

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 „Mitarbeiterunden“ 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

Einleitung	13
-------------------------	----

Erster Teil

Der innerstaatliche Kompetenzkonflikt	19
--	----

A. Konfliktparteien und Konfliktverhältnisse	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. Die in Rechtsprechung und Literatur vertretenen Konfliktlösungen	48
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
C. Gestaltende Steuern nach der Kompetenzordnung des Grundgesetzes – Kri- tische Würdigung der dargestellten Konfliktlösungen	76
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
D. Die Bundestreue als Maßstab zur Lösung von Kompetenzkonflikten zwischen Sachgesetzgebern	120
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
E. Die Anwendung der Bundestreue auf den Konflikt zwischen Steuer- und Sachgesetzgeber	146
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
F. Übertragbarkeit der im Bund-Länder Verhältnis geltenden Anforderungen auf die sonstigen Konfliktverhältnisse	161
G. Keine Konfliktlösung durch Art. 31 GG bzw. den Gesetzesvorrang	162
H. Ergebnis	164

*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
Zusammenfassung	216
Literaturverzeichnis	221
Sachverzeichnis	248

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.¹ Solche Kompetenzkonflikte² sind insbesondere im Rahmen der Gesetzgebung kein unbekanntes Phänomen.³ 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 werden⁴ 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.⁵ Dies wird insbesondere deutlich, wenn man bedenkt, dass trotz einer klaren Kompetenzverteilung

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

² 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.

³ 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.

⁴ 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).

⁵ 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.⁶

Auch im Verhältnis zwischen dem Steuer- und dem Sachgesetzgeber⁷ 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.⁸ 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.⁹ Der Eintritt dieser sog. Gestaltungs- bzw. Lenkungswirkungen kann dabei

⁶ 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.

⁷ 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.

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

⁹ *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“.¹⁰ Die Steuer wird heutzutage denn auch in vielen Bereichen, wie beispielsweise in der Wirtschafts- oder Umweltpolitik, als Gestaltungsmittel eingesetzt.¹¹

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,¹² mittels der Steuer Lenkungsziele,¹³ 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

¹⁰ BVerfGE 55, 274 (299); BVerfGE 67, 256 (282).

¹¹ 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.

¹² *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.

¹³ 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.