

ifst

Institut Finanzen und Steuern

**Steuern und Nachhaltigkeit –
Diskussion einer thematischen Verbindung**

Prof. Dr. Marc Desens

Eva Greil

Prof. Dr. Frank Hechtner

Cedric Kawa

Madeleine Kockrow

Prof. Dr. Matthias Valta

Marius Weiß

In Medienkooperation mit

**DER
BETRIEB**

Zitiervorschlag:

Greil/Hechtner (Hrsg.), ifst-Schrift 547 (2022)

ISBN: 978-3-89737-211-5

15,00 Euro inkl. USt. zzgl. Versandkosten

© Institut Finanzen und Steuern e.V.

Marienstraße 31, 10117 Berlin

In Medienkooperation mit DER BETRIEB

Einzelbezug über www.der-betrieb-shop.de/ifst

E-Mail: kundenservice@fachmedien.de

Tel.: (0800) 0001637; Fax: (0800) 0002959

Abonnenten von DER BETRIEB wird ein Rabatt in Höhe
von 20 % eingeräumt.

ifst

Institut Finanzen und Steuern

Steuern und Nachhaltigkeit – Diskussion einer thematischen Verbindung

Eva Greil

Institut Finanzen und Steuern e.V.

Madeleine Kockrow

PricewaterhouseCoopers GmbH

Prof. Dr. Frank Hechtner

Marius Weiß

Friedrich-Alexander-Universität Erlangen-Nürnberg

Prof. Dr. Marc Desens

Cedric Kawa

Universität Leipzig

Prof. Dr. Matthias Valta

Heinrich-Heine-Universität Düsseldorf

In Medienkooperation mit

**DER
BETRIEB**

Das Institut Finanzen und Steuern überreicht Ihnen
die ifst-Schrift 547:

**Steuern und Nachhaltigkeit –
Diskussion einer thematischen Verbindung**

An „Nachhaltigkeit“ führt derzeit kein Weg vorbei. Der Begriff scheint in nahezu jedem Kontext zu passen. Doch was ist die Rolle von Nachhaltigkeit im Steuerrecht? In erster Linie kommt ein Beitrag von Umweltabgaben für die Erreichung von sogenannten Nachhaltigkeitszielen in Betracht. Dabei handelt es sich um politische Zielsetzungen der Vereinten Nationen, die weltweit der Sicherung einer nachhaltigen Entwicklung auf ökonomischer, sozialer sowie ökologischer Ebene dienen sollen. Indes geht das Begriffsverständnis von Nachhaltigkeit weit über den Umweltbereich hinaus, wie im ersten Teil dieser Schrift deutlich wird. Die Bestandsaufnahme zeigt die historische Einwicklung des Begriffs von seinen Anfängen in der Forstwirtschaft bis in die Gegenwart.

Im zweiten Beitrag dieser Schrift wird untersucht, ob und wie Nachhaltigkeit durch Steuern beeinflusst werden kann. Dabei wird zur Verknüpfung von Steuern und Nachhaltigkeit zunächst das originäre Verständnis von Steuern eingeordnet, um mögliche Grenzen zu aufzuzeigen. Die Nachhaltigkeitsziele werden als Ausgangspunkt für eine Operationalisierung des Nachhaltigkeitsbegriffs im Rahmen der Steuerwissenschaften präsentiert, um anschließend die Verknüpfung zwischen Steuern und den Nachhaltigkeitszielen in den drei Interaktionsbereichen Finanzierung, Lenkung und System darzustellen.

Der dritte Beitrag widmet sich den verfassungsrechtlichen Anforderungen einer Berücksichtigung des Umwelt- und Klimaschutzes im Steuerrecht aus nationaler und europäischer Perspektive. Es werden u.a. die Wirkung von Steuern und ihre Eignung als Instrument für eine umwelt- und klimafreundliche Verhaltenslenkung diskutiert.

Schließlich ordnet der letzte Beitrag dieser Schrift Nachhaltigkeitsbetrachtungen verfassungsrechtlich ein und zeigt die Grenzen der Übertragbarkeit auf das Steuerrecht auf. Dabei umfasst der Beitrag einen Überblick über die verfassungsrechtlichen Vorgaben einschließlich der Auswirkungen der Bundesverfassungsgerichtsentscheidung zum Klimaschutz sowie eine Systematisierung der Nachhaltigkeitszwecke im Steuerrecht.

Institut Finanzen und Steuern
Prof. Dr. h.c. Rudolf Mellinghoff

Berlin, im Dezember 2022

Inhaltsverzeichnis

Einleitung	1
A. Nachhaltigkeit als Polysem – Begriffsverständnis und historische Entwicklung <i>(Eva Greil / Madeleine Kockrow)</i>	5
I. Historische Entwicklung des Nachhaltigkeitsbegriffs	5
1. Ressourcenökonomie und Intergenerationalität als Ursprung	6
2. Weiterentwicklung als globale Entwicklungsstrategie der Vereinten Nationen	14
II. Aktuelles Verständnis des sustainable development im rechtswissenschaftlichen Kontext	31
1. Agenda 2030 als völkerrechtliche Grundlage	31
2. Primärrechtliches Ziel und Umsetzungsstrategien der EU	37
3. Deutsche Nachhaltigkeitsstrategie und -verständnis	41
III. Fazit und zusammenfassender Zeitstrahl	47
B. Diskussionsstand zur Verbindung von Nachhaltigkeit und Steuern <i>(Prof. Dr. Frank Hechtner / Marius Weiß)</i>	56
I. Einführung zur Diskussion über Nachhaltigkeit und Steuern	56
1. Skizze einer allgemeinen Nachhaltigkeitsdebatte	56
a. Aktueller Ausgangspunkt	56
b. Historischer Ursprung und Verbindung zur aktuellen Debatte	58
c. Fokussierungen in einer Nachhaltigkeitsdebatte	61
2. Berücksichtigung von Steuern in einer Nachhaltigkeitsdebatte	64
a. Vorbemerkungen zur Zielrichtung einer steuerlichen Debatte	64
b. Der unveränderte Kern von Steuern in einer Nachhaltigkeitsdebatte	66
c. Finanzierungsfunktion von Steuern in einer Nachhaltigkeitsdebatte	69
d. Lenkungsfunktion von Steuern in einer Nachhaltigkeitsdebatte	71
e. Systemfunktion von Steuern in einer Nachhaltigkeitsdebatte	72

II.	Operationalisierung des Nachhaltigkeitsbegriffs durch die Sustainable Development Goals und damit verbundene Konzepte . . .	76
1.	Historische Wurzeln des Nachhaltigkeitsbegriffs	76
2.	Das ESG-Konzept als Synonym für Nachhaltigkeit	79
3.	Von dem ESG-Konzept zu den Sustainable Development Goals . . .	84
III.	Interaktionen zwischen Steuern und Sustainable Development Goals	88
1.	Die Sustainable Development Goals in der steuerwissenschaftlichen Literatur	88
a.	Allgemeine Berücksichtigung von SDGs in der Steuerliteratur . . .	88
b.	Fokussierung auf ökonomische Instrumente	89
c.	Ganzheitliche Fokussierung auf Sustainable Development Goals	92
2.	Finanzierungsfunktion von Steuern als indirekte Förderung der Sustainable Development Goals	94
a.	Notwendigkeit einer allgemeinen Finanzierungsfunktion	94
b.	Maßnahmen zur Sicherung des Steueraufkommens	97
c.	Die Rolle des Steuerzahlers zur Sicherung des Steueraufkommens	101
3.	Lenkungsfunktion von Steuern als direkte Förderung der Sustainable Development Goals	104
a.	Die Lenkungsfunktion als ökonomisches Instrument	104
b.	Steuern als Mittel zur Verteilung	107
c.	Mögliche Zielkonflikte zwischen Steuern und Sustainable Development Goals	111
4.	Das Steuersystem als Förderung der Sustainable Development Goals	113
a.	Begriffsbestimmung eines nachhaltigen Steuersystems.	113
b.	Ausgewählte Aktionsparameter in einem Steuersystem	116
IV.	Kritische Reflexion und Fazit.	121
C.	Verfassungsrechtliche Anforderungen einer Berücksichtigung des Umwelt- und Klimaschutzes im Steuerrecht aus nationaler und europäischer Perspektive (Prof. Dr. Marc Desens / Cedric Kawa)	123
I.	Einleitung	123

II.	Umwelt- und Klimaschutz als Verfassungsgebot und Ziel der Europäischen Union	124
1.	Umwelt- und Klimaschutz als Verfassungsgebot: Schutz der natürlichen Lebensgrundlagen für künftige Generationen (Art. 2 Abs. 2 Satz 1 i.V.m. Art. 20a GG)	124
2.	Umwelt- und Klimaschutz als Ziel der Europäischen Union (Art. 191 AEUV)	127
III.	Umwelt- und Klimaschutz durch Steuerrecht	129
1.	Wirkungen von Umwelt- und Klimaschutzmaßnahmen durch Steuerrecht.	129
a.	Belastungs- und Verhaltenswirkungen von Steuern	129
b.	Anreiz zur Förderung umwelt- und klimafreundlichen Verhaltens durch Steuervergünstigungen oder Steuererleichterungen	132
c.	Verwendung des Steueraufkommens für Umwelt- und Klimaschutzmaßnahmen	133
d.	Gefahr von Zielkonflikten und Wertungswidersprüchen	136
2.	Steuerrecht im umwelt- und klimaschutzrechtlichen Instrumentenmix	138
a.	Steuerrecht neben dem Ordnungsrecht.	138
b.	Steuern im System des Abgabenrechts	139
aa.	Gebühren und Beiträge (sog. Vorzugslasten).	139
bb.	Sonderabgaben.	141
cc.	CO ₂ -Zertifikatehandel	144
IV.	Verfassungsrechtliche Grenzen für Umwelt- und Klimaschutz durch Steuerrecht	146
1.	Gesetzgebungskompetenzen als Grenzen für verhaltenslenkende Steuern.	146
a.	Die Steuergesetzgebungskompetenz und ihre Ausübungsschranken	146
b.	Das Verbot der erdrosselnden Wirkung	150
c.	Die Grenzen für die Einführung neuer Steuern	151
2.	Allgemeiner Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 GG) als Grenze für verhaltenslenkende Steuern	152
a.	Allgemeiner Maßstab	152
b.	Maßstab im Steuerrecht: Lastengleichheit, Leistungsfähigkeitsprinzip und Gebot der Folgerichtigkeit	155

c.	Rechtfertigungsbedürftige Ungleichbehandlungen durch verhaltenslenkende Belastungen oder Begünstigungen	157
d.	Verfassungsrechtliche Rechtfertigung von verhaltenslenkenden Belastungen oder Begünstigungen	159
aa.	Allgemeiner Maßstab	159
bb.	Umwelt- und Klimaschutz als hinreichend legitime Zwecke	162
cc.	Gesetzgeberische Vorzeichnung einer steuerrechtlichen Umwelt- und Klimaschutzförderung	164
dd.	Zweckgerechte Ausgestaltung einer steuerrechtlichen Umwelt- und Klimaschutzförderung	166
e.	Gleichheitsgerechte Umsetzung einer steuerrechtlichen Umwelt- und Klimaschutzförderung	168
3.	Freiheitsgrundrechte als Grenze für verhaltenslenkende Steuern .	169
a.	Abgrenzung nach steuerlicher Belastungs- und Verhaltenswirkung	169
b.	Die steuerliche Belastungswirkung im Lichte der Freiheitsgrundrechte	170
aa.	Beeinträchtigung der Schutzbereiche durch die Belastungswirkung	170
bb.	Verfassungsrechtliche Rechtfertigung der Beeinträchtigung der Freiheitsgrundrechte	172
c.	Die steuerliche Verhaltenswirkung im Lichte der Freiheitsgrundrechte	174
aa.	Beeinträchtigung der Schutzbereiche durch die Verhaltenswirkung	174
bb.	Verfassungsrechtliche Rechtfertigung der Beeinträchtigung der Freiheitsgrundrechte	178
V.	Unionsrechtliche Kompetenzen und Grenzen für den Umwelt- und Klimaschutz durch Steuerrecht	183
1.	Unionsrechtliche Kompetenzen für Umwelt- und Klimaschutz durch Steuerrecht	183
a.	Allgemeine Steuerkompetenzen der Europäischen Union	183
b.	Kompetenz für Umweltschutzmaßnahmen für Vorschriften überwiegend steuerlicher Art (Art. 192 Abs. 2 UAbs. 1 Buchst. a AEUV)	185
2.	Unionsrechtliche Grenzen für Umwelt- und Klimaschutz durch Steuerrecht von Mitgliedstaaten	188

a.	Schutzverstärkungsklausel (Art. 193 Satz 1 AEUV)	188
b.	Besondere steuerliche Diskriminierungs- und Protektionsverbote (Art. 110 AEUV) und Grundfreiheiten als Grenzen für Steuermehrbelastungen zur Förderung des Umweltschutzes . . .	190
c.	Das EU-Beihilfeverbot (Art. 107 f. AEUV) als Grenze für Steuervergünstigungen zur Förderung des Umwelt- und Klimaschutzes	192
aa.	Allgemeine Vorgaben	192
bb.	Steuerliche Lenkungsnormen als staatliche Beihilfe i.S.d. Art. 107 AEUV	193
cc.	Die Beihilfekontrolle bei steuerlichen Lenkungsnormen . .	196
dd.	Die Bedeutung der Freistellungsverordnungen für Beihilfen im Steuerrecht	200
VI.	Thesenförmige Zusammenfassung	204
D.	Nachhaltigkeit im Verfassungs- und Steuerrecht <i>(Prof. Dr. Matthias Valta)</i>	210
I.	Einführung und Begriff	210
II.	Nachhaltigkeit im Verfassungsrecht	212
1.	Der Schutz natürlicher Lebensgrundlagen	212
a.	Staatsziel und Schutzpflichten	212
b.	Eingriffsähnliche Vorwirkung – die Klimaschutzentscheidung vom 24. März 2021	213
2.	Nachhaltige Staatsfinanzierung: die Schuldenbremse	216
III.	Nachhaltigkeit im Steuerrecht	220
1.	Vier Perspektiven, interne und externe Nachhaltigkeit	220
2.	Nachhaltigkeit der Aufkommensverwendung	221
3.	Nachhaltigkeit in der Lastenausteilung	222
a.	Abzug von Erwerbсаufwand (objektives Nettoprinzip)	222
b.	Intertemporärer Verlustausgleich	222
c.	Reinvermögenszugangs- vs. Quellentheorie	225
d.	Abzug von privatem Aufwand	225
e.	Intertemporäre Progressionsglättung	226
4.	Nachhaltigkeit durch Vereinfachungszwecke	227
5.	Nachhaltigkeit durch Lenkungszwecke	227
IV.	Fazit	228

Einleitung

Das Wort „Nachhaltigkeit“ ist mittlerweile in aller Munde. Dies kann nicht verwundern, haben doch wieder einmal die Wetterextreme im Jahr 2022 belegt, dass sich das weltweite Klima verändert. Insofern rücken klimapolitische Themen verstärkt in den Vordergrund einer gesellschaftlichen Debatte. Gleichwohl wäre es sicherlich verkürzt, den Begriff „Nachhaltigkeit“ einzig auf Fragen der Klimapolitik verengen zu wollen. Ähnlich dem „Alles-oder-nichts-Prinzip“ wird der dem Thema „Nachhaltigkeit“ innewohnende Reiz entweder vollständig oder gar nicht ausgelöst: Die einen sehen in dem Begriff der „Nachhaltigkeit“ bzw. der „nachhaltigen Entwicklung“ einen nicht-juristischen, inhaltsarmen Begriff, der als unbestimmter Rechtsbegriff schwer zu deuten sei, während andere einer „*Theory of Everything*“ folgend darin einen alles durchdringenden, fast schon idyllisch anmutenden Zustand erkennen. Einigkeit besteht aber darin, dass man von der breiten Öffentlichkeit jedenfalls nicht als „unnachhaltig“ wahrgenommen werden möchte – bspw. aus Gründen der Wettbewerbsfähigkeit sowie der gesteigerten Erwartungen von Stakeholdern, Investoren und Rating-Agenturen. Zugleich stellen sich immer mehr wissenschaftliche Disziplinen die Frage nach ihrer Verknüpfung mit dem Thema „Nachhaltigkeit“.

Einer solchen Entwicklung können und wollen sich sicherlich auch nicht die Steuerwissenschaft und das Steuerrecht entziehen. Steuern haben im Steuerstaat eine dominierende Rolle zur Finanzierung öffentlicher Güter. Zugleich ist wissenschaftlich anerkannt, dass über Steuern ein gesellschaftspolitisch erwünschtes Verhalten gesteuert werden kann. Getreu dem Motto, mit Steuern steuern, haben Steuern auch immer eine Lenkungsfunktion. Damit stellt sich zugleich die Frage, wie Steuern und Nachhaltigkeit zusammengebracht werden können. Offenkundig hat das Steuerrecht als Teil unserer gesamten Rechtsordnung auch immer eine dienende Funktion. Eben eine solche ist zugleich aber auch stark von gesellschaftspolitischen Eindrücken geprägt. Zunehmend ist in sehr unterschiedlichen Rechtsgebieten zu beobachten, dass in diesen diskutiert wird, wie ein möglicher Zusammenhang zur Begrifflichkeit „Nachhaltigkeit“ zu verstehen ist. Zweifelsohne hängt eine solche Diskussion stark von dem Blickwinkel des Betrachters ab. Überdies ist der Begriff „Nachhaltigkeit“ facettenreich, wohl ergebnisoffen, vielleicht sogar bewusst unscharf, obgleich er historisch eher aus einem engen Ressourcenverständnis stammt. Folglich ist es kein leichtes Unterfangen, eine exakte thematische Verbindung zwischen Nachhaltigkeit und Steuern herzustellen.

Diese aktuelle Entwicklung wurden bereits im Jahr 2021 durch das Institut Finanzen und Steuern aufgegriffen, in welchem sich unterschiedliche Formate mit der Thematik der Nachhaltigkeit im Steuerrecht beschäftigten. So wurden in der Veranstaltung „Sustainability und Steuerrecht – Was bedeutet Nachhaltigkeit für das Steuerrecht?“ verschiedene Aspekte zur Rolle von Nachhaltigkeit im Steuerrecht diskutiert. Diesen begonnenen Dialog will die vorliegende Schrift aufgreifen, zugleich ausbauen und intensivieren. Dabei wird ein interdisziplinärer Ansatz verfolgt, in dem Ökonomen und Juristen gemeinsam das Thema bearbeiten. Der Breite des Begriffs folgend beinhaltet diese Schrift vier Einzelbeiträge, die sich allesamt mit dem Oberthema Steuern und Nachhaltigkeit beschäftigen, gleichwohl auch aus unterschiedlichen Perspektiven. Hierbei liegt der Reiz der Schriften in dem Umstand, dass sich diese in Teilen ergänzen, in Teilen diese aber auch ähnliche Überlegungen aus unterschiedlichen Blickwinkeln mit dem Ziel akzentuieren, eine Antwort auf die Frage zu liefern, wie Steuern und Nachhaltigkeit zusammengeführt werden können. Insofern behandeln die Einzelschriften den gegenwärtigen Diskussionsstand zum Nachhaltigkeitsbegriff, dessen Verknüpfung mit dem Steuerrecht sowie den nationalen und europäischen verfassungsrechtlichen Rahmen sowie eine generelle Einordnung aus ökonomischer Sicht.

Mit dem ersten Beitrag der Schrift (**Nachhaltigkeit als Polysem – Begriffsverständnis und historische Entwicklung**, *Eva Greil, Institut Finanzen und Steuern e.V., und Madeleine Kockrow, PricewaterhouseCoopers GmbH*) sollen das breite Begriffsverständnis und die Herkunft des positiv konnotierten Nachhaltigkeitsbegriffs herausgearbeitet werden. Der Begriff „Nachhaltigkeit“ wirkt zunächst unscheinbar, bei genauerer Betrachtung zeigt sich jedoch dessen Vielseitigkeit, mit der einzelne wissenschaftliche Bereiche – wie bspw. der Steuerbereich über die Finanzierungsfunktion der Steuern für die nachhaltige Entwicklung – ihre Anknüpfungspunkte in ihm finden. Dabei hat sich der Nachhaltigkeitsbegriff einer Metamorphose unterzogen – vom historisch-ressourcenökonomischen Verständnis mit forstwirtschaftlichem Ursprung zur global-politischen Entwicklungsstrategie der UN, in der ökologische, ökonomische, soziale, aber auch generationsübergreifende Belange in Einklang gebracht werden, die auch im Drei-Säulen-Modell und den 17 Sustainable Development Goals (SDG) veranschaulicht werden können. Der Nachhaltigkeitsbegriff ist damit ein Polysem, also ein Wort mit mehreren, miteinander verbundenen Bedeutungen.

Angesichts der Vielzahl eingesetzter und geplanter (Steuer-)Instrumente und vor dem Hintergrund rasanter Entwicklungen in der Nachhaltigkeitsdebatte wird im zweiten Beitrag dieser Schrift (**Diskussionsstand zur Verbindung**

von Nachhaltigkeit und Steuern, Prof. Dr. Frank Hechtner und Marius Weiß, beide Lehrstuhl für Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, Fachbereich Wirtschafts- und Sozialwissenschaften, Friedrich-Alexander-Universität Erlangen-Nürnberg) die Fragestellung untersucht, ob und wie Nachhaltigkeit durch Steuern beeinflusst werden kann. Dabei startet die Diskussion zur Verknüpfung von Steuern und Nachhaltigkeit aus dem originären Verständnis von Steuern, da sich nur so ableiten lassen kann, welche möglichen Grenzen in der Debatte zu berücksichtigen sind. Steuern können mit Nachhaltigkeit abstrakt im Sinne der klassischen Funktionslehre verbunden werden. Neben etwaigen Finanzierungs- oder Lenkungsfunktionen muss darüber hinaus das System als Zusammenspiel verschiedener an der Besteuerung beteiligter Personengruppen treten, um wesentliche Interaktionen mit Nachhaltigkeit aus einer ganzheitlicheren Perspektive darzustellen. Das Steuerrecht kann über drei Interaktionsbereiche Finanzierung, Lenkung und System insgesamt eine fördernde Funktion zur Erreichung der Nachhaltigkeitsziele innerhalb der Transformationsbereiche einnehmen. Welche Bedeutung die SDG in einem Steuersystem zukünftig spielen werden, ist jedoch nicht zuletzt auch eine gesellschaftspolitische Fragestellung. Steuern und Steuersystem sind damit Ausdruck einer gesellschaftlich gewünschten Zielvorstellung, auch im Hinblick auf Zielsetzungen im Kontext der Nachhaltigkeit.

Der Schutz von Umwelt und Klima ist als Zielbestimmung in Art. 20a GG verbürgt. Zusammen mit dem Grundrecht aus Art. 2 Abs. 2 Satz 1 GG (Schutz von Leben und Gesundheit) begründet es eine staatliche Schutzpflicht, schädliche Umwelt- und Klimafolgen auch für zukünftige Generationen gar nicht erst eintreten zu lassen. Der dritte Beitrag dieser Schrift (**Verfassungsrechtliche Anforderungen einer Berücksichtigung des Umwelt- und Klimaschutzes im Steuerrecht aus nationaler und europäischer Perspektive**, Prof. Dr. Marc Desens und Cedric Kawa, beide Lehrstuhl für Öffentliches Recht, insbesondere Steuerrecht und Öffentliches Wirtschaftsrecht, Universität Leipzig) widmet sich daher den verfassungsrechtlichen Anforderungen einer Berücksichtigung des Umwelt- und Klimaschutzes im Steuerrecht aus nationaler und europäischer Perspektive. Dafür werden zunächst die Wirkung von Steuern und ihre Eignung als Instrument für eine umwelt- und klimafreundliche Verhaltenslenkung aufgezeigt. In den Blick genommen werden dann sowohl die verfassungs- als auch die unionsrechtlichen Grenzen, denen eine Klima- und Umweltschutzpolitik durch Steuerrecht unterliegt. Da es dem Gesetzgeber freisteht, wie er den Schutz von Klima und Umwelt und die einhergehende Schutzpflicht verwirklicht, folgt daraus allein keine Pflicht, das Steuerrecht vollständig in den Dienst von Ziel und Schutzpflicht

zu stellen. Entscheidet sich der Gesetzgeber aber für eine Zielverwirklichung durch steuerrechtliche Maßnahmen, bilden Ziel und Schutzauftrag verfassungsimmanente Rechtfertigungsgründe, wenn mit der Verwirklichung des Ziels und des Schutzauftrags gleichheitsrechtliche Ungleichbehandlungen und Freiheitsbeeinträchtigungen von Bürgern oder Unternehmen einhergehen. Eine umwelt- oder klimaschutzfördernde Verhaltenslenkung durch Steuern birgt die Gefahr von Zielkonflikten und Wertungswidersprüchen mit dem Ziel, durch Steuern Einnahmen zu erzielen. Das allein bewirkt keine verfassungsrechtliche Grenze, fordert aber ein rechtspolitisches Feingefühl des Gesetzgebers gerade bei der Neueinführung von klima- und umweltschutzfördernden Steuernormen.

Schließlich werden im letzten Beitrag dieser Schrift (**Nachhaltigkeit im Verfassungs- und Steuerrecht**, Prof. Dr. Matthias Valta, Inhaber des Lehrstuhls für Öffentliches Recht und Steuerrecht, Heinrich-Heine-Universität Düsseldorf) Nachhaltigkeitsbetrachtungen verfassungsrechtlich eingeordnet und steuerlich systematisiert. Dazu folgt zunächst ein Überblick über die verfassungsrechtlichen Vorgaben einschließlich der Auswirkungen der Bundesverfassungsgerichtsentscheidung zum Klimaschutz und eine Systematisierung der Nachhaltigkeitszwecke im Steuerrecht. Die Innovation des Klimaschutzurteils besteht zum einen in der Anerkennung eingriffsähnlicher Vorwirkungen, aufgrund derer sich Schutzpflichten zu einem Quasi-Eingriff verdichten können, der eine stärkere Kontrolle am Übermaßverbot ermöglicht. Zum anderen ist im Rahmen der nun eröffneten Kontrolle auf eine gleichmäßige Verteilung der Eingriffe in der Zeit zu achten. Durch die Vorverlegung des Eingriffs wird eine intertemporäre Verhältnismäßigkeitskontrolle ermöglicht. Dieser begrüßenswerte Gewinn an verfassungsrechtlichem Schutz jüngerer Menschen, die demographisch zunehmend in der Minderheit sind, ist tatbestandlich an enge Voraussetzungen gebunden und sollte dies auch sein, da er zu einer Machtverschiebung vom Gesetzgeber zum Verfassungsgericht führt. Das Bundesverfassungsgericht betont die Naturgesetzlichkeit des Klimawandels einerseits und die von ihm freilich selbst konkretisierten völkerrechtlichen Handlungsverpflichtungen Deutschlands andererseits. Der Beitrag zeigt auch die Grenzen der Übertragbarkeit auf das Steuerrecht auf.

*Eva Greil
Prof. Dr. Frank Hechtner*

A. Nachhaltigkeit als Polysem – Begriffsverständnis und historische Entwicklung

(Eva Greil / Madeleine Kockrow)

I. Historische Entwicklung des Nachhaltigkeitsbegriffs

„Nachhaltigkeit“ – Kaum ein Wort hat in den letzten Jahren die politische, gesellschaftliche und mediale Debatte so sehr gespalten. Ähnlich dem „Alles-oder-Nichts-Prinzip“ wird auch der dem Thema „Nachhaltigkeit“ innewohnende Reiz entweder vollständig oder gar nicht ausgelöst: Für die einen avanciert es zum neuen Maß aller Dinge, für die anderen ist es lediglich ein Buzzword und Trend.¹ Einigkeit besteht aber darin, dass man von der breiten Öffentlichkeit jedenfalls nicht als „unnachhaltig“ wahrgenommen werden möchte bspw. aus Gründen der Wettbewerbsfähigkeit sowie der gesteigerten Erwartungen von Stakeholdern und Investoren und Ratingagenturen.² Zudem stellen sich immer mehr wissenschaftliche Bereiche die Frage nach ihrer Verknüpfung mit dem Thema „Nachhaltigkeit“. Dies gilt auch für das Steuerrecht. Deshalb soll in dem folgenden Abschnitt zunächst Begriffsverständnis und -herkunft des positiv konnotierten Nachhaltigkeitsbegriff herausgearbeitet werden. Die zwei wesentlichen Entwicklungsetappen, die der Nachhaltigkeitsbegriff nahm, betreffen seine ressourcenökonomischen sowie intergenerationelle Ursprünge und das Aufgreifen dieser durch die UN in ihren globalen Entwicklungsstrategien.

¹ Dazu bereits *Kockrow/Zypries*, ZRP 2021, 13; *Soeder*, Das Buzzword Nachhaltigkeit. Eine Antwort auf Sebastian Nerz, in: Frankfurt Allgemeine Zeitung (FAZ.net), Feuilleton, aktualisiert am 23.03.2012, abrufbar unter: <https://www.faz.net/aktuell/feuilleton/debatten/das-buzzword-nachhaltigkeit-eine-antwort-auf-sebastian-nerz-11694846.html#void> (19.08.2021); So auch *Kahl*, Nachhaltigkeitsverfassung, in: *Kahl, Wolfgang* (Hrsg.), Schriftenreihe Recht der Nachhaltigen Entwicklung, Band 21, Tübingen 2018, S. 1; *Kahl*, Einleitung: Nachhaltigkeit als Verbundbegriff, in: *Kahl, Wolfgang* (Hrsg.), Nachhaltigkeit als Verbundbegriff, Schriftenreihe Recht der Nachhaltigen Entwicklung, Band 2, Tübingen 2008, S. 1 ff., 32.

² Ausführlich *Kockrow/Kraft/Schnitger*, ifst-Schrift 546 (2022), S. 114 – 139; *Schnitger/Holle/Kockrow*, DStR 2020, 1456, 1460 f.; *Holle/Kockrow/Thuar*, IWB 2020, 816, 817 ff.

1. Ressourcenökonomie und Intergenerationalität als Ursprung

Den Begriffen „Nachhaltigkeit“ und „nachhaltige Entwicklung“ kommt eine synonyme Bedeutung zu.³ Im durch die Brüder *Jacob* (1785 – 1863) und *Wilhelm Grimm* (1786 – 1859) begründeten und posthum fortgeführten Deutschen Wörterbuch wird 1889 das adjektivische und adverbiale Wort „nachhaltig“ als „auf längere zeit anhaltend und wirkend“ definiert⁴ und in der substantivierten Form auf den Beispielsatz verwiesen: „dann legten sie sich auf ihr tagewerk, lagen ihm auch mit groszem fleisz und staunenswerther nachhaltigkeit ob“.⁵ Heutzutage finden sich im Duden zum Begriff „Nachhaltigkeit“ zwei Bedeutungen: Einerseits die längere Zeit anhaltende Wirkung und andererseits der Verweis auf ein forstwirtschaftliches Prinzip, nach dem nicht mehr Holz gefällt werden darf, als jeweils nachwachsen kann bzw. ein Prinzip, nach dem nicht mehr verbraucht werden darf, als jeweils nachwachsen, sich regenerieren, künftig wieder bereitgestellt werden kann. Bereits hierdurch wird die zeitliche Komponente deutlich, die dem Begriff innewohnt.⁶

³ So auch *Gehne*, Nachhaltige Entwicklung als Rechtsprinzip. Normativer Aussagegehalt, rechtstheoretische Einordnung, Funktion im Recht, Dissertation, in: Kahl, Wolfgang (Hrsg.), Schriftenreihe Recht der Nachhaltigen Entwicklung, Band 9, Tübingen 2011, S. 1; Auch *Kahl*, Nachhaltigkeitsverfassung (FN 1), S. 1; *Kahl*, Einleitung: Nachhaltigkeit als Verbundbegriff (FN 1), S. 8 f.; *Michelsen*, Grundlagen einer nachhaltigen Entwicklung, Studienbrief der Leuphana Universität Lüneburg, gefördert von der Deutschen Bundesstiftung Umwelt (BDU) unter dem Aktenzeichen 30564, abrufbar unter: <https://www.dbu.de/OPAC/ab/DBU-Abschlussbericht-AZ-30564-Studienbrief1.pdf> (04.01.2022), S. 1.

⁴ Deutsches Wörterbuch von Jacob und Wilhelm Grimm, fortgeführt, Bd. VII (1889), Sp. 69, Z. 3, abrufbar unter: <https://www.dwds.de/wb/dwb/nachhaltig#GN00521> (04.01.2022).

⁵ Ebd. Z. 12; Vgl. *Klippel/Otto*, Nachhaltigkeit und Begriffsgeschichte, in: Kahl, Wolfgang (Hrsg.), Nachhaltigkeit als Verbundbegriff, Schriftenreihe Recht der Nachhaltigen Entwicklung, Band 2, Tübingen 2008, S. 45; *Mathis*, Nachhaltige Entwicklung und Generationengerechtigkeit. Eine interdisziplinäre Studie aus rechtlicher, ökonomischer und philosophischer Sicht, in: Kahl, Wolfgang (Hrsg.), Schriftenreihe Recht der Nachhaltigen Entwicklung, Band 19, Tübingen 2017, S. 66.

⁶ Duden, Wörterbuch, Stichwort: Nachhaltigkeit, abrufbar unter: <https://www.duden.de/rechtschreibung/Nachhaltigkeit> (27.12.2021).

Im deutschen Sprachraum hat der Nachhaltigkeitsbegriff seine historischen Wurzeln in der 1713 veröffentlichten – also 100 Jahre vor Beginn der industriellen Revolution in Deutschland⁷ –, forstwirtschaftlichen Schrift *Sylvicultura oeconomica* von Johannes genannt Hans Carl von Carlowitz⁸ (1645 – 1714), der so als Oberberghauptmann des Erzgebirges das im absolutistischen Merkantilismus ertragreiche Berg- und Hüttenwesen im sächsischen Kurfürstentum von August des Starkens (1670 – 1733) absichern wollte. Er griff dabei auf das überlieferte forstwirtschaftliche Wissen und das seiner Zeit wie bspw. die Wasser- und Waldverordnung von 1669 unter Ludwig XIV.⁹ (1638 – 1715) zurück¹⁰, die sogar eine prozessuale Zuständigkeitsregelung für mit dem Regelungsinhalt zusammenhängende, etwaige steuerliche

⁷ Datierung nach Kiewewetter. – Kiewewetter, Industrielle Revolution in Deutschland 1815–1914. Frankfurt a.M. 1989; Zur rechtshistorischen Analyse. – Wesel, Geschichte des Rechts. Von den Frühformen bis zur Gegenwart, 4. Aufl. 2014, S. 411 ff.

⁸ Vgl. Holle/Kockrow/Thuar, IWB 2020, 816; Kockrow/Zypries, ZRP 2021, 13; Soeder, FAZ.net, Feuilleton, aktualisiert am 23.03.2012 (FN 1); Klippel/Otto (FN 5), S. 44 f.; Kahl, Nachhaltigkeitsverfassung (FN 1), S. 1; Mathis (FN 5), S. 73 ff.; Michelsen (FN 3), S. 29; Reitemeyer, Einleitung, in: Reitemeyer, Arnd/Schanbacher, Ansgar/Scheer, Tanja Susanne (Hrsg.), Nachhaltigkeit in der Geschichte. Argumente – Ressourcen – Zwänge, Göttingen 2019, S. 3; Laufer, Nachhaltigkeit als Strategie staatlicher Ressourcenökonomik im 18. und 19. Jahrhundert, in: Reitemeyer, Arnd/Schanbacher, Ansgar/Scheer, Tanja Susanne (Hrsg.), Nachhaltigkeit in der Geschichte. Argumente – Ressourcen – Zwänge, Göttingen 2019, S. 163; Kahl, Einleitung, in: Kahl, Wolfgang (Hrsg.), Schriftenreihe Recht der Nachhaltigen Entwicklung, Band 8. Nachhaltige Finanzstrukturen im Bundesstaat, Tübingen 2011, S. 1; Gröpl, Nachhaltiges Haushaltsrecht im Bundesstaat, in: Kahl, Wolfgang (Hrsg.), Schriftenreihe Recht der Nachhaltigen Entwicklung, Band 8. Nachhaltige Finanzstrukturen im Bundesstaat, Tübingen 2011, S. 125; Hagist/Raffelhüsch, Finanzielle und soziale Nachhaltigkeit unter den Bedingungen des demografischen Wandels, in: Kahl, Wolfgang (Hrsg.), Schriftenreihe Recht der Nachhaltigen Entwicklung, Band 8. Nachhaltige Finanzstrukturen im Bundesstaat, Tübingen 2011, S. 246; Grober, Die Entdeckung der Nachhaltigkeit. Kulturgeschichte eines Begriffs, München 2013, S. 112 ff.

⁹ Ordonnance de Louis XIV, Roi de France et de Navarre, sur le fait des eaux et forêts, donnée à S.Germain-en-Laye au mois d'Août 1669. Avec les Réglemens rendus en interprétation jusqu'à présent, abrufbar unter: <https://gallica.bnf.fr/ark:/12148/bpt6k96428905.texteImage> (04.01.2022).

¹⁰ Laufer (FN 8), S. 163 m. w. N.; Grober (FN 8), S. 99 ff.

Rechtsstreitigkeiten enthielt.¹¹ Erstmals sah die handschriftliche Landgüterverordnung *Capitulare de villis vel curtis imperii*¹² unter *Karl dem Großen* (747 – 814)¹³ ein Verbot des übermäßigen Abholzen oder Rodens von Wäldern¹⁴ und ein Gebot zu einer den Fischbestand schonenden Fischereiwesen¹⁵ vor.

In der *Sylvicultura oeconomica* von 1713 heißt es sodann: „*Wird derhalben die größte Kunst/Wissenschaft/Fleiß/ und Errichtung hiesiger Lande darinnen beruhen/wie eine sothane Conservation and Anbau des Holtzes anzustellen/ daß es eine continuirliche beständige und nachhaltende Nutzung*

¹¹ So in Titre Premier, Art. VI. enthalten: „*S’il y a différend sur la taxe, ou sur le paiement des journées & salaires de manouvriers, bucherons & autres artisans travaillans dans nos bois & forêts, pêcheurs, aides à bateaux passangers des bacs établis sur nos Rivieres: Voulons qu’ils soient poursuivis & jugés aux Sièges des eaux & forets.*“ Frei übersetzt mit: „*Wenn es einen Rechtsstreit über die Steuer oder die Zahlung der Tagegelder und Löhne von Arbeitern, Holzfällern und anderen Handwerkern gibt, die in unseren Wäldern und Forsten arbeiten, sowie von Fischern und Schiffshelfern, die Fähren auf unseren Flüssen benutzen, wollen wir, dass sie an den Wasser- und Forstämtern verfolgt und vor Gericht gestellt werden.*“ – Ordonnance de Louis XIV, siehe FN 9.

¹² Eine Ausgabe der einzigen erhaltenen Handschrift wird von der *Herzog August Bibliothek* in Wolfenbüttel aufbewahrt, ist digitalisiert und abrufbar unter: <http://diglib.hab.de/mss/254-helmst/start.htm> (04.01.2022). Eine digitalisierte Abschrift ist abrufbar unter: http://www.hs-augsburg.de/~harsch/Chronologia/Lspost08/CarolusMagnus/kar_vill.html (04.01.2022). Eine englische Übersetzung ist auf den Seiten der *University of Leicester* abrufbar unter: <https://www.le.ac.uk/hi/polyptyques/capitulare/trans.html> (04.01.2022).

¹³ Zur rechtshistorischen Analyse des Feudalismus und Lehnswesen unter *Karl dem Großen*. – *Wesel* (FN 7) S. 285 ff.

¹⁴ So wird im 36. Abschnitt ausdrücklich festgehalten: „*XXXVI. Ut silvae vel forestes nostrae bene sint custoditae; et ubi locus fuerit ad stirpandum, stirpare faciant, et campos de silva increscere non permittant: et ubi sylvae debent esse, non eas permittant nimis capulare atque damnare.*“ Dies kann frei übersetzt werden mit: „*Dass unsere Wälder und Forste gut geschützt werden; wenn ein Gebiet zu roden ist, sollen die Verwalter es roden lassen und nicht zulassen, dass Felder mit Wald überwuchert werden. Wo Wälder vorhanden sein sollen, sollen sie nicht zulassen, dass sie übermäßig abgeholzt und beschädigt werden.*“ – Siehe FN 12.

¹⁵ So wird im 65. Abschnitt ausdrücklich festgehalten: „*LXV. Ut pisces de wivaeis nostris venundentur et alii mittantur in locu, ita ut pisces semper habeant;*“ Dies kann frei übersetzt werden mit: „*Dass die Fische aus unseren Fischteichen verkauft und andere an ihre Stelle gesetzt werden, so dass es immer über Fische verfügt.*“ – Siehe FN 12.

gebe/ weiln es eine unentbehrliche Sache ist/ ohne welche das Land in seinem Esse nicht bleiben mag.“¹⁶ Etymologische Untersuchungen dieses Zitats ergaben, dass sich erst später das dazugehörige Substantiv entwickelte und von Carlowitz das Adjektiv „nachhaltend“ synonymisch mit bspw. „beständig“ und „kontinuierlich“ verwendete¹⁷, also im Kontext einer langfristigen wirtschaftlichen Nutzung der Wälder zur Sicherstellung eines fortlaufenden Holzertrages. Es wurde damit die Art und Weise der Nutzung natürlicher Ressourcen begrenzt, damit diese auch für künftige Generationen als Basis des Wirtschaftens dienen können.¹⁸

Den Bezug auf künftige Generationen enthält auch der Ausdruck *Posteritati*, d.h. für die Nachkommen, das auf fürstlichen Siegeln und amtlichen Drucken dieser Zeit verwendet wurde und als eine der „*Leitideen frühmoderner Staatswirtschaft*“ bereits in den Anfängen im Kameralismus oder Merkantilismus zu finden sei.¹⁹ Am Beispiel der von der Holzwirtschaft abhängigen Harzer Berg- und Montanwirtschaft führt Laufer zudem aus, dass der Begriff der „Nachhaltigkeit“ in Furcht vor politischer Radikalisierung der Arbeiter gegen privatindustrielle Investoren und Betriebsstillegungen verwendet worden sei.²⁰

¹⁶ von Carlowitz, in: Hamberger, *Sylvicultura oeconomica – oder Haußwirthliche Nutzung und Naturmäßige anweisung zur Wilden Baum-Zucht*, Leipzig 1713, S. 105 f., abrufbar unter: <https://digital.slub-dresden.de/werkansicht/dlf/85039/127> (19.08.2021); Vgl. Ruffing, *Zwischen Feld, Wald und Wiese: Nachhaltigkeit in der römischen Wirtschaft?*, in: Reitemeyer, Arnd/Schanbacher, Ansgar/Scheer, Tanja Susanne (Hrsg.), *Nachhaltigkeit in der Geschichte. Argumente – Ressourcen – Zwänge*, Göttingen 2019, S. 75; Grober (FN 8), S. 114 ff.

¹⁷ Huss/von Gadow, *Einführung in das Faksimile der Erstaussgabe der Sylvicultura oeconomica* von H. C. von Carlowitz, 1713, abrufbar unter: https://www.forstbuch.de/wp-content/uploads/2018/04/Carlowitz_1713_Einleitung.pdf (19.08.2021).

¹⁸ Lange, *Nachhaltigkeit – gesellschaftliche Zukunftsoptionen zwischen messen und verhandeln*, 2008, (artecpaper, 156). Bremen: Universität Bremen, Forschungszentrum Nachhaltigkeit (artec), abrufbar unter: <https://nbn-resolving.org/urn:nbn:de:0168-ssoar-219548> (zuletzt am 20.03.2022), S. 5; Dazu auch Gehne (FN 3), S. 11.

¹⁹ Vor diesem Hintergrund als „*Gegenbegriff zu spekulativen Eigennutz und Wettbewerbsliberalismus*“ bezeichnet. – Laufer (FN 8), S. 164 f.; Klippel/Otto (FN 8), S. 46.

²⁰ So Laufer (FN 8), S. 172 f.

Auch philosophische Auseinandersetzungen mit der Natur sind in der folgenden Epoche der Aufklärung zu verzeichnen. So formulierte *Baruch Spinoza* (1632 – 1677) als Vordenker mit *suum esse conservare* den menschlichen Grundtrieb zur Selbsterhaltung und setzte mit *deus sive natura* die Natur mit Gott als einzige Substanz gleich.²¹ Ein Kritiker *Spinozas* war *Gottfried Wilhelm Leibniz* (1646 – 1716), der mit seiner Formel „*die beste aller möglichen Welten*“ an deren Bewahrung und Entwicklung ansetzte und zu dem Schluss kam „*Die ganze Natur ist voller Leben*“.²² Für den steuerlichen Bereich ist an dieser Stelle noch auf die Anekdote zu verweisen, dass *Leibniz* die Gründung von wissenschaftlichen Akademien forderte und diese mit Steuern auf Kalender, Maulbeerbäume, Reisepässe und Branntwein zu finanzieren vorschlug.²³

Das ressourcenökonomische Verständnis des Nachhaltigkeitsbegriffs hatte bis ins 20. Jahrhundert bestand.²⁴ Diesem unterliegen auch die Forderungen von *Gifford Pinchot* (1865 – 1946), der auch als „*The Father of American Forestry*“ bezeichnet wird und Freund des damaligen amtierenden 26. Präsidenten der Vereinigten Staaten von Amerika, *Theodore Roosevelt* (1858 – 1919), war. Wie auch von *Carlowitz* nutzte *Pinchot* das Wissen seiner Zeit

²¹ Mit dem Textbeispiel: „Über Gott und die Natur hege ich eine Meinung, die von der weit verschieden ist, die die neuerlichen Christen zu verteidigen pflegen. Denn ich halte Gott für inwendige Ursache aller Dinge... nicht aber für die diese überschreitende Ursache. Isage, alles sei in Gott und werde in Gotte bewegt.“ – *Weischedel*, Die philosophische Hintertreppe. Die großen Philosophen in Alltag und Denken, 38. Auflage, München November 2009, S. 140 f.; *Grober* (FN 8), S. 72 ff.

²² *Grober* (FN 8), S. 76 f.; Zur Kritik *Leibniz*‘ an *Spinoza*. – Vgl. auch *Weischedel* (FN 21), S. 133; Zur Verlebendigung der Welt nach *Leibniz* auch das folgende Textstück: „Jedes Stück Materie kann gleichsam als ein Garten voller Pflanzen oder als ein Teich voller Fische aufgefaßt werden. Aber jeder Zwei der Pflanze, jedes Glied des Tieres, jeder Tropfen seiner Säfte ist wieder ein solcher Garten und ein solcher Teich. Und obwohl die Erde und die Luft zwischen den Pflanzen des Gartens oder das Wasser zwischen den Fischen des Teiches weder Pflanze noch Fisch sind, enthalten sie doch auch noch Pflanzen und Fische, nur meistens von einer uns unerfaßbaren Feinheit. So gibt es nichts Ödes, nicht Unfruchtbares, nichts Totes im Universum.“ – *Weischedel* (FN 21), S. 147.

²³ So *Weischedel* (FN 21), S. 144.

²⁴ *Wissenschaftliche Dienste des Deutschen Bundestages* (Hrsg.), Der Aktuelle Begriff – Nachhaltigkeit, 06.04.2004, Nr. 06/2004, abrufbar unter: <https://www.bundestag.de/resource/blob/194082/f326b04552483bbb9efad8b0fb0696d2/nachhaltigkeit-data.pdf> (zuletzt am 20.03.2022), S. 1; Vgl. *Ruffing* (FN 16), S. 75 m. w. N.

als Grundlage für seine Schrift *The Fight for Conservation* von 1910.²⁵ So fällt in seine Kindheit bspw. die Gründung des Yellowstone Parks 1872 als weltweit ersten Nationalpark²⁶, während 1864 bereits das Yosemite-Tal unter besonderen Schutz gestellt.²⁷

Die Schrift *The Fight for Conservation* von 1910 beginnt mit der Feststellung um den Wohlstand der USA, die *Pinchot* auf Nutzung und Erhalt der natürlichen Ressourcen zurückführt.²⁸ Die Folge des Erhalts sei Effizienz²⁹,

²⁵ Dazu *U.S. Department of the Interior* (Hrsg.), Gifford Pinchot: A Legacy of Conservation, Blog article of 8/9/2017, abrufbar unter: <https://www.doi.gov/blog/gifford-pinchot-legacy-conservation> (04.01.2022); Vgl. *Scheer*, Nichts im Übermaß?, in: Reitemeyer, Arnd/Schanbacher, Ansgar/Scheer, Tanja Susanne (Hrsg.), *Nachhaltigkeit in der Geschichte. Argumente – Ressourcen – Zwänge*, Göttingen 2019, S. 14; *Grober* (FN 8), S. 213 ff.

²⁶ *National Park Service* (Hrsg.), Homepage Article, Quick History of the National Park Service, abrufbar unter: <https://www.nps.gov/articles/quick-nps-history.htm> (05.01.2022); *Grober*, Die Entdeckung der Nachhaltigkeit (FN 8), S. 213.

²⁷ *National Park Service* (Hrsg.), Homepage Article, Yosemite, abrufbar unter: <https://www.nps.gov/yose/index.htm> (05.01.2022).

²⁸ “*The most prosperous nation of to-day is the United States. Our unexampled wealth and well-being are directly due to the superb natural resources of our country, and to the use of which has been made of them by our citizens, both in the present and in the past. We are prosperous because of our forefathers bequeathed to us a land of marvellous resources still unexhausted. Shall we conserve those resources, and in our turn transmit them, still unexhausted, to our descendants? Unless we do, those who came after us will have to pay the price of misery, degradation and failure for the progress and prosperity of our day. When natural resources of any nation become exhausted, disaster and decay in every department of national life follow a matter of course. Therefore the conservation of natural resources is the basis, and the only permanent basis, of national success.*” – Der Wortlaut von “*The Fight For Conservation*” ist online abrufbar unter: <https://www.gutenberg.org/files/11238/11238-h/11238-h.htm> (04.01.2022).

²⁹ “*The outgrowth of conservation, the inevitable result, is national efficiency. In the great commercial struggle between nations which is eventually to determine the welfare of all, national efficiency will be the deciding factor. So from every point of view conservation is a good thing for the American people.*” – Vgl. FN 28.

die nach *Pinchot* durch Entwicklung³⁰, Abfallvermeidung³¹ und dem allgemeinen Nutzen³² zu erreichen sei. Die weiteren Grundzüge *Pinchots* Überzeugungen drücken sich in den Kapitelüberschriften *Business*, *The Moral Issues*, *Public Spirit*, *The Children*, *An Equal Chance* und *The New Patriotism* aus. Interessanterweise verwendet *Pinchot* im Gegensatz zu von *Carlowitz* den Nachhaltigkeitsbegriff nicht ausdrücklich.³³ Mit Bezug auf das Steuersystem führte *Pinchot* aus: “*I believe in dividends for the people as well as taxes. Fifty years is long enough for the certainty of profitable investment in water power, and to fix on the amount of return that will be fair to the public and the corporation is not impossible. What city does not regret some ill-considered franchise? And why should not the Nation profit by the experience of its citizens?*”³⁴

Zentral im historischen Nachhaltigkeitsbegriff verankert ist damit erstens ein Übermaßverbot der Ressourcennutzung. Antike oder mittelalterliche Landnutzungsformen, die den sesshaften und agrarischen Gesellschaften eine langfristige Nutzung bei gleichmäßigen Erträgen wie bspw. durch die *Drei-Felder-Wirtschaft* garantieren³⁵, und das landwirtschaftliche Nutzungsrecht der *Allmende* bzw. *Commons* als gemeinschaftliches Eigentum an Wald

³⁰ “*The first principle of conservation is development, the use of the natural resources now existing on this continent for the benefit of the people who live here now [...]*”. – Vgl. FN 28.

³¹ “*In the second place conservation stands for the prevention of waste. [...] So we are coming in like manner to understand that the prevention of waste in all other directions is a simple matter of good business. The first duty of the human race is to control the earth it lives upon.*” – Vgl. FN 28.

³² “*In addition to the principles of development and preservation of our resources there is a third principle. It is this: The natural resources must be developed and preserved for the benefit of the many, and not merely for the profit of a few. We are coming to understand in this country that public action for public benefit has a very much wider field to cover and a much larger part to play than was the case when there were resources enough for every one, and before certain constitutional provisions had given so tremendously strong a position to vested rights and property in general.*” – Vgl. FN 28.

³³ Im Umkehrschluss zum Wortlaut von “*The Fight For Conservation*”. – Vgl. FN 28.

³⁴ Der Wortlaut von “*The Fight For Conservation*” ist online abrufbar. – Vgl. FN 28.

³⁵ So *Küster*, *Ökologie und Nachhaltigkeit*, in: Reitemeyer, Arnd/Schanbacher, Ansgar/Scheer, Tanja Susanne (Hrsg.), *Nachhaltigkeit in der Geschichte. Argumente – Ressourcen – Zwänge*, Göttingen 2019, S. 199 ff.; *Klippel/Otto* (FN 5), S. 48.

und Flur³⁶ sind dessen kulturgeschichtliche Ursprünge. Das Übermaßverbot wird in der Formulierung „*Nichts im Übermaß*“ verschiedenen griechischen Philosophen wie *Solon*, aber auch *Thales* mit seinem materialistischem und metaphysischem Ausspruch, dass Wasser der Ursprung von allem sei³⁷, *Chilon von Sparta* und anderen zugeschrieben.³⁸ Wenngleich sich für das Wort „Nachhaltigkeit“ selbst kein Pendant im Altgriechischen oder Lateinischen fände³⁹, ist an die Verben *sustinere* und *sustentare* zu denken, die mit „anhalten, standhalten, aufrecht halten und hochhalten“ übersetzt werden können.⁴⁰ Mit Blick auf die französische Übersetzung des Begriffs der nachhaltige Entwicklung, *développement durable*, ist noch auf das Lateinische *durabilis* bzw. *durabilitas* zu verweisen, das mit „dauerhaft“ bzw. „Dauerhaftigkeit“ zu übersetzen ist.⁴¹

Zweitens ist dem Nachhaltigkeitsbegriff der Gedanken einer intergenerationalen Gerechtigkeit immanent. So findet sich auch eine Überlieferung der irokesischen Stämme auf dem nord-amerikanischen Kontinent zum *Seventh Generation Principle*, demnach Entscheidungen um die Nutzung natürlicher Ressourcen auch mit Blick auf die siebte Generation in Folge, sprich mindestens 140 Jahre, getroffen werden sollen.⁴²

³⁶ Stichwort „Allmende“ in Deutsches Rechtswörterbuch (DRW), abrufbar unter: <https://drw-www.adw.uni-heidelberg.de/drw-cgi/zeige?index=lemmata&term=allmende> (04.01.2022); Vgl. *Wesel* (FN 7), Rn. 212, S. 300 ff.

³⁷ *Weischedel* (FN 21), S. 12 f.

³⁸ In der altgriechischen Fassung *Μηδὲν ἄγαν* als eine der apollonischen Weisheiten als Inschrift in Delphi zu finden. So auch zur Verbindung von Ressourcennutzung und religiösen Kults griechischer Poleis. – *Scheer* (FN 25), S. 15 m. w. N.

³⁹ *Ruffing* (FN 16), S. 74 m. w. N.

⁴⁰ Die Übersetzung findet sich bspw. im Langenscheidt, Latein-Deutsch-Wörterbuch, abrufbar unter: <https://de.langenscheidt.com/latein-deutsch/sustinere> (16.01.2022); *Grober* (FN 8), S. 19 f.

⁴¹ Langenscheidt, Latein-Deutsch-Wörterbuch, abrufbar unter: <https://de.langenscheidt.com/latein-deutsch/durabilis> (04.01.2022).

⁴² *Indigenous Corporate Training Inc.* (Hrsg.), Working Effectively with Indigenous Peoples, Blog, What is the Seventh Generation Principle?, May 30, 2020, abrufbar unter: <https://www.ictinc.ca/blog/seventh-generation-principle> (04.01.2022).

2. Weiterentwicklung als globale Entwicklungsstrategie der Vereinten Nationen

Auf Initiative des 32. Präsident der Vereinigten Staaten von Amerika, *Franklin Delano Roosevelt* (1882 – 1945) und des britischen Premierministers, *Sir Winston Leonard Spencer-Churchill* (1874 – 1965) wurde nach dem Zweiten Krieg die Idee zur Gründung einer Organisation zur dauerhaften Friedenssicherung aufgegriffen.⁴³ Der mit dem *Versailler Vertrag* eingesetzte und seit dem 10. Januar 1920 zusammentretende *Völkerbund* hatte zuvor mit Ausbruch des Zweiten Weltkrieges (1939 – 1945) seine politischen Einfluss verloren.⁴⁴ Die Idee eines freiwilligen Zusammenschlusses aller Staaten mit einer universell-verpflichtenden Rechtsordnung wurde bereits erstmals von *Immanuel Kant* (1724 – 1804) im *Zweiten Definitivartikel* seiner Schrift „*Zum ewigen Frieden*“ von 1795 beschrieben.⁴⁵

Die Geburtsstunde der Vereinten Nationen folgte mit Unterzeichnung von deren Charta am 26. Juni 1945 in San Francisco sowie der *Allgemeinen Erklärung der Menschenrechte*⁴⁶ am 10. Dezember 1948 in Paris. Ihr Ziel ist dabei gem. Art. 1 Abs. 3 UN-Charta die internationale Zusammenarbeit bei der Lösung von internationalen Problemen, sei es wirtschaftlicher, sozialer

⁴³ UN (Hrsg.), Homepage, History of the United Nations, abrufbar unter: <https://www.un.org/en/about-us/history-of-the-un> (08.01.2022); *Winkler*, Geschichte des Westens. Vom Kalten Krieg zum Mauerfall, 2. Aufl. 2015, S. 25, 131 ff.

⁴⁴ *Winkler* (FN 43), Vorwort; Vgl. *Haase*, Der Steuerkrieg. Wettbewerb der Steuersysteme oder neue Weltsteuerordnung?, 2020, S. 72; *Vitzthum*, Begriff, Geschichte und Rechtsquellen des Völkerrechts, in: *Vitzthum, Wolfgang Graf/Proelß, Alexander* (Hrsg.), *Völkerrecht*, 8. Auflage, Berlin/Boston 2019, S. 1, 8, 46 f.; *Schmahl*, Die Internationalen und die Supranationalen Organisationen, in: *Vitzthum/Proelß* (FN 44), S. 319, 330.

⁴⁵ „*Völker als Staaten können wie einzelne Menschen beurtheilt werden, die sich in ihrem Naturzustande (d. i. in der Unabhängigkeit von äußern Gesetzen) schon durch ihr Nebeneinandersei lädiren, und deren jeder um seiner Sicherheit willen von dem andern fordern kann und soll, mit ihm in eine bürgerlichen ähnliche Verfassung zu treten, wo jedem sein Recht gesichert werden kann. Die wäre ein Völkerbund, der aber gleichwohl kein Völkerstaat sein müßte.*“ – *Kant*, *Zum ewigen Frieden*. Ein philosophischer Entwurf, 1. Aufl. 1795, Zweiter Definitivartikel zum ewigen Frieden. Das Völkerrecht soll auf einen Föderalismus freier Staaten gegründet sein, online abrufbar unter: <https://korpora.zim.uni-duisburg-essen.de/Kant/aa08/354.html> (03.04.2022).

⁴⁶ Die *Universal Declaration of Human Rights* ist auf der Homepage der UN abrufbar unter: <https://www.un.org/sites/un2.un.org/files/udhr.pdf> (08.01.2022); *Winkler* (FN 43), S. 135, 138.

oder kultureller Art, sowie die Stärkung der Achtung von Menschenrechten und Grundfreiheiten.⁴⁷ Neben der in Art. 55 UN-Charta enthaltenen Verknüpfung von Entwicklung und Menschenrechte wird auch der *basic needs approach* deutlich, nach dem menschliche Grundbedürfnisse den Kern der Entwicklungsstrategien bilden.⁴⁸ So wird in *Chapter IX International Economic and Social Cooperation* der UN-Charta weiter konkretisiert, dass die Förderung von höheren Lebensstandards, Vollbeschäftigung, wirtschaftliche und soziale Entwicklung sowie die Achtung von Menschenrechten für das Erreichen von Stabilität, Wohlstand, Frieden und Freundschaft zwischen den einzelnen Nationen und Völkern erforderlich sei.⁴⁹ In diesem Kontext ist auch die Gründung des *United Nations Development Programme* (UNDP) am 10. Januar 1966 zu sehen, das auch von dem folgenden Gedanken, dass Entwicklungshilfe gleichsam erforderlich für Geber und Empfänger sei,⁵⁰ geprägt ist und heute sein Ziel folgermaßen zusammenfasst: “*to partner with governments in building nations that withstand crisis and sustain growth*”.

⁴⁷ “*to achieve international co-operation in solving international problems of an economic, social, cultural, or humanitarian character, and in promoting and encouraging respect for human rights and for fundamental freedoms for all without distinction as to race, sex, language, or religion*”. – Art. 1 in *Chapter I* der UN Charter ist einsehbar auf der Homepage der UN, abrufbar unter: <https://www.un.org/en/about-us/un-charter/chapter-1> (08.01.2022); Vgl. *Gehne* (FN 3), S. 12.

⁴⁸ *Gehne* (FN 3), S. 22 ff., 25.

⁴⁹ “*With a view to the creation of conditions of stability and well-being which are necessary for peaceful and friendly relations among nations based on respect for the principle of equal rights and self-determination of peoples, the United Nations shall promote: higher standards of living, full employment, and conditions of economic and social progress and development; solutions of international economic, social, health, and related problems; and international cultural and educational cooperation; and universal respect for, and observance of, human rights and fundamental freedoms for all without distinction as to race, sex, language, or religion.*” – Art. 55 in *Chapter IX* der UN Charter ist einsehbar auf der Homepage der UN, abrufbar unter: <https://www.un.org/en/about-us/un-charter/chapter-9> (08.01.2022); *Gehne* (FN 3), S. 12.

⁵⁰ “*secondly, that development assistance was a matter necessity, both for the nations that could give and for those that must receive*” – UN (Hrsg.), *United Nations Development Programme. Report of the Governing Council. First Session (10-21 January 1966). Economic and Social Council. Official Records: Forty-First Session. Supplement No. 11. New York 1966, S. 8*, abrufbar unter: <https://digitallibrary.un.org/record/755898?ln=en> (20.03.2022).

Die entwicklungspolitische Ausrichtung der Arbeiten der UN ist historisch auf die sich in den 1940er und 1950er Jahren verstärkende wirtschaftlich und sozial prekäre Lage der Länder zurückzuführen, die zuvor als Kolonialgebiete dienten.⁵¹ Das in Doppelbesteuerungsabkommen und nationalen Steuersystemen angelegte Welteinkommensprinzip, die Quellenstaaten benachteiligenden Anrechnungsmethoden und die fehlende Kapitalimportneutralität waren dabei Faktoren, die zur Verschlechterung der gesamtwirtschaftlichen Lage der Rohstoffe exportierenden und damit Quellenstaaten darstellenden Entwicklungsländer beitrugen.⁵² Eine Verbesserung der von Haase als „*Verteilungskampf und Kompromiss der 1920er Jahre*“ bezeichneten Ausgangssituation wurde bspw. mit einer entsprechenden Betriebsstättendefinition weniger im Musterabkommen der aus Industriestaaten gebildeten OECD als in dem der UN versucht.⁵³

Vor dem Hintergrund dieses Wohlstandsgefälles zwischen den Industriestaaten im globalen Norden und der Entwicklungsländer im globalen Süden, des Ost-West-Konfliktes⁵⁴ und der aufkommenden Wachstumsskepsis wurde 1972 der Bericht „*The Limits to Growth*“⁵⁵ veröffentlicht. Der auf Initiative des italienischen Industriellen Aurelio Peccei (1908 – 1984) und Alexander

⁵¹ Dazu Gehne (FN 3), S. 13 ff.; Vgl. historische Analyse bei Winkler (FN 43), S. 93 – 100, 297 – 335; Vgl. volkswirtschaftliche Analyse von Piketty, *Das Kapital im 21. Jahrhundert*, 4. Aufl. 2020, S. 432 – 438; Herz, Nachhaltigkeit und Entwicklungspolitik, in: Kahl, Wolfgang (Hrsg.), *Nachhaltigkeit als Verbundbegriff*, Schriftenreihe Recht der Nachhaltigen Entwicklung, Band 2, Tübingen 2008, S. 535, 541 ff.

⁵² Haase (FN 44), S. 74 f. Valta, in: Valta/Geberth/Fehling (Hrsg.), *Besteuerung von international tätigen Unternehmen in Entwicklungsländern – Herausforderungen, Anreize und Rahmenbedingungen für Investitionen*. Tagungsband zur gemeinsamen Veranstaltung des ifst und der GIZ am 26. Oktober 2020, ifst-Schrift 539 (2021), S. 13 – 16 m. w. N.; Kreuter-Kirchhof, *Wirtschaft und Kultur*, in: Vitzthum/Proelß (FN 44), S. 585, 652 ff.; Dagan, *International Tax Policy Between Competition and Cooperation*, in: Cambridge Tax Law Series 2018, S. 43, 45, 53 ff.

⁵³ Haase (FN 44), S. 69, 89 f.; Dagan (FN 52), S. 113 ff.; Valta, in: ifst-Schrift 539 (2021) (FN 52), S. 23 ff. m. w. N.; Holle/Kockrow/Thuar, IWB 2020, 816, 822 ff. m. w. N.

⁵⁴ Zur historischen Analyse desselben. – Winkler (FN 43).

⁵⁵ Meadows/Meadows/Randers/Behrens III (Hrsg.), *The Limits to Growth. A Report for Club Rome's Project on the Predicament of Mankind*, New York 1972, abrufbar unter: <http://www.donellameadows.org/wp-content/userfiles/Limits-to-Growth-digital-scan-version.pdf> (19.08.2021).

King (1909 – 2007), Direktor bei der OECD für Bildung und Wissenschaft, im Jahr 1968 gegründete *Club of Rome* hat satzungsgemäß 100 Mitglieder und sich dem Ziel der langfristigen Lösung globaler Probleme und der Entwicklung von Zukunftsszenarien verschrieben.⁵⁶ Der Bericht *“The Limits to Growth”* entstand durch Beauftragung mehrerer Forscher am *Massachusetts Institute of Technology* (MIT) und zeigt den begrenzten Handlungsspielraum der damaligen Umweltpolitik auf.⁵⁷ Eine der Kernbotschaften war, dass die Erde eine unveränderte Fortführung der ressourcenintensiven Wachstumspolitik langfristig nicht verkraften würde und kritisiert damit die Ansprüche einer Überflussesgesellschaft.⁵⁸ Aber der Bericht gibt auch Hoffnung und sieht die Möglichkeit, die beschriebenen Wachstumstrends zu ändern und einen Zustand globaler ökologischer und wirtschaftlicher Stabilität zu erreichen.⁵⁹ Herauszuheben ist, dass der Bericht so erstmals den Begriff *sustainable* verwendet, auch in dem bspw. die Schlüsselfrage *“What will be needed to sustain world economic and population growth until, and perhaps beyond, the year 2000?”*⁶⁰ gestellt und mit der Verhinderung plötzlicher und unkontrollierbarer Zusammenbrüche definiert wird.⁶¹ Die am 30. August 2022 veröffentlichte Folgestudie *“Earth for All – A Survival Guide for Humanity”* des 50. Jubiläums des Berichts *“The Limits to Growth”* befürchtet hingegen, dass ohne eine entschiedenes Handeln ganze Weltregionen zusammenbrechen würden und fordert auch eine weltweite Umverteilung zur Finanzierung.⁶²

⁵⁶ Bülow, R., Zukunftsvisionen. Apokalypse aus dem Computer, Spiegel Geschichte, 12.11.2007, abrufbar unter: <https://www.spiegel.de/geschichte/zukunftsvisionen-a-950093.html> (08.01.2022); Grober (FN 8), S. 221 ff.

⁵⁷ *Wissenschaftliche Dienste des Deutschen Bundestages* (FN 24), S. 1; Grober (FN 8), S. 222 ff.

⁵⁸ Mathis (FN 5), S. 90 ff.; Michelsen (FN 3), S. 31; Grober (FN 8), S. 85 f., 225 ff.

⁵⁹ *“It is possible to alter these growth trends and to establish a condition of eco-logical and economic stability that is sustainable far into the future. The state of global equilibrium could be designed so that the basic material needs of each person on earth are satisfied and each person has an equal opportunity to realize his human potential.”* – Meadows/Meadows/Randers/Behrens III (FN 55); Hagist/Raffelhüschchen (FN 8), S. 246.

⁶⁰ Meadows/Meadows/Randers/Behrens III (FN 55), S. 45; Grober (FN 8), S. 221 ff.

⁶¹ Grober (FN 8), S. 158.

⁶² Dixon-Declève/Gaffney/Ghosh/Randers/Rockström/Stoknes (Hrsg.), *Earth for All – A Survival Guide for Humanity. A Report to the Club of Rome* (2022). *Fifty Years After The Limits to Growth* (1972), 2022.

Erstmals wurde eine Erklärung zur grenzüberschreitenden Zusammenarbeit im Umweltschutz bei der vom 5. bis 16. Juni 1972 in Stockholm stattfindenden ersten *UN Conference on the Human Environment* von der Staatengemeinschaft beschlossen. Die Kernaussage der Erklärung ist, dass sowohl die natürlich eintretenden als auch die vom Menschen geschaffenen Veränderungen der Umwelt für sein Wohlergehen zu beachten und der Genuss der Menschenrechte vom Umgang mit diesen abhängen.⁶³ Darüber hinaus wurde ein Aktionsplan über die Erhebung von Umweltdaten sowie 26 Prinzipien festgehalten. Das Zusammenwirken von ökonomischer und sozialer Entwicklung für die Verbesserung der Lebensqualität und Umwelt wurde bspw. in *Principle 8* festgehalten und die Staatengemeinschaft in *Principle 13* dazu aufgefordert, bei ihrer Entwicklungspolitik einen integrierten und koordinierten Ansatz dieser beiden Aspekte zu verfolgen.⁶⁴ Das ebenfalls durch die Konferenz ins Leben gerufene *United Nations Environment Programme* (UNEP) mit Sitz in Nairobi entwickelte unter dem Begriff *eco-development* sodann erstmals eine Entwicklungsstrategie mit ökologischen Bezügen.⁶⁵ Daneben initiierte *Indira Gandhi* (1917 – 1984) bei der Konferenz eine Debatte über die Zusammenhänge zwischen Armut und Ökologie⁶⁶ und *René Dubos* (1901

⁶³ *“Both aspects of man’s environment, the natural and the man-made, are essential to his well-being and to the enjoyment of basic human rights – even the right to life itself”*. – UN (Hrsg.), Report of the United Nations Conference on the Human Environment, Stockholm, 5-16 June 1972, A/CONF.48/14/Rev.1, Rn. 1, abrufbar unter: <https://undocs.org/en/A/CONF.48/14/Rev.1> (08.01.2022); Michelsen (FN 3), S. 32 f.; Mathis (FN 5), S. 93 ff.; Proelß, Raum und Umwelt im Völkerrecht, in: Vitzthum/Proelß (FN 44), S. 463, 537.

⁶⁴ *“Economic and social development is essential for ensuring a favourable living and working environment for man for creating conditions on earth that are necessary for the improvement of the quality of life. [...] States should adopt an integrated and co-ordinated approach to their development planning so as to ensure that development is compatible with the need to protect and to improve environment for the benefit of their population.”* – UN (Hrsg.), Report of the United Nations Conference on the Human Environment, Stockholm, 5-16 June 1972, A/CONF.48/14/Rev.1 (FN 62), Principle 8 and 13, S. 4; Gehne (FN 3), S. 27 ff.

⁶⁵ Michelsen (FN 3), S. 32 f.; Proelß (FN 63), S. 463, 538.

⁶⁶ *International Institute for Sustainable Development* (Hrsg.), Homepage, Long-Form Article, Stockholm and the Birth of Environmental Diplomacy. Still Only One Earth: Lessons from 50 years of UN sustainable development policy, abrufbar unter: <https://www.iisd.org/articles/stockholm-and-birth-environmental-diplomacy> (22.01.2022).

– 1982), Mikrobiologe und Umweltforscher, prägte durch seine Rede den heute geltenden Grundsatz „*Think globally, act locally*“.⁶⁷

Ein Briefwechsel im Jahr 1976 zwischen *Robert McNamara* (1916 – 2009), US-Verteidigungsminister im Kabinett von *John F. Kennedy* (1917 – 1963) und seit April 1968 Präsident der Weltbank, und Alt-Kanzler sowie Friedensnobelpreisträger *Willy Brandt* (1913 – 1992), der bereits im Bundeswahlkampf 1961 den „*blauen Himmel über der Ruhr*“ forderte, führte schließlich zur Gründung der *Unabhängigen Kommission für Internationale Entwicklungsfragen*.⁶⁸ Die Arbeit der Kommission mit Fokus auf Friedens-, Abrüstungs- und Entwicklungspolitik mündete in den am 12. Februar 1980 veröffentlichten, auch als „*Brandt-*“ bzw. „*Nord-Süd-*“ bezeichneten Bericht „*North-South. A programme for survival*“⁶⁹. Als Herausforderungen werden darin Armut, Hunger, Krieg, Umwelt sowie Energie- und Ressourcenallokation, aber auch mögliche Gegenmaßnahmen wie die Öffnung der Märkte, Technologieaustausch, eine gerechte Einkommensverteilung und Finanztransaktionssteuern identifiziert.⁷⁰ Dass das Leitbild der globalen Entwicklung nicht auf die „Ökonomie“ im Sinne eines stetigen Wachstums an Wohlstand der Nationen begrenzt sein soll, war damit bereits im *Nord-Süd-Bericht* angelegt, der Verteilungsfragen an soziale Werte wie Frieden und Gerechtigkeit knüpfte.⁷¹ Das Konzept der „Nachhaltigkeit“ wird insofern nicht mehr allein wissenschaftlich-analytisch betrachtet, sondern nun auch politisch-normativ, wie sich auch in dem folgenden Schlüsselsatz ausdrückt:

⁶⁷ *Grober* (FN 8), S. 236 f.

⁶⁸ *Grober* (FN 8), S. 258 ff.; *Rogall/Gapp-Schmeling*, Nachhaltige Ökonomie. Band 1: Grundlagen des nachhaltigen Wirtschaftens, 3. Aufl. 2021, S. 36.

⁶⁹ Nur antiquarisch erhalten. – *North-South. A Programme for Survival. Report of the Independent Commission on International Development Issues*, London 1980, abrufbar (in einer abgetippten) unter: http://www.channelingreality.com/Documents/Brandt_Commission_North_South_Rpt.pdf (19.08.2021); Mit einer deutschen Übersetzung des Vorwortes von Willy Brandt im Report. – *Bundeskanzler-Willy-Brandt-Stiftung* (Hrsg.), Willy Brandt. „Das Überleben sichern“. Die Einleitung zum Nord-Süd-Bericht mit einer Einführung von Dirk Messner, Schriftenreihe, Heft 25, 2013, abrufbar unter: https://www.willy-brandt-biografie.de/wp-content/uploads/2019/09/Heft_25_Nord-Sued-Bericht.pdf (19.08.2021), S. 31 – 59; *Grober* (FN 8), S. 258 ff.

⁷⁰ *Bundeskanzler-Willy-Brandt-Stiftung* (FN 69), S. 9 f., 15 f., 31, 36 f., 48, 53.

⁷¹ Ebd., S. 17 f., 32, 35 f., 37 ff.

*“The conquest of poverty and the promotion of sustainable growth are matters not just of the survival of the poor, but of everyone.”*⁷²

Vergleichend ist der Vorschlag des *Ex'tax Projects* von 2016 herauszuheben, nach dem der sensiblere Umgang mit Ressourcen im europäischen Binnenmarkt durch eine höhere Besteuerung der Rohstoffnutzung und eine höhere Beschäftigungslage durch eine niedrigere Besteuerung von Arbeitsleistungen erreicht werden könne.⁷³ Doch auch hinsichtlich dieser – auch heute noch „revolutionär“ anmutenden – Reformüberlegung lässt sich ein allererster gedanklicher Vorläufer im dem *Nord-Süd-Bericht* von 1980 mit dem Vorwort von *Willy Brandt* finden: *“Why should it be unrealistic to entertain the idea of imposing a suitable form of taxation on a sliding scale according to countries' ability? There could be even a small levy on international trade, or a heavier tax on arms exports. Additional revenues could be raised on the international commons, such as sea-bed minerals. While advancing such ideas, which are already under discussion in various circles, the Commission was aware of possible reservations. But – after an intensive exchange of views – we felt that new thinking is necessary to overcome the shortcomings of the present system of development assistance and at the same time strengthen the notion of universal, collective burdensharing.”*⁷⁴

Neben dem bereits im Vorwort von *Willy Brandt* enthaltenen Ruf nach globaler Verantwortung⁷⁵ findet sich auch einer nach Zusammenarbeit der Regierungen mit Bezug zum internationalen Steuerrecht: *“One might argue that it is hard to imagine international taxation without international government. But we believe that certain elements of what might be called international government are already called for to meet both mutual and national interests, and that by the end of this century the world will probably not be able to function without some practicable form of international taxation; and a deci-*

⁷² North-South. A Programme for Survival (FN 69).

⁷³ *The Ex'tax Project Foundation* (Hrsg.), *New era. New plan. Europe. A fiscal strategy for an inclusive, circular economy*, Utrecht 2016, abrufbar unter: <https://www.neweranewplan.com/wp-content/uploads/2016/12/New-Era-New-Plan-Europe-Extax-Report-DEF.compressed.pdf> (13.07.2021); Vgl. *Kraft/Kockrow*, IStR 2022, 60, 65 f.

⁷⁴ North-South. A Programme for Survival (FN 69), S. 22; *Bundeskanzler-Willy-Brandt-Stiftung* (FN 69), S. 50 f.

⁷⁵ *Bundeskanzler-Willy-Brandt-Stiftung* (FN 69), S. 12, 18, 23 ff., 46 ff.

sion-making process which goes a good deal beyond existing procedures.”⁷⁶ Dieser kann in dem *Target 17.14* der UN SDGs mit dem Ideal der *policy coherence* als fortgeführt gelten.⁷⁷

Die eingangs erläuterten und 1910 veröffentlichten Ansätze von *Pinchot* zum Erhalt der natürlichen Ressourcen sind auch im Zusammenhang mit der 1980 veröffentlichten *World Conservation Strategy* zu sehen. So wird der Begriff des Erhalts ähnlich zu *Pinchots* Verständnis definiert als die Nutzung der natürlichen Lebensgrundlagen dergestalt, dass sie den größtmöglichen nachhaltigen Nutzen für die heutigen Generationen erbringt und gleichzeitig ihr Potenzial zum Erfüllen der Bedürfnisse künftiger Generationen erhält.⁷⁸ Dieser gemeinsame Bericht der *International Union for Conservation of Nature and Natural Resources* (IUCN), des UNEP und des WWF erklärt den Beitrag, den die Erhaltung und der Schutz der natürlichen Ressourcen zur nachhaltigen Entwicklung leistet, und verwendet dafür den Begriff „*sustainable development*“, der als die Berücksichtigung sozialer, ökologischer und wirtschaftlicher Faktoren, der lebenden und nicht lebenden Ressourcenbasis sowie der lang- und kurzfristigen Vor- und Nachteile alternativer Maßnahmen verstanden wird.⁷⁹ Im 20. Kapitel „*Towards sustainable development*“ wird eingangs festgestellt, dass Entwicklung und Erhaltung mit denselben, globalen Herausforderungen und Problemen konfrontiert sind. Es werden auch Lösungsansätze einschließlich einer Checkliste über die Prioritäten bei nationalen und internationalen Maßnahmen vorgeschlagen. Darunter zu fin-

⁷⁶ North-South. A Programme for Survival (FN 69), S. 22; *Bundeskanzler-Willy-Brandt-Stiftung* (FN 69), S. 51.

⁷⁷ United Nations, *Transforming our world: the 2030 Agenda for Sustainable Development*, A/RES/70/1, 2015, Target 17.13, 17.14, recital 63; Zum Begriffsverständnis der *policy coherence*. – Vgl. *Kraft/Kockrow*, IStR 2022, 60, 61, 64 f.; Vgl. auch die Vorschläge zu einer UN Convention on Tax von Eurodad und GATJ. – *Schnitger/Kockrow*, IStR 2022, 661, 665 ff.

⁷⁸ “*management of human use of the biosphere so that it may yield the greatest sustainable benefit to present generations while maintaining its potential to meet the needs and aspirations of future generations*”. – IUCN/UNEP/WWF (Hrsg.), *World Conservation Strategy. Living Resource Conservation for Sustainable Development*, 1980, 1. Introduction, Rn. 4, abrufbar unter: <https://portals.iucn.org/library/efiles/documents/wcs-004.pdf> (08.01.2022); *Grober* (FN 8), S. 253 ff., 257 f.; *Mathis* (FN 5), S. 98 ff.

⁷⁹ “*take account of social and ecological factors, as well as economic ones; of the living and non-living resource base; and of the long term as well as the short term advantages and disadvantages of alternative actions*”. – IUCN/UNEP/WWF (FN 78), S. IV und 1. Introduction, Rn. 3; *Michelsen* (FN 3), S. 34 f.

den, sind bspw. die Liberalisierung des Handels und Abbau von Handelsbarrieren, besondere Finanzierungshilfen für Entwicklungsländer und eines *Code of Conducts* für transnationale Unternehmen.⁸⁰

Die Vereinten Nationen gründeten sodann am 19. Dezember 1983 die *World Commission on Environment and Development* (WCED) bestehend aus international anerkannten Sachverständigen mit Sekretariat in Genf mit dem Ziel der Erstellung eines Berichts zu den globalen Problemen und langfristigen Lösung durch eine umweltschonende Entwicklung. Vorsitzende wurde die frühere Umweltministerin und damalige Ministerpräsidentin von Norwegen, *Gro Harlem Brundtland* (*1939).⁸¹ Etwa 900 Tage nach der ersten Sitzung im Oktober 1984 veröffentlichte die Kommission im April 1987 ihren auch als *Brundtland-Bericht*⁸² bekannt gewordenen Zukunftsbericht „*Our Common Future*“. Dieser beeinflusste die internationale Debatte über Entwicklungs- und Umweltpolitik maßgeblich und vereinte erstmals die später auch im *Drei-Säulen-Modell*⁸³ bezeichneten Leitprinzipien bestehend aus Ökologie, Ökonomie und Soziologie in einer Definition des *sustainable development* als eine Entwicklung, die die Bedürfnisse der heutigen Generationen befriedigt, ohne die Fähigkeit künftiger Generationen zu

⁸⁰ IUCN/UNEP/WWF (FN 78), 20. Towards sustainable development, Rn. 1 und 4.

⁸¹ UN (Hrsg.), Homepage, Report of the World Commission on Environment and Development – Our Common Future, abrufbar unter: <https://sustainabledevelopment.un.org/milestones/wced> (08.01.2022); Dazu auch *Gehne* (FN 3), S. 11; *Grober* (FN 8), S. 263 ff.; *Mathis* (FN 5), S. 87 f., 102 bis 136.

⁸² UN (Hrsg.), Our Common Future – Report of the World Commission on Environment and Development, A/42/427, 1987, insb. S. 21, abrufbar unter: https://www.un.org/ga/search/view_doc.asp?symbol=A/42/427&Lang=E (19.08.2021); Vgl. *Gehne* (FN 3), S. 29 f.; *Grober* (FN 8), S. 264 ff.

⁸³ BT-Drs. 13/11200, 17; Vgl. *Holle/Kockrow/Thuar*, IWB 2020, 816, 817; *Gehne* (FN 3), S. 30 ff.; *Kahl*, Einleitung: Nachhaltigkeit als Verbundbegriff (FN 1), S. 9 f.

gefährden, ihre eigenen Bedürfnisse zu befriedigen.⁸⁴ Der Begriff des *sustainable development* wird umfassend beschrieben mit den Schlüsselsätze “*Humanity has the ability to make development sustainable*” und “*Meeting essential needs requires not only a new era of economic growth for nations in which the majority are poor*”. Zusammenfassend stellt der Bericht fest, dass die nachhaltige Entwicklung kein fester Zustand, sondern ein weder einfacher noch gradliniger Prozess des Wandels sei, der vom politischen Willen der Staatengemeinschaft abhängt und in der Ressourcennutzung, Investitionsentscheidungen und technologische Entwicklung mit gegenwärtigen und künftigen Bedürfnissen in Einklang gebracht und auch schmerzhaft Entscheidungen getroffen werden müsse.⁸⁵ Damit die nachhaltige Entwicklung und die Arbeit der internationalen Organisationen wie dem UNEP finanziert werden kann, schlägt die Kommission mögliche neue Einnahmequelle der Staaten vor bspw. für die Nutzung internationaler Gemeingüter wie der Hochseefischerei, Meeresbodenbergbau sowie Ressourcennutzung in der Antarktis, aber auch Steuern auf den internationalen Handel, die als allgemeine Handelssteuer, auf bestimmte Waren und Luxusgüter, unsichtbare Exporte oder Überschüsse erhoben werden könnten.⁸⁶

⁸⁴ “*development that meets the needs of the present without compromising the ability of future generations to meet their own needs. It contains within it two key concepts: the concept of ‘needs’, in particular the essential needs of the world’s poor, to which overriding priority should be given; and the idea of limitations imposed by the state of technology and social organization on the environment’s ability to meet present and future needs.*” – UN (Hrsg.), *Our Common Future* (FN 82), Chapter 2, Page 54; Vgl. *Holle/Kockrow/Thuar*, IWB 2020, 816; *Kockrow/Zypries*, ZRP 2021, 13; *Michelsen* (FN 3), S. 35 ff.; Zur Übersetzung des Begriffs *sustainable development* in der deutschen Sprachfassung. – *Klippel/Otto* (FN 8), S. 56, 58.

⁸⁵ “*yet in the end, sustainable development is not a fixed state of harmony, but rather a process of change in which the exploitation of resources, the direction of investments, the orientation of technological development, and institutional change are made consistent with future as well as present needs. We do not pretend that the process is easy or straightforward. Painful choices have to be made. Thus, in the final analysis, sustainable development must rest on political will*” – UN (Hrsg.), *Our Common Future* (FN 82), S. 24 f.

⁸⁶ “*revenue from the use of international commons (from ocean fishing and transportation from sea-bed mining, from Antarctic resources, or from parking charges for geostationary communication satellites, for example); taxes on international trade (such as a general trade tax; taxes on specific commodities, on invisible exports, or on surpluses in balance of trade; or a consumption tax on luxury goods)*”. – UN (Hrsg.), *Our Common Future* (FN 82), S. 332 f.

Auf der *UN Conference on Environment and Development* (UNCED), dem sog. *Earth Summit*, vom 3. bis 14. Juni 1992 in Rio de Janeiro wurde das Konzept der nachhaltigen Entwicklung in 40 Kapiteln der *Agenda 21* anhand sozialer, wirtschaftlicher, ökologischer und kooperativer Ziele beschrieben und zur „Menschheitsaufgabe“ erhoben und damit das Recht auf nachhaltige Entwicklung verankert.⁸⁷ Unter dem Ziel einer Zurverfügungstellung von adäquaten finanziellen Ressourcen für Entwicklungsländer wird festgestellt, dass die nachhaltige Entwicklung mehr Investitionen und ein gutes Investitionsklima vorort erfordere.⁸⁸

Der damalige General-Sekretär der UN, *Boutros Boutros-Ghali* (1922 – 2016), veröffentlichte am 6. Mai 1994 den Bericht „*An Agenda for Development*“⁸⁹, der Nachhaltigkeit zum entwicklungspolitischen Leitbild⁹⁰ erhebt und die fünf grundlegenden und miteinander verbundenen Dimensionen

⁸⁷ UN (Hrsg.), *United Nations Conference on Environment & Development*. Rio de Janeiro, Brazil, 3 to 14 June 1992. *Agenda 21*, Paragraph 1, abrufbar unter: <https://sustainabledevelopment.un.org/content/documents/Agenda21.pdf> (08.01.2022); Vgl. *Gärditz*, Nachhaltigkeit und Völkerrecht, in: Kahl, Wolfgang (Hrsg.), *Nachhaltigkeit als Verbundbegriff*, Schriftenreihe Recht der Nachhaltigen Entwicklung, Band 2, Tübingen 2008, S. 137, 159; *Gehne* (FN 3), S. 33 ff.; *Grober* (FN 8), S. 268 ff.; *Kahl*, Einleitung: Nachhaltigkeit als Verbundbegriff (FN 1), S. 7; *Mathis* (FN 5), S. 138 bis 150; *Proelß* (FN 62), S. 463, 539 f.; *Deutscher Bundestag – Parlamentarischer Beirat für nachhaltige Entwicklung* (Hrsg.), *Entwicklung des Parlamentarischen Beirats für nachhaltige Entwicklung*, abrufbar unter: <https://www.bundestag.de/resource/blob/565610/e53b98914b2999db62b4e9ffc68ecaad/chronik-data.pdf> (09.01.2022).

⁸⁸ *“Sustainable development requires increased investment, for which domestic and external financial resources are needed. Foreign private investment and the return of flight capital, which depend on a healthy investment climate, are an important source of financial resources. Many developing countries have experienced a decade-long situation of negative net transfer of financial resources, during which their financial receipts were exceeded by payments they had to make, in particular for debt-servicing. As a result, domestically mobilized resources had to be transferred abroad instead of being invested locally in order to promote sustainable economic development.”* – UN (Hrsg.), *Agenda 21* (FN 87), Paragraph 2.23.

⁸⁹ UN (Hrsg.), *Development and International Economic Cooperation*. An agenda for development. Report of the Secretary-General, A/RES/48/935, 6 May 1994, S. 5 ff., abrufbar unter: <http://www.securitycouncilreport.org/atf/cf/%7B65BF9B-6D27-4E9C-8CD3-CF6E4FF96FF9%7D/PBC%20A48935.pdf> (03.04.2022).

⁹⁰ „*guiding principle of development*“. – Ebd., Rn. 93, S. 17.

der UN-Entwicklungsstrategie beschreibt. Dazu würden Frieden als Fundament, Wirtschaft als Motor, Umwelt als Basis, Gerechtigkeit als Pfeiler sowie Demokratie zählen.⁹¹ Um eine nachhaltige Entwicklung zu erreichen, seien nicht nur Regierungen, sondern alle Teile der Gesellschaft gefragt, sei es bei einer Vermeidung von einer übermäßigen Ressourcennutzung, der Wahl umweltverträglicher Produktionsverfahren oder einer chemiearmen Landwirtschaft.⁹² Ein Mittel, um ökologische Probleme wie das Ozon-Loch, industrielle Umwelt- und Trinkwasserverschmutzungen zu verhindern, seien auch Steuern.⁹³ Deshalb wird auch die internationale Zusammenarbeit in steuerlichen Themen befürwortet.⁹⁴

Die vom 5. bis 15. September 1994 dauernde *International Conference on Population and Development* in Kairo formulierte sodann Schlüsselmaßnahmen, bei denen der Mensch das Zentrum aller mit der nachhaltigen Entwicklung verbundenen Maßnahmen bildet und das Recht auf Entwicklung als ein

⁹¹ “Peace as the foundation”, “The economic as the engine of progress”, “The environment as a basis for sustainability”, “Justice as a pillar of society” und “Democracy as good governance”. – Ebd., S. 5 – 22.

⁹² “If sustainable development is to succeed, it must become the concern and commitment not just of Governments, but of all segments of society. Sustainable development means a commitment to using renewable resources and to avoiding the over-consumption of non-renewable resources. It means choosing products and production processes that have the least adverse impact on the environment. In agriculture, it means avoiding the excessive use of harmful, energy-intensive chemicals and preserving biodiversity. In all areas of public and private life it means a commitment to conserving natural resources and protecting the ecological equilibrium.” – Ebd., Rn. 87, S. 16.

⁹³ So wird in Rn. 89 beschrieben: “Drinking-water contamination may be local in effect. The respective roles of regulation and incentives at different levels can be crucial. Norms and direct regulations will be necessary, but the use of taxes and licences can also achieve results.” – Ebd. Rn. 89, S. 16 f.

⁹⁴ Ebd., Annex III, S. 49.

Menschenrecht anerkannt wird.⁹⁵ Diese auch als „anthropozän“ zu bezeichnende Entwicklungspolitik definiert die nachhaltige Entwicklung folgerichtig in *Principle 6* als ein Mittel zur Gewährleistung menschlichen Wohlergehens, das Wechselbeziehungen zwischen Bevölkerung, Ressourcen, Umwelt und Entwicklung in ein harmonisches Gleichgewicht zu bringen versuche.⁹⁶

Vom 6. bis 12. März 1995 folgte sodann der *World Summit for Social Development* in Kopenhagen, in dem sich die unterzeichnenden Staatsoberhäupter zur Entwicklung einer politischen, wirtschaftlichen und ethischen Vision für eine gesellschaftliche Entwicklung verpflichteten, die auf der Würde des Menschen, den Menschenrechten, Gleichheit, Respekt, Frieden, Demokratie und der gegenseitigen Achtung beruhen solle.⁹⁷ Das Rahmenwerk für die folgenden Maßnahmen soll dabei von den Grundsätzen geprägt sein, dass der

⁹⁵ So umfasst das *Principle 2*: “*Human beings are at the centre of concerns for sustainable development. They are entitled to a healthy and productive life in harmony with nature. People are the most important and valuable resource of any nation.*” Aus *Principle 3* geht hervor: “*The right to development is a universal and inalienable right and an integral part of fundamental human rights, and the human person is the central subject of development. While development facilitates the enjoyment of all human rights, the lack of development may not be invoked to justify the abridgement of internationally recognized human rights. The right to development must be fulfilled so as to equitably meet the population, development and environment needs of present and future generations.*” – UNFPA (Hrsg.), Programme of Action. Adopted at the International Conference on Population and Development. Cairo, 5-13 September 1994, S. 11 f., abrufbar unter: https://www.unfpa.org/sites/default/files/pub-pdf/programme_of_action_Web%20ENGLISH.pdf (08.01.2022).

⁹⁶ “*a means to ensure human well-being, equitably shared by all people today and in the future, requires that the interrelationships between population, resources, the environment and development should be fully recognized, properly managed and brought into harmonious, dynamic balance. To achieve sustainable development and a higher quality of life for all people, States should reduce and eliminate unsustainable patterns of production and consumption and promote appropriate policies, including population-related policies, in order to meet the needs of current generations without compromising the ability of future generations to meet their own needs.*” – Ebd., S. 13.

⁹⁷ “*a political, economic, ethical and spiritual vision for social development that is based on human dignity, human rights, equality, respect, peace, democracy, mutual responsibility and cooperation, and full respect for the various religious and ethical values and cultural backgrounds of people*”. – UN (Hrsg.), Report of the World Summit for Social Development. Copenhagen, 6-12 March 1995, A/CONF.166/9, Rn. 25, abrufbar unter: <https://documents-dds-ny.un.org/doc/UNDOC/GEN/N95/116/51/IMG/N9511651.pdf?OpenElement> (03.04.2022).

Mensch in den Mittelpunkt der Entwicklung gestellt und Volkswirtschaften an den Bedürfnissen heutiger und künftiger Generationen sowie dem Erhalt und der nachhaltigen Nutzung der Umwelt ausgerichtet werde.⁹⁸ Mit *Commitment 8* wurde zudem die internationale Kooperation zur Formulierung von sog. *social development goals* beschlossen.⁹⁹

Ein weiterer Meilenstein der internationalen Zusammenarbeit im Bereich der nachhaltigen Entwicklung waren sodann die an Ökologie, Ökonomie und Soziologie ausgerichteten *Millennium Development Goals* (MDGs), die vom 6. bis 8. September 2000 von 149 Regierungsoberhäuptern und mehr als 40 Staaten angenommen wurden. Die acht MDGs werden ergänzt durch 48 Indikatoren und umfassen die einzelnen Ziele:

1. *Eradicate extreme poverty and hunger;*
2. *Achieve universal primary education;*
3. *Promote gender equality and empower women;*
4. *Reduce child mortality;*
5. *Improve maternal health;*
6. *Combat HIV/AIDS and other diseases;*
7. *Ensure environmental sustainability; and*
8. *Global partnership and development.*¹⁰⁰

Eine Reihe von Maßnahmen zur Verringerung von Armut und zum Schutz der Umwelt wurde im Bericht zum *World Summit on Sustainable Development* in Johannesburg vom 26. August bis 4. September 2002 zusammengefasst und die Verpflichtung zur Umsetzung der bereits dargestellten *Agenda*

⁹⁸ “(a) Place people at the centre of development and direct our economies to meet human needs more effectively; (b) Fulfil our responsibility for present and future generations by ensuring equity among generations and protecting the integrity and sustainable use of our environment”. – Ebd., Rn. 26

⁹⁹ Ebd., S. 19

¹⁰⁰ UN (Hrsg.), United Nations Millennium Declaration, A/RES/55/2, 2000, abrufbar unter: https://www.un.org/en/development/desa/population/migration/generalassembly/docs/globalcompact/A_RES_55_2.pdf (19.08.2021); Vgl. *Wissenschaftliche Dienste des Deutschen Bundestags* (Hrsg.), Ausarbeitung v. 26.03.2015 – WD 2 – 3000 – 048/15, abrufbar unter: <https://www.bundestag.de/resource/blob/412838/ac3b2aa4928e1de38d44ef81cd6a1be1/wd-2-048-15-pdf-data.pdf> (13.07.2021), S. 4, 6, 13 f.; *Gehne* (FN 3), S. 57 ff.; *Herz* (FN 51), S. 544 f.; *Mathis* (FN 5), S. 157; *Proelß* (FN 63), S. 463, 540.

21 von 1992 bekräftigt.¹⁰¹ Zudem wurde beim Gipfel angeregt: “*Consider the possibility of global taxation for the development of public services*”.¹⁰² Diskutiert wurde auch die Möglichkeit, internationaler Kooperation auf dem Gebiet der Verhinderung von Steuervermeidung zur Mobilisierung finanzieller Ressourcen für die nachhaltige Entwicklung.¹⁰³

Vom 20. bis 22. Juni 2012 folgte die *UN Conference on Sustainable Development*, sog. *Rio+20 Earth Summit*, in Rio de Janeiro, in dessen Rahmen die Regierungsoberhäupter unter dem Titel “*The Future We Want*” ihre Bindung an die nachhaltige Entwicklung erneuerten und sich zur beschleunigten Erreichung der MDGs verpflichteten.¹⁰⁴ Zudem sollen Ziele für eine Entwick-

¹⁰¹ “*We reaffirm our pledge to place particular focus on, and give priority attention to, the fight against the worldwide conditions that pose severe threats to the sustainable development of our people, which include: chronic hunger; malnutrition; foreign occupation; armed conflict, illicit drug problems; organized crime; corruption; natural disasters; illicit arm trafficking; trafficking in person; terrorism; intolerance and incitement to racial, ethnic, religious and other hatreds; xenophobia; and endemic, communicable and chronic diseases, in particular HIV/AIDS, malaria and tuberculosis.*” – UN (Hrsg.), Report of the World Summit on Sustainable Development. Johannesburg, South Africa, 26 August – 4 September 2002, A/CONF.199/20, Rn. 9, S. 3, abrufbar unter: https://www.un.org/ga/search/view_doc.asp?symbol=A/CONF.199/20&Lang=E (03.04.2022); Michelsen (FN 3), S. 3, 43 f.; Gehne (FN 3), S. 59.

¹⁰² UN (Hrsg.), Report of the World Summit on Sustainable Development 2002 (FN 101), Round Table 2, Rn. 24, S. 126; Michelsen, Grundlagen einer nachhaltigen Entwicklung (FN 3), S. 46 ff.

¹⁰³ “*The discussion on mobilizing financial resources revolved around issues of meeting official development assistance targets, national budgets tied to servicing foreign debt, the potential of foreign direct investment for implementing sustainable development initiatives and creating an investment-friendly environment, and the need for international cooperation on the problems of smuggling and tax evasion.*” – UN (Hrsg.), Report of the World Summit on Sustainable Development 2002 (FN 101), Round Table 4, Rn. 3, S. 131 f.

¹⁰⁴ “*We, the Heads of State and Government and high-level representatives, having met at Rio de Janeiro, Brazil, from 20 to 22 June 2012, with the full participation of civil society, renew our commitment to sustainable development and to ensuring the promotion of an economically, socially, and environmentally sustainable future for our planet and for present and future generations.*” – UN (Hrsg.), The Future We Want. Outcome document of the United Nations Conference on Sustainable Development. Rio de Janeiro, Brazil, 20-22 June 2012, Rn. 1, 3, 23, S. 1, 7, abrufbar unter: <https://sustainabledevelopment.un.org/content/documents/733FutureWeWant.pdf> (08.01.2022); Gehne (FN 3), S. 59 f.; Mathis (FN 5), S. 155 f.; Proelß (FN 62), S. 463, 541.

lungsstrategie post 2015 entwickelt werden.¹⁰⁵ Herauszustellen ist, dass sich im Abschlussdokument auch eine ausdrückliche Anerkennung der Bedeutung der Nachhaltigkeitsberichterstattung findet und zu deren (Fort-)Entwicklung aufgerufen wird.¹⁰⁶

Die *Sustainable Development Goals* (SDGs) wurden sodann am 25. September im Rahmen der *Agenda 2030* beim *UN Sustainable Development Summit* angenommen.¹⁰⁷ Zur Steigerung des Steueraufkommens der Entwicklungsländer ist zudem auf die Gründung der *Addis Tax Initiative* (ATI) im Juni 2015 im Rahmen der 3. *UN International Conference on Financing for Development* in Addis Abeba und der *Addis Ababa Action Agenda* sowie im April 2016 der *Platform Collaboration on Tax* (PCT) zu verweisen¹⁰⁸, einer gemeinsamen Initiative der OECD, UN, des IWF und der World Bank zur Vernetzung und Intensivierung der Zusammenarbeit internationa-

¹⁰⁵ UN (Hrsg.), *The Future We Want* (FN 104), Rn. 246, S. 63.

¹⁰⁶ “*We acknowledge the importance of corporate sustainability reporting, and encourage companies, where appropriate, especially publicly listed and large companies, to consider integrating sustainability information into their reporting cycle. We encourage industry, interested governments and relevant stakeholders, with the support of the United Nations system, as appropriate, to develop models for best practice and facilitate action for the integration of sustainability reporting, taking into account experiences from already existing frameworks and paying particular attention to the needs of developing countries, including for capacity-building.*” – UN (Hrsg.), *The Future We Want* (FN 104), Rn. 47, S. 12.

¹⁰⁷ UN (Hrsg.), *Transforming our world: the 2030 Agenda for Sustainable Development*, A/RES/70/1, 2015, abrufbar unter: https://www.un.org/ga/search/view_doc.asp?symbol=A/RES/70/1&Lang=E (19.08.2021).

¹⁰⁸ *Valta*, in: ifst-Schrift 539 (2021) (FN 52), S. 11 ff.; ATI (Hrsg.), *History of the ATI*, abrufbar unter: <https://www.addistaxinitiative.net/ati-2015-2020> (03.04.2022); *Huck*, *Sustainable Development Goals. Article-by-Article Commentary*, Baden-Baden 2022, Introduction, Rn. 288 bis 293.

ler Organisationen in Steuersachen.¹⁰⁹ In der *ATI Declaration from 2015*¹¹⁰ wurde vereinbart, die technische Zusammenarbeit zur Mobilisierung von Steuereinnahmen zu intensivieren und *policy coherence* sicherzustellen, um damit die nachhaltige Entwicklung zu fördern.¹¹¹ Zum Erreichen einer *policy coherence*¹¹² werden auch multinationale Unternehmen dazu angehalten, die *OECD Guidelines for Multinational Enterprises* und insb. den Grundsatz “*comply with both the letter and the spirit of ax laws*” in *Chapter XI* anzuwenden.¹¹³

Erweiternd zu *Commitment 2* sind auf die *Principles* zu verweisen¹¹⁴, die nach *Principle 4* einen ganzheitlichen Ansatz bei der *domestic revenue mobilization* vorsehen, nach *Principle 8* eine stärkere Zusammenarbeit der teilnehmenden Staaten gegen Steuervermeidung sowie nach *Principle 9* eine quantitative Messung der Fortschritte und nach *Principle 7* die „Modernisierung“ nationaler Steuersysteme vorsehen. Diese ist auch in der *ATI*

¹⁰⁹ OECD (Hrsg.), Tax – Platform for Collaboration on Tax – Overview, abrufbar unter: <https://www.oecd.org/tax/platform-for-collaboration-on-tax.htm> (03.04.2022); PCT (Hrsg.), About us – Who we are, abrufbar unter: <https://www.tax-platform.org/who-we-are> (03.04.2022).

¹¹⁰ ATI (Hrsg.), Financing for Development Conference. The Addis Tax Initiative – Declaration, abrufbar unter: <https://www.addistaxinitiative.net/sites/default/files/resources/ATI-Declaration-EN.pdf> (03.04.2022); Dazu auch *Federal Ministry for Economic Cooperation and Development* (Hrsg.), No taxes – no development! – Why domestic revenue mobilisation is essential for sustainable development, and how German development cooperation (DC) supports countries to meet this challenge, abrufbar unter: https://www.giz.de/de/downloads/170606_BMZ_factsheet_tax.pdf (03.04.2022).

¹¹¹ “*Stepping up Technical Cooperation in Tax/Domestic Revenue Mobilization*”; “*Enhancing Domestic Revenue Mobilization so as to Spur Development*”; “*Ensuring Policy Coherence*”. – Ebd., S. 2 ff.

¹¹² Zum Begriffsverständnis “*policy coherence*”. – Vgl. Kraft/Kockrow, IStR 2022, 60, 61, 64 f.

¹¹³ OECD (2011), *OECD Guidelines for Multinational Enterprises*, OECD Publishing, abrufbar unter: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264115415-en> (zuletzt am 20.02.2022), Chapter XI, Rn. 1, S. 60; Vgl. Kockrow/Kraft/Schnitger, ifst-Schrift 546 (2022), S. 147 ff.; Hardeck, IStR 2011, 933, 934.

¹¹⁴ Ebd., S. 4 und Annex, S. 5.

*Declaration 2025*¹¹⁵ in *Commitment 1* und *3* angelegt. So sollen sich die Entwicklungspartner der ATI nach *Commitment 1 i.* verpflichten, Reformen zur Förderung der Gerechtigkeit der Steuersysteme und Verringerung der Ungleichheiten durchzuführen.¹¹⁶ In *Commitment 3 ii.* wird präzisiert, dass Entwicklungsländer zum Ausgleich von Spillover-Effekten und policy coherence angehalten würden, während Industrieländer auch eine Rolle zur Verbesserung des Gesamtsystems spielten und ihre Steuersysteme entsprechend anpassen sollten.¹¹⁷ Ein ähnliches Ziel findet sich auch in der *Medium-Term Revenue Strategy* (MTRS) der *Platform Colloboration on Tax* (PCT) mit der zweiten Komponente einer *Tax System Reform* (TSR), die alles relevanten Aspekte der Steuersysteme abdecken soll.¹¹⁸

II. Aktuelles Verständnis des sustainable development im rechtswissenschaftlichen Kontext

1. Agenda 2030 als völkerrechtliche Grundlage

Die Begriffe Nachhaltigkeit und nachhaltige Entwicklung haben sich durch den *Brundtland*-Bericht und seit der Konferenz in Rio de Janeiro im Jahr 1992 in vielen Bereichen als politisches Leitbild etabliert und fortlaufend konkretisiert.¹¹⁹ Die derzeit geltenden, globalen Ziele des „sustainable deve-

¹¹⁵ ATI (Hrsg.), *The Addis Tax Initiative: Declaration 2025. Tax Systems that work for People and Advance the Sustainable Development Goals*, abrufbar unter: <https://www.addistaxinitiative.net/sites/default/files/resources/ATI%20Declaration%202025%20%20%28EN%29.pdf> (03.04.2022).

¹¹⁶ Ausdrücklich “*ATI partner countries commit to enhance DRM on the basis of equitable tax policies as well as efficient, effective and transparent revenue administrations. ATI development partners commit to support such reforms. i. We will support reforms to foster equity of tax systems in partner countries in order to reduce inequalities and advance the social contract.*” – Ebd., *Commitment 1 i.*, S. 3, Rn. 11.

¹¹⁷ “*We acknowledge that we all have a role to play. While partner countries need to improve their tax systems, development partners will undertake, where feasible, the analyses of spillover effects and policy coherence.*” – Ebd., *Commitment 3 ii.*, S. 4, Rn. 13.

¹¹⁸ PCT (Hrsg.), *Medium-Term Revenue Strategy (MTRS) – What is the MTRS? – The four MTRS components – Tax System Reform (TSR)*, abrufbar unter: <https://www.tax-platform.org/medium-term-revenue-strategy> (03.04.2022).

¹¹⁹ *Wissenschaftliche Dienste des Deutschen Bundestages* (FN 24), S. 2.

lopment“ sind in der rechtlich nicht verbindlichen *Agenda 2030* zu finden, die am 25. September 2015 in New York anlässlich des 70. Jubiläums der Unterzeichnung der UN-Charta beschlossen wurde¹²⁰ und umfassen:

- fünf handlungsleitende Prinzipien. Dabei ist unter dem Prinzip *People* der Schutz der Menschenwürde und die Bekämpfung von Armut und Hunger, *Planet* den Schutz der Erde und die Bekämpfung des Klimawandels, *Prosperity* das Ziel einer gerechten Globalisierung, *Peace* den Schutz der Menschenrechte und *Partnership* die globale Gemeinschaft als Handlungsmaxime zu verstehen.¹²¹
- siebzehn sog. *Sustainable Development Goals* (SDGs), d.h.:¹²²
 1. *End poverty in all its forms everywhere;*
 2. *End hunger, achieve food security and improved nutrition and promote sustainable agriculture;*
 3. *Ensure healthy lives and promote well-being for all at all ages;*

¹²⁰ UN (Hrsg.), *Transforming our world: the 2030 Agenda for Sustainable Development* (FN 107); *Holle/Kockrow/Thuar*, IWB 2020, 816, 817; *Kockrow/Zypries*, ZRP 2021, 13; *Mathis* (FN 5), S. 159 ff.; *Huck* (FN 108), Rn. 1, 16.

¹²¹ “**People** – We are determined to end poverty and hunger, in all their forms and dimensions, and to ensure that all human beings can fulfil their potential in dignity and equality and in a healthy environment. **Planet** – We are determined to protect the planet from degradation, including through sustainable consumption and production, sustainably managing its natural resources and taking urgent action on climate change, so that it can support the needs of the present and future generations. **Prosperity** – We are determined to ensure that all human beings can enjoy prosperous and fulfilling lives and that economic, social and technological progress occurs in harmony with nature. **Peace** – We are determined to foster peaceful, just and inclusive societies which are free from fear and violence. There can be no sustainable development without peace and no peace without sustainable development. **Partnership** – We are determined to mobilize the means required to implement this Agenda through a revitalized Global Partnership for Sustainable Development, based on a spirit of strengthened global solidarity, focused in particular on the needs of the poorest and most vulnerable and with the participation of all countries, all stakeholders and all people.” – UN (Hrsg.), *Transforming our world: the 2030 Agenda for Sustainable Development* (FN 107), S. 2; *Huck* (FN 108), Introduction, Rn. 122 bis 168; *Ruffing* (FN 16), S. 75 f.

¹²² UN (Hrsg.), *Transforming our world: the 2030 Agenda for Sustainable Development* (FN 107), S. 14; *Rogall/Gapp-Schmeling* (FN 68), S. 342 – 348; *Mathis* (FN 5), S. 159 ff.

4. *Ensure inclusive and equitable quality education and promote lifelong learning opportunities for all;*
 5. *Achieve gender equality and empower all women and girls;*
 6. *Ensure availability and sustainable management of water and sanitation for all;*
 7. *Ensure access to affordable, reliable, sustainable and modern energy for all;*
 8. *Promote sustained, inclusive and sustainable economic growth, full and productive employment and decent work for all;*
 9. *Build resilient infrastructure, promote inclusive and sustainable industrialization and foster innovation;*
 10. *Reduce inequality within and among countries;*
 11. *Make cities and human settlements inclusive, safe, resilient and sustainable;*
 12. *Ensure sustainable consumption and production patterns;*
 13. *Take urgent action to combat climate change and its impacts;*
 14. *Conserve and sustainably use the oceans, seas and marine resources for sustainable development;*
 15. *Protect, restore and promote sustainable use of terrestrial ecosystems, sustainably manage forests, combat desertification, and halt and reverse land degradation and halt biodiversity loss;*
 16. *Promote peaceful and inclusive societies for sustainable development, provide access to justice for all and build effective, accountable and inclusive institutions at all levels;*
 17. *Strengthen the means of implementation and revitalize the Global Partnership for Sustainable Development.*
- sowie 169 sog. *Targets*, mit denen die 17 UN SDGs näher konkretisiert werden. Für den steuerlichen Bereich enthält *Target 17.1* die Unterstützung der inländischen Ressourcenmobilisierung, um die Erhebung von Steuern und Einnahmen insb. auch bei Entwicklungsländern zu verbessern.¹²³

¹²³ “17.1 Strengthen domestic resource mobilization, including through international support to developing countries, to improve domestic capacity for tax and other revenue collection.” – UN (Hrsg.), *Transforming our world: the 2030 Agenda for Sustainable Development* (FN 107), S. 26; *Huck* (FN 108), Introduction, Rn. 17.

Der qualitative Fortschritt bei der Erreichung der UN SDGs wird dabei durch das *High-level Political Forum on Sustainable Development* (HLPF) überwacht. Die Einrichtung dieses global-politischen Gremiums wurde im Rahmen der *Rio+20*-Konferenz im Jahr 2012 beschlossen und im Ergebnis-papier „*The Future We Want*“ festgehalten.¹²⁴ Der quantitative Fortschritt der Staatengemeinschaft bei der Erreichung der UN SDGs und einzelnen *Targets* wird im jährlich erscheinenden *Sustainable Development Report* verglichen, der in Zusammenarbeit mit der *Bertelsmann Stiftung* erscheint und in dem Deutschland im Jahr 2022 Platz 4 von 163 Nationen belegte.¹²⁵

Herauszuheben ist anhand der Systematik der UN SDGs, dass die im Zentrum der derzeitigen gesellschaftlichen Diskussion stehende Forderung nach mehr „Klimaschutz“¹²⁶ nicht gleichbedeutend mit dem Nachhaltigkeitsbegriff ist. Es handelt sich vielmehr nur um eines von 17 gleichrangigen Zielen der UN, die sich gegenseitig bedingen sowie nur gemeinsam erreichen lassen, und selbst auch auf eine lange Verhandlungshistorie auf höchster Ebene internationaler Politik zurückblickt:

Die vielfältigen Bemühungen des UNEP führten bspw. zur Unterzeichnung des *Montreal Protocol on Substances that Deplete the Ozone Layer* am 16. September 1987, mithilfe dessen völkerrechtlich verbindliche Maßnahmen gegen die Ozon-Schicht schädigenden Emissionen beschlossen wurden und das nach Angaben der UN das bisher erfolgreichste Umweltabkommen ist.¹²⁷ Mit dem am 11. Dezember 1997 unterzeichneten *Kyoto Protocol* haben sich fast alle Staaten völkerrechtlich verbindlich zur *United Nations Framework Convention on Climate Change* verpflichtet, einen menschlich verursachten Klimawandel zu verhindern und die Industriestaaten zur Verringerung der Treibhausgasemissionen bis 2012 um 5,2 % im Durchschnitt

¹²⁴ UN (Hrsg.), *The Future We Want* (FN 104); *Huck* (FN 108), Introduction, Rn. 310 bis 314.

¹²⁵ *Sachs/Lafortune/Kroll/Fuller/Woelm* (Bearb.), in: UN (Hrsg.), *Sustainable Development Report 2022. From Crisis to Sustainable Development: the SDGs as Roadmap to 2030 and Beyond*. Includes the SDG Index and Dashboards, abrufbar unter: <https://s3.amazonaws.com/sustainabledevelopment.report/2022/2022-sustainable-development-report.pdf> (11.08.2022), Tab. 2.1, S. 14 f.

¹²⁶ Zu UN SDG 13 „*Take urgent action to combat climate change and its impact*“. – *Huck* (FN 108), Goal 13, S. 488 ff..

¹²⁷ UN (Hrsg.), *Homepage, About Montreal Protocol*, abrufbar unter: <https://www.unep.org/ozonaction/who-we-are/about-montreal-protocol> (08.01.2022).

unterhalb des Werts von 1990.¹²⁸ Mit dem vom 7. bis 18. Dezember 2009 bei der *UN Climate Change Conference* (COP 15) verhandelten und beschlossenen *Copenhagen Accord* wurde das Ziel der Verminderung des Temperaturanstiegs auf unter 2 °C und die Zusage der Staaten des globalen Nordens von 30 Mrd. US-Dollar für den Klimaschutz in den Staaten des globalen Südens festgehalten.¹²⁹ Zudem wurden neben der Begriff des *sustainable development* ergänzt um bspw. dem der „klimagerechten Strategie“, der „postkarbonen Zivilisation“ und der „CO₂-neutralen Entwicklung“.¹³⁰ Das in der öffentlichen Wahrnehmung bekanntere, am 12. Dezember 2015 bei der *UN Climate Change Conference* (COP 21) beschlossene *Paris Agreement* enthält das sog. 1,5-Grad-Ziel.¹³¹ Dessen Einhalten durch entsprechende Klimaschutz-Maßnahmen ist Appell der am 20. August 2018 von *Greta Thunberg* (*2003) gegründeten, unter dem Namen „*Fridays For Future*“ bekannten und nicht unumstrittenen Bewegung.

Dem ist hinzuzufügen, dass die global-politische Entwicklung des Nachhaltigkeitsbegriffs durch die Entwicklungsstrategien der Vereinten Nationen seit Beginn an durch gesellschaftliches Engagement flankiert war. Zu nennen sind die Studenten-, Umwelt- und Friedensbewegungen der 1970er Jahre, die nach den ersten Bildern von der Erde durch die erste Mondlandung, nach dem *Woodstock*-Festival zu einer neuen Popkultur führte, für die die Songs „*Giving Peace a Chance*“ und „*Imagine*“ von *John Lennon* (1940 – 1980) und *Yoko Ono* (*1933) gewissermaßen eine Hymne werden sollte.¹³² Ähnliche Bewegungen führten 1980 zur Gründung der Partei der *Grünen* in der

¹²⁸ UNFCCC (Hrsg.), Homepage, What is the Kyoto Protocol?, abrufbar unter: https://unfccc.int/kyoto_protocol (08.01.2022); *Michelsen* (FN 3), S. 10; *Gehne* (FN 3), S. 66 f.; *Gärditz* (FN 87), S. 146 f.; *Gundel*, Nachhaltigkeit und Energieversorgung, in: Kahl, Wolfgang (Hrsg.), Nachhaltigkeit als Verbundbegriff, Schriftenreihe Recht der Nachhaltigen Entwicklung, Band 2, Tübingen 2008, S. 441, 454 bis 458.

¹²⁹ UN/UNFCCC (Hrsg.), Report of the Conference of the Parties on its fifteenth session, held in Copenhagen from 7 to 19 December 2009, FCCC/CP/2009/11/Add.1, abrufbar unter: <https://unfccc.int/resource/docs/2009/cop15/eng/11a01.pdf#page=4> (08.01.2022); *Michelsen* (FN 3), S. 11.

¹³⁰ *Grober* (FN 8), S. 18, 279 ff.

¹³¹ UN/UNFCCC (Hrsg.), Report of the Conference of the Parties on its twenty-first session, held in Paris from 30 November to 13 December 2015, abrufbar unter: <https://unfccc.int/sites/default/files/resource/docs/2015/cop21/eng/10a01.pdf> (08.01.2022).

¹³² *Grober* (FN 8), S. 35, 40 ff.; *Mathis* (FN 5), S. 89 f.; *Winkler* (FN 42), S. 527 ff.

Bundesrepublik Deutschland¹³³, aber auch von Nichtregierungsorganisationen (NGO) bspw. 1961 des *World Wildlife Fund* (heute *World Wide Fund for Nature* – WWF) in Zürich, 1971 von *Greenpeace* in Kanada und 1975 des *Bund für Umwelt und Naturschutz* (BUND). Mit „Atomkraft – Nein danke“ als Wahlspruch für die gesellschaftliche Kontroverse vor dem Hintergrund der Reaktorunglücke in *Tschernobyl* (Ukraine) am 26 April 1986 und des später am 11. März 2011 erfolgenden in *Fukushima* (Japan) wurde das Ende der bisherigen Energiepolitik in Deutschland und die sog. Energiewende eingeläutet.¹³⁴ Durch die Novellierung des Atomgesetzes vom 27. April 2002 wurde zunächst der Neubau von Atomkraftwerken verboten¹³⁵ und die Laufzeit der bestehenden befristet, bevor schließlich am 31. Juli 2011 der sog. Atomausstieg folgte.¹³⁶ Eine gegensätzliche, politische Bewertung erhält die Zukunftsfähigkeit der Atomenergie in anderen Mitgliedstaaten der EU, wie auch die jüngste Position der Europäischen Kommission aufzeigt.¹³⁷

Auch Wirtschaftsvertreter haben die aufgezeigten global-politischen Entwicklungen begleitet und mitgestaltet. Zu nennen ist dabei insb. der Austausch beim jährlichen Treffen von Entscheidungsträgern aus Politik, Wirtschaft, Wissenschaft und Gesellschaft in Davos. Dieser wurde am 24. Januar 1971 als *European Management Forum* auf Einladung von *Klaus Schwab* (*1938) gegründet, im Jahr 1987 in *World Economic Forum* (WEF) umbenannt und dient dem Ziel einer gemeinsamen Gestaltung der Zukunft von Wirtschafts-, Sozial- und Industriesysteme.¹³⁸ Bereits im *Davos Manifesto*

¹³³ Die Geschichte der Partei *Bündnis 90 / Die Grünen* ist abrufbar auf deren Homepage unter: <https://www.gruene.de/unsere-gruene-geschichte> (04.01.2022).

¹³⁴ *Rogall/Gapp-Schmeling* (FN 68), S. 38, 40.

¹³⁵ Gesetz zur geordneten Beendigung der Kernenergienutzung zur gewerblichen Erzeugung von Elektrizität. – BGBl. I Nr. 26 v. 26.04.2002, S. 1351.

¹³⁶ Dreizehntes Gesetz zur Änderung des Atomgesetzes. – BGBl. I Nr. 43 v. 05.08.2011, S. 1704.

¹³⁷ *Europäische Kommission* (Hrsg.), Pressemitteilung v. 01.01.2022, EU-Taxonomie: Kommission leitet Expertenkonsultation zu ergänzendem delegierten Rechtsakt über bestimmte Kernenergie- und Gastätigkeiten ein, abrufbar unter: https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/de/ip_22_2 (08.01.2022).

¹³⁸ „Our vision – To leverage our trusted status as the global platform for shaping the future of economic, social and industry systems.“ – WEF (Hrsg.), *A Platform for Impact*, 2019, abrufbar unter: https://www3.weforum.org/docs/WEF_Institutional_Brochure_2019.pdf (22.01.2022), S. 6, 9; WEF (Hrsg.), *Homepage, About. History*, abrufbar unter: <https://www.weforum.org/about/history> (22.01.2022); Vgl. *Grober* (FN 8), S. 243 f.

1973, einen *Code of Ethics for Business Leaders*, war für den steuerlichen Bereich die Erwartungshaltung an die Unternehmen enthalten, ihren angemessenen Beitrag an Steuern zu zahlen und damit zur Gemeinschaft beizutragen.¹³⁹ Dieses Prinzip wurde im *Davos Manifesto 2020* bestätigt mit der Formulierung, dass die unternehmerische Tätigkeit der Gesellschaft insgesamt dient und diese durch Zahlung eines *fair share* an Steuern zu unterstützen hat.¹⁴⁰ Beim *Annual Meeting* des *World Economic Forums 2020* haben sich auch 140 CEOs zur *Agenda 2030* und den UN SDGs bekannt.¹⁴¹

2. Primärrechtliches Ziel und Umsetzungsstrategien der EU

Ausgehend von *Churchills* Aufruf zur „*Neugründung der europäischen Familie*“ am 19. September 1946 – nach dem bereits 1941 formulierten Aufruf zur Gründung der UN¹⁴², den wirtschaftlichen Vorläufern wie dem von *Jean Monnet* (1888 – 1978) und *Robert Schuman* (1886 – 1963) 1952 entworfenen *Europäischen Gemeinschaft für Kohle und Stahl* und 1957 mit der *Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft* (EWG) – führte der auch als „*Europäische Integration*“ beschriebene und noch nicht abgeschlossene Zusammenschluss der europäischen Staaten am 1992 zum Abschluss des *Vertrages*

¹³⁹ “*The management has to serve society. [...] It has to guarantee that its enterprise pays appropriate taxes to the community in order to allow the community to fulfil its objectives.*” – WEF (Hrsg.), Homepage, *Davos Manifesto 1973: A Code of Ethics for Business Leaders*, abrufbar unter: <https://www.weforum.org/agenda/2019/12/davos-manifesto-1973-a-code-of-ethics-for-business-leaders/> (22.01.2022).

¹⁴⁰ “*A company serves society at large through its activities, supports the communities in which it works, and pays its fair share of taxes.*” – WEF (Hrsg.), Homepage, *Davos Manifesto 2020: The Universal Purpose of a Company in the Fourth Industrial Revolution*, abrufbar unter: <https://www.weforum.org/agenda/2019/12/davos-manifesto-2020-the-universal-purpose-of-a-company-in-the-fourth-industrial-revolution/> (22.01.2022).

¹⁴¹ WEF (Hrsg.), *Measuring Stakeholder Capitalism. Towards Common Metrics and Consistent Reporting of Sustainable Value Creation*. White Paper. September 2020, S. 3, abrufbar unter: http://www3.weforum.org/docs/WEF_IBC_Measuring_Stakeholder_Capitalism_Report_2020.pdf (19.08.2021); Vgl. *Kockrow/Zypries*, ZRP 2021, 13

¹⁴² Vgl. dazu die Ausführungen im Abschnitt I.1.b.

über die Europäische Union (EUV) in Maastricht.¹⁴³ Dieser ist gemeinsam mit dem *Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union* (AEUV) Hauptquelle des Primärrechts und wurde mit Abschluss des *Vertrags von Amsterdam* am 2. Oktober 1997 sodann nicht nur in den rechtsstaatlichen und demokratischen Grundlagen gestärkt¹⁴⁴, sondern auch um das Leitbild einer nachhaltigen Entwicklung in Erwägungsgrund 7 des EUV¹⁴⁵ erweitert. Auch wurde in Artikel B und 2 die „*Herbeiführung einer ausgewogenen und nachhaltigen Entwicklung*“ als ein Ziel der EU festgelegt und dazu nach Art. 3c EUV und Art. 11 AEUV in die „*Gemeinschaftspolitiken und -maßnahmen [die] Förderung einer nachhaltigen Entwicklung einbezogen werden*“ soll.¹⁴⁶ Der am 13. Dezember 2007 unterzeichnete *Vertrag von Lissabon* konkretisierte sodann insb. den Wortlaut des Art. 2 Abs. 3 S. 2 EUV¹⁴⁷ um die nachhaltige Entwicklung des Binnenmarktes. Mit Blick auf die global-politischen

¹⁴³ Streinz, *Europarecht*, 9. Aufl., München 2012, § 2, Rn. 13, 17, 19, 38 ff.; *Bieber/Epiney/Haag*, *Die Europäische Union. Europarecht und Politik*, 10. Aufl., Baden-Baden 2013, § 1, Rn. 1 f., 11, 14; *Kahl*, *Einleitung: Nachhaltigkeit als Verbundbegriff* (FN 1), S. 13.

¹⁴⁴ Streinz (FN 143), § 2, Rn. 49 ff.; *Bieber/Epiney/Haag* (FN 143), § 1, Rn. 25.

¹⁴⁵ Erwägungsgrund 7 des EUV: „*IN DEM FESTEN WILLEN, im Rahmen der Verwirklichung des Binnenmarkts sowie der Stärkung des Zusammenhalts und des Umweltschutzes den wirtschaftlichen und sozialen Fortschritt ihrer Völker unter Berücksichtigung des Grundsatzes der nachhaltigen Entwicklung zu fördern und Politiken zu verfolgen, die gewährleisten, dass Fortschritte bei der wirtschaftlichen Integration mit parallelen Fortschritten auf anderen Gebieten einhergehen*“.

¹⁴⁶ *Vertrag von Amsterdam zur Änderung des Vertrags über die Europäische Union, der Verträge zur Gründung der Europäischen Gemeinschaften sowie einiger damit zusammenhängender Rechtsakte*, 97/C 340/01, abrufbar unter: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/DE/TXT/PDF/?uri=CELEX:11997D/TXT&from=DE> (22.01.2022); *Kahl*, *Einleitung: Nachhaltigkeit als Verbundbegriff* (FN 1), S. 14; *Mathis* (FN 5), S. 220 f.

¹⁴⁷ „*Die Union errichtet einen Binnenmarkt. Sie wirkt auf die nachhaltige Entwicklung Europas auf der Grundlage eines ausgewogenen Wirtschaftswachstums und von Preisstabilität, eine in hohem Maße wettbewerbsfähige soziale Marktwirtschaft, die aus Vollbeschäftigung und sozialen Fortschritt abzielt, sowie ein hohes Maß an Umweltschutz und Verbesserung der Umweltqualität ein*“. – *Vertrag von Lissabon zur Änderung des Vertrags über die Europäische Union und des Vertrags zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft*, 2007/C306/01, abrufbar unter: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/DE/TXT/PDF/?uri=O-J:C:2007:306:FULL&from=DE> (22.01.2022).

Entwicklungsstrategie den UN ist Art. 2 Abs. 5 EUV¹⁴⁸ zu lesen, nach dem die Union im Wege ihrer internationalen Beziehungen u.a. einen Beitrag zum Frieden, globaler nachhaltiger Entwicklung und Schutz der Menschenrechte leistet.¹⁴⁹

Zur Umsetzung dieses Ziel und in Anknüpfung an die Definition einer nachhaltigen Entwicklung im *Brundtland*-Bericht ist auch die erste Nachhaltigkeitsstrategie der Europäischen Kommission vom 15. Mai 2001 unter dem Titel „*A Sustainable Europe for a Better World*“ zu sehen.¹⁵⁰ Daran anknüpfend wurden im sog. *White Paper* der Europäischen Kommission 2009 Maßnahmen und Ziele gegen den Klimawandel in den Bereichen Sozial- & Gesundheitspolitik, Landwirtschaft, Biodiversität, Gewässer und Wälder sowie Infrastruktur formuliert.¹⁵¹ In den jüngsten Plänen zum *Green Deal*, dem *Fit for 55*¹⁵² sowie der bis 2050 CO₂-neutralen *Circular Economy* im

¹⁴⁸ „In ihren Beziehungen zur übrigen Welt schützt und fördert die Union ihre Werte und Interessen und trägt zum Schutz ihrer Bürgerinnen und Bürger bei. Sie leistet einen Beitrag zu Frieden, Sicherheit, globaler nachhaltiger Entwicklung, Solidarität und gegenseitiger Achtung unter den Völkern, zu freiem und gerechtem Handel, zur Beseitigung der Armut und zum Schutz der Menschenrechte, insbesondere der Rechte des Kindes, sowie zur strikten Einhaltung und Weiterentwicklung des Völkerrechts, insbesondere zur Wahrung der Grundsätze der Charta der Vereinten Nationen.“ – Vertrag von Lissabon (FN 147); Vgl. Kahl, Einleitung (FN 8), S. 1 m. w. N.

¹⁴⁹ Hierzu weitere Ausführungen in Abschnitt C Verfassungsrechtliche Anforderungen einer Berücksichtigung des Umwelt- und Klimaschutzes im Steuerrecht aus nationaler und europäischer Perspektive von Prof. Dr. Marc Desens und Cedric Kawa.

¹⁵⁰ *European Commission* (Hrsg.), *Communication from the Commission. A Sustainable Europe for a Better World: A European Union Strategy for Sustainable Development*, 15.05.2001, COM(2001)264 final, abrufbar unter: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:52001DC0264&from=EN> (22.01.2022), S. 2, 5.

¹⁵¹ *European Commission* (Hrsg.), *White Paper. Adapting to climate change: Towards a European framework for action*, 01.04.2009, COM(2009) 147 final, abrufbar unter: <https://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2009:0147:FIN:EN:PDF> (22.01.2022).

¹⁵² *European Commission*, *Communication from the Commission to the European Parliament, the Council, the European Economic and Social Committee and the Committee of the Regions. „Fit for 55“: delivering the EU’s 2030 Climate Target on the way to climate neutrality*, v. 14.07.2021, COM(2021) 550 final, abrufbar unter: https://ec.europa.eu/info/sites/default/files/chapeau_communication.pdf (16.07.2021); Vgl. *Kraft/Kockrow*, *IStR* 2022, 60, 65 f.

Binnenmarkt¹⁵³ nimmt die Europäische Kommission den „Klimaschutz“ mittels Energie- und CO₂-Steuern und -Abgaben besonders in den Fokus.

Auch die Verbindung der Nachhaltigkeitsberichterstattung mit der steuerlichen Transparenz gewinnt zunehmend an Bedeutung und wird in einer eigenständigen ifst-Schrift näher untersucht.¹⁵⁴ Herauszuheben sind die am 21. Dezember 2021 in Kraft getretene Richtlinie zum *Public Country-by-Country Reporting*¹⁵⁵ und der Beschluss der *Corporate Sustainability Reporting Directive*¹⁵⁶ am 10. November 2022 in Weiterentwicklung der *Non-Financial Reporting Directive*¹⁵⁷, die der deutsche Gesetzgeber 2017 in §§ 289b ff. und §§ 315b ff. HGB umgesetzt hat¹⁵⁸, sowie die im Rahmen der *UN Climate Change Conference (COP 26)* vom 31. Oktober bis 12. November 2021 in Glasgow bekanntgegebene Gründung des *International Sustainability Standards Boards (ISSB)* durch die IFRS.¹⁵⁹

¹⁵³ Vgl. *Kraft/Kockrow*, IStR 2022, 60, 65 f.

¹⁵⁴ *Kockrow/Kraft/Schnitger*, ifst-Schrift 546 (2022).

¹⁵⁵ Richtlinie (EU) 2021/2101 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 24. November 2021 zur Änderung der Richtlinie 2013/34/EU im Hinblick auf die Offenlegung von Ertragsteuerinformationen durch bestimmte Unternehmen und Zweigniederlassungen, L 429/1, 1.12.2021, abrufbar unter: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/DE/TXT/PDF/?uri=CELEX:32021L2101&from=DE> (22.01.2022).

¹⁵⁶ Vorschlag für eine Richtlinie des Europäischen Parlaments und des Rates zur Änderung der Richtlinie 2013/34/EU, 2004/109/EG und 2006/43/EG und der Verordnung (EU) Nr. 537/2014 hinsichtlich der Nachhaltigkeitsberichterstattung von Unternehmen, 21.04.2021, COM(2021) 189 final, 2021/0104 (COD), abrufbar unter: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/DE/TXT/PDF/?uri=CELEX:52021PC0189&from=EN> (22.01.2022).

¹⁵⁷ Richtlinie (EU) 2014/95/EU des Europäischen Parlaments und des Rates vom 22. Oktober 2014 zur Änderung der Richtlinie 2013/34/EU im Hinblick auf die Angabe nichtfinanzieller und die Diversität betreffender Informationen durch bestimmte große Unternehmen und Gruppen, L 330/1, 15.11.2014, abrufbar unter: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/DE/TXT/PDF/?uri=CELEX:32014L0095&from=EN> (22.01.2022).

¹⁵⁸ BGBl. 2017 I Nr. 20 v. 18.04.2017, S. 802; Dazu ausführlich *Kockrow/Kraft/Schnitger*, ifst-Schrift 546 (2022), S. 76 – 88; *Schnitger/Holle/Kockrow*, DStR 2020, 1456 und 1524; *Schnitger/Holle/Kockrow*, INTERTAX vol. 49, issue 8/9, S. 702.

¹⁵⁹ Statt vieler *Stawinoga*, IRZ 2021, 537.

3. Deutsche Nachhaltigkeitsstrategie und -verständnis

Die beschriebenen internationalen, entwicklungsstrategischen Arbeiten der UN wurden von der Bundesrepublik Deutschland aktiv verfolgt und im Rahmen der jeweiligen Mandate mitentwickelt. Die Anfänge des Umweltschutzes liegen in dem 1976 erlassenen Bundesnaturschutzgesetz (BNatSchG)¹⁶⁰ und in den Arbeiten des am 6. Juni 1986 eingerichteten Bundesministeriums für Umwelt, Naturschutz und Reaktorsicherheit (BMU).¹⁶¹

Am 14. Februar 1992 beschloss der Bundestag auf Initiative der SPD-Bundestagsfraktion die Einsetzung der Enquete-Kommission *„Schutz des Menschen und der Umwelt – Wege zum nachhaltigen Umgang mit Stoff- und Materialströmen“*.¹⁶² Eines der Ergebnisse war die Einigung auf die Entwicklung von drei gleichrangigen Dimensionen der Ökologie, Ökonomie und Soziologie, anstelle des bisher bedienten sog. *Drei-Säulen-Modells*, für die interdisziplinäre Verfolgung des Ziels einer nachhaltigen Entwicklung.¹⁶³ Im Zusammenhang mit den bereits aufgezeigten Ergebnissen der *UN Confe-*

¹⁶⁰ BGBl. I Nr. 147 v. 23.12.1976, S. 3573.

¹⁶¹ BMU (Hrsg.), Homepage, Chronologie des BMU. Umweltpolitische Meilensteine von 1986 bis heute, abrufbar unter: <https://www.bmu.de/ministerium/chronologie/umweltpolitische-meilensteine-von-1986-bis-heute> (08.01.2022); Michelsen (FN 3), S. 89 f.

¹⁶² BT-Drs. 12/8260, S. 11; Kahl, Nachhaltigkeit und Institutionen – eine rechtswissenschaftliche Perspektive, in: Kahl, Wolfgang (Hrsg.), Nachhaltigkeit als Verbundbegriff, Schriftenreihe Recht der Nachhaltigen Entwicklung, Band 2, Tübingen 2008, S. 272.

¹⁶³ *„In Deutschland reift allmählich die Erkenntnis, daß mit dem Leitbild der nachhaltig zukunftsverträglichen Entwicklung wichtige Entwicklungslinien auch ‚jenseits der ökologischen Dimension‘ angesprochen werden. Aufgrund der komplexen Zusammenhänge zwischen den drei Dimensionen bzw. Sichtweisen von Ökologie, Ökonomie und Sozialem müssen sie integrativ behandelt werden. Dabei geht es – bildhaft gesprochen – nicht um die Zusammenführung dreier nebeneinander stehender Säulen, sondern um die Entwicklung einer dreidimensionalen Perspektive aus der Erfahrungswirklichkeit. Die Diskussion tendiert dahin, Nachhaltigkeitspolitik als Gesellschaftspolitik zu interpretieren, die im Prinzip und auf lange Sicht alle genannten Dimensionen gleichberechtigt und gleichwertig behandelt.“* – Deutscher Bundestag, 13. Wahlperiode, Abschlußbericht der Enquete-Kommission *„Schutz des Menschen und der Umwelt – Ziele und Rahmenbedingungen einer nachhaltig zukunftsverträglichen Entwicklung“*. Konzept Nachhaltigkeit. Vom Leitbild zur Umsetzung, 26.06.1998, BT-Drs. 13/11200, abrufbar unter: <https://dserver.bundestag.de/btd/13/112/1311200.pdf> (22.01.2022), S. 18.

rence on Environment and Development (UNCED) vom 3. bis 14. Juni 1992 in Rio de Janeiro und der Verabschiedung der *Agenda 21* steht die Gründung des *Wissenschaftliche Beirates der Bundesregierung* (WBGU) noch im Jahr 1992, der seit dem Jahresgutachten erstellt und so 2011 bspw. die Forderung nach einem „neuen Weltgesellschaftsvertrag für eine klimaverträgliche und nachhaltige Weltwirtschaftsordnung“ formulierte.¹⁶⁴

Auch politisch wird das Konzept der Nachhaltigkeit schon lange unterstützt. Im Koalitionsvertrag von *SPD* und *Bündnis 90/Die Grünen* unter Bundeskanzler *Gerhard Schröder* aus dem Jahr 1998 findet sich ein Bekenntnis zur *Agenda 21* von 1992.¹⁶⁵ In den folgenden Legislaturperioden nahm das Thema „Nachhaltigkeit“ mal mehr mal weniger Raum ein. Im Koalitionsvertrag von *SPD*, *FDP* und *Bündnis 90/Die Grünen* vom 24. November 2021 werden schließlich die Wörter „nachhaltig“ und „Nachhaltigkeit“ allein mehr als 102-mal verwendet und mit dem Untertitel „*Bündnis für Freiheit, Gerechtigkeit und Nachhaltigkeit*“ zum Leitprinzip der 20. Legislaturperiode erhoben. In Verknüpfung zum steuerlichen Bereich ist insb. auf die Forderung nach einer „Superabschreibung“ zu verweisen, die „eine Investitionsprämie für Klimaschutz und digitale Wirtschaftsgüter schaff[t], die den Steuerpflichtigen in den Jahren 2022 und 2023 ermöglicht, einen Anteil der Anschaffungs- und Herstellungskosten der im jeweiligen Jahr angeschafften

¹⁶⁴ „Es geht um einen neuen Weltgesellschaftsvertrag für eine klimaverträgliche und nachhaltige Weltwirtschaftsordnung. Dessen zentrale Idee ist, dass Individuen und die Zivilgesellschaften, die Staaten und die Staatengemeinschaft sowie die Wirtschaft und die Wissenschaft kollektive Verantwortung für die Vermeidung gefährlichen Klimawandels und für die Abwendung anderer Gefährdungen der Menschheit als Teil des Erdsystem übernehmen.“ – Michelsen (FN 3), S. 94 f.; Kahl, Nachhaltigkeit und Institutionen (FN 162), S. 267, 268 f.

¹⁶⁵ „Wir orientieren uns am Leitbild der Nachhaltigkeit. Die Agenda 21 ist dafür unsere wichtigste Grundlage. Unser Ziel ist eine nachhaltige, das heißt wirtschaftlich leistungsfähige, sozial gerechte und ökologisch verträgliche Entwicklung.“ – *SPD/Bündnis 90/Die GRÜNEN* (Hrsg.), *Aufbruch und Erneuerung – Deutschlands Wege ins 21. Jahrhundert*. Koalitionsvereinbarung zwischen der Sozialdemokratischen Partei Deutschlands und Bündnis 90/Die GRÜNEN, Bonn, 20. Oktober 1998, abrufbar unter: https://www.spd.de/fileadmin/Dokumente/Beschluesse/Bundesparteitag/koalitionsvertrag_bundesparteitag_bonn_1998.pdf (17.11.2022), S. 13.

*oder hergestellten Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens, die in besonderer Weise diesen Zwecken dienen, vom steuerlichen Gewinn abzuziehen“.*¹⁶⁶

Anknüpfend an diese Bekenntnisse und das Verständnis des Nachhaltigkeitsbegriffs finden sich auch Operationalisierungen und Umsetzungen derselben. So erfolgte im Jahr 2002 der Beschluss der ersten Nachhaltigkeitsstrategie der Bundesregierung.¹⁶⁷ Sie wird seitdem regelmäßig aktualisiert, zuletzt am 10. März 2021 mit dem Kabinettsbeschluss zur Weiterentwicklung 2021 der Deutschen Nachhaltigkeitsstrategie und umfasst¹⁶⁸:

- sechs Nachhaltigkeitsprinzipien, zu denen die Folgenden gehören
 1. *Nachhaltige Entwicklung als Leitprinzip konsequent in allen Bereichen und bei allen Entscheidungen anwenden;*
 2. *Globale Verantwortung übernehmen;*
 3. *Natürliche Lebensgrundlagen erhalten;*
 4. *Nachhaltiges Wirtschaften stärken;*
 5. *Sozialen Zusammenhalt in einer offenen Gesellschaft wahren und verbessern;*
 6. *Bildung, Wissenschaft und Innovation als Treiber einer nachhaltigen Entwicklung nutzen.*
- sowie 75 Indikatoren in 39 Bereichen.

¹⁶⁶ *SPD/Bündnis 90/Die Grünen/FDP* (Hrsg.), Koalitionsvertrag 2021 – 2025, Mehr Fortschritt Wagen. Bündnis für Freiheit, Gerechtigkeit und Nachhaltigkeit, abrufbar unter: https://www.spd.de/fileadmin/Dokumente/Koalitionsvertrag/Koalitionsvertrag_2021-2025.pdf (22.01.2022), S. 164; Ausführlich *Kraft/Kockrow*, IStR 2022, 60.

¹⁶⁷ *Bundesregierung* (Hrsg.), Homepage – Nachhaltigkeitspolitik – Die Deutsche Nachhaltigkeitsstrategie, abrufbar unter: <https://www.bundesregierung.de/breg-de/themen/nachhaltigkeitspolitik/die-deutsche-nachhaltigkeitsstrategie-318846> (22.01.2022).

¹⁶⁸ *Bundesregierung* (Hrsg.), Deutsche Nachhaltigkeitsstrategie, Weiterentwicklung 2021, v. 10.03.2021, abrufbar unter: <https://www.bundesregierung.de/resource/blob/974430/1940716/6a4acf041217d39bac6a81cce971381f/2021-07-26-gsds-en-data.pdf?download=1> (19.08.2020), S. 15 f.; Vgl. *Kockrow/Zypries*, ZRP 2021, 13, 14 f.; Zum Anliegen der Bundesregierung, Deutschland zum führenden *Sustainable Finance*-Standort auszubauen. – *Schnitger/Holle/Kockrow*, DStR 2020, 1456 m. w. N.

Das Statistische Bundesamt veröffentlicht regelmäßig Indikatorenberichte zum Fortschritt der Nachhaltigkeitsprinzipien und UN SDGs.¹⁶⁹ Im Gesetzgebungsprozess werden im Rahmen der Gesetzesfolgeabschätzung gemäß § 43 Abs. 1 Nr. 5 GGO auch die Auswirkung einer gesetzgeberischen Maßnahme auf die Erreichung der UN SDGs dargestellt und zudem für den steuerlichen Bereich die Verknüpfung des Bundeshaushaltes mit den UN SDGs diskutiert.¹⁷⁰ Zur Begleitung der Nachhaltigkeitsstrategie beschloss der Bundestag sodann am 9. Januar 2004 die Einsetzung eines *Parlamentarischen Beirates für nachhaltige Entwicklung*, dessen Anhörungen und Positionspapiere nach eigenen Angaben dem Leitmotiv „*Heute nicht auf Kosten von morgen leben!*“ und seiner „*Wachhund-Funktion*“ folgen.¹⁷¹ Parallel wird die Bundesregierung vom *Rat für Nachhaltige Entwicklung* (RNE) seit 4. April 2001 unterstützt.¹⁷²

Die Frage nach der verfassungsrechtlichen Verankerung der „Nachhaltigkeit“ ist hingegen noch offen. Mit dem interfraktionellen Gesetzentwurf

¹⁶⁹ *Statistisches Bundesamt* (Hrsg.), *Nachhaltige Entwicklung in Deutschland. Indikatorenbericht 2021*, März 2021, abrufbar unter: https://www.destatis.de/DE/Themen/Gesellschaft-Umwelt/Nachhaltigkeitsindikatoren/Publikationen/Downloads-Nachhaltigkeit/indikatoren-0230001219004.pdf;jsessionid=016579A1FB032814CA8075B595F6BB63.live721?__blob=publication-file (03.04.2022).

¹⁷⁰ *Bundesregierung* (Hrsg.), *Deutsche Nachhaltigkeitsstrategie, Weiterentwicklung 2021* (FN 168), S. 20, 107; So u.a. gefordert von *Kockrow/Zypries*, ZRP 2021, 13, 14 f.; Vgl. zur Gesetzesfolgenabschätzung auch *Dietsche*, ZRP 2022, 21 f.

¹⁷¹ Mit Einsetzungsbeschluss. – BT-Drs. 15/2441; Deutscher Bundestag – Parlamentarischer Beirat für nachhaltige Entwicklung (Hrsg.), *Entwicklung des Parlamentarischen Beirates für nachhaltige Entwicklung*, abrufbar unter: <https://www.bundestag.de/resource/blob/565610/e53b98914b2999db62b4e9ffc68e-caad/chronik-data.pdf> (09.01.2022); *Kahl*, *Nachhaltigkeit und Institutionen* (FN 162), S. 271 f.

¹⁷² Derzeit gehören dem RNE die folgenden Personen an: *Dr. Werner Schappauf*, *Prof. Dr. Imme Scholz*, *Prof. Dr. Alexander Bassen*, *Ulla Burchardt*, *Saori Dubourg*, *Prof. Dr. Cornelia Füllkrug-Weitzel*, *Jörg-Andreas Krüger*, *Markus Lewe*, *Lisi Maier*, *Hubertus Paetow*, *Katherina Reiche*, *Gunda Röstel*, *Prof. Dr. Hubert Weiger* und *Heidemarie Wieczorek-Zeul*. – RNE (Hrsg.), *Homepage, Über den Rat – Mitglieder*, abrufbar unter: <https://www.nachhaltigkeitsrat.de/ueber-den-rat/mitglieder/> (22.01.2022); *Kahl*, *Nachhaltigkeit und Institutionen* (FN 162), S. 269 ff.

zum Generationengerechtigkeitsgesetz¹⁷³ vom 9. November 2006 sollte zwar Nachhaltigkeit als Staatszielbestimmung¹⁷⁴ im Grundgesetz als Art. 20b GG mit dem folgenden Wortlaut aufgenommen werden: „*Der Staat hat in seinem Handeln das Prinzip der Nachhaltigkeit zu beachten und die Interessen künftiger Generationen zu schützen*“.¹⁷⁵ Daneben sollte das Prinzip der Nachhaltigkeit für die Haushaltsverfassung auch in Art. 109 Abs. 2 GG¹⁷⁶ verankert werden.¹⁷⁷ Dieser Entwurf von etwa 100 Mitgliedern des Deutschen Bundestages unterfiel mit Ablauf der Legislaturperiode der Diskontinuität.¹⁷⁸ Im Vergleich dazu finden sich verfassungsrechtliche Verankerung der Nachhaltigkeit bzw. nachhaltigen Entwicklung in bspw. Frankreich, Schweden und

¹⁷³ Entwurf eines Gesetzes zur Änderung des Grundgesetzes zur Verankerung der Generationengerechtigkeit (Generationengerechtigkeitsgesetz). – BT-Drs. 16/3399.

¹⁷⁴ Ein Staatsziel vermittelt im Gegensatz zu den Grundrechten dem Einzelnen keine einklagbare Rechte, verpflichtet aber den Staat auf dessen Verwirklichung hinzuwirken. – *Degenhardt*, Staatsrecht I. Staatsorganisationsrecht. Mit Bezügen zum Europarecht, 30. Aufl. 2014, § 6, Rn. 614, S. 234; *Michael/Morlok*, Staatsorganisationsrecht, 1. Aufl. 2013, § 2, Rn. 49, S. 39 f.; Gegen eine Verankerung der Nachhaltigkeit in Verfassungen bzw. der „Interessen künftiger Generationen“ mit dem Argument, dass gerade durch den Nachhaltigkeitsbegriff künftige Generationen in ihrem Selbstbestimmungsrecht beschränkt würden. – *Schüßler*, Nachhaltigkeit und Ethik, in: Kahl, Wolfgang (Hrsg.), Nachhaltigkeit als Verbundbegriff, Schriftenreihe Recht der Nachhaltigen Entwicklung, Band 2, Tübingen 2008, S. 64 f.

¹⁷⁵ BT-Drs. 16/3399, S. 3.

¹⁷⁶ Der vorgeschlagene Wortlaut für Art. 109 Abs. 2 GG lautete: „*Bund und Länder haben bei ihrer Haushaltswirtschaft den Erfordernissen des gesamtwirtschaftlichen Gleichgewichts, dem Prinzip der Nachhaltigkeit sowie den Interessen der künftigen Generationen Rechnung zu tragen*.“ – BT-Drs. 16/3399, S. 3.

¹⁷⁷ Hierzu weitere Ausführungen in Abschnitt D Nachhaltigkeit im Verfassungs- und Steuerrecht von Prof. Dr. Matthias Valta.

¹⁷⁸ *Wissenschaftliche Dienste Deutscher Bundestag* (Hrsg.), Ausarbeitung. Verankerung des Nachhaltigkeitsbegriffs in den Verfassungen ausgewählter Staaten, WD 3 – 3000 – 292/14, 17.12.2014, S. 25; *Kahl*, Einleitung: Nachhaltigkeit als Verbundbegriff (FN 1), S. 15.

der Schweiz bereits seit 1962.¹⁷⁹ Zuvor wurde das Grundgesetz erfolgreich um die Staatszielbestimmung des Umweltschutzes in Art. 20a GG¹⁸⁰ mit in Kraft treten am 15. November 1994 ergänzt und diese am 26. Juli 2002 um den Tierschutz ergänzt.¹⁸¹

Mit der jüngsten, teilweise erfolgreichen Verfassungsbeschwerde gegen das Klimaschutzgesetz¹⁸² sind die Forderung nach einer verfassungsrechtlichen Verankerung des Ziels einer nachhaltigen Entwicklung jedoch wieder als aktuell anzusehen und die Frage aufgeworfen werden, inwieweit eine „*Intertemporalität*“ als Rechtsprinzip dem Grundgesetz immanent ist.¹⁸³ So lässt sich aus dem Bestandteil der „*Interessen künftiger Generationen*“ im Entwurf des Art. 20b GG ein Verständnis des Nachhaltigkeitsbegriffs im Kontext von *Intertemporalität*, *-generationalität* und *Anthropozentrität*¹⁸⁴ entnehmen.

¹⁷⁹ Zur Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft. – *Mathis* (FN 5), S. 235 bis 340; *Kahl*, Einleitung (FN 8), S. 1 f. mit Verweis auf Art. 6 der *charte de l'environnement*, Kapitel 1 § 2 Abs. 3 der schwedischen Verfassung und Art. 2 Abs. 2 der schweizerischen Bundesverfassung; So auch in den Verfassungen von *Belgien, Griechenland, Lettland, Litauen, Luxemburg, Polen* und *Portugal*. – *Wissenschaftliche Dienste Deutscher Bundestag* (FN 174) S. 25; Vergleich der Verfassungen der EU-Mitgliedstaaten mit Bezug zu Nachhaltigkeit und ausgewählte Beispiele aus Drittländern. – *Häberle*, Nachhaltigkeit und Gemeineuropäisches Verfassungsrecht, in: *Kahl, Wolfgang* (Hrsg.), *Nachhaltigkeit als Verbundbegriff*, Schriftenreihe Recht der Nachhaltigen Entwicklung, Band 2, Tübingen 2008, S. 180, 189 bis 196, 198 f.

¹⁸⁰ Art. 20a GG in der heutigen Fassung: „*Der Staat schützt auch in Verantwortung für die künftigen Generationen die natürlichen Lebensgrundlagen und die Tiere im Rahmen der verfassungsrechtlichen Ordnung durch die Gesetzgebung und nach Maßgabe von Gesetz und Recht durch die vollziehende Gewalt und Rechtsprechung.*“ – BGBl. I Nr. 75 v. 03.11.1994, S. 3146; Vgl. *Morlok/Michael* (FN 174), § 9, Rn. 544 – 563, S. 216 – 223.

¹⁸¹ Hierzu weitere Ausführungen in Abschnitt C Verfassungsrechtliche Anforderungen einer Berücksichtigung des Umwelt- und Klimaschutzes im Steuerrecht aus nationaler und europäischer Perspektive.

¹⁸² Hierzu weitere Ausführungen in Abschnitt C Verfassungsrechtliche Anforderungen einer Berücksichtigung des Umwelt- und Klimaschutzes im Steuerrecht aus nationaler und europäischer Perspektive.

¹⁸³ BVerfG v. 24.03.2021 – 1 BvR 2656/18, 1 BvR 96/20, 1 BvR 78/20, 1 BvR 288/20, 1 BvR 96/20, 1 BvR 78/20, NJW 2021, 1723; Dazu bspw. *Groß*, ZRP 2022, 6 ff.; Vergleichend zur darin besprochenen Intertemporalität ist auf die Generationengerechtigkeit zu verweisen.

¹⁸⁴ *Schüßler* (FN 174), S. 74

III. Fazit und zusammenfassender Zeitstrahl

Mit dem eingangs erwähnten Alles-oder-nichts-Prinzip, nach dem der Nachhaltigkeitsbegriff in der breiten Öffentlichkeit wahrgenommen wird, ist auch sein Bedeutungsgehalt zu messen. Die einen sehen in dem Begriff der Nachhaltigkeit bzw. der nachhaltigen Entwicklung einen nicht-juristischen, inhaltsarmen und unbestimmten Rechtsbegriff, der schwer zu deuten sei¹⁸⁵, während andere einer *Theory of Everything* folgend darin einen alles durchdringenden, fast schon idyllisch¹⁸⁶ anmutenden Zustand erkennen.

Die Wahrheit liegt wohl in der Mitte.¹⁸⁷ Der Begriff „Nachhaltigkeit“ wirkt zunächst unscheinbar, doch findet sich eine Vielfalt, mit der einzelne wissenschaftliche Bereiche – wie bspw. der Steuerbereich über die Finanzierungsfunktion der Steuern für die nachhaltige Entwicklung¹⁸⁸ – ihre Anknüpfungspunkte in ihm finden. Auch hat sich der Nachhaltigkeitsbegriff einer Metamorphose unterzogen – vom historisch-ressourcenökonomischen Verständnis mit forstwirtschaftlichem Ursprung zur global-politischen Entwicklungsstrategie der UN, in der ökologische, ökonomische, soziale, aber auch generationsübergreifende Belange in Einklang gebracht werden, die auch im Drei-Säulen-Modell¹⁸⁹ und den 17 UN SDGs veranschaulicht werden können.

¹⁸⁵ Kahl, Nachhaltigkeitsverfassung (FN 1), S. 1; Kahl, Einleitung: Nachhaltigkeit als Verbundbegriff (FN 1), S. 1 f., 4; Mathis (FN 5), S. 66.

¹⁸⁶ Zur literarischen Gattung der „Idylle“ als „Ideal eines harmonischen Miteinanders von Mensch und Natur“ im Kontext des Nachhaltigkeitsbegriffs. – Florack, Lob der Genügsamkeit. Zur Idylle in der Literatur, in: Reitemeyer, Arnd/Schanbacher, Ansgar/Scheer, Tanja Susanne (Hrsg.), Nachhaltigkeit in der Geschichte. Argumente – Ressourcen – Zwänge, Göttingen 2019, S. 178 ff.

¹⁸⁷ Dieses Sprichwort wird Adolph Franz Friedrich Ludwig Freiherr von Knigge (1752 – 1796) zugeschrieben. – Vgl. bspw. <https://www.aphorismen.de/zitat/21426> (04.01.2022).

¹⁸⁸ UN (Hrsg.), Transforming our world: the 2030 Agenda for Sustainable Development (FN 107), Target 17.1; Ausführlich Schnitger/Holle/Kockrow, DStR 2020, 1524, 1526; Schnitger/Holle/Kockrow, INTERTAX vol. 49, issue 8/9, S. 702; Holle/Kockrow/Thuar, IWB 2020, 816 f.; Kockrow/Zypries, ZRP 2021, 13; Lyrenäs/Zúñiga, European Taxation 2019, 598.

¹⁸⁹ BT-Drs. 12/6995, Rn. 1; Vgl. Schüßler (FN 174), S. 77 ff.; Calliess, Innovationsföderalismus und nachhaltige Finanzverfassung, in: Kahl, Wolfgang (Hrsg.), Schriftenreihe Recht der Nachhaltigen Entwicklung, Band 21, Tübingen 2018, S. 25; Gehne (FN 3), S. 11 f.

Der Nachhaltigkeitsbegriff ist damit in linguistischer Betrachtung als ein Polysem zu qualifizieren¹⁹⁰, also ein Wort mit mehreren, miteinander verbundenen Bedeutungen¹⁹¹ wie Ressourcenökonomie, intra- und intergenerationale Gerechtigkeit und vielen mehr. Der Nachhaltigkeitsbegriff wird auch als integrativer und interdisziplinärer „*Verbundbegriff*“¹⁹² bezeichnet, der in seiner heutigen Mantelfunktion damit erstens als eine Handlungsmaxime für die einzelne natürliche oder juristische Person, zweitens als ein Gegenbegriff zu einem globalen „Kollaps“ oder einem regionalen ökologischen, ökonomischen oder sozialen Zusammenbruch gesehen werden kann, drittens in Form von global-politischen Entwicklungsstrategien als Synonym zur persönlichen Resilienz des Einzelnen¹⁹³ ist und viertens die Divergenz zwischen *Antropozentrismus* und *Ökozentrismus* überbrückt.¹⁹⁴

Anknüpfend an die Begriffsbestandteile *sustain* und *develop* ist dem grundlegenden Verständnis der Nachhaltigkeit wohl mit dem Begriffspaar „Bewahren“ und „Entwickeln“ am meisten gedient.¹⁹⁵ Um jedoch nicht einem *Anachronismus* zu verfallen, sämtliche langfristigen Entwicklungen der Menschheitsgeschichte unter dem Deckmantel der Nachhaltigkeit ein neue historische Würdigung zu geben,¹⁹⁶ wird im folgenden Zeitstrahl zwischen solchen, ausdrücklich den Nachhaltigkeitsbegriff verwendenden Quellen und anderen unterschieden.

¹⁹⁰ So auch *Heier*, Die Ausdrücke Nachhaltigkeit und nachhaltig in den Bundestagswahlprogrammen 2017 von LINKE, SPD und GRÜNEN, in: Gansel, Christina/Luttermann, Karin, Nachhaltigkeit – Konzept, Kommunikation, Textsorten, Berlin 2020, S. 81, 83.

¹⁹¹ *Bons*, Polysemie und Distribution. Zur Theorie und Methode einer korpusbasierten Semantik deutscher Adjektive, Dissertation 2008, abrufbar unter: http://geb.uni-giessen.de/geb/volltexte/2009/7356/pdf/BonsIris_2008_03_12.pdf (zuletzt am 19.04.2022), S. 1, 7 ff., 15.

¹⁹² So *Kahl*, Einleitung: Nachhaltigkeit als Verbundbegriff (FN 1), S. 6, 23; *Mathis* (FN 5), S. 59 ff.

¹⁹³ *Kahl*, Einleitung: Nachhaltigkeit als Verbundbegriff (FN 1), S. 14.

¹⁹⁴ Zu beiden Begriffen am Beispiel des Art. 20a GG. – *Morlok/Michael* (FN 174), § 9, Rn. 549 f., S. 218 f.; Vgl. *Schüßler* (FN 174), S. 64 f.

¹⁹⁵ So auch *Grober* (FN 8), S. 77.

¹⁹⁶ *Klippel/Otto* (FN 5), S. 41 f.

Zeitstrahl der historischen Ereignisse im Kontext der Nachhaltigkeit

Legende: Die Ereignisse links im Zeitstrahl stehen in einem ausdrücklichen Zusammenhang mit dem Nachhaltigkeitsbegriff. Historische Ereignisse rechts im Zeitstrahl haben die Entwicklung des heutigen Verständnisses vom Nachhaltigkeitsbegriff mittelbar beeinflusst, Debatten angestoßen oder wurden in einem größeren Zusammenhang mit diesem im voranstehenden Kapitel erläutert. Der Zeitstrahl hat keinen Anspruch auf Vollständigkeit, spiegelt aber sämtliche im vorangegangenen Kapitel erläuterten Ereignisse wider.

	Vor 814 – Landgüterverordnung von <i>Karl dem Großen</i>
	1669 – Wasser- und Waldverordnung unter <i>Ludwig XIV</i>
1713 – Erste Erwähnung des Nachhaltigkeitsbegriffs in der forstwirtschaftlichen Schrift „ <i>Sylvicultura oeconomica</i> “ von <i>Hans Carl von Carlowitz</i> .	
	1795 – <i>Immanuel Kant</i> beschreibt die Idee eines „ <i>Föderalismus freier Staaten</i> “ im <i>Zweiten Definitivartikel</i> seiner Schrift „ <i>Zum Ewigen Frieden</i> “.
	1864 – <i>Yosemite</i> -Tal wird unter besonderen Schutz gestellt.
	1872 – Gründung <i>Yellowstone National Park</i> als weltweit erster Nationalpark
1889 – Deutsches Wörterbuch enthält die Begriffe „nachhaltig“ und „Nachhaltigkeit“.	
	1910 – Umfassende Schrift „ <i>The Fight for Conservation</i> “ von <i>Gifford Pinchot</i> zum Schutz der natürlichen Ressourcen

10. Januar 1920 – Der mit dem *Versailler Vertrag* eingesetzte *Völkerbund* nimmt seine Arbeit auf.

26. Juni 1945 – Unterzeichnung der *Charta of the United Nations* in San Francisco

10. Dezember 1948 – Unterzeichnung der *Universal Declaration of Human Rights* in Paris

29. April 1961 – Gründung des *World Wildlife Fund* (heute *World Wide Fund for Nature* – WWF)

10. Januar 1966 – Gründung des *United Nations Development Programme* (UNDP)

1971 – Gründung von *Greenpeace* in Kanada

24. Januar 1971 – Gründung des *European Management Forum*, das 1987 in *World Economic Forums* (WEF) umbenannt wurde, und seit dem jährliches Treffen in Davos

2. März 1972 – Veröffentlichung des Berichts *“The Limits to Growth”* durch *Club of Rome*

5. – 16. Juni 1972 – 1. *UN Conference on Human Environment* in Stockholm und Gründung des *UN Environment Programme* (UNEP)

20. Juli 1975 – Gründung des *Bund für Umwelt und Naturschutz* (BUND)

23. Dezember 1976 – Verkündung Bundesnaturschutzgesetz im BGBl.

12. – 13. Januar 1980 – Parteigründung „*Die Grünen*“ in Deutschland



12. Februar 1980 – Veröffentlichung des Berichts „*North-South. A programme for survival*“ unter der Leitung von *Willy Brandt*

1980 – Veröffentlichung der „*World Conservation Strategy*“ von IUCN, UNEP und WWF einschließlich einer Definition für „*sustainable development*“

19. Dezember 1983 – Bestellung der Sachverständigenkommission „*World Commission on Environment and Development*“ (WCED) durch die UN unter dem Vorsitz von *Gro Harlem Brundtland*

April 1987 – Veröffentlichung des auch als „*Brundtland-Bericht*“ bekannten Bericht des WCED „*Our Common Future*“

3. – 14. Juni 1992 – *UN Conference on Environment and Development* (UNCED) in Rio der Janeiro und Verabschiedung der *Agenda 21*

26. April 1986 – Reaktorunglück in *Tschernobyl* (Ukraine)

6. Juni 1986 – Einrichtung des Bundesministeriums für Umwelt, Naturschutz und Reaktorsicherheit (BMU)

16. September 1987 – Unterzeichnung des *Montreal Protocol on Substances that Deplete the Ozone Layer*

6. Mai 1994 – Veröffentlichung der *Agenda for Development*, der Nachhaltigkeit zum „*guiding principle of development*“ erhebt

5. – 15. September 1994 – *International Conference on Population and Development* in Kairo mit einer Definition des „*sustainable development*“

6. – 12. März 1995 *World Summit for Social Development* in Kopenhagen

2. Oktober 1997 – *Vertrag von Amsterdam* mit Aufnahme des Ziels einer nachhaltigen Entwicklung in Erwägungsgrund 7 und Art. 2 EUV.

6. – 8. September 2000 Unterzeichnung der *Millennium Development Goals* (MDGs)

4. April 2001 – Gründung des *Rats für nachhaltige Entwicklung* (RNE) zur Unterstützung der Bundesregierung

15. Mai 2001 – Erste Nachhaltigkeitsstrategie der EU-Kommission unter dem Titel „*A Sustainable Europe for a Better World*“

15. November 1994 – Erweiterung des Grundgesetzes um den Umweltschutz als Staatszielbestimmung in Art. 20a GG

11. Dezember 1997 – Unterzeichnung des *Kyoto Protocol* und damit des *United Nations Framework Convention on Climate Change*

26. August – 4. September 2002

World Summit on Sustainable Development in Johannesburg

9. Januar 2004 – Einsetzung eines *Parlamentarischen Beirates für nachhaltige Entwicklung* (BT-Drs. 15/2441)

9. November 2006 – Gesetzentwurf zum Generationengerechtigkeitsgesetz (BT-Drs. 16/ 3399) mit Ziel einer Staatszielbestimmung zur Nachhaltigkeit

13. Dezember 2007 – Unterzeichnung des *Vertrags von Lissabon* und damit Konkretisierung des Ziels der nachhaltigen Entwicklung in Art. 2 Abs. 3 und 5 EUV.

27. April 2002 – Atomgesetz mit Befristung der gewerblichen Nutzung von Kernenergie in Deutschland

1. April 2009 – Verbindliche Klimaschutzziele im sog. *White Paper – Adapting the climate change: Towards a European Framework for action* der Europäischen Kommission

7. – 18. Dezember 2009 – Unterzeichnung des *Copenhagen Accord* bei der *UN Climate Change Conference (COP 15)* mit dem Ziel der Verminderung des Temperaturanstiegs auf unter 2 °C

11. März 2011 – Reaktorunglück in *Fukushima* (Japan)

31. Juli 2011 – Novelle des Atomgesetzes mit einem sog. Atomausstieg in Deutschland

↓

20. – 22. Juni 2012 – *UN Conference on Sustainable Development* in Rio de Janeiro (*Rio+20*) mit dem Abschlusspapier “*The Future We Want*”

22. Oktober 2014 – Beschluss der *Non-Financial Reporting Directive* (NFRD) als eine der bei der *Rio+20*-Konferenz beschlossenen Maßnahmen

Juli 2015 – Gründung der *Addis Tax Initiative* (ATI) und Unterzeichnung der *Addis Ababa Action Agenda*

25. September 2015 – *UN Sustainable Development Summit* und Annahme der *Agenda 2030* einschließlich der 17 UN SDGs

12. Dezember 2015 – *UN Climate Change Conference* (COP 21) und Annahme des *Paris Climate Agreement* mit dem 1,5 °C-Ziel

April 2016 – Gründung der *Platform for Collaboration on Tax* (PCT) durch OECD, UN, IWF und *World Bank*

20. August 2018 – Gründung der Bewegung „*Fridays For Future*“ durch *Greta Thunberg*

21. – 24. Januar 2020 – Annual Meeting des WEF in Davos und Bekenntnis zur *Agenda 2030* sowie den UN SDGs

11. März 2020 – *Green Deal* und *Fit for 55*- Pläne der *Europäischen Kommission*

14. Juli 2020 – *Circular Economy* der *Europäischen Kommission*

10. März 2021 – Kabinettsbeschluss der Weiterentwicklung 2021 der Deutschen Nachhaltigkeitsstrategie

21. April 2021 – Vorschlag der Europäischen Kommission zur *Corporate Sustainability Reporting Directive*

31. Oktober – 12. November 2021 – *UN Climate Change Conference (COP 26)* in Glasgow und Einrichtung des *International Sustainability Standards Board (ISSB)*

24. November 2021 – Koalitionsvertrag „*Mehr Fortschritt WAGEN*“ zwischen *SPD, Bündnis 90 / Die Grünen* und *FDP* für die 20. Legislaturperiode

21. Dezember 2021 – Inkrafttreten der Richtlinie zum *Public CbCR*

30. August 2022 – Veröffentlichung des Folgeberichts "*Earth for All*" durch den *Club of Rome*.

10. November 2022 – Annahme der *Corporate Sustainability Reporting Directive* im Europäischen Parlament



B. Diskussionsstand zur Verbindung von Nachhaltigkeit und Steuern

(Prof. Dr. Frank Hechtner / Marius Weiß)

I. Einführung zur Diskussion über Nachhaltigkeit und Steuern

1. Skizze einer allgemeinen Nachhaltigkeitsdebatte

a. Aktueller Ausgangspunkt

Der Weltklimarat (The Intergovernmental Panel on Climate Change – IPCC) hatte am 27.2.2022 seinen Gesamtbericht (Sechster IPCC-Sachstandsbericht) zu Risiken und Folgen des Klimawandels vorgelegt und darin eindringlich die negativen Konsequenzen des Klimawandels beschrieben.¹ Hierbei wird deutlich Bezug auf *“the challenges of climate action in the context of sustainable development with a particular focus on climate change impacts, adaptation and vulnerability”* genommen. Damit rückt zugleich die Frage in den Vordergrund, was unter dem Begriff sustainable development zu verstehen ist.² Zweifelsohne nehmen in dem Gesamtbericht Ursachen und Folgewirkungen des Klimawandels und hierzu anzustrebende Lösungen eine dominierende Rolle ein. Gleichwohl ist der Begriff sustainable development breiter zu fassen.³ Genauso bedeutsam für die Begriffsbestimmung ist die Frage nach den involvierten Personen. Der Gesamtbericht stellt hierbei auf *“various actors, including governments, citizens, civil society, knowledge institutions, media, investors and businesses as well as assessing the need for arenas of engagement in which they can interact”* ab. Bereits vor diesem Hintergrund kann es nicht verwundern, dass eine Nachhaltigkeitsdebatte⁴ auch aus dem Blickwinkel von Steuern, des Prozesses der Besteuerung

¹ Vgl. IPCC, AR6 Climate Change 2022: Impacts, Adaptation and Vulnerability *“This report employs the climate resilient development concept to inform co-ordinated implementation of adaptation and mitigation solutions to support sustainable development for all.”*, Kapitel 1, Seite 6, abrufbar unter <https://www.ipcc.ch/report/ar6/wg2/>.

² Vgl. hierzu bereits die Ausführungen in Kapitel A.

³ Vgl. zu einer aktuellen Diskussion das Themenheft im Economist v. 23.7.2022.

⁴ Im Folgenden sei die kritische Auseinandersetzung und Diskussionen, wie Nachhaltigkeitsaspekte und Steuern verbunden werden können, als Nachhaltigkeitsdebatte bezeichnet, wobei hierbei insbesondere auf den Fokus von Steuern abgestellt wird.

und der Steuerpflichtigen geführt werden sollte, wobei der Prozess und die Steuerpflichtigen als Parameter zur Ermittlung und Erhebung von Steuern im einem Steuersystem zu verstehen sind.

Ein ähnlicher Ausgangspunkt ergibt sich mit dem Blick auf Europa und auf Deutschland.⁵ Die EU-Kommission hatte mit Bekanntgabe des European Green Deal auf die Folgen des Klimawandels hingewiesen und hierbei auch Steuern als ein Instrument des politischen Handwerkzeugs angesprochen.⁶ Der Koalitionsvertrag für die Legislaturperiode 2021–2025 zwischen SPD, Bündnis 90 / Die Grünen und FDP listet gleich zu Beginn unter dem Punkt „Was das Land herausfordert“ den Klimawandel auf.⁷ Das Bundesverfassungsgericht hatte ebenfalls die Bedeutung des Klimaschutzes in einem Grundsatzurteil gestärkt.⁸ Jüngst hat überdies die Bundesregierung die Zuständigkeit für die Nachhaltigkeitspolitik im Bundeskanzleramt bei einer Staatssekretärin gebündelt.⁹ Vor diesem Hintergrund wird die zuvor skizzierte weltweite Nachhaltigkeitsdebatte auch auf europäischer und deutscher Ebene intensiv geführt. Hierbei seien die zuvor angesprochenen Themenkomplexe und die damit verbundene Diskussion im Folgenden mit dem Wort Nachhaltigkeit umschrieben, ohne dass hierdurch bereits eine abschließende Aussage im Hinblick auf eine thematische oder inhaltliche Begriffsbestimmung ausgedrückt werden soll.

⁵ Vgl. zum Handlungsbedarf z.B. *DENA*, dena-Leitstudie Aufbruch Klimaneutralität, 2021, abrufbar unter <https://www.dena.de/newsroom/meldungen/dena-leitstudie-aufbruch-klimaneutralitaet/>.

⁶ Vgl. Der europäische Grüne Deal, COM(2019) 640, 4; Mehr Ehrgeiz für das Klimaziel Europas bis 2030, COM(2020) 562; „Fit für 55“: auf dem Weg zur Klimaneutralität – Umsetzung des EU-Klimaziels für 2030, COM(2021) 550; Stepping up Europe’s 2030 climate ambition, Investing in a climate-neutral future for the benefit of our people, SWD(2020) 176. Ferner sei auf die Diskussion bereits in A strategy for smart, sustainable and inclusive growth, COM(2010) 2020, hingewiesen.

⁷ Vgl. Mehr Fortschritt wagen – Bündnis für Freiheit, Gerechtigkeit und Nachhaltigkeit, Koalitionsvertrag zwischen SPD, Bündnis 90/Die Grünen und FDP, 2021, Zeilen 22-29.

⁸ Vgl. BVerfG, Beschluss des Ersten Senats vom 24.3.2021, 1 BvR 2656/18. Hierzu ausführlich die Kapitel C und D.

⁹ Vgl. Pressemitteilung 262 der Bundesregierung vom 24.08.2022, Beschluss des Bundeskabinetts: Staatsministerin Ryglewski übernimmt Zuständigkeit für nachhaltige Entwicklung, abrufbar unter <https://www.bundesregierung.de/breg-de/suche/beschluss-des-bundeskabinetts-staatsministerin-ryglewski-uebernimmt-zustaendigkeit-fuer-nachhaltige-entwicklung-2077988>.

b. Historischer Ursprung und Verbindung zur aktuellen Debatte

Nachhaltigkeit und eine Debatte hierüber sind sicherlich keine neuen Themen. Zweifelsohne hat sich die Diskussion im Zeitablauf aber verändert. So hat sich ein eher historisch-ressourcenökonomisches Verständnis mit ursprünglicher Fokussierung auf forstwirtschaftliche Fragestellungen hin zu einer global-politischen Entwicklungsstrategie verändert, die in einem ganzheitlichem Sinne Natur, Umwelt, Gesellschaft, Lebensform und individuelle Entwicklung mitberücksichtigen will.¹⁰ Die erste deutschsprachige Andeutung des Prinzips findet sich in dem im Jahr 1713 erschienen Werk „*Sylvicultura oeconomica*“ von Hans Carl von Carlowitz, der Nachhaltigkeit in der Holzwirtschaft beschreibt.¹¹ Demgegenüber ist heute der Diskurs freilich nicht auf das Forstwesen beschränkt und zeigt sich nach Einzelwissenschaften, Lebensbereichen und ökonomischen Handlungsfeldern ausdifferenziert.¹² Vor allem in den Agrar-, Ingenieur- und Wirtschaftswissenschaften findet eine lebhaft akademische Diskussion statt.¹³ Der Deutsche Bundestag hat sich auf politischer Ebene dem Thema Nachhaltigkeit bereits mit der Enquete-Kommission „Schutz des Menschen und der Umwelt – Ziele und Rahmenbedingungen einer nachhaltig zukunftsverträglichen Entwicklung“ in einem ersten Schritt im Jahr 1998 genähert.¹⁴

Die in der Deutschen Nachhaltigkeitsstrategie angesprochenen sechs Transformationsbereiche nachhaltiger Entwicklung betreffen mittel- und unmittel-

¹⁰ Vgl. insofern zutreffend das Fazit in Kapitel A.

¹¹ Vgl. *Carlowitz*, *Sylvicultura oeconomica*, 1713, 105. Tatsächlich umschreibt Carlowitz, seinerzeit Leiter des Oberbergamts in Sachsen, den Nachhaltigkeitsbegriff im Jahr 1713 mit einer „nachhaltenden Nutzung“ der Holzbestände.

¹² Vgl. insofern die in der Deutschen Nachhaltigkeitsstrategie 2021 benannten Transformationsbereiche, *Bundesregierung*, Deutsche Nachhaltigkeitsstrategie, Weiterentwicklung 2021, 61, abrufbar unter <https://www.bundesregierung.de/resource/blob/998194/1875176/3d3b15cd92d0261e7a0bcde8f43b7839/deutsche-nachhaltigkeitsstrategie-2021-langfassung-download-bpa-data.pdf>.

¹³ Hierzu sei exemplarisch eine Meta-Analyse akademischer Literatur genannt, vgl. *Asatani/Takeda/Yamano/Sakata*, *Energies* 2020, 975.

¹⁴ Vgl. BT-Drucks. 13/11200.

telbar auch die Privatwirtschaft.¹⁵ Diese hat das Potenzial nachhaltiger Überlegungen erkannt und entwickelt ganze Geschäftsfelder im Fahrwasser der Nachhaltigkeit als neue Dienstleistungen.¹⁶ Hierbei zeigt sich auch, dass neben neuen Dienstleistungen u.a. zur Messung von Nachhaltigkeitsaspekten¹⁷ (z.B. grüner Fingerabdruck) der Transformationsprozess auch in der Old Economy zu einer Verschiebung von Marktmacht und wirtschaftlichen Aktivitäten führen kann.¹⁸ Ein verändertes Nachfrageverhalten z.B. nach Metallen für den Bau und den Betrieb von Elektroautos zeigt eindrucksvoll diesen Effekt.¹⁹ Es ist zu vermuten, dass alle Bereiche des Wirtschaftslebens von den Folgen einer Nachhaltigkeitstransformation erfasst werden. Der wesentliche Unterschied dürfte sein, in welchem konkreten Maße dies für einzelne Branchen und konkrete Unternehmen gilt.²⁰ Exemplarisch wird z.B. die Finanzbranche von Geschäftsmodellen in Zusammenhang mit ESG²¹

¹⁵ Vgl. *Bundesregierung*, Deutsche Nachhaltigkeitsstrategie, Weiterentwicklung 2021, abrufbar unter <https://www.bundesregierung.de/resource/blob/998194/1875176/3d3b15cd92d0261e7a0bcde8f43b7839/deutsche-nachhaltigkeitsstrategie-2021-langfassung-download-bpa-data.pdf>, sowie ergänzend Nachhaltigkeitsbericht der Beauftragten der Bundesregierung für Kultur und Medien, 2020, abrufbar unter <https://www.bundesregierung.de/statisch/nachhaltigkeitsbericht-bkm/#0>.

¹⁶ Exemplarisch seien das Start-Up Orora Tech angesprochen, welches Satelliten zur Früherkennung von Waldbränden nutzt, vgl. *Kerkmann*, Warnung aus dem Weltall, Handelsblatt v. 15.11.2021; und das Daten-Dienstleistungsunternehmen Refinitiv/Thomson Reuters, welches verstärkt auf „ESG data“ und Werbung hierzu setzt. Für eine ganze Reihe weiterer Beispiele nachhaltiger Geschäftsmodelle siehe *Ahrend*, Geschäftsmodell Nachhaltigkeit, 2016, 95 ff.

¹⁷ Vgl. exemplarisch zur Nachfrage nach Messinstrumenten *Internalising the externalities*, *Economist* v. 23.7.2022.

¹⁸ Vgl. für Ansätze und Dienstleistungen zur Messung eines Grünen Fingerabdrucks z.B. *Heckel*, Klimaschutz auf Knopfdruck, Handelsblatt v. 5.10.2021; *Holzki/Kerkmann*, Die Vermessung der Klimasünden, Handelsblatt v. 27.9.2021; *Kerkmann*, Problemzone Klimabilanz: SAP und BCG wollen den CO₂-Ausstoß von Konzernen kalkulierbar machen, Handelsblatt v. 28.3.2022; *Müller/Otter/Hartau*, BB 2021, 2411.

¹⁹ Vgl. Run auf Batterie-Rohstoffe, Handelsblatt v. 13.4.2022; vgl. ferner exemplarisch die Transformation in der Stahlbranche, *Stratmann*, Letzte Chance für die Stahlindustrie, Handelsblatt v. 30.9.2021.

²⁰ Vgl. am Beispiel der Rohstoffe *The new superpowers*, *Economist* v. 26.3.2022.

²¹ ESG steht für Environmental, Social, Governance. Vgl. kritisch zu dem Konzept *Measure less, but better*, sowie *Three letters that won't save the planet*, beide *Economist* v. 23.7.2022.

erfasst. Hierbei ist Greenwashing bei angeblich nachhaltigen Finanzanlagen eine Folge,²² Reglementierungsversuche²³ wie jüngst die EU-Taxonomie für Sustainable Finance²⁴ sind wiederum eine mögliche Reaktion darauf.²⁵

Während sich die Debatte um ESG vor allem der Unternehmensperspektive bedient, ist das auf die Gesellschaft bezogene zentrale Leitkonzept jenes der

²² Zur Geschichte und Definition von Greenwashing siehe u.a. *Bowen*, *After Greenwashing*, 2014, 15 ff.; *Parguel/Benoit/Moreau/Larceneux*, *Journal of Business Ethics* 2011, 15; *A dirty secret*, *Economist* v. 12.2.2022; *Narat*, *Grün, grüner, Grünwashing*, *Handelsblatt* v. 4.11.2021.

²³ Jüngst geht etwa die SEC gegen die Deutsche Bank-Tochter DWS vor, vgl. *Dörner*, *US-Börsenaufsicht: SEC will gegen „Greenwashing“ vorgehen*, *Handelsblatt* v. 14.9.2021. Nicht nur von staatlicher Seite baut sich Druck auf. Etwa sieht die Wettbewerbszentrale in Greenwashing ein Problem und mahnt ab, vgl. *Bialek*, *Greenwashing: Mit Klimaneutralität darf nicht jeder werben*, *Handelsblatt* v. 20.5.2021. Daneben gibt es auf die Aufdeckung von Greenwashing spezialisierte Unternehmen, vgl. *Rauffmann*, *Mit Algorithmen und Drohnen gegen Greenwashing*, *Handelsblatt* v. 28./29./30.5.2021.

²⁴ Verordnung (EU) 2020/852 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 18. Juni 2020 über die Einrichtung eines Rahmens zur Erleichterung nachhaltiger Investitionen und zur Änderung der Verordnung (EU) 2019/2088 ABl. L198/13; ferner zur aktuellen Entwicklung unter dem Stichwort Green Finance *Liebich/Nöh/Rutkowski/Schwarz*, *Current Developments in Green Finance*, Working Paper 05/2020, abrufbar unter <http://hdl.handle.net/10419/224769>; zur technischen Umsetzung der Taxonomie vgl. *Canfora/Dri/Solzbacher/Arranz Padilla*, *Substantial contribution to climate change mitigation – a framework to define technical screening criteria for the EU taxonomy*, European Commission 2021, abrufbar unter <https://publications.jrc.ec.europa.eu/repository/handle/JRC123355>.

²⁵ Vgl. eine erste kritische Analyse der Taxonomie *Schütze/Stede*, *EU Sustainable Finance Taxonomy – What Is Its Role on the Road towards Climate Neutrality?*, DIW Berlin Discussion Papers 1923, abrufbar unter <https://ssrn.com/abstract=3749900> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.3749900>; zudem *Schütze/Stede/Blauert/Erdmann*, *EU taxonomy increasing transparency of sustainable investments*, DIW Weekly Report 2020, abrufbar unter http://dx.doi.org/10.18723/diw_dwr:2020-51-1; *Raux/Fischer*, *Testing the application of the EU Taxonomy to core banking products*, United Nations Environment Programme Finance Initiative 2021, abrufbar unter <https://www.ebf.eu/wp-content/uploads/2021/01/Testing-the-application-of-the-EU-Taxonomy-to-core-banking-products-EBF-UNEPFI-report-January-2021.pdf>.

Sustainable Development Goals der Vereinten Nationen, kurz SDGs.²⁶ Zur Erreichung dieser Ziele und insbesondere bei der Bekämpfung des anthropogenen Klimawandels²⁷ zeichnet sich ab, dass alle wesentlichen gesellschaftlichen Akteure beteiligt werden müssen: Nicht nur Regierungen, sondern auch die Wissenschaft, die Zivilgesellschaft und die Privatwirtschaft müssen in die Pflicht genommen werden.²⁸ Zugleich rücken damit auch jene Instrumente verstärkt in den Vordergrund, die eben bei diesen Akteuren ohnehin zum Einsatz kommen. Insofern werden im Hinblick auf Zivilgesellschaft und Privatwirtschaft Steuern und Abgaben immer mehr Bedeutung zugezogen. Umweltabgaben sind mittlerweile steuerliche Realität geworden.²⁹ So ist in den EU-Staaten in den Jahren 2012 bis 2019 ein stetig wachsendes Aufkommen durch Umweltabgaben beobachtbar.³⁰

c. Fokussierungen in einer Nachhaltigkeitsdebatte

Angesichts der Vielzahl eingesetzter und geplanter (Steuer-)Instrumente im Instrumentenmix und vor dem Hintergrund rasanter Entwicklungen in der

²⁶ Am 25.9.2015 verabschiedeten die Vereinten Nationen die Agenda 2030, die 17 Ziele und 169 Zielvorgaben nachhaltiger Entwicklung beschreibt, vgl. *Generalversammlung der Vereinten Nationen*, Transformation unserer Welt: Die Agenda 2030 für nachhaltige Entwicklung, Resolution der Generalversammlung A/RES/70/1 vom 25.09.2015, abrufbar unter https://www.un.org/en/development/desa/population/migration/generalassembly/docs/globalcompact/A_RES_70_1_E.pdf.

²⁷ So geht das IPCC in dem vielbeachteten Sonderbericht von 2018 davon aus, dass menschliches Handeln eine globale Erwärmung von ca. 1,0°C im Vergleich zum vorindustriellen Niveau erzeugt, vgl. *IPCC*, Special Report – Global Warming of 1,5°, Summary for Policymakers, 2018, 4, abrufbar unter <https://www.ipcc.ch/sr15/chapter/spm/>.

²⁸ Vgl. für eine Messung der Zielerreichung bei den SDGs *OECD*, The Short and Winding Road to 2030: Measuring Distance to the SDG Targets, 2020, abrufbar unter <https://doi.org/10.1787/af4b630d-en>.

²⁹ An dieser Stelle sei die rechtsdogmatische Trennung zwischen Umweltabgaben und (Umwelt-) Steuern ausgeblendet. Zweifelsohne existieren unterschiedliche Ansätze einer technischen Ausgestaltung. Vgl. *Meßerschmidt*, Umweltabgaben als Rechtsproblem, 1986, 34 ff.; *Trzaskalik*, *StuW* 1992, 139 ff.; *Gosch*, *StuW* 1990, 206 ff.; *Hey*, *StuW* 1998, 35 ff.

³⁰ Vgl. *Eurostat*, Environmental tax statistics. Es muss jedoch angeführt werden, dass der Anteil der Umweltabgaben am BIP seit 2020 leicht rückläufig ist. Ein Erklärungsgrund kann in der Coronapandemie liegen.

Nachhaltigkeitsdebatte³¹ kann dieser Beitrag nicht das Ziel verfolgen, den wissenschaftlichen Diskurs in seiner Gänze wiederzugeben. Vielmehr richtet er den Blick grundsätzlich auf die Frage, ob und wie Nachhaltigkeit durch Steuern beeinflusst werden kann. Insofern kann es nur Ziel des Beitrags sein, den ergebnisoffenen Diskussionsstand aufzugreifen, wie Steuern und damit die Besteuerung als ein Aktionsparameter unter vielen den zuvor beschriebenen Transformationsprozess unterstützen können. Steuern werden damit zu einem Werkzeug im Instrumentenkoffer einer Nachhaltigkeitstransformation.³² Eben dieser Transformationsprozess im Sinne einer Nachhaltigkeitsstrategie ist nicht nur eng und ausschließlich auf Aspekte des klassischen Umweltschutzes fokussiert.³³ Auch ist zu konstatieren, dass gerade der beschriebene Transformationsprozess und die damit verbundenen verschiedenen Ansatzpunkte stark miteinander verflochten sind.³⁴ Insofern können sich unterschiedliche, in Teilen gegensätzliche Wirkungsrichtungen aus dem

³¹ Vgl. für eine Debatte über politische Handlungsfelder *Kockrow/Zypries*, ZRP 2021, 13.

³² Vgl. insofern zutreffend *Ismer*, Umweltschutz durch Steuern und Abgaben, in Sieker (Hrsg.), DStJG 39: Steuerrecht und Wirtschaftspolitik, 2016, 438; exemplarisch für die Wirkung von Steuern sei auf Maßnahmen zur Klimaneutralität im Immobiliensektor hingewiesen, vgl. z.B. *EY*, Tax & Law Special 2022, Green Building.

³³ Vgl. exemplarisch die Umschreibung in der Deutschen Nachhaltigkeitsstrategie: „Dem Leitprinzip der nachhaltigen Entwicklung zu folgen, bedeutet für die Bundesregierung, darauf hinzuwirken, mit ihrer Politik gleichermaßen den Bedürfnissen der heutigen sowie künftiger Generationen gerecht zu werden – in Deutschland sowie in allen Teilen der Welt – und ihnen ein Leben in voller Entfaltung ihrer Würde zu ermöglichen.“, *Die Bundesregierung*, Deutsche Nachhaltigkeitsstrategie – Weiterentwicklung 2021, 2021, 14, abrufbar unter <https://www.bundesregierung.de/resource/blob/998006/1873516/3d3b15c-d92d0261e7a0bc8f43b7839/2021-03-10-dns-2021-finale-langfassung-nicht-barrierefrei-data.pdf?download=1>.

³⁴ Vgl. exemplarisch für eine Verschiebung von Angeboten bei Rohstoffen *The new superpowers*, *Economist* v. 26.3.2022. Für einen Überblick der thematischen Breite vgl. *Arbeitskreis Integrated Reporting und Sustainable Management*, Relevanz der Sustainable Development Goals (SDGs) im Kontext des Integrated Thinking, 75. Deutscher Betriebswirtschaftler-Tag 2021, 48. Sitzung des Arbeitskreises.

Einsatz einzelner Instrumente ergeben, mitunter auch beim Einbezug von Steuern in eine Nachhaltigkeitsstrategie.³⁵

Somit dient dieser Beitrag zunächst als Ausgangspunkt für eine Operationalisierung des Nachhaltigkeitsbegriffs für die Steuerwissenschaften.³⁶ Es ist kritisch zu hinterfragen, inwieweit verschiedene Definitionen von Nachhaltigkeit einer Verknüpfung zwischen Steuern und Nachhaltigkeit dienlich sein können.³⁷ Unter Verknüpfung ist hierbei zu verstehen, inwieweit Steuern und damit das Steuerrecht bzw. einzelne Regelungsbereiche insgesamt eine fördernde Funktion zur Zielerreichung der Nachhaltigkeitsziele innerhalb der Transformationsbereiche einnehmen können.³⁸ Hierbei operationalisieren die SDGs der UN im Sinne einer gesamten Nachhaltigkeitsstrategie die unterschiedlichen Transformationsbereiche. Im Zuge der Verknüpfung von Steuern und Nachhaltigkeit soll allerdings nicht eine individuelle Analyse der einzelnen 17 SDGs vorgenommen werden, vielmehr ist ein breites Bild zu zeichnen, wobei spezifische SDGs illustrierend aufgegriffen werden können. Insofern kann die skizzierte Diskussion auch so verstanden werden, dass wesentliche Einflussmöglichkeiten von Steuern und Steuersystemen auf Nachhaltigkeit zu analysieren sind, wobei abseits einzelner Normen das gesamte System betrachtet wird.

³⁵ Zur Bedeutung von Forschungsausgaben im Vergleich zur Umweltsteuern vgl. z.B. *Gugler/Szücs/Wiedenhöfer*, Environmental Policies and Directed Technological Change, 2021, abrufbar unter <https://www.iwf.rw.fau.de/files/2021/10/florian-szucs.pdf>. Zum Zielkonflikt zwischen Lenkungswirkung und Einnahmeerzielung vgl. z.B. *Heading towards gridlock*, *Economist* v. 18.9.2021.

³⁶ Vgl. zu dem Begriff der Steuerwissenschaften *Seer*, Steuerrecht als Teil der Rechtsordnung, in *Tipke/Lang* (Hrsg.), *Steuerrecht*, 24. Aufl. 2021, Rz. 1.14-1.25.

³⁷ Vgl. *The World Bank*, Taxation & SDGs, First Global Conference of the Platform for Collaboration on Tax – Taxation and the Sustainable Development Goals, 2018, abrufbar unter <https://www.oecd.org/ctp/tax-global/first-global-conference-of-the-platform-for-collaboration-on-tax-february-2018.pdf>

³⁸ Vgl. allgemein *European Commission*, Reflection paper: Towards a Sustainable Europe by 2030, 2019, 24-26, abrufbar unter https://ec.europa.eu/info/publications/reflection-paper-towards-sustainable-europe-2030_en sowie exemplarisch für den Bereich Verrechnungspreise *Greil/Stein/Schwarz*, DB 2021, 2641.

2. Berücksichtigung von Steuern in einer Nachhaltigkeitsdebatte

a. Vorbemerkungen zur Zielrichtung einer steuerlichen Debatte

Wird über Nachhaltigkeit und die Verbindung mit Steuern und zu dem Steuerrecht diskutiert, ist zunächst zwischen mehreren Diskussionsebenen zu unterscheiden.³⁹ Auf abstrakter Ebene ist das allgemeine Nachhaltigkeitskonzept zu sehen. Im Vordergrund stehen hier abstrakt die SDGs und die damit verbundenen Einzelziele. In einem nächsten Schritt kann die Nachhaltigkeitsdebatte im Sinne einer Fokussierung auf einen Bereich des Gesellschaftslebens im Rahmen der Wirtschaftswissenschaften untersucht werden. Jüngste Makrotrends dieser Debatte finden sich beispielsweise unter den Stichwörtern Sustainable Finance⁴⁰, Sustainable Supply Chain⁴¹ sowie Resilience and Sustainability⁴². Daneben wird der Einfluss der Digitalisie-

³⁹ Es sei hier exemplarisch verwiesen auf The 14th GREIT Annual Conference, Tax Sustainability in an EU and International Context, wonach eine Verbindung von Steuern und Nachhaltigkeit nunmehr auch stärker in den Diskussionsfokus rückt, abrufbar unter <https://www.cideeff.pt/initiatives/The-14th-GREIT-Annual-Conference-Tax-Sustainability-in-an-EU-and-International-Context/5006/>.

⁴⁰ Es sei hierbei auch auf den Begriff Green Finance hingewiesen, vgl. *Kahlenborn/Annica/Georgiev/Eisinger/Hogg*, Defining „green“ in the context of green finance, European Commission 2017, abrufbar unter <https://op.europa.eu/en/publication-detail/-/publication/0d44530d-d972-11e7-a506-01aa75ed71a1>.

⁴¹ Für einen Überblick siehe *Seuring/Müller*, Journal of Cleaner Production 2008, 1699.

⁴² Für einen Einstieg siehe *Derissen/Quaas/Baumgärtner*, Ecological Economics 2011, 1121.

rung auf Nachhaltigkeit untersucht.⁴³ Auch der seit Jahrzehnten ins Feld geführte Begriff der Corporate Social Responsibility erfährt zunehmend eine Wandlung hin zur Corporate Sustainability.⁴⁴

Erfolgt eine weitere Verengung auf den Bereich der Besteuerung und der damit verbundenen Erhebung von Steuern als ein Teilaspekt der Ökonomie und des Wirtschaftens, so lassen sich auch hier unterschiedliche Ebenen differenzieren.⁴⁵ Diese Ebenen sollen in diesem Kapitel abstrakt umschrieben werden. Eine derartige Umschreibung ist zugleich aber auch mit Friktionen verbunden. So handelt es sich bei Nachhaltigkeit im Allgemeinen um einen terminologisch unscharfen Begriff.⁴⁶ Zwar findet er inflationär über alle Gesellschaftsbereiche hinweg Anwendung,⁴⁷ selbst auf semantischer Ebene bleibt die genaue Bedeutung aber unklar.⁴⁸ Auch deshalb hält der Diskurs um eine verbindliche Interpretation von Nachhaltigkeit bis heute an.⁴⁹ Gleichwohl werden besonders ökologische Aspekte mit dem Begriff in Verbindung

⁴³ Siehe exemplarisch zum Einstieg *Aksin-Sivrikaya/Bhattacharya, Where Digitalization meets Sustainability: Opportunities and Challenges*, 2017; *Mondejar/Avtar/Diaz/Dubey/Esteban/Gómez Morales/Hallam/Mbungu/Okolo/Prasad/She/Garcia-Segura, Science of the Total Environment* 2021, 148539; *Renn/Beier/Schweizer, GAIA* 2021, 23. Beispiele der Beeinflussung von Nachhaltigkeit durch Digitalisierung siehe: zu intelligenter industrieller Produktion *Ma/Zhang/Liu/Yang/Lv/Ren, Journal of Cleaner Production* 2020, 123155; zu dem Potenzial von Big Data für Umweltmanagement *Beier/Kiefer/Knopf, Journal of Industrial Ecology* 2020, 1883; zu Digitalisierung für maritime Nachhaltigkeit siehe *OECD, A New Era of Digitalisation for Ocean Sustainability?*, 2021, abrufbar unter <https://www.oecd.org/publications/a-new-era-of-digitalisation-for-ocean-sustainability-a4734a65-en.htm>. Daneben sind Sustainable and Smart Products (SSP) als Weiterentwicklung der smarten Produkte anzuführen, vgl. *Yin/Ming/Zhang, Journal of Cleaner Production* 2020, 123005.

⁴⁴ Für einen Literaturüberblick siehe *Swarnapali, Journal for Accounting Researchers and Educators* 2017, 1.

⁴⁵ Insofern zutreffend *Holle/Kockrow/Thuar, IWB* 2020, 816, die die Verbindung von Steuern und Nachhaltigkeit als „im Schrifttum bislang weitgehend undisputierte Frage“ bezeichnen.

⁴⁶ Vgl. *Weiland/Rölike, DB* 2020, Beilage 02, 2.

⁴⁷ Vgl. *Dobersalske/Willing, Nachhaltige Entwicklung und verantwortungsvolles Wirtschaften*, in *Dobersalske/Willing (Hrsg.), Nachhaltigkeit in der Betriebswirtschaftslehre*, 2014, 31.

⁴⁸ Vgl. *Sharachandra, World Development* 1991, 607, 608.

⁴⁹ Vgl. u.a. *Rogall, Ökologische Ökonomie*, 2008, 211.

gebracht.⁵⁰ Für eine Operationalisierung von Nachhaltigkeit im Rahmen der Steuerwissenschaften erscheint eine Beschränkung lediglich auf den Klimaschutz allerdings zu engmaschig. Eine Definition kann insgesamt nur als Skizze eines breit gefassten Konzepts und unter Berücksichtigung verschiedener Ansätze gelingen.⁵¹ Es bleibt hierbei festzuhalten, dass die Definition von Nachhaltigkeit immer im Kontext des jeweiligen kulturellen und gesellschaftlichen Zeitgeistes gesehen werden muss.⁵² Mit Fokussierung auf die Steuerwissenschaften kann damit eine Debatte über Steuern und Nachhaltigkeit nur in dem Maße gelingen, wie Steuern auch in anderen Lebensbereichen und bei anderen ökonomischen Fragestellungen berücksichtigt werden. Mithin ist der Mikrokosmos Steuern, gleichgültig, ob dieser aus betriebswirtschaftlicher, volkswirtschaftlicher oder juristischer Perspektive betrachtet wird, um Elemente der Nachhaltigkeit anzureichern. Eine so verstandene Nachhaltigkeitsdebatte aus dem Blickwinkel von Steuern sollte u.E. aus dem originären Verständnis von Steuern starten. Nur so kann sich logischerweise ableiten lassen, welche möglichen Grenzen in der Debatte zu berücksichtigen sind.

b. Der unveränderte Kern von Steuern in einer Nachhaltigkeitsdebatte

Nach der Legaldefinition des § 3 Abs. 1 erster Halbsatz AO sind Steuern 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. Mithin sind damit Steuern das Ergebnis eines Besteuerungsprozesses, in dem der Steuerstaat an der ökonomischen Aktivität von Wirtschaftssubjekiven partizipiert. Dieser staatliche Eingriff wird in § 38 AO umschrieben als Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis, die entstehen, sobald der Tatbestand verwirklicht ist, an

⁵⁰ Vgl. *Sharachchandra*, World Development 1991, 607, vertiefend hierzu auch die Ausführungen in Teil A dieser Schrift.

⁵¹ Vgl. *Beckmann/Heidingsfeld*, Einführung in das unternehmerische Nachhaltigkeitsmanagement, in *Schmeisser/Hartmann/Eckstein/Brem/Beckmann/Becker* (Hrsg.), *Neue Betriebswirtschaft*, 2019, 554; *Schratzestaller*, *Sustainable Tax Policy, Concepts and indicators beyond the tax ratio*, *Revue de l'OFCE* 2015, 141, abrufbar unter <https://www.cairn.info/revue-de-l-ofce-2015-5-page-57.htm>.

⁵² Vgl. *Redclift*, *Horizontes Antropologicos* 2007, 65, 67. Ebenso *Ismer*, *Umweltschutz durch Steuern und Abgaben*, in *Sieker* (Hrsg.), *DStJG 39: Steuerrecht und Wirtschaftspolitik*, 2016, 435.

den das Gesetz die Leistungspflicht knüpft. Bereits § 3 Abs. 1 erster Halbsatz AO verdeutlicht damit eine der Hauptfunktionen von Steuern, die Finanzierungsfunktion des Staates als Grundlage der Tätigkeiten der öffentlichen Hand. In § 3 Abs. 1 zweiter Halbsatz AO wird eine weitere (Haupt-)Funktion von Steuern beschrieben, nämlich eine ökonomische Lenkungswirkung. Zwar wird diese Funktion in § 3 Abs. 1 zweiter Halbsatz AO insofern eher negativ umschrieben, als die Hauptfunktion (Einnahmeerzielung) in den Hintergrund treten kann (Nebenzweck). Dennoch kann es nicht verwundern, dass mit Steuern als eine Form einer (möglichen negativen) finanziellen Zielgröße ökonomische Aktivitäten von wirtschaftlich handelnden Personen beeinflusst werden können.⁵³ Hierbei sei sowohl auf direkte Einflüsse bei dem Steuerpflichtigen als auch in einem weiteren Sinne auf Reaktionen aus marktpreisbestimmten Zusatzlasten verwiesen.⁵⁴ Berücksichtigen Wirtschaftseinheiten in ihren ökonomischen Handlungen auch die Effekte aus der Besteuerung (Steuerwirkungen), dann ist dieser Umstand als Entscheidungswirkung der Besteuerung zu verstehen.⁵⁵ Im Falle einer Lenkungswirkung von Steuern soll geradezu bewusst erreicht werden, dass Steuern eben nicht entscheidungsneutral wirken. Die hierbei auftretenden Steuerwirkungen können dabei sowohl begünstigend als auch belastend im Vergleich zur Regelbesteuerung ausgestaltet werden. Es ist mittlerweile Konsens, dass über Steuern eine nicht unerhebliche Lenkungswirkung entfaltet werden kann.⁵⁶ Dies verändert sicherlich die Steuer nicht in ihrem Kerncharakter als Einnahmequelle, gleichwohl kann es zu einer Verschiebung in dem Verhältnis zwischen Einnahmeerzielungsabsicht und Lenkungswirkung kommen.⁵⁷ Zweifelsohne dürfte auch jene Steuer zu akzeptieren sein, bei der eine Lenkungswirkung gegenüber der Einnahmeerzielung überwiegt.⁵⁸

⁵³ Vgl. Tax Sustainability in an EU and International Context 2020, 50; vgl. allgemein zur Verhaltenssteuerung über Steuern *Adam/Besley/Blundell/Bond/Chote/Gammie/Johnson/Mirrlees/Myles/Poterba*, Tax by design, 2011, 32 f.

⁵⁴ Vgl. *Schneider*, Steuerlast und Steuerwirkung, 2002, 1-40.

⁵⁵ Vgl. *Schneider*, Investition, Finanzierung und Besteuerung, 7. Aufl. 1992, 177.

⁵⁶ Vgl. zu diesen realen Effekten und damit einer empirischen Evidenz u.a. *Jacob*, European Accounting Review 2021, 269. Zur Fokussierung auf Forschungsfragen vgl. *Hanlon/Heitzman*, Journal of Accounting and Economics 2010, 127.

⁵⁷ Vgl. *Welling/Richter*, Ubg 2021, 422.

⁵⁸ Die Grenzziehung liegt wohl dann vor, wenn keine Einnahmen entstehen. Im Übrigen stellt sich die Frage der Kosten der Steuererhebung. Vgl. am Beispiel der USA für einen Überblick der steuerlichen Instrumente *Alexander/Sulkowski/Wiggins*, Virginia Environmental Law Journal 2016, 1-58.

Bereits in den 90er Jahren fand eine verstärkte Diskussion über Umweltabgaben und Öko-Steuern in der wissenschaftlichen Literatur statt.⁵⁹ Die überwiegende Literaturmeinung hatte sich hierbei dafür ausgesprochen, dass Umweltsteuern ein geeignetes Steuerungsinstrument für umweltpolitische Ziele sein können. Getreu dem Motto „mit Steuern steuern“ wurde eher die Frage intensiviert, wie dies technisch möglich ist, was die finanzverfassungsrechtlichen Rahmenbedingungen sind, welcher Belastungsgrund anzuführen ist und wie es sich allgemein mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip vereinbaren lässt. Die damalige Diskussion ist jedenfalls nicht eins zu eins auf die aktuelle Situation zu übertragen, da sich der Themenkomplex Umweltschutz und Nachhaltigkeit deutlich weiterentwickelt, mitunter auch einen stärkeren globalen Fokus bekommen hat. Bei der Diskussion über die Verbindung von Steuern und Nachhaltigkeit ist zuvorderst festzustellen, dass der Nachhaltigkeitsbegriff sicherlich weiter zu verstehen ist als der Umweltbegriff.⁶⁰ Insofern kann es nicht mehr primär um die Frage reiner Umweltsteuern gehen. Die SDGs und die damit verbundenen 169 Einzelziele beziehen sich auf sehr unterschiedliche Lebenssachverhalte, gesellschaftspolitische Fragen und die Umwelt im Ganzen. Wenn allerdings bereits 1990 konstatiert wurde, dass der Steuerbegriff auch offen für ökologische Fragestellungen ist, so muss dies sicherlich auch für Fragen der Nachhaltigkeit gelten.⁶¹ Hierbei ist zugleich zu untermauern, dass eine Verbindung von Steuern und Nachhaltigkeit nur ein Baustein im Instrumentenmix für eine Nachhaltigkeitstransformation ist. Das Steuerrecht und die damit verbundenen ökonomischen Effekte entziehen sich sicherlich nicht einer solchen dienenden Funktion, allerdings sind diese Aspekte auch nur ein Bestandteil unserer gesamten Rechtsordnung und der damit verbundenen wirtschaftlichen Aktivitäten.

Im Übrigen ist anzumerken, dass die angestrebte Nachhaltigkeitstransformation zweifelsohne eine bewusste Zielsetzung einer gesellschaftspoliti-

⁵⁹ Vgl. insgesamt auch für die folgenden Ausführungen *Wilhelm*, BB 1990, 751; allgemein *Kirchhof*, Umweltschutz im Abgaben- und Steuerrecht, 1993; *Gosch*, StuW 1990, 201; *Breuer/Kloepfer/Marburger/Schröder*, Umweltschutz durch Steuern und Abgaben, 7. Trierer Kolloquium zum Umwelt- und Technikrecht, 1991; *Osterloh*, NVwZ 1991, 823; *Hey*, StuW 1998, 138.

⁶⁰ Vgl. illustrativ *Löschel*, Nachhaltigkeit – mehr als Umweltschutz ?!, Sustainability und Steuerrecht – Was bedeutet Nachhaltigkeit für das Steuerrecht?, ifst-Webinar v. 23.3.2021, Unterlagen abrufbar unter <https://www.ifst.de/veranstaltungen>.

⁶¹ Vgl. resümierend *Ismer*, Umweltschutz durch Steuern und Abgaben, in Sieker (Hrsg.), DStJG 39: Steuerrecht und Wirtschaftspolitik, 2016, 452.

schen Forderung ist. Eine derartige Zielvorstellung kann damit – in Grenzen – auch im Steuerrecht und mithin im Besteuerungsprozess verortet werden. Es bleibt jedoch dabei, dass die konkrete Zielvorstellung eine bewusste Entscheidung von außen ist, somit diese nicht originär dem Steuerrecht und der Besteuerung immanent ist. Wird diskutiert, wie Steuern und Nachhaltigkeit verbunden werden können, bedeutet eine derartige Diskussion zugleich, wo die Grenzen einer solchen Verbindung liegen können bzw. liegen müssen. Letztgenannter Punkt sei exemplarisch dadurch verdeutlicht, inwieweit es für die Auslegung von Steuernormen per se eine Auslegungsmethode im Sinne der Nachhaltigkeit geben kann.⁶² U.E. ist dies in dieser Breite zu verneinen, da die Zielsetzung der Nachhaltigkeit im Steuerrecht genau wie jede andere Zielsetzung einer entsprechenden Norm nach den klassischen Methoden der Gesetzesauslegung zu behandeln ist. Anders formuliert hat auch das Steuerrecht systematische und rechtsdogmatische Schranken, die eben nicht jeden Aspekt einer Nachhaltigkeitstransformation berücksichtigen können. Ökonomisch kann eine Steuer auch unter Berücksichtigung von Nachhaltigkeitsaspekten ferner nur jene Wirkungen entfalten, die per se der „allgemeinen“ Steuer immanent sind. Im Ergebnis ist also zu betonen, dass Nachhaltigkeit im Steuerrecht kein Selbstzweck sein kann. Ein Steuersystem selbst ist als funktionaler und formeller Rahmen der Besteuerung⁶³ nicht nachhaltig, es kann lediglich der nachhaltigen Entwicklung der Gesellschaft dienen.⁶⁴ Präziser wäre es daher, von „nachhaltigkeitsfördernden“ Steuersystemen und Steuern zu sprechen. Diese Bezeichnung ist in der Literatur allerdings unüblich.

c. Finanzierungsfunktion von Steuern in einer Nachhaltigkeitsdebatte

Unter Beachtung der dargestellten Vorbemerkungen lassen sich die drei Interaktionsbereiche Finanzierung, Lenkung und Steuersystem finden, innerhalb

⁶² Vgl. dem zustimmend *Pirlot*, A Legal Analysis of the Mutual Interactions between the UN Sustainable Development Goals (SDGs) and Taxation, in Brokelind/van Thiel (Hrsg.), *Tax Sustainability in an EU and International Context*, 2020, 105-110; für die Erweiterung des Steuersystems um ein „Nachhaltigkeit“ berücksichtigendes „diagonales“ Leistungsfähigkeitsprinzip vgl. *Kraft/Kockrow*, *IStR* 2022, 60 sowie zur kritischen Diskussion *Kraft/Kockrow*, *IStR* 2022, 353.

⁶³ Vgl. *Helbig*, *Steuerkomplexität*, 2017, 85 f.

⁶⁴ Vgl. *Nerudová/Hampel/Janová/Dobranschi/Rozmahel*, *Intereconomics* 2019, 138, 139.

derer eine Nachhaltigkeitsdiskussion in Verbindung mit Steuern stattfinden kann. Hierbei ist zu betonen, dass eine solche Differenzierung sicherlich nicht neu ist, sondern sich viel mehr an der bereits klassischen Funktionslehre orientiert.⁶⁵ Insofern ist der wesentliche Punkt eher, inwieweit eine Akzentuierung im Hinblick auf eine Nachhaltigkeitsdebatte innerhalb dieser Ebenen zu erfolgen hat. Da Steuern per se nicht Selbstzweck, sondern Ausdruck einer bestimmten Zielvorstellung sein sollten, kann es zudem nicht verwundern, dass die mit Steuern verbundenen Funktionen auch in einer Nachhaltigkeitsdebatte nicht grundlegend unterschiedlich ausfallen können im Vergleich zu anderen Debatten, z.B. der Frage einer allgemeinen Gerechtigkeitsdebatte oder dem Setzen von Investitionsanreizen.⁶⁶

Steuern kommt zuvorderst eine Finanzierungsfunktion der staatlichen Aufgaben zu. Ein Teil dieser staatlichen Aufgaben entfällt sicherlich auch auf Maßnahmen zur Verwirklichung der SDGs. Derartige staatliche Aufgaben stehen neben den privatwirtschaftlichen Anstrengungen der Haushalte und Unternehmen. Insofern bildet die Finanzierungsfunktion über Steuern das Spiegelbild zu einer privatwirtschaftlichen Finanzierungsfunktion u.a. über Kapitalmärkte. Diese indirekte Nachhaltigkeitsförderung basierend auf auskömmlichen Staatsfinanzen findet sich in der Diskussion zur sogenannten Domestic Resource Mobilization (DRM).

Die Finanzierungsfunktion im Sinne einer Einnahmeerzielung über Steuern erstreckt sich zweifelsohne neben der Frage der Ausgestaltung des aktuell bestehenden Besteuerungsrahmens auch auf Fragen des Steuerfindungsrechts. Gerade im Bereich der Umweltsteuern ist – auch historisch – die Frage aufgekommen, inwieweit neuartige Belastungstatbestände zu schaffen sind. Aktuell spiegelt sich diese Frage stärker im Bereich der Energiebesteuerung wider. Zugleich ist damit sicherlich auch die Frage verbunden, inwieweit Steuern neben anderen nichtsteuerlichen Abgaben das richtige Instrument darstellen, obgleich diese Feststellung sicherlich bei den Lenkungswirkungen noch deutlicher in den Vordergrund tritt.

⁶⁵ Vgl. Hey, *Steuersystem und Steuerverfassungsrecht*, in Tipke/Lang (Hrsg.), *Steuerrecht*, 24. Aufl. 2021, Rz. 319-325.

⁶⁶ Vgl. allgemein zu dem Aspekt Sustainable Finance Gök, *Handbook of Research on Global Aspects of Sustainable Finance in Times of Crises*, 2022.

d. Lenkungsfunktion von Steuern in einer Nachhaltigkeitsdebatte

Steuern als negativer Beitrag zu einer finanziellen Zielgröße können eine Lenkungswirkung entfalten. Offenkundig wird dieses Ziel in § 3 Abs. 1 AO angesprochen. Insofern kann sich eine direkte Beeinflussung der SDGs durch Steuern über Lenkungs- und Umverteilungswirkungen ergeben, die sich ihrerseits positiv oder negativ auswirken können. Derartige Steuerwirkungen können sich dabei sowohl individuell auf die Vermögensposition von Steuerpflichtigen auswirken, als auch (mittelbar) als Preisinstrument ökonomische Aktivitäten beeinflussen. Hierbei ist es dann auch nicht ausgeschlossen, dass über die unterschiedlichen Wirkungen von Steuern zugleich auch Wettbewerbsverzerrungen auf dem Markt auftreten können.⁶⁷

Insofern stellen Steuern ein Steuerungsinstrument für ein bestimmtes gesellschaftspolitisches Ziel dar. Ein derartiges Steuerinstrument kann sich auf die Säulen Wirtschaft, Gesellschaft und Umwelt erstrecken.⁶⁸ Hierbei ist zu differenzieren, ob mit einem primären Lenkungszweck bestimmte eigens hierfür erschaffene Steuern betrachtet werden oder bestehende Steuertatbestände (insbesondere mit Anknüpfung an das Einkommen, den Konsum und den Verbrauch) um einzelne punktuelle Lenkungswirkungen erweitert werden. Typischerweise ist auf den Zielkonflikt zwischen Lenkungswirkung und Einnahmenerzielung hinzuweisen.⁶⁹ Nach dem hier vorgenommenen Verständnis beschreibt dabei eine Lenkungswirkung nicht eine erdrosselnde Besteuerung.

Zweifelsohne ist die Frage einer möglichen Lenkungswirkung von Steuern auch mit der Frage verbunden, inwieweit Steuern das richtige Lenkungsinstrument gegenüber anderen Lenkungsformen (z.B. direkte Förderung) darstellen. Hiermit wird die Frage aufgegriffen, welchen impact factor Steuern bei einer Zielerreichung der SDGs überhaupt erreichen können und inwieweit möglicherweise bewusst von einer Verbindung von Steuern und Nachhaltigkeit (punktuell) abzusehen ist, da geeignetere Ansatzpunkte existieren.

⁶⁷ Vgl. *Vanistendael*, Reflections on Taxation and the Choice between Development and Sustainability, in Brokelind/van Thiel (Hrsg.), Tax Sustainability in an EU and International Context, 2020, 57-61.

⁶⁸ Vgl. *Nerudová/Dobranschi/Litzman/Rozmahel*, Tax Policy Areas and Tools for Keeping Sustainable Economy and Society in the EU, in Brokelind/van Thiel (Hrsg.), Tax Sustainability in an EU and International Context, 2020, 71-75.

⁶⁹ Vgl. am Beispiel UK den Zielkonflikt zwischen Lenkungswirkung und Steuereinnahmen Automobile Heading towards gridlock, *Economist* v. 18.9.2021.

Soll mit Steuern der Zielerreichungsgrad einzelner SDGs verbessert werden, so stellt sich zugleich die Frage, inwieweit dies der Zielerreichung anderer SDGs entgegensteht.⁷⁰ So offenkundig damit auf den ersten Blick die Verbindung von Steuern und Nachhaltigkeit im Sinne der Lenkungswirkung zur Zielerreichung der SDGs ist, so diffizil wird diese Frage auf den zweiten Blick. Für 17 SDGs mit 169 Einzelzielen wird es vermutlich keine Patentlösung im Sinne eines einzelnen Instruments geben.⁷¹ Zugleich umspannen die für den Staatshaushalt relevanten Steuern sehr unterschiedliche ökonomische Aktivitäten und Lebenssachverhalte, so dass hierdurch eine weitere Unschärfe existiert, wenn derartige Steuern allgemein stärker auf Nachhaltigkeitsaspekte ausgerichtet werden. Insofern kann abstrakt die Lenkungswirkung der Steuern „nur“ als ein Teil eines sehr breiten Instrumentenkoffers angesehen werden.

e. Systemfunktion von Steuern in einer Nachhaltigkeitsdebatte

Die zuvor beschriebenen Funktionen stehen sich in Teilen als Eckpfeiler in einem gemeinsamen System gegenüber. In dem Steuerstaat stehen zwischen diesen Eckpfeilern zum einen der Prozess der Steuererhebung (Besteuerungsprozess), zum anderen die Ausgestaltung des Steuersystems insgesamt.⁷² Zweifelsohne können in diesem Umfeld auch Fragen der Nachhaltigkeit auftreten.⁷³ Hierbei beschreibt der Besteuerungsprozess letztendlich

⁷⁰ Vgl. *Pirlot*, A Legal Analysis of the Mutual Interactions between the UN Sustainable Development Goals (SDGs) and Taxation, in Brokelind/van Thiel (Hrsg.), *Tax Sustainability in an EU and International Context*, 2020, 105-110. Wird mittels einer Steuernorm die Anschaffung von Elektroautos begünstigt, die hierzu benötigten Rohstoffe aber nicht „umweltfreundlich“ gewonnen, so kann sich ein solcher Zielkonflikt ergeben. Vgl. *The new superpowers*, *Economist* v. 26.3.2022.

⁷¹ Nach Rockström/Sukhdev sei das verbindende Element aller SDGs die Nahrung, vgl. *Rockström/Sukhdev*, *How food connects all the SDGs*, 2016, abrufbar unter <https://www.stockholmresilience.org/research/research-news/2016-06-14-the-sdgs-wedding-cake.html>.

⁷² Vgl. zu den ökonomischen Fragen innerhalb eines Steuersystems *Niemann/Schreiber*, *ZfB* 2022, 1.

⁷³ Vgl. *The Global Tax Expenditures Database (GTED)* unter <https://gted.net/> und die dortige Auflistung einzelner Maßnahmen: „The GTED provides timely and consistent information on preferential tax treatments such as exemptions, deductions, credits, deferrals and reduced tax rates that are implemented by governments worldwide to promote different policy goals“.

auch die technische Abwicklung der Besteuerung zwischen den involvierten Personengruppen, also sowohl auf Seiten des Staates und der Finanzbehörden, der Steuerintermediäre, als auch bei den Steuerpflichtigen.⁷⁴ Bei der Finanzverwaltung sind damit Fragen der Administration und Erhebung von Steuern angesprochen. Auf Seiten der Steuerpflichtigen rücken auch unter dem Gesichtspunkt der Nachhaltigkeit verstärkt Fragen der Compliance-Kultur in den Vordergrund.⁷⁵ Zweifelsohne besteht hier ein enger Zusammenhang zur Finanzierungsfunktion. Auch ist dieser Zusammenhang zwischen Nachhaltigkeit und dem Steuersystem wohl dosiert zu beschreiben, denn andernfalls könnte jede Frage von Compliance und Steuerehrlichkeit letztendlich auch immer mit Fragen von Nachhaltigkeit verbunden werden.⁷⁶ Auf Seiten des Staates und des Gesetzgebers gehören sicherlich auch Fragen der Ausgestaltung von Steuern und Steuersystemen in diesen Themenkomplex. So wird diskutiert, inwieweit jede (neue) Steuer ohnehin per se einem übergeordneten Nachhaltigkeitsziel zu dienen hat.⁷⁷ Überdies sind unter die Systemfunktion auch Fragen der Steuervereinfachung zu subsumieren, insofern sich hier Berührungspunkte mit steuerlichen Regelungen mit Bezug zur Nachhaltigkeit ergeben.⁷⁸ Werden Steuern und hierzu einzelne Regelungen stärker auf Fragen der Nachhaltigkeit fokussiert, so stellt sich zugleich die Frage, inwieweit hier eine weitere Komplexitätssteigerung des Steuersystems entsteht. Sicherlich deuten die genannten Punkte auf ein sehr weites Verständnis von Nachhaltigkeit und Steuern hin, welches u.E. dann in dieser undifferenzierten Allgemeinheit kritisch zu diskutieren ist. Vor diesem Hintergrund beschreibt die Systemfunktion damit zugleich auch das Steuerfindungsrecht, inwieweit das Instrument Steuern und damit möglicherweise

⁷⁴ Vgl. insgesamt zur Systemfunktion *Nerudová/Dobranschi/Litzman/Rozmahel*, Tax Policy Areas and Tools for Keeping Sustainable Economy and Society in the EU, in Brokelind/van Thiel (Hrsg.), Tax Sustainability in an EU and International Context, 2020, 82-84.

⁷⁵ Für eine starke Fokussierung auf Steuertransparenz als Form von good tax governance vgl. *Gribnau/Jallai*, Sustainable Tax Governance and Transparency, Tilburg Law School Research Paper 2018, abrufbar unter <https://ssrn.com/abstract=3273553>.

⁷⁶ Vgl. zur Messung eines Tax Sustainability Index *Krzikallová/Tošenovský*, Sustainability 2020, 4925, am Beispiel der Umsatzsteuer.

⁷⁷ Vgl. *Pirlot*, A Legal Analysis of the Mutual Interactions between the UN Sustainable Development Goals (SDGs) and Taxation, in Brokelind/van Thiel (Hrsg.), Tax Sustainability in an EU and International Context, 2020, 99-105.

⁷⁸ Vgl. zum Aspekt der Steuervereinfachung *Kirchhof*, DStR 2021, 2761.

neuartige Steuertatbestände verwendet werden, um Maßnahmen zur Verwirklichung der SDGs befördern zu können.⁷⁹

In einem sehr breiten Verständnis von Steuern und Nachhaltigkeit kann die Systemfunktion damit beschrieben werden, dass hier alle Maßnahmen und Eigenschaften eines Steuersystems berücksichtigt werden, die eine nachhaltige Entwicklung und ein nachhaltiges Wachstum im Hinblick auf Wirtschaft, Gesellschaft und Umwelt befördern.⁸⁰ Zweifelsohne ist ein derartiges Verständnis einer Verbindung von Steuern und Nachhaltigkeit intuitiv verständlich, berücksichtigt dieses doch das sehr breite Spektrum der Funktion von Steuern. Allerdings darf hierbei kritisch eingewendet werden, inwieweit eine solche Sichtweise wirklich spezifisch genug für Fragen der Nachhaltigkeit ist. Denn ohnehin sollten in einem Steuersystem z.B. Steuern effizient erhoben und Maßnahmen ergriffen werden, die den Steuervollzug verbessern, Steuervermeidungsstrategien beschränken, das Wirtschaftswachstum fördern oder die Steuerbefolgungskosten senken. Vor diesem Hintergrund wäre die Steuersystemfunktion deutlich spezifischer auszurichten, obgleich je nach dem Grad der Abstraktion alle Fragestellungen und Instrumente mit Bezug zur Lenkungs- und Finanzierungsfunktion vermutlich auch unter dem Gesichtspunkt der (technischen) Einbettung in ein Steuersystem als Systemfragen in Verbindung mit Nachhaltigkeit verstanden werden können.

Auch unter Beachtung des BEPS-Projektes ist ein zunehmender Trend zu beobachten, dass Teile der Gesellschaft ein Interesse an einer öffentlichen Steuerberichterstattung haben. Letztendlich wird dieses Ansinnen auch damit verbunden, dass neben einer nicht finanziellen Berichterstattung über ESG-Parameter ein verstärktes Interesse über das Ausmaß einer „fairen“ Steuer-

⁷⁹ Vgl. allgemein zum Steuerfindungsrecht *Lang*, Verwirklichung von Umweltschutzzwecken im Steuerrecht, in Kirchhof (Hrsg.), DStJG 15: Verfassungsrechtliche Grenzen von Umweltabgaben, 115-160; *Lang*, Der Einbau umweltpolitischer Belange in das Steuerrecht, in Breuer/Kloepfer/Marburger/Schröder (Hrsg.), Umweltschutz durch Steuern und Abgaben, 7. Trierer Kolloquium zum Umwelt- und Technikrecht, 1991, 55-89; zu den Aufgaben der Rechtswissenschaft im Hinblick auf Nachhaltigkeit *Ismer*, Umweltschutz durch Steuern und Abgaben, in Sieker (Hrsg.), Steuerrecht und Wirtschaftspolitik, 2016, 445.

⁸⁰ Vgl. für eine Evaluierung eines grünen Wachstums OECD, Green Growth Indicators 2017, 2017, abrufbar unter <http://dx.doi.org/10.1787/9789264268586-en>.

zahlung von Unternehmen verlangt wird.⁸¹ Zutreffend darf sicherlich diskutiert werden, was in diesem Zusammenhang als fair zu verstehen ist. Hierbei stellt sich auch die Frage, inwieweit die EU stärker mit Eigensteuermitteln auszustatten ist.⁸² Neuartige Maßnahme zur (Nachhaltigkeits-)Berichterstattung z.B. im Rahmen der GRI Standards oder eines public Country-by-Country Reporting dürften damit auch in diesen Bereich der Systemfunktion geraten.⁸³ So zeigt sich am Beispiel des Standards GRI 207: Steuern 2019, dass der Standardsetter GSSB in seinem Begründungstext zur Einführung der steuerlichen Nachhaltigkeitsberichterstattung maßgeblich auf den Steuersystemgedanken aufsetzt.⁸⁴ Insgesamt wird damit zugleich der Druck steigen, wie derartige Parameter eines nachhaltigen Steuersystems einzelwirtschaftlich oder gesamtwirtschaftlich zu messen sind. Zugleich beschäfti-

⁸¹ Vgl. für die Neuerungen im Bereich einer CSR-Berichterstattung COM(2021) 189 v. 21.4.2021, *Haufe*, CSR-Richtlinie 2.0: Neue Berichtspflichten zur Nachhaltigkeit auch für große Kapitalgesellschaften, HI 105743383; *Hierl*, BBK 2021, 969; *Lanfermann*, Der neue EU-CSR-Richtlinien-Entwurf und die Frage, wer formuliert die Standards für die CSR-Berichterstattung, 1. ifu-Schmalenbach-Lecture v. 13.6.2021; *Arbeitskreis Bilanzrecht Hochschullehrer Rechtswissenschaft*, DB 2021, 2301; *Borcherding/Freiberg/Skoluda*, StuB 2021, 469. Für einen Überblick zur Anwendung der Nachhaltigkeitsberichterstattung vgl. z.B. *Richter/Gawenko/Kinne*, WPg 2021, 703; *Rieth/Schmidt*, WPg 2021, 769.

⁸² Vgl. *Schratzenstaller/Krenek/Nerudová/Dobranschi*, EU Taxes as genuine own resource to finance the EU budget, FairTax WP-Series No.3, 2016, abrufbar unter https://www.researchgate.net/publication/315768073_EU_TAXES_AS_GENUINE_OWN_RESOURCE_TO_FINANCE_THE_EU_BUDGET-PROS_CONS_AND_SUSTAINABILITY-ORIENTED_CRITERIA_TO_EVALUATE_POTENTIAL_TAX_CANDIDATES.

⁸³ Vgl. zu den ökonomischen Effekten einer verpflichtenden CSR-Berichterstattung *Christensen/Hail/Leuz*, Review of Accounting Studies 2021, 1176. Für einen Literaturüberblick vgl. *Christensen/Hail/Leuz*, Economic Analysis of Widespread Adoption of CSR and Sustainability Reporting Standards: Structured Overview of CSR Literature, 2018, abrufbar unter <https://ssrn.com/abstract=3313793>, sowie *Christensen/Hail/Leuz*, Economic Analysis of Widespread Adoption of CSR and Sustainability Reporting Standards, 2018, abrufbar unter <https://ssrn.com/abstract=3315673>.

⁸⁴ Vgl. GRI 207: Tax 2019, 4, „Taxes are important sources of government revenue and are central to the fiscal policy and macroeconomic stability of countries. They are acknowledged by the United Nations to play a vital role in achieving the Sustainable Development Goals. They are also a key mechanism by which organizations contribute to the economies of the countries in which they operate.“, abrufbar unter <https://www.globalreporting.org/standards/media/2482/gri-207-tax-2019.pdf>.

gen sich auch weitere Standardsetter mit Nachhaltigkeitsberichterstattung in einer institutionalisierten Form.⁸⁵

Im Sinne einer globalen Systemfunktion wird aber wohl perspektivisch eher an Bedeutung gewinnen, wie flexibel ein gesamtes Steuersystem ist, um situationsbedingt Veränderungen bewirken und begleiten zu können, die wiederum die Verwirklichung der SDGs befördern. Zugleich wird damit wohl auch die Frage verbunden sein, inwieweit bestehende Fundamentalprinzipien der Besteuerung anzupassen sind, um den Zielvorstellungen der SDGs gerecht werden zu können. Da die SDGs und die Einzelziele auf unterschiedliche Art und Weise auch gesellschaftliche Bereiche tangieren, stellt sich umso mehr die Frage, wie robust ein Systemsystem ist, derartige Veränderungen adäquat berücksichtigen zu können.⁸⁶

II. Operationalisierung des Nachhaltigkeitsbegriffs durch die Sustainable Development Goals und damit verbundene Konzepte

1. Historische Wurzeln des Nachhaltigkeitsbegriffs

Das vorangegangene Kapitel hat abstrakt umschrieben, auf welche mögliche Weise Steuern und Nachhaltigkeit verbunden werden können. Für eine sachgerechte Diskussion über eine solche Verbindung ist es unerlässlich, eine genauere Begriffsbestimmung über Nachhaltigkeit vorzulegen. Wenn Steuern als ein Instrument angesehen werden sollen, mit dessen Hilfe eine Nachhaltigkeitstransformation bewirkt werden soll, dann gilt es zu bestimmen, welche Ziele ein eben solcher Transformationsprozess verfolgen soll. Hierbei ist auch zu berücksichtigen, dass in der gesellschaftspolitischen Diskussion zumeist die SDGs und die damit verbundenen Transformationsbereiche genannt werden, gleichwohl im Bereich der Unternehmensführung und -steuerung häufig auf das ESG-Konzept abgestellt wird. Insofern sollen in diesem Kapitel auch die grundlegenden Gemeinsamkeiten beider Konzepte dargestellt werden, so dass unter dem Begriff Nachhaltigkeit beide Konzeptüberlegungen vereinigt werden können.

⁸⁵ Vgl. *Hosp/Kraft*, WPg 2021, 1395; *Lanfermann/Schwedler/Schmotz*, WPg 2021, 762.

⁸⁶ Beispielsweise können Aspekte der Migration genannt werden. Vgl. *Rendah/Nordblom*, Identifying Challenges for Sustainable Tax Policy, in Brokelind/van Thiel (Hrsg.), *Tax Sustainability in an EU and International Context*, 2020, 393-399.

Die Wurzeln der Nachhaltigkeit reichen zurück bis in die europäische Forstwirtschaft des 17. Jahrhunderts⁸⁷. John Evelyn⁸⁸ beschreibt in „*Sylva, Or a Discourse of Forest-Trees and the Propagation of Timber in His Majesty's Dominions*“ die sinnvolle Nutzung der Forstbestände zum Zwecke der Schiffsbaubemühungen der Royal Navy, ohne dabei die Wälder zu erschöpfen.⁸⁹ Einen administrativen Weg geht die 1669 in Kraft getretene „Ordonnance“ des damaligen französischen Finanzministers John Baptiste Colbert. Das Gesetz begründete Nutzungs- und Holzschlagrechte und sollte ebenfalls einer Walderschöpfung vorbeugen.⁹⁰ Die vermutlich erste festgehaltene deutschsprachige Erwähnung des Konzepts der Nachhaltigkeit findet sich nach herrschender Literaturmeinung⁹¹ in „*Sylvicultura oeconomica*“ (1713) von Hans Carl von Carlowitz. Der damalige sächsische Oberberghauptmann beschäftigte sich mit der „nachhaltenden“ Nutzung der Forstbestände, um eine dauerhaft hohe Versorgung mit Holz sicherzustellen.⁹² Carlowitz versteht die Forstwirtschaft als ökonomisches Problem, das es unter ökologischen Nebenbedingungen zu lösen gilt.⁹³ Insoweit verwendet Carlowitz zwei Dimensionen nachhaltigen Handelns.

Trotz dieser frühen Thematisierung fasst der Nachhaltigkeitsgedanke erst deutlich nach dem 2. Weltkrieg Fuß. Als wichtige Anstöße des Diskurses gelten insbesondere der US-amerikanische National Environmental Policy Act (NEPA) 1969 und der vielbeachtete Bericht „Die Grenzen des Wachstums“⁹⁴

⁸⁷ Vgl. Hierfür auch die Ausführungen in Kapitel A dieser Schrift.

⁸⁸ *1620, †1706, Gründungsmitglied der Royal Society of London.

⁸⁹ Vgl. *Carruthers*, South African Journal of Science 2019, Art. 6759.

⁹⁰ Vgl. *Grober*, Deep Roots: A conceptual history of „sustainable development“, 2007, 12 ff.

⁹¹ Siehe hierzu u.a. *Beckmann/Heidingsfeld*, Einführung in das unternehmerische Nachhaltigkeitsmanagement, in *Schmeisser/Hartmann/Eckstein/Brem/Beckmann/Becker* (Hrsg.), Neue Betriebswirtschaft, 2019, 552; *Carruthers*, South African Journal of Science 2019, Art. 6759; *Grober*, Deep Roots: A conceptual history of „sustainable development“, 2007, 16 ff.

⁹² Vgl. *Carlowitz*, *Sylvicultura oeconomica*, 1713, 105.

⁹³ Vgl. *Beckmann/Heidingsfeld*, Einführung in das unternehmerische Nachhaltigkeitsmanagement, in *Schmeisser/Hartmann/Eckstein/Brem/Beckmann/Becker* (Hrsg.), Neue Betriebswirtschaft, 2019, 552.

⁹⁴ Im Original: „Limits to Growth“, siehe dazu *Meadows/Meadows/Randers/Behrens III*, The Limits to Growth, 1972, abrufbar unter <https://www.clubofrome.org/publication/the-limits-to-growth/>.

für den Club of Rome 1972.⁹⁵ Letzterer beschäftigt sich mit den Auswirkungen des ungebremsen ökonomischen Wachstums auf die natürliche Umwelt der Menschen bis zum Jahr 2050.⁹⁶ Als weiterer Meilenstein der Nachhaltigkeits-Debatte gilt insbesondere der Bericht der Brundtland-Kommission (WCED) der UN im Jahr 1987. Nachhaltigkeit ist demnach vielmehr im Sinne einer nachhaltigen (auch ökonomischen) Entwicklung zu verstehen, die die Bedürfnisse der Generation im Jetzt befriedigt, ohne die Bedürfnisbefriedigung künftiger Generationen zu gefährden. Nachhaltigkeit kann nur im Zeitablauf und durch internationale Kooperation gelingen. Das Konzept stellt einen dynamischen Entwicklungsprozess dar.⁹⁷ Gleichzeitig zeichnet sich Nachhaltigkeit durch Mehrdimensionalität aus, wobei in Teilen einzelne Transformationsbereiche in einem Zielkonflikt stehen können.⁹⁸ Im Vergleich zu vorangegangenen Überlegungen wird weitergedacht.⁹⁹ Eine Beschränkung lediglich auf den Umweltschutz läuft Gefahr, ursächlich gesamtgesellschaftliche Probleme einseitig zu betrachten, und erschwert dadurch die Zielerreichung einer nachhaltigen Entwicklung.¹⁰⁰ Dieser Tatsache Rechnung tragend, hat sich in der Literatur entgegen anderweitigen Strömungen¹⁰¹ eine Dreidimensionalität herauskristallisiert. Die ökonomische, soziale bzw. sozio-kulturelle und ökologische Dimension sollen gleichgewichtig

⁹⁵ Vgl. u.a. *Dobersalske/Willing*, Nachhaltige Entwicklung und verantwortungsvolles Wirtschaften, in *Dobersalske/Willing* (Hrsg.), Nachhaltigkeit in der Betriebswirtschaftslehre, 34 ff.; *Redclift*, Horizontes Antropologicos 2007, 65.

⁹⁶ Vgl. *Meadows/Meadows/Randers/Behrens III*, The Limits to Growth, 1972, 9 ff., abrufbar unter <https://www.clubofrome.org/publication/the-limits-to-growth/>.

⁹⁷ Vgl. *WCED*, Our Common Future, 1987, 51, abrufbar unter <https://sustainabledevelopment.un.org/content/documents/5987our-common-future.pdf>.

⁹⁸ Vgl. *Beckmann/Heidingsfeld*, Einführung in das unternehmerische Nachhaltigkeitsmanagement, in *Schmeisser/Hartmann/Eckstein/Brem/Beckmann/Becker* (Hrsg.), Neue Betriebswirtschaft, 2019, 554.

⁹⁹ Siehe zur vergleichenden Entwicklungsgeschichte von Nachhaltigkeit u.a. *Mebratu*, Environmental Impact Assessment Review 1998, 493.

¹⁰⁰ Vgl. *Dobersalske/Willing*, Nachhaltige Entwicklung und verantwortungsvolles Wirtschaften, in *Dobersalske/Willing* (Hrsg.), Nachhaltigkeit in der Betriebswirtschaftslehre, 2014, 37 f. Weiterführend siehe *Giddings/Hopwood/O'Brien*, Sustainable Development 2002, 187, 189 f.

¹⁰¹ Für andere Unterteilungen nachhaltiger Entwicklung siehe u.a. *Keiner*, Environment, Development and Sustainability 2004, 379; *Lozano*, Journal of Cleaner Production 2008, 1838, 1839 ff.

nebeneinanderstehen und ihre Interdependenzen sollen Beachtung finden.¹⁰² Mehrere Autoren erweitern dieses Konzept um eine vierte Ebene, die „Spielregeln“ bzw. Institutionen.¹⁰³ Den gesellschaftsdienenden Charakter des Steuerrechts bedenkend, muss das Steuersystem diese Mehrdimensionalität erkennen, berücksichtigen und langfristig unterstützen. Typischerweise sind Steuern als Ergebnis von Besteuerungsregelungen im Sinne des materiellen Steuerrechts damit auch in diesem vierten Bereich der institutionellen Spielregeln verortet.¹⁰⁴ Allerdings lassen sich durch den reinen Bezug auf die Brundtland-Definition nahezu alle gesamtgesellschaftlichen wie auch steuerwissenschaftlichen Debatten unter dem Begriff einer Nachhaltigkeit subsumieren. Aufgrund dieser inhärenten terminologischen Unschärfe der drei bis vier Dimensionen bleibt das Vorgehen unterkomplex und ist nicht zielorientiert. Eine Möglichkeit zur Eingrenzung besteht aufgrund des umfassenden Charakters der Brundtland-Definition indes nicht.

2. Das ESG-Konzept als Synonym für Nachhaltigkeit

Die Umschreibung von Nachhaltigkeit nach der Brundtland-Kommission dient als Ausgangspunkt für weitere Definitionen des Begriffs. Ein häufig bemühtes Konzept ist das Akronym ESG für Environmental – Social – Governance, das insbesondere im Kontext von Sustainable Finance¹⁰⁵

¹⁰² Vgl. u.a. *Giddings/Hopwood/O'Brien*, Sustainable Development 2002, 187, 189 f., 192 f.; *Sneddon/Howarth/Norgaard*, Ecological Economics 2006, 253, 254 ff.

¹⁰³ Vgl. u.a. *Jütting*, Institutions and Development: A Critical Review, 2003, 29 ff.; *Mustaq/Azeem*, Academic Research International 2012, 627, 632; *Spangenberg*, Sustainable Development 2002, 103, 107 f.

¹⁰⁴ Vgl. für eine Definition *Nerudová/Hampel/Janová/Dobranschi/Rozmahel*, Intereconomics 2019, 138, „The effectiveness of tax collection, compliance costs of taxation, the extent of the administrative burden and tax morale incentives together make up the components of the institutional pillar“.

¹⁰⁵ In diesem Kontext sei auf die Deutsche Sustainable Finance-Strategie der Bundesregierung hingewiesen. Vgl. hierzu Pressemeldung BMF v. 5.5.2021, Weichenstellung für die Finanzwirtschaft: Klimaschutz und Nachhaltigkeit als Leitmotiv, abrufbar unter <https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Pressemitteilungen/Finanzpolitik/2021/05/2021-05-05-deutsche-sustainable-finance-strategie.html>.

zu sehen ist.¹⁰⁶ Dahinter steht die Überlegung, dass für die Erreichung von Umwelt- und Sozialzielen große finanzielle Anstrengungen nötig werden. Private Finanzströme sind in zukunftsfähige Investitionen und in die Erreichung dieser Ziele umzuleiten.¹⁰⁷ Auch für die EZB ist dieser Themenkomplex mittlerweile bedeutsam.¹⁰⁸ Erste Untersuchungen beschäftigen sich mit der ökonomischen Frage, wie Umweltsteuern das Investitionsverhalten von Unternehmen beeinflussen.¹⁰⁹ Die ökonomische Dimension muss insofern implizit ebenfalls Berücksichtigung finden, da nur eine langfristig gesunde und damit per se nachhaltige (wachsende) Wirtschaft dazu geeignet ist, ökologische und soziale Herausforderungen anzugehen.¹¹⁰ Die OECD geht davon aus, dass der Finanzbedarf allein für eine geeignete Infrastruktur zur Bewältigung der Klimakrise in den nächsten Jahren bis zu 6,9 Billionen US\$

¹⁰⁶ Für einen Literaturüberblick siehe *Sepetis*, Journal of Financial Risk Management 2020, 99, 102f. Ferner sei auf die Richtlinie zur Förderung von Projekten zum Thema „Klimaschutz und Finanzwirtschaft (KlimFi)“ der Strategie „Forschung für Nachhaltigkeit – FONA“ hingewiesen, abrufbar unter https://www.bmbf.de/bmbf/shareddocs/bekanntmachungen/de/2021/03/3508_bekanntmachung. Dort heißt es, dass UN-Nachhaltigkeitsziele nur mit einer starken, nachhaltig ausgerichteten Finanzwirtschaft (Sustainable Finance) erreicht werden können.

¹⁰⁷ Vgl. Verordnung (EU) 2020/852 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 18. Juni 2020 über die Einrichtung eines Rahmens zur Erleichterung nachhaltiger Investitionen und zur Änderung der Verordnung (EU) 2019/2088, Abl. L198/14. Für ähnliche Argumentationen siehe u.a. *Schulz/Losch*, DB 2020, Beilage 02, 12; *Sustainable-Finance-Beirat*, Shifting the Trillions: Ein nachhaltiges Finanzsystem für die Große Transformation, 2021, 10 f.; *Weiland/Rölike*, DB 2020, Beilage 02, 2 f.; *Stawinoga/Velte*, DStR 2021, 2364; *Wulf*, DStZ 2021, 812; *Mannweiler/Schönauer*, Die grüne Konkurrenz, FAZ v. 20.10.2021, 25; *Von der Groeben*, Grüner Geldregen, FAZ v. 20.10.2021, 16.

¹⁰⁸ Vgl. *Englert/Iselborn*, DB 2021, 2714; *Lagarde*, Die Weichen für den Klimaschutz stellen, FAZ v. 4.11.2021, 18.

¹⁰⁹ Vgl. *Jacob/Zerwer*, Environmental Taxes and Corporate Investment, TRR 266 Accounting for Transparency Working Paper Series No. 83, abrufbar unter <https://ssrn.com/abstract=4094069>, mit empirischer Evidenz, dass Umweltsteuern das Investitionsverhalten von Unternehmen reduzieren können. Vgl. ferner für die Verbindung von ESG und Investitionsverhalten *Young-Ferris/Roberts*, ‘Looking for Something that Isn’t There’: A Case Study of an Early Attempt at ESG Integration in Investment Decision Making, EAR 2021, Published online, abrufbar unter <https://doi.org/10.1080/09638180.2021.2000458>.

¹¹⁰ Vgl. *Sustainable-Finance-Beirat*, Shifting the Trillions: Ein nachhaltiges Finanzsystem für die Große Transformation, 2021, 9 f.

pro Jahr benötigen würde.¹¹¹ Jüngst setzt sich auch der Sachverständigenrat in seinem Jahresgutachten mit dem allgemeinen und auf das Klima bezogenen Investitionsbedarf in Deutschland und der EU auseinander und stellt einen kombinierten öffentlichen und privaten Investitionsbedarf in Billionenhöhe fest.¹¹²

Die Ursprünge des ESG-Modells finden sich in Überlegungen der United Nations Environment Programme Finance Initiative (UNEP FI) und einer ihrer Arbeitsgruppen, der Asset Management Working Group (AMWG).¹¹³ Ziel der UN-Initiative ist eine Zusammenarbeit zwischen UNEP und der Finanzbranche, um Kapital für die Finanzierung nachhaltiger Entwicklung zu mobilisieren.¹¹⁴ Auf dem Kapitalmarkt ist eine gestiegene Nachfrage nach Investmentfonds mit Ökolabel zu sehen.¹¹⁵ In einer Untersuchung zur Bedeutung von sozialen, umweltbezogenen und Corporate-Governance Aspekten bei der Entstehung von Aktienkursen als Beispiel für die Kapitalmarktwirkung nimmt z.B. die AMWG im Jahr 2004 zunächst Bezug auf die

¹¹¹ Vgl. *OECD*, Investing in Climate, Investing in Growth, 2017, 28, abrufbar unter <https://www.oecd.org/env/investing-in-climate-investing-in-growth-9789264273528-en.htm>; für Deutschland wird mit 580 Mrd. € gerechnet, vgl. *Greive/Olk*, Die fehlenden 580 Milliarden Euro, Handelsblatt v. 9.11.2021.

¹¹² Vgl. *Sachverständigenrat zur Begutachtung der gesamtwirtschaftlichen Entwicklung*, Jahresgutachten 2021/22, 2021, 165 f., 173. Ferner *Sustainable-Finance-Beirat der Bundesregierung*, Shifting the Trillions, Ein nachhaltiges Finanzsystem für die Große Transformation, 31 Empfehlungen des Sustainable-Finance-Beirats an die Bundesregierung, 2021, abrufbar unter https://sustainable-finance-beirat.de/wp-content/uploads/2021/02/210224_SFB_-Abschlussbericht-2021.pdf.

¹¹³ Vgl. für die Berücksichtigung von ESG-Kriterien bei Investments *UNEP FI*, A legal framework for the integration of environmental social and governance issues into institutional investments, 2005, abrufbar unter http://www.unepfi.org/fileadmin/documents/freshfields_legal_resp_20051123.pdf.

¹¹⁴ Vgl. *UNEP FI*, About Us, abrufbar unter <https://www.unepfi.org/about/>.

¹¹⁵ Vgl. *Terliesner*, Mehr grüne Etiketten, Handelsblatt v. 5.10.2021. Kritisch hierzu *Dörner/Maisch*, „Kaufen Sie keine Nachhaltigkeitsfonds“, Handelsblatt v. 14.9.2021. Vgl. allgemein *OECD*, OECD Business and Finance Outlook 2020: Sustainable and Resilient Finance, 2020, abrufbar unter <https://doi.org/10.1787/eb61fd29-en>; kritisch zur Orientierung an dem ESG-Kriterium: In need of a clean-up, *Economist* v. 21.7.2022.

drei Aspekte des ESG-Gedankens, ohne diese klar zu benennen.¹¹⁶ In einem zweiten Bericht in Kollaboration mit dem UN Global Compact mit dem Titel „Who Cares Wins“ wird ESG erstmals konkret als Akronym genannt.¹¹⁷ Das Dokument verdeutlicht die Potenziale durch die Einbindung von ESG-Faktoren in Unternehmen und Märkte. Zusammen mit einem weiteren Bericht, dem sog. „Freshfields-Report“, der die Bedeutung von ESG-Kriterien in der Unternehmensbewertung aufzeigt,¹¹⁸ bildet „Who Cares Wins“ das Rückgrat für die Einführung der Principles for Responsible Investment (PRI). Im Gegensatz zu dem sogenannten „Socially Responsible Investment“, das sich zuvorderst auf ethische Grundsätze stützt, erkennt ESG damit die gesamtgesellschaftliche Relevanz unternehmerischer Entscheidungen explizit an.¹¹⁹ Im Ergebnis müssen damit ESG-Grundsätze auch bei der Unternehmenssteuerung berücksichtigt werden. Hierbei werden die Bereiche Finanzierung des Übergangs zu einer nachhaltigen Realwirtschaft, Erarbeitung eines Rahmenwerks für ein nachhaltiges Finanzwesen, Verbesserung der Resilienz und des

¹¹⁶ Siehe hierzu *UNEP FI/AMWG*, *The Materiality of Social, Environmental and Corporate Governance Issues to Equity Pricing*, 2004, abrufbar unter <https://www.unepfi.org/publications/investment-publications/the-materiality-of-social-environmental-and-corporate-governance-issues-to-equity-pricing/>.

¹¹⁷ Vgl. *The Global Compact*, *Who Cares Wins*, 2004, ii, abrufbar unter https://www.unepfi.org/fileadmin/events/2004/stocks/who_cares_wins_global_compact_2004.pdf.

¹¹⁸ Siehe hierzu *Freshfields Bruckhaus Deringer/UNEP FI/AMWG*, *A legal framework für the integration of environmental, social and governance issues into institutional investment*, 2005, abrufbar unter <https://www.unepfi.org/publications/investment-publications/a-legal-framework-for-the-integration-of-environmental-social-and-governance-issues-into-institutional-investment/>.

¹¹⁹ Mittlerweile werden verstärkt Ansätze verfolgt, das ESG-Konzept unter Verwendung von Datenbanken quantifizierbar zu machen, vgl. z.B. *Wu/Borovkova*, *How to measure and improve a portfolio's contribution to proprietary sustainability goals*, 2021, abrufbar unter https://probability.nl/wp-content/uploads/2021/05/ESGOwnGoals_Whitepaper_NewSummary_v2.pdf; *Refinitiv*, *Environmental, Social and Governance (esg) Scores from Refinitiv*, 2021, abrufbar unter https://www.refinitiv.com/content/dam/marketing/en_us/documents/methodology/refinitiv-esg-scores-methodology.pdf; *Refinitiv*, *Marketpsych esg analytics Quantifying Sustainability in global News and social Media*, 2021; *Kapopoulou*, *ESG Regulations – Refinitiv ESG data & Methodology*, 2021.

Beitrags des Finanzsektors zu den Zielen des Green Deals und globale Ausrichtung der verschiedenen Sustainable-Finance-Initiativen angesprochen.¹²⁰

Zwar wird ESG auf Unternehmensebene als Umschreibung konkreter Vorschläge zur Umsetzung von Nachhaltigkeit verwendet, häufig aber nicht weiter spezifiziert, mit Nachhaltigkeit allgemein gleichgesetzt.¹²¹ Daraus entsteht erneut eine immanente terminologische Unschärfe.¹²² Der jüngste Versuch der EU, im Rahmen der sogenannten Taxonomie-VO¹²³ durch ausführliche technische Bewertungskriterien Leitlinien für die Bestimmung ökologisch nachhaltiger Wirtschaftstätigkeit zu definieren, wirkt dem zumindest teilweise entgegen. So kann die Verordnung trotz ihres eigentlichen Ziels der Förderung nachhaltiger Investitionen einen einheitlichen Referenzpunkt für den schwer zu fassenden Begriff der ökologischen Nachhaltigkeit bieten.¹²⁴ Diffiziler gestaltet sich die Definition und Abgrenzung der Dimensionen Social und Governance. Zwar legte die Platform on Sustainable Finance im Juli 2021 einen Entwurf für eine soziale Taxonomie vor,¹²⁵ dieser ist aber lediglich beratender Natur. Eine Entscheidung der EU-Kommission steht noch aus. Es ist allerdings vertretbar, konkrete nicht-umweltbezogene Zielsetzungen unter dem Social-Begriff zu subsumieren und Governance als Ansatz zur Verankerung von Umwelt- und Sozialzielen in der Organisationsstruktur von Unternehmen und Institutionen zu sehen. Diese Umschreibung ist sehr ungenau. Die immanente terminologische Unschärfe der Brundtland-

¹²⁰ Vgl. zur Darstellung *Arbeitskreis Externe Unternehmensrechnung (AKEU) und Arbeitskreis Integrated Reporting und Sustainable Management (AKIR) der Schmalenbach-Gesellschaft für Betriebswirtschaft e.V.*, BB 2021, 2153.

¹²¹ Vgl. umfassend für die Verbindung von ESG und SDGs *AK Integrated Reporting und Sustainable Management der Schmalenbach-Gesellschaft für Betriebswirtschaft e.V.*, Schmalenbach IMPULSE 2021, 1-40.

¹²² Vgl. *Weiland/Rölike*, DB 2020, Beilage 02, 2 f.

¹²³ Vgl. Verordnung (EU) 2020/852 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 18. Juni 2020 über die Einrichtung eines Rahmens zur Erleichterung nachhaltiger Investitionen und zur Änderung der Verordnung (EU) 2019/2088, Abl. L198/13; *Lanfermann*, BB 2021, 2859.

¹²⁴ Vgl. *Schulz/Losch*, DB 2020, Beilage 02, 12. Aktuell geschieht dies durch die Bestimmung von sechs Umweltzielen, vgl. Verordnung (EU) 2020/852 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 18. Juni 2020 über die Einrichtung eines Rahmens zur Erleichterung nachhaltiger Investitionen und zur Änderung der Verordnung (EU) 2019/2088, Abl. L198/29 ff.

¹²⁵ Vgl. *Platform on Sustainable Finance*, Draft Report by Subgroup 4: Social Taxonomy, 2021.

Definition überträgt sich so zumindest teilweise auch auf das Akronym ESG. Ein zielorientiertes Vorgehen zur trennscharfen Umschreibung dieses Konzepts ist damit weitgehend nicht möglich, sondern liegt in Teilen auch in den Augen des Betrachters.

3. Von dem ESG-Konzept zu den Sustainable Development Goals

Während sich das ESG-Kriterium Nachhaltigkeit aus einer unternehmensbezogenen Perspektive heraus nähert, wählen die UN mit den am 25.9.2015 verabschiedeten Sustainable Development Goals einen gesamtgesellschaftlichen Ansatz. Dieser Logik folgend, ist es vertretbar, den ESG-Gedanken als zentrales Unterstützungskonzept der SDGs zu sehen. Diese Sichtweise bildet insofern auch die historische Entwicklung ab. So geht die United Nations Conference on Trade and Development (UNCTAD) bereits im Jahr 2014 davon aus, dass zum Erreichen der SDGs bis 2030 jährlich 5 bis 7 Billionen US\$ für Investitionen mobilisiert werden müssten¹²⁶ – eine Aufgabe, die ohne Überlegungen zu ESG und Impact Investing nicht zu bewältigen ist.¹²⁷ Die SDGs selbst zielen auf ein weltweites Ende der Armut ab, indem ökonomische, soziale und ökologische Leistungsfähigkeit sichergestellt werden.¹²⁸ Dieses breit gefasste Konzept zur Umschreibung von Nachhaltigkeit wirkt erweiternd zu bisherigen Definitionen. Die SDGs basieren auf der Logik der drei Zieldimensionen des Brundtland-Reports,¹²⁹ konkretisieren¹³⁰ diese aber

¹²⁶ Vgl. UNCTAD, World Investment Report 2014, 2014, xi, abrufbar unter https://unctad.org/system/files/official-document/wir2014_en.pdf.

¹²⁷ Vgl. aktuell UN, World Investment Report 2022, 2022, abrufbar unter <https://unctad.org/webflyer/world-investment-report-2022>.

¹²⁸ Vgl. UN, The 17 Goals, abrufbar unter <https://sdgs.un.org/goals>.

¹²⁹ Vgl. *Generalversammlung der Vereinten Nationen*, Transformation unserer Welt: Die Agenda 2030 für nachhaltige Entwicklung, Resolution der Generalversammlung A/RES/70/1 vom 25.9.2015, 1, abrufbar unter https://www.un.org/en/development/desa/population/migration/generalassembly/docs/globalcompact/A_RES_70_1_E.pdf. Tatsächlich sollen die SDGs Ausdruck der Balance der drei Dimensionen Ökonomie, Ökologie und Soziales sein.

¹³⁰ Die SDGs können auch verwendet werden, um den ESG-Begriff zu konkretisieren.

in 17 Zielen¹³¹ und 169 Zielvorgaben und schließen nicht originär von der Standarddefinition erfasste Zielsetzungen mit ein.¹³² Sie lösen die inhärente Unschärfe der Dimensionen dadurch differenziert auf und unterstreichen somit sowohl die Interdependenzen zwischen den Zieldimensionen als auch einen kooperativen Gedanken über Ländergrenzen hinweg.¹³³ Auch die Bundesregierung hat 2018 und 2021 in der Aktualisierung ihrer Nachhaltigkeitsstrategie mehrfach die Bedeutung multilateraler Zusammenarbeit betont.¹³⁴ Im Unterschied zu vorangegangenen Definitionen stellen die UN klar, dass Nachhaltigkeit nur in weltweiten Dimensionen gedacht werden sollte.¹³⁵

Die größten transformativen Potenziale ergeben sich nicht aus der Verfolgung einzelner Ziele, sondern aus einer systematischen Perspektive und Umsetzung der SDGs.¹³⁶ Versuche, die SDGs zu operationalisieren, messbar zu machen und in konkrete Politikziele abzuleiten, erfolgen daher durch die

¹³¹ Im Hinblick auf die Notwendigkeit der Finanzierung zur Erreichung der SDGs sei auf die Darstellung unter <https://www.devfinance.net/eighteenth-sdg-fair-taxation-development-goal/> verwiesen, wo ein 18. SDG propagiert wird, Fair Taxation, The eighteenth SDG: why fair taxation should be a development goal.

¹³² Z.B. der Themenkomplex der Gender Equity, vgl. *Pirilot, A Legal Analysis of the Mutual Interactions between the UN Sustainable Development Goals (SDGs) and Taxation*, in Brokelind/van Thiel (Hrsg.), *Tax Sustainability in an EU and International Context*, 2020, 88 f.

¹³³ Vgl. *Generalversammlung der Vereinten Nationen*, Transformation unserer Welt: Die Agenda 2030 für nachhaltige Entwicklung, Resolution der Generalversammlung A/RES/70/1 vom 25.9.2015, 3, 15 ff., abrufbar unter https://www.un.org/en/development/desa/population/migration/generalassembly/docs/globalcompact/A_RES_70_1_E.pdf.

¹³⁴ Vgl. *Die Bundesregierung*, Deutsche Nachhaltigkeitsstrategie – Aktualisierung 2018, 8 f., abrufbar unter <https://www.bundesregierung.de/resource/blob/975292/1559082/a9795692a667605f652981aa9b6cab51/deutsche-nachhaltigkeitsstrategie-aktualisierung-2018-download-bpa-data.pdf>; *Die Bundesregierung*, Deutsche Nachhaltigkeitsstrategie – Weiterentwicklung 2021, 12 f., abrufbar unter <https://www.bundesregierung.de/resource/blob/998194/1875176/3d3b15cd92d0261e7a0bc8f43b7839/deutsche-nachhaltigkeitsstrategie-2021-langfassung-download-bpa-data.pdf>.

¹³⁵ Vgl. *UN*, The 17 Goals, abrufbar unter <https://sdgs.un.org/goals>.

¹³⁶ Vgl. *UN*, Global Sustainable Development Report 2019, 27, abrufbar unter https://sustainabledevelopment.un.org/content/documents/24797GSDR_report_2019.pdf.

bereits erwähnten Transformationsbereiche.¹³⁷ Dazu werden zunächst zentrale politische Handlungsfelder identifiziert und in einem zweiten Schritt wird deren Implementierung in Transformationen übersetzt.¹³⁸ Zwischen internationalen Organisationen und innerhalb der Literatur herrscht allerdings eine gewisse Uneinigkeit bei der Bestimmung konkreter Transformationsbereiche. Ergänzend zu den SDGs präsentiert die UN im Global Sustainable Development Report 2019 (GSDR 2019) sechs Transformationsbereiche und vier Hebel nachhaltiger Entwicklung.¹³⁹ Eine abweichende Einteilung findet sich im European Green Deal.¹⁴⁰ Im Europe Sustainable Development Report 2020 (ESDR 2020) wird diese vertieft dargestellt.¹⁴¹ Die Ansätze des ESDR 2020, des European Green Deal und des GSDR 2019 vergleichend schlägt das SDSN Germany sechs andere Transformationsbereiche als Plattform für Nachhaltigkeit vor.¹⁴² Diese sind im Wesentlichen deckungsgleich mit denen der Deutschen Nachhaltigkeitsstrategie der Bundesregierung. Die darin angesprochenen Transformationsbereiche sind „Menschliches Wohlbefinden und Fähigkeiten, soziale Gerechtigkeit“, „Energiewende und Klimaschutz“, „Kreislaufwirtschaft“, „Nachhaltiges Bauen und Verkehrswende“, „Nachhaltige Agrar- und Ernährungssysteme“

¹³⁷ Vgl. umfassend zu den SDGs, länderspezifisch und indikatorbasiert *Sachs/Lafortune/Kroll/Fuller/Woelm*, Sustainable Development Report 2022, Includes the SDG Index and Dashboards, abrufbar unter <https://s3.amazonaws.com/sustainabledevelopment.report/2022/2022-sustainable-development-report.pdf>.

¹³⁸ Vgl. *Sachs/Schmidt-Traub/Mazzucato/Messner/Nakicenovic/Rockström*, Nature Sustainability 2019, 805.

¹³⁹ Vgl. UN, Global Sustainable Development Report 2019, 2019, 27-108, abrufbar unter https://sustainabledevelopment.un.org/content/documents/24797GSDR_report_2019.pdf.

¹⁴⁰ Vgl. Mitteilung der Kommission an das Europäische Parlament, den Europäischen Rat, den Rat, den Europäischen Wirtschafts- und Sozialausschuss und den Ausschuss der Regionen, Der europäische Grüne Deal, COM(2019) 640, 6 ff.

¹⁴¹ Vgl. *SDSN/IEEP*, Europe Sustainable Development Report 2020: Meeting the Sustainable Development Goals in the face of the Covid-19 pandemic, 2020, 39 ff., abrufbar unter https://s3.amazonaws.com/sustainabledevelopment.report/2020/europe_sustainable_development_report_2020.pdf.

¹⁴² Vgl. *SDSN Germany*, Fünf Vorschläge zur strukturellen Weiterentwicklung der Deutschen Nachhaltigkeitsstrategie, 2020, 2 f., abrufbar unter https://www.idos-research.de/fileadmin/user_upload/pdfs/dauerthemen_spezial/20200303_StN_DNS_SDSN_Germany_03.03.2020.pdf. SDSN Germany nimmt dabei auch Bezug auf ein vorangegangenes Working Paper, siehe *Sachs/Schmidt-Traub/Mazzucato/Messner/Nakicenovic/Rockström*, Nature Sustainability 2019, 805.

und „Schadstofffreie Umwelt“. Darüber hinaus werden mit „Governance“, „Gesellschaftliche Mobilisierung und Teilhabe“, „Finanzen“, „Forschung, Innovation und Digitalisierung“ und „Internationale Verantwortung und Zusammenarbeit“ wichtige Hebel bzw. Querschnittsbereiche der Transformationen definiert.¹⁴³ Für eine zielgerichtete Umsetzung von Nachhaltigkeit empfiehlt der Rat für nachhaltige Entwicklung der Bundesregierung, die Regierungsarbeit klar auf die Transformationsbereiche zu fokussieren und nach dem Vorbild des „Klimakabinetts“ Kabinetts- und/oder Staatssekretärsausschüsse für jeden der sechs Bereiche zu schaffen.¹⁴⁴ Schon jetzt ist gem. § 44 Abs. 1 GGO bei Gesetzesentwürfen darzustellen, ob die Auswirkungen des Vorhabens einer nachhaltigen Entwicklung entsprechen. Zuletzt plädierte auch der BDI für eine systematische Betrachtung für Transformationsbereiche auf sektoraler Ebene.¹⁴⁵

Insgesamt können die Transformationsbereiche aber nicht die SDGs als Nachhaltigkeitsdefinition ersetzen, da diese nicht deckungsgleich den gesamtgesellschaftlichen Charakter der 17 Ziele abbilden. Vielmehr handelt es sich gem. des englischen Original-Wortlauts aus dem GSDR 2019 um Einstiegspunkte („Entry Points“¹⁴⁶) nachhaltiger Entwicklung. Die Brundtland-Definition, ESG, SDGs und Transformationsbereiche vergleichend, sind die SDGs u.E. damit als ausreichend differenzierter Zielkatalog von Nachhaltigkeit eine weitgehend geeignete Ausgangsbasis, um Wechselwirkungen zwischen dem Steuersystem und Nachhaltigkeit zielorientiert und systematisch darzustellen. Nichtsdestotrotz müssen insbesondere ESG und

¹⁴³ *Die Bundesregierung*, Deutsche Nachhaltigkeitsstrategie – Weiterentwicklung 2021, 67, abrufbar unter <https://www.bundesregierung.de/resource/blob/998194/1875176/3d3b15cd92d0261e7a0bc8f43b7839/deutsche-nachhaltigkeitsstrategie-2021-langfassung-download-bpa-data.pdf>.

¹⁴⁴ Vgl. *Rat für nachhaltige Entwicklung*, Empfehlungen zur Reform der Regierungsarbeit – Bessere Governance für nachhaltige Entwicklung, 2021, 3, abrufbar unter https://www.nachhaltigkeitsrat.de/wp-content/uploads/2021/10/20211004_RNE-Stellungnahme_Reform-der-Regierungsarbeit-Bessere-Governance-fuer-die-Nachhaltige-Entwicklung.pdf.

¹⁴⁵ Siehe hierzu das Gutachten der Boston Consulting Group für den BDI, *Boston Consulting Group*, Klimapfade 2.0: Ein Wirtschaftsprogramm für Klima und Zukunft, 2021, 101 ff., abrufbar unter <https://bdi.eu/publikation/news/klimapfade-2-0-ein-wirtschaftsprogramm-fuer-klima-und-zukunft/>. Es erfolgt eine Unterteilung in die Transformationen der Bereiche Industrie, Gebäude, Verkehr und Energiewirtschaft.

¹⁴⁶ Vgl. *UN*, Global Sustainable Development Report 2019, 27, abrufbar unter <https://sdgs.un.org/gsdrgsd2019>.

die Transformationsbereiche zur konkreten Verwirklichung der SDGs implizit mitgedacht werden.

III. Interaktionen zwischen Steuern und Sustainable Development Goals

1. Die Sustainable Development Goals in der steuerwissenschaftlichen Literatur

a. Allgemeine Berücksichtigung von SDGs in der Steuerliteratur

Im wissenschaftlichen Diskurs ist die Verknüpfung zwischen Steuern, Steuersystemen und SDGs aus einer holistischen und systematischen Perspektive heraus äußerst selten. Vielmehr gliedert sich der Diskurs in die wesentlichen Trends Klimaschutz und Verhaltenslenkung. Dies kann nicht verwundern, da die SDGs als Inbegriff einer Nachhaltigkeitsdebatte noch vergleichsweise jung sind. Demgegenüber gibt es durchaus einen bereits älteren Literaturstrang, der die Verbindung von Klimaschutz und Steuern diskutiert. Insofern ist die Debatte um Klimaschutz – und damit implizit mindestens die Erreichung der SDGs 7, 13, 14 und 15 – durch Steuern und Abgaben nicht neu, vielmehr zeichnet sie sich durch eine Vielzahl an Beiträgen aus.¹⁴⁷ Denkanstöße und grundsätzliche Überlegungen finden sich vornehmlich in der umweltrechtlichen Literatur, in der Steuern als wesentliches lenkendes und ökonomisches Werkzeug im Instrumentenmix verstanden werden.¹⁴⁸ Dies scheint nicht verwunderlich, werden Steuern doch bereits seit mindestens der Antike nicht nur zum Zwecke der Staatsfinanzierung, sondern auch zur Lenkung des Verhaltens des Steuerpflichtigen eingesetzt.¹⁴⁹ Gleichwohl kann eine solche Handhabe aus steuerrechtlicher Sicht durchaus kritisch beäugt werden, etwa im Hinblick auf verfassungsrechtliche Bedenken.¹⁵⁰ Auch steu-

¹⁴⁷ Für einen wertvollen Überblick siehe *Ismer*, Umweltschutz durch Steuern und Abgaben, in Sieker (Hrsg.), Steuerrecht und Wirtschaftspolitik, 2016, 429 ff. und die darin zitierte Literatur.

¹⁴⁸ Siehe hierzu u.a. *Lübbe-Wolff*, NVwZ 2001, 481, 485; *Schlegel*, Carbon & Climate Law Review 2014, 115, 118.

¹⁴⁹ So wurden Steuern im antiken Rom und in Ägypten gezielt eingesetzt, vgl. *Monson*, Historical Social Research 2007, 252. Als kurios ist z.B. die Bartsteuer in Russland ab 1698 zu sehen, siehe hierzu *Staubli*, Die Volkswirtschaft 2018, 34.

¹⁵⁰ Siehe hierzu u.a. *Gosch*, StuW 1990, 201, 206; *Kirchhof*, Verfassungsrechtliche Grenzen von Umweltabgaben, in Kirchhof (Hrsg.), Umweltschutz im Abgaben- und Steuerrecht, 1993, 2 ff.

ersystematische Kritik wird laut, insbesondere hinsichtlich einer Überfrachtung des Steuerrechts.¹⁵¹ Wenn die SDGs nun verstärkt in den Fokus einer steuerlichen Debatte rücken, so sind demnach einige grundsätzliche Überlegungen vermutlich eher nicht neu, sondern werden nur im neuen Gewand geführt. Diese Überlegung gilt sicherlich auch für Umweltabgaben und die hierzu geführte frühe Diskussion in der Literatur.¹⁵² Ferner ist in den EU-Staaten in den Jahren 2012 bis 2019 ein stetig wachsendes Aufkommen durch Umweltabgaben bzw. Umweltsteuern beobachtbar.¹⁵³ Demnach kann zugleich aber diskutiert werden, wie ein Steuersystem aus einer Nachhaltigkeitsperspektive auszusehen hat, wenn empirisch bereits die Verschiebung hin zu Umweltabgaben beobachtbar ist. Zugleich zeigt dies auch die Verbindung von einzelnen Funktionen, wie etwa die Finanzierungsfunktion und die Lenkungsfunktion von Steuern innerhalb eines bestehenden Steuersystems. Finanzierungsfunktion und Lenkungsfunktion als ökonomische Instrumente sowie das Steuersystem als Ganzes sind damit eng verknüpft und beeinflussen sich gegenseitig.

b. Fokussierung auf ökonomische Instrumente

Tatsächlich gewinnen ökonomische Instrumente zu Zwecken des Klimaschutzes bereits seit der zweiten Hälfte des 20. Jahrhunderts an Bedeutung.¹⁵⁴ Wenn die Nutzung der Umwelt als knappes Gut ohne Preis bleibt, sind Fehlallokationen bei der Inanspruchnahme der Umweltressourcen die Folge. Es resultieren umweltschädigende Belastungen, Marktversagen und

¹⁵¹ Derartige Bedenken wurden bereits früh in der Debatte geäußert, siehe z.B. *Gosch*, *StuW* 1990, 201, 214.

¹⁵² Siehe exemplarisch die Beiträge in *Kirchhof* (Hrsg.), *Umweltschutz im Abgaben- und Steuerrecht*, 1993, als auch die Diskussion bei *Ismer*, *Umweltschutz durch Steuern und Abgaben*, in *Sieker* (Hrsg.), *Steuerrecht und Wirtschaftspolitik*, 2016, 429. Für einen Abriss der Ideengeschichte und Aufkommen von „grünen“ Steuern siehe *Mastellone*, *European Taxation* 2014, 478 sowie *Mastellone*, *European Taxation* 2014, 545.

¹⁵³ Vgl. *Eurostat*, *Environmental tax statistics*, abrufbar unter https://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php/Environmental_tax_statistics. Es muss jedoch angeführt werden, dass der Anteil der Umweltabgaben am BIP leicht rückläufig ist.

¹⁵⁴ Vgl. *Milne/Skou Andersen*, *Introduction to environmental taxation concepts and research*, 2012, 15.

externe Effekte.¹⁵⁵ Im akademischen Diskurs über die Behebung dieses Marktversagens scheinen sich anreizbasierte Ansätze gegenüber dem Ordnungsrecht durchgesetzt zu haben.¹⁵⁶ Insbesondere unter Effizienzgesichtspunkten erscheinen Umweltabgaben reizvoll.¹⁵⁷ Diese sind mit dem Konzept der Pigou-Steuer verknüpft: Die umweltschädliche Aktivität wird mit einer Steuer belastet, die in ihrer Höhe den sozialen Grenzkosten der Aktivität entspricht.¹⁵⁸ Hierbei ist festzuhalten, dass die genauen sozialen Grenzkosten nicht mit hinreichender Sicherheit quantifiziert werden können,¹⁵⁹ insofern handelt es sich bei einer CO₂-Bepreisung nach Ismer nicht um eine Internalisierung externer Effekte, sondern um ein politisches Steuerungsinstrument.¹⁶⁰ Im Lichte der Lastenteilungsverordnung¹⁶¹ der EU gewinnen die Überlegungen Pigous in der Literatur und öffentlichen Diskussion aber wieder an Relevanz,¹⁶² so etwa im Rahmen des Gesetzes über einen nationalen

¹⁵⁵ Siehe hierzu u.a. *Dickertmann*, Erscheinungsformen und Wirkungen von Umweltabgaben aus ökonomischer Sicht, in Kirchof (Hrsg.), *Umweltschutz im Abgaben- und Steuerrecht*, 1993, 35 ff.

¹⁵⁶ Vgl. *Cremer/Gahvari/Ladoux*, *Journal of Public Economics* 1998, 343, 344.

¹⁵⁷ Vgl. *Fullerton/Leicester*, *Environmental Taxes*, 2008, 2.

¹⁵⁸ Vgl. u.a. *Cremer/Gahvari/Ladoux*, *Journal of Public Economics* 1998, 343, 344; *Edenhofer/Franks/Kalkuhl*, *International Tax and Public Finance* 2021, 1090, 1092.

¹⁵⁹ Vgl. *Ismer*, *Ubg* 2021, 427, 428. Die Umweltökonomik beschäftigt sich auch zum Teil mit diesen Fragestellungen, so zielt sie u.a. darauf ab, gegenwärtige und künftige Kosten der Umweltverschmutzung zu quantifizieren und in einem zweiten Schritt zu reduzieren, siehe u.a. *Goffmann*, *Environmental Economics: Basic concepts and debates*, 2007, 1; *Mastellone*, *European Taxation* 2014, 478, 481. Die Bandbreite modellhaft errechneten sozialen Grenzkosten ist groß, von 7 US\$/t CO₂ nach *Waldhoff/Anthoff/Rose/Tol*, *The Marginal Damage Costs of Different Greenhouse Gases: An Application of FUND*, 2014, 12, über 31 US\$/t CO₂ nach *Nordhaus*, *Proceedings of the National Academy of Sciences of the United States of America* 2017, 1518, 1521, bis hin zu über 1000 US\$/t CO₂, vgl. *Stern*, *The Economics of Climate Change – The Stern Review*, 2006, 323.

¹⁶⁰ Vgl. *Ismer*, *Klimaschutz als Rechtsproblem*, 2014, 65 ff.

¹⁶¹ Vgl. Verordnung (EU) 2018/842 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 30. Mai 2018 zur Festlegung verbindlicher nationaler Jahresziele für die Reduzierung der Treibhausgasemissionen im Zeitraum 2021 bis 2030 als Beitrag zu Klimaschutzmaßnahmen zwecks Erfüllung der Verpflichtungen aus dem Übereinkommen von Paris sowie zur Änderung der Verordnung (EU) Nr. 525/2013, ABl. L156/26.

¹⁶² Vgl. *Edenhofer/Franks/Kalkuhl*, *International Tax and Public Finance* 2021, 1090, 1094, 1100 ff.

Zertifikatehandel für Brennstoffemissionen (Brennstoffemissionshandelsgesetz, BEHG).¹⁶³

Wenngleich Klimaschutz durch Abgabenrecht und CO₂-Bepreisung zur Verhaltenslenkung aktuelle und beliebte Themen der akademischen Literatur sind¹⁶⁴ und an verschiedensten Stellen in diesem Kontext die Notwendigkeit der internationalen Kooperation (SDG 17) betont wird,¹⁶⁵ so werden doch lediglich Teilaspekte der SDGs behandelt. Andere nicht umweltbezogene SDGs erfahren ebenfalls eine rege akademische Debatte. So gibt es finanzwissenschaftliche Abhandlungen rund um den Themenkomplex der nachhaltigen Fiskalpolitik im Kontext von Steuern.¹⁶⁶ Diese Untersuchungen fokussieren sich jedoch meist auf Generationengerechtigkeit¹⁶⁷ oder Interaktionen zwischen Fiskalpolitik und Staatshaushalt¹⁶⁸ und bilden somit ebenfalls die verschiedenen Zieldimensionen der SDGs nur unbefriedigend ab. Andere Kommentatoren wiederum argumentieren auf der Ebene kleinteiliger (ertragsteuerlicher) Regelungen und damit auf keiner steuersystematischen Ebene.¹⁶⁹ Diese Analysen bleiben meist eindimensional auf den jeweiligen Untersuchungsgegenstand fokussiert.

¹⁶³ Siehe BEHG, BGBl. 2019 I, 2728.

¹⁶⁴ Siehe zu aktuellen Entwicklungen gerade im Rahmen der CO₂-Bepreisung *Ismer*, Ubg 2021, 427 und die darin zitierte Literatur.

¹⁶⁵ Vgl. u.a. *Edenhofer/Franks/Kalkuhl*, International Tax and Public Finance 2021, 1090, 1107; *Thalmann*, Global environmental taxes, in Milne/Andersen (Hrsg.), Handbook of Research in Environmental Taxation, 2014, 456 ff.

¹⁶⁶ So hält bereits Franke 1993 den Anspruch der Finanzwissenschaft fest, sowohl die rein ökonomischen als auch die mit der Fortentwicklung der Gesellschaft verbundenen Ziele zu lösen, vgl. *Franke*, Steuerpolitik in der Demokratie, 1993, 27.

¹⁶⁷ Siehe u.a. *Forman/Mann*, Georgia State University Law Review 2020, 799 und die darin zitierte Literatur.

¹⁶⁸ Zu einem Überblick zum theoretischen Konzept der nachhaltigen Fiskalpolitik und einer kritischen Beurteilung siehe *Chalk/Hemming*, Assessing Fiscal Sustainability in Theory and Practice, IMF WP/00/81, 2016, abrufbar unter <https://www.imf.org/en/Publications/WP/Issues/2016/12/30/Assessing-Fiscal-Sustainability-in-Theory-and-Practice-3561>.

¹⁶⁹ Exemplarische seien Überlegungen zum steuerlichen Betriebsausgabenabzug von CO₂-Kompensationszahlungen genannt, siehe *Bolik/Reifarh-Belli*, Ubg 2021, 432.

c. Ganzheitliche Fokussierung auf Sustainable Development Goals

Neu in der Debatte und in der wissenschaftlichen Literatur dürfte die Auseinandersetzung mit dem Steuersystemgedanken sein. Während in der Vergangenheit in Teilen eher steuerliche Einzelnormen oder einzelne Aspekte des Umweltschutzes im Kontext der Besteuerung diskutiert wurden, tritt vermehrt das Steuersystem als Ganzes in den Fokus einer Nachhaltigkeitsdebatte. Insofern mehren sich die Auseinandersetzungen, welche Aspekte und Eigenschaften ein Steuersystem zu einem Steuersystem in Sinne der Nachhaltigkeit machen.¹⁷⁰ Zweifelsohne ist eine solche holistische Sichtweise auf das Steuersystem nicht neu, in Verbindung mit den SDGs wurde sie bisher im Detail aber noch nicht geführt. Hierbei zeigt sich auch, dass in Teilen die konkrete Abgrenzung einer solchen Diskussion nicht einfach ist. Wenn schon Aspekte einer allgemeinen Nachhaltigkeitsdebatte schwer zu greifen sind, dann muss dies wohl auch gelten, wenn eine solche Debatte mit Steuern und einem Steuersystem verbunden wird.

Eine gesamtheitliche Darstellung eines auf Nachhaltigkeit i.S.d. SDGs ausgerichteten Steuersystems ist daher nur bruchstückhaft vorhanden.¹⁷¹ Von einem übergreifenden Diskussionsstand kann daher aktuell noch keine Rede sein.¹⁷² Ausgangspunkt zur Beschreibung des Einflusses von Steuersystemen auf die SDGs bieten die Felder der Wirtschaftsethik¹⁷³ und auf die terminologisch unscharfe Brundtland-Definition bezugnehmende Literatur. Hier existieren mehrdimensionale Ansätze, die sich meist auf die Spannungsver-

¹⁷⁰ Vgl. *van Thiel*, Sustainable Taxes for Sustainable Development, in *Brokelind/van Thiel* (Hrsg.), *Tax Sustainability in an EU and International Context*, 2020, 23-43 sowie *Nerudová/Hampel/Janová/Dobranschi/Rozmahel*, *Sustainability of the Taxation Systems in the EU: A Proposal of an Evaluation Model*, 2019, 138.

¹⁷¹ Vgl. *Schratzenstaller*, *La Revue de l'OFCE* 2015, 57, 59, abrufbar unter <https://www.cairn.info/revue-de-l-ofce-2015-5-page-57.htm>.

¹⁷² Vgl. *Nerudová/Hampel/Janová/Dobranschi/Rozmahel*, *Sustainability of the Taxation Systems in the EU: A Proposal of an Evaluation Model*, 2019, 138, abrufbar unter <https://ec.europa.eu/research/participants/documents/downloadPublic?documentIds=080166e5c1f6e730&appId=PPGMS>.

¹⁷³ Aus wirtschaftsethischer Perspektive handelt es sich beispielsweise bei Steuerermeidung um ein Nachhaltigkeitsproblem, das organisationale und gesellschaftliche Konsequenzen nach sich zieht, vgl. *Bird/Davis-Nozemack*, *Journal of Business Ethics* 2018, 1009.

hältnisse zwischen einzelnen Nachhaltigkeitsdimensionen konzentrieren.¹⁷⁴ Als Anstoßpunkt¹⁷⁵ darf wohl die „Beyond-GDP“-Debatte gewertet werden, die sich auf die Auswirkungen der Wirtschaftspolitik, auf individuelle und soziale Wohlfahrt sowie auf ökonomische, ökologische und soziale Nachhaltigkeit stützt.¹⁷⁶ Gleichwohl wurde insbesondere die Steuerpolitik in diesem Kontext bislang vernachlässigt.¹⁷⁷

Internationale Organisationen bemühen sich verstärkt, Steuern und SDGs zu verknüpfen.¹⁷⁸ Im Februar 2018 etwa wurde von IMF, OECD, UN und World Bank Group eine Konferenz über „Taxation and the SDGs“ unter der Führung der „Platform for Collaboration on Tax“ (PCT) durchgeführt. Im wissenschaftlichen Diskurs hingegen ist meist unspezifisch der allgemeine Einfluss von Steuern auf außersteuerliche Zielsetzungen beschrieben, die Verknüpfung zwischen Steuern und den SDGs ist sehr selten. Bezugnehmend auf die Zwecke der Besteuerung beschreibt etwa Pirlot die Interaktionen zwischen Steuersystemen und SDGs. Steuersysteme haben demnach einen indirekten und direkten Anknüpfungspunkt an Nachhaltigkeit. Die indirekte Wirkung liegt in der Finanzierungsfunktion, während sich die direkte Wirkung in der Möglichkeit des Gesetzgebers ausdrückt, Steuersysteme für die Erreichung von konkreten SDGs zu verwenden.¹⁷⁹

¹⁷⁴ Zu Spannungsverhältnissen einzelner Nachhaltigkeitsdimensionen im Europäischen Steuerrecht siehe *Spangenberg/Mumford/Daly*, Navigating taxation towards sustainability, 2017, abrufbar unter <https://ec.europa.eu/research/participants/documents/downloadPublic?documentIds=080166e5b4c1740a&appId=PPGMS>.

¹⁷⁵ Vgl. *Schratzenstaller*, La Revue de l'OFCE 2015, 57, 58, abrufbar unter <https://www.cairn.info/revue-de-l-ofce-2015-5-page-57.htm>.

¹⁷⁶ Vgl. *Costanza/Hart/Posner/Talberth*, Beyond GDP: The Need for New Measures of Progress, 10 f., abrufbar unter <https://www.bu.edu/pardee/files/documents/PP-004-GDP.pdf>.

¹⁷⁷ Vgl. *Schratzenstaller*, La Revue de l'OFCE 2015, 57, 58, abrufbar unter <https://www.cairn.info/revue-de-l-ofce-2015-5-page-57.htm>.

¹⁷⁸ Siehe hierzu u.a. *IMF/OECD/UN/World Bank Group*, Taxation and the SDGs: First Global Conference of the Platform for Collaboration on Tax, 14-16.02.2018, Conference Report; *ATI/ITC*, ATI/ITC Tax and Development Conference 2019: Towards a Roadmap for the ATI post-2020, Berlin 02-04 July 2019, Conference Concept.

¹⁷⁹ Vgl. *Pirlot*, A Legal Analysis of the Mutual Interactions between the UN Sustainable Development Goals (SDGs) and Taxation, in Brokelind/van Thiel (Hrsg.), Tax Sustainability in an EU and International Context, 2020, 89 ff.

2. Finanzierungsfunktion von Steuern als indirekte Förderung der Sustainable Development Goals

a. Notwendigkeit einer allgemeinen Finanzierungsfunktion

Die Wirkungsweise der Besteuerung ist in einem dem Nonaffektationsprinzip¹⁸⁰ folgenden Steuersystem zunächst indirekter Natur.¹⁸¹ Steuern sind nach § 3 Abs. 1 Satz 1 AO Geldleistungen und dienen dem öffentlichen Gemeinwesen zur Finanzierung seiner Tätigkeit.¹⁸² Über die Mobilisierung inländischer Steuerressourcen können damit indirekt die SDGs gefördert werden, jedenfalls dann, wenn angenommen wird, dass eben der Staat auch derartige Ziele verfolgt. Der gerade geschilderte Zusammenhang ist trivial und sicherlich nicht SDG-spezifisch, auch wenn er in der Debatte stets betont wird. Allerdings kann diese Finanzierungsfunktion im Zusammenhang mit den SDGs keine andere Betonung erfahren, als dies bei jeglichen anderen Ausgaben des Staates propagiert wird. Nur ein ausreichend hohes Steueraufkommen ermöglicht notwendige Investitionen in eine nachhaltige Entwicklung.¹⁸³ Mitunter ist somit diese Finanzierungsfunktion über Steuern komplementär zur Finanzierungsfunktion der Privatwirtschaft und der privaten

¹⁸⁰ Vgl. zur Diskussion um eine Zwecksteuer *Waldhoff*, *StuW* 2002, 285.

¹⁸¹ Sofern Steuern zweckgebunden sind, ist der Einfluss von Besteuerung auf die SDGs sichtbar und direkt. Für die Wirkungsweise von zweckgebundenen Steuern siehe u.a. *Buchanan*, *Journal of Political Economy* 1963, 457.

¹⁸² Vgl. allgemein zum Steuerbegriff *Kirchhof*, in *Kirchhof/Isensee* (Hrsg.), *Handbuch des Staatsrechts*, 3. Aufl. 2007, § 118, 959-1098.

¹⁸³ Vgl. u.a. *Kockrow/Zypries*, *ZRP* 2021, 13, 15; *Schnitger/Holle/Kockrow*, *DStR* 2020, 1524, 1526; *UN Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters*, *Follow-up note on the role of taxation and domestic resource mobilization in achieving the Sustainable Development Goals*, 2019, 3, abrufbar unter <https://digitallibrary.un.org/record/3793716>.

Haushalte zu verstehen. Mit OECD,¹⁸⁴ UNDP¹⁸⁵, IMF, World Bank Group und PCT¹⁸⁶ unterstreichen mehrere internationale Organisationen die Bedeutung der Besteuerung zur Finanzierung nachhaltiger Entwicklung. Besteuerung ist ein integraler Bestandteil der sogenannte Mobilisierung inländischer Ressourcen (Domestic Resource Mobilization DRM) zur Finanzierung von SDGs.¹⁸⁷ Dieser Meinung schließt sich auch die UN in der Addis Abeba Action Agenda an, die 2015 zur Finanzierung und Implementierung der SDGs verabschiedet wurde.¹⁸⁸ Zwar sind Steuern nicht die einzige Einnahmequelle der öffentlichen Hand, wohl aber die wichtigste.¹⁸⁹ Tatsächlich zeigt sich in empirischen Untersuchungen, dass c.p. mit mehr Besteuerung

¹⁸⁴ Vgl. *OECD*, Better Policies for 2030: An OECD Action Plan on the Sustainable Development Goals, 2016, 5. Die OECD referenziert hier insbesondere das BEPS-Projekt, für einen ausführlichen Einstieg in die einzelnen Aktionspunkte siehe *Panayi*, Bulletin for International Taxation 2016, 628.

¹⁸⁵ Vgl. *UNDP*, What will it take to achieve the Millenium Development Goals? An International Assessment, 2015, V, 8, 23. Zwar beschäftigt sich das UNDP hier mit den MDGs, die SDGs sind aber als Weiterentwicklung anzusehen, vgl. u.a. *Kumar/Kumar/Vivekadish*, Indian Journal of Community Medicine 2016, 1; *Solberg*, Harvard International Review 2015, 58, 59. Der Gedankengang ist damit übertragbar.

¹⁸⁶ Vgl. *IMF/OECD/UN/World Bank Group*, Taxation and the SDGs: First Global Conference of the Platform for Collaboration on Tax, 14-16.02.2018, Conference Report, 17 ff., abrufbar unter <https://www.oecd.org/ctp/tax-global/first-global-conference-of-the-platform-for-collaboration-on-tax-february-2018.pdf>.

¹⁸⁷ Vgl. u.a. *ATI*, ATI Paris Meeting, 27-28 November 2018, Paris, France, 10; *UN Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters*, The role of taxation and domestic resource mobilization in the implementation of the Sustainable Development Goals, 2018, 4, abrufbar unter <https://www.un.org/development/desa/financing/sites/www.un.org.development.desa.financing/files/2020-04/CRP19-The-Role-of-Taxation-and-Domestic-Resource-Mobilization-in-the-Implementation-of-the-Sustainable-Development-Goals.pdf>.

¹⁸⁸ Vgl. *Generalversammlung der Vereinten Nationen*, Aktionsagenda von Addis Abeba der dritten Internationalen Konferenz über Entwicklungsfinanzierung (Aktionsagenda von Addis Abeba), Resolution der Generalversammlung A/RES/69/313 verabschiedet am 27.7.2015, 9 ff., 20 f. (§§ 20-28, 58), abrufbar unter <https://daccess-ods.un.org/tmp/8992778.65886688.html>.

¹⁸⁹ Vgl. zur grundsätzlichen Bedeutung *UN*, The Role of Taxation and Domestic Resource Mobilization in the Implementation of the Sustainable Development Goals, 2018, abrufbar unter <https://www.un.org/development/desa/financing/sites/www.un.org.development.desa.financing/files/2020-04/CRP19-The-Role-of-Taxation-and-Domestic-Resource-Mobilization-in-the-Implementation-of-the-Sustainable-Development-Goals.pdf>.

auch mehr nachhaltigkeitsbezogene Staatsausgaben einhergehen.¹⁹⁰ Darüber hinaus besteht Evidenz, dass bei einem Steueraufkommen unter 15 % des BIP grundlegende staatliche Aufgaben nicht mehr erfüllt werden können.¹⁹¹

Die SDGs unterstreichen zudem Kooperation über Ländergrenzen hinweg.¹⁹² Entwicklungshilfe ist dabei ein Hebel. Für Entwicklungsländer ist neben der Mobilisierung von Steuerressourcen monetäre und strukturelle Entwicklungshilfe (Official Development Aid ODA) zentral.¹⁹³ Diesen Gedanken weiterführend empfiehlt die „UN Task Force on Financing for Development“ internationale Kooperation und Wissensaustausch zwischen entwickelten und Entwicklungsländern, um unterentwickelte Steuersysteme und damit das Steueraufkommen zu stärken.¹⁹⁴ Deutschland etwa beteiligte sich im Zuge der dritten Internationalen Konferenz über Entwicklungsfinanzierung an der Gründung der „Addis Tax Initiative“ (ATI), die Entwicklungsländern beim Aufbau DRM-freundlicher Steuersysteme unterstützen soll.¹⁹⁵ Darüber hinaus können sich Aktionsparameter auf Ebene der EU in Beziehung mit Drittstaaten als Entwicklungsländern ergeben, so dass auch dort mithilfe einer EU-Agenda die SDGs verfolgt werden.¹⁹⁶ Ebenfalls stellt sich die Frage, inwieweit die EU stärker mit eigenen Finanzmitteln ausgestattet

¹⁹⁰ Vgl. *Long/Miller*, Taxation and the Sustainable Development Goals – Do good things come to those who tax more?, 2017, 3 ff. Allerdings müssen auch Risiken von mehr Besteuerung berücksichtigt werden, ebd., 9 f.

¹⁹¹ Vgl. *Gaspar/Jaramillo/Wingender*, Tax Capacity and Growth: Is there a Tipping Point?, 2016, 29 f.

¹⁹² Vgl. *Generalversammlung der Vereinten Nationen*, Transformation unserer Welt: Die Agenda 2030 für nachhaltige Entwicklung, Resolution der Generalversammlung A/RES/70/1 vom 25.9.2015, 3, 15 ff.

¹⁹³ Vgl. *IMF/OECD/UN/World Bank Group*, Taxation and the SDGs: First Global Conference of the Platform for Collaboration on Tax, 14-16.02.2018, Conference Report, 17.

¹⁹⁴ Vgl. *UN*, Report of the Inter-agency Task Force on Financing for Development, Financing for Development: Progress and Prospects, 2015, 30 ff., abrufbar unter <https://www.un-ilibrary.org/content/periodicals/26173743>.

¹⁹⁵ Vgl. *ATI*, Financing for Development Conference: The Addis Tax Initiative – Declaration, 2 ff., abrufbar unter <https://www.addistaxinitiative.net/sites/default/files/resources/ATI-Declaration-EN.pdf>; *ATI*, ATI: Declaration 2025, Tax Systems that work for people and advance the Sustainable Development Goals, 2020, 2, abrufbar unter <https://www.addistaxinitiative.net/sites/default/files/resources/ATI%20Declaration%202025.pdf>.

¹⁹⁶ Vgl. *Pilke/Räsänen*, European Foreign Affairs Review 2018, 203-221.

werden sollte, um eine eigene politische Agenda im Bereich der SDGs stärker zu betreiben.¹⁹⁷

b. Maßnahmen zur Sicherung des Steueraufkommens

In entwickelten sowie Entwicklungsländern sollte eine funktionierende Steuererhebung und -administration in einem gut strukturierten Steuersystem sichergestellt werden.¹⁹⁸ Es wird somit deutlich, dass die Finanzierungsfunktion nicht isoliert von dem Steuersystem betrachtet werden kann. Ein Steuersystem muss zur Sicherung des Aufkommens schädliche Praktiken wie Steuervermeidung, Steuerflucht, Steuerbetrug und Gewinnverlagerung in Steueroasen vermeiden oder reduzieren,¹⁹⁹ ohne dabei zu versuchen, den Steuerwiderstand durch überkomplexe Missbrauchsvermeidungsvorschriften zu brechen.²⁰⁰ Des Weiteren sollte das nationale Steuersystem im Verbund mit den Systemen anderer Länder funktionieren, um sowohl Doppelbesteuerung als auch doppelte Nichtbesteuerung zu vermeiden und Divergenzen nationaler Steuersysteme abzubauen. Internationale Kooperation auch beim Informationsaustausch²⁰¹ ist hierfür unabkömmlich, da eine globalisierte Welt mit einer erhöhten Kapitalmobilität und Steuerwettbewerb

¹⁹⁷ Vgl. am Beispiel des FairTax-Projektes *Mumford/Gunnarsson*, *Intereconomics* 2019, 3; *Schratzenstaller/Krenek/Nerudová/Dobranchi*, *EU Taxes as genuine own resource to finance the EU budget*, FairTax WP-Series No.3, 2016, abrufbar unter https://www.researchgate.net/publication/315768073_EU_TAXES_AS_GENUINE_OWN_RESOURCE_TO_FINANCE_THE_EU_BUDGET-PROS_CONS_AND_SUSTAINABILITY-ORIENTED_CRITERIA_TO_EVALUATE_POTENTIAL_TAX_CANDIDATES.

¹⁹⁸ Vgl. *IMF/OECD/UN/World Bank Group*, *Taxation and the SDGs: First Global Conference of the Platform for Collaboration on Tax*, 14-16.02.2018, Conference Report, 21, abrufbar unter <https://www.oecd.org/ctp/tax-global/first-global-conference-of-the-platform-for-collaboration-on-tax-february-2018.pdf>.

¹⁹⁹ Vgl. u.a. *Schratzenstaller*, *La Revue de l'OFCE* 2015, 57, 61, abrufbar unter <https://www.cairn.info/revue-de-l-ofce-2015-5-page-57.htm>.

²⁰⁰ Vgl. *Hey*, *Steuersystem und Steuerverfassungsrecht*, in *Tipke/Lang* (Hrsg.), *Steuerrecht*, 24. Aufl. 2021, Rz 3.1.

²⁰¹ Zu Formen des staatlichen Informationsaustausches siehe *Baker*, *British Tax Review* 2013, 371.

einhergeht.²⁰² Zugleich soll eine so beschriebene Eigenschaft der Steuererhebung mit möglichst geringen Kosten der Administration auf Seiten von Verwaltung und Steuerpflichtigen verbunden sein. Die OECD verfolgt mit dem BEPS-Projekt auch unter Einbeziehung von Entwicklungsländern eine Lösungsstrategie.²⁰³ In diesem Kontext ist auch die im Jahr 2016 verabschiedete Anti Tax Avoidance Directive (ATAD) der EU zu nennen.²⁰⁴

Während das BEPS-Projekt nicht gewollte Steuervermeidungsstrategien²⁰⁵ bekämpfen möchte, tritt auf einzelwirtschaftlicher Ebene die Lenkungsfunction von Steuern in den natürlichen Zielkonflikt einer Finanzierungsfunktion. Gerade in den letzten Jahren wurde das Einkommensteuergesetz massiv mit Einzelfallregelungen mit Bezug zum Klimaschutz aufgebläht. Es sei hier nur auf die unterschiedlichen Fördermaßnahmen der Elektromobilität hingewiesen.²⁰⁶ Ein solcher Zielkonflikt zwischen Finanzierungs- und Lenkungsfunction kann sicherlich nur auf politischer Ebene adressiert werden. Wenn folglich die Finanzierungsfunktion von Steuern im Zusammenhang mit den SDGs betont wird, dann meint dies zuvorderst die Mobilisierung

²⁰² Vgl. u.a. *Hey*, Einführung in das besondere Steuerschuldrecht, in *Tipke/Lang* (Hrsg.) *Steuerrecht*, 24. Aufl. 2021, Rz. 7.66 – 7.77; *Schratzentaller*, *La Revue de l'OFCE* 2015, 57, 61, abrufbar unter <https://www.cairn.info/revue-de-l-ofce-2015-5-page-57.htm>.

²⁰³ Für eine ausführliche Übersicht der BEPS-Aktionspunkte siehe *Panayi*, *Bulletin for International Taxation* 2016, 628.

²⁰⁴ Vgl. Richtlinie (EU) 2016/1164 des Rates vom 12. Juli 2016 mit Vorschriften zur Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken mit unmittelbaren Auswirkungen auf das Funktionieren des Binnenmarkts, *ABl.*, L193/1.

²⁰⁵ Die Verringerung von Steuervermeidungsstrategien wird als *good governance practices* angesehen. Vgl. *The EU Platform on Sustainable Finance*, Draft Report by Subgroup 4: Social Taxonomy, 2021, 44-46, abrufbar unter https://ec.europa.eu/info/sites/default/files/business_economy_euro/banking_and_finance/documents/sf-draft-report-social-taxonomy-july2021_en.pdf.

²⁰⁶ Vgl. zur Diskussion z.B. *Delhaes/Neuerer/Hildebrand*, *Der heimliche Deal im Streit ums Dienstwagenprivileg*, *Handelsblatt* vom 26.8.2022. Es sei ferner auf die Darstellung der größten steuerlichen Subventionen hingewiesen. Die Begünstigung von Elektro- und extern aufladbaren Hybridelektrofahrzeugen bei der Dienstwagenbesteuerung wird im 28. Subventionsbericht unter den 20 größten Steuervergünstigungen genannt, vgl. *Bundesministerium der Finanzen*, 28. Subventionsbericht des Bundes 2019 – 2022, 2021, abrufbar unter https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/Broschueren_Bestellservice/28-subventionsbericht.html.

neuer und die Stärkung bisheriger Steuerquellen.²⁰⁷ Hierbei existieren zweifelsohne Faktoren, die gesellschaftlich als unterwünscht angesehen werden und sich eben negativ auf die Steuerquelle auswirken.²⁰⁸

Ein weiterer Pfeiler zum Erhalt eines ausreichend hohen Steueraufkommens ist bei Entwicklungs- sowie bei Industrieländern der Schutz und eine mögliche Verbreiterung der Steuerbasis über wirtschaftliches Wachstum.²⁰⁹ Aus theoretischer Sicht kann der Einfluss von Steuerpolitik und Steuersystemen in endogenen Modellen langfristig das steady state-Niveau erhöhen und Wachstum unterstützen.²¹⁰ Auch wenn der Effekt womöglich insgesamt überschätzt wird,²¹¹ bleibt festzuhalten, dass Steuersysteme insbesondere durch ihre Struktur deutlich zum Wachstum bzw. falsch ausgestaltet zur Abschwächung möglichen Wachstums beitragen können.²¹² Dahingehend existiert ins-

²⁰⁷ In Teilen wird der Aspekt Tax Avoidance als das wesentliche Kernelement im Bereich der Nachhaltigkeitsdebatte im Zusammenhang mit Steuern angesehen, vgl. hierzu stark akzentuiert *Bird/Davis-Nozemack*, *Journal of Business Ethics* 2018, 1009-1025. Für eine Analyse der unterschiedlichen Literaturstränge vgl. *Issah/Rodrigues*, *Sustainability* 2021, Special Issue „Taxation and Sustainability“, abrufbar unter <https://doi.org/10.3390/su13116225>.

²⁰⁸ Vgl. für den Zusammenhang zwischen Nachhaltigkeit und Tax Evasion über den Mediator Korruption bei *Khelif/Guidara/Hussainey*, *Journal of Financial Crime* 2016, 328-348.

²⁰⁹ Vgl. *UN Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters*, *The role of taxation and domestic resource mobilization in the implementation of the Sustainable Development Goals*, 2018, 4, abrufbar unter <https://www.un.org/development/desa/financing/sites/www.un.org.development.desa.financing/files/2020-04/CRP19-The-Role-of-Taxation-and-Domestic-Resource-Mobilization-in-the-Implementation-of-the-Sustainable-Development-Goals.pdf>.

²¹⁰ Vgl. *Acosta-Ormaechea/Yoo*, *Tax Composition and Growth: A Broad Cross-Country Perspective*, 2012, 4, abrufbar unter <https://www.imf.org/en/Publications/WP/Issues/2016/12/31/Tax-Composition-and-Growth-A-Broad-Cross-Country-Perspective-40067>; weiterführend siehe *Jones/Rossi*, *Journal of Political Economy* 1993, 485, 511 f.

²¹¹ Vgl. *Mendoza/Milesi-Ferretti/Asea*, *Journal of Public Economics* 1997, 99, 122 f.

²¹² Vgl. *Arnold*, *Do Tax Structures Affect Aggregate Economic Growth?*, 2008, 5, abrufbar unter https://www.oecd-ilibrary.org/economics/do-tax-structures-affect-aggregate-economic-growth_236001777843.

besondere bei OECD, Europäischer Kommission²¹³ und IMF²¹⁴ eine verbreitete Meinungsströmung, die sich für eine Verlagerung der Besteuerungsbasis hin zu Konsum ausspricht. Während die Besteuerung von Einkommen und Unternehmensgewinnen langfristig negative Auswirkungen auf das Wachstum habe, provozierten Steuern auf Konsum zumindest bei OECD-Staaten kaum einen bis gar keinen negativen Wachstumseffekt.²¹⁵ Auch international deutet sich eine Abkehr von der Besteuerung von Arbeit und Unternehmensgewinnen hin zu konsumorientierter Besteuerung als Kernelement der Steuersysteme an.²¹⁶ Darüber hinaus sollte ein Steuersystem flexibel genug sein, um auf unvorhergesehene Entwicklungen wie beispielweise die Coronapandemie reagieren zu können.²¹⁷ Daneben sollte ein Steuersystem negative Anreize für ökonomische Entscheidungen vermeiden.²¹⁸

²¹³ Siehe hierzu u.a. Mitteilung der Kommission and das Europäische Parlament und den Rat Eine Unternehmensbesteuerung für das 21. Jahrhundert, COM(2021) 251, 3 ff.; *Wöhlbier/Astarita/Mourre*, Consolidation on the revenue side and growth-friendly tax structures: an indicator based approach, 2014, abrufbar unter https://ec.europa.eu/economy_finance/publications/economic_paper/2014/pdf/ecp513_en.pdf.

²¹⁴ Siehe u.a. *Acosta-Ormaechea/Yoo*, Tax Composition and Growth: A Broad Cross-Country Perspective, 2012, abrufbar unter <https://www.imf.org/en/Publications/WP/Issues/2016/12/31/Tax-Composition-and-Growth-A-Broad-Cross-Country-Perspective-40067>.

²¹⁵ Vgl. *Heady/Johansson/Arnold/Brys/Vartia*, The Economic Journal 2011, 59; *Kneller/Bleaney/Gemmell*, Journal of Public Economics 1999, 171, 177.

²¹⁶ Vgl. *Pitlik/Schratzenstaller*, Growth Implications of Structure and Size of Public Sectors, 2011, 46.

²¹⁷ Diese Debatte wurde schon früh unter dem Schlagwort „built-in flexibility“ geführt, siehe u.a. *Musgrave/Miller*, The American Economic Review 1948, 122 und darauf bezugnehmende Literatur.

²¹⁸ Vgl. *Schratzenstaller*, La Revue de l'OFCE 2015, 61, abrufbar unter <https://www.cairn.info/revue-de-l-ofce-2015-5-page-57.htm>.

c. Die Rolle des Steuerzahlers zur Sicherung des Steueraufkommens

Zur Sicherstellung und Erweiterung des Steueraufkommens darf die Rolle des Steuerzahlers ebenfalls nicht unberücksichtigt bleiben.²¹⁹ Zwar sollte freiwillige Steuerbefolgung incentiviert werden, wo nötig müssen aber Zwangsmittel zum Einsatz kommen.²²⁰ Fundament einer freiwilligen Steuerbefolgung ist auf Unternehmensebene Governance als Ansatz zur Verankerung von Steuerzahlungen²²¹ in der Organisationsstruktur. Insoweit bestehen Überschneidungen mit ESG als alternative Nachhaltigkeitsdefinition. Wesentliche Treiber des Governance-Gedankens sind Transparenz und Berichterstattung.²²² In der Literatur zeigt sich unter anderem als Konsequenz der „Fair Share“-Debatte und des BEPS-Projekts²²³ ein gesteigertes Interesse an steu-

²¹⁹ Vgl. umfassend für eine Steuerkultur bei den Steuerzahlern *OECD*, Building Tax Culture, Compliance and Citizenship: A Global Source Book on Taxpayer Education, Second Edition, 2021, abrufbar unter <https://doi.org/10.1787/18585eb1-en>. Zu damit eng verknüpften Fragen der Steuermoral siehe *OECD*, Tax Morale: What Drives People and Businesses to Pay Tax?, 2019, abrufbar unter <https://www.oecd.org/ctp/tax-morale-f3d8ea10-en.htm>; *OECD*, Tax Morale II: Building Trust between Tax Administrations and Large Businesses, 2022, abrufbar unter <https://www.oecd.org/publications/tax-morale-ii-7587f25c-en.htm>.

²²⁰ Vgl. *IMF/OECD/UN/World Bank Group*, Taxation and the SDGs: First Global Conference of the Platform for Collaboration on Tax, 14-16.02.2018, Conference Report, 23, abrufbar unter <https://www.oecd.org/ctp/tax-global/first-global-conference-of-the-platform-for-collaboration-on-tax-february-2018.pdf>.

²²¹ Eine Steuerzahlung kann als gesellschaftlich wünschenswertes Ziel in der Organisationsstruktur der Unternehmen verankert werden, siehe dazu *Weiand/Rölike*, DB 2020, Beilage 02, 2. Weiterführend siehe die Debatte um Corporate Tax Responsibility, u.a. *De la Cuesta-González/Pardo*, Accounting, Auditing & Accountability Journal 2019, 2167.

²²² Vgl. Missionary creep, *Economist* v. 23.6.2022.

²²³ So ist beispielsweise der neue Standard GRI 207: Tax 2019 auch vor dem Hintergrund der gesetzgeberischen Umsetzung des BEPS-Aktionsplans zu sehen, vgl. *Schnitger/Holle/Kockrow*, DStR 2020, 1456, 1459 f.

erlicher Transparenz.²²⁴ Auch staatliche Transparenzinitiativen sind seit Jahren auf dem Vormarsch.²²⁵

Außerstaatlicher Druck auf Unternehmen baut sich außerdem seitens der Kapitalmärkte auf. Steuerliche Nachhaltigkeitsberichterstattung etwa in Form von Tax Strategy Reports rückt dabei in den Vordergrund, vermehrt fließen steuerliche Aspekte auch in ESG Ratings ein.²²⁶ Jüngst wurde im Dezember 2019 der GRI Standard 207: Tax 2019 veröffentlicht. Da die GRI Standards de facto Standards für Nachhaltigkeitsberichterstattung darstellen, wurde damit eine institutionalisierte Grundlage und einheitliches Rahmenwerk für diese Form des Reportings geschaffen.²²⁷ Ein Ziel des GRI 207 ist es, das Vertrauen der Öffentlichkeit in ein funktionierendes Steuersystem zurückzugewinnen.²²⁸ Dies ist zu begrüßen, da nur ein vom Bürger akzeptiertes Steuersystem nachhaltig sein kann. Daneben sollen Steuervermeidungsaktivitäten der Unternehmen durch steuerliche Transparenz verringert werden.²²⁹ Aus theoretischer Sicht wird sich ein profitorientiertes Unternehmen

²²⁴ Vgl. *Brodzka*, US-China Law Review 2015, 352, 353.

²²⁵ Siehe hierzu u.a. DAC 4, Richtlinie (EU) 2016/881 des Rates vom 25. Mai 2016 zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU bezüglich der Verpflichtung zum automatischen Austausch von Informationen im Bereich der Besteuerung, ABl. L146/8; DAC 6, Richtlinie (EU) 2018/822 des Rates vom 25. Mai 2018 zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU bezüglich des verpflichtenden automatischen Informationsaustauschs im Bereich der Besteuerung über meldepflichtige grenzüberschreitende Gestaltungen, ABl., L139/1. Für eine Übersicht sonstiger Projekte siehe *Stiftung Familienunternehmen*, Internationaler Steuerwettbewerb: Bewertung, aktuelle Trends und steuerpolitische Schlussfolgerungen, 2018, 54 ff., abrufbar unter <https://www.zew.de/publikationen/internationaler-steuerwettbewerb-bewertung-aktuelle-trends-und-steuerpolitische-schlussfolgerungen>.

²²⁶ Vgl. zur Diskussion um ESG-Ratings The signal and the noise, Economist v. 23.6.2022.

²²⁷ Vgl. *GSSB*, GRI 207: Tax 2019, abrufbar unter <https://www.globalreporting.org/standards/media/2482/gri-207-tax-2019.pdf>. Für eine Übersicht über Anreize für eine Nachhaltigkeitsberichterstattung mit steuerlichem Bezug siehe *Schnitger/Holle/Kockrow*, DStR 2020, 1456, 1459 f. Zu einer materiellen Analyse der einzelnen Regelungsbereiche des Standards siehe *Schnitger/Holle/Kockrow*, DStR 2020, 1524 ff. sowie *Schnitger/Holle/Kockrow*, Intertax 2021, 702.

²²⁸ Vgl. *GSSB*, GRI 207: Tax 2019, 4, abrufbar unter <https://www.globalreporting.org/standards/media/2482/gri-207-tax-2019.pdf>.

²²⁹ Vgl. *Gribnau/Jallai*, Sustainable Tax Governance, and Transparency, in Arvidsson (Hrsg.), Challenges in Managing Sustainable Business, 2019, 337-369.

nach Scholes und Wolfson für Steuervermeidungsaktivitäten entscheiden, wenn die Vorteile die Kosten der Steuervermeidung übersteigen.²³⁰ Steuerliche (Transparenz-)Berichterstattung beeinflusst eben diese Vorteile und Kosten. Unternehmen reagieren auf die veränderten Bedingungen, indem sie den Umfang der Steuervermeidung an das Kalkül anpassen. Maßgeblich hierfür sind insbesondere drei Hebel. Sofern die offengelegten Daten neue Informationen und Entscheidungsgrundlagen bieten,²³¹ kann sich die Intensität und Effizienz steuerlicher (Betriebs-)Prüfungen erhöhen. Daneben ist es durch Analyse aggregierter Daten möglich, Steuerschlupflöcher zu identifizieren und zu eliminieren. Der wichtigste Hebel ist jedoch öffentlicher Druck. Steuerliche Transparenz wird nach dem Willen der GRI zunehmend zum Reputationsfaktor, unter dem Druck medialer Aufmerksamkeit könnten Unternehmen ihre Steuerpolitik ändern. Tatsächlich stehen Steuerzahlungen im stetigen Konflikt zwischen der Maximierung des Shareholder Value und gesellschaftlich wünschenswerten Zielen. Sowohl Share- als auch Stakeholder beobachten daher genau das Verhalten der Unternehmen. Steuerliche Transparenz, sofern sie auch wirklich Verhaltensänderungen induziert, würde dadurch zum „Wegbereiter materieller Nachhaltigkeit“.²³²

Es bleibt aber für den Moment festzuhalten, dass die Vielzahl unterschiedlicher Berichterstattungsformen noch nicht als Grundlage für belastbare Investitionsentscheidungen angesehen werden kann. Darüber hinaus herrscht zwischen führenden Rating-Anbietern häufig ein Dissens.²³³ Daher ist die Wirkung von Transparenz und steuerlicher Nachhaltigkeitsberichterstattung auf freiwillige Steuerbefolgung infolge des verstärkten öffentlichen Drucks und das Steueraufkommen wohl noch begrenzt.

Von der reinen Beeinflussung des Steuerverhaltens abgesehen, sehen Kommentatoren dennoch eine Relevanz von ESG-Aspekten und gutem Steuerverhalten für die Kapitalmärkte.²³⁴ Beispielhaft seien Hanlon und Slemrod genannt, die im Mittel sinkende Kurse nach Meldungen über die Nutzung

²³⁰ Siehe hierzu die grundlegende Arbeit von *Scholes/Wolfson/Erickson/Hanloin/Maydew/Shevlin*, *Taxes and Business Strategy: A Planning Approach*, 5. Aufl. 2015.

²³¹ Vgl. *Bozanic/Hoopers/Thornock/Williams*, *Journal of Accounting Research* 2017, 79.

²³² Vgl. *Schnitger/Holle/Kockrow*, *DStR* 2020, 1456, 1460.

²³³ Vgl. *Christensen/Serafeim/Sikochi*, *The Accounting Review* 2022, 147.

²³⁴ Vgl. u.a. *AKIR e.V.*, *KoR* 2020, 153, 157.

von Steueroasen feststellen.²³⁵ O'Donovan et al. stellen im Zuge der vielbeachteten Panama Papers eine um kumuliert 174 Milliarden US\$ gesunkene Marktkapitalisierung der betroffenen Unternehmen fest.²³⁶ Demgegenüber konstatieren Huesecken et al. in einer Event Study zu LuxLeaks positive Marktreaktionen.²³⁷ Blaufuß et al. unterscheiden zwischen Steuerflucht und Steuervermeidung. Während Meldungen über Steuerflucht negativ aufgefasst werden, haben solche über Steuervermeidung positive Auswirkungen.²³⁸ Aus den Kapitalmarktreaktionen könnte sich auf Seiten der Unternehmen durchaus eine Motivation für mehr Steuermoral und gesellschaftlich wünschenswertes Steuerverhalten ergeben. In diesem Fall wäre das wünschenswerte Verhalten von außen vorgegeben. Im Ergebnis steht die Rolle des Steuerzahlers in Form von Unternehmen, Individuen und Haushalten damit in einem Spannungsfeld. Einerseits ist der Staat in Teilen auf die Mithilfe und freiwillige Steuerbefolgung des Steuerpflichtigen angewiesen, andererseits steht die Steuerzahlung im Konflikt mit dem individuellen Maximierungskalkül. Das System muss hierauf eine Antwort finden. Transparenz und Berichterstattung sind dahingehend vielversprechende Hebel.

3. Lenkungsfunktion von Steuern als direkte Förderung der Sustainable Development Goals

a. Die Lenkungsfunktion als ökonomisches Instrument

Ein Steuersystem kann direkt positiv oder negativ Einfluss auf Nachhaltigkeit nehmen.²³⁹ Es ist unter Ökonomen allgemein anerkannt, dass über Steuern eine Lenkungswirkung erreicht werden kann. Steuergesetze können folglich so ausgestaltet sein, dass ihr Primärziel nicht die Erzielung von Staatseinnahmen, sondern die Erreichung außerfiskalischer Zielsetzungen ist. Diese Steuern können somit auf einen Lenkungs- oder Distributionszweck abzie-

²³⁵ Vgl. *Hanlon/Slemrod*, Journal of Public Economics 2009, 126, 139.

²³⁶ Vgl. *O'Donovan/Wagner/Zeume*, The Review of Financial Studies 2019, 4117, 4120.

²³⁷ Vgl. *Huesecken/Oversch/Tassius*, Effects on Disclosing Tax Avoidance: Capital Market Reaction to LuxLeaks, 2018, abrufbar unter https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2848757.

²³⁸ Vgl. *Blaufuß/Möhlmann/Schwäbe*, Journal of Economic Psychology 2019, 278.

²³⁹ Vgl. *Pirlot*, A Legal Analysis of the Mutual Interactions between the UN Sustainable Development Goals (SDGs) and Taxation, in Brokelind/van Thiel (Hrsg.), Tax Sustainability in an EU and International Context, 2020, 92.

len.²⁴⁰ Steuern als monetäre Größe beeinflussen typischerweise finanzielle Zielgrößen von Unternehmen, Individuen und Haushalten negativ. Insofern kann es nicht verwundern, dass der Gesetzgeber gezielt über Steuern steuern kann. Typischerweise erfolgt eine solche Steuerung eher über Einzelfallregelungen als über allgemeine Parameter in einem Steuersystem. Erneut gilt das triviale Urteil, dass die Lenkungsfunction sicherlich nicht SDG-spezifisch ist. Vielmehr kann diese allgemeine ökonomische Erkenntnis zielgerichtet mit Blick auf die SDGs eingesetzt werden.

Grundsätzlich ist der Einsatz von Steuern als Werkzeug angeraten, wenn eine tiefgreifende Verhaltenslenkung eines großen Adressatenkreises angestrebt wird, mitunter dieser dann auch steuersensitiv reagiert bzw. überhaupt reagieren kann.²⁴¹ Der Lenkungszweck kann auf zwei Arten erfolgen. Schädliche Verhaltensweisen werden eingedämmt, wünschenswerte Verhaltensweisen hingegen können incentiviert werden.²⁴² Die Verhaltenslenkung ist dabei als statistische Steuerung zu verstehen, da nicht auf die Reaktion des einzelnen Steuerpflichtigen, sondern auf die Reaktion im Aggregat der Steuerpflichtigen abzustellen ist.²⁴³ Bereits aus rechtsdogmatischer Sicht wird hierbei zumeist auf die Incentivierung gesetzt. Letztendlich bewegt sich die Form der Lenkungswirkung weiterhin in einem bestehenden Steuersystem. Hierbei gelten weiterhin steuersystematische Überlegungen, die in Teilen auch verfassungsrechtlich abgesichert sind und eine „willkürliche Bestrafung“ von ökonomischen Aktivitäten mit negativer Wirkung auf die SDGs ausschließen. Vereinfacht gesagt besitzt der Gesetzgeber deutlich mehr Freiheiten bei der Auswahl der Tatbestände und Lebensumstände, die aus einer Nachhaltigkeitssichtweise gefördert werden sollen.

Der Lenkungszweck sei exemplarisch an den ökologisch bezogenen SDGs illustriert: Ein ökologisch nachhaltiges Steuersystem sollte mindestens eine

²⁴⁰ Vgl. u.a. *Avi-Yonah*, *Tax Law Review* 2006, 1, 5 f., 10 f., 22 f.; *Schneeloch/Mayering/Patek*, *Betriebswirtschaftliche Steuerlehre Band 1: Grundlagen der Besteuerung, Ertragsteuern*, 7. Auflage 2016, 8 f.; *Zimmermann/Henke/Broer*, *Finanzwissenschaft: Eine Einführung in die Staatsfinanzen*, 12. Aufl. 2017, 6 ff.

²⁴¹ Vgl. *Ismer*, *Umweltschutz durch Steuern und Abgaben*, in Sieker (Hrsg.), *Steu-errecht und Wirtschaftspolitik*, 2016, 438.

²⁴² Vgl. *Pirlot*, *A Legal Analysis of the Mutual Interactions between the UN Sustainable Development Goals (SDGs) and Taxation*, in Brokelind/van Thiel (Hrsg.), *Tax Sustainability in an EU and International Context*, 2020, 93.

²⁴³ Vgl. *Ismer*, *Umweltschutz durch Steuern und Abgaben*, in Sieker (Hrsg.), *Steu-errecht und Wirtschaftspolitik*, 2016, 436.

schonende Ressourcenbeanspruchung fördern, die Energiewende forcieren²⁴⁴ und klimaschädliche konsumtive oder produktive Tätigkeiten reduzieren oder gar unterbinden.²⁴⁵ Die ganzheitliche, das gesamte Konsumverhalten erfassende Lenkungswirkung einer CO₂-Bepreisung erscheint dahingehend reizvoll.²⁴⁶ Im Jahr 2020 existierten weltweit 61 auf die Bepreisung von CO₂ abzielende Projekte, 31 davon als Emissionshandelssystem und 30 als CO₂-Steuer ausgestaltet.²⁴⁷ Auch die Kreislaufwirtschaft kann mit dem Steuersystem verknüpft werden, um mögliche positive Effekte von Besteuerung auf Ressourceneffizienz und auf den Verbrauch nicht-erneuerbarer Ressourcen zu erzielen.²⁴⁸ Daneben können Steuerinstrumente zur Unterstützung klimafreundlicher Verhaltensweisen wie etwa der Installation von Solarzellen oder der Förderung grüner Innovationen und Produktion zum Einsatz kommen.²⁴⁹ Die SDGs 7, 12, 13, 14 und 15 werden durch diese Werkzeuge geför-

²⁴⁴ Vgl. *Schratzentaller*, La Revue de l'OFCE 2015, 57, 62, abrufbar unter <https://www.cairn.info/revue-de-l-ofce-2015-5-page-57.htm>. Siehe weiterführend *Nerudová/Hampel/Janová/Dobranschi/Rozmahel*, Sustainability of the Taxation Systems in the EU: A Proposal of an Evaluation Model, 2019, 31 f., abrufbar unter <https://ec.europa.eu/research/participants/documents/downloadPublic?documentIds=080166e5c1f6e730&appId=PPGMS>.

²⁴⁵ Technisch entspräche dies einer Internalisierung externer Effekte, siehe hierzu *Wesseh/Lin*, Journal of Cleaner Production 2016, 871 und die darin zitierte Literatur.

²⁴⁶ Vgl. u.a. *Best/Burke/Jotzo*, Environmental and Resource Economics 2020, 69; *Flues/van Dender*, Carbon Pricing Design: Effectiveness, Efficiency and Feasibility, 2020, abrufbar unter https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/carbon-pricing-design-effectiveness-efficiency-and-feasibility_91ad6a1e-en; *Leisner-Egensperger*, NJW 2019, 2218, 2220.

²⁴⁷ Vgl. *World Bank Group*, State and Trend of Carbon Pricing 2020, 18, abrufbar unter <https://openknowledge.worldbank.org/handle/10986/33809>. Zu Umweltsteuern siehe weiterführend u.a. *Böhringer/Rutherford*, In Search of a Rationale for Differentiated Environmental Taxes, 2002, abrufbar unter <https://www.zew.de/publikationen/in-search-of-a-rationale-for-differentiated-environmental-taxes>; zu Emissionshandelssystemen siehe u.a. *Kuik/Mulder*, Energy Policy 2004, 737. Für eine Diskussion der Situation in Deutschland siehe *Zenke/Tel-schow*, EnWZ 2020, 157 bezugnehmend auf das BEHG, BGBl. 2019 I, 2728.

²⁴⁸ Vgl. *Stahel*, Policy for material efficiency – sustainable taxation as a departure from the throwaway society, 2013, 13 ff.

²⁴⁹ Vgl. *Nerudová/Hampel/Janová/Dobranschi/Rozmahel*, Sustainability of the Taxation Systems in the EU: A Proposal of an Evaluation Model, 2019, 32, abrufbar unter <https://ec.europa.eu/research/participants/documents/downloadPublic?documentIds=080166e5c1f6e730&appId=PPGMS>.

dert, da im besten Fall eine Verhaltenslenkung beim Adressaten der Maßnahmen induziert wird. Jedoch sollten vielversprechende Lenkungswirkungen nicht zum Anlass genommen werden, auf den Einsatz weiterer Maßnahmen zu verzichten. Nur eine Einbettung in einen Instrumentenmix aus Abgaben- und Ordnungsrecht, direkten Incentivierungen sowie informellen Instrumenten wird letztlich zielführend sein, allein schon, da in einigen Fällen schlicht nicht mit dem Eintritt einer finanziellen Lenkungswirkung zu rechnen ist.²⁵⁰ Hierbei sei auch betont, dass eine laufende Evaluierung zur Messung der Zielerreichung notwendig ist. An dieser fehlt es zumeist.²⁵¹

b. Steuern als Mittel zur Verteilung

Daneben können Steuern zu Distributionszwecken eingesetzt werden, um u.a. die ungleiche Verteilung von Einkommen und Vermögen sowohl auf nationaler als auch auf internationaler Ebene zu reduzieren.²⁵² Die wachsende Ungleichheit in der Vermögensverteilung ist in der akademischen Literatur

²⁵⁰ Vgl. *Ismer*, Umweltschutz durch Steuern und Abgaben, in Sieker (Hrsg.), Steuerrecht und Wirtschaftspolitik, 2016, 439.

²⁵¹ Vgl. *Hey*, FR 2021, 293; *Büttner*, FR 2021, 301; umfassend zur Evaluierung mit Bezug zur Datenlage *Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen*, Notwendigkeit, Potenzial und Ansatzpunkte einer Verbesserung der Dateninfrastruktur für die Steuerpolitik, Gutachten 05/2020, abrufbar unter <https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/Ministerium/Wissenschaftlicher-Beirat/Gutachten/2020-10-30-gutachten-dateninfrastruktur-steuerpolitik.html>.

²⁵² Vgl. *Avi-Yonah*, Tax Law Review 2006, 1, 3. Zum Einfluss von Steuern auf die Ungleichheit von Einkommen und Vermögen siehe *Alvaredo/Chancel/Piketty/Saez/Zucman*, World Inequality Report 2018, 19 f., 263 ff., abrufbar unter <https://wir2018.wid.world/>; *Blanchet/Chancel/Gethin*, How Unequal is Europe? Evidence from Distributional National Accounts, 1980-2017, 58 f., <https://wid.world/document/bcg2019-full-paper/>.

zu einem Trendthema geworden²⁵³ und gefährdet die Erreichung der SDGs. Auf nationaler Ebene können progressiv ausgestaltete Steuerelemente zur Anwendung kommen, um die Steuerbelastung besser an der individuellen Leistungsfähigkeit auszurichten.²⁵⁴ Die Kommentatoren sehen etwa eine progressive, umverteilende Besteuerung als Voraussetzung zur Einhaltung von Menschenrechten und Erreichung einer nachhaltigen Entwicklung.²⁵⁵ Eine solche Debatte ist in Deutschland gerade virulent, wenn es um die Frage geht, in welchem Maße Steuerpflichtige infolge der Effekte aus der kalten Progression entlastet werden sollen.²⁵⁶ Ähnlich verhält es sich wohl mit der jüngsten Debatte um die Sinnhaftigkeit eines Tankrabatts und den damit verbundenen ökonomischen Effekten.²⁵⁷ International können Abkommen die Allokation von Besteuerungsrechten zwischen reicheren und ärmeren Län-

²⁵³ Siehe u.a. *Piketty/Saez*, *The American Economic Review* 2006, 200. Die Besteuerung gerät zusehends in den Fokus, da ein Grund für wachsende Ungleichheit im Vermögen insbesondere der schleichende Abbau von Progressivität in Steuersystemen ist, vgl. u.a. *Förster/Llena-Nozal/Nafilyan*, *Trends in Top Incomes and their Taxation in OECD Countries*, 2014, 62, abrufbar unter https://www.oecd-ilibrary.org/social-issues-migration-health/trends-in-top-incomes-and-their-taxation-in-oecd-countries_5jz43jhlz87f-en; *Krenek/Schratzenstaller*, *A European Net Wealth Tax*, 2018, 2, abrufbar unter https://www.wifo.ac.at/jart/prj3/wifo/main.jart?content-id=1454619331110&publikation_id=61040&detail-view=yes.

²⁵⁴ Vgl. u.a. *OECD*, *Economic Policy Reforms: Going for Growth 2012*, 183, abrufbar unter <https://www.oecd.org/economy/monetary/economicpolicyreformsgoingforgrowth2012.htm>; *UN*, *World Economic and Social Survey 2018*, *Frontier technologies for sustainable development*, 55, abrufbar unter <https://www.un.org/development/desa/publications/world-economic-and-social-survey-2018.html>.

²⁵⁵ Vgl. *de Zayas*, *Note by the Secretary General – Promotion of a democratic and equitable international order*, A/71/289, 2016, 24, abrufbar unter <https://digitallibrary.un.org/record/801873>.

²⁵⁶ Vgl. die jüngste Debatte um das Entlastungspaket III der Bundesregierung, *Die Bundesregierung*, „Deutschland steht in einer schwierigen Zeit zusammen“, Mitteilung vom 7.9.2022, abrufbar unter <https://www.bundesregierung.de/breg-de/aktuelles/drittes-entlastungspaket-2082584>; *Anger/Greive/Olk*, *Wer wie von den Entlastungen profitiert*, *Handelsblatt* v. 6.9.2022.

²⁵⁷ Vgl. *Fuest/Neumeier/Stöhlker*, *Perspektiven der Wirtschaftspolitik* 2022, 74-80.

dern verteilen und dazu beitragen, dass die SDGs auch in ärmeren Ländern erreicht werden können.²⁵⁸

In jedem Fall ist bei Lenkungs- oder Distributionsmaßnahmen ein bedachtes Vorgehen nötig, da der Effekt auf die SDGs nicht nur vorteilhaft sein muss. Ganz grundsätzlich besteht die Möglichkeit einer Überfrachtung des Steuersystems mit außerfiskalischen Zielsetzungen und damit einhergehend eine Überforderung der Finanzverwaltung.²⁵⁹ Dieser Befund ist sicherlich nicht neu, angesichts der doch in Teilen ausufernden Vorstellungen über eine stärkere Berücksichtigung von Nachhaltigkeitsaspekten bei Steuern sind hier doch mahnende Worte angebracht. Die Einführung einer Energiepreispauschale oder die negative Entfernungspauschale im EStG haben jedenfalls gezeigt, dass eine Überfrachtung der Steuergesetze mit außerfiskalischen Zielsetzungen in Teilen bereits Realität geworden ist.²⁶⁰ Hierbei sollte der Grundsatz gelten, dass eine Lenkung mit direkten Zahlungen zumeist die bessere Alternative als die Lenkung über Steuern ist.²⁶¹ Wesentliche nachhaltigkeitsrelevante Gefahren liegen außerdem in der Diskriminierung einkommensschwacher Bevölkerungsgruppen und in nicht beabsichtigten Effekten.²⁶² Gegen eine CO₂-Bepreisung etwa wird immer wieder die Möglichkeit

²⁵⁸ Vgl. *Pirlot*, A Legal Analysis of the Mutual Interactions between the UN Sustainable Development Goals (SDGs) and Taxation, in Brokelind/van Thiel (Hrsg.), *Tax Sustainability in an EU and International Context*, 2020, 93.

²⁵⁹ Vgl. *Gosch*, *StuW* 1990, 201, 214.

²⁶⁰ Vgl. kritisch zur Energiepreispauschale *Kanzler*, *FR* 2022, 641; *Hildebrandt*, Entlastungspaket der Bundesregierung verursacht immense Kosten für Bürokratie, *Handelsblatt* v. 27.4.2022.

²⁶¹ Vgl. insofern die Bestrebungen des Gesetzgebers innerhalb des Jahressteuergesetzes 2022 eine Möglichkeit in der AO zu schaffen, direkte Zahlungen an die Bürger leisten zu können. Vgl. zur Kritik *Hildebrandt/Neuerer/Olk/Specht*, Einmalzahlungen: Wie die Ampelkoalition den Bürgern Geld überweisen kann, *Handelsblatt* v. 3.9.2022.

²⁶² Vgl. *Pirlot*, A Legal Analysis of the Mutual Interactions between the UN Sustainable Development Goals (SDGs) and Taxation, in Brokelind/van Thiel (Hrsg.), *Tax Sustainability in an EU and International Context*, 2020, 94.

von Regressivität als soziales Gegenargument ins Feld geführt.²⁶³ Regressivität sei zum einen per se unfair und unethisch²⁶⁴ und verstoße zum anderen mindestens gegen SDG 1 und SDG 10.²⁶⁵ Nicht beabsichtigte Effekte einer CO₂-Bepreisung liegen beispielweise auch in der Gefahr von Carbon Leakage²⁶⁶ und dem Verlust von Steueraufkommen.²⁶⁷ Außerdem müssen Zielkonflikte zwischen den einzelnen SDGs und ganzen Nachhaltigkeitsdimensionen bedacht werden. So zeigt sich in empirischen Untersuchungen eine inhärente Widersprüchlichkeit zwischen sozio-ökonomischer und ökologischer Nachhaltigkeit.²⁶⁸

²⁶³ Vgl. u.a. *Bach/Isaak/Kemfert/Kunert/Schill/Wägner/Zaklan*, Für eine sozialverträgliche CO₂-Bepreisung, 2019, 1. Weiterführend siehe *Metcalfe*, National Tax Journal 1999, 655; *Edenhofer/Flachsland/Kalkuhl/Knopf/Pahle*, Optionen für eine CO₂-Preisreform, 2019, 79 ff., abrufbar unter https://www.sachverstaendigenrat-wirtschaft.de/fileadmin/dateiablage/Arbeitspapiere/Arbeitspapier_04_2019.pdf; *Zerzawy/Fiedler*, Lenkungs- und Verteilungswirkungen einer klimaschutzorientierten Reform der Energiesteuern, 2019, abrufbar unter https://foes.de/pdf/2019-07-FOES_CO2Preis_Hintergrundpapier_BMU.pdf. Für Regressivität am konkreten Beispiel der U.S. Clean Energy Tax Credits siehe *Borenstein/Davis*, Tax Policy and the Economy 2016, 191.

²⁶⁴ Vgl. *Nichols/Wempe*, Journal of Business Ethics 2010, 553, 563.

²⁶⁵ Vgl. *Pirlot*, A Legal Analysis of the Mutual Interactions between the UN Sustainable Development Goals (SDGs) and Taxation, in *Brokelind/van Thiel* (Hrsg.), Tax Sustainability in an EU and International Context, 2020, 95.

²⁶⁶ Vgl. u.a. *Aichele/Felbermayr*, The Review of Economics and Statistics 2015, 104 ff.; *Babiker*, Journal of International Economics 2005, 421 ff. CBAMs sind mögliche Gegenmaßnahmen, siehe hierzu u.a. *Ismer/Neuhoff*, European Journal of Law and Economics. 2007, 137 ff.; *Monjon/Quirion*, Energy Policy 2010, 5199 ff.

²⁶⁷ Vgl. *Pirlot*, A Legal Analysis of the Mutual Interactions between the UN Sustainable Development Goals (SDGs) and Taxation, in *Brokelind/van Thiel* (Hrsg.), Tax Sustainability in an EU and International Context, 2020, 95. Außerdem ginge die Aufkommenselastizität des Steuersystems verloren, vgl. u.a. *Franke*, StuW 1990, 217, 223 ff.

²⁶⁸ Vgl. *Spaiser/Ranganathan/Bali Swain/Sumpter*, International Journal of Sustainable Development and World Ecology 2016, 457, 467 f.

c. Mögliche Zielkonflikte zwischen Steuern und Sustainable Development Goals

Daneben gibt es ebenso steuerliche Maßnahmen, deren Effekt unstrittig direkt und negativ ist.²⁶⁹ Insbesondere auf ertragsteuerlicher Ebene werden häufig punktuell wirkende Normen wie Ausnahmen oder Vergünstigungen eingeführt, deren Einfluss zunächst nicht klar zu identifizieren ist. Diese Regelungen sind potenzielle Störfaktoren. Aufgrund der Komplexität des Steuerrechts können solche Regelungen nur beispielhaft verdeutlicht werden. So stehen etwa Aspekte der Zusammen- vs. Einzelveranlagung unter Verdacht, Ungleichheiten zwischen den Geschlechtern zu provozieren.²⁷⁰ Dies gefährdet die Chancengerechtigkeit für Geringverdiener und Frauen (SDG 5).²⁷¹ Vor allem letzteres erfährt unter dem Begriff der „Gender Equity“ im Steuerrecht eine intensive Diskussion.²⁷² Richtig eingesetzt kann das Steuersystem aber dabei unterstützen, Gerechtigkeit zwischen den Geschlechtern herbeizuführen.²⁷³ Als weiteres Beispiel dienen ökologisch wenig nutzenstiftende

²⁶⁹ Vgl. *Pirlot*, A Legal Analysis of the Mutual Interactions between the UN Sustainable Development Goals (SDGs) and Taxation, in Brokelind/van Thiel (Hrsg.), *Tax Sustainability in an EU and International Context*, 2020, 95.

²⁷⁰ Vgl. insgesamt zu dem Aspekt Gleichstellung der Geschlechter und Steuerpolitik *OECD*, *Tax Policy and Gender Equality: A Stocktake of Country Approaches*, 2022, abrufbar unter <https://doi.org/10.1787/b8177aea-en>.

²⁷¹ Vgl. *Schratzenstaller*, *La Revue de l'OFCE* 2015, 57, 62, abrufbar unter <https://www.cairn.info/revue-de-l-ofce-2015-5-page-57.htm>.

²⁷² Es wird v.a. die potenzielle Geschlechterdiskriminierung in Steuergesetzen und Richtlinien betrachtet, vgl. u.a. *Bettio/Verashchagina*, *Fiscal system and female employment in Europe*, 2009, 45 ff; *Grown*, *Taxation and Gender Equality: A Conceptual Framework*, 2010, 12 f; daneben stellt sich die Frage, wie und inwieweit Steuersysteme Arbeitsanreize für Frauen und Geringqualifizierte verhindern, vgl. u.a. *Gunnarsson/Schratzenstaller/Spangenberg*, *Gender equality and taxation in the European Union*, 2017, 9, 26 f.; *Schratzenstaller-Altzinger*, *Gender Budgeting im Steuersystem*, 2012, 20 ff; für einen Vergleich zwischen westlichen Ländern siehe *Fuchs-Schündeln*, *Perspektiven der Wirtschaftspolitik* 2017, 132, 134 f.

²⁷³ *UN Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters*, *The role of taxation and domestic resource mobilization in the implementation of the Sustainable Development Goals*, 2018, 5, 15 f., abrufbar unter <https://www.un.org/development/desa/financing/sites/www.un.org.development.desa.financing/files/2020-04/CRP19-The-Role-of-Taxation-and-Domestic-Resource-Mobilization-in-the-Implementation-of-the-Sustainable-Development-Goals.pdf>.

Vergünstigungen oder Förderungen von Dienstwagen.²⁷⁴ Auf diesem Gebiet werden in Deutschland und europaweit womöglich Anreize für mehr und größere Fahrzeuge gesetzt, was die Erreichung der SDGs 11 und 13 gefährdet.²⁷⁵ Zu konstatieren ist jedenfalls, dass der Anteil von E-Fahrzeugen in den Dienstwagenflotten zunimmt, zugleich auch das Segment der Dienstwagen für die Autobauer bedeutend ist.²⁷⁶

Allerdings müssen auch bei auf den ersten Blick negativen Effekten auf Nachhaltigkeit weitere gesetzgeberische Schritte sorgsam bedacht sein. So kann etwa durch die Gewährung einer vermeintlich umweltschädlichen Vergünstigung die Verursachung einer noch umweltschädlicheren Variante verhindert werden.²⁷⁷ Letztendlich hängen diese Fragen von der empirischen Reaktion der Steuerpflichtigen ab. Insgesamt sind vor allem direkte Effekte der Besteuerung nur schwer exakt zu identifizieren und zu interpretieren.²⁷⁸ Evidenzbasierte Steuerpolitik wird damit zur Notwendigkeit. Insbesondere dann, wenn das Steuerrecht durch weitere (ordnungsrechtliche) Maßnahmen

²⁷⁴ Vgl. *Pirlot*, A Legal Analysis of the Mutual Interactions between the UN Sustainable Development Goals (SDGs) and Taxation, in Brokelind/van Thiel (Hrsg.), *Tax Sustainability in an EU and International Context*, 2020, 95.

²⁷⁵ Für eine nahezu EU-weite Analyse siehe *NÆss-Schmidt/Winiarczyk*, *Company Car Taxation: Subsidies, Welfare and Environment*, 2011, 54; für eine Analyse bezogen auf Deutschland siehe *Metzler/Humpe/Gössling*, *Climate Policy* 2019, 542, 553.

²⁷⁶ Vgl. *Jahn*, Boom bei Elektro-Dienstwagen, *Handelsblatt* v. 4.9.2022; *Hubik/Tyborski*, Besteuerung „überfällig“? – Deutsche Autohersteller fürchten um das Dienstwagen-Geschäft, *Handelsblatt* v. 22.8.2022. Für einen kritischen Vergleich innerhalb der EU vgl. *Herwartz*, Deutschland geht einen Sonderweg bei Firmenwagen, *Handelsblatt* v. 24.8.2022. Zu den steuerpolitischen Implikationen vgl. *Delhaes/Neuerer/Hildebrand*, Der heimliche Deal im Streit ums Dienstwagenprivileg, *Handelsblatt* v. 26.8.2022; *Kersting/Neuerer*, Pendlerpauschale, Dienstwagenprivileg: Diese Subventionen kosten den Staat viele Milliarden, *Handelsblatt* v. 29.8.2022.

²⁷⁷ Vgl. *Pirlot*, A Legal Analysis of the Mutual Interactions between the UN Sustainable Development Goals (SDGs) and Taxation, in Brokelind/van Thiel (Hrsg.), *Tax Sustainability in an EU and International Context*, 2020, 96; in Teilen wird einzelnen steuerlichen Regelungen eine begünstigende, klimaschädliche Wirkung vorgehalten, vgl. *Theurer*, Milliarden gegen den Klimaschutz, *FAZ* v. 13.6.2021, 21.

²⁷⁸ Vgl. *Pirlot*, A Legal Analysis of the Mutual Interactions between the UN Sustainable Development Goals (SDGs) and Taxation, in Brokelind/van Thiel (Hrsg.), *Tax Sustainability in an EU and International Context*, 2020, 94.

flankiert wird, ist die Beobachtung isolierter Effekte nur in einzelnen Fällen möglich. Erste Ansatzpunkte können Evaluierungssysteme für die Gesamtnachhaltigkeit von Steuersystemen, aber auch von Einzelfallregelungen liefern. Aus einer wissenschaftlichen Sicht zur Umsetzung einer evidenzbasierten Steuerpolitik ist die Notwendigkeit von Evaluierungen sehr deutlich zu betonen.²⁷⁹ Für eine Systemevaluierung werden die klassischen Nachhaltigkeitsdimensionen in Unterbereiche unterteilt, die wiederum durch Steuerwerkzeuge beeinflusst werden.²⁸⁰ Ein solches Vorgehen auf Ebene der einzelnen SDGs existiert bislang aber nicht.²⁸¹

4. Das Steuersystem als Förderung der Sustainable Development Goals

a. Begriffsbestimmung eines nachhaltigen Steuersystems

In die Diskussion um die SDGs und eine Verbindung mit Steuern sollte u.E. das Steuersystem als Ganzes treten.²⁸² Die vorherigen Abschnitte haben bereits gezeigt, dass die Finanzierungs- und Lenkungsfunction von Steuern einzelne Ausprägungen der Ziele von Steuern sind und damit gemeinsam in einem Steuersystem wirken.²⁸³ Letztendlich bestimmt damit die Ausgestaltung eines Steuersystems allgemein, welche Akzente auf eben diese beiden Funktionen mit Bezug zu SDGs gelegt werden sollen. Nach Weber-Grellet ist ein System die Ordnung einer Rechtsmaterie nach sachlichen Gesichtspunkten und unter Beachtung der durch Verfassung und Gesetz vorgegebene-

²⁷⁹ Vgl. *Hey*, *StuW* 2013, 107, sowie u.a. *Büttner*, *FR* 2021, 301; *Hey*, *FR* 2021, 293; *Hierstetter*, *FR* 2021, 306. Zweifelsohne ist eine Evaluierung auch mit der verfügbaren Datenlage eng verknüpft, vgl. *Voshage*, *FR* 2021, 316 sowie *Peuthert/Schaebbs*, *DB* 2021, 2650, für die Diskussionen um die Gründung eines Instituts für empirische Steuerforschung zur Verbesserung der Datenlage.

²⁸⁰ Vgl. *Janová/Hampel/Nerudová*, *European Journal of Operational Research* 2019, 916; *Nerudová/Hampel/Janová/Dobranchi/Rozmahel*, *Sustainability of the Taxation Systems in the EU: A Proposal of an Evaluation Model*, 2019, 14 ff., abrufbar unter <https://ec.europa.eu/research/participants/documents/downloadPublic?documentIds=080166e5c1f6e730&appId=PPGMS>.

²⁸¹ Vgl. für eine Metaanalyse der SDGs und deren Zusammenhang *Asatani/Takeda/Yamano/Sakata*, *Energies* 2020, 975.

²⁸² Vgl. u.a. *Lyrenäs/Zúñiga*, *European Taxation* 2019, 598.

²⁸³ Vgl. zum Steuersystemgedanken und dem Design *Adam/Besley/Blundell/Bond/Chote/Gammie/Johnson/Mirrlees/Myles/Poterba*, *Tax by design*, 2011, 22-35.

nen Gesetzlichkeiten.²⁸⁴ Hierbei wird auch auf die drei steuergesetzlichen Normengruppen Fiskalzwecknorm, Sozialzwecknorm und Vereinfachungsnorm verwiesen.²⁸⁵ Zweifelsohne ist ein solch verstandener Systembegriff stark rechtsdogmatisch geprägt. Im Hinblick auf die SDGs ist das Steuersystem deutlich breiter zu verstehen und nicht nur isoliert auf das Regelsystem. Letztendlich ist hierbei auf unterschiedliche Gruppen einzugehen, die im Besteuerungsprozess interagieren. Neben Steuergläubiger und Steuerschuldner im engen Sinne und deren ökonomischen Aktivitäten sind damit auch Steuerintermediäre und im weiten Sinne am Steuervollzug Beteiligte miteinzubeziehen. Hinzu tritt der Gesetzgeber mit seiner schöpferischen Kraft. Neben dem Regelwerk für diese Personen stehen damit auch die Fragen im Raum, wie im Hinblick auf Nachhaltigkeit das Zusammenspiel und die Interaktion dieser Personengruppen untereinander auszusehen haben.

Neu im Diskurs ist ein mehrdimensionales, indikatorenbasiertes Vorgehen, um die Gesamtnachhaltigkeit von Steuersystemen zu evaluieren.²⁸⁶ Hierbei stellt sich zweifelsohne die Frage, wie die Nachhaltigkeit eines Steuersystems z.B. mittels eines Indexes beschrieben werden kann.²⁸⁷ So wird das System als Besteuerungsregime umschrieben, das neben den klassischen ESG-Kriterien als vierte Dimension eine institutionelle Sicht einführt.²⁸⁸ In diesem Sinne soll sich ein Steuersystem dann auch danach bewerten lassen können, inwieweit die vier Dimensionen für die Zielerreichung der SDGs förderlich sind. Diesen modularen Ansatz wählen Nerudová et al., die gleichzeitig

²⁸⁴ Vgl. *Weber-Grellet*, Steuern im modernen Verfassungsstaat, 2001, 148.

²⁸⁵ Vgl. *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Band I, § 4, 74.

²⁸⁶ Vgl. z.B. für eine Übersicht der unterschiedlichen Maßnahmen im Bereich Nachhaltigkeit in unterschiedlichen Steuersystemen *EY*, Green Tax Tracker 2022, abrufbar unter https://www.ey.com/en_gl/tax-guides/keeping-pace-with-sustainability-incentives-carbon-regimes-and-environmental-taxes. Vgl. für eine Evaluierung in einem System mit vier Dimensionen *Nerudová/Hampel/Janová/Dobranschi/Rozmahel*, *Intereconomics* 2019, 140.

²⁸⁷ Vgl. zur Designfrage eines Indexes z.B. *Janová/Hampel/Nerudová*, *European Journal of Operational Research* 2019, 916-926. Exemplarisch für eine Evaluierung am Beispiel Europa vgl. *Nerudová/Janová/Hampel/Dobranschi/Rozmahel*, Sustainability of the Taxation System in the EU: A Proposal of an Evaluation Model, abrufbar unter <https://ec.europa.eu/research/participants/documents/downloadPublic?documentIds=080166e5c1f6e730&appId=PPGMS>.

²⁸⁸ Vgl. *Lyrenäs/Zuñiga*, *European Taxation* 2019, 598, 599; *Nerudová/Hampel/Janová/Dobranschi/Rozmahel*, *Intereconomics* 2019, 139.

Spielraum für weitere Dimensionen lassen.²⁸⁹ Ein Ansatz von Wöhlbier et al. legt den Fokus auf die Beschreibung wachstumsbasierter Indikatoren und die ökonomische Dimension von Nachhaltigkeit.²⁹⁰ Schratzenstaller wählt eine umfassendere Perspektive und entwickelt ein hierarchisch aufgebautes System von Indikatoren, um Steuerarten nach ihrer Wirkung auf die ökonomische, ökologische und soziale Dimension von Nachhaltigkeit zu evaluieren.²⁹¹ Ein indikatorenbasiertes Vorgehen zur Evaluation von Steuersystemen im Rahmen der SDGs existiert allerdings bislang nicht.

Unter Anwendung von vier unterschiedlichen Dimensionen zur Charakterisierung eines Steuersystems mit Bezug zu den SDGs werden diese Dimensionen zu Bereichen der Steuerpolitik, in denen unterschiedliche Werkzeuge zur Anwendung kommen.²⁹² Darüber hinaus findet sich der Gedanke, dass ein nachhaltiges Steuersystem eben ein solches ist, das adäquat auf neue Trends reagieren kann und damit in gewisser Weise eine Resilienz im Hinblick auf die Finanzierungsfunktion besitzt.²⁹³ Eine derartige Sichtweise schränkt in Teilen den Systemgedanken, aber auch die Finanzierungsfunktion ein. Die institutionelle Dimension als vierter Bereich soll das Funktionieren der Besteuerung sicherstellen. Dazu gehört sicherlich auch der administrative Steuererhebungsprozess. Als Steuerpolitikbereiche werden Effektivität der Steuererhebung, Tax-Compliance-Kosten und Steuermoral

²⁸⁹ Vgl. *Nerudová/Hampel/Janová/Dobranschi/Rozmahel*, Sustainability of the Taxation Systems in the EU: A Proposal of an Evaluation Model, 2019, abrufbar unter <https://ec.europa.eu/research/participants/documents/downloadPublic?documentIds=080166e5c1f6e730&appId=PPGMS>. Zur Empirie hinter dieser Arbeit siehe *Janová/Hampel/Nerudová*, European Journal of Operational Research 2019, 916.

²⁹⁰ Siehe hierzu *Wöhlbier/Astarita/Mourre*, Consolidation on the revenue side and growth-friendly tax structures: an indicator based approach, 2014, abrufbar unter https://ec.europa.eu/economy_finance/publications/economic_paper/2014/pdf/ecp513_en.pdf; Für Kritik an diesem Vorgehen siehe *Schratzenstaller*, La Revue de l'OFC 2015, 57, 69 ff., abrufbar unter <https://www.cairn.info/revue-de-l-ofce-2015-5-page-57.htm>.

²⁹¹ Vgl. *Schratzenstaller*, La Revue de l'OFC 2015, 57, 64 ff., abrufbar unter <https://www.cairn.info/revue-de-l-ofce-2015-5-page-57.htm>.

²⁹² Vgl. *Nerudová/Dobranschi/Litzman/Rozmahel*, Tax Policy Areas and Tools for Keeping Sustainable Economy and Society in the EU, in Brokelind/van Thiel (Hrsg.), Tax Sustainability in an EU and International Context, 2020, 74.

²⁹³ Vgl. Accountancy Europe 2021, Sustainable Tax Systems, abrufbar unter <https://www.accountancyeurope.eu/publications/call-for-contributions-sustainable-tax-systems/>.

genannt.²⁹⁴ Die Effektivität der Steuererhebung soll eine mögliche Besteuerungslücke ansprechen und wie diese zu messen ist. Fragen zu den administrativen Kosten sind sicherlich nicht neu. Allerdings können derartige Fragen verstärkt in den Fokus geraten, wenn das Steuerrecht zunehmend mit Einzelfallregelungen mit Bezug zur Förderung einzelner SDGs überfrachtet wird, die schwer zu administrieren sind. Ebenfalls sind Fragen zu der Steuermoral von Steuerpflichtigen in einem Steuersystem weder neu noch SDG-spezifisch. Gleichwohl können in diesen Bereichen steuerpolitische Instrumente eingesetzt werden, die auch den SDGs dienen.

b. Ausgewählte Aktionsparameter in einem Steuersystem

Im Zuge der Debatte um eine faire Besteuerung und Lastenverteilung von Steuern auf unterschiedliche Wirtschaftseinheiten hat sich zunehmend eine Forderung nach mehr steuerlicher Transparenz manifestiert.²⁹⁵ Derartige Überlegungen sollen dabei nicht nur die Steueradministrationen unterstützen (private Country-by-Country-Reporting), sondern auch eine stärkere öffentliche Transparenz schaffen (public Country-by-Country-Reporting) und somit Vertrauen in das System herstellen. Hierbei besteht die Vermutung, dass eine stärkere Transparenz sowohl die Steuermoral der Steuerpflichtigen durch intrinsische Motivation erhöhen als auch zu einer Verhaltensanpassung führen kann. Die empirische Erkenntnis hierzu ist aber noch eher dünn. Dies liegt auch an dem Umstand, dass derartige Überlegungen noch recht jung sind und die damit verbundene Datenlage eher schlecht ist. Zwar wurden bereits verschiedene steuerliche Berichterstattungsformen hinsichtlich ihrer Reduktionspotenziale in Bezug auf Steuervermeidung auf den Prüfstand gestellt. Empirische Befunde zeichnen aber insgesamt ein gemischtes Bild. Prominente Beispiele finden sich im Kontext der US-amerikanischen FIN 48, die nach Literaturmeinung zu einer Verringerung von Steuervermeidung führte.²⁹⁶ Im Rahmen der Einführung des public CbCR für Ban-

²⁹⁴ Vgl. *Nerudová/Dobranschi/Litzman/Rozmahel*, Tax Policy Areas and Tools for Keeping Sustainable Economy and Society in the EU, in Brokelind/van Thiel (Hrsg.), Tax Sustainability in an EU and International Context, 2020, 82-84.

²⁹⁵ Vgl. *Lips/Valderrama*, Global Sustainable Tax Governance in the OECD/G20 Transparency and BEPS Initiatives, in Brokelind/van Thiel (Hrsg.), Tax Sustainability in an EU and International Context, 2020, 235-259.

²⁹⁶ Vgl. *Tomohara/Lee/Lee*, Applied Economics 2012, 4239; *Gupta/Mills/Towery*, Journal of the American Taxation Association 2014, 203; *Henry/Massel/Towery*, National Tax Journal 2016, 809.

ken gilt diese Beobachtung nur für einzelne Formen von Steuervermeidung, insgesamt ist wohl keine Änderung der Steuervermeidungsaktivitäten zu beobachten.²⁹⁷ Das private CbCR auf EU-Ebene hingegen scheint Steuervermeidung effektiv zu reduzieren.²⁹⁸ Es ist aber mindestens zu erwarten, dass steuerliche Transparenzberichterstattung und damit in gewisser Weise Steuermoral verstärkt in den Fokus empirischer Tax-Forschung rücken werden. Zunehmend wird in der empirischen Literatur Steuervermeidung bereits jetzt aus einer Nachhaltigkeitsperspektive heraus betrachtet.²⁹⁹ Nicht zuletzt dürfte die Veröffentlichung des GRI Standards 207 zur steuerlichen Nachhaltigkeitsberichterstattung hierfür notwendige Impulse setzen.

Steuerpflichtige und Steuerschuldner sind im Hinblick auf Nachhaltigkeit nicht nur im Sinne der Steuermoral zu adressieren. Ein ganzheitlicher Systemansatz muss berücksichtigen, dass sich die ökonomischen Aktivitäten von Unternehmen, Personen und Haushalten durch die Transformation hin zur nachhaltigen Gesellschaft zwangsläufig verändern werden. Selbstredend muss das System dazu in der Lage sein, z.B. auf neuartige Geschäftsmodelle im Rahmen der Digitalisierung oder auf Änderungen in Verhaltensmustern von Verbrauchern adäquat reagieren zu können, um die ökonomische Realität der Wirtschaftseinheiten korrekt abbilden zu können. Im Zuge der auch von der Politik vorangetriebenen Transformation können jedoch Situationen entstehen, in denen eine Änderung der ökonomischen Aktivität allein durch das Ordnungsrecht und begleitende Maßnahmen induziert wird. Ein exemplarischer Bereich sei mit PV-Anlagen angesprochen. Seit 1.5.2022 existiert in Baden-Württemberg eine PV-Pflicht für neue Wohngebäude und grundle-

²⁹⁷ Vgl. *Akamah/Hope/Thomas*, Journal of International Business Studies 2018, 49; *Brown/Jorgensen/Pope*, Journal of Accounting and Public Policy 2019, 106; *Dutt/Nicolay/Vay/Voget*, Can European Banks' Country-by-Country Reports Reveal Profit Shifting? An Analysis of the Information Content of EU Banks' Disclosures, ZEW Discussion Papers No. 19-042, 2019, abrufbar unter <https://www.econstor.eu/handle/10419/204652>; *Eberhartinger/Speitmann/Sureth-Sloane*, Banks' tax disclosure, financial secrecy, and tax haven heterogeneity, WU International Taxation Research Paper Series No. 2020-01, 2021, abrufbar unter <https://ssrn.com/abstract=3523909>; *Joshi/Outslay/Persson*, Contemporary Accounting Research 2020, 2357; *Overesch/Wolff*, Contemporary Accounting Research 2021, 1616.

²⁹⁸ Vgl. *Joshi*, Journal of Accounting Research 2020, 333; *De Simone/Olbert*, The Accounting Review 2022, 201.

²⁹⁹ Siehe exemplarisch *Hardeck*, ZfB 2013, 101; *Hardeck/Kirn*, Journal of Cleaner Production 2016, 1337; *Hardeck/Inger/Moore/Schneider*, Do the Bad Guys Report?, 2020, abrufbar unter <http://hdl.handle.net/10125/70502>.

gende Dachsanierungen, mehrere weitere Bundesländer und die EU erwägen ebenfalls solche Maßnahmen. Damit würde sich die ökonomische Aktivität von Privathaushalten verpflichtend verstärkt hin zu gewerblichen Einkünften orientieren. Zwar können Betreiber kleiner PV-Anlagen, eben z.B. auf dem eigenen Hausdach, mit einer Gesamtleistung von bis zu 10 kW/kWp beantragen, dass diese Tätigkeit steuerlich als Liebhaberei zu qualifizieren ist.³⁰⁰ Der Betreiber entginge damit ertragsteuerlichen Pflichten. Auf vielen Dächern wären aber mehr Dachflächenpotenziale vorhanden, als durch eine 10kW/kWp-Anlage ausgeschöpft würde. Eine Tatsache, die im Ertragssteuerrecht teilweise noch nicht berücksichtigt und nicht ausreichend adressiert ist. Neben bürokratische Hindernisse treten bei größeren Anlagen so auch technische steuerliche Fragestellungen, insbesondere hinsichtlich der Deklaration. Vor allem der Bereich der Umsatzsteuer wird in diesem Zusammenhang als besonders nachholungsbedürftig angesehen. Ein weiteres Beispiel ist die Beteiligung von Bürgern und Gemeinden an Windparks. So schreibt in Mecklenburg-Vorpommern das Bürger- und Gemeindenbeteiligungsgesetz vom 18.5.2016 vor, für neue Windparks eine haftungsbeschränkte Gesellschaft zu gründen.³⁰¹ Mindestens 20 Prozent der Gesellschaftsanteile sollen dann Anwohnern zur Beteiligung angeboten werden. Eine Maßnahme, die grundsätzlich die Resonanz klimaförderlicher Maßnahmen innerhalb der Bevölkerung erhöhen soll, äußert sich somit auch hier in potenziell zusätzlichen ökonomischen Aktivitäten. Daneben erscheint es künftig durchaus vorstellbar, die Logik erprobter Emissionshandelssysteme wie bspw. des EU EHS auf Privathaushalte zu übertragen. Solche Maßnahmen gingen sodann ebenfalls mit neuen Deklarations- und Prüfungspflichten einher. Derartige Hürden und Bürden beeinflussen wiederum die Akzeptanz des Steuersystems durch den Steuerpflichtigen wie auch dessen Steuermoral.³⁰² Ohne Zweifel entstehen die dargestellten Friktionen auch aus dem angesprochenen (notwendigen) Instrumentenmix. Das Steuersystem sollte dennoch nicht ungewollt zum Bremsklotz der Transformation werden und andere Maßnahmen im Instrumentenkoffer zeitig begleiten.

³⁰⁰ BMF v. 2.6.2021, Gewinnerzielungsabsicht bei kleinen Photovoltaikanlagen und vergleichbaren Blockheizkraftwerken, BStBl I 2021, 722.

³⁰¹ Zu ausführlichen Infos siehe <https://www.regierung-mv.de/Landesregierung/wm/Energie/Wind/B%C3%BCrger-und-Gemeindebeteiligungsgesetz>.

³⁰² Vgl. *Everest-Phillips/Sandall*, Linking Business Tax Reform with Governance: How to Measure Success, 2009, abrufbar unter <https://openknowledge.worldbank.org/handle/10986/10572?locale-attribute=en>.

Ein weiterer Aspekt ist sicherlich die Rolle von Steuerintermediären. Von Seiten der OECD (u.a. BEPS-Aktionspunkt 12) wird verstärkt untersucht, welche Rolle diese in einem Steuersystem einnehmen und hierbei eventuell mögliche Strategien zur Steuervermeidung begünstigen.³⁰³ In diesem Zusammenhang dürfen auch die großen Beratungsgesellschaften angesprochen werden. Tatsächlich empfinden die Steuerbehörden den Umgang mit MNEs und Big 4 aber größtenteils als kooperativ.³⁰⁴ Insgesamt werden Cooperative-Compliance and Tax Control Frameworks wichtiger. Vertrauen, Transparenz und Kommunikation zwischen Steuerbehörden und Intermediären müssen wechselseitig gelebt werden. Darüber hinaus werden bereits jetzt wesentliche Intermediäre im Rahmen der Anzeigepflicht für Steuergestaltungsmodelle (DAC 6) in die Pflicht genommen. Letztlich zielen auch diese Maßnahmen im Kern auf die Schaffung steuerlicher Transparenz und die Sicherung der Besteuerungsbasis ab, auch die Steuermoral wird damit adressiert. Am Steuervollzug beteiligte Personen und Stellen müssen im Rahmen des ganzheitlichen Systemansatzes ebenfalls Berücksichtigung finden. Eine Überlastung der Steuerbehörden und -gerichte durch Einzelfallregelungen und punktuell wirkende Maßnahmen mit hohem Bürokratieraufwand ist nicht wünschenswert. Dabei sind insbesondere Errungenschaften im technischen Umfeld mitzuberücksichtigen.³⁰⁵ Google Maps zur Prüfung von Angaben im Rahmen der Entfernungspauschale ist sicherlich nur die anekdotische Spitze des Eisberges. Deutlich weiterführend muss diskutiert werden, ob die Finanzbehörden gut genug aufgestellt sind, um Digitalthemen wie Blockchain und Kryptowährungen ausreichend adressieren zu können. In jedem Fall sollten der Veränderung der ökonomischen Realität der Wirtschaftseinheiten ebenso

³⁰³ Vgl. *OECD*, *Ending the Shell Game: Cracking down on the Professionals who enable Tax and White Collar Crimes*, 2021, abrufbar unter <http://www.oecd.org/tax/crime/ending-the-shell-game-cracking-down-on-the-professionals-who-enable-tax-and-white-collarcrimes.htm>; *Mulligan/Bassey/de Widt/Greggi/Kiesewetter/Oats*, *Regulation of intermediaries, including tax advisers, in the EU/ Member States and best practices from inside and outside the EU*, 2022, abrufbar unter [https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/STUD/2022/733965/IPOL_STU\(2022\)733965_EN.pdf](https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/STUD/2022/733965/IPOL_STU(2022)733965_EN.pdf).

³⁰⁴ Vgl. *OECD*, *Tax Morale II: Building Trust between Tax Administrations and Large Businesses*, 2022, abrufbar unter <https://www.oecd.org/publications/tax-morale-ii-7587f25c-en.htm>.

³⁰⁵ Siehe hierzu exemplarisch *Dom/Custers/Davenport/Prichard*, *Innovations in Tax Compliance: Building Trust, Navigating Politics, and Tailoring Reform*, 2022, 171-200, abrufbar unter <https://openknowledge.worldbank.org/bitstream/handle/10986/36946/9781464817557.pdf?sequence=3&isAllowed=y>.

überarbeitete Abläufe und Methoden in den Behörden entgegengesetzt werden, die zudem mögliche veränderte Deklarations- und Prüfungspflichten miteinbeziehen. Somit werden auch Vereinfachung und Komplexitätsreduktion angesprochen.

Zuletzt ist sicherlich die Frage zu stellen, nach welchen Regeln Veränderungen an dem bestehenden Steuersystem vorzunehmen sind. Der Klimawandel, eine alternde Gesellschaft, die fortschreitende Digitalisierung der Wirtschaft, aber auch eine stärkere Migration können einzelne SDGs betreffen. Die „Neidebatte“ sowie jüngste Diskussionen um die Abschöpfung von Übergewinnen (die sich im Kern schon seit Längerem in Bezug auf die großen Digitalunternehmen abspielt) können grundsätzlich ebenfalls mit den SDGs in Verbindung gebracht werden. Damit stellt sich in Teilen die Frage nach sektorspezifischen Regelungen der Gewinnabschöpfung. Bei den Kapitalmärkten stellt sich grundsätzlich die Frage nach der steuerlichen Begünstigung „grüner“ Investitionen. Hierbei können sich auch neue steuerbilanzielle Fragestellungen ergeben.³⁰⁶ Darüber hinaus denkt die EU in ihrem Green-Deal-Projekt über eine Veränderung der Energiebesteuerung nach. Perspektivisch wird es im Kontext dieser geschilderten Überlegungen deutlich an Bedeutung gewinnen, wie flexibel ein Steuersystem ist, um situationsbedingt Veränderungen bewirken und begleiten zu können, die wiederum die Verwirklichung der SDGs befördern. Damit stellt sich in Teilen auch die Frage nach dem Steuerfindungsrecht³⁰⁷ und wie weit Staat und Regierung neue Wege beschreiten können, um einzelne SDGs als Ausdruck des gesellschaftlichen Wunsches zu adressieren. Hierbei gilt es zu diskutieren, inwieweit bisherige Fundamentalprinzipien der Besteuerung zur Disposition stehen. Rechtsdogmatisch wurde in den vergangenen Jahrzehnten ein fein ausdifferenziertes System entwickelt, das in einer Normhierarchie unterschiedliche systemtragende und einfachgesetzliche Prinzipien entwickelt hat. Es erscheint schwer vorstellbar, dass dieses System durch die SDGs nun völlig zu verwerfen ist. Auch ist eine solche Forderung sicherlich nicht zweckdienlich. Wenn aber Steuern letztendlich auch nur ein Instrument sind, um bestimmte Zwecke

³⁰⁶ Vgl. *IDW*, Bilanzierung von „Grünen“ Finanzierungen, IDW Knowledge Paper 2021, abrufbar unter <https://www.idw.de/blob/131216/d3a82d7dba-52b0473ef7559564c7e752/down-bilanzierunggruenerfinanzen-data.pdf>, für allgemeine Bilanzierungsfragen.

³⁰⁷ Vgl. für Finanzausstattung der EU am Beispiel einer Flugticketsteuer, *Krenek/Schatzenstaller*, *Empirica* 2017, 665 sowie allgemein zur Finanzausstattung in der EU mit Bezug zur Nachhaltigkeit *Solilova/Nerudova/Dobranschi*, *Empirica* 2017, 687.

zu erfüllen, dann ist es durchaus vorstellbar, dass neben einer allgemeinen Finanzierungsfunktion von Steuern auch die Förderung der SDGs hinzutritt.

IV. Kritische Reflexion und Fazit

Die Verknüpfung von Steuern und Nachhaltigkeit startet u.E. aus dem originären Verständnis von Steuern. Nur so kann sich logisch ableiten lassen, welche möglichen Grenzen in der Debatte zu berücksichtigen sind. Steuern können mit Nachhaltigkeit daher abstrakt im Sinne der klassischen Funktionslehre verbunden werden. Neben etwaigen Finanzierungs- oder Lenkungs-funktionen muss darüber hinaus das System als Zusammenspiel verschiedener an der Besteuerung beteiligter Personengruppen treten, um wesentliche Interaktionen mit Nachhaltigkeit aus einer ganzheitlicheren Perspektive darzustellen. Durch diese Dreiteilung wird u.E. ein möglichst breiter Blickwinkel auf den aktuellen Diskussionsstand ermöglicht.

Sodann stellt sich die Frage nach der genauen Begriffsbestimmung von Nachhaltigkeit. Insofern wurden die SDGs als Ausgangspunkt für eine Operationalisierung des Nachhaltigkeitsbegriffs im Rahmen der Steuerwissenschaften präsentiert. Die SDGs konkretisieren und differenzieren Nachhaltigkeit hinreichend in 17 gesamtgesellschaftliche Ziele und 169 Unterziele. Als wesentliche Unterstützungskonzepte dienen das Akronym ESG und die Transformationsbereiche. Während sich ESG dem Thema Nachhaltigkeit aus einer Unternehmensperspektive heraus nähert, dienen Transformationsbereiche als konkrete Übersetzung der SDGs in politische Handlungsfelder.

Hiernach wurde die Verknüpfung zwischen Steuern und den SDGs in den drei Interaktionsbereichen Finanzierung, Lenkung und System dargestellt. Das Steuerrecht kann über diese drei Interaktionsbereiche insgesamt eine fördernde Funktion zur Erreichung der Nachhaltigkeitsziele innerhalb der Transformationsbereiche einnehmen. Es gilt die triviale Erkenntnis, dass die meisten Ausführungen zu Finanzierungs- und Lenkungs-funktion sicherlich nicht SDG-spezifisch sind. Dennoch stellen sich aus unserer Sicht in Bezug auf Nachhaltigkeit in Zukunft einige Herausforderungen: Zunächst muss das Steueraufkommen im Rahmen der DRM gesichert werden, die Rolle der Steuerzahler muss insofern stärkere Berücksichtigung finden. Steuerliche Nachhaltigkeits- und Transparenzberichterstattung zeigen sich dahingehend als vielversprechende Ansätze. Darüber hinaus können Steuern sowohl eine positive Lenkungs- wie Distributionswirkung in Bezug auf einzelne SDGs entfalten. Da diese Effekte selbstredend ebenso gegenläufig

oder etwa regressiv wirken können, wird evidenzbasierte Steuerpolitik zu einer Notwendigkeit. Die Schaffung robuster und flexibler Evaluierungssysteme scheint dahingehend angeraten. Letztlich sind in einer Diskussion über Nachhaltigkeit auch immer die im System beteiligten Akteure zu berücksichtigen: Sowohl die Steuerpflichtigen mit ihrer ökonomischen Aktivität, als auch Intermediäre, die am Vollzug Beteiligten sowie der Gesetzgeber interagieren miteinander im System. Die Akteure dienen gleichzeitig als Ansatzpunkt für einzelne Aktionsparameter im Steuersystem.

Welche Bedeutung SDGs in einem Steuersystem zukünftig spielen werden, ist nicht zuletzt auch eine gesellschaftspolitische Fragestellung. Diese Frage kann durch das Steuerrecht oder das Steuersystem selbst nicht geklärt werden. Wenn Steuern eingebettet in einem System eine dienende Funktion enthalten, kann dies u.E. durchaus auch für den Bereich der SDGs in Anspruch genommen werden. Steuern und Steuersystem sind damit Ausdruck einer gesellschaftlich gewünschten Zielvorstellung, auch im Hinblick auf Zielsetzungen im Kontext der Nachhaltigkeit.

C. Verfassungsrechtliche Anforderungen einer Berücksichtigung des Umwelt- und Klimaschutzes im Steuerrecht aus nationaler und europäischer Perspektive

(Prof. Dr. Marc Desens / Cedric Kawa)

I. Einleitung

Sowohl die Bundesrepublik Deutschland¹ als auch die Europäische Union² verfolgen ambitionierte Klimaschutzziele. In seinem „Klimabeschluss“³ hat das Bundesverfassungsgericht jüngst die Bedeutung des Schutzes der natürlichen Lebensgrundlagen insbesondere auch mit Blick auf die Verantwortlichkeit gegenüber künftigen Generationen betont⁴. Auf konkrete Instrumente zur Erreichung dieses Ziels hat sich das Gericht aber nicht festgelegt. Dieser Beitrag betrachtet das Steuerrecht als staatliches Handlungsinstrument zur Umsetzung von Umwelt- und Klimaschutzziele. Dafür werden zunächst die Wirkung von Steuern und ihre Eignung als Instrument für eine umwelt- und klimafreundliche Verhaltenslenkung aufgezeigt. In den Blick genommen werden dann sowohl die verfassungs- als auch die unionsrechtlichen Grenzen, denen eine Klima- und Umweltschutzpolitik durch Steuerrecht unterliegt. Im Verfassungsrecht begrenzen zwar die Grundrechte und auch die Finanzverfassung den staatlichen Handlungsspielraum. Einem rational handelnden Gesetzgeber wird jedoch ein hinreichender Korridor eröffnet, auch durch steuerliche Maßnahmen Umwelt- und Klimaschutzziele effektiv umzusetzen, wenn diese möglichst zielgenau ausgestaltet und begründet werden. Dasselbe gilt für das Unionsrecht, das neben der Wahrung des besonderen Diskriminierungs- und Protektionsverbots (Art. 110 AEUV) und der Grundfreiheiten vor allem die Beachtung der beihilferechtlichen Vorgaben (Art. 107 f. AEUV) einfordert.

¹ Vgl. Bundes-Klimaschutzgesetz v. 12.12.2019, BGBl. I 2019, 2513, idF. v. 18.8.2021, BGBl. I 2021, 3905.

² Vgl. Mitteilung der Kommission v. 11.12.2019, COM (2019) 640 final (Der europäische Grüne Deal).

³ BVerfG v. 24.3.2021 – 1 BvR 2656/18 u.a., BVerfGE 157, 30.

⁴ BVerfG v. 24.3.2021 – 1 BvR 2656/18 u.a., BVerfGE 157, 30 (111 f.).

II. Umwelt- und Klimaschutz als Verfassungsgebot und Ziel der Europäischen Union

1. Umwelt- und Klimaschutz als Verfassungsgebot: Schutz der natürlichen Lebensgrundlagen für künftige Generationen (Art. 2 Abs. 2 Satz 1 i.V.m. Art. 20a GG)

Bereits in Art. 150 Abs. 1 der Weimarer Reichsverfassung (1919) wurden der Schutz und die Pflege von Natur und Landschaft als Aufgabe des Staates festgeschrieben. Der Schutz der natürlichen Lebensgrundlagen fand mit der Schaffung des Art. 20a GG als Staatszielbestimmung hingegen erst im Jahr 1994 Eingang ins Grundgesetz⁵. Dem gingen bereits Berücksichtigungen der Zielbestimmung des Umweltschutzes in den Verfassungen der Länder voraus⁶. Im Jahr 2002 wurde Art. 20a GG ergänzt und umfasst nun als Staatszielbestimmung neben dem Schutz der natürlichen Lebensgrundlagen auch den Tierschutz⁷. Diese Zielbestimmungen unterliegen von staatlicher Seite dem Schutz durch Legislative, Exekutive und Judikative, die auf deren Verwirklichung hinzuwirken haben. Die Bedeutung von Art. 20a GG als maßgeblicher Grundsatz für die gesamte Ausübung hoheitlicher Gewalt wird dabei durch die systematische Nähe zur Staatsfundamentalnorm des Art. 20 GG hervorgehoben. Durch ihn wird die Grundausrichtung der Bundesrepublik Deutschland vom sozialen Rechtsstaat zum sozialen und ökologischen Rechtsstaat ausgedehnt, der die Förderung seiner Bürger durch sozialen Ausgleich sowie Erhaltung der natürlichen Lebensgrundlagen bewirkt⁸. Art. 20a GG beinhaltet daher gegenüber der staatlichen Gewalt den Auftrag, nicht nur selbst umweltschädliche Maßnahmen zu unterlassen, sondern zudem aktiv Maßnahmen zur Gewährleistung eines effektiven Umweltschutzes vorzunehmen.

Zwar handelt es sich bei Art. 20a GG um eine justiziable Rechtsnorm⁹. Als Staatszielbestimmung räumt sie dem Bürger oder anderen Personen im Unterschied zu den Grundrechten (Art. 1–19 GG) allerdings keine subjek-

⁵ Gesetz zur Änderung des Grundgesetzes v. 27.10.1994, BGBl. I 1994, 3146.

⁶ Vgl. u.a. Art. 141 Abs. 1 Bay. Verf. (1984); Art. 39 Abs. 1 Bbg. Verf. (1992); Art. 10 Abs. 1 Satz 1 Sächs. Verf. (1992).

⁷ Gesetz zur Änderung des Grundgesetzes (Staatsziel Tierschutz) v. 26.7.2002, BGBl. I 2002, 2862.

⁸ *Sommermann*, in von Münch/Kunig (Begr.), GG-Kommentar, 7. Aufl., 2021, Art. 20a Rn. 15 f.

⁹ BVerfG v. 24.3.2021 – 1 BvR 2656/18 u.a., BVerfGE 157, 30 (95, 138).

tiven Rechte ein¹⁰. Dennoch kann Art. 20a GG sowohl eine verstärkende als auch eine einschränkende Wirkung auf aus den Grundrechten hergeleitete subjektive Rechtsstellungen erzielen. Eine verstärkende Wirkung erlangen die Zielbestimmungen des Art. 20a GG, soweit aus den betreffenden Grundrechten bereits hoheitliche Schutzpflichten hergeleitet wurden, die eine Gefahrenvorsorge oder den Schutz vor konkreten Umweltbeeinträchtigungen betreffen¹¹. Dies hat das BVerfG erst kürzlich im Rahmen seines „Klimabeschlusses“¹² insbesondere hinsichtlich der allgemeinen staatlichen Schutzpflicht für das Leben und die körperliche Unversehrtheit nach Art. 2 Abs. 2 Satz 1 GG konkretisiert. Danach ist der Staat durch das Grundrecht auf Schutz von Leben und Gesundheit auch zum Schutz vor den Gefahren des Klimawandels verpflichtet. Die aus Art. 2 Abs. 2 Satz 1 GG folgende Schutzpflicht des Staates erstreckt sich damit auch auf die Verpflichtung zum Schutz vor Beeinträchtigungen und Schädigungen grundrechtlicher Schutzgüter durch Umweltbelastungen¹³, unabhängig von wem und durch welche Umstände sie drohen¹⁴. Diese Schutzpflicht des Staates vor schädlichen Umweltfolgen i.S.d. Art. 2 Abs. 2 Satz 1 i.V.m. Art. 20a GG greift nicht erst, wenn Rechtsbeeinträchtigungen der Bürger bereits eingetreten sind, sondern

¹⁰ BVerfG v. 10.11.2009 – 1 BvR 1178/07, NVwZ 2010, 114 (116); BVerfG v. 24.3.2021 – 1 BvR 2656/18 u.a., BVerfGE 157, 30 (95); BVerwG v. 19.12.1997 – 8 B 234/97, NVwZ 1998, 1080 (1081); *Epiney*, in von Mangoldt/Klein/Starck, Kommentar zum GG, 7. Aufl., 2018, Art. 20a Rn. 37 ff.; *Gärditz*, in Landmann/Rohmer, Umweltrecht, 93. EL August 2020, Art. 20a Rn. 24; *Sommermann*, in von Münch/Kunig (Begr.), GG-Kommentar, 7. Aufl., 2021, Art. 20a Rn. 4; *Steinberg*, NJW 1996, 1985 (1992).

¹¹ BVerfG v. 8.8.1978 – 2 BvL 8/77, BVerfGE 49, 89 (140 ff.); BVerfG v. 20.12.1979 – 1 BvR 385/77, BVerfGE 53, 30 (57 ff.); BVerfG v. 14.1.1981 – 1 BvR 612/72, BVerfGE 56, 54 (73 ff.); BVerfG v. 26.1.1988 – 1 BvR 1561/82, BVerfGE 77, 381 (402 f.); BVerfG v. 30.11.1988 – 1 BvR 1301/84, BVerfGE 79, 174 (201 f.).

¹² BVerfG v. 24.3.2021 – 1 BvR 2656/18 u.a., BVerfGE 157, 30.

¹³ BVerfG v. 24.3.2021 – 1 BvR 2656/18 u.a., BVerfGE 157, 30 (111 ff.); VG Berlin v. 31.10.2019 – 10 K 412/18, NVwZ 2020, 1289 (1293); *Bickenbach*, JZ 2020, 168 (170 f.); *Buser*, DVBl 2020, 1389 (1390); *Groß*, EurUP 2019, 353 (361); *Kahl*, Jura 2021, 117 (126); *Meyer*, NJW 2020, 894 (897); *Spieth/Hellermann*, NVwZ 2020, 1405 (1406 f.); *Stürmlinger*, EurUP 2020, 169 (176).

¹⁴ BVerfG v. 8.8.1978 – 2 BvL 8/77, BVerfGE 49, 89 (140 f.); BVerfG v. 24.3.2021 – 1 BvR 2656/18 u.a., BVerfGE 157, 30 (112).

ist gerade auch in die Zukunft gerichtet¹⁵, sodass sie eine auch intergenerationale Schutzverpflichtung hinsichtlich künftiger Generationen begründen kann¹⁶. Dies muss umso mehr gelten, als sich die eintretenden Beeinträchtigungen – wie etwa die globale Erwärmung und ihre Folgen – als unumkehrbar erweisen.

Indem Grundrechtseingriffe einer verfassungsrechtlichen Rechtfertigung nur zugänglich sind, wenn die belastende Maßnahme mit den grundlegenden Verfassungsbestimmungen vereinbar ist¹⁷ und Art. 20a GG eine solche darstellt¹⁸, bildet die Vereinbarkeit mit Art. 20a GG zudem eine Voraussetzung für die verfassungsrechtliche Rechtfertigung staatlicher Eingriffe in Grundrechte¹⁹. Eine grundrechtseinschränkende Wirkung kann Art. 20a GG als Staatszielbestimmung dergestalt entfalten, dass er eine erleichterte Möglichkeit der verfassungsmäßigen Rechtfertigung für belastende, umweltschützende Maßnahmen unter dem Gesichtspunkt der Verhältnismäßigkeit eröffnet. Im Hinblick auf die Rechtfertigung von Eingriffen in vorbehaltlos gewährte Grundrechte kann der Schutz der natürlichen Lebensgrundlagen i.S.d. Art. 20a GG als kollidierendes Verfassungsrecht im Sinne einer sog. verfassungsimmanenten Schranke herangezogen werden²⁰.

Die umweltrechtlichen Mittel und Instrumente zur Verwirklichung der in Art. 20a GG festgeschriebenen Zielbestimmungen sind nicht verbindlich

¹⁵ BVerfG v. 8.8.1978 – 2 BvL 8/77, BVerfGE 49, 89 (140 ff.); BVerfG v. 20.12.1979 – 1 BvR 385/77, BVerfGE 53, 30 (57); BVerfG v. 14.1.1981 – 1 BvR 612/72, BVerfGE 56, 54 (78); BVerfG v. 30.7.2008 – 1 BvR 3262/07 u.a., BVerfGE 121, 317 (356); BVerfG v. 24.3.2021 – 1 BvR 2656/18 u.a., BVerfGE 157, 30 (111).

¹⁶ BVerfG v. 24.3.2021 – 1 BvR 2656/18 u.a., BVerfGE 157, 30 (111 f.); *Appel*, Staatliche Zukunfts- und Entwicklungsvorsorge, 2005, 116 ff.; *Hofmann*, ZRP 1986, 87 (88); *Kleiber*, Der grundrechtliche Schutz künftiger Generationen, 2014, 283 ff.

¹⁷ StRspr. BVerfG v. 16.1.1957 – 1 BvR 253/56, BVerfGE 6, 32 (41).

¹⁸ BVerfG v. 24.11.2010 – 1 BvF 2/05, BVerfGE 128, 1 (48); BVerfG v. 17.12.2013 – 1 BvR 3139/08 u.a., BVerfGE 134, 242 (339); BVerfG v. 24.3.2021 – 1 BvR 2656/18 u.a., BVerfGE 157, 30 (134).

¹⁹ BVerfG v. 17.12.2013 – 1 BvR 3139/08 u.a., BVerfGE 134, 242 (339); BVerfG v. 24.3.2021 – 1 BvR 2656/18 u.a., BVerfGE 157, 30 (133 f.); *Cremer*, ZUR 2019, 278 (280); *Gärditz*, in Landmann/Rohmer, Umweltrecht, 93. EL August 2020, Art. 20a Rn. 25; *Kahl*, JZ 2010, 668 (670).

²⁰ *Sommermann*, in von Münch/Kunig (Begr.), GG-Kommentar, 7. Aufl., 2021, Art. 20a Rn. 53.

vorgegeben. Auch die sich aus der objektiven Bedeutung von Art. 2 Abs. 2 Satz 1 i.V.m. Art. 20a GG ergebende Schutzpflicht des Staates vor schädlichen Umweltfolgen ist abweichend von der subjektiven Abwehrichtung von Grundrechten, die in Zielsetzung und Inhalt ein bestimmtes staatliches Verhalten untersagten, unbestimmt²¹. Vielmehr ist insoweit nur das Ziel des Schutzes der natürlichen Lebensgrundlagen verbindlich vorgezeichnet. Die Entscheidung, auf welche Weise die Verwirklichung der Zielvorstellungen – insbesondere die Ausgestaltung eines Umweltschutzkonzepts sowie dessen normative Umsetzung – erfolgen soll, obliegt dem Gesetzgeber. Diesem ist grundsätzlich auch dann eine Einschätzungs- und Gestaltungsprärogative beizumessen, wenn er als solches verpflichtet ist, Maßnahmen zum Schutz von Umwelt und Klima vorzunehmen²². Indem dem Gesetzgeber im Hinblick auf die Umsetzung des Umweltschutzziels i.S.d. Art. 20a GG ein Konkretisierungsspielraum zusteht, ist er bei der Wahl seiner Mittel und Instrumente grundsätzlich frei.

2. Umwelt- und Klimaschutz als Ziel der Europäischen Union (Art. 191 AEUV)

Erderwärmung und Klimawandel sind in ihren Ursachen und Auswirkungen nicht auf einzelne Staaten begrenzt, sondern stellen ein globales Phänomen dar. Dem Umwelt- und Klimaschutz kommt daher von vornherein eine besondere internationale Dimension zu, sodass dieser als Zielvorgabe nicht durch die Beiträge eines Staates allein verwirklicht werden kann. Vielmehr sind Lösungen zum nachhaltigen Schutz von Umwelt und Klima auch auf überstaatlicher Ebene im Rahmen internationaler Abstimmung und durch zwischen den Staaten koordiniertes Handeln zu suchen²³. Grundlegende Bedeutung kommt daher auch der Verfolgung des Umweltschutzes als Zielvorgabe der Europäischen Union zu. Dieser hat Eingang in das EU-Primärrecht unter anderem im Rahmen von Art. 3 Abs. 3 UAbs. 1 Satz 2 EUV gefunden, der „ein hohes Maß an Umweltschutz und Verbesserung der

²¹ Vgl. BVerfG v. 24.3.2021 – 1 BvR 2656/18 u.a., BVerfGE 157, 30 (114).

²² BVerfG v. 24.3.2021 – 1 BvR 2656/18 u.a., BVerfGE 157, 30 (114); vgl. auch BVerfG v. 30.7.2008 – 1 BvR 3262/07 u.a., BVerfGE 121, 317 (356); BVerfG v. 6.5.1997 – 1 BvR 409/90, BVerfGE 96, 56 (64); BVerfG v. 26.7.2016 – 1 BvL 8/15, BVerfGE 142, 313 (337).

²³ BVerfG v. 24.3.2021 – 1 BvR 2656/18 u.a., BVerfGE 157, 30 (113 f., 138 ff.) begründet dahingehend aus Art. 20a GG sogar eine Verpflichtung zur internationalen Abstimmung in Klimaschutzfragen.

Umweltqualität“ als Zielbestimmungen der Union festschreibt. Daneben finden sich die Zielbestimmungen des hohen Umweltschutzniveaus sowie der Verbesserung der Umweltqualität in Art. 37 GRCh. Dieser stellt ebenfalls einen Teil des EU-Primärrechts dar (Art. 6 Abs. 1 EUV) und ist neben den Organen und Einrichtungen der Union auch für die Mitgliedstaaten rechtsverbindlich, soweit diese Unionsrecht durchführen (Art. 51 Abs. 1 GRCh). Damit gewinnt Art. 37 GRCh auch Bedeutung als Auslegungskriterium im Hinblick auf die Anwendung von EU-Sekundärrecht²⁴.

Nach Art. 4 Abs. 2 Buchst. e AEUV kommt der Europäischen Union die mit den Mitgliedstaaten geteilte Zuständigkeit hinsichtlich des Bereichs der Umwelt zu. Ihre umweltpolitischen Ziele sind in Art. 191 Abs. 1 AEUV dargelegt und umfassen die Erhaltung und den Schutz der Umwelt sowie die Verbesserung ihrer Qualität, den Schutz der menschlichen Gesundheit, die umsichtige und rationelle Verwendung der natürlichen Ressourcen und die Förderung von Umweltschutzmaßnahmen auf internationaler Ebene. Zur effektiven Umsetzung dieser Zielvorgaben unterwirft sich die Union den in Art. 191 Abs. 2 AEUV normierten Handlungsgrundsätzen der Umweltpolitik. Unter Beachtung des Vorbeuge- und Vorsorgeprinzips, des Ursprungsprinzips sowie des Verursacherprinzips hat die Union insgesamt auf ein hohes Umweltschutzniveau abzielen²⁵. Ihre Umweltschutzmaßnahmen sollen daher präventive Wirkung entfalten und nicht erst dann greifen, wenn die schädliche Umweltfolge bereits eingetreten ist. Dabei haben sie grundsätzlich am Ursprung der betreffenden Umweltbeeinträchtigung anzusetzen und die mit dieser verbundenen Kosten auf ihren Verursacher zu übertragen. In Art. 193 Abs. 3 AEUV werden daneben Leitlinien umschrieben, die von der Union bei der Erarbeitung ihrer Umweltpolitik miteinzubeziehen sind. Zu berücksichtigen sind danach unter anderem die verfügbaren wissenschaftlichen und technischen Daten, die unterschiedlichen Umweltbedingungen in den einzelnen Regionen der Union und die wirtschaftliche und soziale Entwicklung der Union insgesamt sowie ihrer Regionen.

²⁴ *Sommermann*, in von Münch/Kunig (Begr.), GG-Kommentar, 7. Aufl., 2021, Art. 20a Rn. 9.

²⁵ Vgl. zu diesen Handlungsprinzipien im Einzelnen: *Calliess*, in Calliess/Ruffert (Hrsg.), EUV/AEUV-Kommentar, 6. Aufl., 2022, Art. 191 AEUV Rn. 28 ff.; *Epiney*, Umweltrecht der Europäischen Union, 4. Aufl., 2019, S. 144 ff.; *Kahl*, in Streinz (Hrsg.), EUV/AEUV-Kommentar, 3. Aufl., 2018, Art. 191 AEUV Rn. 77 ff.; *Nettesheim*, in Grabitz/Hilf/Nettesheim, Das Recht der EU-Kommentar, 74. EL September 2021, Art. 191 AEUV Rn. 87 ff.

Bedeutung erlangt der Schutz von Umwelt und Klima allerdings nicht nur durch unmittelbare Umweltpolitik, sondern im Wege der sog. Querschnittsklausel des Art. 11 AEUV auch im Rahmen anderweitiger Unionspolitiken. Art. 11 AEUV liegt das Bewusstsein zu Grunde, dass eine effektive Verfolgung umweltpolitischer Ziele nur dann gelingt, wenn sie auch bei der Bestimmung und Verwirklichung anderer Politiken mit berücksichtigt werden²⁶. Daher beinhaltet Art. 11 AEUV die Verpflichtung, die Erfordernisse des Umweltschutzes auch bei der Festlegung und Durchführung anderer Unionspolitiken und -maßnahmen einzubeziehen.

Zur Realisierung des im EU-Primärrecht in mehrfacher Hinsicht verankerten Umweltschutzziels dienen den Organen der Europäischen Union die EU-Sekundärrechtsakte (Art. 288 AEUV) insbesondere in Form von Richtlinien und Verordnungen. Daneben erfahren die umweltpolitischen Zielvorstellungen des EU-Primärrechts weitere Konkretisierungen durch anderweitige Maßnahmen der Unionsorgane. So hat etwa die EU-Kommission mit dem „europäischen Grünen Deal“²⁷ die Zielvorstellungen der Union im Hinblick auf den Umwelt- und Klimaschutz näher definiert, indem sie die Reduzierung der Treibhausgasemissionen bis 2030 um mindestens 50 % sowie eine vollständige Klimaneutralität im Jahr 2050 anstrebt²⁸. Im Hinblick auf die Umsetzung der ambitionierten Umweltschutzziele kommt dem Unionsgesetzgeber wiederum ein Einschätzungsspielraum zu, sodass er in der Wahl der geeigneten Mittel und Instrumente grundsätzlich frei ist.

III. Umwelt- und Klimaschutz durch Steuerrecht

1. Wirkungen von Umwelt- und Klimaschutzmaßnahmen durch Steuerrecht

a. Belastungs- und Verhaltenswirkungen von Steuern

Der durch *Otto Mayer*²⁹ geprägte, traditionelle Steuerbegriff des § 1 Abs. 1 Reichsabgabenordnung (RAO) vom 13.12.1919 definierte Steuern als „einmalige oder laufende Geldleistungen, die nicht eine Gegenleistung für eine

²⁶ *Epiney*, in von Mangoldt/Klein/Starck, Kommentar zum GG, 7. Aufl., 2018, Art. 20a Rn. 117.

²⁷ Mitteilung der Kommission v. 11.12.2019, COM (2019) 640 final (Der europäische Grüne Deal).

²⁸ Vgl. Ziff. 2.1.1. des europäischen Grünen Deals.

²⁹ *Mayer*, Deutsches Verwaltungsrecht I, 1895, S. 386.

besondere Leistung darstellen und von einem öffentlich-rechtlichen Gemeinwesen zur Erzielung von Einkünften allen auferlegt werden, bei denen der Tatbestand zutrifft, an den das Gesetz die Leistungspflicht knüpft“. § 3 Abs. 1 AO hat diesen Steuerbegriff zunächst inhaltlich unverändert übernommen. Die Abweichungen des § 3 Abs. 1 AO 1977 gegenüber § 1 Abs. 1 RAO waren überwiegend redaktioneller Art³⁰. Das Grundgesetz zieht den Begriff der Steuer in den Art. 105 ff. GG heran, ohne diesen selbst zu definieren. Einigkeit besteht jedoch darüber, dass der einfachgesetzliche Steuerbegriff des § 3 Abs. 1 AO zur Bestimmung des verfassungsrechtlichen Steuerbegriffs herangezogen werden kann und insoweit auch den in Art. 105 ff. GG enthaltenen Kompetenzvorschriften zu Grunde liegt³¹, solange sich aus dem Gesamtzusammenhang der Finanzverfassung des Grundgesetzes keine Abweichungen gegenüber dem Steuerbegriff der Abgabenordnung ergeben³².

Im Hinblick auf die Wirkungsweise von Steuern wird eine doppelte Ausrichtung deutlich. Zunächst dient sie der hoheitlichen Erzielung von Erträgen, indem sie bei den Steuerpflichtigen Geldmittel abschöpft. Darin zeigt sich die Belastungswirkung der Steuer. Daneben ruft sie Ausweichreaktionen bei den Betroffenen hervor, die sich vielfältig – etwa in deren gesellschaftlichen Stellung oder ihrer wirtschaftlichen Handlungsweise – äußern können. Hier wird die Verhaltenswirkung der Steuer deutlich. Die Belastungswirkung tritt mit der Abschöpfung des Geldes beim Steuerpflichtigen ein und entfaltet sich auch dann, wenn der Gesetzgeber die Ertragserzielung nicht in den Vordergrund stellt, sondern seine Ziele primär auf die Ebene der Verhaltenswirkungen konzentriert³³. Kennzeichnend für die Belastungswirkung ist, dass der Vereinnahmung der Geldmittel im Wege der Besteuerung kein individualisierbarer Vorteil für den Steuerpflichtigen im Sinne einer Gegenleistung gegenübersteht. Die infolge einer (drohenden) Belastung eintretenden Aus-

³⁰ Vgl. hierzu *Seer*, in *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 24. Aufl., 2021, Rn. 2.10.

³¹ BVerfG v. 20.7.1954 – 1 BvR 459/52 u.a., BVerfGE 4, 7 (13 f.); BVerfG v. 4.2.1958 – 2 BvL 31/56 u.a., BVerfGE 7, 244 (251); BVerfG v. 15.12.1970 – 1 BvR 559/70 u.a., BVerfGE 29, 402 (408 f.); BVerfG v. 2.10.1973 – 1 BvR 345/73, BVerfGE 36, 66 (70); BVerfG v. 17.7.1974 – 1 BvR 51/69 u.a., BVerfGE 38, 61 (79 f.); BVerfG v. 26.5.1976 – 2 BvR 995/75, BVerfGE 42, 223 (228); BVerfG v. 12.10.1978 – 2 BvR 154/74, BVerfGE 49, 343 (353); BVerfG v. 10.12.1980 – 2 BvF 3/77, BVerfGE 55, 274 (299).

³² *Wernsmann*, in *Hübschmann/Hepp/Spitaler* (Hrsg.), Kommentar zur Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung, 266. EL Dezember 2021, § 3 AO Rn. 37.

³³ *Birk*, Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen, 1983, S. 70.

weichreaktionen der Steuerpflichtigen sind nicht auf bestimmte Steuertypen begrenzt, sondern können vielmehr in Zusammenhang mit jedweder Art der Besteuerung auftreten. Folglich kann sich die in diesen Ausweichreaktionen äußernde Verhaltenswirkung in jeder Steuer niederschlagen. Damit können verhaltensbeeinflussende Wirkungen unabhängig von einer entsprechenden Absicht des Steuergesetzgebers oder von diesem sogar gänzlich unentdeckt eintreten. Gleichsam kann er auf den Eintritt bestimmter Verhaltenswirkungen abzielen, indem er steuerliche Regelungen erlässt, die von einem konkreten Verhaltenszweck getragen werden. Auf diese Weise macht er sich die der Steuer ohnehin innewohnende Verhaltenswirkung für staatliche Zwecke, die über die bloße Erzielung von Einnahmen hinausgehen, nutzbar³⁴.

Die Zulässigkeit dieser hoheitlichen Indienststellung der Verhaltenswirkungen von Steuern wird durch eine Änderung des § 3 Abs. 1 AO im Vergleich zu § 1 Abs. 1 RAO hervorgehoben. Die Aufnahme des § 3 Abs. 1 zweiter Halbsatz AO, wonach „die Erzielung von Einnahmen auch Nebenzweck sein kann“, stellt nunmehr ausdrücklich klar, dass Steuern in einer modernen Industriegesellschaft neben der hoheitlichen Einnahmeerzielung auch als Mittel der Wirtschafts- und Gesellschaftslenkung eingesetzt werden können³⁵. Von einer Steuer kann also auch dann gesprochen werden, wenn mit einer Abgabe in erster Linie verhaltenslenkende Zwecke verfolgt werden und ihr lediglich „Ertragsrelevanz“ zukommt³⁶.

³⁴ *Birk*, Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen, 1983, S. 72.

³⁵ BVerfG v. 14.11.1962 – 1 BvR 987/58, BVerfGE 15, 126 (161); BVerfG v. 24.9.1965 – 1 BvR 228 /65, BVerfGE 19, 119 (125); BVerfG v. 18.12.1970 – 1 BvR 95/88, BVerfGE 29, 327 (331); BVerfG v. 2.10.1973 – 1 BvR 345/73, BVerfGE 36, 66 (70 f.); BVerfG v. 6.11.1984 – 2 BvL 19/83 u.a., BVerfGE 67, 256 (282); BVerfG v. 27.6.1991 – 2 BvR 1493/89, BVerfGE 84, 239 (284); BVerfG v. 22.6.1995 – 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121 (147); BVerfG v. 7.5.1998 – 2 BvR 1991/95 u.a., BVerfGE 98, 106 (117); BVerfG v. 11.11.1998 – 2 BvL 10/95, BVerfGE 99, 280 (296); BVerfG v. 6.3.2002 – 2 BvL 17/99, BVerfGE 105, 73 (112); BVerfG v. 20.4.2004 – 1 BvR 905/00 u. a. BVerfGE 110, 274 (292); BVerfG v. 17.12.2014 – 1 BvL 21/12, BVerfGE 138, 136 (181 f.); BVerfG v. 8.12.2021 – 2 BvL 1/13, NJW 2022, 532 (535).

³⁶ *Knies*, Steuerzweck und Steuerbegriff: E. dogmengeschichtl. u. kompetenzrechtl. Studie (Steuerrecht im Rechtsstaat), 1976, S. 60 ff.

b. Anreiz zur Förderung umwelt- und klimafreundlichen Verhaltens durch Steuervergünstigungen oder Steuermehrbelastungen

Durch den Verbrauch von Energie, den Ausstoß von CO₂-Emissionen und die Erzeugung von Abfallprodukten erfolgt eine zunehmende Belastung der Umwelt. Mit der Erwärmung der Erdatmosphäre zeigen sich die Folgen der Überbeanspruchung der knappen Umweltressourcen. Um diese zu bewältigen, bedarf es der Nutzungsregulierung der vorhandenen Umweltgüter³⁷. Diese unterliegen als freie Güter generell keiner Eigentumszuordnung und werden kostenlos in Anspruch genommen³⁸. Hingegen wird der finanzielle Aufwand für Umweltschäden der Allgemeinheit als sogenannte externe Kosten angelastet³⁹, was Fehlallokationen bei der Nutzung natürlicher Ressourcen bewirkt⁴⁰. Dementsprechend zahlt derjenige, der etwa CO₂-Emissionen freisetzt und damit unter anderem das Umweltgut „Luft“ in Anspruch nimmt, nicht für die damit verbundenen Umweltschäden. Da die Kosten für die Schädigung der Umwelt nicht in die Investitionsentscheidungen von Produzenten und Verbrauchern einfließen, beeinflussen sie auch nicht deren ökonomische Entscheidungen⁴¹. Daher kann die Marktwirtschaft die Inanspruchnahme der knappen Umweltressourcen nicht über das Regulativ von Angebot und Nachfrage steuern⁴². Besteht kein Preis für die Nutzung der

³⁷ *Oldiges*, in Oldiges (Hrsg.), Abgabenrechtliche Verhaltenssteuerung im Umweltrecht: Dokumentation des 5. Leipziger Umweltrechts-Symposiums des Instituts für Umwelt- und Planungsrecht der Juristenfakultät der Universität Leipzig am 21. und 22. Juni 2000, 2000, S. 9 (14).

³⁸ *Dickertmann*, Umweltschutz im Abgaben- und Steuerrecht: Erscheinungsformen und Wirkungen von Umweltabgaben aus ökonomischer Sicht, DStJG 15 (1993), 33 (35).

³⁹ *Flockermann*, Umweltschutz im Abgaben- und Steuerrecht: Stellenwert des Umweltschutzes im Rahmen der Steuerpolitik, DStJG 15 (1993), 67 (74); *Oldiges*, in Oldiges (Hrsg.), Abgabenrechtliche Verhaltenssteuerung im Umweltrecht, 2000, S. 9 (15).

⁴⁰ *Dickertmann*, DStJG 15 (1993), 33 (35).

⁴¹ Vgl. *Dickertmann*, DStJG 15 (1993), 33 (36); *Graichen/Lenck*, Eine Neuordnung der Abgaben und Umlagen auf Strom, Wärme, Verkehr – Optionen für eine aufkommensneutrale CO₂-Bepreisung, 2018, S. 18; *Kirchhof*, Umweltschutz im Abgaben- und Steuerrecht: Verfassungsrechtliche Grenzen von Umweltabgaben, DStJG 15 (1993), 3 (4).

⁴² *Oldiges*, in Oldiges (Hrsg.), Abgabenrechtliche Verhaltenssteuerung im Umweltrecht, 2000, S. 9 (15).

Umwelt, wird diese verschwenderisch verbraucht⁴³. Somit bedarf es einer Regulierung von staatlicher Seite.

Durch die Gewährung von Steuervergünstigungen für umweltfreundliche Verhaltensweisen wird ein finanzieller Anreiz zu einer schonenderen und nachhaltigeren Nutzung der Umwelt hervorgerufen. Parallel wird durch die Steuermehrbelastung von umweltschädlichen Verhaltensweisen ein Preis für die Nutzung der dabei betroffenen Umweltgüter geschaffen. Durch die damit erfolgende Internalisierung der externen Kosten soll das Eintreten von Fehlallokationen und damit eine Abwälzung der Kosten für Umweltschäden auf die Allgemeinheit verhindert werden⁴⁴. Der durch die Umweltbelastung entstandene Aufwand für die Allgemeinheit soll an den Verursacher im Sinne einer finanzwirtschaftlichen Reprivatisierung zurückgegeben werden, indem er mit einer entsprechenden Zahlungspflicht im Wege der Besteuerung belastet wird⁴⁵. Dies setzt wiederum einen finanziellen Anreiz zur bewussteren Nutzung von Umweltressourcen und soll einer durch ihre Überanspruchung bedingten Schädigung der Umwelt entgegenwirken.

c. Verwendung des Steueraufkommens für Umwelt- und Klimaschutzmaßnahmen

Wird das Aufkommen einer Steuer mit einem bestimmten, gesetzlich festgelegten Zweck – wie der Verwendung für konkrete Umweltschutzmaßnahmen – verknüpft, handelt es sich dabei um eine sogenannte Zwecksteuer. Beispielsweise wird das Aufkommen an Energiesteuer (ursprünglich Mineralölsteuer) zum Teil zur Verwendung für Zwecke des Straßenwesens bestimmt, Art. 1 Satz 1 StrFinG⁴⁶. Im Hinblick auf die Verfassungsmäßigkeit derartiger Zweckbindungen des Steueraufkommens ist zu untersuchen, ob Zwecksteuern begrifflich noch als Steuern einzuordnen sowie mit dem Haushaltsverfassungsrecht des Grundgesetzes vereinbar sind⁴⁷. Bezüglich des Fehlens

⁴³ *Bach/Kohlhaas/Linscheid/Seidel/Truger*, Ökologische Steuerreform – Wie die Steuerpolitik Umwelt und Marktwirtschaft versöhnen kann, 1999, S. 60.

⁴⁴ *Flockermann*, DStJG 15 (1993), 67 (74); *Kirchhof*, DStJG 15 (1993), 3 (4); *Morgenthaler*, Umweltschutz im Abgaben- und Steuerrecht: Resümee, DStJG 15 (1993), 197 (211).

⁴⁵ *Kirchhof*, DStJG 15 (1993), 3 (4).

⁴⁶ Straßenbaufinanzierungsgesetz v. 28.3.1960, BGBl. I 1960, 201 idF. v. 14.8.2017, BGBl. I 2017, 3122.

⁴⁷ *Wernsmann*, Verhaltenslenkung in einem rationalen Steuersystem, 2005, S. 430.

der genannten Voraussetzungen ist jedoch zu differenzieren. Scheitert eine Einordnung unter den Steuerbegriff, kann die Zwecksteuer insgesamt nicht auf die die Steuern betreffenden Kompetenztitel (Art. 105 GG) gestützt werden. Demgegenüber bewirkt ein Verstoß der Zweckbindung gegen Haushaltsverfassungsrecht nicht die Verfassungswidrigkeit der Steuer als solche, sondern lediglich der Zweckbindung des Steueraufkommens⁴⁸.

Die Verknüpfung von Steueraufkommen und Verwendungszweck erweckt den Anschein, es bestünde eine Gegenleistung des Abgabeberechtigten für die Erbringung der Steuer. Allerdings haben diese Zweckbindungen nur Bedeutung für die Ausgabenseite. Selbst wenn die mit dem Aufkommen gesetzlich verfolgten Zwecke verfehlt werden würden, bleibt die Berechtigung zur Steuererhebung bestehen und entfällt nicht etwa⁴⁹. Es fehlt folglich an der wechselseitigen Abhängigkeit zwischen Steuererhebung und zweckgerechter Verwendung, sodass die Zweckbindung keine Gegenleistung der Steuererhebung darstellt. Die Klassifikation als Steuer setzt zudem voraus, dass der Kreis der Abgabepflichtigen nicht auf solche Personen begrenzt sein darf, die einen wirtschaftlichen Vorteil aus dem mit der Zweckbindung verfolgten öffentlichen Vorhaben ziehen⁵⁰. Daneben muss das Aufkommen der Zwecksteuer weiterhin zur Deckung des allgemeinen Finanzbedarfs und damit zur Finanzierung von Gemeinlasten herangezogen werden⁵¹, indem es zur Erfüllung einer allgemeinen Staatsaufgabe bestimmt ist⁵². Insoweit erfüllen Zwecksteuern die durch den Steuerbegriff gesetzten Anforderungen, sodass die strengen Zulässigkeitsvoraussetzungen für Sonderabgaben nicht auf sie zu übertragen sind⁵³.

⁴⁸ *Wernsmann*, Verhaltenslenkung in einem rationalen Steuersystem, 2005, S. 430; vgl. auch *Musil*, DVBl 2007, 1526 (1529 f.).

⁴⁹ *Musil*, DVBl 2007, 1526 (1530).

⁵⁰ BVerfG v. 4.2.1958 – 2 BvL 31/56 u.a., BVerfGE 7, 244 (254); BVerfG v. 12.10.1978 – 2 BvR 154/74, BVerfGE 49, 343 (353 f.); BVerfG v. 6.12.1983 – 2 BvR 1275/79, BVerfGE 65, 325 (344).

⁵¹ BVerfG v. 7.5.1998 – 2 BvR 1991/95 u.a., BVerfGE 98, 106 (118).

⁵² BVerfG v. 4.2.1958 – 2 BvL 31/56 u.a., BVerfGE 7, 244 (254); BVerfG v. 12.10.1978 – 2 BvR 154/74, BVerfGE 49, 343 (353); BVerfG v. 6.12.1983 – 2 BvR 1275/79, BVerfGE 65, 325 (344).

⁵³ StRspr. BVerfG v. 6.12.1983 – 2 BvR 1275/79, BVerfGE 65, 325 (344); *Wernsmann*, DRV 2001, 67 (79); a.A. *Herdegen/Schön*, Ökologische Steuerreform, Verfassungsrecht und Verkehrsgewerbe, 2000, S. 42 ff.

Nach dem haushaltsrechtlichen Grundsatz der Gesamtdeckung (Nonaffektation), der seine einfachgesetzliche Grundlage in § 7 Satz 1 HGrG⁵⁴ und § 8 Satz 1 BHO⁵⁵ findet, stehen alle Einnahmen des Staates als Deckungsmittel für alle Ausgaben zur Verfügung. Indem das Aufkommen von Zwecksteuern für spezielle, vorab bestimmte Ziele verwendet wird, wird dieser Grundsatz durchbrochen. Unabhängig davon, ob man dem Grundsatz der Nonaffektation Verfassungsrang beimisst⁵⁶, steht dieser nicht jedweder Abweichung entgegen, sondern ist auch als Verfassungsprinzip der Ausnahme zugänglich⁵⁷. Dies setzt wiederum eine Rechtfertigung der Durchbrechung voraus⁵⁸. Entsprechend der einfachgesetzlichen Regelungen in § 7 Satz 2 HGrG und § 8 Satz 2 BHO ist zur Rechtfertigung einer Zwecksteuer eine ausdrückliche, gesetzliche Regelung zu fordern, aus der sich die entsprechende Zweckbindung erkennbar ergibt. Zur inhaltlichen Rechtfertigung der Zweckbindung bedarf es daneben einer sachlichen Beziehung zwischen dem Steuertatbestand und dem mit der Aufkommensverwendung verfolgten Ziel, welche die Zweckbindung als erforderlich erscheinen lässt⁵⁹. Insoweit setzt eine Zweckbindung im Sinne des Umweltschutzes voraus, dass die Ausgestaltung des betreffenden Steuertatbestandes in sachlicher Beziehung zur konkret mit der Aufkommensverwendung verfolgten Umweltschutzmaßnahme steht, d.h. einen erkennbaren Anknüpfungspunkt für die Verfolgung des ökologischen Ziels liefert.

⁵⁴ Haushaltsgrundsätzegesetz v. 19.8.1969, BGBl. I 1969, 1273 idF. v. 14.8.2017, BGBl. I 2017, 3122.

⁵⁵ Bundeshaushaltsordnung v. 19.8.1969, BGBl. I 1969, 1284 idF. v. 20.8.2021, BGBl. I 2021, 3932.

⁵⁶ So etwa *Musil*, DVBl 2007, 1526 (1530) mit Verweis auf die Erforderlichkeit zur Sicherung des parlamentarischen Budgetrechts; *Waldhoff*, StuW 2002, 285 (297 ff.); *Wernsmann*, Verhaltenslenkung in einem rationalen Steuersystem, 2005, S. 451.

⁵⁷ Vgl. *Musil*, DVBl 2007, 1526 (1530).

⁵⁸ *Musil*, DVBl 2007, 1526 (1530); *Waldhoff*, StuW 2002, 285 (307); *Wernsmann*, Verhaltenslenkung in einem rationalen Steuersystem, 2005, S. 451; differenzierend zum haushaltsrechtlichen Nonaffektationsprinzip *Tappe*, Das Haushaltsgesetz als Zeitgesetz, 2008, S. 44 ff.

⁵⁹ *Musil*, DVBl 2007, 1526 (1530).

d. Gefahr von Zielkonflikten und Wertungswidersprüchen

Indem verhaltenslenkende Steuern unerwünschte Handlungsweisen belasten und erwünschte verschonen oder sogar begünstigen, zielen sie darauf ab, das Verhalten des Steuerpflichtigen zu beeinflussen. Allerdings kann der Steuerpflichtige, sofern er zahlungsfähig und zahlungswillig ist, dem lenkungssteuerlichen Verhaltensanreiz ausweichen. Insoweit erweist sich das gesetzgeberische Ziel der steuerlichen Verhaltenslenkung als unverbindlich und wird nicht mit hinreichender Zuverlässigkeit vollzogen⁶⁰. Ursächlich dafür ist die den lenkungssteuerlichen Regelungen innewohnende Gegenläufigkeit von Ertrags- und Lenkungsinteresse. Bei der Belastung ökologisch unerwünschten Verhaltens (Abfallerzeugung, Energieverbrauch, Erzeugung von CO₂-Emissionen) ist der Gesetzgeber einerseits am Steuerertrag interessiert, der einen nicht unerheblichen Teil des Haushalts ausmachen kann. Andererseits wird das Lenkungsziel umso besser erreicht, je weniger Ertrag erzielt wird⁶¹. Dementsprechend könnte das verfolgte Lenkungsziel nur dann idealtypisch verwirklicht werden, wenn der steuerbelastete Tatbestand gänzlich vermieden und schlechterdings kein Steueraufkommen mehr erzielt wird⁶². Dieser Widerspruch macht das Instrument der verhaltenslenkenden Steuern leicht unglaubwürdig, wenn diese sich – wie etwa die Energiesteuer – als unverzichtbarer Teil zur Finanzierung des Haushalts darstellen.

Betrachtet man den effektiven Umweltschutz als konkrete Zielvorstellung des Gesetzgebers im Rahmen der Besteuerung, liegt zunächst auch nahe, dass diese am besten erreicht werden könnte, wenn das Aufkommen umweltschädlichen Verhaltens vollständig verhindert werden würde. Die verhaltenslenkende Besteuerung im Sinne des Umweltschutzes bezweckt jedoch unabhängig vom hoheitlichen Ertragsinteresse keine maximale, sondern eine optimale Lenkung. Die Konzeption verhaltenslenkender Besteuerungstatbestände fußt nicht allein auf dem Spannungsverhältnis zwischen dem verfolgten Lenkungsziel und der Erzielung von Steuererträgen. Vielmehr bedarf es daneben der Rücksichtnahme auf weitere Belange wirtschaftlicher und gesellschaftlicher Art. Die im Ergebnis gewählte Ausgestaltung des Steuerstatbestandes ist daher nicht lediglich das Produkt der Gegenläufigkeit von Lenkungs- und Ertragsinteresse, sondern geht gleichfalls auf die daneben zu beachtenden politischen, ökonomischen sowie sozialen Aspekte zurück.

⁶⁰ *Kirchhof*, DStJG 15 (1993), 3 (5).

⁶¹ *Birk/Desens/Tappe*, Steuerrecht, 25. Aufl., 2022, Rn. 200.

⁶² *Kirchhof*, DStJG 15 (1993), 3 (9).

Unter Berücksichtigung sowohl wirtschaftlicher als auch gesellschaftlicher Belange soll die Belastung der Umwelt durch die Inanspruchnahme natürlicher Ressourcen nicht gänzlich, sondern auf ein nachhaltig verträgliches Maß reduziert werden⁶³. Entsprechend sieht der Gesetzgeber im Hinblick auf den Umweltschutz nicht allein aufgrund seines Ertragsinteresses von einer idealtypischen Lenkung im Sinne eines Null-Aufkommens ab. Für die rechtliche Bewertung von verhaltenslenkenden Steuern ist dieser „Interessenkonflikt“ zwischen Verhaltenslenkung und Ertragserzielung aber ohnehin nicht von Bedeutung⁶⁴.

Als aus ökonomischer Sicht problematisch kann sich zudem die Neueinführung verhaltenslenkender Steuertatbestände erweisen. Während Steuerpflichtige Investitionen im Sinne des Umweltschutzes tätigen, um der hoheitlichen Verhaltensempfehlung nachzukommen, unterliegen sie in einer etwaigen Übergangsphase weiterhin der Besteuerung und werden daher in diesem Zeitraum durch die Steuer und die getätigten Umweltschutzinvestitionen faktisch in doppelter Hinsicht belastet. Dies könnte sowohl die nationale als auch die internationale Wettbewerbsfähigkeit betroffener Produktionszweige herabsetzen⁶⁵. Insoweit ist daher ein gewisses Feingefühl des Gesetzgebers bei der Ausgestaltung neuer, verhaltenslenkender Steuertatbestände – insbesondere hinsichtlich der Regelung von Übergangszeiträumen – erforderlich. Bedenklich erscheint daneben, dass die verhaltenslenkende Besteuerung nicht in jedem Fall den Verursacher der Umweltbelastung trifft, sondern häufig denjenigen adressiert, der in der Lage ist, diese Belastung zu vermeiden⁶⁶. Dies betrifft insbesondere die indirekten Steuern, die den Verbraucher und gerade nicht den Hersteller des der Umwelt schadenden Konsumguts belasten sollen. Indem der Preisanstieg der betroffenen Produkte ihre Absetzbarkeit erschwert, kann dies zwar auch die Belastung auf den Produzenten reflektieren, aber erkennbar nicht in gleicher Weise wie eine unmittelbar auf ihn gerichtete Steuerlast⁶⁷.

⁶³ Vgl. *Bach et al.*, Ökologische Steuerreform – Wie die Steuerpolitik Umwelt und Marktwirtschaft versöhnen kann, 1999, S. 100.

⁶⁴ Zutreffend *Wernsmann*, Verhaltenslenkung in einem rationalen Steuersystem, 2005, S. 199 ff., 381 ff.; tendenziell a.A. *Kirchhof*, in *Kirchhof/Seer*, EStG-Kommentar, Einl. Rn. 16 ff.

⁶⁵ *Flockermann*, DStJG 15 (1993), 67 (77).

⁶⁶ *Kirchhof*, DStJG 15 (1993), 3 (8).

⁶⁷ *Kirchhof*, DStJG 15 (1993), 3 (8).

2. Steuerrecht im umwelt- und klimaschutzrechtlichen Instrumentenmix

a. Steuerrecht neben dem Ordnungsrecht

Im Wege ordnungsrechtlicher Ge- und Verbote wird das Aufkommen umweltschädlicher Verhaltensweisen präventiv begrenzt. Der in der ordnungsrechtlichen Regelung zum Ausdruck kommende Verhaltensbefehl ist für den Bürger zwingend, sodass er sich diesem nicht entziehen kann. Im Hinblick auf verhaltenslenkende Steuern ist zu differenzieren. Kommt der Betroffene dem mit der steuerlichen Belastung vorgegebenen Verhaltensanreiz nach und sieht von der Vornahme der umweltpolitisch unerwünschten Betätigung ab, erzielt die verhaltenslenkende Steuer ebenfalls eine präventive Umweltschutzwirkung. Indem sich der Regelungsadressat der steuerlichen Belastung unterwirft, kann er jedoch dem Verhaltensanreiz ausweichen und die umweltschädliche Verhaltensweise vornehmen. Zwar werden ihm die dahingehenden Kosten für die Inanspruchnahme von Umweltgütern im Sinne des Verursacherprinzips angelastet und das erzielte Steueraufkommen kann unter Umständen wiederum für den Umweltschutz verwendet werden. Dies ändert jedoch nichts daran, dass das mit der Besteuerung verfolgte Lenkungsziel in Form der Verhinderung des umweltschädlichen Verhaltens insoweit leerläuft. Anders als im Rahmen ordnungsrechtlicher Regelungen wird der Erreichung der verfolgten Zielvorgabe eine selbstständige Mitwirkungsentscheidung des Regelungsadressaten zugrunde gelegt. Da im Gegensatz zum Ordnungsrecht die Möglichkeit besteht, sich der Mitwirkung zu verweigern, erweist sich die verhaltenslenkende Besteuerung insoweit als unverbindlich.

Paul Kirchhof geht daher davon aus, dass eine steuerliche Verhaltenslenkung nur dann in Betracht komme, wenn das Scheitern des verfolgten Lenkungsprogramms hingenommen werden könne. Erweise sich dieses hingegen als unverzichtbar, müsse sich des Ordnungsrechts bedient werden⁶⁸. Das kann aber unseres Erachtens nicht bedeuten, dass der Gesetzgeber mit der Vornahme lenkungssteuerlicher anstelle ordnungsrechtlicher Regelungen im Hinblick auf die Zielvorgabe des Umweltschutzes bereits im Voraus die ernsthafte Möglichkeit ihres Fehlschlagens erwogen und sie als verzichtbar eingeordnet haben muss. Vielmehr setzt die Entscheidung zur verhaltenslenkenden Besteuerung eine Abwägung voraus, bei der zwischen der generellen Zielverfolgung und der Zielverfolgung den jeweiligen Einzelfall

⁶⁸ *Kirchhof*, DStJG 15 (1993), 3 (6).

betreffend zu unterscheiden ist. Ergibt die Prognose des Gesetzgebers, dass bereits die Verfehlung der Zielvorgabe in Einzelfällen ihre generelle Verfolgung beeinträchtigt, scheidet die verhaltenslenkende Besteuerung mangels hinreichender Verbindlichkeit aus, sodass ordnungsrechtliche Mittel heranzuziehen sind. Besteht hingegen die Annahme, dass das verfolgte Ziel auch dann in seiner Gesamtheit erreicht werden kann, wenn der Zielvorgabe nicht in jedem Einzelfall nachgekommen wird, so kommt die steuerliche Verhaltenslenkung als taugliches Instrument in Betracht. Dabei muss vorab auch erwogen werden, in welchem Umfang vom vorgegebenen Verhaltensanreiz abgewichen werden wird und in welcher Häufung die einzelfallbezogene Zielverfehlung die generelle Verfolgung der Zielvorgabe beeinträchtigt. Dafür sind die Wichtigkeit des verfolgten Ziels sowie der diesem durch die Verfehlung im Einzelfall drohende Schaden in die Abwägung miteinzubeziehen.

Abhängig vom Ausgang der Abwägung kann der Gesetzgeber das Ordnungsrecht oder die verhaltenslenkende Besteuerung als Instrument zur Erreichung seiner beabsichtigten Zielvorstellung heranziehen, sodass sich auf ihrer Grundlage ein duales System von zwingenden Verhaltensregeln und steuerlicher Verhaltenslenkung ergibt.

b. Steuern im System des Abgabenrechts

aa. Gebühren und Beiträge (sog. Vorzugslasten)

Steuern sind nach § 3 Abs. 1 AO geprägt durch eine Gegenleistungsfreiheit. Stellt die Geldleistung des Abgabepflichtigen die Gegenleistung für eine besondere, ihm individuell zurechenbare Leistung des öffentlich-rechtlichen Gemeinwesens dar, so handelt es sich nicht um eine Steuer, sondern um eine Vorzugslast⁶⁹. Während die Gebühr ein Entgelt für eine besondere tatsächliche Leistung der Verwaltung darstellt, ist der Beitrag ein Entgelt für die dem Einzelnen gewährte Möglichkeit, aus konkreten Aufwendungen

⁶⁹ BVerfG v. 4.2.1958 – 2 BvL 31/56 u.a., BVerfGE 7, 244 (254); BVerfG v. 3.3.1965 – 1 BvR 208/59, BVerfGE 18, 392 (396); BVerfG v. 11.10.1966 – 2 BvR 179/64 u.a., BVerfGE 20, 257 (269); BVerfG v. 24.2.1970 – 2 BvL 12/69 u.a., BVerfGE 28, 66 (86 ff.); BVerfG v. 6.2.1979 – 2 BvL 5/76, BVerfGE 50, 217 (226); BVerwG v. 27.6.1956 – I A 13.55, BVerwGE 5, 136 (141); BVerwG v. 24.3.1961 – VII C 109/60, BVerwGE 12, 162 (170).

der Verwaltung einen individuellen Nutzen zu ziehen⁷⁰. Da sich der Erlass von Gebühren- und Beitragsregelungen nicht auf die Kompetenzvorschriften der Finanzverfassung (Art. 105 ff. GG) stützen lässt, sondern lediglich einen Annex zur jeweiligen Sachregelung darstellt, hat sich ihre Höhe in erster Linie am sog. Kostendeckungsprinzip zu orientieren, wobei allerdings auch Gesichtspunkte des Vorteilsausgleichs und der Verhaltenslenkung eine Rolle spielen können⁷¹. Entsprechend kann eine umweltschützende Verhaltenslenkung auch in den Rechtsformen der Gebühr und des Beitrags erfolgen⁷². In Betracht käme etwa die Heranziehung von „Sondernutzungs- und Verleihungsgebühren“ als Entgelte für die Nutzung bestimmter Umweltgüter⁷³. Allerdings darf die Erhebung von Gebühren nicht zu einer Aushöhlung des verfassungsrechtlich abgesicherten Steuerertragssystems führen. Aus der Begrenzungs- und Schutzfunktion der Finanzverfassung⁷⁴ ergeben sich daher Grenzen für die Höhe der Gebühr⁷⁵. Zwar erweisen sich verschiedene Gebührenzwecke generell als zulässig (Kostendeckung, Vorteilsausgleich, Lenkungszwecke, soziale Zwecke). Diese markieren jedoch jeweils zugleich die Grenzen einer zulässig bemessenen Gebühr, d.h. ihre verfas-

⁷⁰ Vgl. insb. Kommunalabgabengesetze der Länder, z.B. § 4 Abs. 2 und § 8 Abs. 2 KAG NRW.

⁷¹ BVerfG v. 19.3.2003 – 2 BvL 9/98 u.a., BVerfGE 108, 1 (18); *Tappe/Wernsmann*, Öffentliches Finanzrecht, 2. Aufl., 2019, Rn. 280 ff.

⁷² BVerfG v. 6.2.1979 – 2 BvL 5/76, BVerfGE 50, 217 (226); *Jarass*, DÖV 1989, 1013 (1015 ff.); *Lühle*, Beschränkungen und Verbote des Kraftfahrzeugverkehrs zur Verminderung der Luftbelastung, 1998, S. 189 f.; *Meyer*, Gebühren für die Nutzung von Umweltressourcen, 1995, S. 225 ff.; *Wendt*, Die Gebühr als Lenkungsmittel, 1975, S. 7 ff., 6 ff.

⁷³ *Gosch*, StuW 1990, 201 (208) m.w.N.

⁷⁴ BVerfG v. 8.11.1972 – 1 BvL 15/68 u.a., BVerfGE 34, 139 (146); BVerfG v. 10.12.1980 – 2 BvF 3/77, BVerfGE 55, 274 (302); BVerfG v. 7.11.1995 – 2 BvR 413/88 u.a., BVerfGE 93, 319 (342 f.); BVerfG v. 17.7.2003 – 2 BvL 1/99 u.a., BVerfGE 108, 186 (215); BVerfG v. 24.11.2009 – 2 BvR 1387/04, BVerfGE 124, 348 (364); BVerfG v. 25.6.2014 – 1 BvR 668/10 u.a., BVerfGE 137, 1 (17); BVerfG v. 17.1.2017 – 2 BvL 2/14 u.a., BVerfGE 144, 369 (397); BVerfG v. 13.4.2017 – 2 BvL 6/13, BVerfGE 145, 171 (191 f.).

⁷⁵ BVerfG v. 6.2.1979 – 2 BvL 5/76, BVerfGE 50, 217 (226); BVerfG v. 10.3.1998 – 1 BvR 178/97, BVerfGE 97, 332 (345); BVerfG v. 19.3.2003 – 2 BvL 9/98 u.a., BVerfGE 108, 1 (13 ff.); BVerfG v. 6.11.2012 – 2 BvL 51/06 u.a., BVerfGE 132, 334 (348 ff.).

sungsrechtlich zulässige Höhe⁷⁶. Insoweit kann eine umweltschützende Lenkungsgebühr den Rahmen einer aufwandsabhängigen Finanzierungsverantwortlichkeit übersteigen, soweit sich dies durch den mit ihr verfolgten umweltpolitischen Lenkungszweck rechtfertigen lässt⁷⁷. Eine Verhaltenslenkung durch Beiträge erweist sich dahingehend als problematisch, als diese sich ohnehin der insoweit „voraussetzungslosen“ Steuer annähern, indem sie praktisch eine Vielzahl von Bürgern treffen. Allein deshalb wird der Beitrag als Vorzugslast zwar nicht zur Steuer⁷⁸. Im Hinblick auf eine ökologische Verhaltenslenkung durch Beiträge ist es jedoch insbesondere erforderlich, die Zurechenbarkeit der gewährten Möglichkeit zur Vorteilerlangung zum Verantwortungsbereich einer Gruppe als finanzrechtlichen Anknüpfungspunkt des Beitrags hinreichend zu verdeutlichen und so in Abgrenzung zur Steuer die Verallgemeinerung des Beitragstatbestandes sowie der Gruppe der Beitragsschuldner zu verhindern⁷⁹.

bb. Sonderabgaben

Sonderabgaben stellen Abgaben dar, denen keine zurechenbare Gegenleistung gegenübersteht, die aber im Unterschied zu Steuern nicht von der Gesamtheit der Bürger, sondern nur von bestimmten Gruppen erhoben werden und zur Finanzierung besonderer Aufgaben dienen. Sie sind Geldleistungspflichten, die wie die Steuer gegenleistungsfrei geschuldet werden, deren Aufkommen aber regelmäßig nicht in den allgemeinen Staatshaushalt fließt, sondern in Sonderfonds verwaltet wird⁸⁰. Da die Finanzverfassung weitestgehend lediglich Aussagen über die Steuer als Finanzierungsmittel trifft, ist davon auszugehen, dass der Staat seinen Finanzbedarf im Wesentlichen über Steuern zu decken hat⁸¹. Die Gesetzgebungskompetenz für Sonderabgaben richtet sich nicht nach Art. 105 GG, sondern nach den Sach-

⁷⁶ BVerfG v. 19.3.2003 – 2 BvL 9/98 u.a., BVerfGE 108, 1 (18); vgl. *Tappe/Wernsmann*, Öffentliches Finanzrecht, 2. Aufl., 2019, Rn. 280 ff.

⁷⁷ *Kirchhof*, DStJG 15 (1993), 3 (14 f.).

⁷⁸ BVerfG v. 25.6.2014 – 1 BvR 668/10 u.a., BVerfGE 137, 1 (22); BVerfG v. 18.7.2018 – 1 BvR 1675/16 u.a., BVerfGE 149, 222 (255).

⁷⁹ *Kirchhof*, DStJG 15 (1993), 3 (16).

⁸⁰ BVerfG v. 9.11.1999 – 2 BvL 5/95, BVerfGE 101, 141 (148).

⁸¹ StRSpr. BVerfG v. 8.6.1988 – 2 BvL 9/85 u.a., BVerfGE 78, 249 (266 f.); BVerfG v. 31.5.1990 – 2 BvL 12/88 u.a., BVerfGE 82, 159 (178); BVerfG v. 7.11.1995 – 2 BvR 413/88 u.a., BVerfGE 93, 319 (342).

kompetenzen⁸². Auch die Ertragsverteilung nach Art. 106 GG gilt nur für Steuern. Sonderabgaben stehen vielmehr der Körperschaft zu, die sie erlassen hat⁸³. Durch den übermäßigen Erlass von Sonderabgaben würde daher die finanzverfassungsrechtliche Kompetenzverteilung unterlaufen und das Budgetrecht des Parlaments sowie der haushaltspolitische Grundsatz der Einheit und Vollständigkeit gefährdet⁸⁴. Schließlich weist die Sonderabgabe bestimmten Bürgern bzw. Unternehmen eine besondere Finanzierungsverantwortlichkeit zu und stellt damit die Lastengleichheit infrage, auf die eine Staatsfinanzierung durch Steuern abzielen muss⁸⁵. Daher sind Sonderabgaben nur zum punktuellen Einsatz unter engen Voraussetzungen verfassungsrechtlich zulässig.

Sonderabgaben werden stets von einem außerfiskalischen Lenkungszweck getragen, der entsprechend auch in einer umweltpolitischen Zielsetzung liegen kann. Dabei ist zu unterscheiden zwischen Sonderabgaben, die daneben im Schwerpunkt einen Finanzierungszweck verfolgen („mit Finanzierungszweck“), und reinen Lenkungssonderabgaben, die im Schwerpunkt auf eine Verhaltenslenkung gerichtet sind („ohne Finanzierungszweck“)⁸⁶. Lenkungssonderabgaben sollen dem Betroffenen einen wirtschaftlichen Anreiz geben, sich auf eine bestimmte Weise zu verhalten. Kommt dieser dem Verhaltensanreiz nicht nach, wird er mit der Abgabe belastet. Je nachdem, ob es sich um eine Sonderabgabe mit oder ohne Finanzierungszweck handelt, stellen sich unterschiedliche Anforderungen. Sonderabgaben mit Finanzierungsfunktion sind nur zulässig, wenn der Gesetzgeber, um sich auf die Sachkompetenzen der Art. 70 ff. GG stützen zu können, einen Sachzweck

⁸² StRspr. BVerfG v. 20.7.1954 – 1 BvR 459/52 u.a., BVerfGE 4, 7 (13); BVerfG v. 19.3.2003 – 2 BvL 9/98 u.a., BVerfGE 108, 1 (13); BVerfG v. 17.7.2003 – 2 BvL 1/99 u.a., BVerfGE 108, 186 (212); BVerfG v. 6.5.2014 – 2 BvR 1139/12 u.a., BVerfGE 136, 194 (241).

⁸³ *Birk/Desens/Tappe*, Steuerrecht, 24. Aufl., 2021, Rn. 109.

⁸⁴ *Birk/Desens/Tappe*, Steuerrecht, 24. Aufl., 2021, Rn. 109.

⁸⁵ BVerfG v. 11.10.1994 – 2 BvR 633/86, BVerfGE 91, 186 (202 f.); BVerfG v. 24.1.1995 – 1 BvL 18/93 u.a., BVerfGE 92, 91 (113); BVerfG v. 6.5.2014 – 2 BvR 1139/12 u.a., BVerfGE 136, 194 (242); BVerfG v. 9.11.1999 – 2 BvL 5/95, BVerfGE 101, 141 (147); BVerfG v. 7.7.2009 – 1 BvR 1164/07, BVerfGE 124, 235 (244 f.); *Tappe/Wernsmann*, Öffentliches Finanzrecht, 2. Aufl., 2019, Rn. 304.

⁸⁶ BVerfG v. 17.7.2003 – 2 BvL 1/99 u.a., BVerfGE 108, 186 (219); BVerfG v. 3.2.2009 – 2 BvL 54/06, BVerfGE 122, 316 (334); *Thiemann*, AöR 2013 (138), 60.

verfolgt, der über die bloße Mittelbeschaffung hinausgeht⁸⁷. Zudem muss die Sonderabgabe einer homogenen, klar abgrenzbaren Gruppe auferlegt werden, die eine spezifische Sachnähe zu den mit der Abgabenerhebung verfolgten Zwecken im Sinne einer Finanzierungs- und Gruppenverantwortlichkeit aufweist⁸⁸. Das Aufkommen der Abgabe muss schließlich gruppennützig – d.h. überwiegend im Interesse der Gesamtgruppe – verwendet werden. Werden diese Anforderungen nicht gewahrt, kann die Abgabe auch nicht auf die jeweilige Sachkompetenz gestützt werden. Hinsichtlich reiner Lenkungsabgaben ohne Finanzierungszweck sollen die Voraussetzungen der Gruppenverantwortlichkeit und der gruppennützigen Verwendung des Aufkommens nicht erforderlich sein⁸⁹. Zwar erscheinen die Anforderungen an reine Lenkungsabgaben insoweit abgemildert. Jedoch betont das BVerfG, dass diese gleichwohl nur in engen Grenzen zulässig sein sollen und damit ebenso nur Ausnahmecharakter aufweisen⁹⁰. Daher ist im Ergebnis davon auszugehen, dass die Verfolgung umwelt- und klimapolitischer Ziele durch Sonderabgaben trotz ihrer generellen Zulässigkeit gegenüber der steuerlichen Verhaltenslenkung im Bereich des Umwelt- und Klimaschutzes in den Hintergrund tritt.

⁸⁷ BVerfG v. 17.7.2003 – 2 BvL 1/99 u.a., BVerfGE 108, 186 (217 f.); BVerfG v. 6.7.2005 – 2 BvR 2335/95 u.a., BVerfGE 113, 128 (150); BVerfG v. 3.2.2009 – 2 BvL 54/06, BVerfGE 122, 316 (334); BVerfG v. 16.9.2009 – 2 BvR 852/07, BVerfGE 124, 235 (244); BVerfG v. 28.1.2014 – 2 BvR 1561/12 u.a., BVerfGE 135, 155 (206); BVerfG v. 6.5.2014 – 2 BvR 1139/12 u.a., BVerfGE 136, 194 (242).

⁸⁸ BVerfG v. 17.7.2003 – 2 BvL 1/99 u.a., BVerfGE 108, 186 (218); BVerfG v. 6.7.2005 – 2 BvR 2335/95 u.a., BVerfGE 113, 128 (150); BVerfG v. 3.2.2009 – 2 BvL 54/06, BVerfGE 122, 316 (334); BVerfG v. 16.9.2009 – 2 BvR 852/07, BVerfGE 124, 235 (244); BVerfG v. 28.1.2014 – 2 BvR 1561/12 u.a., BVerfGE 135, 155 (206); BVerfG v. 6.5.2014 – 2 BvR 1139/12 u.a., BVerfGE 136, 194 (242).

⁸⁹ BVerfG v. 26.5.1981 – 1 BvL 56/78 u.a., BVerfGE 57, 139 (167 ff.); *Tappe/Wernsmann*, Öffentliches Finanzrecht, 2. Aufl., 2019, Rn. 309.

⁹⁰ BVerfG v. 26.5.1981 – 1 BvL 56/78 u.a., BVerfGE 57, 139 (166 ff.); BVerfG v. 6.11.1984 – 2 BvL 19/83 u.a., BVerfGE 67, 256 (274 ff.).

cc. CO₂-Zertifikatehandel

Mit dem Europäischen Emissionshandel⁹¹, dem sog. European Union Emissions Trading System (EU-ETS), wird ein System für den Handel mit Treibhausgasemissionszertifikaten geschaffen, um in kosteneffizienter und wirtschaftlich effizienter Weise auf eine Verringerung von Treibhausgasemissionen hinzuwirken (Art. 1 RL 2003/87/EG). Dieses System wird in Form des Treibhausgas-Emissionshandelsgesetzes⁹² im nationalen Recht umgesetzt. Unmittelbar an die CO₂-Emissionen anknüpfend soll für die Erreichung dieses Ziels ein künstlich geschaffener Markt dienen, dem das sog. „Cap-and-Trade-Verfahren“ zu Grunde liegt. Betroffene Unternehmen dürfen danach nur noch CO₂ emittieren, wenn sie dafür in entsprechendem Umfang Emissionsrechte in Form von Zertifikaten erworben haben. Diese unterliegen dem Handel an einer Börse und ihre Menge wird im Wege staatlicher Regulierung in regelmäßigen Zeitabschnitten verringert, um so einen kontinuierlichen Preisanstieg zu generieren. Hierdurch kann der Staat künstlich ein knappes Angebot von Emissionsberechtigungen kreieren und über Preisanstiege einen Verhaltensanreiz zu umweltfreundlicheren Verhaltensweisen und Investitionen schaffen. Durch die Möglichkeit, die Berechtigungen untereinander zu handeln, wird den Unternehmen wiederum mehr Spielraum bei der Umsetzung der gesetzten Verhaltensanreize gegeben, insbesondere in Branchen, in denen Investitionen in eine umweltschonendere Zukunft kostenintensiver und zunächst unwirtschaftlich sind. Als vorteilhaft erweist sich der Europäische Emissionshandel insoweit, als das vorgegebene Ziel in Form der Verringerung des Emissionsausstoßes durch die betroffenen Unternehmen im Prinzip präzise erreicht werden kann⁹³.

Seine tatsächliche Ausgestaltung bleibt allerdings hinter diesen Erwartungen zurück. Während im Jahr 2017⁹⁴ 45 % der europäischen Treibhausgasemissi-

⁹¹ RL 2003/87/EG v. 13.10.2003, ABl. Nr. L 275, S. 32 idF. durch VO 2021/1416/EU v. 17.6.2021, ABl. Nr. L 305, S. 1.

⁹² Gesetz über den Handel mit Berechtigungen zur Emission von Treibhausgasen v. 21.07.2011, BGBl. I 2011 S. 1475 idF. durch G. v. 10.8.2021, BGBl. I 2021, 3436.

⁹³ *Kreuter-Kirchhof*, EuZW 2017, 412 (413 f.); *Leisner-Egensperger*, NJW 2019, 2218 (2219).

⁹⁴ Vgl. Bericht der Kommission v. 1.2.2017, COM (2017) 48 final (Bericht über das Funktionieren des CO₂-Marktes der EU) S. 6.

onen vom EU-ETS erfasst wurden, waren es im Jahr 2020⁹⁵ lediglich 38 %. Erfasst sind zwar insbesondere die Energiewirtschaft und Teile der Industrie, nicht aber die Bereiche Verkehrs-⁹⁶, Gebäude- und Wärme- sowie Land- und Forstwirtschaft, was die tatsächliche umweltpolitische Lenkungswirkung des europäischen Zertifikatehandels in Frage stellt⁹⁷. Insoweit erfolgt eine teilweise Ergänzung durch den nationalen Zertifikatehandel in Form des Brennstoffemissionshandelsgesetzes⁹⁸, der den vom EU-ETS nicht erfassten Bereich des Verbrennens von Kraft- und Heizstoffen abdeckt. Als problematisch erweist sich zudem die preisliche Gestaltung der Treibhausgas-Emissionszertifikate. Zur Verwirklichung des mit dem Zertifikatehandel verfolgten umweltpolitischen Lenkungszwecks ist ein hinreichender Preis für den Ausstoß von CO₂-Emissionen erforderlich. Dieser wird auf etwa 40–90 € je Tonne CO₂ geschätzt⁹⁹, blieb in der Vergangenheit aber deutlich dahinter zurück¹⁰⁰. Auch wenn die Preisgestaltung für CO₂-Emissionen gegenwärtig ein Maß erreicht hat, das dem umweltpolitischen Lenkungsziel gerecht wird, erscheint die Einführung eines Mindestpreises für die gehandelten Emissionszertifikate empfehlenswert, um zumindest in diese Richtung einem zu starken Einfluss externer Faktoren auf die angestrebte CO₂-Bepreisung entgegenzutreten.

⁹⁵ Vgl. Bericht der Kommission v. 18.11.2020, COM (2020) 740 final (Bericht über das Funktionieren des CO₂-Marktes der EU) S. 7.

⁹⁶ Ausgenommen den Luftverkehr, vgl. Art. 3a ff. der RL 2003/87/EG.

⁹⁷ Vgl. *Leisner-Egensperger*, NJW 2019, 2218 (2219).

⁹⁸ Gesetz über einen nationalen Zertifikatehandel für Brennstoffemissionen v. 12.12.2019, BGBl. I 2019 S. 2728 idF. durch G. v. 3.11.2020, BGBl. I 2021, 2291.

⁹⁹ *Edenhofer/Flachsland*, Eckpunkte einer CO₂-Preisreform für Deutschland, 2018, S. 2.

¹⁰⁰ Vgl. *Klinski*, NVwZ 2015, 1473 (1474); *Leisner-Egensperger*, NJW 2019, 2218 (2219).

IV. Verfassungsrechtliche Grenzen für Umwelt- und Klimaschutz durch Steuerrecht

1. Gesetzgebungskompetenzen als Grenzen für verhaltenslenkende Steuern

a. Die Steuergesetzgebungskompetenz und ihre Ausübungsschranken

Will der Staat mit einer steuergesetzlichen Regelung nicht nur Erträge erzielen, sondern auch das Verhalten der Steuerpflichtigen lenken, handelt es sich weiterhin um eine steuerliche Norm¹⁰¹. Auch wenn die Steuernorm auf eine Verhaltensbeeinflussung der Steuerpflichtigen abzielt und damit zugleich eine Sachregelung trifft, reicht es aus, wenn der Bundes- oder Landesgesetzgeber über die Steuergesetzgebungskompetenz (Art. 105 GG) verfügt. Zwar können verhaltenslenkende Steuerregelungen bei den Steuerpflichtigen Ausweichreaktionen bewirken. Diese verbleiben allerdings im Bereich des Faktischen und unterliegen keiner ausdrücklichen rechtlichen Normierung. Die im Grundgesetz festgeschriebenen Gesetzgebungskompetenzen regeln gerade das rechtsetzende Handeln des Staates, d.h. die Normsetzung, hingegen nicht die von dieser ausgehenden Wirkungen¹⁰². Dem Steuergesetzgeber muss daher nicht die jeweilige Sachkompetenz (Art. 70 ff. GG) zustehen, um eine verhaltenslenkende Steuernorm zu erlassen¹⁰³. Allerdings hat das BVerfG teilweise gefordert, dass der Gesetzgeber aufgrund einer Steuerkompetenz nur insoweit lenkend in den Kompetenzbereich eines Sachgesetzgebers übergreifen darf, als die steuerliche Lenkung weder der Gesamt-

¹⁰¹ Vgl. hierzu unter III.1.a.

¹⁰² *Wieland*, Finanzverfassung, Steuerstaat und föderaler Ausgleich, in Badura/Dreier (Hrsg.), Klärung und Fortbildung des Verfassungsrechts – Festschrift 50 Jahre BVerfG II, 2001, S. 771 (785).

¹⁰³ StRSpr. BVerfG v. 20.7.1954 – 1 BvR 459/52 u.a., BVerfGE 4, 7 (13); BVerfG v. 4.2.1958 – 2 BvL 31/56 u.a., BVerfGE 7, 244 (254); BVerfG v. 30.10.1961 – 1 BvR 833/59, BVerfGE 13, 181 (196); BVerfG v. 10.5.1962 – 1 BvL 31/58, BVerfGE 14, 76 (99); BVerfG v. 22.5.1963 – 1 BvR 78/56, BVerfGE 16, 147 (161); BVerfG v. 9.3.1971 – 2 BvR 326/69 u.a., BVerfGE 30, 250 (264); BVerfG v. 1.4.1971 – 1 BvL 22/67, BVerfGE 31, 8 (23); BVerfG v. 2.10.1973 – 1 BvR 345/73, BVerfGE 36, 66 (71); BVerfG v. 17.7.1974 – 1 BvR 51/69 u.a., BVerfGE 38, 61 (81); BVerfG v. 10.12.1980 – 2 BvF 3/77, BVerfGE 55, 274 (299); BVerfG v. 6.11.1984 – 2 BvL 19/83 u.a., BVerfGE 67, 256 (275 f.); BVerfG v. 7.5.1998 – 2 BvR 1991/95 u.a., BVerfGE 98, 106 (118); BVerfG v. 28.3.2002 – 2 BvG 1/01 u.a., BVerfGE 105, 185 (193 f.); BVerfG v. 13.4.2017 – 2 BvL 6/13, BVerfGE 145, 171 (192).

konzeption der sachlichen Regelung noch konkreten Einzelregelungen des Sachgesetzgebers zuwiderläuft¹⁰⁴. Mit dieser Forderung nach einer Widerspruchsfreiheit der Rechtsordnung schafft das BVerfG unter Berufung auf das Rechtsstaatsprinzip sowie die bundesstaatliche Ordnung des Grundgesetzes eine Kompetenzausübungsschranke für den Steuergesetzgeber¹⁰⁵.

Demgegenüber bekräftigt das BVerfG im Hinblick auf die Kompetenzabgrenzung zwischen Bund und Ländern im Rahmen der konkurrierenden Gesetzgebungskompetenz im Sinne des Art. 72 Abs. 1 GG, dass „bloße Wert- oder Zielvorstellungen, mögen sie auch in einem Bundesgesetz zum Ausdruck gekommen sein, [...] die Länder nicht zu einer mit den Vorstellungen des Bundesgesetzgebers konformen Gesetzgebung [verpflichten]. [...] Ein politisches Homogenitätsgebot kennt das Grundgesetz nicht¹⁰⁶.“ Die Ablehnung einer Homogenitätspflicht lässt sich gleichfalls übertragen auf den Fall, dass der Landesgesetzgeber von seiner Steuergesetzgebungskompetenz – in Abweichung zu im Rahmen der Sachentscheidungskompetenz des Bundes getroffenen Regelungen – Gebrauch macht. Insoweit widersprechen sich die Forderung des BVerfG nach einer Widerspruchsfreiheit der Rechtsordnung und die Absage an eine politische Homogenitätspflicht.

Eine derart weitreichende Kompetenzausübungsschranke birgt zudem die Gefahr, die dem Steuergesetzgeber verfassungsmäßig generell zustehende Möglichkeit zur steuerlichen Verhaltenslenkung¹⁰⁷ übermäßig einzuengen

¹⁰⁴ BVerfG v. 7.5.1998 – 2 BvR 1991/95 u.a., BVerfGE 98, 106 (118 ff.); vgl. auch BVerfG v. 7.5.1998 – 2 BvR 1876/91 u.a., BVerfGE 98, 83 (97 f.); BVerfG v. 27.10.1998 – 1 BvR 2306/96 u.a., BVerfGE 98, 265 (301); BVerfG v. 3.5.2001 – 1 BvR 624/00, NVwZ 2001, 1264 (1265).

¹⁰⁵ Vgl. BVerfG v. 7.5.1998 – 2 BvR 1991/95 u.a., BVerfGE 98, 106 (118 ff.); BVerfG v. 7.5.1998 – 2 BvR 1876/91 u.a., BVerfGE 98, 83 (97 f.).

¹⁰⁶ BVerfG v. 25.3.2021 – 2 BvF 1/20 u.a., NJW 2021, 1377 (1380); vgl. auch BVerfG v. 12.10.1978 – 2 BvR 154/74, BVerfGE 49, 343 (359); BVerfG v. 14.1.2015 – 1 BvR 931/12, BVerfGE 138, 261 (280).

¹⁰⁷ BVerfG v. 14.11.1962 – 1 BvR 987/58, BVerfGE 15, 126; BVerfG v. 24.9.1965 – 1 BvR 228 /65, BVerfGE 19, 119 (125); BVerfG v. 18.12.1970 – 1 BvR 95/88, BVerfGE 29, 327 (331); BVerfG v. 2.10.1973 – 1 BvR 345/73, BVerfGE 36, 66 (70 f.); BVerfG v. 27.6.1991 – 2 BvR 1493/89, BVerfGE 84, 239 (284); BVerfG v. 22.6.1995 – 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121 (147); BVerfG v. 11.11.1998 – 2 BvL 10/95, BVerfGE 99, 280 (296); BVerfG v. 6.3.2002 – 2 BvL 17/99, BVerfGE 105, 73 (112); BVerfG v. 20.4.2004 – 1 BvR 905/00 u. a., BVerfGE 110, 274 (292); BVerfG v. 17.12.2014 – 1 BvL 21/12, BVerfGE 138, 136 (181 f.); BVerfG v. 8.12.2021 – 2 BvL 1/13, NJW 2022, 532 (535).

und damit leerlaufen zu lassen, was seinerseits ein Eingreifen des Sachgesetzgebers in den Kompetenzbereich des Steuergesetzgebers darstellen würde. *Rainer Wernsmann* verdeutlicht dahingehend zutreffend, dass allenfalls Wertungswidersprüche, jedoch keine echten Normwidersprüche zwischen gegenläufigen Sach- und Steuergesetzen drohen, da diese jeweils auf die Anordnung von Verhaltens- bzw. Zahlungspflichten begrenzt sind, sodass von vornherein keine sich widersprechenden Rechtsfolgen an jeweils identische Voraussetzungen geknüpft werden können¹⁰⁸. Das BVerfG lässt bei seiner Forderung nach einer Widerspruchsfreiheit der Rechtsordnung unberücksichtigt, dass das Grundgesetz mit der Differenzierung zwischen Sach- und Steuergesetzgebungskompetenzen auf den Regelungsgehalt der erlassenen Gesetze und gerade nicht auf deren Wirkung abstellt¹⁰⁹. Jede steuerliche Norm weist unabhängig von der durch den Gesetzgeber verfolgten Zielsetzung eine über den Entzug von Geld beim Steuerpflichtigen hinausgehende Wirkung auf¹¹⁰. Indem das BVerfG auf die Wirkungen abstellt, die verhaltenslenkende Steuern hervorrufen können, wird die im Grundgesetz angelegte, klare Trennung zwischen Sach- und Steuerkompetenzen aufgegeben¹¹¹. Ebenso ist die Herleitung des Grundsatzes der Widerspruchsfreiheit der Rechtsordnung anhand des Rechtsstaatsprinzips und der bundesstaatlichen Ordnung des Grundgesetzes ernsthaft in Zweifel zu ziehen¹¹². Daneben erscheint es verfassungsrechtlich bedenklich, dass die Gestaltungsfreiheit des Bundes- oder jeweiligen Landesgesetzgebers, für die unmittelbar das Demokratieprinzip streitet (Art. 20 Abs. 1, 2, Art. 28 Abs. 1 GG), keine hinreichende Berücksichtigung in den Erwägungen des BVerfG erfährt¹¹³.

¹⁰⁸ *Wernsmann*, Verhaltenslenkung in einem rationalen Steuersystem, 2005, S. 187; vgl. auch *Wieland*, in Badura/Dreier (Hrsg.), Festschrift 50 Jahre BVerfG II, 2001, S. 771 (786).

¹⁰⁹ *Wieland*, in Badura/Dreier (Hrsg.), Festschrift 50 Jahre BVerfG II, 2001, S. 771 (785).

¹¹⁰ *Birk*, Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen, 1983, S. 70 ff.

¹¹¹ *Wieland*, in Badura/Dreier (Hrsg.), Festschrift 50 Jahre BVerfG II, 2001, S. 771 (785).

¹¹² Vgl. dahingehend *Fischer*, JuS 1998, 1096 (1099); *Kloepfer/Bröcker*, DÖV 2001, 1 (8 f.); *Rodi*, StuW 1999, 105 (108 ff.); *Sendler*, NJ 1998, 364 (365); *Sendler*, NJW 1998, 2875 (2875 ff.); *Wernsmann*, Verhaltenslenkung in einem rationalen Steuersystem, 2005, S. 189 ff.; *Wieland*, in Badura/Dreier (Hrsg.), Festschrift 50 Jahre BVerfG II, 2001, S. 771 (785 f.).

¹¹³ *Wernsmann*, Verhaltenslenkung in einem rationalen Steuersystem, 2005, S. 190.

Aus den vorgenannten Gründen ist daher eine den Steuergesetzgeber betreffende Kompetenzausübungsschranke im Sinne einer Widerspruchsfreiheit der Rechtsordnung abzulehnen. Demzufolge wird der Steuergesetzgeber beim Erlass verhaltenslenkender Steuern nicht durch die gegenläufige Ausübung von Sachgesetzgebungskompetenzen gebunden.

Auf der Grundlage des Prinzips der Widerspruchsfreiheit der Rechtsordnung lehnte das BVerfG die verfassungsrechtliche Zulässigkeit einer örtlichen Verbrauchsteuer i.S.d. Art.105 Abs. 2a GG in Form einer Verpackungsteuer ab¹¹⁴. Diese widerspreche als Lenkungssteuer der vom Bundesgesetzgeber im Rahmen seiner Sachgesetzgebungskompetenz aus Art. 74 Abs. 1 Nr. 24 GG im Kreislaufwirtschafts- und Abfallgesetz angelegten Konzeption, die abfallwirtschaftlichen Ziele der Vermeidung und Verwertung von Einwegverpackungen im Wege kooperativen Verwaltungshandelns zu verfolgen¹¹⁵. Das Kooperationsprinzip erlaube eine einvernehmliche Mitwirkung der Beteiligten im Sinne einer gemeinsamen Entwicklung von umweltpolitischen Grenzwerten, deren Beachtung durch selbstbeschränkende Wettbewerbsabsprachen von Industrie und Handel sichergestellt werden solle¹¹⁶. Mit ihrer konkreten „sanktionsbewehrten“ Verhaltenslenkung laufe die Lenkungsbesteuerung der Offenheit der Handlungsmittel, von denen das Kooperationskonzept des Abfallgesetzes geprägt sei, und damit der Erfolgsverantwortung der beteiligten Kreise als Kooperationspartner zuwider¹¹⁷. Aufgrund dieses Widerspruchs zur grundsätzlichen Entscheidung des Bundesgesetzgebers, die Ziele der Abfallwirtschaft durch kooperatives Verwaltungshandeln zu verfolgen, erweise sich eine gegenläufige Lenkungsbesteuerung unter Zugrundelegung des Prinzips der Widerspruchsfreiheit der Rechtsordnung als verfassungswidrig¹¹⁸.

Mit der hier erfolgten Ablehnung eines die Widerspruchsfreiheit der Rechtsordnung betreffenden, verfassungsmäßigen Grundsatzes muss auch gleichzeitig der Annahme widersprochen werden, die einfachgesetzliche Normierung von spezifischen Formen und Wegen der Zielverfolgung – etwa i.S.d. Kooperationsprinzips – durch den Sachgesetzgeber binde den Steuergesetz-

¹¹⁴ BVerfG v. 7.5.1998 – 2 BvR 1991/95 u.a., BVerfGE 98, 106.

¹¹⁵ BVerfG v. 7.5.1998 – 2 BvR 1991/95 u.a., BVerfGE 98, 106 (126).

¹¹⁶ BVerfG v. 7.5.1998 – 2 BvR 1991/95 u.a., BVerfGE 98, 106 (126); vgl. auch von Lersner, Müll und Abfall 1972, 69 (72).

¹¹⁷ BVerfG v. 7.5.1998 – 2 BvR 1991/95 u.a., BVerfGE 98, 106 (130 f.).

¹¹⁸ Vgl. BVerfG v. 7.5.1998 – 2 BvR 1991/95 u.a., BVerfGE 98, 106 (133).

geber und hindere diesen am Erlass gegenläufiger Lenkungssteuern. Dies hat nicht zur Folge, dass sich die Entscheidung des Sachgesetzgebers, ein Ziel durch kooperatives Verwaltungshandeln zu erreichen, als unzulässig erweist. Diese bildet für den Steuergesetzgeber allerdings in keiner Weise eine Kompetenzausübungsschranke und damit keine Verpflichtung, dem einfachgesetzlich verbrieften Kooperationsprinzip Folge zu leisten. Da die verhaltenslenkende Besteuerung ebenso nicht als abschließendes Mittel zur Lösung aller die Umwelt betreffenden Probleme verstanden werden kann, ist trotz ihrer Gegenläufigkeit durchaus ein Nebeneinander von kooperativem Verwaltungshandeln und Lenkungsbesteuerung denkbar.

b. Das Verbot der erdrosselnden Wirkung

Nach dem verfassungsrechtlichen Steuerbegriff, der insoweit zutreffend von § 3 Abs. 1 AO abgebildet wird, kann die Erzielung von Einnahmen Nebenzweck sein¹¹⁹, sodass verhaltenslenkende Zwecke zu Gunsten des Umweltschutzes gegenüber dem Fiskalzweck sogar in den Vordergrund treten können. Ist der Lenkungszweck der „Steuer“ jedoch so ausgestaltet, dass er die Erfüllung des Steuertatbestandes unmöglich macht und keinerlei Aufkommen mehr erzielt werden kann, gleicht sie einem verbindlichen Verhaltensbefehl, indem ihre Finanzierungsfunktion durch eine Verwaltungsfunktion mit Verbotscharakter vollständig verdrängt wird¹²⁰. Ihr kommt insoweit eine erdrosselnde Wirkung zu, die dem Zweck der Einnahmeerzielung zuwiderläuft und für die die Steuergesetzgebungskompetenzen keine hinreichende Rechtsgrundlage bieten¹²¹. Zur Erzielung derartiger Wirkungen sind anstelle der Besteuerung vielmehr die ordnungsrechtlichen Instrumente des Ge- oder

¹¹⁹ Vgl. hierzu unter III.1.a.

¹²⁰ BVerfG v. 7.5.1998 – 2 BvR 1991/95 u.a., BVerfGE 98, 106 (118).

¹²¹ BVerfG v. 22.5.1963 – 1 BvR 78/56, BVerfGE 16, 147 (161); BVerfG v. 8.12.1970 – 1 BvR 95/68, BVerfGE 29, 327 (331); BVerfG v. 1.4.1971 – 1 BvL 22/67, BVerfGE 31, 8 (23); BVerfG v. 17.7.1974 – 1 BvR 51/69 u.a., BVerfGE 38, 61 (81); BVerfG v. 22.3.1983 – 2 BvR 475/78, BVerfGE 63, 343 (368); BVerfG v. 3.7.1985 – 1 BvL 55/81, BVerfGE 70, 219 (229 f.); BVerfG v. 31.5.1988 – 1 BvL 22/85, BVerfGE 78, 232 (243); BVerfG v. 31.5.1990 – 2 BvL 12/88 u.a., BVerfGE 82, 159 (190); BVerfG v. 25.9.1992 – 2 BvL 5/91 u.a., BVerfGE 87, 153 (169); BVerfG v. 8.4.1997 – 1 BvR 48/94, BVerfGE 95, 267 (300); BVerfG v. 7.5.1998 – 2 BvR 1991/95 u.a., BVerfGE 98, 106 (118); BVerfG v. 7.5.1998 – 2 BvR 1991/95 u.a., BVerfGE 98, 106 (118); BVerfG v. 18.1.2006 – 2 BvR 2194/99, BVerfGE 115, 97 (115); BVerfG v. 13.4.2017 – 2 BvL 6/13, BVerfGE 145, 171 (245).

Verbots in Ausübung entsprechender Sachgesetzgebungskompetenzen heranzuziehen.

c. Die Grenzen für die Einführung neuer Steuern

Da sich die Zuordnung der Gesetzgebungskompetenzen an Bund und Länder durch Art. 105 GG i.V.m. Art. 106 GG als abschließend erweist, steht ihnen außerhalb der durch die Finanzverfassung in Art. 104a ff. GG vorgegebenen Kompetenzordnung keine Befugnis zum Erlass von Steuergesetzen zu¹²². Nach Art. 105 Abs. 2 GG hat der Bund die konkurrierende Gesetzgebungskompetenz über die Grundsteuer sowie über die übrigen Steuern, wenn ihm das Aufkommen dieser Steuern ganz oder zum Teil zusteht oder die Voraussetzungen des Art. 72 Abs. 2 GG vorliegen. Dabei sind unter der Begrifflichkeit der „übrigen Steuern“ ausschließlich die in Art. 106 GG aufgeführten Steuern und Steuerarten zu verstehen, sodass der einfache Gesetzgeber lediglich zur Einführung solcher Steuern befugt ist, deren Ertrag durch Art. 106 GG dem Bund, den Ländern oder diesen beiden gemeinschaftlich zugewiesen ist¹²³. Ein freies Steuererfindungsrecht wird dem Steuergesetzgeber über Art. 105 Abs. 2 GG hingegen nicht gewährt. Dies beruht auf dem Sinn und Zweck der Art. 105, 106 GG, der unter anderem in der verbindlichen Verteilung des im Wege der jeweiligen Steuererhebung erzielten Aufkommens besteht¹²⁴. Könnte der Bundesgesetzgeber unter Berufung auf Art. 105 Abs. 2 Satz 2 GG neue, nicht dem Art. 106 GG unterfallende

¹²² Vgl. BVerfG v. 13.4.2017 – 2 BvL 6/13, BVerfGE 145, 171 (194).

¹²³ BVerfG v. 13.4.2017 – 2 BvL 6/13, BVerfGE 145, 171 (194); vgl. auch FG München v. 4.10.2011 – 14 V 2155/11, DStRE 2012, 48 (52); *Gärditz*, ZfZ 2014, 18 (19); *Martini*, ZUR 2012, 219 (225 f.); *Ossenbühl/Di Fabio*, StuW 1988, 349 (351 f.); *Vogel*, Zur Auslegung des Artikels 106 Grundgesetz, in Lang (Hrsg.), Die Steuerrechtsordnung in der Diskussion – Festschrift für Klaus Tipke zum 70. Geburtstag, 1995, S. 93 (94 f.); *Waldhoff/von Aswege*, Kernenergie als „goldene Brücke“?, 2010, S. 11f.; *Waldhoff*, ZfZ 2012, 57 (59); *Wernsmann*, ZfZ 2012, 29 (30); a.A. BVerfG v. 13.4.2017 – 2 BvL 6/13, BVerfGE 145, 171 (230) Abweichende Meinung der Richter Huber und Müller zum Beschluss des Zweiten Senats; *Brodersen*, Nichtfiskalische Abgaben und Finanzverfassung – Zur Abgrenzung nichtfiskalischer Abgaben von Steuern, in Tipke/Vogel (Hrsg.), Verfassung, Verwaltung, Finanzen – Festschrift für Gerhard Wacke zum 70. Geburtstag, 1972, S. 103 (113 ff.); *Osterloh*, NVwZ 1991, 823 (828); *Schmidt*, StuW 2015, 171 (174 f.); *Söhn*, Umweltsteuern und Finanzverfassung, in Burmeister (Hrsg.), Verfassungsstaatlichkeit – Festschrift für Klaus Stern zum 65. Geburtstag, 1997, S. 587 (599 ff.).

¹²⁴ BVerfG v. 13.4.2017 – 2 BvL 6/13, BVerfGE 145, 171 (199 ff.).

Steuertypen erfinden, würde es für diese an einer ausdrücklichen Regelung über die Aufkommensverteilung fehlen. Die in den Art. 105, 106 GG zum Ausdruck kommende Balance der Aufkommensverteilung zwischen Bund, Ländern und Gemeinden würde entsprechend gefährdet¹²⁵. Gleichzeitig kann dem einfachen Gesetzgeber nicht die Befugnis gewährt werden, die Verteilung des Aufkommens einer Steuer, die er neu eingeführt hat, selbst festzulegen¹²⁶. Nicht zuletzt dient die Abgeschlossenheit der Finanzverfassung und damit einhergehend ihre Ordnungsfunktion der Sicherung des Vertrauens der Bürger, nur in dem Rahmen belastet zu werden, den die Finanzverfassung vorgibt¹²⁷. Insoweit kommt den Art. 105, 106 GG eine eigenständige individualschützende Funktion¹²⁸ zu, die nicht durch ein freies Steuererfindungsrecht unterlaufen werden darf. Die Einführung umweltpolitisch motivierter, verhaltenslenkender Steuern ist damit nicht ohne weiteres möglich. Diese müssen sich vielmehr einer durch Art. 106 GG im Sinne von Typusbegriffen¹²⁹ vorgegebenen Steuer oder Steuerart zuordnen lassen¹³⁰.

2. Allgemeiner Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 GG) als Grenze für verhaltenslenkende Steuern

a. Allgemeiner Maßstab

Unter Würdigung der steuerlichen Belastungswirkung, die durch verhaltenslenkende Steuern entsteht, bildet der allgemeine Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 GG) den verfassungsrechtlichen Prüfungsmaßstab. Dieser fordert auch vom Gesetzgeber¹³¹, sowohl hinsichtlich Belastungen als auch Begünstigungen wesentlich Gleiches gleich und wesentlich Ungleiches ungleich zu

¹²⁵ BVerfG v. 13.4.2017 – 2 BvL 6/13, BVerfGE 145, 171 (202 f.).

¹²⁶ BVerfG v. 13.4.2017 – 2 BvL 6/13, BVerfGE 145, 171 (199 ff.).

¹²⁷ BVerfG v. 13.4.2017 – 2 BvL 6/13, BVerfGE 145, 171 (203 f.).

¹²⁸ Gärditz, ZfZ 2014, 18 (19).

¹²⁹ Vgl. BVerfG v. 13.4.2017 – 2 BvL 6/13, BVerfGE 145, 171 (192 f.).

¹³⁰ Vgl. für die Frage der Einordnung einer CO₂-Steuer als Verbrauchsteuer *Leisner-Egensperger*, NJW 2019, 2218 (2221).

¹³¹ Seit BVerfG v. 23.10.1951 – 2 BvG 1/51, BVerfGE 1, 14 (52) stRspr.

behandeln¹³². Durch Art. 3 Abs. 1 GG wird dem Gesetzgeber jedoch nicht jedwede Differenzierung verwehrt¹³³. Allerdings setzen Differenzierungen stets eine Rechtfertigung durch Sachgründe voraus, die sich im Hinblick auf das Ziel sowie das Ausmaß der Ungleichbehandlung als angemessen erweisen müssen¹³⁴. Exakte Kriterien und Maßstäbe für das Vorliegen einer Verletzung des allgemeinen Gleichheitssatzes durch den Gesetzgeber lassen sich nicht abstrakt, sondern nur unter Berücksichtigung der jeweils betroffenen Sach- und Regelungsbereiche bestimmen¹³⁵. Je nach Regelungsgegenstand und Differenzierungsmerkmalen gelten dabei unterschiedliche Grenzen, die von gelockerten, auf das Willkürverbot beschränkten Bindungen bis hin zu

¹³² BVerfG v. 8.6.2004 – 2 BvL 5/00, BVerfGE 110, 412 (431); BVerfG v. 21.6.2006 – 2 BvL 2/99, BVerfGE 116, 164 (180); BVerfG v. 9.12.2008 – 2 BvL 1/07 u.a., BVerfGE 122, 210 (230); BVerfG v. 6.7.2010 – 2 BvL 13/09, BVerfGE 126, 268 (277); BVerfG v. 17.12.2014 – 1 BvL 21/12, BVerfGE 138, 136 (180) m.w.N.; BVerfG v. 29.3.2017 – 2 BvL 6/11, BVerfGE 145, 106 (141 f.); BVerfG v. 10.4.2018 – 1 BvL 11/14, BVerfGE 148, 147 (183); BVerfG v. 10.4.2018 – 1 BvR 1236/11, BVerfGE 148, 217 (242); BVerfG v. 8.12.2021 – 2 BvL 1/13, NJW 2022, 532 (533).

¹³³ BVerfG v. 17.12.2014 – 1 BvL 21/12, BVerfGE 138, 136 (180); BVerfG v. 23.6.2015 – 1 BvL 13/11 BVerfGE 139, 285 (309); BVerfG v. 10.4.2018 – 1 BvL 11/14, BVerfGE 148, 147 (183); BVerfG v. 10.4.2018 – 1 BvR 1236/11, BVerfGE 148, 217 (242).

¹³⁴ BVerfG v. 7.7.2009 – 1 BvR 1164/07, BVerfGE 124, 199 (220); BVerfG v. 21.6.2011 – 1 BvR 2035/07, BVerfGE 129, 49 (68); BVerfG v. 7.2.2012 – 1 BvL 14/07, BVerfGE 130, 240 (253); BVerfG v. 18.7.2012 – 1 BvL 16/11, BVerfGE 132, 179 (188); BVerfG v. 19.2.2013 – 1 BvL 1/11 u.a., BVerfGE 133, 59 (86); BVerfG v. 15.1.2014 – 1 BvR 1656/09, BVerfGE 135, 126 (143); BVerfG v. 17.12.2014 – 1 BvL 21/12, BVerfGE 138, 136 (180); BVerfG v. 23.6.2015 – 1 BvL 13/11 BVerfGE 139, 285 (309); BVerfG v. 15.12.2015 – 2 BvL 1/12, BVerfGE 141, 1 (38); BVerfG v. 29.3.2017 – 2 BvL 6/11, BVerfGE 145, 106 (142); BVerfG v. 10.4.2018 – 1 BvL 11/14, BVerfGE 148, 147 (183); BVerfG v. 10.4.2018 – 1 BvR 1236/11, BVerfGE 148, 217 (242 f.); BVerfG v. 19.11.2019 – 2 BvL 22/14 u.a., BVerfGE 152, 274 (312); BVerfG v. 8.7.2021 – 1 BvR 2237/14 u.a., DStR 2021, 1934 (1937 f.); BVerfG v. 8.12.2021 – 2 BvL 1/13, NJW 2022, 532 (533 f.).

¹³⁵ StRSpr; vgl. BVerfG v. 6.3.2002 – 2 BvL 17/99, BVerfGE 105, 73 (111); BVerfG v. 19.11.2019 – 2 BvL 22/14 u.a., BVerfGE 152, 274 (312) m.w.N.

strengen Verhältnismäßigkeitserfordernissen reichen können¹³⁶. Eine strengere Bindung des Gesetzgebers in Form verschärfter verfassungsrechtlicher Anforderungen erfolgt, je stärker die Differenzierungsmerkmale, an welche er anknüpft, sich denen des Art. 3 Abs. 3 GG annähern¹³⁷ oder je weniger diese für den Einzelnen verfügbar sind¹³⁸. Daneben kann sich eine strengere Bindung des Gesetzgebers insoweit ergeben, als die personen- oder sachverhaltsbezogene Ungleichbehandlung die Ausübung grundrechtlich geschützter Freiheiten betrifft¹³⁹.

¹³⁶ Seit BVerfG v. 2.12.1992 – 1 BvR 296/88, BVerfGE 88, 5 (12) stRspr.; vor allem zum Steuerrecht: BVerfG v. 6.3.2002 – 2 BvL 17/99, BVerfGE 105, 73 (110); BVerfG v. 20.4.2004 – 1 BvR 905/00, BVerfGE 110, 274 (291); BVerfG v. 21.6.2006 – 2 BvL 2/99, BVerfGE 116, 164 (180); BVerfG v. 7.11.2006 – 1 BvL 10/02, BVerfGE 117, 1 (30); BVerfG v. 15.1.2008 – 1 BvL 2/04, BVerfGE 120, 1 (29); BVerfG v. 17.4.2008 – 2 BvL 4/05, BVerfGE 121, 108 (119); BVerfG v. 9.12.2008 – 2 BvL 1/07 u.a., BVerfGE 122, 210 (230); BVerfG v. 12.5.2009 – 2 BvL 1/00, BVerfGE 123, 111 (119); BVerfG v. 17.11.2009 – 1 BvR 2192/05, BVerfGE 125, 1 (17); BVerfG v. 6.7.2010 – 2 BvL 13/09, BVerfGE 126, 268 (277); BVerfG v. 21.7.2010 – 1 BvR 611/07, BVerfGE 126, 400 (416); BVerfG v. 12.10.2010 – 1 BvL 12/07, BVerfGE 127, 224 (244); BVerfG v. 15.1.2014 – 1 BvR 1656/09, BVerfGE 135, 126 (144); BVerfG v. 17.12.2014 – 1 BvL 21/12, BVerfGE 138, 136 (180 f.) m.w.N.; BVerfG v. 23.6.2015 – 1 BvL 13/11, BVerfGE 139, 285 (309); BVerfG v. 19.11.2019 – 2 BvL 22/14 u.a., BVerfGE 152, 274 (312); BVerfG v. 8.7.2021 – 1 BvR 2237/14 u.a., DStR 2021, 1934 (1938); BVerfG v. 8.12.2021 – 2 BvL 1/13, NJW 2022, 532 (533 f.).

¹³⁷ BVerfG v. 17.12.2014 – 1 BvL 21/12, BVerfGE 138, 136 (181) m.w.N.; BVerfG v. 23.6.2015 – 1 BvL 13/11, BVerfGE 139, 285 (309).

¹³⁸ BVerfG v. 26.1.1993 – 1 BvL 38/92 u.a., BVerfGE 88, 87 (96); BVerfG v. 21.6.2011 – 1 BvR 2035/07, BVerfGE 129, 49 (69); BVerfG v. 17.12.2014 – 1 BvL 21/12, BVerfGE 138, 136 (181) m.w.N.; BVerfG v. 23.6.2015 – 1 BvL 13/11, BVerfGE 139, 285 (309); BVerfG v. 29.3.2017 – 2 BvL 6/11, BVerfGE 145, 106 (145); BVerfG v. 8.7.2021 – 1 BvR 2237/14 u.a., DStR 2021, 1934 (1938).

¹³⁹ BVerfG v. 9.12.2008 – 2 BvL 1/07, BVerfGE 122, 210 (230); BVerfG v. 17.12.2014 – 1 BvL 21/12, BVerfGE 138, 136 (181); BVerfG v. 23.6.2015 – 1 BvL 13/11, BVerfGE 139, 285 (309); BVerfG v. 19.11.2019 – 2 BvL 22/14, BVerfGE 152, 274 (313) m.w.N.

b. Maßstab im Steuerrecht: Lastengleichheit, Leistungsfähigkeitsprinzip und Gebot der Folgerichtigkeit

Der Grundsatz der Lastengleichheit bildet im Steuerrecht den gleichheitsrechtlichen Ausgangspunkt¹⁴⁰. Diesem Grundsatz folgend, muss die Belastung der Steuerpflichtigen durch ein Steuergesetz rechtlich und tatsächlich gleichmäßig erfolgen¹⁴¹. Den gleichheitsrechtlichen Vergleichsmaßstab bilden im Steuerrecht daher zwei eng miteinander verbundene Leitlinien: das Gebot der Ausrichtung der Steuerlast am Prinzip der finanziellen Leistungsfähigkeit und das Gebot der Folgerichtigkeit¹⁴².

Der verfassungsrechtliche Grundsatz der steuerlichen Lastengleichheit gebietet es, Steuerpflichtige bei gleicher Leistungsfähigkeit auch gleich hoch zu besteuern (horizontale Steuergerechtigkeit), während (in vertikaler Richtung) die Besteuerung höherer Einkommen im Vergleich mit der Steuerbelastung niedrigerer Einkommen dem Gerechtigkeitsgebot genügen muss¹⁴³. Leistungsfähigkeit meint dabei Zahlungsfähigkeit im Sinne einer in Geld-

¹⁴⁰ BVerfG v. 5.11.2014 – 1 BvF 3/11, BVerfGE 137, 350 (366); BVerfG v. 17.12.2014 – 1 BvL 21/12, BVerfGE 138, 136 (181); BVerfG v. 23.6.2015 – 1 BvL 13/11, BVerfGE 139, 285 (309 f.); BVerfG v. 10.4.2018 – 1 BvL 11/14, BVerfGE 148, 147 (184); BVerfG v. 10.4.2018 – 1 BvR 1236/11, BVerfGE 148, 217 (243).

¹⁴¹ BVerfG v. 5.11.2014 – 1 BvF 3/11, BVerfGE 137, 350 (366); BVerfG v. 17.12.2014 – 1 BvL 21/12, BVerfGE 138, 136 (181); BVerfG v. 23.6.2015 – 1 BvL 13/11 BVerfGE 139, 285 (309 f.); BVerfG v. 10.4.2018 – 1 BvL 11/14, BVerfGE 148, 147 (185); BVerfG v. 10.4.2018 – 1 BvR 1236/11, BVerfGE 148, 217 (243).

¹⁴² BVerfG v. 6.3.2002 – 2 BvL 17/99, BVerfGE 105, 73 (125 f.); BVerfG v. 4.12.2002 – 2 BvR 400/98 u.a., BVerfGE 107, 27 (46 f.); BVerfG v. 8.6.2004 – 2 BvL 5/00, BVerfGE 110, 412 (433); BVerfG v. 21.6.2006 – 2 BvL 2/99, BVerfGE 116, 164 (180 f.); BVerfG v. 15.1.2008 – 1 BvL 2/04, BVerfGE 120, 1 (29); BVerfG v. 17.4.2008 – 2 BvL 4/05, BVerfGE 121, 108 (119 f.); BVerfG v. 9.12.2008 – 2 BvL 1/07 u.a., BVerfGE 122, 210 (230 f.); BVerfG v. 12.5.2009 – 2 BvL 1/00, BVerfGE 123, 111 (120); BVerfG v. 13.10.2009 – 2 BvL 3/05, BVerfGE 124, 282 (295 f.); BVerfG v. 6.7.2010 – 2 BvL 13/09, BVerfGE 126, 286 (295 f.); BVerfG v. 7.7.2010 – 2 BvL 14/02 u.a. BVerfGE 127, 1 (30 f.); BVerfG v. 12.10.2010 – 1 BvL 12/07, BVerfGE 127, 224 (245).

¹⁴³ Vgl. nur BVerfG v. 29.5.1990 – 1 BvL 20/84 u.a., BVerfGE 82, 60 (89) mit Verweis auf *Birk*, Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen, 1983, S. 165, 170.

wert vorhandenen Ist-Leistungsfähigkeit¹⁴⁴, die sich am deutlichsten im Hinzuerwerb von Vermögen und damit im Einkommen ausdrückt¹⁴⁵. Leistungsfähigkeit bedeutet daneben persönliche Leistungsfähigkeit, ist also stets auf das Steuersubjekt bezogen und untrennbar mit diesem als Träger von Leistungsfähigkeit verknüpft¹⁴⁶.

Nach dem Gebot der Folgerichtigkeit steht dem Gesetzgeber bei der Wahl des Steuergegenstands sowie bei der Bestimmung des Steuersatzes ein weitreichender Entscheidungsspielraum zu. Jedoch muss die einmal getroffene Belastungsentscheidung unter dem Gebot möglichst gleichmäßiger Belastung aller Steuerpflichtigen bei der Ausgestaltung des steuerrechtlichen Ausgangstatbestands folgerichtig im Sinne der Belastungsgleichheit umgesetzt werden¹⁴⁷. Ausnahmen von einer solchen folgerichtigen Umsetzung müssen

¹⁴⁴ Ebenso *Birk*, Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen, 1983, S. 167; vgl. auch *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung I, 2. Aufl., 2000, S. 481, 497 f.; *Tipke*, *StuW* 1980, 281 (295); *Kirchhof*, *VVDStR* 39 (1980), 213 (226 f.).

¹⁴⁵ *Birk/Desens/Tappe*, *Steuerrecht*, 25. Aufl., 2022, Rn. 60 ff.; *Birk*, Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen, 1983, S. 167; *Lang*, *StuW* 1978, 215 (216 f.); *Kirchhof* in *VVDStR* 39 (1980), 213 (226 f.).

¹⁴⁶ BVerfG v. 17.1.1957 – 1 BvL 4/54, BVerfGE 6, 55 (67); BFH v. 17.12.2007 – GrS 2/04, BStBl. II 2008, 608, Rn. 65; *Becker*, Der „Grundsatz der Individualbesteuerung“ im Einkommensteuerrecht, 1970, S. 118 ff.; *Tipke*, *StuW* 1978, 193 (201); *Biergans*, *FR* 1982, 525 (526); *Kirchhof*, *StuW* 1985, 319 (323); *Lang*, Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer, 1988, S. 97; *Müller-Franken*, *StuW* 2004, 109 (117); *Riedel*, *StuW* 2019, 225 (226).

¹⁴⁷ BVerfG v. 27.6.1991 – 2 BvR 1493/89, BVerfGE 84, 239 (271); BVerfG v. 22.6.1995 – 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121 (136); BVerfG v. 30.9.1998 – 2 BvR 1818/91, BVerfGE 99, 88 (95); BVerfG v. 11.11.1998 – 2 BvL 10/95, BVerfGE 99, 280 (290); BVerfG v. 29.10.1999 – 2 BvR 1264/90, BVerfGE 101, 132 (138); BVerfG v. 10.11.1999 – 2 BvR 2861/93, BVerfGE 101, 151 (155); BVerfG v. 6.3.2002 – 2 BvL 17/99, BVerfGE 105, 73 (125 f.); BVerfG v. 4.12.2002 – 2 BvR 400/98 u.a., BVerfGE 107, 27 (46 f.); BVerfG v. 8.6.2004 – 2 BvL 5/00, BVerfGE 110, 412 (433); BVerfG v. 21.6.2006 – 2 BvL 2/99, BVerfGE 116, 164 (180 f.); BVerfG v. 15.1.2008 – 1 BvL 2/04, BVerfGE 120, 1 (29); BVerfG v. 17.4.2008 – 2 BvL 4/05, BVerfGE 121, 108 (119 f.); BVerfG v. 9.12.2008 – 2 BvL 1/07 u.a., BVerfGE 122, 210 (230 f.); BVerfG v. 12.5.2009 – 2 BvL 1/00, BVerfGE 123, 111 (120); BVerfG v. 6.7.2010 – 2 BvL 13/09, BVerfGE 126, 286 (295 f.); BVerfG v. 7.7.2010 – 2 BvL 14/02 u.a. BVerfGE 127, 1 (30 f.); BVerfG v. 13.10.2009 – 2 BvL 3/05, BVerfGE 124, 282 (294 f.); BVerfG v. 12.10.2010 – 1 BvL 12/07, BVerfGE 127, 224 (245); BVerfG v. 15.12.2015 – 2 BvL 1/12, BVerfGE 141, 1 (40); BVerfG v. 8.12.2021 – 2 BvL 1/13, *NJW* 2022, 532 (534).

sich ihrerseits am Gleichheitssatz messen lassen und bedürfen eines besonderen sachlichen Grundes, der die Ungleichbehandlung nach Art und Ausmaß zu rechtfertigen vermag¹⁴⁸. Dabei ist zu beachten, dass die maßstabsbildende Ausgangsentscheidung nicht dem Leistungsfähigkeitsprinzip widersprechen darf. Dem Folgerichtigkeitsgebot kommt daher nur eine eigenständige Bedeutung zu, wenn das Leistungsfähigkeitsprinzip einen wertungsoffenen Korridor anbietet und die maßstabsbildende Ausgangsentscheidung innerhalb dieses Korridors liegt. Anderenfalls würden beide Leitlinien weder eng miteinander verknüpft noch entstünde eine Folgerichtigkeit im Sinne der Belastungsgleichheit¹⁴⁹.

c. Rechtfertigungsbedürftige Ungleichbehandlungen durch verhaltenslenkende Belastungen oder Begünstigungen

Steuernormen mit Verhaltenszwecken zielen auf die Erreichung bestimmter Gestaltungswirkungen ab. Daher haben sie – anders als Fiskalzwecknormen – nicht primär die gerechte Verteilung der Steuerlasten im Blick. Vielmehr nimmt der Gesetzgeber die Durchbrechung der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit in Kauf, um die verfolgten Verhaltenswirkungen zu erzielen¹⁵⁰. Entsprechend geraten verhaltenslenkende Steuern regelmäßig in Kon-

¹⁴⁸ BVerfG v. 30.9.1998 – 2 BvR 1818/91, BVerfGE 99, 88 (95); BVerfG v. 11.11.1998 – 2 BvL 10/95, BVerfGE 99, 280 (290); BVerfG v. 6.3.2002 – 2 BvL 17/99, BVerfGE 105, 73 (125 f.); BVerfG v. 4.12.2002 – 2 BvR 400/98 u.a., BVerfGE 107, 27 (46 f.); BVerfG v. 8.6.2004 – 2 BvL 5/00, BVerfGE 110, 412 (433); BVerfG v. 21.6.2006 – 2 BvL 2/99, BVerfGE 116, 164 (180 f.); BVerfG v. 15.1.2008 – 1 BvL 2/04, BVerfGE 120, 1 (29); BVerfG v. 9.12.2008 – 2 BvL 1/07 u.a., BVerfGE 122, 210 (230 f.); BVerfG v. 12.5.2009 – 2 BvL 1/00, BVerfGE 123, 111 (120); BVerfG v. 6.7.2010 – 2 BvL 13/09, BVerfGE 126, 286 (295 f.); BVerfG v. 7.7.2010 – 2 BvL 14/02 u.a. BVerfGE 127, 1 (30 f.); BVerfG v. 13.10.2009 – 2 BvL 3/05, BVerfGE 124, 282 (294 f.); BVerfG v. 12.10.2010 – 1 BvL 12/07, BVerfGE 127, 224 (245); BVerfG v. 5.11.2014 – 1 BvF 3/11, BVerfGE 137, 350 (366); BVerfG v. 17.12.2014 – 1 BvL 21/12, BVerfGE 138, 136 (181); BVerfG v. 15.12.2015 – 2 BvL 1/12, BVerfGE 141, 1, (40); BVerfG v. 29.3.2017 – 2 BvL 6/11, BVerfGE 145, 106 (144); BVerfG v. 10.4.2018 – 1 BvL 11/14 u.a., BVerfGE 148, 147 (184); BVerfG v. 19.11.2019 – 2 BvL 22/14 u.a., BVerfGE 152, 274 (314); BVerfG v. 8.12.2021 – 2 BvL 1/13, NJW 2022, 532 (534).

¹⁴⁹ *Desens*, Umstrukturierung und Steuerrecht: Verfassungsrechtliche Rahmenbedingungen und ertragsteuerliche Grundprinzipien von Umstrukturierungen, DStJG 43 (2020), 73 (83).

¹⁵⁰ Vgl. *Birk/Desens/Tappe*, Steuerrecht, 25. Aufl., 2022, Rn. 201.

flikt mit der Belastungsgleichheit und werfen zum Teil erhebliche Gerechtigkeitsfragen auf. Gewährt der Gesetzgeber für bestimmte, aus seiner Sicht förderungswürdige Zwecke Steuervergünstigungen oder sieht er für ein für ihn unerwünschtes Verhalten Sonderbelastungen vor, so differenziert er bei der Verteilung der steuerlichen Lasten nicht nach der Leistungsfähigkeit der Steuerpflichtigen, sondern nach deren Bereitschaft, den mit dem Lenkungszweck vorgegebenen Verhaltensanreizen nachzukommen¹⁵¹. Dadurch werden gleich leistungsfähige Bürger, je nach Verwendung der ihnen verfügbaren Mittel, ungleich belastet, was sich im Hinblick auf den allgemeinen Gleichheitssatz und das Leistungsfähigkeitsprinzip als rechtfertigungsbedürftig erweist.

Daneben ergeben sich derartige gleichheitsrechtliche Defizite bei lenkungssteuerlichen Begünstigungen in Form von Abzügen von der Bemessungsgrundlage, etwa bei Sonderabschreibungen. Infolge des progressiven Tarifs im Einkommensteuerrecht sind deren Auswirkungen umso stärker, je höher die Bemessungsgrundlage und damit der Steuersatz ist. Entsprechend sinkt der mit der steuerlichen Begünstigung verbundene Förderungseffekt mit zurückgehender Leistungsfähigkeit der Steuerpflichtigen, d.h. am stärksten profitieren Steuerpflichtige mit hoher Leistungsfähigkeit, die es unter Berücksichtigung von Gerechtigkeitsaspekten „am wenigsten nötig hätten“¹⁵².

Als problematisch erweist sich nicht zuletzt auch die Privilegierung zahlungskräftiger Steuerpflichtiger im Rahmen verhaltenslenkender Sonderbelastungen. Indem der Gesetzgeber darauf abzielt, mit Hilfe von Sonderbelastungen die Befolgung bestimmter Verhaltensempfehlungen zu erreichen, schafft er eine „Wahlschuld“¹⁵³. Leistungsfähige Bürger können dem abgabenrechtlich überbrachten Verhaltensanreiz ausweichen, indem sie sich der steuerlichen Sonderbelastung unterwerfen und damit „freikaufen“¹⁵⁴. Weniger Leistungsfähige sind gezwungen, die steuerliche Belastung zu vermeiden und der gesetzgeberischen Verhaltensempfehlung Folge zu leisten. Bestimmte Verhaltensalternativen würden damit zum Privileg allein derer, die sich die steuerliche Sonderbelastung leisten können. Würde beispielsweise die Energie-

¹⁵¹ Vgl. *Birk/Desens/Tappe*, Steuerrecht, 25. Aufl., 2022, Rn. 196.

¹⁵² *Birk/Desens/Tappe*, Steuerrecht, 25. Aufl., 2022, Rn. 199.

¹⁵³ *Birk/Desens/Tappe*, Steuerrecht, 25. Aufl., 2022, Rn. 198.

¹⁵⁴ *Kirchhof*, in *Isensee/Kirchhof* (Hrsg.), *Handbuch des Staatsrechts: Band V – Rechtsquellen, Organisation, Finanzen*, 3. Aufl., 2007, § 118 Rn. 49; *Kirchhof*, *DStJG* 15 (1993), 3 (7).

steuer auf mehr als 5 € je Liter Kraftstoff angehoben, würde das Autofahren – unter Zugrundelegung heutiger Verbrauchswerte – zum Privileg der wohlhabenderen Kreise¹⁵⁵. Die abgabenrechtlich überbrachte Verhaltensempfehlung würde für den weniger Leistungsfähigen mangels Verhaltensalternative einem Verhaltensbefehl gleichen, während entsprechend Leistungsfähige die für sie bloße Empfehlung weiterhin umgehen könnten. Aus diesem Grund kann das Steuerrecht nur unter der Bedingung zur Verhaltenslenkung herangezogen werden, dass deren abweichende Verbindlichkeit je nach Leistungsfähigkeit der Bürger gleichheitsrechtlich vertretbar ist¹⁵⁶.

d. Verfassungsrechtliche Rechtfertigung von verhaltenslenkenden Belastungen oder Begünstigungen

aa. Allgemeiner Maßstab

Soll der Grad der Verwirklichung des Leistungsfähigkeitsprinzips ein hohes Maß erreichen, muss der gesetzgeberische Spielraum für Durchbrechungen sehr eng gefasst werden¹⁵⁷. Ein rein fiskalischer Zweck scheidet als sachlicher Rechtfertigungsgrund jedenfalls aus¹⁵⁸, da ansonsten jede Ungleichbehandlung mit dem Ziel staatlicher Einnahmenerhöhung begründet werden könnte. Welche Anforderungen an den rechtfertigenden Sachgrund zu stellen sind, lässt sich nicht abstrakt feststellen. Vielmehr steigen die Anforderungen an den Rechtfertigungsgrund einer Abweichung mit ihrer Intensität¹⁵⁹ und

¹⁵⁵ *Birk/Desens/Tappe*, Steuerrecht, 25. Aufl., 2022, Rn. 198.

¹⁵⁶ *Kirchhof*, DStJG 15 (1993), 3 (7).

¹⁵⁷ *Birk*, Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen, 1983, S. 171; *Desens*, StuW 2016, 240 (244).

¹⁵⁸ BVerfG v. 29.5.1990 – 1 BvL 20/84 u.a., BVerfGE 82, 60 (89); BVerfG v. 21.6.2006 – 2 BvL 2/99, BVerfGE 116, 164 (182); BVerfG v. 9.12.2008 – 2 BvL 1/07 u.a., BVerfGE 122, 210 (233); BVerfG v. 6.7.2010 – 2 BvL 13/09, BVerfGE 126, 286 (299 f.); BVerfG v. 15.1.2014 – 1 BvR 1656/09, BVerfGE 135, 126 (150 f.); BVerfG v. 15.12.2015 – 2 BvL 1/12, BVerfGE 141, 1 (40); BVerfG v. 8.12.2021 – 2 BvL 1/13, NJW 2022, 532 (535).

¹⁵⁹ BVerfG v. 17.12.2014 – 1 BvL 21/12, BVerfGE 138, 136 (181); BVerfG v. 23.6.2015 – 1 BvL 13/11 BVerfGE 139, 285 (309 f.); BVerfG v. 10.4.2018 – 1 BvL 11/14, BVerfGE 148, 147 (184); BVerfG v. 10.4.2018 – 1 BvR 1236/11, BVerfGE 148, 217 (243).

ihrer Bedeutung für die Verteilung der Steuerlast insgesamt.¹⁶⁰ Allgemein werden neben Vereinfachungen¹⁶¹, Missbrauchsvermeidungen¹⁶² und Kompensationen¹⁶³ vor allem außerfiskalische Förder- und Lenkungsziele¹⁶⁴ als Rechtfertigungsgründe anerkannt. Zur Verwirklichung dieser Zwecke darf

¹⁶⁰ BVerfG v. 10.4.2018 – 1 BvL 11/14, BVerfGE 148, 147 (184); BVerfG v. 10.4.2018 – 1 BvR 1236/11, BVerfGE 148, 217 (243).

¹⁶¹ BVerfG v. 5.11.2014 – 1 BvF 3/11, BVerfGE 137, 350 (375 f.); BVerfG v. 17.12.2014 – 1 BvL 21/12, BVerfGE 138, 136 (225); BVerfG v. 23.6.2015 – 1 BvL 13/11 u.a., BVerfGE 139, 285 (313).

¹⁶² BVerfG v. 12.10.2010 – 1 BvL 12/07, BVerfGE 127, 224 (255); BVerfG v. 15.12.2015 – 2 BvL 1/12, BVerfGE 141, 1 (43); ferner BVerfG v. 30.9.1998 – 2 BvR 1818/91, BVerfGE 99, 88 (97).

¹⁶³ Vgl. BVerfG v. 6.3.2002 – 2 BvL 17/99, BVerfGE 105, 73 (113 f.) zur Rechtfertigung steuerlicher Vorteile durch Kompensation außersteuerlicher Nachteile; BVerfG v. 21.6.2006 – 2 BvL 2/99, BVerfGE 116, 164 (187) zur Rechtfertigung steuerlicher Vorteile zur Kompensation anderer steuerlicher Nachteile; enger Hey, AöR 128 (2003), 226 (241 ff.); BVerfG v. 17.11.2009 – 1 BvR 2192/05, BVerfGE 125, 1 (35 f.) zur (strenger) Rechtfertigung steuerlicher Nachteile zur Kompensation anderer steuerlicher Vorteile.

¹⁶⁴ BVerfG v. 14.11.1962 – 1 BvR 987/58, BVerfGE 15, 147 (161); BVerfG v. 24.9.1965 – 1 BvR 228 /65, BVerfGE 19, 119 (125); BVerfG v. 8.12.1970 – 1 BvR 95/68, BVerfGE 29, 327 (331); BVerfG v. 2.10.1973 – 1 BvR 345/73, BVerfGE 36, 66 (70 f.); BVerfG v. 27.6.1991 – 2 BvR 1493/89, BVerfGE 84, 239 (284); BVerfG v. 22.6.1995 – 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121 (147); BVerfG v. 11.11.1998 – 2 BvL 10/95, BVerfGE 99, 280 (296); BVerfG v. 6.3.2002 – 2 BvL 17/99, BVerfGE 105, 73 (112); BVerfG v. 20.4.2004 – 1 BvR 905/00, BVerfGE 110, 274 (292); BVerfG v. 17.12.2014 – 1 BvL 21/12, BVerfGE 138, 136 (181 f.); BVerfG v. 8.12.2021 – 2 BvL 1/13, NJW 2022, 532 (535).

der Gesetzgeber aus Gründen der Praktikabilität auch typisieren¹⁶⁵. Jedoch darf die Typisierung keinen atypischen Fall als Leitbild wählen, sondern muss sich realitätsgerecht am typischen Fall orientieren¹⁶⁶. Die Typisierung muss geeignet¹⁶⁷ und mit Blick auf die Ungleichbehandlung angemessen sein¹⁶⁸. Vorteile müssen im rechten Verhältnis zu der mit der Typisierung notwendig verbundenen Ungleichheit der steuerlichen Belastung stehen¹⁶⁹. Die konkrete Kontrolldichte hängt dabei vom Umfang und Ausmaß und

¹⁶⁵ Hinsichtlich Vereinfachungen und Missbrauchsvermeidungen vgl. BVerfG v. 25.9.1992 – 2 BvL 5/91 u.a., BVerfGE 87, 153 (170 ff.); BVerfG v. 10.11.1998 – 2 BvL 42/93, BVerfGE 99, 246 (260 ff.); BVerfG v. 20.4.2004 – 1 BvR 905/00, BVerfGE 110, 274 (292); 112, 164 (180 f.); 112, 268 (280 f.); BVerfG v. 21.6.2006 – 2 BvL 2/99, BVerfGE 116, 164 (182 f.); BVerfG v. 7.11.2006 – 1 BvL 10/02, BVerfGE 117, 1 (31); BVerfG v. 15.1.2008 – 1 BvL 2/04, BVerfGE 120, 1 (30); BVerfG v. 9.12.2008 – 2 BvL 1/07 u.a., BVerfGE 122, 210 (232 f.); BVerfG v. 4.2.2009 – 1 BvL 8/05, BVerfGE 123, 1 (19); BVerfG v. 13.10.2009 – 2 BvL 3/05, BVerfGE 124, 282 (294); BVerfG v. 17.11.2009 – 1 BvR 2192/05, BVerfGE 125, 1 (37); BVerfG v. 6.7.2000 – 2 BvL 13/09, BVerfGE 126, 268 (278 f.); BVerfG v. 12.10.2010 – 1 BvL 12/07, BVerfGE 127, 224 (245 f.); BVerfG v. 15.1.2014 – 1 BvR 1656/09, BVerfGE 135, 126 (148 ff.); hinsichtlich außerfiskalischer Förder- und Lenkungsziele vgl. *Wernsmann*, Verhaltenslenkung in einem rationalen Steuersystem, 2005, S. 245.

¹⁶⁶ BVerfG v. 21.6.2006 – 2 BvL 2/99, BVerfGE 116, 164 (182 f.); BVerfG v. 7.11.2006 – 1 BvL 10/02, BVerfGE 117, 1 (31); BVerfG v. 15.1.2008 – 1 BvL 2/04, BVerfGE 120, 1 (30); BVerfG v. 9.12.2008 – 2 BvL 1/07 u.a., BVerfGE 122, 210 (232 f.); BVerfG v. 4.2.2009 – 1 BvL 8/05, BVerfGE 123, 1 (19); BVerfG v. 17.11.2009 – 1 BvR 2192/05, BVerfGE 125, 1 (37); BVerfG v. 6.7.2000 – 2 BvL 13/09, BVerfGE 126, 268 (278 f.); BVerfG v. 12.10.2010 – 1 BvL 12/07, BVerfGE 127, 224 (245 f.); BVerfG v. 5.11.2014 – 1 BvF 3/11, BVerfGE 137, 350 (375 f.); BVerfG v. 23.6.2015 – 1 BvL 13/11 u.a., BVerfGE 139, 285 (313).

¹⁶⁷ BVerfG v. 15.1.2014 – 1 BvR 1656/09, BVerfGE 135, 126 (148 ff.).

¹⁶⁸ BVerfG v. 15.1.2014 – 1 BvR 1656/09, BVerfGE 135, 126 (148 ff.); BVerfG v. 23.6.2015 – 1 BvL 13/11 u.a., BVerfGE 139, 285 (313).

¹⁶⁹ BVerfG v. 20.4.2004 – 1 BvR 905/00, BVerfGE 110, 274 (292); BVerfG v. 7.11.2006 – 1 BvL 10/02, BVerfGE 117, 1 (31); BVerfG v. 15.1.2008 – 1 BvL 2/04, BVerfGE 120, 1 (30); BVerfG v. 4.2.2009 – 1 BvL 8/05, BVerfGE 123, 1 (19); BVerfG v. 17.11.2009 – 1 BvR 2192/05, BVerfGE 125, 1 (37); BVerfG v. 12.10.2010 – 1 BvL 12/07, BVerfGE 127, 224 (245 f.); BVerfG v. 5.11.2014 – 1 BvF 3/11, BVerfGE 137, 350 (375 f.); BVerfG v. 23.6.2015 – 1 BvL 13/11 u.a., BVerfGE 139, 285 (313).

damit von der Intensität der Rechtfertigungsbedürftigen Abweichung ab¹⁷⁰. Das führt tendenziell eher zu strengen Rechtfertigungsanforderungen einer Typisierung¹⁷¹.

Daneben ist nach der Judikatur des BVerfG heute zweifelsfrei, dass der Gesetzgeber mit Hilfe des Steuerrechts außerfiskalische Lenkungs- und Förderziele verfolgen darf¹⁷². An das verfolgte Förderungsziel und die konkrete Ausgestaltung der Steuernorm werden allerdings besondere Anforderungen gestellt. Widerspricht eine solche Förder- oder Lenkungsnorm einer Besteuerung nach der finanziellen Leistungsfähigkeit, zeigt sich das Maß ihrer Verwirklichung in der Strenge der zugrunde gelegten Rechtfertigungsanforderungen. Dafür bedarf es eines hinreichend legitimen Zwecks und einer hinreichenden gesetzgeberischen Vorzeichnung des Lenkungsziels. Überdies muss der Lenkungstatbestand auch hinreichend zwecktauglich ausgestaltet sein und der Förder- und Lenkungszweck gleichheitsgerecht umgesetzt werden.

bb. Umwelt- und Klimaschutz als hinreichend legitime Zwecke

Unter Berücksichtigung der verfassungsrechtlichen Bedeutung des Leistungsfähigkeitsprinzips und um einem Leerlaufen der Steuergerechtigkeit möglichst wirksam entgegenzutreten, hat *Dieter Birk* hier strengere Rechtfertigungsanforderungen herausgearbeitet¹⁷³ und vor allem als außerfiskalischen

¹⁷⁰ BVerfG v. 17.12.2014 – 1 BvL 21/12, BVerfGE 138, 136 (181); BVerfG v. 23.6.2015 – 1 BvL 13/11 u.a., BVerfGE 139, 285 (309 f.).

¹⁷¹ *Desens*, DStJG 43 (2020), 73 (118).

¹⁷² BVerfG v. 14.11.1962 – 1 BvR 987/58, BVerfGE 15, 147 (161); BVerfG v. 24.9.1965 – 1 BvR 228 /65, BVerfGE 19, 119 (125); BVerfG v. 8.12.1970 – 1 BvR 95/68, BVerfGE 29, 327 (331); BVerfG v. 2.10.1973 – 1 BvR 345/73, BVerfGE 36, 66 (70 f.); BVerfG v. 27.6.1991 – 2 BvR 1493/89, BVerfGE 84, 239 (284); BVerfG v. 22.6.1995 – 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121 (147); BVerfG v. 11.11.1998 – 2 BvL 10/95, BVerfGE 99, 280 (296); BVerfG v. 6.3.2002 – 2 BvL 17/99, BVerfGE 105, 73 (112); BVerfG v. 20.4.2004 – 1 BvR 905/00, BVerfGE 110, 274 (292); BVerfG v. 17.12.2014 – 1 BvL 21/12, BVerfGE 138, 136 (181 f.); BVerfG v. 8.12.2021 – 2 BvL 1/13, NJW 2022, 532 (535).

¹⁷³ *Birk*, Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen, 1983, S. 236 ff.

Förder- und Lenkungszweck einen „Gemeinwohlgrundwert“¹⁷⁴ verlangt, also einen Zweck mit „verfassungsrechtlich bedeutsamen Stellenwert“¹⁷⁵. Es müsse daher geprüft werden, ob verfassungsrechtliche Anknüpfungspunkte existieren, welche die beabsichtigte Gestaltungswirkung als ein Sachziel ausweisen, das von der Verfassung selbst als förderungswürdig beurteilt wird¹⁷⁶. Solche seien in den Grundrechten, dem Rechtsstaatsprinzip, dem Sozialstaatsprinzip, dem gesamtwirtschaftlichen Gleichgewicht, dem Demokratieprinzip sowie den Kompetenznormen, soweit sie materielle Wertentscheidungen der Verfassung vermitteln, zu finden¹⁷⁷.

Diesen strengen Anforderungen ist das BVerfG bisher noch nicht gefolgt. Vielmehr geht es im Hinblick auf das Vorliegen eines legitimen Förderungszwecks zunächst davon aus, dass der Gesetzgeber bei der Beurteilung, welche Sachverhalte, Personen oder Unternehmen gefördert werden sollen, weitgehend frei sei¹⁷⁸. Er habe bezüglich der Förderungswürdigkeit der verfolgten Ziele einen beträchtlichen Einschätzungsspielraum und dürfe Verschonungen von der Steuer insoweit vornehmen, als sonst unerwünschte, dem Gemeinwohl unzuträgliche Effekte einer uneingeschränkten Steuererhebung zu befürchten seien¹⁷⁹. Eine Förderung muss daher zumindest aus Gründen des Gemeinwohls erfolgen¹⁸⁰. Das BVerfG lässt hierfür bereits „sachbezogene Gesichtspunkte“ ausreichen, die sich „nicht auf eine der Lebenser-

¹⁷⁴ Birk, Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen, 1983, S. 249; ablehnend: Wernsmann, Verhaltenslenkung in einem rationalen Steuersystem, 2005, S. 249 f.: „Der Gesetzgeber kann aber nicht auf die Verfolgung verfassungsrechtlich vorgegebener Gemeinwohlziele beschränkt werden.“

¹⁷⁵ Birk/Desens/Tappe, Steuerrecht, 25. Aufl., 2022, Rn. 197.

¹⁷⁶ Birk, Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen, 1983, S. 249.

¹⁷⁷ Birk, Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen, 1983, S. 249.

¹⁷⁸ BVerfG v. 12.2.1964 – 1 BvL 12/62, BVerfGE 17, 210 (216); BVerfG v. 7.11.1995 – 2 BvR 413/88 u.a., BVerfGE 93, 319 (350); BVerfG v. 7.11.2006 – 1 BvL 10/02, BVerfGE 117, 1 (32); BVerfG v. 20.4.2004 – 1 BvR 905/00, BVerfGE 110, 274 (293); BVerfG v. 17.12.2014 – 1 BvL 21/12, BVerfGE 138, 136 (182); BVerfG v. 8.12.2021 – 2 BvL 1/13, NJW 2022, 532 (535).

¹⁷⁹ BVerfG v. 8.12.2021 – 2 BvL 1/13, NJW 2022, 532 (535).

¹⁸⁰ BVerfG v. 22.6.1995 – 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121 (147) mit Verweis auf BVerfGE 38, 61 (79 ff.); BVerfG v. 17.12.2014 – 1 BvL 21/12, BVerfGE 138, 136 (181 f.).

fahrung geradezu widersprechende Würdigung der jeweiligen Umstände stütz(en)¹⁸¹.

Steuerliche Lenkungsnormen, die darauf abzielen, den Umwelt- und Klimaschutz zu fördern, erfüllen zweifellos die Anforderungen an einen hinreichend legitimen Zweck. Das gilt unabhängig davon, ob man die insoweit eher großzügigeren Anforderungen des BVerfG oder sogar strengere Anforderungen zugrunde legt. Umwelt- und Klimaschutz sind – wie aufgezeigt¹⁸² – mittlerweile als Verfassungsgebote anerkannt, insbesondere als Schutz der natürlichen Lebensgrundlagen für künftige Generationen (Art. 2 Abs. 2 Satz 1 i.V.m. Art. 20a GG). Damit dient der Umwelt- und Klimaschutz nicht nur dem Gemeinwohl, sondern ist ein Gemeinwohlgrundwert mit verfassungsrechtlich bedeutsamem Stellenwert.

cc. Gesetzgeberische Vorzeichnung einer steuerrechtlichen Umwelt- und Klimaschutzförderung

Steuerliche Lenkungsnormen bergen das Risiko, dass explizit für Zwecke der Besteuerung vorgesehene Ermächtigungsgrundlagen (Art. 105 GG) für außersteuerliche Ziele in Anspruch genommen werden, wodurch eine der Ertragshoheit der Länder widersprechende Förderung und eine Beeinträchtigung von Länderkompetenzen erfolgen könnten¹⁸³. Will der Gesetzgeber das Instrument der Steuer in den Dienst außerfiskalischer Lenkungsziele stellen und andere als bloße Ertragswirkungen erzielen, setzt dies daher eine erkennbare gesetzgeberische Vorzeichnung dieser Entscheidung voraus¹⁸⁴.

Anfangs verlangte das BVerfG noch, dass der jeweilige Lenkungsziel in der Steuernorm mit hinreichender Bestimmtheit tatbestandlich vorzuzeichnen sei¹⁸⁵. Der mit einer Steuernorm verfolgte Lenkungsziel müsse sich demnach aus deren Tatbestand selbst ergeben, d.h. objektiv erkennbar sein.

¹⁸¹ BVerfG v. 17.12.2014 – 1 BvL 21/12, BVerfGE 138, 136 (182); vgl. bereits den insoweit „großen Spielraum“ bei BVerfG v. 20.4.2004 – 1 BvR 905/00, BVerfGE 110, 274 (293); BVerfG v. 7.11.2006 – 1 BvL 10/02, BVerfGE 117, 1 (32).

¹⁸² Siehe II.1.

¹⁸³ BVerfG v. 22.6.1995 – 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121 (147); BVerfG v. 8.12.2021 – 2 BvL 1/13, NJW 2022, 532 (535).

¹⁸⁴ BVerfG v. 22.6.1995 – 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121 (147); BVerfG v. 8.12.2021 – 2 BvL 1/13, NJW 2022, 532 (535).

¹⁸⁵ BVerfG v. 22.6.1995 – 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121 (148); BVerfG v. 11.11.1998 – 2 BvL 10/95, BVerfGE 99, 280 (296).

Ähnlich fordert auch *Wernsmann* eine strenge Abstimmung zwischen dem verfolgten Lenkungszweck und der Ausgestaltung des Lenkungstatbestands. Indem er Umfang und Grenze des Lenkungstatbestands bestimme, müsse sich der Lenkungszweck aus der Norm selbst ergeben und sich auf diese Weise als deckungsgleich mit der Ausgestaltung der Norm erweisen¹⁸⁶. Diese Forderung deckt sich mit dem strikten Verlangen nach einer hinreichend bestimmten, tatbestandlichen Vorzeichnung des Lenkungsziels.

In folgenden Entscheidungen des BVerfG wurden die Anforderungen zurückgeschraubt und lediglich verlangt, dass der Lenkungstatbestand von einer erkennbaren gesetzgeberischen Entscheidung getragen werden müsse¹⁸⁷. In jüngerer Zeit hat das BVerfG nun klargestellt, dass die erforderliche gesetzgeberische Vorzeichnung des Lenkungszwecks sowohl im Tatbestand der Norm selbst als auch alternativ durch anderweitige erkennbare Entscheidung des Gesetzgebers erfolgen könne¹⁸⁸. Insoweit wird ein subjektiver Einschlag in den Rechtfertigungsanforderungen deutlich, als nicht allein auf den objektiven Gehalt der Norm, sondern auch auf den subjektiven Willen des Gesetzgebers abgestellt wird¹⁸⁹. Dieser muss wiederum hinreichend bestimmt sein und anhand objektiv nachvollziehbarer Kriterien festgestellt werden können, was mit Hilfe der üblichen Auslegungsmethoden erfolgen kann¹⁹⁰. Lediglich vage Zielsetzungen, die in den Gesetzgebungsmaterialien neben ihrer Nennung keine weitere Berücksichtigung erfahren, werden diesen Ansprüchen nicht gerecht¹⁹¹. Vielmehr bedarf es eines konkreten, gesetzgeberischen Aktes, durch den eine deutliche Umgrenzung des Lenkungstatbestands

¹⁸⁶ *Wernsmann*, Verhaltenslenkung in einem rationalen Steuersystem, 2005, S. 245.

¹⁸⁷ BVerfG v. 6.3.2002 – 2 BvL 17/99, BVerfGE 105, 73 (112 f.); BVerfG v. 20.4.2004 – 1 BvR 905/00, BVerfGE 110, 274 (293); BVerfG v. 21.6.2006 – 2 BvL 2/99, BVerfGE 116, 164 (182); BVerfG v. 7.11.2006 – 1 BvL 10/02, BVerfGE 117, 1 (31 ff.); BVerfG v. 17.4.2008 – 2 BvL 4/05, BVerfGE 121, 108 (120).

¹⁸⁸ BVerfG v. 8.12.2021 – 2 BvL 1/13, NJW 2022, 532 (535): „wenn entweder Ziel und Grenze der Lenkung mit hinreichender Bestimmtheit tatbestandlich vorgezeichnet sind oder das angestrebte Förderungs- oder Lenkungsziel jedenfalls von einer erkennbaren gesetzgeberischen Entscheidung getragen wird.“

¹⁸⁹ *Wernsmann*, Verhaltenslenkung in einem rationalen Steuersystem, 2005, S. 241.

¹⁹⁰ BVerfG v. 15.1.2014 – 1 BvR 1656/09, BVerfGE 135, 126 (151 f.); BVerfG v. 5.11.2014 – 1 BvF 3/11, BVerfGE 137, 350 (367 f.).

¹⁹¹ Vgl. BVerfG v. 21.6.2006 – 2 BvL 2/99, BVerfGE 116, 164 (191).

erfolgt¹⁹². Entsprechend können etwaige Lenkungsziele, die der Gesetzgeber zulässigerweise hätte verfolgen dürfen, aber tatsächlich nicht verfolgt hat, nicht zur Rechtfertigung von Ungleichbehandlungen herangezogen werden¹⁹³.

Für den Gesetzgeber der steuerlichen Maßnahmen zur Förderung des Umwelt- oder Klimaschutzes folgt daraus keine absolute Grenze. Vielmehr muss das Förderungsziel zumindest in der Gesetzesbegründung hinreichend konkret dargelegt werden. Insoweit dient die Anforderung auch als eine Selbstvergewisserung für den Gesetzgeber. Unter Heranziehung herkömmlicher Auslegungsmethoden muss deutlich zum Ausdruck kommen, dass in einer konkreten Norm dem Förderungsziel des Umwelt- oder Klimaschutzes eine höhere Bedeutung zugemessen wird als der Besteuerung nach der finanziellen Leistungsfähigkeit, die zur Verwirklichung des Ziels bewusst hintangestellt wird.

dd. Zweckgerechte Ausgestaltung einer steuerrechtlichen Umwelt- und Klimaschutzförderung

Der Lenkungstatbestand muss nicht zuletzt auch zwecktauglich ausgestaltet, also insbesondere zur Erreichung des Förderungsziels geeignet sein¹⁹⁴. *Wernsmann* bekräftigt, dass sich bei der Prüfung steuerlicher Lenkungsnormen nicht nur das generelle Ziel der Förderung (das „Ob“) als legitim erweisen müsse, sondern auch der hinter der konkreten Ausgestaltung der Differenzierung stehende Zweck (das „Wie“)¹⁹⁵. Er konkretisiert dieses Bedürfnis mit seiner Forderung nach einer engen Abstimmung zwischen dem verfolgten Lenkungsziel und der Ausgestaltung des Lenkungstatbestands dahingehend, dass der Lenkungsziel als Grundlage der Differenzierung auf alle vom Förderungstatbestand erfassten Personen zutreffen, gleichzeitig aber auch auf diese begrenzt sein muss¹⁹⁶. Es bedarf demnach einer zuverlässigen und dem Differenzierungszweck entsprechenden, tatbestandlichen Trennung der Gruppe der steuerlich Benachteiligten von der Gruppe der steuerlich Begünstigten, um so die Geeignetheit der Ausgestaltung des Lenkungstat-

¹⁹² BVerfG v. 22.6.1995 – 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121 (148).

¹⁹³ BVerfG v. 22.6.1995 – 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121 (147 f.); vgl. auch *Osterloh*, DStJG 24 (2001), 383 (396).

¹⁹⁴ *Birk/Desens/Tappe*, Steuerrecht, 25. Aufl., 2022, Rn. 197.

¹⁹⁵ *Wernsmann*, Verhaltenslenkung in einem rationalen Steuersystem, 2005, S. 244.

¹⁹⁶ *Wernsmann*, Verhaltenslenkung in einem rationalen Steuersystem, 2005, S. 245.

bestands zur Erreichung des Lenkungsziels sicherzustellen¹⁹⁷. Werden durch die betreffende Norm hingegen mehr oder weniger Personen begünstigt, als anhand des Lenkungszwecks abzusehen war, wird dieser der Anforderung an die strikte Trennung nicht gerecht und scheidet als Rechtfertigungsgrund der Ungleichbehandlung aus¹⁹⁸.

Dagegen fordert das BVerfG lediglich ein Mindestmaß zweckgerechter Ausgestaltung¹⁹⁹ in Form einer wechselseitigen Abstimmung zwischen den ausgleichsbedürftigen Nachteilen und den begünstigenden Ausgleichswirkungen, um einen nachvollziehbaren Grund für die ungleiche steuerliche Wirkung der Lenkungsnorm zu bilden²⁰⁰. Zwar hebt das BVerfG hervor, dass dem Gesetzgeber ein weitgehender Einschätzungsspielraum darüber zusteht, welche Sachverhalte, Personen oder Unternehmen gefördert werden sollen²⁰¹. Dennoch wird eine sachgerechte Abgrenzung des Begünstigtenkreises der Maßnahme verlangt²⁰².

Die Anforderungen an die zweckgerechte Ausgestaltung gelten bei einer steuerrechtlichen Umwelt- und Klimaschutzförderung gleichermaßen für Steuernormen, die im Vergleich zum Regeltatbestand, der auf eine Erfassung der finanziellen Leistungsfähigkeit abzielt, begünstigen oder belasten. Wird umwelt- und klimafreundliches Verhalten steuerlich begünstigt oder umwelt- und klimaschädliches Verhalten belastet, darf sich dies grundsätzlich auf gewisse Lebens- und Wirtschaftsbereiche beschränken, wenn es nachvollziehbare Gründe gibt, warum eine Beschränkung auf diese Bereiche erfolgt. Willkürliche Abgrenzungen sind aber auch nach dem großzügigen Maßstab des BVerfG untersagt.

¹⁹⁷ Wernsmann, Verhaltenslenkung in einem rationalen Steuersystem, 2005, S. 245 f.

¹⁹⁸ Wernsmann, Verhaltenslenkung in einem rationalen Steuersystem, 2005, S. 248 f.

¹⁹⁹ BVerfG v. 6.3.2002 – 2 BvL 17/99, BVerfGE 105, 73 (113); BVerfG v. 7.11.2006 – 1 BvL 10/02, BVerfGE 117, 1 (33); BVerfG v. 9.12.2008 – 2 BvL 1/07 u.a., BVerfGE 122, 210 (231).

²⁰⁰ Vgl. nur BVerfG v. 6.3.2002 – 2 BvL 17/99, BVerfGE 105, 73 (113 f.).

²⁰¹ BVerfG v. 12.2.1964 – 1 BvL 12/62, BVerfGE 17, 210 (216); BVerfG v. 7.11.1995 – 2 BvR 413/88 u.a., BVerfGE 93, 319 (350); BVerfG v. 7.11.2006 – 1 BvL 10/02, BVerfGE 117, 1 (32); BVerfG v. 20.4.2004 – 1 BvR 905/00, BVerfGE 110, 274 (293); BVerfG v. 17.12.2014 – 1 BvL 21/12, BVerfGE 138, 136 (182); BVerfG v. 8.12.2021 – 2 BvL 1/13, NJW 2022, 532 (536).

²⁰² BVerfG v. 20.4.2004 – 1 BvR 905/00, BVerfGE 110, 274 (293); BVerfG v. 7.11.2006 – 1 BvL 10/02, BVerfGE 117, 1 (32); BVerfG v. 17.12.2014 – 1 BvL 21/12, BVerfGE 138, 136 (182).

Soweit eine steuerliche Belastung zur Förderung des Umwelt- und Klimaschutzes Personen mit unterschiedlicher Leistungsfähigkeit gleichermaßen betrifft, widerspricht es nicht der Anforderung einer zweckgerechten Ausgestaltung, die Belastung bei Personen mit geringerer Leistungsfähigkeit zu reduzieren. Denn diese Personengruppe trifft die steuerliche Belastung härter als Personen mit höherer Leistungsfähigkeit. Damit ist der Druck auf sie ungleich höher, der Verhaltenswirkung nachzukommen. Voraussetzung für solche sozialen Abfederungen ist dann aber, dass sie ihrerseits zweckgerecht ausgestaltet sind und den Begünstigtenkreis sachgerecht und willkürfrei abgrenzen.

e. Gleichheitsgerechte Umsetzung einer steuerrechtlichen Umwelt- und Klimaschutzförderung

Zuletzt wird eine gleichheitsgerechte Umsetzung des Förder- und Lenkungszwecks verlangt²⁰³. Dies hat zunächst nur zur Folge, dass der Gesetzgeber eine mit dem Lenkungszweck verbundene Förderung nicht nach unsachlichen Gesichtspunkten, d.h. nicht willkürlich normieren darf. Die begünstigende Wirkung muss den Begünstigungsadressaten vielmehr möglichst gleichmäßig zugutekommen und darf nicht von Zufälligkeiten abhängen²⁰⁴. Die konkrete Kontrolldichte ergibt sich auch hier wiederum aus dem Ausmaß der Ungleichbehandlung, die durch die Verschonung bewirkt wird, was je nach ihrer Intensität und ihren Wirkungen auf die gleichheitsgerechte Steuererhebung insgesamt zu einer strengeren Kontrolle der Förderziele bis hin zu einer strengen Verhältnismäßigkeitsprüfung führen kann²⁰⁵. Liegt jedoch ein hinreichend legitimer Förderzweck vor, bestehen tendenziell eher mildere Rechtfertigungsanforderungen²⁰⁶.

²⁰³ BVerfG v. 22.6.1995 – 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121 (148); BVerfG v. 11.11.1998 – 2 BvL 10/95, BVerfGE 99, 280 (296); BVerfG v. 20.4.2004 – 1 BvR 905/00, BVerfGE 110, 274 (293); 116, 164 (182); BVerfG v. 7.11.2006 – 1 BvL 10/02, BVerfGE 117, 1 (32); BVerfG v. 9.12.2008 – 2 BvL 1/07 u.a., BVerfGE 122, 210 (231 f.); BVerfG v. 17.12.2014 – 1 BvL 21/12, BVerfGE 138, 136 (182); BVerfG v. 8.12.2021 – 2 BvL 1/13, NJW 2022, 532 (536); ablehnend wohl *Wernsmann*, Verhaltenslenkung in einem rationalen Steuersystem, 2005, S. 249, nach dem sich die gleichheitsgerechte Umsetzung der Norm in ihrer zwecktauglichen Umsetzung erschöpft.

²⁰⁴ BVerfG v. 7.11.2006 – 1 BvL 10/02, BVerfGE 117, 1 (32 f.).

²⁰⁵ BVerfG v. 17.12.2014 – 1 BvL 21/12, BVerfGE 138, 136 (182 f.); BVerfG v. 23.6.2015 – 1 BvL 13/11 u.a., BVerfGE 139, 285 (309).

²⁰⁶ *Desens*, DStJG 43 (2020), 73 (125).

Auch diese Anforderung gilt gleichermaßen für steuerliche (Mehr-)Belastungen zum Zwecke einer Umwelt- und Klimaschutzförderung. Letztlich wird durch das Erfordernis einer gleichheitsgerechten Umsetzung eine Grenze für das Ausmaß der Begünstigung oder Belastung gezogen, die sich am Lenkungsziel rechtfertigen lassen muss. Ist das Lenkungsziel dabei der Umwelt- und Klimaschutz, handelt es sich – wie aufgezeigt²⁰⁷ – nicht nur um irgendein Gemeinwohlziel, sondern um einen Gemeinwohlgrundwert mit verfassungsrechtlich bedeutsamem Stellenwert, nämlich dem Verfassungsgebot zum Schutz der natürlichen Lebensgrundlagen für künftige Generationen (Art. 2 Abs. 2 Satz 1 i.V.m. Art. 20a GG). Insoweit dürfen auch an die Prüfung des Ausmaßes der Begünstigung oder Belastung keine zu strengen Anforderungen gestellt werden. Gleichwohl darf eine Begünstigung oder Belastung ihrem Umfang nach nicht darüber hinausgehen, was zur Erreichung des Umwelt- und Klimaschutzziels notwendig ist. Idealerweise muss der Umfang so bestimmt werden, dass die gewünschte Verhaltenswirkung im optimalen Umfang einsetzt, also im Verhältnis zum Ausmaß der Begünstigung und Belastung die größtmögliche Wirkung entsteht. Bei dieser Prognoseentscheidung hat der Gesetzgeber aber einen weitgehenden Einschätzungsspielraum. Jedoch sind steuerliche Überbegünstigungen oder Überbelastungen, die klar erkennbar keinen substantiellen Mehrwert für die Zielerreichung bringen, verfassungsrechtlich nicht mehr zu rechtfertigen. Daraus folgt auch eine ständige Überwachung des Ausmaßes der steuerlichen Begünstigungen oder Belastungen zur Förderung des Umwelt- und Klimaschutzes mit einer damit einhergehenden Pflicht zur Korrektur, wenn aufgrund veränderter Rahmenbedingungen Überbegünstigungen oder Überbelastungen eintreten.

3. Freiheitsgrundrechte als Grenze für verhaltenslenkende Steuern

a. Abgrenzung nach steuerlicher Belastungs- und Verhaltenswirkung

Die grundrechtliche Relevanz umweltpolitischer Lenkungssteuern ist nicht auf spezifische Freiheitsgrundrechte beschränkt. Diese können sich vielmehr in diverser Form als grundrechtserheblich erweisen, sodass generell die Betroffenheit zahlreicher Freiheitsgrundrechte denkbar erscheint. Gleichwohl sollen hier verstärkt die Berufsfreiheit (Art. 12 Abs. 1 GG), die Eigentumsgarantie (Art. 14 Abs. 1 GG) sowie subsidiär die allgemeine Hand-

²⁰⁷ Dazu bereits IV.1.a.

lungsfreiheit (Art. 2 Abs. 1 GG) betrachtet werden. In besonderer Weise zu berücksichtigen ist die doppelte Wirkungsweise, die Steuernormen grundsätzlich immanent ist²⁰⁸. Mit der Abschöpfung von Geldmitteln beim Steuerpflichtigen kommt Steuern eine Belastungswirkung zu. Daneben können sie im Hinblick auf den steuerbegründenden Tatbestand – sowohl unbewusst als auch beabsichtigt – Ausweichreaktionen hervorrufen und so eine Verhaltenswirkung beim Betroffenen begründen. Als rechtfertigungsbedürftige Eingriffe im Hinblick auf die Freiheitsgrundrechte kommen dabei sowohl die Abschöpfung der finanziellen Mittel als auch die Beeinflussung des Verhaltens beim Betroffenen in Frage. Die Belastungs- und Verhaltenswirkungen von Steuergesetzen sind dahingehend allerdings strikt voneinander getrennt in den Blick zu nehmen²⁰⁹.

b. Die steuerliche Belastungswirkung im Lichte der Freiheitsgrundrechte

aa. Beeinträchtigung der Schutzbereiche durch die Belastungswirkung

Nach dem „klassischen“ Eingriffsbegriff stellt der Eingriff in den Schutzbereich eines Freiheitsgrundrechts einen Rechtsakt dar, der final, unmittelbar und imperativ gegenüber dem Betroffenen wirkt²¹⁰. Der Erfolgseintritt darf nicht lediglich mittelbare Nebenfolge einer anderweitig ausgerichteten Ausübung der Hoheitsgewalt sein, sondern muss vielmehr bezweckt werden. Die hoheitliche Maßnahme muss über die Auslösung nur tatsächlicher Wirkungen hinausgehend auf das Setzen einer Rechtsfolge gerichtet sein sowie mit Befehl und Zwang durchgesetzt werden können²¹¹. Die durch die Verwirklichung des Besteuerungstatbestands begründete Zahlungspflicht gegenüber dem Steuerpflichtigen stellt ein rechtliches Gebot dar, das gerade den Entzug finanzieller Mittel bei diesem bezweckt und mit Befehl und Zwang durchgesetzt werden kann. Damit bedingt die der Belastungswirkung der Steuer

²⁰⁸ Vgl. unter III.1.a.

²⁰⁹ Vgl. *Birk*, Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen, 1983, S. 153 ff., 194 ff.; *Osterloh*, Besteuerung von Einkommen: Lenkungsnormen im Einkommensteuerrecht, DStJG 24 (2001), 383 (386 ff.); *Wernsmann*, Verhaltenslenkung in einem rationalen Steuersystem, 2005, S. 350 ff.

²¹⁰ BVerfG v. 26.6.2002 – 1 BvR 670/91, BVerfGE 105, 279 (299 f.); *Ipsen*, Staatsrecht II – Grundrechte, 24. Aufl., 2021, Rn. 143; *Kingreen/Poscher*, Grundrechte – Staatsrecht II, 36. Aufl., 2020, Rn. 292.

²¹¹ *Kingreen/Poscher*, Grundrechte – Staatsrecht II, 36. Aufl., 2020, Rn. 292.

zugrundeliegende Zahlungspflicht einen Grundrechtseingriff bereits nach „klassischem“ Verständnis.

Hinsichtlich der Eigentumsgarantie des Art. 14 Abs. 1 GG erweist sich allerdings als problematisch, dass diese zwar konkrete vermögenswerte Rechtspositionen, aber grundsätzlich nicht das Vermögen als solches und somit auch nicht vor der Auferlegung bloßer Geldleistungspflichten schützt²¹². Insoweit ist daher der Auffangtatbestand der allgemeinen Handlungsfreiheit heranzuziehen. Für die Einkommen- und Gewerbesteuer bejaht das BVerfG allerdings einen Eingriff in den Schutzbereich des Art. 14 Abs. 1 GG, wenn der Steuerzugriff tatbestandlich an das Innehaben von vermögenswerten Rechtspositionen anknüpft („Bestand des Hinzuerworbenen“)²¹³. Ein Eingriff in Art. 14 Abs. 1 GG ist daneben jedenfalls dann anzunehmen, wenn die Steuer den Betroffenen übermäßig belastet und seine Vermögensverhältnisse so grundlegend beeinträchtigt, dass ihr eine erdrosselnde Wirkung zukommt, die einem direkten Zugriff auf das Eigentumsobjekt gleicht²¹⁴. Beachtet werden muss, dass dieser Eingriff dann aber letztlich nicht auf der Belastungswirkung der Steuer beruht, sondern aufgrund der beim Betroffenen hervorgerufenen Ausweichreaktion Folge ihrer Verhaltenswirkung ist²¹⁵.

Ein die Berufsfreiheit i.S.d. Art. 12 Abs. 1 GG betreffender Eingriff setzt eine Beeinträchtigung voraus, die gerade auf die berufliche Betätigung bezogen ist²¹⁶. Die steuerliche Abgabenlast darf daher nicht lediglich in einem losen Zusammenhang mit der Berufstätigkeit ohne Beeinflussung der eigent-

²¹² BVerfG v. 29.11.1989 – 1 BvR 1402/87 u.a., BVerfGE 81, 108 (122); BVerfG v. 8.4.1997 – 1 BvR 48/94, BVerfGE 95, 267 (300); BVerfG v. 12.11.1997 – 1 BvR 479/92 u.a., BVerfGE 96, 375 (397); BVerfG v. 18.1.2006 – 2 BvR 2194/99, BVerfGE 115, 97 (109 f., 114 f.).

²¹³ BVerfG v. 18.1.2006 – 2 BvR 2194/99, BVerfGE 115, 97 (112 f.).

²¹⁴ BVerfG v. 31.5.1988 – 1 BvL 22/85, BVerfGE 78, 232 (243); BVerfG v. 8.4.1997 – 1 BvR 48/94, BVerfGE 95, 267 (300).

²¹⁵ Vgl. BVerwG v. 31.5.1988 – 1 BvL 22/85, BVerfGE 78, 232; BVerwG v. 15.10.2014, 9 C 8/13, BVerwGE 150, 225 (229 f.); *Birk/Desens/Tappe*, Steuerrecht, 25. Aufl., 2022, Rn. 187.

²¹⁶ BVerfG v. 13.7.2004 – 1 BvR 1298/94 u.a., BVerfGE 111, 191 (213).

lichen Berufsausübung stehen²¹⁷, sondern muss sich auf die Berufstätigkeit selbst beziehen oder zumindest objektiv eine berufsregelnde Tendenz dergestalt aufweisen, dass sie infolge ihrer Gestaltung ein enges Verhältnis zur Berufsausübung aufweist und so deren Rahmenbedingungen verändert²¹⁸. Unter Wahrung der dargestellten Anforderungen stellt die Belastungswirkung der Steuernorm einen verfassungsrechtlich rechtfertigungsbedürftigen Eingriff dar.

bb. Verfassungsrechtliche Rechtfertigung der Beeinträchtigung der Freiheitsgrundrechte

Als Maßstab zur Rechtfertigung des auf der Belastungswirkung der Steuervorschrift gründenden Eingriffs in den Schutzbereich der Freiheitsgrundrechte ist der aus dem Rechtsstaatsprinzip sowie den Grundrechten hergeleitete Verhältnismäßigkeitsgrundsatz²¹⁹ heranzuziehen. Danach muss die Belastungswirkung in Form des Entzugs finanzieller Mittel einem legitimen Zweck dienen und zu dessen Erreichung geeignet, erforderlich und angemessen sein. Der Belastungswirkung einer Steuer liegt die Erzielung von Einnahmen zur Deckung des Staatshaushalts und damit ein reiner Fiskalzweck zu Grunde. An der generellen Legitimität der Besteuerung zur Deckung des hoheitlichen Finanzbedarfs bestehen insoweit keine Zweifel²²⁰. Allerdings werden der belastenden Wirkung der Steuererhebung durch diesen

²¹⁷ BVerfG v. 16.7.2012 – 1 BvR 2983/10, NZA 2013, 193 (194); vgl. dazu auch BVerfG v. 25.2.1960 – 1 BvR 239/52, BVerfGE 10, 354 (362 f.); BVerfG v. 11.10.1972 – 1 BvR 288/70, BVerfGE 34, 62 (70); BVerfG v. 15.7.1980 – 1 BvR 24/74 u.a., BVerfGE 55, 7 (25 ff.); BVerfG v. 8.4.1987 – 2 BvR 909/82 u.a., BVerfGE 75, 108 (153 f.).

²¹⁸ BVerfG v. 5.3.1974 – 1 BvL 27/72, BVerfGE 37, 1 (17); BVerfG v. 7.5.1998 – 2 BvR 1876/91 u.a., BVerfGE 98, 83 (97); BVerfG v. 13.7.2004 – 1 BvR 1298/94 u.a., BVerfGE 111, 191 (213); BVerfG v. 16.7.2012 – 1 BvR 2983/10, NZA 2013, 193 (194).

²¹⁹ BVerfG v. 10.6.1963 – 1 BvR 790/58, BVerfGE 16, 194 (202); BVerfG v. 15.12.1965 – 1 BvR 513/65, BVerfGE 19, 342 (348 f.); BVerfG v. 5.8.1966 – 1 BvR 586/62 u.a., BVerfGE 20, 162 (186 f.); BVerfG v. 27.5.1997 – 2 BvR 1992/92, BVerfGE 96, 44 (51); BVerfG v. 2.3.2006 – 2 BvR 2099/04, BVerfGE 115, 166 (197).

²²⁰ Vgl. BVerfG v. 8.6.1988 – 2 BvL 9/85 u.a., BVerfGE 78, 249 (266 f.); BVerfG v. 31.5.1990 – 2 BvL 12/88 u.a., BVerfGE 82, 159 (178); BVerfG v. 7.11.1995 – 2 BvR 413/88 u.a., BVerfGE 93, 319 (342).

Zweck keine Grenzen auferlegt²²¹. Der Entzug finanzieller Mittel im Wege der Besteuerung ist regelmäßig zur Deckung des staatlichen Finanzbedarfs geeignet und erforderlich²²². Ist die „Steuernorm“ von vornherein nicht zur Aufkommenserzielung in der Lage, stellt sie keine Steuer i.S.d. der Finanzverfassung dar und kann sich nicht auf die Steuergesetzgebungskompetenzen der Art. 105 ff. GG stützen²²³. Eine Herleitung aus den Sachkompetenzen der Art. 70 ff. GG scheidet infolge des der erdrosselnden Steuer zugrundeliegenden Formenmissbrauchs ebenfalls aus, sodass der fehlenden Geeignetheit hier keine selbstständige Bedeutung beigemessen werden kann²²⁴. An der Erforderlichkeit fehlt es nur dann, wenn eindeutig festgestellt werden kann, dass andere, weniger einschneidende Mittel zur Zweckerreichung vorhanden sind²²⁵, was unter Berücksichtigung des sog. Prinzips des Steuerstaates²²⁶ sowie der Einschätzungsprärogative des Gesetzgebers hinsichtlich der Einnahmeerzielung regelmäßig nicht der Fall ist²²⁷. Indem im Rahmen der Angemessenheit die individuelle Steuerbelastung und der allgemeine hoheitliche Finanzbedarf gegenüberzustellen sind, bietet auch diese keine weitergehende Eingrenzung für die Belastungswirkung der Steuer. Eine fehlende Angemessenheit kann regelmäßig nur dann angenommen werden, wenn die hoheitlichen Erhebungskosten die erlangten Steuererträge übersteigen oder die Intensität der Besteuerung eine grundlegende Umgestaltung der Vermögensverhältnisse des Steuerpflichtigen bewirkt²²⁸.

²²¹ *Wernsmann*, Verhaltenslenkung in einem rationalen Steuersystem, 2005, S. 383.

²²² Vgl. *Birk*, Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen, 1983, S. 189; *Wernsmann*, Verhaltenslenkung in einem rationalen Steuersystem, 2005, S. 383 ff.; vgl. auch BVerfG v. 19.3.1975 – 1 BvL 20/73 u.a., BVerfGE 39, 210 (230 f.); BVerfG v. 22.3.1983 – 2 BvR 475/78, BVerfGE 63, 343 (367); BVerfG v. 27.6.1991 – 2 BvR 1493/89, BVerfGE 84, 239 (268 f.).

²²³ Siehe unter IV.1.b.

²²⁴ *Wernsmann*, Verhaltenslenkung in einem rationalen Steuersystem, 2005, S. 384.

²²⁵ BVerfG v. 19.3.1975 – 1 BvL 20/73 u.a., BVerfGE 39, 210 (231).

²²⁶ BVerfG v. 8.6.1988 – 2 BvL 9/85 u.a., BVerfGE 78, 249 (266 f.); BVerfG v. 31.5.1990 – 2 BvL 12/88 u.a., BVerfGE 82, 159 (178); BVerfG v. 7.11.1995 – 2 BvR 413/88 u.a., BVerfGE 93, 319 (342).

²²⁷ *Birk*, Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen, 1983, S. 189.

²²⁸ *Wernsmann*, Verhaltenslenkung in einem rationalen Steuersystem, 2005, S. 385.

Auch wenn das Verhältnismäßigkeitsprinzip nach dem hier Dargestellten nicht gänzlich versagt²²⁹, stellt es doch zumindest keinen effektiven Maßstab zur Rechtfertigung der Belastungswirkung einer Steuer dar²³⁰, d.h. die Verhältnismäßigkeit bildet hinsichtlich der Freiheitsgrundrechte nur in Ausnahmefällen eine Grenze der belastenden Wirkung. Deutlich wird dies, wenn man berücksichtigt, dass einerseits der Verhältnismäßigkeitsgrundsatz eine abwägende Gegenüberstellung von Zweck und Mittel verlangt, andererseits aber mit der Steuerbelastung der gleiche hoheitliche Zweck (Deckung des Finanzbedarfs) jedem Steuerpflichtigen gegenübertritt. Die Zweck-Mittel-Relation kann daher nur ausgewogen sein, wenn alle Steuerpflichtigen den finanziellen Nachteil in gleichem Umfang erfahren²³¹. Bereits *Birk* hat daraus zu Recht gefolgert, dass die Heranziehung der Freiheitsrechte als Maßstab für die Belastungswirkung einer Steuernorm wiederum zum allgemeinen Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 GG) hinleitet. Das bedeutet, dass sich eine effektive Begrenzung der Belastungswirkung nicht aus den Freiheitsgrundrechten herleiten lässt. Vielmehr bilden als Folge der doppelten Wirkungsweise der Steuer der allgemeine Gleichheitssatz und das diesem innewohnende Gebot der Besteuerung nach der finanziellen Leistungsfähigkeit den effektiven Maßstab zur Begrenzung der Belastungswirkung²³².

c. Die steuerliche Verhaltenswirkung im Lichte der Freiheitsgrundrechte

aa. Beeinträchtigung der Schutzbereiche durch die Verhaltenswirkung

Anders als die Belastungswirkung, die mit der Abschöpfung finanzieller Mittel gerade an die Verwirklichung des Steuertatbestands anknüpft, tritt die Verhaltenswirkung einer Steuernorm insbesondere ein, wenn der Betroffene

²²⁹ So aber *Birk*, Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen, 1983, S. 189.

²³⁰ Vgl. *Isensee*, Steuerstaat als Staatsform, in Stödter/Thieme (Hrsg.), Hamburg, Deutschland, Europa: Beiträge zum deutschen und europäischen Verfassungs-, Verwaltungs- und Wirtschaftsrecht – Festschrift für Hans Peter Ipsen zum 70. Geburtstag, 1977, S. 409 (434); *Wernsmann*, Verhaltenslenkung in einem rationalen Steuersystem, 2005, S. 386.

²³¹ *Birk*, Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen, 1983, S. 192 f.

²³² *Birk*, Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen, 1983, S. 193; vgl. auch *Birk/Desens/Tappe*, Steuerrecht, 25. Aufl., 2022, Rn. 203.

von ihrer Verwirklichung absieht, indem er auf die steuerlich belastete Verhaltensweise verzichtet. Losgelöst vom Geldentzug durch die Belastungswirkung treten Verhaltenswirkungen ein, wenn der Betroffene von einem steuerlich belasteten Verhalten Abstand nimmt oder eine steuerlich begünstigte Verhaltensweise wählt²³³. Diese Beeinflussung seines Verhaltens aufgrund der bloßen Existenz der Steuernorm ist in gleicher Weise geeignet, die Freiheit des Einzelnen zu beeinträchtigen²³⁴.

Allerdings liegt der Verhaltenswirkung der Steuernorm regelmäßig kein zwingendes Ge- oder Verbot zu Grunde. Indem eine Wahlschuld²³⁵ zwischen der steuerlichen Belastung und der Umsetzung des vorgegebenen Verhaltensanreizes begründet wird, ist der Steuerpflichtige nicht verpflichtet, sich der Verhaltensbeeinflussung hinzugeben. Daher handelt es sich bei der verhaltensbeeinflussenden Wirkung einer Steuernorm nicht um einen „klassischen“ Grundrechtseingriff. Um geänderten Gefährdungslagen zu begegnen²³⁶ und so auf der Grundlage der Grundrechte die effektive Begrenzung der Staatsgewalt zu gewährleisten²³⁷, wurde der Eingriffsbegriff auf mittelbare und faktische Einwirkungen des Staates auf die Freiheitsausübung des Einzelnen ausgedehnt²³⁸. Nach diesem „modernen“ Eingriffsbegriff liegt ein Eingriff in jedem staatlichen Handeln, das dem Einzelnen ein Verhalten, das in den Schutzbereich eines Grundrechts fällt, ganz oder teilweise unmöglich macht²³⁹. Die Abgrenzung der beachtlichen Grundrechtsbeeinträchtigung von der als bloße Bagatelle einzuordnenden, rechtlich irrelevanten Belästigung erfolgt danach, ob die Ausübung des Grundrechts für den Berechtigten unmöglich gemacht oder lediglich erschwert wird²⁴⁰. Lenkungssteuerliche Normen erschweren die Entscheidung für oder gegen ein spezifisches

²³³ *Osterloh*, DStJG 24 (2001), 383 (388); *Wernsmann*, Verhaltenslenkung in einem rationalen Steuersystem, 2005, S. 348.

²³⁴ *Wernsmann*, Verhaltenslenkung in einem rationalen Steuersystem, 2005, S. 348.

²³⁵ Vgl. *Kirchhof*, DStJG 15 (1993), 3 (10).

²³⁶ BVerfG v. 26.6.2002 – 1 BvR 670/91, BVerfGE 105, 279 (303).

²³⁷ *Wernsmann*, Verhaltenslenkung in einem rationalen Steuersystem, 2005, S. 353.

²³⁸ BVerfG v. 26.6.2002 – 1 BvR 558/91, BVerfGE 105, 252 (273); BVerfG v. 26.6.2002 – 1 BvR 670/91, BVerfGE 105, 279 (303); BVerfG v. 17.3.2004 – 1 BvR 1266/00, BVerfGE 110, 177 (191); BVerfG v. 24.5.2005 – 1 BvR 1072/01, BVerfGE 113, 63 (76); BVerfG v. 11.7.2006 – 1 BvL 4/00, BVerfGE 116, 202 (222); BVerfG v. 13.2.2007 – 1 BvR 910/05 u.a., BVerfGE 118, 1 (20).

²³⁹ *Kingreen/Poscher*, Grundrechte – Staatsrecht II, 36. Aufl., 2020, Rn. 294.

²⁴⁰ *Kingreen/Poscher*, Grundrechte – Staatsrecht II, 36. Aufl., 2020, Rn. 298 f.

Verhalten durch die Begründung einer Wahlschuld lediglich, bedingen aber nicht die vollständige Unmöglichkeit seiner Ausübung. Unter Zugrundelegung der dargestellten Definitionen würde die Verhaltenswirkung steuerlicher Lenkungsstatbestände daher generell keine rechtfertigungsbedürftigen Eingriffe in Freiheitsgrundrechte darstellen²⁴¹.

Indem steuerliche Lenkungsnormen die Ausübung grundrechtlicher Freiheit erschweren, kann darin dennoch eine über die rechtlich irrelevante Bagatelle hinausgehende, rechtfertigungsbedürftige Beeinträchtigung von Freiheitsgrundrechten bestehen. In ihrem Ergebnis gleichen sich gesetzliches Gebot oder Verbot und die Verhaltenswirkung der Steuernorm. In beiden Fällen verzichtet der Bürger auf das verbotene oder steuerlich belastete Verhalten bzw. vollzieht das Gebot oder die steuerlich begünstigte Verhaltensweise. Der Unterschied zeigt sich in der dem Betroffenen im Wege des lenkungssteuerlichen Tatbestands eingeräumten Entscheidungsgewalt in Form der Wahlschuld. Diese Wahlschuld darf aber nicht in dem Sinne missverstanden werden, dass dem Grundrechtsträger noch die Möglichkeit verbliebe, einer hoheitlichen Beeinträchtigung seiner grundrechtlich geschützten Freiheit zu entgehen, indem er eine Verhaltensalternative wählt, die keiner Belastung unterliegt. Vielmehr verbleibt nur die Wahl zwischen steuerlicher Belastung (Belastungswirkung) oder der Befolgung des Verhaltensanreizes (Verhaltenswirkung), die beide mit einer Freiheitseinbuße einhergehen. Eine Möglichkeit, der Verhaltenswirkung „unbeschadet“ im Sinne einer „freiheitsschonenden Verhaltensalternative“ zu entgehen, besteht daher nicht²⁴².

Im Zuge der weiteren Betrachtung der Eingriffsqualität der verhaltensbeeinflussenden Wirkung ist zunächst zwischen der jeder Steuer innewohnenden Verhaltenswirkung und ihrer zielgerichteten, hoheitlichen Indienststellung zur Verfolgung außerfiskalischer Zwecke im Sinne einer Lenkungssteuer zu differenzieren²⁴³. Wohnt der Steuernorm eine Verhaltenswirkung lediglich unbewusst oder von Seiten des Staates unbeabsichtigt inne, fehlt es ihr am Merkmal der Finalität, wohingegen durch Lenkungssteuern die Verhaltenswirkung zielgerichtet zur Verfolgung außerfiskalischer Zwecke nutzbar gemacht wird. Entsprechend verwirklicht die zielgerichtete, verhaltenslen-

²⁴¹ Vgl. *Wernsmann*, Verhaltenslenkung in einem rationalen Steuersystem, 2005, S. 356.

²⁴² Vgl. *Kirchhof*, DStJG 15 (1993), 3 (10 f.).

²⁴³ Vgl. unter III.1.a.; vgl. dahingehend auch *Birk*, Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen, 1983, S. 195 f.

kende Besteuerung das Merkmal der Finalität²⁴⁴ und nähert sich insoweit einem Eingriff nach klassischem Verständnis an. Knüpft die staatliche Gewalt final eine unvorteilhafte Rechtsfolge an ein bestimmtes freiheitsrechtlich geschütztes Verhalten, an ein anderes hingegen nicht, kann infolgedessen der Bürger in seiner grundrechtlich geschützten Freiheit beeinträchtigt werden, indem er effektiv beeinflusst wird, eine spezifische Verhaltensweise vorzuziehen, und von der Ausübung der anderen Verhaltensweise abgehalten wird²⁴⁵. Indem dem Grundrechtsträger die beliebige, unbeeinflusste Wahl seines Verhaltens verwehrt wird, erfährt dieser eine Verkürzung seiner grundrechtlich geschützten Freiheit, welche der verfassungsmäßigen Rechtfertigung bedarf, um einen effektiven Grundrechtsschutz auch im Hinblick auf das individuelle Verhalten einzelner Bürger beeinflussende Maßnahmen des Staates sicherzustellen²⁴⁶.

Nachdem das Bedürfnis dafür aufgezeigt wurde, der Verhaltenswirkung von Steuernormen Eingriffscharakter beimessen zu können, bedarf es dahingehend nun eines Abgrenzungsmaßstabs, um eine uferlose Ausweitung des Rechtfertigungserfordernisses zu verhindern. Dafür ist die Zurechenbarkeit der eintretenden Verhaltenswirkungen zum handelnden Hoheitsträger als maßgeblich heranzuziehen²⁴⁷. Deren Feststellung vermag sich bezüglich unbewusster oder von Seiten des Staates unbeabsichtigter Verhaltenswirkungen als problembehaftet erweisen²⁴⁸. Mit den hier in Rede stehenden Lenkungssteuern verfolgt der Gesetzgeber jedoch gerade final außerfiskalische Zwecke im Wege der steuerlichen Verhaltensbeeinflussung, sodass die Erzielung von Verhaltenswirkungen bei den Grundrechtsträgern bezweckt wird und diese daher der staatlichen Gewalt ohne weiteres zugerechnet werden

²⁴⁴ *Birk*, Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen, 1983, S. 196.

²⁴⁵ *Wernsmann*, Verhaltenslenkung in einem rationalen Steuersystem, 2005, S. 362.

²⁴⁶ *Wernsmann*, Verhaltenslenkung in einem rationalen Steuersystem, 2005, S. 363.

²⁴⁷ *Birk*, Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen, 1983, S. 197 f., 202; *Wernsmann*, Verhaltenslenkung in einem rationalen Steuersystem, 2005, S. 356; vgl. auch BVerfG v. 16.12.1983 – 2 BvR 1160/83 u.a., BVerfGE 66, 39 (60).

²⁴⁸ Vgl. *Birk*, Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen, 1983, S. 198, 202; *Wernsmann*, Verhaltenslenkung in einem rationalen Steuersystem, 2005, S. 356 ff.

können²⁴⁹. Folglich stellt sich die Verhaltenswirkung von Lenkungssteuern regelmäßig als Eingriff in den grundrechtlich geschützten Freiheitsbereich dar, soweit die Grenze zur bloßen Bagatelle überschritten wird.

bb. Verfassungsrechtliche Rechtfertigung der Beeinträchtigung der Freiheitsgrundrechte

Im Hinblick auf die verfassungsrechtliche Rechtfertigung von Beeinträchtigungen der Freiheitsgrundrechte durch die Verhaltenswirkung von steuerlichen Lenkungsnormen liegt wiederum die Heranziehung des Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes nahe. Erweist sich bereits die Belastungswirkung der Steuervorschrift im Wege der Verhältnismäßigkeitsprüfung als gerechtfertigt, erscheint fraglich, ob es daneben einer gesonderten Prüfung der Verhältnismäßigkeit für die Verhaltenswirkung bedarf. Der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit bildet allerdings – wie bereits aufgezeigt²⁵⁰ – für die Belastungswirkung keinen effektiven Maßstab zur Begrenzung und läuft regelmäßig auf ihre Rechtfertigung zur Deckung des staatlichen Finanzbedarfs hinaus. Würde die Verhältnismäßigkeit der Belastungswirkung allein ausreichen, bedürfte es im Regelfall keiner weiteren Prüfung der Verhältnismäßigkeit für die Verhaltenswirkung. Da die bloße Deckung des hoheitlichen Finanzbedarfs allein nicht in der Lage erscheint, die Rechtfertigung von über die Belastungswirkung hinausgehenden Freiheitsbeeinträchtigungen zu gewährleisten, besteht die Gefahr eines Leerlaufens der grundrechtlich geschützten Freiheitsrechte des Einzelnen, die durch die Verhaltenswirkung der Steuer norm beeinträchtigt werden²⁵¹. Daher muss sich die Steuerregelung auch hinsichtlich ihrer Verhaltenswirkung am Verhältnismäßigkeitsprinzip im Sinne

²⁴⁹ *Birk*, Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen, 1983, S. 198, 202; *Wernsmann*, Verhaltenslenkung in einem rationalen Steuersystem, 2005, S. 356.

²⁵⁰ Siehe unter IV.3.b.bb.

²⁵¹ *Wernsmann*, Verhaltenslenkung in einem rationalen Steuersystem, 2005, S. 393.

einer doppelten Rechtfertigung messen lassen²⁵² und sich somit hinsichtlich der Verfolgung eines legitimen Zwecks als geeignet, erforderlich und angemessen erweisen.

Als legitimer Zweck für die Erzielung von Verhaltenswirkungen ist das jeweils gesetzgeberisch vorgegebene, außerfiskalische Lenkungsziel heranzuziehen. Da die Deckung des Finanzbedarfs – wie bereits dargestellt – die Rechtfertigung der finalen Verhaltenswirkung allein nicht zu gewährleisten vermag, scheiden hier bloße Fiskalzwecke aus²⁵³. Indem der Umwelt- und Klimaschutz durch Art. 20a GG grundgesetzlich verbürgt ist²⁵⁴, stellt dieser einen legitimen Zweck für die Erzielung von Verhaltenswirkungen dar und kann entsprechend hinsichtlich eines Schutzauftrags für konkrete Umweltgüter konkretisiert werden. Zwar war der von staatlicher Seite verfolgte Lenkungszweck der Steuernorm als maßgebliches Kriterium für die Einordnung der Verhaltenswirkung als Eingriff heranzuziehen. Abzustellen ist im Rahmen der weiteren Verhältnismäßigkeitsprüfung allerdings nicht auf den hoheitlich verfolgten Lenkungszweck, sondern auf die tatsächlich beim Grundrechtsträger eingetretenen Verhaltenswirkungen. Als rechtfertigungsbedürftig erweisen sich nicht lediglich beabsichtigte Zielvorstellungen, sondern nur Eingriffe in die Freiheitssphäre des Grundrechtsträgers, die sich in den tatsächlich erzielten Verhaltenswirkungen zeigen²⁵⁵.

Werden trotz des in der Steuernorm angelegten Lenkungszwecks keine Verhaltensänderungen bei den Betroffenen ausgelöst, erscheint diese auf den ersten Blick als zur Zielerreichung ungeeignet²⁵⁶. Da allerdings für die Beur-

²⁵² BVerfG v. 22.5.1963 – 1 BvR 78/56, BVerfGE 16, 147 (172 ff.); BVerfG v. 17.7.1974 – 1 BvR 51/69, BVerfGE 38, 61 (86 ff.); BVerfG v. 14.5.1986 – 2 BvL 2/83, BVerfGE 72, 200 (245 f.); *Friauf*, Steuervereinfachung: Steuervereinfachung versus Lenkungsnormen, DStJG 21 (1998), 85 (87 f.); *Herzog*, Steuerrecht und Verfassungsrecht, in Klein (Hrsg.), Festschrift 75 Jahre RFH-BFH, 1993, S. 105 (112); *Kirchhof*, Die Sonderabgaben, in Wendt (Hrsg.), Staat, Wirtschaft, Steuern – Festschrift für Karl Heinrich Friauf zum 65. Geburtstag, 1996, S. 669 (680); *Kirchhof*, DStJG 15 (1993), 3 (11); *Wernsmann*, Verhaltenslenkung in einem rationalen Steuersystem, 2005, S. 386 ff.

²⁵³ Vgl. *Wernsmann*, Verhaltenslenkung in einem rationalen Steuersystem, 2005, S. 392.

²⁵⁴ Siehe unter II.1.

²⁵⁵ *Birk*, Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen, 1983, S. 195 ff.; *Wernsmann*, Verhaltenslenkung in einem rationalen Steuersystem, 2005, S. 390.

²⁵⁶ Vgl. *Friauf*, DStJG 21 (1998), 85 (91).

teilung auf die tatsächlich eingetretenen Verhaltenswirkungen abzustellen ist, stellt sich die Frage der Geeignetheit überhaupt nicht, denn wo keine Verhaltenswirkungen hervorgerufen werden, bedürfen sie auch keiner Rechtfertigung²⁵⁷.

Bei der Erforderlichkeit ist zu untersuchen, ob sich der verfolgte Umweltschutzzweck in einer ebenso effektiven, jedoch grundrechtsschonenderen Weise als durch die in der steuerlichen Regelung angelegten und beim Grundrechtsträger tatsächlich eingetretenen Verhaltenswirkungen umsetzen lässt. Dazu können insbesondere die anderen Abgabenarten sowie das Ordnungsrecht in den Blick genommen werden. Allerdings wird sich das durch Ge- und Verbote geprägte Ordnungsrecht im Regelfall nicht als milderes Mittel als die Verhaltenswirkung der Steuer erweisen.

Im Rahmen der Angemessenheit sind die beim Grundrechtsträger ausgelösten Verhaltenswirkungen als Eingriff in seine Freiheitsrechte und der mit der steuerlichen Lenkungsnorm konkret verfolgte Umwelt- und Klimaschutzzweck in der Abwägung gegenüberzustellen. Im Wege der steuerlichen Belastung umweltschädlicher und der Begünstigung umweltfreundlicher Verhaltensweisen schafft der Lenkungssteuertatbestand einen Verhaltensanreiz. Die bei den Grundrechtsträgern eintretenden Verhaltenswirkungen äußern sich in ihren Ausweichreaktionen hinsichtlich der steuerlichen Belastung und damit in der Wahl des begünstigten gegenüber dem benachteiligten Verhalten. Wäre der Gesetzgeber befugt, das Verhältnis von begünstigtem (umweltfreundlichem) und benachteiligtem (umweltschädlichem) Verhalten direkt, d.h. durch Ge- oder Verbot, zu regeln, erweist sich die der Steuer innewohnende Verhaltenswirkung lediglich als das mildere Mittel²⁵⁸. Das bedeutet: Soweit ein verbindlicher Rechtsbefehl des Gesetzgebers im Einklang mit den durch die Verhaltenswirkung der Steuer betroffenen Freiheitsgrundrechten steht, ist auch die beim Betroffenen eingetretene Verhaltenswirkung selbst freiheitsrechtlich unbedenklich²⁵⁹. Während sich eine erdrosselnd wirkende Steuer zwar generell als verfassungswidrig darstellt²⁶⁰, kann ein auf Verdrängung von umwelt- oder klimaschädlichem Verhalten ausgerichteter

²⁵⁷ *Wernsmann*, Verhaltenslenkung in einem rationalen Steuersystem, 2005, S. 390 f.; vgl. auch *Gawel*, *StuW* 2001, 26 (30 f.).

²⁵⁸ *Birk*, Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen, 1983, S. 207; *Kirchhof*, *DStJG* 15 (1993), 3 (11).

²⁵⁹ *Birk*, Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen, 1983, S. 207; *Kirchhof*, *DStJG* 15 (1993), 3 (11).

²⁶⁰ Siehe unter IV.1.b.

Lenkungssteuertatbestand, der auf eine verdrängende Überteuering gerichtet ist, verfassungsrechtlich zulässig sein, soweit ein dahingehender Rechtsbefehl verfassungsrechtlich vertretbar ist und der über die Steuerbelastung vermittelte Verhaltensanreiz eine schonendere Wirkung entfaltet²⁶¹.

Die absolute Grenze der verfassungsrechtlich zulässigen Verhaltenswirkung beim Grundrechtsträger bildet die erdrosselnde Wirkung der Steuer, d.h. die Überschreitung der Schwelle, ab der die Ausgestaltung der Steuernorm die Ertragszielsetzung unmöglich werden lässt²⁶². Diese Grenze muss jedoch im Hinblick auf ihre Höhe konkretisiert werden. Steuerliche Lenkungsnormen unterliegen bezüglich ihres Umweltschutzanliegens regelmäßig sowohl einer drosselnden als auch einer ausgleichenden Zwecksetzung²⁶³. Im Rahmen ihrer drosselnden Zwecksetzung dienen sie der Verwirklichung politisch festgesetzter Umweltschutzstandards, indem sie die Vornahme umweltschädlichen Verhaltens – nicht selten bis in unmittelbare Nähe des rechtsverbindlichen Verbots – eindämmen sollen²⁶⁴. Insoweit gestaltet sich die Abgrenzung zur verfassungsrechtlich unzulässigen Erdrosselungssteuer schwierig. In besonderer Weise berücksichtigt werden muss allerdings, dass teilweise erst eine empfindliche Steuerbelastung überhaupt in der Lage ist, lenkungssteuerliche Verhaltenswirkungen effektiv zu erzielen²⁶⁵. Eine beim Betroffenen besonders stark eintretende Verhaltenswirkung kann sich daher im Lichte der besonderen Bedeutung des Lenkungszwecks – etwa Umwelt-

²⁶¹ *Kirchhof*, DStJG 15 (1993), 3 (11).

²⁶² Vgl. BVerfG v. 22.5.1963 – 1 BvR 78/56, BVerfGE 16, 147 (161); BVerfG v. 8.12.1970 – 1 BvR 95/68, BVerfGE 29, 327 (331); BVerfG v. 1.4.1971 – 1 BvL 22/67, BVerfGE 31, 8 (23); BVerfG v. 17.7.1974 – 1 BvR 51/69 u.a., BVerfGE 38, 61 (81); BVerfG v. 22.3.1983 – 2 BvR 475/78, BVerfGE 63, 343 (368); BVerfG v. 3.7.1985 – 1 BvL 55/81, BVerfGE 70, 219 (229 f.); BVerfG v. 31.5.1988 – 1 BvL 22/85, BVerfGE 78, 232 (243); BVerfG v. 31.5.1990 – 2 BvL 12/88 u.a., BVerfGE 82, 159 (190); BVerfG v. 25.9.1992 – 2 BvL 5/91 u.a., BVerfGE 87, 153 (169); BVerfG v. 8.4.1997 – 1 BvR 48/94, BVerfGE 95, 267 (300); BVerfG v. 7.5.1998 – 2 BvR 1991/95 u.a., BVerfGE 98, 106 (118); BVerfG v. 18.1.2006 – 2 BvR 2194/99, BVerfGE 115, 97 (115); BVerfG v. 13.4.2017 – 2 BvL 6/13, BVerfGE 145, 171 (245); *Birk*, Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen, 1983, S. 209 ff.; *Kirchhof*, DStJG 15 (1993), 3 (11); *Lang*, Umweltschutz im Abgaben- und Steuerrecht: Verwirklichung von Umweltschutzzwecken im Steuerrecht, DStJG 15 (1993), 115 (125).

²⁶³ Vgl. *Morgenthaler*, DStJG 15 (1993), 197 (211).

²⁶⁴ *Morgenthaler*, DStJG 15 (1993), 197 (211).

²⁶⁵ *Morgenthaler*, DStJG 15 (1993), 197 (212).

oder Klimaschutzbelange von herausragendem Gewicht, die eine effektive und zeitnahe Verwirklichung erfordern – in Abgrenzung zur Erdrosselungssteuer als gerechtfertigt erweisen.

Die ausgleichende Zwecksetzung zielt auf die Internalisierung externer Kosten i.S.d. Verursacherprinzips²⁶⁶ ab und soll verhindern, dass anstelle des Verursachers Dritte oder die Allgemeinheit für die finanziellen Folgen der Inanspruchnahme von Umweltgütern aufkommen müssen²⁶⁷. Damit gewährleistet sie die Kostenverantwortlichkeit des Verursachers für die mit der Nutzung der Umwelt einhergehenden Schäden und tritt Fehlallokationen entgegen. Solange die steuerliche Belastung nicht über die Abwälzung der Kosten für die Inanspruchnahme von Umweltgütern auf den Steuerpflichtigen hinausgeht, handelt es sich unabhängig von ihrer tatsächlichen Höhe sowie den beim Steuerpflichtigen tatsächlich eintretenden Verhaltenswirkungen nicht um eine Steuer mit erdrosselnder Wirkung. Vielmehr ist die steuerliche Belastung so lange gerechtfertigt, wie sie sich im Rahmen dieser beabsichtigten Kostendeckung hält. Der Übernahme der Kosten für eigenverantwortlich hervorgerufene Umweltschädigungen kann insoweit keine Unzumutbarkeit entgegengehalten werden. Eine Steuerbelastung, die im Rahmen der bloßen Kostendeckung bleibt, hat daher keine erdrosselnde Wirkung, weil eine solche von der individuellen Verantwortlichkeit des Verursachers von Umweltschäden überlagert wird. Die Schwierigkeit besteht allerdings darin, den exakten „Preis“ für die Inanspruchnahme des jeweiligen Umweltguts zu ermitteln (etwa Preis pro Tonne emittiertes CO₂ oder pro Kubikmeter genutztes Wasser). Hinsichtlich dieser Bemessung und damit der Grenzziehung zwischen der ausgleichenden Zwecksetzung der Lenkungssteuernorm und einer erdrosselnden Wirkung ist dem Gesetzgeber ein weitreichender Einschätzungs- und Prognosespielraum sowie die Möglichkeit zur Typisierung aus Vereinfachungs- und Praktikabilitätsgründen²⁶⁸ einzuräumen. Um einer Ausuferung dieses Einschätzungs- und Prognosespielraums wiederum entgegenzutreten, ist er jedoch gleichzeitig einer dahingehenden Begründungspflicht zu unterwerfen. Lässt sich dabei erkennen, dass der „Preis“ als Beitrag des Einzelnen anzusehen ist, um Umwelt- und Klimaschutzziele zu erreichen, die nicht bloß willkürlich gesetzt werden, sondern auf fundierten

²⁶⁶ Siehe unter III.1.b.

²⁶⁷ Vgl. *Flockermann*, DStJG 15 (1993), 67 (74); *Kirchhof*, DStJG 15 (1993), 3 (4); *Morgenthaler*, DStJG 15 (1993), 197 (211).

²⁶⁸ Siehe unter IV.2.d.aa.

naturwissenschaftlichen Erkenntnissen beruhen, wird die Grenze der Angemessenheit nicht überschritten.

V. Unionsrechtliche Kompetenzen und Grenzen für den Umwelt- und Klimaschutz durch Steuerrecht

1. Unionsrechtliche Kompetenzen für Umwelt- und Klimaschutz durch Steuerrecht

a. Allgemeine Steuerkompetenzen der Europäischen Union

Die steuerlichen Vorschriften des AEUV (Art. 110 – 113) enthalten in Art. 113 AEUV einen Harmonisierungsauftrag für die indirekten Steuern. Art. 113 AEUV ermächtigt und verpflichtet danach den Rat, Bestimmungen zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften über die Umsatzsteuer, die Verbrauchsabgaben und sonstige indirekte Steuern zu erlassen, soweit die Harmonisierung für das Funktionieren des Binnenmarktes und die Vermeidung von Wettbewerbsverzerrungen notwendig ist. Um den Mitgliedstaaten einen Regelungsspielraum zu belassen, zieht der Rat in der Regel Richtlinien als Instrument der Harmonisierung heran. Auf der Grundlage von Art. 113 AEUV sind sowohl die Umsatzsteuer als auch die wichtigsten besonderen Verbrauchsteuern, nämlich die Steuern auf Energie, Tabak und Alkohol harmonisiert worden²⁶⁹. Die besonderen Verbrauchsteuern wurden durch die Verbrauchsteuer-Systemrichtlinie²⁷⁰ weitgehend vereinheitlicht. Daneben wurden Struktur- und Steuersatzrichtlinien erlassen²⁷¹, die die näheren Bezeichnungen der verbrauchsteuerpflichtigen Waren, die Festlegung von Steuerbefreiungen und Mindeststeuersätze vorsehen²⁷². Jedoch steht es den Mitgliedstaaten frei, weitere Verbrauchsteuern einzuführen oder beizubehalten, soweit sie keine Behinderungen im grenzüberschreitenden Verkehr bewirken und den Wettbewerb nicht beeinträchtigen.

²⁶⁹ Vgl. *Weber-Grellet*, in Musil/Weber-Grellet (Hrsg.), *Europäisches Steuerrecht-Kommentar*, 2019, Art. 113 AEUV Rn. 18 ff.

²⁷⁰ RL 2008/118/EG v. 16.12.2008, ABl. Nr. L 9, S. 12 (Ablösung der RL 92/12/EWG v. 25.2.1992, Abl. Nr. L 76, S. 1).

²⁷¹ RL 2011/64/EU v. 21.6.2011, ABl. Nr. L 176, S. 24 (Tabak); RL 2003/96/EG v. 27.10.2003, ABl. Nr. L 283, S. 51 (Energie); RL 92/83/EWG v. 19.10.1992, ABl. Nr. L 316, S. 21 und RL 92/84/EWG v. 19.10.1992, ABl. Nr. L 316, S. 29 (Alkohol).

²⁷² Vgl. dazu *Bongartz/Schröer-Schallenberg*, *Verbrauchsteuerrecht*, 3. Aufl., 2018, S. 20 f.

Für die Harmonisierung der direkten Steuern enthalten die europäischen Verträge hingegen keine ausdrückliche Ermächtigung. Indem die Art. 110 – 113 AEUV den Abbau steuerlicher Hemmnisse für den freien Warenverkehr regeln, betreffen sie mit Ausnahme des Art. 112 AEUV nur die indirekten Steuern. Art. 114 Abs. 1 AEUV enthält zwar eine eigenständige Harmonisierungskompetenz, um die Verwirklichung des Binnenmarktes als Kernziel der Europäischen Union (Art. 26 AEUV) zu erreichen. Jedoch werden die nationalen Bestimmungen über Steuern durch Art. 114 Abs. 2 AEUV ausdrücklich von dieser Harmonisierungskompetenz ausgenommen. Als Kompetenzgrundlage für die Harmonisierung direkter Steuern wird daher Art. 115 AEUV herangezogen. Danach erlässt der Rat einstimmig auf Vorschlag der Kommission und nach Anhörung des Europäischen Parlaments und des Wirtschafts- und Sozialausschusses Richtlinien für die Angleichung derjenigen Rechts- und Verwaltungsvorschriften der Mitgliedstaaten, die sich unmittelbar auf die Errichtung oder das Funktionieren des gemeinsamen Markts auswirken. Anders als bei Art. 113 AEUV besteht bei direkten Steuern somit keine Verpflichtung zur Harmonisierung, vielmehr sind umgekehrt Richtlinien zur Harmonisierung der direkten Steuern nur dann zulässig, wenn diese „unmittelbar“ zur Sicherung des Funktionierens des Binnenmarkts erforderlich sind. Eine bloße Nützlichkeit reicht nicht aus, vielmehr muss die Harmonisierung erforderlich und verhältnismäßig sein, wobei jedoch dem Rat bei der Beurteilung der Erforderlichkeit ein Beurteilungsspielraum zukommt²⁷³.

Das EU-Primärrecht enthält zwar keine Pflicht zur Harmonisierung (positiven Integration) direkter Steuern. Jedoch hat der EuGH diese (vermeintliche) Regelungslücke für direkte Steuern durch eine ausgedehnte Anwendung der Grundfreiheiten kompensiert²⁷⁴. Danach haben die Mitgliedstaaten trotz der bei ihnen verbleibenden Zuständigkeit für die direkten Steuern ihre Befugnisse unter Wahrung des Unionsrechts auszuüben und daher jede offensichtliche oder versteckte Diskriminierung aufgrund der Staatsangehörigkeit zu unterlassen²⁷⁵. Insoweit findet eine negative Integration durch die Grundfrei-

²⁷³ *Birk/Desens/Tappe*, Steuerrecht, 24. Aufl., 2021, Rn. 228.

²⁷⁴ *Seiler*, in *Grabitz/Hilf/Nettesheim*, Das Recht der EU-Kommentar, 74. EL September 2021, Art. 113 AEUV Rn. 56.

²⁷⁵ *StRspr.* EuGH v. 14.2.1995 – C-279/93, Slg. 1995, I-225 (Schumacker); EuGH v. 11.8.1995 – C-80/94, Slg. 1995, I-2493 (Wielockx); EuGH v. 27.6.1996 – C-107/94, Slg. 1996, I-3089 (Asscher); EuGH v. 7.9.2004 – C-319/02, Slg. 2004, I-7477 (Manninen); EuGH v. 13.12.2005 – C-446/03, Slg. 2005, I-10837 (Marks & Spencer).

heiten statt. Überdies hat der Rat das Prinzip der Subsidiarität zu beachten (Art. 5 Abs. 3 EUV). Danach darf die Europäische Union nur dann handeln, wenn die Verwirklichung der Unionsziele nicht durch die Mitgliedstaaten selbst erreicht werden kann. Zeichnet sich also im Bereich der jeweiligen direkten Steuer ab, dass die Mitgliedstaaten von sich aus ihre Vorschriften den Bedürfnissen des gemeinsamen Markts anpassen, darf die EU nicht entsprechende Harmonisierungsvorschriften erlassen.

b. Kompetenz für Umweltschutzmaßnahmen für Vorschriften überwiegend steuerlicher Art (Art. 192 Abs. 2 UAbs. 1 Buchst. a AEUV)

Die oben dargestellten Steuerkompetenzen der Europäischen Union regeln das Gebiet der Besteuerung allerdings nicht abschließend. Unter anderem wird nach Art. 192 Abs. 2 UAbs. 1 Buchst. a i.V.m. Art. 192 Abs. 1 AEUV²⁷⁶ der Rat ermächtigt, zur Erreichung der in Art. 191 Abs. 1 AEUV genannten umweltpolitischen Ziele in einem besonderen Gesetzgebungsverfahren einstimmig Vorschriften überwiegend steuerlicher Art zu erlassen. Die Abgrenzung zum ordentlichen Gesetzgebungsverfahren nach Art. 191 Abs. 1 AEUV erfolgt hier über das Wesen der Regelung in Form von Vorschriften überwiegend steuerlicher Art. Soweit sich die betreffende Maßnahme schwerpunktmäßig als umweltpolitisch darstellt und die Harmonisierung von Steuern nur als Nebenzweck verfolgt, greift die Ausnahmeregelung des Art. 191 Abs. 2 UAbs. 1 Buchst. a AEUV nicht²⁷⁷, sodass allein auf Art. 192 Abs. 1 AEUV abzustellen ist. Unter dem Begriff der Vorschriften überwiegend steuerlicher Art i.S.d. Art. 192 Abs. 2 UAbs. 1 Buchst. a AEUV sind im Hinblick auf den systematischen Zusammenhang mit den Art. 110 ff. AEUV, in denen ausdrücklich auch der Begriff der Abgaben gebraucht wird²⁷⁸, nur Steuern im engeren Sinne, allerdings keine weitergehenden Abgabenregelungen zu

²⁷⁶ Nach abweichender Auffassung ergebe sich die Handlungskompetenz des Rates nicht weiterhin aus Art. 192 Abs. 1 AEUV, sondern Art. 192 Abs. 2 AEUV stelle eine eigenständige Rechtsgrundlage dar; vgl. dazu *Gatawis*, DÖV 2002, 858, 860 ff.; tendenziell auch EuGH v. 30.1.2001 – C-36/98, Slg. 2001, I-779 (Spanien/Rat) mit Übertragung seiner Rspr. zur Abgrenzung unterschiedlicher Regelungskompetenzen auf die Abgrenzung der beiden Rechtsetzungsverfahren des Art. 191 Abs. 1 und Abs. 2 AEUV.

²⁷⁷ *Calliess*, in *Calliess/Ruffert* (Hrsg.), EUV/AEUV-Kommentar, 6. Aufl., 2022, Art. 192 AEUV Rn. 29; *Nettesheim*, in *Grabitz/Hilf/Nettesheim*, Das Recht der EU-Kommentar, 74. EL September 2021, Art. 192 AEUV Rn. 73.

²⁷⁸ *Nettesheim*, in *Grabitz/Hilf/Nettesheim*, Das Recht der EU-Kommentar, 74. EL September 2021, Art. 192 AEUV Rn. 72.

verstehen²⁷⁹. Zum Erlass von Gebühren, Beiträgen und sonstigen Abgaben ist daher das Rechtsetzungsverfahren nach Art. 192 Abs. 1 AEUV heranzuziehen.

Neben der Differenzierung innerhalb des Art. 192 AEUV selbst bedarf es insbesondere einer Abgrenzung zu den allgemeinen Steuerkompetenzen i.S.d. Art. 113 und Art. 115 AEUV. Zwar ist die Angleichung mitgliedstaatlicher Steuern generell auf Art. 113 und Art. 115 AEUV zu stützen. Mit der ausdrücklichen Erwähnung steuerlicher Belange verdeutlicht Art. 192 Abs. 2 UAbs. 1 Buchst. a AEUV jedoch die grundsätzliche Zuständigkeit der Umweltkompetenz für umweltsteuerliche Regelungen und schließt damit einen generellen Vorrang der Art. 113 und Art. 115 AEUV im Wege der Spezialität aus²⁸⁰. Vielmehr ist zur Abgrenzung entsprechend der ständigen Rechtsprechung des EuGH²⁸¹ auf den Schwerpunkt der Regelung abzustellen. Entscheidend ist dabei, zu welcher Kompetenznorm die stärkere Sachnähe besteht. Diese muss aus objektiven und gerichtlich nachprüfbaren Umständen hergeleitet werden können, zu denen unter anderem das Ziel sowie der Inhalt der getrof-

²⁷⁹ *Calliess*, ZUR 2003, 129 (130 f.); *Calliess*, in *Calliess/Ruffert* (Hrsg.), EUV/AEUV-Kommentar, 6. Aufl., 2022, Art. 192 AEUV Rn. 29; *Jans/von der Heide*, Europäisches Umweltrecht, S. 52 f.; *Kahl*, in *Streinz* (Hrsg.), EUV/AEUV-Kommentar, 3. Aufl., 2018, Art. 192 AEUV, Rn. 21; *Nettesheim*, in *Grabitz/Hilf/Nettesheim*, Das Recht der EU-Kommentar, 74. EL September 2021, Art. 192 AEUV Rn. 72.

²⁸⁰ *Nettesheim*, in *Grabitz/Hilf/Nettesheim*, Das Recht der EU-Kommentar, 74. EL September 2021, Art. 192 AEUV Rn. 36; *Seiler*, EuR 2010, 67 (76); a.A. *Calliess*, in *Calliess/Ruffert* (Hrsg.), EUV/AEUV-Kommentar, 6. Aufl., 2022, Art. 192 AEUV Rn. 26; *Wasmeier*, Umweltabgaben und Europarecht, 1995, S. 225.

²⁸¹ EuGH v. 11.6.1991 – C-300/89, Slg. 1991, I-2867 (Titandioxid); EuGH v. 30.1.2001 – C-36/98, Slg. 2001, I-779 (Spanien/Rat); EuGH v. 23.10.2007 – C-440/05, Slg. 2007, I-9097 (Kommission/Rat); EuGH v. 8.9.2009 – C-411/06, Slg. 2009, I-7585 (Kommission/Parlament und Rat); EuGH v. 19.7.2012 – C-130/10, ECLI:EU:C:2012:472 (Parlament/Rat); EuGH v. 22.10.2013 – C-137/12, ECLI:EU:C:2013:675 (Kommission/Rat); EuGH v. 6.5.2014 – C-43/12, ECLI:EU:C:2014:298 (Kommission/Parlament und Rat); EuGH v. 12.2.2015 – C-48/14, ECLI:EU:C:2015:91 (Parlament/Rat); EuGH v. 14.6.2016 – C-263/14, ECLI:EU:C:2016:435 (Parlament/Rat); EuGH v. 4.9.2018 – C-244/17, ECLI:EU:C:2018:662 (Kommission/Rat); EuGH v. 3.12.2019 – C-482/17, ECLI:EU:C:2019:1035 (Tschechische Republik/Parlament und Rat).

fenen Regelung gehören²⁸². Zu differenzieren ist also danach, ob die getroffene Maßnahme in erster Linie dem reibungslosen Funktionieren des Binnenmarktes dient oder vordergründig eine umweltschützende Wirkung aufweist, indem die Harmonisierung der mitgliedstaatlichen Steuern gerade vom Leitgedanken des Umweltschutzes getragen wird. So verfolgt etwa die Richtlinie des Rates zur Restrukturierung der gemeinschaftlichen Rahmenvorschriften zur Besteuerung von Energieerzeugnissen und elektrischem Strom²⁸³ auch klima- und umweltpolitische Ziele²⁸⁴. Indem sie jedoch schwerpunktmäßig die Mindestbesteuerung von Energieerzeugnissen und elektrischem Strom sicherstellen soll, gewährleistet sie in erster Linie das reibungslose Funktionieren des Binnenmarktes²⁸⁵, während der Umweltschutz als bloßes Nebenziel in den Hintergrund tritt. Entsprechend ist der Erlass dieser Richtlinie nicht auf Art. 175 EGV (entspricht Art. 192 AEUV), sondern auf Art. 93 EGV (entspricht Art. 113 AEUV) gestützt worden.

Infolge der von der Union mit den Mitgliedstaaten geteilten Zuständigkeit bezüglich des Umweltschutzes (Art. 4 Abs. 2 Buchst. e AEUV) hat der Rat wiederum das Prinzip der Subsidiarität zu beachten, sodass ein Tätigwerden der Europäischen Union nur in Betracht kommt, soweit die selbstständige Verwirklichung, der auf Grundlage des Art. 191 Abs. 1 AEUV verfolgten Umweltschutzziele, durch die Mitgliedstaaten nicht erfolgsversprechend ist.

²⁸² EuGH v. 29.3.1990 – C-62/88, Slg. 1990, I-1527 (Griechenland/Rat); EuGH v. 11.6.1991 – C-300/89, Slg. 1991, I-2867 (Titandioxid); EuGH v. 23.2.1999 – C-42/97, Slg. 1999, I-869 (Parlament/Rat); EuGH v. 19.9.2002 – C-336/00, Slg. 2002, I-7699 (Huber); EuGH v. 13.9.2005 – C-176/03, Slg. 2005, I-7879 (Kommission/Rat); EuGH v. 19.7.2012 – C-130/10, ECLI:EU:C:2012:472 (Parlament/Rat); EuGH v. 22.10.2013 – C-137/12, ECLI:EU:C:2013:675 (Kommission/Rat); EuGH v. 6.5.2014 – C-43/12, ECLI:EU:C:2014:298 (Kommission/Parlament und Rat); EuGH v. 12.2.2015 – C-48/14, ECLI:EU:C:2015:91 (Parlament/Rat); EuGH v. 23.1.2018 – C-267/16, ECLI:EU:C:2018:26 (Buhagiar u.a.); EuGH v. 3.12.2019 – C-482/17, ECLI:EU:C:2019:1035 (Tschechische Republik/Parlament und Rat).

²⁸³ RL 2003/96/EG v. 27.10.2003, ABl. Nr. L 283, S. 51.

²⁸⁴ Vgl. RL 2003/96/EG Erwgr. 6, 7.

²⁸⁵ Vgl. RL 2003/96/EG Erwgr. 2–5.

2. Unionsrechtliche Grenzen für Umwelt- und Klimaschutz durch Steuerrecht von Mitgliedstaaten

a. Schutzverstärkungsklausel (Art. 193 Satz 1 AEUV)

Art. 193 Satz 1 AEUV eröffnet den Mitgliedstaaten die Möglichkeit, trotz vorrangiger und bindender unionsrechtlicher Regelungen i.S.d. Art. 192 AEUV verstärkte Schutzmaßnahmen bei der Verfolgung umweltpolitischer Ziele beizubehalten oder zu ergreifen. Insbesondere der Erlass steuerlicher Vorschriften i.S.d. Art. 192 Abs. 2 UAbs. 1 Buchst. a i.V.m. Art. 192 Abs. 1 AEUV unterliegt aufgrund des Einstimmigkeitserfordernisses im Rat der Notwendigkeit einer weitreichenden Kompromissfindung, die sich im Hinblick auf die effektive Verfolgung umweltpolitischer Ziele als abträglich erweisen kann. Auf der Grundlage des Art. 193 Satz 1 AEUV können sich Mitgliedstaaten daher eigenständig zu einem gegenüber der Europäischen Union ambitionierteren Umwelt- und Klimaschutz verpflichten und im Rahmen ihrer Vorbildfunktion Nachzieheffekte sowohl auf Ebene anderer Mitgliedstaaten als auch auf Unionsebene erzielen. Allerdings stellt Art. 193 Satz 1 AEUV keine Kompetenzvorschrift zugunsten der Mitgliedstaaten dar, sondern räumt diesen lediglich Handlungsbefugnisse trotz entgegenstehender unionsrechtlicher Regelungen ein²⁸⁶. Abzugrenzen von der Schutzverstärkungsklausel des Art. 193 Satz 1 AEUV sind auf der Grundlage von Art. 192 AEUV erlassene sekundärrechtliche Regelungen, die ihrerseits selbst die Mitgliedstaaten zur Ergreifung verschärfter Umweltschutzmaßnahmen berechtigen.

Entgegen teilweise vertretener Auffassung²⁸⁷ ist der Anwendungsbereich der Schutzverstärkungsklausel nicht auf das Vorliegen von nicht abschließendem Sekundärrecht beschränkt. Ihr kommt daher nicht lediglich eine deklaratorische Bedeutung zu. Beinhaltet das betreffende Sekundärrecht selbst die Möglichkeit zum Erlass verschärfter Schutzmaßnahmen durch die Mitgliedstaaten, indem es von vornherein keine vollständige Harmonisierung anstrebt, bedarf es einer weiteren Schutzverstärkungsmöglichkeit i.S.d. Art. 193 Satz 1 AEUV nicht. Die Anwendung des Art. 193 Satz 1 AEUV setzt vielmehr voraus, dass die betreffende sekundärrechtliche Regelung auf eine vollständige Harmonisierung abzielt und damit eine Sperrwirkung ent-

²⁸⁶ Vgl. *Nettesheim*, in Grabitz/Hilf/Nettesheim, Das Recht der EU-Kommentar, 74. EL September 2021, Art. 193 AEUV Rn. 2.

²⁸⁷ *Jans/von der Heide*, Europäisches Umweltrecht, 2003, S. 135 f.

faltet²⁸⁸. In diesem Fall greift die Wirkung des Art. 193 Satz 1 AEUV, indem er den Mitgliedstaaten gerade erst die Möglichkeit verstärkter Schutzmaßnahmen eröffnet.

Das Merkmal der Schutzverstärkung bildet dabei eine Grenze für die Ausübung der mitgliedstaatlichen Handlungsbefugnisse. Indem sich die Maßnahmen der Mitgliedstaaten als schutzverstärkend erweisen müssen, haben sie sich zwingend an den durch die unionsrechtliche Maßnahme vorgegebenen Zielen und an deren Ausrichtung zu orientieren, dabei dann aber erhöhte Umweltschutzstandards zu normieren²⁸⁹. Dies kann sich insbesondere in der Anhebung von Steuersätzen oder der Ausweitung der Steuergegenstände äußern. Die generelle Art des Schutzes wird jedenfalls unionsseitig vorgezeichnet. Folglich können die Mitgliedstaaten gestützt auf Art. 193 Satz 1 AEUV keine Maßnahmen mit divergenten Schutzzielen oder gänzlich abweichenden Schutzinstrumenten vornehmen²⁹⁰. Unter Zugrundelegung der Rechtsprechung des EuGH²⁹¹, der einen weiten Zielbegriff annimmt, der auch mittelbare Schutzziele umfasst, werden die Mitgliedstaaten jedoch nicht auf die Verfolgung gleichlaufender unmittelbarer Schutzziele beschränkt. Vielmehr können schutzverstärkende Maßnahmen der Mitgliedstaaten neben der

²⁸⁸ EuGH v. 25.6.1998 – C-203/96, Slg. 1998, I-4075 (Dusseldorp); EuGH v. 14.4.2005 – C-6/03, Slg. 2005, I-2753 (Deponiezweckverband Eiterköpfe); EuGH v. 21.7.2011 – C-2/10, Slg. 2011, I-06561 (Azienda Agro-Zootecnica Franchini Srl); *Calliess*, in *Calliess/Ruffert* (Hrsg.), EUV/AEUV-Kommentar, 6. Aufl., 2022, Art. 193 AEUV Rn. 5; *Jarass*, NVwZ 2000, 529 (530); *Kahl*, in *Streinz* (Hrsg.), EUV/AEUV-Kommentar, 3. Aufl., 2018, Art. 193 AEUV, Rn. 2; *Nettesheim*, in *Grabitz/Hilf/Nettesheim*, Das Recht der EU-Kommentar, 74. EL September 2021, Art. 193 AEUV Rn. 2.; *Winter*, DÖV 1998, 377 (380).

²⁸⁹ *Nettesheim*, in *Grabitz/Hilf/Nettesheim*, Das Recht der EU-Kommentar, 74. EL September 2021, Art. 193 AEUV Rn. 14.

²⁹⁰ EuGH v. 14.4.2005 – C-6/03, Slg. 2005, I-2753 (Deponiezweckverband Eiterköpfe); EuGH v. 21.7.2011 – C-2/10, Slg. 2011, I-06561 (Azienda Agro-Zootecnica Franchini Srl); EuGH v. 26.2.2015 – C-43/14, ECLI:EU:C:2015:120 (ŠKO-ENERGO); *Calliess*, in *Calliess/Ruffert* (Hrsg.), EUV/AEUV-Kommentar, 6. Aufl., 2022, Art. 193 AEUV Rn. 8; *Giesberts*, NVwZ 1996, 949 (950); *Jarass*, NVwZ 2000, 529 (530); *Nettesheim*, in *Grabitz/Hilf/Nettesheim*, Das Recht der EU-Kommentar, 74. EL September 2021, Art. 193 AEUV Rn. 13; *Winter*, DÖV 1998, 377 (381).

²⁹¹ EuGH v. 14.4.2005 – C-6/03, Slg. 2005, I-2753 (Deponiezweckverband Eiterköpfe); EuGH v. 21.7.2011 – C-2/10, Slg. 2011, I-06561, (Azienda Agro-Zootecnica Franchini Srl); EuGH v. 26.2.2015 – C-43/14, ECLI:EU:C:2015:120 (ŠKO-ENERGO).

Verfolgung gleichlaufender unmittelbarer Schutzziele auch durch die Verfolgung gleichlaufender nur mittelbarer Schutzziele gerechtfertigt werden²⁹². Als gleichlaufendes mittelbares Schutzziel kommt insbesondere der generelle Schutz bestimmter Umweltgüter in Betracht. Inwieweit die nationale Schutzverstärkung diesem gerecht wird, ist durch Auslegung im Einzelfall zu ermitteln.

b. Besondere steuerliche Diskriminierungs- und Protektionsverbote (Art. 110 AEUV) und Grundfreiheiten als Grenzen für Steuerbelastungen zur Förderung des Umweltschutzes

Art. 191 Satz 2 AEUV fordert, dass die von den Mitgliedstaaten getroffenen schutzverstärkenden Maßnahmen mit den Verträgen vereinbar sein müssen. Den Maßstab dieser Vereinbarkeitsprüfung bildet dabei jedenfalls das EU-Primärrecht²⁹³. Neben dem allgemeinen Diskriminierungsverbot (Art. 18 AEUV) hat die nationale Schutzverstärkungsmaßnahme die Grundfreiheiten zu berücksichtigen, insbesondere die im Rahmen der Warenverkehrsfreiheit (Art. 28 ff. AEUV) gebildeten Maßstäbe²⁹⁴. Da in beiden Fällen dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit entscheidende Bedeutung zukommt, bestehen keine größeren Unterschiede zwischen der Prüfung der Vereinbarkeit von schutzverstärkenden Maßnahmen eines Mitgliedstaats nach Art. 193 Satz 1 AEUV und nationalen Maßnahmen im nicht harmonisierten Bereich²⁹⁵.

²⁹² *Calliess*, in *Calliess/Ruffert* (Hrsg.), *EUV/AEUV-Kommentar*, 6. Aufl., 2022, Art. 193 AEUV Rn. 8 f.; *Jarass*, *NVwZ* 2000, 529 (530); a.A. wohl *Giesberts*, *NVwZ* 1996, 949 (950); *Nettesheim*, in *Grabitz/Hilf/Nettesheim*, *Das Recht der EU-Kommentar*, 74. EL September 2021, Art. 193 AEUV Rn. 13 f.; *Winter*, *DÖV* 1998, 377 (381).

²⁹³ Daneben die Vereinbarkeit mit bestehendem Sekundärrecht fordernd: *Epiney*, *Umweltrecht der Europäischen Union*, 4. Aufl., 2019, S. 210; *Jarass*, *NVwZ* 2000, 529 (531); *Nettesheim*, in *Grabitz/Hilf/Nettesheim*, *Das Recht der EU-Kommentar*, 74. EL September 2021, Art. 193 AEUV Rn. 15; *Winter*, *DÖV* 1998, 377 (380 f.); dieses Erfordernis ablehnend: *Calliess*, in *Calliess/Ruffert* (Hrsg.), *EUV/AEUV-Kommentar*, 6. Aufl., 2022, Art. 193 AEUV Rn. 10; *Hailbronner*, *EuGRZ* 1989, 101 (112); *Kahl*, in *Streinz* (Hrsg.), *EUV/AEUV-Kommentar*, 3. Aufl., 2018, Art. 193 AEUV, Rn. 21; *Zuleeg*, *NVwZ* 1987, 280 (284).

²⁹⁴ EuGH v. 25.6.1998 – C-203/96, *Slg.* 1998, I-4075 (Dusseldorp); EuGH v. 14.7.1998 – C-389/96, *Slg.* 1998, I-4473 (Aher-Waggon GmbH); EuGH v. 23.10.2001 – C-510/99, *Slg.* 2001 I-7777 (Tridon).

²⁹⁵ *Calliess*, in *Calliess/Ruffert* (Hrsg.), *EUV/AEUV-Kommentar*, 6. Aufl., 2022, Art. 193 AEUV Rn. 11 f. m.w.N.

Maßgebend ist in beiden Fällen eine Güter- und Interessenabwägung zwischen den aufeinandertreffenden Zielen des Umweltschutzes sowie des freien Warenverkehrs als Ausformung des funktionierenden Binnenmarktes. Im Hinblick auf das Verhältnis zwischen freiem Warenverkehr und Umweltschutz hat der EuGH unter Berufung auf das Ursprungsprinzip des Art. 191 Abs. 2 UAbs. 1 AEUV klargestellt²⁹⁶, dass „Art. 191 AEUV Leitlinien für die umweltverträgliche Ausübung der Marktfreiheiten aufstellt, die auch bei der Beurteilung der Zulässigkeit mitgliedstaatlicher Schutzmaßnahmen [heranzuziehen sind]“²⁹⁷. Dabei sind die Rechtfertigung einer Ungleichbehandlung sowie das Vorliegen einer verbotenen Diskriminierung, unter Berücksichtigung der auf die Umwelt wirkenden Effekte einer Maßnahme und ihrer Bedeutung für den Schutz von Umweltgütern, zu bewerten²⁹⁸. Anhand dessen wird deutlich, dass dem Schutz der Umwelt gegenüber dem Bedürfnis des freien Warenverkehrs eine verstärkte Stellung eingeräumt wird.

Gegenüber der Warenverkehrsfreiheit (Art. 34 AEUV) genießt das besondere Diskriminierungs- und Protektionsverbot des Art. 110 AEUV als abgabenrechtliche *lex specialis* zum allgemeinen Diskriminierungsverbot des Art. 18 AEUV den Vorrang²⁹⁹. Indem die Regelung den Warenbezug der Abgabenbelastung hervorhebt, betrifft Art. 110 AEUV regelmäßig nur indirekte, nicht aber direkte Steuern. Die Norm zielt darauf ab, die Verfolgung protektionistischer Absichten durch die Verwendung wettbewerbsverzerrender Abgaben zu verhindern. Art. 110 Abs. 1 AEUV beinhaltet ein Verbot der abgabenrechtlichen Benachteiligung ausländischer gegenüber gleichartigen inländischen Waren. Über dieses Diskriminierungsverbot von gleichartigen Waren hinaus untersagt Art. 110 Abs. 2 AEUV in Gestalt eines offenen Protektionsverbots die Belastung ausländischer Waren, soweit diese geeignet ist, inländische Produkte mittelbar zu schützen. Eine Rechtfertigungsmöglichkeit für benachteiligende Differenzierungen ist nicht vorgesehen. Allerdings billigt der EuGH diese, soweit Waren auf der Grundlage ausschließlich

²⁹⁶ EuGH v. 9.7.1992 – C-2/90, Slg. 1992, I-4431 (Wallonische Abfälle).

²⁹⁷ *Calliess*, in *Calliess/Ruffert* (Hrsg.), *EUV/AEUV-Kommentar*, 6. Aufl., 2022, Art. 193 AEUV Rn. 13; vgl. auch *Zuleeg*, *NJW* 1993, 31 (34 f.).

²⁹⁸ EuGH v. 9.7.1992 – C-2/90, Slg. 1992, I-4431 (Wallonische Abfälle); EuGH v. 13.3.2001 C-379/98, Slg. 2001, I-2099 (Preussen Elektra).

²⁹⁹ EuGH v. 22.3.1977 – 74/76, Slg. 1977, 557 (Iannelli&Volpi S. p. A./Meroni); EuGH v. 3.3.1988 – 252/86, Slg. 1988, 1343 (Bergandi/Directeur général des impôts); EuGH v. 22.9.1988 – 45/87, Slg. 1988, 4958 (Kommission/Irland); EuGH v. 7.4.2011 – C-402/09, Slg. 2011, I-2711 (Tatu).

objektiver Kriterien unterschieden werden, die ihrerseits auf ausländische und inländische Produkte in gleicher Weise Anwendung finden³⁰⁰. Im Hinblick auf die vorgenommene Differenzierung muss ausgeschlossen sein, dass diese auf die Entfaltung diskriminierender oder protektionistischer Wirkungen ausgerichtet ist, sondern vielmehr wirtschafts-, fiskal-, sozial- oder umweltpolitischen Erwägungen folgt, die wiederum in ihrer wirtschafts- und gesellschaftspolitischen Ausrichtung nicht gegen die Zielvorstellungen der Europäischen Union verstoßen.

Da der Umweltschutz in Art. 191 AEUV als Unionsziel festgeschrieben wurde, ist seine Verfolgung generell in der Lage eine benachteiligende Differenzierung in Form der unterschiedlichen Besteuerung von in- und ausländischen Waren „zu rechtfertigen“. Diese ist allerdings nur zulässig, soweit sie nicht den Eindruck erweckt, bewusst oder unbewusst die Diskriminierung ausländischer oder die Protektion inländischer Waren zu bewirken. Insoweit müssen die Kriterien, an die die Unterscheidung anknüpft, unmittelbar auf dem Umweltschutzziel selbst beruhen und dürfen sich nicht etwa in der bloßen Herkunft der Waren erschöpfen.

c. Das EU-Beihilfeverbot (Art. 107 f. AEUV) als Grenze für Steuer- vergünstigungen zur Förderung des Umwelt- und Klimaschutzes

aa. Allgemeine Vorgaben

Nach dem Beihilfeverbot des Art. 107 Abs. 1 AEUV sind staatliche Beihilfen „gleich welcher Art, die durch die Begünstigung bestimmter Unternehmen oder Produktionszweige den Wettbewerb verfälschen oder zu verfälschen drohen, mit dem Binnenmarkt unvereinbar, soweit sie den Handel zwischen den Mitgliedstaaten beeinträchtigen“. Dieses Verbot erfasst neben der direkten Förderung auch Steuervergünstigungen, also indirekte Subven-

³⁰⁰ EuGH v. 10.10.1978 – 148/77, Slg. 1978, 1788 (Hansen jun. & Balke GmbH&Co/Hauptzollamt Flensburg); EuGH v. 27.5.1981 – 142/80 u. 143/80, Slg. 1981, 1414 (Kommission/Dänemark); EuGH v. 15.3.1983 – 319/81, Slg. 1983, 602 (Kommission/Italien); EuGH v. 9.5.1985 – 112/84, Slg. 1985, 1375 (Humblot/Directeur des services fiscaux); EuGH v. 4.3.1986 – 106/84, Slg. 1986, 867 (Kommission/Dänemark); EuGH v. 16.12.1986 – 200/85, Slg. 1986, 3969 (Kommission/Italien); EuGH v. 17.9.1987 – 433/85, Slg. 1987, 3536 (Feldain/Directeur des services fiscaux); EuGH v. 5.4.1990 – C-132/88, Slg. 1990, 1568 (Feldain/Directeur des services fiscaux).

tionen (sog. Verschonungssubventionen)³⁰¹. Für das Vorliegen einer Beihilfe i.S.d. Art. 107 Abs. 1 AEUV müssen in Übereinstimmung mit der Rechtsprechung des EuGH³⁰² vier Voraussetzungen erfüllt sein³⁰³: Erstens muss es sich um eine staatliche Maßnahme oder eine Maßnahme unter Inanspruchnahme staatlicher Mittel handeln. Zweitens muss die Maßnahme geeignet sein, den Handel zwischen den Mitgliedstaaten zu beeinträchtigen. Drittens muss sie den Wettbewerb verfälschen oder zu verfälschen drohen. Viertens muss dem Begünstigten durch sie ein selektiver Vorteil gewährt werden („Begünstigung bestimmter Unternehmen oder Produktionszweige“).

bb. Steuerliche Lenkungsnormen als staatliche Beihilfe i.S.d. Art. 107 AEUV

Wird die Beihilfe durch eine Steuernorm gewährt, ist stets das Merkmal der Selektivität problematisch³⁰⁴. Anhand des Kriteriums sind vorteilhafte Steuernormen vom Beihilfebegriff auszuschneiden, die als sog. „allgemeine Maßnahmen“ zu qualifizieren sind und sich dadurch auszeichnen, dass sie unterschiedslos auf alle Unternehmen anwendbar sind³⁰⁵, was etwa bei einem progressiven Steuersatz der Fall ist³⁰⁶. Für diese Abgrenzung hat sich bei Steuernormen mittlerweile ein ausdifferenzierter Prüfungsmaßstab entwickelt³⁰⁷, nach dem zunächst festzustellen ist, ob die Steuernorm a priori

³⁰¹ EuGH v. 23.2.1961 – 30/59, Slg. 1961, 3 (Steenkolenmijnen in Limburg); ausf. *Grube*, Der Einfluss des unionsrechtlichen Beihilfeverbots auf das deutsche Steuerrecht, 2014; *Hey*, StuW 2015, 331; *Martini*, StuW 2017, 101; *Soltész*, BB 2019, 1687; *Eisendle/Henze*, ISR 2020, 23 (31 ff.).

³⁰² EuGH v. 30.3.2006 – C-451/03, Slg. 2006, I-2941 (Servizi Ausiliari); EuGH v. 21.12.2016 – C-20/15 P u.a., IStR 2017, 77 (World Duty Free Group); EuGH v. 27.6.2017 – C-74/16, ECLI:EU:C:2017:496 (Congregación de Escuelas Pías); EuGH v. 19.12.2018 – C-374/17, DStR 2019, 49 (A-Brauerei); EuGH v. 16.3.2021 – C-596/19 P, juris Rn. 37 (Kommission/Ungarn).

³⁰³ Vgl. *Englisch*, in Schaumburg/Englisch (Hrsg.), Europäisches Steuerrecht, 2. Aufl., 2020, 9.47.

³⁰⁴ Vgl. hierzu *Dobratz*, in Musil/Weber-Grellet (Hrsg.), Europäisches Steuerrecht-Kommentar, 2. Aufl. 2022, Art. 107 AEUV Rn. 70 ff.

³⁰⁵ EuGH v. 21.12.2016 – C-20/15 P u.a., IStR 2017, 77 (World Duty Free Group); EuGH v. 19.12.2018 – C-374/17, DStR 2019, 49 Rn. 36 (A-Brauerei).

³⁰⁶ EuGH v. 16.3.2021 – C-596/19 P, juris Rn. 33 (Kommission/Ungarn); EuGH v. 16.3.2021 – C-562/19 P, juris Rn. 36 ff. (Kommission/Polen).

³⁰⁷ Vgl. auch *Balbinot*, FR 2018, 729; krit. *Hummel*, GmbHR 2019, 390 (393 ff.).

selektiv wirkt. Wird dies bejaht, liegt nur dann keine Beihilfe vor, wenn sich die dadurch zugleich festgestellte Ungleichbehandlung rechtfertigen lässt.

Hinsichtlich der Feststellung einer a priori-Selektivität der Steuernorm muss im ersten Schritt als Bezugssystem die allgemeine oder „normale“ Steuerregelung ermittelt werden³⁰⁸. Das den Bezugsrahmen bildende Regel- bzw. Referenzsystem muss dabei objektiv aus dem Inhalt, dem Zusammenhang und den konkreten Wirkungen der nationalen Steuerregelungen bestimmt werden. Insbesondere darf die Prüfung nicht auf einige Bestimmungen beschränkt werden, die künstlich aus einem breiteren rechtlichen Rahmen herausgelöst werden³⁰⁹. In einem zweiten Schritt muss festgestellt werden, ob die als Beihilfe verdächtige Steuernorm von diesem Referenzsystem in einer qualifizierten Form abweicht. Das ist der Fall, wenn durch die Abweichung Unterscheidungen bzw. Ungleichbehandlungen zwischen Wirtschaftsteilnehmern entstehen, die sich in einer vergleichbaren tatsächlichen und rechtlichen Situation befinden, wobei die Vergleichbarkeit anhand des Ziels des Referenzsystems zu beurteilen ist³¹⁰. Dadurch ist es grundsätzlich unerheblich, ob die abweichende Begünstigung, die zur Ungleichbehandlung führt, an die Art der Tätigkeit, die Rechtsform, die Konzernangehörigkeit oder ein anderes Merkmal anknüpft³¹¹. Unerheblich ist es daher auch, wenn das Merkmal, das die abweichende Begünstigung tatbestandlich eröffnet, grundsätzlich oder potenziell allen Unternehmen offensteht und es deshalb gar nicht möglich ist, eine besondere Gruppe von Unternehmen anhand

³⁰⁸ EuGH v. 19.12.2018 – C-374/17, DStR 2019, 49 Rn. 36 (A-Brauerei); EuGH v. 16.3.2021 – C-562/19 P, juris Rn. 31 (Kommission/Polen); EuGH v. 16.3.2021 – C-596/19 P, juris Rn. 37 (Kommission/Ungarn); EuGH v. 6.10.2021 – C-50/19 P u.a., juris Rn. 31 (Sigma Alimentos Exterior); EuGH v. 6.10.2021 – C-51/19 P u.a., juris Rn. 35 – (World Duty Free Group II).

³⁰⁹ EuGH v. 28.6.2018 – C-203/16 P, IStR 2018, 552 Rn. 103 (Andres – Heitkamp Bauholding GmbH); EuGH v. 6.10.2021 – C-52/19 P, juris Rn. 44 (Banco Santander).

³¹⁰ EuGH v. 19.12.2018 – C-374/17, DStR 2019, 49 Rn. 36 (A-Brauerei); EuGH v. 16.3.2021 – C-562/19 P, juris Rn. 31 (Kommission/Polen); EuGH v. 16.3.2021 – C-596/19 P, juris Rn. 37 (Kommission/Ungarn); EuGH v. 6.10.2021 – C-50/19 P u.a., juris Rn. 31 (Sigma Alimentos Exterior); EuGH v. 6.10.2021 – C-51/19 P u.a., juris Rn. 35 (World Duty Free Group II).

³¹¹ Vgl. EuGH v. 19.12.2018 – C-374/17, DStR 2019, 49 Rn. 25, 26, 31 (A-Brauerei).

ihrer spezifischen und gemeinsamen Eigenarten zu ermitteln, die von der abweichenden Begünstigung profitieren können³¹².

Das Merkmal der Selektivität ist jedoch zu verneinen, wenn sich die Ungleichbehandlung, die aus der Abweichung vom Referenzsystem der a priori selektiven Steuernorm folgt, rechtfertigen lässt. Dabei muss sich der Rechtfertigungsgrund aus der Natur oder dem Aufbau des Steuersystems ergeben, in das sich die a priori selektive Steuernorm einfügen muss³¹³. Dafür muss die a priori selektive Steuernorm unmittelbar auf den Grund- oder Leitprinzipien eines Steuersystems beruhen³¹⁴. Die a priori selektive Steuernorm muss also darauf abzielen, die dem Steuersystem selbst inhärenten Mechanismen zu verwirklichen und damit gerade keine Ziele verfolgen, die außerhalb der Grund- oder Leitprinzipien des Steuersystems liegen³¹⁵. Systemimmanentes Ziel ist – neben einer Besteuerung nach der finanziellen Leistungsfähigkeit³¹⁶ – auch das Ziel, eine Übermaßbesteuerung oder doppelte Erfassungen zu verhindern³¹⁷. Die konkrete Ausgestaltung muss dabei dem Erfordernis der Kohärenz (hier i.S.v. Folgerichtigkeit³¹⁸) und dem Verhältnismäßigkeitsgrundsatz genügen³¹⁹.

³¹² EuGH v. 21.12.2016 – C-20/15 P u.a., IStR 2017, 77 Rn. 69 ff. (World Duty Free Group); EuGH v. 19.12.2018 – C-374/17, DStR 2019, 49 Rn. 27 (A-Brauerei).

³¹³ EuGH v. 21.12.2016 – C-20/15 P u.a., IStR 2017, 77 Rn. 58 (World Duty Free Group); EuGH v. 19.12.2018 – C-374/17, DStR 2019, 49 Rn. 44 (A-Brauerei); EuGH v. 16.3.2021 – C-562/19 P, juris Rn. 32 (Kommission/Polen); EuGH v. 16.3.2021 – C-596/19 P, juris Rn. 38 (Kommission/Ungarn); EuGH v. 6.10.2021 – C-50/19 P u.a., juris Rn. 32 (Sigma Ali-mentos Exterior); EuGH v. 6.10.2021 – C-51/19 P u.a., juris Rn. 36 (World Duty Free Group II).

³¹⁴ EuGH v. 18.7.2013 – C-6/12, DStR 2013, 1588 Rn. 22 (P-Oy); EuGH v. 19.12.2018 – C-374/17, DStR 2019, 49 Rn. 48 m.w.N. (A-Brauerei).

³¹⁵ EuGH v. 19.12.2018 – C-374/17, DStR 2019, 49 Rn. 48 m.w.N. (A-Brauerei).

³¹⁶ *Dobratz*, in Musil/Weber-Grellet (Hrsg.), Europäisches Steuerrecht-Kommentar, 2. Aufl. 2022, Art. 107 AEUV Rn. 109.

³¹⁷ EuGH v. 19.12.2018 – C-374/17, DStR 2019, 49 Rn. 46, 50 (A-Brauerei).

³¹⁸ Vgl. EuGH v. 8.9.2011 – C-78/08 u. a., Slg. 2011, I-7611, Rn 73 f. (Paint Graphos); *Dobratz*, in Musil/Weber-Grellet (Hrsg.), Europäisches Steuerrecht-Kommentar, 2. Aufl. 2022, Art. 107 AEUV Rn. 108.

³¹⁹ EuGH v. 8.9.2011 – C-78/08 u. a., Slg. 2011, I-7611 Rn. 75 (Paint Graphos); *Dobratz*, in Musil/Weber-Grellet (Hrsg.), Europäisches Steuerrecht-Kommentar, 2. Aufl. 2022, Art. 107 AEUV Rn. 111.

Bei der Prüfung der a priori-Selektivität einer auf den Schutz von Umweltgütern abzielenden Lenkungssteuernorm ist zunächst ihr Referenzsystem zu ermitteln. Mit der steuerlichen Begünstigung umweltfreundlicher Verhaltensweisen wird regelmäßig eine Ungleichbehandlung zwischen den insoweit in vergleichbarer Weise der Besteuerung im Rahmen des Referenzsystems unterliegenden Wirtschaftsteilnehmern begründet, sodass die steuerliche Lenkungsnorm eine qualifizierte Abweichung bewirkt. Folglich erweist sie sich im Regelfall als a priori selektiv, sodass die hervorgerufene Ungleichbehandlung der Rechtfertigung bedarf. Bei der Verfolgung von Umweltschutzziele im Wege von steuerlichen Vergünstigungen oder Subventionen handelt es sich jedoch gerade um außerfiskalische Lenkungszwecke, die regelmäßig in keinem unmittelbaren Zusammenhang zum Steuersystem selbst stehen, sondern sich vielmehr außerhalb von dessen Grundprinzipien wiederfinden. Dies wird insbesondere darin deutlich, dass verhaltenslenkende Steuernormen nicht primär die gerechte Verteilung der Steuerlasten im Blick haben, sondern aufgrund ihrer Kollision mit dem Grundsatz der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit wiederum Rechtfertigungsbedarf auslösen³²⁰. Entsprechend verwirklichen verhaltenslenkende Steuervergünstigungen im Regelfall das Merkmal der Selektivität und stellen damit Beihilfen i.S.d. Art. 107 Abs. 1 AEUV dar.

cc. Die Beihilfekontrolle bei steuerlichen Lenkungsnormen

Bei der Beihilfekontrolle ist zwischen bestehenden Beihilfen und neuen Beihilfen zu unterscheiden. In Deutschland sind alle Beihilfen, die bereits vor Inkrafttreten des EWG-Vertrages (1.1.1958) bestanden haben, bestehende Beihilfen³²¹. Gleichgestellt werden Beihilfen, die unter die De-minimis-Freistellungsverordnungen³²² oder Gruppenfreistellungsverordnungen³²³ fal-

³²⁰ Siehe unter IV.2.c.

³²¹ *Dobratz*, in Musil/Weber-Grellet (Hrsg.), Europäisches Steuerrecht-Kommentar, 2. Aufl. 2022, Art. 108 AEUV Rn. 15.

³²² Siehe insb. Allgemeine De-minimis-Freistellungsverordnung VO 2013/1407/EU v. 18.12.2013, ABl. Nr. L 352, S. 1 idF. durch VO 2020/972/EU v. 2.7.2020, ABl. Nr. L 215, S. 3.

³²³ Siehe insb. Allgemeine Gruppenfreistellungsverordnung (AGVO) VO 2014/651/EU v. 17.6.2014, ABl. Nr. L 187, S. 1 idF. durch VO 2021/1237/EU v. 23.7.2021, ABl. Nr. L 270, S. 39.

len³²⁴ bzw. nach Maßgabe von Art. 1 Buchst. b Ziff. ii, Art. 4 Abs. 6 oder Art. 17 Abs. 3 Beihilferechtsverordnung³²⁵ als bestehende Beihilfe gelten³²⁶. Die Kontrolle bestehender Beihilfen obliegt allein der Kommission (Art. 108 Abs. 1 AEUV). Daher gelten bestehende Beihilfen stets als vereinbar mit dem Binnenmarkt, solange die EU-Kommission nicht anderweitig entschieden hat³²⁷. Für neue Beihilfen, also für alle Beihilfen, die keine bestehenden Beihilfen sind oder nicht als solche gelten, gilt zusätzlich das sog. Durchführungsverbot nach Art. 108 Abs. 3 AEUV. Sie dürfen nicht angewendet werden, bevor die Kommission keinen abschließenden Beschluss darüber gefasst hat, ob es sich überhaupt um eine Beihilfe i.S.d. Art. 107 Abs. 1 AEUV handelt oder sie trotz ihres Beihilfecharakters (Art. 107 Abs. 1 AEUV) nach Maßgabe der Art. 107 Abs. 2 oder Abs. 3 AEUV als mit dem Binnenmarkt vereinbar anzusehen sind.

Änderungen einer bestehenden Beihilfe können ihre Eigenschaft als neue Beihilfe begründen. Allerdings führt nicht jede Änderung einer vor dem Stichtag (1.1.1958) bestehenden Beihilfe zu deren Umqualifikation als neue Beihilfe. Den Maßstab für die Einstufung bilden dabei vielmehr die rechtlichen Bestimmungen, in denen die Beihilfe vorgesehen ist, sowie die dort vorgesehenen Modalitäten und Beschränkungen, nicht aber eine Änderung der tatsächlichen Umstände³²⁸. Art. 4 Abs. 1 Satz 1 Beihilferechtsverordnung³²⁹ konkretisiert den Begriff der „neuen Beihilfe“ i.S.d. Art. 1 Buchst. c Beihilferechtsverordnung dahingehend, dass grundsätzlich jede Änderung einer bestehenden Beihilfe zu einer neuen Beihilfe führt, außer Änderungen rein formaler oder verwaltungstechnischer Art, die keinen Einfluss auf die Würdigung der Vereinbarkeit der Beihilfemaßnahme mit dem Binnenmarkt haben können. Unerheblich ist daher insbesondere die Regelungstechnik, wenn die Regelung inhaltsgleich ander-

³²⁴ *Dobratz*, in Musil/Weber-Grellet (Hrsg.), Europäisches Steuerrecht-Kommentar, 2. Aufl. 2022, Art. 107 AEUV Rn. 63 ff., 195 ff.

³²⁵ VO 2015/1589/EU v. 13.7.2015, ABl. Nr. L 248, S. 9.

³²⁶ *Dobratz*, in Musil/Weber-Grellet (Hrsg.), Europäisches Steuerrecht-Kommentar, 2. Aufl. 2022, Art. 108 AEUV Rn. 17, 43.

³²⁷ *Dobratz*, in Musil/Weber-Grellet (Hrsg.), Europäisches Steuerrecht-Kommentar, 2. Aufl. 2022, Art. 108 AEUV Rn. 24.

³²⁸ EuGH v. 9.8.1994 – C-44/93, Slg. 1994, I-3829 Rn. 28 (Namur-Les Assurances de Crédit).

³²⁹ VO 794/2004/EG v. 21.4.2004, ABl. Nr. L 140, S. 1 idF. durch VO 2016/2105/EU, ABl. Nr. L 327, S. 19.

weitig fortgeführt wird³³⁰. Stattdessen ist allein die Wirkung der rechtlichen Änderung entscheidend. Führt daher die Änderung zur Ausdehnung der Tragweite der Beihilfe, liegt eine neue Beihilfe vor³³¹. Für transparente Beihilfen grenzt Art. 4 Abs. 1 Satz 1 Beihilfeverfahrensdurchführungsverordnung darüber hinaus ab, dass eine Erhöhung der Ausgangsmittel von bis zu 20 % noch nicht zu einer neuen Beihilfe führt. Für (intransparente) steuerliche Beihilfen ist daraus zu folgern, dass die Ausdehnung der Tragweite eine gewisse Erheblichkeitsschwelle überschreiten muss, damit sie die geforderten Auswirkungen auf den Binnenmarkt haben kann, die im Vergleich zur bestehenden Beihilfe wohl zusätzliche Auswirkungen sein müssen. Keine neue Beihilfe liegt daher bei im Wesentlichen inhaltsgleichen Regelungen vor³³².

Den nationalen Gerichten obliegt bei der Beihilfekontrolle allein die Überwachung des sog. Durchführungsverbots nach Art. 108 Abs. 3 Satz 3 AEUV, also abgrenzend nicht die unmittelbare Prüfung, ob eine nach Maßgabe des Art. 107 AEUV unzulässige Beihilfe vorliegt³³³. Bei einer neuen Beihilfe schließt dies bei der zu prüfenden Frage, ob ein Verstoß gegen das Durchführungsverbot (Art. 108 Abs. 3 AEUV) vorliegt, nicht die inzidente Prüfung aus, ob es sich überhaupt um eine Beihilfe i.S.d. Art 107 Abs. 1 AEUV handelt³³⁴. Gleiches gilt für die Frage, ob eine der De-minimis-Freistellungsverordnungen oder der Gruppenfreistellungsverordnungen einschlägig ist, weil in deren Anwendungsbereich das Durchführungsverbot (Art. 108 Abs. 3 Satz 3 AEUV) suspendiert wird. Hat das nationale Gericht demnach Zweifel bei Würdigung des Beihilfecharakters, kommt insoweit eine Vorlage zum EuGH in Betracht (Art. 267 Abs. 1 AEUV) bzw. ist für den BFH sogar ver-

³³⁰ Dobratz, in Musil/Weber-Grellet (Hrsg.), Europäisches Steuerrecht-Kommentar, 2. Aufl. 2022, Art. 108 AEUV Rn. 16.

³³¹ EuGH v. 18.7.2013 – C-6/12, DStR 2013, 1588 Rn. 47 (P-Oy); einschränkend BFH 31.7.2013 – I R 82/12, BStBl. II 2015, 123 Rn. 36 ff; BFH 18.10.2017 – V R 46/16, BStBl. II 2018, 672 Rn. 48: nicht bei Änderungen der rechtlichen Rahmenbedingungen außerhalb der Beihilferegelung.

³³² BFH 27.11.2013 – I R 17/12, BStBl. II 2016, 68 Rn. 50.

³³³ EuGH v. 21.11.2013 – C-284/12, NJW 2013, 3771 Rn. 28 ff. (Deutsche Luft-hansa); EuGH v. 2.5.2019 – C-598/17, EWS 2019, 161 Rn. 46 (A-Fonds); EuGH v. 3.3.2020 – C-75/18, IStR 2020, 276 Rn. 21 ff. (Vodafone Magyarorszá); EuGH v. 3.3.2020 – C-323/18, IStR 2020, 345 Rn. 33 ff. (Tesco-Global Áruházak).

³³⁴ BFH 1.12.2015 – VII R 55/13, BFHE 252, 560 Rn. 20; BFH 1.12.2015 – VII R 51/13, BFH/NV 2016, 592 Rn. 22.

pflichtend (Art. 267 Abs. 3 AEUV). Soweit jedoch die konkrete Anwendung einer fraglichen Beihilferegelung nicht vom Klagegegenstand umfasst ist, entfällt für eine EuGH-Vorlage durch das sog. Verböserungsverbot (*reformatio in peius*) die Entscheidungserheblichkeit³³⁵. Liegt dagegen eine bestehende Beihilfe vor, hat das nationale Gericht diese auch dann anzuwenden, selbst wenn es der Auffassung ist, dass sie gegen das Beihilfeverbot (Art. 107 AEUV) verstößt. Nur wenn das nationale Gericht daran zweifelt, ob wirklich eine bestehende Beihilfe vorliegt oder ob es sich bereits um eine neue Beihilfe handelt, die dem zu prüfenden Durchführungsverbot (Art. 108 Abs. 3 Satz 3 AEUV) unterliegt, kommt insoweit eine EuGH-Vorlage nach Art. 267 Abs. 1 AEUV in Betracht bzw. ist nach Art. 267 Abs. 3 AEUV für den BFH verpflichtend³³⁶.

Eingeschränkt ist der Rechtsschutz bei steuerlichen Beihilfen im Hinblick auf nicht begünstigte Unternehmen. Da bei steuerlichen Beihilfen kein Verwendungszusammenhang zwischen der Abgabe und der Beihilfe besteht, kann sich ein Steuerpflichtiger, der von der Begünstigung der Beihilferegelung ausgeschlossen ist, auch vor den nationalen Gerichten nicht darauf berufen, dass eine abweichende Begünstigung gegen das Durchführungsverbot (Art. 108 Abs. 3 Satz 3 AEUV) verstößt³³⁷.

Das Beihilfeverbot erklärt staatliche Beihilfen i.S.d. Art. 107 Abs. 1 AEUV für unzulässig, wenn sie nicht ausnahmsweise nach Art. 107 Abs. 2 oder Abs. 3 AEUV als mit dem Binnenmarkt vereinbar angesehen werden können. Im Hinblick auf Umwelt- und Klimaschutzbeihilfen ist dafür nach Auffassung der EU-Kommission Art. 107 Abs. 3 Buchst. c AEUV heranzuzie-

³³⁵ BFH 23.9.2019 – I R 25/17, BFH/NV 2020, 522 Rn. 18; BFH 16.12.2020 – I R 50/17, BStBl. II 2021, 443 Rn. 32; BFH 16.12.2020 – I R 41/17, BFHE 271, 521 Rn. 33; vgl. EuGH v. 25.11.2008 – C-455/06, Slg. 2008, I-8763 Rn. 44 ff. (Heemskerk und Schaap): keine Vorlagepflicht bei *reformatio in peius*.

³³⁶ BFH 31.7.2013 – I R 82/12, BStBl. II 2015, 123 Rn. 41; BFH 31.7.2013 – I R 31/12, BFH/NV 2013, 185 Rn. 37.

³³⁷ EuGH v. 26.4.2018 – C-233/16, EWS 2018, 149 Rn. 26 (ANGED); EuGH v. 3.3.2020 – C-75/18, IStR 2020, 276 Rn. 24 f., 28 (Vodafone Magyarorszá); EuGH v. 3.3.2020 – C-323/18, IStR 2020, 345 Rn. 36 ff., 40 (Tesco-Global Áruházak); Hummel GmbH 2019, 390 (393). Für eine EuGH-Vorlage entfällt entsprechend die Entscheidungserheblichkeit (BFH 1.12.2015 – VII R 55/13, BFHE 252, 560 Rn. 21; BFH 1.12.2015 – VII R 51/13, BFH/NV 2016, 592 Rn. 23).

hen³³⁸. Danach können Beihilfen zur Förderung der Entwicklung gewisser Wirtschaftszweige oder Wirtschaftsgebiete, soweit sie die Handelsbedingungen nicht in einer Weise verändern, die dem gemeinsamen Interesse zuwiderläuft, als mit dem Binnenmarkt vereinbar angesehen werden.

dd. Die Bedeutung der Freistellungsverordnungen für Beihilfen im Steuerrecht

Das primäre Beihilferecht (Art. 107 f. AEUV) wird durch sog. Freistellungsverordnungen der EU-Kommission auf der Grundlage von Art. 108 Abs. 4 AEUV i.V.m. Art. 109 AEUV i.V.m. Art. 2 und 8 Ermächtigungsverordnung des Rates³³⁹ ergänzt. Relevanz haben hier einerseits die sog. De-minimis-Freistellungsverordnungen³⁴⁰ und andererseits die sog. Gruppenfreistellungsverordnungen³⁴¹ der EU-Kommission.

Die De-minimis-Freistellungsverordnung³⁴² legt Schwellenwerte fest, die idR. bei 200.000 € innerhalb von drei Steuerjahren (Art. 3 Abs. 2) liegen. Wird dieser Schwellenwert nicht überschritten, werden die Beihilfen im Rahmen des Geltungsbereichs der De-minimis-Freistellungsverordnung (vgl. Art. 1) nicht als Maßnahmen angesehen, die alle Tatbestandsmerkmale des Art. 107 Abs. 1 AEUV verwirklichen. Sie werden deshalb nicht als (drohende) Wettbewerbsverzerrungen bewertet. Daher sind sie – auch im Rahmen der Verfolgung umwelt- und klimapolitischer Ziele – bereits von der Notifizierungspflicht nach Art. 108 Abs. 3 AEUV ausgenommen. Ein wei-

³³⁸ Vgl. Mitteilung der Kommission v. 27.1.2022, C (2022) 481 final (Leitlinien für staatliche Klima-, Umweltschutz- und Energiebeihilfen 2022) Ziff. 2.2 Rn. 16; daneben *Kühling/Rüchardt*, in Streinz (Hrsg.), EUV/AEUV-Kommentar, 3. Aufl., 2018, Art. 107 AEUV Rn. 134.

³³⁹ VO 2015/1588 /EU v. 13.7.2015, ABl. Nr. L 248, S. 1 (Ablösung der VO 994/98/EG v. 7.5.1998, ABl. Nr. 1998 L 142, 1).

³⁴⁰ Siehe insb. Allgemeine De-minimis-Freistellungsverordnung VO 2013/1407/EU v. 18.12.2013, ABl. Nr. L 352, S. 1 idF. durch VO 2020/972/EU v. 2.7.2020, ABl. Nr. L 215, S. 3.

³⁴¹ Siehe insb. Allgemeine Gruppenfreistellungsverordnung (AGVO) VO 2014/651/EU v. 17.6.2014, ABl. Nr. L 187, S. 1 idF. durch VO 2021/1237/EU v. 23.7.2021, ABl. Nr. L 270, S. 39.

³⁴² Allgemeine De-minimis-Freistellungsverordnung VO 2013/1407/EU v. 18.12.2013, ABl. Nr. L 352, S. 1 idF. durch VO 2020/972/EU v. 2.7.2020, ABl. Nr. L 215, S. 3.

tergehender Umwelt- oder Klimabezug lässt sich der De-minimis-Freistellungsverordnung allerdings nicht entnehmen.

Eine doppelte Funktion haben die sog. Gruppenfreistellungsverordnungen der EU-Kommission³⁴³. Einerseits werden die in Art. 107 Abs. 2 oder Abs. 3 AEUV normierten Ausnahmen vom Beihilfeverbot (Art. 107 Abs. 1 AEUV) konkretisiert, zu denen auch die von der EU-Kommission herangezogene Ausnahme in Art. 107 Abs. 3 Buchst. c AEUV für Umwelt- und Klimaschutzbeihilfen zählt³⁴⁴. Darüber hinaus wird zugleich eine Freistellung von der Notifizierungspflicht normiert. Konkret werden in den Art. 36 bis 49 der Allgemeinen Gruppenfreistellungsverordnung (AGVO) – die Wahrung der in Kapitel I der AGVO normierten generellen Anforderungen vorausgesetzt³⁴⁵ – die Vorgaben für die Vereinbarkeit von Umwelt- und Klimaschutzbeihilfen i.S.d. Art. 107 Abs. 3 Buchst. c AEUV sowie ihrer Freistellung von der Notifizierungspflicht normiert. Diese betreffen unter anderem Investitionsbeihilfen für Energieeffizienzmaßnahmen (Art. 38 AGVO), Investitionsbeihilfen zur Förderung erneuerbarer Energien (Art. 41 AGVO), Beihilfen in Form von Umweltsteuerermäßigungen nach der Richtlinie 2003/96/EG (Art. 44 AGVO) sowie Investitionsbeihilfen für das Recycling und die Wiederverwendung von Abfall (Art. 47 AGVO). Zu beachten sind aber auch hier die vorgegebenen Schwellenwerte. So begrenzt etwa Art. 4 Abs. 1 Buchst. s AGVO Investitionsbeihilfen für den Umweltschutz auf 15 Mio. EUR pro Unternehmen und Investitionsvorhaben.

Gerade für steuerliche Lenkungsnormen wird die Anwendung der De-minimis-Freistellungsverordnung oder der Allgemeinen Gruppenfreistellungsverordnung jedoch durch die Anforderung eingeschränkt, dass es sich um eine „transparente Beihilfe“ (Art. 4 De-minimis-Freistellungsverordnung bzw. Art. 5 Abs. 1 AGVO) handeln muss, deren zugewendeter Vorteil sich bereits im Voraus exakt beziffern lassen muss³⁴⁶. Beihilfen in Form von Steuerbe-

³⁴³ Siehe insb. Allgemeine Gruppenfreistellungsverordnung (AGVO) VO 2014/651/EU v. 17.6.2014, ABl. Nr. L 187, S. 1 idF. durch VO 2021/1237/EU v. 23.7.2021, ABl. Nr. L 270, S. 39.

³⁴⁴ Vgl. Mitteilung der Kommission v. 27.1.2022, C (2022) 481 final (Leitlinien für staatliche Klima-, Umweltschutz- und Energiebeihilfen 2022) Ziff. 2.2 Rn. 16; daneben *Kühling/Rüchardt*, in Streinz (Hrsg.), EUV/AEUV-Kommentar, 3. Aufl., 2018, Art. 107 AEUV Rn. 134.

³⁴⁵ Vgl. Art. 3 AGVO.

³⁴⁶ Vgl. *Dobratz*, in Musil/Weber-Grellet (Hrsg.), Europäisches Steuerrecht-Kommentar, 2. Aufl. 2022, Art. 107 AEUV Rn. 65.

günstigungen müssen daher eine Obergrenze für die Gewährung des steuerlichen Vorteils vorsehen, die gewährleistet, dass der einschlägige Höchstbetrag nicht überschritten wird (Art. 4 Abs. 7 De-minimis-Freistellungsverordnung bzw. Art. 5 Abs. 2 Buchst. d AGVO). Während bei der De-minimis-Freistellungsverordnung regelmäßig der sich aus ihrem Art. 3 Abs. 2 ergebende Schwellenwert als Höchstbetrag heranzuziehen ist, ist dieser bei der Gruppenfreistellungsverordnung an den unterschiedlichen Schwellenwerten für die zulässige Höhe der jeweiligen Beihilfen i.S.d. Art. 4 Abs. 1 AGVO auszurichten³⁴⁷. Das Erfordernis der Transparenz nach Art. 4 De-minimis-Freistellungsverordnung bzw. Art. 5 Abs. 1 AGVO bezieht sich dabei auf die individuelle Vorteilsnahme durch die jeweils in Form der Steuervergünstigung gewährte Beihilfe. Es muss also die Maximalhöhe der jeweils durch die Steuervergünstigung erfolgenden Förderung gesetzlich normiert sein. Die Anforderung einer „haushälterischen“ Transparenz insgesamt im Sinne der gesetzlich vorgezeichneten Begrenzung des Gesamtvolumens der jeweiligen Beihilferegelung ergibt sich daraus hingegen nicht. Im Hinblick auf das mögliche Gesamtvolumen einer Beihilferegelung enthält die De-minimis-Freistellungsverordnung keine Einschränkungen, während Art. 1 Abs. 2 Buchst. a AGVO teilweise Beihilferegelungen vom Anwendungsbereich der Allgemeinen Gruppenfreistellungsverordnung ausschließt, deren durchschnittliche jährliche Mittelausstattung 150 Mio. EUR übersteigt.

Fehlt es an einer gesetzlich normierten Obergrenze hinsichtlich der einzelnen Beihilfe im Rahmen der abstrakten Beihilfavorschrift, kommt eine Freistellung auf der Grundlage der Freistellungsverordnungen nicht in Betracht³⁴⁸. Dies gilt bei der De-minimis-Freistellungsverordnung selbst dann, wenn der einzelne Steuerpflichtige die steuerlichen Vorteile tatsächlich nur in einem unterhalb der Betragsgrenzen liegenden Umfang erlangt hat³⁴⁹. Insoweit unterliegen die betreffenden Beihilfen mangels Freistellung von der Notifizierungspflicht dem Durchführungsverbot nach Art. 108 Abs. 3 AEUV und dürfen vor einer abschließenden Entscheidung der Kommission über ihren Beihilfecharakter (Art. 107 Abs. 1 AEUV) sowie gegebenenfalls über ihre

³⁴⁷ *Dobratz*, in Musil/Weber-Grellet (Hrsg.), *Europäisches Steuerrecht-Kommentar*, 2. Aufl. 2022, Art. 107 AEUV Rn. 197.

³⁴⁸ EuGH v. 19.9.2000 – C-156/98, Slg. 2000, I-6857 (Deutschland/Kommission); EuGH v. 3.3.2005 – C-172/03, Slg. 2005, I-1627 (Heiser); EuGH v. 15.12.2005 – C-148/04, Slg. 2005, I-11137 (Unicredito Italiano).

³⁴⁹ EuGH v. 3.3.2005 – C-172/03, Slg. 2005, I-1627 (Heiser).

Vereinbarkeit mit dem Binnenmarkt nach Maßgabe der Art. 107 Abs. 2 oder Abs. 3 AEUV nicht angewendet werden.

Im Hinblick auf die Beurteilung der Vereinbarkeit von Beihilfen mit dem Binnenmarkt i.S.d. Art. 107 Abs. 3 AEUV teilt die EU-Kommission ihre Auffassung ergänzend in Leitlinien mit, unter anderem auch für staatliche Klima-, Umweltschutz- und Energiebeihilfen³⁵⁰. Diese veranschaulichen insbesondere die Vereinbarkeitsvoraussetzungen für Umwelt- und Klimaschutzbeihilfen in Form einer Ermäßigung von Steuern oder steuerähnlichen Abgaben³⁵¹. Die Wahrung von Höchstbetragsgrenzen sowie deren gesetzliche Fixierung in der Beihilferegelung ist nach den Leitlinien für staatliche Klima-, Umweltschutz- und Energiebeihilfen 2022 keine zwingende Voraussetzung. Es wird entsprechend deutlich, dass die Höhe des konkret gewährten Vorteils und seine gesetzliche Begrenzung für seine Einordnung als Beihilfe i.S.d. Art. 107 Abs. 1 AEUV sowie für die Beurteilung seiner Vereinbarkeit mit dem Binnenmarkt nach Art. 107 Abs. 2 oder Abs. 3 AEUV grundsätzlich nicht von Bedeutung sind³⁵². Indem die Kommission diese Anforderungen im Rahmen der Freistellungsverordnungen setzt, werden die Höhe der konkreten Beihilfe sowie ihre Transparenz im Sinne der gesetzlichen Fixierung ihres maximal zulässigen Höchstbetrags zu den maßgeblichen Kriterien für die Freistellung von der Notifizierungspflicht und damit der Ausnahme vom Durchführungsverbot. Die Kommission ist durch Art. 108 Abs. 4 AEUV i.V.m. Art. 109 AEUV i.V.m. Art. 2 und 8 Ermächtigungsverordnung des Rates generell ermächtigt, Ausnahmen vom Durchführungsverbot i.S.d. Art. 108 Abs. 3 AEUV vorzusehen. Mit der Ausnahme vom Durchführungsverbot über die Freistellungsverordnungen verzichtet die Kommission auf eine abschließende Entscheidung im Einzelfall hinsichtlich einer breiten Gruppe von Beihilfen. Der dahingehenden Anknüpfung an strenge Kriterien, insbesondere der Forderung nach Transparenz der jeweiligen Beihilfe, begegnen daher insoweit keinen rechtlichen Bedenken.

Da den Umweltschutz betreffende, steuerbegünstigende Lenkungsnormen als abstrakt-generelle Regelungen den strengen Anforderungen an die Trans-

³⁵⁰ Mitteilung der Kommission v. 27.1.2022, C (2022) 481 final (Leitlinien für staatliche Klima-, Umweltschutz- und Energiebeihilfen 2022).

³⁵¹ Vgl. Ziff. 2.2 h Rn. 16 sowie Ziff. 4.7 Rn. 292 ff. der Leitlinien für staatliche Klima-, Umweltschutz- und Energiebeihilfen 2022.

³⁵² Vgl. EuGH v. 11.11.1987 – 259/85, Slg. 1987, 4393 (Frankreich/Kommission); EuGH v. 21.3.1990 – 142/87, Slg. 1990, I-959 (Belgien/Kommission); vgl. auch *Glatz*, IStR 2016, 447 (449).

parenz des durch sie gewährten Vorteils (gesetzliche Höchstbetragsgrenze) regelmäßig nicht gerecht werden³⁵³, spielen die Freistellungsverordnungen für sie eine untergeordnete Rolle³⁵⁴. Daher unterliegen sie im Regelfall der Notifizierungspflicht durch die Kommission, sodass der Beurteilung ihrer Vereinbarkeit mit dem Binnenmarkt anhand der Leitlinien für staatliche Klima-, Umweltschutz- und Energiebeihilfen maßgebliche Bedeutung zukommt.

VI. Thesenförmige Zusammenfassung

(1) Der Schutz von Umwelt und Klima ist als Zielbestimmung in Art. 20a GG verbürgt. Zusammen mit dem Grundrecht aus Art. 2 Abs. 2 Satz 1 GG (Schutz von Leben und Gesundheit) begründet es eine staatliche Schutzpflicht, schädliche Umwelt- und Klimafolgen auch für zukünftige Generationen gar nicht erst eintreten zu lassen.

(2) Da es dem Gesetzgeber aber freisteht, wie er dieses Ziel und die einhergehende Schutzpflicht verwirklicht, folgt daraus allein keine Pflicht, das Steuerrecht vollständig in den Dienst von Ziel und Schutzpflicht zu stellen. Entscheidet sich der Gesetzgeber aber für eine Zielverwirklichung durch steuerrechtliche Maßnahmen, bilden Ziel und Schutzauftrag verfassungsimmanente Rechtfertigungsgründe, wenn mit der Verwirklichung des Ziels und des Schutzauftrags gleichheitsrechtliche Ungleichbehandlungen und Freiheitsbeeinträchtigungen von Bürgern oder Unternehmen einhergehen.

(3) Der Schutz von Umwelt und Klima ist auch im EU-Primärrecht verbürgt, was bereits durch Art. 3 Abs. 3 UAbs. 1 Satz 2 EUV und Art. 37 GRCh deutlich wird. Insoweit besteht eine geteilte Zuständigkeit zwischen der EU und ihren Mitgliedstaaten (Art. 4 Abs. 2 Buchst. e AEUV). Die umweltpolitischen Ziele und Handlungsgrundsätze der EU sind in Art. 191 AEUV festgelegt.

(4) Steuern haben stets eine Belastungs- und eine Verhaltenswirkung. Diese Wirkungsweise lässt sich nutzbar machen, indem ein finanzieller Anreiz geschaffen wird, durch Steuerbegünstigungen umwelt- oder klimafreund-

³⁵³ Vgl. als Beispiel für die Wahrung der Transparenzanforderungen durch eine Steuernorm § 57 Abs. 9 S. 1 EnergieStG, der die Anwendung der Steuerentlastung nur nach Maßgabe der AGVO zulässt.

³⁵⁴ Vgl. *Glatz*, IStR 2016, 447 (449).

liches Verhalten zu fördern oder durch Steuer(-mehr-)belastungen umwelt- oder klimaschädliches Verhalten höher zu belasten.

(5) Ebenso ist es möglich, das Aufkommen einer Steuer zweckgerichtet für Umwelt- und Klimaschutzmaßnahmen zu verwenden. Solche „Zwecksteuern“ sind von den Steuergesetzgebungskompetenzen gedeckt und verstoßen auch nicht gegen das Haushaltsverfassungsrecht bzw. den haushaltsrechtlichen Grundsatz der Nonaffektation.

(6) Eine umwelt- oder klimaschutzfördernde Verhaltenslenkung durch Steuern birgt die Gefahr von Zielkonflikten und Wertungswidersprüchen mit dem Ziel, durch Steuern Einnahmen zu erzielen. Das allein bewirkt keine verfassungsrechtliche Grenze, fordert aber ein rechtspolitisches Feingefühl des Gesetzgebers gerade bei der Neueinführung von klima- und umweltschutzfördernden Steuernormen.

(7) Im staatlichen Instrumentenmix zur Förderung des Umwelt- und Klimaschutzes steht das Steuerrecht neben dem Ordnungsrecht und im System der Abgaben neben den Gebühren und Beiträgen (sog. Vorzugslasten) und den in engen Grenzen anerkannten Sonderabgaben. Hinzu kommt der CO₂-Zertifikatehandel.

(8) Steuerliche Maßnahmen zur Förderung von Umwelt- und Klimaschutz müssen ausschließlich die finanzverfassungsrechtlichen Gesetzgebungskompetenzen für Steuern wahren (Art. 105 GG).

(9) Daneben bildet die „Widerspruchsfreiheit der Rechtsordnung“ entgegen der früheren Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts keine Ausübungsschranke für umwelt- oder klimaschutzfördernde Steuern bzw. Steuernormen.

(10) Hat eine umwelt- oder klimaschutzfördernde Steuernorm dagegen eine derart erdrosselnde Wirkung, dass sie überhaupt nicht mehr zur Einnahmeerzielung geeignet ist, handelt es sich um keine Steuer mehr, für die eine Steuergesetzgebungskompetenz in Anspruch genommen werden kann.

(11) Die Finanzverfassung gewährt auch kein freies Steuererfindungsrecht. Jede neue umwelt- oder klimaschutzfördernde Steuer muss sich daher in die Steuertypen einordnen lassen, die in Art. 106 GG aufgeführt sind.

(12) Gleichheitsrechtlich (Art. 3 Abs. 1 GG) sind auch umwelt- und klimaschutzfördernde Steuern am Gebot der Ausrichtung der Steuerbelastung an der finanziellen Leistungsfähigkeit sowie am Gebot der Folgerichtigkeit zu

messen und werden deshalb regelmäßig eine verfassungsrechtlich rechtfertigungsbedürftige Ungleichbehandlung hervorrufen.

(13) Dabei gilt generell, dass der Gesetzgeber unter Durchbrechung des Leistungsfähigkeitsprinzips außerfiskalische Lenkungs- und Förderziele verfolgen darf, soweit diesen ein hinreichend legitimer Zweck zugrunde liegt, das Lenkungsziel gesetzgeberisch vorgezeichnet sowie der Lenkungstatbestand zwecktauglich ausgestaltet ist und der Lenkungszweck gleichheitsgerecht umgesetzt wird.

(14) Umwelt- und Klimaschutz bilden bei dieser Rechtfertigung hinreichend legitime Zwecke. Sie sind nicht nur Staatsziele (Art. 20a GG), sondern begründen zudem auf der Grundlage von Art. 2 Abs. 2 Satz 1 GG eine staatliche Schutzpflicht auch für zukünftige Generationen.

(15) Die Umsetzung von Ziel und Schutzpflicht durch steuerliche Maßnahmen muss aber hinreichend gesetzgeberisch vorgezeichnet sein. Zumindest in der Gesetzesbegründung muss hinreichend konkret dargelegt werden, dass der Gesetzgeber dem Ziel und der Schutzpflicht in der konkreten Situation eine höhere Bedeutung beimisst als einer Besteuerung nach der finanziellen Leistungsfähigkeit.

(16) Das Gebot der zweckgerechten Ausgestaltung des Lenkungstatbestandes verlangt insbesondere, die begünstigten oder mehrbelasteten Lebens- und Wirtschaftsbereiche und die jeweils betroffenen Adressaten sachgerecht und begründbar auszuwählen. Willkürliche Ein- oder Ausgrenzungen von Sachbereichen oder Adressaten wären dagegen verfassungswidrig.

(17) Das Gebot der gleichheitsgerechten Ausgestaltung des Lenkungstatbestandes gebietet es, dass eine umwelt- oder klimaschutzfördernde Begünstigung oder Belastung ihrem Umfang nach nicht über das hinausgeht, was zur Zielerreichung erforderlich ist. Bei dieser Prognoseentscheidung hat der Gesetzgeber zwar einen weitgehenden Einschätzungsspielraum, der aber mit einer Überwachungspflicht bereits eingeführter Maßnahmen einhergeht. Steuerliche Überbegünstigungen oder Überbelastungen, die klar erkennbar keinen substantiellen Mehrwert für die Zielerreichung (mehr) bringen, sind verfassungsrechtlich nicht mehr zu rechtfertigen.

(18) Belastende steuerliche Maßnahmen zur Förderung des Umwelt- und Klimaschutzes können verschiedene Freiheitsgrundrechte betreffen, vor allem aber die Berufsfreiheit (Art. 12 GG) oder die Eigentumsgarantie (Art. 14 GG) und subsidiär auch die allgemeine Handlungsfreiheit (Art. 2

Abs. 1 GG). Bei der verfassungsrechtlichen Würdigung ist dann zwischen der Belastungswirkung und der Verhaltenswirkung der steuerlichen Maßnahme zu unterscheiden.

(19) Hinsichtlich der Belastungswirkung bewirkt die durch eine Steuer auferlegte Zahlungspflicht einen sog. klassischen Grundrechtseingriff. Die dadurch ausgelöste verfassungsrechtliche Rechtfertigung, insbesondere anhand des Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes, wird aber regelmäßig gelingen. Denn die Auferlegung der finanziellen Belastung bezweckt die Deckung des staatlichen Finanzbedarfs und wird dazu regelmäßig geeignet und auch erforderlich sein. Auch das Erfordernis der Angemessenheit kann der Freiheitsbeeinträchtigung keine klare Grenze ziehen, weil die Zweck-Mittel-Relation nur dann ausgewogen sein kann, wenn alle Steuerpflichtigen im gleichen Umfang einen finanziellen Nachteil erfahren. Das ist aber eine Frage der Wahrung des Gleichheitssatzes (Art. 3 Abs. 1 GG), der deshalb den genuinen Maßstab für die Belastungswirkung einer Steuer bildet.

(20) Da die Verhaltenswirkung der Steuer gerade keinen Zwang auslöst, kann die jeweilige Grundfreiheit nur bei einem modernen Eingriffsverständnis beeinträchtigt sein, das aber eine Zielgerichtetheit und eine gewisse Intensität der staatlichen Maßnahme verlangt. Da umwelt- und Klimaschutzfördernde Steuernormen gerade darauf abzielen, ein umwelt- und klimaschädliches Verhalten durch die steuerliche Mehrbelastung zu verhindern, liegt die geforderte Zielgerichtetheit vor. Auch die geforderte Eingriffsintensität wird regelmäßig zu bejahen sein, weil auch umwelt- und klimaschädliches Verhalten grundsätzlich grundrechtlich geschützt ist.

(21) Bei der verfassungsrechtlichen Rechtfertigung bildet das Umwelt- und Klimaschutzziel dann einen hinreichend legitimen Zweck, der die Prüfung der Verhältnismäßigkeit prägt. Gegenüber ordnungsrechtlichen Ge- oder Verboten, die mit Zwang durchgesetzt werden müssen, erweist sich die steuerliche Lenkung dabei regelmäßig als das mildere Mittel. Die Angemessenheit (Zweck-Mittel-Relation) bleibt gewahrt, wenn die Mehrbelastung, die durch das umwelt- oder klimaschädlichere Verhalten im Vergleich zum umwelt- und klimafreundlicheren Verhalten ausgelöst wird, dem Steuerpflichtigen die Mehrkosten des individuellen Beitrags zum Umwelt- oder Klimaschutz auferlegt. Bei der Bestimmung des konkreten „Preises“ hat der Gesetzgeber einen Einschätzungs- und Prognosespielraum. Dieser wird zumindest dann nicht überschritten, wenn es sich bei der Mehrbelastung auch der Höhe nach um den Beitrag handelt, den der Einzelne leisten muss, um Umwelt- und Klimaschutzziele zu erreichen, die nicht bloß willkürlich gesetzt wer-

den, sondern auf fundierten naturwissenschaftlichen Erkenntnissen beruhen. Auch insoweit wird eine gesetzgeberische Begründungspflicht ausgelöst.

(22) Die EU kann Vorgaben für harmonisierte umwelt- und klimaschutzfördernde Steuernormen auf die besondere Kompetenzgrundlage für die indirekten Steuern (Art. 113 AEUV) stützen, während bei direkten Steuern die strengeren Anforderungen der allgemeinen Harmonisierungskompetenz aus Art. 115 AEUV erfüllt werden müssen. Geht es jedoch vordergründig nicht um den reibungslosen Ablauf des Binnenmarktes, sondern um Umweltschutz, ist Art. 192 Abs. 2 UAbs. 1 Buchst. a i.V.m. Art. 192 Abs. 1 AEUV heranzuziehen, der ausdrücklich dazu ermächtigt, zur Verwirklichung von umweltpolitischen Zielen Vorschriften überwiegend steuerlicher Art zu erlassen.

(23) Nimmt die EU ihre Kompetenzen im Bereich der Umweltpolitik wahr, folgt daraus nicht, dass die Mitgliedstaaten daran gehindert sind, eigene Maßnahmen zu erlassen, die den Schutz von Umwelt und Klima noch verstärken. Art. 193 Satz 1 AEUV stellt dies durch die sog. Schutzverstärkungsklausel klar.

(24) Unionsrechtlich werden die eigenen steuerlichen Maßnahmen zur Förderung des Umwelt- und Klimaschutzes der Mitgliedstaaten durch die allgemeinen Vorgaben begrenzt. Steuerliche Mehrbelastungen dürfen daher weder gegen das besondere steuerliche Diskriminierungs- und Protektionsverbot (Art. 110 AEUV) noch gegen die Grundfreiheiten verstoßen.

(25) Die wichtigste Grenze stellt das Beihilfeverbot (Art. 107 AEUV) dar. Steuerliche Maßnahmen, die ein umwelt- und klimafreundliches Verhalten von Unternehmen begünstigen, erfüllen unabhängig davon, ob potenziell alle Unternehmen den Steuervorteil in Anspruch nehmen, die Voraussetzungen einer staatlichen Beihilfe. Als Neubeihilfen unterliegen sie bis zur Genehmigung der EU-Kommission auch dem sog. Durchführungsverbot (Art. 108 Abs. 3 Satz 3 AEUV), das auch von den nationalen Gerichten zu überwachen ist.

(26) Steuerliche Umwelt- und Klimaschutzbeihilfen sind nach Auffassung der EU-Kommission grundsätzlich auf der Grundlage von Art. 107 Abs. 3 Buchst. c AEUV genehmigungsfähig.

(27) Steuerliche Umwelt- und Klimaschutzbeihilfen können jedoch unter die sog. Freistellungsverordnungen fallen, die unter näheren Voraussetzungen entweder den Beihilfe-Charakter verneinen (De-minimis-Freistellungs-

verordnungen) oder die Genehmigungspflicht und das Durchführungsverbot suspendieren (Gruppenfreistellungsverordnungen). Die Freistellungsverordnungen gelten jedoch nur für transparente Beihilfen, was eine gesetzlich normierte Obergrenze für die maximale individuelle Vorteilsnahme verlangt. Auch Steuervergünstigungen, mit denen die Umwelt- und Klimaziele erreicht werden sollen, müssen daher von vornherein festlegen, in welchem Höchstumfang der einzelne Steuerpflichtige die Vergünstigung in Anspruch nehmen kann. Ohne gesetzliche Normierung einer solchen Obergrenze bleibt es dagegen bei der Genehmigungspflicht durch die EU-Kommission und bis dahin beim Durchführungsverbot.

D. Nachhaltigkeit im Verfassungs- und Steuerrecht

(Prof. Dr. Matthias Valta)

I. Einführung und Begriff

Der Begriff der Nachhaltigkeit hat in den letzten Jahren besondere und steigende Aufmerksamkeit gefunden und insbesondere im Kontext des Klimawandels besondere Brisanz erlangt. Die Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts zum Klimaschutzrecht¹ wird in der Diskussion mitunter als Paradigmenwandel begriffen, als Einstieg in ein subjektives Recht auf Nachhaltigkeit. Neben dem Umweltrecht ist auch dem Finanzrecht der Nachhaltigkeitsbegriff nicht fremd – die Schuldenbremsen des deutschen Verfassungsrechts und entsprechende europäische und völkerrechtliche Regelungen werden als Schlüssel zu einer nachhaltigen Staatsfinanzierung angesehen. Zugleich findet sich aber auch Kritik an der „schwarzen Null“, weil diese Investitionen verhindere, die in anderer oder besserer Weise, beispielsweise mit Blick auf den Klimaschutz, nachhaltig seien.

Schon dies zeigt, dass Nachhaltigkeit ein vielschichtiger und schillernder Begriff ist und dass es mehrere, auch widerstrebende Wertungen als „nachhaltig“ geben kann. Schon die Definition von Nachhaltigkeit fällt schwer, wie die Vorbeiträge dieses Bandes bereits zeigen. Der Begriff findet seine Herkunft in der Forstwirtschaft und beschreibt eine Waldnutzung, die die Ressourcen des Waldes generationenübergreifend bewahrt, indem jährlich nur so viel genutzt werden darf, dass ständig die gleich große Menge an Ertrag anfällt.²

Der einflussreiche Brundtland-Bericht definiert eine nachhaltige Entwicklung als solche, die die Bedürfnisse der Gegenwart erfülle ohne die Bedürfnisbefriedigung künftiger Generationen zu gefährden.³ Diese Definition nuanciert das Spannungsverhältnis, dass die Langfristorientierung nicht zu Lasten einer Mindestbedürfnisbefriedigung im Jetzt gehen darf, die aber auch langfristig gewährleistet werden muss.⁴ Zugleich weitete der Brundtland-Bericht die Nachhaltigkeitsdebatte über den Umweltschutz hinaus auf gleichermaßen zu beachtende soziale und ökonomische Nachhaltigkeiten,

¹ BVerfG v. 24.3.2021 – 1 BvR 2656/18 u.a. *Klimaschutz*.

² *Mathis*, Nachhaltigkeit Entwicklung und Generationengerechtigkeit, 2017, 87.

³ Weltkommission für Umwelt und Entwicklung, *Our common future*, 1987, S. 43.

⁴ *Mathis* (Fn. 2) 125.

die in einem Zielkonflikt stehen können.⁵ Es folgten reichhaltige Konkretisierungen in der internationalen Debatte und im Völkerrecht wobei aus neuerer Zeit insbesondere die Sustainable Development Goals⁶ des Jahres 2015 zu nennen sind.⁷

Als Arbeitsdefinition für die folgenden Überlegungen wird unter Nachhaltigkeit die Verteilung der Nutzung einer beschränkten Ressource über die Zeit verstanden. Der Kahlschlag von heute nimmt der nachfolgenden Generation für dreißig/vierzig Jahre die forstliche Existenzgrundlage. Die starke Nutzung der CO₂-Aufnahmekapazität der Atmosphäre heute erlegt der nachfolgenden Generation Entbehren durch stärker zu reduzierenden CO₂-Ausstoß auf, um die Folgen des Klimawandels zu beschränken. Das Eingehen hoher Staatsverschuldung heute beschränkt über die Tilgungsverpflichtungen- und die Zinszahlungen den Haushaltspielraum der nachfolgenden Generation, wobei heutige Investitionen für diese auch Vorteile bieten mögen und die Zinszahlungen zurzeit sehr gering oder gar negativ sind.

Die „beschränkte Ressource“ lässt sich auch als grundrechtlich geschützte Freiheit abstrahieren. Die aus Gemeinwohlzwecken erforderlichen Eingriffe sind möglichst gleichmäßig in der Zeit zu verteilen, so dass auch der Freiheitsgebrauch möglichst gleich verteilt ist. Es geht somit – in den Worten des Bundesverfassungsgerichts – um die „Sicherung grundrechtsgeschützter Freiheit über die Zeit und ... [die] verhältnismäßigen Verteilung von Freiheitschancen über die Generationen“.⁸

Auch im Steuerrecht finden sich Nachhaltigkeitserwägungen. Die Quellentheorie von Fuisting, die im geltenden Recht nur noch eine sehr eingeschränkte Rolle spielt, wollte das steuerbare Einkommen auf dauerhaft fließende Quellen beschränkt sehen, um die Ertragsfähigkeit zu erhalten.⁹ Die Nettobesteuerung, der intertemporäre Verlustausgleich, der Schutz vor „erdrosselnden“ Steuern sowie die Begünstigungen von unternehmerischem Vermögen bei der Erbschaftsteuer, all das wird auch mit der Sorge um die nachhaltige Ertrags- und Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen begründet.

⁵ *Mathis* (Fn. 2) 130 f.

⁶ UN A/RES/70/1.

⁷ Siehe dazu die Beiträge von *Greil/Kockrow* und *Hechtner/Weiß* in diesem Band.

⁸ BVerfG v. 24.3.2021 – 1 BvR 2656/18 u.a. *Klimaschutz*, Leitsatz 4 S. 1.

⁹ *Fuisting*, Die preußischen direkten Steuern, 4. Bd., 1902, 110.

Daneben kann das Steuerrecht auch als Lenkungsinstrument für außersteuerliche, als nachhaltig angesehene, Zwecke eingesetzt werden.

Dieser Beitrag will diese Nachhaltigkeitsbetrachtungen verfassungsrechtlich einordnen und dann steuerlich systematisieren. Dazu folgt zunächst ein Überblick über die verfassungsrechtlichen Vorgaben einschließlich der Auswirkungen der Bundesverfassungsgerichtsentscheidung zum Klimaschutz (II.). Sodann erfolgt eine Systematisierung der Nachhaltigkeitszwecke im Steuerrecht (III.)

II. Nachhaltigkeit im Verfassungsrecht

1. Der Schutz natürlicher Lebensgrundlagen

a. Staatsziel und Schutzpflichten

Der Begriff der Nachhaltigkeit findet sich nicht wörtlich im Verfassungstext. Deutlich wird der Gedanke aber in der Staatszielbestimmung des Art. 20a GG: Die natürlichen Lebensgrundlagen und die Tiere werden auch in Verantwortung für die künftigen Generationen geschützt. Die Umweltressourcen im weiteren Sinne müssen daher in einer Weise genutzt werden, dass sie auch in späteren Zeiten nachfolgenden Generationen zur Verfügung stehen.

Dieser Schutz ist verfassungsdogmatisch in zweierlei Hinsicht nur schwach: Erstens handelt es sich um eine objektive Staatszielbestimmung und verleiht damit als solche kein subjektives, einklagbares Recht.¹⁰ Der nachhaltige Schutz der natürlichen Lebensgrundlagen kann demnach von der Politik aufgegriffen werden und Grundrechtseingriffe rechtfertigen. Art. 20a GG als solcher verleiht aber gibt kein subjektives Recht auf Nachhaltigkeit. Hierzu muss eine beschwerdeführende Person eine Betroffenheit in Grundrechten vorbringen, die dann durch Art. 20a GG eine Nachhaltigkeitskomponente erhalten kann. Zweitens gilt bei einer Schutzpflicht als Maßstab nur das sogenannte Untermaßverbot.¹¹ Während bei einem Eingriff in Grundrechte vergleichsweise strenge Verhältnismäßigkeitserwägungen getroffen werden, staatliche Maßnahmen geeignet, erforderlich und angemessen sein müssen, ist das Untermaßverbot erst dann verletzt, wenn keinerlei Maßnahmen getroffen werden, die getroffenen Maßnahmen ersichtlich unzureichend sind

¹⁰ BVerfG v. 24.3.2021 – 1 BvR 2656/18 u.a. *Klimaschutz*, Rn. 112.

¹¹ BVerfG v. 24.3.2021 – 1 BvR 2656/18 u.a. *Klimaschutz*, Rn. 152.

oder erheblich hinter dem Schutzziel zurückbleiben.¹² Dieser Unterscheid beschreibt den politischen Spielraum, der grundsätzlich nicht durch einen Karlsruher „Ersatzgesetzgeber“ ausgefüllt werden kann.

b. Eingriffsähnliche Vorwirkung – die Klimaschutzentscheidung vom 24. März 2021

Der Karlsruher „Ersatzgesetzgeber“ ist dennoch mit seinem Aufsehen erregenden Beschluss vom 24. März 2021 im Bereich des Klimaschutzes tätig geworden.¹³ In der Entscheidung werden zuerst die Verletzung von Schutzpflichten aus Art. 2 Abs. 2 und 14 GG in Verbindung mit Art. 20a GG am bereits dargestellten Untermaßverbot geprüft. Im Hinblick auf künftige Generationen wird vermerkt, dass dieser Schutz nur als objektives Recht gewährt wird¹⁴. Aber auch im Hinblick auf die bereits lebenden grundrechtsberechtigten Personen ist es bemerkenswert, dass über Art. 2 Abs. 2 GG und die Annahme konkreter Schutzpflichten der Art. 20a GG subjektiviert wird, obgleich es entstehungsgeschichtlich gerade kein subjektives Umweltgrundrecht geben sollte.¹⁵ Die Entscheidung fügt sich insgesamt verstärkend in den Trend, über die Verfassungsbeschwerde objektive Rechtspositionen zu rügen und so die verfassungsgerichtliche Kontrolle der anderen Gewalten zu verstärken, ein.¹⁶

Im Ergebnis stellte das BVerfG weder bei den in Deutschland ansässigen Beschwerdeführern noch bei den vom Klimawandel besonders betroffenen Beschwerdeführern eine Verletzung des Untermaßverbotes fest. Die Klimaschutzziele waren nicht völlig ungeeignet, da sie eine Klimaneutralität bis 2050 anstrebten und festlegten, dass es einerseits jährliche Treibhausgasemissionshöchstmenge geben müsse und dass diese andererseits stetig sinken müssten.¹⁷ Die Setzung des Klimaziels in Bezug auf das Pariser Abkommen entsprach der Einschätzungsprärogative des Gesetzgebers mit Blick auf den für das subjektive Recht maßgeblichen Gesundheitsschutz des Menschen.¹⁸

¹² BVerfG v. 24.3.2021 – 1 BvR 2656/18 u.a. *Klimaschutz*, Rn. 152, 154, 157, 158.

¹³ BVerfG v. 24.3.2021 – 1 BvR 2656/18 u.a. *Klimaschutz*.

¹⁴ BVerfG v. 24.3.2021 – 1 BvR 2656/18, Rn. 148.

¹⁵ *Berkemann*, DÖV 2021, 701 (703 ff.).

¹⁶ *Berkemann*, DÖV 2021, 701 (707 ff.).

¹⁷ BVerfG v. 24.3.2021 – 1 BvR 2656/18 u.a. *Klimaschutz*, Rn. 156.

¹⁸ BVerfG v. 24.3.2021 – 1 BvR 2656/18 u.a. *Klimaschutz*, Rn. 163 f.

Auch der bis zum Jahr 2030 konkret vorgesehene und als zu wenig ambitioniert empfundene Emissionsminderungspfad wurde als nicht völlig untauglich angesehen, da enorme Mehranstrengungen ab 2031 noch zum Minderungsziel führen könnten.¹⁹

Diese notwendigen Mehranstrengungen, das Aufschieben der wirklich schmerzhaften Einschnitte, sind ein Fall fehlender Nachhaltigkeit. Die noch für das Temperaturziel verfügbare Emissionsmenge wird nicht gleichmäßig auf den Zeitraum bis 2050 verteilt, sondern größtenteils bis 2030 verbraucht, so dass von 2031 bis 2050 starke Einschnitte unumgänglich sind, wenn das Ziel noch erreicht werden soll. Die Schutzpflichtdimension läuft aufgrund ihrer geringen Kontrollintensität leer.

Die Unumgänglichkeit der starken Einschnitte sind nun der Clou der Entscheidung: Das Gericht fasst sie in der Figur der eingriffsähnlichen Vorwirkung. Weil Eingriffe unumgänglich sind und diese nur aufgeschoben sind, sind die Beschwerdeführer nicht nur in Bezug auf Schutzpflichten betroffen, sondern es wird bereits über die Gefahr der kommenden Eingriffe in ihre Grundrechte eingegriffen und somit eine Prüfung am strengeren Maßstab des Übermaßverbots, des Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes, erforderlich.²⁰ Dieser Wechsel von der Schutzpflicht- zur Eingriffsabwehrfunktion ermöglicht zudem die Heranziehung des Art. 20a GG, der als objektive Norm Rechtfertigungsmaßstab für Grundrechtseingriffe ist.²¹ Aus dem Zusammenspiel von „Grundrechten“, hier nun Art. 2 Abs. 1 GG, und Art. 20a GG leitet das Gericht ab, dass die Ressource „CO₂-Emissionsmenge“ und damit die Reduktionslast gleichmäßig und nicht einseitig in der Zeit verteilt werden darf.²²

Interessant ist die Annahme zweier Eingriffe zu zwei Zeitpunkten. Der starke Eingriff in der Zukunft mit starker Reduktionslast kann in der zukünftigen Perspektive verhältnismäßig sein, weil durch die einseitige Verteilung des Emissionsbudgets keine andere Möglichkeit besteht. Aus heutiger Sicht wären solch starke Eingriffe mit starker Reduktionslast unverhältnismäßig, weil den Menschen keine Anpassungszeit zur Transformation gegeben

¹⁹ BVerfG v. 24.3.2021 – 1 BvR 2656/18 u.a. *Klimaschutz*, Rn. 167.

²⁰ BVerfG v. 24.3.2021 – 1 BvR 2656/18, Rn. 183; *Schlacke*, NVwZ 2021, 912, 915.

²¹ BVerfG v. 24.3.2021 – 1 BvR 2656/18, u.a. *Klimaschutz*, Rn. 190.

²² BVerfG v. 24.3.2021 – 1 BvR 2656/18, u.a. *Klimaschutz*, Rn. 192 ff.

wird.²³ Der Eingriff der Zukunft wird zum heutigen Handlungszeitpunkt gezogen, er zeitigt in den Worten des Gerichts eine eingriffsfähnliche Vorwirkung. Diese mildert den ansonsten abrupten Übergang zwischen Untermaß- und Übermaßverbot. Der relativ schwache Maßstab, dass der Staat nur irgendwelche, nicht ganz ungeeignete Maßnahmen treffen muss, verdichtet sich ansonsten mit Zeitablauf zu einer faktischen Notwendigkeit und normativ zu einer kaum Spielraum mehr kennenden Schutzpflicht, die in der Eingriffsperspektive andere grundrechtliche Positionen mangels verbleibender Alternativen überwiegt. Die Grundrechte schützen nicht nur vor unzumutbaren Eingriffen, sondern erfordern auch einen schonenden und vorausschauenden Umgang mit grundrechtlich geschützter Freiheit.²⁴

Aus Gewaltenteilungsperspektive wird der Spielraum des Gesetzgebers in der Zeit gleitend verengt, er muss die Eingriffe zur Erreichung eines Ziels gleichmäßig in der Zeit verteilen, die Ressource grundrechtlicher Freiheit nachhaltig bewirtschaften. Die damit einhergehende Beschränkung demokratischer Gestaltungsmacht lässt sich in zweierlei Hinsicht rechtfertigen. Erstens dient diese dem Schutz der Minderheit der jüngeren Menschen, die die erhöhten Reduktionslasten und auch die Folgen des anderweitigen Klimawandels länger und stärker tragen müssen. Auch wenn eine Dekade als nicht viel erscheint, macht es einen Unterschied, ob man die Mehrlasten in einem relativ saturierten Zustand des Alters oder in einer jüngeren Lebensphase mitten in Erwerbsleben, Vermögensaufbau und Familienlasten tragen muss. Zweitens ändern sich die Mehrheiten: Wenn die Mehrheit von heute zu Lasten der Mehrheit von morgen disponiert, lässt sich eine Einschränkung der Mehrheit von heute mit dem Schutz der Mehrheit von morgen rechtfertigen.

Die Konstruktion des Bundesverfassungsgerichts und die diese stützenden Überlegungen sind allerdings voraussetzungsreich und daher nicht ohne weiteres zu übertragen. Die Entscheidung nimmt zutreffend eine besondere Statik des Problems an: Der Schutzbedarf und damit die Eingriffe stehen über lange Zeit fest und es kann nicht auf eine dynamische Lösung in der Zukunft durch technischen Fortschritt oder natürliche Unwägbarkeiten vertraut werden. Die Entscheidung betont den besonderen Umstand, dass der Klimawandel wissenschaftlich gesichert und unumkehrbar ist. Die Entscheidung betont auch die Selbstbindung des Gesetzgebers auf völkerrecht-

²³ BVerfG v. 24.3.2021 – 1 BvR 2656/18 u.a. *Klimaschutz*, Rn. 194.

²⁴ BVerfG v. 24.3.2021 – 1 BvR 2656/18 u.a. *Klimaschutz*, Rn. 194.

lich vorgegebene Ziele maximaler Erwärmung. Die völkerrechtliche Bindung erlangt besondere Bedeutung dadurch, dass der Klimawandel nur in internationaler Zusammenarbeit zu lösen ist und der Erfüllung dieser Ziele daher eine besondere Wichtigkeit zukommt, um im Rahmen der Gegenseitigkeit ähnliche Anstrengungen der anderen Staaten zu erreichen. Sie erlangt dadurch auch verfassungsrechtliche Bindung im Rahmen des Art. 20a GG, auch wenn das BVerfG mit der Annahme eines in bestimmter Weise bemessenen nationalen Emissionsbudgets durchaus auch eine kritisch hinterfragbare, eigentlich der Politik vorbehaltene Setzung vornimmt.²⁵

Die Figur der eingriffsähnlichen Vorwirkung sollte angesichts ihrer Einschränkung des gesetzgeberischen Spielraums daher nur solchen Konstellationen vorbehalten sein, in denen verfassungsrechtlich zu vermeidende Umstände aufgrund eines absehbaren Verlaufs in der Zukunft zu schwereren Grundrechtseingriffen führen, als sie in der Gegenwart notwendig sind. In diesem Fall erzwingt sie jedoch eine gleichmäßige Verteilung der Eingriffe und verbleibenden grundrechtlichen Freiheit in der Zeit und somit einen nachhaltigen Grundrechtsschutz.

Die Übertragbarkeit der eingriffsgleichen Vorwirkung auf steuerliche Sachverhalte wird im Folgenden noch zu untersuchen sein.

Schließlich ist noch zu ergänzen, dass die eingriffsähnliche Vorwirkung sich auf die Grundrechte lebender Personen bezieht. Die Nachhaltigkeit bezüglich noch ungeborener künftiger Generationen wird nicht gesichert,²⁶ insofern gibt es kein Recht auf „Generationengerechtigkeit“.

2. Nachhaltige Staatsfinanzierung: die Schuldenbremse

Vorgaben für eine nachhaltige Staatsfinanzierung lassen sich den Art. 109 Abs. 2 und 3 GG entnehmen. Art. 109 Abs. 2 GG verweist auf Haushaltsdisziplin und das gesamtwirtschaftliche Gleichgewicht. Letzteres wurde mit dem sogenannten „magischen Viereck“ aus Preisstabilität, hoher Beschäftigung, ausgeglichener Zahlungsbilanz und Wachstum in Verbindung gebracht, aber nie abschließend verfassungsrechtlich definiert und sollte im Gegenteil auch für sich wandelnde ökonomische Erkenntnisse offen sein. Die in Bezug genommenen europarechtlichen Vorgaben der Währungsunion spre-

²⁵ *Schlacke*, NVwZ 2021, 912 (915 f.); *Frenz*, DÖV 2021, 715 (724).

²⁶ BVerfG v. 24.3.2021 – 1 BvR 2656/18, Rn. 109.

chen in Bezug auf die Maastricht-Kriterien von „nachhaltigem Wachstum“²⁷ und später nach den Erfahrungen der Staatsschuldenkrise im Fiskalpakt von Nachhaltigkeit im Sinne einer Schuldenaufnahme – und Rückzahlungsfähigkeit.

Erreicht werden soll die nachhaltige Finanzierung durch die Schuldenbremse des Art. 109 Abs. 3 GG, die die Schuldenaufnahme weitgehend beschränkt und Ausnahmen nur für konjunkturelle Schwankungen und Notsituationen vorsieht. Die Ausnahmen zeichnen sich dadurch aus, dass sie einem Junktim für eine entsprechende Rückführung der Mehrverschuldung unterliegen. Konjunkturstützende Mehrverschuldung im Abschwung müssen im folgenden Aufschwung wieder abgebaut werden, bei Notlagen ist ein Tilgungsplan vorzusehen. Es findet sich eine deutliche zeitliche Komponente: Die Schulden Tragfähigkeit wird gleichmäßig auf die Jahre aufgeteilt, Schulden sind entweder symmetrisch oder zumindest geplant zurückzuführen und können daher nicht mehr ohne weiteres auf weitere Generationen übertragen werden. Diese Regelung ist eine deutliche Abkehr von der vorherigen Staatspraxis stets steigender Verschuldungsquoten.

Trotz des Erfolgs der Schuldenbremse im Hinblick auf die bis zur Corona-Krise sinkende Neuverschuldung wird ihre Nachhaltigkeit in jüngerer Zeit in Zweifel gezogen. Die Schuldenbremse bedrohe nachhaltige Investitionen, z.B. in der Bildung oder der Infrastruktur, und hindere die Bewältigung der Klima- oder Coronakrise. Bei der Krisenbewältigung kann freilich die Ausnahme für Naturkatastrophen herangezogen werden, sowohl die Corona- als auch die Klimakrise rechtfertigen verfassungsrechtlich Ausnahmen von der Schuldenbremse.²⁸

Schwieriger ist die Frage, inwieweit darüber hinaus die Finanzierung von Investitionen sichergestellt werden kann. Im Verfassungsrecht gab es bereits Vorläufervorschriften, die „Investitionen“ von den Schuldengrenzen ausnahmen.²⁹ Sie litten aber darunter, dass es damals und bis heute keine trennscharfe Definition von Investitionen gibt, die diese von kurzfristigen „Konsumausgaben“ unterscheiden können. Soziale Investitionen in Bildung und

²⁷ Präambel (1) VO 1466/97 v. 2.8.1997 und Präambel (2) VO 1467/97.

²⁸ Vgl. zur Neuverschuldung unter der Schuldenbremse in der Corona-Pandemie *Meickmann*, NVwZ 2021, 97; *Heintzen*, NVwZ 2022, 1505 (1508).

²⁹ *Kube*, in Maunz/Dürig, Art. 109 GG Rn. 123, z.B. Art. 115 Abs. 1 S. 2 GG a.F.; *Kube*, in Maunz/Dürig, Art. 115 GG Rn. 6, 29, 39 ff.; *Meickmann*, NVwZ 2021, 97.

Teilhabe können nachhaltiger sein als klassische Investitionen in „Beton“. Insofern teilt der Investitionsbegriff die Vielschichtigkeit des Nachhaltigkeitsbegriffs.

Schließlich stellt sich die Frage, ob eine Schuldenbremse bei niedrigen Zinsen oder gar Negativzinsen überhaupt noch sinnvoll ist. Die geringere Bedeutung des Zinses soll allerdings nicht den Blick dafür verstellen, dass die Tilgungspflichten, wenn auch durch die Inflation erleichtert, fortbestehen. Die Nachhaltigkeitsfrage wird durch die Frage einer technokratischen, wirtschaftswissenschaftlich optimalen Finanzierung des Staates geprägt.

Die Rechtsfigur der eingriffsähnlichen Vorwirkung aus der Klimaschutzentscheidung des Bundesverfassungsgerichts verspricht im Staatsschuldenrecht keinen wesentlichen Zugewinn. Die Schuldenbremse sieht bereits selbst eine grundrechtsschonende Verteilung der Schuldenlasten in der Zeit vor, in dem sie einen symmetrischen Auf- und Abbau konjunktureller Schulden und Tilgungspläne für Schulden aus Notsituationen fordert. Diese planmäßige Tilgungsverpflichtung kann allerdings weit in die Zukunft gestreckt und damit stark relativiert werden. Ein Vergleich der Tilgungspläne von Bund und Ländern für „Corona-Schulden“ zeigt Laufzeiten von drei bis fünfzig Jahre auf.³⁰ Hinzu kommt die offene und aktuell diskutierte Flanke selbständiger Sondervermögen, so dass Investitionsgesellschaften ungebunden eigene Schulden aufnehmen können, wenn sie eine gewisse Substanz und Einnahmen für den Schuldendienst aufweisen.³¹

Aber auch wenn man sich die Existenz der Schuldenbremse wegdenkt oder den Blick auf die offenen Flanken wirft, ist eine Anwendung der eingriffsähnlichen Vorwirkung aufgrund von deren engen Voraussetzungen nicht möglich. Eine übermäßige Verschuldung müsste ein verfassungsrechtlich zu vermeidender Umstand sein, der aufgrund eines absehbaren Verlaufs in der Zukunft zu schwereren Grundrechtseingriffen führt, als sie in der Gegenwart notwendig sind. Eine übermäßige Verschuldung kann die Zahlungsfähigkeit des Staates bedrohen oder zur Staateninsolvenz respektive zu Anreizen zur Schuldenreduktion durch Inflation oder Währungsreform führen. Es ist hier bereits zweifelhaft, ob eine Verschuldung jenseits der Schulden-

³⁰ *Hentze*, Anhörung des Haushalts- und Finanzausschusses. Stellungnahme zum Entwurf des Haushaltsgesetzes 2022 des Landes Nordrhein-Westfalen, IW-Report, Nr. 37, 2021, S. 6 f..

³¹ *Kube*, in Maunz/Dürig, Art. 109 Rn. 109; *Wendt*, in v. Mangoldt/Klein/Starck, Art. 115 Rn. 25

bremse verfassungsrechtlich zwingend zu vermeiden ist. Ab welcher Höhe eine Verschuldung überhaupt schädlich ist, ist wirtschaftswissenschaftlich umstritten.³² Inflation und eine auf eine Abwertung der Währung reagierende Währungsreform stellen nicht ohne weiteres dem Staat direkt zurechenbare Grundrechtseingriffe dar.³³ Auch eine denkbare Schutzpflicht für Geldwertstabilität lässt sich nicht im gleichen Maße zu Handlungspflichten verdichten wie der Schutz von Leib und Leben angesichts der Folgen des Klimawandels.

Steigende Steuer- und Abgabenbelastungen zur Schuldentilgung sind grundrechtlich erst ab den hoch anzusetzenden Obergrenzen der Besteuerung angreifbar, die sicher erst dann erreicht ist, wenn die besteuerten Aktivitäten ihren Sinn verlieren.³⁴ Die nur eingeschränkte Anwendung des Verhältnismäßigkeitsprinzips beim Steuertarif macht es schwer, einen verhältnismäßigen Ausgleich in der Zeit zu begründen. Sparanstrengungen im Staatshaushalt können mittelbar zu grundrechtlich relevanten Belastungen führen, sind aber nicht ohne weiteres zurechenbar und nicht im gleichen Maße zwingend vorausbestimmt wie CO₂-Reduktionslasten.

Schließlich ist der Verlauf auch nicht im gleichen Maße vorhersehbar und festgefügt wie beim Klimawandel, da konjunkturelle Schwankungen und Änderungen des Marktzinses die Schuldenreduktionslast dynamisch beeinflussen.

Im Ergebnis fällt es schwer, hinreichende grundrechtlich relevante Anknüpfungspunkte für den Bürger zu finden, um aus Staatschulden eine eingriffsähnliche Vorwirkung durch spätere Rückzahlungs- und Zinslasten anzunehmen. Angesichts der Budgethoheit des demokratischen Gesetzgebers sollten aber verfassungsrechtliche und gerade auch verfassungsgerichtliche Festlegungen hier gut begründet sein. Dies ändert nichts am unterliegenden Nachhaltigkeitsproblem. Insofern ist es gut, dass der Bedarf für spezifische Verfassungsregelungen gesehen wird, auch wenn die geltende Schuldenbremse

³² Vgl. zur Diskussion um die Wirkung der Schuldenbremse und die angemessene Höhe der Neuverschuldung *Fuest et al.*, Schuldenbremse – Investitionshemmnis oder Vorbild für Europa, Wirtschaftsdienst 2019, 307.

³³ *Papier/Shirvani*, in Maunz/Dürig, Art. 14 GG Rn. 308; *Papier*, AöR 98 (1973), 528, (565 f).

³⁴ BVerfG v. 17.7.1974, BVerfGE 38, 61 (102); *Birk/Desens/Tappe*, Steuerrecht, 25. Aufl. 2022, Rn. 187; *Hey*, in Tipke/Lang, Steuerrecht, 24. Aufl. 2021, Rn. 3.184.

einerseits rechtspolitisch andererseits aber auch im Hinblick auf die Umgehungs- und Relativierungsmöglichkeiten selbst nicht ohne Zweifel ist.

III. Nachhaltigkeit im Steuerrecht

1. Vier Perspektiven, interne und externe Nachhaltigkeit

Die Rolle von Nachhaltigkeitsüberlegungen und entsprechenden verfassungsrechtlichen Vorgaben im Steuerrecht soll im Folgenden untersucht werden. Die Vielschichtigkeit des Nachhaltigkeitsbegriffs und verschiedener nebeneinanderstehender Nachhaltigkeitszusammenhänge veranlassen zu einer absichtenden Analyse. Hierzu wird im Folgenden eine von Klaus Vogel eingeführte Typologie der verschiedenen steuerlichen Normen verwendet und unterschieden zwischen Lastenausteilungsnormen, Vereinfachungszwecken und Lenkungszwecken.³⁵

Fiskalzweck beschreibt einerseits das Ziel der Steuer, Aufkommen für den Staat zu generieren, andererseits auch das Prinzip der Lastengleichheit durch eine Besteuerung nach der gleichen Leistungsfähigkeit. Dieser Doppelung entspricht es, dass es zum einen eine Nachhaltigkeit im Fiskalzweck geben kann, also der Frage des Aufkommens und sogenannter qualifizierten Fiskalzwecke wie der Stetigkeit des Aufkommens (siehe sogleich unter 2.). Zum anderen kann auch die Gleichheit der Besteuerung nachhaltigen Zwecken dienen, die unter Nachhaltigkeit durch Fiskalzwecke untersucht werden sollen (3.)

Vereinfachungszwecke stehen im Zusammenhang mit dem Fiskalzweck. Eine gedachte „ideale“ Besteuerung nach der individuellen Leistungsfähigkeit ist nicht immer möglich, da der Verwaltungsaufwand und der Compliance-Aufwand des Steuerpflichtigen zu hoch wäre und die Besteuerung damit nicht effizient. Die Annahme einer „idealen“ oder verfassungsrechtlich im Detail vorgegebenen Leistungsfähigkeit ist nicht unproblematisch. Für die Nachhaltigkeitsanalyse ist die Unterscheidung aber jedenfalls brauchbar (4.)

Schließlich können mit dem Steuerrecht auch Lenkungszwecke verwirklicht werden (5.), wie es der Steuerbegriff in § 2 Abs. 1 S. 2 AO in Abbildung des verfassungsrechtlichen Steuerbegriffs ausdrücklich vorsieht. Lenkungssteuern sowie Einschränkungen von Aufwandsberücksichtigungsmöglichkeiten können Anreize gegen nicht verbotenes, aber zumindest unerwünsch-

³⁵ Vogel, *StuW* 1977, 97 ff.

tes, insbesondere nicht nachhaltiges, Verhalten setzen. Steuersubventionen wie erhöhte Abschreibungen oder Sonderabschreibungen können wiederum Anreize für bestimmtes, nachhaltiges Verhalten setzen.

Diese vier Perspektiven lassen sich zudem in zwei Gruppen teilen. Die schwer voneinander abzugrenzenden Lastenausteilungsnormen und Vereinfachungszwecknormen lassen sich als steuerinterne Nachhaltigkeit fassen: Deren Nachhaltigkeitsbezüge bleiben im steuerlichen Subsystem mit dem Ziel eines effizienten, gleichheitsgerechten, aber dennoch effektiv vollziehbaren Gemeinlastenausgleichs. Verteilungseffizienz und Einzelfallgleichheit können im Zielkonflikt mit Vollzugseffizienz und Effektivität stehen, so dass hier Binnenkonflikte zu erwarten sind. Lenkungszwecke und Finanzierungsfunktion lassen sich zu einer steuerexternen Nachhaltigkeit zusammenfassen, eine Nachhaltigkeit, die außerhalb des steuerlichen Subsystems ihre Wirkung entfaltet. Auch zwischen interner und externer Nachhaltigkeit sind Zielkonflikte zu erwarten. Effizienzfördernde Allokationsneutralität und Lenkungszwecke können im Konflikt stehen, soweit die Lenkung nicht lediglich externe Effekte internalisiert.

2. Nachhaltigkeit der Aufkommensverwendung

Das Steueraufkommen finanziert den modernen umverteilenden Sozialstaat, dessen Ausgaben nachhaltig sein können. Genannt werden hier insbesondere Investitionen in den Bildungsbereich oder die Infrastruktur, die die Schüler/Studierenden und Nutzer vorab kaum selbst über Gebühren oder privat finanzieren können, die aber über eine lange Dauer immer wieder neuen Alterskohorten Vorteile bieten.

Rechtlich trennt das Nonaffektationsprinzip die Aufkommensgenerierung durch die Steuern und die konkrete Verwendung.³⁶ Man kann einem Steuereuro nicht zuordnen, ob er nachhaltig verausgabt wird. Ein konkreter Bezug von Besteuerung und nachhaltiger Aufkommensverwendung lässt sich daher nicht sinnvoll herstellen.

In Steuerverfassungsrecht wird der Aufkommensgenerierung, dem schlichten Fiskalzweck entsprechend auch keine rechtfertigende Rolle für Grundrechtseingriffe zuerkannt. Als qualifizierter Fiskalzweck wird hingegen die Stetigkeit der Staatsfinanzierung anerkannt und damit Grenzen des Verlust-

³⁶ *Musil*, DVBl. 2007, S. 1526, 1530 f.; *P. Kirchhof*, Besteuerung im Verfassungsstaat, 2000, S. 78 f.

vor- und -rücktrags gerechtfertigt.³⁷ Darin besteht ein Nachhaltigkeitsgehalt, der aber wiederum mit der Nachhaltigkeit der Besteuerung beim Steuerpflichtigen in Konflikt kommen kann.

3. Nachhaltigkeit in der Lastenausteilung

a. Abzug von Erwerbsaufwand (objektives Nettoprinzip)

Das Steuerrecht ist durch den Gleichheitssatz geprägt, dem Bemühen um Lastengleichheit. Diese soll durch eine Besteuerung nach der gleichen Leistungsfähigkeit erreicht werden. Hieraus wird für die Einkommensteuer das Nettoprinzip abgeleitet, das als objektives Nettoprinzip grundsätzlich den Abzug von Erwerbsaufwand verlangt. In der Beschränkung des Besteuerungszugriffs auf das verfügbare Einkommen bei Schonung der potentiell weitere Einkünfte generierenden Substanz liegt ein Nachhaltigkeitsgedanke. Die Steuerbelastung wird freiheitsschonend je nach Leistungsfähigkeit in der Zeit verteilt. Aus staatlicher Sicht ließe sich formulieren, dass das Steuersubstrat gleichmäßig in der Zeit bewirtschaftet wird, stetige Ausholzung anstatt Teilkahlschlag.

Dies bedeutet jedoch nicht, dass allgemeine oder besondere Vermögensteuern wie Grundsteuer per se nicht nachhaltig sind. Verwiesen sei auf das berühmte Sondervotum von *Böckenförde*, der auf die Rolle von Vermögensteuern bei der Verhinderung freiheitsgefährdender Vermögensakkumulation hinweist.³⁸ Eine Gleichverteilung von Freiheitschancen unter allen Bürgern in der Zeit erfordert eine Umverteilung, bei der der Gesetzgeber neben Ertragsteuern auch eine maßvolle Vermögenbesteuerung erwägen kann.

b. Intertemporärer Verlustausgleich

Weitere Nachhaltigkeitsfragen bestehen im Hinblick auf die intertemporäre Verlustberücksichtigung, die im Rahmen der Corona-Krise wieder in den Fokus geraten ist. Erleidet ein Steuerzahler in einem Jahr einen Verlust, muss er keine Steuer zahlen, er erhält jedoch auch keine negative Steuer in Form einer Steuergutschrift. Denn die Steuer erfasst nur eine definierte positive Leistungsfähigkeit. In der Folge muss der Steuerzahler den wirtschaftlichen

³⁷ BFH v. 22.8.2012 – I R 9/11, BStBl. II 2013, 512; *Hey*, in Tipke/Lang, Steuerrecht (Fn. 9), Rn. 8.62.

³⁸ BVerfG v. 22.6.1995 – 2 BvL 37/91, BVerfGE 83, 121 (163).

Verlust aus seiner Substanz tragen. Der Verlustvortrag will dies abmildern, indem er in den Folgejahren eine Verrechnung der Verluste der Vorjahre mit den Gewinnen der Folgejahre erlaubt. Damit sollen die Folgen der Jährlichkeit der Steuererhebung gemildert werden, die einen unterjährigen Verlustausgleich ohne weiteres erlaubt. Die Verluste werden durch den Vortrag gleichsam in der Zeit verteilt. Dies geht hin bis zum Idealbild einer Besteuerung nach der Lebensleistungsfähigkeit: Die Lebens-Steuerbelastung soll in der Zeit verteilt und immer wieder korrigiert werden.³⁹

Das BVerfG hat in einem Kammerbeschluss aus dem Jahre 1991 die damals geltende Regelung einer 5-Jahres-Grenze für den Verlustvortrag mit dem Argument der „Rechtssicherheit“ durch Abschnittsbesteuerung gebilligt.⁴⁰ Auch wenn die Entscheidung dogmatisch eher unergiebig und schon älteren Datums ist, zeigt es, dass der Gesetzgeber im Ausgleich der verschiedenen Nachhaltigkeiten auch holzschnittartige Lösungen in Betracht ziehen darf. Zudem ist Leistungsfähigkeit kein *factum brutum*,⁴¹ sondern der zeitlichen, persönlichen und territorialen Ausgestaltung und Zuordnung bedürftig. Der Nachhaltigkeitsgedanke der schonenden Verteilung der Grundrechtseingriffe in der Zeit spricht für einen gewissen intertemporären Verlustausgleich. Die Leistungsfähigkeit wird nicht mehr nur nach einem Jahr, sondern einem dynamischen Zeitraum bestehend aus dem Jahr und den Vorjahren bemessen.

Im geltenden Recht ist die Nutzung des angesammelten Verlustvortrags ab einem Grenzwert von 1 Mio. Euro auf 60 % beschränkt. Diese sogenannte Mindestbesteuerung führt dazu, dass die Nutzung der Verlustvorträge in der Zeit gestreckt wird. Begründet und gerechtfertigt wird dies mit dem bereits oben erwähnten qualifizierten Fiskalzweck, der stetigen und damit ebenfalls nachhaltigen Staatsfinanzierung.⁴² Darüber hinaus gibt es Argumente für eine gegenwartsnahe Besteuerung.⁴³ Letztlich ist die Leistungsfähigkeit zeitlich vom Gesetzgeber zu definieren, ohne dass man dem Verfassungsrecht eine feste Vorgabe für einen Mindestbemessungszeitraum entnehmen kann.

³⁹ *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Bd. 2, S. 755 ff.

⁴⁰ BVerfG. v. 22.07.1991 – 1 BvR 313/88, NJW 1992, 168.

⁴¹ *Kempny*, StuW 2021, 85 (95).

⁴² BFH v. 22.8.2012 – I R 9/11, BStBl. II 2013, 512; *Hey*, in *Tipke/Lang* (Hrsg.), Steuerrecht (Fn. 9), Rn. 8.68.

⁴³ *Kube*, DStR 2011, 1781 ff.; ders. 1829 ff.

Ein durch Verlustvortrag erweiterter Bemessungszeitraum erlaubt eine freiheitsschonende Verteilung der Steuerbelastung in der Zeit und beinhaltet insoweit einen Nachhaltigkeitswert. Ein enger Bemessungszeitraum oder dessen Beschränkung durch die Mindestbesteuerung dient jedoch – wie oben bereits angeführt – ebenfalls Nachhaltigkeitszwecken mit Blick auf die stetige Staatsfinanzierung. Aufgelöst wird der Zielkonflikt durch die beiderseitige Streckung in der Zeit: Der Staat kann den nachholenden Aufkommensverlust nach einer Wirtschaftskrise über mehrere Jahre verteilen, der Steuerpflichtige kann weiterhin die Substanzaufholung betreiben, jedoch auch auf längere Zeit gestreckt.

Für den Steuerpflichtigen erhöht sich damit freilich das Risiko, die Verluste durch Insolvenz oder Verlustuntergangstatbestände nicht mehr nutzen zu können. Verfassungsrechtlich gewinnt dies Brisanz bei sog. definitiven oder finalen Verlusten, bei denen absehbar ist, dass die Streckung der Verluste zu ihrem Untergang führen.⁴⁴

Hier liegt auf den ersten Blick eine Parallele zur eingriffsgleichen Vorwirkung nahe: Der zukünftige, aber absehbare Untergang der Verlustnutzung wird zur heutigen Verweigerung der vollen intertemporären Verlustberücksichtigung gezogen. Bei näherer Betrachtung gibt es jedoch Unterschiede: Die eingriffsgleiche Vorwirkung begründet einen Eingriff, wo andernfalls nur eine Schutzpflichtverletzung vorläge. In der Verweigerung des vollen intertemporären Verlustausgleichs wird aber bereits ein Eingriff gesehen. Auch besteht kein großer zeitlicher Unterschied: im Gegensatz zu den Naturgesetzmäßigkeiten und völkerrechtlichen Bindungen beim Klimaschutz erlauben die Unwägbarkeiten des Geschäftslebens die Zurechnung zukünftiger Eingriffe nur über kurze Zeit, wenn in der Verweigerung des heutigen Jahres sicher bereits der Verlustuntergang des gleichen oder nächsten Jahres angelegt ist.

So stellt sich die Frage nach den definitiven Verlusten eher als Frage der Typisierung dar: Muss der Gesetzgeber ungeachtet seines Ausgestaltungsspielraums Vorkehrungen für definitive Verluste treffen, wenn er andererseits auch den Verlustvortrag an Stelle der Streckung pauschal an eine Frist binden könnte?

⁴⁴ BFH v. 26.2.2014 – I R 59/12, BStBl. II 2013, 512; anhängige Verfassungsbeschwerde BVerfG – 2 BvR 2998/12.

c. Reinvermögenszugangs- vs. Quellentheorie

Von der Frage der Berücksichtigung des Erwerbsaufwandes zu unterscheiden ist die Frage, ob nur laufende Einkünfte oder auch Veräußerungsgewinne besteuert werden sollen. Die Quellentheorie Fuistings postulierte, dass nur dauerhafte Einkunftsquellen der Besteuerung unterworfen werden sollten, nicht dagegen Wertsteigerungen im Vermögensstamm.⁴⁵ Mittlerweile wurde die Quellentheorie jedoch zutreffenderweise weitgehend durch die Reinvermögenszugangstheorie abgelöst, die auch Wertveränderungen des Vermögensstammes besteuert.⁴⁶ Denn die Unterscheidung von laufenden, dauerhaften Einkünften und dem Vermögensstamm ist letztlich willkürlich, laufende Einkünfte lassen sich häufig in Veräußerungsgewinne und Veräußerungsgewinne in laufende Einkünfte umwandeln,⁴⁷ so insbesondere bei Aktien je nach Ausschüttungspolitik oder anderen Finanzinstrumenten. Die fortbestehende Steuerfreiheit privater Immobilienveräußerungsgewinne nach Ablauf von zehn Jahren ist angesichts der bei Vermietung dennoch zugleich möglichen Nutzung von Abschreibungen eine Subvention von Vermietungen,⁴⁸ nicht aber Ausdruck von Nachhaltigkeit.

d. Abzug von privatem Aufwand

Auch der Abzug privaten Aufwands nach dem sogenannten subjektiven Nettoprinzip kann Nachhaltigkeitsgehalte haben. Die nachgelagerte Besteuerung von Altersvorsorgeeinkünften erlaubt den Abzug von Beiträgen zur Altersvorsorge in der Erwerbsphase und führt zur Besteuerung in der Verzehrphase. Dies bedeutet für viele Rentner nun Steuererklärungspflichten, erlaubt aber zugleich eine progressionsglättende, teilweise konsumorientierte Verteilung des Lebenseinkommens über die Zeit.⁴⁹

Die Berücksichtigung des Existenzminimums von Kindern im Rahmen des Familienlastenausgleichs durch Kindergeld und Kinderfreibetrag erlaubt eine Weitergabe von Leistungsfähigkeit an die nächste Generation. Mit Blick

⁴⁵ *Fuisting*, Die preußischen direkten Steuern, Bd. 4, § 41 S. 110.

⁴⁶ *Von Schanz*, FinArch. 1896, 1.

⁴⁷ *Wernsmann*, in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, § 23 Rn. A82; *Hey*, in Tipke/Lang (Hrsg.), Steuerrecht (Fn. 9), Rn. 8.199.

⁴⁸ *Musil*, in Hermann/Heuer/Raupach, § 23 EStG Rn. 165.

⁴⁹ *Weber-Grellet*, DStR 2004, 1721 (1722 f.).

auf die Eltern wird die Steuerbelastung gleichmäßiger in der Zeit verteilt, da eine Lebensphase hoher finanzieller Belastung entlastet wird.

Die Berücksichtigung des privaten Aufwandes könnte alternativ auch durch das Sozialrecht und dort durch Leistungen erfolgen. Der auch vom BVerfG teilweise angenommene Zwang zum Abzug von der steuerrechtlichen Bemessungsgrundlage⁵⁰ ist hingegen fragwürdig, insbesondere wenn dadurch besserverdienenden Steuerzahlern eine höhere Entlastung zuteilwird.⁵¹ Vorzugswürdig ist demnach bei steuerlichen Lösungen ein progressionsneutraler Abzug von der Steuerschuld, wie er u.a. bei Parteispenden (§ 34g EStG) und haushaltsnahen Dienstleistungen (§ 35a EStG) genutzt wird.

Der Grundfreibetrag sichert schließlich das Existenzminimum auch in steuerlicher Hinsicht und befähigt den Bürger damit zur wirtschaftlichen und gesellschaftlichen Teilhabe, auf dass er in Zukunft selbst wieder Beiträge zum Gemeinwesen leisten kann. Die steuer- und sozialrechtliche Absicherung des Existenzminimums sorgt damit ebenfalls für eine Verteilung der Grundrechtseingriffe in der Zeit, indem temporäre Überbelastungen vermieden werden.

e. Intertemporäre Progressionsglättung

Auf Ebene des Tarifs führt die Progression zu Nachhaltigkeitsproblemen ähnlich dem Verlustausgleich. Die Jährlichkeit der Steuer führt dazu, dass der anwendbare Steuersatz im Rahmen des progressiven Tarifs nach dem zu versteuernden Jahreseinkommen bemessen wird. In der Folge ist eine Gleichverteilung von Einkommen über mehrere Jahre günstig, eine Zusammenballung von Einkünften in einem Jahr ungünstig, der Zufall, ob eine Einkunft oder Aufwand vor oder nach dem Jahreswechsel anfällt, hat nachteilige Folgen. Für bestimmte Einkünfte, die auf einer Zusammenballung mehrerer Jahre beruhen, fingiert die sogenannte Fünftelungsregelung des § 34 Abs. 1 EStG für den Steuersatz eine Gleichverteilung der Einkünfte über die letzten fünf Jahre. Der Steuerpflichtige dem die Frucht von fünf Jahren Arbeit gebündelt in einem Jahr zufließt, soll mit dem gleichbehandelt werden, der

⁵⁰ BVerfG v. 10.11.1998 – 2 BvR 1057/91, BVerfGE 99, 216, BStBl. II 1999, 182.

⁵¹ Vgl. Berechnung bei *Kempny*, Stuw 2021, 85 (103).

die gleiche Gesamtsumme anteilig über die Zeit verteilt erhält.⁵² In ähnlicher Weise soll der ermäßigte besondere Steuersatz des § 34 Abs. 3 EStG die Progressionsbelastung mindern, wenn einmalig im fortgeschrittenen Alter ein Unternehmen verkauft wird.

4. Nachhaltigkeit durch Vereinfachungszwecke

Von den Lastenausgleichsnormen werden die Vereinfachungszwecknormen unterschieden. Während die Fiskalzwecknormen die gleiche Leistungsfähigkeit möglichst genau abbilden wollen, vergrößern und vereinfachen die Vereinfachungszwecknormen diese Betrachtung, um die Steuercompliance und den Steuervollzug zu erleichtern (z.B. Pendlerpauschale). Die begriffliche Differenzierung des Vereinfachungszwecks vom Lastenausgleichszweck ist nicht unproblematisch. Wie oben erwähnt ist die Bestimmung gleicher Leistungsfähigkeit von der gesetzgeberischen Ausgestaltung abhängig, es geht hier also um die vollzugs- und compliancefreundliche Ausgestaltung. Eine entsprechende Ausgestaltung erhöht die für andere Zwecke verfügbaren staatlichen und privaten Mittel. Da die anderweitige Mittelverwendung jedoch nicht konkret dem ersparten Verwaltungs- und Complianceaufwand zuordenbar ist, kann kein konkreter Zusammenhang hergestellt werden.

5. Nachhaltigkeit durch Lenkungszwecke

Schließlich können Steuern auch Lenkungszwecken dienen. Die Steuerdefinition des § 3 Abs. 1 AO stellt am Ende klar, dass der Lenkungszweck sogar den Hauptzweck bilden kann. Sogenannte Lenkungssteuern versuchen das Verhalten des Steuerzahlers zu beeinflussen, indem nicht verbotenes, aber dennoch zumindest im Übermaß unerwünschtes Verhalten steuerlich belastet wird und so ein Anreiz gegen dieses Verhalten gesetzt wird. Beispiele sind Alkohol-, Tabak- und Energiesteuern, die jeweils den Konsum im Sinne des Gesundheits- und Umweltschutzes begrenzen sollen. Lenkungsanreize werden aber auch im Rahmen der Ertragsteuern gesetzt, indem bestimmtes Verhalten steuerlich belastet oder begünstigt wird. Die bereits erwähnte Pendlerpauschale dient so auch Lenkungszwecken; sie wird verkehrsmittelunabhängig erhoben und kompensiert Kraftfahrzeuge nicht voll, Nutzer alternativer Verkehrsmittel aber tendenziell über.

⁵² *Horn*, in Hermann/Heuer/Raupach, § 34 Rn. 3; *Mellinghoff*, in Kirchhof/Seer, § 34 Rn. 39.

Entsprechend ist es denkbar, als nachhaltig angesehenen Aufwendungen besonders zu berücksichtigen. In manchen europäischen Staat gibt es „Super-Abzüge“ für Forschungs- und Entwicklungskosten.⁵³ Einen ähnlichen Effekt hat das Ansatzverbot für selbst geschaffene immaterielle Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens in § 5 Abs. 2 EStG, der mangels Bilanzansatz einen Sofortabzugs statt Abschreibungen ermöglicht.⁵⁴ Sonderabschreibungen können nachhaltigen Zwecken dienen.

Wie bei der Frage des Abzugs privaten Aufwands stellt sich das Problem, das Abzüge von der Bemessungsgrundlage Progressionseffekte haben, die Bezieher höherer Einkommen begünstigen. Für Lenkungszwecke ist daher ein Abzug von der Steuerschuld vorzugswürdig, der progressionsneutral ist. Auch dann bleiben jedoch Steuerpflichtige in Verlustsituationen außen vor, für die es einer Steuergutschrift bedürfte. Und an diesem Punkt stellt sich die Frage, ob die Förderung nicht doch auch außerhalb des Steuerrechts durch Geldleistungen erfolgen kann, ohne dass Steuersystem und Finanzverwaltung damit belastet werden. Schließlich besteht bei Eingriffen über das Steuersystem die Gefahr, dass die Allokationsneutralität der Besteuerung verschlechtert wird und dies zu Wohlfahrtsverlusten führt, was wiederum die Verteilungsmasse für nachhaltige Zwecke mit reduziert. Diese Gefahr ist aber dann reduziert, wenn die Begünstigung ihrerseits für mehr Allokationsneutralität sorgen soll, so Anreize für die Internalisierung andernfalls externer Kosten bietet, wie z.B. im Bereich des Umweltschutzes. Auch die Förderung der Aus- und Weiterbildungsmaßnahmen von Unternehmen kann als Förderung der Internalisierung externer Kosten verstanden werden. Der Internalisierung externer Kosten kommt regelmäßig auch ein Nachhaltigkeitsaspekt zu, da die Kosten durch die Internalisierung nicht nur zwischen Personen, sondern regelmäßig auch in der Zeit verteilt werden.

IV. Fazit

Nachhaltigkeit als die Verteilung von Belastungen und spiegelbildlich Freiheit in der Zeit ist eine Voraussetzung für Gerechtigkeit in der Zeit. Das Verfassungsrecht hat diese temporale Komponente herkömmlicherweise über staatliche Schutzpflichten gefasst und am Untermaßverbot gemessen, dass dem Gesetzgeber weiten Spielraum gegeben hat. Die Innovation des Kli-

⁵³ Vgl. *Spengel et al.*, Steuerliche Förderung von Forschung und Entwicklung (FuE) in Deutschland, 2009, S. 58.

⁵⁴ Vgl. *Spengel et al.* (Fn. 53), S. 43.

maschutzurteils besteht zum einen in der Anerkennung eingriffsähnlicher Vorwirkungen, aufgrund derer sich Schutzpflichten zu einem Quasi-Eingriff verdichten können, der eine stärkere Kontrolle am Übermaßverbot ermöglicht. Zum anderen ist im Rahmen der nun eröffneten Kontrolle auf eine gleichmäßige Verteilung der Eingriffe in der Zeit zu achten. Durch die Vorverlegung des Eingriffs wird eine intertemporäre Verhältnismäßigkeitskontrolle ermöglicht.

Dieser begrüßenswerte Gewinn an verfassungsrechtlichem Schutz jüngerer Menschen, die demographisch zunehmend in der Minderheit sind, ist tatbestandlich an enge Voraussetzungen gebunden und sollte dies auch sein, da er zu einer Machtverschiebung vom Gesetzgeber zum Verfassungsgericht führt. Das Bundesverfassungsgericht betont die Naturgesetzlichkeit des Klimawandels einerseits und die von ihm freilich selbst konkretisierten völkerrechtlichen Handlungsverpflichtungen Deutschland andererseits. Diese beiden Fixpunkte erlauben es, spätere Eingriffe sicher vorherzusagen und den heutigen Handlungen in Form von unterlassenem Schutz zuzurechnen. Nur weil der Gesetzgeber von heute den Gesetzgeber von morgen faktisch bindet, sind ihm die Eingriffe von morgen zuzurechnen und sein Handeln auch an diesen zu messen.

Damit sind zugleich die Grenzen der Übertragbarkeit auf das Steuerrecht aufgezeigt. So wichtig eine Gleichverteilung von Belastungen in der Zeit ist, sind sie regelmäßig nur als Schutzpflichten im Rahmen des Untermaßverbotes verfassungsrechtlich relevant. Der Staat darf die Verteilung in der Zeit nicht völlig außer Acht lassen, eine Zurechnung späterer Eingriffe für eine Übermaßkontrolle scheidet aber regelmäßig aus. Denn die wirtschaftliche Entwicklung des Steuerpflichtigen und mit ihm die Frage der gleichen Leistungsfähigkeit in der Zukunft bleibt regelmäßig offen.

Auf Ebene des einfachen Rechts konkurrieren mehrere Nachhaltigkeitsperspektiven miteinander. Mit Lenkungssteuern und Steuersubventionen können Anreize für nachhaltiges Verhalten gesetzt werden, wobei die Gefahr besteht, dass diese übersteuern und über die Störung der Ressourcenallokation wiederum die für Lenkungszwecke zur Verfügung stehende Wohlfahrt beeinträchtigen. Bezogen auf die Lastenausgleichnormen sorgt insbesondere das Nettoprinzip mit einem gewissen intertemporären Verlustausgleich für eine Verteilung der Steuerbelastung in der Zeit. Die stetige Staatsfinanzierung durch die Steuer stellt einen gegenläufigen Nachhaltigkeitsbezug dar, der vom Gesetzgeber im Rahmen der Grenzen des Verlustvortrags in Ausgleich gebracht wird.

ifst-Schriften 2022 / 2021 / 2020

2022

- Nr. 543 *Bohne/Gebhardt*, Einlagenrückgewähr
- Nr. 544 *Schildgen/Hey*, Das Sondersteuerrecht verbundener Unternehmen
- Nr. 545 *Gstrein/Herold/Neumeier*, Ansätze zur Messung der Unternehmenssteuerlücke (Corporate Income Tax Gap) in Deutschland
- Nr. 546 *Kockrow/Kraft/Schnitger*, Steuerliche Transparenz und Nachhaltigkeitsberichterstattung
- Nr. 547 *Greil/Hechtner (Hrsg.)*, Steuern und Nachhaltigkeit – Diskussion einer thematischen Verbindung

2021

- Nr. 538 *Ehrke-Rabel/Hammerl/Zechner*, Umsatzsteuer in einer digitalisierten Welt
- Nr. 539 *Valta/Geberth/Fehling*, Besteuerung von international tätigen Unternehmen in Entwicklungsländern – Herausforderungen, Anreize und Rahmenbedingungen für Investitionen
- Nr. 540 *Schnitger/Holst*, Deutsche Abkommenspolitik – Umsetzung des MLI in den deutschen DBA –
- Nr. 541 *Dürschmidt*, Umsatz-/Mehrwertsteuerrechtliches Bestimmungslandprinzip und defizitärer Gesetzesvollzug beim grenzüberschreitenden „elektronischen Geschäftsverkehr“ (E-Commerce)
- Nr. 542 *Scheffler/Feldner*, Umsetzung der Grundsteuerreform in den Bundesländern – Auswirkungen und verfassungsrechtliche Beurteilung –

2020

- Nr. 533 *Hötzel/Krüger/Niermann/Scherer/Lehmann*, Unternehmensfinanzierung durch Ausgabe von Kryptotoken – Besteuerung in Deutschland und in der Schweiz
- Nr. 534 *Marquardsen*, Einstimmigkeit in Steuerfragen – Reformbedarf?
- Nr. 535 *Heidecke/Wilmanns*, Verrechnungspreise im Lichte der Coronapandemie – Kurz-, mittel- und langfristige Perspektiven
- Nr. 536 *Heidecke et al.*, Verrechnungspreise und Digitalisierung: I. Verrechnungspreise in digitalen und sich digitalisierenden Geschäftsmodellen – Bestandsaufnahme und Leitlinien
- Nr. 537 *Oestreicher/Muntermann/Schwager*, Verrechnungspreise und Digitalisierung: II. Empirische Analyse – Konsequenzen für die transaktionsbezogene Gewinnaufteilung