

Fundstelle

openJur 2022, 8129

Rkr:  AmtlSlg: 

1. Bei einer kommunalen Verpackungssteuer, deren Steuertatbestand nicht nur Einwegverpackungen für Speisen und Getränke zum Verzehr an Ort und Stelle, sondern auch Einwegverpackungen für Produkte zum Mitnehmen (take-away-Verpackungen) erfasst, handelt es sich nicht um eine örtliche Verbrauchsteuer im Sinne von Art. 105 Abs. 2a Satz 1 GG.
2. Der Steuertatbestand einer kommunalen Verpackungssteuer, die den Verkauf der Produkte zum Mitnehmen - d.h. als mitnehmbares take-away-Gericht oder -Getränk erfasst, stellt normativ die örtliche Radizierung der Steuer nicht ausreichend sicher und gewährleistet damit nicht, dass der belastete Konsum vor Ort (im Gemeindegebiet) stattfindet. Bei Produkten zum Mitnehmen ist im Hinblick auf ihre Transportfähigkeit - auch über größere Strecken - ein Verbleiben im Gemeindegebiet nicht gewährleistet.
3. Der Umstand, dass bei einem Verkauf als mitnehmbares take-away-Gericht oder -Getränk der Konsum und damit auch der Verbrauch der Verpackung am häufigsten im Gemeindegebiet stattfindet und dementsprechend dies den "typischsten" Fall des Verbrauchs darstellt, genügt nicht für die Annahme der örtlichen Radizierung der Steuer im Sinne der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts (Beschluss vom 23.07.1963 - 2 BvR 11/61 - und Urteil vom 07.05.1998 - 2 BvR 1991/95 u.a. - jeweils juris). Eine solch weite Auslegung würde das Tor zur Einführung aller möglichen Verbrauch- und Verkehrssteuern durch die Gemeinden in Widerspruch zu den Vorgaben des Grundgesetzes öffnen.
4. Die aufgrund der Satzung der Universitätsstadt Tübingen über die Erhebung einer Verpackungssteuer vom 30.01.2020 erhobene Verpackungsteuer steht in ihrer Ausgestaltung als Lenkungssteuer in Widerspruch zum Abfallrecht des Bundes, namentlich zu den Vorgaben im Kreislaufwirtschaftsgesetz und im Verpackungsgesetz.
5. Die bundesrechtlichen Regelungen des Kreislaufwirtschaftsgesetzes und insbesondere des Verpackungsgesetzes sind als abschließend anzusehen, so dass kein Raum für ausschnittsbezogene kommunale "Zusatzregelungen" in Form einer Lenkungssteuer zur Vermeidung von Einwegverpackungen bleibt.
6. Der Vorrang der Abfallvermeidung in § 6 Abs. 1 KrWG begründet für die Kommunen nicht die Zuständigkeit, die abfallwirtschaftliche Zielsetzung der Abfallvermeidung eigenständig "voranzutreiben". Auch wenn das mit der Einführung der Produktverantwortung verfolgte Ziel einer Reduzierung des Verpackungsaufkommens auf Grundlage der bisherigen Regelungen im bundesrechtlichen Verpackungsgesetz nicht (ausreichend) erreicht worden sein sollte, ist es Sache des Bundesgesetzgebers, dem die Zuständigkeit zur umfassenden Regelung des Rechts der Abfallwirtschaft eingeräumt ist, für Abhilfe zu sorgen und das Regelungssystem des Verpackungsgesetzes fortzuentwickeln.
7. Aus den Regelungen über das umweltpolitische Instrument des Abfallvermeidungsprogramms in § 33 KrWG lässt sich keine Berechtigung der Kommunen ableiten, eine kommunale Verpackungssteuer in Widerspruch zur Konzeption des Bundesgesetzgebers einzuführen.
8. Der die Obergrenze der Besteuerung definierende Begriff der "Einzel Mahlzeit", wonach der Steuersatz pro Einzel Mahlzeit auf maximal 1,50 EUR begrenzt wird, ist in der regulären Besteuerungspraxis nicht ausreichend vollzugsfähig und verstößt damit gegen den Grundsatz der Belastungsgleichheit in Art. 3 Abs. 1 GG.

Tenor

- ¹ Die Satzung der Universitätsstadt Tübingen über die Erhebung einer Verpackungssteuer (Verpackungssteuersatzung) vom 30. Januar 2020 wird für unwirksam erklärt.
- ² Die Antragsgegnerin trägt die Kosten des Verfahrens.
- ³ Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand

- ⁴ Die Antragstellerin wendet sich im Wege des Normenkontrollantrags gegen die Satzung der Antragsgegnerin über die Erhebung einer Verpackungssteuer (Verpackungssteuersatzung) vom 30.01.2020 (im Folgenden: VStS).
- ⁵ Die Antragstellerin ist Inhaberin eines McDonald's-Schnellrestaurants, das im Stadtgebiet der Antragsgegnerin - d.h. am Ortsrand an einer Ausfallstraße in Richtung Reutlingen - liegt. Die Antragstellerin, die eigenen Angaben zufolge 52 Mitarbeiter beschäftigt, verkauft Speisen und Getränke sowohl für den Verzehr vor Ort im Restaurant als auch zum Mitnehmen der Produkte und zum Verzehr außerhalb ihrer Räumlichkeiten ("to go"). Für den Verkauf "to go" können die Produkte entweder im Restaurant selbst oder über einen separaten Autoschalter ("Drive-In"-Schalter) erworben werden. Um eine Mitnahme sämtlicher Produkte zu ermöglichen, werden diese ganz überwiegend in Einwegverpackungen verpackt.
- ⁶ Der Gemeinderat der Antragsgegnerin beschloss am 30.01.2020 die am 08.02.2020 bekanntgemachte Verpackungssteuersatzung, die ursprünglich am 01.01.2021 in Kraft treten sollte; mit Änderungssatzung vom 27.07.2020 wurde das Inkrafttreten im Hinblick auf die Corona-Pandemie auf den 01.01.2022 verschoben. Die maßgeblichen Regelungen der Verpackungssteuersatzung lauten wie folgt:

⁷ § 1 Steuererhebung, Steuergegenstand

⁸ (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 oder -Getränk verkauft werden (z.B. warme Speisen und Getränke, Eis von der Eisdiele, Salat mit Soße und Besteck, Getränke "to go").

⁹ (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).

¹⁰ § 2 Steuerschuldner

¹¹ Zur Entrichtung der Steuer ist der/die Endverkäufer/in von Speisen und Getränken nach § 1 verpflichtet.

¹² § 3 Steuerbefreiung

¹³ Von der Verpackungssteuer sind die Steuergegenstände befreit, die

¹⁴ 1. vom Steuerschuldner vollständig am Ort der Abgabe zurückgenommen und einer stofflichen Verwertung außerhalb der öffentlichen Abfallentsorgung zugeführt werden. Die Rücknahme und stoffliche Verwertung sind von dem/der Steuerpflichtigen auf Verlangen nachzuweisen;

¹⁵ 2. im Rahmen von Märkten, Festen und sonstigen zeitlich befristeten Veranstaltungen verwendet werden, sofern der/die Endverkäufer/in insgesamt an nicht mehr als zehn Tagen im Jahr Speisen und Getränke im Rahmen solcher Veranstaltungen im Satzungsgebiet verkauft.

¹⁶ § 4 Steuersatz und Bemessungsgrundlage

¹⁷ (1) Die Steuer beträgt für

¹⁸ 1. jede(n) Einwegdose, -flasche, -becher und sonstige Einweggetränkeverpackung

¹⁹ 0,50 Euro

²⁰ 2. jedes Einweggeschirrtteil und jede sonstige Einweglebensmittelverpackung

²¹ 0, 50 Euro

²² 3. jedes Einwegbesteck (-set)

²³ 0,20 Euro

²⁴ (2) Der Steuersatz pro Einzelmahlzeit wird auf maximal 1,50 Euro begrenzt.

²⁵ § 5 Entstehung, Festsetzung und Fälligkeit

²⁶ (1) Die Steuerschuld entsteht im Zeitpunkt des Verkaufs von Speisen und Getränken nach § 1.

²⁷ (2) Besteuerungszeitraum ist das Kalenderjahr.

²⁸ (3) Der/die Steuerpflichtige hat bis zum 15. Tage nach Ablauf des Besteuerungszeitraums der Stadtverwaltung eine Steuererklärung nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck einzureichen.

²⁹ (4) Die Stadtverwaltung kann die Steuerschuld schätzen und aufgrund der Schätzung einen Steuerbescheid erteilen, wenn der/die Steuerpflichtige die ihm/ihr obliegenden Pflichten nicht, nicht rechtzeitig, unrichtig oder unvollständig erfüllt.

³⁰ (5) Die Steuer wird durch Steuerbescheid festgesetzt und ist innerhalb eines Monats nach Bekanntgabe des Steuerbescheids zur Zahlung fällig.

³¹ § 6 Vorauszahlung

³² (1) ...

³³ (2) ...

³⁴ (3) ...

³⁵ § 7 Aufbewahrungs- und Aufzeichnungspflichten

³⁶ (1) Der/die Steuerpflichtige hat Aufzeichnungen, Belege und Schriftstücke über Warenbezug und Warenverkauf von Speisen und Getränken nach § 1 zur Einsicht bereitzuhalten.

³⁷ (2) Sofern die Aufzeichnungen, Belege und Schriftstücke die Art und Zahl der der Besteuerung nach dieser Satzung unterliegenden Steuergegenstände nach § 1 nicht ausweisen, hat der/die Steuerpflichtige sie durch entsprechende Hinweise zu ergänzen.

³⁸ § 8 Steueraufsicht und Prüfungsvorschriften

³⁹ Die Stadtverwaltung ist 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.

⁴⁰ § 9 Inkrafttreten

⁴¹ ...

⁴² Zur Begründung der Verpackungssteuersatzung heißt es in der einschlägigen Sitzungsvorlage unter anderem:

⁴³ Durch die Satzung soll eine Steuer auf Einwegverpackungen, -geschirr und -besteck erhoben werden, in denen oder mit denen Speisen und Getränke zum unmittelbaren Verzehr angeboten werden ("to-go"-Verpackungen). Ziel ist es, Einnahmen zum städtischen Haushalt zu generieren sowie die zunehmende Vermüllung des Stadtbilds durch im öffentlichen Raum entsorgte "to-go"-Verpackungen zu verringern und einen Anreiz zur Verwendung von Mehrwegsystemen zu setzen. Eine seriöse Abschätzung der zu erwartenden Einnahmen ist allerdings nicht möglich, da es an einer Erhebung zum Verbrauch der zu besteuerten Einwegverpackungen mangelt....

⁴⁴ Auch das deutsche Verpackungsgesetz, das seit 01.01.2019 Gültigkeit erlangt hat, hilft bei den kommunalen Vermüllungsproblemen nicht wirklich weiter, da es primär die Systembeteiligungspflicht verschiedener Verpackungen und höhere Recyclingquoten regelt. Die Systembeteiligungspflicht aus § 7 (1) VerpackG richtet sich hierbei an den jeweiligen "Hersteller", d.h. denjenigen Vertreiber, welcher die Verpackungen "erstmalig" gewerbsmäßig in Verkehr bringt, nicht jedoch an den Endverkäufer. Durch die im Verpackungsgesetz geregelte Systembeteiligungspflicht dürfen nur solche Verpackungen in Umlauf gebracht werden, die sich an einem dualen System beteiligen. Die Hersteller solcher Verpackungen beteiligen sich durch die zu entrichtende Systemgebühr an der Entsorgung des Verpackungsmülls. Dadurch entstehen den Herstellern etwa für eine Salatschüssel Kosten von ca. 2 Cent/Verpackung. Selbst wenn dieser Betrag auf die Kunden abgewälzt würde, ist aufgrund der geringen Höhe beim Verbraucher keine Verhaltensänderung zu erwarten. Eine Doppelbesteuerung liegt nicht vor: Die Systembeteiligungspflicht mit Lizenzgebühr ist keine Steuer.

⁴⁵ Am 27.11.2020 hat die Antragstellerin beim Verwaltungsgerichtshof Baden-Württemberg einen Normenkontrollantrag gestellt. Sie macht zusammengefasst im Wesentlichen Folgendes geltend:

⁴⁶ Der Antragsgegnerin fehle bereits die Kompetenz zur Regelung einer kommunalen Verpackungssteuer. Die Verpackungssteuer könne nicht auf Art. 105 Abs. 2a Satz 1 GG iVm einer an sich zulässigen Übertragung dieser Landeskompetenz auf die Gemeinden in Gestalt von § 9 Abs. 4 KAG gestützt werden, da die Verpackungssteuer keine "örtliche" Steuer im Sinne der genannten Vorschriften sei. Denn die Tübinger Steuer erfasse - anders als ihr Kasseler Pendant - gemäß § 1 Abs. 1 VStS nicht nur den Verkauf zum Verzehr an Ort und Stelle, sondern auch jeden Verkauf "als mitnehmbares take-away-Gericht oder -Getränk".

⁴⁷ Die Örtlichkeit einer Steuer beziehe sich auf die Kommune. Sie sei nach der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts in der Speiseeisenentscheidung (Beschluss vom 23.07.1963 - 2 BvL 11/61 -) dann gegeben, wenn die Steuer tatbestandlich an örtliche Gegebenheiten anknüpfe, vor allem an die Belegenheit einer Sache oder an einen Vorgang im Gebiet der steuererhebenden Gemeinde, und wegen der Begrenzung ihrer unmittelbaren Wirkungen auf das Gemeindegebiet nicht zu einem die Wirtschaftseinheit berührenden Steuergefälle führen könne. Diese örtliche Radizierung müsse sich aus der normativen Gestaltung des Steuertatbestands ergeben. Das Bundesverfassungsgericht habe in der Speiseeisenentscheidung hierzu präzisierend ausgeführt, dass Steuern, die auf Speisen anfielen, die zum Mitnehmen gedacht seien, nicht mehr als örtlich einzuordnen seien. Nur beim Verzehr an Ort und Stelle sei die örtliche Radizierung des Steuertatbestands gegeben, die gleichzeitig die unmittelbaren Wirkungen der Steuern auf das Steuergebiet begrenze. Es genüge auch nicht, dass nach der Lebenserfahrung der Verzehr im Gemeindegebiet erfolge; entscheidend sei, dass der Tatbestand des Gesetzes so gestaltet sein müsse, dass eine Abgabe zum Verbrauch außerhalb des Gemeindegebiets davon nicht betroffen sein könne. Dabei komme es auch nicht etwa auf die Häufigkeit des Verzehrs außerhalb des Gemeindegebiets, sondern allein darauf an, ob der Tatbestand der Steuernorm "auch die Abgabe zum Verbrauch außerhalb des Gemeindegebiets mitumfasse".

⁴⁸ Von dieser grundlegenden Maßgabe sei das Bundesverfassungsgericht auch nicht in der Entscheidung zur Kasseler Verpackungssteuer (Urteil vom 07.05.1998 - 2 BvR 1991/95 u.a. -) abgewichen. Insbesondere sei es nicht von der Maßgabe abgerückt, dass eine örtliche Steuer normativ auf den Verzehr an Ort und Stelle abstellen müsse und hierüber nicht hinausgehen dürfe, denn gerade diese Einschränkung habe auch die Kasseler Verpackungssteuersatzung enthalten. Präzisierend habe das Bundesverfassungsgericht lediglich angemerkt, dass der Tatbestand letztlich typisierend darauf abstellen bzw. sicherstellen müsse, dass ein Verbrauch im Gemeindegebiet statfinde. Dies könne durch eine Begrenzung auf den Verzehr an Ort und Stelle erreicht werden; dieser Begrenzung stehe auch nicht entgegen, dass aufgrund der "Besonderheiten einzelner Verbrauchsformen" tatsächlich teilweise auch ein Verzehr außerhalb des Gemeindegebiets statfinde, weil dies die Örtlichkeit der Verpackungssteuer in ihrem auf das Gemeindegebiet bezogenen Typus nicht in Frage stelle.

- ⁴⁹ Anders als die Kasseler Satzung erfasse der allein maßgebliche Wortlaut des § 1 Abs. 1 VStS nicht nur den Verkauf zum Verzehr an Ort und Stelle, sondern explizit auch jeden Verkauf zur Mitnahme. Danach erfasse der Steuertatbestand auch Verpackungen, die typischerweise nicht nur innerorts, sondern gerade auch außerhalb des Gemeindegebiets verbraucht würden. Dass der Verkauf zur Mitnahme häufig gerade auf einen Verbrauch außerhalb des Gemeindegebiets abziele, entspreche der Lebenswirklichkeit. Dies gelte nicht nur am Ortsrand, sondern gerade auch bei den auf die Mitnahme ausgerichteten Restaurants an Bahnhöfen, Durchfahrtstraßen etc.. So liege es auf der Hand, dass auch Personen aus den kleineren Nachbargemeinden das vielfältige kulinarische Angebot der Universitätsstadt Tübingen zur Mitnahme nutzen wollten (in Zeiten der Covid-19-Pandemie seien sie teils sogar dazu gezwungen gewesen, ihre Produkte mitzunehmen und zu Hause zu verzehren). Dass dabei auch Zeiträume von mindestens 15 Minuten Fahrt in Kauf genommen würden, entspreche ebenfalls der Lebenswirklichkeit. Vor diesem Hintergrund gebe es auch zahlreiche typische Fälle, in denen bis zum Verzehr typischerweise größere Distanzen zurückgelegt würden. Es sei nicht nachvollziehbar, weshalb die von der Antragsgegnerin ins Feld geführte "frisch dampfende heiße China-Box" innerhalb dieser Zeit beim Transport mit dem Fahrzeug bereits ungenießbar werden sollte - vielmehr bedienten sich Restaurants regelmäßig Verpackungen, die Wärme besonders gut speichern könnten. Auch die Salatsoße werde häufig neben dem Salat gereicht, gerade um ein Durchweichen beim Transport zu verhindern.
- ⁵⁰ Im Übrigen erfasse § 1 Abs. 1 VStS seinem Wortlaut nach sämtliche abgepackten Speisen und Getränke und damit etwa auch alle Kaltspeisen, die einen Großteil der üblichen Speisekarten ausmachten. Ebenfalls betroffen seien abgepackte oder sogar mehrere Tage haltbare Sandwiches etc.. Entsprechendes gelte für Kaltgetränke.
- ⁵¹ Entgegen der Ansicht der Antragsgegnerin könne die Streitgegenständliche Regelung auch nicht mit der Begründung gerechtfertigt werden, dem Rechtsetzer seien gewisse Typisierungen erlaubt. Es möge dem Rechtsetzer zwar unbenommen sein, Typisierungen zu verwenden, wenn und weil ihm eine Berücksichtigung jedes Einzelfalls bzw. jeder Modalität eines Sachverhalts nur mit unbilligen Schwierigkeiten möglich wäre. Erfasse der Tatbestand aber - wie hier - auch einen oder mehrere auch nur ansatzweise typische Fälle des Verbrauchs außerhalb der Gemeinde, sei er nicht eng genug formuliert.
- ⁵² Es wäre dem Rechtsetzer im Übrigen auch ein Leichtes, den Tatbestand der Satzung so zu formulieren, dass er nur die Fälle erfasse, in denen ein Verbrauch innerhalb des Gemeindegebiets statfinde; das Bundesverfassungsgericht habe in seinem Urteil zur Kasseler Verpackungssteuer entschieden, dass eine Beschränkung des Tatbestands auf den "Verzehr an Ort und Stelle" möglich und zulässig sei.
- ⁵³ Die Antragsgegnerin sei der Auffassung, der Tatbestand des § 1 Abs. 1 VStS habe eine subjektive Prägung, so dass es auf die Absicht des Abgebenden (Steuerpflichtigen) ankomme; gewollt sei dessen unmittelbarer Verzehr "to go". Dieser Auffassung könne nicht gefolgt werden. Für den Steuerpflichtigen sei der Ort des Verzehrs völlig unerheblich, es sei denn, er könne damit seine Steuerlast beeinflussen. Eine solche Auslegung hätte darüber hinaus zur Folge, dass der Steuerpflichtige die Steuer vermeiden könne, wenn er nur selbst davon ausgehe, für den Verzehr außerhalb des Gemeindegebiets zu verkaufen. Dies könne mit der Satzung nicht wirklich gemeint sein.
- ⁵⁴ Ohne Erfolg berufe sich die Antragsgegnerin hilfsweise auf eine verfassungskonforme Auslegung, die ermöglichen solle, dass die "Abgabe von Verpackungen zum Verzehr außerhalb des Gemeindegebiets" vom Steuertatbestand nicht erfasst werde. Die Möglichkeit einer verfassungskonformen Auslegung ende dort, wo sie mit dem Wortlaut und dem klar erkennbaren Willen des Gesetzgebers in Widerspruch trete. Danach sei eine verfassungskonforme Auslegung hier ausgeschlossen. Es fehle bereits an einer normativen Grundlage, die Anlass und Anknüpfungspunkt einer verfassungskonformen Auslegung sein könnte. Der Wortlaut des § 1 Abs. 1 VStS sei eindeutig. Es solle jeder Verkauf als "mitnehmbares take-away-Gericht oder -Getränk" erfasst werden. So sei insbesondere auch der "Drive-In"-Verkauf der Antragstellerin vom Anwendungsbereich des Steuertatbestands nicht ausgeschlossen. Zudem scheide eine verfassungskonforme Auslegung aus, wenn - wie hier - gerade eine Vielzahl typischer Fälle vom Tatbestand der streitigen Norm erfasst werde. Schließlich müsse eine Vorschrift bei verfassungskonformer Auslegung sinnvoll bleiben. Dies sei bei der von der Antragsgegnerin vertretenen Auslegung nicht mehr der Fall. Es sei gänzlich unklar, wie der Steuerpflichtige - der nicht der Verbraucher der Verpackung sei - feststellen solle, ob ein Verzehr innerhalb oder außerhalb der Gemeindegrenzen statfinde. Eine Befragung des Verbrauchers durch den Steuerpflichtigen scheide im Hinblick auf Praktikabilitätserwägungen und den Datenschutz aus.
- ⁵⁵ Entgegen der Auffassung der Antragsgegnerin sei es auch nicht möglich, die Verpackungssteuersatzung nur teilweise für unwirksam zu erklären. Die Antragsgegnerin habe in Kenntnis des Wortlauts der ehemaligen Verpackungssteuersatzung Kassels den Wortlaut ihrer Satzung um den Verkauf zur Mitnahme erweitert und damit zum Ausdruck gebracht, dass sie die Satzung allein in dieser umfassenden Form akzeptiere.
- ⁵⁶ Die bundesrechtliche Umsatzsteuer entfalte zudem gegenüber einer landesrechtlichen - bzw. hier einer kommunalen - Verpackungssteuer Sperrwirkung. Eine solche Sperrwirkung sei dann gegeben, wenn eine Gleichartigkeit zwischen einer bundesgesetzlichen und der landesgesetzlichen Steuer bestehe. Danach sei die Verpackungssteuer mit der bundesgesetzlich geregelten Umsatzsteuer gleichartig.

- ⁵⁷ Der Grundsatz der Widerspruchsfreiheit der Rechtsordnung stehe der Einführung einer Verpackungssteuer ebenfalls entgegen. Dieser Grundsatz bedeute für den Steuergesetzgeber, dass er keine Regelung mit Lenkungszweck treffen dürfe, die eine Wirkung erreichen könne, die den vom zuständigen Sachgesetzgeber getroffenen Regelungen zuwiderlaufe. Sobald der Sachgesetzgeber für einen Sachgegenstand Regelungen treffe, müsse der Steuergesetzgeber diese bei steuerlichen Lenkungen beachten. Ein solcher Widerspruch der landesrechtlichen steuerlichen Regelungen könne sich sowohl gegenüber der Gesamtkonzeption als auch den konkreten Einzelregelungen des Bundes ergeben. Nach diesen Maßstäben lasse sich ein klarer Widerspruch der Verpackungssteuersatzung zu dem bundesrechtlichen Abfallrecht feststellen.
- ⁵⁸ Nach Ansicht der Antragsgegnerin beseitige bereits die Regelung über die Abfallvermeidungsprogramme in § 33 KrWG iVm der Anlage 4 einen Widerspruch der Lenkungssteuer zum Bundesabfallrecht. Eine solch weitreichende Feststellung lasse sich aus diesen Vorschriften aber nicht ableiten. § 33 KrWG sehe vor, dass Bund und/oder Länder Abfallvermeidungsprogramme erließen; Anlage 4 führe dabei beispielhaft und nicht abschließend Maßnahmen an, die in diese Programme aufgenommen werden könnten. Anlage 4 Nr. 3 Buchstabe a nenne "wirtschaftliche Instrumente wie z.B. [...] die Einführung eines vom Verbraucher zu zahlenden Aufpreises für einen Verpackungsartikel oder Verpackungsteil, der sonst unentgeltlich bereitgestellt werden würde". Mit der genannten Formulierung meine die Regelung in der Anlage nicht Steuern, sondern - wie bei Plastiktüten - einen Mindestpreis für ansonsten eben kostenfrei zur Verfügung gestellte Verpackungen. Zudem nehme Nr. 3 der Anlage eher die Einkaufssituation im Handel und weniger den Gastronomiebetrieb in den Blick. Entscheidend sei darüber hinaus, dass das Bundesumweltministerium im Abfallvermeidungsprogramm des Bundes aus dem Jahre 2013 eine Lenkungssteuer angedacht, eine solche aber ausdrücklich abgelehnt habe, weil sich "erhebliche rechtliche Bedenken gegenüber einer Abgabenhöhe zeigten, die eine Lenkungswirkung erwarten lassen könnte".
- ⁵⁹ Darüber hinaus seien die in der Anlage beispielhaft genannten Maßnahmen praktisch "eins zu eins" aus der EU-Abfallrahmenrichtlinie 2008/98/EG übernommen worden. Bei den dort angeführten Maßnahmen handele es sich aber lediglich um Vorschläge, so dass der nationale Gesetzgeber jeweils separat beurteilen könne und müsse, ob sich eine konkrete Maßnahme auch in das nationale Recht einfügen lasse. Zudem könne der Unionsgesetzgeber Vorschriften steuerlicher Art nicht - wie bei der Abfallrahmenrichtlinie damals noch auf Grundlage des Art. 175 Abs. 1 EGV geschehen - im ordentlichen, sondern gemäß Art. 192 Abs. 2 Buchstabe a AEUV (damals Art. 175 Abs. 2 EGV) nur in einem besonderen Gesetzgebungsverfahren regeln; das weise deutlich darauf hin, dass die genannte Richtliniennorm gerade keine steuerliche Regelung ins Auge fasse.
- ⁶⁰ Vor diesem Hintergrund sei der Blick auf die übrigen Vorschriften sowie das Gesamtkonzept von Kreislaufwirtschaftsgesetz und Verpackungsgesetz zu richten. Dabei zeige sich, dass zur Erreichung umweltrechtlicher Ziele nach wie vor eine Kooperation der "beteiligten Kreise" im Abfallrecht des Bundes angelegt sei. Gegen dieses Kooperationsprinzip im Bundesabfallrecht verstoße die streitgegenständliche Verpackungssteuer.
- ⁶¹ Eindeutig zum Ausdruck komme das Kooperationsprinzip auch heute noch in § 26 KrWG, der eine Kompetenz des Umweltministeriums zum Erlass von Verordnungen zur "Zielfestlegung für die freiwillige Rücknahme von Abfällen" regle, ähnlich dem vom Bundesverfassungsgericht in seiner Entscheidung zur Kasseler Verpackungssteuer zugrunde gelegten § 14 AbfG 1986. Dagegen sprächen auch nicht allgemein die Regelungen zur Produktverantwortung in §§ 23 ff. KrWG, deren Konkretisierung gerade auch das Verpackungsgesetz diene. Zwar stellten diese einen Rahmen für ordnungsrechtliche Instrumente nach § 23 Abs. 4, §§ 24, 25 KrWG zur Verfügung. Es sei indes weiterhin festzustellen, dass die §§ 23 ff. KrWG Ausdruck eines kooperativen Systems der Abfallwirtschaft seien, das Eingriffe nur als ultima ratio zulasse. Dem entspreche insbesondere, dass die Kompetenzen der genannten Normen gemäß § 24, § 25 Abs. 1 iVm § 68 KrWG an eine "Anhörung der beteiligten Kreise" gekoppelt seien; die künftigen Normadressaten seien also stets in den Normgebungsprozess eingebunden. Im Übrigen schlossen sich das Vorhandensein ordnungsrechtlicher Instrumente und das Kooperationsprinzip nicht gegenseitig aus. Das entspreche auch der Ansicht des Bundesverfassungsgerichts in seinem Urteil zur Kasseler Verpackungssteuer. Dies zeige bereits die Existenz der Verordnungsermächtigung innerhalb einer der zentralen Vorschriften des Kooperationsprinzips, § 14 Abs. 2 AbfG 1986, und schließlich der Erlass der Verpackungsverordnung - VerpackV 1991 -. Zudem habe das Bundesverfassungsgericht in seinem Urteil zu Recht betont, dass ein Widerspruch auch nicht durch das Inkrafttreten des KrW-/AbfG 1994 beseitigt werden könne, obwohl dieses die Produktverantwortung in den Nachfolgevorschriften des § 14 AbfG (siehe §§ 22 ff. KrW-/AbfG 1994) vergleichbar dem heutigen Kreislaufwirtschaftsgesetz ausgestaltet habe.
- ⁶² Auch der Gesetzgeber des Kreislaufwirtschaftsgesetzes sei nicht von einer grundsätzlichen Abkehr von der abfallwirtschaftlichen Kooperation ausgegangen. So werde auch im Gesetzentwurf zum Kreislaufwirtschaftsgesetz noch auf das Kooperationsprinzip verwiesen. Der zuständige Bundestagsausschuss habe zudem festgehalten, dass "die Fortentwicklung der Kreislaufwirtschaft [...] eine gesamtgesellschaftliche Aufgabe ist, an der alle Akteure, insbesondere Verbraucher, Erzeuger, private wie öffentliche Entsorgungsträger, Verbände, Bund, Länder und Kommunen gleichermaßen beteiligt sind".
- ⁶³ Auch das Verpackungsgesetz stelle das Kooperationsprinzip nicht in Frage. Das zeige sich bereits daran, dass auch dieses Gesetz unter Mitwirkung der "beteiligten Kreise" zustande gekommen und damit das "Ergebnis der kooperativen Beteiligung" sei. Von der grundsätzlichen Geltung des Kooperationsprinzips sei im Übrigen auch der Gesetzgeber ausgegangen, wenn er zu § 22 Abs. 1 VerpackG deutlich und allgemeingültig formuliere, dass "die Parteien [...] sich dabei im Sinne des Kooperationsprinzips, das dem Verpackungsgesetz zugrunde liegt, grundsätzlich auf gleichgeordneter Ebene gegenüberstehen".

- ⁶⁴ Darüber hinaus solle das Verpackungsgesetz vorrangig die Zusammenarbeit zwischen Kommunen und dualen Systemen erleichtern. Im Wesentlichen geändert habe sich durch das Verpackungsgesetz, dass die grundsätzliche Rücknahmepflicht von Verpackungen mit Befreiungsmöglichkeit durch Systembeteiligung (§ 6 Abs. 1, Abs. 3 Satz 1, Satz 5 und 6 VerpackV 1991) durch eine verpflichtende Systembeteiligung oder eine Branchenlösung der Hersteller ersetzt worden sei (§ 7 f. VerpackG). Aber auch diese Systeme seien auf Kooperation angelegt (siehe etwa § 3 Abs. 16 VerpackG). Abweichende Branchenlösungen nach § 8 VerpackG mit der Folge einer Entpflichtung würden zugelassen. Dem entspreche es, wenn in der VerpackV 1991 eine Befreiung von der Rücknahmepflicht durch Systembeteiligung - später umgekehrt von der Systembeteiligung durch bescheinigte Individual-Rücknahmelösungen - vorgesehen gewesen sei. Nunmehr bestehe eine Rücknahmepflicht nur noch bei nichtsystembeteiligungspflichtigen Verpackungen (siehe § 15 Abs. 1 VerpackG). Da das Verpackungsgesetz weiterhin von einer Gesamtverantwortung nicht nur der Vertreiber und Konsumenten, sondern auch der Hersteller von Verpackungen ausgehe (vgl. §§ 7 ff. VerpackG), sei weiterhin eine Kooperation zwischen allen beteiligten Kreisen festzustellen.
- ⁶⁵ Auch im Übrigen bestehe ein Widerspruch zwischen der steuerlichen Lenkung durch die Verpackungssteuersatzung der Antragsgegnerin und den Verhaltensanreizen, die das Abfallrecht des Bundes setze. Die Verpackungssteuer richte ihren Druck ausschließlich auf Endverkäufer und Verbraucher aus und dränge Endverkäufer in individuelle Lösungen. Zwar bestehe die erwähnte Pflicht aus § 6 Abs. 1 VerpackV 1991 und damit die Wahlmöglichkeit (§ 6 Abs. 3 VerpackV 1991) zwischen individueller Rücknahme und Beteiligung an einem kollektiven System nicht mehr. Der Bundesgesetzgeber gehe aber nunmehr gerade von einer Pflicht zur Beteiligung an kollektiven Systemen aus (siehe § 7 ff. VerpackG); jene Systeme wiederum seien verpflichtet, eine flächendeckende Sammlung aller Verpackungen der beteiligten Hersteller sicherzustellen. Es sei widersprüchlich, wenn Endverkäufer zum einen verpflichtet seien, sich an kollektiven Systemen zu beteiligen, und zum anderen aber durch eine Steuer zur individuellen Rücknahme ihrer Verpackungen gedrängt würden. Denn die Verpackungssteuersatzung lenke wegen ihres Befreiungstatbestands in § 3 Nr. 1 VStS zur individuellen Rücknahme. Gleichzeitig sei der Hersteller (= Endverkäufer) aber weiterhin verpflichtet, sich an einem System zu beteiligen und dafür im vertraglichen Rahmen Gebühren zu bezahlen, und könne sich von dieser Verpflichtung gerade nicht durch die individuelle Rücknahme der Verpackungen befreien. Deshalb gelte weiterhin auch das Argument des Bundesverfassungsgerichts, dass die Verpackungssteuer Anlass gebe, "die Erfüllung der kollektiven Verpflichtungen aus der Verpackungsverordnung zugunsten steuerbefreiender Individuallösungen zu vernachlässigen".
- ⁶⁶ Durch die Abschaffung der Wahlmöglichkeit des § 6 VerpackV 1991 zwischen individueller Rücknahme und kollektivem Abfallsystem sei zudem ein neuer Widerspruch entstanden: Denn die Rücknahmepflicht bestehe heute gemäß § 15 VerpackG nur noch für bestimmte Verpackungsarten und insbesondere bei solchen Verkaufs- und Umverpackungen, die nach Gebrauch gerade nicht als Abfall anfielen. Es solle allerdings eine Rücknahmepflicht dann, aber auch nur dann bestehen, wenn es um keine systembeteiligungspflichtige Verpackung gehe. Von der Verpackungssteuer der Antragsgegnerin würden jedoch sämtliche Verpackungen erfasst. Diese lenke den Endverkäufer damit in eine andere Richtung, nämlich in Richtung der Rücknahme sämtlicher Einwegverpackungen, um eine Steuerbefreiung gemäß § 3 Nr. 1 VStS zu erlangen. Darüber hinaus ziele die Verpackungssteuersatzung ausschließlich auf selbst ausgegebene Verpackungen, während § 15 Abs. 1 Satz 1 VerpackG (ähnlich § 6 Abs. 1 VerpackV 1991) alle Verpackungen der gleichen Art, Form und Größe wie die eigens in Verkehr gebrachten Verpackungen einbeziehe.
- ⁶⁷ Ein Widerspruch zum Bundesrecht ergebe sich auch mit Blick auf die aus der Verpackungssteuersatzung einerseits und der Systembeteiligungspflicht aus § 7 VerpackG andererseits folgenden Doppelbelastung desselben Gegenstands. Die von der Antragstellerin im Ergebnis zu tragenden Lizenzierungsgebühren für das duale System hätten im Jahr 2019 3.023,75 EUR, im Jahr 2021 5.106,05 EUR und im Januar 2022 460,72 EUR (hochgerechnet auf das Jahr 5.528,64 EUR) betragen. Die Antragstellerin habe ihre Systembeteiligungspflicht aus § 7 Abs. 1 VerpackG im Sinne des § 7 Abs. 2 Satz 1 VerpackG auf den Vorvertreiber übertragen, nämlich auf die H.L. GmbH. Diese übernehme die Zahlung der Lizenzentgelte an das duale System. Für diese Übertragung habe die Antragstellerin aber selbstredend die H.L. GmbH zu vergüten. Unter anderem habe die Antragstellerin daher beim Ankauf der Verpackungen die bereits erwähnte Lizenzierungsgebühr zu bezahlen, um so lizenzierte Verpackungen zu erhalten - nur diese dürften gemäß § 7 Abs. 1 Satz 1 VerpackG in Verkehr gebracht werden. Vor diesem Hintergrund laufe die Verpackungssteuer auf eine Doppelbelastung desselben Gegenstands hinaus. Das Bundesrecht zeige durch § 7 VerpackG aber gerade, dass die Belastung auf die Systembeteiligungspflicht beschränkt bleiben solle.
- ⁶⁸ Zudem schaffe der Tatbestand der Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 1 VStS mehrere weitere, neue Widersprüche: Erstens könne über die im Verpackungsgesetz vorgeschriebene Systembeteiligung eine Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 1 VStS nur erzielt werden, wenn es tatsächlich zu einer Verwertung außerhalb der öffentlichen Entsorgung komme. Eine Verwertung auch innerhalb der öffentlichen Entsorgung sei für nicht recycelte Abfälle im Verpackungsgesetz aber nach wie vor vorgesehen und daher möglich (vgl. § 16 Abs. 1 Satz 2 VerpackG). Ein systembeteiligungspflichtiger Hersteller könne also über die gesetzgeberisch erwünschte Systemteilnahme keine vollständige Steuerbefreiung erzielen. Diesen Aspekt habe schon die Kasseler Verpackungssteuer nicht hinreichend berücksichtigt. Zweitens sei die Steuerbefreiung aus § 3 Nr. 1 VStS nur mit umfassenden Hinweisen gegenüber dem Verbraucher auf eine eventuelle Rücknahmepflicht denkbar. Mit dem neuen Verpackungsgesetz habe aber die Hinweispflicht auf die Rücknahme von Umverpackungen (§ 5 Abs. 2 VerpackV 1991) gerade abgeschafft werden sollen, um den Einzelhandel zu entlasten.
- ⁶⁹ Die Verpackungssteuersatzung verstoße zudem gegen das Bestimmtheitsgebot. Maßgeblich sei vorliegend, ob der Steuerpflichtige erkennen könne, welche Tatbestände von der Steuer erfasst würden und wie hoch die Steuer im Einzelfall sei. Dies sei bei § 4 Abs. 2 VStS nicht der Fall.

- ⁷⁰ Der die Obergrenze der Besteuerung definierende Begriff der "Einzelmahlzeit" eröffne eine Vielzahl von Rechtsfragen, deren Lösung gänzlich offen und mit den herkömmlichen Auslegungsmethoden nicht einzugrenzen sei. Die Auslegung werde bereits dadurch erschwert, dass der Begriff der "Einzelmahlzeit" weder Duden noch Wahrig bekannt sei; ihm würden auch keine weiteren Begriffe zur Seite gestellt, die eine kontextuale Einordnung ermöglichen.
- ⁷¹ Gänzlich unklar sei beispielsweise, ob sich die Einzelmahlzeit auf die Person oder die Bestellung beziehe. Würden Produkte für mehrere Personen bereitgestellt, aber lediglich von einer Person bestellt und/oder bezahlt, könne der Steuerpflichtige weder anhand der Formulierung des § 4 Abs. 2 VStS noch am Gesamtkontext erkennen, ob er dies als Gesamtbestellung werten oder ob er zwischen den einzelnen Personen, die jeweils eine Mahlzeit zu sich nähmen, differenzieren müsse. Sofern der Steuerpflichtige differenzieren müsse, möge dies dann noch möglich sein, wenn mehrere Personen aufträten und lediglich eine Person bezahle; sobald aber lediglich eine Person auftrete, aufgrund der Menge der Bestellung aber der Verdacht naheliege, dass es um Mahlzeiten für mehrere Einzelpersonen gehe, stehe der Steuerpflichtige vor kaum lösbaren Schwierigkeiten. Sollte es hingegen auf die Bestellung insgesamt ankommen, gerate die Regelung in Konflikt mit dem allgemeinen Gleichheitssatz aus Art. 3 Abs. 1 GG.
- ⁷² Unklar sei zudem, wie mit späteren Bestellungen bzw. Nachbestellungen zu verfahren sei. So sei völlig offen, wie oft die Obergrenze von 1,50 Euro pro Einzelmahlzeit bei demjenigen greife, der zunächst mehrere Produkte bezahle und verspeise und sich erst später entscheide, eine Nachspeise zu bestellen. Bei all diesen Fällen handele es sich nicht um Auslegungsschwierigkeiten in seltenen Einzelfällen, sondern um typische, täglich auftretende Fragestellungen.
- ⁷³ Fehlgehe der Einwand der Antragsgegnerin, dass im Regelfall jede Person ihre eigene Mahlzeit bestelle und daher keine Auslegungsschwierigkeiten beim Begriff der "Einzelmahlzeit" auftreten könnten. Bei dieser Ansicht würde das rechtsstaatlich fundierte Bestimmtheitsgebot zu einem Grundsatz verkümmern, bei dem die Rechtssetzung lediglich noch darauf achten müsste, dass das Gesetz im Regelfall - also lediglich in mehr als 50 Prozent der Fälle - verständlich, also bestimmt bleibe. Typische Fälle, auch wenn sie tagtäglich vorkämen, könnten gänzlich unbestimmt geregelt werden.
- ⁷⁴ Aus eigener Lebenserfahrung könne der Unterzeichner berichten, dass er Bestellungen für seine ganze Familie häufig alleine tätige. Nach Ansicht der Antragsgegnerin wäre der Steuerpflichtige in diesem Fall gehalten, bei jeder Bestellung, die über ein einzelnes Produkt hinausgehe, nachzufragen, für wie viele Personen die Bestellung erfolge. Es sei bereits zweifelhaft, ob dies datenschutzkonform sei. Überprüfbar sei die Antwort ohnehin nicht.
- ⁷⁵ Auch die Reichweite der Steuerbefreiung in § 3 Nr. 1 VStS sei nicht ausreichend bestimmt, da die Vorschrift den Steuerpflichtigen darüber im Unklaren lasse, wie er die stoffliche Verwertung der einzelnen Gegenstände, für die dann die Steuer entfallen solle, nachweisen solle. Nach § 16 VerpackG seien für bestimmte Verpackungen Recyclingquoten zwischen 55 und 85 Masseprozent vorgeschrieben. Vor diesem Hintergrund sei es unklar, wie der Verkäufer hinsichtlich des einzelnen Steuergegenstands nachweisen könne, dass gerade dieser der "stofflichen Verwertung" zugeführt worden sei. Selbst wenn man den bloßen Nachweis der Rücknahme im Rahmen der Branchenlösung als hinreichenden Nachweis akzeptieren wollte, stellte sich die Frage, wie der überwiegende Teil der Steuerpflichtigen, die nicht an einer Branchenlösung teilnahmen, einen entsprechenden Nachweis erbringen sollten. Unklar sei schließlich, wie der von der Satzung geforderte Nachweis der stofflichen Verwertung bei Gegenständen gelingen solle, die nicht unter das Verpackungsgesetz fielen (etwa Besteck).
- ⁷⁶ Die Verpackungssteuersatzung verstoße ferner gegen den Zweck der Richtlinie 2019/904/EU sowie deren deutsche Umsetzung. Die Richtlinie ziele auf die Reduzierung von Kunststoffartikeln ab und wolle dies - wie sich aus Art. 1 der Richtlinie ergebe - insbesondere durch die Förderung innovativer Ansätze zur Vermeidung von Kunststoffabfällen erreichen. Dies gelte gleichermaßen für das diese Richtlinie umsetzende Gesetz des Bundesgesetzgebers. Solch innovative und nachhaltige Ansätze würden aber von der Verpackungssteuersatzung im Keim erstickt. Denn die Satzung ziele umfassend und undifferenziert auf Einwegartikel ab. So würden bereits heute Einwegverpackungen und Einweggeschirr produziert, die aus nachwachsenden Rohstoffen hergestellt würden und biologisch abbaubar seien.
- ⁷⁷ Die Verpackungssteuersatzung verstoße in materieller Hinsicht gegen die Berufsfreiheit aus Art. 12 GG. Denn der Verpackungssteuer komme für eine Vielzahl von Unternehmen eine erdrosselnde Wirkung zu. Auf Basis der Verkäufe aus dem Jahr 2019 würde die Verpackungssteuer für die Antragstellerin ca. 1.320.000 EUR betragen. Selbst unter der Annahme, dass sämtliche Inhaus-Verkäufe über die Klausel des § 3 Nr. 1 VStS steuerfrei gestellt werden könnten, würde über den Außer-Haus-Verkauf immer noch ein Betrag von ca. 732.000,- EUR an Verpackungssteuer anfallen. Eine Weitergabe der Steuer an die Kunden sei nicht möglich, da diese entsprechende Preissteigerungen nicht akzeptieren und beispielsweise in ein McDonald's Restaurant eines anderen Franchise-Nehmers in das benachbarte Reutlingen ausweichen würden. Dem dargestellten Betrag stehe - ebenfalls für 2019 - ein Net Income (das entspreche im Wesentlichen dem handelsrechtlichen Betriebsergebnis aus der Gewinn- und Verlustrechnung) von ca. 187.000,- EUR gegenüber. Auf dieser Grundlage verliere der Betrieb des Restaurants durch die Antragstellerin seinen wirtschaftlichen Sinn.
- ⁷⁸ Die Verpackungssteuersatzung führe auch zu einer sachlich nicht gerechtfertigten Ungleichbehandlung je nach Preisklasse zwischen den Anbietern von Speisen und Getränken. So sei die relative Steuerlast für einen Imbissbudenbetreiber oder für ein Schnellrestaurant, die jeweils vollwertige Mahlzeiten zu einem günstigen Preis anböten, deutlich höher als für das hochpreisige Restaurant, das entsprechende Portionen verkaufe.
- ⁷⁹ Die Antragstellerin beantragt,

- ⁸⁰ die Satzung der Universitätsstadt Tübingen über die Erhebung einer Verpackungssteuer (Verpackungssteuersatzung) vom 30.01.2020 für unwirksam zu erklären.
- ⁸¹ Die Antragsgegnerin beantragt,
- ⁸² den Antrag abzuweisen.
- ⁸³ Sie erwidert: Die vom Bundesverfassungsgericht geforderte örtliche Radizierung sei entgegen der Auffassung der Antragstellerin zu bejahen, auch soweit der Steuertatbestand take-away-Gerichte bzw. -Getränke erfasse. Bei take-away-Gerichten handele es sich typischerweise um Speisen und Getränke für den Verzehr "außer Haus", welche bereits fertig zubereitet seien und dazu abgegeben würden, damit sie vom Konsumenten "auf die Schnelle" verzehrt werden könnten. Deswegen würden derartige Speisen und Getränke aufgrund ihres Typus - wie beispielsweise (verpackte) warme Gerichte für das Mittagessen, welche von Berufstätigen häufig in Anspruch genommen würden - beim Verkauf im Satzungsgebiet mit hoher Wahrscheinlichkeit auch im Satzungsgebiet verzehrt.
- ⁸⁴ Die Zweckbestimmung zum Verzehr lasse weite Transportwege als unwahrscheinlich erscheinen. Denn es sei nach der Lebenserfahrung nicht zu erwarten, dass man den frisch erworbenen heißen Kaffee erst einmal kalt werden lasse, um sich nach dem Kauf aus dem Gemeindegebiet heraus zu begeben. Gleiches gelte für die frisch dampfende heiße China-Box oder die Salat-Bowl mit dem angemachten Salat, der durch die Salatsoße in kurzer Zeit schlaft und ungenießbar würde. Wenn der Kunde sein Getränk oder Gericht in einem anderen Gemeindegebiet verzehren wolle, erwerbe er es auch dort. Der Verbrauch der Verpackung erfolge deshalb mit ebenfalls hoher Wahrscheinlichkeit im Satzungsgebiet. Die mit der Steuerbelastung beabsichtigte Abfallvermeidung betreffe nach ihrer "Typik" das Gemeindegebiet.
- ⁸⁵ Der Steuertatbestand beziehe sich auf die Abgabe der Verpackung zum Verbrauch innerhalb des Gemeindegebiets. Diese Abgabe habe mit Blick auf ihre Örtlichkeit eine subjektive Prägung. Relevant sei, was nach der Absicht des Abgebenden (Steuerpflichtigen) mit dem Getränk oder Gericht geschehen solle. Gewollt sei dessen unmittelbarer Verzehr "to go". Es liege insgesamt ein typisierender Steuertatbestand der Abgabe von Verpackungen zum Verbrauch innerhalb des Gemeindegebiets vor. Erfolge über die Absicht bei der Abgabe hinaus ein Verzehr auch einmal außerhalb des Gemeindegebiets, ändere dies nichts an dem typisierten Steuertatbestand und dessen Zulässigkeit. Sollte dagegen schon die Abgabe gezielt und bewusst zum Verbrauch außerhalb des Gemeindegebiets erfolgen, sei der in der Satzung geregelte Steuertatbestand verlassen. Die satzungsgemäße Besteuerung greife dann gar nicht. Dies sei aber eine Frage der Anwendung der Satzung. Auch dabei sei eine typisierende Betrachtung erforderlich. Deswegen sei der "Drive-In" der Antragstellerin entsprechend den Auslegungshinweisen zur Satzung von der Steuerpflicht ausgenommen worden.
- ⁸⁶ Die Antragstellerin berufe sich auf die strengen Anforderungen der 58 Jahre alten Speiseeisenentscheidung des Bundesverfassungsgerichts und ignoriere, dass das Gericht im Urteil zur Kasseler Verpackungssteuer dem weichen Ansatz einer Typisierung gefolgt sei, der auch den Begriff "Verzehr an Ort und Stelle" erfasst und ausgeweitet habe.
- ⁸⁷ Anders als im Fall der Speiseeisenentscheidung gehe es der streitgegenständlichen Satzung der Antragsgegnerin gerade nicht um unterschiedslos alle Verkaufsvorgänge eines bestimmten Typs von Nahrungsmitteln im Gemeindegebiet. Es gehe nicht um Speisen, die eingelagert und möglicherweise erst viel später verzehrt würden. Vielmehr gehe es um zubereitete, oft heiße Getränke und Speisen zum Verzehr an Ort und Stelle und take-away-Gerichte und -Getränke, die insbesondere in der Mittagspause oder abends im Vorbeigehen und zum Weitergehen ("to go") konsumiert würden. Es gehe also bei der Verpackungssteuersatzung nicht um eine ganze Speisengattung (Speiseeis - auch verpackt im Supermarkt), die irgendwo im Gemeindegebiet erworben werde. Getränke und Speisen zum Verzehr an Ort und Stelle und take-away-Gerichte oder -Getränke würden in kleinen Mengen (und deswegen mit besonders viel Verpackung) verkauft, um sogleich verzehrt zu werden, wie die Beispiele "warme Speisen und Getränke, Eis von der Eisdiele, Salat mit Soße und Besteck, Getränke to go" aufzeigten.
- ⁸⁸ Die Vertriebsform des "to-go-Verkaufs" von "take-away-Gerichten" sei heute eine typische Erscheinungsform modernen Lebens. Sie sei in den 1960-er Jahren, als die maßgebliche Bundesverfassungsgerichtsentscheidung ergangen sei, wenig verbreitet gewesen. Damals habe man direkt vor dem Imbissstand oder dem Ladengeschäft verzehrt. Heute dagegen sei "to go" Alltag. Diese Verhaltensänderung habe das Bundesverfassungsgericht erkannt und deshalb in Aufweichung der strengen Rechtsprechung von 1963 ein typisierendes Anknüpfen an den Verzehr im Gemeindegebiet zur Verpackungssteuer von Kassel ausdrücklich anerkannt und zugelassen. Danach sei bei der Beurteilung der örtlichen Radizierung auf den typischen Fall abzustellen, so dass im Einzelfall auch atypische Auswirkungen der Erhebung einer Verbrauchsteuer nicht entgegenstünden.
- ⁸⁹ Der mit dem Steuertatbestand "typisierte" Regelfall des Verkaufs von Speisen und Getränken sei auch bei der Antragstellerin derjenige, dass sich dort Einwohner von Tübingen mit Nahrungsmitteln versorgten und die Verpackungen im Stadtgebiet verbrauchten, die anschließend dort die Umwelt verschmutzten und entsorgt werden müssten. Die typisierende Erfassung der Verbrauchsvorgänge im Gemeindegebiet sei ausreichend. Typisch für Tübingen seien sehr kleine Restaurants, gerade in der historischen Altstadt, in denen die Sitzmöglichkeiten sehr begrenzt seien, so dass gerade in Tübingen eine besonders ausgeprägte "to go"-Kultur entstanden sei. Die Antragstellerin könne dagegen ihren Betrieb nicht als typisch ansehen.
- ⁹⁰ Im Übrigen handele es sich um eine Frage der Auslegung der Begriffe "take-away-Getränke oder -Gerichte" und eine Frage der Anwendung der Satzung, die einer Beurteilung als unwirksam vorgehe. Die Auslegung und Normanwendung der Satzung erfolge so, dass die Abgabe von Verpackungen zum Verzehr außerhalb des Gemeindegebiets nicht erfasst werde.

- ⁹¹ Schließlich führe auch die Annahme, der Steuertatbestand des Verkaufs der Verpackung von take-away-Gerichten oder -Getränken sei unwirksam, allenfalls zu einer Teilunwirksamkeit der Verpackungssteuersatzung. Hier sei hypothetisch davon auszugehen, dass der Gemeinderat der Antragsgegnerin die Satzung dann mit dem ersten Tatbestand für die "unmittelbar an Ort und Stelle" verzehrten Speisen und Getränke beschlossen hätte. Damit würde der Anwendungsbereich der Verpackungssteuer zwar beschränkt. Dennoch wäre über das Steueraufkommen eine Lenkungswirkung und Mitfinanzierung der Aufwendungen für die Beseitigung von Verpackungsmüll im Gemeindegebiet gegeben. Da dies das zentrale Ziel des Gemeinderats gewesen sei, hätte er die Satzung auch mit diesem Inhalt beschlossen.
- ⁹² Entgegen der Auffassung der Antragstellerin bestehe für die Verpackungssteuersatzung keine Sperrwirkung der bundesrechtlich geregelten Umsatzsteuer. Insoweit sei keine Gleichartigkeit gegeben. Die Umsatzsteuer zielen auf die Kaufkraft des Verbrauchers, die Verpackungssteuer dagegen auf die Umweltbelastung. Damit hätten Verpackungs- und Umsatzsteuer einen je verschiedenen Belastungsgrund.
- ⁹³ Die Verpackungssteuersatzung stehe auch nicht in Widerspruch zum Abfallrecht des Bundes, so dass kein Verstoß gegen den Grundsatz der Widerspruchsfreiheit der Rechtsordnung vorliege. Die Rechtslage bezogen auf das Abfallrecht des Bundes habe sich seit dem Urteil des Bundesverfassungsgerichts zur Kasseler Verpackungssteuer entscheidend geändert. Das Kooperationsprinzip sei zwar nicht aufgegeben, aber in seiner Bedeutung wesentlich zurückgedrängt worden. Eine hoheitliche Zwangsabgabe als Gegenstand einer Maßnahme der Abfallvermeidung sei seit Erlass des Kreislaufwirtschaftsgesetzes im Jahre 2012 nicht mehr ausgeschlossen.
- ⁹⁴ Das Kooperationsprinzip, das das Bundesverfassungsgericht als eine kollektive Verantwortung verschiedener Gruppen mit unterschiedlichen fachlichen, technischen, personellen und wirtschaftlichen Mitteln bewerte, die in eigenständiger Aufgabenteilung und Verhaltensabstimmung das vorgegebene oder gemeinsam definierte Ziel zu erreichen suchten, stehe nun nicht mehr wie bisher im Mittelpunkt des Kreislaufwirtschaftsgesetzes. Abfallrechtliches Leitprinzip sei vielmehr die in § 6 Abs. 1 KrWG aufgestellte Abfallhierarchie. Danach stünden die Maßnahmen der Vermeidung und der Abfallbewirtschaftung in der Reihenfolge der 1. Vermeidung, 2. Vorbereitung zur Wiederverwendung, 3. Recycling, 4. sonstigen, insbesondere energetischen Verwertung und 5. Verfüllung sowie 6. Beseitigung. Ausgehend von dieser Rangfolge bestimme § 6 Abs. 2 KrWG, dass diejenige Maßnahme Vorrang haben solle, die den Schutz von Mensch und Umwelt am besten gewährleiste. Das Kooperationsprinzip sei hier nicht enthalten, aber auch nicht ausgeschlossen.
- ⁹⁵ Im Übrigen finde sich im Kreislaufwirtschaftsgesetz - anders als in § 14 Abs. 2 AbfG 1986 - keine Regelung mehr, nach der das Scheitern einer Zielfestlegung Voraussetzung für "einseitige" Verordnungen bezüglich einer Rücknahmepflicht wäre. Das Kooperationsprinzip habe damit nur noch im Rahmen der freiwilligen Rücknahme von Abfällen Bedeutung, da sich insoweit die Beteiligten auf der Ebene der Gleichordnung gegenüberstünden.
- ⁹⁶ Ebenfalls im Unterschied zu der früheren Rechtslage, die der Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts zur Kasseler Verpackungssteuer zugrunde gelegen habe, enthalte § 33 KrWG im Rahmen der durch das Kreislaufwirtschaftsgesetz geregelten Planungsverantwortung eine Regelung über Abfallvermeidungsprogramme. Gemäß § 33 Abs. 1 KrWG erstelle der Bund ein Abfallvermeidungsprogramm. Die Länder könnten sich hieran beteiligen oder gemäß § 33 Abs. 2 KrWG eigene Programme aufstellen. Gegenstand des Abfallvermeidungsprogramms seien unter anderem die Abfallvermeidungsmaßnahmen, die gemäß der in Anlage 4 angegebenen Maßnahmen hinsichtlich ihrer Zweckmäßigkeit zu bewerten seien. Als Beispiel für mögliche Abfallvermeidungsmaßnahmen enthalte die Anlage 4 in ihrer Nr. 3 Maßnahmen, die sich auf die "Verbrauchs- und Nutzungsphase" auswirken könnten. Zu solchen Maßnahmen gehörten gemäß Buchstabe a die Zahlung eines "Aufpreises" für einen Verpackungsartikel. Solche Maßnahmen nach Maßgabe des § 33 KrWG könnten sowohl vom Bund als auch von den Ländern in ihrem jeweiligen Abfallvermeidungsprogramm aufgenommen werden. Damit werde die Zulässigkeit eines "vom Verbraucher zu zahlenden Aufpreises" als Gegenstand einer Abfallvermeidungsmaßnahme ausdrücklich anerkannt.
- ⁹⁷ Dem entspreche, dass der Bund im Jahre 2013 ein Abfallvermeidungsprogramm aufgestellt habe, das die Möglichkeit der Erhebung von Steuern auf abfallintensive Produkte erörtere, auch wenn sie im Ergebnis verworfen worden sei. Vor diesem Hintergrund bestehe der Ausschluss einer hoheitlichen Zwangsabgabe als Gegenstand einer Maßnahme zur Abfallvermeidung seit Erlass des Kreislaufwirtschaftsgesetzes im Jahre 2012 nicht mehr. Eine Verpackungssteuer, die insoweit lenkend die Abfallvermeidung zum steuerbegründenden Tatbestand erkläre, widerspreche danach nicht den Zielen des Abfallrechts, sondern sei mit ihnen vereinbar.
- ⁹⁸ Es lasse sich auch kein Widerspruch zwischen steuerlicher Verhaltenslenkung und Abfallrecht des Bundes mit der Begründung konstruieren, dass das Abfallrecht des Bundes "ein fein austariertes System kollektiver Verpflichtungen, also ein Zusammenwirken aller Verantwortlichen, vorsehe". Denn in dieses "austarierte" System passe sich die verhaltenslenkende Verpackungssteuersatzung nach Aufgabe der früheren Dominanz des Kooperationsprinzips als ein Element unter vielen ohne Weiteres ein.

⁹⁹ Die Verpackungssteuer stehe auch nicht in Widerspruch zu der Richtlinie 2019/904/EU vom 05.06.2019 über die Verringerung der Auswirkungen bestimmter Kunststoffprodukte auf die Umwelt und deren Umsetzung in nationales Recht. Nach der Änderung des Verpackungsgesetzes sei die Pflicht geschaffen worden, Lebensmittel zum Sofortverzehr, die in Einwegkunststoffverpackungen, und Getränke, die in sogenannten to-go-Bechern angeboten würden, auch in einer Mehrwegverpackung als Alternative anzubieten. Die Verbraucher sollten zwischen Einweg- und Mehrwegverpackung entscheiden können. Damit solle langfristig der Verbrauch von Einwegverpackungen reduziert werden. Außerdem solle ab dem Jahr 2025 für die Herstellung von PET-Einwegflaschen und ab dem Jahr 2030 für sämtliche Einwegkunststoffgetränkeflaschen erstmals der Einsatz einer bestimmten Menge recycelten Kunststoffs vorgeschrieben werden. Schließlich werde die Einwegpfandpflicht auf nahezu sämtliche Einweggetränkeflaschen aus PET und auf sämtliche Aluminiumdosen erweitert. Eine Besteuerung sei danach nicht vorgesehen, aber auch nicht ausgeschlossen.

¹⁰⁰ Im Übrigen erfasse § 1 Abs. 1 VStS sämtliche Einwegverpackungen und -geschirr, auch soweit sie nicht ganz oder teilweise aus Kunststoff bestünden. Kunststoffartikel beträfen danach nur einen Teilbereich der Regelung der Satzung.

¹⁰¹ Der Begriff der "Einzelmahlzeit" in § 4 Abs. 2 VStS sei entgegen der Ansicht der Antragstellerin nicht unbestimmt. Der Regelfall des Erwerbs von Getränken und Speisen "to go" sei derjenige, dass jede Person einzeln eine Mahlzeit erwerbe. Der Lebenserfahrung entspreche es, dass im Rahmen einer gemeinsam verbrachten Arbeitspause die Kommunikation gesucht und es regelmäßig vermieden werde, dass z.B. eine Person anstehe und die andere allein abseits warte. Würden die Waren durch einen Kunden gekauft, sei regelmäßig von einer Einzelmahlzeit auszugehen. Der Steuerpflichtige könne bei großen gekauften Mengen nachfragen, für wie viele Personen die Ware gekauft werde. Dies sei ein gewöhnlicher Vorgang und erfolge meistens sowieso schon, um zu klären, wie die Ware verpackt werden solle (typische Nachfrage z.B. beim Bäcker: "Darf ich alles zusammen verpacken oder getrennt?"). Sicher seien Fälle denkbar, in denen der Steuerpflichtige bewerten müsse, ob eine Bestellung z.B. aus drei Burgern und zwei Getränken nun zwei oder drei "Einzelmahlzeiten" seien. Dies sei jedoch eine Frage der bloßen Normanwendung.

¹⁰² Auch der Begriff der "stofflichen Verwertung" im Befreiungstatbestand des § 3 Nr. 1 VStS sei nicht unbestimmt. Führe die Antragstellerin den Nachweis, dass die von McDonald's mit der ordnungsgemäßen Entsorgung der Wertstoffe beauftragten Unternehmen die Abfälle am Restaurant abholten und einer entsprechenden Verwertung zuführten, so werde sie von der Steuerpflicht insoweit befreit.

¹⁰³ Der Vorwurf, die Verpackungssteuer habe eine erdrosselnde Wirkung, die faktisch zu einer verbindlichen Verhaltensregel führe, sei nicht gerechtfertigt. Eine solche erdrosselnde Wirkung und daraus folgend eine Verletzung des Rechts auf freie Berufswahl sei anzunehmen, wenn die betroffenen Berufsangehörigen in aller Regel und nicht nur in Ausnahmefällen wirtschaftlich nicht mehr in der Lage seien, den gewählten Beruf ganz oder teilweise zur Grundlage ihrer Lebensführung zu machen. Die von der Verpackungssteuersatzung vorgesehenen Steuersätze ähnelten nach Gegenstand und Höhe derjenigen der Satzung der Stadt Kassel (damals DM-Beträge), die der Hessische Verwaltungsgerichtshof im Urteil vom 29.06.1995 ([5 N 378/95](#)) in seinem Urteil zur Kasseler Verpackungssteuer gebilligt habe. Dem Normalfall eines von der Steuer betroffenen Betriebs blieben alle Möglichkeiten der Substitution (Verwendung von Mehrweggeschirr und -besteck), der Umstrukturierung (z.B. Verzicht auf Portionsverpackungen) und der Abwälzung auf den Endverbraucher (Preiserhöhung) sowie deren Kombination zu verschiedenen Anteilen. Die durch die Besteuerung verursachte Verteuerung der angebotenen Produkte werde wegen dieser Möglichkeiten nicht zum wirtschaftlichen Ruin der betroffenen Steuerschuldner führen.

¹⁰⁴ Die Besteuerung je Steuergegenstand in der streitgegenständlichen Satzung sei schließlich auch mit dem Gleichbehandlungsgebot des Art. 3 Abs. 1 GG vereinbar. Eine gewisse Pauschalierung und Verallgemeinerung sei jeder Besteuerung immanent.

¹⁰⁵ Wegen der weiteren Einzelheiten des Sachverhalts wird auf die Akten der Antragsgegnerin (fünf Ordner), auf die gewechselten Schriftsätze der Beteiligten sowie das Protokoll der mündlichen Verhandlung vor dem Senat ergänzend Bezug genommen.

Gründe

¹⁰⁶ Der Normenkontrollantrag gegen die Verpackungssteuersatzung ist zulässig und begründet.

¹⁰⁷ Die angegriffenen Vorschriften der Verpackungssteuersatzung verstoßen gegen höherrangiges Recht. Bei der Tübinger Verpackungssteuer handelt es sich nicht um eine örtliche Verbrauchsteuer, da der Steuertatbestand nicht nur Einwegverpackungen für Speisen und Getränke zum Verzehr an Ort und Stelle, sondern auch take-away-Verpackungen erfasst (I.). Darüber hinaus steht die Verpackungssteuer in ihrer Ausgestaltung als Lenkungssteuer in Widerspruch zum Abfallrecht des Bundes (II.). Der die Obergrenze der Besteuerung definierende Begriff der "Einzelmahlzeit" in § 4 Abs. 2 VStS ist in der regulären Besteuerungspraxis nicht ausreichend vollzugsfähig und verstößt damit gegen den Grundsatz der Belastungsgleichheit in Art. 3 Abs. 1 GG (III.).

¹⁰⁸ I. Bei der hier zu beurteilenden Verpackungssteuer der Antragsgegnerin handelt es sich nicht um eine örtliche Verbrauchsteuer im Sinne des Art. 105 Abs. 2a GG.

¹⁰⁹ Nach Art. 105 Abs. 2a Satz 1 GG haben die Länder die Befugnis zur Gesetzgebung über die örtlichen Verbrauch- und Aufwandsteuern, solange und soweit sie nicht bundesgesetzlich geregelten Steuern gleichartig sind. Hieran anknüpfend regelt § 9 Abs. 4 KAG, dass die Gemeinden örtliche Verbrauch- und Aufwandsteuern erheben können, solange und soweit sie nicht bundesgesetzlich geregelten Steuern gleichartig sind, jedoch nicht Steuern, die vom Land erhoben werden oder den Stadtkreisen und Landkreisen vorbehalten sind.

- ¹¹⁰ 1. Die Verpackungssteuer erfüllt zwar die Anforderungen an eine Verbrauchsteuer im Sinne dieser Vorschriften. Verbrauchsteuern sind Warensteuern, die den Verbrauch vertretbarer, regelmäßig zum baldigen Verzehr oder kurzfristigen Verbrauch bestimmter Güter des ständigen Bedarfs belasten. Die Verbrauchsteuer knüpft an das Verbringen des Verbrauchsgutes in den allgemeinen Wirtschaftsverkehr an. Als Besteuerung des Verbrauchs werden sie in der Regel bei demjenigen Unternehmer erhoben, der das Verbrauchsgut für die allgemeine Nachfrage anbietet, sind aber auf Überwälzung auf den Verbraucher angelegt. Die hier besteuerte Einwegverpackung ist ein verbrauchsfähiges Gut. Sie ist nach dem Verzehr der darin enthaltenen Getränke oder Speisen funktions- und wertlos geworden, also verbraucht. Die Bemessungsgrundlage der Steuer in § 4 Abs. 1 VStS erfasst die zu verbrauchenden Verpackungseinheiten, rechtfertigt also ihre Ertragswirkung aus der im Verbrauch vermuteten Leistungsfähigkeit des Verbrauchers (BVerfG, Urteil vom 07.05.1998 - 2 BvR 1991/95 u.a. - juris Rn. 73).
- ¹¹¹ Die Verpackungssteuer der Antragsgegnerin ist den Verbrauchsteuern und nicht den Verkehrssteuern zuzuordnen. Zwar verknüpft § 1 Abs. 1 VStS die Steuerpflicht mit dem Verkauf von Speisen und Getränken in bestimmten Verpackungen zum Verzehr an Ort und Stelle oder als mitnehmbares take-away-Gericht oder -Getränk. Dennoch wird nicht wie bei einer Verkehrssteuer der Rechtsvorgang des Verkaufs besteuert, sondern wie §§ 1, 4 VStS deutlich machen, die Verwendung von Einwegverpackungen. Lediglich aus steuererhebungstechnischen Gründen wird der Verkauf als Ersatzanknüpfungspunkt herangezogen (BVerwG, Beschluss vom 19.08.1994 - 8 N 1.93 - juris Rn. 15).
- ¹¹² 2. Die Verpackungssteuer der Universitätsstadt Tübingen weist jedoch den erforderlichen örtlichen Bezug im Sinne des Art. 105 Abs. 2a GG nicht auf.
- ¹¹³ a) Nach der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts (Beschluss vom 04.06.1975 - 2 BvR 824/74 - juris Rn. 17) ist mit der Einführung des Begriffs der "örtlichen" Steuer, die seit Inkrafttreten des Finanzreformgesetzes vom 12.05.1969 am 01.01.1970 den zuvor in Art. 105 Abs. 2 Nr. 1 GG a.F. verwendeten Begriff der Steuern "mit örtlich bedingtem Wirkungskreis" ersetzt, gegenüber dem früheren Rechtszustand keine sachliche Änderung eingetreten. Zu dieser früheren Bestimmung hat das Bundesverfassungsgericht in der sog. Speiseeisentscheidung den örtlichen Charakter einer Steuer bejaht, wenn sie an örtliche Gegebenheiten, z.B. die Belegenheit einer Sache oder einen Vorgang im Gemeindegebiet, anknüpft und es wegen der Begrenzung der unmittelbaren Wirkungen der Steuer auf das Gemeindegebiet nicht zu einem die Wirtschaftseinheit berührenden Steuergefälle kommen kann (vgl. BVerfG, Beschluss vom 23.07.1963 - 2 BvR 11/61 - juris Rn. 59). Da die seinerzeit zu beurteilende hessische Speiseeissteuer jede entgeltliche Abgabe von Speiseeis an Verbraucher im Gemeindegebiet und nicht nur die Abgabe zum Verzehr an Ort und Stelle besteuerte, gab sie nach Auffassung des Bundesverfassungsgerichts damit das Unterscheidungsmerkmal auf, das nach der Rechtsprechung für die "Abgrenzung der eng verwandten Getränkesteuer von der allgemeinen Umsatzsteuer maßgebend ist" (BVerfG, Beschluss vom 23.07.1963, aaO juris Rn. 60). Nach dieser Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts muss sich die örtliche Radizierung bereits aus der normativen Gestaltung des Steuertatbestands selbst ergeben; sie kann nicht aus der natürlichen Beschaffenheit des Gegenstands abgeleitet werden, dessen Gebrauch der Steuer unterworfen wird (Beschluss vom 23.07.1963, aaO juris Rn. 61; Beschluss vom 06.12.1983 - 2 BvR 1275/79 - juris Rn. 79).
- ¹¹⁴ Auf Grundlage dieser Rechtsprechung kommt es speziell bei einer Verbrauchsteuer entscheidend darauf an, ob nach der normativen Gestaltung des Steuertatbestands der belastete Konsum vor Ort im Gemeindegebiet stattfindet. Das betrifft namentlich Steuern auf die Abgabe von Speisen und Getränken. Das Bundesverfassungsgericht hat ihre Örtlichkeit angenommen, sofern diese zum Verzehr an Ort und Stelle bestimmt sind, nicht aber bei Produkten zum Mitnehmen (so auch BVerwG, Beschluss vom 19.08.1994 - 8 N 1.93 - juris Rn. 18 und 19 zur Kasseler Verpackungssteuer).
- ¹¹⁵ Von der Maßgabe, dass eine örtliche Steuer normativ auf den Verzehr an Ort und Stelle abstellen müsse, ist das Bundesverfassungsgericht auch im Urteil zur Kasseler Verpackungssteuer (Urteil vom 07.05.1998, aaO juris Rn. 74) nicht abgewichen. Denn der maßgebliche Satzungswortlaut der Kasseler Verpackungssteuersatzung beschränkte sich auf die Besteuerung des Verpackungsverkaufs zum "Verzehr an Ort und Stelle". Vor diesem tatsächlichen Hintergrund führte das Bundesverfassungsgericht (Urteil vom 07.05.1998, aaO juris Rn. 74) wörtlich aus: "Der Steuertatbestand begrenzt den Steuergegenstand auf Einwegverpackungen für Speisen und Getränke zum Verzehr an Ort und Stelle und stellt damit typisierend darauf ab, dass die Verpackung im Gemeindegebiet verbraucht wird". Damit hat das Bundesverfassungsgericht seine bisherige Rechtsprechung (insbesondere in der Speiseeisentscheidung) dahingehend präzisiert, dass der Steuertatbestand lediglich typisierend darauf abstellen müsse, dass der Verbrauch der Verpackung im Gemeindegebiet stattfindet. In diesem Fall und damit bei einer Begrenzung des Steuertatbestands auf Einwegverpackungen für Speisen und Getränke zum Verzehr an Ort und Stelle wird die Örtlichkeit der Verpackungssteuer in ihrem auf das Gemeindegebiet bezogenen Typus auch dann nicht in Frage gestellt, wenn in atypischen Fällen bzw. Einzelfällen die Waren und damit die Einwegverpackungen außerhalb des Gemeindegebiets verbraucht werden.
- ¹¹⁶ Mit diesen Ausführungen wird zwar die wörtliche Vorgabe in der Speiseeisentscheidung (Beschluss vom 23.07.1963, aaO juris Rn. 61) aufgeweicht, wonach "der normative Tatbestand des Gesetzes so gestaltet sein müsse, dass eine Abgabe zum Verbrauch außerhalb des Gemeindegebiets davon nicht betroffen sein könne" und "es nicht genügen könne, dass nach den Regeln der Lebenserfahrung darauf geschlossen werden könne, dass der Verzehr im Gemeindegebiet erfolge." Die Ausführungen des Bundesverfassungsgerichts zur Kasseler Verpackungssteuer können jedoch nicht so verstanden werden, dass bei der normativen Gestaltung des Steuertatbestands auf das Kriterium der örtlichen Radizierung verzichtet werden kann.

¹¹⁷ Soweit das Bundesverfassungsgericht in seinem Urteil zur Kasseler Verpackungssteuer (Urteil vom 07.05.1998, aaO juris Rn. 74) wörtlich ausführt, "[d]ie Einwände der Beschwerdeführerinnen, ihre Waren könnten auch an anderer Stelle verzehrt werden und würden insbesondere beim Verkauf im Bereich des Drive-In nicht im Gemeindegebiet verbraucht, betreffen Besonderheiten einzelner Verbrauchsformen und stellen die Örtlichkeit der Verpackungssteuer in ihrem auf das Gemeindegebiet bezogenen Typus nicht in Frage", ist diese Formulierung sicherlich missverständlich. Es liegt auf der Hand, dass der sogenannte "Drive-In" der Beschwerdeführerinnen in diesem Verfahren (es handelte sich ebenfalls um Franchise-Nehmer von McDonald's) bzw. die Speisen und Getränke, die dort verkauft wurden, nach dem Steuertatbestand der Kasseler Satzung, die einen Verzehr an Ort und Stelle voraussetzte, nicht erfasst waren und dementsprechend der Steuerpflicht nicht unterlagen. Deshalb stellte sich die Frage, ob es an der erforderlichen Örtlichkeit der Verpackungssteuer und damit dem örtlichen Typus der Steuer beim Verkauf im Bereich des "Drive-In" fehlte, von vornherein nicht. Den dargestellten Ausführungen des Bundesverfassungsgerichts lässt sich aber jedenfalls nicht entnehmen, dass die Örtlichkeit einer Verbrauchsteuer bereits dann zu bejahen ist, wenn im Regelfall der Verbrauch - hier der Verpackung - im Gemeindegebiet stattfindet; aus der dargestellten Formulierung lässt sich vor dem Hintergrund des dargestellten Steuertatbestands der Kasseler Verpackungssteuersatzung auch nicht ableiten, dass in Abkehr von der bisherigen Rechtsprechung auf die Forderung verzichtet wird, die örtliche Radizierung der Verbrauchsteuer müsse sich aus der normativen Gestaltung des Steuertatbestands selbst ergeben.

¹¹⁸ Die Ausführungen des Bundesverfassungsgerichts sind bei lebensnaher Betrachtung so zu verstehen, dass die Örtlichkeit einer Steuer nicht in Frage gestellt wird, wenn die Besteuerung des Verpackungsverkaufs auf den "Verzehr an Ort und Stelle" beschränkt wird und gleichwohl in Einzelfällen der Verzehr der Produkte und damit der Verbrauch der Verpackungen - trotz der eingegrenzten Formulierung des Steuertatbestands - tatsächlich außerhalb des Gemeindegebiets erfolgt. Solche Einzelfälle stellen den ortsbezogenen Typus der Steuer nicht in Frage, wenn die normative Gestaltung des Steuertatbestands die örtliche Radizierung vorsieht.

¹¹⁹ Im Übrigen enthält auch das Urteil zur Kasseler Verpackungssteuer explizit keinerlei Hinweise und erst Recht keine konkrete Aussage dahingehend, dass das Bundesverfassungsgericht seine bisherige Rechtsprechung zur örtlichen Radizierung einer kommunalen Verbrauchsteuer, wie sie in der sogenannten Speiseeisenentscheidung entwickelt wurde (Beschluss vom 23.07.1963, aaO juris Rn. 47 ff.), aufgibt.

¹²⁰ b) Ausgehend von diesen Maßstäben handelt es sich bei der hier zu beurteilenden Verpackungssteuer nicht um eine örtliche Steuer, da sie nach ihrem Steuertatbestand in § 1 Abs. 1 VStS den Steuergegenstand nicht auf Verpackungen für Speisen und Getränke zum Verzehr an Ort und Stelle begrenzt (wie die Kasseler Verpackungssteuer), sondern den Verkauf der Produkte zum Mitnehmen, d.h. "als mitnehmbares take-away-Gericht oder -Getränk" steuerlich erfasst. Dieser Steuertatbestand stellt normativ die örtliche Radizierung der Steuer nicht ausreichend sicher und gewährleistet damit nicht, dass der belastete Konsum vor Ort (im Gemeindegebiet) stattfindet (ebenso Uschkerkeit, GewArch 2020, 438, 440; Kahl, EurUP 2019, 321, 326; a.A. Kalscheuer/Harding, NordÖR 2017, 113, 114; Klinger/Krebs, ZUR 2015, 664, 665 jeweils ohne nähere Begründung). Bei Produkten zum Mitnehmen ist im Hinblick auf ihre Transportfähigkeit - auch über größere Strecken - ein Verbleiben im Gemeindegebiet nicht gewährleistet (so auch Feurich, Plastik als Rechtsproblem, 2019, S. 145 bis 157). Der dargestellte Steuertatbestand erfasst damit auch Einwegverpackungen für Speisen und Getränke, die typischerweise nicht nur innerorts, sondern gerade auch außerhalb des Gemeindegebiets verbraucht werden. Bei Produkten zum Mitnehmen kann mit anderen Worten nicht angenommen werden, dass ihr Verbrauch ebenso wie der Verbrauch der Verpackung mit hoher Sicherheit im örtlichen Bereich der steuererhebenden Gemeinde erfolgt (so die Formulierung des Bundesverwaltungsgerichts im Beschluss vom 19.08.1994 - 8 N 1.93 - juris Rn. 19 zur Kasseler Verpackungssteuer).

¹²¹ Dass der Verkauf zur Mitnahme häufig gerade auf einen Verbrauch außerhalb des Gemeindegebiets abzielt, entspricht - so zu Recht die Antragstellerin - der heutigen Lebenswirklichkeit. Dies gilt nicht nur für Imbisse und Restaurants am Ortsrand, sondern gerade auch bei den auf Mitnahme ausgerichteten Imbissen und Restaurants an Bahnhöfen, sonstigen Verkehrsknotenpunkten und vielbefahrenen Durchfahrtsstraßen. Insbesondere in Städten wie Tübingen ist ein erheblicher Pendel- und Fernreiseverkehr in Rechnung zu stellen. Zu Recht weist die Antragstellerin in diesem Zusammenhang darauf hin, dass auch Personen aus den kleineren Nachbargemeinden Tübingens - etwa aus Kusterdingen, Pfäffingen, Kiebingen, Dußlingen oder Gomaringen - das vielfältige kulinarische Angebot der Universitätsstadt zur Mitnahme nutzen und dafür auch längere Zeiträume für die Fahrt in Kauf nehmen. Es entspricht ebenfalls der allgemeinen Lebenserfahrung, dass selbst warme Mahlzeiten im Hinblick auf moderne und wärmespeichernde Verpackungen ebenso wie "frische" Salate mit separater Salatsoße gut transportierbar sind und deshalb ohne Weiteres außerhalb des Gemeindegebiets verzehrt werden können. Dies gilt erst recht für abgepackte Kaltspeisen wie etwa Sandwiches und Kaltgetränke zum Mitnehmen, die nach dem Wortlaut der Satzung vom Steuertatbestand in § 1 Abs. 1 2. Alternative VStS nicht ausgeschlossen sind.

¹²² Gerade das Restaurant der Antragstellerin mit seinem "Drive-In"-Verkauf, das verkehrsgünstig an einer vielbefahrenen Ausfallstraße in Richtung Reutlingen liegt, zeigt - wenn auch in zugespitzter Form -, dass der belastete Konsum und damit der Verbrauch der Verpackungen sowohl innerhalb als auch außerhalb des Stadtgebiets stattfinden kann, ohne dass die Verteilung des Konsums auch nur annähernd valide abgeschätzt werden könnte. Der Betrieb der Antragstellerin mit seinem über das Stadtgebiet hinausreichenden Einzugsbereich und seiner daraus folgenden überörtlichen Bedeutung macht auch deutlich, dass sich die wirtschaftlichen Auswirkungen des Steuertatbestands nicht auf das Gebiet des Steuerhoheitsträgers beschränken, sondern darüber hinaus reichen.

¹²³ Unerheblich ist der Einwand der Antragsgegnerin, typisch für Tübingen seien sehr kleine Restaurants gerade in der historischen Altstadt, der Betrieb der Antragstellerin könne dagegen gerade nicht als "typisch" angesehen werden. Es kann jedenfalls angenommen werden, dass es in Tübingen im Hinblick auf Größe und Lage im Stadtgebiet weitere Betriebe mit überörtlicher Bedeutung gibt, deren Produkte in nennenswertem Umfang außerhalb des Satzungsgebiets "verbraucht" werden. Dass die Besteuerung dieser Betriebe auf Grundlage der hier zu beurteilenden Satzung das Konsumverhalten der Verbraucher insbesondere in den Nachbargemeinden beeinflusst und sich dementsprechend die wirtschaftlichen Auswirkungen über das Stadtgebiet hinaus erstrecken, liegt auf der Hand.

¹²⁴ Im Ergebnis ohne Erfolg beruft sich die Antragsgegnerin darauf, bei take-away-Gerichten bzw. -Getränken handele es sich typischerweise um Speisen und Getränke, die vom Konsumenten "auf die Schnelle" verzehrt werden könnten und die deswegen aufgrund ihres Typus - wie beispielsweise (verpackte) warme Gerichte für das Mittagessen für Berufstätige - beim Verkauf im Satzungsgebiet mit hoher Wahrscheinlichkeit auch im Satzungsgebiet verzehrt würden; bei der Beurteilung der örtlichen Radizierung sei auf den typischen Fall abzustellen, so dass im Einzelfall auch atypische Auswirkungen der Erhebung einer Verbrauchsteuer nicht entgegenstünden. Zwar dürfte die Annahme der Antragsgegnerin zutreffen, dass bei einem Verkauf als "mitnehmbares take-away-Gericht oder -Getränk" der Konsum und damit auch der Verbrauch der Verpackung am häufigsten im Stadtgebiet stattfindet und dementsprechend dies den "typischsten" Fall des Verbrauchs darstellt. Der Tatbestand erfasst aber gerade nicht nur diesen häufigsten Fall des Verbrauchs, sondern ausdrücklich jeden Verkauf zur Mitnahme und damit - wie dargelegt - zahlreiche Fälle des Verbrauchs außerhalb der Gemeinde; hierbei handelt es sich nicht um einzelne (seltene) "Ausreißer", sondern um ebenfalls in nennenswerter Weise vorkommende typische Fälle des Verbrauchs außerhalb des Gemeindegebiets.

¹²⁵ Bei einem Coffee-to-go-Konsum oder beim Erwerb eines Eises von der Eisdiele in der Altstadt der Antragsgegnerin dürfte zwar ein Konsum im Stadtgebiet äußerst wahrscheinlich sein, aber bereits bei einem Coffee-to-go-Erwerb am Bahnhof von Tübingen oder beim Erwerb eines McSundae-Eises oder eines Kaffeeprodukts im Restaurant oder "Drive-In" der Antragstellerin wird der Konsum vielfach außerhalb des Stadtgebiets erfolgen.

¹²⁶ Der von der Antragsgegnerin vertretene "typisierende Ansatz" führte dazu, dass mit Blick auf den insgesamt am häufigsten auftretenden Fall, das heißt hier den "typischsten" Fall des Verbrauchs der Verpackung innerhalb des Gemeindegebiets, die anderen auch in beachtlicher Anzahl vorkommenden Fälle des Verbrauchs außerhalb des Gebiets ausgeblendet werden könnten. Auf Grundlage dieser Ansicht wäre es aber möglich, jeden Verkauf eines bestimmten Produkts in kleineren Läden oder Geschäften ohne nennenswerte überörtliche Bedeutung innerhalb des Gemeindegebiets als örtlich einzuordnen, weil doch die Mehrzahl der Kunden dieser Geschäfte auch innerhalb des Gemeindegebiets wohnt und das Produkt in der Mehrzahl der Fälle innerhalb der Gemeindegrenzen verbraucht. Eine solch weite Auslegung widerspricht den dargestellten Vorgaben des Bundesverfassungsgerichts zur örtlichen Radizierung einer Verbrauchsteuer. Sie würde das Tor zur Einführung aller möglichen Verbrauchs- und Verkehrssteuern durch die Gemeinden öffnen; das Grundgesetz wollte aber den Ländern und Gemeinden nicht die Möglichkeit eröffnen, Sonderumsatzsteuern in beliebiger Form und Zahl einzuführen (so ausdrücklich BVerfG, Beschluss vom 23.07.1963 - [2 BvL 11/61](#) - juris Rn. 61). Denn Verbrauchsteuern sind Produktionskosten der Wirtschaft, die in einem einheitlichen Wirtschaftsgebiet eine einheitliche Steuergesetzgebung notwendig machen; die Einführung unterschiedlicher Sonderumsatzsteuern durch die Gemeinden würde mit anderen Worten einheitliche Wettbewerbsbedingungen für die Wirtschaft untergraben.

¹²⁷ Neben der Sache liegt der Einwand der Antragsgegnerin, der Tatbestand des § 1 Abs. 1 2. Alternative VStV habe eine subjektive Prägung, so dass es auf die Absicht des Steuerpflichtigen, der die Produkte zum unmittelbaren Verzehr "to go" an die Kunden abgebe, ankomme. Es kann bei der Frage, ob der Steuertatbestand erfüllt ist, nicht entscheidungserheblich auf die subjektive - nicht zu überprüfende - Vorstellung des Steuerpflichtigen ankommen. Dann könnte der Steuerpflichtige die Steuer vermeiden, wenn er nur selbst davon ausgeht, für den Verzehr außerhalb des Gemeindegebiets zu verkaufen. Dass dies vom Satzungsgeber tatsächlich gewollt ist, kann ausgeschlossen werden.

¹²⁸ c) Ohne Erfolg beruft sich die Antragsgegnerin ferner darauf, die Begriffe "take-away-Gerichte oder -Getränke" seien (verfassungsgemäß) dahingehend auszulegen, dass die Abgabe der Produkte und damit der Verpackungen zum Verbrauch (Verzehr) außerhalb des Gemeindegebiets vom Steuertatbestand in § 1 Abs. 1 2. Alternative VStS nicht erfasst sei. Die abstrakte Formulierung des Tatbestands besteuert nicht nur den Verbrauch im Gemeindegebiet, sondern umfasst auch die Abgabe zum Verbrauch außerhalb des Gemeindegebiets. Den Begriffen "mitnehmbares take-away-Gericht oder -Getränk" lässt sich eine Ortsbegrenzung nicht entnehmen. Produkte zum Mitnehmen zeichnen sich gerade dadurch aus, dass der Konsum nicht unmittelbar ortsgebunden ist und stattdessen der Konsument bei der überwiegenden Zahl der Produkte gerade im Hinblick auf die besteuerten Verpackungen, die durch ihre (wärmespeichernde oder isolierende) Beschaffenheit in vielen Fällen auch längere Transportwege ermöglichen, die freie Wahl hat, ob er in räumlicher Nähe zur Verkaufsstelle oder außerhalb des Gemeindegebiets konsumiert. Danach muss eine Auslegung der dargestellten Begrifflichkeiten, die in Widerspruch zu ihrer natürlichen Wortbedeutung steht, ausscheiden.

¹²⁹ Auch ansonsten lässt sich dem Wortlaut des Steuertatbestands in § 1 Abs. 1 2. Alternative VStS eine begriffliche Einschränkung, wonach die Abgabe von Verpackungen zum Verzehr außerhalb des Gemeindegebiets nicht erfasst wird, nicht entnehmen. Dem Steuertatbestand "als mitnehmbares take-away-Gericht oder -Getränk" ist zwar der Klammerzusatz "z.B. warme Speisen und Getränke, Eis von der Eisdiele, Salat mit Soße und Besteck, Getränke to go" beigefügt. Mit Ausnahme des Beispiels "Eis von der Eisdiele" können die sonst genannten Produkte zum Mitnehmen im Hinblick auf ihre Transportfähigkeit auch über größere Strecken ohne Weiteres außerhalb des Gemeindegebiets verzehrt und die entsprechenden Verpackungen dort verbraucht werden. Im Übrigen sind die genannten Fallbeispiele nicht abschließend, so dass besonders gut transportierbare Kaltspeisen wie etwa Sandwiches und Getränke in abgeschlossenen Verpackungen ebenfalls unter den Begriff "take-away" zu subsumieren sind.

¹³⁰ Darüber hinaus weist die Antragstellerin zu Recht darauf hin, dass der Steuertatbestand bei der von der Antragsgegnerin vertretenen Auslegung, dass die Abgabe von Verpackungen zum Verbrauch außerhalb des Gemeindegebiets steuerlich nicht erfasst werde, nicht sinnvoll (vgl. dazu etwa BVerfG, Urteil vom 14.12.1999 - [1 BvR 1327/98](#) - juris Rn. 52) bzw. nicht vollzugsfähig ist. Dies gilt namentlich für eine Befragung des jeweiligen Käufers der Produkte zum Mitnehmen durch den Steuerpflichtigen.

¹³¹ Das Verfahrensrecht im Rahmen einer Besteuerung muss so ausgestaltet sein, dass es die gleichmäßige Umsetzung der steuerlichen Belastung - ohne unverhältnismäßige Mitwirkungsbeiträge der Steuerpflichtigen oder übermäßigen Ermittlungsaufwand der Behörde - in der regulären Besteuerungspraxis gewährleistet (vgl. BVerfG, Urteil vom 09.03.2004 - [2 BvL 17/02](#) - [BVerfGE 110, 94](#), juris Rn. 70 ff.; BVerfG, Urteil vom 11.07.2012 - [9 CN 1.11](#) - juris Rn. 31). Unabhängig von der Frage, ob eine Befragung des Verbrauchers und die Fertigung eines Belegs über das Ergebnis der Befragung durch den Steuerpflichtigen im Hinblick auf Praktikabilitätserwägungen und den damit verbundenen Verwaltungsaufwand überhaupt zumutbar wären, wäre eine solche Verfahrensweise auch von vornherein ungeeignet, eine gleichheitsgerechte Besteuerung sicherzustellen. Nach allgemeiner Lebenserfahrung kann ohne Weiteres davon ausgegangen werden, dass die Verbraucher - gerade im Hinblick auf die (enorme) Höhe der Besteuerung - in zahlreichen Fällen keine wahrheitsgemäßen Angaben machen, zumal nicht erkennbar ist, wie diese Angaben überprüft werden könnten.

¹³² Im Übrigen ist auch nicht ersichtlich, dass die Antragsgegnerin den steuerpflichtigen Betrieben für die Beurteilung der Frage, ob die Produkte zum Mitnehmen und die entsprechenden Verpackungen innerhalb oder außerhalb des Gemeindegebiets verzehrt bzw. verbraucht werden, überhaupt verfahrensrechtliche Vorgaben gemacht und in diesem Zusammenhang Verfahrensrecht zum Vollzug der Steuerpraxis erlassen hat. Die Verpackungssteuersatzung enthält keine entsprechenden Vorschriften. Ein normatives Defizit im Sinne eines auf Ineffektivität angelegten Steuerrechts ist jedenfalls dann anzunehmen, wenn - wie hier - der Steuerpflichtige die Angaben des Verbrauchers überhaupt nicht überprüfen kann und darüber hinaus die Angaben des steuerpflichtigen Betriebs mangels Aufzeichnungspflichten durch die Steuerbehörde nicht bzw. kaum plausibilisiert werden können.

¹³³ d) Auch soweit die Antragsgegnerin den örtlichen Bezug der Verpackungssteuer mit ihrer Verwaltungspraxis begründet, wonach sie den "Drive-In"-Verkauf von McDonald's als vom Steuertatbestand des § 1 Abs. 1 2. Alternative VStS nicht erfasst ansieht und dementsprechend diesen Verkauf auf Grundlage ihrer Auslegungshinweise derzeit nicht besteuert, verfängt dies nicht. Diese Auslegung des Steuertatbestands widerspricht - wie dargestellt - dem eindeutigen Wortlaut des § 1 Abs. 1 2. Alternative VStS und kann damit nicht Maßstab für die Beurteilung des Steuertatbestands durch das Gericht sein.

¹³⁴ Bei der Rechtsanwendung unterliegen die Behörden uneingeschränkt der Bindung durch Rechtsvorschriften. Soweit diese der Verwaltung keinen eigenen Wertungs- oder Entscheidungsspielraum zuweisen, bleibt dieser kein Raum für eine Rechtsauslegung - etwa auf Grundlage einer Verwaltungsvorschrift oder einer Verwaltungsübung -, die in Widerspruch zur Rechtsvorschrift steht (vgl. dazu etwa BVerfG, Urteil vom 10.12.1969 - XIII C 104.69 - juris Rn. 16; VGH Baden-Württemberg, Urteil vom 07.09.2011 - [2 S 1202/10](#) - juris Rn. 44; OVG Schleswig-Holstein, Urteil vom 15.04.1993 - [2 L 260/92](#) - juris Rn. 22). Der Steuertatbestand in § 1 Abs. 1 2. Alternative VStS ist danach im Sinne einer vollständig ausgefüllten Norm aus sich heraus durch das Gericht nachprüfbar und einer entsprechenden Rechtmäßigkeitskontrolle zu unterziehen. Steht die in der Verwaltungsvorschrift enthaltene Rechtsauslegung in Widerspruch zum Gesetz, wie hier die Einstufung des "Drive-In"-Verkaufs von McDonald's durch die Antragsgegnerin, muss diese rechtswidrige Rechtsauslegung und die entsprechende Verwaltungsvorschrift im Rahmen der Normenkontrolle außer Betracht bleiben. Denn der Verwaltungsvorschrift bzw. der Verwaltungsübung fehlt - im Gegensatz zu Gesetz, Rechtsverordnung und Satzung - die Qualität als objektives Recht. Zudem würde der verfassungsrechtlich gesicherte Vorrang des Gesetzes, der die Vorrangigkeit des Gesetzes vor jeder staatlichen Willensäußerung niederen Ranges zum Inhalt hat, unzulässigerweise unterlaufen, wenn einer rechtswidrigen Verwaltungsvorschrift und einer entsprechenden Verwaltungsübung im Wege ihrer ständigen Anwendung verbindliche Wirkung beigelegt würde (vgl. BVerfG, Urteil vom 10.12.1969, aaO juris Rn. 17; VGH Baden-Württemberg, Urteil vom 25.02.2022 - [2 S 683/21](#) - juris Rn. 103; Urteil vom 07.09.2011, [aaO](#) juris Rn. 44).

¹³⁵ Gleiches gilt für die Auslegung der Antragsgegnerin, wonach sie Brötchen und Sandwiches, die mit einem kalten Belag (Wurst, Käse etc.) belegt sind, von der Besteuerung nach § 1 Abs. 1 2. Alternative VStS ausnimmt. Der Wortlaut des Steuertatbestands bietet keine Grundlage dafür, bei den mitnehmbaren take-away-Gerichten zwischen "kalt" und "warm" zu differenzieren, zumal der Klammerzusatz "z.B. warme Speisen" erkennbar nicht abschließend ist. Danach kann sich die Antragsgegnerin auch in diesem Zusammenhang nicht mit Erfolg darauf berufen, dass sich der Steuertatbestand hinsichtlich der Produkte zum Mitnehmen ausschließlich auf warme Speisen und Getränke beziehe und deshalb ein Verzehr außerhalb des Gemeindegebiets "so gut wie" ausgeschlossen sei.

¹³⁶ 3. Die dargestellte Unwirksamkeit des Steuertatbestands in § 1 Abs. 1 2. Alternative VStS, wonach der Verkauf der Produkte zum Mitnehmen, das heißt "als mitnehmbares take-away-Gericht oder -Getränk", steuerlich erfasst wird, führt - entgegen der Ansicht der Antragsgegnerin - nicht nur zu einer Teilunwirksamkeit der Verpackungssteuersatzung; die Satzung der Antragsgegnerin ist insgesamt für unwirksam zu erklären, auch wenn der Steuertatbestand in § 1 Abs. 1 1. Alternative VStS Einwegverpackungen für Speisen und Getränke "für den unmittelbaren Verzehr an Ort und Stelle" erfasst und damit die Voraussetzungen der Örtlichkeit im Sinne des Art. 105 Abs. 2a GG insoweit erfüllt (st. Rspr.; vgl. BVerfG, Urteil vom 07.05.1998, aaO juris Rn. 74; Beschluss vom 23.07.1963, aaO juris Rn. 60 und 61).

¹³⁷ Voraussetzung für die Teilbarkeit einer Satzung - hier der Verpackungssteuersatzung - ist, dass die ohne den unwirksamen Teil bestehende Restregelung sinnvoll bleibt (§ 139 BGB analog) und darüber hinaus mit Sicherheit anzunehmen ist, dass sie auch ohne den zur Unwirksamkeit führenden Teil erlassen worden wäre (vgl. BVerwG, Urteil vom 11.07.2012 - 9 CN 1.11 - juris Rn. 30; Urteil vom 07.07.1994 - 4 C 21.93 - juris Rn. 26; Beschluss vom 30.10.2019 - 4 B 37.18 - juris Rn. 6; Beschluss vom 28.08.2008 - 9 B 40.08 - juris Rn. 13; Beschluss vom 18.07.1989 - 4 N 3.97 - juris Rn. 20; VGH Baden-Württemberg, Urteil vom 31.07.2020 - 2 S 2777/19 - juris Rn. 121; Urteil vom 16.09.2009 - 2 S 1466/07 - juris Rn. 60).

¹³⁸ Davon ausgehend kann - auch wenn hinsichtlich der Besteuerung von Einwegverpackungen für Speisen und Getränke zum Verzehr an Ort und Stelle eine wirksame Restregelung unterstellt wird - hier nicht mit Sicherheit angenommen werden, dass die Verpackungssteuersatzung auch ohne den zur Unwirksamkeit führenden Teil erlassen worden wäre. Es ist zwar davon auszugehen, dass im Regelfall der Satzungsgeber bei der Unwirksamkeit eines geringfügigen bzw. eines wenig bedeutsamen Teils der Satzung den im Vordergrund stehenden und damit wichtigen Teil der Gesamtregelung bestehen lassen will und deshalb die sinnvolle Restregelung beschlossen hätte. Die unwirksame Teilregelung betrifft im vorliegenden Fall jedoch das Kernstück der Verpackungssteuersatzung und damit die - im Hinblick auf die mit der Satzungsregelung verbundenen Zwecke des Umweltschutzes einerseits und der Finanzierung des öffentlichen Haushalts andererseits - zentrale Bestimmung der Steuer. Gerade vor dem Hintergrund, dass die Antragsgegnerin in bewusster Abkehr von den Regelungen der Kasseler Verpackungssteuersatzung einen umfassenden Ansatz zur Besteuerung der Einwegverpackungen in ihrem Satzungsgebiet gewählt hat, lässt sich ein mutmaßlicher Wille des Satzungsgebers nicht mit der erforderlichen Sicherheit ermitteln.

¹³⁹ Dabei ist maßgeblich zu berücksichtigen, dass die Antragsgegnerin mit der Einführung einer kommunalen Verpackungssteuer "juristisches Neuland" betreten hat und die Frage, ob die Universitätsstadt Tübingen als erste Kommune nach der Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts über die Verfassungswidrigkeit der kommunalen Verpackungssteuer der Stadt Kassel im Jahre 1998 einen "zweiten Anlauf" wagen sollte, in Öffentlichkeit und Gemeinderat durchaus umstritten war. Vor diesem tatsächlichen Hintergrund darf der Senat nicht gestalterisch tätig sein, indem er der Antragsgegnerin durch die Erklärung einer Teilunwirksamkeit der Satzung eine "kleine Lösung" im Sinne der Kasseler Verpackungssteuer "aufdrängt" und damit die Konzeption der beabsichtigten Satzungsregelung in erheblichem Maße verfälscht. Deshalb bedürfte der Erlass einer Verpackungssteuersatzung mit einer "kleinen Lösung" wie die der Kasseler Verpackungssteuersatzung - wenn sie im Übrigen rechtmäßig wäre - einer erneuten Befassung und Entscheidung durch den Satzungsgeber. Diese kommunalpolitisch zu verantwortende Entscheidung darf das Gericht der Antragsgegnerin nicht abnehmen.

¹⁴⁰ Nur wenn der Satzungsgeber im Laufe des Verfahrens zur Aufstellung der Verpackungssteuersatzung unmissverständlich seinen Willen zum Ausdruck gebracht hätte, trotz des mit der Einführung der Steuer verbundenen Verwaltungsaufwands und der mit Blick auf die Ausführungen im Urteil des Bundesverfassungsgerichts zur Kasseler Verpackungssteuer (Urteil vom 07.05.1998, aaO) verbundenen rechtlichen Risiken bzw. Unwägbarkeiten auch eine Satzung im Sinne einer "kleinen Lösung" zu erlassen, könnte dies die Annahme einer wirksamen Restregelung rechtfertigen. Dafür ist aber nichts ersichtlich. Es lässt sich insbesondere dem Protokoll der Gemeinderatssitzung vom 30.01.2020 nicht entnehmen, dass die erforderliche Mehrheit der Gemeinderatsmitglieder zum Zeitpunkt der Beschlussfassung auch eine Verpackungssteuersatzung im Sinne einer "kleinen Lösung" erlassen hätte.

¹⁴¹ Nach den Ausführungen der Antragsgegnerin im Normenkontrollverfahren war Ausgangspunkt für den Erlass der Verpackungssteuersatzung die Feststellung eines immer höheren Müllaufkommens im Stadtgebiet. Erheblichen Anteil daran hätten Einwegverpackungen, Einweggeschirr und Einwegbesteck zum Verzehr von Speisen und Getränken "to go". Die Verfahrensakte der Antragsgegnerin enthält hierzu eindrucksvolle Presseberichte, etwa ein Bild im Schwäbischen Tageblatt vom 25.01.2020 (wohl) über ein nächtliches "Gelage" in Tübingen und die entsprechenden Rückstände. Gerade auf solche Missstände zielt die Satzung. Kosten für die Antragsgegnerin entstünden nicht nur durch das Einsammeln "wilder Hinterlassenschaften", sondern auch durch das Aufstellen und Leeren öffentlicher Müllbehälter, in denen die Verpackungsabfälle entsorgt würden. Die dargestellte "Müllproblematik" sei dort festzustellen, wo der jeweilige Verkäufer der Getränke oder Speisen zur Mitnahme ("to go") selbst keinen Einfluss mehr auf die Kunden und deren Wegwerfverhalten habe, dagegen sei erheblicher Müll unmittelbar vor der jeweiligen Gaststätte bzw. vor dem Ladengeschäft durch den unmittelbaren Verzehr an Ort und Stelle nicht feststellbar (vgl. dazu E-Mailverkehr der Antragsgegnerin vom 08.05.2018, AS 18 der Verwaltungsakte, Band I). Diese Feststellungen zeigen unmissverständlich auf, dass nach Auffassung der Antragsgegnerin die Hauptproblematik des Verpackungsabfalls in ihrem Satzungsgebiet durch die ausgeprägte "to go"-Kultur und damit durch die Verpackungen für die Produkte zum Mitnehmen hervorgerufen wird und dementsprechend diese Produkte und ihre entsprechenden Verpackungen der Steuer unterworfen werden sollten, um das Entstehen gerade dieses Verpackungsmülls einzudämmen. Dass durch Einwegverpackungen für den unmittelbaren Verzehr an Ort und Stelle eine auch nur ansatzweise vergleichbare Problemlage entsteht, kann danach ausgeschlossen werden.

¹⁴² II. Die Verpackungssteuer der Universitätsstadt Tübingen steht - unabhängig von den bisherigen Ausführungen unter I. - in ihrer Ausgestaltung als Lenkungssteuer in Widerspruch zum Abfallrecht des Bundes.

¹⁴³ 1. Nach der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts in seiner Entscheidung zur Kasseler Verpackungssteuer darf der (kommunale) Gesetzgeber seine Steuergesetzgebungskompetenz grundsätzlich auch ausüben, um Lenkungswirkungen zu erzielen. Eine steuerrechtliche Regelung, die Lenkungswirkungen in einem nicht steuerlichen Kompetenzbereich entfaltet, setzt keine zur Steuergesetzgebungskompetenz hinzutretende Sachkompetenz voraus. Das Grundgesetz trennt die Steuer- und die Sachgesetzgebungskompetenz als jeweils eigenständige Regelungsbereiche und verweist auch die Lenkungssteuer wegen ihres verbleibenden Finanzierungszwecks und der ausschließlichen Verbindlichkeit ihrer Steuerrechtsfolgen in die Zuständigkeit des Steuergesetzgebers. Der Steuergesetzgeber ist deshalb zur Regelung von Lenkungssteuern zuständig, mag die Lenkung Haupt- oder Nebenzweck sein (BVerfG, Urteil vom 15.01.2014 - 1 BvR 1656/09 - juris Rn. 49; Urteil vom 07.05.1998, aaO juris Rn. 54 bis 56).

¹⁴⁴ Die Ausübung der Steuergesetzgebungskompetenz zur Lenkung in einem anderweitig geregelten Sachbereich ist jedoch nur zulässig, wenn dadurch die Rechtsordnung nicht widersprüchlich wird. Greift die steuerliche Lenkung auf eine Sachmaterie über, darf der Steuergesetzgeber nicht Regelungen herbeiführen, die den vom zuständigen Sachgesetzgeber getroffenen Regelungen widersprechen. Sachkompetenz und Steuerkompetenz werden zwar vom Grundgesetz bereits in der Weise aufeinander abgestimmt, dass grundsätzlich der Sachgesetzgeber Verhaltenspflichten, der Steuergesetzgeber Zahlungspflichten regelt. Das Nebeneinander dieser Kompetenzen und ihre Wahrnehmung führen insoweit nicht zu sachlichen Widersprüchen. Begründet der Steuergesetzgeber aber Zahlungspflichten, die den Adressaten zur Vermeidung des steuerbelasteten Tatbestands veranlassen sollen, so kann diese Lenkung Wirkungen erreichen, die den vom zuständigen Sachgesetzgeber getroffenen Regelungen widersprechen. Der Gesetzgeber darf deshalb aufgrund einer Steuerkompetenz 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. Sobald der Sachgesetzgeber für einen Sachgegenstand Regelungen trifft, muss der Gesetzgeber diese bei steuerlichen Lenkungen beachten (vgl. BVerfG, Urteil vom 07.05.1998, aaO juris Rn. 57 bis 59; Beschluss vom 03.05.2001 - 1 BvR 624/20 - juris Rn. 12; zur Kritik am Prinzip der Widerspruchsfreiheit der Rechtsordnung vgl. etwa Sandler, NJW 1998, 2875; Brüning, NVwZ 2002, 33; Klopfer/Bröcker, DÖV 2001, 1 ff.).

¹⁴⁵ Nach der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts ist dem Bundesgesetzgeber durch Art. 74 Abs. 1 Nr. 24 GG die Zuständigkeit zur umfassenden Regelung des Rechts der Abfallwirtschaft eingeräumt (Urteil vom 07.05.1998, aaO juris Rn. 62). Im Hinblick auf diese Vorrangstellung der Sachgesetzgebung hat das Bundesverfassungsgericht angenommen, die damalige Verpackungssteuer der Stadt Kassel laufe in ihrer Ausgestaltung als Lenkungssteuer den bundesrechtlichen Vorgaben des Abfallrechts zuwider (Urteil vom 07.05.1998, aaO juris Rn. 78 ff.). Nach der Grundentscheidung des Abfallgesetzgebers würden die abfallwirtschaftlichen Ziele der Vermeidung und Verwertung von Einwegverpackungen nach dem Kooperationsprinzip verfolgt. Auch die Verpackungsverordnung sei Ergebnis der kooperativen Beteiligung der betroffenen Kreise; sie fordere zudem ein weitgehendes Zusammenwirken, insbesondere auch unter Einbeziehung der Hersteller von Verpackungen. Die steuerliche Lenkung durch die Verpackungssteuer laufe dem gesetzlichen Kooperationskonzept zuwider.

¹⁴⁶ Grundlage für die dargestellte Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts war das Gesetz über die Vermeidung und Entsorgung von Abfällen - AbfG - vom 27.08.1986 (BGBl. I, 1410), das dieses ab dem 01.10.1996 ablösende Kreislaufwirtschafts- und Abfallgesetz - KrW-/AbfG - vom 27.09.1994 (BGBl. I, 2771) und die aufgrund des damaligen § 14 AbfG 1986 erlassene Verpackungsverordnung (Verordnung über die Vermeidung von Verpackungsabfällen vom 12.06.1991 [BGBl. I, 1234] in der durch Art. 3 Nr. 6 der Verordnung vom 26.10.1993 [BGBl. I, 1782] geänderten Fassung).

¹⁴⁷ 2. Auf Grundlage der dargestellten Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts widerspricht die zu beurteilende Verpackungssteuer auch den heutigen bundesrechtlichen Vorgaben des Abfallrechts, namentlich den Vorgaben im Kreislaufwirtschaftsgesetz - KrWG - vom 24.02.2012 (BGBl. I, 2121) und dem am 01.01.2019 in Kraft getretenen Verpackungsgesetz vom 05.07.2017 (BGBl. I, 2234). Bei der vorzunehmenden Gesamtwürdigung des einschlägigen Normenbereichs ist festzustellen, dass die inhaltliche Ausgestaltung der Verpackungssteuer sowohl mit der Gesamtkonzeption als auch mit einzelnen diese Konzeption tragenden Regelungen des bundesrechtlichen Abfallrechts nicht zu vereinbaren ist (so auch Uschkerei, GewArch 2020, 438, 440 ff.). Dies gilt insbesondere im Hinblick auf die Höhe der Steuer und die damit verbundene (beabsichtigte) Lenkungswirkung.

¹⁴⁸ Die Verpackungssteuer der Antragsgegnerin verfolgt (ebenso wie die Kasseler Steuer) neben dem Finanzierungszweck vor allem einen Lenkungszweck. Sie verteuert die Verwendung von Einwegverpackungen für den Verbraucher und veranlasst diesen damit, Waren in Mehrwegbehältnissen nachzufragen. Die Endverkäufer des Einwegmaterials werden in Konkurrenz zu Anbietern von Mehrwegbehältnissen durch das Steuerrecht veranlasst, auf Mehrwegsysteme umzustellen oder das ausgegebene Einwegmaterial zurückzunehmen und stofflich außerhalb der öffentlich-rechtlichen Entsorgung zu verwerten (so BVerfG, Urteil vom 07.05.1998, aaO juris Rn. 79 zur Kasseler Verpackungssteuer). Diese steuerliche Lenkung und insbesondere die mit der Höhe des Steuersatzes, die nach § 4 Abs. 1 Nr. 2 VStS grundsätzlich 0,50 EUR für jede einzelne Einweglebensmittelverpackung und 0,20 EUR für jedes Einwegbesteckset beträgt und für jede Einzelmahlzeit 1,50 EUR betragen kann, verbundene (starke) Lenkungswirkung im Sinne einer strikten Abfallvermeidung ist im Hinblick auf die detaillierten Vorgaben, die das Verpackungsgesetz zur Vermeidung von Verpackungsabfällen und zu deren Verwertung enthält, als systemwidrig anzusehen. Im Einzelnen:

- ¹⁴⁹ a) Das Verpackungsgesetz enthält ein dichtes Netz an Regelungen, das sämtliche Verantwortlichen auf dem Gebiet der Abfallwirtschaft in den Blick nimmt und diesen jeweils Verpflichtungen auferlegt, die keinen Raum für ausschnittsbezogene kommunale "Zusatzregelungen" lassen; die bundesrechtlichen Regelungen des Kreislaufwirtschaftsgesetzes und des Verpackungsgesetzes sind danach als abschließend anzusehen.
- ¹⁵⁰ Das Verpackungsgesetz gilt für alle Verpackungen (§ 2 Abs. 1 VerpackG). Das Gesetz legt Anforderungen an die Produktverantwortung nach § 23 ff. KrWG für Verpackungen fest. Es bezweckt, die Auswirkungen von Verpackungsabfällen auf die Umwelt zu vermeiden oder zu verringern. Um dieses Ziel zu erreichen, soll das Gesetz das Verhalten der Verpflichteten so regeln, dass Verpackungsabfälle vorrangig vermieden und darüber hinaus einer Vorbereitung zur Wiederverwendung oder dem Recycling zugeführt werden (§ 1 Abs. 1 Satz 1 bis 3 VerpackG). Damit wird das Ziel des Bundesgesetzgebers deutlich, für Verpackungen ein abfallwirtschaftliches Regime zu errichten, das dem Leitprinzip des Abfallrechts, d.h. der Abfallhierarchie in § 6 KrWG, Geltung verschafft.
- ¹⁵¹ Die Regelung in § 4 VerpackG stellt allgemeine Anforderungen für Verpackungen im Interesse des Umweltschutzes auf; dies betrifft etwa die Begrenzung des Verpackungsvolumens und der Verpackungsmasse auf das Mindestmaß, die Gewährleistung von Hygiene sowie die Wiederverwendung und Verwertung einschließlich des Recyclings der Verpackungen mit Blick auf die Abfallhierarchie in § 6 KrWG. Die Vorschrift in § 5 VerpackG verbietet das Inverkehrbringen von Verpackungen oder Verpackungsbestandteilen, die Schwermetalle über einen bestimmten Höchstwert hinaus enthalten. Mit der Verringerung des Schadstoffpotentials in Verpackungen soll die Nutzung der Abfälle, insbesondere eine schadlose Verwertung, gefördert werden.
- ¹⁵² Die Regelungen in §§ 7 ff. VerpackG sehen eine Pflicht zur Beteiligung an kollektiven Systemen vor. Die zur Sammlung und Entsorgung der bei privaten Endverbrauchern anfallenden Verkaufs- und Umverpackungen geschaffenen gesetzlichen Strukturen, die die Verantwortung für die Organisation dieser Tätigkeiten sogenannten Systemen - herkömmlich als duales System bezeichnet - übertragen und die Hersteller als Ausdruck ihrer Produktverantwortung zur Refinanzierung durch Systembeteiligung verpflichten, lassen sich als Kernstück des geltenden Verpackungsrechts bezeichnen. Nach § 7 Abs. 1 VerpackG besteht die Pflicht einer Systembeteiligung für Hersteller bestimmter Verpackungen, also aller mit Ware befüllten Verkaufs- und Umverpackungen gemäß § 3 Abs. 8 VerpackG. Eine Ausnahme von der Systembeteiligungspflicht sieht § 7 Abs. 2 VerpackG vor. Danach müssen sich Hersteller von Serviceverpackungen im Sinne von § 3 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Buchstabe a VerpackG nicht selbst an einem System beteiligen, sondern können diese Pflicht auf einen Vorvertreiber der Serviceverpackungen delegieren. Dies ermöglicht es diesen Herstellern im Ergebnis, bereits "vorlizenzierte" Verpackungen zu erwerben. Mit den von ihnen in diesem Zusammenhang zu bezahlenden Lizenzierungsgebühren finanzieren sie ebenfalls das duale System (vgl. Oexle in GK-KrWG, 2. Aufl., § 7 VerpackG Rn. 36).
- ¹⁵³ Das duale System wiederum ist verpflichtet, eine flächendeckende Sammlung aller Verpackungen der beteiligten Hersteller und damit nahezu aller Verkaufsverpackungen sicherzustellen, die beim privaten Endverbraucher anfallen (vgl. dazu Oexle in GK-KrWG, 2. Aufl., § 7 VerpackG Rn. 1). Im Rahmen des § 21 VerpackG über die ökologische Gestaltung der Beteiligungsentgelte sind die Systeme verpflichtet, bei der Bemessung der Beteiligungsentgelte für die systembeteiligte Wirtschaft Anreize zu schaffen, um bei der Herstellung der Verpackungen die Verwendung von Materialien und Materialkombinationen zu fördern, die zu einem möglichst hohen Prozentsatz recycelt werden können. Darüber hinaus soll die Verwendung von Rezyklaten sowie von nachwachsenden Rohstoffen gefördert werden. § 14 VerpackG verpflichtet die Systeme, im Einzugsgebiet der beteiligten Hersteller eine vom gemischten Siedlungsabfall getrennte, flächendeckende Sammlung aller restentleerten Verpackungen bei den privaten Endverbrauchern und für den privaten Endverbraucher unentgeltlich sicherzustellen.
- ¹⁵⁴ § 16 VerpackG normiert detailliert die Anforderungen an die Verwertung. Die Systeme haben die gesammelten Verpackungen vorrangig einer Vorbereitung zur Wiederverwendung oder dem Recycling zuzuführen (§ 16 Abs. 1 Satz 1 VerpackG). § 16 Abs. 2 VerpackG verpflichtet die Systeme für Glas, Papier, Pappe und Karton, Eisenmetalle, Aluminium, Getränkekartonverpackungen und Verbundverpackungen bestimmte Recyclingquoten zu festen Terminen einzuhalten. Kunststoffe sind zu mindestens 90 Masseprozent einer Verwertung zuzuführen. Dabei sind mindestens 65 Prozent und ab dem 01.01.2022 70 Prozent dieser Verwertungsquote durch werkstoffliche Verwertung sicherzustellen (§ 16 Abs. 2 Satz 2 und Satz 3 VerpackG). Soweit die Abfälle nicht verwertet werden, sind sie dem zuständigen öffentlich-rechtlichen Entsorgungsträger zu überlassen (§ 16 Abs. 1 Satz 2 VerpackG).
- ¹⁵⁵ Der 6. Abschnitt des Verpackungsgesetzes sieht besondere Bestimmungen für (besonders umweltschädliche) Einwegkunststoffgetränkeflaschen und Einweggetränkeverpackungen vor. So legt etwa § 30a Abs. 1 VerpackG für bestimmte Einwegkunststoffgetränkeflaschen ein Mindestrezyklatanteil zu bestimmten Stichtagen fest, die Regelungen in § 31 VerpackG sehen Pfand- und Rücknahmepflichten für Einweggetränkeverpackungen vor. Danach muss grundsätzlich auf Getränkedosen sowie sämtliche Einwegflaschen aus Kunststoff Pfand gezahlt werden. § 31 Abs. 4 VerpackG regelt aus ökologischen oder wirtschaftlichen Gründen Ausnahmen von der genannten Pfandpflicht. So sollen Getränkebereiche von der Pfandpflicht ausgenommen werden, die keine sogenannten Massegetränke sind, bei denen eine Abwägung des ökologischen Nutzens des Pflichtpfands einerseits mit dem ökonomischen Aufwand eines Rücknahme- und Pfandsystems andererseits die Einrichtung eines solchen Systems nicht rechtfertigt (vgl. Prella in GK-KrWG, 2. Aufl., § 31 VerpackG Rn. 20).

¹⁵⁶ Schließlich sieht § 33 VerpackG die Pflicht für eine Mehrwegalternative für Einwegkunststofflebensmittelverpackungen und Einweggetränkebecher vor. Die Letztvertreiber von Einwegkunststofflebensmittelverpackungen und von Einweggetränkebechern, die jeweils erst beim Letztvertreiber mit Waren befüllt werden, sind ab dem 01.01.2023 verpflichtet, die in diesen Einwegverpackungen angebotenen Waren am Ort des Inverkehrbringens jeweils auch in Mehrwegverpackungen zum Verkauf anzubieten. Die Letztvertreiber dürfen dabei die Verkaufseinheit aus Ware und Mehrwegverpackung nicht zu einem höheren Preis oder zu schlechteren Bedingungen anbieten als die Verkaufseinheit aus der gleichen Ware und einer Einwegverpackung (§ 33 Abs. 1 Satz 1 und Satz 2 VerpackG). Die Regelungen in § 34 VerpackG sehen in diesem Zusammenhang Erleichterungen für kleine Unternehmen und für die Letztvertreiber von Verkaufsautomaten vor; diese können unter bestimmten Voraussetzungen dem Endverbraucher anbieten, die Waren in von diesem zur Verfügung gestellten Mehrwegbehältnisse abzufüllen.

¹⁵⁷ Danach hat der Bundesgesetzgeber detaillierte Regelungen zur Vermeidung und Verwertung der gesamten Palette an Verpackungsabfällen und damit auch der Einwegverpackungen, die Gegenstand der Tübinger Verpackungssteuer sind, getroffen. Er hat mithin darüber entschieden, mit welchen rechtlichen Instrumenten die Ziele der Abfallvermeidung und Abfallverwertung verwirklicht werden sollen, und damit gleichzeitig insbesondere auch darüber, in welchem Umfang die Ziele der Abfallvermeidung und Abfallverwertung verfolgt werden sollen. Ausgehend von der Abfallhierarchie des Kreislaufwirtschaftsgesetzes in § 6 KrWG hat der Gesetzgeber nach Maßgabe von § 6 Abs. 2 KrWG - neben den vorrangigen Gesichtspunkten des Gesundheits- und Umweltschutzes - auch die technischen Möglichkeiten, die wirtschaftliche Zumutbarkeit und die sozialen Folgen bei der Abfallbewirtschaftung zu beachten. Vor diesem rechtlichen Hintergrund stellt das Gesamtsystem der Regelungen im Verpackungsgesetz die (abschließende) Entscheidung des Bundesgesetzgebers zur Umsetzung der genannten Ziele dar. Der Bundesgesetzgeber hat sich danach nicht für den Weg einer ökologischen Bundesverpackungssteuer mit einer damit verbundenen Lenkungswirkung entschieden, sondern für das dargestellte "Mischsystem" unterschiedlichster Maßnahmen. Gerade im Hinblick darauf, dass der Bundesgesetzgeber auch unter Berücksichtigung der ökologischen Gestaltung der Beteiligungsentgelte (§ 21 VerpackG) die Verwertungskosten für die Verpackungen/Einwegverpackungen nicht bzw. nicht nennenswert im Sinne der Abfallvermeidung gesteuert hat, stellt sich die Lenkungssteuer der Antragsgegnerin auch mit Blick auf ihre Höhe als Fremdkörper dar.

¹⁵⁸ Die Einschätzung, wonach die dargestellten Regelungen des Verpackungsgesetzes abschließend sind, wird nicht durch den Umstand in Frage gestellt, dass der Bundesgesetzgeber das Verpackungsgesetz vom 01.01.2019 auch nach Erlass der streitgegenständlichen Verpackungssteuersatzung der Antragsgegnerin im Januar 2020 ergänzt und weiterentwickelt hat (siehe etwa Art. 1 des Gesetzes zur Umsetzung von Vorgaben der Einwegkunststoffrichtlinie und der Abfallrahmenrichtlinie im Verpackungsgesetz und in anderen Gesetzen vom 09.06.2021, [BGBl. I, 1699](#)). Dass der Bundesgesetzgeber das Regelungssystem des Verpackungsgesetzes fortlaufend modifiziert und erhebliche "Nachschärfungen" vorgenommen hat, belegt im Gegenteil die Einschätzung, beim Verpackungsgesetz handele es sich um ein geschlossenes System, das Zusatzregelungen durch den kommunalen Gesetzgeber ausschließe; so hat etwa der Bundesgesetzgeber durch die Einführung der "Mehrwegalternative für Einwegkunststofflebensmittelverpackungen und Einweggetränkebecher" in §§ 33 und 34 VerpackG seine konzeptionelle Entscheidung darüber getroffen, wie das vorrangige Ziel der Vermeidung von Verpackungsabfällen im Sinne von § 1 Abs. 1 Satz 3 VerpackG für die Serviceverpackungen, die im Wesentlichen Gegenstand der Verpackungssteuer der Antragsgegnerin sind, in Zukunft verfolgt werden soll.

¹⁵⁹ Nach dieser Konzeption des Bundesgesetzgebers erfolgt keine schematische und undifferenzierte Gleichbehandlung aller Serviceverpackungen unabhängig von ihrer Materialbeschaffenheit, wie sie gerade die Tübinger Steuersatzung vorsieht; der Bundesgesetzgeber zielt mit den dargestellten Regelungen vielmehr auf Einwegkunststofflebensmittelverpackungen und Einweggetränkebecher und konzentriert das vorrangige Ziel der Vermeidung bewusst auf diese nach seiner Ansicht besonders (umweltschädlichen) Verpackungsabfälle.

¹⁶⁰ b) Auch die in § 6 Abs. 1 KrWG aufgestellte sogenannte "Abfallhierarchie", wonach der Vermeidung von Verpackungsabfällen erste Priorität zukommt, rechtfertigt nicht die Annahme, die streitgegenständliche Verpackungssteuer diene in zulässiger Weise dem Ziel der Abfallvermeidung, indem sie einen Anreiz setze, auf die Nutzung von Verpackungen überhaupt zu verzichten, während etwa die ökologische Gestaltung der Beteiligungsentgelte in § 21 VerpackG "nur" den Anreiz setze, Verpackungen zu optimieren. Der Vorrang der Abfallvermeidung begründet für die Kommunen nicht die Zuständigkeit, die abfallwirtschaftliche Zielsetzung der Abfallvermeidung eigenständig "voranzutreiben". Auch wenn das mit der Einführung der Produktverantwortung verfolgte Ziel einer Reduzierung des Verpackungsaufkommens auf Grundlage der bisherigen Regelungen im Verpackungsgesetz nicht (ausreichend) erreicht worden sein sollte (vgl. dazu etwa Oexle in GK-KrWG, 2. Aufl., § 7 VerpackG Rn. 2), ist es Sache des Bundesgesetzgebers, dem die Zuständigkeit zur umfassenden Regelung des Rechts der Abfallwirtschaft eingeräumt ist, für Abhilfe zu sorgen und das Regelungssystem des Verpackungsgesetzes fortzuentwickeln. Es obliegt - mit anderen Worten - dem Bundesgesetzgeber, unter Berücksichtigung der technischen Möglichkeiten, der wirtschaftlichen Zumutbarkeit und der sozialen Folgen die gesetzlichen Abwägungsentscheidungen auf dem Gebiet der Abfallbewirtschaftung zu treffen (§ 6 KrWG). Etwaige Versäumnisse des Bundesgesetzgebers berechtigen die Kommunen nicht dazu, dessen Entscheidungen in eigener Zuständigkeit zu "verbessern".

¹⁶¹ c) Vor dem Hintergrund des dargestellten Regelungssystems des Bundesgesetzgebers beruft sich die Antragsgegnerin ohne Erfolg darauf, eine hoheitliche Zwangsabgabe als Maßnahme der Abfallvermeidung sei seit dem Erlass des Kreislaufwirtschaftsgesetzes im Jahre 2012 nicht mehr ausgeschlossen, weil das Kooperationsprinzip - im Vergleich zum Zeitpunkt der Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts - in seiner Bedeutung wesentlich zurückgedrängt worden sei und stattdessen als abfallrechtliches Leitprinzip die in § 6 Abs. 1 KrWG aufgestellte Abfallhierarchie gelte, nach der das Ziel der Abfallvermeidung Vorrang habe (so auch Teile der Literatur, vgl. Kahl, EurUP 2019, 321, 325; Kalscheuer/von Rochow, DÖV 2019, 955, 957; Kalscheuer/Harding, NordÖR 2017, 113, 115; Klinger/Krebs, ZUR 2015, 664, 666 f.; Feurich, Plastik als Rechtsproblem, 2019, S. 162 bis 167).

¹⁶² Die von der Antragsgegnerin behauptete "Zurückdrängung" des Kooperationsprinzips als (ehemalige) Leitmaxime des Abfallrechts rechtfertigt nicht die Annahme, dass eine entscheidungserhebliche Rechtsänderung im Vergleich zu der für die Beurteilung des Bundesverfassungsgerichts im Urteil zur Kasseler Verpackungssteuer maßgeblichen Rechtslage eingetreten ist. Das Bundesverfassungsgericht hat seine Ausführungen zum Kooperationsprinzip zwar unter anderem auf § 14 Abs. 2 AbfG 1986 gestützt. Durch diese Vorschrift hat der Gesetzgeber es erstmals ermöglicht, angemessene befristete Zielfestlegungen in Bezug auf die Vermeidung, Verringerung und Verwertung von Abfällen festzulegen. Hierdurch sollten Selbstverpflichtungen und freiwillige Maßnahmen der beteiligten Kreise - vorrangig der Wirtschaft - initiiert werden. Die Bundesregierung hatte danach zunächst zwingend die Wirksamkeit von Zielfestlegungen abzuwarten, insbesondere, ob die Zielfestlegungen in der gesetzten Frist erreicht wurden. Erst bei einem Scheitern der eigenverantwortlichen Maßnahmen der Wirtschaft durfte der Verordnungsweg gewählt werden. Wegen der Wirkungslosigkeit der Zielfestlegungen wurden diese allerdings zeitnah durch die Verpackungsverordnung abgelöst (vgl. dazu auch BVerfG, Urteil vom 07.05.1998, aaO juris Rn. 86 bis 91). Auf der Grundlage des Kreislaufwirtschafts- und Abfallgesetzes - KrWG-/AbfG - von 1994 war dann das Scheitern von Zielfestlegungen nicht mehr Voraussetzung für den Erlass von Verordnungen zur Begründung von Rücknahmepflichten. Nach dem zuletzt erlassenen Kreislaufwirtschaftsgesetz von 2012 beziehen sich Zielfestlegungen nach § 26 KrWG heute nur noch auf die "freiwillige Rücknahme von Abfällen", während die Zielfestlegungen nach § 14 Abs. 2 AbfG 1986 noch das gesamte abfallrechtliche Regelungsprogramm - Ziele zur Vermeidung, Verringerung oder Verwertung von Abfällen - umfassten.

¹⁶³ Diese Veränderungen im Recht der Abfallwirtschaft stellen aber nicht in Frage, dass das Verpackungsgesetz, das für alle Verpackungen Anwendung findet (§ 2 Abs. 1 VerpackG), weiterhin (ebenso wie die vorherige Verpackungsverordnung) von einer Gesamtverantwortung nicht nur der Letztvertreiber und Konsumenten, sondern auch der Produzenten der Verpackungen ausgeht und dementsprechend eine Kooperation der beteiligten Kreise im Verpackungsgesetz unverändert verankert ist. Nach dem Regelungskonzept des Bundesgesetzgebers sollen die abfallwirtschaftlichen Ziele nach wie vor unter Einbeziehung der Kooperationspartner und damit der Wirtschaft mit ihrem besonderen Sachverstand (etwa beim Einsatz moderner Techniken) erreicht werden (so auch Uschkeit, GewArch 2020, 442).

¹⁶⁴ Das Bundesverfassungsgericht hat zur Verpackungsverordnung des Jahres 1991 ausgeführt, bereits der Entwurf der Verpackungsverordnung habe die beteiligten Kreise veranlasst, gemeinsame Lösungsmodelle zu entwickeln. Im Ergebnis sei ein Konsens über ein duales System gefunden worden, das vom Ordnungsgeber aufgenommen worden sei. Die Verpackungsverordnung sei demnach Ergebnis der kooperativen Beteiligung der betroffenen Kreise; sie fordere zudem ein weitgehendes Zusammenwirken, insbesondere auch unter Einbeziehung der Hersteller der Verpackungen (Urteil vom 07.05.1998, aaO juris Rn. 92). Weiter führt das Bundesverfassungsgericht aus, die Steuer (gemeint ist die Kasseler Verpackungssteuer) treffe allein die Letztvertreiber und Konsumenten. Die abfallgesetzlich vorgesehene Kooperation hingegen sei darauf gerichtet, möglichst alle Verantwortlichen innerhalb der Produktions- und Handelskette mit ihren fachlichen, technischen und ökonomischen Handlungsmitteln zu einer gemeinsamen und koordinierten Vermeidung von Verpackungsabfällen in Pflicht zu nehmen (Urteil vom 07.05.1998, aaO juris Rn. 96). Schließlich heißt es, die Verwirklichung des in dieser Verordnung (gemeint ist die Verpackungsverordnung aus dem Jahr 1991) vorgegebenen Modells werde von einer Verpackungssteuer durchkreuzt, die den Lenkungsdruck ausschließlich auf die Endverkäufer und Verbraucher ausrichte und die Endverkäufer in individuelle Lösungen dränge. Sowohl die damit verbundene Entlastung der Hersteller der Verpackungen und Zwischenvertreiber als auch die individuelle Ausrichtung seien geeignet, das von der Verpackungsverordnung gewollte Zusammenwirken aller Verantwortlichen zu beeinträchtigen (vgl. Urteil vom 07.05.1998, aaO juris Rn. 100).

¹⁶⁵ Diese Ausführungen können im Kern auf das Verhältnis der streitgegenständlichen Steuer zum Verpackungsgesetz übertragen werden. Dieses Gesetz ist ebenso unter Mitwirkung der beteiligten Kreise, d.h. der Wirtschaft und insbesondere auch der Produzenten der Verpackungen, zustande gekommen und damit das Ergebnis kooperativer Beteiligung (siehe den Gesetzentwurf zum VerpackG, BR-Drs. 797/16, S. 1, 99; BT-Drs. 18/11274, S. 108). Dementsprechend liegt auch dem Verpackungsgesetz verfahrensrechtlich eine normvorbereitende Kooperation im Vorfeld des Normerlasses zugrunde; eine vergleichbare Beteiligung - insbesondere durch eine Einbeziehung der Produzenten der Verpackungen - kann auf kommunaler Ebene nicht geleistet werden.

¹⁶⁶ Darüber hinaus ist aber auch das duale System, das mit der Verpackungsverordnung des Jahres 1991 eingeführt und im Verpackungsgesetz weiterentwickelt worden ist, gerade Ausdruck des Kooperationsprinzips im Sinne einer normausfüllenden Kooperation (vgl. dazu Kloepfer, Umweltrecht, 4. Aufl., § 4 Rn. 147); auf Initiative und "Druck" des Staates haben die Beteiligten der Wirtschaft, d.h. insbesondere Handel und Verpackungsindustrie, ein System der Rücknahme und Wiederverwertung außerhalb der öffentlichen Abfallentsorgung eingerichtet. Durch das Verpackungsgesetz hat sich lediglich geändert, dass die grundsätzliche Rücknahmepflicht von Verpackungen mit Befreiungsmöglichkeit durch Systemteilnahme (§ 6 Abs. 1, Abs. 3 Satz 1, Satz 5 und Satz 6 VerpackV 1991) durch eine verpflichtende Systemteilnahme der Hersteller (§ 3 Abs. 14 VerpackG) ersetzt wurde (§ 7 Abs. 1 VerpackG). Das duale System bzw. die dualen Systeme selbst sind privatrechtlich ausgestaltet und auf Kooperation angelegt (§ 3 Abs. 16 VerpackG). Abweichende Branchenlösungen nach § 8 VerpackG mit der Folge einer Entpflichtung (Ausnahme von der Systembeteiligungspflicht) werden zugelassen, wie schon in der Verpackungsverordnung 1991 eine Befreiung von der Rücknahmepflicht durch Systembeteiligung, später abweichend von der Systembeteiligung durch bescheinigte Individual-Rücknahmelösungen vorgesehen war. Nach der heutigen Rechtslage besteht nur noch bei nicht systembeteiligungspflichtigen Verpackungen eine Rücknahmepflicht (vgl. § 15 Abs. 1 VerpackG). Vor dem Hintergrund dieser Regelungen im Verpackungsgesetz gilt weiterhin der Befund des Bundesverfassungsgerichts, dass das Model des Bundesgesetzgebers von einer Verpackungssteuer durchkreuzt wird, die den Lenkungsdruck ausschließlich auf die Endverkäufer und Verbraucher ausrichtet und die Endverkäufer in individuelle Lösungen drängt. Gleiches gilt für die sinngemäße Annahme des Bundesverfassungsgerichts, die Ausblendung der Produzenten der Verpackungen und der Zwischenvertreiber im Regelungssystem der Verpackungssteuersatzung und deren individuelle Ausrichtung seien geeignet, das vom Bundesgesetzgeber gewollte Zusammenwirken aller Verantwortlichen zu beeinträchtigen.

¹⁶⁷ Die dargestellte Sperrwirkung des Kooperationsprinzips in Form der Einführung des dualen Systems im Verpackungsgesetz wird auch nicht dadurch in Frage gestellt, dass das Bundesabfallrecht in vielfältiger Hinsicht auch von ordnungsrechtlichen Instrumenten geprägt ist. Das Kooperationsprinzip ist zwar Richtungsweiser für den Gesetzgeber und eine Auslegungsmaxime für die Rechtsprechung. Das Umweltrecht, einschließlich des Abfallrechts, wurde und wird aber nicht allein vom Kooperationsprinzip beherrscht. Dieses stellt ein (ergänzendes) Prinzip dar, zwingt aber nicht zur Ergreifung kooperativer Maßnahmen (so zutreffend Kloepfer, Umweltrecht, 4. Aufl., § 4 Rn. 148). Gerade die Ermächtigungen zum Erlass von Rechtsverordnungen in § 24 und § 25 KrWG stellen die Wirksamkeit des Kooperationsprinzips sicher; schon das Bundesverfassungsgericht hat im Urteil zur Kasseler Verpackungssteuer davon gesprochen, dass die damalige Ermächtigung zum Erlass von Rechtsverordnungen von Anfang an als "Knüppel im Sack" galt, um die Ziele des Abfallwirtschaftsrechts sicherzustellen (Urteil vom 07.05.1998, aaO juris Rn. 81). Deshalb wurden die auf Grundlage von § 14 Abs. 2 AbfG 1986 vereinbarten Zielfestlegungen im Hinblick auf ihre Wirkungslosigkeit bereits zeitnah durch die Verpackungsverordnung abgelöst (vgl. etwa Tünnesen-Harmes in Jarass/Petersen, Kreislaufwirtschaftsgesetz, § 26 Rn. 6).

¹⁶⁸ d) Zu Recht beruft sich die Antragstellerin in diesem Zusammenhang darauf, dass die mit der Verpackungssteuer beabsichtigte Lenkungswirkung auch konkreten - die Gesamtkonzeption tragenden - Einzelregelungen des Verpackungsgesetzes zuwiderläuft. Die Vorgaben über die Systembeteiligung in § 7 ff. VerpackG verpflichten - wie bereits dargelegt - die Hersteller systembeteiligungspflichtiger Verpackungen zur Beteiligung an einem kollektiven System, das dann die Übernahme der Entsorgungsverantwortung für diese Verpackungen übernimmt. Allein diese kollektiven Systeme trifft in diesem Fall die gesetzliche Sammlungs- und Entsorgungspflicht (§ 14 VerpackG). Danach sind die Hersteller für die Verkaufs- und Umverpackungen, die typischerweise beim privaten Endverbraucher anfallen, nicht mehr in die operative Entsorgung eingebunden. Selbst für den Fall, dass ein System seine gesetzlichen Pflichten nicht erfüllt, sieht das Gesetz nicht ersatzweise die Entsorgung durch die daran beteiligten Hersteller vor (vgl. dazu etwa Oexle in GK-KrWG, 2. Aufl., § 7 VerpackG Rn. 10 und 25). Dabei ist für das Verständnis des Herstellerbegriffs in § 7 VerpackG entscheidend, dass es sich bei den erstmals in Verkehr gebrachten Verpackungen um solche handeln muss, die im Sinne des § 3 Abs. 8 VerpackG systembeteiligungspflichtig sind. Da dies eine Befüllung der Verpackung mit Ware voraussetzt, ist Hersteller entgegen dem allgemeinen Sprachgebrauch nicht der Produzent der Verpackung als solcher, sondern der Erstinverkehrbringer der aus Verpackung und Ware bestehenden Einheit (vgl. Oexle in GK-KrWG, 2. Aufl., § 7 VerpackG Rn. 15). Deshalb sind die Endverkäufer bzw. Steuerschuldner im Sinne der Verpackungssteuersatzung (§ 2 VStV) gleichzeitig Hersteller im Sinne des Verpackungsgesetzes.

¹⁶⁹ Die Regelung in § 7 Abs. 2 VerpackG ermöglicht den Herstellern von Serviceverpackungen - wie hier der Antragstellerin - die Abwälzung der Systembeteiligungspflicht auf Vorvertreiber. Bei Serviceverpackungen im Sinne von § 3 Abs. 1 Nr. 1 Buchstabe a VerpackG handelt es sich um Verkaufsverpackungen, die erst beim Letztvertreiber befüllt werden, um die Übergabe von Waren an den Endverbraucher zu ermöglichen und zu unterstützen. Diese Privilegierung von Serviceverpackungen soll ausweislich der Gesetzesbegründung insbesondere kleinen und mittelständischen Unternehmen, wie Lebensmittelgeschäften, Marktständen und Imbissen zugutekommen (BT-Drs. 18/11274, S. 77, 88). Der örtliche Schnellimbiss oder der kleine Kaffeeröster muss sich also nicht selbst an einem kollektiven System beteiligen und hierfür bezahlen, sofern er nachweisen kann, dass derjenige, von dem er Kaffeebecher, Verpackungen etc. bezogen hat, diese Pflichten bereits erfüllt hat. Dementsprechend besteht für die von einer kommunalen Verpackungssteuer ins Visier genommenen kleinen und mittelständischen Betriebe, die Serviceverpackungen verwenden, zwar keine Systembeteiligungspflicht, sie sind jedoch gleichermaßen wie die Hersteller systembeteiligungspflichtiger Verpackungen von der Entsorgungsverantwortung, d.h. insbesondere der Rücknahme- und Verwertungspflicht, entbunden.

¹⁷⁰ Dem dargestellten Regelungssystem kann danach entnommen werden, dass sich die gesetzliche Verpflichtung für die Hersteller der Verpackungen im Sinne des Verpackungsgesetzes im Kern auf die Systembeteiligung und die damit verbundenen finanziellen Belastungen beschränken soll und sie im Gegenzug von jeder weiteren Entsorgungsverantwortung freigestellt sind. Dementsprechend beschränkt sich auch die Verantwortung für die Hersteller von Serviceverpackungen, die im Sinne der Verpackungssteuersatzung der Antragsgegnerin gleichzeitig Endverkäufer und damit Steuerschuldner (§ 2 VStS) sind, im Kern auf die Zahlung der Lizenzentgelte an das duale System. Der Bundesgesetzgeber hat durch die Einführung des dualen Systems außerhalb der öffentlich-rechtlichen Abfallentsorgung die Wirtschaft verpflichtet, die Verwertung und Entsorgung der Verpackungsabfälle in eigener Verantwortung vorzunehmen und die entsprechenden Kosten dafür in vollem Umfang zu tragen; eine darüber hinausgehende Lenkung mit dem Ziel, durch weitere finanzielle Lasten die Vermeidung der Verpackungsabfälle zu befördern, lässt sich der gesetzlichen Systematik hingegen nicht entnehmen. Dies zeigt eindrucksvoll der Fall der Antragstellerin, die für die von ihr ausgegebenen lizenzierten Verpackungen im Jahr einen Betrag von (nur) ca. 5.500,-- EUR aufzubringen hat, wohingegen sich für sie die Kosten der hier zu beurteilenden Verpackungssteuer auf ein Vielfaches belaufen würden. Dass eine Kostenbelastung in dieser enormen Höhe der Systematik des Verpackungsgesetzes widerspricht, wird auch nicht in Frage gestellt, wenn man entsprechend der Struktur einer Verbrauchsteuer von einer Abwälzbarkeit auf den Konsumenten und Verbraucher ausgeht; nach der Systematik des dualen Systems hat der Endverbraucher der Serviceverpackungen zwar mittelbar die Kosten für die Lizenzentgelte an das duale System zu tragen, da für die Hersteller ohne Weiteres die Möglichkeit besteht, diese Kosten in den Preis der von ihnen verkauften Speisen und Getränke einfließen zu lassen; im Übrigen bleibt der Verbraucher nach der gesetzlichen Systematik aber von jeder weiteren Kostenbeteiligung verschont, da die Entsorgung der Verpackungen und damit insbesondere auch der hier zu beurteilenden Serviceverpackungen für ihn über das duale System kostenfrei ist.

¹⁷¹ In Widerspruch zu der dargestellten Systematik des Verpackungsgesetzes wird der Hersteller durch die Verpackungssteuer zur Rücknahme der Verpackungen seiner Kunden gedrängt; denn § 3 Nr. 1 VStS gewährt Befreiung von der Verpackungssteuer, wenn der Steuerschuldner die Verpackungen am Ort der Abgabe zurücknimmt und einer stofflichen Verwertung außerhalb der öffentlichen Abfallentsorgung zuführt. Gleichzeitig ist der Steuerschuldner weiterhin verpflichtet, sich an einem kollektiven System zu beteiligen und dafür im vertraglichen Rahmen ein Entgelt zu entrichten. Insoweit beanspruchen die Ausführungen des Bundesverfassungsgerichts weiterhin Geltung, wonach eine Verpackungssteuer den Lenkungsdruck ausschließlich auf die Endverkäufer/Steuerschuldner und Verbraucher ausrichte und die Endverkäufer in individuelle Lösungen dränge; sowohl die damit verbundene Entlastung der Hersteller (gemeint sind die Produzenten der Verpackungen) und Zwischenvertreiber als auch die individuelle Ausrichtung seien geeignet, das von der Verpackungsverordnung gewollte Zusammenwirken aller Verantwortlichen zu beeinträchtigen (Urteil vom 07.05.1998, aaO juris Rn. 100).

¹⁷² Nach der dargestellten Systematik des Verpackungsgesetzes besteht für die Steuerpflichtigen (= Hersteller) gerade keine individuelle Rücknahmepflicht für die bei privaten Endverbrauchern anfallenden Verkaufs- und Umverpackungen. § 15 VerpackG sieht nur ganz ausnahmsweise eine Pflicht zur Rücknahme und Verwertung für diejenigen Verpackungen vor, für die keine Systembeteiligungspflicht nach § 7 VerpackG besteht. In Widerspruch dazu wird der Steuerschuldner durch die Regelung über die Steuerbefreiung in § 3 Nr. 1 VStS in die Richtung der Rücknahme der sog. Serviceverpackungen, die nicht unter § 15 VerpackG fallen, gelenkt.

¹⁷³ Schließlich steht auch die Regelung in § 3 Nr. 1 VStS, wonach dem Steuerschuldner nur insoweit Steuerbefreiung gewährt wird, wie die Einwegverpackungen einer stofflichen Verwertung außerhalb der öffentlichen Abfallentsorgung zugeführt werden, in Widerspruch zu den Regelungen über die Verwertung in § 16 VerpackG. Auf Grundlage von § 16 Abs. 2 VerpackG sind die entsorgungspflichtigen Systeme nur verpflichtet, die Verpackungen mit einer bestimmten Quote zu verwerten, im Übrigen sind sie aber verpflichtet, die Abfälle, die nicht verwertet werden können, dem zuständigen öffentlich-rechtlichen Entsorgungsträger zu überlassen. Auch bei der Annahme, die Nutzung des dualen Systems könne im Rahmen des Befreiungstatbestands in Höhe der von diesem System erreichten Quote der Verwertung Berücksichtigung finden, kann der einzelne Vertreiber auf diese Weise keine vollständige Steuerbefreiung erreichen. Dies hatte bereits das Bundesverfassungsgericht bei der entsprechenden Befreiungsregelung der Kasseler Verpackungssteuersatzung als konzeptionellen Widerspruch zur Vorgängerregelung des Verpackungsgesetzes - der Verpackungsverordnung - angesehen (Urteil vom 07.05.1998, aaO juris Rn. 101).

¹⁷⁴ e) Ohne Erfolg beruft sich die Antragsgegnerin darauf, die Einführung einer kommunalen Verpackungssteuer sei nunmehr deshalb zulässig, weil auf Grundlage von § 33 KrWG Aufpreise oder ökonomische Instrumente wie Verbrauchsteuern zur Abfallvermeidung möglich seien und deshalb nicht mehr in unzulässiger Weise in den Kompetenzbereich des Sachgesetzgebers übergreifen werde.

¹⁷⁵ Gemäß § 33 Abs. 1 KrWG erstellt der Bund ein Abfallvermeidungsprogramm. Die Länder können sich hieran beteiligen oder gemäß § 33 Abs. 2 KrWG eigene Abfallvermeidungsprogramme aufstellen. Das Abfallvermeidungsprogramm ist ein neues umweltpolitisches Instrument, das dazu dient, dem obersten Ziel der Abfallhierarchie (§ 6 Abs. 1 Nr. 1 KrWG) - der Abfallvermeidung - beim Umgang mit Abfällen mehr Gewicht einzuräumen. Die Vorschrift geht zurück auf Art. 29 ff. der Abfallrechtsrahmenrichtlinie 2008/98/EG. Der Bundesgesetzgeber war insoweit zur gesetzlichen Einführung des Instrumentariums eines Abfallvermeidungsprogramms verpflichtet. Zweck der Abfallvermeidungsziele und der Vermeidungsmaßnahmen ist es, das Wirtschaftswachstum von den mit der Abfallerzeugung verbundenen Umweltauswirkungen zu entkoppeln (vgl. dazu Beckmann in Landmann/Rohmer, Umweltrecht, § 33 KrWG, Rn. 1 bis 4). Kernbestandteil der Abfallvermeidungsprogramme ist die Formulierung der Abfallvermeidungsziele. In diesem Zusammenhang sind die bestehenden Abfallvermeidungsmaßnahmen darzustellen und deren Zweckmäßigkeit zu bewerten. Hierzu sollen die in der Anlage 4 zum Kreislaufwirtschaftsgesetz aufgeführten Beispiele herangezogen werden. Diese Anlage enthält Beispiele für Abfallvermeidungsmaßnahmen nach § 33 KrWG, die fast wörtlich der Anlage 4 zur Richtlinie 2008/98/EG entstammen. Die Anlage unterscheidet Maßnahmen, die sich auf die Rahmenbedingungen im Zusammenhang mit der Abfallerzeugung auswirken können, Maßnahmen, die sich auf die Konzeptions-, Produktions- und Vertriebsphase auswirken können, sowie Maßnahmen, die sich auf die Verbrauchs- und Nutzungsphase auswirken können. Auf Grundlage von § 33 Abs. 3 Nr. 2 und Nr. 3 KrWG iVm Nr. 3 Buchstabe a der Anlage 4 werden als Maßnahmen, die sich auf die Verbrauchs- und Nutzungsphase auswirken können, "wirtschaftliche Instrumente wie zum Beispiel Anreize für umweltfreundlichen Einkauf oder die Einführung eines vom Verbraucher zu zahlenden Aufpreises für einen Verpackungsartikel oder Verpackungsteil, der sonst unentgeltlich bereitgestellt werden würde", angeführt.

¹⁷⁶ Aus den dargestellten Regelungen über die Abfallvermeidungsprogramme in § 33 KrWG lässt sich aber keine Berechtigung der Kommunen ableiten, eine Verpackungssteuer einzuführen (so auch im Ergebnis Uschkeret, GewArch 2020, 438, 441; a.A. Klinger/Krebs, ZUR 2015, 664, 667; Faßbender, AbfallR 2011, 165, 172).

¹⁷⁷ Dabei bedarf es in diesem Zusammenhang keiner abschließenden Bewertung, ob eine Lenkungssteuer auf Abfälle einen Unterfall der "wirtschaftlichen Instrumente" nach Nr. 3 Buchstabe a der Anlage 4 des Kreislaufwirtschaftsgesetzes darstellt und im Sinne dieser Vorschrift als ein "vom Verbraucher zu zahlende[r] Aufpreis für einen Verpackungsartikel, der sonst unentgeltlich bereitgestellt werden würde", zu qualifizieren ist (bejahend Kalscheuer/Harding, NordÖR 2017, 113, 115; Klinger/Krebs, ZUR 2015, 664, 667; Kahl, EurUP 2019, 321, 325). Die Antragstellerin ist der Auffassung, mit der dargestellten Regelung seien nicht Steuern, sondern - wie (früher) bei Plastiktüten - ein Mindestpreis für ansonsten eben kostenfrei zur Verfügung gestellte Verpackungen gemeint und zudem werde mit der Regelung die Einkaufssituation im Handel und weniger im Gastronomiebereich in den Blick genommen. Das damalige Bundesministerium für Umwelt, Naturschutz und Reaktorsicherheit ist jedenfalls im Abfallvermeidungsprogramm des Bundes von 2013 davon ausgegangen, dass Steuern unter die "wirtschaftlichen Instrumente" nach Nr. 3 Buchstabe a der Anlage zu subsumieren sind; das Bundesumweltministerium hat jedoch die Einführung einer solchen Steuer als Maßnahme der Abfallvermeidung nicht empfohlen, weil sich "erhebliche rechtliche Bedenken gegenüber einer Abgabenhöhe zeigten, die eine Lenkungswirkung erwarten lassen könnte" (vgl. Abfallvermeidungsprogramm des Bundes unter Beteiligung der Länder, Juli 2013, S. 58 und 59).

¹⁷⁸ Für die Frage, ob eine kommunale Verpackungssteuer der Konzeption des Bundesgesetzgebers, dem die Zuständigkeit zur umfassenden Regelung des Rechts der Abfallwirtschaft eingeräumt ist, zuwiderläuft, lässt sich jedenfalls aus § 33 KrWG nichts Entscheidungserhebliches ableiten. Denn das Regelungssystem in § 33 KrWG ändert nicht die dargestellte Zuständigkeitsverteilung zwischen Bund und Ländern bzw. Kommunen (so auch ausdrücklich Versmann in Jarass/Petersen, Kreislaufwirtschaftsgesetz, § 33 KrWG Rn. 37; Feurich, Plastik als Rechtsproblem, 2019, S. 168). Die Frage, ob das bundesrechtliche Abfallrecht Sperrwirkung für die hier zu beurteilende kommunale Verpackungssteuer entfaltet, beurteilt sich deshalb allein danach, ob die Steuer der abfallwirtschaftsrechtlichen Konzeption des Bundesgesetzgebers, wie sie ihren Ausdruck im Verpackungsgesetz gefunden hat, zuwiderläuft. Dies ist - wie bereits dargelegt - der Fall.

¹⁷⁹ f) Schließlich spricht auch die "Öffnungsklausel" in § 2 Abs. 5 VerpackG gegen eine Befugnis der Kommunen, eine Verpackungssteuer mit Lenkungswirkung in Abweichung von den Grundsätzen im Urteil des Bundesverfassungsgerichts vom 07.05.1998 (aaO) einführen zu können. Die Regelung in § 2 Abs. 5 VerpackG (bzw. in der identischen Vorgängernorm § 2 Abs. 3 VerpackV) verleiht nach seinem Wortlaut Bund, Ländern, Kreisen und Gemeinden bei der Nutzung ihrer Einrichtungen oder Grundstücke sowie der Sondernutzung öffentlicher Straßen ordnungsrechtliche Befugnisse zur Vermeidung und Verwertung von Abfällen. Nach Ansicht des Bundesverwaltungsgerichts schloss die Gesetzgebungskompetenz des Bundesgesetzgebers für die Abfallwirtschaft zum Beispiel die Erteilung einer wegerechtlichen Sondernutzungserlaubnis mit einer - auf eine kommunale Sondernutzungssatzung zum Zweck der Abfallvermeidung gestützten - Nebenbestimmung, nur Mehrweggeschirr und -besteck zu verwenden, aus (Urteil vom 23.04.1997 - 11 C 4.96 - juris Rn. 16 ff.). In Reaktion auf diese Entscheidung des Bundesverwaltungsgerichts hat der Gesetzgeber mit der "Öffnungsklausel" nunmehr ausdrücklich erlaubt, dass die öffentliche Hand die Befugnis hat, bei der Nutzung öffentlicher Einrichtungen und der Erteilung von Sondernutzungserlaubnissen Auflagen mit dem Ziel der Abfallvermeidung zu erlassen (vgl. BT-Drs. 18/11274, S. 80). In der Folge haben zahlreiche Städte und Gemeinden die Möglichkeit, die Erteilung einer Sondernutzungserlaubnis von der Nutzung von Mehrweggeschirr und Mehrwegbesteck abhängig zu machen, in ihre Sondernutzungssatzungen aufgenommen.

¹⁸⁰ Danach hat der Bundesgesetzgeber den Kommunen ausdrücklich nur in begrenztem Umfang eine Sachkompetenz im Rahmen ihrer öffentlichen Einrichtungen und der Erteilung von Sondernutzungserlaubnissen eingeräumt, aber gerade keine erweiterte Kompetenz auf dem Gebiet der Steuergesetzgebung. Hätte der Bundesgesetzgeber den Kommunen in Abweichung von der dargestellten Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts weitergehende Befugnisse zur Erhebung von Lenkungssteuern bei Verpackungsabfällen einräumen wollen, dann hätte er insoweit eine "Öffnungsklausel" - etwa für die Einführung einer örtlichen Verbrauchsteuer - erlassen, wie er es in einer vergleichbaren Konstellation als Reaktion auf das Urteil des Bundesverwaltungsgerichts getan hat.

¹⁸¹ III. Der die Obergrenze der Besteuerung definierende Begriff der "Einzelmahlzeit" in § 4 Abs. 2 VStS ist in der regulären Besteuerungspraxis nicht ausreichend vollzugsfähig und verstößt damit gegen den Grundsatz der Belastungsgleichheit in Art. 3 Abs. 1 GG.

¹⁸² Es bedarf in diesem Zusammenhang keiner abschließenden Bewertung, ob der Begriff der "Einzelmahlzeit" auf Grundlage herkömmlicher Methoden zweifelsfrei ausgelegt werden kann und damit dem Bestimmtheitsgrundsatz entspricht. Die Antragstellerin weist zwar zu Recht darauf hin, dass der Begriff weder Duden noch Wahrig bekannt ist und auch der Satzungstext in § 4 Abs. 2 VStS diesen Begriff nicht weiter erläutert oder eine kontextuale Einordnung durch die Formulierung von Beispielsfällen ermöglicht. Nach dem Wortlaut spricht aber deutlich mehr dafür, dass sich der Begriff der "Einzelmahlzeit" auf eine einzige Person bezieht und den Umfang der Bestellung für diese Person umschreiben soll; dies würde es ausschließen, dass mit dem Begriff insgesamt auf den Bestellvorgang abgestellt wird und dementsprechend die Obergrenze durch die Gesamtbestellung einer einzelnen Person definiert wird. Auch die Antragsgegnerin geht davon aus, dass der Begriff der "Einzelmahlzeit" verlassen wird, wenn von einer einzigen Person Produkte für mehrere Personen bestellt und/oder bezahlt werden.

¹⁸³ Diese Auslegung wirft zwar keine Probleme hinsichtlich des Bestimmtheitsgrundsatzes bei herkömmlichen Restaurants auf, dies gilt aber nicht für den Bereich der Schnellrestaurants wie etwa McDonald's mit seiner weitverbreiteten "to-go-Kultur". Unproblematisch ist die Auslegung, wenn in einem herkömmlichen Restaurant etwa sechs Portionen Rehbraten mit Spätzle und Salat bestellt werden, dann handelt es sich ohne Zweifel um sechs Einzelmahlzeiten. Bei einem Schnellrestaurant wie McDonald's ist es aber schwer abgrenzbar, welche einzelnen Speisen bzw. Speisebestandteile das Gesamtbild der Mahlzeit einer Einzelperson prägen bzw. umfassen. In diesem Zusammenhang erscheint die ausreichende Bestimmtheit der Regelung in § 4 Abs. 2 VStS - so zu Recht die Antragstellerin - auch bei wiederholten Bestellungen bzw. Nachbestellungen zweifelhaft. Die Antragstellerin führt in diesem Zusammenhang das Beispiel an, dass eine Person zunächst mehrere Produkte bezahlt und verspeist und sich erst später (gegebenenfalls mehrmals) entscheidet, weitere Speisen (z.B. Hamburger, Nachspeisen) oder Getränke zu bestellen.

¹⁸⁴ Die Auslegung der Satzungsbestimmung erscheint auch dann problematisch und streitanfällig, wenn beispielsweise bei einem Pizza-Bestelldienst acht Pizzen bestellt und abgeholt werden, die dann von fünf Personen und nicht von acht Personen verspeist werden. Als weiteres Beispiel kann der dem Gericht zugetragene echte Fall genannt werden, dass ein Vater für 14 Jugendliche in einem Schnellrestaurant unterschiedliche Speisen und Getränke bestellt und bezahlt und dieser einheitliche Bestellvorgang zur Bestimmung der Obergrenze der Besteuerung auf eine Vielzahl von Personen umgelegt werden müsste. Vor diesem tatsächlichen Hintergrund fehlt es insbesondere bei größeren Bestellungen bzw. bei Sammelbestellungen an handhabbaren Kriterien zur Bestimmung der Obergrenze, zumal gerade bei den Produkten zum Mitnehmen im Zeitpunkt des Kaufs noch nicht unbedingt feststehen wird, wer später - beim anschließenden Picknick im Grünen oder zu Hause - welches jeweilige Einzelprodukt (etwa von McDonald's) zu sich nehmen wird.

¹⁸⁵ Auch bei einer Auslegung in dem von der Antragsgegnerin gewünschten Sinne, wonach sich die Obergrenze des Steuersatzes auf die Mahlzeit einer einzigen Person bezieht und dementsprechend festgestellt werden muss, welche Einwegverpackung im Sinne von § 4 Abs. 1 VStS der jeweiligen Person zuzuordnen ist, ist eine gleichmäßige Umsetzung der steuerlichen Belastung in der regulären Besteuerungspraxis überhaupt nicht - oder jedenfalls nicht mit verhältnismäßigem Verwaltungsaufwand durch den Steuerpflichtigen - gewährleistet. Die Regelung über die Obergrenze der Besteuerung weist mit anderen Worten ein strukturelles Vollzugsdefizit auf.

¹⁸⁶ 1. Der Gleichheitssatz verlangt für das Steuerrecht, dass die Steuerpflichtigen durch ein Steuergesetz rechtlich und tatsächlich gleich belastet werden. Die Besteuerungsgleichheit hat als ihre Komponenten zum einen die Gleichheit der normativen Steuerpflicht, aber andererseits ebenso die Gleichheit bei deren Durchsetzung in der Steuererhebung. Daraus folgt, dass das materielle Steuergesetz - und damit auch die hier in Rede stehende Obergrenze der Verpackungssteuersatzung - in ein normatives Umfeld eingebettet sein muss, welches die Gleichheit der Belastung auch hinsichtlich des tatsächlichen Erfolgs prinzipiell gewährleistet (vgl. dazu BVerfG, Urteil vom 27.06.1991 - 2 BvR 1493/89 - Leitsatz 1, juris Rn. 109).

¹⁸⁷ Die steuerliche Lastengleichheit fordert danach, dass das materielle Steuergesetz die Gewähr seiner regelmäßigen Durchsetzbarkeit so weit wie möglich in sich selbst trägt. Der Normgeber hat demgemäß die Besteuerungstatbestände und die ihnen entsprechenden Erhebungsregelungen aufeinander abzustimmen. Führen Erhebungsregelungen dazu, dass ein gleichmäßiger Belastungserfolg prinzipiell verfehlt wird, kann die materielle Steuernorm nicht mehr gewährleisten, dass die Steuerpflichtigen nach Maßgabe gleicher Lastenzuteilung belastet wären (BVerfG, Urteil vom 27.06.1991, aaO juris Rn. 110; BVerfG, Urteil vom 23.02.2011 - 6 C 22.10 - juris Rn. 106).

¹⁸⁸ Regelungen, die die Durchsetzung des Steueranspruchs sichern sollen, müssen auf die Eigenart des konkreten Lebensbereichs und des jeweiligen Steuertatbestands ausgerichtet werden. Wird eine Steuer - wie hier - nicht an der Quelle erhoben, hängt ihre Festsetzung vielmehr von der Erklärung des Steuerschuldners und darüber hinaus - wie hier - von demjenigen Dritten ab, auf den die Steuer abgewälzt werden soll, werden erhöhte Anforderungen an die Steuerehrlichkeit des Steuerpflichtigen bzw. des Dritten gestellt. Der Gesetzgeber muss die Steuerehrlichkeit deshalb durch hinreichende, die steuerliche Belastungsgleichheit gewährleistende Kontrollmöglichkeiten abstützen. Im Veranlagungsverfahren bedarf das Deklarationsprinzip der Ergänzung durch das Verifikationsprinzip (vgl. BVerfG, Urteil vom 27.06.1991, aaO juris Rn. 115). Verfassungsrechtlich verboten ist der Widerspruch zwischen dem normativen Befehl der materiell pflichtbegründenden Steuernorm und der nicht auf Durchsetzung angelegten Erhebungsregelung. Zur Gleichheitswidrigkeit führt nicht ohne Weiteres die empirische Ineffizienz von Rechtsnormen, wohl aber das normative Defizit des widersprüchlich auf Ineffektivität angelegten Rechts (vgl. BVerfG, Urteil vom 09.03.2004 - 2 BvL 17/02 - Leitsatz 2, juris Rn. 64 ff.).

¹⁸⁹ 2. Die Satzungsbestimmung über die Obergrenze der Besteuerung in § 4 Abs. 2 VStS ist ausgehend von dem dargelegten Maßstab normativ auf Ineffizienz angelegt. Die Steuerbelastung des Steuerschuldners - und damit infolge der Möglichkeit einer Abwälzung mittelbar des Steuerträgers - hängt allein von freiwillig offenbarten Informationen des Steuerschuldners und insbesondere des Steuerträgers ab. Schon dies spricht dafür, dass die Regelung in § 4 Abs. 2 VStS eines normativen Umfelds bedarf, das die Gleichheit der Belastung hinsichtlich des tatsächlichen Erfolgs sichert. Daran fehlt es. So werden dem Steuerschuldner etwa keine Vorgaben dazu gemacht, in welchem Umfang Nachfragen beim Konsumenten zu erfolgen haben und insbesondere wie dessen Antworten (gegebenenfalls auch die Verweigerung einer Aussage) in steuerrechtlicher Hinsicht zu bewerten sind. Vorgaben, wie und in welchem Umfang der Steuerschuldner die Angaben des Verbrauchers festzuhalten und zu belegen hat, fehlen ebenfalls.

¹⁹⁰ Darüber hinaus ist aber auch nicht erkennbar, dass die dargestellte Regelung überhaupt "vollzugsfähig" gemacht werden könnte. Das steuerpflichtige Unternehmen - hier etwa McDonald's - hat zwar einen Kassenbeleg über den Bestellvorgang insgesamt und die Einzelposten der Bestellung. Die Bestimmung der Obergrenze kann aber ausschließlich durch eine Befragung beim Bestellvorgang erfolgen, und insoweit kann allein (bei Unterstellung handbarer Kriterien zur Bestimmung der Obergrenze der Besteuerung) auf die freiwilligen Angaben des Konsumenten abgestellt werden. Bei einer Einzelbestellung einer Person im "gewöhnlichen" Umfang mag die Zuordnung noch auf den ersten Blick schlüssig und damit nachvollziehbar sein. Dies ist aber gerade vor dem Hintergrund einer Produktpalette wie bei McDonald's schon bei einem "Vielesser" fraglich. Bei größeren Sammelbestellungen - wie beschrieben - spricht bei lebensnaher Betrachtung alles für ein Vollzugsdefizit im Hinblick auf die Gefahr wahrheitswidriger Erklärungen der Konsumenten. Wegen der enormen Höhe der Besteuerung und dem damit verbundenen starken Preisanstieg für die Speisen und Getränke liegt die Gefahr wahrheitswidriger Erklärungen auf der Hand, zumal sich die Möglichkeit, sich hierdurch im Hinblick auf die Obergrenze der Besteuerung finanzielle Vorteile zu verschaffen, schnell herumsprechen wird. In diesem Zusammenhang ist auch nicht ersichtlich, wie bzw. nach welchen Kriterien die Steuerpflichtigen die Angaben ihrer Konsumenten überhaupt überprüfen können. Vor diesem tatsächlichen Hintergrund ist für den Steuerpflichtigen der erhebliche Verwaltungsaufwand, der mit der "Abprüfung" der steuerlichen Obergrenze und damit der Befragung des Konsumenten bei jedem Bestellvorgang verbunden ist, schließlich auch unzumutbar, da auch mit diesem Verwaltungsaufwand - wie dargestellt - die Gleichheit der steuerlichen Belastung nicht gewährleistet werden kann.

¹⁹¹ IV. Im Hinblick auf die dargestellte Unwirksamkeit der Verpackungssteuersatzung bedürfen die weiteren zwischen den Beteiligten strittigen Rechtsfragen keiner Entscheidung mehr. Dies gilt namentlich für die Rüge der Antragstellerin, die Verpackungssteuer habe wegen ihrer Höhe eine erdrosselnde Wirkung und verstoße gegen die Berufsfreiheit aus Art. 12 GG sowie die Rüge, es verstoße gegen den Gleichbehandlungsgrundsatz in Art. 3 Abs. 1 GG, wenn der Steuersatz für die Verpackungen bei allen Betrieben gleich hoch sei und nicht nach der Höhe des Preises der jeweiligen Produkte (günstige Mahlzeiten bei einem Imbiss und hochpreisige Mahlzeiten in einem besseren Restaurant) differenziert würde. Schließlich bedarf auch keiner Beantwortung, ob ein zusätzlicher Verstoß gegen die Vorgaben der Einwegkunststoffrichtlinie 2019/904/EU sowie deren deutsche Umsetzung darin begründet liegt, dass die Verpackungssteuer der Antragsgegnerin umfassend und undifferenziert alle Einwegverpackungen unabhängig von ihrer stofflichen Zusammensetzung besteuert.

¹⁹² Die Kostenentscheidung beruht auf § 154 Abs. 1 VwGO.

¹⁹³ Die Zulassung der Revision folgt aus § 132 Abs. 2 Nr. 1 VwGO.

¹⁹⁴ Beschluss vom 29. März 2022

¹⁹⁵ Der Streitwert des Verfahrens vor dem Verwaltungsgerichtshof wird gemäß § 52 Abs. 1 GKG auf 50.000,-- EUR festgesetzt.

¹⁹⁶ Bei der Festsetzung des Streitwerts für das Normenkontrollverfahren der Antragstellerin gegen eine kommunale Verpackungssteuer legt der Senat im Ausgangspunkt den Auffangstreitwert in Höhe von 5.000,-- EUR nach § 52 Abs. 2 GKG zugrunde und erhöht diesen im Hinblick auf das wirtschaftliche Interesse der Antragstellerin typisierend um den Faktor zehn auf 50.000,-- EUR. Soweit die Antragstellerin für ihren Betrieb hochgerechnet für das Jahr eine Verpackungssteuer von 1.152.000.00 EUR behauptet, folgt der Senat diesem Ansatz nicht, da die Antragstellerin hierfür keine ausreichenden Unterlagen und Belege vorgelegt hat. Auch die Festsetzung eines Streitwerts in Höhe von 5.000,-- EUR, wie von der Antragsgegnerin vorgeschlagen, scheidet aus, da das wirtschaftliche Interesse der Antragstellerin im Hinblick auf ihre Betriebsstruktur als Schnellrestaurant offensichtlich um ein Vielfaches höher ist.

¹⁹⁷ Der Beschluss ist unanfechtbar.