

## § 7 Heidelberger Verpackungssteuer

*Johanna Wiegand*

### I. Einführung

Neben anderen Kommunen plant auch die Stadt Heidelberg zum 01. Januar 2025 die Einführung einer Verpackungssteuer auf Einwegplastikverpackungen.<sup>1</sup> Vorbild ist die Stadt Tübingen, die seit dem 01. Januar 2022 eine Verpackungssteuer auf Einwegplastikverpackungen erhebt. Plastikmüll verursacht erhebliche Umweltschäden und führt gleichzeitig zu finanziellen Belastungen der Kommunen durch die Stadtreinigung und Abfallentsorgung. Durch eine Verpackungssteuer soll ein finanzieller Anreiz zur Vermeidung von Einwegplastikprodukten gesetzt werden. Diese Entwicklung ist vor allem umweltpolitisch wünschenswert, ist jedoch mit rechtlichen Risiken verbunden: Derzeit beschäftigt sich das BVerfG im Rahmen einer Verfassungsbeschwerde mit der Verfassungsmäßigkeit der Tübinger Verpackungssteuer.

Als kommunale Lenkungssteuer wirft eine Verpackungssteuer grundlegende Fragen in Bezug auf das Verhältnis von Steuererhebungs- und Sachgesetzgebungskompetenz auf. Im Folgenden soll der derzeitige verfassungsrechtliche Rahmen einer kommunalen Verpackungssteuer aufgezeigt werden. Dieser wird bisher maßgeblich durch die Entscheidung des BVerfG zur Kasseler Verpackungssteuer (II.) bestimmt, welche das bestehende Spannungsverhältnis (III.) verdeutlicht. Unter Heranziehung der bisherigen Rechtsprechung werden sodann die Anforderungen an die Zulässigkeit einer kommunalen Verpackungssteuer aufgezeigt (IV.). Schließlich wird ein Fazit gezogen (V.).

---

<sup>1</sup> Siehe dazu die Pressemitteilung vom 13.10.2023: [https://www.heidelberg.de/HD/Presse/13\\_10\\_2023+verpackungssteuer\\_+stadt+heidelberg+bereitet+einfuehrung+ab+dem+jahr+2025+vor.html](https://www.heidelberg.de/HD/Presse/13_10_2023+verpackungssteuer_+stadt+heidelberg+bereitet+einfuehrung+ab+dem+jahr+2025+vor.html).

## II. Von Kassel bis Tübingen

Als erste Gemeinde in Deutschland erhob die Stadt Kassel zu Beginn der 1990er Jahre eine Steuer auf Einwegverpackungen, sofern darin Speisen und Getränke zum Verzehr an Ort und Stelle verkauft wurden. Während sowohl der VGH Kassel<sup>2</sup> als auch das BVerwG<sup>3</sup> von der Rechtmäßigkeit der Verpackungssteuersatzung ausgingen, erklärte das BVerfG<sup>4</sup> diese für verfassungswidrig. Überraschenderweise lag der Schwerpunkt der Prüfung dabei nicht auf der Frage, ob überhaupt eine Kompetenz zur Erhebung der Verpackungssteuer bestand, sondern vielmehr darauf, welchen Ausübungsschranken die bestehende Kompetenz unterliegt. Das BVerfG führte mit der Entscheidung den im Rechtsstaatsprinzip verorteten Grundsatz der Widerspruchsfreiheit der Rechtsordnung in die Judikatur ein.<sup>5</sup> Unter Verweis auf ein im damaligen Bundesabfallrecht bestehendes Kooperationsprinzip sah das BVerfG eine Verpackungssteuer als hierzu widersprüchlich an. Diese Entscheidung führte de facto zum Erliegen kommunaler Bestrebungen zur Einführung von Verpackungssteuern.

Bereits kurz nach der Entscheidung war umstritten<sup>6</sup>, ob ein solches Kooperationsprinzip im Abfallrecht verankert sei. Nach einer Novellierung mehrten sich nun die Stimmen, die dies jedenfalls für das aktuelle Bundesabfallrecht verneinen.<sup>7</sup> Und so wagte die Stadt Tübingen knapp 25 Jahre später einen erneuten Versuch: Am 01. Januar 2022 trat erstmals wieder eine Verpackungssteuersatzung in Kraft. Und mit ihr eine erneute juristische Auseinandersetzung. Während der VGH Mannheim<sup>8</sup> die Satzung für rechtswidrig hielt, erklärte das BVerwG<sup>9</sup> sie für rechtmäßig. Mittlerweile wurde Verfassungsbeschwerde beim BVerfG erhoben.

---

<sup>2</sup> VGH Kassel, KStZ 1996, 94.

<sup>3</sup> BVerwGE 96, 272.

<sup>4</sup> BVerfGE 98, 106.

<sup>5</sup> C. Waldhoff, JuS 2023, 1172 (1173).

<sup>6</sup> M. Bothe, NJW 1998, 2333 f.; C. Brüning, NVwZ 2002, 33 (34 f.) m.w.N.

<sup>7</sup> R. Klinger/D. Krebs, ZUR 2015, 664 (666 f.); M. Quaas/V. Schneider, DVBl 2024, 330 (334); J. Wolff, NdsVBl 2024, 33 (36).

<sup>8</sup> VGH Mannheim, KommJur 2022, 170.

<sup>9</sup> BVerwG, NVwZ 2023, 1406.

### III. Verhältnis von Sach- und Steuererhebungscompetenz?

Die zentrale Frage, die durch kommunale Verpackungssteuern aufgeworfen wird, ist das Verhältnis von Sachgesetzgebungs- und Steuererhebungscompetenz. Es handelt sich hierbei um zwei getrennte Regelungsbereiche: Das Grundgesetz weist die Regelungen von Verhaltenspflichten in den Art. 70 ff. GG dem Sachgesetzgeber zu; die Steuerkompetenz ist abschließend in den Art. 105 ff. GG geregelt. Konfliktpotential besteht dann, wenn der Steuergesetzgeber durch die Erhebung von Lenkungssteuern auch eine bestimmte Verhaltensänderung der Steuerpflichtigen bezweckt. Wenn das direkte Verfolgen des Lenkungsziels durch das Mittel des Ordnungsrechts zweifellos eine Sachkompetenz voraussetzt, so könnte auch für das Verfolgen des Lenkungsziels mit indirekten ökonomischen Instrumenten eine Sachkompetenz gefordert werden.<sup>10</sup> In beiden Fällen verfolgt der Normgeber das Ziel, ein bestimmtes Verhalten zu unterbinden. Das BVerfG hat indes klargestellt, dass auch die Lenkungssteuer aufgrund ihres verbleibenden Finanzierungszwecks und der ausschließlichen Verbindlichkeit ihrer Steuerrechtsfolgen in die Zuständigkeit des Steuergesetzgebers fällt.<sup>11</sup> Dies gilt unabhängig davon, ob die Lenkung Haupt- oder Nebenzweck ist.

Den Gemeinden selbst wird durch Art. 105 GG keine eigene Steuererhebungscompetenz zugewiesen.<sup>12</sup> Diese ist zwischen Bund und Ländern aufgeteilt, wobei einzig die örtlichen Aufwand- und Verbrauchsteuern gem. Art. 105 Abs. 2a S. 1 GG in die ausschließliche Kompetenz der Länder fallen, solange und soweit sie keiner bundesgesetzlichen Steuer gleichartig sind. Die Länder haben die Kompetenz zur Erhebung örtlicher Aufwand- und Verbrauchsteuern nach Maßgabe der Landesverfassungen in Verbindung mit den jeweiligen Kommunalabgabengesetzen auf die Gemeinden übertragen.<sup>13</sup>

---

<sup>10</sup> K. Konrad, BB 1995, 1109 (1119 f.).

<sup>11</sup> BVerfGE 98, 106 (118).

<sup>12</sup> Schon wegen der Abgeschlossenheit der Finanzverfassung kann aus der kommunalen Selbstverwaltungsgarantie des Art. 28 Abs. 2 GG kein eigenes Steuerfindungsrecht der Gemeinden folgen, h. M. vgl. nur: T. I. Schmidt, StuW 2015, 171 (181 f.).

<sup>13</sup> Siehe für Baden-Württemberg Art. 73 Abs. 3 LVerf i.V.m. § 9 Abs. 4 KAG.

#### IV. Anforderungen des Art. 105 Abs. 2a S. 1 GG

Entscheidend ist mithin, ob eine kommunale Verpackungssteuer die Anforderungen des Art. 105 Abs. 2a S. 1 GG erfüllt, es sich also um eine örtliche Aufwand- oder Verbrauchsteuer handelt, die keiner bundesgesetzlichen Steuer gleichartig ist. Dabei ist mittlerweile geklärt, dass eine Verpackungssteuer eine Verbrauchsteuer darstellt, die zudem nicht der Umsatzsteuer gleichartig ist.<sup>14</sup> Im Folgenden wird daher nur auf die noch umstrittenen Fragestellungen eingegangen.

##### 1. Örtliche Radizierung und Take-away

Art. 105 Abs. 2a S. 1 GG verleiht den Ländern lediglich die Kompetenz zur Erhebung *örtlicher* Aufwand- und Verbrauchsteuern. Maßstab sind hier die Grundsätze der sog. Speiseeisenentscheidung. Danach sind Aufwand- und Verbrauchsteuern örtlich, wenn sie 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>15</sup> Diese örtliche Radizierung muss sich dabei aus dem Steuergegenstand selbst ergeben, nicht jedoch lediglich aus der Natur des zu verbrauchenden Gegenstandes. In Bezug auf Verpackungssteuern hat das BVerfG im Rahmen der Entscheidung zur Kasseler Verpackungssteuer festgestellt, dass diese jedenfalls dann örtlich sind, wenn Speisen zum Verzehr an Ort und Stelle ausgegeben werden. Um dem geänderten Konsumverhalten Rechnung zu tragen und dadurch das verfolgte Lenkungsziel – die Vermeidung beziehungsweise Reduzierung von Abfall – bestmöglich erreichen zu können, geht die Tübinger Verpackungssteuer noch einen Schritt weiter. Steuergegenstand sind nicht nur solche Verpackungen für den Verzehr an Ort und Stelle, sondern auch solche, die zum Mitnehmen verkauft werden. Es ist damit nicht ausgeschlossen, dass der Verbrauch und mithin der die Steuer auslösende Tatbestand erst außerhalb des Gemeindegebiets stattfindet.

---

<sup>14</sup> BVerfGE 98, 106 (123 f.).

<sup>15</sup> BVerfGE 16, 306 (327). Die Entscheidung erging zu Art. 105 Abs. 2 Nr. 1 GG a.F., soll aber nach der Rechtsprechung des BVerfG (BVerfGE 40, 56) auch für die Auslegung des Art. 105 Abs. 2a S. 1 GG maßgeblich sein.

Aufgeworfen ist damit die Frage, ob auch der *take-away* Tatbestand noch die Anforderungen der Örtlichkeit erfüllt.

In der Speiseeisenentscheidung hatte das BVerfG einen strengen Maßstab angelegt – es war ihm erkennbar darum gegangen, sicherzustellen, dass in keinem Fall ein Verbrauch außerhalb des Gemeindegebiets besteuert wird.<sup>16</sup> In der Entscheidung zur Kasseler Verpackungssteuer hatte das BVerfG dann in zwei Sätzen ausgeführt, dass eine typisierende Auslegung erforderlich sei, also nicht jeder Einzelfall erfasst werden müsse.<sup>17</sup> Offen blieb, wie großzügig die Typusbildung durch den Normgeber erfolgen darf; das heißt wie viele Einzelfälle der Steuertatbestand erfassen darf, die nicht örtlich radiziert sind. Diese fehlende Auseinandersetzung wirkte sich knapp 25 Jahre später aus und ist Grund für deutliche Differenzen zwischen dem VGH Mannheim und dem BVerwG.

Einigkeit besteht im Ergebnis noch darüber, dass bei typisierender Betrachtung des Steuertatbestands „*take-away*“ im Regelfall von einem Verbrauch im Gebiet der steuererhebenden Gemeinde auszugehen ist. Die entscheidende Frage ist dann, ob dieser Regelfall ausreichen kann, um von einer *örtlichen* Verbrauchsteuer zu sprechen. Der VGH Mannheim verneint dies. Der Steuertatbestand stelle normativ die örtliche Radizierung nicht sicher. Die Besteuerung der möglichen Fälle des Verbrauchs außerhalb des Gemeindegebiets untergrabe die einheitlichen Wettbewerbsbedingungen für die Wirtschaft. Es bestehe die Gefahr von Sonderumsatzsteuern.<sup>18</sup> Das BVerwG beantwortet die Frage nach der Reichweite der Typisierung hingegen nicht direkt, sondern bemüht stattdessen eine verfassungskonforme Auslegung.<sup>19</sup> Bei dieser stellt es darauf ab, dass sich die Beschaffenheit von *take-away*-Gerichten (z. B. Temperatur) bei längerem Transport nachteilig verändere, weswegen sie zum möglichst baldigen Verzehr bestimmt seien.<sup>20</sup> Daraus könne geschlossen werden, dass der Verbrauch auch im Regelfall im Gemeindegebiet statfinde. Damit folgert das BVerwG die örtliche Bedingtheit nicht aus der normativen Auslegung des Steuertatbestands selbst, sondern aus der natürlichen Beschaffenheit der zu verbrauchenden

---

<sup>16</sup> K. Konrad, DÖV 1999, 13 (13 f.).

<sup>17</sup> BVerfGE 98, 106 (124).

<sup>18</sup> VGH Mannheim, KommJur 2022, 170 (174).

<sup>19</sup> BVerwG, NVwZ 2023, 1406 (1408).

<sup>20</sup> BVerwG, NVwZ 2023, 1406 (1408).

Gegenstände.<sup>21</sup> Dies stellt nicht nur eine deutliche Abkehr von der Speiseeisentscheidung dar, sondern beantwortet darüber hinaus nicht die entscheidende Frage nach der Reichweite der Typusbildung.

Typisierungen sind im Steuerrecht als Massenfallrecht unabdingbar. In welchem Umfang typisiert wird, bedeutet im Fall von Verpackungssteuern auch, ob sie als wirksames abgabenrechtliches Instrument im Kampf gegen den Plastikmüll genutzt werden können. Angesichts der geänderten Konsumgewohnheiten – als Beispiel sei nur der *Kaffee to-go* Becher angeführt – hat eine Verpackungssteuer, die im Steuergegenstand auch *take-away*-Einwegverpackungen besteuert, einen größeren Erfolg. Die bestmögliche Erreichung des Lenkungsziels kann bei der Frage nach der verfassungsrechtlichen Reichweite der Typisierung jedoch keine Rolle spielen. Entscheidend ist allein die Frage, ob eine *örtliche* Verbrauchsteuer iSd Art. 105 Abs. 2a S. 1 GG auch dann noch vorliegt, wenn der Verbrauch nur im Regelfall im Gemeindegebiet stattfindet. Bei der Beantwortung dieser Frage wird wesentlich sein, welche Bedeutung noch der mehr als 60 Jahre alten Speiseeisentscheidung zukommt, die zudem zu Art. 105 Abs. 2 Nr. 1 GG a.F. erging. Dieser war in seinem sachlichen Anwendungsbereich deutlich weiter als die heutige Vorschrift. So fielen auch Verkehrssteuern in die ausschließliche Landeskompentenz, solange sie nur einen örtlich bedingten Wirkungskreis hatten. Ein Gleichartigkeitsverbot wie heute enthielt die Norm noch nicht. Es war damit möglich, gleichartige Steuern wie auf Bundesebene zu erheben, solange die „Gemeindesteuer“ nur auf einen örtlich bedingten Wirkungskreis begrenzt war. Dies könnte erklären, warum damals bei der Auslegung ein strenger Maßstab angelegt wurde. Mit dem Gleichartigkeitsverbot in Art. 105 Abs. 2a S. 1 GG sowie der Begrenzung auf Aufwands- und Verbrauchsteuern, ist die Gefahr von „Sonderumsatzsteuern“ erheblich gesunken. Es fragt sich damit jedenfalls, ob ein pauschaler Hinweis auf die damals angesprochene Gefahr der Vielzahl von „Gemeindesonderumsatzsteuern“ allein ausreicht, um die Örtlichkeit abzulehnen.

Folge einer weiten Typusbildung sind allerdings praktische Abgrenzungsschwierigkeiten. So stellt sich die Frage, wann genau ein Regelfall vorliegt:

---

<sup>21</sup> So auch R. Stendel, NVwZ 2023, 1406 (1413).

wenn davon auszugehen ist, dass 60 % des Verbrauchs im Gemeindegebiet stattfinden? Oder sind 80 % ein weit überwiegender Verbrauch?

## 2. Widerspruchsfreiheit der Rechtsordnung

Das Spannungsverhältnis zwischen Sachgesetzgebungs- und Steuererhebungs-kompetenz im Rahmen von Lenkungssteuern wird durch das BVerfG erst auf Ebene der Kompetenzausübungsschranken gelöst. Dogmatisch jedenfalls zweifelhaft<sup>22</sup>, konkretisiert es die formalen Prinzipien der Beachtung der Kompetenzgrenzen und der Bundestreue durch das materielle Rechtsstaatsprinzip des Art. 20 Abs. 3 GG dahingehend, dass es durch die Kompetenzausübung nicht zu einem Widerspruch innerhalb der Rechtsordnung kommen darf. Dass hier formale Kompetenzgrenzen mit dem materiellen Rechtsstaatsgebot aufgeladen werden, erstaunt.<sup>23</sup> Noch 1991 hatte das BVerfG entschieden, dass das Rechtsstaatsprinzip im Bereich der Kompetenzen zwischen Bund und Länder nicht herangezogen werden könne.<sup>24</sup> Nach der Entscheidung zur Kasseler Verpackungssteuer gilt dies aber nun nicht in Bezug auf Steuer- und Sachgesetzgebungskompetenz. Das BVerfG betont, dass Steuer- und Sachgesetzgebungskompetenz grundsätzlich dergestalt aufeinander abgestimmt seien, dass der Steuergesetzgeber Zahlungspflichten, der Sachgesetzgeber Verhaltenspflichten begründe. Auch wenn der Steuergesetzgeber durch die Auferlegung von Zahlungspflichten den Adressaten zu einem bestimmten Verhalten veranlassen möchte, sei dies grundsätzlich zulässig. Die Grenze sei jedoch erreicht, wenn diese bezweckte Lenkungswirkung den vom zuständigen Sachgesetzgeber getroffenen Regelungen widerspreche. Es soll also verhindert werden, dass das Sachrecht X fordert, während die Lenkungssteuer Y verlangt.<sup>25</sup> Ein solcher Widerspruch bestand nach Auffassung des BVerfG jedoch zwischen dem bundesgesetzlichen Abfallrecht und der Kassler Verpackungssteuer. Nach Ansicht des BVerfG beinhaltete das damalige Abfallrecht ein Kooperationsprinzip, welches eine kollektive Verantwortung verschiedener Gruppen begründe, das definierte Ziel der Abfallreduktion

---

<sup>22</sup> K. Fischer, JuS 1998, 1096 (1099).

<sup>23</sup> K. Fischer, JuS 1998, 1096 (1099).

<sup>24</sup> BVerfGE 84, 25.

<sup>25</sup> C. Waldhoff, JuS 2023, 1172 (1174).

in gemeinsamer Verhaltensabstimmung zu erreichen. Das Kooperationsprinzip sei von einer Offenheit der Handlungsmittel geprägt, mit welcher eine steuerliche Lenkung unvereinbar sei.<sup>26</sup>

Die Ausführungen des BVerfG, insbesondere in Bezug auf das Prinzip der Widerspruchsfreiheit der Rechtsordnung, sind in der Literatur überwiegend kritisch aufgenommen worden.<sup>27</sup> Auch das BVerwG übt in der aktuellen Entscheidung zur Tübinger Verpackungssteuer ungewöhnlich deutlich Kritik und fährt die Prüfung erst mit einem ausdrücklichen Hinweis auf § 31 BVerfGG fort.<sup>28</sup>

Die mit der „Widerspruchsfreiheit“ eng verbundenen Grundsätze der Systemkonformität und Systemwidrigkeit werden zumeist im Zusammenhang mit Art. 3 GG diskutiert.<sup>29</sup> Des Weiteren ist darauf hingewiesen worden, dass die Einheit der Rechtsordnung als solche illusorisch sei.<sup>30</sup> Grenzen finden sich freilich dort, wo ein logischer Normwiderspruch vorliegt – wenn zwei Normen also miteinander unvereinbare Rechtsfolgen anordnen.<sup>31</sup> Ein solcher Widerspruch muss aufgelöst werden, entweder durch Einschränkung beider Normen oder durch Anerkennung des Vorrangs einer Norm (z.B. Art. 31 GG).<sup>32</sup> Selbst wenn man dem damaligen Abfallrecht ein Kooperationsprinzip entnehmen wollte, so verfolgen sowohl das bundesrechtliche Abfallregime als auch die kommunale Verpackungssteuer mit der Abfallreduzierung und -vermeidung das gleiche Ziel. Es handelt sich hier also lediglich um einen Wertungswiderspruch betreffend die Handlungsmittel.<sup>33</sup> Bei bloßen Wertungswidersprüchen ist es dann aber Sache des Gesetzgebers, Anpassungen vorzunehmen.<sup>34</sup>

---

<sup>26</sup> BVerfGE 98, 106 (128).

<sup>27</sup> H. Sendler, NJW 1998, 2875, der von einer Reise nach „Absurdistan“ sprach. K. Fischer, JuS 1998, 1096 (1099f.).

<sup>28</sup> BVerwG, NVwZ 2023, 1406 (1409).

<sup>29</sup> H. Sendler, NJW 1998, 2875 (2876).

<sup>30</sup> M. Quaas/V. Schneider, DVBl 2024, 330 (333); Vgl. K. Fischer, JuS 1998, 1096 (1098); Vgl. H. P. Schneider, ZRP 1998, 323 (327).

<sup>31</sup> C. Brüning, NVwZ 2002, 33 (36), H. Sendler, NJW 1998, 2875 (2876).

<sup>32</sup> C. Brüning, NVwZ 2002, 33 (36).

<sup>33</sup> C. Brüning, NVwZ 2002, 33 (35).

<sup>34</sup> C. Brüning, NVwZ 2002, 33 (36); H. Sendler, NJW 1998, 1096 (2876).

Insoweit können die Ausführungen der aktuellen Entscheidung des BVerwG überzeugen, wenn auf die gleiche und mithin nicht widersprüchliche Zielsetzung der bundesgesetzlichen Abfallregelungen und der Verpackungssteuer abgestellt wird.<sup>35</sup> Der VGH hingegen entnimmt auch dem heutigen Abfallrecht noch ein Kooperationsprinzip.<sup>36</sup> Zudem seien die bundesgesetzlichen Regelungen als abschließend zu verstehen. Dem tritt das BVerwG deutlich entgegen und betont die Funktion der Widerspruchsfreiheit als bloße Kompetenzausübungsschranke. Ob eine Materie als abgeschlossen gilt, ist maßgeblich für die Abgrenzung der konkurrierenden Sachgesetzgebungskompetenzen nach Art. 72, 74 GG.<sup>37</sup> Die Steuergesetzgebungskompetenz ergibt sich hier jedoch direkt aus Art. 105 Abs. 2a S. 1 GG.

Die Ausführungen des BVerwG sind zu begrüßen. Auch Lenkungssteuern unterfallen dem verfassungsrechtlichen Steuerbegriff. Bereits nach dem Wortlaut des Art. 105 Abs. 2a S. 1 GG sind mithin lenkende örtliche Verbrauchsteuern ausdrücklich von der ausschließlichen Landeskompetenz erfasst. Damit besteht unweigerlich ein Konfliktpotential zur Sachgesetzgebung; Kompetenzausübungsschranken sind mithin notwendig. Es überrascht jedoch, wenn diese hier enger als im Rahmen der Bundestreue zu verstehen sind. Hier nimmt das BVerfG eine reine Evidenzkontrolle hinsichtlich eines Kompetenzmissbrauchs vor.<sup>38</sup> Dies gilt umso mehr, als bereits im Rahmen der Kompetenzbegründung solche „Steuern“ nicht erfasst sind, die keinen Einnahmezweck und mithin einen reinen Lenkungsziel verfolgen. Auch im Rahmen einer Evidenzkontrolle sind solche Steuern, deren Lenkungsziel in einem offensichtlichen Widerspruch zum Regelungsziel des Sachgesetzgebers stehen, missbräuchlich. Insgesamt bedarf es daher keiner über die Grundsätze der Bundestreue hinausgehende Missbrauchskontrolle der Kompetenzausübung.

---

<sup>35</sup> BVerwG, NVwZ 2023, 1406 (1410).

<sup>36</sup> VGH Mannheim, KommJur 2022, 170 (176 f.).

<sup>37</sup> BVerwG, NVwZ 2023, 1406 (1410).

<sup>38</sup> K. Fischer, JuS 1998, 1096 (1097).

### 3. Sonderabgaben und Gleichartigkeit

Mit Blick auf das in Art. 105 Abs. 2a S. 1 GG normierte Gleichartigkeitsverbot zu bundesgesetzlich geregelten Steuern wird in Bezug auf kommunale Verpackungssteuern bereits von einer Halbwertszeit gesprochen.<sup>39</sup> Hintergrund ist das am 01. Januar 2024 in Kraft getretene Einwegkunststoffgesetz (EWKFondsG). Nach § 12 EWKFondsG werden bundesweit Hersteller von Einwegkunststoffprodukten zur Zahlung einer Sonderabgabe verpflichtet. Aufgeworfen ist damit zunächst die Frage, ob dem Gleichartigkeitsverbot in Art. 105 Abs. 2a S. 1 GG ein rein formales Verständnis zugrunde zu legen ist.

Um den Ländern einen substantiellen Anwendungsbereich zu erhalten, ist das Kriterium der Gleichartigkeit im Sinne des Art. 105 Abs. 2a S. 1 GG enger zu verstehen als im Rahmen von Art. 105 Abs. 2 GG. Der steuerbe gründende Tatbestand darf nicht denselben Belastungsgrund erfassen wie eine Bundessteuer, sondern muss sich in Gegenstand, Bemessungsgrundlage, Erhebungstechnik und wirtschaftlicher Auswirkung von dieser unterscheiden.<sup>40</sup> Entscheidend ist eine Gesamtbetrachtung, eine partielle Überschneidung ist unerheblich.

Eine Sonderabgabe ist keine Steuer im verfassungsrechtlichen Sinn.<sup>41</sup> Bei rein formaler Betrachtung besteht bereits keine Gleichartigkeit.<sup>42</sup> Zu bedenken ist allerdings, dass auch Sonderabgaben beispielsweise in Bezug auf den Abgabegegenstand und den Adressaten große Überschneidungen mit einer Steuer aufweisen können, so dass es im Ergebnis doch zu einer (unzulässigen) Doppelbelastung des Steuerpflichtigen kommen könnte.<sup>43</sup> Insgesamt gibt es zwischen der Einwegkunststoffabgabe und der Verpackungssteuer jedenfalls partielle Überschneidungen, etwa in Bezug auf den Abgabegenstand.<sup>44</sup> Ob diese im Rahmen einer Gesamtbetrachtung ausreichen, um eine Gleichartigkeit zu bejahen, erscheint allerdings fraglich.<sup>45</sup>

---

<sup>39</sup> T. Uschkereit, GewArch 2024, 134 (140).

<sup>40</sup> BVerfGE 161, 1 (42 Rn. 93).

<sup>41</sup> H. Kube, in: Epping/Hillgruber, Beck-OK, GG, 58. Ed. 06.2024, Art. 105 GG Rn. 16.

<sup>42</sup> K. Faßbender, ZUR 2023, 597 (603); J. Wolff, NdsVBl 2024, 33 (35).

<sup>43</sup> T. Uschkereit, GewArch 2024, 134 (141).

<sup>44</sup> T. Uschkereit, GewArch 2024, 134 (141).

<sup>45</sup> Dagegen: K. Faßbender, ZUR 2023, 597 (603); Dafür: P. Bachmann/J. Rung, NVwZ 2023, 1616 (1622); T. Uschkereit, GewArch 2024, 134 (140).

Entscheidend wird dann sein, ob ein kommunales „Draufsatteln“ auch dann möglich ist, wenn der Sachgesetzgeber durch Erhebung einer Sonderabgabe ebenfalls ein abgabenrechtliches Instrument einsetzt, oder ob die daraus resultierende (mögliche) Doppelbelastung eine zusätzliche Verpackungssteuer missbräuchlich macht.

## V. Fazit

Umweltpolitisch erscheinen kommunale Verpackungssteuern wünschenswert. Durch die Erhebung werden jedoch grundlegende verfassungsrechtliche Fragen aufgeworfen, was die divergierenden Urteile des BVerwG und des VGH Mannheim verdeutlichen. Bis zur Entscheidung des BVerfG zur Verfassungsmäßigkeit der Tübinger Verpackungssteuer besteht für Kommunen jedenfalls kein sicherer Rechtsrahmen betreffend die Erhebung eigener kommunaler Verpackungssteuern.