

Umweltlenkung und Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit

Eine finanzwissenschaftliche Kritik steuer- und finanzverfassungsrechtlicher Probleme von Umweltsteuern*

Von Erik Gawel, Bielefeld / Bonn

Abstract

Environmental charges are often reproached for lacking distributive justice. The polluter-pays-principle as some kind of benefit taxation may therefore fulfill efficiency requirements, but can it, as a rule for taxation, be considered fair and just, too? However, constitutional law in Germany seems to make it essential for reasons of distributive justice that taxation, in general, obeys the ability-to-pay principle. For this reason, eco-taxes are partly considered even unconstitutional. The paper analyzes the crucial question whether green taxes can be compatible with equal sacrifice taxation and therefore may satisfy the constitutional law principle of equality in taxation.

Zusammenfassung

Umweltabgaben, insbesondere in der Ausgestaltung als Steuern, wird oftmals vorgehalten, Grundsätzen der Verteilungsgerechtigkeit zu widersprechen. Am Verursacherprinzip orientierte Besteuerung mag daher unter bestimmten Bedingungen Effizienz- und Allokationsziele erreichen, können aber lenkende Umweltabgaben zugleich als fair und gerecht gelten? Nach finanzverfassungsrechtlicher Lesart müssen auch Umweltsteuern das aus Art. 3 GG abgeleitete Fundamentalprinzip der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit berücksichtigen. Bisher wurde von Juristen wie von Ökonomen einhellig bestritten, daß Besteuerung von Umweltverbrauch diesem Prinzip genügen könne. Der vorliegende Beitrag setzt sich mit den in diesem Zusammenhang vorgetragenen juristischen und finanzwissenschaftlichen Verteilungs- und Gerechtigkeitsargumenten kritisch auseinander und zeigt auf, daß Ressourcenbesteuerung durchaus auch mit Leistungsfähigkeitsüberlegungen begründet werden kann und daher das Verdikt der Verfassungswidrigkeit wegen angeblichen Verstoßes gegen die Steuergleichheit nicht gerechtfertigt erscheint.

JEL Classification: H2, Q2, D31, K0

* Für Diskussionen und Anregungen danke ich Bernd Hansjürgens, Klaus Meßerschmidt sowie zwei anonymen Gutachtern.

1. Problemstellung

Der Einsatz von Abgaben für den Umweltschutz bleibt in der wissenschaftlichen und politischen Diskussion unverändert umstritten. Trotz nachhaltiger, wenngleich nicht ungeteilter Befürwortung von Seiten der Ökonomen haben sie sich in der praktischen Umweltpolitik bislang kaum je durchsetzen können – die nun schon über ein Jahrzehnt währende Debatte um eine ökologische Steuerreform ist hier nur der sinnfälligste Ausdruck eines überaus beschwerlichen Hindernislaufs. Als ein herausragender und für den Abgabewiderstand bedeutsamer Widersacher hat sich dabei stets auch das Recht erwiesen: Umweltabgaben erscheinen hier weniger als Chance für einen effektiven und kostengünstigen Umweltschutz, sondern aus vielfältigen Gründen in erster Linie „als Rechtsproblem“,¹ ihre Implementation gleicht rechtlich der Bewältigung eines „Hindernisparcours“, wenn nicht gar eines „Irrgartens“.²

Die Erhebung hoheitlich auferlegter Zwangsabgaben ist danach grundsätzlich ein empfindlicher Eingriff in Individualrechte und das grundgesetzliche Finanzsystem und bedarf der besonderen verfassungsrechtlichen Legitimation. Teil dieser Legitimationslehre sind die hergebrachten Abgaberechtsformen der Steuer, der Gebühr, des Beitrags, in neuerer Zeit auch der Sonderabgabe. Umweltabgaben sind daher verfassungsrechtlich nur zulässig, wenn sie sich einer solchen Abgabenform zurechnen lassen und die dabei jeweils wirksam werdenden formspezifischen Anforderungen erfüllen. Das ersehnte verfassungsrechtliche „nihil obstat“ können Umweltabgaben daher nur erlangen, wenn sie sich zum einen begrifflich klar im „Rechtskleid“ einer tradierten Abgabenrechtsform präsentieren, d. h. zu erkennen geben, ob sie Umweltsteuer, Umweltgebühr oder Umweltsonderabgabe sind bzw. sein wollen, und wenn sie zum anderen die dabei jeweils geltenden Zulässigkeitskriterien zu respektieren verstehen. Besonderen Schwierigkeiten begegnet dabei die Überbringung lenkender Umweltschutzanliegen in der Rechtsform der Steuer.

Ausgangspunkt der Kritik an *Umweltsteuern* bildet die Behauptung, durch Abgaben auf den Umweltgebrauch würden wichtige Merkmale nicht-steuerlicher Mittelabschöpfung realisiert – kurz: Umweltabgaben stünden in wesentlichen Aspekten außerhalb des Steuerbegriffs bzw. einer ins Normative gewendeten Steuerstaatskonzeption. Selbst wenn sich diese Klippen als schiffbar erweisen sollten, drohen weiterhin Zulässigkeitsgrenzen aus den allgemeinen grundrechtlichen und rechtsstaatlichen Anforderungen der Steuererhebung, wie sie für Lenkungsanliegen oftmals in ver-

¹ Meßerschmidt 1986.

² Meßerschmidt 1995, 119 ff.

schärfter Form herausgearbeitet werden. Bleibt auch eine Einzelsteuer von all diesen Anfechtungen unbehelligt, so sei aber zumindest ein Steuersystem, das wesentlich auf der Zahlungspflicht für Umweltgüternutzung beruhe, nicht mit den verfassungsrechtlich verbürgten Funktionsimperativen moderner Steuerstaatlichkeit vereinbar. Kann also das Lenkungsanliegen der Umweltabgabe letztlich nicht mehr im Rechtskleid der Steuer wahrgenommen werden und führt der vermehrte Einsatz von Abgabelösungen im Umweltschutz zwangsläufig zu Gebühren- oder Sonderabgabenkonstruktionen? Und weiter: Kann damit der zunehmend Kontur gewinnende „Umweltstaat“³ noch „Steuerstaat“ bleiben, wenn die staatliche Umweltsorge verstärkt in der Modalform der Abgabenerhebung umgesetzt werden soll?

Einer der gewichtigsten Einwände gegen die Instrumentalisierung der Steuer für Umweltschutzzwecke verweist auf die angebliche Unvereinbarkeit mit dem Leistungsfähigkeitsgedanken als Fundamentalnorm der Besteuerung. Gebietet aber die grungesetzlich verankerte Funktionslogik des Steuerstaates aus diesem Grunde einen restriktiven Einsatz, gar einen Verzicht auf Ressourcenbesteuerung? Diese Frage soll hier in drei Schritten nachgegangen werden:⁴ Disharmoniert Ressourcenbesteuerung mit dem fundamentalen Grundsatz der Leistungsfähigkeitsberücksichtigung und sind Umweltsteuern daher notwendig „ungerecht“ („Problem der Vereinbarkeit“ – Abschnitte 2 / 3)? Was folgt aus einer evtl. (partiellen) Disharmonie mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip für die ökologische Umgestaltung des Steuersystems, inwieweit kann also Leistungsfähigkeit auch für die Allokationsabteilung des Steuersystems Geltung beanspruchen („Problem der Anwendungsreichweite“ – Abschnitt 4). Eine Zusammenfassung der Ergebnisse in Abschnitt 5 beschließt diesen Beitrag.

2. Umweltabgaben und Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit – Überblick

Nach herrschender finanzrechtlicher Lehre sind im Steuerstaat die Anknüpfungspunkte zur hoheitlichen Abschöpfung von privater Kaufkraft keineswegs beliebig.⁵ Als Steuer erscheint eine Zwangsabgabe daher nur gerechtfertigt, sofern sie die aus der Funktionslogik des Steuerstaates abgeleiteten Begrenzungen der Zugriffsformen beachtet. „Die Instrumentalisie-

³ Siehe zu dieser Begriffsprägung Kloepfer 1989b.

⁴ Die finanzrechtlich brisante Vorfrage, inwieweit die Bemessungsgrundlage „Umweltgebrauch“ überhaupt nach dem GG steuertauglich sein kann, wird an dieser Stelle nicht weiter verfolgt – dazu aus finanzwissenschaftlicher Sicht Gawel 1999b.

⁵ Siehe nur Tipke 1993, 470 ff.; P. Kirchhof 1985; ders. 1990. A. A. offenbar, jedoch völlig isoliert, Kruse 1990, ders. 1991.

nung der Steuer ist gebunden an das Auffinden eines steuerbaren Tatbestandes.“⁶ Diese Eingrenzung wird regelmäßig in der *Teilhabe des Staates am wirtschaftlichen Erfolg* der Zensiten aus privatautonomer Aktivität gesehen. Besteuerung nach der Finanzverfassung sei daher stets „Besteuerung der Wirtschaftskraft in unterschiedlichster Form (Einkommen, Einkommensverwendung, Vermögen, Vermögensverwendung)“.⁷ Ist das Steuerobjekt des Steuerstaates die „Wirtschaftskraft“ der Zensiten, so wird deren Maßstab in der individuellen Leistungsfähigkeit der Steuerpflichtigen gesehen. Der Anknüpfungspunkt der Leistungsfähigkeit ist das aus Art. 3 I GG hergeleitete zentrale Gerechtigkeits- und Begrenzungsmaß der ansonsten „voraussetzungslosen“, d. h. insbesondere gegenleistungsfreien Steuer. Auch aus der Enumeration des Art. 106 GG wird als allen Steuern „gemeinsames Substrat“ die Anknüpfung an individuelle Zahlungsfähigkeit abgeleitet.⁸ Neben grundrechtlichen Schranken (konfiskatorische/erdrosselnde Steuern), finanzverfassungsrechtlichen Kompetenzgrenzen (Enumerationskatalog des Art. 106 GG) sowie allgemeinen rechtsstaatlichen Begrenzungen staatlichen Handelns ist dies die wichtigste Schranke der ansonsten rechtfertigungslosen Steuer. Leistungsfähigkeitsorientierung gilt als „Fundamentalprinzip“ der Steuergerechtigkeit und damit der Steuererhebung schlechthin.⁹ Das Leistungsfähigkeitsprinzip wird so steuerrechtlich – anders als in der Finanzwissenschaft¹⁰ – zum (alleinigen) „Fundamentalprinzip“ der Besteuerung erhoben,¹¹ das neuerdings sogar unmittelbaren Verfassungsrang innehaben soll.¹²

⁶ Trzaskalik 1992, 140.

⁷ Köck 1991b, 693. Zu den daraus abgeleiteten Problemen der „Steuertauglichkeit“ der Bemessungsgrundlage „Umweltinanspruchnahme“ Gawel 1999b.

⁸ Siehe nur Trzaskalik 1992, 141; ähnlich Höfling 1992, 243 f.; P. Kirchhof 1990, Rn. 50, 72; Köck 1991b, 696; Schaefer 1997, 182 f.

⁹ In diesem Sinne insbesondere Birk 1983a; Tipke 1993; im Überblick jüngst Balmes 1997, 160, m. zahlreichen w. Nachw.

¹⁰ Dort gilt das Äquivalenzprinzip als zweites (gleichrangiges) „Fundamentalprinzip“ der Besteuerung. Dieses ist in der Finanzwissenschaft auch keineswegs obsolet, wie Tipke 1993, 476, meint – siehe nur K. Schmidt 1989/90, 46 f. Aus seinem Schattendasein (Hanusch 1981, 37, oder Pohmer 1993, 37) und seiner randständigen Bedeutung in der Finanzwissenschaft tritt das Äquivalenzprinzip freilich zunehmend wieder unter Stützung auf allokativen und polit-ökonomischen Effizienzleistungen heraus – dazu nur jüngst Hansjürgens 1997a; ders. 1998a; ders. 1998b; zuvor bereits Blankart 1994a; Grosseckertler 1995, 2000; im angelsächsischen Bereich vor allem Wagner 1983 und Buchanan 1967. Vielmehr ist das Leistungsfähigkeitsprinzip in der *Finanztheorie* fast vollständig untergegangen (siehe nur Littmann 1970). Zur dogmengeschichtlichen Kontinuität der ökonomischen Leistungsfähigkeitskritik im übrigen auch überblicksartig Scheer 1998, 176 f.; zur anhaltenden *finanzpolitischen* Bedeutung allerdings Neumark 1970; Haller 1981; neuerdings Franke 1993.

¹¹ Hierzu grundlegend allerdings erst Birk 1983a. – Eine kurze, aber entschiedene steuerrechtliche „Abrechnung“ mit dem Äquivalenzprinzip bietet demgegenüber Tipke 1993, 473 ff.

¹² So insbesondere Birk 1983a, 123 ff.; ders. 1983b, 293; Stern 1980, 1109 ff.; Vogel 1990, Rn. 90 ff.; Tipke 1993, 490 f.; Tipke/Lang 1996, 27 ff.; Kirchhof 1985, 323 f.;

Auch hier wird nun die Besorgnis laut, daß Ressourcenbesteuerung bereits wesensmäßig den steuerstaatlich gebotenen Anforderungen an die Bemessung der Steuerlast nicht gerecht werden könne.¹³ Das Verhältnis von Leistungsfähigkeit und Umweltsteuern wird üblicherweise einer dreistufigen Prüfung unterzogen:

1. Ist die Einhaltung des Leistungsfähigkeitsprinzips für Umweltabgaben überhaupt zu fordern (*Relevanzkriterium?*)
2. Kann den Anforderungen des Leistungsfähigkeitsprinzips – soweit nach 1. zu postulieren – durch Umweltabgaben grundsätzlich entsprochen werden (*Vereinbarkeits- oder Adäquanzkriterium?*)
3. Ist schließlich – bei Verneinung von 2. – evtl. noch eine Durchbrechung des Leistungsfähigkeitsprinzips gerechtfertigt (*Abwägungskriterium?*)

Auch wenn im einzelnen strittig ist, inwieweit die Ausrichtung des Steuerrechts am Leistungsfähigkeitsgrundsatz der Einführung von Umweltsteuern entgegensteht – also insbesondere die Frage, ob Leistungsfähigkeit für sämtliche Steuern des Steuersystems zu fordern oder vorrangig auf die Einkommensteuer zu beziehen sei,¹⁴ so wird doch stets einmütig betont, daß zumindest die nicht als Verbrauchsteuern zu klassifizierenden Lenkungsabgaben,¹⁵ insbesondere also Emissionsabgaben, in ihrer Belastungs-

Söhn 1988, 160. Dagegen aber insbesondere Kruse 1990, 327. Um allfälligen Zweifeln hierüber entgegenzutreten, fordern einige Autoren (siehe etwa Schemmel/Borrell 1992; Schneider 1994; Schemmel 1995; differenzierter Tipke 1993, 1047 f.; ders. 1994) sogar die explizite Aufnahme ins Grundgesetz, wie dies in der Weimarer Reichsverfassung in Art. 134 WRV bereits der Fall war. Vor nicht allzu langer Zeit konnte freilich noch Meßerschmidt 1986, 130, gestützt auf umfangreiche Schrifttumsnachweise (ebenda, Fn. 643) feststellen, daß das „Leistungsfähigkeitsprinzip als solches [...] nicht verfassungstark“ sei. Siehe auch den älteren Diskussionsüberblick bei Arndt 1981, der die heutige Verabsolutierung des Prinzips kaum erahnen läßt. Aus finanzwissenschaftlicher Sicht hierzu u. a. Pohmer 1988, 141 ff.

¹³ So etwa Stenger 1995, 182 ff., 186 f.; Höfling 1992, 243; Selmer 1992, 30 f.; ders. 1995, 248; Kloepfer/Thull 1992, 199; Trzaskalik 1992, 141; Lang 1993a, 126 f.; P. Kirchhof 1993, 21 f.; Tipke/Lang 1996, 211 (§ 8, Rn. 63); Balmes 1997, 160 ff.; Hey 1998, 39, spricht von einem „hochproblematischen Verhältnis“ von Emissionssteuern zum Leistungsfähigkeitsprinzip (siehe auch ebenda, 50).

¹⁴ Zur strittigen Anwendungsreichweite des Leistungsfähigkeitsprinzips aus finanzwissenschaftlicher Sicht insbesondere Neumark 1970, 126 ff. Oberhauser 1998, 120, will jedoch das Leistungsfähigkeitsprinzip – entgegen der wohl h. A. – auch auf „die Steuerbelastung insgesamt“ bezogen sehen; ähnlich Schemmel 1995, 44. Für die steuerrechtlichen Positionen statt vieler im Überblick Tipke/Lang 1996, 82 ff. = § 4, Rn. 81 ff. Für eine Begrenzung auf das Einkommensteuerrecht insbesondere P. Kirchhof 1985, 324, ähnlich Manssen 1996, 171: „Das Leistungsfähigkeitsprinzip ist ein Rechtmäßigkeitsmaßstab für Steuernormen im Bereich der Einkommensbesteuerung, kein Begriffsmerkmal der Steuer.“ In diesem Sinne seit langem auch das BVerfG, z. B. BVerfGE 61, 319 (344).

¹⁵ Umweltsteuern als „Verbrauchsteuern“ sehen sich demgegenüber qua Belastung des Privatkonsums als Leistungsfähigkeitsindikator sowie über die finanzverfassungsrechtliche Kompetenznorm des Art. 106 I Nr. 2 GG entlastet – dazu etwa Lang 1993a, 134 ff. Als „Produktionsmittelsteuern“ hingegen sollen sie finanzverfassungs-

wirkung eindeutig nicht mit einer Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit zu vereinbaren seien. Selbst wenn die hierzu im einzelnen vorgetragenen Begründungen durchaus unterschiedlich sind, so scheint das Ergebnis doch einhelliger Befürwortung zu unterliegen.

Überraschenderweise hat sich auch die Finanzwissenschaft das Verdikt von der fehlenden Leistungsfähigkeitsorientierung bei Umweltabgaben bisher zu eigen gemacht.¹⁶ Gleichwohl herrscht bei Finanzwissenschaftlern eher Gelassenheit vor, die sich wesentlich darauf stützt, daß eine Verabsolutierung des Leistungsfähigkeitsgedankens normativ abgelehnt wird; auch in positiver Hinsicht sei die behauptete überragende Stellung des Leistungsfähigkeitsgedankens in der steuerpolitischen Praxis nicht erkennbar, ohne dadurch das herrschende Steuersystem sogleich der Verfassungswidrigkeit zu überantworten.¹⁷ Schließlich sei eine *ausschließliche* Lastverteilung nach dem Verursachergedanken gar nicht Gegenstand der Diskussion, die gleichwohl eintretenden Gewichtsverlagerungen jedoch tolerabel.¹⁸ In anderen finanzwissenschaftlichen Darstellungen wird das Problem ohne Lösung nur gestreift¹⁹ oder ohne nähere Begründung postuliert, daß sich das Leistungsfähigkeitsprinzip auch „ökologisch auslegen“ lasse.²⁰

Auch in der steuer- und finanzverfassungsrechtlichen Literatur wird zwar von einigen Autoren die Einschlägigkeit des Leistungsfähigkeitsprinzips für Umweltabgaben bestritten,²¹ und auch die mögliche Durchbre-

und steuerrechtlichen Bedenken begegnen (siehe nur Lang 1993a, 134 ff.). Zur finanzwissenschaftlichen Überwindung dieser kaum operablen Dichotomisierung durch das Konzept „spezieller Gütersteuern“ Hansmeyer u. a. 1980, 709 ff. Ob etwa Energiesteuern als Verbrauchsteuern i. S. des Art. 106 GG gelten können, ist daher juristisch noch umstritten: ablehnend u. a. Lang 1993a, 134 ff.; Arndt 1995, 52 ff.; bejahend u. a. Manssen 1996, 158 f.; Kloepfer/Thull 1992, 199. Die Tragfähigkeit des finanzverfassungsrechtlichen Verbrauchsteuerbegriffs für Umweltabgaben bleibt daher ein bislang ungelöstes Problem (dazu auch kritisch Osterloh 1991, 827 f.; positiv hingegen Rodi 1993, 85, 95), das vor allem dann an Schärfe gewinnt, wenn zugleich ein (Umwelt-)Steuererfindungsrecht abgelehnt wird.

¹⁶ So etwa BMF-Beirat 1997, 99 ff.; vorsichtig Hansjürgens 1996, 209 f.; klar hingegen Krause-Junk 1997, 698 f.; Hansmeyer 1995, 29 (mit Blick auf Energiesteuern); Peffekoven 1998, 66 („eklatanter Widerspruch“); Ewringmann 1997, 98, spricht von der Gefahr einer „Aushöhlung des Leistungsfähigkeitsprinzips“ bzw. der Notwendigkeit der Verankerung eines „anderen Gesellschaftsvertrages“ bei „ausschließlicher Verteilung von Steuerlasten nach dem Verursacherprinzip“ (ebenda, 69).

¹⁷ So z. B. Hansmeyer 1995, 29; Ewringmann 1999, 395.

¹⁸ Ewringmann 1997, 98.

¹⁹ Dickertmann 1988, 97 f.

²⁰ Franke 1991, 25; ders. 1994, 30 f.

²¹ Selmer 1992, 30 m. w. N.; Osterloh 1991, 826 f.; Köck 1991b, 697; Meßerschmidt 1986, 159. Mit der Ablehnung einer zwingenden Leistungsfähigkeitsrechtfertigung gewinnen auch steuerrechtlich äquivalenzbezogene Rechtfertigungen erneut an Gewicht – so etwa bei Lang 1993b, Rn. 749, der im Umweltschutzprinzip eine „moderne Variante des Äquivalenzprinzips“ erblickt; Tipke/Lang 1996, 211 (§ 8, Rn. 63); Hey 1998, 50 f.; ähnlich wohl auch Osterloh 1991, 827.

chung des Prinzips wird unter verschiedenen Gemeinwohlaspekten wohlwollend diskutiert²² – hinsichtlich des grundsätzlichen Konfliktpotentials scheinen sich indes alle Stimmen (einschließlich der Finanzwissenschaft) bisher einig. Auch wenn in der modernen finanztheoretischen Betrachtung das Leistungsfähigkeitsprinzip fast vollständig untergegangen ist und in der „neuen Finanzwissenschaft“ allenfalls noch finanzhistorische Beachtung findet, so bleibt doch das Problem einer gerechten Lastaufteilung durch Besteuerung unverändert aktuell. So kann es auch kaum verwundern, daß der Leistungsfähigkeitsgedanke in der finanzpolitischen Diskussion an vorderster Stelle präsent bleibt. Zur Diskrepanz der Bedeutung des Leistungsfähigkeitsgedankens zwischen Finanztheorie und Finanzpolitik bemerkt *Franke* 1984, 33, treffend: „Wir stehen damit vor einem interessanten Phänomen: Das Leistungsfähigkeitsprinzip ist Gegenstand massiver Kritik, und dennoch ist es aus der politischen Diskussion nicht wegzudenken.“ Selbst *Littmann* 1970, der das Leistungsfähigkeitsprinzip pathetisch verabschiedet hat, wurde oft vorgehalten, es gegen Ende seiner Darlegungen unbemerkt – diesmal als Gleichheitsgrundatz (*ebenda*, 132) – abermals einzuführen.²³ Auch wird zu Recht kritisch angefragt, ob mit der Verabschiedung des Leistungsfähigkeitsprinzips zugleich auch der normativen Theorie der Steuerlastverteilung ein Valet entboten werden soll: „Diese ist nämlich [...] auf Maßstäbe angewiesen, die man mit der ‚Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit‘ oder dem ‚Leistungsfähigkeitsprinzip‘ umschreiben mag oder nicht.“²⁴ Die wohlfeile Ablehnung der bisherigen Ergebnisse der Leistungsfähigkeitstheorie macht daher noch keineswegs das dahinter stehende Problem der Lastaufteilungsgerechtigkeit hinfällig. Damit bleibt das Problem der Leistungsfähigkeitsbesteuerung ein finanzwissenschaftlich drängendes Problem – insbesondere dann, wenn aus ihm gravierende Hindernisse für die Implementation von Umweltabgaben abgeleitet werden. Besteht also ein Konflikt zwischen Verursacherbesteuerung und Leistungsfähigkeitsberücksichtigung und falls ja: Wie weit reicht die Gestaltungskraft und Legitimation dieses Fundamentalprinzips, um eventuell konfligierende Umweltsteuern aus diesem Grunde von einem grundgesetzlichen Steuersystem fernzuhalten?

²² „Ökologische Belastungswürdigkeit“: Lang 1993a, 129; „Sozialstaatsprinzip“: Birk 1985, 92; Tipke 1993, 356; „Verursacherprinzip“: Gosch 1990, 211; Kloepper 1975, 594.

²³ Siehe nur Franke 1994, 33.

²⁴ Pohmer 1988, 139.

3. Umweltabgaben und Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit – das Problem der Vereinbarkeit

3.1 Umweltabgaben und Leistungsfähigkeit aus finanzwissenschaftlicher Sicht: Zum Konzept einer „Umweltleistungsfähigkeit“

Die Inanspruchnahme von Umweltgütern muß als Ausdruck einer (institutionell freilich besonderen) Form von Wirtschaftskraft angesehen werden: Der „Naturstörer“ stört stets um eines individuellen Vorteils willen. Diese Nutzenmehrung steht jedoch nicht außerhalb des Leistungsfähigkeitsgedankens, soweit man als Leistungsfähigkeit zunächst ganz allgemein „den Umfang privater Bedürfnisbefriedigung“²⁵ versteht. Nach der in der Finanzwissenschaft ganz überwiegend vertretenen Meinung ist die individuelle Leistungsfähigkeit durch das Ausmaß der subjektiven Bedürfnisbefriedigung als Finalziel ökonomischen Handelns bestimmt. Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit hat sich daher an der Kürzung des Umfangs privater Bedürfnisbefriedigungschancen zu orientieren.²⁶ In diesem Sinne kann der Umweltstörer gerade durch Naturaneignung seine Leistungsfähigkeit durch Verfügung über zusätzliche, nutzenstiftende Güter und Dienste stark steigern – und tut dies zu Lasten anderer, deren Nutzungschancen hinsichtlich der so bereits verzehrten Ressourcen vernichtet wurden:

- Der *Grad der Teilhabe an der institutionalisierten Marktökonomie* drückt demnach eine allgemeine Leistungsfähigkeit aus, die näherungsweise mit Indikatoren „finanzieller Leistungsfähigkeit“ wie (Markt-)Einkommen, Vermögen und Konsumausgaben erfaßt werden kann.
- Der *Grad der Nutzung einer umweltbezogenen Außermarktökonomie* drückt hingegen eine „besondere Leistungsfähigkeit“ aus, die zunächst jenseits der tauschwirtschaftlichen Warenströme angesiedelt ist. Diese könnte als „Umweltleistungsfähigkeit“ bezeichnet werden. (Präziser noch wäre von einem „besonderen Leistungsfähigkeits-Indikator“ zu sprechen.)

Die aus der Nutzung dieser außermarktlichen Ökonomie resultierenden zusätzlichen Bedürfnisbefriedigungsmöglichkeiten sind auch unter Leistungsfähigkeitsaspekten steuerbar. Leistungsfähigkeit drückt insoweit ganz generell *Bedürfnisbefriedigungschancen durch Güterverfügbarkeit* aus.²⁷ Ob für die jeweilige Güternutzung institutionell ein Preis gefordert

²⁵ Haller 1981, 42; siehe auch Neumark 1970, 135; Zimmermann/Henke 1994, 107.

²⁶ Vgl. Zimmermann/Henke 1994, 107.

²⁷ Folgerichtig spricht Hedtkamp 1980, 76, vom „Ressourcenzugang“ als „Ausgangspunkt der Besteuerung“. Nach Krause-Junk 1977, 338, sind „objektive Indikatoren steuerlicher Leistungsfähigkeit [...] dort zu suchen, wo ein Wirtschaftssubjekt über knappe Ressourcen zu seinem Vorteil verfügt.“

wird, bleibt demgegenüber sekundär.²⁸ Umweltnutzungen sind insoweit unzweifelhafter Bestandteil von Realeinkommen und Realkonsum der Zensiten. Diese sind nicht nur selbstverständlicher Teil der im Rahmen der (finanzwissenschaftlichen) Leistungsfähigkeitstheorie erörterten Indikatorenkonzepte, ihre Einbeziehung erscheint theoretisch zunächst einmal sogar zwingend, um dem Anspruch der Lastengleichheit gerecht werden zu können.²⁹ Für sie gilt daher analog, was *Haller* mit Blick auf Erbschaften und Schenkungen als Formen „nicht aus Produktionsbeiträgen stammender Einkommen“ auführt: Beim Empfangenden stelle sich „ohne Zweifel eine Steigerung der Bedürfnisbefriedigung ein, genauso wie durch jedes zusätzlich verdiente Einkommen. [...] Ob das Erbe (Geschenk) in Güter- oder in Geldform zufließt, ist dabei irrelevant [...] Von der Zielsetzung der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit aus ergibt sich also die Konsequenz, den Zugang als Einkommen zu betrachten und ihn wie alle übrigen Einkommenselemente bei der Berechnung der die Bedürfnisbefriedigung bestimmenden Größe einzubeziehen.“³⁰

Die große Entschiedenheit, mit der derzeit noch einhellig eine Besteuerung von Umweltnutzungen unter Leistungsfähigkeitsgesichtspunkten abgelehnt wird, erscheint vor diesem Hintergrund um so überraschender, als doch das in diesem Zusammenhang grundlegende Konzept der „Reinvermögenszugangstheorie“³¹ – in den Worten von *Tipke/Lang* – „wohl als der ideale Indikator steuerlicher Leistungsfähigkeit“ gilt.³² Danach sind aber auch Naturaleinkommen, selbsterstellte Leistungen und andere Realeinkommensbestandteile, die nicht mit finanzieller Leistungsfähigkeit korrespondieren, wie selbstverständlich steuerbar. *Zimmermann/Henke* bemerken hierzu treffend: „Man könnte sogar fragen, ob nicht das Leben in saube-

²⁸ Demgegenüber sehen *Osterloh* 1991, 827 f., und *Trzaskalik* 1992, 140, gerade in der Außermarktlichkeit des Umweltgebrauchs Probleme der Steuerbarkeit. Dies mag mit Blick auf die Subsumtion unter die Steuerarten des Art. 106 GG noch angängig erscheinen (so bei *Trzaskalik* 1992, 140); weshalb aber hierdurch die grundsätzliche Steuerbarkeit oder der Leistungsfähigkeitsbezug eingebüßt werden sollen, bleibt unfindlich.

²⁹ Siehe aus finanzwissenschaftlicher Sicht exemplarisch die ausführlichen Überlegungen, die *Haller* 1981, 45 ff., der Frage der Berücksichtigung *realer* (*nicht-monetärer*) *Einkommensbestandteile* widmet: „Der Einkommensbegriff ist so weit zu fassen, daß das Einkommen alle in der jeweiligen Periode zufließenden Elemente einschließt, die für die Bedürfnisbefriedigung relevant sind. Neben dem Geldeinkommen sind also reale Werte aller Art, die für die Bedürfnisbefriedigung im wirtschaftlichen Sinne von Belang sind, einzubeziehen.“ (Ebenda, 45). Zu diesen Bestandteilen des für die Bedürfnisbefriedigung relevanten *Realeinkommens* zählt er u. a. Naturalgütereinkommen, häusliche Dienste, Freizeitnutzen, den Nutzen aus dem laufenden Gebrauch langlebiger Konsumgüter sowie andere „nicht aus Produktionsbeiträgen stammende Einkommen“.

³⁰ *Haller* 1981, 64.

³¹ Siehe grundlegend *Schanz* 1896.

³² *Tipke/Lang* 1996, § 8, Rn. 32.

rer Umwelt oder die Nutzung der öffentlichen Infrastrukturleistungen in einen weiten Begriff des Einkommens einzubeziehen ist.“³³ Natürlich! Auch die Einbeziehung des sog. Freizeitnutzens wird folgerichtig in der Finanztheorie diskutiert.³⁴ Reale oder nicht-monetäre Einkommens- oder Konsumbestandteile, die gleichwohl über das Ausmaß möglicher „Bedürfnisbefriedigungsmöglichkeiten“ entscheiden, sind im Rahmen eines ökonomischen Einkommens- und Konsumbegriffs, der stets und immer eine reale Gütergröße repräsentiert, konzeptionell geradezu zwingend enthalten.³⁵ Ihre Außerachtlassung im Rahmen einer Leistungsfähigkeitsbesteuerung bedarf daher vielmehr der Begründung (zu möglichen Einwänden unter 3.2).

Umweltsteuerpflichten können daher als Ausdruck einer besonderen steuerlichen Leistungsfähigkeit angesehen werden: Die Inanspruchnahme von Umweltgütern bedeutet Mehrung des Realeinkommens durch unentgeltlichen Einsatz des Faktors „Natur“ insbesondere für assimilative und depositive Dienste. Wer es versteht, Umweltgüter, die keinem Verfügungsrecht regime unterliegen, stärker zu nutzen als andere, steigert sein Realeinkommen und damit seine Bedürfnisbefriedigungsmöglichkeiten bzw. seine Dispositionsgewalt über Ressourcen durch unentgeltete Naturaneignung. Das Argumentum der besonderen Leistungsfähigkeit, deren Grundlage außerhalb des entgeltlich organisierten Güterkreislaufs der Volkswirtschaft steht, rechtfertigt insofern auch besondere Abschöpfungsinstrumente. Dem können weder die Leistungsfähigkeitsdefizite spezieller Gütersteuern entgegengehalten (dazu noch unten) noch kann gar die Einkommenseigenschaft der zugrunde liegenden Güterverfügbarkeiten in Abrede gestellt werden; auch die finanzrechtliche Behauptung, Umweltverbrauch dokumentiere keine „Wirtschaftskraft“, greift ökonomisch zu kurz.

Umweltnutzer im Namen der Gerechtigkeit von einem korrigierenden Steuereingriff freizustellen, weil die Naturaneignung keine Mehrung der

³³ Zimmermann/Henke 1994, 108. Allerdings zeigen hier auch ökonomische Autoren Unsicherheiten, wenn etwa der „Genuß des guten Klimas, der schönen Landschaft etc.“ in seiner Verortung zwischen „ökonomischer“ und „allgemeiner Bedürfnisbefriedigung“ unklar sein soll oder „schwerwiegende Abgrenzungsprobleme“ aufwerfe – so Bach 1991, 121; ähnlich Hackmann 1983a, 665. In der Finanztheorie hingegen erscheint es naheliegend, daß auch „der Nutzen aus der Staatsleistung beim Opferprinzip als Determinante der individuellen Leistungsfähigkeit mitberücksichtigt werden soll“ – so Pfähler 1978, 214, der diesen „Güternutzen“ (im Gegensatz zum [Markt-]“Einkommensnutzen“) als „psychisches Einkommen aus der Staatsleistung“ bezeichnet.

³⁴ Für eine Einbeziehung von „Freizeitnutzen“ in die Besteuerung spricht sich etwa Haller 1981, 47 ff., aus; ähnlich auch Küng 1971. Wohlwollend skeptisch immerhin noch K. Schmidt 1989/90, 36.

³⁵ Mit Blick auf das Neutralitätspostulat der Besteuerung postuliert auch Wagner 1992, 5: „Eine in bezug auf alle Entscheidungen neutrale Zielbesteuerung ließe sich nur dann durchführen, wenn auch die nichtmonetäre Zielerreichung besteuert würde.“

Leistungsfähigkeit darstelle, erscheint daher vielmehr widersinnig. Gewiß: Die Nutzung von Umweltgütern ist kein geeigneter Indikator für die individuelle *Zahlungsfähigkeit*, gemessen in einer konventionellen, monetären (Markt-)Einkommensgröße. Wer aber bloße Zahlungsfähigkeit gegenüber realer Dispositions- oder Bedürfnisbefriedigungsfähigkeit abschirmen möchte, sollte dies offen ausweisen³⁶ – und überdies gut zu begründen wissen (dazu auch unter 3.2). Im Namen der Gerechtigkeit sprechen solche Stimmen mit Bezug auf Umweltgüter jedenfalls nicht (hierzu näher unter 3.3).

Daß hier ein Aspekt von Leistungsfähigkeit angesprochen ist, erscheint damit evident. Eine andere Frage ist es freilich, wie diese besondere Leistungsfähigkeit neben dem Zugriff auf die allgemeine Leistungsfähigkeit bestehen kann. Dies aber ist ein generelles Problem der gesamten Steuerordnung. Ausgerechnet Umweltabgaben mangels geeigneter Harmonisierung des steuerlichen Zugriffs auf Aspekte der allgemeinen und besonderen Leistungsfähigkeit an einem steuerpolitischen Ideal scheitern zu lassen, das in bezug auf die realtypische Steuerordnung der Gegenwart ohnehin kaum Maßgeblichkeit beanspruchen kann,³⁷ erscheint fragwürdig. Gerade weil im Steuerrecht kein umfassender Einkommensbegriff als Leistungsfähigkeits-Indikator zur Anwendung kommt, verbleibt hier Raum zur Berücksichtigung von Aspekten besonderer Leistungsfähigkeit.

Ein ähnliches Scheinproblem könnte darin erblickt werden, daß als Träger von Umweltsleistungsfähigkeit oftmals wohl gerade Unternehmen in Betracht kommen und im Rahmen von umweltsleistungsfähigkeitsorientierter Besteuerung Produktionssteuern naheliegen, „Unternehmen“ jedoch nach strenger Auslegung keine personal konzipierte Leistungsfähigkeit zugeigen sein könne.³⁸ Es kann hier dahingestellt sein, ob Investitions- und Produktionsprozesse sowie die sich hieraus ergebenden Erträge im Rahmen „persönlich-individueller Leistungsfähigkeit“ überhaupt steuerlich heran-

³⁶ So immerhin in erfreulicher Klarheit P. Kirchhof 1993, 12 et passim: „Die Steuer bietet ein Instrument der Umweltpolitik allenfalls insoweit, als der Umweltschutz durch Anknüpfung an Tatbestände der Zahlungskraft verwirklicht werden kann.“ Wo es an „Belastbarkeit in individueller Zahlungsfähigkeit“ fehle, „mangelt es zugleich an den finanzverfassungsrechtlichen Voraussetzungen zur Ausübung der Besteuerungsgewalt.“ (Ebenda, 21). Ähnlich Trzaskalik 1992, 139: „Steuern erfassen Tatbestände, die *Zahlungsfähigkeit* indizieren.“ (Hervorh. im Original).

³⁷ Zum beträchtlichen Spannungsverhältnis von Theorie und Praxis der Leistungsfähigkeitsbesteuerung Tipke 1993, 549 ff.; Tipke/Lang 1996, 214 ff.; aus finanzwissenschaftlicher Sicht in neuerer Zeit Bach 1991, 125 ff.; Franke 1993, 27 ff., 145 ff.

³⁸ So etwa Haller 1981, 176 f.: „Eine Leistungsfähigkeit in dem Sinne, in dem wir sie verstehen, liegt bei den juristischen Gebilden nicht vor. Das bei ihnen verbleibende Einkommen dient nicht der Bedürfnisbefriedigung und stellt kein Einkommen von Staatsbürgern dar, denen allein ein „Steueropfer“, ein Verzicht auf Bedürfnisbefriedigung zugunsten der Gemeinschaft, auferlegt werden kann.“ Vehement ablehnend auch Stenger 1995, 117 ff.

gezogen werden können oder ob hier etwa eine „sachlich-generische Leistungsfähigkeitskonzeption“³⁹ bemüht werden muß: Finanzwissenschaft und Steuerrecht sind nicht verlegen um Begründungen, weshalb auch die Unternehmensbesteuerung in einem realtypischen System leistungsfähigkeitsgerechter Besteuerung ihren Platz beanspruchen kann.⁴⁰ Dies sollte auch für Steuern nach der „Umweltleistungsfähigkeit“ gelten.

Die Diskussion um die Grenzen der Leistungsfähigkeitsbesteuerung ist aber auch darüber hinaus reich an Merkwürdigkeiten: So wird anerkannt, daß ein an sich bereits Leistungsfähigkeit verkörpernder Sachverhalt gleichsam mit einem lenkenden Zuschlag versehen werden könne (so etwa mit Blick auf die Kfz-Besteuerung⁴¹). Hier werde gleichsam indirekt noch an Leistungsfähigkeit angeknüpft.

Eine solche „Anknüpfungslehre“ wird auch bei Hey 1998, 51, aufgegriffen und verallgemeinert: „Emittieren setzt eine wirtschaftliche Tätigkeit voraus, die in der Regel auch Ausdruck wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit ist. In Anlehnung an die Anknüpfung der Kraftfahrzeugsteuer an das Halten eines Kraftfahrzeuges könnte daher auf den Betrieb von Produktionsanlagen als Indiz für die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit abgestellt werden, denn auch die lediglich vermutete Zahlungsfähigkeit wird gemeinhin als ausreichende Rechtfertigung für den steuerlichen Zugriff angesehen. Eine Emissionsbesteuerung des Unternehmensbereiches scheitert damit nicht an dem verfassungsrechtlichen Steuerbegriff.“ Auch Schaefer 1997, 184, erscheint es „bedenklich, unter Berufung auf die Anknüpfung an die Zahlungsfähigkeit Umweltabgaben, die nicht für den Markt produzierte und nicht am Markt gehandelte Güter belasten, sondern darauf abzielen, schädliche Auswirkungen des Marktgeschehens auf die Umweltressourcen durch künstliche Preise erst in das Marktgeschehen einzubeziehen, generell aus dem verfassungsrechtlichen Steuerbegriff auszusondern.“ Dabei werde nämlich „übersehen, daß der Schadstoffausstoß Teil eines Gesamtkomplexes ist, mit dem der Abgabeschuldner seinerseits gerade seine Zahlungsfähigkeit erhöhen, d. h. Erträge erwirtschaften will.“⁴² Ganz abgesehen davon, daß die hier entwickelte „Anknüpfungs- und Vermutungslehre“ keine befriedigende Antwort darauf gibt, weshalb die solchermaßen „vermutete Zahlungsfähigkeit“ neben der allgemeinen Leistungsfähigkeitserfassung

³⁹ Zu diesem Konzept Neumark 1951, 60 ff.; ders. 1961, 349 ff.; ders. 1970, 134 ff.

⁴⁰ Siehe für das Steuerrecht nur Tipke 1993, 732 ff.; Tipke/Lang 1996, 85 f. = § 4, Rn. 90; für die Finanzwissenschaft insbesondere Neumark 1951, 60 ff.; ders. 1961, 349 ff.

⁴¹ So sieht etwa Köck 1991b, 697, eine lenkende Kfz-Besteuerung als zulässig an, weil sie „im Ausgangspunkt auf die Besteuerung eines Vermögensbestandes, nämlich das Halten eines Automobils“ abstelle. Ähnlich auch allgemein Trzaskalik 1992, 141.

⁴² Köck 1991b, 697.

nochmals gesondert zu erfassen sein soll, wurde bereits aufgezeigt, daß allen Umweltsteuern zumindest eine *unmittelbare Referenz* auf wirtschaftliche Leistungsfähigkeit eigen ist; diese bedarf daher nicht erst der (vermuteten) Anknüpfung an einen vermeintlich allein leistungsfähigkeitsgerechten „Ausgangspunkt“. Allerdings überwinden die hier zitierten Autoren bereits das Mißverständnis, das „außermarktliche“ Aktivitäten zugleich als „außerwirtschaftliche“ fehldeutet und daher Umweltabgaben, insbesondere Emissionssteuern als ebenso steuerstaatsfremd identifiziert wie „Bartsteuern“ (Köck 1991b) oder Abgaben auf das „Körpergewicht“ (Trzaskalik 1994). Als Indikator für eine vermutete Leistungs- oder Zahlungsfähigkeit überzeugt die Umweltinanspruchnahme aber wohl letztlich nicht;⁴³ dies ist ihr freilich mit jedem speziellen Güterkonsum gemein, ohne daß dies jedoch bei den etablierten speziellen Gütersteuern bislang je für die Verfassungswidrigkeit von „Spezialakzisen“ gestritten hätte. Im Rahmen dieses Beitrages wird die Ressourcenbesteuerung jedoch gerade nicht unter Berufung auf die zweifelhafte Indikatorqualität des Umweltgebrauchs für das Markteinkommen des Nutzers gerechtfertigt, sondern als eigenständiger Ausdruck außermarktlichen Bedürfnisbefriedigungsvermögens.

Das Anknüpfungsargument steht aber noch vor einem weiteren, steuer-systematischen Problem: Warum nämlich der insoweit – qua Anknüpfung – legitimierte Lenkungsanteil einer Steuer nicht abgabetechnisch verselbstständigt werden darf und dann im Steuersystem insoweit funktional äquivalent *neben* die übrigen Steuern treten darf (z. B. als eigenständige Emissionssteuer), bleibt unerfindlich. Hier entlarvt sich das Leistungs-fähigkeitspostulat als inhaltsleerer Formalismus: In beiden Fällen wird für eine additive Kombination aus fiskalischer und lenkender Besteuerung lediglich eine andere Form der Abgabetechnik gewählt; funktional sind beide Erhebungsformen gerade völlig identisch. Dem kann offenbar auch nicht entgegengehalten werden, hier werde die Grenze zwischen modifizierender Ausgestaltung steuerbarer Sachverhalte und der Schaffung neuartiger (steuerfremder) Belastungsgründe überschritten.⁴⁴ Nach der hier vertretenen Auffassung gilt der Leistungs-fähigkeitsbezug von Umweltsteuern ohnehin generell; wird dies aber bestritten, so kann eine gleichwohl erfolgende Anerkennung angeblich nicht steuerbarer Anteile im Rahmen „leistungsfähigkeitsanknüpfender“ Besteuerung steuersystematisch nicht überzeugen.

Man kann allerdings von Steuerrechtlern kaum Verständnis für derartige theoretisch-konzeptionelle Überlegungen in Richtung auf eine „Umweltleistungsfähigkeit“ erhoffen, wenn selbst die Finanzwissenschaft in dieser

⁴³ Ablehnend beispielsweise Stenger 1995, 183; (wohlwollend) abwägend jedoch Hey 1998, 51; Schaefer 1997, 184 f.; wohl auch Balmes 1997, 168.

⁴⁴ So etwa P. Kirchhof 1993, 22 f.

Frage konventionellem Denken verhaftet bleibt: Der Wissenschaftliche Beirat beim BMF, der eine große Zahl namhafter Vertreter der deutschen Finanzwissenschaft vereint, sieht einen „fast vollständigen Gegensatz“⁴⁵ zwischen Umweltsteuern und dem Gedanken der Leistungsfähigkeit und begründet dies eher vage mit dem Verweis auf die Charakteristik von Umweltsteuern als spezielle Gütersteuern. Die herrschende finanzwissenschaftliche Lehre sieht im Verbrauch spezieller Güter keinen geeigneten Indikator für eine (spezielle) Leistungsfähigkeit und daher keine Leistungsfähigkeitsrechtfertigung neben einer allgemeinen Einkommens- oder Konsumbesteuerung mehr. Demgegenüber wurde früher vertreten, daß den Verbrauchsteuern im Rahmen einer Leistungsfähigkeitsbesteuerung eine gewisse „Ergänzungsfunktion“ zur Einkommen- und Vermögensteuer zuzuweisen sei.⁴⁶ Die moderne Finanzwissenschaft geht freilich davon aus, daß sich „spezielle Verbrauchsteuern [...] immer weniger zur Erfassung einer besonderen steuerlichen Leistungsfähigkeit [eignen].“⁴⁷ Aber warum? Doch wegen ihres Partialcharakters gegenüber den Indikatoren „allgemeiner Leistungsfähigkeit“: Der Konsum eines speziellen Gutes ist ein Ausschnitt aus dem gesamten Einkommensentstehungs und -verwendungskreislauf und damit zunächst echte Teilmenge der generellen Bedürfnisbefriedigung, die annahmegemäß bereits der allgemeinen Leistungsfähigkeitserfassung unterliegt.⁴⁸ Überdies ist hier die Auszeichnung der „besonderen“ Leistungsfähigkeit fraglich – wo also liegt das „Besondere“ begründet, das eine nochmalige, ergänzende Leistungsfähigkeitserfassung rechtfertigen würde? Konnte früher zumindest noch über die Qualität einzelner Güter als „Luxusgut“ und damit als Indikator besonderer Leistungsfähigkeit spekuliert werden, so fehlt dazu in der modernen „nivellierten Mittelschichtsgesellschaft“ (*Schelsky*) mit umfassendem und zunehmend schichtunspezifischem Güterzugang und entsprechend individualisierten Konsummustern jede Grundlage.⁴⁹

⁴⁵ BMF-Beirat 1997, 99 ff., hier: 100. Siehe auch die in FN 16 genannten Quellen.

⁴⁶ So etwa noch bei Schmolders 1956. Vgl. auch die finanzwissenschaftliche Theorie indirekter Leistungsfähigkeitserfassung bei Neumark 1961, 349 ff. Danach gelten als „indirekte“ Steuern jene, die nicht unmittelbar auf die Erfassung persönlicher Leistungsfähigkeit gerichtet sind, sondern das Ziel verfolgen, die im Eigentum oder Besitz einer Sache zum Ausdruck kommende bzw. zu vermutende Leistungsfähigkeit zu belasten („sachliche oder generische Leistungsfähigkeit“). Zur Leistungsfähigkeitserfassung außerhalb der Einkommensbesteuerung aus finanzwissenschaftlicher Sicht auch Krause-Junk 1977, 341.

⁴⁷ Pollak 1980, 197 f. Ähnlich auch Krause-Junk 1977, 341 f. Aus der Sicht der betriebswirtschaftlichen Steuerlehre ebenfalls ablehnend Stenger 1995, 122.

⁴⁸ Dazu etwa Neumark 1970, 141 f.

⁴⁹ Hierauf gestützt formuliert auch Stenger 1995, 183, seine Ablehnung spezieller Umweltverbrauchsteuern: „Konkret bedeutet dies, daß eine Umweltverbrauchskonsumgutsteuer unter Leistungsfähigkeitsgesichtspunkten nur dann zu rechtfertigen wäre, wenn unterstellt werden könnte, daß diejenigen Konsumenten, die einen bestimmten Teil ihres verfügbaren Einkommens für den Erwerb umweltschädigender

Spricht man jedoch von der Besteuerung von Umweltgütern, so sind beide Aspekte ganz offensichtlich anders zu bewerten: Die durch ihre Verfügbarkeit eintretende Dispositionskraftmehrung wurde zumindest z. T. noch nicht bei der allgemeinen, auf bloße Zahlungsfähigkeit abstellenden Leistungsfähigkeitsbesteuerung erfaßt. Daher korrespondieren sie ferner auch mit einer „besonderen“, insoweit ergänzend steuerfähigen Leistungsfähigkeit. Die Differenz von Umweltgütern zu „speziellen (Marktkonsum-) Gütern“ macht daher das Argumentum ergänzender Leistungsfähigkeit gerade wieder tragfähig: Ihre institutionell außermärkliche Nutzung und Verwertung rechtfertigt eine zusätzliche Berücksichtigung von „Umweltleistungsfähigkeit“.

Nach der hier entwickelten Vorstellung erfolgt die steuerstaatliche Teilhabe an der „Wirtschaftskraft“ durch Umweltsteuern nicht in Gestalt einer anteiligen Kürzung der vorhandenen Kaufkraft, sondern durch treuhänderische Abschöpfung realer Sondervorteile, die aus der nicht-monetären Einkommensübertragung (Realtransfer) auf der Grundlage unentgelteter Naturdienste gespeist werden.⁵⁰ Besteuerung nach dem Leistungsfähigkeitsprinzip beabsichtigt allerdings, sich am Ergebnis wirtschaftlichen Handelns teilweise zu beteiligen, nicht das Ergebnis selbst als „Sondervorteil“ vollständig abzuschöpfen. Insoweit bleiben Äquivalenz- und Leistungsfähigkeitsbesteuerung kategorial geschieden. Umweltsteuern können freilich als Abgabeform eigener Art betrachtet werden, deren Äquivalenzbezug im Fall moderner Lenkungssteuern ohnehin auf die allokatiospolitische Rechtfertigung der Erhebung zurückgezogen ist. Für den hier interes-

Konsumgüter ausgeben, z. B. für Getränke in Einwegflaschen, eine größere wirtschaftliche Leistungsfähigkeit aufweisen als solche Konsumenten, die den gleichen Teil ihres verfügbaren Einkommens für umweltneutrale Güter wie z. B. für Getränke in Mehrwegflaschen verwenden. Diese Fiktion erscheint willkürlich und objektiv nicht nachprüfbar.“ Dem Urteil über die Fiktivität eines solchen Zusammenhangs ist vorbehaltlos zuzustimmen; allerdings soll die Ressourcenbesteuerung gerade nicht unter Berufung auf die zweifelhafte Indikatorqualität des Umweltgebrauchs für das Markteinkommen des Nutzers gerechtfertigt werden, sondern als eigenständiger Ausdruck außermärklichen Bedürfnisbefriedigungsvermögens. Die Kritik geht insoweit völlig fehl. Während aber, Stenger zufolge, bei Umweltverbrauchsteuern immerhin noch über eine leistungsfähigkeitsbezogene Indikatorfunktion spekuliert werden könne, entbehre dies bei Emissionssteuern angeblich jedweder Grundlage (Stenger 1995, 186 f.); differenzierter freilich Hey 1998, 51, Schaefer 1997, 184 f.; Balmes 1997, 168 – dazu bereits oben.

⁵⁰ Damit dürften auch Einwände hinfällig sein, die darauf abstellen, daß Umweltsteuern u. U. zu einem „Austausch des steuerlichen Belastungsgrundes“ führen (so etwa Trzaskalik 1992, 141; P Kirchhof 1993, 22 f.). Wer aus „Umweltpflicht“ nicht ohne weiteres „Steuerpflicht“ abzuleiten bereit ist, weil „die Umweltbelastung [...] etwas über die Inanspruchnahme von Gütern im Gemeingebrauch, nicht aber über die finanzielle Belastbarkeit des Umweltstörers [besagt]“ (P Kirchhof 1993, 23), reduziert wirtschaftliches Handeln und wirtschaftliche Dispositionskraft (als Anknüpfungspunkte der modernen Steuer) auf die institutionelle Marktökonomie. Wo Wirtschafts- und Finanzkraft aber auseinanderfallen, bedarf das Beharren auf Zahlungsmaßstäben aber der näheren Begründung.

sierenden Rechtfertigungszusammenhang bleibt daher nur wichtig: Die lenkende Umweltsteuer greift auf einen (ohnehin unbekanntem) Ertrag des Umweltgebrauchs zu und darf dies sowohl unter dem Gesichtspunkt der Vorteilsabschöpfung als auch unter dem Aspekt der Teilhabe am Realvermögenszuwachs.

3.2 „Umweltleistungsfähigkeit“, Zahlungsfähigkeit und andere Leistungsfähigkeitskonzepte

Nun ist der Nachweis der generellen Kompatibilität lenkender Ressourcenbesteuerung mit dem allgemeinen Leistungsfähigkeitsgedanken noch keine Entlastung vor dem steuer- und vermeintlich sogar verfassungsrechtlichen Gebot einer bestimmten Leistungsfähigkeitsberücksichtigung. Auch wenn sich – wie gezeigt – die lenkende Umweltsteuer in das Konzept der Reinvermögenszugangstheorie weitgehend bruchlos einfügen läßt, so könnte gerade aus der engen Verknüpfung mit einer speziellen, aber steuerrechtlich obsoleten Leistungsfähigkeitskonzeption neues Ungemach drohen. In diesem Sinne unterliegt die Reinvermögenszugangstheorie als Leistungsfähigkeitskonzept aber in der modernen Steuerwissenschaft zwei bedeutenden Angriffspunkten: Zum einen wird im Rahmen der Suche nach adäquaten Wertansätzen von juristischer Seite seit längerem die Relevanz von außermärklichen Nutzenkonzepten in Abrede gestellt, was steuerrechtlich zur Herausbildung des Markteinkommenskonzepts⁵¹ bzw. zur Dogmatisierung von monetärer „Zahlungsfähigkeit“ geführt hat. Zum anderen befinden sich kapitalorientierte Leistungsfähigkeitskonzeptionen seit geraumer Zeit in der Kritik einer auf verstärkte Konsumorientierung der Besteuerung setzenden Steuerlehre. Danach komme lediglich in realisierten Konsumausgaben, nicht jedoch im „Konsum-Potential“ (als gespeicherter Kaufkraft) Leistungsfähigkeit zum Ausdruck (Realisations- versus Potentialkonzepte).⁵² Die ursprünglich in der Wirtschaftstheorie, in neuerer Zeit vor allem in der „neuen Finanzwissenschaft“⁵³ und in der betriebswirt-

⁵¹ Zu diesem wohl von Lang (insbesondere Lang 1981) in die Steuerrechtsdiskussion eingeführten Begriff und seiner konzeptionellen Bedeutung erstmals Ruppe 1978, 16, zur neueren Diskussion im Überblick Steichen 1995; Sohn 1995; Wittmann 1992.

⁵² Siehe statt vieler Schneider 1979, 43 ff., 46: „Nach den Grundlagen der Wirtschafts- und Gesellschaftsordnung [...] kann steuerliche Leistungsfähigkeit nur auf die ‚Verwirklichung‘, nicht auf ein ‚Potential‘ von Mittelverwerb bzw. Bedürfnisbefriedigung bezogen werden.“ A. A. etwa Haller 1981, 42 ff. Siehe in diesem Zusammenhang auch den Einkommensbegriff von Fisher 1906/1965, 19, 42, 234, 249 ff., 353, der Einkommen zunächst als psychische Größe, dann als „realized income“ im Sinne von Konsumausgaben verstand und dieses Konzept, nicht aber das des „earned income“ (im Sinne der Reinvermögenszugangstheorie) als Besteuerungsgrundlage empfahl.

⁵³ Hierzu im Überblick Wiegard 1982; Richter/Wiegard 1993; kritisch u. a. Söllner 1994; Blankart 1994b; Truger 1998.

schaftlichen Steuerlehre entwickelte und propagierte Konsumbesteuerung⁵⁴ findet dabei in jüngster Zeit auch steuerrechtlich zunehmend Resonanz.⁵⁵

Tabelle 1

Konkurrierende Leistungsfähigkeitskonzepte – schematische Darstellung

Bewertungskonzept Indikatorkonzept	Nutzen	Marktwerte (Kosten)
<i>Potentialkonzept</i> (= Bedürfnisbefriedigungschancen durch Einkommen / Vermögen)	① Einkommensnutzen (Reinvermögenszugangstheorie)	② Markteinkommen
<i>Realisationskonzept</i> (= Bedürfnisbefriedigung im Konsum)	③ Konsumnutzen	④ Konsumausgaben

Tab. 1 illustriert in schematischer Weise die unterschiedlichen hier interessierenden Leistungsfähigkeitskonzeptionen:⁵⁶ Beim *Indikatorkonzept*, das die Frage beantworten muß, durch welche Maßgröße das durch „Leistungsfähigkeit“ zu Messende zum Ausdruck kommen soll, um das Ziel gerechter Lastaufteilung möglichst weitgehend zu verwirklichen, sind „Potentialkonzepte“ und „Realisationskonzepte“ zu unterscheiden.⁵⁷ „Potentialkonzepte“ streben nach Erfassung des Zugangs an wirtschaftlicher Dispositionsgewalt (Verfügbarmacht) über Ressourcen; sie geben an, in welchem Umfang die Zensiten über *Chancen* zur Bedürfnisbefriedigung verfügen können. Dies entspricht dem traditionellen kapitalorientierten Leistungsfähigkeitsbegriff, der durch Einkommen (genauer: Einkommensentstehung als Vermögenzuwachs) und Vermögen(sbestand) operationalisiert wird. „Realisationskonzepte“ hingegen sehen im Konsum die relevante Zielgröße der Leistungsfähigkeitsmessung, da sich erst in der Einkommensverwendung tatsächliche Bedürfnisbefriedigung zu realisieren vermag.

⁵⁴ Grundlegend Kaldor 1955; zuvor bereits Fisher 1937, 1939. Aus der aktuellen Diskussion siehe nur Rose 1991; Wiegard 1987. Zur Gerechtigkeit eines Konsumsteuersystems u. a. Rose 1989, 192 f. Gegen den Konsum als Leistungsfähigkeitsindikator weiterhin Haller 1990.

⁵⁵ Dazu insbesondere Lang 1993a, 145 ff. m. w. Nachw.

⁵⁶ Vgl. auch den Ansatz von Schneider 1979, 27: „Im Begriff ‚steuerlicher Leistungsfähigkeit‘ soll erfaßt werden entweder die ‚Möglichkeit‘ (die Kapazität bzw. das Potential) zum Mittelwerb oder zur Bedürfnisbefriedigung oder die ‚Verwirklichung‘ von Mittelwerb oder Bedürfnisbefriedigung (die tatsächliche Erzielung von Wohlstand oder Bedürfnisbefriedigung).“

⁵⁷ Bach 1991, 117 ff., spricht etwas mißverständlich von „Verfügbarmachtkonzept“ und „Nutzenkonzept“.

Hinsichtlich des *Bewertungskonzepts* ist Auskunft über den Wertmaßstab zu geben, der bei der Feststellung und beim Vergleich des Indikatorumfangs zur Anwendung kommen soll. Vereinfacht ausgedrückt, kommen hier individuelle Nutzeneinschätzungen und Marktwerte,⁵⁸ d. h. im wesentlichen eine Bewertung zu Faktorkosten, in Frage. Das Kriterium des Bewertungskonzepts trennt beim Bedürfnisbefriedigungspotential den Einkommensnutzen vom Markteinkommen und scheidet im Rahmen der Realisationskonzepte die eigentliche Bedürfnisbefriedigung durch nutzenstiftende Konsumakte von den am Markt getätigten Konsumausgaben beim Gütererwerb.

Galt lange Zeit die „Reinvermögenszugangstheorie“ als ideale Verkörperung des Leistungsfähigkeitsgedankens, die finanztheoretisch im Schnittpunkt von Potential- und Nutzenkonzept anzusiedeln ist (Feld ①), so haben die erwähnten Weiterentwicklungsansätze der Gegenwart sowohl die (vor allem steuerrechtliche) Hinwendung zu „objektivierten“ Marktwerten („Markteinkommenskonzept“ – Feld ②) als auch den (überwiegend ökonomisch-finanztheoretisch inspirierten) Übergang zum Realisationkonzept (Stichwort „konsumorientierte Besteuerung“ – Feld ③ bzw. ④) hervorgebracht bzw. eingefordert. Der Kompatibilitätsnachweis der „Umweltleistungsfähigkeit“ mit der Reinvermögenszugangstheorie könnte sich daher den Vorwurf zuziehen, sich auf eine Leistungsfähigkeitskonzeption zu stützen, die angesichts der steuer- und finanztheoretischen Diskussionsfortschritte zunehmend der Obsoleszenz anheimfällt. Wie also verhält sich „Umweltleistungsfähigkeit“ zu den genannten Entwicklungstendenzen der Leistungsfähigkeitsbetrachtung?

(1) *Umweltleistungsfähigkeit und Markteinkommenskonzept*: Vor allem in der modernen Steuerrechtslehre wird seit längerem bewußt wieder Abstand zur Reinvermögenszugangstheorie gesucht. Danach soll die Beschränkung auf das „erwirtschaftete, am Markt realisierte Einkommen“ „die Vergleichbarkeit der Leistungsfähigkeitsindikation“ sichern und die Gefahr der „Ungleichbehandlung durch Ungleichbewertung von Einkommen“ mindern. Der Rekurs auf das „Markteinkommen“ gilt danach als „praktikable und verfassungsrechtlich wohlbegründete Beschränkung der Reinvermögenszugangstheorie“.⁵⁹ Die Gestaltungsfreiheit des Steuergesetzgebers beschränke sich daher auf „ertragstaugliche Anknüpfungsgegenstände“,

⁵⁸ Der Übergang zum Markteinkommen als Leistungsfähigkeitskonzept hat im wesentlichen zwei Konsequenzen: die Ausgliederung nicht-monetärer Einkommensbestandteile sowie eine Bewertung der verbleibenden Größen zu Marktpreisen als gleichsam „gesellschaftlichen Nutzenbewertungen“.

⁵⁹ Tipke/Lang 1996, 93 (§ 4, Rz. 108); die Autoren halten das Markteinkommenskonzept für „die Theorie, die das Wesen des Einkommensteuerobjekts am besten charakterisiert“ (ebenda, 13. Aufl., 201 f.). P. Kirchhof 1990, 109 ff., hält die Besteuerung des Markteinkommens gar für freiheitsrechtlich vorgeben; dagegen wohl zu Recht Tipke 1993, 558 ff.; Söhn 1995, 348 ff.; Steichen 1995, 365 ff.; Wittmann 1992.

die auf eine monetär faßbare Geldleistungsfähigkeit abzielen.⁶⁰ Eine solche Verkürzung des „an sich idealen“ Maßstabes der Reinvermögenszugangstheorie wird üblicherweise zweigleisig begründet: Zum einen sei eine „derartige Extension des Einkommensteuerobjekts“, wie sie im realen, nutzenbezogenen Einkommensbegriff zum Ausdruck komme, „völlig unpraktikabel“; zum anderen würden hierdurch „Verletzungen des Gleichheitssatzes besonders in der privaten Konsumsphäre“ „programmiert“.⁶¹ Abgelehnt wird ein solch weiter Einkommensbegriff in der steuerrechtlichen Praxis mithin *nur mangels Operationalisierung* der an sich zu besteuern den Leistungsfähigkeitstatbestände,⁶² zudem lauerten wegen der zweifelhaften Abschätzbarkeit der Nutzenkomponenten für den erstrebten Zweck gerechter Lastverteilung *bei ihrer Einbeziehung* u. U. größere Gefahren *als bei ihrer Außerachtlassung*. Streng genommen wird damit steuerrechtlich nur mit der potentiellen Verletzung des Gleichheitsgebotes durch die bloß teilweise Einbeziehung überdies unscharfer und bewertungsöffener Positionen argumentiert.⁶³ Dabei liegt es auf der Hand, daß gerade umgekehrt auch die Außerachtlassung von Bestandteilen eines erweiterten theoretischen „Ver-

⁶⁰ Wittmann 1992, 94 f.

⁶¹ Tipke/Lang 1996, 201 (§ 8, Rz. 32). Skeptisch aus finanzwissenschaftlicher Sicht auch Krause-Junk 1977, 340.

⁶² So wohl auch das Ergebnis bei Schneider 1979, 48: „Steuerliche Leistungsfähigkeit an der verwirklichten Bedürfnisbefriedigung zu messen, läßt sich zur Zeit nicht realisieren; es muß auf die *zweitbeste Lösung*, die Besteuerung des verwirklichten Mittelwerbes, zurückgegriffen werden!“ (*Hervorh. d. Verf.*). Bei Bach 1991, 125, heißt es: „Bei grundsätzlicher Anerkennung der Reinvermögenszugangstheorie wird diese jedoch aus Gründen der Praktikabilität und der Gefahr der Übermaßbesteuerung (wegen der Besteuerung auch von unrealisierten Kapitalgewinnen) als zu weitgehend empfunden. *Daher* hat sich der Gesetzgeber auf die Markteinkommensstheorie als „modifizierte Reinvermögenzugangstheorie“ zu beschränken“ (*Hervorh. d. Verf.*). Ähnlich verabschiedet auch Wagner 1992, 5, die Besteuerung „nichtmonetärer Zielerreichung“ nur angesichts u. a. schwerwiegender Objektivierbarkeitsprobleme.

⁶³ Bei Tipke/Lang 1996, 201, verletzt nur „die Extension“ die Steuergleichheit, nicht aber die Außerachtlassung extensionsfähiger Tatbestände; ähnlich auch Hey 1998, 47, die nur die Aufnahme steuerbarer Umweltnutzungstatbestände unter dem Gesichtspunkt der „Lückenhaftigkeit“ am Gleichheitssatz und Willkürverbot des Art. 3 I GG prüft, nicht aber den Verzicht hierauf. Lang 1993a, 140, schließlich sieht in der „willkürlichen Auswahl der Steuergüter“ die „Achillesferse spezieller Verbrauch- und Aufwandsteuern“, bei der „die Kasuistik einer an bestimmten Gütern ansetzenden Besteuerung ein Sonderbelastungsprinzip nicht lückenlos zu vollziehen vermag.“ (Ähnlich bereits ders. 1992, 68.) Aus der praktischen Unmöglichkeit der Lückenlosigkeit jedoch unter Gerechtigkeitsgesichtspunkten den völligen Verzicht auf eine an sich gebotene Maßnahme – bzw. bei Lang 1993a, 141: die Begrenzung auf bloß punktuelle Eingriffe – zu fordern, erstaunt. Zwar scheinen dahinter auch wohlfahrtsökonomisch relevante Zusammenhänge auf (second-best-Optimierung von Verzerrungswirkungen bei lediglich partieller Internalisierung); zu einer derartigen optimierenden Abwägung von partiellen Eingriffsfolgen stoßen jedoch die steuerrechtlichen Gerechtigkeitsabwägungen gar nicht vor. – Siehe demgegenüber den finanzwissenschaftlichen Ansatz bei Neumark 1970, 337 ff., der im Rahmen einer Systemrationalitätsbetrachtung auch die „Nichterhebung von Steuern“ als „systemwidrige Lücke“ prüft.

fügungseinkommens“⁶⁴ Verletzungen des Gleichheitssatzes impliziert. Daß dies für den Umweltbereich in besonders scharfer Form Gültigkeit besitzt, bedarf keiner Begründung. Dies aber gilt offenbar steuerrechtlich als a priori unproblematisch: Während sich also die Einbeziehung nicht-monetärer, außermärklicher Einkommensbestandteile am Gleichheitssatz messen lassen muß und sich selbst die Ungewißheit über die tatsächlichen Effekte hier zu ihren Lasten auswirkt, bleibt die Ignoranz derartiger Nutzenströme beim steuerlichen Zugriff ohne Konsequenz, ja gar ohne Mühewaltung der Rechtfertigung. Dem könnte nur dann zugestimmt werden, wenn im Sinne des zuvor genannten Kriteriums plausibel gemacht werden könnte, daß die Einbeziehung gewisser „Zurechnungs- und Transfereinkommen“⁶⁵ größere Einbußen an Verteilungsgerechtigkeit bedeutete als der Verzicht hierauf. Dies dürfte aber in der Umweltfrage gerade nicht gelten. Auch können Unsicherheiten hierüber kaum einseitig zugunsten eines Besteuerungsverzichts sprechen.⁶⁶

Das in diesem Zusammenhang offenbar werdende steuerrechtliche Arguementsmuster zur praktischen Deklassierung der Reinvermögenszugangstheorie greift freilich bei konzeptionell untadeligen Umweltabgaben nicht mehr: Ihnen liegt eine Bemessung der Abgabenschuld nach Maßgabe der tatsächlichen Inanspruchnahme von Umweltdiensten zugrunde. Die fehlende Wertkomponente wird durch staatliche Preisadministrierung konzeptionell prüfbar ergänzt.⁶⁷ Die Gefahren einer „willkürlichen“ Nutzenschätzung bei der Steuerveranlagung scheinen damit hinreichend gebannt.⁶⁸ Die

⁶⁴ Zu diesem Konzept eingehend Hessler 1994, 195 ff., 629 ff.

⁶⁵ Dazu Hessler 1994, 195 ff.; 629 ff.

⁶⁶ So aber Hey 1998, 42: „Lassen sich gefestigte Aussagen über die Umweltschädlichkeit eines Verhaltens oder Produkts oder über die Qualität der Substitutionsmöglichkeiten nicht treffen, so haben umweltsteuerliche Maßnahmen zunächst zu unterbleiben.“ A. A. wohl Rodi 1993, 51, der einen weiten gesetzgeberischen Einschätzungsspielraum befürwortet. Es erscheint durchaus bedenkenswert, gesetzgeberisches Handeln im allgemeinen oder steuerpolitische Eingriffe im besonderen an den gesicherten Nachweis einer Wohlfahrtsverbesserung zu binden. Ganz abgesehen davon, daß damit jedoch in der Praxis staatliches Handeln wohl zum Erliegen kommen müßte, enttäuscht hier die asymmetrische Anwendung dieses ambitionierten Maßstabes: Wieso sollten diese hohen Hürden nur und ausgerechnet für Umweltabgaben zu errichten sein?

⁶⁷ So gilt es als allgemein akzeptiert, daß „der Nichtexistenz eines geeigneten Nutzenindikators und der Unmöglichkeit interpersonaler Nutzenvergleiche [...] durch soziale Festlegung monetärer Nutzenindikatoren und sozialer Nutzeneinschätzung praktikabel begegnet werden [müßte].“ – Bach 1991, 120; siehe auch Haller 1981, 65 ff.

⁶⁸ Dem kann mit Blick auf den Umweltschutz auch nicht entgegengehalten werden, die steuerliche Berücksichtigung nicht-monetärer Nutzenpotentiale sei eine rechtsstaatswidrige Einmischung in die Selbstentfaltung der Persönlichkeit – so mit Blick auf den „Freizeitnutzen“ Bach 1991; allgemein zur Problematik einer Besteuerung von „Erwerbsfähigkeit“ anstelle des „Erworbenen“ auch Schneider 1979, 43 ff.; P. Kirchhof 1984, 298 f.

Besteuerung der Umweltnutzung ist daher weder inoperational noch willkürlich oder gar von vorneherein gleichheitswidriger als die Hinnahme unbesteuertester Naturaneignung.

Die Begrenzung des steuerlich leistungsfähigkeitsgerechten Zugriffs auf das „am Markt erwirtschaftete“ Einkommen soll nur *wirtschaftliche Tätigkeit* belasten, die in einem tatsächlich *realisierten Erfolg* mündete; sie beschränkt sich auf das *Hinzuerworbene* (richtet sich damit gegen Substanzbesteuerung) und fordert Erträge als *Ergebnis eines sozialen Wertschöpfungsprozesses* im Leistungsaustausch⁶⁹ – Umweltverzehr kann aus institutionellen Gründen nur das zuletzt genannte Kriterium nicht erfüllen. Die insbesondere auch von ökonomischen Autoren propagierte Vorzugswürdigkeit der Anknüpfung an Marktergebnisse⁷⁰ als Ausdruck der Teilhabe an gesamtwirtschaftlicher Wertschöpfung wird geradezu in ihr Gegenteil verkehrt, wenn Wertschöpfungsbeziehungen, die institutionell ohne Märkte auskommen müssen, die steuerliche Anerkennung verwehrt wird: Das finanzwissenschaftliche Marktprinzip richtet sich nicht gegen außermärkliche Wertschöpfungen, sondern Bemessungen, die *außerhalb einer grundsätzlich möglichen Marktbewertung* angesiedelt werden.⁷¹ Für außermärkliche Wertschöpfungen sind hingegen entsprechende Surrogate bereitzustellen; dies übernehmen für Umweltnutzungen gerade die administrierte Steuerpreise.

Hiervon unabhängig muß auch eine absolute Dogmatisierung des Konzepts der „Zahlungsfähigkeit“ finanzwissenschaftlich abgelehnt werden.⁷² Will das Konzept der Zahlungsfähigkeit nicht in die Nähe eines – wenn auch verbrämten – „platten Fiskalismus“ geraten, nach dem Steuern bereits als gerechtfertigt gelten, wenn sie dem Staat auf bequeme Weise Einnahmen verschaffen,⁷³ so muß der hinter der individuellen Kauf- und Steuerkraft

⁶⁹ Dazu Wittmann 1992, 5.

⁷⁰ Siehe dazu im Überblick Wittmann 1992, 8 ff.

⁷¹ Die Bestrebung, entsprechende „Sachverhalte jenseits dieser Ertragsrelevanzschwelle aus dem Bezirk denkbarer Steuertatbestände auszugrenzen“ (Wittmann 1992, 97), und deren verfassungsrechtliche Verabsolutierung (P. Kirchhof 1990) haben folgerichtig auch in der steuerjuristischen Diskussion Kritik entfacht, die u. a. darauf abzielt, daß auf diese Weise nicht markterzeugte Wertzuflüsse außerhalb der steuerlichen Legitimationkonstruktion verbleiben (siehe etwa Meincke 1988, 1869 ff.; ähnlich Tipke/Lang 1996, 159 f.). Zu weiteren Eignungsproblemen des Markteinkommenskonzepts auch Wittmann 1992, 7 et passim.

⁷² Ähnlich kritisch aus der Sicht der betriebswirtschaftlichen Steuerlehre Wagner 1992, 9.

⁷³ Voss 1973, 37 ff. Die Leistungsfähigkeitstheorie wird zu Recht gegen den Vorwurf verteidigt, lediglich dort besteuern zu wollen, wo „etwas zu holen sei“ (so aber auch aus juristischer Sicht etwa Arndt 1981, 29). Dies impliziert freilich die hier geforderte Anerkennung der nutzentheoretischen Grundlagen des Konzepts, ohne die eine „Ethisierung des Steuerrechts“ unter Gerechtigkeitsgesichtspunkten (dazu Tipke 1993, 253 ff.) aber kaum begründbar erscheint.

stehende Finalzweck ökonomischen Handelns, die Befriedigung wirtschaftlicher Bedürfnisse, beachtlich bleiben. „Zahlen Können“ meint daher letztlich stets zweckgerichtet „Verfügen Können“; diese nutzenstiftende „Dispositionsfähigkeit“ freilich ist nicht an entgeltliche oder monetäre Leistungs- oder Tauschprozesse gebunden. Das Konzept der Zahlungsfähigkeit mag sich daher aus guten Gründen gegen ein reales, nutzenbezogenes Leistungsfähigkeitskonzept durchgesetzt haben; die gemeinsame Wurzel verleugnen kann es freilich nicht.⁷⁴ Wenn demnach gegen Umweltleistungsfähigkeit nicht mehr vorgebracht werden kann als das Spannungsverhältnis zum herrschenden Verständnis von Zahlungsfähigkeit, so bleibt dies zunächst unbeachtlich, weil die Bestimmungsgründe für die Abkehr vom dogmengeschichtlich älteren Nutzenkonzept für die Ressourcenbesteuerung gerade nicht greifen. Die Abwehr von Umweltleistungsfähigkeit widerspricht daher dem auch der Zahlungsfähigkeitskonzeption weiterhin zugrunde liegenden Ziel gerechter Lastausteilung unter dem Blickwinkel der Bedürfnisbefriedigungschancen der Zensiten. Daher kann wohl zusammenfassend steuerrechtlich nichts anderes gelten, als zuvor bereits finanzwissenschaftlich für „Umweltleistungsfähigkeit“ abgeleitet wurde.

(2) *Umweltleistungsfähigkeit und konsumorientierte Besteuerung*: Noch unproblematischer erscheint auf den ersten Blick die Vereinbarkeit der durch Umweltnutzung zum Ausdruck gebrachten „Leistungsfähigkeit“ mit Ansätzen einer konsumorientierten Leistungsfähigkeitsbesteuerung: Da bei der unentgeltlichen, realen (gütermäßigen) Umweltnutzung Einkommensentstehung und Einkommensverwendung definitorisch koinzidieren, entfällt die Leistungsfähigkeits-Kontroverse über die Relevanz von Bedürfnisbefriedigungspotential versus Bedürfnisbefriedigungsrealisation als adäquates Indikatorkonzept. Daher kann auch eine Verabschiedung kapitalorientierter Leistungsfähigkeitskonzepte und die Verwerfung der Rein-

⁷⁴ Daß der Nutzenbezug im Steuerrecht keineswegs von vorneherein obsolet ist, wird auch bei Jakob 1980, 21, deutlich: Danach wird unter Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit ein Steuereingriff verstanden, der Einkommen und Vermögen so senkt, daß „auch die Fähigkeit aller zur Befriedigung ihrer persönlichen Bedürfnisse in gleichem Umfange gesenkt wird“ – anders gewendet: daß die „Bedürfnisbefriedigungspotentiale“ aller nach dem Eingriff in den alten Relationen verbleiben; zustimmend zitiert auch bei Arndt 1981, 19. Ähnlich Stenger 1995, 98: „Wirtschaftliche Leistungsfähigkeit eines Steuerpflichtigen kann gleichgesetzt werden mit der Fähigkeit des Steuerpflichtigen, seine privaten disponiblen Konsumbedürfnisse befriedigen zu können.“ An anderer Stelle heißt es, „daß wirtschaftliche Leistungsfähigkeit als individuelles Konsumbedürfnisbefriedigungspotential verstanden werden kann.“ (ebenda, 61). Dagegen sind in der steuerjuristischen Literatur vielfach Vorbehalte gegen die Eignung des Nutzenkonzepts verbreitet, z. B. bei Tipke 1993, 478 f.; Walz 1980, 163; diese schlagen aber gerade gegen Ressourcenbesteuerung nicht durch: Die Bedürfnisbefriedigungsformel benötigen Umweltsteuern nur zur Legitimation ihrer Erhebung, nicht zur konkreten Bemessung – siehe zu dieser „Doppelfunktion“ des Leistungsfähigkeitsprinzips (Steuerrechtfertigung/Steuerbemessung) insbesondere Tipke 1993, 560.

vermögenszugangstheorie zu Gunsten konsumorientierter Besteuerungsformen⁷⁵ nicht gegen Umweltsteuern verwendet werden.

Im Rahmen einer allgemeinen Ausgabensteuer sind zwar die Nutzenmehrungen durch Umweltressourcen ebenfalls nicht abgebildet, weil die Naturdienste gerade unentgeltlich erworben und verwertet werden können. Ihr unentgeltlicher Erwerb wäre als Realeinkommensmehrung (und Realeinkommensverwendung *uno actu*) gleichwohl (ergänzend) steuerbar. Gleiches gilt natürlich für die im Rahmen von Investitions- und Produktionsprozessen anfallenden externen Effekte: Bei reiner konsumbasierter Besteuerung bleiben Spar- und Investitionsprozesse zunächst von Steuerlasten frei, da ihr theoretisch allein steuerbares Bedürfnisbefriedigungspotential sich erst in späteren Perioden durch Zukunftskonsum „realisiert“ und erst dann – zum theoretisch gleichsam „richtigen“ Zeitpunkt – dem steuerlichen Zugriff unterliegt. Auch unabhängig von dem Problem einer leistungsfähigkeitsbezogenen Unternehmensbesteuerung⁷⁶ (dazu bereits oben) liegt jedoch die eigentliche Umweltnutzung bereits in der Gegenwartsperiode; ihre Steuerbefreiung kann gerade im Rahmen eines Realisationskonzepts von Leistungsfähigkeit nicht mit dem Hinweis auf eine Veranlagung zum späteren Konsumzeitpunkt gerechtfertigt werden.⁷⁷

In diesem Zusammenhang werden von *Lang* Überlegungen in Richtung auf eine Zielkonformität von angestrebter „Konsumleistungsfähigkeit“ und ökologischer Ausrichtung des Steuersystems im Bereich der Fiskalzielnormen angestellt, die sich darauf gründen, daß durch Spar- und Investitionsfreundlichkeit des Steuersystems bereits eine „globale Umweltfreundlichkeit“ erreicht werde, deren Feinsteuerung im Bereich der Lenkungszielnormen ergänzenden Öko-Steuern zufiele. Die dieser Vorstellung zugrunde liegende Annahme jedoch, nur oder überwiegend der Konsum, nicht aber oder nur in geringerem Maße der aus der laufenden Spartätigkeit gespeiste Investitionsanteil an der gesamtwirtschaftlichen Wertschöpfung löse negative externe Umwelteffekte aus, weswegen eine strikt konsumbasierte Besteuerung gegenüber herkömmlichen Formen kapitalorientierte Leistungsfähigkeitsbesteuerung gleichsam bereits eine „globale Umweltfreundlichkeit“ bereithalte,⁷⁸ überzeugt jedoch nicht: Was noch mit Bezug auf eine Einzelwirtschaft zutreffen mag (individuell nicht „verbrauchte“

⁷⁵ So steuerrechtlich vehement *Lang* 1993a, 144 ff.

⁷⁶ Im theoretischen Konzept einer konsumbasierten Steuersystems ist unternehmensbezogen eine Betriebssteuer auf der Basis des „cash flow“ vorgesehen – siehe nur *Rose* 1989, 193.

⁷⁷ Auf die Details einer Kompatibilisierung von wirtschaftlichem Umweltgebrauch und cash flow mit Blick auf „Betriebssteuern“ im Rahmen eines konsumbasierten Steuersystems kann hier freilich nicht näher eingegangen werden.

⁷⁸ So jedoch *Lang* 1993a, 145 ff.; ders. 1993b, Rn. 101.

Einkommensteile bleiben umweltneutral),⁷⁹ erscheint hingegen gesamtwirtschaftlich abwegig, da aus den nicht verbrauchten Mitteln gerade Investitionen getätigt werden, die in erheblichem Maße umweltrelevant sein dürften. Nicht nur kann durch spar- und investitionsfreundliche Besteuerung Konsum nicht (dauerhaft) „begrenzt“ oder „eingedämmt“ werden; dieser wird vielmehr nur in zukünftige Perioden verschoben (Sparen als Zukunfts-konsum bzw. als temporäres Ruhen von Sozialproduktsansprüchen), und zwar aufgrund des zwischenzeitlich durch Investitionen eingetretenen Wachstums des Kapitalstocks und damit der Produktionspotentials sogar auf erweiterter Stufenleiter. Darüber hinaus ist die „Umweltfeindlichkeit“ von Konsum- und Investitionsaktivitäten a priori theoretisch völlig unbestimmt: Konsumprozesse sind als solche weder umweltfeindlich noch umweltfreundlich;⁸⁰ ebenso wenig können sie gegenüber einer investiven Verwendung des Volkseinkommens ohne weitere Informationen als „umweltschädlicher“ gelten. Die von einer konsumorientierten Besteuerung erstrebte steuerliche Freistellung investiver Einkommensverwendungen kann jedenfalls nicht mit einer „globalen Umweltfreundlichkeit“ des „Sparens“ begründet werden.⁸¹ Der entsprechende Vorschlag von Lang bedeutet (zumindest für die Fiskalzweckabteilung des Steuersystems) gerade den Verzicht auf einen Indikator und Informationsträger, aus dem ersichtlich werden könnte, ob ökonomische Wahlhandlungen – seien sie nun auf Konsumtion oder Investition gerichtet – jeweils mit negativen Externalitäten, d. h. mit zusätzlichen sozialen Kosten, belastet sind. Das mikroökonomische Problem des Informationsgehalts relativer Preise zur korrekten Allokationssteuerung wird so sachwidrig auf Makro-Aggregate verschoben. Der „globale“ (ungerichtete) Umweltentlastungseffekt durch (vorübergehende) Einschränkung des Konsums wird gesamtwirtschaftlich durch einen ebenso globalen Umweltbelastungseffekt der betragsgleichen Investitionssumme aufgehoben, wenn nicht gar überkompensiert; eine „globale Umweltfreundlichkeit“ im Fiskalsystem der Besteuerung ist so jedenfalls nicht zu realisieren.

⁷⁹ So etwa in einzelwirtschaftlicher Perspektive noch zutreffend Hansmeyer 1992, 9: „Nur wenn jemand spart, richtet er durch den Sparvorgang keinen ökologischen Schaden an“.

⁸⁰ Entsprechend stellt auch Ewringmann 1997, 74, fest: „Die allgemeine Verbrauchsbesteuerung [...] kann keine besondere Rolle spielen: Sie ist auf allgemeine und gleichmässige Belastung von Konsumgütern gerichtet, insoweit auch weitgehend umweltneutral.“ Dies wird im übrigen auch von Lang 1993b, Rn. 101, durchaus betont: „[...] Sparen und Investieren schon nicht eo ipso die Umwelt. Gespartes Vermögen kann auch umweltschädlich verwendet werden; ebenso können Investitionen Ressourcen verschwenden oder schonen.“ Daneben bietet Lang 1993a, 140, auch umgekehrte Beispiele für (relativ) „umweltfreundlichen“ Konsum.

⁸¹ So meint jedenfalls Lang 1993a, 151, „daß eine steuerliche Entlastung des Investierens und Sparens zu Lasten des Konsums die ökologische Qualität des Steuersystems verbessert.“

Vor dem Hintergrund der hier ausgebreiteten Zusammenhänge ist daher zwar *Lang* vorbehaltlos zuzustimmen, wenn er ökonomische Erkenntnisse auf die Grundfrage zurückwirken sieht, „auf welche Weise wirtschaftliche Leistungsfähigkeit im Steuerrecht zu erfassen und zu belasten ist“, ⁸² und vor dem Hintergrund „ökonomischer Sachgesetzmäßigkeiten“ eine „neu zu formulierende Steuergerechtigkeit“ ⁸³ einfordert; diese Neuorientierung jedoch ausgerechnet darin zu suchen, der Konsumorientierung des steuerlichen Zugriffs insbesondere wegen angeblicher globaler Umweltfreundlichkeit des Sparens den Vorzug zu geben, entbehrt jeder umweltökonomischen und finanzwissenschaftlichen Grundlage. „Ersparnis“ bedeutet zwar aktuellen Konsumverzicht, vor allem aber makroökonomisch investive statt konsumtiver Einkommensverwendung. Was damit für die Umwelt pauschal gewonnen sein soll, ist unerfindlich. ⁸⁴ Die von der steuerlichen Freistellung von Spar- und Investitionsprozessen erhofften Wachstumseffekte selbst sind jedenfalls mit Blick auf die daraus resultierenden Umweltwirkungen zunächst ebenfalls ambivalent, ⁸⁵ geben jedenfalls ohne weiteres gerade keinen Anhaltspunkt für spezifische Umweltbeeinträchtigungen.

Auch die umweltbezogene Unternehmensbesteuerung kann daher zusammenfassend weder mit der vulgärökonomischen These von der Doppel- oder gar Mehrfachbelastung ⁸⁶ durch Abgaben als Produktionsmittelsteuern (Zahllast plus Lenkungslast), noch mit der These mangelnder Leistungs-

⁸² Lang 1993a, 148. Die Frage, „welches Verständnis wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit die Erhaltung und Sicherung der natürlichen Lebensgrundlagen erfordert“, bezeichnet er folgerichtig als Kern des Problems der Umweltfreundlichkeit des Steuersystems (ebenda, 119). Zugleich stelle sich die Frage, ob das Verständnis von wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit, das sich im 19. Jahrhundert herausgebildet hat, Ende des 20. Jahrhunderts noch Gültigkeit hat.“ (Ebenda, 144).

⁸³ Lang 1993a, 149.

⁸⁴ So heißt es folgerichtig bei Krause-Junk 1997, 694, Fn. 2. „Auch das Produzieren ist eigentlich in allen Formen direkt und indirekt für aktuelle und drohende Umweltschäden verantwortlich.“ Ein spezifisch „umweltschützender Anreiz zum Sparen und Investieren“ (Lang 1993a, 154) gegenüber einem „umweltschädlichen Massenkonsum“ (ebenda, 156) überzeugt gerade nicht. So resümiert daher zutreffend auch Hey 1998, 45, mit Blick auf das Langsche Konsumargument: „Indessen würde ein dergestalt konsumorientiertes Steuersystem noch nicht zwischen unterschiedlich umweltschädlichem Konsumverhalten differenzieren. Auch verheißt die generelle steuerliche Begünstigung von Investitionen noch keinen Umweltschutz.“ Ähnlich auch Rodi 1993, 132 f., der die Langschen Überlegungen „mit einem Fragezeichen“ versieht: „Konsum [...] kann, muß aber nicht umweltfeindlich sein. [...] Auch ‚Sparen‘ und ‚Investieren‘ ist nicht per se umweltfreundlich [...]“

⁸⁵ Siehe nur unmittelbar mit Blick auf die Konsumbesteuerung Ewringmann 1997, 93, 94 f.

⁸⁶ Hierzu bereits Gawel/Ewringmann 1994, 306. Die in der Regel von interessierter Seite vorgebrachte gezielte Verwechslung von theoretischer Belastungswürdigkeit und politischer Belastungsfähigkeit durch Darstellung von Zahl- und Lenkungslast als vermeintlich unangebrachter „Doppellast“ wird aber nicht nur juristisch rezipiert – so bei Lang 1993a, 139 –, sondern findet selbst bei Finanzwissenschaftlern bisweilen Beachtung – siehe nur Krause-Junk 1997, 695. Zu diesem „double burden“-Argument auch Schöb 1995, 60 ff.

fähigkeit von Unternehmen noch gar mit der These vom pauschal „umweltfeindlichen Konsum“ abgelehnt werden. Die Freistellung von Unternehmen widerspricht vielmehr der umweltökonomischen Lehre von den effizienten Ansatzpunkten ressourcenlenkender Eingriffe.⁸⁷

Nun verdünnt sich das theoretische Postulat konsumbasierter Besteuerung für die Praxis oftmals zur Forderung nach stärkerer Gewichtung „indirekter“, d. h. auf der Einkommensverwendung lastender Steuern.⁸⁸ Unter diesem Blickwinkel könnten Ressourcenbesteuerung und Konsumbesteuerung zumindest durch Rückbau der direkten Steuerlast in ganz allgemeiner Form harmonisiert werden. Die Konsumbesteuerung selbst wird freilich nur dann „umweltfreundliche“ Wirkungen zeigen, wenn sie in Gestalt einzelner spezieller Gütersteuern spezifische Steuerpreissignale über den ökologischen Wert oder Unwert eines Produkts oder Faktors zu überbringen versteht.

3.3 Ist ressourcenbezogene Verursacherbesteuerung „ungerecht“?

Die vermeintliche Disharmonie der Ressourcenbesteuerung mit dem Ideal einer Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit verweist auf ein noch grundsätzlicheres Unwerturteil gegenüber Umweltsteuern: Diese verstießen – mangels Leistungsfähigkeitsberücksichtigung – sowohl gegen das Sozialstaatsprinzip des Grundgesetzes als auch gegen das Gebot der Gleichmäßigkeit der Besteuerung, das Art. 3 I GG zu entnehmen sei, kurz: Ressourcenbesteuerung sei mit fundamentalen Gerechtigkeitswertungen des Verfassungsgebers unvereinbar. Was demnach „ungerecht“ erscheint, ist damit aber zugleich verfassungswidrig. Ist aber „Verursacherbesteuerung“ eine „ungerechte“ Form der Besteuerung und mithin verfassungsrechtlich bedenklich? Auch wenn bisweilen anerkannt wird, daß der Ressourcenbesteuerung nach dem Verursacherprinzip das Gerechtigkeitsideal der wertäquivalenten Kompensation, d. h. der Tauschgerechtigkeit zugrunde liegt,⁸⁹ wird in aller Regel an der Verletzung einer hiervon abweichenden

⁸⁷ Hierzu statt vieler Ewringmann / Schafhausen 1985.

⁸⁸ Hierzu aus finanztheoretischer Sicht statt vieler Atkinson 1977; Wiegard 1987. Zu den Leistungsfähigkeits- und Verteilungsproblemen indirekter Besteuerung aus finanzwissenschaftlicher Sicht insbesondere Hackmann 1983b.

⁸⁹ So etwa Kloepfer 1998, 180 (§ 4, Rn. 34); Osterloh 1991, 824; selbst P. Kirchhof 1993, 4 spricht zunächst von der Herstellung von Verteilungsgerechtigkeit durch Erhebung einer Umweltabgabe, um diese wenige Seiten später unter Gleichbehandlungsgesichtspunkten scharf zu attackieren; mit Blick auf die Abwasserabgabe ferner Voigt 1980, 988. Siehe auch Jachmann 1997, 308: „Aus gleichheitsrechtlicher Sicht erweist sich das umweltrechtliche Verursacherprinzip als adäquater Abgabemaßstab auch im Hinblick auf die Finanzierungsfunktion von Sonderabgaben für die Inanspruchnahme von Allgemeingütern.“ Verwirrend dagegen Balmes 1997, 169: „Es entspricht [...] dem Postulat sozialer Gerechtigkeit, wenn Umweltsteuerpflichtige

Gerechtigkeitskonzeption Anstoß genommen, die durch das Leistungsfähigkeitsprinzip verkörpert werde. So schreibt etwa *Kloepfer*: „Der [...] zunächst einleuchtende Grundsatz möglichst voller Kosteninternalisierung [...] kann indes in Widerspruch zum sozialstaatlichen Verständnis von Verteilungsgerechtigkeit geraten, insofern als hierbei die unterschiedliche wirtschaftliche Leistungsfähigkeit der Verursacher vernachlässigt wird.“⁹⁰ Verteilungspolitischer Konfliktstoff bei Abgabenlenkung wird freilich auch im umweltökonomischen Schrifttum gesehen.⁹¹

Es sei an dieser Stelle davon abgesehen, die im Steuerrecht dogmatisierte Ableitung und Konkretisierung des Leistungsfähigkeitsgedankens aus dem insoweit noch wertungsoffenen Gerechtigkeitsauftrag des Grundgesetzes⁹² zu problematisieren, wiewohl zweifellos die Legitimation von Leistungsfähigkeit als Inbegriff gerechter Steuerstaatlichkeit weit brüchiger erscheint, als dies die Steuerrechtslehre der Gegenwart insbesondere im Anschluß an *Birk* und *Tipke* nahelegt: Nimmt man von einer ethisierenden Finanztheorie⁹³ Abstand, so ist das Gerechtigkeitsproblem letztlich eine (politische) Wertungsfrage, die eine Antwort auf die Frage sucht, „was in einer bestimmten Lebensordnung als gerecht zu gelten habe“⁹⁴. Materielle Gerechtigkeit kann insoweit nur durch Rückgriff auf Zielentscheidungen im Sinne politischer Werturteile substantiiert werden.⁹⁵ Entsprechend wird das Leistungsfähigkeitsprinzip im modernen Steuerrecht als konsequente Abfolge

den internalisierten Anteil der Allgemeinkosten tragen und diese nicht weiterhin als soziale Kosten der Allgemeinheit überlassen.“ Dieser Befund dient Balmes aber nicht etwa als Legitimierung von Umweltsteuern, sondern vielmehr als zusätzliche Anforderung vor Art. 3 I GG! („Diesem Gerechtigkeitsmaßstab muß jede Umweltsteuer genügen, die eine Verletzung des Gleichheitssatzes [...] vermeiden möchte.“)

⁹⁰ Kloepfer 1998, 180 (§ 4, Rn. 34). Meßerschmidt 1986, 50, spricht eher dunkel davon, daß „der Gerechtigkeitsgehalt des Verursacherprinzips eher vordergründig [ist], da es Verteilungsaspekte vernachlässigt“. Die hier aufscheinenden Schwierigkeiten eines verbindlichen Gerechtigkeitsmaßes illustrieren letztlich nur das Problem der Pluralität steuerlicher Gerechtigkeitsideale – hierzu aus finanzwissenschaftlicher Sicht im Überblick Seidl 1986; aus staatsphilosophischer Sicht Ossenbühl 1972.

⁹¹ So u. a. bei K. Zimmermann 1977, insbes. 99 f. m. w. Nachw.; ferner Nowotny 1972/73, 429 f.; Seneca/Taussig 1974; Baumol 1972, 67 ff.

⁹² Siehe nur Selmer 1995, 243: „Nun leidet die Anwendungskraft des Art. 3 I GG gewiß darunter, daß die Vorschrift wie für andere Bereiche so auch für das Steuerrecht keine ausdrücklichen Wertungsvorgaben enthält.“

⁹³ Insoweit „wertebekennend“ aber noch Keller 1963.

⁹⁴ Mann 1928, 120. Diese stark vom Werturteilsstreit beeinflusste Position wird auch von Amonn 1949 vertreten, der Gerechtigkeit als bloßes Zweckmäßigkeitproblem deutete: Was objektiv als „gerecht“ oder „ungerecht“ anzusehen sei, könne die Wissenschaft nicht entscheiden. Siehe dazu auch die vermittelnde Position von Schmolders 1963/64, 53 ff.

⁹⁵ Vgl. Bach 1991, 118. Siehe aber auch die vertragstheoretische Legitimierung des Leistungsfähigkeitsprinzips bei Walzer 1986, 1987, wonach das Prinzip deshalb als Ausdruck materialer Steuergerechtigkeit angesehen werden könne, weil gezeigt werden kann, daß es sich in einer Rawlsschen Ungewißheitssituation als Steuerregel bei den potentiellen Zensiten im Konsens der Entscheider durchzusetzen versteht.

von Wertungen entfaltet⁹⁶ bzw. als „Pyramide von Wertungen, die die Ordnung und Einheit des Rechtsstoffes gewährleisten“⁹⁷ sollen, aufgefaßt. Man muß sich gewiß nicht der Gegenposition anschließen und eine gerechtigkeitskonkretisierende Ermittlung sachgerechter Anknüpfungspunkte im Steuerrecht für obsolet zu erklären⁹⁸ oder eine wissenschaftliche Auseinandersetzung mit Gerechtigkeitswertungen gänzlich ablehnen,⁹⁹ um die Wertungsdeduktionen des modernen Steuerrechts vor allem in der Apodiktik ihrer Implikate als zweifelhaft zu empfinden.¹⁰⁰

Wir wollen statt dessen im folgenden aber nur danach fragen, inwieweit die – einmal als gegeben unterstellten – Gerechtigkeitswertungen des Leistungsfähigkeitsprinzips mit der Verursachergerechtigkeit lenkender Umweltsteuern harmonisieren können. Nach dem Konzept der „horizontalen Gleichbehandlung“ sind Steuerpflichtige mit gleicher Leistungsfähigkeit auch gleich zu besteuern (Problem der „Gleichmäßigkeit“ der Besteuerung¹⁰¹). Bei der Frage der „vertikalen Gleichbehandlung“ (in der finanzwissenschaftlichen Literatur ist auch vom Problem der „Verhältnismäßigkeit“ der Besteuerung¹⁰² die Rede) ist zu klären, wie Steuerpflichtige in unterschiedlicher Leistungsfähigkeitsposition relativ zueinander abzuschöpfen sind.

⁹⁶ Birk 1983a, 52.

⁹⁷ Tipke 1972, 214.

⁹⁸ So etwa hartnäckig Kruse 1990, 322 ff.; ders. 1991, 45 ff.

⁹⁹ So etwa für das Steuerrecht Elschen 1988, 1 ff. Hiermit eng zusammen hängen dürfte auch die Verabschiedung des Leistungsfähigkeitsdenkens in der modernen Finanztheorie – siehe nur Littmann 1970, der dem Leistungsfähigkeitsprinzip bereits zu einem Zeitpunkt das Valet entbot, als dessen spätere Aufstieg in der Steuerrechtslehre nicht einmal absehbar war. Seidl 1983, 243 resümiert: „The chief objection against the ability-to-pay-approach is the alleged impossibility of interpersonal comparisons of utility.“

¹⁰⁰ Es ist für Steuerökonomien schwer nachvollziehbar, wie sich das Leistungsfähigkeitsprinzip vor diesem Hintergrund innerhalb kürzester Zeit und überdies in einer verengten, hochspezifischen Deutung zum alleinigen Fundamentalprinzip aufschwingen, sich als Inbegriff gerechter Besteuerung stilisieren und damit exklusiven Verfassungsrang reklamieren konnte, um nunmehr andere Steuerrechtfertigungen und Besteuerungsziele aggressiv zu bedrängen. Dies findet weder in der steuerwissenschaftlichen Dogmenhistorie noch im Grundgesetz oder gar der realen Steuerpolitik eine Stütze. Besteuerungsformen, die mit der herrschenden Auslegung von Zahlungsfähigkeit nicht harmonisieren, werden gegenwärtig mit dem Verdikt der Verfassungswidrigkeit bedroht.

¹⁰¹ Für die Finanzwissenschaft statt vieler Neumark 1970, 90 ff.; Krause-Junk 1977, 333.

¹⁰² Dazu aus finanzwissenschaftlicher Sicht Neumark 1970, 121 ff.; Krause-Junk 1977, 333.

3.3.1 „Umweltleistungsfähigkeit“ und horizontale Verteilungsgerechtigkeit

Wie bei der Ableitung des Konzepts von „Umweltleistungsfähigkeit“ deutlich geworden ist, offenbart der Umweltstörer eine besondere Form außer-marktlicher Dispositionskraft über Ressourcen. Die Berücksichtigung von „Umweltleistungsfähigkeit“ entspricht daher gerade in besonderer Weise dem horizontalen Aspekt steuerlicher Lastengerechtigkeit: Weil eine hohe Umweltabgabenschuld eine entsprechend starke Inanspruchnahme von Umweltgütern und dies wiederum eine besondere Dispositionskraft über Ressourcen anzeigt, wird auch der Leistungsfähigkeitsgedanke in seinem im Steuerrecht vorherrschenden Verständnis „gleiche Besteuerung gleicher wirtschaftlicher Sachverhalte mit gleicher Belastungswirkung“¹⁰³ nicht verlassen. „Gleiche wirtschaftliche Vorgänge möglichst gleich zu belasten“ ist gerade das Anliegen einer insoweit korrigierenden Besteuerung der besonderen Leistungsfähigkeit durch Naturindienstnahme: Wer in der gleichen Markteinkommenssituation steht, darf, ja muß gleichwohl zusätzliche Beiträge leisten, soweit er sich durch stärkere Umweltnutzung in einer höheren Realeinkommenssituation befindet. Dies wird auch bei *Elschen* anerkannt, wenn er ausführt: „Aus dieser Sicht bedarf es sogar einer steuerlichen Diskriminierung des Verbrauchs an Umweltgütern (durch Emissions- oder Produktsteuern), damit zwei Steuerpflichtige mit gleichem Marktergebnis, die jedoch Umweltgüter in unterschiedlicher Weise nutzen, nicht nach dem Prinzip der Leistungsfähigkeit auch in gleicher Höhe besteuert werden, nur weil für die Nutzung der Umweltgüter kein Preis verlangt wird. Das Prinzip der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit [...] wird dabei nicht grundsätzlich in Frage gestellt.“¹⁰⁴

In kostenlosen Ressourceninanspruchnahmen sind prinzipiell abschöpfbare Sondervorteile zu erblicken. Im Rahmen der Leistungsfähigkeitskritik der Umweltabgaben wird übersehen, daß es gerade Sinn und Zweck des Verursacherprinzips ist, Sondervorteile, die den Individuen aus der unentgeltlichen Inanspruchnahme von Umweltressourcen entstehen, abzuschöpfen (Entgeltfunktion). Danach stellt die Ressourceninanspruchnahme regelmäßig einen ökonomischen Vorteil dar, der entweder in Form eines kostenlosen Inputs von Umweltgütern im Rahmen des Produktionsprozesses oder in Form direkten (unentgelteten) Nutzenzugangs beim Konsum auftritt. Ein Individuum, das einen solchen Vorteil genießt, ist nicht nur gegenüber einem anderen Individuum in einer ökonomisch günstigeren Position (klassischer horizontaler Verteilungsaspekt); es reduziert zugleich durch seine

¹⁰³ Birk 1983a, 76 ff., 153 ff.

¹⁰⁴ *Elschen* 1991, 110.

Ressourceninanspruchnahme die Produktions- bzw. Konsummöglichkeiten konkurrierender Ressourcennachfrager (ergänzender horizontaler Verteilungsaspekt bei externen Effekten). Aus finanzwissenschaftlicher Sicht läßt sich daher die Anwendung des Verursachergedankens sowohl mit dem Äquivalenzprinzip (in seinem finanzwissenschaftlichen Verständnis) begründen, soweit hier eine Abschöpfung von Sondervorteilen Platz greift,¹⁰⁵ zugleich jedoch ist diese steuerliche Heranziehung Ausdruck einer besonderen „Umweltleistungsfähigkeit“, da die Umweltnutzung eine unentgeltliche Mehrung von Realeinkommen bzw. Realkonsum gestattet.

Die „Gerechtigkeit“ des Äquivalenzprinzips (*iustitia commutativa*), die auch beim Konzept der „Umweltleistungsfähigkeit“ zum Ausdruck kommt, äußert sich generell in der Abgeltung für individuell oder gruppenbezogen empfangene Nutzen oder verursachte Kosten; bei Umweltabgaben tritt jedoch ein weiterer „Gerechtigkeitsaspekt“ hinzu, demzufolge die Verteilung nicht nur interindividuell zwischen gleichartigen Umweltnutzern (als Inzidenz von Zahllast und Lenkungslast), sondern auch extern, d. h. im Verhältnis zu (nutzungskonkurrierenden) Dritten (als Inzidenz der Lenkungsnutzen) betrachtet werden muß. Dies leistet der steuerrechtliche Leistungsfähigkeitsgedanke gerade nicht, welcher nur am Zahllastvergleich zwischen den „Verursachern“ interessiert ist. Wenn es richtig sein soll, daß sich ein steuerlicher Zugriff die durch ihn eintretende Vermögensminderung (Belastungswirkung) ebenso anrechnen lassen muß wie die dadurch ausgelöste Lenkungslast (Gestaltungswirkung),¹⁰⁶ so darf bei einer ressourcenlenkenden Besteuerung nicht übersehen werden, daß ihr Eingriff gerade (auch) Lenkungsnutzen („Zusatznutzen“ der Besteuerung¹⁰⁷) hervorruft; diese Zusatznutzen bestehen in der Wohlfahrtssteigerung durch Reallokation von Umweltnutzungen zu Gunsten der Erdulder und zu Lasten der Urheber negativer externer Effekte. Diese Reallokation mehrt freilich nicht nur die Gesamtwohlfahrt des Systems (allokativer Effekt), sie führt auch zu einer gerechten (Um-)Verteilung des institutionell verzerrten Zugangs zu tatsächlich knappen, aber bislang als frei behandelten Umweltgütern. Die Gerechtigkeitsimplikation des „Zusatznutzens“ allokativ korrigierender Lenkungsbesteuerung findet freilich nach Kenntnis des Verfassers in der gesamten, um Lastengerechtigkeit ja massiv besorgten steuerrechtlichen Diskussion nicht einmal Erwähnung.

¹⁰⁵ Zur finanzwissenschaftlichen Lehre von Sondervorteilen als Rechtfertigungsbasis für Äquivalenzabgaben insbesondere Haller 1981, 27 ff.; siehe auch Zimmermann/Henke 1994, 100 f.

¹⁰⁶ So statt vieler die umfassende duale Wirkungs- und Rechtfertigungslehre bei Birk 1983a.

¹⁰⁷ Zu diesem analog zur finanztheoretischen „Zusatzlast“ gebildeten Konzept statt vieler Görres 1985.

Die herrschende steuerrechtliche Auslegung von Lastenverteilungsgerechtigkeit (*iustitia distributiva*), die sich in einem Zahllastvergleich in bezug auf das monetäre Markteinkommen erschöpft, macht sich freilich zum Anwalt des Umweltstörers, der nicht nur reale Lasten auf (ebenso steuerpflichtige) Dritte externalisiert, denen der Zugang zu den hierdurch bereits verzehrten Umweltgütern (z. B. saubere Luft) verwehrt bleibt, nein, er fordert auch, gegenüber anderen Umweltstörern, die hier zurückhaltender vorgehen, nicht „schlechter“ gestellt zu werden, indem er – trotz höherer „Leistungsfähigkeit“ – nicht mehr Steuern zahlen will als der minder „umweltschonende“ Nachbar. Das herrschende Steuerrecht unterstützt ihn dabei, indem es mit Pathos darauf verweist, daß nur der Verzicht auf Steuerpreise den Gerechtigkeitsvorstellungen des Grundgesetzes entsprechen könne und eine steuerliche Veranlagung, die auf die geschilderten Zusammenhänge differenzierend reagiert, der Verfassungswidrigkeit anheimfalle.¹⁰⁸ Der „leistungsfähigkeitsgeminderte“ Erdulder negativer Externalitäten, der minder „Umweltschonende“ ebenso wie der stark „Umweltschonende“ sollen danach steuerlich „gleich“ behandelt werden, soweit ihnen *ansonsten* die gleichen entgeltlichen Faktoreinkommen zufließen. Und nur diese Form der „Gleichbehandlung“ könne vor dem Grundgesetz als „gerecht“ bestehen.

Die Absurdität dieser Deduktion kann auch nicht durch den Hinweis entkräftet werden, all dies sei eben nicht Aufgabe des Steuerrechts¹⁰⁹ – denn im gleichen Zusammenhang wird doch „unter Gemeinwohlaspekten“, die wohl auf exakt dieselben hier referierten Zusammenhänge Bezug nehmen, eine „Durchbrechung“ des Leistungsfähigkeitsgedankens gutgeheißen. Die damit ganz offensichtlich auch steuerrechtlich anerkannte Gebotenheit eines steuerlich diskriminierenden Zugriffs beim Umweltschutz ist aber wohl nichts anderes als Ausdruck der zuvor in Zweifel gezogenen Gerechtigkeitsbezüge.¹¹⁰

Anders gewendet bedeutet dies, daß eine Gefährdung der (finanziellen) Lastengleichheit gar nicht gegeben ist und diese daher auch keiner „Durchbrechung“ bedarf, weil Umweltabgaben vielmehr gerade ein Instrument zur Wiederherstellung einer gestörten Lastengleichheit sind.¹¹¹ „Rechtferti-

¹⁰⁸ So spricht etwa Lang 1993a, 126, davon, daß „gegenüber Öko-Steuern [...] das Leistungsfähigkeitsprinzip vornehmlich als Schutzprinzip für den Steuerzahler [wirkt]“. Die Zweifelhaftigkeit des Schutzgutes wird hier freilich gar nicht erfaßt.

¹⁰⁹ So wohl Tipke 1993, 280 f., der Erwägungen der „*iustitia commutativa*“ pauschal außerhalb des Steuerrechts ansiedelt.

¹¹⁰ Anders aber Birk 1985, 92, der auch mit Blick auf den Umweltschutz betont, daß „eine Durchbrechung des Leistungsfähigkeitsprinzips aus Gestaltungsvorstellungen“ nichts mit der Frage der gerechten Lastverteilung zu tun habe.

¹¹¹ Darauf weist bereits Köck 1991a, 164 f., hin, wenn er schreibt: „Auf eine Gleichheit der finanziellen Belastungen kann es nur dann ankommen, wenn gewis-

gungsbedürftig wäre hier eher die kostenlose Duldung der Nutzung, weil sie einer Subvention gleichkommen.“¹¹²

Die herrschende Steuerrechtslehre scheidet im Angesicht der Umweltgüterproblematik bei der Frage der horizontalen Verteilungsgerechtigkeit nicht nur am *tertium comparationis* des horizontalen Vergleichs (in bezug worauf wird verglichen?), sondern auch am Vergleichsmaßstab selbst (was wird verglichen?): Wer nur marktliche Faktorentgelte („Markteinkommen“) als Referenzgröße und nur Zahllasten als steuerliches Belastungsmaß zulassen will, kann weder für sich in Anspruch nehmen, eine gerechte Lastverteilung zu bewirken, noch gar anderen, umfassender legitimierten Konzepten die Verfassungswidrigkeit entgegenhalten.

Die steuerrechtliche Sorge um die gerechte Behandlung der Verursacher (hinsichtlich ihrer Zahllast) vernachlässigt die gebotene Mühewaltung um einen gerechten Ausgleich der Lenkungslasten zwischen Umweltstörern und Störungsduldern. Hat man sich darauf verständigt, daß die umweltbezogene Allokationsaufgabe überhaupt von einer Abgabe wahrgenommen werden soll, so kann dies im Rahmen einer (verfassungsrechtlichen) Bewertung jedoch nicht unbeachtlich sein. Die Auferlegung der Zahllast ist bei der Ressourcensteuer gerade das Mittel zur gerechten Allokation von Lenkungslasten: Der zur Zahllast ergänzend hinzutretenden Lenkungslast beim Umweltstörer steht ein in bezug hierauf idealiter größerer, ja in der Differenz dazu maximaler Lenkungsnutzen bei der Gruppe hierdurch vormals „Gestörter“ gegenüber. Die Zahllast selbst bleibt als Entgelt äquivalenztheoretisch bzw. als Realkonsum oder -einkommen leistungsfähigkeitstheoretisch legitimiert.

3.3.2 „Umweltleistungsfähigkeit“ und vertikale Verteilungsgerechtigkeit

Wenngleich sich daher die lenkende Ressourcenbesteuerung mit der horizontalen Lastengleichheit wohl ohne weiteres vereinbaren läßt, bleibt ein Unbehagen in bezug auf die vertikale Verteilung. Der Zugriff auf Umweltgüter indiziert zwar Leistungs-, nicht aber ohne weiteres Kauf- und damit Steuerkraft.¹¹³ Der minder Steuerkräftige mag besonders „umweltlei-

sermaßen grundlos, also voraussetzungslos Geld entzogen wird. Gründet sich die Abgabebelastung der Umweltnutzer hingegen auf das Verursacherprinzip, geht es um die Herstellung von Gleichheit.“

¹¹² Köck 1991a, 165. Zur Qualität des Steuerverzichts als „Realsubvention“ auch Wegmann 1988. Das Argument des Subventionsabbaus durch Abgabenerhebung wird juristisch bisweilen, jedoch meist folgenlos rezipiert, so bei Trzaskalik 1992, 135.

¹¹³ Dieses Problem wird auch bei Zimmermann/Henke 1994, 107, deutlich, wenn sie ausführen: „Da die Staatseinnahmen monetärer Art sein sollen, also für den Zen-

stungsfähig“ und daher – unter horizontalem Aspekt – steuerlich auch heranzuziehen sein; die Zahlungsmittel hierzu fehlen ihm u.U. gleichwohl. Pre-tialen Internalisierungs-, Demeritorisierungs- oder Reduktionshebeln im Umweltbereich wird folgerichtig in aller Regel – bezogen auf das Markteinkommen – eine regressive Tendenz nachgesagt.¹¹⁴ Diese beklagt eine unter vertikalen Gerechtigkeits Gesichtspunkten kontraindizierte überproportionale Heranziehung unterer Einkommensgruppen. Dies mag so sein. Drei Gründe sprechen freilich für eine nur eingeschränkte Relevanz dieser Argumentation.¹¹⁵

(1) Zum einen ist bisher wohl noch niemand mit dem Ansinnen vorstellig geworden, etwa auf Preise für private Konsumgüter nur deshalb zu verzichten, weil sie von Beziehern niedriger Markteinkommen überproportional nachgefragt würden. Demnach dürften stets solche Güter wegen „Regressionsgefahr“ keinen Preis bekommen, die von einkommensschwachen Individuen überproportional im Warenkorb gehalten bzw. nachgefragt werden. Übersehen wird dabei offensichtlich die Preis- und Vorteilsabschöpfungsfunktion der Ressourcensteuer, die gerade nicht nur ein beliebiges Kaufkraft-Erhebungsinstrument darstellt. Güter mit geringer Einkommenselastizität, zu denen auch die konsumtive Umweltbelastung zählen darf,¹¹⁶ sind daher ebenso wenig von ihren sozialen und privaten Opportunitätskosten freizustellen wie andere private Güter des täglichen Bedarfs auch. Auch hier könnte die vertikale Verteilung zweifellos „günstig“ beeinflusst werden, würde man zu Gütergeschenken übergehen, die untere Einkommensgruppen dann überproportional entlasteten. Dieser widersinnigen Logik ausgerechnet im Bereich teil-öffentlicher Umweltgüter nur deshalb zu folgen, weil dort aus institutionellen Gründen bisher kein Preisausschluß gegeben war und dieser erst staatlich-administrativ mit freilich „regressiver Wirkung“ nachgebildet werden muß, kann ernstlich nicht überzeugen.¹¹⁷

siten einen Verlust an Zahlungsmitteln bedeuten, kann damit [mit der individuellen Leistungsfähigkeit, d. Verf.] nur die finanzielle Leistungsfähigkeit gemeint sein, d. h. die Fähigkeit, Abgaben an den Staat leisten zu können.“

¹¹⁴ Siehe zu dieser These bereits Seneca/Taussig 1974, 104; Nowotny 1972/73, 429 f.; Bergmann/Ewringmann 1989, 54 ff.; Ewringmann 1997, 68; Peffekoven 1998, 65; aus steuerrechtlicher Sicht Lang 1993a, 158; siehe auch Stenger 1995, 188. Zu (personellen) Verteilungswirkungen ökosteuertlicher Reformvorschläge insbesondere Nagel 1993, 323 ff., der die Regressionsthese für die Energienutzung auch empirisch verifiziert; hierzu auch OECD 1997, 39 ff.

¹¹⁵ Zur Verteilungsproblematik differenziert auch Hansjürgens 1995b, 216 f.; wohl etwas zu salomonisch BMF-Beirat 1997, 44 ff. – Zu Verteilungsfragen aus umweltrechtlicher Sicht auch Kloepfer/Reinert 1995 sowie die Beiträge in Gethmann/Kloepfer/Reinert 1995.

¹¹⁶ Anders hingegen die Umweltqualität: Die Nachfrage nach Umweltqualität gilt als stark einkommenselastisch.

¹¹⁷ Auch Lang 1993a, 158, spricht mit Blick auf die Öko-Steuer-Funktion, bestimmten Gütern „ihren gerechten Preis zuzumessen“ davon, daß „indirekte Konsumsteuern nicht mehr pauschal als ‚sozial ungerecht‘ bewertet werden“ könnten.

Das bloße Erschrecken über das Ausmaß der bei voller Opportunitätskostenanlastung nötigen Mittelabschöpfung (und ihrer Regressionseffekte) ist zunächst einmal das Erschrecken über das Ausmaß der bislang unentgeltlichen Naturaneignung und Externalisierung von Umweltschäden. Auch hier gilt selbstverständlich: Man mag verteilungspolitische „Härten“ bei den Verursachern als ausgleichsbedürftig ansehen; eine „Ungerechtigkeit“ stellen sie aber gerade nicht dar. Ungerecht dürfte vielmehr eine Wirtschaftsordnung sein, die aus Furcht vor „regressiven Tendenzen“ bei den Verursachern auf eine Bepreisung gerade derjenigen Güter verzichtet, deren Verwendung mit massiven negativen Externalitäten bei den korrespondierenden Duldern einhergehen. Die *Regressionstendenz bei der Inzidenz dieser Lenkungslasten* ist aber erstaunlicherweise offenbar auch im Rahmen einer Steuerrechtslehre vollkommen unbeachtlich, die sich gänzlich der Gerechtigkeit staatlichen Handelns verpflichtet weiß (dazu aber schon oben zur horizontalen Gerechtigkeit).

(2) Ein weiteres kommt hinzu: Die Regressionswirkung wird gemessen am monetären Markteinkommen. Die Bezugsgröße „Markteinkommen“ ist aber für die hier interessierenden außermarktliche Konsumvorgänge ganz offensichtlich gerade nur bedingt relevant. In bezug auf den nutzenseitigen „Reinvermögenszugang“ mildert sich c. p. aber die behauptete Regressionswirkung, da die Abschöpfung durch Ressourcensteuern gerade dort verstärkt erfolgt, wo im Zuge der Umweltaneignung größere nicht-monetäre Einkommenszuwächse vermutet werden. Das „Nutzeinkommen“ ist ja gerade um die nicht-monetären Einkommensbestandteile höher als das „Markteinkommen“.

(3) Schließlich reicht die Betrachtung der bloßen Zahlungs-Inzidenz für die Beurteilung der Verteilungsposition der Zensiten und deren jeweilige Änderung natürlich nicht aus. Vielmehr sind zahlreiche weitere Aspekte einzubeziehen, zu denen die Verteilungseffekte der Umweltschäden bzw. der politisch induzierten Umweltqualitätsverbesserungen (bei Steuern: Lenkungs- oder Zusatznutzen), die Verteilungswirkungen der Kosten von Umweltpolitik (bei Steuern: Zahl- und Lenkungs-/Zusatzlasten), die Verteilungseffekte aus Zielverletzungen anderer gesellschaftlicher Ziele bei Realisierung von Umweltpolitik (z. B. Beschäftigung, Wachstum und Preisniveau) sowie schließlich die distributiven Wirkungen der anschließenden Mittelverwendung gehören.¹¹⁸ Der unmittelbar wichtigste Effekt in diesem Zusammenhang ist sicherlich die Inzidenz der Umweltnutzen aus verbes-

¹¹⁸ Hierzu insbesondere K. W. Zimmermann 1977, 94 ff.; in jüngerer Zeit Hochmuth / Kurz 1994, 699 ff. Zu den Verteilungswirkungen von Umweltpolitik allgemein auch Pfaff / Pfaff 1977; Merk 1988; K. W. Zimmermann 1985 mit zahlreichen weiteren Nachweisen insbesondere aus dem (älteren) angelsächsischen Schrifttum; in neuerer Zeit ders. 1995; Spillmann 1994.

serter Umweltqualität, welche ebenfalls als Verteilungsfolge der Ressourcenbesteuerung anzusprechen ist. Bei Umweltsteuern ist dies der wohlfahrtstheoretische „Zusatznutzen“ der Abgabenerhebung.¹¹⁹ Geht man davon aus, daß gerade die unteren Einkommensgruppen in besonderem Maße unter Umweltbelastungsexpositionen zu leiden haben,¹²⁰ so wird eine lenkungsbedingte Rückführung der Schadenslast auch in dieser Gruppe die stärksten Entlastungen zeitigen, mithin ebenfalls regressive Nutzensteigerungen induzieren. In der empirisch ausgerichteten Umweltinzidenz-Literatur¹²¹ wird zwar einer *real* durchaus *regressiven Entlastung* durch Umweltqualitätsverbesserungen¹²² eine über Zahlungsbereitschaften ermittelte *progressive Nutzeninzidenz* gegenübergestellt (d. h. der subjektive Wert auch anteilig geringerer Realverbesserungen bei den „Reichen“ liegt höher als die subjektive Nutzensteigerungen bei den „Armen“). Dennoch gilt wohl, daß angesichts der besonderen Komplexität von Verteilungseffekten keine apriorischen Verteilungsgerechtigkeiten abgeleitet werden dürfen.

Kurz: Die wohlfeile Regressionsbehauptung verliert an Gewicht, soweit sie als bloße Zahllast-Inzidenz in bezug auf das Markteinkommen formuliert ist und dabei die Rechtfertigung über die Tauschäquivalenz des Preises aus den Augen verliert. Der Einwand mangelnder „vertikaler Verteilungskorrektheit“ erscheint daher nur bedingt relevant und überdies methodisch fragwürdig, soweit als Meßkonzept und Beleg nur eine markteinkommensbezogene Zahllast-Inzidenz-Hypothese angeboten wird.¹²³

Dennoch bleibt die Frage der Abstimmung von Leistungs- und Zahlungsfähigkeit ein Problem: Beide Besteuerungsformen richten sich auf eine einzige, in Geldeinheiten dimensionsierte Quelle – theoretisch kann die Abschöpfung der besonderen Leistungsfähigkeit sogar über der gesamten finanziellen Leistungsfähigkeit liegen. Der damit beschriebene Konflikt, der sich aus einer Konstellation von „Leistungskraft ohne Steuerkraft“ bzw. von „Leistungsfähigkeit ohne Zahlungsfähigkeit“ ergibt, kann nun auf zweierlei Weisen gelöst werden: Das Individuum schränkt unter dem Ein-

¹¹⁹ Siehe nur Görres 1985.

¹²⁰ Hierzu etwa Zimmermann 1977, 96 f., m. w. Nachw.

¹²¹ Siehe nur die bei K. W. Zimmermann 1985 angegebene Literatur sowie in neuerer Zeit Schulz 1985; Holm-Müller et al. 1991.

¹²² Siehe etwa die Studien von Harrison 1975 auf der Basis von Umweltindikatoren oder von Gianessi / Peskin / Wolff 1979 unter Verwendung monetarisierter Schäden.

¹²³ Vor diesem Hintergrund eine „eindeutige Konfliktsituation“ (K. W. Zimmermann 1977, 100) der Verursacherbesteuerung zur Verteilungsgerechtigkeit zu konstruieren (ähnlich wohl auch RSU 1974, Tz. 569), ja von „zwangsläufiger Antinomie“ von Umwelt- und Verteilungspolitik in der Marktwirtschaft zu sprechen (K. W. Zimmermann 1977, 110), erscheint wenig überzeugend. Zurückhaltung gebietet schon die außerordentliche Komplexität der Verteilungsproblematik (so aber auch K. W. Zimmermann 1977, 109; ähnlich Hansjürgens 1995b, 217).

druck der drohenden Abschöpfung seinen Umweltgebrauch ein und schont dadurch seine finanzielle Leistungsfähigkeit oder es wird von der Inanspruchnahme entsprechend seiner besonderen Leistungsfähigkeit befreit und erhält einen kostenlosen Güterzugang – wie dies gegenwärtig ja i. d. R. geschieht. Eine solche „Lösung“ verkennt freilich den Sinn des Preismechanismus. Hierzu der Wissenschaftliche Beirat beim BMF: „Soll jedermann unabhängig von seiner Wirtschaftslage Zugang zu allen Gütern haben, dürfte es überhaupt keine Preise geben; sicherlich gäbe es dann auch bald keine Güter“ mehr.¹²⁴ Natürlich können verteilungspolitische Härten ausgleichsberechtigt sein. Man sollte aber anerkennen, daß hier unter dem Mantel des grundrechtlichen Einkommensschutzes bzw. des Sozialstaats- und Gleichbehandlungsgebotes faktisch einem Grundrecht auf *unentgeltliche* Naturzerstörung abgabenabwehrende Kraft zugebilligt wird. Man mag einwenden, daß aus Art. 2 GG zunächst alles erlaubt sei, was nicht einem ausdrücklichen Verbot unterliege; aus dieser Nutzungsbefugnis indes eine generelle Kostenfreistellung von den Sozialfolgen eigenen Handelns abzuleiten, erscheint wenig überzeugend.

Im Rahmen der steuerrechtlichen Umweltdiskussion wird es aber als „gerecht“ angesehen, „mangels Leistungsfähigkeit“ einen freien Güterzugang zu gewährleisten und die Ausschluß- und Rationierungsfunktion der Preise insoweit aufzuheben. Dies gilt überdies nicht nur für „Mittellose“, sondern mangels Leistungsfähigkeitsausdruck der Ressourcenbesteuerung sogar ganz allgemein für sämtliche Umweltnutzer!¹²⁵ Grundsätzlich werden aber Konflikte zwischen Allokation und Verteilung zweckmäßigerweise nicht etwa so gelöst, daß die Güterverfügung für bestimmte Gruppen ganz oder teilweise kostenlos gestellt wird; vielmehr wird aus distributiven Gründen nur die Einkommensrestriktion zu lockern sein – z. B. durch Transfers oder Senkung anderer Steuern –, so daß die relativen Preise und die in ihnen zum Ausdruck kommenden Knappheitsinformationen unangetastet bleiben können. Bei Umweltabgaben wird jedoch gefordert, minder begünstigte Gruppen, ja letztlich alle Zensiten vor staatlich administrierten preislichen Hürden im Zugang zu Umweltgütern zu bewahren. In der umweltpolitischen Diskussion ist mit Blick auf die Kostenfreistellung und die Ablehnung von Umweltpreisen zu Recht von „Verschonungssubventionen“¹²⁶ oder „Güter-Geschenken“¹²⁷ gesprochen worden. Diese im Namen der

¹²⁴ BMF-Beirat 1997, 45.

¹²⁵ Unter *Sozialstaatsmaßstäben* wird hingegen zunächst „nur“ die Schonung unterer Einkommensgruppen gefordert, insbesondere soweit ein unabwendbarer Existenzbedarf gegeben sei – siehe nur Balmes 1997, 183; ähnlich Lang 1993a, 158, der es grundsätzlich als zumutbar ansieht, auf „spezifisch umweltschädlichen Privatkonsum zu verzichten“.

¹²⁶ Der Begriff geht zurück auf Zacher 1967, 317 f.

¹²⁷ Gawel / Ewringmann 1994, 309 f.; siehe jüngst erneut Ewringmann 1999, 397.

Gerechtigkeit zu fordern ist zudem deshalb besonders delikant, weil die Güter, um deren Verfügbarkeit es hier geht, keine rein private Bedürfnisbefriedigung versprechen, sondern im Gegenteil als teil-öffentliche Übel mit z. T. gravierenden Sozialschädlichkeiten einhergehen. Das heißt, ihre freie Nutzung für einige bedeutet zusätzliche unkompenzierte (externe) Lasten für (viele) andere. Eine regressive Inzidenz *dieser* Verteilungswirkungen durch verschlechterte Luft- und Gewässerqualität, Verkehrsinfarkt und Strahlungsrisiken liegt zudem auf der Hand. Eine Verengung der Verteilungsperspektive auf die reinen Entzugswirkungen der Steuererhebung wird gerade einer Abschöpfung mit lenkenden Zielen nicht gerecht: Die Verteilungseffekte der Substitutionsreaktionen (Umweltqualitätsfolgen der Besteuerung) dürfen hier nicht außer Betracht bleiben.¹²⁸ Eine Lenkungssteuer zur Beherrschung negativer externer Effekte ist einem besonderen Gerechtigkeitsideal verpflichtet, nämlich der Schulterung durch individuelles Handeln verursachter Soziallasten (Verursacherprinzip), d. h. der horizontalen (Struktur-)Gerechtigkeit aus Zahl- und Lenkungslasten.¹²⁹ (Hinzu tritt bei der Lenkungssteuer als Effizienzinstrument die „Gerechtigkeit des absoluten Niveaus“, d. h. die Vermeidung einer Verkürzung der Bedürfnisbefriedigungschancen insgesamt durch „effiziente“ Besteuerung¹³⁰).

Steuergerechtigkeit aus einem relativen Zahllastvergleich zu einem Indikator rein finanzieller Leistungsfähigkeit zu deduzieren, verkennt daher im Umweltbereich nicht nur den Realeinkommenszuwachs durch Indienstnahme von Naturgütern, es ignoriert auch die Verteilungsinzidenz der wohlfahrtsrelevanten Zusatzlasten der Besteuerung, die bei lenkenden Umweltsteuern idealiter als „Zusatznutzen“ zu Buche schlagen.

4. Zusammenfassung

1. Es konnte gezeigt werden, daß Umweltabgaben mit dem Leistungsfähigkeitsgedanken entsprechend der Konzeption einer auf die Reinvermögenszugangstheorie gestützten realen „Umweltleistungsfähigkeit“ grundsätzlich zur Deckung zu bringen sind. Damit wird insbesondere dem Aspekt

¹²⁸ Dies gilt finanzwissenschaftlich ohnehin generell, da neben dem Zahlbetrag auch die „Zusatzlast“ (resp. der „Zusatznutzen“) der Besteuerung über die Wohlfahrtseinbuße des Individuums mitentscheidet. Gesamtwirtschaftlich ist gar die Zusatzlast das alleinige Wohlfahrtsmaß.

¹²⁹ Gerechtigkeit in den Lenkungslasten hat aber wohl auch Tipke 1993, 477, im Blick, wenn er ausführt: „Die Erhebung einer Abgabe ist m. E. auch angezeigt, wenn einzelne Bürger oder Gruppen von Bürgern durch sozial inadäquates Verhalten vermeidbare Aufwendungen des Staates oder der Gemeinde verursachen, mit denen andere Bürger nichts zu tun haben. Diese anderen Bürger sollten folglich mit solchen Sonderaufwendungen auch nicht belastet werden.“

¹³⁰ Dazu näher Gawel 1999a.

horizontaler Lastengerechtigkeit entsprochen: Umweltnutznieser erscheinen aufgrund ihres realen Einkommenszuwachses durch Naturverzehr leistungsfähiger und können auch verstärkt steuerlich herangezogen werden. Die Umweltnutzung selbst ist Bestandteil „wirtschaftlicher Betätigung“ der Zensiten; deren Produktions- und Nutzensteigerung infolge des Naturverzehrs zugleich einen steuerbaren „Ertrag“ im Sinne des Steuerstaatsparadigmas darstellt. Umweltsteuern lassen sich daher grundsätzlich sowohl über das Äquivalenz-, als auch über das Leistungsfähigkeitsprinzip rechtfertigen. Ob dies Veranlassung gibt, von einer Besteuerungsform *sui generis* – jenseits von Äquivalenz- und Zahlungsfähigkeit – und einer eigenen Rechtfertigungslehre zu sprechen, sei hier dahingestellt; Äquivalenz- und Leistungsfähigkeitsprinzip erscheinen jedenfalls bei weiter Auslegung jeweils auch für Ressourcenbesteuerung tragfähig. Dem steht nicht entgegen, daß im Rahmen der Leistungsfähigkeitsbesteuerung stets nur ein Ertragsanteil, bei Äquivalenzbesteuerung hingegen der volle Sondervorteil abgeschöpft wird. Der äquivalenztheoretische Entgeltzusammenhang stützt bei Lenkungsabgaben nur noch die allokatiospolitische Rechtfertigung, kann jedoch die Bemessung nicht mehr anleiten; moderne Lenkungsabgaben stellen insoweit Abgaben eigener Art dar, die jedoch von beiden steuertheoretischen Begründungszusammenhängen getragen werden können.

Es kann ferner gezeigt werden, daß das steuerrechtlich dominierende Konzept der Zahlungsfähigkeit und die Angriffe auf das auch die „Umweltleistungsfähigkeit“ tragende Reinvermögenzugangskonzept diesen Ergebnissen zunächst nicht entgegen stehen: Insbesondere der dogmatische Übergang von Nutzengrößen auf Marktwerte ist Operationalisierungs- und Gerechtigkeitsproblemen geschuldet, die bei Umweltbesteuerung gerade nicht greifen.

2. Es verbleibt freilich eine „Gerechtigkeitslücke“ gegenüber dem Konzept der Zahlungsfähigkeit, die durch eine Konstellation von „(Umwelt-) Leistungsfähigkeit ohne Steuerkraft“ beschrieben werden kann. Wiewohl dieser Aspekt mangelnder vertikaler Lastenausteilungsgerechtigkeit (*iustitia distributiva*) vor dem Hintergrund der damit angestrebten Tausch- und Verantwortungsgerechtigkeit (*iustitia commutativa*) sowie der (vermutlich ebenfalls regressiven) Inzidenz von Lenkungsnutzen einer Ressourcenbesteuerung relativiert wird, kann dieses Problem systemverträglich wohl nur durch eine Begrenzung der Anwendungsreichweite von „Zahlungsfähigkeit“ gelöst werden. Zur theoretischen Begründung dienen sowohl eine einzelsteuerliche Trade-Off-Abwägung von Effizienz- und Gerechtigkeitsaspekten (steuerrechtlich: die Durchbrechungslehre) als auch die Auflösung des Konflikts auf der höheren Ebene des gesamten Steuersystems: Auf Zahlungsfähigkeit referierende Steuern stehen dann neben den insoweit abweichend legitimierten Ressourcensteuern. Kurz: Im Steuersystem muß

eine „Allokationsabteilung“ bestehen können, die von Leistungsfähigkeitseinreden weitgehend frei bleibt. Dies reflektiert auch die keineswegs neuartige finanzwissenschaftliche Erkenntnis, daß keine Steuer für die Erfüllung aller steuerpolitischen Ziele gleichermaßen geeignet erscheint; wäre dies der Fall, so könnte man auch eine Alleinsteuern erheben (Neumark 1970, 4).

3. Damit kann insgesamt gezeigt werden, daß der im Steuerrecht beschworene „Konflikt zwischen umweltschutzorientierter Besteuerung und Steuergleichheit“¹³¹ vielfach gar nicht besteht (z. B. in bezug auf horizontale Lastengerechtigkeit) oder aber vor dem Hintergrund einer grundsätzlichen Reziprozität der gerechtigkeitsbezogenen Wertungskonflikte von *iustitia commutativa* und *iustitia distributiva* zielverträglich gelöst werden kann, ohne dazu auf Steuerpreisadministrierung für Umweltgüter völlig zu verzichten und damit ungezügelter Naturnutzung in Kauf zu nehmen. Der „Rest-Konflikt“ zwischen Lenkungsanliegen und Gerechtigkeit muß gerade im Falle von Ressourcenbesteuerung anders gelöst werden als bei gewöhnlichen steuerlichen Lenkungsnormen. Die Zensiten können ihre Zahlungsfähigkeit selbst durch Einschränkung des Naturverbrauchs schonen. Ob diese Verzichtsindektion angesichts mangelnder Zahlungsfähigkeit bzw. nur geringer Markteinkommen „gerecht“ ist, kann im Einzelfall bestritten werden. Dies mag auf einen Ausgleich zwischen Verteilungs- und Allokationserfordernissen der Besteuerung führen. Ein solcher Ausgleich kann aber bereits darin erblickt werden, daß bestimmte Teile des Steuersystems unter Zahlungsfähigkeitssichtspunkten strukturiert sind, andere wohldefinierte Abteilungen des Steuersystems hingegen explizit nach Äquivalenz- bzw. Aspekten erweiterter Leistungsfähigkeit.¹³² Zahlungsfähigkeit ist damit auch unter Verteilungsgerechtigkeitsaspekten nicht einschlägig für den Fall der Ressourcenbesteuerung. Was eine „Durchbrechung“ legitimieren würde, reduziert aber bereits den originären Anwendungsbereich des Zahlungsfähigkeitsprinzips als Gerechtigkeitsnorm. Umgekehrt darf Besteuerung nach der Leistungs- oder gar Zahlungsfähigkeit nicht mit gerechter Besteuerung schlechthin gleichgesetzt werden. Ungerechtigkeiten beim Steuerzugriff entstehen daher vielmehr durch generelle Außerachtlassung, nicht etwa durch bloße Berücksichtigung von Umweltgebrauch.

4. Insbesondere gilt: Eine staatliche Ordnung, die die wirtschaftliche Privatautonomie schützt, um nicht zuletzt an ihren Früchten steuerlich zu part-

¹³¹ Lang 1993a, 127; ähnlich Birk 1985, 91. Der rituelle Verweis auf die grundsätzliche Gleichheitswidrigkeit des Steuerinterventionismus (so statt vieler Schemmel 1995, 43; P. Kirchof 1984, 308, spricht von einem „Gegenprinzip“) verfährt bei Umweltlenkung gerade nicht.

¹³² So wohl auch Lang 1993a, 158: „Die soziale Steuergerechtigkeit lebt [...] von einem ausgewogenen Verhältnis direkter und indirekter Steuern“, wobei die Regressioneffekte einzelner Konsumsteuern aufgrund der spezifischen Belastungswürdigkeit „zuzumuten“ seien.

tizipieren, kann nur als „gerecht“ verstanden werden, wenn sie bei der Geltendmachung ihres Anteils neben der gleichmäßigen Individualisierung von Teillasten die Auswirkungen auf das Gesamtergebnis und damit auch die individuellen Bedürfnisbefriedigungsmöglichkeiten in Betracht zieht. Besteht hier ein Spannungsverhältnis, wie es ökonomisch zwischen „Effizienz“ und „(Last-)Verteilung“ aufgezeigt wird, so wird Gerechtigkeit nur im Ausgleich aller Güterverteilungseffekte, d. h. unter Beachtung des absoluten Umfangs der Bedürfnisbefriedigungschancen einerseits (Niveaueffekt) sowie eines gerechten Ausgleichs von Zahl- und Lenkungslasten andererseits (Struktureffekt) erreicht werden können. Hierzu leisten gerade Umweltabgaben einen wichtigen Beitrag.

5. Es wird ferner nicht als „ungerecht“ angesehen werden können, daß knappe Güter auch dann einen Preis behalten, wenn sie als Bestandteil eines Subsistenzbündels zur Befriedigung des Existenzminimums angesehen werden können. Auch eine evtl. Regressionswirkung, die aus einer geringen Einkommenselastizität von Umweltbelastungen folgt, gibt jedenfalls auch bei privaten Subsistenzgütern keine Veranlassung, eine kostenlose Bereitstellung zu postulieren.

6. Es kann weiterhin wohl nicht als „ungerecht“ beanstandet werden, wenn dieser Preislogik insbesondere solche Güter zu unterwerfen sind, von deren Nutzung negative externe Effekte auf unbeteiligte Dritte ausgehen. Durch die Konfrontation mit einem (administrierten) Preis werden die Ressourcennutzer als Urheber derartiger negativer Sozialfolgen vielmehr von der Ausdehnung ihrer Nachfrage bis zur Sättigungsmenge abgehalten. Dieser Verzicht dient einem („gerechten“) Interessenausgleich zwischen konkurrierenden Nutzungsinteressen an Umweltgütern, auf die nicht nur die Urheber negativer Externalitäten sondern gleichermaßen auch deren Erdulder zuzugreifen beabsichtigen (Gerechtigkeit in den Lenkungslasten).

7. Art. 3 I GG verpflichtet unbestritten zu einer „gerechten“ Steuerordnung. Diese Gerechtigkeit kann freilich nicht erschöpfend im Walten eines bloßen Zahlungsfähigkeitsprinzips erblickt werden. Die Probleme einer Operationalisierung „gerechter“ Steuerzugriffe haben dem Leistungsfähigkeitsprinzip finanzwissenschaftlich¹³³ (aber auch in der steuerrechtlichen Diskussion¹³⁴) bereits die Verabschiedung als konkretisierende „Gerechtig-

¹³³ Siehe nur Littmann 1970; einen neueren Überblick bieten Pohmer/Jurke 1984. Allerdings hält sich auch in der („alten“) Finanzwissenschaft noch das Bedauern gegenüber der Zurückdrängung einer der gerechten Lastausteilung verpflichteten Leistungsfähigkeitsorientierung zu Lasten von Effizienz- und Lenkungsüberlegungen – siehe nur jüngst Oberhauser 1998, 113 ff.

¹³⁴ Kritisch insbesondere Kruse 1991, 45 ff. der freilich überhaupt keine Maßstäbe für eine sachgerechte Steueranknüpfung erkennen will (zu Recht kritisch dazu aus ökonomischer Sicht Wagner 1992, 3, aus juristischer Sicht Tipke 1993, 470 ff.; ferner Arndt 1981; Martens 1987).

keitsnorm“ eingetragen. Auch wenn man demgegenüber den Leistungsfähigkeitsgedanken weiterhin zwar für „*unbestimmt*, jedoch keineswegs *unbestimmbar*“¹³⁵ hält, bleibt nicht nur die „Prävalenz der Gerechtigkeitsmoments“¹³⁶ sondern vor allem dessen Konkretisierung legitimierungsbedürftig. Die Bestimmung setzt jedoch eine Wertungshierarchie voraus, deren Deduktionen keinen Selbstzweck, sondern wert- und prämissengebunde Setzungen verkörpern. Der Nachweis, daß Zahlungsfähigkeit und Umweltgebrauch als steuerliche Bemessungsgrundlage disharmonisieren können, sagt über die steuerrechtliche Brauchbarkeit umweltbezogener Steuerobjekte nur dann etwas aus, wenn zugleich aufgezeigt werden kann, daß sich bei allen vorherigen Deduktionsschritten aus dem Oberziel der Gerechtigkeit die Entscheidung zugunsten der Zahlungsfähigkeit zugleich gegen den Umweltgebrauch richtet. Genau dies geling indes nicht.

Literatur

- Amonn, A. (1949): Gerechtigkeit und Zweckmäßigkeit in der Besteuerung, in: Probleme der öffentlichen Finanzen und der Währung. Festgabe für Eugen Grossmann, Zürich, 3 – 14.
- Arndt, H.-W. (1981): Steuerliche Leistungsfähigkeit und Verfassungsrecht, in: Damrau, J./Kraft, A./Fürst, W. (Hrsg.): Festschrift für Otto Mühl zum 70. Geburtstag, Stuttgart u. a. O., 17 – 39.
- (1995): Rechtsfragen einer deutschen CO₂-/Energiesteuer entwickelt am Beispiel des DIW-Vorschlages, Frankfurt/M. u. a. O.
- Atkinson, A. B. (1977): Optimal Taxation and the Direct versus Indirect Tax Controversy, in: Canadian Journal of Economics 10, 590 – 606.
- Bach, St. (1991): Die Perspektive des Leistungsfähigkeitsprinzips im gegenwärtigen Steuerrecht, in: Steuer und Wirtschaft 68, 116 – 135.
- Balmes, F. R. (1997): Verfassungsmäßigkeit und rechtliche Systematisierung von Umweltsteuern, Lohmar / Köln.
- Baumol, W. J. (1972): Environmental Protection and the Distribution of Incomes, in: OECD (Hrsg.): Problems of Environmental Economics, Paris, 67 – 73.
- Bergmann, E./Ewringmann, D. (1989): Öko-Steuern: Entwicklung, Ansatzpunkte und Bewertung, in: Nutzinger, H. G./Zahrnt, A. (Hrsg.): Öko-Steuern, Karlsruhe, 43 – 73.
- Birk, D. (1983a): Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen. Ein Beitrag zu den Grundfragen des Verhältnisses Steuerrecht und Verfassungsrecht, Köln.

¹³⁵ Tipke / Lang 1996, 83 (Hervorh. im Original); ebenso Tipke 1993, 493 ff.; ähnlich auch aus finanzwissenschaftlicher Sicht – wohl gegen die dort h. M. – Bach 1991, 116 und 119.

¹³⁶ Tipke 1993, 543.

- (1983b): Zum Stand der Theoriediskussion in der Steuerrechtswissenschaft, in: *Steuer und Wirtschaft* 60, 293–299.
- (1985): Steuerrecht als Mittel des Umweltschutzes, in: *Natur und Recht* 7, 90–94.
- Blankart, Ch. B.* (1994a): *Öffentliche Finanzen in der Demokratie*, 2. Aufl., München.
- (1994b): „Neue Finanzwissenschaft“. Eine alternative Sicht, in: *Zeitschrift für Wirtschafts- und Sozialwissenschaften* 114, 245–254.
- BMF-Beirat (Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen) (1997): *Umweltsteuern aus finanzwissenschaftlicher Sicht*, Bonn.
- Buchanan, J. M.* (1967): *Public Finance in Democratic Process*, Chapel Hill, N. C.
- Dickertmann, D.* (1988): Maßnahmen für den Umweltschutz im Rahmen des bestehenden Steuersystems. Eine Bestandsaufnahme, in: Schmidt, K. (Hrsg.): *Öffentliche Finanzen und umweltpolitik I*, Berlin, 91–227.
- Elschen, R.* (1988): Steuerliche Gerechtigkeit – Unzulässiger oder unzulänglicher Forschungsgegenstand der Steuerwissenschaften, in: *Steuer und Wirtschaft* 65, 1–16.
- (1991): Entscheidungsneutralität, Allokationseffizienz und Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit. Gibt es ein gemeinsames Fundament der Steuerwissenschaften?, in: *Steuer und Wirtschaft* 68, 99–115.
- Ewringmann, D.* (1997): Staatsfinanzierung und Lenkungsabgaben: Problemfelder und Gestaltungsmöglichkeiten einer ökologischen Steuerreform, in: Staehelin-Witt, E. (Hrsg.): *Ökologisch orientierte Steuerreform*, Berlin, 61–100.
- (1999): Ökonomisch rationale Umweltpolitik – rechtswidrig? Die ökonomische Sicht, in: Gawel, E. / Lübke-Wolff, G. (Hrsg.): *Rationale Umweltpolitik – Rationales Umweltrecht. Konzepte, Kriterien und Grenzen rationaler Steuerung im Umweltschutz*, Baden-Baden, 387–409.
- Ewringmann, D. / Schafhausen, F.* (1985): *Abgaben als ökonomischer Hebel in der Umweltpolitik*, Berlin.
- Fisher, I.* (1906 / 65): *The Nature of Capital and Income*, wiederabgedruckt: New York 1965.
- (1937): Income in Theory and Income Taxation in Practice, in: *Econometrica* 5, 1–55.
- (1939): Double Taxation of Savings, in: *The American Economic Review* 29, 16–33.
- Franke, S. F.* (1991): Hindernisse im Verfassungsrecht für Öko-Abgaben, in: *Zeitschrift für Rechtspolitik* 24, 24–28.
- (1993): *Steuerpolitik in der Demokratie. Das Beispiel der Bundesrepublik Deutschland*, Berlin.
- (1994): *Umweltabgaben und Finanzverfassung*, in: *Steuer und Wirtschaft* 71, 26–38
- Gawel, E.* (1995): Ökologisierung des Steuer- und Abgabensystems. Übergangsprobleme und umweltpolitische Implikationen, in: *Hamburger Jahrbuch für Wirtschafts- und Gesellschaftspolitik* 40, 171–195.
- (1999a): *Umweltabgaben zwischen Steuer- und Gebührenlösung. Eine finanzwissenschaftliche Kritik der Rechtsformrestriktionen für administrierte Umweltpreise*, Baden-Baden.

- (1999b): Umweltlenkungssteuern und Leistungsfähigkeitsprinzip, in: *Steuer und Wirtschaft* 76, 374–381.
- (2000): Das Rechtskleid für Umweltabgaben – abgabengestützte Umweltlenkung zwischen Steuer- und Gebührenlösung, in: Sacksofsky, U./Wieland, J. (Hrsg.): *Vom Steuer- zum Gebührenstaat?*, Baden-Baden, 108–143.
- Gawel, E. / Ewringmann, D. (1994): Lenkungsabgaben und Ordnungsrecht. Zur allokativen Logik der Restverschmutzungsabgabe, in: *Steuer und Wirtschaft* 71, 295–311.
- Gethmann, C. F./Kloepfer, M./Reinert, S. (1995): *Verteilungsgerechtigkeit im Umweltstaat*, Bonn.
- Gianessi, L. P./Peskin, M. P./Wolff, E. (1979): The Distributional Effects of Uniform Air Pollution Policy in the United States, in: *Quarterly Journal of Economics* 93, 281–301.
- Görres, A. (1985): Der Zusatznutzen einer Umweltsteuer, in: *Zeitschrift für Umweltpolitik* 8, 45–68.
- Gosch, D. (1990): Juristische Beurteilung von Öko-Steuern, in: *Steuer und Wirtschaft* 67, 201–216.
- Grossekettler, H. (1995): Öffentliche Finanzen, in: *Vahlens Kompendium der Wirtschaftstheorie und Wirtschaftspolitik*, Bd. I, 6. Aufl., München, 483–669.
- (2000): Steuerstaat versus Gebührenstaat – Vor- und Nachteile, in: Sacksofsky, U./Wieland, J. (Hrsg.): *Vom Steuerstaat zum Gebührenstaat?* Baden-Baden, 24–45.
- Hackmann, J. (1983a): Die Bestimmung des steuerrechtlichen Einkommensbegriffs aus finanzwissenschaftlicher Sicht, in: Hansmeyer, K.-H. (Hrsg.): *Staatsfinanzierung im Wandel*, Berlin, 661–702.
- (1983b): Zu einer verteilungspolitisch ausgerichteten Theorie der indirekten Besteuerung, in: Pohmer, D. (Hrsg.): *Zur optimalen Besteuerung*, Berlin, 261–331.
- Haller, H. (1981): *Die Steuern. Grundlinien eines rationalen Systems öffentlicher Abgaben*, 3. Aufl., Tübingen.
- (1990): Umstrittene Fragen der „Leistungsfähigkeitsbesteuerung“, in: Bea, F. X./Kitterer, W. (Hrsg.): *Finanzwissenschaft im Dienste der Wirtschaftspolitik*. Dieter Pohmer zum 65. Geburtstag, Tübingen, 21–40.
- Hansjürgens, B. (1995a): Umweltabgaben als öffentliche Einnahmen?, in: Benkert, W./Bunde, J./Hansjürgens, B. (Hrsg.): *Wo bleiben die Umweltabgaben? Erfahrungen, Hindernisse und neue Ansätze*, Marburg, 137–158.
- (1995b): Wie passen „Öko-Steuern“ in das Steuersystem?, in: *Konjunkturpolitik* 41, 199–227.
- (1996): Juristische Formenlehre und ökonomische Abgabekonzeptionen, in: Gawel, E. (Hrsg.): *Institutionelle Probleme der Umweltpolitik*, Berlin, 207–224.
- (1997a): Äquivalenzprinzip und Finanzpolitik: Ein Besteuerungsprinzip (erneut) auf dem Prüfstand, in: *Zeitschrift für Wirtschaftspolitik* 46, 275–301.
- (1997b): Gebührenkalkulation auf der Basis volkswirtschaftlicher Kosten? Anwendungsprobleme und Lösungsansätze, in: *Archiv für Kommunalwissenschaften* 36, 233–253.

- (1998a): Äquivalenzprinzip und Staatsfinanzierung. Begründung und Möglichkeiten einer stärker äquivalenzorientierten Finanzierung und Organisation der Staatstätigkeit, unveröff. Habil.-Schrift, Univ. Marburg.
 - (1998b): Allokative Begründung des Äquivalenzprinzips: mehr Effizienz im politischen Prozeß, in: List Forum für Wirtschafts- und Finanzpolitik 24, 307 – 325.
- Hansmeyer, K.-H.* (1992): Umweltpolitische Ziele im Steuer- und Abgabensystem aus finanzwissenschaftlicher Sicht, in: Umweltschutz durch Abgaben und Steuern, Heidelberg, 1 – 13.
- (1995): Energieabgaben und Steuersystem, in: ders./Klemmer, P./Schmitt, D. (Hrsg.): Energiebesteuerung und ökologischer Umbau des Steuersystems, Essen, 15 – 34.
- Hansmeyer, K.-H. u. a.* (1980): Steuern auf spezielle Güter, in: Handbuch der Finanzwissenschaft, 3. Aufl., Bd. 2, Tübingen, 709 – 885.
- Hanusch, H.* (1981): Äquivalenzprinzip und kollektive Güter, in: Pohmer, D. (Hrsg.): Beiträge zum Äquivalenzprinzip und zur Zweckbindung öffentlicher Einnahmen, Berlin, 37 – 91.
- Harrison, D. jr.* (1975): Who Pays for Clean Air? The Cost and Benefit Distribution of Federal Automobile Emission Controls, Cambridge/Mass.
- Hedtkamp, G.* (1980): Klassifikation der öffentlichen Einnahmen, in: Handbuch der Finanzwissenschaft, 3. Aufl., Bd. 2, Tübingen, 63 – 80.
- Hessler, H. D.* (1994): Theorie und Politik der Personalsteuern. Eine Kritik ihrer Einkommens- und Vermögensbegriffe mit Blick auf die Leistungsfähigkeitstheorie, Frankfurt/M. u. a. O.
- Hey, J.* (1998): Rechtliche Zulässigkeit von Umweltabgaben unter dem Vorbehalt ihrer ökologischen und ökonomischen Wirksamkeit, in: Steuer und Wirtschaft 75, 32 – 54.
- Hochmuth, U./Kurz, R.* (1994): Verteilungswirkungen von Umweltsteuern. Konzeptionelle Überlegungen und einige empirische Ergebnisse, in: Jahrbücher für nationalökonomie und Statistik, 213, 699 – 718.
- Höfling, W.* (1992): Verfassungsfragen einer ökologischen Steuerreform, in: Steuer und Wirtschaft 69, 242 – 251.
- Holm-Müller, K. et al.* (1991): Die Nachfrage nach Umweltqualität in der Bundesrepublik Deutschland, Berlin u. a. O.
- Jachmann, M.* (1997): Sonderabgaben als staatliche Einnahmequelle im Steuerstaat, in: Steuer und Wirtschaft 74, 299 – 309.
- Jakob, W.* (1980): Steuern vom Einkommen I, Stuttgart.
- Kaldor, N.* (1955): An Expenditure Tax, London.
- Keller, Th.* (1963): Mehr Steuergerechtigkeit, in: Zukunftsaufgaben in Wirtschaft und Gesellschaft, Zürich/St. Gallen, 213 – 229.
- Kirchhof, P.* (1984): Steuergleichheit, in: Steuer und Wirtschaft 61, 297 – 314.
- (1985): Der verfassungsrechtliche Auftrag zur Besteuerung nach der finanziellen Leistungsfähigkeit, in: Steuer und Wirtschaft 62, 319 – 329.

- (1990): Staatliche Einnahmen, in: Handbuch des Staatsrechts der Bundesrepublik Deutschland, Bd. IV, Heidelberg, 87–233.
- (1993): Verfassungsrechtliche Grenzen von Umweltabgaben, in: ders. (Hrsg.): Umweltschutz im Abgaben- und Steuerrecht, Köln, 3–31.
- Kloepfer, M.* (1975): Umweltschutz durch Abgaben, in: Die Öffentliche Verwaltung 28, 592–597.
- (Hrsg.) (1989): Umweltstaat, Berlin u. a. O.
- (1998): Umweltrecht, 2. Aufl., München.
- Kloepfer, M. / Reinert, S.* (1995): Die Umweltfragen als Verteilungsproblem in rechtlicher Sicht, in: Zeitschrift für Umweltpolitik und Umweltrecht 18, 273–298.
- Kloepfer, M. / Thull, R.* (1992): Rechtsprobleme einer CO₂-Abgabe, in: Deutsches Verwaltungsblatt 107, 195–204.
- Köck, W.* (1991a): Die Sonderabgabe als Instrument des Umweltschutzes. Zugleich ein Beitrag zur Dogmatik des Abgabenrechts, Düsseldorf.
- (1991b): Umweltsteuern als Verfassungsproblem, in: Juristenzeitung 47, 692–699.
- Krause-Junk, G.* (1977): Steuern IV: Verteilungslehren, in: Handwörterbuch der Wirtschaftswissenschaft, Bd. 7, Stuttgart u. a. O., 332–336.
- (1997): Fallstricke einer ökologischen Steuerreform, in: Wirtschaftsdienst 77, 694–701.
- Kruse, H. W.* (1990): Über die Gleichmäßigkeit der Besteuerung, in: Steuer und Wirtschaft 67, 322–330.
- (1991): Lehrbuch des Steuerrechts, Bd. I, München.
- Küng, E.* (1971): Die Einkommensbesteuerung in der Freizeitgesellschaft, in: Geiger, W. u. a. (Hrsg.): Der wirtschaftende Staat. Theorie und Praxis. Festschrift zum 70. Geburtstag von Prof. Dr. Theo Keller, Bern / Stuttgart, 189 ff.
- Lang, J.* (1981): Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer. Rechtssystematische Grundlagen steuerlicher Leistungsfähigkeit im deutschen Einkommensteuerrecht, 1. Aufl., Köln.
- (1993a): Verwirklichung von Umweltschutzzwecken im Steuerrecht, in: Kirchhof, P. (Hrsg.): Umweltschutz im Abgaben- und Steuerrecht, Köln, 115–160.
- (1993b): Entwurf eines Steuergesetzbuchs, Bonn.
- Littmann, K.* (1970): Ein Valet dem Leistungsfähigkeitsprinzip, in: Haller, H. u. a. (Hrsg.): Theorie und Praxis des finanzpolitischen Interventionismus. Fritz Neumark zum 70. Geburtstag, Tübingen, 113–134.
- Mann, F. K.* (1928): Die Gerechtigkeit in der Besteuerung, in: Teschemacher, H. (Hrsg.): Beiträge zur Finanzwissenschaft. Festgabe für Georg von Schanz zum 75. Geburtstag, Bd. 2, Tübingen, 112–140.
- (1937/1978): Steuerpolitische Ideale, Darmstadt 1978 (unveränderter Nachdruck der Ausgabe Jena 1937).
- Manssen, G.* (1996): Verfassungsrechtliche Rahmenbedingungen einer ökologischen Steuerreform, in: Jahrbuch des Umwelt- und Technikrechts 1996, 137–174.

- Martens, J.* (1987): Grundrecht auf Steuergerechtigkeit?, in: Kritische Vierteljahresschrift für Gesetzgebung und Rechtswissenschaft 70, 39 – 60.
- Meincke, J. P.* (1988): Empfiehlt es sich, das Einkommensteuerrecht zur Beseitigung von Ungleichbehandlungen und zur Vereinfachung neu zu ordnen?, in: Der Betrieb 41, 1869 – 1871.
- Merk, P.* (1988): Verteilungswirkungen einer effizienten Umweltpolitik, Berlin.
- Meßerschmidt, K.* (1986): Umweltabgaben als Rechtsproblem, Berlin.
- (1995): Der Rechtsrahmen für Umweltabgaben – ein Hindernisparcours?, in: Benkert, W. / Bunde, J. / Hansjürgens, B. (Hrsg.): Wo bleiben die Umweltabgaben? Erfahrungen, Hindernisse und neue Ansätze, Marburg, 119 – 135.
- Nagel, Th.* (1993): Umweltgerechte Gestaltung des deutschen steuersystems – Theoretische und empirische Analyse der Aufkommens- und Verteilungseffekte, Frankfurt/M.
- Neumark, F.* (1951): Zum Problem der Klassifikation der Steuerformen, in: ders. (Hrsg.): Beiträge zur Geld- und Finanztheorie. Wilhelm Gerloff zum 70. Geburtstag, Tübingen, 60 – 84.
- (1961): Wirtschafts- und Finanzprobleme des Interventionsstaates, Tübingen.
 - (1970): Grundsätze gerechter und ökonomisch rationaler Steuerpolitik, Tübingen.
 - (1977): Steuern I: Grundlagen, in: Handwörterbuch der Wirtschaftswissenschaft, Bd. 7, Stuttgart u. a. O., 295 – 309.
- Nowotny, E.* (1972/73): Zur gesamtwirtschaftlichen Wirkung einer Besteuerung von Urhebern externer Effekte, in: Finanzarchiv N. F. 31, 420 – 433.
- Oberhauser, A.* (1998): Leistungsfähigkeitsprinzip und Steuerreform, in: Hamburger Jahrbuch für Wirtschafts- und Gesellschaftspolitik 43, 113 – 127.
- OECD (1997): Umweltsteuern und ökologische Steuerreform, Paris.
- Ossenbühl, K. H.* (1972): Die gerechte Steuerlast. Prinzipien der Steuerverteilung unter staatsphilosophischem Aspekt, Heidelberg/Löwen.
- Osterloh, L.* (1991): „Öko-Steuern“ und verfassungsrechtlicher Steuerbegriff. Alte Fragen zum staatlichen Steuererfindungsrecht – neu gestellt, in: Neue Zeitschrift für Verwaltungsrecht 10, 823 – 829.
- Peffekoven, R.* (1998): Ausgestaltung und Wirkung einer ökologischen Steuerreform, in: Zeitschrift für Wirtschaftspolitik 47, 42 – 77.
- Pfähler, W.* (1978): Normative Theorie der fiskalischen Besteuerung. Ein methodologischer und theoretischer Beitrag zur Integration der normativen Besteuerungstheorie in die Wohlfahrtstheorie, Frankfurt/M. u. a. O.
- Pfaff, M. / Pfaff, A. B.* (1977): Verteilungspolitische Auswirkungen der Umweltverschmutzung und Umweltpolitik unter besonderer Berücksichtigung des Verursacherprinzips, in: Külp, B. / Haas, H. D. (Hrsg.): Soziale Probleme der modernen Industriegesellschaft, Berlin, 183 – 219.
- Pohmer, D.* (1988): Einige Bemerkungen zu Inhalt und Bedeutung des Leistungsfähigkeitsprinzips, in: Finanzarchiv N. F. 46, 135 – 153.

- (1993): Die Steuern als Instrument der Staatsfinanzierung oder Wirtschaftslenkung?; in: Bund der Steuerzahler (Hrsg.): Mit Steuern steuern? Einsatz der Besteuerung für finanzfremde Zwecke und seine Auswirkungen, Wiesbaden, 35–58.
- Pohmer, D./Jurke, G.* (1984): Zu Geschichte und Bedeutung des Leistungsfähigkeitsprinzips unter besonderer Berücksichtigung der Beiträge im Finanzarchiv und der Entwicklung der deutschen Einkommensbesteuerung, in: Finanzarchiv N. F. 42 (1984), 445–489.
- Pollak, H.* (1980): Verbrauchsteuern I: Ziele und Ausgestaltung, in: Handwörterbuch der Wirtschaftswissenschaft, Bd. 8, Stuttgart u. a. O., 188–208.
- Richter, W. F.* (1983): From Ability to Pay to Concepts of Equal Sacrifice, in: Journal of Public Economics 20, 211–229.
- Richter, W. F./Wiegand, W.* (1993a): Zwanzig Jahre „Neue Finanzwissenschaft“. Teil I: Überblick und Theorie des Marktversagens, in: Zeitschrift für Wirtschafts- und Sozialwissenschaften 113, 169–224.
- (1993b): Zwanzig Jahre „Neue Finanzwissenschaft“. Teil II: Steuern und Staatsverschuldung, in: Zeitschrift für Wirtschafts- und Sozialwissenschaften 113, 337–400.
- Rodi, M.* (1993): Umweltsteuern. Das Steuerrecht als Mittel der Umweltpolitik, Baden-Baden.
- Rose, M.* (1989): Argumente zu einer „konsumorientierten Neuordnung des Steuersystems“, in: Steuer und Wirtschaft 66, 191–193.
- (Hrsg.) (1991): Konsumorientierte Neuordnung des Steuersystems, Berlin/Heidelberg u. a. O.
- RSU (Rat von Sachverständigen für Umweltfragen) (1974): Umweltgutachten 1974, Stuttgart/Mainz.
- Ruppe, H. G.* (1978): Möglichkeiten und Grenzen der Übertragung von Einkunftsquellen als Problem der Zurechnung von Einkünften, in: Tipke, K. (Hrsg.): Übertragung von Einkunftsquellen im Steuerrecht, Köln, 7–40.
- Schaefer, H.* (1997). Der verfassungsrechtliche Steuerbegriff, Frankfurt/M. u. a. O.
- Schanz, G. von* (1896): Der Einkommensbegriff und die Einkommensteuergesetze, in: Finanzarchiv 13, 1–87.
- Scheer, Chr.* (1998): Steuerpolitische Ideale – gestern und morgen, in: Krause-Junk, G. (Hrsg.): Steuersysteme der Zukunft, Berlin, 155–198.
- Schemmel, L.* (1995): Zur Aufnahme des Leistungsfähigkeitsprinzips und anderer Grenzen für den Steuerstaat in das Grundgesetz, in: Steuer und Wirtschaft 72, 39–57.
- Schemmel, L./Borrell, R.* (1992): Verfassungsgrenzen für Steuerstaat und Staatshaushalt, Wiesbaden.
- Schmidt, K.* (1989/90): Die Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit. Reflexionen über ein altes Thema, in: Jahrbuch der Fachanwälte für Steuerrecht 1989/90, 31–47.
- Schmölders, G.* (1956): Das Verbrauch- und Aufwandsteuersystem, in: Handbuch der Finanzwissenschaft, Bd. 2, 2. Aufl., Tübingen, 635–720.
- (1963): Das Gerechtigkeitspostulat in der Besteuerung, in: Finanzarchiv N. F. 23, 53–65.

- Schneider, D.* (1979): Bezugsgrößen steuerlicher Leistungsfähigkeit und Vermögensbesteuerung, in: *Finanzarchiv N. F.* 37, 26 – 49.
- Schneider, H.-U.* (1994): Sollten Leistungsfähigkeitsprinzip und Steuergrenzen in die Verfassung aufgenommen werden? Plädoyer, in: *Steuer und Wirtschaft* 71, 58.
- Schöb, R.* (1995): *Ökologische Steuersysteme. Umweltökonomie und optimale Besteuerung*, Frankfurt / M. / New York.
- Schulz, W.* (1985): *Der monetäre Wert besserer Luft*, Frankfurt / M. u. a. O.
- Seidl, Chr.* (1983): Gerechtigkeit und Besteuerung unter besonderer Berücksichtigung der Optimalsteuertheorie, in: *Pohmer, D. (Hrsg.): Zur optimalen Besteuerung*, Berlin, 163 – 259.
- (1986): Gerechte Besteuerung, in: *Wirtschaftspolitische Blätter* 33, 527 – 543.
 - (1988): Die Renaissance des Opfergleichheitsprinzips in der Besteuerung, in: *Steuer und Wirtschaft* 65, 93 – 99.
- Selmer, P.* (1972): *Steuerinterventionismus und Verfassungsrecht*, Frankfurt / M.
- (1988): Finanzierung des Umweltschutzes und Umweltschutz durch Finanzierung, in: *Thieme, W. (Hrsg.): Umweltschutz im Recht*, Berlin, 25 – 49.
 - (1992): Verfassungsrechtliche und finanzrechtliche Rahmenbedingungen, in: *Umweltschutz durch Abgaben und Steuern*, Heidelberg, 15 – 54.
 - (1995): Der gerechte Steuerstaat, in: *Finanzarchiv N. F.* 52, 234 – 262.
- Seneca, J. J. / Taussig, M. K.* (1974): *Environmental Economics*, Englewood Cliffs.
- Smith, St.* (1992): Taxation and the Environment: A Survey, in: *Fiscal Studies* 13, 21 – 57.
- Soell, H.* (1982): Finanz- und steuerrechtliche Fragen des Umweltschutzes, in: *Salzwedel, J. (Hrsg.): Grundzüge des Umweltrechts*, Berlin, 635 – 657.
- Söllner, F.* (1994): Die „neue“ Finanzwissenschaft – Fortschritt oder Rückschritt?, in: *Zeitschrift für Wirtschafts- und Sozialwissenschaften* 114, 231 – 244.
- Söhn, H.* (1988): Verfassungsrechtliche Aspekte der Besteuerung nach der subjektiven Leistungsfähigkeit im Einkommensteuerrecht: Zum persönlichen Existenzminimum, in: *Finanzarchiv N. F.* 46, 154 – 171.
- (1995): Erwerbsbezüge, Markteinkommenstheorie und Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit, in: *Lang, J. (Hrsg.): Die Steuerrechtsordnung in der Diskussion. Festschrift für Klaus Tipke zum 70. Geburtstag*, Köln, 343 – 364.
 - (1997): Umweltsteuern und Finanzverfassung, in: *Burmeister, J. (Hrsg.): Verfassungsrechtliche Festschrift für Klaus Stern zum 65. Geburtstag*, München, 587 – 602.
- Spillmann, A.* (1994): *Soziale Gerechtigkeit im Umweltschutz*, Chur / Zürich.
- Steichen, A.* (1995): Die Markteinkommenstheorie: Ei des Kolumbus oder rechtswissenschaftlicher Rückschritt?, in: *Lang, J. (Hrsg.): Die Steuerrechtsordnung in der Diskussion. Festschrift für Klaus Tipke zum 70. Geburtstag*, Köln, 365 – 390.
- Stenger, J.* (1995): Das Steuerrecht als Instrument des Umweltschutzes. Möglichkeiten und Grenzen eines Einsatzes des Steuerrechts zur Erfüllung umweltpolitischer Ziele unter besonderer Berücksichtigung des Grundsatzes der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit, Frankfurt / M. u. a. O.

- Stern, K.* (1980): Das Staatsrecht der Bundesrepublik Deutschland, Bd. II, München.
- Tipke, K.* (1972): Steuerrechtswissenschaft und Steuersystem, in: Vogel, K./Tipke, K. (Hrsg.): Verfassung – Verwaltung – Finanzen. Festschrift für Gerhard Wacke zum 70. Geburtstag, Köln, 211 – 232.
- (1993): Die Steuerrechtsordnung, Köln.
- Tipke, K./Lang, J.* (1996): Steuerrecht, 16. Aufl., Köln.
- Truger, A.* (1998): Die neue Finanzwissenschaft zwischen Realitätsferne und Irrelevanz der Annahmen, Frankfurt/M. u. a. O.
- Trzaskalik, Chr.* (1992): Der instrumentelle Einsatz von Abgaben, in: Steuer und Wirtschaft 69, 135 – 150.
- Vogel, K.* (1990): Grundzüge des Finanzrechts des Grundgesetzes, in: Handbuch des Staatsrechts der Bundesrepublik Deutschland, Bd. IV, Heidelberg, 3 – 86.
- Vogel, K./Walter, H.* (1998): Kommentar zu Art. 106 GG, in: Kommentar zum Bonner Grundgesetz, Heidelberg.
- Voigt, R.* (1980): Umweltabgaben im Spannungsfeld zwischen Wirtschaftslenkung und Kostenzurechnung, in: Deutsches Verwaltungsblatt 95, 985 – 988.
- Voss, R.* (1973): Über einige Widersprüche im Steuerrecht aus steuerpolitischer Sicht, in: Zeitschrift für Rechtspolitik 6, 37 – 42.
- Wagner, F. W.* (1992): Neutralität und Gleichmäßigkeit als ökonomische und rechtliche Kriterien steuerlicher Normkritik, in: Steuer und Wirtschaft 69, 2 – 13.
- Wagner, R. E.* (1983): Public Finance, Revenues and Expenditures in a Democratic Society, Boston/New York.
- Walz, W. R.* (1980): Steuergerechtigkeit und Rechtsanwendung. Grundlinien einer relativ autonomen Steuerrechtsdogmatik, Heidelberg.
- Walzer, K.* (1986): Hauptgründe für die Wahl einer Besteuerung nach dem Leistungsfähigkeitsprinzip, in: Steuer und Wirtschaft 63, 201 – 209.
- (1987): Steuergerechtigkeit: eine entscheidungstheoretische Interpretation, Berlin.
- Weber, A.* (1990): Finanzierung der Wirtschaftsverwaltung durch Abgaben, Köln u. a. O.
- Wegmann, B.* (1988): Naturschutzlasten und Transferverfassung, in: Natur und Recht 10, 361 – 369.
- Wiegard, W.* (1982): Erkenntnisgegenstand und -inhalt der „Neuen Finanzwissenschaft“, in: Finanzarchiv N. F. 40, 155 – 166.
- (1987): Direkte versus indirekte Besteuerung: Einfluß des Steuersystems auf die wirtschaftliche Entwicklung, in: Steuersystem und wirtschaftliche Entwicklung (= Beihefte der Konjunkturpolitik, Heft 33), Berlin, 55 – 91.
- Wittmann, R.* (1992): Das Markteinkommen – einfachgesetzlicher Strukturbegriff und verfassungsrechtlicher Anknüpfungsgegenstand der Einkommensteuer? Augsburg.
- Zacher, S.* (1967): Verwaltung durch Subvention, in: VVDStRL. 25, 308 – 445.
- Zimmermann, H./Henke, K.-D.* (1994): Finanzwissenschaft. Eine Einführung in die Lehre von der öffentlichen Finanzwirtschaft, 7. Aufl., München.

- Zimmermann, K. W.* (1977): *Umweltpolitik und Verteilung. Sozioökonomische Hintergründe einer „modernen“ Verteilungsfrage*, in: *Hamburger Jahrbuch für Wirtschafts- und Gesellschaftspolitik* 22, 93 – 111.
- (1985): *Umweltpolitik und Verteilung*, Berlin.
 - (1995): *Verteilung und Umweltschutz*, in: *Handbuch zur Umweltökonomie*, Berlin, 362 – 366.