunalen Steuerfindungsrechts erfährt das Urteil des VGH BaWü in dieser Arbeit eine nähere Untersuchung. Den Einstieg bilden daher die Einordnung des kommunalen Steuerfindungsrechts in den verfassungsrechtlichen Kontext und die damit einhergehenden Begrenzungen. Nach Analyse der Urteilsgründe werden die gewonnen Erkenntnisse mit der Rechtsprechung zur Verpackungssteuersatzung der Stadt Kassel verglichen.

Im Rahmen dieser Rechtsprechungsanalyse erfolgt eine Auseinandersetzung mit dem Kriterium der Örtlichkeit bei den örtlichen Verbrauch- und Aufwandsteuern, um den gerichtlich angelegten Maßstab zu untersuchen und zu bewerten. Weiterhin wird der Frage nachgegangen, ob die von der Rechtsprechung vertretene Diskrepanz zwischen der Verpackungssteuer und den heutigen abfallrechtlichen Vorgaben tatsächlich vorherrschend ist. Es gilt folglich zu untersuchen, inwieweit sich die Urteilsgründe des VGH BaWü im Lichte widerstreitender Fachliteratur als tragfähig erweisen.

Zielstellung dieser Bachelorarbeit soll eine Einschätzung sein, ob die Verpackungssteuer als Handlungsinstrument auf kommunaler Ebene zulässig ist und die eingelegte Revision der Stadt Tübingen insofern Aussicht auf Erfolg hat.

---

<sup>1</sup> Vgl. Verbraucherzentrale Bundesverband, Coffee to go: Einwegbecher vermeiden, 2021.

<sup>2</sup> Vgl. BMUV, Kampagne "Weniger ist mehr", o. J.

<sup>3</sup> Vgl. Universitätsstadt Tübingen, Beschlussvorlage 134/2022, 22.04.2022, S. 5.

<sup>4</sup> Vgl. VGH Hessen, Urt. v. 29.06.1995 – 5 N 1202/92, Rn. 1.

<sup>5</sup> Vgl. VGH Baden-Württemberg, Urt. v. 29.03.2022 – 2 S 3814/20, Tenor.

## 2 Kommunales Steuerfindungsrecht

### 2.1 Kommunale Finanzhoheit

Resultierend aus dem Recht auf kommunale Selbstverwaltung, geregelt in Art. 28 Abs. 2 GG, besitzen auch die Gemeinden finanzielle Eigenverantwortung. Explizit Art. 28 Abs. 2 Satz 3 GG spricht den Gemeinden ausdrücklich das Recht auf eine wirtschaftsbezogene Einnahmequelle mit Hebesatz zu.<sup>6</sup> Unter der kommunalen Finanzhoheit ist die Befugnis zur eigenverantwortlichen Einnahmen- und Ausgabenwirtschaft im Rahmen eines gesetzlich strukturierten Haushaltswesens zu verstehen. Inbegriffen ist hierbei auch das Recht, über die Verwendung der in diesem Rahmen zur Verfügung stehenden Finanzmittel frei zu disponieren.<sup>7</sup>

Die kommunale Finanzhoheit beinhaltet als besondere Ausprägung die Abgaben- und Steuerhoheit<sup>8</sup>, welche ihren Niederschlag auch in den einzelnen Landesverfassungen findet.<sup>9</sup> In diesen wird den Gemeinden vielfach das Recht auf Erschließung eigener Steuerquellen zugesprochen.<sup>10</sup> Für den Freistaat Sachsen ist dieses Recht in Art. 87 Abs. 2 SächsVerf normiert. Danach steht den Gemeinden und Landkreisen das Recht zu, eigene Steuern und andere Abgaben nach Maßgabe der Gesetze zu erheben.<sup>11</sup> In der Verfassung von Baden-Württemberg ist in Art. 73 Abs. 2 LV die gleiche Regelung verankert. Der Wortlaut beider Artikel macht deutlich, dass sich die kommunale Finanzhoheit nicht nur darauf beschränkt, den Gemeinden eigene Einnahmequellen zu garantieren. Zur Finanzhoheit zählt vielmehr auch die Möglichkeit, Einnahmen in gewissen Grenzen selbst gestalten zu können. Gerade auch das für die Haushaltswirtschaft maßgebliche Bedarfsdeckungsprinzip verlangt unter anderem eine Ausschöpfung von Erträgen in eigener Verantwortung zur Sicherstellung der Aufgabenerfüllung.<sup>12</sup>

In Art. 105 Abs. 2a Satz 1 GG wird den Ländern die Gesetzgebungsbefugnis über die örtlichen Verbrauch- und Aufwandsteuern verliehen. Hieran anknüpfend regelt § 9 Abs. 4 KAG, dass die Gemeinden innerhalb bestimmter Grenzen örtliche Verbrauch- und Aufwandsteuern erheben können.<sup>13</sup> Im Freistaat Sachsen räumt der § 7 Abs. 2 SächsKAG den Gemeinden dieses besagte Steuerfindungsrecht für örtliche Verbrauch- und Aufwandsteuern im Rahmen der Gesetzgebungskompetenz des Landes ein.<sup>14</sup>

---

<sup>6</sup> Vgl. Schwarting, Kommunale Steuern, 2022, S. 39.

<sup>7</sup> Vgl. Engels in Grundgesetz. Kommentar, 2021, Art. 28 Rn. 84.

<sup>8</sup> Vgl. Suhr, Zeitschrift für Kommunal Finanzen 1993, S. 3.

<sup>9</sup> Vgl. Schwarting, Kommunale Steuern, 2022, S. 39.

<sup>10</sup> Vgl. Seer, Tipke/Lang Steuerrecht, 2021, S. 61.

<sup>11</sup> Vgl. Art. 87 Abs. 2 SächsVerf.

<sup>12</sup> Vgl. Schwarting, Kommunale Steuern, 2022, S. 35.

<sup>13</sup> Vgl. VGH Baden-Württemberg, Urt. v. 29.03.2022 – 2 S 3814/20, Rn. 97.

<sup>14</sup> Vgl. Driehaus, Kommunalabgabenrecht. Kommentar, 2022, Band I, § 7, S. 16 f.

„Der Landesgesetzgeber hat damit einen Teil der ihm gemäß Art. 105 Abs. 2a GG zustehenden Gesetzgebungskompetenz für die örtlichen Verbrauch- und Aufwandsteuern [...] an die Gemeinden weitergegeben und ihnen insoweit ein prinzipielles Steuerfindungsrecht eingeräumt.“<sup>15</sup> Allerdings handelt es sich um ein sehr begrenztes Recht.<sup>16</sup> Gemäß Art. 106 Abs. 6 Satz 1 GG besitzen die Gemeinden auch die Ertragshoheit über die örtlichen Verbrauch- und Aufwandsteuern, mithin war es den Ländern möglich ihr Steuergesetzgebungsrecht in den Kommunalabgabengesetzen den Gemeinden zu übertragen.<sup>17</sup>

Folglich wird ersichtlich, dass mit der kommunalen Finanzhoheit auch das den Kommunen zustehende Steuerfindungsrecht auf dem Gebiet der örtlichen Verbrauch- und Aufwandsteuern verbunden ist. Einschränkend handelt es sich allerdings um eine auf die Kommunen delegierte Steuergesetzgebungskompetenz.<sup>18</sup> Insoweit ist dieses spezielle Steuerfindungsrecht den Gemeinden lediglich durch Landesgesetz, in Form der Kommunalabgabengesetze, verliehen worden und beruht auf der Gesetzgebungskompetenz der Länder.<sup>19</sup> Somit können die kommunalen Steuersatzungen ausschließlich Steuern festsetzen, für welche die Länder ein Steuerfindungsrecht besitzen. Fällt eine Steuergesetzgebungskompetenz nicht in den Zuständigkeitsbereich der Länder, können diese auch kein Steuerfindungsrecht auf die Gemeinden übertragen.<sup>20</sup> Obwohl die Steuerertragshoheit als besondere Ausprägung der Finanzhoheit gilt, genieße die Steuerautonomie aber keine gleichwertige Stellung. Das Recht durch Satzung eigene Steuerquellen zu erschließen, sei nicht wesensnotwendig für die Finanzhoheit, als Teil des kommunalen Selbstverwaltungsrechts.<sup>21</sup>

## **2.2 Örtliche Verbrauch- und Aufwandsteuern**

### **2.2.1 Definition**

Indem der Begriff der örtlichen Verbrauch- und Aufwandsteuern nicht abschließend definiert ist und das Grundgesetz keinen Katalog, der hierunter zu fassenden Steuern enthält, wurden im Zeitverlauf verschiedenartige Steuern von den Gemeinden eingeführt und somit vom Steuerfindungsrecht Gebrauch gemacht.<sup>22</sup>

---

<sup>15</sup> VGH Baden-Württemberg, Urt. v. 11.07.2012 – 2 S 2995/11, Rn. 31.

<sup>16</sup> Vgl. Schwarting, Der kommunale Haushalt, 2019, S. 19.

<sup>17</sup> Vgl. Birk/Desens/Tappe, Steuerrecht, 2017, S. 39.

<sup>18</sup> Vgl. Vogel/Walter in Bonner Kommentar zum Grundgesetz, August 2022, Band 20, Art. 105 Abs. 2a Rn. 126 a.

<sup>19</sup> Vgl. Driehaus, Kommunalabgabenrecht. Kommentar, 2022, Band I, § 7, S. 16.

<sup>20</sup> Vgl. Seer, Tipke/Lang Steuerrecht, 2021, S. 61.

<sup>21</sup> Vgl. Suhr, Zeitschrift für Kommunalfinanzen 1993, S. 3 f.

<sup>22</sup> Vgl. Schwarting, Der kommunale Haushalt, 2019, S. 19, 114.

Die Aufwandsteuern belasten im Allgemeinen das Halten bzw. den Gebrauch von Gütern, d. h. den Einsatz finanzieller Mittel für die Aufrechterhaltung eines tatsächlichen oder rechtlichen Zustandes. Beispielhaft sei hier die Hundesteuer als örtliche Aufwandsteuer genannt.<sup>23</sup>

Dahingegen sind „Verbrauchssteuern [...] Warensteuern, die den Verbrauch vertretbarer, regelmäßig zum baldigen Verzehr oder kurzfristigen Verbrauch bestimmter Güter des ständigen Bedarfs belasten. [...] Typisch für die Verbrauchssteuer ist ihre individuelle Vermeidbarkeit durch das Verhalten des Verbrauchers.“<sup>24</sup> Dies liegt der Tatsache zu Grunde, dass die Steuer in den Kaufpreis eingerechnet und somit auf den Endverbraucher überwältigt wird. Dementsprechend belasten Verbrauchssteuern den Privatkonsum. Steuerträger ist dabei der Endverbraucher und formaler Steuerschuldner derjenige, der das verbrauchsfähige Gut in den Verkehr bringt.<sup>25</sup> „Die wirtschaftlichen Auswirkungen kennzeichnen die Verbrauchssteuer damit als indirekte Steuer.“<sup>26</sup>

Was genau das Wesen einer Steuer ausmacht, legt § 3 Abs. 1 AO fest, welcher im sächsischen Recht durch § 3 Abs. 1 Nr. 1 lit. b SächsKAG für die örtlichen Verbrauchs- und Aufwandsteuern für anwendbar erklärt wird. „Steuern sind Geldleistungen, die nicht eine Gegenleistung für eine besondere Leistung darstellen und von einem öffentlich-rechtlichen Gemeinwesen zur Erzielung von Einnahmen allen auferlegt werden, bei denen der Tatbestand zutrifft, an den das Gesetz die Leistungspflicht knüpft; die Erzielung von Einnahmen kann Nebenzweck sein.“<sup>27</sup> Anhand der eben aufgeführten Definition zeigt sich, dass der Steuer keine Gegenleistung gegenübersteht. Sie unterscheidet sich gerade in diesem Punkt von den mit staatlichen Gegenleistungen verknüpften Vorzugslasten (Gebühren und Beiträgen). Steuern dienen auch nicht der Finanzierung konkreter Aufgaben, sondern vielmehr der Deckung des allgemeinen Finanzbedarfs. Folglich ist dem Wesen der Steuer eine Zweckbindung fremd und grenzt sie ab von den Sonderabgaben.<sup>28</sup>

Die örtlichen Verbrauchs- und Aufwandsteuern müssen, wie der Name bereits erkennen lässt, einen ausschließlich örtlichen Bezug aufweisen.<sup>29</sup> „Nach der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts bedeutet örtlicher Bezug, dass es durch unterschiedlich hohe örtliche Verbrauchs- und Aufwandsteuern zu keinen Wettbewerbsverzerrungen kommen darf.“<sup>30</sup>

---

<sup>23</sup> Vgl. Jachmann-Michel/ Vogel in v. Mangoldt/Klein/Starck, Grundgesetz. Kommentar, 2018, Band 3, Art. 105 Abs. 2a Rn. 61.

<sup>24</sup> Ebd., Rn. 55.

<sup>25</sup> Vgl. ebd. Rn. 56.

<sup>26</sup> Bongartz/ Schröer-Schallenberg, Verbrauchsteuerrecht, 2011, S. 26.

<sup>27</sup> § 3 Abs. 1 AO.

<sup>28</sup> Vgl. Becker, Betriebs-Berater 2011, S. 1176.

<sup>29</sup> Vgl. Driehaus, Kommunalabgabenrecht. Kommentar, 2022, Band I, § 7, S. 16 f.

<sup>30</sup> Ebd., S. 17.

Wegen ihres geringen Steueraufkommens werden die örtlichen Verbrauch- und Aufwandsteuern oft auch als „Bagatellsteuern“ bezeichnet. Sie bringen durch ihren Steuer- tatbestand meist den örtlichen Gestaltungswillen zum Ausdruck<sup>31</sup> und fungieren somit oftmals als gemeindliche Lenkungsinstrumente.<sup>32</sup>

### **2.2.2 Erhebungsermächtigung**

Zur Erhebung der örtlichen Verbrauch- und Aufwandsteuern wurden die Gemeinden in den jeweiligen Kommunalabgabengesetzen dazu ermächtigt, eigenständig Abgabensatzungen zu erlassen.<sup>33</sup> Nach dem sogenannten Grundsatz vom „Vorbehalt des Gesetzes“, was ein Element des in Art. 20 Abs. 3 GG verankerten Prinzips der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung darstellt, bedarf es zur Belastung der Bürger mit Abgaben generell einer gesetzlichen Grundlage. Eine Abgabensatzung allein kann jedoch nicht als gesetzliche Grundlage fungieren. Vielmehr muss eine solche Satzung auf ein formelles Parla- mentsgesetz zurückgehen. Insofern handelt es sich bei den Kommunalabgabengeset- zen der jeweiligen Länder um diese Stütze. Erst in Verbindung mit den jeweiligen Nor- men in den Kommunalabgabengesetzen, die den Erlass solcher Satzungen genehmi- gen, stellen die Abgabensatzungen eine Eingriffsgrundlage dar.<sup>34</sup>

In Sachsen ermächtigt der § 2 Abs. 1 Satz 1 SächsKAG i. V. m. § 7 Abs. 2 SächsKAG zum Erlass solcher Abgabensatzungen. Gemäß § 1 Abs. 2 SächsKAG handelt es sich bei den örtlichen Verbrauch- und Aufwandsteuern um Kommunalabgaben im Sinn des Kommunalabgabengesetzes. „Der sächsische Gesetzgeber macht – anders als einige andere Länder – keinerlei inhaltliche Vorgaben für die Erhebung örtlicher Aufwand- und Verbrauchsteuern. Das sächsische Kommunalabgabengesetz enthält auch keinen Ge- nehmigungsvorbehalt für neuartige Aufwand- und Verbrauchsteuern.“<sup>35</sup> Eine Besonder- heit liegt u. a. im Bundesland Baden-Württemberg vor, da dort im § 9 Abs. 3 Satz 1 KAG die Erhebung einer Hundesteuer, als örtliche Aufwandsteuer, vorgeschrieben wird. Die Einführung von anderen örtlichen Verbrauch- und Aufwandsteuern ist jedoch in das ge- meindliche Ermessen gestellt. Dieser Ermessensspielraum wird sowohl im § 9 Abs. 4 KAG, als auch im § 7 Abs. 2 SächsKAG durch den Wortlaut deutlich.<sup>36</sup>

---

<sup>31</sup> Vgl. Schwarting, Kommunale Steuern, 2022, S. 153 – 155.

<sup>32</sup> Vgl. Waldhoff, Recht der Kommunal Finanzen, 2006, S. 213.

<sup>33</sup> Vgl. Becker, Betriebs-Berater 2011, S. 1177.

<sup>34</sup> Vgl. Driehaus, Abgabensatzungen, 2014, S. 2.

<sup>35</sup> Driehaus, Kommunalabgabenrecht. Kommentar, 2022, Band I, § 7, S. 17.

<sup>36</sup> Vgl. Schwarting, Kommunale Steuern, 2022, S. 155.

### 3 Grenzen des kommunalen Steuerfindungsrechts

Beide Steuerarten haben gemeinsam, dass sie den zwei Schranken des Steuerfindungsrechts aus Art. 105 Abs. 2a GG unterliegen. Hiernach dürfen sie bundesgesetzlich geregelten Steuern nicht gleichartig sein und müssen einen ausschließlich örtlichen Bezug haben.<sup>37</sup>

#### 3.1 Gleichartigkeitsverbot

Nach der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts verbietet das Gleichartigkeitsverbot des Art. 105 Abs. 2a Satz 1, 2. Halbs. GG eine Doppelbelastung derselben Steuerquelle.<sup>38</sup> Die Gleichartigkeitssperre soll den Steuerpflichtigen vor einer Mehrfachbelastung und unkoordinierter sowie übermäßiger Besteuerung schützen.<sup>39</sup> Entgegen dieser Systematik urteilte das Obergerwaltungsgericht Schleswig, dass von dem Gleichartigkeitsverbot die herkömmlichen kommunalen Verbrauch- und Aufwandsteuern nicht erfasst sind.<sup>40</sup> „Herkömmlich“ bedeutet in diesem Kontext, dass solche Steuern schon vor Inkrafttreten des Finanzreformgesetzes am 1. Januar 1970 erhoben wurden.<sup>41</sup> Wann eine Gleichartigkeit mit Bundessteuern vorliegt, ist in der höchstrichterlichen Rechtsprechung nach wie vor nicht geklärt. Es besteht nur hinsichtlich der traditionellen Kommunalsteuern, wie beispielsweise Vergnügungs- und Hundesteuer, Rechtssicherheit.<sup>42</sup>

Im konkreten Fall sind die Merkmale der jeweiligen Verbrauch- oder Aufwandsteuer mit der in Betracht kommenden Bundessteuer zu vergleichen. Dabei sind der Steuergegenstand, der Steuermaßstab, die Art der Erhebungstechnik und die wirtschaftlichen Auswirkungen als Vergleichskriterien heranzuziehen.<sup>43</sup>

#### 3.2 Örtlichkeitsprinzip

Das Bundesverfassungsgericht hatte in der sogenannten „Speiseeisentscheidung“ aus dem Jahr 1963 eine Definition des örtlichen Charakters einer Steuer vorgenommen. Demnach sind Verbrauchsteuern mit örtlich bedingtem Wirkungskreis nur solche Steuern, die an örtliche Gegebenheiten, vor allem an die Belegenheit einer Sache oder an einen Vorgang im Gebiet der steuererhebenden Gemeinde anknüpfen. Ferner darf es

---

<sup>37</sup> Vgl. Driehaus, Kommunalabgabenrecht. Kommentar, 2022, Band I, § 7, S. 17.

<sup>38</sup> Vgl. BVerfG, Urt. v. 07.05.1998 – 2 BvR 1991/95, 2 BvR 2004/95, Rn. 75.

<sup>39</sup> Vgl. Seer, Tipke/Lang, Steuerrecht, 2021, S. 60.

<sup>40</sup> Vgl. OVG Schleswig, Urt. v. 07.02.2013 – 4 KN 1/12, Rn. 110.

<sup>41</sup> Vgl. Waldhoff, Recht der Kommunal Finanzen, 2006, S. 228.

<sup>42</sup> Vgl. Driehaus, Kommunalabgabenrecht. Kommentar, 2022, Band I, § 7, S. 17.

<sup>43</sup> Vgl. OVG Schleswig, Urt. v. 07.02.2013 – 4 KN 1/12, Rn. 111.

wegen der Begrenzung ihrer unmittelbaren Wirkungen auf das Gemeindegebiet nicht zu einem die Wirtschaftseinheit berührenden Steuergefälle kommen.<sup>44</sup>

Aufgrund der Finanzreform von 1970 wurde die Begrifflichkeit „Steuern mit örtlich bedingtem Wirkungskreis“, wie sie in der alten Fassung des Art. 105 Abs. 2 GG verwendet wurde, nunmehr ersetzt durch die Formulierung „örtliche Verbrauch- und Aufwandsteuern“<sup>45</sup> Nichtsdestotrotz bewirkt nach Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts diese Gesetzesüberarbeitung keine Änderung des Rechtszustandes. So sind nach Ansicht des Gerichts die „örtlichen Verbrauch- und Aufwandsteuern“ inhaltlich gleichzusetzen mit den „Steuern mit örtlich bedingtem Wirkungskreis“. Durch die Einhaltung eines solchen unmittelbar örtlichen Bezugs kann sichergestellt werden, dass die Abgabepflichtigen den Zusammenhang zwischen den kommunalen Leistungen und ihrer Steuerzahlung erkennen, mithin eine gewisse Transparenz geschaffen wird.<sup>46</sup>

## **4 Analyse des Urteils des Verwaltungsgerichtshofes Baden-Württemberg zur Verpackungssteuersatzung der Stadt Tübingen**

### **4.1 Charakter und Ausgestaltung der Verpackungssteuer**

Mit Inkrafttreten der Verpackungssteuersatzung der Universitätsstadt Tübingen zum 1. Januar 2022 wird im genannten Gemeindegebiet eine Verpackungssteuer auf Einwegverpackungen, -geschirr und -besteck erhoben, in denen oder mit denen Speisen und Getränke zum unmittelbaren Verzehr angeboten oder als mitnehmbares Take-away-Gericht oder -Getränk verkauft werden.<sup>47</sup> Eine detaillierte Auflistung der unter den Steuergegenstand zu subsumierenden Verpackungen enthält § 1 VStS.<sup>48</sup>

Bei der streitgegenständlichen Verpackungssteuer handelt es sich dem Wesen nach um eine Verbrauchsteuer. Sie ist von den Verkehrsteuern abzugrenzen, da bei der Verpackungssteuer nicht der Rechtsvorgang des Verkaufs, sondern die Verwendung der Einwegverpackung als solches besteuert wird.<sup>49</sup> Demnach ist sie auch der zunächst ähnlich wirkenden Umsatzsteuer nicht gleichartig. So wird bei der Verpackungssteuer die Verpackung in ihrer verkauften Stückzahl als Bemessungsgrundlage herangezogen. Im Gegensatz dazu wird bei der Umsatzsteuer die unternehmerische Leistung in Höhe des Entgelts besteuert. Auch unterscheiden sich die Steuern hinsichtlich ihres

---

<sup>44</sup> Vgl. BVerfG, Beschluss v. 23.07.1963 – 2 BvL 11/61, Rn. 59.

<sup>45</sup> Vgl. Vogel/Walter in Bonner Kommentar zum Grundgesetz, August 2022, Band 20, Art. 105 Abs. 2a Rn. 121.

<sup>46</sup> Vgl. Schwarting, Kommunale Steuern, 2022, S. 35.

<sup>47</sup> Vgl. VGH Baden-Württemberg, Urt. v. 29.03.2022 – 2 S 3814/20, Rn. 31.

<sup>48</sup> Vgl. § 1 VStS der Universitätsstadt Tübingen.

<sup>49</sup> Vgl. VGH Baden-Württemberg, Urt. v. 29.03.2022 – 2 S 3814/20, Rn. 99.

Belastungsgrundes: Die Umsatzsteuer zielt auf die Kaufkraft des Verbrauchers ab, wohingegen die Verpackungssteuer die mit dem Verbrauch einhergehende Umweltbelastung anvisiert.<sup>50</sup>

Die Steuer wird gemäß § 2 VStS bei den jeweiligen Endverkäufern von Speisen und Getränken in Einwegverpackungen nach § 1 VStS erhoben. Wenngleich die Endverkäufer als formale Steuerschuldner gelten, trägt meist der Verbraucher die Steuerlast. Indem die Verkäufer den Steuerbetrag bei Festlegung der Verkaufspreise mit einkalkulieren, wird die Verpackungssteuer sodann auf den Kunden umgelegt. Gerade durch die spürbare Preiserhöhung beim Verbraucher soll eine entsprechende Verhaltensänderung, in Form der Nutzung von preisgünstigeren Mehrwegalternativen, bewirkt werden. Der mit ihr verbundene Lenkungszweck und eine Mitfinanzierung der Aufwendungen für die Beseitigung von Verpackungsabfall im Gemeindegebiet ist erklärtes Ziel der Steuersatzung.<sup>51</sup> Den Grund für die Steuererhebung bildete die „Feststellung eines immer höheren Müllaufkommens im Stadtgebiet“<sup>52</sup>, so die Ausführungen der Stadt Tübingen im Normenkontrollverfahren. Durch die beabsichtigte Lenkungswirkung wurde eine zunehmende Nutzung von Mehrwegverpackungen intendiert, die dann zu einer Reduzierung des Verpackungsmülls führen soll.<sup>53</sup> Folglich ist der umweltpolitische Gestaltungswille erklärter Hauptzweck der Verpackungssteuer, sodass die Einnahmenerzielung in den Hintergrund tritt. Dies erscheint unproblematisch in Anbetracht des Gesetzestextes von § 3 Abs. 1, 2. Halbs. AO, wonach die Erzielung von Einnahmen auch Nebenzweck sein kann.

#### **4.2 Analyse der Urteilsgründe des Verwaltungsgerichtshofes Baden-Württemberg aus seinem Urteil vom 29.03.2022**

Die Inhaberin einer Tübinger „McDonald's-Filiale“<sup>54</sup> erhob am 27.11.2020 Normenkontrollklage gegen die Verpackungssteuersatzung und erhielt mit Urteil vom 29.03.2022 durch den Verwaltungsgerichtshof Baden-Württemberg Recht.<sup>55</sup> Nachfolgend wird auf die Gründe eingegangen, die nach Ansicht des Gerichts die Unwirksamkeit der Verpackungssteuersatzung zur Folge haben, um diese im Anschluss einer rechtlichen Würdigung zu unterziehen.

---

<sup>50</sup> Vgl. BVerfG, Urt. v. 07.05.1998 – 2 BvR 1991/95, 2 BvR 2004/95, Rn. 76.

<sup>51</sup> Vgl. VGH Baden-Württemberg, Urt. v. 29.03.2022 – 2 S 3814/20, Rn. 79.

<sup>52</sup> VGH Baden-Württemberg, Urt. v. 29.03.2022 – 2 S 3814/20, Rn. 129.

<sup>53</sup> Vgl. Universitätsstadt Tübingen, Beschlussvorlage 241f/2019, 10.01.2020, S. 1.

<sup>54</sup> Vgl. Zeitung für kommunale Wirtschaft, Tübingen geht in Sachen Verpackungssteuer in Revision. Müllleimer sind leerer, 2022.

<sup>55</sup> Vgl. VGH Baden-Württemberg, Urt. v. 29.03.2022 – 2 S 3814/20, Rn. 33.

## 4.2.1 Verletzung des Örtlichkeitsprinzips

### 4.2.1.1 Örtlicher Bezug

Die maßgebliche Begriffsdefinition zur „Örtlichkeit“ einer Steuer geht auf die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts zur Speiseeissteuer des Bundeslandes Hessen zurück. Im Hessischen Gesetz über die Getränke- und Speiseeissteuer wurden die Gemeinden zur Erhebung dieser örtlichen Verbrauchsteuer ermächtigt.<sup>56</sup> Das Gericht legte fest, dass nur solche Steuern dem Örtlichkeitskriterium genügen, „die an örtliche Gegebenheiten, vor allem an die Belegenheit einer Sache oder an einen Vorgang, im Gebiet der steuererhebenden Gemeinde anknüpfen und wegen der Begrenzung ihrer unmittelbaren Wirkungen auf das Gemeindegebiet nicht zu einem die Wirtschaftseinheit berührenden Steuergefälle führen können.“<sup>57</sup> Das Bundesverfassungsgericht erklärte die Speiseeissteuer für rechtswidrig, und zwar aufgrund des nicht gegebenen örtlichen Wirkungskreises. Ursächlich für eine derartige Feststellung war die Besteuerung von Speiseeis, was nicht nur für den Verzehr an Ort und Stelle bestimmt war, sondern auch zum Zwecke der Mitnahme erworben wurde. Demnach war eine örtliche Radizierung nicht mehr gegeben.<sup>58</sup>

Auch der VGH BaWü hat die eben thematisierte „Speiseeisentscheidung“ als Maßstab zur Beurteilung des örtlichen Charakters bei der Verpackungssteuer der Stadt Tübingen herangezogen. Nach Ansicht des Gerichts verkörpert die Tübinger Verpackungssteuer keine örtliche Verbrauchsteuer. Als Grund für diese Entscheidung führt das Gericht an, dass auch solche Einwegverpackungen für Speisen und Getränke von der Steuer erfasst sind, die zum Mitnehmen verkauft werden. Indem auch der sogenannte „to-go-Konsum“ mit der Steuer belegt wird, sei die erforderliche Ortsbezogenheit nicht mehr gewährleistet. Infolgedessen erscheint ein Verbrauch, der mit der Steuer belasteten Verpackung auch außerhalb des Gemeindegebietes als möglich. Ein solch weit gefasster Steuertatbestand stelle die örtliche Radizierung aus normativer Sicht nicht ausreichend sicher.<sup>59</sup> Normativ bedeutet in diesem Zusammenhang, dass sich schon aus der abstrakten Formulierung des Steuertatbestandes ein Verbrauch außerhalb des Gemeindegebietes ausschließen lassen muss. Eine örtliche Radizierung kann sich dementsprechend nicht auf die natürliche Beschaffenheit des Gegenstandes stützen.<sup>60</sup> Mithin genügt es nicht, dass ein Verzehr im Gemeindegebiet allein nach den „Regeln der Lebenserfahrung“ angenommen werden kann. Sogar im Hinblick auf die Besteuerung von Speiseeis, was

---

<sup>56</sup> Vgl. BVerfG, Beschluss v. 23.07.1963 – 2 BvL 11/61, Rn. 5.

<sup>57</sup> Ebd., Rn. 59.

<sup>58</sup> Vgl. ebd., Rn. 60.

<sup>59</sup> Vgl. VGH Baden-Württemberg, Urt. v. 29.03.2022 – 2 S 3814/20, Rn. 96, 108.

<sup>60</sup> Vgl. BVerfG, Beschluss v. 23.07.1963 – 2 BvL 11/61, Rn. 61.

aufgrund seiner leicht schmelzenden Substanz alsbald zu verbrauchen ist, musste ein Verzehr an Ort und Stelle sichergestellt werden.<sup>61</sup>

Allerdings wäre dem Örtlichkeitsprinzip ausreichend Genüge getan, wenn der Steuertatbestand typisierend darauf abzielt, dass die Verpackung im Gemeindegebiet verbraucht wird, urteilte das Bundesverfassungsgericht bei der Kasseler Verpackungssteuersatzung.<sup>62</sup> In Bezug auf die Verpackungssteuersatzung der Stadt Tübingen entspreche es jedoch der heutigen Lebenswirklichkeit, dass der Verbrauch von Take-away-Gerichten oder Getränken gerade auch außerhalb des Gemeindegebietes stattfindet. Entgegen der Auffassung der Stadt Tübingen stellte das Gericht darauf ab, dass der Verbrauch außerhalb der steuererhebenden Gemeinde keine Seltenheit, sondern vielmehr als typischer Fall zu betrachten sei.<sup>63</sup> Gleichwohl vertritt die Stadt Tübingen eine kontroverse Sicht auf ihre Formulierung des Steuertatbestands. In der Beschlussvorlage zum Satzungsbeschluss führt sie diesbezüglich Folgendes aus: „Die Voraussetzungen für die „Örtlichkeit“ der Steuer sind [...] gegeben, da auf den ‚unmittelbaren Verzehr‘ der verpackten Ware abgestellt wird, d. h. typisierend auf einen Verbrauch der Verpackung im Gemeindegebiet.“<sup>64</sup>

Der Status quo im Stadtgebiet Tübingens spricht für deren Auslegung und entkräftet sogleich die gerichtlichen Argumente. Die öffentlichen Mülleimer, welche vor Einführung der Steuer meist überquollen vor Müllbergen, seien nunmehr sichtlich weniger gefüllt. Zudem sei laut Oberbürgermeister Boris Palmer die Verwendung von Mehrweggeschirr spürbar angestiegen.<sup>65</sup> Das liegt nicht zuletzt daran, dass sich bisweilen die Anzahl der Restaurants, die wiederverwendbares Geschirr anbieten, verzehnfacht habe.<sup>66</sup> Daraus geht einerseits hervor, dass der beabsichtigte Lenkungszweck seine Wirkung entfaltet und andererseits ein nicht unerheblicher Teil der Take-away Gerichte tatsächlich im Stadtgebiet verbraucht werden. Überdies unterstützt der derzeitige Ist-Zustand das Argument der Stadt Tübingen, dass es sich bei dem Take-away-Verkauf typischerweise um Speisen und Getränke handelt, die zum zeitnahen Verzehr erworben werden. Beispielsweise sei hier ein warmes Mittagessen zu nennen, was sich Berufstätige in der Mittagspause kaufen. Dies werde sodann auch im Satzungsgebiet alsbald verzehrt, meint die Stadt Tübingen.<sup>67</sup>

---

<sup>61</sup> Vgl. BVerfG, Beschluss v. 23.07.1963 – 2 BvL 11/61, Rn. 21.

<sup>62</sup> Vgl. BVerfG, Urt. v. 07.05.1998 – 2 BvR 1991/95, 2 BvR 2004/95, Rn. 74.

<sup>63</sup> Vgl. VGH Baden-Württemberg, Urt. v. 29.03.2022 – 2 S 3814/20, Rn. 109, 112.

<sup>64</sup> Universitätsstadt Tübingen, Beschlussvorlage 241/2019, 20.09.2019, S. 3.

<sup>65</sup> Vgl. Zeitung für kommunale Wirtschaft, Tübingen geht in Sachen Verpackungssteuer in Revision. Mülleimer sind leerer, 2022.

<sup>66</sup> Vgl. SWR, Ein Jahr Verpackungssteuern in Tübingen – eine Bilanz, Verwaltungsgerichtshof kassiert Verpackungssteuer. Kundschaft nutzt Pfandsystem, 2022.

<sup>67</sup> Vgl. VGH Baden-Württemberg, Urt. v. 29.03.2022 – 2 S 3814/20, Rn. 112.

Dem ist entgegenzuhalten, dass bei am Stadtrand liegenden Gastronomiebetrieben, sowie an Verkehrsknotenpunkten oftmals eine Mitnahme von Gerichten und Getränken in andere Gemeindegebiete erfolgt und sodann außerhalb der steuererhebenden Gemeinde als Abfall entsorgt wird. Somit kann die Formulierung „zum unmittelbaren Verzehr“ einen typischen Verbrauch im steuererhebenden Gebiet normativ nicht sicherstellen.

Erörterungsbedürftig zeigt sich in diesem Kontext die Ansicht von Prof. Dr. Remo Klinger und Davis Krebs. In deren Ausführungen stände auch die Besteuerung von coffee-to-go-Bechern und Einkaufstüten dem Kriterium der Ortsbezogenheit nicht entgegen. In Anlehnung an die Rechtsprechung zur Verpackungssteuersatzung der Stadt Kassel zogen die Autoren hieraus die obenstehende Schlussfolgerung.<sup>68</sup> Demnach konstatierte das Bundesverfassungsgericht im Bezug genommenen Urteil, dass der grenzüberschreitende Verbrauch von besteuerten Verpackungen aus dem „Drive-In“-Schalter lediglich eine Besonderheit dieser Verbrauchsform darstellt und somit die Verpackungssteuer in ihrer Ortsbezogenheit nicht beeinträchtigt. Möglich war eine solche Unterstellung, weil der Steuertatbestand der damaligen Verpackungssteuersatzung durch den Wortlaut „zum Verzehr an Ort und Stelle“ den typischen Verbrauch im Gemeindegebiet ausreichend sicherstellte.<sup>69</sup> Demgegenüber kann der Steuertatbestand der Tübinger Verpackungssteuersatzung durch seinen Wortlaut in keiner Weise einen Verbrauch außerhalb des Gemeindegebietes verhindern. Folglich ist durch die mangelnde normative Ausgestaltung keine Typisierung möglich, überdies auch keine Hinnahme von atypischen Fällen, wie bei der Satzung der Stadt Kassel.

Allerdings wird in der Beschlussvorlage zur Einlegung der Revision moniert, dass der Verwaltungsgerichtshof bei der Beurteilung der Tübinger Verpackungssteuersatzung den veränderten Lebens- und Essgewohnheiten zu wenig Bedeutung beigemessen habe. Demnach habe sich seit dem Urteil des Bundesverfassungsgerichts über die Verpackungssteuersatzung der Stadt Kassel eine ausufernde Wegwerfkultur etabliert. Durch Anwendung der Maßstäbe aus der „Speiseeisenentscheidung“ und der Rechtsprechung zur Verpackungssteuersatzung der Stadt Kassel würden diese gesellschaftlichen Veränderungen im Konsumverhalten nicht ausreichend Berücksichtigung finden.<sup>70</sup>

Gemäß den Ausführungen zur „Speiseeisenentscheidung“ ist eine Steuer örtlich radiziert, wenn sie zunächst an eine örtliche Gegebenheit im Gemeindegebiet anknüpft.<sup>71</sup> Aus objektiver Sicht könnte der Erwerb der Speisen und Getränke in Einwegverpackungen

---

<sup>68</sup> Vgl. Klinger/Krebs, Zeitschrift für Umweltrecht 2015, S. 664, 665.

<sup>69</sup> Vgl. BVerfG, Urt. v. 07.05.1998 – 2 BvR 1991/95, 2 BvR 2004/95, Rn. 74.

<sup>70</sup> Vgl. Universitätsstadt Tübingen, Beschlussvorlage 134/2022, 22.04.2022, S. 3 f.

<sup>71</sup> Vgl. BVerfG, Beschluss v. 23.07.1963 – 2 BvL 11/61, Rn. 59.

im steuererhebenden Gemeindegebiet diesen kommunalen Bezug darstellen.<sup>72</sup> Gleichwohl ist gerade die Besteuerung des Verbrauchs und nicht des Kaufvorgangs an sich ein Unterscheidungsmerkmal zur Umsatzsteuer.<sup>73</sup> Allerdings unterscheiden sich Verpackungssteuer und Umsatzsteuer auch weiterhin hinsichtlich ihrer Bemessungsgrundlage und durch den verschiedenartigen Belastungsgrund.<sup>74</sup>

Eine von der üblichen Definition abweichende Ansicht vertritt in diesem Punkt der Petitionsausschuss des Landtages von Baden-Württemberg. Die Inhaberin einer Systemgastronomie legte am 24.01.2020 beim Landtag von Baden-Württemberg eine Petition gegen die Verpackungssteuersatzung der Stadt Tübingen ein. Der Petition konnte nicht abgeholfen werden, denn nach Auffassung des Landtages liege eine rechtmäßige Satzung vor.<sup>75</sup> Der Petitionsausschuss ist der Überzeugung, dass die jeweiligen Verpackungen durch Befüllen bzw. Abgabe zusammen mit den Speisen und Getränken bereits verbraucht werden, weil sie danach keinen wirtschaftlichen Wert mehr besäßen. Weiter wird ausgeführt, dass durch eine solche Ausgestaltung der Ort des Verbrauchs eindeutig festgestellt werden kann und der örtliche Bezug damit gegeben sei.<sup>76</sup> „Wo die Speisen und Getränke letztlich verzehrt werden, ist für die steuerliche Beurteilung unerheblich.“<sup>77</sup>, lautet die Schlussfolgerung im Beschlussvorschlag des Petitionsausschusses wörtlich.

Unter der Annahme, dass mit Übergabe der Speisen und Getränke gleichzeitig auch ein Verbrauch des besteuerten Einweggeschirrs einhergehe, würde die Steuer an einen Vorgang im Gemeindegebiet anknüpfen. Der Petitionsausschuss betrachtet den steuerauslösenden Tatbestand isoliert auf den wirtschaftlichen Wert der Einwegverpackungen. Sobald eine solche mit Speisen oder Getränken befüllt wird, sei ihr Wert sodann verbraucht. Der Ort, in welchem der Inhalt der Verpackung verzehrt wird, ist unter dieser Betrachtungsweise unerheblich für die Bewertung der örtlichen Radizierung und wird vom Geltungsbereich der Satzung entkoppelt. Interessant zeigt sich in diesem Kontext die Aussage von Karlheinz Konrad, Ministerialrat im Bayrischen Staatsministerium der Finanzen, dass der Begriff der Örtlichkeit nicht mit dem auf das Ortsgebiet beschränkten Geltungsbereich der Satzung gleichgesetzt werden darf, da der Begriff sonst von vornherein ins Leere liefe. Durch das Recht auf kommunale Selbstverwaltung steht der Gemeinde eine Gebietshoheit für ihr Ortsgebiet zu. Demnach ist auch die sich aus dem selbigen Recht ergebende Satzungshoheit territorial begrenzt. Doch für die Feststellung, ob die Steuer dem Örtlichkeitsprinzip entspricht, könne nicht allein der entsprechende

---

<sup>72</sup> Vgl. Konrad, Betriebs-Berater 1995, S. 1112.

<sup>73</sup> Vgl. Waldhoff, Recht der Kommunal Finanzen, 2006, S. 227.

<sup>74</sup> Vgl. BVerfG, Urt. v. 07.05.1998 – 2 BvR 1991/95, 2 BvR 2004/95, Rn. 76.

<sup>75</sup> Vgl. Universitätsstadt Tübingen, Vorlage 249/2020, 30.09.2020, S. 1.

<sup>76</sup> Vgl. Landtag von Baden-Württemberg, Drucksache 16/8387. Petition Nr. 16/4093, 2020, S. 26.

<sup>77</sup> Ebd.

Satzungsbereich ausschlaggebend sein.<sup>78</sup> Vielmehr ist für ein Befinden über den örtlichen Bezug der steuerauslösende Verbrauchszeitpunkt im Gemeindegebiet maßgeblich.

Durch den vom Petitionsausschuss definierten Verbrauchsakt könnte ein Verbrauchsvorgang im Gemeindegebiet als sichergestellt angesehen werden. Hiergegen ist einzuwenden, dass unter diesem Blickwinkel die eigentliche Zweckbestimmung der Einwegverpackung ausgeblendet wird. Gerade der Transport und das Warm- oder Kalthalten der darin befindlichen Lebensmittel entspricht der originären Funktionsweise einer Verpackung. Diese Prämisse findet bei der Auffassung des Gerichts die nötige Berücksichtigung. Bekräftigt wird die gerichtliche Anschauung durch die Meinung von Prof. Dr. Horst Sandler, Präsident des Bundesverwaltungsgerichts a. D., wonach die Verpackung „das notwendige Vehikel zum Verbrauch des Inhalts“<sup>79</sup> ist.

Diese zwei widerstreitenden Betrachtungsweisen sind in der nachfolgenden Tabelle für eine bessere Visualisierung gegenübergestellt.

	<b>VGH Baden-Württemberg</b>	<b>Petitionsausschuss von Baden-Württemberg</b>
<i>Definition von Verbrauch der Einwegverpackung</i>	Erfüllung der <b>Zweckbestimmung</b>	Verlust des <b>wirtschaftlichen Wertes</b>
<i>Steuerauslösender Verbrauchszeitpunkt</i>	<b>Verzehr</b> des Inhaltes	<b>Befüllen</b> mit Speisen oder Getränken
<i>Blickwinkel</i>	<b>Sicht des Konsumenten</b> auf die Einwegverpackung	<b>Sicht des Anbieters</b> auf die Einwegverpackung
<i>Funktion der Einwegverpackung</i>	Transport der Speisen oder Getränke <b>durch</b> den Konsumenten	Übergabemöglichkeit der Speisen oder Getränke <b>an</b> den Konsumenten

Tab. 1: Gegenüberstellung der Verbrauchsdefinitionen <sup>80</sup>

Dreh- und Angelpunkt ist somit die Frage, welcher Vorgang als Verbrauch der Einwegverpackung gewertet werden kann. Nach den klassischen Entstehungstatbeständen entsteht eine Verbrauchsteuer überwiegend durch Überführung der entsprechenden Ware in den steuerrechtlich freien Verkehr.<sup>81</sup> Übertragen auf die Verpackungssteuer, entsteht diese durch den Verkauf der Verpackung. Zu unterscheiden von der Entstehung der Steuer ist der Verbrauch, unter welchem derjenige Umgang mit Steuergegenständen zu

<sup>78</sup> Vgl. Konrad, Betriebs-Berater 1995, S. 1112.

<sup>79</sup> Sandler, Wirtschaft und Verwaltung 1996, S. 90.

<sup>80</sup> Eigene tabellarische Darstellung.

<sup>81</sup> Vgl. Bongartz/ Schröer-Schallenberg, Verbrauchsteuerrecht, 2011, S. 23.

verstehen ist, der deren Eigenschaft als Steuergegenstand aufhebt. Ein solcher Verbrauch, kann verschiedenartig erfolgen:

1. Entweder es liegt ein substanzieller Verbrauch vor, bei dem die stoffliche Substanz des Steuergegenstandes derart verändert oder eliminiert wird, dass dieser nicht mehr existiert.
2. Oder die stoffliche Substanz bleibt zwar erhalten, geht aber durch Vermischung oder Verbindung individuell in einer neuen Ware auf, die kein Steuergegenstand mehr ist. Bei dieser Art liegt der Verbrauchsakt im Zumischen oder Hinzufügen fremder Stoffe.
3. Bei der dritten Möglichkeit bleibt das Erzeugnis stofflich und individuell erhalten, verliert aber seine Eigenschaft im Rechtssinne.<sup>82</sup>

Der Verbrauchsvorgang im Sinne des VGH BaWü lässt sich unter der zuletzt aufgezählten Variante subsumieren, da erst durch Aufbrauchen der enthaltenen Lebensmittel die Verpackung ihre Eigenschaft und Zweckbestimmung im Rechtssinne aufgegeben hat. Die Definition des Petitionsausschusses lehnt sich dahingegen an die zweite Verbrauchsmöglichkeit an, wonach mit Zufügen der entsprechenden Speise oder des Getränks der wirtschaftliche Wert einer Einwegverpackung verbraucht ist, mithin eine neue Ware verkörpert.

Fraglich ist, ob durch die Verbindung der Verpackung mit der Speise ihr Status als Steuergegenstand verloren geht. Dieser Umstand zeigt sehr deutlich, dass sich im Einzelfall die Feststellung eines steuerrechtlichen Verbrauchs schwierig gestaltet. Bei Vorgängen, die in einem längeren Prozess bestehen, währenddessen der Nutzwert aus dem Steuergegenstand gezogen wird, ist die Ware somit erst verbraucht, wenn sie am Prozessende funktionsuntüchtig geworden ist.<sup>83</sup> Auch die Rechtsprechung sah, bei der Entscheidung zur Verpackungssteuer der Stadt Kassel, in der Verwendung der Verpackung, welche zum Verlust der Funktion führt, sogleich den Verbrauch.<sup>84</sup>

Bezogen auf den steuerrechtlichen Verbrauch der Einwegverpackung, ist deren Verwendung als Transportmittel der Nutzwert, welcher aus dem Steuergegenstand gezogen wird. Erst mit dem durch Gebrauch der Verpackung verbundenen Verzehr des Inhalts und anschließender Entsorgung ist der Verbrauch sodann abgeschlossen.<sup>85</sup>

Obwohl der Verkaufsvorgang in der steuererhebenden Gemeinde unbestritten sichergestellt wird, ist dieser jedoch nur für die bloße Entstehung der Steuer nach § 5 Abs. 1 VStS

---

<sup>82</sup> Vgl. Bongartz/ Schröder-Schallenberg, Verbrauchsteuerrecht, 2011, S. 23 f.

<sup>83</sup> Vgl. ebd., S. 24.

<sup>84</sup> Vgl. BVerwG, Beschluss v. 19.08.1994 – 8 N 1/93, Rn. 6.

<sup>85</sup> Vgl. ebd., Rn. 15.

ursächlich. Denn die Veräußerung einer Sache stellt zivilrechtlich gewiss einen Verbrauch dar, nicht jedoch verbrauchssteuerrechtlich.<sup>86</sup>

Indem explizit ein Verbrauch der Verpackung besteuert wird und gerade kein Vorgang im Rechtsverkehr, wie bei den Verkehrsteuern, ist der Verbrauchsvorgang im Gemeindegebiet ausschlaggebend.<sup>87</sup> Zugegebenermaßen ist mit Befüllen der Einwegverpackung eine nochmalige Verwendung durch den Verkäufer damit ausgeschlossen, wodurch die Verpackung aus dessen Sicht keinen wirtschaftlichen Wert mehr besitzt. Gleichwohl ist bei der Beurteilung des Wertes eine objektive Sicht zu wahren. Demnach ist die Funktionsweise der Einwegverpackung als Transportmittel für Speisen und Getränke ebenso zu berücksichtigen. Besonders durch diesen Gebrauch wird vom Konsumenten der Nutzwert aus der Verpackung gezogen.<sup>88</sup> Erst durch Entledigung der Verpackung wechselt diese vom Wirtschaftsgut zu Abfall, jedenfalls für den Kunden.<sup>89</sup>

Abschließend ist festzuhalten, dass ausschließlich die im Gemeindegebiet befindlichen Unternehmen finanziell betroffen sind. Folglich knüpft die Steuer in ihrer fiskalischen Ausgestaltung an einen Verkaufsvorgang im Gemeindegebiet an<sup>90</sup>, der aber lediglich zur Entstehung der Steuerschuld führt (§ 5 Abs. 1 VStS). Entscheidend ist jedoch, dass der Steuertatbestand, namentlich der Verbrauchsvorgang, diesen örtlichen Bezug aufweist und somit im steuererhebenden Gemeindegebiet erfolgen muss.<sup>91</sup>

#### **4.2.1.2 Wirkung der Steuer**

Weiterhin darf es wegen der Begrenzung der unmittelbaren Wirkungen der Steuer auf das Gemeindegebiet nicht zu einem die Wirtschaftseinheit berührenden Steuergefälle kommen.<sup>92</sup> Die Verpackungssteuer der Stadt Tübingen verfolgt ihrem Wesen nach sowohl fiskalische als auch außerfiskalische, also lenkungsorientierte Zwecke. Deren unmittelbaren Wirkungen müssen laut Rechtsprechung auf das Gemeindegebiet beschränkt sein.<sup>93</sup>

Unbestritten ist die örtlich begrenzte fiskalische Auswirkung der Steuererhebung, da ausschließlich der Verkauf von Einwegverpackungen bei ortsansässigen Unternehmen

---

<sup>86</sup> Vgl. Bongartz/ Schröder-Schallenberg, Verbrauchsteuerrecht, 2011, S. 24.

<sup>87</sup> Vgl. Waldhoff, Recht der Kommunal Finanzen, 2006, S. 226 f.

<sup>88</sup> Vgl. Bongartz/ Schröder-Schallenberg, Verbrauchsteuerrecht, 2011, S. 24.

<sup>89</sup> Vgl. BVerfG, Urte. v. 07.05.1998 – 2 BvR 1991/95, 2 BvR 2004/95, Rn. 73.

<sup>90</sup> Vgl. BVerwG, Beschluss v. 19.08.1994 – 8 N 1/93, Rn. 18.

<sup>91</sup> Vgl. Suhr, Zeitschrift für Kommunal Finanzen 1993, S. 7.

<sup>92</sup> Vgl. BVerfG, Beschluss v. 23.07.1963 – 2 BvL 11/61, Rn. 59.

<sup>93</sup> Vgl. VGH Hessen, Urte. v. 29.06.1995 – 5 N 1202/92, Rn. 60.

besteuert wird. Potenzielle Steuerschuldner sind daher nur die im Gemeindegebiet gelegenen Verkäufer von Speisen und Getränken.<sup>94</sup>

Für die örtliche Radizierung der außerfiskalischen Wirkung müsse ebenso sichergestellt werden, dass die mit der Steuerbelastung beabsichtigte Abfallvermeidung im Gemeindegebiet stattfindet, was bedeutet, dass die besteuerten Verpackungen nur innerhalb der steuererhebenden Gemeinde entsorgt werden dürfen. Diesen Maßstab legte das Bundesverwaltungsgericht bei der Entscheidung über die Verpackungssteuersatzung der Stadt Kassel fest.<sup>95</sup> Später hat sich auch das Oberverwaltungsgericht Münster bei der Beurteilung der Getränkeverpackungssteuer an diesen Maßstab angelehnt<sup>96</sup>, sowie auch der VGH BaWü.<sup>97</sup>

Bei dieser Herangehensweise zeigt sich in Bezug auf die Verpackungssteuer der Stadt Tübingen manches diskussionswürdig. Problematisiert wird vor allem eine Entsorgung der besteuerten Einwegverpackung außerhalb der steuererhebenden Gemeinde, so dass die Müllbelastung nicht im Gemeindegebiet anfällt. Aber auch ohne Steuererhebung erfolgt ein Verbringen der Verpackungen in andere Gemeindegebiete. Das „vielfältige kulinarische Angebot der Universitätsstadt“<sup>98</sup> nutzen auch gerne die Nachbargemeinden zur Mitnahme von Speisen, lautet die Aussage der Klägerin. Kritisch erscheint jedoch, dass der öffentliche Entsorgungsträger der jeweils betroffenen Gemeinde für die Müllentsorgung in einem solchen Fall dann zuständig ist. Demnach stehen die jeweiligen Steuereinnahmen keinem gleichzeitig erhöhten Müllaufkommen im Gemeindegebiet Tübingens gegenüber.

Eine solche Gegenüberstellung von Leistung und Gegenleistung erinnert an das Äquivalenzprinzip, welches bei der ökonomischen Betrachtung einer gerechten steuerlichen Lastenverteilung im Diskurs steht. Durch die Auferlegung der Abgabe erfährt der Steuerträger eine finanzielle Einbuße. Dem Äquivalenzprinzip liegt zu Grunde, dass der Abgabe ein entsprechender Nutzen in Form öffentlicher Leistungen gegenüberstehen soll<sup>99</sup> und die Steuer sozusagen ein Äquivalent für die Leistung des Staates ist.<sup>100</sup> Obwohl die örtlichen Verbrauch- und Aufwandsteuern meist dem Äquivalenzprinzip entsprechen<sup>101</sup>, ist das besagte Prinzip überwiegend kein tauglicher Maßstab für die Verteilung steuerlicher Lasten und ist vor allem im Gebührenrecht beheimatet.<sup>102</sup> Unter Bezugnahme des für die Steuerdefinition maßgeblichen § 3 Abs. 1 AO wird umso mehr deutlich, dass die

---

<sup>94</sup> Vgl. BVerwG, Beschluss v. 19.08.1994 – 8 N 1/93, Rn. 18.

<sup>95</sup> Vgl. ebd.

<sup>96</sup> Vgl. OVG Münster, Urteil v. 07.07.1995 – 15 A 295/91, Rn. 40.

<sup>97</sup> Vgl. VGH Baden-Württemberg, Urt. v. 29.03.2022 – 2 S 3814/20, Rn. 102.

<sup>98</sup> Ebd., Rn. 109.

<sup>99</sup> Vgl. Birk/Desens/Tappe, Steuerrecht, 2017, S. 11 f.

<sup>100</sup> Vgl. Hey, Tipke/Lang Steuerrecht, 2021, S. 85.

<sup>101</sup> Vgl. Rehm/Matern-Rehm, Kommunalfinanzen, 2010, S. 130.

<sup>102</sup> Vgl. Birk/Desens/Tappe, Steuerrecht, 2017, S. 11 f.

Steuer gerade keine Gegenleistung für eine besondere staatliche Aufwendung verkörpert. Damit kann von einer Äquivalenz von Steuer und staatlicher Gegenleistung a priori nicht ausgegangen werden.<sup>103</sup> Das heißt, dass die Zahlung der Steuer keine konkrete Mitfinanzierung der örtlichen Müllentsorgung darstellt, welche aufgrund der Wegwerfkultur einem erhöhten Arbeitsaufwand ausgesetzt ist. Ebenfalls bedeutsam erscheint auch die Tatsache, dass Steuereinnahmen nicht zweckgebunden sind.<sup>104</sup> Somit kommen diese allgemein dem städtischen Haushalt zugute, wenngleich die Stadt Tübingen im Normenkontrollverfahren bekundete, dass die generierten Steuereinnahmen zur Deckung der Müllbeseitigungskosten mit herangezogen werden sollen.<sup>105</sup>

Es ist sogar anzunehmen, dass aufgrund der Lenkungswirkung weniger Verpackungsmüll in den benachbarten Gemeinden entsorgt wird. Wer des Öfteren oder sogar regelmäßig Speisen aus Tübingen nach Hause in eine andere Kommune mitnimmt, dürfte sich anhand der finanziellen Mehrbelastung gezwungen sehen, auf die Mehrweglösung als Substitutionsgut umzustellen. Zumindest entspricht dies der idealtypischen Wirkungsweise des Lenkungszwecks. Betrachtet man den Verpackungsabfall losgelöst von der Steuer, die auf diesem lastet, ist kein Anhaltspunkt ersichtlich, der ein Steuergefälle besorgen lässt.

Um eine plastischere Schilderung zu ermöglichen, lohnt sich an diesem Punkt ein Vergleich mit der Hundesteuer. Zwar handelt es sich bei dieser um eine örtliche Aufwandsteuer, doch ist sie ebenso an die örtliche Radizierung gebunden. So erscheint zunächst die Sicherstellung der örtlichen Radizierung bei der Hundesteuer ebenfalls zweifelhaft. Vor allem durch die steigende Mobilität ist es Hundehaltern nunmehr leicht möglich den Hund auch außerhalb des Gemeindegebietes mitzuführen, beispielsweise auf Urlaubsreisen oder beim täglichen Spaziergang. Hierdurch könnte der Anschein erweckt werden, dass die Wirkung des besteuerten Hundes ebenfalls nicht auf das Gemeindegebiet beschränkt ist. Dem ist aber nicht so, weil der Steuertatbestand an das Halten des Hundes in der steuererhebenden Gemeinde anknüpft. Unter dem „Halten des Hundes“ wird dessen Aufnahme in einen Haushalt verstanden. Maßgeblich ist also der Ort, in dem der Hund im Haushalt aufgenommen wurde, weil an dieser Stelle der Aufwand im steuerrechtlichen Sinne betrieben wird. Deshalb entfaltet sich die Steuerwirkung in der betreffenden Gemeinde. In dieser wird vom Halter die Hundesteuer erhoben und festgesetzt. Unerheblich ist daher, dass der Hund mit dem Halter auch das Gemeindegebiet verlassen kann. Auch die Häufigkeit spielt dabei keine Rolle.<sup>106</sup> Somit bezieht sich das

---

<sup>103</sup> Vgl. Hey, Tipke/Lang Steuerrecht, 2021, S. 85.

<sup>104</sup> Vgl. Mohl, Wirtschaft und Verwaltung 1996, S. 105.

<sup>105</sup> Vgl. VGH Baden-Württemberg, Urt. v. 29.03.2022 – 2 S 3814/20, Rn. 79.

<sup>106</sup> Vgl. BVerwG, Beschluss v. 25.04.2013 – 9 B 41/12, Rn. 6, 7.

Erfordernis, die unmittelbaren Wirkungen der örtlichen Aufwandsteuer auf das Gemeindegebiet zu begrenzen, auf die Steuer selbst und nicht auf den Hund.<sup>107</sup>

Nicht von Relevanz bei der Besteuerung ist hingegen die Wirkung des Hundes, sei diese im Gemeindegebiet oder außerhalb der Gemarkung. Das unterscheidet die Hundesteuer von der Verpackungssteuer, da bei letztgenannter der steuerauslösende Tatbestand, also der Verbrauch, unweigerlich im Gemeindegebiet sichergestellt werden muss. „Wegen dieser Begrenzung auf das Gemeindegebiet ist schließlich bei der Hundesteuer – anders als bei einer Verbrauchsteuer, die jeden Verkauf an Verbraucher ohne Beschränkung auf den Verzehr an Ort und Stelle erfasst – auch kein die Wirtschaftseinheit berührendes Steuergefälle zu besorgen.“<sup>108</sup>

Folglich kommt es für eine solche Beeinflussung der Wirtschaftseinheit auf die Steuer selbst an. Das bedeutet, die Verpackungssteuer muss in ihrer volkswirtschaftlichen Wirkung auf das Gemeindegebiet begrenzt sein, was durch den steuerpflichtigen Verbrauch im Gemeindegebiet sicherzustellen sei.<sup>109</sup>

Bei den Verbrauchsteuern handelt es sich um Produktionskosten der Wirtschaft, die in einem einheitlichen Wirtschaftsgebiet eine einheitliche Steuergesetzgebung notwendig machen.<sup>110</sup> Durch die weite Auslegung einer örtlichen Radizierung würde den Gemeinden ansonsten das Tor zur Einführung aller möglichen Verbrauch- und Verkehrsteuern geöffnet werden, sodass hierdurch eine Einführung verschiedenartiger Sonderumsatzsteuern zu befürchten wäre.<sup>111</sup> Im Zuge dessen würden jedoch die einheitlichen Wettbewerbsbedingungen für die Wirtschaft untergraben werden.<sup>112</sup> Bezogen auf die Verpackungssteuer sehen sich die Verkäufer von Speisen und Getränken gezwungen, die Steuer in ihre Preiskalkulation einzubeziehen, sozusagen als zusätzliche Produktionskosten. Hieraus ergibt sich dann ein Preisunterschied zu vergleichbaren Betrieben der Branche oder aber zu anderen Verkaufsstandorten der gleichen Restaurantkette. Zu untersuchen gilt, ob dieses Preisgefälle eine Wettbewerbsverzerrung bewirken kann.

Rein pragmatisch bedeuten höhere Angebotspreise durchaus einen Wettbewerbsnachteil. Zu befürchten seien Ausweichbewegungen der Steuerpflichtigen, also der potenziellen Kunden, wenn ein erheblicher Unterschied in der Steuerbelastung innerhalb regional angrenzender Gebietskörperschaften entsteht.<sup>113</sup> Eine Beurteilung, ob durch die Steuerhöhe ein erheblicher Unterschied innerhalb des regionalen Preissegmentes zu

---

<sup>107</sup> Vgl. OVG Münster, Beschluss v. 14.05.2012 – 14 A 926/12, Rn. 9.

<sup>108</sup> BVerwG, Beschluss v. 25.04.2013 – 9 B 41/12, Rn. 7.

<sup>109</sup> Vgl. Mohl, Wirtschaft und Verwaltung 1996, S. 112.

<sup>110</sup> Vgl. VGH Baden-Württemberg, Urt. v. 29.03.2022 – 2 S 3814/20, Rn. 114.

<sup>111</sup> Vgl. BVerfG, Beschluss v. 23.07.1963 – 2 BvL 11/61, Rn. 61.

<sup>112</sup> Vgl. VGH Baden-Württemberg, Urt. v. 29.03.2022 – 2 S 3814/20, Rn. 114.

<sup>113</sup> Vgl. Becker, Betriebs-Berater 2011, S. 1180.

befürchten ist, zeigt sich schwierig. Hierfür bedürfte es zunächst einer Auslegung des unbestimmten Rechtsbegriffes „erheblich“ anhand des vorliegenden Sachverhaltes unter anschließender Wertung der Steuersätze. Für einen wirklichen Wandel brauche es eine Abgabe von mindestens 0,20 EUR auf Einweggeschirr. Nur so erhielten die Kunden einen echten Impuls, Mehrwegartikel gegenüber Einwegverpackungen vorzuziehen, heißt es in einer Pressemitteilung der Deutschen Umwelthilfe.<sup>114</sup> Unter dieser Prämisse erscheint ein Betrag von 0,50 EUR für einen Einwegbecher und 0,20 EUR für jedes Einwegbesteckset als durchaus gerechtfertigt, um eine Verhaltensänderung bei der Mehrheit der Verbraucher erzielen zu können. Ferner sieht die Satzung einen Höchststeuersatz von 1,50 EUR pro Einzelmahlzeit vor und begrenzt somit die Steuerbelastung.<sup>115</sup> Aufgrund dessen kann vermutet werden, dass keine erheblichen Preisunterschiede zu befürchten sind.

Ungeachtet, ob die Steuersätze trotz dessen ein Steuergefälle verursachen können, besteht seitens eines Unternehmers immer ein latentes Geschäftsrisiko. Sowohl das Marktgeschehen als auch politische Veränderungen haben Einfluss auf den Erfolg einer Unternehmung. Auch der Verpackungssteuer kann eine Auswirkung auf das Gastronomiegewerbe nicht abgesprochen werden. Denn sie stelle für die Betriebe einen Kostenfaktor dar, der genau zu dieser Sphäre des unternehmerischen Risikos zähle, meint hierzu der Petitionsausschuss in seiner Beschlussempfehlung.<sup>116</sup> Rational betrachtet können die Verbraucher aber den erhöhten Preisen ausweichen, indem sie auf die Substitutionsmöglichkeit in Form der Mehrwegbehältnisse umstellen.

Gerade diese gewünschte Verhaltensbeeinflussung visiert die Lenkungsnorm auf mikroökonomischer Ebene.<sup>117</sup> Es kann angenommen werden, dass dieser Erziehungseffekt nicht nur bei den Bewohnern Tübingens greift, sondern ebenso bei den Pendlern und Erwerbstätigen in Tübingen. Und auch an den häufig thematisierten Knotenpunkten, wie dem Bahnhof, dürfte eine solche erzieherische Wirkungsweise bemerkbar sein. Wer Tübingen als tägliche Arbeitsstrecke passiert, wird um die Steuer wissen und diese mittels Mitnahme von Mehrwegbehältnissen, wie z. B. Thermobecher, umgehen. Dem ist entgegenzuhalten, dass Touristen oder Personen, die nur selten die Stadt besuchen, durchaus diesen Aufpreis zahlen müssen. In vielen Fällen basieren die Mehrwegalternativen auf Pfandsystemen, die jedoch für diese Personengruppe keinen Nutzen entfaltet.

---

<sup>114</sup> Vgl. Deutsche Umwelthilfe e.V., Keine Lösung für das Müllproblem: Deutsche Umwelthilfe fordert Nachbesserung der Mehrweg-Angebotspflicht ab 2023 und kündigt Überprüfung gesetzlicher Pflichten an, 2022.

<sup>115</sup> Vgl. § 4 Abs. 1 VStS.

<sup>116</sup> Vgl. Landtag von Baden-Württemberg, Drucksache 16/8387. Petition Nr. 16/4093, 2020, S. 26.

<sup>117</sup> Vgl. Pieroth, Wirtschaft und Verwaltung 1996, S. 65 f.

Auf makroökonomischer Ebene ist an die Verteilung des gesamtgesellschaftlichen Einkommens zu denken.<sup>118</sup> Zum einen betrifft dies die bereits angesprochene Abwanderung der Kundschaft, aber auch den Umstand, dass Tübingen als möglicher Unternehmensstandort unattraktiv werden könnte. Wobei hier auch auf die unterschiedlichen Hebesätze der Gemeinden bei der Gewerbesteuer hinzuweisen ist, die bei der Standortwahl von Unternehmen ebenso berücksichtigt werden. Durch Art. 106 Abs. 6 Satz 2 GG wird den Gemeinden das Recht eingeräumt, im Rahmen der Gesetze die Hebesätze für die Grund- und Gewerbesteuer selbst festzulegen. Dieser Gestaltungsspielraum erfuhr durch die Änderung des Gewerbesteuergesetzes zum 01.01.2004 eine Eingrenzung. Hierin wurde den Gemeinden die Verpflichtung auferlegt, einen Mindesthebesatz von 200 % festzulegen. Vorher konnten die Gemeinden selbst einen beliebigen Steuersatz wählen oder keine Gewerbesteuer erheben, indem ein Hebesatz von null Prozent festgesetzt wurde.<sup>119</sup> Hierdurch sollte gezielt ein Anreiz zur Ansiedlung von Gewerbebetrieben gesetzt werden. Dementsprechend verfolgte der Gesetzgeber mit Einführung des Mindesthebesatzes die Intention, sogenannte Steueroasen und damit auch Wettbewerbsverzerrungen zu verhindern.<sup>120</sup> Typischerweise tritt der Begriff „Steueroase“ ansonsten im Kontext eines internationalen Steuergefälles auf und führt bei multinational tätigen Konzernen zu einer Steuerflucht in Niedrigsteuerländer.<sup>121</sup>

Was auf kommunaler Ebene verhindert werden sollte, ist eine Steueroasenpolitik von Kleinstkommunen.<sup>122</sup> Durch die Verpackungssteuer ist die Entstehung einer Steueroase hingegen nicht zu befürchten. Im Gegenteil, Tübingen geht mit der Einführung dieser Steuer das Risiko ein, als Unternehmensstandort für Gastronomiebetriebe auszuscheiden. Und allein die Erhebung einer solchen Steuer dürfte aus den Nachbarkommunen keine Steueroasen werden lassen. Nach Ansicht des Bundesverwaltungsgerichts seien die unterschiedlich hohen Steuersätze in den Gemeinden eine zwangsläufige Folge der Gesetzgebungsbefugnis über die örtlichen Verbrauchsteuern und auch bei dem Hebesatzrecht anerkannt.<sup>123</sup> Obwohl durch den Mindesthebesatz eine gewisse Schranke geschaffen wurde, steht den Gemeinden nach wie vor ein Ermessen über die Hebesatzfestsetzung oberhalb der 200 % - Marke zu, was fraglos auch weiterhin zu unterschiedlichen Steuersätzen führt.

Nach Abwägung der verschiedenen Aspekte, kann ein gewisser Einfluss auf die Wirtschaft nicht vollkommen ausgeschlossen werden. Ungleichheit besteht zwischen den besteuerten Unternehmen im Gemeindegebiet und denen außerhalb der

---

<sup>118</sup> Vgl. Pieroth, *Wirtschaft und Verwaltung* 1996, S. 65 f.

<sup>119</sup> Vgl. BVerfG, Beschluss v. 27.01.2010 – 2 BvR 2185/04, 2 BvR 2189/04, Rn. 1, 14.

<sup>120</sup> Vgl. ebd., Rn. 18, 38.

<sup>121</sup> Vgl. Seer, *Tipke/Lang Steuerrecht*, 2021, S. 31.

<sup>122</sup> Vgl. ebd., S. 61.

<sup>123</sup> Vgl. BVerwG, Beschluss v. 19.08.1994 – 8 N 1/93, Rn. 18.

steuererhebenden Gemeinde. Mildernd wirkt lediglich die Tatsache, dass auch ohne eine Verpackungssteuer keine exakt gleichen volkswirtschaftlichen Wettbewerbsbedingungen vorliegen. Vor allem im Bereich der Kommunalsteuern sind die Steuerbelastungen ohnehin schon unterschiedlich.<sup>124</sup>

Nach Maßgabe der Definition eines „örtlich bedingten Wirkungskreises“ aus dem Jahr 1963<sup>125</sup> ist die Verpackungssteuer der Stadt Tübingen in ihrer Entstehung zwar örtlich radiziert, jedoch nicht in ihrer Wirkungsweise. Denn der materiell begründende Verbrauch des Steuergutes und damit auch die unmittelbaren außerfiskalischen Wirkungen der Steuererhebung beschränken sich nicht auf das Gemeindegebiet.<sup>126</sup>

## **4.2.2 Widerspruch zum Abfallrecht des Bundes**

### **4.2.2.1 Verstoß gegen das abfallrechtliche Gesamtkonzept**

Die Verpackungssteuer verfolgt in ihrer Ausgestaltung als Lenkungsnorm umweltschutzrechtliche Ziele und stehe damit in Widerspruch zum Abfallrecht des Bundes.<sup>127</sup> Die Gemeinden sind im Bereich der örtlichen Verbrauchsteuern als Steuergesetzgeber tätig und regeln damit eigentlich die Zahlungspflichten. Überdies darf eine Steuergesetzgebungskompetenz auch ausgeübt werden, um Lenkungswirkungen zu erzielen. Indem die Verpackungssteuer eine Sonderbelastung darstellt, bewegt sie den Verbraucher zur Nutzung einer Mehrwegverpackung als kostengünstigere Variante zum Zwecke der Abfallvermeidung.<sup>128</sup> Bei einer Steuernorm, die das Verhalten der Steuerpflichtigen beeinflussen will und damit zugleich eine Sachregelung trifft, ist die jeweilige Steuergesetzgebungskompetenz trotz dessen ausreichend.<sup>129</sup> Gleiches gilt, wenn die Lenkungswirkung den Hauptzweck der Steuernorm charakterisiert.<sup>130</sup> Die Befugnis endet aber dort, wo die steuerliche Regelung auf die Sachmaterie in einer Art und Weise übergreift, die den vom zuständigen Sachgesetzgeber getroffenen Regelungen widerspricht. Der Grund für diese Einschränkung liegt in der Gewährleistung einer widerspruchsfreien Rechtsordnung.<sup>131</sup> Abgabensatzungen sind lediglich Gesetze im materiellen Sinn. Sie werden nicht von der Legislative erlassen, sondern von einem kommunalen Verwaltungsorgan, was der Exekutive zuzuordnen ist.<sup>132</sup> Die Abgabensatzungen sind dem staatlichen, durch Bundes- und Landesgesetzgeber geschaffenen Recht nachgeordnet. Insofern müssen

---

<sup>124</sup> Vgl. Seer, Tipke/Lang Steuerrecht, 2021, S. 55.

<sup>125</sup> Vgl. BVerfG, Beschluss v. 23.07.1963 – 2 BvL 11/61, Rn. 59.

<sup>126</sup> Vgl. BVerwG, Beschluss v. 19.08.1994 – 8 N 1/93, Rn. 18.

<sup>127</sup> Vgl. VGH Baden-Württemberg, Urt. v. 29.03.2022 – 2 S 3814/20, Rn. 130.

<sup>128</sup> Vgl. BVerfG, Urt. v. 07.05.1998 – 2 BvR 1991/95, 2 BvR 2004/95, Rn. 54.

<sup>129</sup> Vgl. ebd., Rn. 56.

<sup>130</sup> Vgl. BVerwG, Beschluss v. 19.08.1994 – 8 N 1/93, Rn. 10.

<sup>131</sup> Vgl. BVerfG, Urt. v. 07.05.1998 – 2 BvR 1991/95, 2 BvR 2004/95, Rn. 57, 58.

<sup>132</sup> Vgl. Driehaus, Abgabensatzungen, 2014, S. 5.

deren Regelungen mit diesem übergeordneten Recht in Einklang stehen. Das bedeutet, sie dürfen weder einem Gesetz noch einer Verordnung des Bundes oder Landes widersprechen.<sup>133</sup>

Folglich darf die Lenkungswirkung weder der Gesamtkonzeption, noch expliziten Einzelregelungen des Sachgesetzgebers, entgegenlaufen.<sup>134</sup> Die Sachgesetzgebungsbefugnis im Bereich des Abfallrechts bemisst sich nach Art. 74 Abs. 1 Nr. 24 GG und unterliegt der konkurrierenden Gesetzgebungsbefugnis. Der Bund als Sachgesetzgeber hat mit dem Kreislaufwirtschaftsgesetz und dem Verpackungsgesetz von diesem Recht Gebrauch gemacht. Diese bundesrechtlichen Regelungen sind nach Ansicht des VGH BaWü als abschließend anzusehen und ließen keinen Raum für kommunale „Zusatzregelungen“, wie sie die Verpackungssteuer darstellt.<sup>135</sup> Die Verpackungssteuersatzung der Stadt Kassel stand zu ihrer Zeit ebenso in Widerspruch zum damals gültigen Abfallgesetz. Explizit war der Steuertatbestand mit dem abfallrechtlichen Kooperationsprinzip, als Kernstück des Abfallgesetzes, nicht vereinbar. Das besagte Prinzip begründete eine kollektive Verantwortung verschiedener Gruppen, das vorgegebene oder gemeinsam definierte Ziel zu erreichen.<sup>136</sup>

Bisweilen ist jedoch seit dieser höchstrichterlichen Entscheidung eine grundlegende Änderung des Abfallrechts eingetreten. In das am 24.02.2012 in Kraft getretene Kreislaufwirtschaftsgesetz würde sich die streitgegenständliche Lenkungssteuer nunmehr widerspruchslos einbetten lassen, meinen die Rechtsanwälte Prof. Dr. Remo Klinger und David Krebs entgegen der Auffassung des VGH BaWü. Derzeit stehe die in § 6 Abs. 1 KrWG statuierte Abfallhierarchie im Mittelpunkt, welche der Abfallvermeidung den Vorrang einräumt. Lediglich in § 26 KrWG finden sich noch Fragmente des übernommenen Kooperationsgebotes aus § 14 Abs. 2 AbfG von 1986. Aufgrund dessen bezieht sich die Kooperation nun nicht mehr auf das gesamte abfallrechtliche Regelungsprogramm, sondern ausschließlich auf die „freiwillige Rücknahme von Abfällen“. Das neue Kernstück des Abfallrechts, die vorrangige Vermeidung von Abfällen (§ 6 Abs. 1 Nr. 1 KrWG, § 1 Abs. 1 Satz 2 VerpackV), hat das Kooperationsprinzip abgelöst.<sup>137</sup>

Eine „Zurückdrängung“ des Kooperationsprinzips rechtfertige allerdings nicht die Annahme, dass eine entscheidungserhebliche Rechtsänderung in Bezug auf die Beurteilung einer kommunalen Verpackungssteuer eingetreten sei, meint hierzu der VGH BaWü. Begründung für diese konträre Gesetzesinterpretation liefere das Verpackungsgesetz. So geht dieses auch weiterhin von einer Gesamtverantwortung und Kooperation

---

<sup>133</sup> Vgl. Driehaus, Abgabensatzungen, 2014, S. 4.

<sup>134</sup> Vgl. VGH Baden-Württemberg, Urt. v. 29.03.2022 – 2 S 3814/20, Rn. 132.

<sup>135</sup> Vgl. ebd., Rn. 135, 137.

<sup>136</sup> Vgl. BVerfG, Urt. v. 07.05.1998 – 2 BvR 1991/95, 2 BvR 2004/95, Orientierungssatz Nr. 3. b).

<sup>137</sup> Vgl. Klinger/Krebs, Zeitschrift für Umweltrecht 2015, S. 666 f.

aller Beteiligten aus. Durch die Verpackungssteuer würden ausschließlich die Letztverreiber (§ 3 Abs. 13 VerpackG), sowie auch die Konsumenten in den Blick genommen und zur Lösungsfindung gedrängt werden.<sup>138</sup> Das Verpackungsgesetz im Gesamten sei Ausdruck des Kooperationsprinzips. Ebendieses ist, ähnlich wie die damals geltende Verpackungsverordnung, auch unter Mitwirkung der beteiligten Kreise zustande gekommen und damit Ergebnis kooperativer Beteiligung. Weiterhin verkörpert auch das duale System, das mit der Verpackungsverordnung eingeführt und im Verpackungsgesetz weiterentwickelt wurde, eine Kooperation der betroffenen Akteure und somit auch der Produzenten der Verpackung.<sup>139</sup>

#### **4.2.2.2 Verstoß gegen abfallrechtliche Einzelregelungen**

Mit Blick auf die in § 7 Abs. 1 Satz 1 VerpackG normierte Systembeteiligungspflicht und die zu zahlenden Lizenzentgelte für die Rücknahme und Verwertung der in Verkehr gebrachten Verpackungen könnte den Verkäufern durch die Verpackungssteuer eine Doppelbelastung aufgebürdet werden. So erscheine es widersprüchlich, wenn Verkäufer zum einen verpflichtet sind, sich an kollektiven Systemen zu beteiligen und zum anderen durch eine Steuer zur individuellen Rücknahme ihrer Verpackungen gedrängt werden.<sup>140</sup> Damit spricht der Autor Dr. Tim Uschkereit, Rechtsanwalt im Bereich Umweltrecht, den Steuerbefreiungstatbestand in § 3 Nr. 1 VStS an, wonach keine Steuer auf Verpackungen erhoben wird, die vom Steuerschuldner vollständig am Ort der Abgabe zurückgenommen und einer stofflichen Verwertung (Recycling) außerhalb der öffentlichen Abfallentsorgung zugeführt werden.<sup>141</sup> Problematisch erscheint weiterhin, dass die dualen Systeme nach § 14 VerpackG für die gesetzliche Sammlungs- und Entsorgungspflicht zuständig sind. Ihnen wurde die sonst auf den Herstellern lastende Entsorgungsverantwortung für von ihnen verkaufte Verpackungen übertragen.<sup>142</sup> Unter dem hier verwendeten Herstellerbegriff aus § 3 Abs. 14 Satz 1 VerpackG sind die Verkäufer der mit Speisen oder Getränken befüllten Serviceverpackungen (§ 3 Abs. 1 Nr. 1 lit. a VerpackG) zu verstehen.<sup>143</sup> Für die Übertragung der Entsorgungspflicht entrichten die Hersteller je nach Menge und Art der Verpackungsmaterialien Lizenzgebühren.<sup>144</sup> Wenn jedoch regelmäßig eine Rücknahme und Verwertung der Verpackungen durch den jeweiligen

---

<sup>138</sup> Vgl. VGH Baden-Württemberg, Urt. v. 29.03.2022 – 2 S 3814/20, Rn. 150 - 152.

<sup>139</sup> Vgl. ebd., Rn. 152, 154.

<sup>140</sup> Vgl. Uschkereit, Zeitschrift für Gewerbe- und Wirtschaftsrecht 2020, S. 442.

<sup>141</sup> Vgl. § 3 Nr. 1 VStS der Universitätsstadt Tübingen.

<sup>142</sup> Vgl. VGH Baden-Württemberg, Urt. v. 29.03.2022 – 2 S 3814/20, Rn. 156.

<sup>143</sup> Vgl. Konzak/Körner in Landmann/Rohmer, Umweltrecht. Kommentar, September 2022, Band II, § 6 Rn. 26.

<sup>144</sup> Vgl. Duale Systeme, Über die dualen Systeme. Wie finanzieren sich die dualen Systeme?, o. J.

Verkäufer erfolgen würde, um der Steuerbelastung auszuweichen, so trifft diesen so-  
gleich eine persönliche Entsorgungsverantwortung, trotz Zahlung von Lizenzentgel-  
ten.<sup>145</sup>

Eine solche Widersprüchlichkeit dürfte sich durch die Lenkungswirkung und der damit  
verbundenen Anreizsetzung zur Benutzung von Mehrwegbehältnissen jedoch in Gren-  
zen halten. Es soll gerade die Umstellung auf umweltfreundlichere Substitutionsmöglich-  
keiten erreicht werden. Diese Verhaltens- und Angebotsänderung wird in Tübingen zu-  
dem durch die Gewährung von Fördermitteln aus dem Förderprogramm „Städtische Zu-  
schüsse zur Etablierung von Mehrweggeschirrsystemen“ unterstützt, was eine Doppel-  
belastung nicht erkennen lässt.<sup>146</sup>

Weiterhin äußert der VGH BaWü Kritik, dass die finanzielle Belastung durch die Verpa-  
ckungssteuer zu hoch sei, was sich auch mit der Abwälzbarkeit der Steuer auf die Ver-  
braucher nicht rechtfertigen ließe.<sup>147</sup> Eine solche Systematik der Kostenabwälzung zeigt  
sich auch bei den Lizenzentgelten, indem diese grundsätzlich mit im Produktpreis ein-  
kalkuliert werden. Hierdurch zahlen die Verbraucher auch die Entsorgungs- und Verwer-  
tungsleistung mit.<sup>148</sup> Widersprüchlich wirkt dabei die Aussage des VGH BaWü, dass der  
Bundesgesetzgeber durch die Einführung des dualen Systems die Wirtschaft verpflich-  
tete, die Verwertung und Entsorgung der Verpackungsabfälle in eigener Verantwortung  
vorzunehmen und die entsprechenden Kosten dafür **in vollem Umfang zu tragen**.<sup>149</sup> In  
Anbetracht der einkalkulierten Lizenzentgelte in die Verkaufspreise kann die ursprüng-  
lich bezweckte Kostenübernahme durch die Wirtschaft nicht als vollständig sichergestellt  
angesehen werden. Insoweit kann dem Gericht in seiner vermuteten übermäßigen Be-  
lastung durch die Verpackungssteuer nicht gefolgt werden.

So könnte jedoch angenommen werden, dass der geschuldete Betrag der Lizenzent-  
gelte und die Verpackungssteuer sich gegenseitig bedingen. Denn die Höhe der Lizenz-  
entgelte richtet sich verursachungsgerecht nach dem Gewicht und dem Material der Ver-  
packungen.<sup>150</sup> Die Erstinverkehrbringer, also die Verkäufer, lizenzieren jährlich die vo-  
raussichtlich benötigten Mengen an Verkaufsverpackungen. Zu Beginn des Folgejahres  
geben sie dann eine Jahresabschluss-Mengenmeldung über die tatsächlich in Verkehr  
gebrachten Verpackungen ab.<sup>151</sup> Durch die Verwendung von Mehrwegbehältnissen  
könnte eine geringere Menge an verkauften Einwegverpackungen anfallen, wodurch ein

---

<sup>145</sup> Vgl. VGH Baden-Württemberg, Urte. v. 29.03.2022 – 2 S 3814/20, Rn. 156.

<sup>146</sup> Vgl. Universitätsstadt Tübingen, Beschlussvorlage 134/2022, 22.04.2022, S. 2.

<sup>147</sup> Vgl. VGH Baden-Württemberg, Urte. v. 29.03.2022 – 2 S 3814/20, Rn. 158.

<sup>148</sup> Vgl. Duale Systeme, Über die dualen Systeme. Wie finanzieren sich die dualen Systeme?, o. J.

<sup>149</sup> Vgl. VGH Baden-Württemberg, Urte. v. 29.03.2022 – 2 S 3814/20, Rn. 158.

<sup>150</sup> Vgl. Duale Systeme, Über die dualen Systeme. Wie finanzieren sich die dualen Systeme?, o. J.

<sup>151</sup> Vgl. NOVENTIZ GmbH, Verpackungen lizenzieren. Rechtssicher zur Verpackungslizenz mit Noventiz,  
Wie kann ich meine Verkaufsverpackungen lizenzieren lassen?, o. J.

geringeres Lizenzentgelt zu entrichten ist. Im Falle die Verkäufer machen von § 7 Abs. 2 VerpackG Gebrauch und erwerben schon vorlizenzierte Verpackungen bei einem Vorvertreiber, gilt gleiche Systematik auch für sie.

Zwar kann durch diese Annahme eine Doppelbelastung theoretisch ausgeschlossen werden, gleichzeitig wirft die Argumentation eine andere Problematik auf. Die dualen Systeme finanzieren sich maßgeblich über die Lizenzentgelte und sind faktisch auf diese laufenden Einnahmen angewiesen. Simultan zur Abfallvermeidung zahlen die Hersteller sodann tendenziell weniger Beteiligungsentgelte, was zu einer schwindenden Finanzierungskraft der dualen Systeme führen könnte.<sup>152</sup> Diese privatwirtschaftlich organisierten Systeme arbeiten „dual“ zu den öffentlich-rechtlichen Entsorgungsträgern und konzentrieren sich auf die bundesweite Sammlung und Verwertung gebrauchter Verkaufsverpackungen von Industrie und Handel. Mit Inkrafttreten der Verpackungsverordnung im Jahr 1991 wurde das duale System gerade aus dem Grund eingeführt, um dem stetig steigenden Verpackungsabfall zu begegnen.<sup>153</sup> Ferner wurden die Hersteller und Händler mehr in die Pflicht genommen und ihnen hierdurch eine Produktverantwortung übertragen. Zu Beginn besaß das duale System „Der Grüne Punkt“ eine Monopolstellung. Später wurde dieses Monopol abgeschafft und es kamen weitere Anbieter hinzu.<sup>154</sup> Wenn nunmehr die in § 6 Abs. 1 KrWG geregelte Abfallhierarchie in den Mittelpunkt des Abfallrechts gestellt wird, genießt sogleich die Abfallvermeidung Vorrang.<sup>155</sup> Positiv betrachtet soll hierdurch das Problem des nicht versiegenden Abfallstromes an der Wurzel bekämpft werden, sodass die exorbitanten Abfallmengen nicht mehr in einem solchen Ausmaß weiterhin anfallen. Die Kehrseite dieser Medaille führt zu weniger Beitragsgeldern bei den dualen Systemen. Allerdings stehen diese auch einem geringeren Entsorgungs- und Verwertungsaufwand und damit weniger Kosten gegenüber. Das Bundesverfassungsgericht meinte aber schon damals bei der Verpackungssteuersatzung von Kassel, dass dies Anlass gebe, die Erfüllung der kollektiven Verpflichtungen aus der Verpackungsverordnung zugunsten steuerbefreiender Individuallösungen zu vernachlässigen.<sup>156</sup>

Zu erörtern ist in diesem Zusammenhang, ob sich die Verpackungssteuer in ihrer Ausgestaltung für die Abfallvermeidung als zielführend erweist. Diskussionswürdig zeigt sich die Behauptung des VGH BaWü, dass die streitgegenständliche Steuer nicht in zulässiger Weise der Abfallhierarchie diene. Zugegebenermaßen setzt sie einen finanziellen

---

<sup>152</sup> BMU, Abfallvermeidungsprogramm Fortschreibung, 2020, S. 11.

<sup>153</sup> Vgl. Duale Systeme, Über die dualen Systeme. Warum heißt es „duales System“?, o. J.

<sup>154</sup> Vgl. ebd., Zur Historie der dualen Systeme, o. J.

<sup>155</sup> Vgl. Kalscheuer/Harding, Zeitschrift für öffentliches Recht in Norddeutschland 2017, S. 115.

<sup>156</sup> Vgl. BVerfG, Urt. v. 07.05.1998 – 2 BvR 1991/95, 2 BvR 2004/95, Rn. 101.

Anreiz auf Einwegverpackungen zu verzichten, aber diese Kompetenz liege nicht in der Sphäre der Kommunen.<sup>157</sup>

Ausgehend vom Wortlaut des § 6 Abs. 1 KrWG bestimmt dieser eine klar definierte Rangfolge von Maßnahmen. Gleichwohl besitzt dieser Grundsatzkatalog keine rechtliche Außenwirkung, sodass sich aus der Abfallhierarchie keine unmittelbaren Rechtsfolgen für die Abfallerzeuger und -besitzer ergeben. Vielmehr richtet sich diese Grundnorm in erster Linie an den Gesetzgeber und fungiert als Leitlinie für die nachfolgenden Bestimmungen zur Kreislaufwirtschaft.<sup>158</sup> In § 3 Abs. 20 Satz 1 KrWG findet sich eine Begriffsdefinition der Abfallvermeidung, sowie eine Aufzählung von entsprechenden Maßnahmen. Zu diesen zählt auch ein Konsumverhalten, das auf die Nutzung von Mehrwegverpackungen gerichtet ist.<sup>159</sup> Solche Maßnahmen, die darauf abzielen, Abfälle überhaupt nicht entstehen zu lassen, bilden als Vermeidungsmaßnahmen die Spitze der Abfallhierarchie und haben grundsätzlich Vorrang vor allen anderen Maßnahmen. Allerdings werden konkrete Pflichten zur Vermeidung von Abfällen in § 6 Abs. 1 Nr. 1 KrWG nicht näher konkretisiert. Sie richten sich gemäß § 7 Abs. 1 KrWG nach dem § 13 sowie den aufgrund von § 24 und § 25 erlassenen Rechtsverordnungen.<sup>160</sup> Mit diesen Verordnungsermächtigungen zur Produktverantwortung hat der Gesetzgeber ein weitreichendes Instrumentarium zur Beeinflussung der Entwicklung, der Herstellung und des Inverkehrbringens von Erzeugnissen, sowie der abfallarmen Produktgestaltung und der Steuerung des Konsumverhaltens geschaffen.<sup>161</sup> Wenngleich eine Verpackungssteuer nicht ausdrücklich in diesem Programm enthalten ist, kann sie ebenso mittels Anreizsetzung eine Änderung des Konsumverhaltens hin zu Mehrwegartikeln bewirken.

Obwohl die Vermeidung von Abfällen oberste Priorität besitzt, gilt diese Regelung nur unter Maßgabe des § 6 Abs. 2 KrWG.<sup>162</sup> Dem Gesetzestext zufolge soll derjenigen Maßnahme Vorrang gewährt werden, die den Schutz von Mensch und Umwelt bei der Erzeugung und Bewirtschaftung von Abfällen am besten gewährleistet.<sup>163</sup> Das stellt eine Abschwächung der Abfallhierarchie dar. Ferner legt die Regelung in § 6 Abs. 2 KrWG Kriterien für die Anwendung von Verfahren der Abfallvermeidung, -verwertung und -beseitigung fest.<sup>164</sup> Obwohl der VGH BaWü die Meinung vertritt, dass der Gesetzgeber mit dem Verpackungsgesetz eine abschließende Regelung unter Beachtung des § 6 Abs. 2 KrWG schon getroffen hat<sup>165</sup>, ist festzustellen, dass eine Abfallvermeidung die

---

<sup>157</sup> Vgl. VGH Baden-Württemberg, Urte. v. 29.03.2022 – 2 S 3814/20, Rn. 148.

<sup>158</sup> Vgl. Schink in Kommentar zum Kreislaufwirtschaftsgesetz, 2016, § 6 Rn. 16.

<sup>159</sup> Vgl. § 3 Abs. 20 S. 2 KrWG

<sup>160</sup> Vgl. Schink in Kommentar zum Kreislaufwirtschaftsgesetz, 2016, § 6 Rn. 21 f.

<sup>161</sup> Vgl. Beckmann in Landmann/Rohmer, Umweltrecht. Kommentar, September 2022, Band II, § 6 Rn. 26.

<sup>162</sup> Vgl. Bundesrat, Drucksache 216/11, 2011, S. 185.

<sup>163</sup> Vgl. § 6 Abs. 2 S. 1 KrWG.

<sup>164</sup> Vgl. Schink in Kommentar zum Kreislaufwirtschaftsgesetz, 2016, § 6 Rn. 31.

<sup>165</sup> Vgl. VGH Baden-Württemberg, Urte. v. 29.03.2022 – 2 S 3814/20, Rn. 145.

natürlichen Ressourcen in einem höheren Maß schützt (§ 6 Abs. 2 Satz 3 Nr. 2 KrWG), als eine umweltfreundliche Produktgestaltung. Sogleich wird der Zweckbestimmung des Abfallrechts – die Schonung der natürlichen Ressourcen, manifestiert in § 1 Abs. 1 KrWG – zur Verwirklichung verholten.<sup>166</sup>

Weiter urteilte der VGH BaWü, dass die Verpackungssteuer in ihrer Höhe ein Fremdkörper in dem abfallrechtlichen „Mischsystem“ aus verschiedenen Maßnahmen sei. Denn gerade durch die ökologische Gestaltung der Beteiligungsentgelte in § 21 VerpackG, habe sich der Gesetzgeber bewusst gegen eine Bundesverpackungssteuer und der damit einhergehenden Lenkungswirkung entschieden. Auch wenn das Ziel, in Form einer Reduzierung des Verpackungsaufkommens, auf Grundlage der geschaffenen Produktverantwortung und der Anreizsetzung zur Optimierung der Verpackungen in § 21 VerpackG nicht ausreichend erreicht sein sollte, sei es Sache des Bundesgesetzgebers auf diesem Gebiet nachzusteuern und entziehe sich somit der Regelungsgewalt der Kommunen.<sup>167</sup> Die Produktverantwortung als wesentliches Element der Abfallpolitik hat zum Ziel, bereits beim Herstellungsprozess die Entstehung von Abfällen zu vermindern. Sie regelt die Verantwortung der Hersteller, die diese über die gesamte Lebensdauer ihrer Produkte tragen sollen.<sup>168</sup> Deutlich wird, dass mit einer Produktverantwortung lediglich eine Verminderung und eine umweltverträgliche Verwertung sichergestellt werden soll, jedoch keine ganzheitliche Vermeidung erkenntlich ist.

Offen bleibt jedoch, wie eine effektive Nachsteuerung auf Bundesebene erfolgen kann. Nach den Ausführungen im Abfallvermeidungsprogramm des Bundes von 2013 zu urteilen, wird eine Bundesverpackungssteuer nicht empfohlen, da der administrative Aufwand außer Verhältnis zur Wirkung der Steuer stehen könnte. Ebenfalls wird im selbigen Programm Skepsis darüber geäußert, ob eine solche Verpackungssteuer ausreichend wirksam sei, um relevante Abfallvermeidungserfolge zu erzielen, ohne in eine „Erdrosselungssteuer“ umzuschwenken.<sup>169</sup>

Zwar werden, wie der VGH BaWü behauptet, die Endverkäufer allein zu sehr belastet und zu Lösungen gedrängt<sup>170</sup>, jedoch entfaltet diese operative Maßnahme gerade dadurch ihre Wirkung, was die Zwischenbilanz in Tübingen bestätigt.<sup>171</sup> Nicht zuletzt könnte ein Erfolg darauf zurückzuführen sein, dass die Verpackungssteuer eine Internalisierung der externen Kosten bewirkt. Der Einsatz und Verbrauch von Umweltgütern, sowie auch die Umweltbelastung, wird hierzu im Preis als Produktionsfaktor einkalkuliert.

---

<sup>166</sup> Vgl. Schink in Kommentar zum Kreislaufwirtschaftsgesetz, 2016, § 6 Rn. 32.

<sup>167</sup> Vgl. VGH Baden-Württemberg, Ur. v. 29.03.2022 – 2 S 3814/20, Rn. 145, 148.

<sup>168</sup> Vgl. BMUV, Kurzinfo Produktverantwortung, 2020.

<sup>169</sup> Vgl. BMU, Abfallvermeidungsprogramm, 2013, S. 59.

<sup>170</sup> Vgl. VGH Baden-Württemberg, Ur. v. 29.03.2022 – 2 S 3814/20, Rn. 154.

<sup>171</sup> Vgl. Universitätsstadt Tübingen, Beschlussvorlage 134/2022, 22.04.2022, S. 2.

Mit diesem Instrumentarium werden die zusätzlichen Kosten der Umweltverschmutzung auf den Verantwortlichen, hier der Konsument, zurückverlagert. Insofern wird dem Verursacherprinzip im Umweltrecht mehr Geltung verschafft und parallel eine indirekte Steuerung mittels Verhaltensbeeinflussung induziert.<sup>172</sup>

Eine solche Form der ökonomischen Anreizsetzung sei nunmehr durch § 33 KrWG i. V. m. Anlage 4 Nr. 3 lit a) zum KrWG möglich.<sup>173</sup> Gemäß § 33 Abs. 1 KrWG erstellt der Bund ein Abfallprogramm, an dem sich die Länder beteiligen können, sofern sie nicht selbst ein eigenes Programm erstellen.<sup>174</sup> In Anlage 4 zum Kreislaufwirtschaftsgesetz sind Beispiele für typische Abfallvermeidungsmaßnahmen (§ 33 Abs. 3 Nr. 2 und 3 KrWG) aufgelistet. Hierzu gehören auch die unter Nummer 3 lit. a) aufgeführten wirtschaftlichen Instrumente.<sup>175</sup> Ausdrücklich handelt es sich um die Einführung eines vom Verbraucher zu zahlenden Aufpreises für einen Verpackungsartikel oder ein Verpackungsteil, der sonst unentgeltlich bereitgestellt werden würde<sup>176</sup>, was einen Anreiz für einen umweltfreundlicheren Einkauf setzt.<sup>177</sup> Hierunter könnte eine Lenkungssteuer auf Abfälle durchaus subsumiert werden, was aus dem Abfallvermeidungsprogramm des Bundes von 2013 hervorgehe.<sup>178</sup> Einschränkend wird darin, wie bereits dargelegt, von einer Bundesverpackungssteuer allerdings abgeraten.<sup>179</sup> Dies könnte der Grund sein, weshalb in der Fortschreibung des Abfallvermeidungsprogramms im Jahr 2021 keine Verpackungssteuer mehr thematisiert wird<sup>180</sup>, obwohl es sich bei den Abfallvermeidungsprogrammen in erster Linie um ein Instrument indirekter Verhaltenssteuerung ohne zwingenden Charakter handelt und diese darauf gerichtet sein sollen, eine Änderung des Verhaltens der Beteiligten herbeizuführen.<sup>181</sup>

Dass sich aus den Regelungen über die Abfallvermeidungsprogramme keine Berechtigung der Kommunen zum Erlass einer Verpackungssteuer ableiten ließe, wie der VGH BaWü meint<sup>182</sup>, steht konträr zur Rechtsauffassung des Petitionsausschusses in seiner Beschlussempfehlung. Er führt darin aus, dass jetzt durch die Abfallvermeidungsprogramme ausdrücklich die Möglichkeit bestände, von wirtschaftlichen Instrumenten Gebrauch zu machen und daher auch hoheitliche Zwangsabgaben nicht mehr ausgeschlossen seien. Weiter heißt es, dass eine solche Maßnahme zur Abfallvermeidung sogar

---

<sup>172</sup> Vgl. Mohl, *Wirtschaft und Verwaltung* 1996, S. 103.

<sup>173</sup> Vgl. Kinger/Krebs, *Zeitschrift für Umweltrecht* 2015, S. 667.

<sup>174</sup> Vgl. § 33 Abs. 2 KrWG.

<sup>175</sup> Vgl. Kinger/Krebs, *Zeitschrift für Umweltrecht* 2015, S. 667.

<sup>176</sup> Vgl. Anlage 4 Nr. 3 lit. a zu § 33 KrWG.

<sup>177</sup> Vgl. Beckmann in Landmann/Rohmer, *Umweltrecht. Kommentar*, September 2022, Band II, § 6 Rn. 28.

<sup>178</sup> Vgl. Kinger/Krebs, *Zeitschrift für Umweltrecht* 2015, S. 667.

<sup>179</sup> Vgl. BMU, *Abfallvermeidungsprogramm*, 2013, S. 59.

<sup>180</sup> Vgl. BMU, *Abfallvermeidungsprogramm Fortschreibung*, 2020, Oktober 2020.

<sup>181</sup> Vgl. Schink in *Kommentar zum Kreislaufwirtschaftsgesetz*, 2016, § 33 Rn. 11.

<sup>182</sup> Vgl. VGH Baden-Württemberg, *Urt. v. 29.03.2022 – 2 S 3814/20*, Rn. 164.

explizit vorgesehen sei.<sup>183</sup> Eine solche Auslegung bestärkt den ursprünglichen Zweck dieser Programme. Sie wurden als Instrument zur Umsetzung der EU-Richtlinie 2008/98/EG eingeführt, welche dazu dient, der Abfallvermeidung mehr Gewicht zukommen zu lassen.<sup>184</sup> Insbesondere im Zusammenhang mit diesem Instrumentarium würde die Definition des Begriffs der Abfallvermeidung eine Bedeutung erlangen<sup>185</sup>, zumal durch die in Anlage 4 zu § 33 KrWG aufgelisteten Maßnahmen ein Anreiz gesetzt werden soll, möglichst wenig Abfall entstehen zu lassen.<sup>186</sup> Es handelt sich gerade bei den Abfallvermeidungsprogrammen um ein Instrumentarium, die Abfallvermeidungsmaßnahmen darzustellen, zu bewerten und letztlich in konkrete Umweltpolitik bzw. Ordnungsrecht umzusetzen.<sup>187</sup> Durch diese bestehe somit die Chance, der Vermeidung von Abfall nicht nur in der Theorie, sondern auch in der Praxis Geltung zu verschaffen.<sup>188</sup>

Wenngleich sich die Verpackungssteuer als ein effektives Instrument im Kampf gegen den Verpackungsmüll beweist, habe der Bundesgesetzgeber in Bezug auf eine Vermeidung von Verpackungsabfällen schon abschließende Regelungen im Verpackungsgesetz getroffen. Besonders die ab Januar 2023 geltende Pflicht von Letztvertreibern zur Anbietung von Mehrwegalternativen zeigt die jüngste Maßnahme im Kampf gegen den Verpackungsmüll aus Initiative des Bundesgesetzgebers.<sup>189</sup> Gemäß § 33 Abs. 1 Satz 1 VerpackG müssen für Einwegkunststoffverpackungen und Einweggetränkebecher, die bei den Letztvertreibern mit Waren befüllt werden, Mehrwegalternativen angeboten werden. Diese Verkaufseinheit aus Ware und angebotener Mehrwegverpackung darf nicht zu einem höheren Preis oder zu schlechteren Bedingungen angeboten werden als die Möglichkeit einer Einwegverpackung.<sup>190</sup>

Dazu äußerte die Bundesgeschäftsführerin der Deutschen Umwelthilfe, Barbara Metz, dass ein bloßes Anbieten von Mehrwegalternativen, ohne eine gleichzeitige Verteuerung der Einwegverpackungen, nicht zielführend sei. Hierdurch bleibe die Wegwerfvariante in der Nutzung für viele Menschen weiterhin einfacher, da sie nicht wieder zurückgebracht werden muss. Die Verbraucher benötigen einen klaren Vorteil bei der Nutzung von Mehrwegprodukten, was sich am wirksamsten durch eine Verteuerung der Einwegprodukte erreichen ließe.<sup>191</sup> Sie konstatiert: „Die kommunale Einweg-Verpackungssteuer in

---

<sup>183</sup> Vgl. Landtag von Baden-Württemberg, Drucksache 16/8387, Petition Nr. 16/4093, 2020, S. 26.

<sup>184</sup> Vgl. Kalscheuer/Harding, Zeitschrift für öffentliches Recht in Norddeutschland 2017, S. 115.

<sup>185</sup> Vgl. Bundesrat, Drucksache 216/11, 2011, S. 176.

<sup>186</sup> Vgl. Schink in Kommentar zum Kreislaufwirtschaftsgesetz, 2016, § 33 Rn. 11.

<sup>187</sup> Vgl. Kleve in Kommentar zum Kreislaufwirtschaftsgesetz, 2016, § 33 Rn. 5.

<sup>188</sup> Vgl. Verstejl in Kreislaufwirtschaftsgesetz. Kommentar, 2012, § 6 Rn. 10.

<sup>189</sup> Vgl. VGH Baden-Württemberg, Ur. v. 29.03.2022 – 2 S 3814/20, Rn. 146.

<sup>190</sup> Vgl. § 33 Abs. 1 S. 2 VerpackG.

<sup>191</sup> Vgl. Deutsche Umwelthilfe e.V., Keine Lösung für das Müllproblem: Deutsche Umwelthilfe fordert Nachbesserung der Mehrweg-Angebotspflicht ab 2023 und kündigt Überprüfung gesetzlicher Pflichten an, 2022.

Tübingen hat bereits eindrücklich bewiesen, dass Mehrweg auf diese Weise erfolgreich gefördert werden kann.“<sup>192</sup>

### 4.2.3 Verstoß gegen den Grundsatz der Belastungsgleichheit

In § 4 Abs. 2 VStS wird ein Höchststeuersatz festgelegt, welcher pro Einzelmahlzeit maximal 1,50 EUR beträgt. Dessen Einführung geht zurück auf einen Antrag der SPD-Fraktion im Gemeinderat der Stadt Tübingen. Die Fraktion begründet ihren Änderungsantrag zum Satzungstext wie folgt:

„Der [sic!] Einführung eines Höchststeuersatzes ist ein Instrument, um die Sozialverträglichkeit im Einzelfall zu gewährleisten. Wenn sich ein Essen aus mehreren kleinen Produkten zusammensetzt, die notwendig einzeln zu verpacken sind, kann sich die für eine Mahlzeit anfallende Steuer schnell auf einen Betrag zwischen 2,- und 3,- EUR aufaddieren. Dies stellt sich in Bezug auf eine Einzelmahlzeit um eine unverhältnismäßige Verteuerung dar, die auch den Absatz für betroffene Unternehmen empfindlich beeinträchtigen dürfte.“<sup>193</sup>

Wenngleich der Regelung im § 4 Abs. 2 VStS eine soziale Intention innewohnt, verstoße der Begriff der „Einzelmahlzeit“ gegen den Grundsatz der Belastungsgleichheit in Art. 3 Abs. 1 GG, gemäß Rechtsprechung des VGH BaWü.<sup>194</sup> Der allgemeine Gleichheitssatz aus Art. 3 Abs. 1 GG gebietet die konsequente Gleichbehandlung von wesentlich Gleichen und die Ungleichbehandlung von wesentlich Ungleichen.<sup>195</sup> Durch Art. 1 Abs. 3 GG und Art. 20 Abs. 3 GG ist auch der Gesetzgeber an den Gleichheitssatz gebunden.<sup>196</sup> Auf dem Gebiet des Steuerrechtes verlangt der Gleichheitssatz, dass die Steuerpflichtigen durch ein Steuergesetz rechtlich und tatsächlich gleich belastet werden sollen. Überdies muss ein materielles Steuergesetz in ein normatives Umfeld eingebettet sein, welches die Gleichheit der Belastung auch hinsichtlich des tatsächlichen Erfolgs prinzipiell gewährleistet.<sup>197</sup>

Folglich muss die Regelung zur Bemessung des Höchststeuersatzes eine Belastungsgleichheit normativ sicherstellen. Indem diese Obergrenze am Begriff der „Einzelmahlzeit“ festgemacht wird, kann eine solche Voraussetzung nicht erfüllt werden. Weder eine Definition der Begrifflichkeit, noch eine beispielhafte Erläuterung, ist der Verpackungssteuersatzung zu entnehmen. Der Wortlaut macht nur deutlich, dass sich der Begriff auf

---

<sup>192</sup> Ebd.

<sup>193</sup> Universitätsstadt Tübingen, Vorlage 241g/2019, 20.01.2020, S. 1.

<sup>194</sup> Vgl. VGH Baden-Württemberg, Urt. v. 29.03.2022 – 2 S 3814/20, Rn. 169.

<sup>195</sup> Vgl. Birk/Desens/Tappe, Steuerrecht, 2017, S. 52.

<sup>196</sup> Vgl. Hey in Tipke/Lang Steuerrecht, 2021, S. 105, 111.

<sup>197</sup> Vgl. BVerfG, Urt. v. 27.06.1991 – 2 BvR 1493/89, Leitsatz 1.

eine einzige Person und auf die Bestellung für diese Person bemesse und nicht auf den insgesamten Bestellvorgang. Gerade darin verbirgt sich aber das Problem. Es gestaltet sich in der Praxis schwierig, festzustellen, welche Bestellmenge einer einzelnen Person zuzurechnen ist. Das Gericht nennt hier als Beispiel „Vielesser“, die möglicherweise die Menge von zwei Portionen allein konsumieren.<sup>198</sup> Gerade bei den Schnellrestaurants mit selbst zusammenstellbaren Gerichtsbestandteilen sei ein Verstoß gegen den Bestimmtheitsgrundsatz nicht auszuschließen. Dasselbe Problem trifft auch auf Nachbestellungen zu. Es besteht Unsicherheit, ob diese noch zu der „Einzelmahlzeit“ zählen.<sup>199</sup>

Der Grundsatz der Tatbestandsbestimmtheit, welcher dem Rechtsstaatsprinzip in Art. 20 Abs. 3 GG entspringt, statuiert die Pflicht, dass ein Steuertatbestand nach Inhalt, Gegenstand, Zweck und Ausmaß hinreichend bestimmt sein muss. Damit die Betroffenen die Rechtslage entsprechend erkennen können, müssen die Abgabentatbestände so konkret wie möglich abgefasst werden. Simultan wird die Steuernorm hierdurch dem Vertrauensschutzprinzip gerecht, wonach Eingriffe in das Vermögen für den Steuerbürger aus dem zugrunde liegenden Gesetz erkennbar sein müssen, sodass sich der potenzielle Steuerträger sodann auf die Belastung einzustellen vermag.<sup>200</sup>

Nach Ansicht der SPD-Fraktion seien die Kombinationsmöglichkeiten verschiedener Gerichtsbestandteile überschaubar. Es könne somit angenommen werden, dass sich in der Verkaufspraxis schnell herausstellt, für welche der möglichen Produktkombinationen der Höchstsatz greift.<sup>201</sup> Diesem Standpunkt vermag der VGH BaWü nicht zu folgen, da eine solche Vereinfachung rechtlich nicht möglich sei. Selbst wenn sich in der Normanwendung eine gewisse Pauschalierung ergibt, kann hierdurch dem Bestimmtheitsgebot nicht entsprochen werden. Die Kriterien über einen Höchststeuersatz müssten sich aus der Norm selbst ergeben und nicht ausschließlich über die Rechtsanwendung, damit der Käufer keiner willkürlich bestimmten Steuerlast ausgesetzt ist.<sup>202</sup>

Des Weiteren zeichnet sich bei der Erhebung der Steuer ein Vollzugsdefizit ab. In Ermangelung einer Angabe zur Referenzmenge, die eine „Einzelmahlzeit“ umfasst, muss sich der Verkäufer auf die Angaben des Kunden verlassen. Diese könnten allerdings dazu geneigt sein, opportunistische Verhaltensweisen anzuwenden, um eine geringere Steuerlast zu erwirken.<sup>203</sup> Nach Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts muss das materielle Steuergesetz die Gewähr seiner regelmäßigen Durchsetzbarkeit so weit wie möglich in sich selbst tragen, um eine steuerliche Lastengleichheit zu gewährleisten.

---

<sup>198</sup> Vgl. VGH Baden-Württemberg, Urt. v. 29.03.2022 – 2 S 3814/20, Rn. 170, 178.

<sup>199</sup> Vgl. ebd., Rn. 171.

<sup>200</sup> Vgl. Birk/Desens/Tappe, Steuerrecht, 2017, S. 47 f.

<sup>201</sup> Vgl. Universitätsstadt Tübingen, Vorlage 241g/2019, 20.01.2020.

<sup>202</sup> Vgl. BVerfG, Urt. v. 27.06.1991 – 2 BvR 1493/89, Rn. 109.

<sup>203</sup> Vgl. VGH Baden-Württemberg, Urt. v. 29.03.2022 – 2 S 3814/20, Rn. 178.

Die Erhebungsregelung führt dazu, dass ein gleichmäßiger Belastungserfolg prinzipiell verfehlt wird. Somit ist die Steuernorm Anknüpfungspunkt für eine gleichheitswidrige Lastenverteilung.<sup>204</sup>

Ferner fehlt es den Steuerschuldern an Möglichkeiten, den Wahrheitsgehalt der Kundenäußerungen zu kontrollieren.<sup>205</sup> Indem die Steuer auf den Verbraucher abgewälzt wird, hängt die Steuerlast maßgeblich von deren Aussagen ab. Deshalb sind erhöhte Anforderungen an die Steuerehrlichkeit zu stellen, für die der Gesetzgeber, hier also die Stadt Tübingen, zuständig ist. In der Satzung müssen hinreichende, die steuerliche Belastungsgleichheit gewährleistende Kontrollmöglichkeiten verankert werden, um die Aussagen der Konsumenten zu verifizieren.<sup>206</sup> So führe ein normatives Defizit des widersprüchlich auf Ineffektivität angelegten Rechts zur Gleichheitswidrigkeit, heißt es im sogenannten „Spekulationssteuerurteil“ des Bundesverfassungsgerichts.<sup>207</sup> Die streitgegenständliche Definition der Obergrenze weise ein normatives Defizit auf, da keine hinreichenden Vorgaben bestehen, in welchem Umfang und in welcher Tiefe die Nachfragen beim Konsumenten zu erfolgen haben. Aufgrund dessen sei die Norm in § 4 Abs. 2 VStS in ihrer Umsetzung ineffektiv.<sup>208</sup>

Unklarheit besteht, wie ein etwaiger Kontrollmechanismus überhaupt aussehen könnte, zumal die Befragung jedes Konsumenten einen unzumutbaren Aufwand darstelle, wie der VGH BaWü in seinem Urteil ausführte. Zudem werde allein eine Befragung des Verbrauchers bei dieser Steuernorm dem Grundsatz der Belastungsgleichheit nicht gerecht.<sup>209</sup>

## **5 Vergleich des Gerichtsurteils zur Verpackungssteuersatzung der Stadt Tübingen mit der Rechtsprechung zur Verpackungssteuersatzung der Stadt Kassel**

Zum 01.07.1992 trat die Verpackungssteuersatzung der Stadt Kassel in Kraft.<sup>210</sup> Nach Klageerhebung hat der Hessische VGH die Sache dem Bundesverwaltungsgericht zur Entscheidung der Frage vorgelegt, ob bei einer örtlichen Verbrauchsteuer, deren Hauptzweck auf eine Abfallvermeidung gerichtet ist, die finanzverfassungsrechtliche Kompetenz ausreichend ist.<sup>211</sup> Das Bundesverwaltungsgericht hat am 19.08.1994 die Satzung für zulässig erklärt. Gegen diesen Beschluss erhoben sodann jeweils zwei

---

<sup>204</sup> Vgl. BVerfG, Urt. v. 27.06.1991 – 2 BvR 1493/89, Rn. 110.

<sup>205</sup> Vgl. VGH Baden-Württemberg, Urt. v. 29.03.2022 – 2 S 3814/20, Rn. 178.

<sup>206</sup> Vgl. BVerfG, Urt. v. 27.06.1991 – 2 BvR 1493/89, Leitsatz 2.

<sup>207</sup> Vgl. Bundesverfassungsgericht, Urt. v. 9. März 2004 – 2 BvL 17/02, Leitsatz 2.

<sup>208</sup> Vgl. VGH Baden-Württemberg, Urt. v. 29.03.2022 – 2 S 3814/20, Rn. 177.

<sup>209</sup> Vgl. ebd., Rn. 178.

<sup>210</sup> Vgl. VGH Hessen, Urt. v. 29.06.1995 – 5 N 1202/92, Rn. 1.

<sup>211</sup> Vgl. Ohne Autor, Zeitschrift für Kommunalfinanzen 1993, S. 39.

Getränkeautomatenaufsteller und zwei Fast-Food-Restaurantbetreiber beim Bundesverfassungsgericht in Karlsruhe Verfassungsbeschwerde. Gleichzeitig wurde der Antrag gestellt das weitere Verfahren beim Hessischen VGH zum Normenkontrollantrag bis zur Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts auszusetzen. Der Antrag wurde abgelehnt und der VGH Hessen hat am 29.06.1995 die Normenkontrollanträge zurückgewiesen und die Satzung bestätigt.<sup>212</sup> Mit Urteil vom 07.05.1998 erklärte das Bundesverfassungsgericht die Verpackungssteuer wegen des bestehenden Widerspruchs zum Abfallrecht des Bundes jedoch für verfassungswidrig.<sup>213</sup>

## 5.1 Örtlichkeitsprinzip

In diesem Punkt unterscheidet sich die Ausgestaltung der Kasseler Verpackungssteuersatzung deutlich von der Tübinger Verpackungssteuersatzung. § 1 Abs. 1 der VStS der Stadt Kassel sah eine Besteuerung von Speisen und Getränken in Einwegverpackungen vor, die ausschließlich zum Verzehr an Ort und Stelle bestimmt waren.<sup>214</sup> Hierdurch konnte eine örtliche Radizierung unstreitig sichergestellt werden.<sup>215</sup> Durch die vorgenannte Formulierung ergebe sich der örtliche Charakter der Steuer als zentrales Wesensmerkmal aus dem Steuertatbestand selbst. Anders als in Tübingen, wo nur der Verkaufsvorgang auf das Gemeindegebiet begrenzt ist, war es der Stadt Kassel mit der Satzungsgestaltung möglich, unmittelbare Steuerwirkungen über die Gemeindegrenzen hinaus zu verhindern. Zugegebenermaßen konnte somit kein besteuert Abfall in anderen Gemeinden anfallen, zugleich wurde der Lenkungszweck, die Müllvermeidung, aber nur unbefriedigend erfüllt.<sup>216</sup> Denn vor allem die Speisen und Getränke zum Mitnehmen bedürfen einer Verpackung. Durch deren Steuerbefreiung wurde kein Anreiz geschaffen, auf Einwegverpackungen für den Transport zu verzichten.

Das Bundesverwaltungsgericht hat zur ausreichenden Sicherstellung der örtlichen Radizierung die Einschränkung auferlegt, dass der Automatenverkauf von verschlossenen Dosen und Flaschen von der Steuer ausgeschlossen werden muss, weil bei solchen Produkten kein sofortiger Verzehr erforderlich ist. Dieser Einwand betraf lediglich die Anwendung und Auslegung der Regelung, normativ genügte sie den Anforderungen der örtlichen Radizierung.<sup>217</sup> Indem die Steuerwirkung auf das Gebiet begrenzt war, gab es keine Notwendigkeit ein mögliches Steuergefälle zu eruieren, im Gegensatz zur Verpackungssteuersatzung der Stadt Tübingen.

---

<sup>212</sup> Vgl. Hedderich, *Wirtschaft und Verwaltung* 1996, S. 117 f.

<sup>213</sup> Vgl. BVerfG, *Urt. v. 07.05.1998 – 2 BvR 1991/95, 2 BvR 2004/95, Orientierungssatz 3.*

<sup>214</sup> Vgl. VGH Hessen, *Urt. v. 29.06.1995 – 5 N 1202/92, Rn. 4.*

<sup>215</sup> Vgl. BVerfG, *Urt. v. 07.05.1998 – 2 BvR 1991/95, 2 BvR 2004/95, Rn. 74.*

<sup>216</sup> Vgl. Hedderich, *Wirtschaft und Verwaltung* 1996, S. 116.

<sup>217</sup> Vgl. BVerwG, *Beschluss v. 19.08.1994 – 8 N 1/93, Rn. 19.*

Fraglich ist, ob trotz der Begrenzung auf den Verzehr an Ort und Stelle ein Steuergefälle hätte entstehen können. Die Konsumenten, welche Einwegverpackungen zum sofortigen Verzehr benutzten, bezahlten ebenfalls einen höheren Preis als bei vergleichbaren Anbietern in der Umgebung. Möglicherweise ist die Klausel „Verzehr an Ort und Stelle“ kein Garant für den Ausschluss eines Steuergefälles. Die Formulierung kann lediglich ein örtlicher Bezug sicherstellen, wie in Kapitel 4.2.1.1 dargelegt wurde.

## 5.2 Widerspruch zum Abfallrecht des Bundes

Auch die Verpackungssteuer der Stadt Kassel lief in ihrer Ausgestaltung als Lenkungssteuer den damals geltenden bundesgesetzlichen Vorgaben des Abfallrechts zuwider.<sup>218</sup>

Obwohl das Bundesverwaltungsgericht zunächst der Meinung war, dass eine örtliche Verpackungssteuer mit dem bundesrechtlichen Ziel der Abfallvermeidung konform gehe<sup>219</sup>, kam das Bundesverfassungsgericht zum Entschluss, dass die steuerliche Lenkung dem Kooperationsprinzip entgegensteht.<sup>220</sup> Die für die Kooperation wesentlichen Zielfestlegungen nach § 14 Abs. 2 AbfG von 1986 überspannten das gesamte abfallrechtliche Regelungsprogramm und bildeten daher den „Kern“ des Abfallrechtes.<sup>221</sup> Diese Zielfestlegungen zur Vermeidung oder Verringerung von Abfallmengen wurden nach Anhörung der beteiligten Kreise durch die Bundesregierung festgelegt. Erst wenn sich abzeichnete, dass die festgelegten Ziele nicht dazu geeignet waren, die Abfallmenge zu verringern, durfte die Bundesregierung Rechtsverordnungen zur Nachsteuerung erlassen, selbstverständlich nach vorheriger Anhörung der beteiligten Kreise.<sup>222</sup> Diese Gesetzespassage verdeutlicht: „Das Kooperationsprinzip begründet eine kollektive Verantwortung verschiedener Gruppen mit unterschiedlichen fachlichen, technischen, personellen und wirtschaftlichen Mitteln, in eigenständiger Aufgabenteilung und Verhaltensabstimmung das vorgegebene oder gemeinsam definierte Ziel zu erreichen.“<sup>223</sup>

Durch die Verpackungssteuer war es den „beteiligten Kreisen“ aber nicht mehr möglich selbst, anhand ihrer jeweiligen Fachexpertise, die passenden Mittel zur Zielerreichung auszuwählen.<sup>224</sup> Eine zielorientierte steuerliche Lenkung wirke wie ein Zwangsgeld. Denn wer der Verhaltensempfehlung nicht folgt, hat die Zahlungspflicht zu erfüllen, was einem verbindlichen Verbot gleiche. Nach Auslegung des ehemaligen

<sup>218</sup> Vgl. BVerfG, Urt. v. 07.05.1998 – 2 BvR 1991/95, 2 BvR 2004/95, Orientierungssatz 3. b).

<sup>219</sup> Vgl. BVerwG, Beschluss v. 19.08.1994 – 8 N 1/93, Rn. 30.

<sup>220</sup> Vgl. BVerfG, Urt. v. 07.05.1998 – 2 BvR 1991/95, 2 BvR 2004/95, Orientierungssatz 3. bb).

<sup>221</sup> Vgl. Kinger/Krebs, Zeitschrift für Umweltrecht 2015, S. 667.

<sup>222</sup> Vgl. § 14 Abs. 2 AbfG von 1986.

<sup>223</sup> BVerfG, Urt. v. 07.05.1998 – 2 BvR 1991/95, 2 BvR 2004/95, Rn. 65.

<sup>224</sup> Vgl. Uschkeret, Zeitschrift für Gewerbe- und Wirtschaftsrecht 2020, S. 439.

Bundesfinanzhofrichters Prof. Dr. Heinrich Weber-Grellet erhöhen Lenkungssteuern jedoch den Freiheitsspielraum der Betroffenen, im Vergleich zu strikten Ge- oder Verboten, indem sie den Betroffenen die Wahl lassen, ob sie die Abgabe entrichten oder auf das mit der Abgabe belegte Konsumverhalten verzichten. Die widerstreitenden Überzeugungen werden durch den Autor selbst aufgelöst. So sei die Lenkung durch Steuern kein Allheilmittel und durch ihre spezifischen Auswirkungen für jeden Regulationsfall gesondert auf deren Anwendbarkeit zu untersuchen.<sup>225</sup> Im Gegensatz zur steuerlichen Regelung verzichtete die Kooperation jedenfalls gänzlich auf eine Sanktionierung, selbst bei einer Zielverfehlung.<sup>226</sup> Als die angestrebten Ziele tatsächlich nicht verwirklicht werden konnten, wurde auf Basis von § 14 Abs. 2 AbfG im Jahr 1991 die Verpackungsverordnung erlassen, ebenso unter kooperativer Beteiligung. Besagte Verordnung wurde zur Geburtsstunde der dualen Systeme.<sup>227</sup>

Verpackungsverordnung und Verpackungssteuer standen sich im Hinblick auf den Regulationsgegenstand und das Regelungsziel allerdings nicht ganz konträr gegenüber. Beide Regelungen verfolgten in ihrer Wirkungsweise das gleiche Ziel: die Abfallvermeidung. Problematisch waren die verschiedenen Handlungsformen. Die Verpackungsverordnung stützte sich auf Rücknahme- und Wiederverwertungsgebote sowie Pfandrege-lungen, aber nicht auf eine steuerrechtliche Lenkung.<sup>228</sup> Eine Abfallvermeidung war durch die §§ 1a und 14 AbfG durch den Bund abschließend geregelt und diente zur Wahrung von einheitlichen Wirtschafts- und Lebensbedingungen. Den Kommunen stand somit die Erhebung einer Lenkungssteuer mit dem Ziel der Abfallvermeidung mangels Kompetenz nicht zu.<sup>229</sup>

Andere Stimmen in der Literatur sind jedoch der Meinung, dass der § 14 AbfG und die darauf beruhende Verpackungsverordnung keine abschließende Regelung zulässiger Instrumentarien darstellten. Es seien keine Anhaltspunkte für einen abgeschlossenen Katalog ersichtlich gewesen. Die Autoren Rolf Hedderich und Peter Rust sind der Ansicht gewesen, dass lediglich die Abfallvermeidungsinstrumente, von denen der Bund in der Verpackungsverordnung Gebrauch gemacht hatte, für die Kommunen eine Sperrwirkung entfalteten. Wie bereits erwähnt, sah die Verpackungsverordnung keine Abgabenregelung vor, sodass den Kommunen insoweit ein abgeleitetes Recht zugestanden hätte, im Rahmen ihrer Steuerhoheit in den Sachbereich der Abfallwirtschaft einzugreifen.<sup>230</sup>

---

<sup>225</sup> Vgl. Weber-Grellet, Neue Juristische Wochenschrift 2001, S. 3660.

<sup>226</sup> Vgl. BVerfG, Urt. v. 07.05.1998 – 2 BvR 1991/95, 2 BvR 2004/95, Rn. 65, 66.

<sup>227</sup> Vgl. Uschkerit, Zeitschrift für Gewerbe- und Wirtschaftsrecht 2020, S. 438.

<sup>228</sup> Vgl. Pieroth, Wirtschaft und Verwaltung 1996, S. 76.

<sup>229</sup> Vgl. Deutscher Bundestag, Drucksache 12/3740, 1992, S. 41 f.

<sup>230</sup> Vgl. Hedderich/Rust, Zeitschrift für Kommunalfinanzen 1992, S. 273.

Weiterhin urteilte das Bundesverfassungsgericht, dass die Konsumenten die nicht-abgabepflichtigen Verhaltensweisen, also den Verzicht auf Einwegverpackungen, bevorzugen würden, auch wenn andere Formen für eine Zielverwirklichung ökologisch und ökonomisch sinnvoller wären.<sup>231</sup> Objektiv könne gegen eine Verwendung von Mehrwegalternativen nichts einzuwenden sein. Eine Gefahr wohnt allerdings der ökologischen Fehlsteuerung inne. So geht mit der Verwendung von Mehrweggeschirr auch ein erhöhter Reinigungs- und damit Energieaufwand einher, der überdies größere Abwassermengen entstehen lässt. Ein solcher Transfer von Verschmutzungsproblemen auf andere Umweltmedien zeige sich aber bei allen umweltrechtlichen Instrumenten, obgleich das Bundesverfassungsgericht meint, dass Fehlsteuerungen dieser Art durch eine Kooperation vermieden werden könnten.<sup>232</sup> Der Ordnungsgeber habe überdies bewusst keine stärker belastendere Regelung vorgesehen, wie sie beispielsweise die Steuer darstellt.<sup>233</sup>

Das Bundesverfassungsgericht sah in der abfallrechtlichen Lösung und in der steuerrechtlichen Regelung ebenso zwei sich konträr gegenüberstehende Lösungsansätze. Mit Blick auf das gemeinsame Ziel der Abfallvermeidung hätte die Lenkungssteuer als ergänzende Regelung zum Abfallrecht agieren können, konstatiert Prof. Dr. Heinrich Weber-Grellet.<sup>234</sup> Ihm erschien sinnhafter, dass die kooperativen Verhaltensformen mit den steuerlichen Regelungen hätten abgestimmt werden können, um so einen Instrumentenverbund oder einen Instrumentenmix zu kreieren. Die bis heute maßgebliche Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts hemme die rechtspolitische Entwicklung und verkenne, dass sich problemnah entwickelte Lösungen im Kleinen bewähren können.<sup>235</sup> Auch Prof. Dr. Michael Bothe stand dem streitgegenständlichen Urteil mit Skepsis gegenüber und äußerte die These, dass mit besagter Entscheidung das Bundesverfassungsgericht die dualen Systeme retten wollte, die Ergebnis der Verpackungsverordnung sind. Indem ein Unternehmen mittels Mehrwegsystem die Steuer umgeht, erhält auch das duale System keine Entgelte, was für eine privatwirtschaftliche Organisation nicht lukrativ erscheint.<sup>236</sup>

Obgleich die Argumentation des Bundesverfassungsgerichts schon damals zweifelhaft war, sei zwischenzeitlich eine Rechtsänderung eingetreten, meinen die Rechtsanwälte Prof. Dr. Remo Klinger und David Krebs. Sie stellten fest, dass tatsächlich einige Landesregierungen bis heute auf diese über 20 Jahre alte Rechtsprechung verweisen.<sup>237</sup>

---

<sup>231</sup> Vgl. BVerfG, Urt. v. 07.05.1998 – 2 BvR 1991/95, 2 BvR 2004/95, Rn. 67.

<sup>232</sup> Vgl. Bothe, Neue Juristische Wochenschrift 1998, S. 2334.

<sup>233</sup> Vgl. Konrad, Betriebs-Berater 1995, S. 1116.

<sup>234</sup> Vgl. Weber-Grellet, Neue Juristische Wochenschrift 2001, S. 3662.

<sup>235</sup> Vgl. ebd., S. 3656 f.

<sup>236</sup> Vgl. Bothe, Neue Juristische Wochenschrift 1998, S. 2334 f.

<sup>237</sup> Vgl. Klinger/Krebs, Zeitschrift für Umweltrecht 2015, S. 665 f.

Und auch der VGH BaWü hat sich, wie unter Kapitel 4.2.2 dargelegt, der Entscheidung von 1998 angeschlossen.

### **5.3 Verstoß gegen das Grundrecht auf Berufsfreiheit aus Art. 12 Abs. 1 GG**

Die damaligen Antragsteller machten eine Verletzung ihres Grundrechtes auf Berufsfreiheit aus Art. 12 GG geltend. Nachdem der Hessische Verwaltungsgerichtshof als Normenkontrollgericht die Rechtssache wegen grundsätzlicher Bedeutung mit Beschluss vom 15.12.1992 dem Bundesverwaltungsgericht zur Entscheidung mehrerer Fragen vorlegte<sup>238</sup>, schloss sich dieser der Auffassung des VGH Hessen aus seinem Vorlagebeschluss an. Der VGH Hessen führt in dem Vorlagebeschluss aus, dass die konkreten Steuersätze durch die Möglichkeit der Verwendung von Mehrwegartikeln, sowie die Abwälzbarkeit auf den Endverbraucher, keine erdrosselnde Wirkung erkennen ließe, mithin eine Verletzung des Art. 12 Abs. 1 GG unter diesem Gesichtspunkt ausgeschlossen sei.<sup>239</sup> Erst wenn die Finanzfunktion der Steuer in eine reine Verwaltungsfunktion mit Verbotscharakter umschlägt, sie also einer verbindlichen Verhaltensregel gleicht, bietet die Steuergesetzgebungskompetenz keine ausreichende Rechtsgrundlage mehr.<sup>240</sup>

Allerdings verneinte der VGH Hessen in seinem Vorlagebeschluss eine reine Verwaltungsfunktion mit Verbotscharakter im Regelungsbereich des Abfallrechts. Das Bundesverwaltungsgericht beanstandete die Feststellung im Vorlageverfahren nicht. Nach Ansicht des VGH Hessen handelt es sich bei der steuerlichen Regelung nur um eine mittelbare Einschränkung der Berufsausübungsfreiheit. Es sei deshalb nicht zu befürchten, dass die Antragsteller oder andere Betroffene durch die Höhe der Steuer gehindert sein könnten, ihre Berufstätigkeit weiter auszuüben. Diese Argumentation erfuhr durch das Bundesverwaltungsgericht ebenso Bestätigung.<sup>241</sup> Auch der Senat des VGH Hessen erkennt in seinem Urteil keine erdrosselnde Wirkung, mithin keine Behinderung in der Berufsausübung. Erst wenn die Steuer eine Weiterführung der entsprechenden Gewerbebetriebe i. d. R. wirtschaftlich unmöglich macht, läge eine erdrosselnde Wirkung vor, die dann dem steuerlichen Zweck der Einnahmenerzielung zuwiderläuft.<sup>242</sup>

Das Bundesverfassungsgericht stellte schließlich fest, dass die Verpackungssteuersatzung der Stadt Kassel die Beschwerdeführerinnen in ihrem Grundrecht aus Art. 12 Abs. 1 GG verletzte, aber nicht mit Verweis auf eine mögliche erdrosselnde Wirkung.<sup>243</sup> Grundsätzlich erfasst die Auferlegung von öffentlich-rechtlichen Geldleistungspflichten

---

<sup>238</sup> Vgl. BVerwG, Beschluss v. 19.08.1994 – 8 N 1/93, Rn. 2.

<sup>239</sup> Vgl. ebd., Rn. 25.

<sup>240</sup> Vgl. BVerfG, Ur. v. 07.05.1998 – 2 BvR 1991/95, 2 BvR 2004/95, Rn. 55, 56.

<sup>241</sup> Vgl. BVerwG, Beschluss v. 19.08.1994 – 8 N 1/93, Rn. 27.

<sup>242</sup> Vgl. VGH Hessen, Ur. v. 29.06.1995 – 5 N 1202/92, Rn. 67.

<sup>243</sup> Vgl. BVerfG, Ur. v. 07.05.1998 – 2 BvR 1991/95, 2 BvR 2004/95, Rn. 51.

nicht den Schutzbereich des Art. 12 Abs. 1 GG.<sup>244</sup> Die streitgegenständliche Steuer griff in ihrer Lenkungswirkung allerdings in den Schutzbereich des Grundrechtes ein, da die Abgabe in engem Zusammenhang mit der Ausübung des Berufes stand und eine berufsregelnde Tendenz verfolgte.<sup>245</sup> In der außerfiskalischen Wirkung bezweckte die Verpackungssteuer, dass die Anbieter von der Verwendung der Einwegartikel absahen, was eine berufsregelnde Tendenz erkennen ließ.<sup>246</sup>

Das Grundrecht auf Berufsfreiheit steht unter Gesetzesvorbehalt. Solche gesetzlichen Regelungen können auch durch Satzungen getroffen werden. Dies setzt eine hierzu ermächtigende verfassungskonforme Norm voraus. Das bedeutet, dass die Steuersatzung den Gesetzesvorbehalt wahren und insbesondere auch formell mit der Verfassung in Einklang stehen muss.<sup>247</sup> Zwar erfüllte die Verpackungssteuer die Anforderungen des Art. 105 Abs. 2a GG nach Ansicht des Bundesverfassungsgerichts, gleichwohl widersprach die abfallwirtschaftliche Lenkung dem Abfallrecht des Bundes. Damit überschritt die Steuer in ihrer Wirkung die rechtsstaatlichen Grenzen der Kompetenzausübung und genügte nicht als Eingriffsgrundlage in die Berufsausübung.<sup>248</sup> Denn der Steuergesetzgeber darf mit seiner Steuerkompetenz keine Regelungen in einem Sachbereich herbeiführen, die der Ordnung des Sachgesetzgebers widersprechen.<sup>249</sup> Indem die Verpackungssteuersatzung der Stadt Kassel dem Abfallrecht des Bundes gegenläufig war, stellte sie einen Verstoß gegen die Widerspruchsfreiheit der Rechtsordnung (Art. 20 Abs. 3 GG) dar.<sup>250</sup> Mithin stand sie hierdurch nicht im Einklang mit der Verfassung und konnte folglich keine ausreichende Eingriffsgrundlage darstellen.<sup>251</sup>

Der VGH BaWü hat im Urteil zur Verpackungssteuersatzung der Stadt Tübingen über die ebenso gerügte Verletzung der Berufsfreiheit keine Entscheidung getroffen, obwohl auch die dortige Klägerin aufgrund der Steuerhöhe eine erdrosselnde Wirkung und damit einen Verstoß gegen die Berufsausübung geltend machte.<sup>252</sup>

---

<sup>244</sup> Vgl. Konrad, Betriebs-Berater 1995, S. 1118.

<sup>245</sup> Vgl. BVerfG, Beschluss v. 30.10.1961 - 1 BvR 833/59, Rn. 23.

<sup>246</sup> Vgl. Konrad, Betriebs-Berater 1995, S. 1118.

<sup>247</sup> Vgl. ebd.

<sup>248</sup> Vgl. BVerfG, Urte. v. 07.05.1998 – 2 BvR 1991/95, 2 BvR 2004/95, Rn. 68.

<sup>249</sup> Vgl. ebd., Rn. 57 f.

<sup>250</sup> Vgl. Uschkerit, Zeitschrift für Gewerbe- und Wirtschaftsrecht 2020, S. 439.

<sup>251</sup> Vgl. BVerfG, Urte. v. 07.05.1998 – 2 BvR 1991/95, 2 BvR 2004/95, Rn. 51.

<sup>252</sup> Vgl. VGH Baden-Württemberg, Urte. v. 29.03.2022 – 2 S 3814/20, Rn. 65, 179.

## 6 Kritische Würdigung der Rechtsprechungsanalyse und Ausblick auf die Revision der Stadt Tübingen

### 6.1 Wertung

Der VGH BaWü stützt sein Urteil u. a. auf die 60 Jahre alte Definition des „örtlichen Charakters“ aus der mehrmals zitierten „Speiseeisentscheidung“.<sup>253</sup> Gleichwohl erfuhr diese enge Auslegung durch das Bundesverfassungsgerichtsurteil zur Verpackungssteuersatzung der Stadt Kassel eine gewisse Öffnung, indem es ausreichend ist, wenn der Steuertatbestand lediglich typisierend auf einen Verbrauch im Gemeindegebiet abzielt.<sup>254</sup>

Trotz dessen könnten die engen Spielräume, die der VGH BaWü beim Steuertypus anlegte, in Anbetracht der seit den 1960er Jahren erfolgten Mobilisierung der Konsumenten in Frage gestellt werden, meint Prof. Dr. Michael Droege, Professor an der Eberhard-Karls-Universität Tübingen. Gerade unter Beachtung, dass die Steuerschuldner (steuererhebende Betriebe) zwangsläufig im Gemeindegebiet ansässig sind und die aktuellen Bedingungen eine gestiegene Konsumentenmobilität zulassen, müsse klar definiert werden, wie die Vermeidung eines Steuergefälles ausreichend sichergestellt werden kann. Überhaupt werde das Kriterium der Örtlichkeit besonders bei Verbrauchsteuern auch auf die Steuerwirkungen bezogen und insoweit gefordert, dass der belastete Konsum ebenfalls vor Ort stattfindet. Nach der Sichtweise von Prof. Dr. Droege käme es aber lediglich darauf an, dass die sich im Aufwands- und Verbrauchsakt manifestierende Leistungsfähigkeit territorial radiziert ist. Unerheblich sei, wo der Besteuerungsgegenstand im Nachhinein genutzt oder konsumiert wird.<sup>255</sup>

Es ist allerdings höchst fraglich, ob allein die Entstehung der Steuerlast, also der Kaufvorgang, für die Gewährleistung eines örtlichen Bezugs in Zukunft als ausreichend angesehen werden kann. Dafür spricht, dass der Serviceverpackung nach § 3 Abs. 1 Nr. 1 lit. a VerpackG gerade der Zweck innewohnt, die Übergabe von Waren an den Endverbraucher zu ermöglichen oder zu unterstützen.<sup>256</sup> Untrennbar verbunden mit einer solchen Übergabe ist zwangsläufig der Verkauf der Ware. Allerdings darf dieser Verkaufsvorgang nicht mit der Übergabe der Verpackung und dem vorherigen Befüllen mit Speisen und Getränken gleichgesetzt werden. So könnte durchaus eine neue Örtlichkeitsdefinition unter Bezugnahme dieser Zweckbestimmung überdacht werden.

---

<sup>253</sup> Vgl. VGH Baden-Württemberg, Urt. v. 29.03.2022 – 2 S 3814/20, Rn. 101.

<sup>254</sup> Vgl. BVerfG, Urt. v. 07.05.1998 – 2 BvR 1991/95, 2 BvR 2004/95, Rn. 74.

<sup>255</sup> Vgl. Droege, Die Stadt, der Müll und der VGH Mannheim. Fallstricke der Steuertypen, 2022.

<sup>256</sup> Vgl. Konzak/Körner in Landmann/Rohmer Umweltrecht. Kommentar, September 2022, Band II, § 3 Rn. 19.

Zudem ist mit einer möglichen Entsorgung von Einwegverpackungen außerhalb des steuererhebenden Territoriums kein direkter Nachteil verbunden. Es kann sogar angenommen werden, dass weniger potenzieller Abfall in andere Gemeindegebiete verbracht wird, was durchaus als Vorteil gewertet werden darf. Demgemäß zeigen sich Zweifel, ob der angelegte Maßstab der Rechtsprechung auch auf die heutige Lebenswirklichkeit weiter unverändert angewendet werden kann.<sup>257</sup> Überhaupt verfolgte die damalige Besteuerung von Speiseeis keine umweltpolitischen Ziele. Dahingegen zielt die Verpackungssteuer gerade auf eine Abfallvermeidung ab.

In nicht nachvollziehbarer Weise folgte der VGH BaWü auch im Bereich des Abfallrechts der über 20 Jahre alten Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts zur Kasseler Verpackungssteuer, obwohl sich das Leitprinzip im Abfallrecht seitdem geändert hat. Es wird der Anschein erweckt eine Verpackungssteuer, unabhängig auf welcher Ebene, vehement in Abrede zu stellen. Diskussionswürdig zeigt sich der auffällig in Erscheinung tretende Widerspruch zwischen der Zweckbestimmung des Abfallrechts und der präferierten Produktverantwortung. Obwohl der VGH BaWü eingesteht, dass der Bundesgesetzgeber mithilfe der Produktverantwortung und der Anreizsetzung zur Optimierung der Verpackungen, keine ausreichende Reduzierung des Verpackungsaufkommens erreichen konnte, behalte sich der Bund ausschließlich selbst eine zielorientierte Nachsteuerung vor.<sup>258</sup> Im Gegensatz hierzu ermächtigt der Bundesgesetzgeber an anderer Stelle die Länder wiederum eigene Abfallwirtschaftspläne (§ 30 KrWG) und Abfallvermeidungsprogramme (§ 33 KrWG) aufzustellen. Die Abfallvermeidungsprogramme berücksichtigen daher die föderale Zuständigkeitsverteilung.<sup>259</sup> Ob die Länder von dieser Möglichkeit selbstständig Gebrauch machen oder sich bei dem Abfallvermeidungsprogramm des Bundes beteiligen, dürfte der Sache keinen Abbruch tun. Ferner werden im Abfallvermeidungsprogramm des Bundes auch die Aktivitäten der Bundesländer und sogar der Kommunen beschrieben, welche berechtigt sind, kommunale Abfallvermeidungskonzepte zu entwerfen.<sup>260</sup> Somit wird den Kommunen innerhalb des Abfallvermeidungsprogramms ein gewisser Gestaltungsspielraum überlassen, was der VGH BaWü in seinem Urteil nicht ausdrücklich würdigte.

Weiterhin geht aus Nummer 3 lit. a) der Anlage 4 zu § 33 KrWG weder eine explizite Ermächtigung für die Kommunen zum Erlass einer Verpackungssteuer hervor, noch ein Verbot dergleichen. Zudem könnten die Länder über die Aufnahme einer Verpackungssteuer in ihren jeweiligen Abfallvermeidungsprogrammen selbst entscheiden, indem der

---

<sup>257</sup> Vgl. Universitätsstadt Tübingen, Beschlussvorlage 134/2022, 22.04.2022, S.2 f.

<sup>258</sup> Vgl. VGH Baden-Württemberg, Ur. v. 29.03.2022 – 2 S 3814/20, Rn. 148, 150.

<sup>259</sup> Vgl. Kleve in Kommentar zum Kreislaufwirtschaftsgesetz, 2016, § 33 Rn. 6.

<sup>260</sup> Vgl. Beckmann in Landmann/Rohmer, Umweltrecht. Kommentar, September 2022, Band II, § 33 Rn. 18.

Bundesgesetzgeber ihnen diesen Handlungsspielraum eingeräumt hat. Aufgrund dessen wirkt die beispielhafte Erwähnung in Anlage 4 eher wie eine Ermutigung, von dem wirtschaftlichen Instrument Gebrauch zu machen. § 33 Abs. 3 Nr. 3 KrWG und die Anlage 4 verdeutlichen, dass die Aufzählungen der Abfallvermeidungsmaßnahmen nicht als abschließend anzusehen sind, was auch der Gesetzesbegründung zu entnehmen ist. Darin heißt es, dass es sich um Mindestinhalte handelt, an die die Programmverantwortlichen (Bund und/oder Länder) gebunden sind.<sup>261</sup> Diesbezüglich kann dem VGH BaWü in seiner Darlegung weder gefolgt noch zugestimmt werden.

Ferner verfolgen die Abfallvermeidungsziele und die Vermeidungsmaßnahmen den Zweck, das Wirtschaftswachstum von den mit der Abfallerzeugung verbundenen Umweltauswirkungen zu entkoppeln.<sup>262</sup> „Übergeordnetes volkswirtschaftliches Ziel muss es also sein, auch bei anhaltendem Wirtschaftswachstum weniger Abfall zu produzieren.“<sup>263</sup> Erhellend wirkt diese Systematik nicht, indem das Wirtschaftswachstum zum alles überschattenden Gradmesser erhoben wird.

Immerhin ist es seit Inkrafttreten der damaligen Verpackungsverordnung mithilfe der Produktverantwortung gelungen, den Anstieg des Verpackungsverbrauchs vom Anstieg des Bruttoinlandsprodukts zu entkoppeln und somit zu einer relativen Verminderung des Verpackungsabfalls beizutragen, heißt es in der Fortschreibung des Abfallvermeidungsprogramms. Nichtsdestotrotz ist das absolute Verpackungsaufkommen, unter anderem wegen der Steigerung der inländischen Produktion und der Zunahme kleiner Haushalte, sowie aufgrund des beliebten Online-Handels allerdings gestiegen.<sup>264</sup> Ursachen dafür können beispielsweise eine gestiegene Kaufkraft, aber auch die zunehmende Relevanz des Außer-Haus-Vertriebs (Gastronomie, to-go-Produkte), sein.<sup>265</sup>

Das wirft die Frage auf, ob die Entkopplung der Umweltauswirkungen vom Wirtschaftswachstum überhaupt umsetzbar ist. Denn im heutigen Zeitalter sei die Müllmenge geradezu ein Indikator der Wirtschaftskraft geworden. Deshalb sei „Weiterverwenden“ eigentlich nicht im Sinne unserer Gesellschafts- und Wirtschaftsordnung, in der das System vom ständigen Konsum abhängt. Um das Müllproblem zu bekämpfen, oder zumindest zu kontrollieren reiche Recycling nicht mehr aus. Vielmehr sei ein Umdenken notwendig. Schließlich sei die wirksamste Methode im Kampf gegen den Verpackungsmüll die Verhaltensänderung der Menschen.<sup>266</sup> Im Bewusstsein sei die Notwendigkeit zum

---

<sup>261</sup> Vgl. Deutscher Bundestag, Drucksache 19/19373, 2020, S. 69.

<sup>262</sup> Vgl. § 33 Abs. 3 Nr. 1 KrWG.

<sup>263</sup> Kleve in Kommentar zum Kreislaufwirtschaftsgesetz, 2016, § 33 Rn. 9.

<sup>264</sup> Vgl. BMU, Abfallvermeidungsprogramm Fortschreibung, 2020, S. 12.

<sup>265</sup> Vgl. Ahrens, Statistiken zum Thema Lebensmittelverpackungen, Anstieg des Verpackungsverbrauchs in Deutschland, 2022.

<sup>266</sup> Vgl. Nölle, Der Mensch und sein Müll - Eine Geschichte des Wegwerfens (Dokumentation), Erstausstrahlung ZDF am 22. Mai 2022, Min. 40:22 – 42:08.

Müllsparen zwar präsent, allerdings müsste diese Geisteshaltung auch umgesetzt werden. Hierfür sei es notwendig, dass die Verbraucher ein gewisses Maß an Bequemlichkeit und Komfort aufgeben, meint der Historiker Wolfgang König.<sup>267</sup> Genau diesen Hebel betätigt die Verpackungssteuer. Durch Verteuerung der Einwegprodukte wird die zeitaufwendigere Mehrwegalternative attraktiver für die Konsumenten.

Auch wenn die Verpackungssteuer möglicherweise dem Wirtschaftswachstum nicht dienlich sein sollte, verhilft sie dem Leitprinzip des Abfallrechts – der Abfallvermeidung – zur Verwirklichung. Mithilfe der Steuer kann dazu beigetragen werden, dass ein Teil des Abfalls nicht entsteht und damit besser als jedes abfallarme Produktdesign die Umwelt und den Menschen schonen (§ 6 Abs. 2 Satz 1 KrWG).

## **6.2 Erfolgsaussichten der Revision der Stadt Tübingen**

Die Revision beim Bundesverwaltungsgericht wurde wegen grundsätzlicher Bedeutung der Rechtssache, gemäß § 132 Abs. 2 Nr. 1 VwGO, zugelassen.<sup>268</sup> Daraufhin hat der Tübinger Gemeinderat in seiner Sitzung am 28.04.2022 die Einlegung der Revision beschlossen.<sup>269</sup> Im Zuge dessen soll eine Überprüfung der Urteilsgründe des VGH BaWü erfolgen. Die Stadt Tübingen äußert in der Beschlussvorlage über die Einlegung der Revision, dass mit dieser Satzung bewusst juristisches Neuland betreten wurde. Damit sei ihrerseits die Hoffnung auf eine zeitgemäße Auslegung der vorangegangenen Rechtsprechung unter Zugrundelegung der entstandenen „to-go-Kultur“ verbunden, sodass Rechtssicherheit in diesen juristischen Grundsatzfragen erlangt werde.<sup>270</sup>

Das Bundesverwaltungsgericht hat die Chance, die bisher maßgebliche Rechtsprechung zur örtlichen Radizierung einer zeitgemäßen rechtlichen Würdigung im Lichte der gesellschaftlichen Entwicklungen und Veränderungen zu unterziehen. Ferner ist sogleich mit einer ausführlicheren Darstellung zum befürchteten Steuergefälle zu rechnen, nachdem dieses im Urteil des VGH BaWü mehrmals thematisiert wurde, aber keine detaillierte Erläuterung erfuhr. Bei dem unzulänglichen Begriff der „Einzelmahlzeit“ ist damit zu rechnen, dass sich das Bundesverwaltungsgericht in diesem Punkt dem VGH BaWü anschließt.

In Bezug auf das Abfallrecht erscheint es möglich, dass der jetzigen Leitmaxime des Abfallrechts mehr Gewicht verliehen wird. Gegebenenfalls erkennt das Bundesverwaltungsgericht die gemeinsame Zielrichtung von Verpackungssteuer und

---

<sup>267</sup> Vgl. König, „Man muss Bequemlichkeit und Komfort aufgeben“, Bewusstseinswandel versus Tätigkeitswandel, 2019.

<sup>268</sup> Vgl. VGH Baden-Württemberg, Urt. v. 29.03.2022 – 2 S 3814/20, Rn. 181.

<sup>269</sup> Vgl. Universitätsstadt Tübingen, Gemeinderat 28.04.2022 – Tagesordnung, TOP 3.

<sup>270</sup> Vgl. Universitätsstadt Tübingen, Beschlussvorlage 134/2022, 22.04.2022, S. 3 f.

Kreislaufwirtschaftsgesetz. Der VGH BaWü hat sich in seinem Urteil häufig an der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts zur Kasseler Verpackungssteuer angelehnt. Aufgrund dessen sei zu hoffen, dass das Bundesverwaltungsgericht Klarheit darüber schafft, ob der VGH BaWü eine zeitgemäße Interpretation des Abfallrechts geliefert hat, konstatiert Prof. Dr. Michael Droege.<sup>271</sup> Auch der Umweltschutz als verfassungsrechtlich fixiertes Staatsziel in Art. 20 a GG wurde vom VGH BaWü in keiner Weise gewürdigt, obwohl die Verpackungssteuer mithilfe eines nachhaltigen Konsums zum Umweltschutz beiträgt. Durch die gewünschte Verwendung von Mehrwegartikeln kann das Konsumverhalten in eine nachhaltigere Richtung gelenkt werden, um den „Bedarf heutiger und zukünftiger Generationen unter Beachtung von Belastbarkeitsgrenzen der Erde“<sup>272</sup> zu decken.

Aufgrund der vom VGH BaWü anhand der Urteilsgründe festgestellten Unwirksamkeit der Satzung, ließ er eine Entscheidung über weitere Streitfragen offen. Nunmehr besteht die Möglichkeit, dass das Bundesverwaltungsgericht u. a. darüber befinden wird, ob die Verpackungssteuer aufgrund ihrer Höhe eine erdrosselnde Wirkung entfaltet.

Zusammenfassend kann angenommen werden, dass sich das Bundesverwaltungsgericht bei der Beurteilung des örtlichen Charakters in gleicherweise an den Maßstab der „Speiseeisenentscheidung“ anlehnen wird und möglicherweise die Verpackungssteuersatzung ebenfalls nicht als örtliche Verbrauchsteuer ansieht. Zugleich ist aber mit einer anderweitigen Auslegung im Abfallrecht zu rechnen, welche dem Zweck des Kreislaufwirtschaftsgesetzes einen höheren Stellenwert einräumt. Indem viele Gastronomiebetriebe in Tübingen auf Mehrwegalternativen umgestellt haben, erscheint es zudem möglich, dass das Bundesverwaltungsgericht diesen sichtbaren Erfolg in seiner Entscheidung berücksichtigt. Nach Ansicht der DUH - Bundesgeschäftsführerin Barbara Metz könne durch die Entscheidung des Tübinger Gemeinderates, die Verpackungssteuer trotz des Urteils weiter für gültig zu erklären, über den Zeitverlauf hinweg gezeigt werden, welchen wichtigen Beitrag die Kommunen zur Abfallvermeidung leisten. Dies sei von großer Bedeutung, in Anbetracht, dass vergleichbare Maßnahmen gegen Einwegmüll auf Bundesebene fehlen.<sup>273</sup>

Schlussendlich liege es am Bundesverwaltungsgericht und vielleicht auch am Bundesverfassungsgericht den kommunalen Aufwand- und Verbrauchsteuern einen zeitgemäßen finanzverfassungsrechtlichen Rahmen zu verleihen.<sup>274</sup>

---

<sup>271</sup> Vgl. Droege, Die Stadt, der Müll und der VGH Mannheim. Widerspruchsfreiheit der Rechtsordnung, 2022.

<sup>272</sup> Beckmann in Landmann/Rohmer, Umweltrecht. Kommentar, September 2022, Band II, § 33 Rn. 17.

<sup>273</sup> Vgl. Deutsche Umwelthilfe e.V., Deutsche Umwelthilfe begrüßt weitere Erhebung der Tübinger Verpackungssteuer als besonders wirksame Maßnahme gegen die Einweg-Müllflut, 2022.

<sup>274</sup> Vgl. Droege, Die Stadt, der Müll und der VGH Mannheim, Fallstricke der Steuertypen, 2022.

## 7 Fazit der Rechtsprechungsanalyse

„Die örtlichen Aufwand- und Verbrauchsteuern sind nicht mehr und nicht weniger als ein Element kommunaler Finanzautonomie und Ausdruck örtlichen Gestaltungswillens.“<sup>275</sup>

Das Steuerfindungsrecht im Bereich der örtlichen Verbrauch- und Aufwandsteuern bewegt sich innerhalb strikter gesetzlicher Grenzen. Die Verpackungssteuersatzung der Stadt Tübingen hat diese Grenzen überschritten, sodass mit dem Urteil des VGH BaWü kein Verstoß gegen die kommunale Finanzhoheit vorliegt.

Die Analyse hat aufgezeigt, dass die Verpackungssteuer der Stadt Tübingen einen wirkamen Impuls zur Verwendung von Mehrwegverpackungen setzt und hierdurch dem kommunalpolitischen Willen der Abfallvermeidung einen praxisnahen Charakter verleiht. Aufgrund dessen erlangte Tübingen Anerkennung bei der Deutschen Umwelthilfe, welche deren Initiative als Vorreiter für Umwelt und Klima lobte.<sup>276</sup> Von der Verpackungssteuersatzung geht daher eine Signalwirkung für andere Kommunen aus, die ebenfalls mit den Hinterlassenschaften der Take-away Gerichte zu kämpfen haben und eine Handlungsform zum Gegensteuern benötigen.<sup>277</sup> Indem der VGH BaWü die Zulässigkeit einer kommunalen Verpackungssteuer allerdings gänzlich in Abrede gestellt hat, dürfte sein Urteil dahingehend für Ernüchterung gesorgt haben.

All jene Kommunen, die eine solche Verpackungssteuer in Erwägung ziehen, können gespannt auf die bevorstehende Entscheidung des Bundesverwaltungsgerichtes schauen. Bis zu diesem Urteil ist jedoch von der Einführung einer örtlichen Verpackungssteuer abzuraten. Falls das Bundesverwaltungsgericht einen Verstoß gegen das Abfallrecht verneint, wäre die Erhebung einer Verpackungssteuer auf Einwegverpackungen zumindest für den Verzehr an Ort und Stelle nicht ausgeschlossen. Um jedoch eine ganzheitliche Besteuerung von Einwegverpackungen auf kommunaler Ebene vorzunehmen und somit auch die Take-away Gerichte und Getränke zu erfassen, bedürfte es einer anderweitigen, zeitgemäßen Auslegung des Begriffs der Örtlichkeit. Die Möglichkeit, den örtlichen Bezug allein an dem mit der finanziellen Belastung des Steuerschuldners verbundenen Kaufvorgang festzumachen, wäre ein interessanter weiterführender Diskurs.

Abschließend ist zu konstatieren, dass die Verpackungssteuer durch ihre visierte Verhaltenslenkung sichtbare Erfolge in der Abfallvermeidung erzielt. Im Hinblick auf die Wirksamkeit dieses Instrumentariums erscheint es angebracht, dass auf Bundesebene die Erhebung einer solchen Steuer erneut abgewogen wird.

---

<sup>275</sup> Schwarting, Kommunale Steuern, 2022, S. 115.

<sup>276</sup> Vgl. SWR, Ein Jahr Verpackungssteuern in Tübingen – eine Bilanz, Stadtverwaltung sagt Müll den Kampf an, 2022.

<sup>277</sup> Vgl. Universitätsstadt Tübingen, Beschlussvorlage 134/2022, 22.04.2022, S. 5.

## Kernsätze

1. Aufgrund der fehlenden örtlichen Radizierung im Steuertatbestand, handelt es sich bei der Verpackungssteuer der Stadt Tübingen nicht um eine örtliche Verbrauchssteuer.
2. Indem die Steuer nur bei ortsansässigen Unternehmen, die den Steuertatbestand erfüllen, erhoben wird, ist ausschließlich die fiskalische Wirkung der Steuer auf das Gemeindegebiet begrenzt.
3. Eine Entsorgung von besteuerten Einwegverpackungen kann auch außerhalb der steuererhebenden Gemeinde erfolgen, weshalb die außerfiskalische Wirkung der Steuer, konkret die Abfallvermeidung, nicht auf das Gemeindegebiet begrenzt ist. Allerdings scheint keine Problematik erkennbar, die hieraus entstehen kann.
4. Der VGH BaWü hat die gesellschaftlichen Veränderungen, insbesondere die entstandene Wegwerfkultur, seit der Bundesverfassungsgerichtsentscheidung zur Kasseler Verpackungssteuer, nicht ausreichend in seinen Erwägungen einbezogen.
5. Durch die Verpackungssteuer wird den betroffenen Unternehmen ein weiterer Kostenfaktor auferlegt, welcher in der Preisbildung berücksichtigt werden muss. Hierdurch ist jedoch keine Entstehung von Steueroasen in den Nachbarkommunen anzunehmen.
6. Die Verpackungssteuer erfüllt in ihrer Ausgestaltung die Vorgaben der Abfallhierarchie, dem Leitprinzip des Kreislaufwirtschaftsgesetzes. Ferner verhilft die Lenkungswirkung der Steuer dem Zweck des Kreislaufwirtschaftsgesetzes – der Abfallvermeidung – zur Verwirklichung. Verpackungssteuer und Abfallrecht verfolgen somit die gleiche Zielrichtung.
7. Das kommunale Steuerfindungsrecht auf dem Gebiet der örtlichen Verbrauch- und Aufwandsteuern ist für die Finanzhoheit nicht wesensnotwendig. Ebenso gelten für das Steuerfindungsrecht gesetzliche Grenzen, welche nach gerichtlicher Auffassung überschritten wurden. Somit verletzt das Urteil des VGH BaWü nicht das Recht auf kommunale Selbstverwaltung.

## Literaturverzeichnis

- Ahrens, Sandra:** *Statistiken zum Thema Lebensmittelverpackungen*. 28.11.2022, verfügbar unter: [Statistiken zum Thema Lebensmittelverpackungen | Statista](#) [Zugriff am 14.03.2023].
- Becker, Julia:** Das (kommunale) Steuerfindungsrecht in Zeiten defizitärer Gemeindehaushalte. *Betriebs-Berater*. Heft 19, Jg. 66 (2011), S. 1175 - 1180.
- Beckmann, Martin; Durner, Wolfgang; Mann, Thomas; Röckinghausen, Marc** (Hrsg.): *Landmann/Rohmer, Umweltrecht*. Kommentar, Loseblatt, 99. Ergänzungslieferung, München, Verlag C. H. Beck oHG, 1. September 2022.
- Birk, Dieter; Desens, Marc; Tappe, Henning:** *Steuerrecht*. 20., völlig neu bearbeitete Auflage, Heidelberg, C. F. Müller GmbH, 2017.
- Bongartz, Matthias; Schröer-Schallenberg, Sabine:** *Verbrauchssteuerrecht*. 2. völlig neu bearbeitete Auflage, München, Verlag C. H. Beck oHG, 2011.
- Bothe, Michael:** Zulässigkeit landesrechtlicher Abfallabgaben. *Neue Juristische Wochenschrift (NJW)*. Heft 32, Jg. 51 (1998), S. 2333 - 2335.
- Bundesministerium für Umwelt, Naturschutz und nukleare Sicherheit (BMU)** (Hrsg.): *Abfallvermeidungsprogramm des Bundes unter Beteiligung der Länder Fortschreibung*. Bonn, Oktober 2020, verfügbar unter: [https://www.bmuv.de/fileadmin/Daten\\_BMU/Download\\_PDF/Abfallwirtschaft/fortschreibung\\_abfallvermeidungsprogramm\\_bund\\_laender\\_bf.pdf](https://www.bmuv.de/fileadmin/Daten_BMU/Download_PDF/Abfallwirtschaft/fortschreibung_abfallvermeidungsprogramm_bund_laender_bf.pdf) [Zugriff am 27.02.2023].
- Bundesministerium für Umwelt, Naturschutz und Reaktorsicherheit (BMU)** (Hrsg.): *Abfallvermeidungsprogramm des Bundes unter Beteiligung der Länder*. Bonn, Juli 2013, verfügbar unter: [https://www.bmuv.de/fileadmin/Daten\\_BMU/Pool/Broschueren/abfallvermeidungsprogramm\\_bf.pdf](https://www.bmuv.de/fileadmin/Daten_BMU/Pool/Broschueren/abfallvermeidungsprogramm_bf.pdf) [Zugriff am 27.02.2023].
- Bundesministerium für Umwelt, Naturschutz, nukleare Sicherheit und Verbraucherschutz (BMUV):** *Kampagne "Weniger ist mehr"*, o. J., verfügbar unter: <https://www.bmuv.de/weniger-ist-mehr/nach-einem-essen-schon-vergessen> [Zugriff am 17.03.2023].
- Bundesministerium für Umwelt, Naturschutz, nukleare Sicherheit und Verbraucherschutz (BMUV):** *Kurzinfo Produktverantwortung*. 31.03.2020, verfügbar unter: <https://www.bmuv.de/themen/wasser-ressourcen-abfall/kreislaufwirtschaft/abfallpolitik/produktverantwortung> [Zugriff am 28.02.2023].
- Bundesrat:** *Drucksache 216/11. Entwurf eines Gesetzes zur Neuordnung des Kreislaufwirtschafts- und Abfallrechts*. 15.04.2011, verfügbar unter: <https://www.bundesrat.de/SharedDocs/drucksachen/2011/0201-0300/216-11.pdf?blob=publicationFile&v=3> [Zugriff am 24.02.2023].

- Deutsche Umwelthilfe e.V.:** *Deutsche Umwelthilfe begrüßt weitere Erhebung der Tübinger Verpackungssteuer als besonders wirksame Maßnahme gegen die Einweg-Müllflut.* 01.07.2022, verfügbar unter: <https://www.duh.de/presse/pressemitteilungen/pressemitteilung/deutsche-umwelthilfe-begruesst-weitere-erhebung-der-tuebinger-verpackungssteuer-als-besonders-wirksame/#:~:text=Berlin%2C%201.7.2022%3A%20Der,und%20%2Dbesteck%20weiter%20zu%20erheben.> [Zugriff am 21.03.2023].
- Deutsche Umwelthilfe e.V.:** *Keine Lösung für das Müllproblem: Deutsche Umwelthilfe fordert Nachbesserung der Mehrweg-Angebotspflicht ab 2023 und kündigt Überprüfung gesetzlicher Pflichten an.* 06.12.2022, verfügbar unter: <https://www.duh.de/presse/pressemitteilungen/pressemitteilung/keine-loesung-fuer-das-muellproblem-deutsche-umwelthilfe-fordert-nachbesserung-der-mehrweg-angebotspfl/> [Zugriff am 21.03.2023].
- Deutscher Bundestag:** *Drucksache 12/3740. Schriftliche Fragen mit den in der Woche vom 9. November 1992 eingegangenen Antworten der Bundesregierung.* 13.11.1992, verfügbar unter: <https://dserver.bundestag.de/btd/12/037/1203740.pdf> [Zugriff am 06.03.2023].
- Deutscher Bundestag:** *Drucksache 19/19373. Entwurf eines Gesetzes zur Umsetzung der Abfallrahmenrichtlinie der Europäischen Union.* 20.05.2020, verfügbar unter: <https://dserver.bundestag.de/btd/19/193/1919373.pdf> [Zugriff am 21.03.2023].
- Driehaus, Hans-Joachim (Hrsg.):** *Kommunalabgabenrecht.* Kommentar, Loseblatt, 66. Ergänzungslieferung, Herne, NWB Verlag GmbH & Co. KG, März 2022.
- Driehaus, Hans-Joachim:** *Abgabensatzungen. Bedeutung, Verfahren, Inhalt, Kontrolle.* 1. Auflage, Herne, NWB Verlag GmbH & Co. KG, 2014.
- Droege, Michael:** *Die Stadt, der Müll und der VGH Mannheim. Vom vorläufigen Ende der Tübinger kommunalen Verpackungssteuer.* 02.05.2022, verfügbar unter: <https://verfassungsblog.de/die-stadt-der-mull-und-der-vgh-mannheim/> [Zugriff am 15.03.2023].
- Duale Systeme:** BellandVision GmbH; Der Grüne Punkt – Duales System Deutschland GmbH; EKO-PUNKT GmbH & Co. KG; Interseroh+ GmbH; Landbell AG; NOVENTIZ Dual GmbH; PreZero Dual GmbH; Reclay Systems GmbH; Recycling Dual GmbH; Zentek GmbH & Co. KG: *Über die dualen Systeme.* o. J., verfügbar unter: [https://www.muelltrennung-wirkt.de/de/ueber-uns/ueber-die-dualen-systeme/?gclid=EAlaIqObChMI76G-kJ-p\\_QIVsQIGAB0h3qxSE-AAYAiAAEgKCSfD\\_BwE](https://www.muelltrennung-wirkt.de/de/ueber-uns/ueber-die-dualen-systeme/?gclid=EAlaIqObChMI76G-kJ-p_QIVsQIGAB0h3qxSE-AAYAiAAEgKCSfD_BwE) [Zugriff am 23.02.2023].
- Hedderich, Rolf:** *Verpackungssteuer – neueste Entwicklungen. Wirtschaft und Verwaltung. Vierteljahresbeilage zum Gewerbearchiv.* Heft 2, Jg. 42 (1996), S.114 - 127.
- Hedderich, Rolf; Rust, Peter:** *Die Kasseler Verpackungssteuersatzung. Zeitschrift für Kommunalfinanzen (ZKF).* Heft 12, Jg. 42 (1992), S. 270 - 274.

- Hey**, Johanna: Steuersystem und Steuerverfassungsrecht (Kap. 3). In: Tipke, Klaus; Lang, Joachim; Seer, Roman; Hey, Johanna; Englisch, Joachim; Hennrichs, Joachim: *Tipke/Lang Steuerrecht*. 24. neu bearbeitete Auflage, Köln, Verlag Dr. Otto Schmidt KG, 2021, S. 71 - 155.
- Huber**, Peter M.; Voßkuhle, Andreas (Hrsg.): *v. Mangoldt/Klein/Starck, Grundgesetz*. Kommentar, 7. Auflage, München, Verlag C. H. Beck oHG, 2018.
- Kahl**, Wolfgang; Waldhoff, Christian; Walter, Christian (Hrsg.): *Bonner Kommentar zum Grundgesetz*, Loseblatt, 216. Aktualisierung, Heidelberg, C. F. Müller GmbH, August 2022.
- Kalscheuer**, Fiete; Harding, Nicolas: Zur Zulässigkeit einer kommunalen Verpackungssteuer. *Zeitschrift für öffentliches Recht in Norddeutschland (NordÖR)*. Heft 3, Jg. 20 (2017), S. 113-116.
- Kämmerer**, Jörn-Axel; Kotzur, Markus (Hrsg.): *von Münch/Kunig, Grundgesetz*. Kommentar, 7., neubearbeitete Auflage, München, Verlag C. H. Beck oHG, 2021.
- Klinger**, Remo; Krebs, David: Kommunale Verpackungssteuer – nicht nur neu verpackt, sondern jetzt zulässig! *Zeitschrift für Umweltrecht (ZUR)*. Heft 12, Jg. 26 (2015), S. 664 - 670.
- König**, Wolfgang: „Man muss Bequemlichkeit und Komfort aufgeben“. 24.11.2019, verfügbar unter: [Konsum- und Wegwerfgesellschaft - "Man muss Bequemlichkeit und Komfort aufgeben" | deutschlandfunk.de](#) [Zugriff am 14.03.2023].
- Konrad**, Karlheinz: Verfassungsfragen kommunaler Verpackungssteuersatzungen. *Betriebs-Berater*. Heft 22, Jg. 50 (1995), S. 1109 - 1119.
- Landtag von Baden-Württemberg**: Drucksache 16/8387. *Beschlussempfehlungen und Berichte des Petitionsausschusses zu verschiedenen Eingaben*. Stuttgart 16.07.2020, verfügbar unter: [https://www.landtag-bw.de/files/live/sites/LTBW/files/dokumente/WP16/Drucksachen/8000/16\\_8387\\_D.pdf](https://www.landtag-bw.de/files/live/sites/LTBW/files/dokumente/WP16/Drucksachen/8000/16_8387_D.pdf). [Zugriff am 14.02.2023].
- Mohl**, Helmut: Rechtliche und praktische Anforderungen an eine kommunale Verpackungssteuer – die gerichtsfeste Verpackungsmüll-Satzung. *Wirtschaft und Verwaltung. Vierteljahresbeilage zum Gewerbearchiv*. Heft 2, Jg. 42 (1996), S. 102 – 113.
- Nölle**, Dorothea: *Der Mensch und sein Müll - Eine Geschichte des Wegwerfens* (Dokumentation), Erstausstrahlung ZDF am 22. Mai 2022, verfügbar unter: [Der Mensch und sein Müll - Eine Geschichte des Wegwerfens - ZDFmediathek](#) [Zugriff am 14.03.2023].

**NOVENTIZ GmbH:** Verpackungen lizenzieren. Rechtssicher zur Verpackungslizenz mit Noventiz. o. J., verfügbar unter: [https://www.noventiz.de/verpackungen-lizenzieren/?pk\\_campaign=Search-Verpackung&pk\\_kwd=duales%20system%20deutschland&pk\\_source=googleAds&pk\\_medium=cpc&pk\\_content=481185084382&qclid=EAlaIQobChMlj-OQ-qCp\\_QIVl4ODbx3jWgm4EAAYBCAAEql0j\\_D\\_BwE](https://www.noventiz.de/verpackungen-lizenzieren/?pk_campaign=Search-Verpackung&pk_kwd=duales%20system%20deutschland&pk_source=googleAds&pk_medium=cpc&pk_content=481185084382&qclid=EAlaIQobChMlj-OQ-qCp_QIVl4ODbx3jWgm4EAAYBCAAEql0j_D_BwE) [Zugriff am 23.02.2023].

**Ohne Autor:** Das aktuelle Urteil. Gültigkeit der Satzung über die Erhebung einer Verpackungssteuer in Kassel vom 16.12.1991. *Zeitschrift für Kommunal финанzen (ZKF)*. Heft 2, Jg. 43 (1993), S. 39.

**Pieroth, Bodo:** Rechtsgrundlagen der kommunalen Steuer auf Verpackungsmüll. *Wirtschaft und Verwaltung. Vierteljahresbeilage zum Gewerbe-archiv*. Heft 2, Jg. 42 (1996), S.65 – 82.

**Rehm, Hannes; Matern-Rehm, Sigrid:** *Kommunal финанzen*. 1. Auflage, Wiesbaden, VS Verlag für Sozialwissenschaften, 2010.

**Sachs, Michael (Hrsg.):** *Grundgesetz*. Kommentar, 9. Auflage, München, Verlag C. H. Beck oHG, 2021.

**Schink, Alexander; Versteyl, Andrea (Hrsg.):** *Kommentar zum Kreislaufwirtschaftsgesetz*, 2. Auflage, Berlin, Lexxion Verlagsgesellschaft mbH, 2016.

**Schwarting, Gunnar:** *Der kommunale Haushalt*. 5., völlig neu bearbeitete und wesentlich erweiterte Auflage, Berlin, Erich Schmidt Verlag GmbH & Co. KG, 2019.

**Schwarting, Gunnar:** *Kommunale Steuern*. 3., völlig neu bearbeitete Auflage, Mainz, Erich Schmidt Verlag GmbH & Co. KG, 2022.

**Seer, Roman:** Gebiete und Gesetze des besonderen Steuerrechts (Kap. 1), Finanzverfassungsrechtliche Grundlagen der Steuerrechtsordnung (Kap. 2). In: Tipke, Klaus; Lang, Joachim; Seer, Roman; Hey, Johanna; Englisch, Joachim; Hennrichs, Joachim: *Tipke/Lang Steuerrecht*. 24. neu bearbeitete Auflage, Köln, Verlag Dr. Otto Schmidt KG, 2021, S. 1 - 70.

**Sendler, Horst:** Die jüngste Rechtsprechung auf dem Gebiet der kommunalen Abfallsteuern. *Wirtschaft und Verwaltung. Vierteljahresbeilage zum Gewerbe-archiv*. Heft 2, Jg. 42 (1996), S. 83 - 101.

**Siegel, Thorsten:** Einführung in das Kommunalabgabenrecht. *Juristische Schulung (JuS)*. Heft 12, Jg. 48 (2008), S. 1071 - 1076.

**Südwestrundfunk (SWR):** *Ein Jahr Verpackungssteuern in Tübingen – eine Bilanz*. 29.12.2022, verfügbar unter: <https://www.swr.de/swraktuell/baden-wuerttemberg/tuebingen/bilanz-ein-jahr-verpackungssteuer-tuebingen-100.html#:~:text=Bei%20der%20Verpackungssteuer%20werden%20Einwegverpackungen,die%20Steuer%20%20Cent%20netto>. [Zugriff am 13.02.2023].

**Suhr, Jürgen:** Das kommunale Steuerfindungsrecht. *Zeitschrift für Kommunalfinanzen (ZKF)*. Heft 1, Jg. 43 (1993), S. 2 - 7.

**Universitätsstadt Tübingen:** *Beschlussvorlage 134/2022. Beschlussfassung über Einlegung der Revision gegen das Urteil des VGH Mannheim im Normenkontrollverfahren zur Verpackungssteuersatzung Tübingen.* 22.04.2022, verfügbar unter: [https://www.tuebingen.de/gemeinderat/vo0050.php? kvonr=16482](https://www.tuebingen.de/gemeinderat/vo0050.php?kvonr=16482). [Zugriff am 13.02.2023].

**Universitätsstadt Tübingen:** *Beschlussvorlage 241/2019. Satzung über die Erhebung einer Verpackungssteuer auf Einwegverpackungen.* 20.09.2019, verfügbar unter: [https://www.tuebingen.de/gemeinderat/vo0050.php? kvonr=14408](https://www.tuebingen.de/gemeinderat/vo0050.php?kvonr=14408) [Zugriff am 18.03.2023].

**Universitätsstadt Tübingen:** *Beschlussvorlage 241f/2019. Satzung über die Erhebung einer Verpackungssteuer auf Einwegverpackungen; überarbeiteter Satzungstext.* 10.01.2020, verfügbar unter: [https://www.tuebingen.de/gemeinderat/vo0050.php? kvonr=14801](https://www.tuebingen.de/gemeinderat/vo0050.php?kvonr=14801). [Zugriff am 09.02.2023].

**Universitätsstadt Tübingen:** *Gemeinderat 28.04.2022 – Tagesordnung.* Verfügbar unter: [Gemeinderat 28.04.2022 \(tuebingen.de\)](https://www.tuebingen.de/gemeinderat/vo0050.php?kvonr=14825) [Zugriff am 15.03.2023].

**Universitätsstadt Tübingen:** *Vorlage 241g/2019. Antrag auf Änderung des überarbeiteten Satzungstextes zur Erhebung einer Verpackungssteuer in Tübingen.* 20.01.2020, verfügbar unter: [https://www.tuebingen.de/gemeinderat/vo0050.php? kvonr=14825](https://www.tuebingen.de/gemeinderat/vo0050.php?kvonr=14825) [Zugriff am 01.03.2023].

**Universitätsstadt Tübingen:** *Vorlage 249/2020. Verpackungssteuer; Entscheidung des Landtags von Baden-Württemberg über Petition Nr. 16/04093.* 30.09.2020, verfügbar unter: [https://www.tuebingen.de/gemeinderat/vo0050.php? kvonr=15297](https://www.tuebingen.de/gemeinderat/vo0050.php?kvonr=15297) [Zugriff am 21.03.2023].

**Uschkerit, Tim:** Die Verfassungsmäßigkeit kommunaler Verpackungssteuern. *Zeitschrift für Gewerbe- und Wirtschaftsrecht (Gewerbearchiv)*. Heft 12, Jg. 66 (2020), S. 438 - 443.

**Verbraucherzentrale Bundesverband:** *Coffee to go: Einwegbecher vermeiden.* 10.02.2021, verfügbar unter: <https://www.verbraucherzentrale.de/wissen/umwelt-haushalt/abfall/coffee-to-go-einwegbecher-vermeiden-12332#:~:text=Wie%20viel%20Abfall%20durch%20die%20Becher%20entsteht,-Die%20Menge%20aller&text=Inklusive%20Zubeh%C3%B6r%20wie%20Deckel%2C%20Strohalm,als%20Abfallverursacher%20im%20Alltag%20%C3%BCberholt>. [Zugriff am 17.03.2023].

**Versteyl, Ludger-Anselm; Mann, Thomas; Schomerus, Thomas:** *Kreislaufwirtschaftsgesetz. Kommentar, 3.,* neubearbeitete Auflage, München, Verlag C. H. Beck oHG, 2012.

**Waldhoff**, Christian: § 13 Örtliche Verbrauch- und Aufwandsteuern. In: Henneke, Hans-Günter; Pünder, Hermann; Waldhoff, Christian (Hrsg.): *Recht der Kommunalfinanzen. Abgaben – Haushalt – Finanzausgleich*, 1. Auflage, München, Verlag C. H. Beck oHG, 2006, S. 212 - 229.

**Weber-Grellet**, Heinrich: Lenkungssteuern im Rechtssystem. *Neue Juristische Wochenschrift (NJW)*. Heft 50, Jg. 54 (2001), S. 3657 - 3664.

**Zeitung für kommunale Wirtschaft**: *Tübingen geht in Sachen Verpackungssteuer in Revision*. 02.05.2022, verfügbar unter: <https://www.zfk.de/entsorgung/tuebingen-geht-in-sachen-verpackungssteuer-in-revision>. [Zugriff am 13.02.2023].

## Rechtsprechungsverzeichnis

**Bundesverfassungsgericht**, Beschluss vom 27.01.2010 – 2 BvR 2185/04,  
2 BvR 2189/04 (Bundesverfassungsgericht)

**Bundesverfassungsgericht**, Urteil vom 9. März 2004 – 2 BvL 17/02  
(Bundesverfassungsgericht)

**Bundesverfassungsgericht**, Urteil vom 07.05.1998 – 2 BvR 1991/95,  
2 BvR 2004/95 (Juris)

**Bundesverfassungsgericht**, Urteil vom 27.06.1991 – 2 BvR 1493/89 (Juris)

**Bundesverfassungsgericht**, Beschluss vom 23.07.1963 – 2 BvL 11/61 (Juris)

**Bundesverfassungsgericht**, Beschluss vom 30.10.1961 – 1 BvR 833/59  
(Juris)

**Bundesverwaltungsgericht**, Beschluss vom 25.04.2013 – 9 B 41/12 (Juris)

**Bundesverwaltungsgericht**, Urteil vom 27.06.2012 – 9 C 7/11 (Bundesverwal-  
tungsgericht)

**Bundesverwaltungsgericht**, Beschluss vom 19.08.1994 – 8 N 1/93 (Juris)

**Oberverwaltungsgericht Münster**, Beschluss vom 14.05.2012 – 14 A 926/12  
(Juris)

**Oberverwaltungsgericht Münster**, Urteil vom 07.07.1995 – 15 A 295/91 (Juris)

**Oberverwaltungsgericht Schleswig**, Urteil vom 07.02.2013 – 4 KN 1/12  
(Juris)

**Verwaltungsgerichtshof Baden-Württemberg**, Urteil vom 29.03.2022 –  
2 S 3814/20 (VGH Baden-Württemberg)

**Verwaltungsgerichtshof Baden-Württemberg**, Urteil vom 11.07.2012 –  
2 S 2995/11 (VGH Baden-Württemberg)

**Verwaltungsgerichtshof Hessen**, Urteil vom 29.06.1995 – 5 N 1202/92 (Juris)

## Rechtsquellenverzeichnis

**Abfallgesetz** vom 27. August 1986 (BGBl. I S.1410).

**Abgabenordnung** in der Fassung der Bekanntmachung vom 1. Oktober 2002 (BGBl. I S. 3866, ber. 2003 I S. 61), die zuletzt durch Gesetz vom 12. Juli 2022 (BGBl. I S. 1142) geändert worden ist.

**Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland** vom 23. Mai 1949 (BGBl. S. 1), in der im Bundesgesetzblatt Teil III, Gliederungsnummer 100-1, veröffentlichten bereinigten Fassung, das zuletzt durch Gesetz vom 28. Juni 2022 (BGBl. I S. 968) geändert worden ist.

**Kreislaufwirtschaftsgesetz** vom 24. Februar 2012 (BGBl. I S. 212), das zuletzt durch Gesetz vom 10. August 2021 (BGBl. I S. 3436) geändert worden ist.

**Sächsische Verfassung** vom 27. Mai 1992 (SächsGVBl. S. 243), die zuletzt durch Gesetz vom 11. Juli 2013 (SächsGVBl. S. 502) geändert worden ist.

**Sächsisches Kommunalabgabengesetz** in der Fassung der Bekanntmachung vom 9. März 2018 (SächsGVBl. S. 116), geändert durch Gesetz vom 5. April 2019 (SächsGVBl. S. 245)

**Satzung der Universitätsstadt Tübingen über die Erhebung einer Verpackungssteuer (Verpackungssteuersatzung)** vom 30. Januar 2020 in der Fassung vom 27. Juli 2020, verfügbar unter: [https://www.tuebingen.de/verwaltung/uploads/satzung\\_verpackungssteuer.pdf](https://www.tuebingen.de/verwaltung/uploads/satzung_verpackungssteuer.pdf)

**Verfassung des Landes Baden-Württemberg** vom 11. November 1953 (GBl. S. 173) mit Änderungen und Ergänzungen zuletzt vom 26. April 2022 (GBl. S. 237).

**Verpackungsgesetz** vom 5. Juli 2017 (BGBl. I S. 2234), das zuletzt durch Art. 2 Erstes Gesetz zur Änderung des Umweltstatistikgesetzes und anderer Gesetze vom 22. September 2021 (BGBl. I S. 4363) geändert worden ist.

## **Eidesstattliche Versicherung**

Ich versichere hiermit an Eides Statt, dass ich die vorgelegte Bachelorarbeit selbständig verfasst, nur die angegebenen Quellen und Hilfsmittel benutzt sowie alle Stellen der Arbeit, die wörtlich oder sinngemäß aus anderen Quellen übernommen wurden, als solche kenntlich gemacht habe und die Bachelorarbeit in gleicher oder ähnlicher Form noch keiner Prüfungsbehörde vorlegt wurde.

Die gedruckte und digitalisierte Version der Bachelorarbeit sind identisch.

Meißen, Datum

Unterschrift