

Sachgebiet:

BVerwGE: ja  
Übersetzung: nein

Sonstiges Abgabenrecht

Rechtsquelle/n:

GG Art. 3 Abs. 1, Art. 105 Abs. 2a Satz 1

KrWG §§ 6, 10, 24, 33, 46

VerpackG §§ 1, 2 Abs. 5, §§ 7, 33 f.

KAG BW § 9 Abs. 4

EU-Einwegkunststoffrichtlinie

Titelzeile:

Kommunale Verpackungssteuer

Leitsätze:

1. Eine kommunale Verpackungssteuer auf Einwegverpackungen, Einweggeschirr und Einwegbesteck kann auch dann eine örtliche Verbrauchsteuer im Sinne des Art. 105 Abs. 2a Satz 1 GG sein, wenn die darin bzw. damit verkauften Speisen und Getränke "als mitnehmbares take-away-Gericht" angeboten werden.
2. Die Erhebung einer solchen Verpackungssteuer steht nicht im Widerspruch zur Gesamtkonzeption des geltenden Abfallrechts oder zu konkreten abfallrechtlichen Regelungen.

Urteil des 9. Senats vom 24. Mai 2023 - BVerwG 9 CN 1.22

- I. VGH Mannheim vom 29. März 2022  
Az: 2 S 3814/20





Bundesverwaltungsgericht

**IM NAMEN DES VOLKES**  
**URTEIL**

BVerwG 9 CN 1.22  
2 S 3814/20

Verkündet  
am 24. Mai 2023

...

als Urkundsbeamtin der Geschäftsstelle

In der Normenkontrollsache



hat der 9. Senat des Bundesverwaltungsgerichts  
auf die mündliche Verhandlung vom 24. Mai 2023  
durch die Vorsitzende Richterin am Bundesverwaltungsgericht Prof. Dr. Bick,  
die Richter am Bundesverwaltungsgericht Steinkühler, Dr. Martini und  
Dr. Dieterich sowie die Richterin am Bundesverwaltungsgericht  
Prof. Dr. Schübel-Pfister

für Recht erkannt:

Das Urteil des Verwaltungsgerichtshofs Baden-Württemberg  
vom 29. März 2022 wird geändert.

§ 4 Abs. 2 und § 8 der Satzung der Universitätsstadt Tübingen  
über die Erhebung einer Verpackungssteuer (Verpackungs-  
steuersatzung) vom 30. Januar 2020 in der Fassung der Ände-  
rungssatzung vom 27. Juli 2020 werden für unwirksam er-  
klärt.

Im Übrigen wird der Normenkontrollantrag der Antragstelle-  
rin abgelehnt.

Die weitergehende Revision der Antragsgegnerin wird zurück-  
gewiesen.

Die Antragstellerin trägt 9/10, die Antragsgegnerin 1/10 der  
Kosten des Verfahrens in beiden Rechtszügen.

## G r ü n d e :

### I

- 1 Die Antragstellerin ist Inhaberin eines im Stadtgebiet der Antragsgegnerin gele-  
genen Schnellrestaurants mit Drive-in-Schalter, das sie selbständig und auf ei-  
gene Rechnung betreibt. Sie wendet sich im Wege der Normenkontrolle gegen  
die Verpackungssteuersatzung der Antragsgegnerin. Deren Gemeinderat be-  
schloss in seiner Sitzung vom 30. Januar 2020 den Erlass einer Satzung über

die Erhebung einer Verpackungssteuer (Verpackungssteuersatzung), die ursprünglich am 1. Januar 2021 in Kraft treten sollte (im Folgenden auch: "Satzung" oder "VStS"). Mit Änderungsbeschluss vom 27. Juli 2020 wurde das Inkrafttreten auf den 1. Januar 2022 verschoben. Durch die auf Einwegverpackungen unabhängig von ihrer stofflichen Zusammensetzung erhobene Steuer sollen Einnahmen für den städtischen Haushalt erzielt, die Verunreinigung des Stadtbilds durch im öffentlichen Raum entsorgte Verpackungen verringert und ein Anreiz zur Verwendung von Mehrwegsystemen gesetzt werden.

2 § 1 der Satzung ("Steuererhebung, Steuergegenstand") lautet:

"(1) Die Universitätsstadt Tübingen erhebt nach Maßgabe der folgenden Vorschriften auf nicht wiederverwendbare Verpackungen (Einwegverpackungen) und nicht wiederverwendbares Geschirr (Einweggeschirr) sowie auf nicht wiederverwendbares Besteck (Einwegbesteck) eine Steuer, sofern Speisen und Getränke darin bzw. damit für den unmittelbaren Verzehr an Ort und Stelle oder als mitnehmbares take-away-Gericht verkauft werden (z. B. warme Speisen und Getränke, Eis von der Eisdiele, Salat mit Soße und Besteck, Getränke 'to go').

(2) Nicht wiederverwendbar im Sinne von Abs. 1 sind insbesondere Einwegverpackungen (wie z. B. Einwegdosen, -flaschen, -becher und sonstige Einwegbehältnisse), Einweggeschirr (Essgeschirr ohne Essbesteck) und Einwegbesteck (wie z. B. Messer, Gabel, Löffel), die keiner Pfandpflicht unterliegen. Einwegverpackungen, -geschirr und -besteck sind dazu bestimmt, nur einmal oder nur kurzzeitig für den unmittelbaren Verzehr von Speisen und Getränken verwendet zu werden (wie z. B. Fast-Food-Verpackungen oder Boxen für Mahlzeiten, Sandwiches, Salat oder sonstige Lebensmittel oder Getränkebehälter)."

3 § 2 bestimmt als Steuerschuldner die Endverkäufer der besagten Speisen und Getränke; § 3 regelt Steuerbefreiungen für bestimmte Steuergegenstände. Nach § 4 Abs. 1 beträgt der Steuersatz 0,50 € für jede Einweggetränke- und Einweglebensmittelverpackung und 0,20 € für Einwegbesteck; der Steuersatz pro Einzelmahlzeit ist nach § 4 Abs. 2 auf maximal 1,50 € begrenzt. Die §§ 5 bis 7 enthalten Regelungen über Entstehung, Festsetzung und Fälligkeit, über die Vorauszahlung sowie über Aufbewahrungs- und Aufzeichnungspflichten. § 8 sieht im Rahmen der Steueraufsicht ein Betretungsrecht der Stadtverwaltung für die Ge-

schaftsräume der Steuerschuldner vor. Ergänzend hat die Verwaltung der Antragsgegnerin "Auslegungshinweise" zur Verpackungssteuersatzung (Stand Oktober 2021) erlassen, welche die konkrete Handhabung der neuen Besteuerung in der Praxis erleichtern sollen.

- 4 Auf den Normenkontrollantrag der Antragstellerin vom 27. November 2020 erklärte der Verwaltungsgerichtshof Baden-Württemberg die Verpackungssteuersatzung mit Urteil vom 29. März 2022 für unwirksam. Zur Begründung führte er aus, es liege keine örtliche Verbrauchsteuer im Sinne des Art. 105 Abs. 2a Satz 1 GG vor, soweit die Satzung die Besteuerung von take-away-Einwegverpackungen vorsehe. Ein Verbleib und Verzehr der darin enthaltenen Gerichte und Getränke sowie ein Verbrauch der Verpackung im Gemeindegebiet seien nicht gewährleistet. Dies führe zur Gesamtunwirksamkeit der Satzung. Zudem stehe die Verpackungssteuer in ihrer Ausgestaltung als Lenkungssteuer im Widerspruch zum Abfallrecht des Bundes; sie widerspreche dem Gesamtkonzept sowie Einzelvorgaben namentlich des Kreislaufwirtschaftsgesetzes und des Verpackungsgesetzes. Die dortigen bundesrechtlichen Regelungen seien abschließend und ließen keinen Raum für kommunale Zusatzregelungen. Der die Obergrenze der Besteuerung definierende Begriff der "Einzelmahlzeit" in § 4 Abs. 2 der Satzung sei nicht ausreichend vollzugsfähig und verstoße damit gegen den Grundsatz der Belastungsgleichheit aus Art. 3 Abs. 1 GG. Die übrigen im Normenkontrollantrag aufgeworfenen Fragen bedürften daher keiner Entscheidung.
- 5 Mit ihrer vom Verwaltungsgerichtshof zugelassenen Revision macht die Antragsgegnerin geltend, die Verpackungssteuer sei, soweit sie "take-away"-Einwegverpackungen betreffe, eher als Aufwandsteuer zu qualifizieren, da mit Einwegverpackungen höhere Flexibilität und Bequemlichkeit gewährt würden. Örtlicher Bezug sei daher der Erwerbsvorgang im Gemeindegebiet und nicht der Ort des Verzehrs der Ware; ggf. sei eine verfassungskonforme geltungserhaltende Auslegung oder eine Lösung über die gemeindlichen Auslegungshinweise möglich. Der angenommene Widerspruch zum Abfallrecht des Bundes bestehe nicht. Der Verwaltungsgerichtshof lege einen zu strengen Maßstab bei der Betrachtung des Abfallrechts und bei der Prüfung der Widerspruchsfreiheit der Rechtsordnung an. Zudem habe er die geänderte abfallrechtliche Rechtslage seit

der Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts zur Kasseler Verpackungssteuer aus dem Jahr 1998 verkannt. Die Begrenzung des Steuersatzes gemäß § 4 Abs. 2 sei vollzugsfähig und insgesamt nicht zu beanstanden.

6 Die Antragsgegnerin beantragt,

das Urteil des Verwaltungsgerichtshofs Baden-Württemberg vom 29. März 2022 aufzuheben und den Normenkontrollantrag abzulehnen.

7 Die Antragstellerin beantragt,

die Revision zurückzuweisen.

8 Sie verteidigt die angegriffene Entscheidung und vertieft ihre Rügen aus dem Normenkontrollverfahren.

9 Die Vertreterin des Bundesinteresses beteiligt sich nicht am Verfahren.

## II

10 Die zulässige Revision der Antragsgegnerin ist weitgehend begründet. Der Verwaltungsgerichtshof hat dem Normenkontrollantrag zu Unrecht vollumfänglich stattgegeben. Seine Annahme, die Verpackungssteuersatzung verstoße aus mehreren, selbständig tragenden Gründen insgesamt gegen höherrangiges Recht, steht mit Bundesrecht nicht im Einklang (1.). Die Entscheidung stellt sich auch nicht aus anderen Gründen als richtig dar, weil die übrigen, im Normenkontrollurteil nicht erörterten Rügen gegen die Satzung ebenfalls nicht oder nur partiell durchgreifen und nur zur Teilunwirksamkeit der Satzung führen (2.).

11 1. Die vom Verwaltungsgerichtshof geprüften Vorschriften der Verpackungssteuersatzung erweisen sich mit nur einer Ausnahme als rechtmäßig. Bei der Verpackungssteuer in der vorliegenden Ausgestaltung handelt es sich um eine örtliche Verbrauchsteuer, die von der Gesetzgebungskompetenz aus Art. 105 Abs. 2a Satz 1 GG gedeckt ist (a). Die Kompetenzausübungsschranke der Widerspruchsfreiheit der Rechtsordnung steht dem zumindest beim gegenwärtigen

Stand des Abfallrechts nicht entgegen (b). Die vom Normenkontrollgericht zu-  
treffend festgestellte Rechtswidrigkeit des § 4 Abs. 2 VStS zur Obergrenze der  
Besteuerung lässt die Wirksamkeit der Satzung im Übrigen unberührt (c).

- 12 a) Die Antragsgegnerin war für den Erlass der angegriffenen Satzung zuständig,  
weil die Verpackungssteuer eine örtliche Verbrauchsteuer im Sinne des Art. 105  
Abs. 2a Satz 1 GG ist, die nach § 9 Abs. 4 KAG BW von den Gemeinden erhoben  
werden kann.
- 13 aa) Wie der Verwaltungsgerichtshof in Anknüpfung an die Rechtsprechung des  
Bundesverfassungsgerichts und des Bundesverwaltungsgerichts zu Recht an-  
nimmt, stellt die Verpackungssteuer eine Verbrauchsteuer und keine Aufwand-  
steuer dar.
- 14 (1) Verbrauchsteuern sind Warensteuern, die den Verbrauch vertretbarer, regel-  
mäßig zum baldigen Verzehr oder kurzfristigen Verbrauch bestimmter Güter  
des ständigen Bedarfs belasten (BVerfG, Urteil vom 7. Mai 1998 - 2 BvR 1991,  
2004/95 - BVerfGE 98, 106 <123 f.> m. w. N.). Als indirekte Steuern werden sie  
zwar auf der Ebene des Verteilers oder Herstellers des verbrauchsteuerbaren  
Gutes erhoben; sie sind aber auf eine Überwälzung auf den privaten Endver-  
braucher angelegt, dessen – in der Einkommensverwendung zu Tage tretende –  
wirtschaftliche Leistungsfähigkeit sie abschöpfen sollen (vgl. zur Kernbrenn-  
stoffsteuer als einer überörtlichen Verbrauchsteuer BVerfG, Beschluss vom  
13. April 2017 - 2 BvL 6/13 - BVerfGE 145, 171 Rn. 119 m. w. N.). Ein Verbrauch  
ist jedenfalls dann anzunehmen, wenn der Besteuerungsgegenstand nach Ab-  
schluss des konkreten Verwendungsvorgangs gemäß dem Sinn und Zweck des  
Gesetzes verbrauchsteuerrechtlich als nicht mehr existent angesehen oder funk-  
tions- und wertlos werden soll (BVerfG, Beschluss vom 13. April 2017  
- 2 BvL 6/13 - BVerfGE 145, 171 Rn. 129).
- 15 Im Unterschied dazu stellen Aufwandsteuern nicht auf einen (einmaligen) Ver-  
brauchsvorgang, sondern auf den Gebrauch von – in der Regel nicht ver-  
brauchsfähigen, also nach dem Gebrauch noch existenten – Gütern und Dienst-  
leistungen ab (vgl. Christ, in: Christ/Oebbecke, Handbuch Kommunalabgaben-  
recht, 2. Aufl. 2022, Abschn. C. Rn. 268 mit Fn. 281). Sie besteuern die durch

den Erwerb, das Innehaben oder die Benutzung von Konsumgegenständen zum Ausdruck kommende wirtschaftliche Leistungsfähigkeit (vgl. BVerwG, Beschluss vom 19. August 1994 - 8 N 1.93 - BVerwGE 96, 272 <281>). Anders als die Verbrauchsteuern zeichnen sich Aufwandsteuern durch die Bezugnahme auf eine gewisse Dauerhaftigkeit der Nutzung aus.

- 16 (2) Hieran gemessen ist die Verpackungssteuer der Antragsgegnerin den Verbrauchsteuern zuzuordnen. Die der Besteuerung nach § 1 Abs. 1 und 2 VStS unterliegenden nicht wiederverwendbaren Objekte (Einwegverpackungen, Einweggeschirr und Einwegbesteck) sind zu einer einmaligen und kurzfristigen Verwendung bestimmt und stellen damit jeweils ein verbrauchsfähiges Gut dar. Sie sind nach dem Verzehr der darin enthaltenen bzw. mit ihrer Hilfe konsumierten Speisen und Getränke funktions- und wertlos geworden, also verbraucht (vgl. BVerfG, Urteil vom 7. Mai 1998 - 2 BvR 1991, 2004/95 - BVerfGE 98, 106 <124> zur damaligen Kasseler Verpackungssteuer). Dieser nach der Zahl der jeweiligen Einheiten bemessene (§ 4 Abs. 1 VStS) Verbrauch – und nicht der vorangegangene (Mit-)Verkauf des Einwegzubehörs – bildet den Gegenstand der Besteuerung. Der Verkaufsvorgang wird lediglich aus steuererhebungstechnischen Gründen als Ersatzanknüpfungspunkt herangezogen (vgl. § 5 Abs. 1 VStS). Die beim Endverkäufer als dem Steuerschuldner erhobene Steuer (vgl. § 2 VStS) ist auf Überwälzung auf den privaten Endverbraucher angelegt. Dieser soll wirtschaftlich gesehen durch die indirekte Steuer belastet werden; er ist damit Steuerträger.
- 17 Die Verpackungssteuer ist nicht, wie die Antragsgegnerin erstmals im Revisionsverfahren vorgetragen hat, teilweise – nämlich bezüglich des Verkaufs als mitnehmbares take-away-Gericht oder -Getränk – als eine Aufwandsteuer zu verstehen. Sie zielt auch insoweit nicht auf die Besteuerung eines länger andauernden Gebrauchs als eines die Leistungsfähigkeit indizierenden Zustandes, sondern knüpft an den kurzfristigen Verbrauch durch eine den wirtschaftlichen Wert "eliminierende" einmalige Nutzung an (vgl. BVerwG, Beschluss vom 19. August 1994 - 8 N 1.93 - BVerwGE 96, 272 <282> m. w. N.). In § 1 Abs. 1 VStS wird nicht danach differenziert, ob der Verkauf der Speisen und Getränke für den unmittelbaren Verzehr an Ort und Stelle oder als mitnehmbares take-away-Produkt erfolgt, d. h. auf welche Art und Weise der Konsum stattfindet.

Die von der Antragsgegnerin in diesem Zusammenhang angesprochenen Motive für die Wahl von take-away-Produkten, wie etwa die dadurch ermöglichte Flexibilität und Mobilität, stellen lediglich mittelbare Folgen dieser Verbrauchsmodalität dar; sie sind für die Einstufung als Verbrauch- oder Aufwandsteuer irrelevant.

- 18 bb) Entgegen der Ansicht der Vorinstanz erfüllt die Verpackungssteuer in der Ausgestaltung, die ihr die Antragsgegnerin gegeben hat, die Voraussetzungen einer "örtlichen" Verbrauchsteuer im Sinne des Art. 105 Abs. 2a Satz 1 GG. Die Formulierung des § 1 Abs. 1 VStS "sofern Speisen und Getränke darin bzw. damit für den unmittelbaren Verzehr an Ort und Stelle oder als mitnehmbares take-away-Gericht oder -Getränk verkauft werden" stellt den örtlichen Bezug hinreichend sicher. Die Wendung orientiert sich teilweise an dem vom Bundesverfassungsgericht gebilligten Wortlaut der Kasseler Verpackungssteuersatzung aus dem Jahr 1991; teilweise geht sie – um den gewandelten Konsumgewohnheiten bezüglich der take-away-Produkte Rechnung zu tragen – über den damaligen Wortlaut hinaus. Insoweit kann aber die örtliche Radizierung der Steuer durch eine verfassungskonforme Auslegung sichergestellt werden.
- 19 (1) Nach ständiger Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts ist der örtliche Charakter einer Steuer anzunehmen, wenn sie an örtliche Gegebenheiten, z. B. die Belegenheit einer Sache oder einen Vorgang im Gemeindegebiet, anknüpft und es wegen der Begrenztheit der unmittelbaren Wirkungen der Steuer auf das Gemeindegebiet nicht zu einem die Wirtschaftseinheit berührenden Steuergefälle kommen kann (so bereits BVerfG, Beschluss vom 23. Juli 1963 - 2 BvL 11/61 - BVerfGE 16, 306 <327> zu Art. 105 Abs. 2 Nr. 1 GG a. F.). Danach muss sich die örtliche Radizierung (auch) aus der normativen Gestaltung des Steuertatbestands selbst ergeben; sie kann nicht (allein) aus der natürlichen Beschaffenheit des Gegenstands abgeleitet werden (BVerfG a. a. O. <327 f.>; ebenso BVerfG, Beschluss vom 6. Dezember 1983 - 2 BvR 1275/79 - BVerfGE 65, 325 <349> zu einer Aufwandsteuer; aus der jüngeren Rechtsprechung des Bundesverwaltungsgerichts vgl. BVerwG, Beschluss vom 13. Oktober 2016 - 9 BN 1.16 - juris Rn. 12 m. w. N.). Für Verpackungen bedeutet das Erfordernis der örtlichen Begrenzung, dass sie dann nicht auf kommunaler Ebene besteuert

werden dürfen, wenn darin Waren in einer Weise "zum Mitnehmen" – insbesondere in verschlossenen Flaschen oder Dosen – verkauft werden, dass der Verbrauch der Waren und der Verpackung nicht mit hoher Sicherheit im örtlichen Bereich der steuererhebenden Gemeinde erfolgt (BVerwG, Beschluss vom 19. August 1994 - 8 N 1.93 - BVerwGE 96, 272 <282>). Der Steuertatbestand muss also typisierend darauf abstellen, dass die Verpackung im Gemeindegebiet verbraucht wird. Besonderheiten einzelner Verbrauchsformen stellen danach die Örtlichkeit der Steuer in ihrem auf das Gemeindegebiet bezogenen Typus nicht in Frage (BVerfG, Urteil vom 7. Mai 1998 - 2 BvR 1991, 2004/95 - BVerfGE 98, 106 <124>).

- 20 (2) Nach diesen Maßstäben weist die Verpackungssteuer der Antragsgegnerin insgesamt die erforderliche örtliche Radizierung auf. Die normative Gestaltung des Steuertatbestands gewährleistet bei sachgerechtem Verständnis die verfassungsrechtlich geforderte Begrenzung auf das Gemeindegebiet.
- 21 (a) Die in § 1 Abs. 1 VStS enthaltene Wendung "für den unmittelbaren Verzehr an Ort und Stelle oder als mitnehmbares take-away-Gericht oder -Getränk" bringt bereits zum Ausdruck, dass die Abgabe von Einwegverpackungen, Einweggeschirr und Einwegbesteck nur in bestimmten Fällen der Steuerpflicht unterliegt. Beispielfhaft wird dies in der Satzung durch einen Klammerzusatz erläutert ("z. B. warme Speisen und Getränke, Eis von der Eisdiele, Salat mit Soße und Besteck, Getränke to go"). Den dort aufgezählten Produkten ist gemeinsam, dass sich ihre Beschaffenheit (Temperatur, Konsistenz oder Frische) bei längerem Transport nachteilig verändert; sie sind daher zum (möglichst) sofortigen Verbrauch bestimmt. Wegen der geringen Haltbarkeit der exemplarisch aufgeführten Speisen und Getränke findet in aller Regel auch der Verbrauch der zugehörigen Einwegverpackungen, des Einweggeschirrs und des Einwegbestecks innerhalb kurzer Zeit in räumlicher Nähe zum Abgabeort und damit noch im Gemeindegebiet statt.
- 22 Dass nur solche zeit- und ortsnahen Verbrauchsvorgänge mit dem Tatbestandsmerkmal der "take-away-Gerichte oder -Getränke" gemeint sind, steht ersichtlich auch im Einklang mit dem unionsrechtlichen Begriffsverständnis, wie es

sich insbesondere aus dem Anhang zur Einwegkunststoffrichtlinie ergibt (Richtlinie <EU> 2019/904 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 5. Juni 2019 über die Verringerung der Auswirkungen bestimmter Kunststoffprodukte auf die Umwelt, ABl. L 155 S. 17 ff.). Zu den dort aufgezählten Einwegkunststoffartikeln gehören Verpackungen für Lebensmittel, die "a) dazu bestimmt sind, unmittelbar vor Ort verzehrt oder als Take-away-Gericht mitgenommen zu werden; b) in der Regel aus der Verpackung heraus verzehrt werden; und c) ohne weitere Zubereitung wie Kochen, Sieden oder Erhitzen verzehrt werden können" (vgl. Teile A, B, E und G des Anhangs). In allen diesen Fällen geht es um Produkte, die so zubereitet und verpackt sind, dass sie bereits unmittelbar nach dem Erwerb verbraucht werden können.

- 23 (b) Die Annahme des Verwaltungsgerichtshofs, der Bezeichnung als "mitnehmbares take-away-Gericht oder -Getränk" sei ebenso wie dem "to go"-Begriff die Möglichkeit eines längeren Transports immanent, sodass der Steuertatbestand typischerweise auch auf einen Verbrauch außerhalb des Gemeindegebiets abziele (ebenso Uschkereit, GewArch 2020, 438 <440>; Kahl, EurUP 2019, 321 <326>; Feurich, Plastik als Rechtsproblem, 2020, S. 145 ff., insbes. S. 151), beruht hiernach auf einem zu weiten Verständnis dieses Tatbestandsmerkmals; sie lässt die Möglichkeit einer engeren, verfassungskonformen Auslegung außer Betracht. Die erklärte Absicht des Satzungsgebers, durch die Erhebung der Verpackungssteuer die zunehmende Vermüllung des Stadtbilds durch die im öffentlichen Raum entsorgten "to go"-Verpackungen zu verringern (vgl. die vom Verwaltungsgerichtshof zitierte Sitzungsvorlage sowie die Äußerungen im Revisionsverfahren), lässt bereits deutlich erkennen, dass die Produkte zum Mitnehmen nicht generell und undifferenziert von der Besteuerung erfasst werden sollen. Befinden sich die Speisen und Getränke in fest verschlossenen bzw. fabrikmäßig abgepackten Behältnissen, sind sie nicht für den unmittelbaren Verzehr bestimmt, sondern können ohne Qualitätsverlust auch über weitere Strecken transportiert bzw. für längere Zeit aufbewahrt werden. Solche typischen Supermarkt- und Automatenprodukte unterliegen, wie die Antragsgegnerin in ihren Auslegungshinweisen klargestellt hat, von vornherein nicht der Besteuerung. Erfasst wird das Einwegzubehör vielmehr nur für solche Speisen und Getränke, die typischerweise entweder schon in bzw. an der Verkaufsstelle oder – als "take away" – zumindest in einem näheren räumlichen Umkreis verzehrt werden. In

beiden Fällen erfolgt der Konsum zeitnah und damit regelmäßig ortsnah innerhalb des Gemeindegebiets. Dass die betreffenden Produkte im Einzelfall auch über längere Strecken mitgenommen werden und dabei unter Umständen die Gemeindegrenze überschreiten, ist bei der gebotenen typisierenden Betrachtung unschädlich. Das Gleiche gilt für den Einwand der Antragstellerin, wegen ihrer speziellen Ortsrandlage würden insbesondere die im Bereich des "Drive-In" verkauften Waren vielfach außerhalb des Gemeindegebiets verbraucht. Besondere, also nicht allgemein ortsübliche Verbrauchsformen wie ein solcher Schalterverkauf an Autofahrer stellen die Örtlichkeit der Verbrauchsteuer nicht in Frage (vgl. BVerfG, Urteil vom 7. Mai 1998 - 2 BvR 1991, 2004/95 - BVerfGE 98, 106 <124>).

- 24 b) Die Verpackungssteuer steht nicht im Widerspruch zum Abfallrecht des Bundes. Unter Zugrundelegung des vom Bundesverfassungsgericht entwickelten Maßstabs der Widerspruchsfreiheit der Rechtsordnung (aa) lässt sich zumindest bei der gegenwärtigen Ausgestaltung des Abfallrechts ein solcher Widerspruch nicht feststellen (bb).
- 25 aa) In seinem Urteil zur Kasseler Verpackungssteuer hat das Bundesverfassungsgericht speziell für den Bereich des Steuerrechts den Grundsatz der Widerspruchsfreiheit der Rechtsordnung als Kompetenzausübungsschranke entwickelt (BVerfG, Urteil vom 7. Mai 1998 - 2 BvR 1991, 2004/95 - BVerfGE 98, 106 <118 ff.>). Danach benötigt der Steuergesetzgeber zwar, wie das Gericht im Einklang mit der Rechtsprechung des Bundesverwaltungsgerichts (BVerwG, Beschluss vom 19. August 1994 - 8 N 1.93 - BVerwGE 96, 272 <287 ff.>) klargestellt hat, für eine mit der Steuererhebung beabsichtigte Lenkungswirkung grundsätzlich selbst dann keine (zusätzliche) Sachgesetzgebungskompetenz, wenn der außerfiskalische Lenkungszweck gleichgeordneter Zweck neben der Finanzierungsfunktion oder sogar Hauptzweck ist (BVerfG a. a. O. <118>). Die Ausübung der Steuergesetzgebungskompetenz zur Lenkung in einem anderweitig geregelten Sachbereich ist aber nur unter der Voraussetzung zulässig, dass dadurch die Rechtsordnung nicht widersprüchlich wird. Dies ist der Fall, wenn den Normadressaten gegenläufige Regelungen erreichen (BVerfG a. a. O. <119>). Der kommunale Satzungsgeber darf durch eine Lenkungssteuer nicht in

den Regelungsbereich des Bundesgesetzgebers einwirken, wenn dieser den steuerlich verfolgten Lenkungszweck ausgeschlossen oder gegenläufige Lenkungswirkungen oder Handlungsmittel vorgeschrieben hat (BVerfG a. a. O. <120>).

- 26 Der im damaligen Urteil aus dem Rechtsstaatsprinzip (Art. 20 Abs. 3 GG) in Verbindung mit der bundesstaatlichen Ordnung der Gesetzgebungskompetenzen abgeleitete (BVerfG, Urteil vom 7. Mai 1998 - 2 BvR 1991, 2004/95 - BVerfGE 98, 106<118 f.>), später ergänzend auf Art. 31 GG gestützte (BVerfG, Beschluss vom 15. Dezember 2015 - 2 BvL 1/12 - BVerfGE 141, 1 Rn. 81) Grundsatz der Widerspruchsfreiheit der Rechtsordnung ist im Schrifttum unter Hinweis auf seine wenig präzise normative Herleitung und seine unklare Reichweite überwiegend auf Ablehnung gestoßen (vgl. nur Sendler, NJW 1998, 2875 ff.; Schmidt/Diederichsen, JZ 1999, 37 ff.; Kloepfer/Bröcker, DÖV 2001, 1 ff.; Jarass, AöR 126 <2001>, 588 ff.; Brüning, NVwZ 2002, 33 ff.; Kahl, EurUP 2019, 321 <325 mit Fn. 69>). Ungeachtet dieser nachvollziehbaren Bedenken hat der Senat die tragenden verfassungsrechtlichen Entscheidungsgründe des damaligen Urteils im Rahmen der Bindungswirkung nach § 31 BVerfGG seiner weiteren Prüfung zugrunde zu legen (vgl. Bethge, in: Schmidt-Bleibtreu/Klein/Bethge, BVerfGG, Stand Januar 2022, § 31 Rn. 96 ff. m. w. N.). Dass es sich bei der streitgegenständlichen Verpackungssteuer nach dem Willen des Normgebers um eine Lenkungssteuer handelt, die demgemäß am Grundsatz der Widerspruchsfreiheit zu messen ist, hat das Normenkontrollgericht in Auslegung des Ortsrechts mit bindender Wirkung festgestellt (§ 173 Satz 1 VwGO i. V. m. § 560 ZPO).
- 27 bb) Nach dem Urteil zur Kasseler Verpackungssteuer darf der Steuergesetzgeber nur insoweit lenkend und damit mittelbar gestaltend in den Kompetenzbereich eines Sachgesetzgebers übergreifen, als die Lenkung weder der Gesamtkonzeption der sachlichen Regelung noch konkreten Einzelregelungen zuwiderläuft (BVerfG, Urteil vom 7. Mai 1998 - 2 BvR 1991, 2004/95 - BVerfGE 98, 106 <119>). Ein solcher Widerspruch, wie ihn das Bundesverfassungsgericht aus damaliger Sicht angenommen hat, lässt sich jedenfalls für den hier maßgeblichen Beurteilungszeitraum (1) angesichts einer wesentlich veränderten Rechtslage weder hinsichtlich der Gesamtkonzeption des Abfallrechts (2) noch bezüglich konkreter Einzelregelungen (3) feststellen.

- 28 (1) Für die Beurteilung der Rechtmäßigkeit unter dem Gesichtspunkt der Widerspruchsfreiheit ist nicht allein der Zeitpunkt der Revisionsentscheidung maßgebend, sondern ebenso der vorangegangene Zeitraum seit Erlass der Verpackungssteuersatzung. Hätte die Satzung bei ihrem Erlass oder zu einem späteren Zeitpunkt gegen höherrangiges Recht verstoßen, bliebe es bei der daraus folgenden Unwirksamkeit auch dann, wenn aus heutiger Sicht wegen einer geänderten Rechtslage kein Verstoß mehr vorläge. Insoweit kann hier nichts anderes gelten als beim Zusammentreffen von zwei Sachgesetzgebungskompetenzen im Bund-Länder-Verhältnis nach Art. 72 Abs. 1 GG (vgl. BVerfG, Beschluss vom 23. März 2022 - 1 BvR 1187/17 - NVwZ 2022, 861 Rn. 83 m. w. N.). Umgekehrt kann die Satzung, auch wenn sie bei ihrem Erlass rechtmäßig war, durch eine nachträgliche Änderung des abfallrechtlichen Rahmens rechtswidrig und damit unwirksam geworden sein (vgl. BVerfG a. a. O. Rn. 83); auch solche Änderungen sind daher bei der Beurteilung der Verpackungssteuersatzung in den Blick zu nehmen. Zukünftige Rechtsänderungen wie etwa das in seinen wesentlichen Teilen zum 1. Januar 2024 in Kraft tretende Einwegkunststofffondsgesetz vom 11. Mai 2023 (BGBl. I Nr. 124), das eine Sonderabgabe für die Hersteller bestimmter Einwegkunststoffprodukte vorsieht, können dagegen nicht Prüfungsmaßstab sein. Hieran zeigt sich, dass der vom Bundesverfassungsgericht postulierte Grundsatz der Widerspruchsfreiheit der Rechtsordnung auch in der praktischen Handhabung Probleme aufwirft.
- 29 (2) Mit der kommunalen Verpackungssteuer bezweckt die Antragsgegnerin, wie sich aus der vom Verwaltungsgerichtshof zitierten Sitzungsvorlage ergibt, die Menge des in ihrem Stadtgebiet anfallenden Verpackungsabfalls zu verringern. Sie verfolgt damit auf lokaler Ebene kein widersprüchliches, sondern dasselbe Ziel wie der Bundes- und der Unionsgesetzgeber (a) und bedient sich dabei auch nicht eines dem staatlichen Recht widersprechenden Handlungsmittels (b).
- 30 (a) Die von der Antragsgegnerin verfolgte Zielsetzung steht im Einklang mit der sog. Abfallhierarchie, die eine Prioritätenrangfolge beim Umgang mit Abfällen festlegt.

- 31 (aa) Das 2012 in Kraft getretene Gesetz zur Förderung der Kreislaufwirtschaft und Sicherung der umweltverträglichen Bewirtschaftung von Abfällen (Kreislaufwirtschaftsgesetz - KrWG) vom 24. Februar 2012 (BGBl. I S. 212), zuletzt geändert durch Art. 5 des Gesetzes vom 2. März 2023 (BGBl. 2023 I Nr. 56), räumt im Rahmen einer fünfstufigen Abfallhierarchie der Abfallvermeidung den höchsten Rang ein (§ 6 Abs. 1 KrWG). Der zentrale Stellenwert der Abfallvermeidung beruht auf einem Paradigmenwechsel gegenüber dem – den Prüfungsschwerpunkt des Urteils zur Kasseler Verpackungssteuer bildenden – Gesetz über die Vermeidung und Entsorgung von Abfällen (Abfallgesetz) vom 27. August 1986 (BGBl. I S. 1410) - AbfG 1986 -, das lediglich eine allgemeine Pflicht zur Abfallvermeidung und Abfallverwertung vorsah (§ 1a AbfG 1986). Auch in dem speziell für Verpackungsabfälle geltenden Gesetz über das Inverkehrbringen, die Rücknahme und die hochwertige Verwertung von Verpackungen (Verpackungsgesetz - VerpackG) vom 5. Juli 2017 (BGBl. I S. 2234), zuletzt geändert durch Art. 2 des Gesetzes vom 11. Mai 2023 (BGBl. 2023 I Nr. 124), das die aus dem Jahr 1991 stammende Verpackungsverordnung abgelöst hat, wird die Abfallvermeidung als vorrangiges Ziel benannt (§ 1 Abs. 1 Satz 2 und 3 VerpackG). Die bundesrechtlich normierte Abfallhierarchie folgt den unionsrechtlichen Vorgaben der Abfallrahmenrichtlinie (vgl. Art. 4 Abs. 1 RL 2008/98/EG vom 19. November 2008 über Abfälle und zur Aufhebung bestimmter Richtlinien), der Verpackungsrichtlinie (vgl. Art. 1 Abs. 2 RL 94/62/EG vom 20. Dezember 1994 über Verpackungen und Verpackungsabfälle) und der Einwegkunststoffrichtlinie (vgl. Art. 1 RL <EU> 2019/904 vom 5. Juni 2019 über die Verringerung der Auswirkungen bestimmter Kunststoffprodukte auf die Umwelt). So ist etwa in Art. 1 Abs. 2 der Verpackungsrichtlinie ausdrücklich von der "erste[n] Priorität" für die Vermeidung von Verpackungsabfall die Rede.
- 32 (bb) Da die streitgegenständliche Satzung auf die Verringerung des anfallenden Verpackungsabfalls und damit ebenfalls auf Abfallvermeidung abzielt, steht sie mit der Gesamtkonzeption des Abfallrechts in Einklang (so auch Kahl, EurUP 2019, 321 <325>; Kalscheuer/von Rochow, DÖV 2019, 955 <957>; Klinger/Krebs, ZUR 2015, 664 <666 f>; a. A. Uschkereit, GewArch 2020, 438 <441 f.>). Die dagegen erhobenen Einwände greifen nicht durch.

- 33 Die Auffassung des Verwaltungsgerichtshofs, der bundesgesetzliche Vorrang der Abfallvermeidung begründe für die Kommunen nicht die Zuständigkeit, diese abfallwirtschaftliche Zielsetzung eigenständig "voranzutreiben" (S. 49 f.), verkennt die Bedeutung der Widerspruchsfreiheit als einer bloßen Kompetenzausübungsschranke. Maßgeblich ist nicht – wie bei der Abgrenzung konkurrierender Sachgesetzgebungskompetenzen nach Art. 72, 74 GG –, ob die bundesrechtlichen Regelungen des Kreislaufwirtschaftsgesetzes und des Verpackungsgesetzes als abschließend anzusehen sind und daher Sperrwirkung gegenüber einem Nachbessern in Form von ausschnittsbezogenen kommunalen Zusatzregelungen entfalten. Die Steuergesetzgebungskompetenz ergibt sich bereits aus Art. 105 Abs. 2a Satz 1 GG, ohne dass es für die Verfolgung von Lenkungszwecken einer hinzutretenden Sachgesetzgebungskompetenz bedürfte.
- 34 An der Ausübung ihrer Kompetenz wäre die Antragsgegnerin nur gehindert, wenn sie eine dem Bundesrecht widersprechende Regelung erlassen würde. Ein kommunales "Draufsatteln" bei der Verfolgung des gemeinsamen Ziels der Abfallvermeidung ist hingegen erlaubt, zumal sich das damit zusammenhängende, aus Art. 20a GG abzuleitende Verfassungsgebot der Ressourcenschonung (dazu Murswiek, in: Sachs, GG, 9. Aufl. 2021, Art. 20a Rn. 37 f.) an alle staatlichen Ebenen und damit auch an die Kommunen richtet. Diesen dürfen auch wegen der Bedeutung der kommunalen Finanzhoheit aus Art. 28 Abs. 2 GG bei der Gestaltung ihrer örtlichen Verbrauch- und Aufwandsteuern keine allzu engen kompetenzrechtlichen Grenzen gesetzt werden, da es sich dabei um den einzigen steuerlichen Bereich handelt, in dem sie sich nach Maßgabe des Landesrechts eigenständig Einnahmen verschaffen können (vgl. BVerfG, Beschluss vom 22. März 2022 - 1 BvR 2868/15 u. a. - NVwZ 2022, 1038 Rn. 103 ff.). Dass "Insellösungen" zur Eindämmung des Verpackungsmüllproblems die Betriebsabläufe bundesweit tätiger Unternehmen in der Systemgastronomie erschweren können, wie die Antragstellerin vorträgt, ist einer örtlichen Steuer in einem föderalen System immanent.
- 35 (b) Aus dem Kooperationsprinzip als bundesrechtlich vorgesehenem Handlungsmittel zur Erreichung abfallwirtschaftlicher Ziele folgt aus heutiger Sicht ebenfalls kein Widerspruch der Verpackungssteuersatzung zur Gesamtkonzeption des Bundesrechts.

- 36 Nach Auffassung des Bundesverfassungsgerichts lief die Kasseler Verpackungssteuersatzung einem im damaligen Abfallrecht durchgängig angelegten Kooperationsprinzip zuwider, das deutlichen Ausdruck in § 14 AbfG 1986 und der darauf basierenden Verpackungsverordnung als einem Ergebnis der kooperativen Beteiligung der betroffenen Kreise gefunden habe (BVerfG, Urteil vom 7. Mai 1998 - 2 BvR 1991, 2004/95 - BVerfGE 98, 106 <126 ff.>). Der Verwaltungsgesichtshof hält die Kernthesen aus dem damaligen Urteil für übertragbar, weil sich seither keine entscheidungserhebliche Rechtsänderung ergeben habe. Dieser Einschätzung kann nicht gefolgt werden. Kooperative Handlungsformen lassen sich dem heutigen Abfallrecht nur noch in – hier nicht maßgeblichen – Detailregelungen entnehmen.
- 37 Nach der Subsidiaritätsklausel des § 14 Abs. 2 AbfG 1986 durfte die Bundesregierung von der in Absatz 1 enthaltenen Ermächtigung zum Erlass abfallrechtlicher Rechtsverordnungen erst Gebrauch machen, wenn nach Anhörung der beteiligten Kreise Zielfestlegungen zur Vermeidung oder Verringerung von Abfallmengen nicht erreichbar waren. Als Resultat des Scheiterns dieser Kooperationsbemühungen (vgl. Bothe, NJW 1998, 2333 <2334>) wurde die (später mehrfach geänderte) Verpackungsverordnung 1991 erlassen, auf deren Grundlage das Duale System eingeführt wurde. Eine mit § 14 AbfG 1986 vergleichbare Regelung enthält das gegenwärtige Abfallrecht nicht mehr. Die Verordnungsermächtigung nach § 26 KrWG bezieht sich lediglich auf die Rücknahme von Produkten bzw. deren Abfällen, betrifft also die Abfallverwertung und nicht die rechtlich vorrangige Abfallvermeidung (vgl. Feurich, Plastik als Rechtsproblem, 2020, S. 165). Gleiches gilt für andere im Verfahren diskutierte Ermächtigungsgrundlagen wie § 10 KrWG und §§ 24 f. KrWG, die daher einer Lenkungssteuer zur Abfallvermeidung ebenfalls nicht entgegenstehen können.
- 38 Soweit im Abfallrecht noch einzelne kooperative Instrumente vorhanden sind, lässt sich daraus kein allgemeines, überwölbendes Prinzip ableiten. Dies gilt etwa für Nebenpflichten wie die Informations- und Beratungspflichten öffentlicher Stellen nach § 46 Abs. 1 KrWG, die sich zwar auch auf Abfallvermeidungsmaßnahmen beziehen, aber nur punktuelle Regelungen darstellen. Im Verpa-

ckungsgesetz ist entgegen der Ansicht des Verwaltungsgerichtshofs eine Kooperation der beteiligten Kreise nicht in einer gegenüber der Verpackungsverordnung unveränderten Form enthalten. Ungeachtet der Frage, ob ein auf staatlichem Druck beruhendes Handeln überhaupt Ausdruck einer echten (normvorbereitenden oder normausfüllenden) Kooperation sein kann, verfolgt das Verpackungsgesetz jedenfalls keinen durchgehend kooperativen Ansatz, wie insbesondere durch die mit hoheitlichen Befugnissen ausgestattete Zentrale Stelle nach §§ 24 ff. VerpackG deutlich wird (vgl. Kahl, EurUP 2019, 321 <325>; Kalscheuer/von Rochow, DÖV 2019, 955 <957>).

- 39 (3) Konkrete abfallrechtliche Einzelregelungen stehen der Einführung einer Verpackungssteuer durch die Antragsgegnerin ebenfalls nicht entgegen.
- 40 (a) Die in § 33 KrWG normierte Verpflichtung zur Aufstellung von Abfallvermeidungsprogrammen schließt das Instrument einer kommunalen Verpackungssteuer nicht aus (so auch Faßbender, AbfallR 2011, 165 <172>; Klinger/Krebs, ZUR 2015, 664 <667>; a. A. Uschkeret, GewArch 2020, 438 <441>). Ein solches Programm kann nach § 33 Abs. 3 Nr. 2 Buchst. j, Nr. 3 i. V. m. Nr. 3 Buchst. a Anl. 4 KrWG auch wirtschaftliche Instrumente wie Anreize oder Aufpreise für Verpackungsartikel vorsehen. Eine Sperrwirkung für die Erhebung kommunaler Steuern ist mit den in Nr. 3 Buchst. a Anl. 4 KrWG beispielhaft aufgezählten Abfallvermeidungsmaßnahmen ersichtlich nicht verbunden. Auch aus dem Umstand, dass das Abfallvermeidungsprogramm des Bundes 2013 die gesetzliche Einführung einer bundesweiten Verbrauchsteuer nicht empfohlen hat, lässt sich kein Argument gegen eine entsprechende gemeindliche Lenkungssteuer ableiten. Es geht hierbei nicht um die – für die föderale Kompetenzabgrenzung nach Art. 70 ff. GG maßgebende – Frage, ob ein absichtsvoller Regelungsverzicht des Bundesgesetzgebers die Länder am Erlass entsprechender Sachregelungen hindert, sondern darum, ob damit die Verfolgung eines abfallrechtlichen Nebenzwecks im Rahmen einer kommunalen Lenkungssteuer unzulässig wird. Dies ist mit Blick auf die originäre Gesetzgebungskompetenz aus Art. 105 Abs. 2a Satz 1 GG zu verneinen. Die auf unionsrechtlichen Vorgaben beruhenden inhaltlichen Vorgaben für Abfallvermeidungsprogramme zeigen vielmehr, dass wirtschaftliche Instrumente, zu denen man auch Steuern auf

Einwegverpackungen rechnen kann, zur Erzielung von Lenkungswirkungen allgemein anerkannt sind (vgl. Feurich, Plastik als Rechtsproblem, 2020, S. 168 f.; Kahl, EurUP 2019, 321 <325>; Kalscheuer/Harding, NordÖR 2017, 113 <115>; Ludwig/Hentschel, AbfallR 2020, 12 <17 f.>; Rodi, ZUR 2016, 531 <534>).

- 41 (b) § 2 Abs. 5 VerpackG steht der Einführung einer Verpackungssteuer auf kommunaler Ebene ebenfalls nicht entgegen. Mit der Vorschrift hat der Gesetzgeber die frühere Regelung des § 2 Abs. 3 VerpackV 1998 übernommen, die als Reaktion auf eine Entscheidung des Bundesverwaltungsgerichts (Urteil vom 23. April 1997 - 11 C 4.96 - BVerwGE 104, 331 <334 f.>) eingeführt worden war. Nach § 2 Abs. 5 VerpackG bleibt die Befugnis von Bund, Ländern, Kreisen und Gemeinden, Dritte bei der Nutzung ihrer Einrichtungen oder Grundstücke sowie der Sondernutzung öffentlicher Straßen zur Vermeidung und Verwertung von Abfällen zu verpflichten, von den Bestimmungen des Verpackungsgesetzes unberührt. Der Verwaltungsgerichtshof zieht hieraus den Schluss, die Kommunen dürften mangels einer vergleichbaren Öffnungsklausel keine abfallvermeidenden Maßnahmen auf dem Gebiet der Steuergesetzgebung treffen. Dies überzeugt nicht. Die vom Normgeber bewusst nicht als "Öffnungs-", sondern als "Unberührtheitsklausel" bezeichnete Bestimmung (vgl. BT-Drs. 18/11274 S. 80 f. und bereits BT-Drs. 13/10943 S. 22 zur Vorgängernorm des § 2 Abs. 3 VerpackV) stellt lediglich klar, dass den Kommunen – ebenso wie den anderen Gebietskörperschaften – eine (begrenzte) Sachregelungskompetenz für Benutzungsregelungen ihrer öffentlichen Einrichtungen und Straßen zukommt. Zur Steuerkompetenz für Lenkungssteuern, die keine hinzutretende Sachgesetzgebungskompetenz erfordert, trifft die Vorschrift keine Aussage.
- 42 (c) Entgegen der Ansicht des Normenkontrollgerichts stellt die seit dem 1. Januar 2023 geltende Pflicht zum Angebot einer Mehrwegalternative für Letztverreiber von Serviceverpackungen aus Kunststoff nach §§ 33 und 34 VerpackG keine "konzeptionelle Entscheidung" des Bundesgesetzgebers zur Vermeidung von Verpackungsabfällen dar, die kommunale Zusatzregelungen ausschließen würde. Die genannte Neuregelung bezweckt die Zurückdrängung von Einwegverpackungen zugunsten von Mehrwegprodukten und verfolgt damit dieselbe Stoßrichtung wie die örtliche Verpackungssteuer, die im Übrigen eine größere

Bandbreite an Verpackungsmaterialien erfasst als die der Umsetzung der Einwegkunststoffrichtlinie dienende Bundesnorm. Die Beschränkung der Pflicht, Mehrwegalternativen anzubieten, auf Kunststoffverpackungen und deren Erweiterung auf weitere Verpackungsmaterialien lediglich für Getränkebecher (vgl. hierzu BT-Drs. 19/27634 S. 82) lässt angesichts des vorrangigen, nicht nach Materialien differenzierenden Ziels der Abfallvermeidung, welches auch in § 2 Abs. 5 VerpackG seinen Ausdruck findet, nicht den Schluss zu, der Bundesgesetzgeber wolle grundsätzlich nur Kunststoffabfälle verringern. Das in § 33 Abs. 1 Satz 2 VerpackG enthaltene Verbot, die Verkaufseinheit aus Ware und Mehrwegverpackung zu einem höheren Preis oder zu schlechteren Bedingungen anzubieten als die Einwegverpackung, lässt einen Zuschlag für Einwegverpackungen, wie er durch die Erhebung einer Verpackungssteuer entsteht, ohne Weiteres zu.

- 43 (d) Die von der Vorinstanz offen gelassene Frage eines Verstoßes gegen die zur Umsetzung der Art. 5 und 14 der Einwegkunststoffrichtlinie ergangene Einwegkunststoffverbotsverordnung vom 20. Januar 2021 ist zu verneinen. Die am 3. Juli 2021 in Kraft getretene Verordnung verbietet das Inverkehrbringen von bestimmten Einwegkunststoffprodukten und von Produkten aus oxo-abbaubarem Kunststoff; hierzu zählen Einwegkunststoffprodukte wie Besteck, Teller und Lebensmittelbehälter aus expandiertem Polystyrol (§ 3 Abs. 1 Nr. 2, 3 und 7). Mit dem Regelungsziel des Ordnungsgebers und den zugrunde liegenden unionsrechtlichen Vorgaben steht die Verpackungssteuersatzung nicht im Widerspruch.
- 44 (e) Auch die von der Antragstellerin in den Vordergrund gerückte Systembeteiligungspflicht nach §§ 7 ff. VerpackG steht der Erhebung einer Verpackungssteuer in der vorliegenden Form nicht entgegen. Insbesondere liegt in der Steuerbefreiung bei Rücknahme und stofflicher Verwertung der Einwegprodukte (§ 3 Nr. 1 VStS) kein Widerspruch zu den bundesrechtlichen Vorschriften dergestalt, dass den Normadressaten gegenläufige Regelungen erreichen würden (so auch Kalscheuer/von Rochow, DÖV 2019, 955 <958>).

- 45 Nach § 7 Abs. 1 Satz 1 VerpackG haben sich die Hersteller (vgl. § 3 Abs. 14 Satz 1 VerpackG) bestimmter Verpackungen (§ 3 Abs. 8 VerpackG) zur Gewährleistung der flächendeckenden Rücknahme an einem (dualen) System zu beteiligen. Ausgenommen sind gemäß § 7 Abs. 2 VerpackG die Hersteller von Serviceverpackungen (vgl. § 3 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Buchst. a VerpackG), die "vorlizenzierte" Verpackungen erwerben können und dann von der Entsorgungsverantwortung befreit sind. Von dieser Möglichkeit hat auch die Antragstellerin Gebrauch gemacht; ihre Lizenzierungskosten belaufen sich auf jährlich ca. 5 500 €.
- 46 Dieses bundesrechtliche Regelungsgefüge, das den Herstellern von Verpackungen anstelle von Rücknahmepflichten eine finanzielle Beteiligung an kollektiven Systemen auferlegt, wird durch die Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 1 VStS nicht konterkariert. In der dem Steuerschuldner eröffneten Möglichkeit, sich durch bestimmte Entsorgungsmaßnahmen der Besteuerung zu entziehen, liegt lediglich ein Anreiz zur Rücknahme der Einwegverpackungen; ein rechtlicher Zwang wird damit nicht ausgeübt. Aus den Vorschriften der §§ 7 ff. VerpackG ergibt sich auch nicht, dass die hiervon erfassten Hersteller von Verpackungen über die bundesgesetzlich vorgesehenen Entgelte hinaus mit keinen weiteren Kosten belastet werden dürften.
- 47 c) Mit dem Verwaltungsgerichtshof geht der Senat davon aus, dass § 4 Abs. 2 VStS gegen höherrangiges Recht verstößt (aa). Von der Unwirksamkeit dieser Norm bleiben allerdings die übrigen Satzungsbestimmungen unberührt (bb).
- 48 aa) Gemäß § 4 Abs. 2 VStS wird der Steuersatz pro Einzelmahlzeit auf maximal 1,50 € begrenzt. Die Vorschrift beschränkt den Anwendungsbereich des § 4 Abs. 1 VStS, der für jede einzelne Lebensmittelverpackung, jedes Einweggeschirrtell und jedes Einwegbesteck(-set) einen gesonderten Steuersatz von 0,50 € bzw. 0,20 € festlegt. Die in Absatz 2 enthaltene Deckelung des für eine Mahlzeit anfallenden Gesamtbetrags der Verpackungssteuer wurde, wie sich aus den Satzungsunterlagen ergibt, erst nachträglich auf Vorschlag einer Stadtratsfraktion zur Abfederung sozialer Härten in den Satzungsentwurf aufgenommen. Die damit beabsichtigte Festlegung einer Obergrenze der steuerlichen Belastung, die auch gleichheitsrechtliche Fragen aufwirft, durfte jedenfalls nicht anhand der Bemessungsgrundlage einer "Einzelmahlzeit" erfolgen. Dieser in der

Satzung nicht weiter erläuterte Terminus ist nicht hinreichend bestimmt. Insbesondere bei Sammel-, Groß- und Nachbestellungen in der Systemgastronomie muss die Feststellung, um wie viele Einzelmahlzeiten es sich handelt, zu unlösbaren Abgrenzungsschwierigkeiten führen. Da sich dieses Problem nahezu flächendeckend bei einer Hauptzielgruppe der Verpackungssteuer und nicht nur punktuell stellt, verstößt die Vorschrift des § 4 Abs. 2 VStS gegen das aus Art. 20 Abs. 3 GG folgende Bestimmtheitsgebot.

- 49 Selbst wenn man die Formulierung in dem von der Antragsgegnerin gewünschten Sinne einer Gleichsetzung von Einzelmahlzeit und Einzelbestellung interpretieren könnte, würde dies an der Rechtswidrigkeit der Vorschrift nichts ändern. Denn dann bliebe es den Bestellern überlassen, selbst Sammelbestellungen als Einzelmahlzeiten zu deklarieren und sich damit der Steuerpflicht teilweise zu entziehen; dies würde gegen den Grundsatz der steuerlichen Belastungsgleichheit aus Art. 3 Abs. 1 GG verstoßen (vgl. allgemein zu den Voraussetzungen eines solchen strukturellen Vollzugsdefizits BVerfG, Urteil vom 27. Juni 1991 - 2 BvR 1493/89 - BVerfGE 84, 239 <268 ff.>; Beschluss vom 22. März 2022 - 1 BvR 2868/15 u. a. - NVwZ 2022, 1038 Rn. 143 ff.).
- 50 bb) Die Unwirksamkeit des § 4 Abs. 2 VStS lässt die übrigen Satzungsbestimmungen, insbesondere die Bemessungsgrundlage und den Steuersatz nach § 4 Abs. 1 VStS, unberührt. Aus bundesrechtlicher Sicht bestimmt sich die Teilbarkeit einer Satzung entsprechend § 139 BGB danach, ob die ohne den unwirksamen Teil bestehende Restregelung sinnvoll bleibt und ob mit Sicherheit anzunehmen ist, dass sie auch ohne den zur Unwirksamkeit führenden Teil erlassen worden wäre (vgl. BVerwG, Urteil vom 11. Juli 2012 - 9 CN 1.11 - BVerwGE 143, 301 Rn. 30). Beides lässt sich hier bejahen. Auch ohne die – den Zielsetzungen der Verpackungssteuer ohnehin zuwiderlaufende – Sonderbestimmung des § 4 Abs. 2 VStS enthält die Satzung ein geschlossenes und vollzugsfähiges Regelungskonzept. Wäre dem Satzungsgeber die Rechtswidrigkeit der anhand von "Einzelmahlzeiten" zu ermittelnden Deckelung des Steuersatzes bewusst gewesen, hätte er folglich auf diese punktuelle Regelung verzichtet.
- 51 2. Das dem Normenkontrollantrag in vollem Umfang stattgebende Urteil des Verwaltungsgerichtshofs stellt sich nicht gemäß § 144 Abs. 4 VwGO aus anderen

Gründen als richtig dar. Die von der Antragstellerin zu Recht geltend gemachte Rechtswidrigkeit des § 8 VStS führt nur zur Teilunwirksamkeit der Satzung (a). Die übrigen Rügen gegen die Satzung greifen nicht durch (b und c).

52 a) Das behördliche Betretungsrecht gemäß § 8 VStS erweist sich als rechtswidrig, weil es nicht auf die üblichen Betriebs- und Geschäftszeiten beschränkt ist. Nach dieser Satzungsbestimmung ist die Stadtverwaltung berechtigt, "jederzeit zur Nachprüfung der Steuererklärungen und zur Feststellung von Steuertatbeständen nach dieser Satzung die Geschäftsräume des Steuerschuldners/der Steuerschuldnerin zu betreten und Geschäftsunterlagen einzusehen sowie Kopien davon anzufordern". Betretungsbefugnisse für Geschäftsräume setzen nicht nur eine besondere gesetzliche Vorschrift als Rechtsgrundlage voraus; das Betreten der Räume und die Vornahme der Besichtigung und Prüfung ist auch nur in den Zeiten statthaft, zu denen die Räume normalerweise für die jeweilige geschäftliche oder betriebliche Nutzung zur Verfügung stehen (vgl. bereits BVerfG, Beschluss vom 13. Oktober 1971 - 1 BvR 280/66 - BVerfGE 32, 54 <76 f.>). Das Fehlen dieser zeitlichen Begrenzung der Betretungsbefugnis macht das satzungsrechtlich geregelte Betretungsrecht unwirksam (vgl. VGH München, Urteil vom 3. November 2014 - 4 N 12.2074 - BayVBl. 2015, 455 Rn. 26).

53 Eine teleologische Reduktion des § 8 VStS im Hinblick auf die in § 99 AO und § 200 Abs. 3 Satz 2 AO vorgesehenen, auf die üblichen Geschäftszeiten beschränkten steueraufsichtlichen Betretungsrechte kommt nicht in Betracht (vgl. auch OVG Greifswald, Urteil vom 9. November 2018 - 1 K 180/15 - NordÖR 2019, 64 <69>). Zwar sind die Betretungsbefugnisse nach der Abgabenordnung samt ihren einschränkenden Kautelen über die Verweisungsnorm in § 3 KAG BW entsprechend anwendbar, sodass es einer entsprechenden Regelung in der Abgabensatzung nicht bedurft hätte. Angesichts des eindeutigen Satzungswortlauts ("jederzeit") können aber die verfassungsrechtlich gebotenen zeitlichen Beschränkungen nicht im Wege der Auslegung in die ortsrechtliche Bestimmung hineingelesen werden.

- 54 Die Unwirksamkeit des § 8 VStS betrifft neben dem Betretungsrecht auch die damit verknüpften Rechte zur Nachprüfung der Steuererklärungen, zur Feststellung von Steuertatbeständen und zur Einsichtnahme in die Geschäftsunterlagen. Erst die Betretungsbefugnis ermöglicht die Ausübung der genannten Prüfungsbefugnisse und des – als Holschuld ausgestalteten (vgl. § 7 Abs. 1 VStS) – Einsichtsrechts, die daher isoliert betrachtet nicht in der bisherigen Form fortbestehen können. Auch insoweit kann die Antragsgegnerin aber im Verwaltungsvollzug auf die entsprechenden Vorschriften der Abgabenordnung zurückgreifen. Die übrigen Bestimmungen der Verpackungssteuersatzung bleiben daher nach dem hypothetischen Willen des Satzungsgebers von der Unwirksamkeit des § 8 VStS unberührt.
- 55 b) Die Höhe der Steuer gibt keinen Anlass zu Bedenken. Sie beträgt nach § 4 Abs. 1 VStS für jede Einweggetränkeverpackung und jede Einweglebensmittelverpackung 0,50 €, für jedes Einwegbesteck(-set) 0,20 €. Auch unter Berücksichtigung des Wegfalls der Obergrenze des § 4 Abs. 2 VStS ist diese Steuerhöhe nicht zu beanstanden.
- 56 aa) Aus Sicht der Endverkäufer, die Steuerschuldner im Sinne des § 2 VStS sind, liegt ein Eingriff in die von Art. 12 Abs. 1 GG geschützte Berufsausübungsfreiheit vor (vgl. BVerfG, Urteil vom 7. Mai 1998 - 2 BvR 1991, 2004/95 - BVerfGE 98, 106 <117>). Die Steuererhebung weist objektiv eine berufsregelnde Tendenz auf, weil sie unvermeidlich dazu führt, dass sich die Produkte verteuern. Der darin liegende Eingriff in die berufliche Tätigkeit der Endverkäufer ist jedoch verhältnismäßig und damit gerechtfertigt. Die Satzung verfolgt die legitimen Zwecke der Einnahmeerzielung und der Abfallvermeidung; hierzu ist sie geeignet und erforderlich. An der Verhältnismäßigkeit im engeren Sinne bestehen angesichts der Möglichkeiten der Substitution und Umstrukturierung sowie der Abwälzbarkeit der indirekten Steuer auf die Kunden keine Zweifel. Hierbei reicht es aus, wenn die Steuer auf eine Überwälzung der Steuerlast vom Steuerschuldner auf den Steuerträger angelegt ist, auch wenn dies – etwa bei Franchise-Konzepten – nicht in jedem Einzelfall gelingt (vgl. BVerwG, Urteil vom 29. Juni 2017 - 9 C 7.16 - BVerwGE 159, 216 Rn. 44 m. w. N.); insbesondere können kommunale Handlungs- und Finanzierungsspielräume nicht durch die individuelle Ausgestaltung eines Geschäftsmodells begrenzt werden. Darüber hinaus müssen

Außerhausverkäufe wegen des geringeren Mehrwertsteuersatzes schon bislang gesondert erfasst werden. Anhaltspunkte für eine erdrosselnde Wirkung der Steuer in Bezug auf durchschnittlich ertragsstarke Betriebe im Gemeindegebiet sind weder substantiiert dargelegt noch sonst ersichtlich.

- 57 bb) Auch aus Sicht der Endverbraucher, die wirtschaftlich gesehen durch die Verbrauchsteuer belastet werden, liegt kein unverhältnismäßiger Grundrechtseingriff vor. Aus den von der Antragstellerin gebildeten Beispielen einer Verteuerung von Produkten der Automatenwirtschaft lässt sich – soweit sie überhaupt der Steuer unterfallen können – schon wegen der geringen Höhe der Steuersätze eine erdrosselnde Wirkung für die Endverbraucher nicht ableiten. Diese können im Übrigen auf nichtbesteuerte (Mehrweg-)Alternativen ausweichen, wie dies § 33 VerpackG mit dem verpflichtenden Angebot einer Mehrwegalternative ermöglicht.
- 58 c) Die von der Antragstellerin geltend gemachten Verstöße gegen Art. 3 Abs. 1 GG sind ebenfalls nicht gegeben.
- 59 In der Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 1 VStS liegt keine unzulässige Ungleichbehandlung von Betrieben, die Produkte (auch) zum Mitnehmen anbieten, und reinen Präsenzrestaurants, die eine solche Möglichkeit nicht offerieren. Wie oben dargelegt, privilegiert die Befreiungsregelung Steuerschuldner, die zur Rücknahme und stofflichen Verwertung außerhalb der öffentlichen Abfallsorgung bereit sind. Dies stellt einen sachlichen Grund für eine Ungleichbehandlung im Sinne des Art. 3 Abs. 1 GG dar, weil Verpackungen, die einem privaten Verwertungssystem zugeführt werden, nicht die kommunale Abfallentsorgung der Antragsgegnerin belasten. Die an die Rücknahmebereitschaft anknüpfende Steuerbefreiung ist daher durch den Lenkungszweck der Steuer gerechtfertigt. Soweit die Antragstellerin vorträgt, dass auch in Präsenzrestaurants teilweise – nämlich für Speisereste – Verpackungen ausgegeben würden, stellt sich die Frage einer Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 1 VStS nicht. Dieser Fall wird von der Satzung nicht erfasst, weil es sich dabei nicht um Speisen für den Sofortverzehr im Sinne von § 1 Abs. 1 VStS handelt, sondern um die noch verwertbaren Reste nicht vollständig verzehrter Mahlzeiten, die von den Gästen typischerweise erst zu Hause konsumiert werden. Eine relevante Ungleichbehandlung ist

darin – ebenso wie in der sonstigen Nichtberücksichtigung unterschiedlicher faktischer Auswirkungen der Regelung – nicht zu sehen.

60 3. Die Kostenentscheidung ergibt sich aus § 155 Abs. 1 Satz 1 VwGO.

Prof. Dr. Bick

Steinkühler

RiBVerwG Dr. Martini  
ist wegen Urlaubs  
verhindert  
zu unterschreiben.  
Prof. Dr. Bick

Dr. Dieterich

Prof. Dr. Schübel-Pfister

### B e s c h l u s s

Der Streitwert für das Revisionsverfahren wird auf 50 000 € festgesetzt (§ 47 Abs. 1 i. V. m. § 52 Abs. 1 GKG).

Prof. Dr. Bick

Steinkühler

Prof. Dr. Schübel-Pfister