

**Schriften zum Öffentlichen Recht**

---

**Band 1031**

**Der gestaltende Steuergesetzgeber  
im Konflikt mit dem Sachgesetzgeber**

**Von**

**Ralf Barthelmann**



**Duncker & Humblot · Berlin**

RALF BARTHELMANN

Der gestaltende Steuergesetzgeber  
im Konflikt mit dem Sachgesetzgeber

Schriften zum Öffentlichen Recht

Band 1031

# Der gestaltende Steuergesetzgeber im Konflikt mit dem Sachgesetzgeber

Von

Ralf Barthelmann



Duncker & Humblot · Berlin

Der Fachbereich Rechtswissenschaft  
der Johann Wolfgang Goethe-Universität Frankfurt am Main  
hat diese Arbeit im Jahre 2005 als Dissertation angenommen.

Bibliografische Information Der Deutschen Bibliothek

Die Deutsche Bibliothek verzeichnet diese Publikation in  
der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische  
Daten sind im Internet über <<http://dnb.ddb.de>> abrufbar.

Alle Rechte vorbehalten  
© 2006 Duncker & Humblot GmbH, Berlin  
Fremddatenübernahme und Druck:  
Berliner Buchdruckerei Union GmbH, Berlin  
Printed in Germany

ISSN 0582-0200  
ISBN 3-428-12094-9

Gedruckt auf alterungsbeständigem (säurefreiem) Papier  
entsprechend ISO 9706 ☺

Internet: <http://www.duncker-humblot.de>

## Vorwort

Die Arbeit lag dem Fachbereich Rechtswissenschaft der Johann Wolfgang Goethe-Universität Frankfurt am Main im Sommersemester 2005 als Dissertation vor.

Dank gilt zuallererst meinem Doktorvater Prof. Dr. Georg Hermes, der mich stets gefördert hat. In seinen öffentlich-rechtlichen Seminaren und seinen „Mitarbeiterrunden“ habe ich vielfältige Anregungen erhalten, ohne die die Arbeit so nicht entstanden wäre. Prof. Dr. Ute Sacksofsky danke ich für die zügige Erstattung des Zweitgutachtens und für Vorschläge für die Veröffentlichung.

Ante Bagarić und Markus Pöcker haben während der Entstehung der Arbeit immer wieder für Diskussionen zur Verfügung gestanden und manchen wertvollen Hinweis gegeben. Ihnen möchte ich an dieser Stelle herzlich danken.

Für die finanzielle Förderung danke ich der FAZIT-Stiftung.

Mehr als Dank gilt meinen Eltern und Zrinka Vučić, die mich in allem stets vorbehaltlos unterstützt und maßgeblich zur Entstehung der Arbeit beigetragen haben. Ihnen ist die Arbeit gewidmet.

Frankfurt am Main, im Februar 2006

*Ralf Barthelmann*



# Inhaltsverzeichnis

<b>Einleitung</b> .....	13
-------------------------	----

## *Erster Teil*

<b>Der innerstaatliche Kompetenzkonflikt</b>	19
--	----

<b>A. Konfliktparteien und Konfliktverhältnisse</b> .....	19
---	----

I. Die grundgesetzliche Kompetenzverteilung .....	19
---	----

1. Die Verteilung der Steuergesetzgebungskompetenzen .....	19
--	----

a) Steuergesetzgebungskompetenzen des Bundes .....	20
--	----

b) Steuergesetzgebungskompetenzen der Länder .....	21
--	----

c) Steuergesetzgebungskompetenzen der Kommunen .....	28
--	----

2. Die Verteilung der Sachgesetzgebungskompetenzen .....	32
--	----

a) Sachgesetzgebungskompetenzen des Bundes .....	32
--	----

b) Sachgesetzgebungskompetenzen der Länder .....	32
--	----

c) Sachgesetzgebungskompetenzen der Kommunen .....	34
--	----

II. Die einzelnen Konfliktverhältnisse .....	35
--	----

1. Kompetenzkonflikt zwischen Bund und Kommunen .....	35
---	----

a) Kompetenzkonflikt zwischen einer steuergesetzgebungsbefugten Kommune und dem sachgesetzgebungsbefugten Bund .....	35
--	----

b) Kompetenzkonflikt zwischen dem steuergesetzgebungsbefugten Bund und einer sachgesetzgebungsbefugten Kommune .....	41
--	----

2. Kompetenzkonflikt zwischen Ländern und Kommunen .....	42
--	----

a) Kompetenzkonflikt zwischen einer steuergesetzgebungsbefugten Kommune und dem sachgesetzgebungsbefugten Land .....	42
--	----

b) Kompetenzkonflikt zwischen dem steuergesetzgebungsbefugten Land und einer sachgesetzgebungsbefugten Kommune .....	43
--	----

3. Kompetenzkonflikt zwischen Kreisen und Gemeinden .....	44
---	----

4. Kompetenzkonflikt zwischen Bund und Ländern .....	45
a) Kompetenzkonflikt zwischen einem steuergesetzgebungsbefugten Land und dem sachgesetzgebungsbefugten Bund .....	45
b) Kompetenzkonflikt zwischen dem steuergesetzgebungsbefugten Bund und einem sachgesetzgebungsbefugten Land .....	48
<b>B. Die in Rechtsprechung und Literatur vertretenen Konfliktlösungen .....</b>	<b>48</b>
I. Der Kompetenzkonflikt in der Rechtsprechung .....	49
1. Die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts .....	49
a) Die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts vor der Verpa- ckungs- und der Sonderabfallabgabenentscheidung .....	49
b) Die neue Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts .....	54
c) Fazit zur Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts .....	58
2. Die Rechtsprechung der Fachgerichte im Überblick .....	59
a) Die verwaltungsgerichtliche Rechtsprechung .....	59
aa) Die Rechtsprechung des Bundesverwaltungsgerichts .....	59
bb) Die Rechtsprechung der unteren Verwaltungsgerichte .....	62
b) Die finanzgerichtliche Rechtsprechung .....	63
II. Der Kompetenzkonflikt in der Literatur .....	63
1. Konfliktlösungen auf der Ebene der Kompetenzqualifikation .....	64
a) Einschlägigkeit der Sachgesetzgebungskompetenz .....	64
b) Doppelte Kompetenzgrundlage .....	65
c) Isolierte Betrachtung einzelner Lenkungsvorschriften .....	69
d) Uneingeschränkte Steuergesetzgebungskompetenz .....	70
2. Konfliktlösungen auf der Ebene der Kompetenzausübung .....	70
a) Kompetenzausübungsschranke aus der Sachgesetzgebungskompetenz ....	71
b) Der Grundsatz der Bundestreue .....	75
<b>C. Gestaltende Steuern nach der Kompetenzordnung des Grundgesetzes – Kri- tische Würdigung der dargestellten Konfliktlösungen .....</b>	<b>76</b>
I. Kompetenzrechtliche Qualifikation gestaltender Steuern .....	76
1. Einschlägigkeit der Steuergesetzgebungskompetenz für alle Steuerregelun- gen .....	76

Inhaltsverzeichnis	9
2. Keine doppelte Kompetenzgrundlage .....	82
3. Die Reichweite der kommunalen Steuergesetzgebungskompetenz .....	88
4. Uneingeschränkte Steuergesetzgebungskompetenz? .....	89
II. Kompetenzausübungsschranken für den Steuergesetzgeber .....	90
1. Gesamtkonzeption der sachlichen Regelung und konkrete Einzelregelungen als Schranke der Kompetenzausübung? .....	90
a) Das Rechtsstaatsprinzip als Grundlage des Verbots von Widersprüchen zwischen Steuer- und Sachgesetzen? .....	92
b) Vorrang des Sachgesetzes .....	110
c) Übertragung der vermeintlichen rechtsstaatlichen Vorgaben auf das Bund-Länder Verhältnis .....	112
2. Kompetenzausübungsschranken aus der Sachgesetzgebungskompetenz? .....	114
3. Der Grundsatz der Bundestreue .....	118
<b>D. Die Bundestreue als Maßstab zur Lösung von Kompetenzkonflikten zwischen Sachgesetzgebern .....</b>	<b>120</b>
I. Historische Wurzeln der Bundestreue .....	120
II. Adressaten der Bundestreue .....	122
III. Die konkrete Reichweite der aus der Bundestreue abgeleiteten Kompetenz- ausübungsschranke .....	123
1. Die Bundestreue zwischen Kompetenzwahrnehmungs- und Abwehrinteresse	123
2. Die berechtigten Interessen der Konfliktparteien .....	124
a) Das berechnigte Kompetenzwahrnehmungsinteresse .....	124
b) Das berechnigte Abwehrinteresse .....	125
aa) Das Effektivitätsinteresse .....	125
bb) Schwierigkeiten bei der Feststellung eines berechtigten Abwehr- interesses .....	127
c) Konsequenzen aus dem Fehlen eines berechtigten Interesses .....	130
aa) Das Fehlen eines berechtigten Kompetenzwahrnehmungsinteresses	131
bb) Das Fehlen eines berechtigten Abwehrinteresses .....	131
3. Auflösung des Konflikts zwischen dem berechtigten Wahrnehmungs- und dem berechtigten Abwehrinteresse .....	131
a) Grundsätzlicher Vorrang des Kompetenzwahrnehmungsinteresses vor dem Abwehrinteresse .....	131

b) Vorrang des Abwehrinteresses vor dem Wahrnehmungsinteresse aufgrund der besonderen Qualität der Beeinträchtigung? .....	135
aa) Vorrang des Abwehrinteresses bei schweren Beeinträchtigungen? ..	135
bb) Vorrang des Abwehrinteresses bei intendierten oder vorhersehbaren Beeinträchtigungen? .....	137
cc) Vorrang des Abwehrinteresses bei unverhältnismäßigen Beeinträchtigungen? .....	137
c) Vorrang des Abwehrinteresses aufgrund der besonderen Schutzwürdigkeit einer Norm? .....	139
aa) Hierarchie innerhalb der grundgesetzlichen Kompetenzordnung? ...	139
bb) Erfüllung eines Verfassungsauftrags? .....	140
cc) Größere Zuständigkeit eines Gesetzgebers für die Regelung eines bestimmten Sachverhalts? .....	142
dd) Frühere Regelung eines Sachverhalts? .....	143
ee) Regelung eines Sachverhalts durch höherrangiges Gesetz? .....	144
4. Ergebnis und Konsequenzen der vertretenen Lösung .....	144
5. Informationspflichten der kompetenzausübenden Partei .....	145
<b>E. Die Anwendung der Bundestreue auf den Konflikt zwischen Steuer- und Sachgesetzgeber .....</b>	<b>146</b>
I. Grundsätzliche Übertragbarkeit der dargestellten Anforderungen auf den Konflikt zwischen Steuer- und Sachgesetzgeber .....	146
II. Politische Gestaltung als vorrangige Aufgabe des Sachgesetzgebers? .....	147
1. Historischer Rückblick .....	148
2. Das Verhältnis zwischen Steuer- und Sachgesetzgeber nach dem Grundgesetz .....	157
3. Ergebnis: Anforderungen der Bundestreue für den Konflikt zwischen Steuer- und Sachgesetzgeber .....	161
<b>F. Übertragbarkeit der im Bund-Länder Verhältnis geltenden Anforderungen auf die sonstigen Konfliktverhältnisse .....</b>	<b>161</b>
<b>G. Keine Konfliktlösung durch Art. 31 GG bzw. den Gesetzesvorrang .....</b>	<b>162</b>
<b>H. Ergebnis .....</b>	<b>164</b>

*Zweiter Teil***Der Kompetenzkonflikt zwischen Steuer- und Sachgesetzgeber  
auf europäischer Ebene**

165

**A. Konfliktkonstellationen zwischen der Europäischen Gemeinschaft und den Mitgliedstaaten** .....

165

## I. Die Kompetenzverteilung zwischen der Europäischen Gemeinschaft und den Mitgliedstaaten .....

166

## 1. Die Gesetzgebungskompetenzen der Europäischen Gemeinschaft .....

166

## a) Steuergesetzgebungskompetenzen der Europäischen Gemeinschaft .....

166

## b) Sachgesetzgebungskompetenzen der Europäischen Gemeinschaft .....

173

## 2. Gesetzgebungskompetenzen der Mitgliedstaaten .....

174

## a) Einschränkungen der mitgliedstaatlichen Gesetzgebungskompetenz durch Sekundärrechtsakte der Gemeinschaft auf dem Gebiet des Steuerrechts ..

177

## aa) Gemeinschaftsrechtliche Vorschriften auf dem Gebiet der indirekten Steuern .....

177

## bb) Gemeinschaftsrechtliche Vorschriften auf dem Gebiet der direkten Steuern .....

183

## b) Einschränkungen der mitgliedstaatlichen Gesetzgebungskompetenz durch sachgesetzliche Sekundärrechtsakte der Gemeinschaft .....

185

## II. Konsequenzen der Kompetenzverteilung für den Konflikt zwischen Steuer- und Sachgesetzgeber .....

185

## 1. Kompetenzkonflikt zwischen einem nationalen Steuer- und dem gemeinschaftlichen Sachgesetzgeber .....

185

## 2. Kein Kompetenzkonflikt zwischen dem gemeinschaftlichen Steuer- und einem nationalen Sachgesetzgeber .....

187

**B. Die Reichweite des Anwendungsvorrangs als entscheidendes Kriterium zur Lösung von Konflikten zwischen dem nationalen Steuer- und dem gemeinschaftlichen Sachgesetzgeber** .....

189

## I. Begründung der Vorrangregel und ihre Bedeutung im Rahmen von Kompetenzkonflikten .....

189

## II. Die anerkannten Vorrangfälle .....

192

## 1. Unanwendbarkeit des nationalen Rechts im Bereich einer ausschließlichen Gemeinschaftskompetenz .....

192

## 2. Unanwendbarkeit des nationalen Rechts im Bereich einer konkurrierenden Gemeinschaftskompetenz: Verbot direkter Kollisionen mit sekundärem Gemeinschaftsrecht .....

193

3. Keine Anwendbarkeit der anerkannten Vorrangfälle auf nationale gestaltende Steuerregelungen .....	196
4. Exkurs: Der gemeinschaftsrechtliche Steuerbegriff .....	198
III. Die Erweiterung des Anwendungsvorrangs: Die indirekten Kollisionen .....	201
1. Die Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs .....	201
2. Die Ansichten in der Literatur .....	208
3. Stellungnahme: Keine Ausdehnung des Anwendungsvorrangs auf indirekte Kollisionen .....	209
4. Besonderheiten im Verhältnis zwischen Steuer- und Sachgesetzgeber? .....	213
5. Verbot der missbräuchlichen Kompetenzwahrnehmung und Informationspflicht des nationalen Gesetzgebers .....	214
6. Ergebnis .....	215
<b>Zusammenfassung</b> .....	<b>216</b>
<b>Literaturverzeichnis</b> .....	<b>221</b>
<b>Sachverzeichnis</b> .....	<b>248</b>

## Einleitung

Innerhalb eines Mehrebenensystems, in dem die jeweiligen Kompetenzen auf verschiedene Hoheitsträger verteilt sind, lassen sich Situationen, in denen die Möglichkeit besteht, dass zwischen den einzelnen Kompetenzinhabern ein Konflikt auftritt, nicht vermeiden.<sup>1</sup> Solche Kompetenzkonflikte<sup>2</sup> sind insbesondere im Rahmen der Gesetzgebung kein unbekanntes Phänomen.<sup>3</sup> Die beteiligten Gesetzgeber streiten hier darüber, ob die kompetenzausübende Partei nach der Kompetenzordnung berechtigt ist, das konkrete Gesetz zu erlassen bzw. ob eine Verpflichtung der Gegenseite besteht, den Erlass des Gesetzes zu dulden. Nach der Kompetenzordnung des Grundgesetzes lassen sich dabei zwei Ebenen unterscheiden. Auf der Kompetenzqualifikationsebene ist Konfliktgegenstand die Frage, ob die kompetenzausübende Partei überhaupt über eine entsprechende Gesetzgebungskompetenz verfügt. Dies kann deshalb problematisch sein, weil sich Regelungen nicht stets zweifelsfrei einer Gesetzgebungsmaterie zuordnen lassen. Zum einen können die einzelnen Kompetenzthemen nicht immer klar voneinander abgegrenzt werden<sup>4</sup> und zum anderen berühren die betreffenden Regelungen des öfteren mehrere Gegenstände. Neben einem solchen Konflikt auf der Ebene der Kompetenzqualifikation kann ein Konflikt auch auf der Ausübungsebene auftreten. Ungeachtet dessen, dass eine Kompetenzzuordnung gefunden und das entsprechende Gesetz als kompetenzgerecht qualifiziert ist, kann die gegnerische Partei geltend machen, dass das Gesetz sie in ihrer Kompetenz stört.<sup>5</sup> Dies wird insbesondere deutlich, wenn man bedenkt, dass trotz einer klaren Kompetenzverteilung

---

<sup>1</sup> Siehe hierzu *Isensee*, FS Bundesverfassungsgericht, S. 719 (721); *Lück*, Die Gemeinschaftstreue, S. 155.

<sup>2</sup> Zum Begriff des Kompetenzkonflikts *Stettner*, Grundfragen einer Kompetenzlehre, S. 373. Der Begriff des Konflikts setzt dabei nicht voraus, dass ein Streit wirklich entsteht oder bereits entstanden ist.

<sup>3</sup> So können beispielsweise Konflikte zwischen dem Bundeskartellrechtsgesetzgeber und den Landesrundfunkgesetzgebern auftreten. Siehe hierzu *Bauer*, Öffentlich-rechtliche Rundfunkanstalten und das Kartellrecht, S. 59 ff. und *Jarass*, Kartellrecht und Landesrundfunkrecht, S. 35. Zu einem Konflikt zwischen Fachplanungs- und Baurechtsgesetzgeber siehe *Brohm*, DÖV 1983, S. 525 ff. Zu einem Konflikt zwischen Landesrundfunk- und Bundeswirtschafts- bzw. Bundestelekkommunikationsgesetzgeber *Bullinger/Mestmäcker*, Multimediaendienste, S. 144 ff.

<sup>4</sup> Zu dieser Schwierigkeit *Erbguth*, DVBl. 1988, S. 317 (319 f.); *Fehling*, Föderalismus, S. 31 (41); *Stettner*, Grundfragen einer Kompetenzlehre, S. 412 f.; *Kloepfer/Bröcker*, DÖV 2001, S. 1 (3).

<sup>5</sup> Damit soll noch nichts darüber ausgesagt werden, inwieweit solche Störungen feststellbar sind. Siehe dazu unten 1. Teil, D. II. b) bb).

inhaltliche Berührungspunkte nicht ausgeschlossen sind und so die Möglichkeit besteht, dass zwei kompetenzgemäße Gesetze in einem Sachverhalt zusammentreffen und sich gegenseitig widersprechen. Die Beteiligten können demnach auf der Ebene der Kompetenzausübung darüber streiten, ob die Kompetenzwahrnehmung, wie sie sich durch das betreffende Gesetz darstellt, verfassungsgemäß ist oder ob die Störung nicht deshalb unzulässig ist, weil möglicherweise Ausübungsschranken eine solche Kompetenzwahrnehmung verbieten.<sup>6</sup>

Auch im Verhältnis zwischen dem Steuer- und dem Sachgesetzgeber<sup>7</sup> können bei Vorliegen einer Zuständigkeitsdivergenz, wenn also die Steuer- und die Sachgesetzgebungsbefugnis nicht bei ein und derselben Körperschaft vereint sind, Kompetenzkonflikte entstehen. Dies mag im ersten Moment verwundern, könnte man doch denken, dass Gesetze über Steuern sich nur auf die Beschaffung der notwendigen Finanzmittel beziehen, wohingegen Sachgesetze die materiell-inhaltliche Regelung von Sachverhalten zur Aufgabe haben. Inhaltliche Berührungspunkte scheinen im Verhältnis zwischen Steuer- und Sachgesetzen unmöglich, so dass sowohl Kompetenzzuordnungsschwierigkeiten, als auch Störungen des Sachgesetzgebers durch den Steuergesetzgeber vermeintlich ausgeschlossen sind. Eine solche Annahme würde jedoch übersehen, dass mittels der Steuer nicht nur Finanzierungs-, sondern auch Gestaltungsaufgaben wahrgenommen werden können.<sup>8</sup> Steuern können nicht nur zum Entzug von finanziellen Mitteln bei den Abgabepflichtigen führen, vielmehr können sie auch individuelle Verhaltensänderungen verursachen. Die steuerlichen Be- oder Entlastungen sind nämlich an Voraussetzungen geknüpft, auf deren Vorliegen oder Nichtvorliegen die Betroffenen durch ihr Verhalten Einfluss nehmen können. Der Anreiz, die Steuerlast zu vermeiden bzw. zu reduzieren, kann deshalb zu Ausweichreaktionen bei den Steuerpflichtigen führen.<sup>9</sup> Der Eintritt dieser sog. Gestaltungs- bzw. Lenkungswirkungen kann dabei

---

<sup>6</sup> Zu der Möglichkeit eines solchen Konflikts auf der Ausübungsebene siehe auch *Bauer*, Öffentlich-rechtliche Rundfunkanstalten und das Kartellrecht, S. 62 ff; *Jarass*, Kartellrecht und Landesrundfunkrecht, S. 39 f.; *Hoffmann-Riem*, Rundfunk neben Wirtschaftsrecht, S. 65 ff; *Grundmann*, Die öffentlich-rechtlichen Rundfunkanstalten im Wettbewerb, S. 92 ff. Siehe auch *Wiederin*, Bundesrecht und Landesrecht, S. 341. Auch bei einem Konflikt auf der Ausübungsebene kann man von einem Kompetenzkonflikt sprechen. So zu Recht *Jarass*, Kartellrecht und Landesrundfunkrecht, S. 43.

<sup>7</sup> Unter dem Steuergesetzgeber ist der Gesetzgeber zu verstehen, der die Kompetenz zum Erlass von Steuergesetzen besitzt. Im Grundgesetz findet sich die Steuergesetzgebungskompetenz in Art. 105. Dementsprechend soll der Sachgesetzgeber in negativer Beschreibung als derjenige Gesetzgeber bezeichnet werden, der Gesetze nicht-steuerlicher Art erlässt. Im Grundgesetz bilden in erster Linie die Art. 73 ff. die Grundlage für die Tätigkeit des Sachgesetzgebers.

<sup>8</sup> In umgekehrter Richtung würde zudem übersehen, dass auch nicht-steuerliche Abgaben zur Finanzierung von Staatsaufgaben beitragen können.

<sup>9</sup> *Birk*, Leistungsfähigkeitsprinzip, S. 68; *Kruse*, Lehrbuch des Steuerrechts Band 1, S. 34; *Stern*, Staatsrecht, Band II, S. 1102; *Schmölders*, in: Strickrodt/Wöhe/Flämig/Felix/Sebiger, HwStR, Stichwort „Steuerwirkung“, S. 1370 f.; *Birk*, SteuerStud 1986, S. 162 (165); *Lübbe-Wolff*, Rechtsfolgen und Realfolgen, S. 141.

auch zweckgerichtet verfolgt werden, um mit Hilfe der Steuer politische Ziele durchzusetzen. Das Bundesverfassungsgericht hat diese Möglichkeit ausdrücklich bestätigt und bezeichnet die Steuer in der modernen Industriegesellschaft als ein „zentrales Lenkungsinstrument aktiver staatlicher Wirtschafts- und Gesellschaftspolitik“.<sup>10</sup> Die Steuer wird heutzutage denn auch in vielen Bereichen, wie beispielsweise in der Wirtschafts- oder Umweltpolitik, als Gestaltungsmittel eingesetzt.<sup>11</sup>

Da sich die Steuer- und die Sachgesetzgebungsbefugnis in dem beschriebenen Sinne inhaltlich berühren, kann auch zwischen dem Steuer- und dem Sachgesetzgeber ein Kompetenzkonflikt auftreten. Verfolgt der Steuergesetzgeber, der grundsätzlich für die Einführung, Ausgestaltung und Abschaffung von Steuern zuständig ist,<sup>12</sup> mittels der Steuer Lenkungsziele,<sup>13</sup> kann zwischen den in Rede stehenden Gesetzgebern ein Streit darüber entstehen, ob der Steuergesetzgeber befugt ist, auf bestimmte Materien einzuwirken und diese in seinem – von den Vorstellungen des Sachgesetzgebers u. U. abweichenden – Sinne zu gestalten. Es stellt sich die Frage, ob neben dem Sachgesetzgeber, der mittels vielfältiger Handlungsmittel das Verhalten des Einzelnen steuern und seine politischen Gestaltungsvorstellungen auf dem entsprechenden Gebiet umsetzen kann, auch der Steuergesetzgeber Sachziele verfolgen darf.

Zumindest auf den ersten Blick könnte man geneigt sein, diese Frage zu verneinen. Schon die Zuordnung gestaltender Steuern zu der Steuergesetzgebungskompetenz erscheint nicht unproblematisch. Muss sich der Steuergesetzgeber nicht vielmehr auf die Beschaffung der notwendigen Finanzmittel konzentrieren, so dass gestaltende Steuern unter den entsprechenden Sachkompetenztitel fallen? Möchte

---

<sup>10</sup> BVerfGE 55, 274 (299); BVerfGE 67, 256 (282).

<sup>11</sup> Zum vielfältigen Einsatz der Steuer als Gestaltungsinstrument siehe *Weber-Grellet*, Steuern im modernen Verfassungsstaat, S. 49; *Kirchhof*, DVBl. 2000, S. 1166 (1166); *Tiemann*, Mit Steuern steuern?, S. 7 (10). Siehe auch unten 1. Teil.E.II.2.

<sup>12</sup> *Heun*, in: Dreier, GG, Art. 105, Rz. 6; *Siekmann*, in: Sachs, GG, Art. 105, Rz. 1. Zu den damit verbundenen Abgrenzungsproblemen zwischen steuerlichen und nicht-steuerlichen Abgaben siehe *Sacksofsky*, Umweltschutz durch nicht-steuerliche Abgaben, S. 192 ff.

<sup>13</sup> Auf eine Gewichtung des Finanzierungs- im Verhältnis zum Lenkungsziel wird hier bewusst verzichtet. Eine entsprechende Gewichtung ist zum einen höchst problematisch. Zum anderen würde im Fall, dass man nur solche Steuern in die Betrachtung einbezieht, die primär Lenkungsziele verfolgen, der Untersuchungsrahmen von vornherein eingeschränkt. Zum Begriff der Lenkungssteuer bzw. zu dem der steuerlichen Lenkungsnorm siehe *Kulosa*, Verfassungsrechtliche Grenzen steuerlicher Lenkung, S. 7 f.; *Kruse*, Lehrbuch des Steuerrechts Band 1, S. 36; *Birk*, SteuerStud 1986, S. 162 (165); *Lang*, in: *Tipke/Lang*, Steuerrecht, § 4, Rz. 22; *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Band I, S. 121. Nach *Meßerschmidt*, Umweltabgaben als Rechtsproblem, S. 123 ff soll es bei der Qualifizierung einer Steuer als Lenkungssteuer nicht auf den subjektiven Willen des Gesetzgebers ankommen, sondern auf die objektive Finalität der Norm. Auch *Vogel* in: *Isensee/Kirchhof*, Handbuch des Staatsrechts, Band IV, § 87, Rz. 52 und *ders.*, *StuW* 1977, S. 97 (107) stellt nicht darauf ab, mit welcher Absicht der Gesetzgeber die Vorschrift eingeführt hat, sondern möchte ermitteln, bis zu welcher Grenze eine Regelung durch Überlegungen der Lastenausteilung gerechtfertigt werden kann. Regelungen, die die dargestellte Grenze überschreiten, werden als Lenkungsnormen qualifiziert.