

Yifan Zhu

Umweltschutz durch Ökosteuern nach dem deutschen  
und europäischen Recht als Perspektive für die  
Einführung einer ökologischen Steuerreform in der  
Volksrepublik China



Universitätsdrucke Göttingen



Yifan Zhu

Umweltschutz durch Ökosteuern nach dem deutschen und europäischen Recht  
als Perspektive für die Einführung einer Ökologischen Steuerreform in der  
Volksrepublik China

Dieses Werk ist lizenziert unter einer

[Creative Commons](#)

[Namensnennung - Weitergabe unter gleichen Bedingungen](#)

[4.0 International Lizenz.](#)



erschienen in der Reihe der Universitätsdrucke  
im Universitätsverlag Göttingen 2016

---

Yifan Zhu

Umweltschutz durch  
Ökosteuern nach dem  
deutschen und europäischen  
Recht als Perspektive für die  
Einführung einer  
Ökologischen Steuerreform in  
der Volksrepublik China



Universitätsverlag Göttingen  
2016

## Bibliographische Information der Deutschen Nationalbibliothek

Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in der Deutschen Nationalbibliographie; detaillierte bibliographische Daten sind im Internet über <http://dnb.dnb.de> abrufbar.

*Anschrift des Autors*

Yifan Zhu

E-Mail: [Yifan.Zhu@noerr.com](mailto:Yifan.Zhu@noerr.com)

Dieses Buch ist auch als freie Onlineversion über die Homepage des Verlags sowie über den Göttinger Universitätskatalog (GUK) bei der Niedersächsischen Staats- und Universitätsbibliothek Göttingen (<http://www.sub.uni-goettingen.de>) erreichbar. Es gelten die Lizenzbestimmungen der Onlineversion.

Satz und Layout: Jan Kaluza  
Umschlaggestaltung: Jutta Pabst

© 2016 Universitätsverlag Göttingen  
<http://univerlag.uni-goettingen.de>  
ISBN: 978-3-86395-283-9

## Vorwort

Die gesellschaftlichen, wirtschaftlichen und rechtlichen Strukturen und Entwicklungen in der Volksrepublik China unterscheiden sich deutlich von denen der Bundesrepublik Deutschland. Beide Länder stehen aber auch vor vergleichbaren, wenn nicht sogar gemeinsamen Herausforderungen. Dazu gehört auch der Umweltschutz und die Bewältigung des Klimawandels. Beide Länder haben über unterschiedliche historische Phasen einen hohen Grad der Industrialisierung erreicht, der mit einem hohen Verbrauch an fossiler Energie einhergeht. In beiden Ländern ist die kritische Bedeutung der Emission von Kohlendioxid für die Stabilität des Weltklimas anerkannt. Außerdem genießt das Streben nach einem Energiewandel in beiden Ländern eine hohe Priorität. In seiner vergleichenden Dissertation zeigt Yifan Zhu auf, dass die Volksrepublik China und die Bundesrepublik Deutschland der gemeinsamen Herausforderung auch mit sehr ähnlichen Instrumenten begegnen wollen. Er befasst sich mit der Ökosteuerreform in der Volksrepublik China im Vergleich mit den deutschen, aber auch zum Beispiel den niederländischen, englischen und europäischen Entwicklungen. Yifan Zhu, der einst den Magisterstudiengang im deutschen Recht der Universitäten Nanjing und Göttingen besuchte, war für eine solche Untersuchung besonders gut qualifiziert, weil er außerdem noch einen Masterstudiengang in Steuerrecht in Deutschland absolviert hat. Er kann deswegen in seiner Untersuchung präzise und kompetent herausarbeiten, dass von durchaus unterschiedlichen Ausgangspunkten her in der Volksrepublik

China und in der Europäischen Union sehr ähnliche Konzepte verfolgt werden, um mit einer ökologischen Steuerreform den Herausforderungen des Klimawandels gerecht zu werden. Die schöne Untersuchung leistet somit nicht nur einen wertvollen Beitrag zum Verständnis der Grundlagen einer ökologischen Steuerreform. Sie macht auch deutlich, wie sehr sich in manchen Punkten die Rechtsordnungen angebleichen und wie sie in ihrer weiteren Entwicklung von Anregungen aus der Praxis anderer Länder profitieren können und welche große Bedeutung deswegen am Ende die Rechtsvergleichung einnimmt.

*Prof. Dr. Peter-Tobias Stoll*



## Danksagung

Die juristische Fakultät der Georg-August-Universität Göttingen hat die vorliegende Arbeit im Wintersemester 2012/2013 als Dissertation angenommen. Das Manuskript befindet sich im Wesentlichen auf dem Stand von Dezember 2012. Wichtige neuere Gesetzesänderungen konnten noch bis September 2016 berücksichtigt werden.

Vor dem Einstieg in den fachlichen Teil möchte ich an dieser Stelle die Gelegenheit nutzen, allen, die mich bei der Erstellung der Arbeit und ihrer Veröffentlichung unterstützt haben, herzlich zu danken. Aus diesem Kreis sind besonders hervorzuheben:

Zunächst gilt mein ganz besonderer Dank meinem verehrten Doktorvater, Herrn Professor Dr. Peter-Tobias Stoll, der mich bereits seit meinem Magisterstudium im deutschen Recht mit Schwerpunkt internationales Wirtschafts- und Umweltrecht am Institut für Völkerrecht und Europarecht fachlich hervorragend betreut hat. Er gab die Anregung zu diesem Thema und hat die Fertigstellung der Arbeit in vielfältiger Weise gefördert. Für seine langjährige, sachkundige und verständnisvolle Betreuung während meiner gesamten Studienzeit in Deutschland bedanke ich mich sehr herzlich. Ebenfalls herzlich bedanken möchte ich mich bei Herrn Professor Dr. Dr. H.c. Werner Heun für die freundliche Übernahme des Zweitgutachtens sowie bei Herrn Professor Dr. Gerald Spindler für sein Mitwirken in der Prüfungskommission.

Ein herzlicher Dank gebührt weiterhin meinen Kollegen und Freunden, durch die ich meine Promotionszeit in schöner Erinnerung behalten werde. Den zahlreichen Personen, die mich in vielfältiger Art und Weise unterstützt haben, möchte ich an dieser Stelle ganz herzlich danken. Mein ganz besonderer Dank gilt Frau Dorothea Gruß, die durch ihr sorgfältiges Korrekturlesen in hohem Maße zum Gelingen dieser Arbeit beitrug. Ein spezielles Dankeschön geht auch an Herrn Jan Kaluza für seine unermüdliche und schnelle Durchformatierung.

Mein ganz herzlicher Dank gilt an dieser Stelle meinen Eltern, Chunchi Zhu und Yulan Xu. Meine Eltern danke ich von Herzen, dass sie mir diese Ausbildung ermöglicht und mich auf meinem bisherigen Lebensweg vorbehaltlos unterstützt, gefördert und gefordert haben, wodurch sie mir diese Basis für meine persönliche und berufliche Entwicklung ermöglichten.

Mein größter Dank gilt meiner Frau Qin Shi, die in den vergangenen Jahren die schönen und anstrengende Phasen meiner berufsbegleitenden Arbeit stets positiv und unterstützend mitgetragen hat. Durch ihren steten Rückhalt, ihren Zuspruch und ihre Liebe hat sie im wesentlichen Maße zum Gelingen dieser Arbeit beigetragen.

Frankfurt am Main, im November 2016

*Yifan Zhu*

# Inhaltsverzeichnis

Vorwort .....	5
Danksagung.....	7
Inhaltsverzeichnis .....	9
Abkürzungsverzeichnis.....	14
Einleitung .....	17
Erster Teil: Theoretische Grundlagen.....	23
A.    Umweltschutz – Grundprinzipien und Instrumente.....	23
I.    Umweltschutz als Ausgangslage .....	23
II.   Grundprinzipien des Umweltschutzes .....	25
III.  Instrumente des Umweltschutzes.....	26
B.    Ökosteuern – eine theoretische Betrachtung .....	27
I.    Begriffliche Abgrenzung, Merkmale und Systematisierung .....	27
1.    Begriffliche Abgrenzung.....	27
2.    Merkmale.....	32
3.    Systematisierung.....	33
II.   Ökosteuern als Instrument des Umweltschutzes.....	34
1.    Ursprung der Ökosteuern.....	34
2.    Konzept der Ökosteuern .....	35
3.    Ökosteuern und Zertifikatsmodell.....	37
4.    Ökosteuern und Ordnungsrecht .....	38
C.    Ökologische Steuerreform – nationale Konzeption, europäische Gesamtlösung und internationale Dimension.....	40
Zweiter Teil: Das chinesische Steuersystem – eine Bestandsaufnahme aus ökonomischer und ökologischer Sicht.....	41
A.    Überblick über das geltende chinesische Steuersystem – eine ökonomische Betrachtung.....	42
I.    Geschichte und Entwicklung.....	42
II.   Steuerliche Rahmenbedingungen .....	44
1.    Das System der Hauptsteuerarten .....	45

(1)	Direkte Steuern auf Einkommen und Ertrag .....	45
(2)	Indirekte Steuern auf Verwendung von Einkommen und Vermögen .....	54
2.	Das System der Kleinsteuerarten.....	62
(1)	Ressourcenrelevante Steuern .....	62
(2)	Sonderzielrelevante Steuern.....	64
(3)	Vermögens- und rechtsverkehrsrelevante Steuern .....	68
(4)	Zölle.....	70
3.	Steuergesetzgebung, Steuerverwaltung und Steuererhebung .....	71
B.	Grüne Elemente im bestehenden Steuersystem Chinas – eine ökologische Betrachtung.....	72
I.	Ökologische Elemente bei direkten Steuern .....	72
1.	Individualeinkommensteuer .....	72
2.	Unternehmenseinkommensteuer.....	73
II.	Ökologische Elemente bei indirekten Steuern .....	75
1.	Mehrwertsteuer und Zölle .....	76
2.	Konsumsteuer.....	78
III.	Ökologische Elemente bei den Kleinsteuerarten.....	80
1.	Mineral- und Bodenressourcensteuern.....	80
2.	Kraftfahrzeug- und Schiffsteuer sowie Kfz-Erwerbssteuer ...	83
3.	Kommunalverwaltungs- und Bausteuer sowie Regulierungssteuer für Investitionen auf Anlagevermögen ...	83
IV.	Exkurs: Bestandsaufnahme des existierenden Gebührensystems zum Umweltschutz .....	84
C.	Aufgaben für die Zukunft.....	85
Dritter Teil: Umweltschutz durch Ökosteuern nach deutschem und europäischem Recht – eine extraterritoriale Betrachtung .....		91
A.	Geschichtliche Entwicklung.....	92
I.	Abgaben zur Kostendeckung.....	93
II.	Lenkungsabgaben.....	94
III.	Fiskalische Ökosteuern .....	97
B.	Ökologische Steuerreformen ausgewählter Länder Europas und Harmonisierung des europäischen Energiesteuerrechts.....	99
I.	Überblick .....	99
II.	Skandinavische Länder – Vorreiter einer Ökologischen Steuerreform .....	103

---

1.	Dänemark.....	103
2.	Finnland.....	107
3.	Norwegen.....	110
4.	Schweden.....	112
III.	Niederlande – rund um den Klimaschutz.....	116
IV.	Deutschland – Steigerung der Energieeffizienz als Zielsetzung.....	120
1.	Konzeption und Zielsetzung.....	120
2.	Sonderregelungen.....	121
3.	Aufkommensverwendung.....	122
4.	Ökonomische, ökologische und soziale Gesamtwirkungen .....	123
V.	Großbritannien – ein auf den industriellen Verbrauch gerichtetes Vorbildmodell.....	124
VI.	Europäische Rahmenbedingungen des Energiesteuerrechts .....	127
C.	Auswertung der europäischen Erfahrungen und Übertragbarkeit auf die VR China.....	131
I.	Mögliche Typen klassischer Umweltabgaben.....	132
II.	Energiebesteuerung als Kernpunkt der Ökologischen Steuerreform .....	133
1.	Steuererhebung.....	133
(1)	Besteuerungsgrundlage.....	133
(2)	Besteuerungsstufe.....	135
(3)	Tarifgestaltung.....	135
(4)	Steuervergünstigungen .....	137
2.	Steuerverwendung.....	140
(1)	Optionen mit Aufkommensneutralität .....	140
(2)	Optionen ohne Aufkommensneutralität .....	141
III.	Begleitmaßnahmen der Umsetzung.....	142
1.	Zusammenwirken mit anderen Instrumenten.....	142
2.	Maßnahmen zur Akzeptanzbildung.....	144
(1)	Ökosteuernkommission .....	144
(2)	Informationskampagne .....	145
(3)	Alternative Bezeichnungen.....	145
3.	Dynamische Vorgehensweise.....	146
(1)	Stufenweise Einführung.....	146
(2)	Integrierte Evaluation.....	146
4.	Außenwirtschaftliche Absicherung .....	147

Vierter Teil: Perspektiven für die Einführung einer Ökologischen Steuerreform in der VR China unter Berücksichtigung des deutschen und europäischen Rechts – eine zukunftsorientierte Betrachtung aus konzeptioneller Sicht.....	149
A.    Ökologische Steuerreform im Rahmen des ökonomischen Strukturwandels des Steuersystems.....	150
B.    Konzepte der Ökologischen Steuerreform.....	151
I.    Anpassung bestehender Steuern unter ökologischen Aspekten (Integrated Environmental Tax Scheme).....	151
1.    Ökologische Modifikation der direkten Steuern.....	152
2.    Ökologische Modifikation der indirekten Steuern.....	153
(1)    Mehrwert- und Geschäftsteuer einschließlich Zöllen ....	154
(2)    Konsumsteuer.....	155
3.    Ökologische Modifikation der Kleinsteuerarten.....	156
(1)    Ressourcensteuer.....	156
(2)    Stadt- und Gemeindelandnutzungssteuer sowie Ackerflächennutzungssteuer.....	158
(3)    Kraftfahrzeug- und Schiffsteuer.....	159
II.   Ergänzung des geltenden Steuersystems durch neue Ökosteuern (Independent Environmental Tax Scheme).....	160
1.    Einführung klassischer Emissions- und Produktsteuern.....	161
(1)    Theoretische Vorüberlegungen.....	161
(2)    Praktische Herangehensweise.....	161
2.    Einführung eines modernen CO <sub>2</sub> -Steuerkonzepts.....	164
(1)    Steuersystematische Vorüberlegungen.....	165
(2)    Praktische Herangehensweise.....	166
(a)    Erhebungsseite.....	166
(b)    Verwendungsseite.....	169
C.    Flankierende Maßnahmen und Umsetzungsstrategien.....	170
I.    Flankierende Maßnahmen.....	170
1.    Modellauswahl bei der Steuererhebung und Steuerverwaltung.....	170
2.    Einsatz eines Instrumentenmixes.....	171
3.    Förderung der öffentlichen Akzeptanz.....	172
4.    Stufen- und probeweise Einführung mit laufender Evaluierung.....	172
5.    Schritthalten mit internationaler Reformentwicklung.....	173
II.   Umsetzungsstrategien.....	174

---

1.	Kurzfristiger Plan: Konsum- und Ressourcensteuerreform und Einführung von SO <sub>2</sub> - und Abwassersteuern....	174
2.	Mittelfristiger Plan: Reform weiterer umweltrelevanter Steuern und Einführung von NO <sub>X</sub> -, Abfall- und CO <sub>2</sub> -Steuern .....	174
3.	Langfristiger Plan: Ökologischer Umbau des Steuersystems.....	174
	Fazit und Ausblick.....	175
	Literaturverzeichnis .....	179
	Zur Person .....	193

## Abkürzungsverzeichnis

a. A.	.....	andere Ansicht
a. a. O.	.....	am angegebenen Ort
ABl.	.....	Amtsblatt
AEUV	.....	Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union
AO	.....	Abgabenordnung
APA	.....	Advanced Pricing Agreement
Art.	.....	Artikel
BGBI.	.....	Bundesgesetzblatt
BIP	.....	Bruttoinlandsprodukt
BT – Drs.	.....	Bundestagsdrucksache
BVerfG	.....	Bundesverfassungsgericht
CCA	.....	Climate Change Agreements
CCS	.....	Carbon Capture and Storage
CCL	.....	Climate Change Levy
CDM	.....	Clean Development Mechanism
CFC	.....	Controlled Foreign Company
CGE	.....	Computable General Equilibrium
ChnIESTG	.....	Individualeinkommensteuergesetz der Volksrepublik China
ChnUEStG	.....	Unternehmenseinkommensteuergesetz der Volksrepublik China
ChnUEstGDV	.....	Durchführungsverordnungen zum Unternehmenseinkommensteuergesetz der Volksrepublik China
CIF	.....	Cost-Insurance-Freight
CO <sub>2</sub>	.....	Kohlenstoffdioxid
COD	.....	1,5-Cyclooctadien
CSA	.....	Cost Sharing Arrangement
ECOFIN	.....	Economic and Financial Affairs Council
EFT	.....	Environmental Fuel Tax
EG	.....	Europäische Gemeinschaft
EGV	.....	Vertrag über die Europäische Gemeinschaft
EIT	.....	Enterprise Income Tax



EMCS	.....	Excise Movement and Control System
EnergieStRL	.....	Energiesteuer-Richtlinie
EU	.....	Europäische Union
EU-ETS	.....	European Union Emissions Trading System
EuGH	.....	Europäischer Gerichtshof
EUV	.....	Vertrag über die Europäische Union
EWG	.....	Europäische Wirtschaftsgemeinschaft
f.	.....	folgende
ff.	.....	fortfolgende
Fes	.....	Foreign Enterprises
FIEs	.....	Foreign Invested Enterprises
Fn.	.....	Fußnote
FYP	.....	Five Year Plan (Fünf-Jahres-Plan)
GAC	.....	General Administration of Customs
GG	.....	Grundgesetz
GWh	.....	Gigawattstunde
h. M.	.....	herrschende Meinung
H <sub>2</sub> S	.....	Schwefelwasserstoff
HCl	.....	Chlorwasserstoff
i. Einz.	.....	im Einzelnen
i. e. S.	.....	im engeren Sinne
i. w. S.	.....	im weiteren Sinne
IIT	.....	Individual Income Tax
i. V. m.	.....	in Verbindung mit
IVU	.....	Europäische Richtlinie zur integrierten Vermeidung und Verminderung von Umweltbelastungen
JI	.....	Joint Implementation
MEP	.....	Ministry of Environmental Protection
MINAS	.....	Minerals Accounting System
MOE	.....	Mittel- und Osteuropa
MOF	.....	Ministry of Finance
MOFCOM	.....	Ministry of Commerce
m. w. N.	.....	mit weiteren Nachweisen

---

NDRC	.....	National Development and Reform Commission
NH <sub>3</sub> -N	.....	Ammoniumstickstoff
NO <sub>x</sub>	.....	Stickstoffoxide
NuR	.....	Natur und Recht
NUS	.....	Neue Unabhängige Staaten
OECD	.....	Organisation for Economic Cooperation and Development
ÖFR	.....	Ökologische Finanzreform
ÖSR	.....	Ökologische Steuerreform
KfW	.....	Kreditanstalt für Wiederaufbau
RET	.....	Regulatory Energy Tax
Rn.	.....	Randnummer
SAT	.....	State Administration of Taxation
SO <sub>2</sub>	.....	Schwefeldioxid
SystemRL	.....	System-Richtlinie
UA	.....	Unterabsatz
VAT	.....	Value Added Tax
VOC <sub>s</sub>	.....	Flüchtige organische Verbindungen
VR China	.....	Volksrepublik China
WiSt	.....	Wirtschaftswissenschaftliches Studium
WTO	.....	World Trade Organization (Welthandelsorganisation)

## Einleitung

Die Veränderungen der globalen Umwelt stellen eine Bedrohung für die Zukunft der Menschheit dar. Um eine nachhaltige Entwicklung sicherzustellen und damit einer Zerstörung des Planeten vorzubeugen, ist es essenziell, die rechtliche Ordnung im Bereich des Umweltschutzes umzugestalten. Neben herkömmlichen ordnungsrechtlichen Wegen könnten andere Rechtsmittel wie haftungsrechtliche Vorschriften und vertragliche Zusammenarbeit im Zivilrecht, aber auch Mittel des Steuerrechts dazu beitragen, dieses Ziel zu erreichen.

In den letzten Jahrzehnten hat sich in Deutschland ein ökologisch motiviertes Steuersystem entwickelt. Andere Mitgliedstaaten der Europäischen Union bzw. die EU selbst bemühen sich auch zunehmend, durch ökonomische oder marktwirtschaftliche Instrumente (u. a. steuerliche Maßnahmen) die ökologische Nachhaltigkeit zu fördern, die Abhängigkeit von externen Ressourcen zu verringern und den Klimawandel einzudämmen. Der Leitgedanke eines Ökosteuersystems ist es, die Steuerstruktur im Sinne einer nachhaltigen Entwicklung von Staat und Gesellschaft ökologisch auszurichten und die Steuernormen, v. a. die Ertrags-, Verkehrs- und Verbrauchssteuern, aber auch die Steuern auf Vermögen zugunsten des Umweltschutzes zu gestalten.

Die Volksrepublik (VR) China durchlebte ihre Industrialisierung in nur drei Jahrzehnten, während sich die gleiche Phase in Europa über zwei Jahrhunderte erstreckte. Diese dynamische wirtschaftliche Entwicklung Chinas hat einen über-

mäßigen Energieverbrauch, eine Übernutzung der Umweltressourcen sowie unverhältnismäßig hohe Emissionen umweltbelastender Stoffe zur Folge. Aus volkswirtschaftlicher Sicht führen diese Übernutzungsprobleme nicht nur zu einem Anstieg der sozialen Kosten, also zu Wohlfahrtsverlusten, sondern wirken sich auch nachteilig auf eine koordinierte Entwicklung von Wirtschaft und Umwelt sowie auf ein harmonisches Miteinander zwischen Mensch und Natur aus. In einer globalisierten Welt steht die chinesische Regierung daher im Bereich des Umweltschutzes vor großen Aufgaben. Um diese erfüllen zu können, wäre es denkbar, neben traditionellen ordnungsrechtlichen Instrumenten direkter Verhaltenssteuerung auch marktwirtschaftliche Instrumente indirekter Verhaltenssteuerung, v. a. Ökosteuern, bzw. ein ökologisches Steuersystem einzuführen.

Als Maßstab für Überlegungen zu einer sinnvollen Weiterentwicklung des chinesischen Steuerrechts hin zu einem umweltfreundlichen Steuersystem im Rahmen der in absehbarer Zeit durchzuführenden Ökologischen Steuerreform (ÖSR) bietet sich ein Blick auf das deutsche und europäische Recht und die dortigen Erfahrungen mit der ÖSR an. Dabei ist jedoch zu beachten, dass die Verwirklichung eines effizienten umweltfreundlichen Steuersystems in China aufgrund des sich noch entwickelnden marktwirtschaftlichen Systems in kurzer Zeit schwer zu erreichen ist. Daher ist eher ein kurz-, mittel- und langfristiger Gesetzgebungs- und Durchsetzungsplan vorzusehen.

Das vorliegende Dissertationsprojekt beschäftigt sich mit dem eben beschriebenen Zweck der kurz-, mittel- und langfristigen Einführung einer ÖSR in China und mit darauf aufbauenden Überlegungen zur Fortentwicklung des chinesischen Rechts.

Vor dem Hintergrund der globalen Umwelt- und Entwicklungsprobleme wird im ersten Teil der Arbeit zunächst die Entstehung eines weltweit verbreiteten „Umweltbewusstseins“ jeweils aus deutscher, europäischer und chinesischer Sicht thematisiert.<sup>1</sup> Dabei werden auch die weitgehend akzeptierten Grundprinzipien<sup>2</sup> und präferierten Instrumente<sup>3</sup> des Umweltschutzes vorgestellt. Zur Präzisierung der Fragestellung und Zielsetzung wird im Anschluss daran der zentrale Begriff „Ökosteuern“ erläutert und hinsichtlich der westlichen und östlichen Rechtsordnung abgegrenzt, charakterisiert und systematisiert.<sup>4</sup> Im Hinblick auf die Verzahnung der Auflagen-, Abgaben- und Mengenlösungen im Umwelt- und Klimaschutz werden Ökosteuern – nach einer kurzen Erläuterung ihres Ursprungs und Konzepts – anschließend mit Zertifikaten und dem traditionellem Ordnungsrecht verglichen, um den Ansatz eines tragfähigen Instrumentenmixes anzudeuten.<sup>5</sup>

---

<sup>1</sup> Erster Teil, A, I.

<sup>2</sup> Erster Teil, A, II.

<sup>3</sup> Erster Teil, A, III.

<sup>4</sup> Erster Teil, B, I.

<sup>5</sup> Erster Teil, B, II.

Schließlich wird im Rahmen dieses grenzüberschreitenden Untersuchungsfelds verdeutlicht, dass eine ÖSR nicht isoliert auf nationaler Ebene betrachtet werden darf und daher ein Konsens auf europäischer bzw. internationaler Ebene gesucht werden sollte.<sup>6</sup> Damit endet der Teil der theoretischen Grundlagen.

Der zweite Teil dieser Untersuchung hat das Ziel, das chinesische Steuersystem *de lege lata* aus ökonomischer und ökologischer Sicht darzustellen. Im ersten Schritt wird ein Überblick über die ökonomische Grundstruktur des chinesischen Steuersystems gegeben. Dabei wird zuerst die Geschichte und Entwicklung<sup>7</sup> nach der Reform- und Öffnungspolitik kursorisch vorgestellt. Anschließend wird der Chronologie entsprechend zunächst auf das materielle Recht der steuerlichen Rahmenbedingungen, gegliedert in das System der Hauptsteuerarten (die die direkten Steuern auf Einkommen und Ertrag<sup>8</sup> und die indirekten Steuern auf Verwendung von Einkommen und Vermögen<sup>9</sup> beinhalten) und das System der Kleinsteuerarten näher eingegangen. Zweiteres regelt den Bereich der ressourcenrelevanten Steuern<sup>10</sup>, der sonderzielrelevanten Steuern<sup>11</sup> und der vermögens- und rechtsverkehrsrelevanten Steuern<sup>12</sup> sowie der Zölle<sup>13</sup>. Es folgt eine kurze Darstellung des formellen Rechts der Steuergesetzgebung, Steuerverwaltung und Steuererhebung.<sup>14</sup> Auf dieser Grundlage wird zu weiteren Untersuchungszwecken eine detaillierte Bestandsaufnahme und Systematisierung der steuerlichen Normen sowohl der Haupt-<sup>15</sup> als auch der Kleinsteuerarten<sup>16</sup> vorgenommen, hinsichtlich derer der chinesische Gesetzgeber eine ökologische Motivation unterstrichen hat. Der Vollständigkeit halber wird die Untersuchung auf das existierende Gebührensystem zum Schutz der Umwelt<sup>17</sup> ausgedehnt. Der zweite Teil endet mit einer abschließenden Betrachtung der Aufgaben für die Zukunft, die eine Diskussion über eine ÖSR in der VR China eröffnet.<sup>18</sup>

Um das Reich der Mitte zu verlassen und damit den Untersuchungshorizont zu erweitern, beschäftigt sich der dritte Teil dieser Arbeit mit der extraterritorialen Untersuchung des Umweltschutzes durch Ökosteuern im kontinentaleuropäischen Rechtskreis. Dabei wird zunächst die historische Entwicklung dargelegt, die

---

<sup>6</sup> Erster Teil, C.

<sup>7</sup> Zweiter Teil, A, I.

<sup>8</sup> Zweiter Teil, A, II, 1, (1).

<sup>9</sup> Zweiter Teil, A, II, 1, (2).

<sup>10</sup> Zweiter Teil, A, II, 2, (1).

<sup>11</sup> Zweiter Teil, A, II, 2, (2).

<sup>12</sup> Zweiter Teil, A, II, 2, (3).

<sup>13</sup> Zweiter Teil, A, II, 2, (4).

<sup>14</sup> Zweiter Teil, A, III.

<sup>15</sup> Zweiter Teil, B, I und II.

<sup>16</sup> Zweiter Teil, B, III.

<sup>17</sup> Zweiter Teil, B IV.

<sup>18</sup> Zweiter Teil, C.

im Allgemeinen von Abgaben zur Kostendeckung<sup>19</sup> in den 1960er- und 1970er-Jahren über Kombinationen von Lenkungsabgaben<sup>20</sup> und fiskalischen Ökosteuern<sup>21</sup> in den 1980er- und 1990er-Jahren und schließlich zu einer erst in den letzten Jahren erfolgten Integration in eine ÖSR verlief. Der nächste Abschnitt geht nach einer überblickhaften Darstellung<sup>22</sup> auf die ÖSR ausgewählter Länder (Dänemark<sup>23</sup>, Finnland<sup>24</sup>, Norwegen<sup>25</sup>, Schweden<sup>26</sup>, Niederlande<sup>27</sup>, Deutschland<sup>28</sup> und Großbritannien<sup>29</sup>) und auf die europäische Harmonisierung des Energiesteuerrechts<sup>30</sup> näher ein. Auf dieser Grundlage werden die Erfahrungen in den betroffenen Ländern, die für die zukünftige Ausgestaltung einer Ökosteuerpolitik in der VR China wichtig sind, aus einem steuersystematischen Blickwinkel ausgewertet.<sup>31</sup>

Ausgehend von den Ergebnissen des ersten, zweiten und dritten Teils befasst sich der vierte Teil dieser Arbeit mit den zukunftsorientierten Perspektiven für die Einführung einer ÖSR in der VR China. Dabei wird zunächst aufgezeigt, dass die ÖSR nur im Rahmen eines ökonomischen Strukturwandels des Steuersystems sinnvoll durchgeführt werden kann und sollte.<sup>32</sup> Im Anschluss daran werden Konzepte skizziert, die sich sowohl auf die ökologischen Modifikationen der vorhandenen Steuern (*Integrated Environmental Tax Scheme*)<sup>33</sup> als auch auf die Einführung ökologisch motivierter neuer Steuern (*Independent Environmental Tax Scheme*)<sup>34</sup> beziehen. Schließlich werden flankierende Maßnahmen<sup>35</sup> erarbeitet, die für eine erfolgreiche Umsetzung der ÖSR notwendig erscheinen. Die Systematik der Darstellung entspricht den bei der Bestandsaufnahme des chinesischen, deutschen und europäischen Rechts jeweils thematisierten Schwerpunktbereichen. Das Ziel dieses Teils ist es, das chinesische Steuersystem unter Berücksichtigung der Entwicklung des deutschen und europäischen Rechts kritisch zu betrachten. Unter Würdigung der deutschen und europäischen Erfahrungen wird ein Vorschlag für eine Einführung bzw. Systembildung einer ÖSR in China über einen kurz-<sup>36</sup>, mit-

---

<sup>19</sup> Dritter Teil, A, I.

<sup>20</sup> Dritter Teil, A, II.

<sup>21</sup> Dritter Teil, A, III.

<sup>22</sup> Dritter Teil, B, I.

<sup>23</sup> Dritter Teil, B, II, 1.

<sup>24</sup> Dritter Teil, B, II, 2.

<sup>25</sup> Dritter Teil, B, II, 3.

<sup>26</sup> Dritter Teil, B, II, 4.

<sup>27</sup> Dritter Teil, B, III.

<sup>28</sup> Dritter Teil, B, IV.

<sup>29</sup> Dritter Teil, B, V.

<sup>30</sup> Dritter Teil, B, VI.

<sup>31</sup> Dritter Teil, C.

<sup>32</sup> Vierter Teil, A.

<sup>33</sup> Vierter Teil, B, I.

<sup>34</sup> Vierter Teil, B, II.

<sup>35</sup> Vierter Teil, C, I.

<sup>36</sup> Vierter Teil, C, II, 1.

tel-<sup>37</sup> und langfristigen<sup>38</sup> Zeitraum gemacht, um die Gestaltung eines wirtschaftsrationalen und umweltfreundlichen Steuersystems im Sinne einer „guten Steuerpolitik“ in der VR China anzuregen.

Damit sind die nötigen Voraussetzungen dargelegt, um zur Ausgangsfrage zurückzukehren, nämlich wie in China ein möglichst ökonomisches und ökologisches Steuersystem etabliert werden kann und sollte. Die Arbeit schließt mit einem diesbezüglichen Fazit und Ausblick.

---

<sup>37</sup> Vierter Teil, C, II, 2.

<sup>38</sup> Vierter Teil, C, II, 3.





## **Erster Teil: Theoretische Grundlagen**

Die folgenden Kapitel stellen die theoretischen Grundlagen dieser Arbeit vor. Teil A führt in die Grundprinzipien und Instrumente des Umweltschutzes im Allgemeinen ein, Teil B geht auf den Begriff, die Merkmale und die Systematisierung von Ökosteuern ein und stellt ihre Funktion als Instrument des Umweltschutzes vor. In Teil C wird aufgezeigt, dass eine ÖSR immer aus einer internationalen Perspektive betrachtet und entsprechend koordiniert werden muss.

### **A. Umweltschutz – Grundprinzipien und Instrumente**

#### **I. Umweltschutz als Ausgangslage**

„Der Umweltschutz hat Zukunft, weil es ohne Umweltschutz keine Zukunft geben wird.“<sup>39</sup> Über den Schutz der natürlichen Umwelt als Staats- und Gesell-

---

<sup>39</sup> M. Kloepfer, S. 9.

schaftsaufgabe besteht im Grundsatz Einigkeit. Mittlerweile ist in Deutschland der Umweltschutz auch als Staatsziel verfassungsrechtlich in Art. 20a GG verankert.<sup>40</sup>

Umweltschutz ist auch in der heutigen Zeit eine der größten Herausforderungen für Europa.<sup>41</sup> Die EU hat sich in den letzten Jahrzehnten zunehmend mit diesem Thema befasst und es durch Art. 3 Abs. 3 EUV mit dem Begriff der nachhaltigen Entwicklung (*Sustainable Development*) und mit der Förderung „eines hohen Maßes an Umweltschutz und an Verbesserung der Umweltqualität“, durch Art. 4 Abs. II e) AEUV mit der Politik auf dem Gebiet der Umwelt sowie durch Art. 191 Abs. 1 AEUV mit konkreten Aussagen als Unionszielbestimmung festgesetzt.<sup>42</sup>

Die VR China ist ein Land gigantischen Ausmaßes mit unzähligen Unterschieden in vielfacher Hinsicht und einer Fülle kaum lösbarer Entwicklungsprobleme. Zu diesen gehören dramatische Umweltprobleme, hervorgerufen durch eine ungünstige Konstellation von ökologischen, ökonomischen und gesellschaftlichen Faktoren, übersteigerten Gewinnerwartungen, veralteten Technologien, fehlende Marktanreize, anhaltenden Bevölkerungsdruck, innere Probleme verschiedenster Art, kaum gebremsten Ressourcenverbrauch und einen irrationalen Umgang mit dem knappen Gut Umwelt.<sup>43</sup> Die chinesische Führung hat die hiervon ausgehende Gefahr inzwischen erkannt. Das Thema Umweltschutz und nachhaltige Entwicklung wurde bei der Verabschiedung des 11. FYP<sup>44</sup> im März 2006 in den Vordergrund gerückt und hat insbesondere seit dem diesbezüglichen Ministertreffen im brasilianischen Rio de Janeiro im September 2007 ein deutlich stärkeres strategisches Gewicht erhalten.<sup>45</sup> Der 12. FYP für die Jahre 2011 bis 2015 umfasst mit dem übergeordneten politischen Ziel der Etablierung einer „Harmonischen Gesellschaft“ auch den Umweltschutz.<sup>46</sup>

<sup>40</sup> Art. 20a GG wurde durch das Gesetz zur Änderung des Grundgesetzes vom 27. Oktober 1994 (BGBl. I, S. 3146) eingeführt. Vgl. hierzu *M. Kloepfer*, S. 9 ff.; *U. Meyerholt*, S. 43 ff.; *H. J. Peters*, S. 27 ff.; *Oberrath/Hahn/Schomerus*, S. 33.

<sup>41</sup> „Umweltschutz kennt keine Grenzen“ war das Motto der 1970er-Jahre, als die Europäische Gemeinschaft (EG) das Gemeinschaftsrecht auf dem Gebiet des Umweltschutzes zu erarbeiten begann. Bisher hat die EU über 200 Rechtsakte in Form von Verordnungen und Richtlinien zu den verschiedenen Umweltbereichen erlassen. Vgl. Tätigkeitsbereiche der EU – Umwelt, abzurufen unter <[http://europa.eu/pol/env/index\\_de.htm](http://europa.eu/pol/env/index_de.htm)>, eingesehen am 10. April 2016.

<sup>42</sup> Vgl. *H. J. Peters*, S. 25.

<sup>43</sup> Dazu *Y.-H. Lee*, Abstract S. 1 ff.

<sup>44</sup> Engl. *Five Year Plan*; Fünfjahresplan der chinesischen Regierung.

<sup>45</sup> Vgl. *I. Denker*, S. 1 f.

<sup>46</sup> Der 11. FYP sieht dafür rund 1.500 Mrd. RMB vor. Abzurufen unter <<http://www.group.intesasanpaolo.com/script/sir0/si09/contentData/view/R2011-01.pdf?id=CNT-04-00000008F3E9>>, eingesehen am 10. April 2016. Im 12. FYP sollen mit 3.100 Mrd. RMB mehr als doppelt so viele Investitionen in den Umweltschutz vorgesehen werden. Abzurufen unter <<http://de.enfsolar.com/event/profile/exhibition/870/the-13th-china-international-environment-protection-exhibition-conference>>, eingesehen am 10. April 2016.

## II. Grundprinzipien des Umweltschutzes

Tragende Bedeutung für den Umweltschutz hat im deutschen Umweltrecht die sog. Fundamentale Prinzipientrias, die teilweise schon im Umweltprogramm der Bundesregierung von 1971<sup>47</sup> und in dessen Fortführung, dem „Umweltbericht 1976“<sup>48</sup> etabliert war. Sie umfasst das Vorsorgeprinzip<sup>49</sup>, das Verursacherprinzip<sup>50</sup> und das Kooperationsprinzip<sup>51</sup>. Andere Zielvorgaben der Umweltpolitik werden überwiegend nicht als eigenständige Prinzipien gesehen, sondern nur als Ausprägungen der genannten drei Grundprinzipien. Dies gilt v. a. für das auf der Rio-Konferenz aufgestellte Prinzip der nachhaltigen Entwicklung, auf das Art. 20a GG mit dem generationenübergreifenden Umweltschutz verweist und das sich mittlerweile auch in der EU-Umweltpolitik wiederfindet.<sup>52</sup>

Auf europäischer Ebene werden die umweltrechtlichen Prinzipien überwiegend durch Art. 191 Abs. 2 AEUV normiert. Die Umweltpolitik der Union zielt auf ein hohes Schutzniveau ab und beruht demnach auf dem Prinzip der Vorsorge und Vorbeugung sowie auf dem Ursprungs- und Verursacherprinzip.<sup>53</sup>

Ein Grundprinzip der chinesischen Umweltpolitik besteht darin, den Umweltschutz mit der sozioökonomischen Entwicklung in Einklang zu bringen<sup>54</sup>. Das Vorsorge-, das Verursacher-,<sup>55</sup> das Integrations- und das Interventionsprinzip<sup>56</sup>

---

<sup>47</sup> BT – Drs. VI/2710, S. 9 ff.

<sup>48</sup> BT – Drs. 7/5684, S. 8 f.

<sup>49</sup> Das Vorsorgeprinzip ist das zentrale Prinzip des Umweltrechts. Es besagt, dass durch Umweltrecht Umweltgefahren vorgebeugt und Umweltschäden so weit wie möglich vermieden werden sollen. Im Sinne einer Ressourcenvorsorge sind Umweltgüter möglichst zu schonen. Im Wesentlichen gibt es drei Ausprägungen dieses Prinzips, nämlich die Gefahrenvorsorge, die planerische Vorsorge und die Nachhaltigkeit.

<sup>50</sup> Das Verursacherprinzip begründet die Zurechnung von Umweltbeeinträchtigungen für den Verursacher; erst an zweiter Stelle soll die Allgemeinheit für die Beseitigung von Umweltschäden aufkommen (Gemeinlastprinzip).

<sup>51</sup> Das Kooperationsprinzip besagt, dass der Staat und sonstige Akteure im Einvernehmen Aufgaben des Umweltschutzes wahrnehmen sollen.

<sup>52</sup> Vgl. F. R. Balmes, S. 18 ff.; M. Kloepfer, S. 168 ff.; Oberrath/Hahn/Schomerus, S. 26-27; U. Meyerholt, S. 61 ff.; H. J. Peters, S. 4 ff.; J. Wolf, S. 20, Rn. 50 ff.; Ketteler/Kippels, S. 79 ff.

<sup>53</sup> Vgl. dazu im Detail M. Kloepfer, Art. 9 Rn. 100 ff.

<sup>54</sup> Konkretisiert durch Art. 4 des Umweltschutzgesetzes der Volksrepublik China: „Das vom Staat bestimmte Umweltschutzprogramm ist in den Volkswirtschafts- und Gesellschaftsentwicklungsplan aufzunehmen; der Staat verwendet dem Umweltschutz förderliche wirtschaftliche, technische und politische Richtlinien und Maßnahmen, um die Umweltschutzarbeit mit dem Wirtschaftsaufbau und der Entwicklung der Gesellschaft in Einklang zu bringen.“

<sup>55</sup> Konkretisiert durch 4. Kapitel des Umweltschutzgesetzes der Volksrepublik China (Art. 24 bis Art. 34): Maßnahmen gegen Umweltverschmutzung und andere Umweltschädigungen; insbesondere Art. 24: „Umweltverschmutzung und andere Umweltschäden hervorrufende Einheiten haben die Umweltschutzarbeit in den Plan aufzunehmen, die Verantwortung für den Umweltschutz [bei der Einheit] zu regeln und wirksame Maßnahmen zu ergreifen, um in der Produktion, beim Bau und bei anderen Tätigkeiten der Entstehung von Umweltverschmutzungen und -gefährdungen durch Abgase, Abwässer, Rückstände, Staub, übelriechende Gase, strahlende Sub-

sowie das Prinzip der rationalen Nutzung der natürlichen Ressourcen<sup>57</sup> sind verrechtlicht und in die Umweltplanung und die sozioökonomische Entwicklungsplanung eingebunden.<sup>58</sup> Mit dem Aufgreifen des Nachhaltigkeitsprinzips nach dem Umweltgipfel in Rio 1992 bekannte sich auch China zur Verankerung der Gleichgewichtigkeit von ökonomischer, sozialer und ökologischer Entwicklung als etablierte politische Leitlinie in den internationalen Umwelt- und Entwicklungsbeziehungen.<sup>59</sup>

### III. Instrumente des Umweltschutzes

Ebenso wie der Komplex der umweltrechtlichen Grundprinzipien ist die Betrachtung der umweltrechtlichen Instrumente ein Kernthema des Umweltrechts. Als Instrumentarien des Umweltrechts werden die Maßnahmenarten bezeichnet, mit deren Hilfe die Ziele der Umweltpolitik durchgesetzt werden sollen. Das umweltrechtliche System bedient sich verschiedener Instrumente zur Erreichung der Umweltziele, die sich vereinfacht in ordnungsrechtliche Instrumente direkter Verhaltenssteuerung und marktwirtschaftliche Instrumente indirekter Verhaltenssteuerung unterteilen lassen.<sup>60</sup>

In der deutschen und europäischen Umweltpolitik spielten lange Zeit ordnungsrechtliche Instrumente eine maßgebliche Rolle. Zum seit Langem bestehenden Normgerüst aus ordnungsrechtlichen Ge- und Verboten, in denen das Umweltrecht seine historische Wurzeln hat, sind in den letzten Jahren allerdings zunehmend vielfältige Techniken des Influenzierens, d. h. der mittelbaren und indirekten Steuerungsinstrumente gekommen. Mit dem Einsatz ökologischer Steuern in zahlreichen EU-Mitgliedstaaten und dem Start des europäischen Emissionshandelssystems am 1. Januar 2005 zeichnet sich ein Paradigmenwechsel in der europäischen Umweltpolitik ab – weg von einer stark durch das Ordnungsrecht

---

stanzen oder durch Geräusche, Erschütterungen und elektromagnetische Wellen und Strahlung vorzubeugen.“; Art. 28: „Unternehmen und Institutionseinheiten, welche über die vom Staat oder örtlich festgesetzten Normen für die Abgabe verschmutzender Stoffe hinaus verschmutzende Stoffe abgeben, zahlen entsprechend den staatlichen Bestimmungen Gebühren für die Abgabe von Verschmutzung über die Norm hinaus und sind darüber hinaus dafür verantwortlich, daß die Sache in Ordnung gebracht wird [...]“; Art. 29: „Unternehmen und Institutionseinheiten, die schwere Umweltverschmutzung hervorrufen, müssen diese innerhalb einer Frist bereinigen [...]“.

<sup>56</sup> Konkretisiert durch Art. 6 und Art. 7 des Umweltschutzgesetz der Volksrepublik China.

<sup>57</sup> Konkretisiert durch 3. Kapitel des Umweltschutzgesetz der Volksrepublik China (Art. 16 bis Art. 23): Schutz und Verbesserung der Umwelt.

<sup>58</sup> Deutsche Übersetzung der Gesetzesvorschriften zum Umweltschutzgesetz der Volksrepublik China in: *F. Münzel* (Hrsg.), 26.12.89/1.

<sup>59</sup> Vgl. dazu *U. Beyerlin*, S. 15 ff.

<sup>60</sup> Vgl. andere Unterteilungsansätze in: *M. Kloepfer*, S. 222 ff.; *F. R. Balmes*, S. 22 ff.; *Oberath/Hahn/Schomerus*, S. 51 ff.; *U. Meyerholt*, S. 69 ff.; *J. Wolf*, S. 72, Rn. 166 ff.; *Ketteler/Kippels*, S. 84 ff.; *H. Schulte*, S. 10 ff.

geprägten Umweltpolitik, hin zu einem vermehrten Einsatz marktwirtschaftlicher Instrumente. Unter diesem Aspekt spricht man daher von einem Wandel im Umweltschutzinstrumentarium.<sup>61</sup>

Die VR China ist ein unverzichtbarer Partner im globalen Umweltschutz. In China erfolgt trotz umfangreicher Umweltgesetzgebung und behördlicher Anstrengungen zur Durchsetzung des Umweltrechts eine extreme Entnahme und Übernutzung von Umweltressourcen. Es besteht darüber hinaus eine Tendenz zur weiteren Verschlechterung der nationalen Umweltsituation. Nach gut dreißigjähriger rasanter Entwicklung ist zwar in China ein relativ komplettes Rechts- und Politiksystem zur Verschmutzungsvorbeugung bzw. -regulierung sowie zum Ressourcenschutz entstanden, und auch das gesellschaftliche Engagement für eine intakte Umwelt nimmt allmählich zu. Allerdings steckt das chinesische System im Vergleich mit denen der entwickelten Industrieländer noch in den Kinderschuhen. Aus diesem Grund stellt sich die Frage nach der Effizienz des chinesischen umweltrechtlichen Systems, das traditionell – wie die Umweltrechtsordnungen europäischer Staaten auch – von ordnungsrechtlichen Instrumenten geprägt ist. Demzufolge sind eine entsprechende Modernisierung der Umwelt- und Wirtschaftspolitik sowie eine Reform des umweltrechtlichen Systems in diesem größten der Schwellenländer eine entscheidende Voraussetzung für eine umweltverträgliche Ausgestaltung des Wirtschaftswachstums weltweit. Es erscheint deshalb unerlässlich, neben den europäischen OECD-Ländern als Vorreiter auch in der VR China Anreize für Umweltinnovationen, insbesondere durch marktorientierte Instrumente wie ökologische Steuern und den Handel mit Emissionsrechten zu schaffen.<sup>62</sup>

## **B. Ökosteuern – eine theoretische Betrachtung**

### **I. Begriffliche Abgrenzung, Merkmale und Systematisierung**

#### *1. Begriffliche Abgrenzung*

In der Literatur und in öffentlichen Diskussionen werden verschiedene Bezeichnungen wie „Öko-/Umweltabgaben“, „Öko-/Umweltsteuern“ oder „Ökologische Steuerreform (ÖSR)“ meist gleichbedeutend benutzt. In Deutschland, der EU und China haben diese Begriffe jedoch unterschiedliche Bedeutungen. Um eine geeignete Definition für die vorliegende Untersuchung zu finden, müssen die Begriffe daher voneinander abgegrenzt werden.

---

<sup>61</sup> Vgl. hierzu *M. Kloepfer*, S. 222 ff.

<sup>62</sup> Vgl. hierzu *J. de Graaf*, S. 11 ff.

Ein erster Blick ins deutsche und europäische Recht zeigt, dass eine Abgabe hier nach den Oberbegriff darstellt,<sup>63</sup> der sich aus Steuern<sup>64</sup> einerseits und nicht-steuerlichen Abgaben (Gebühren<sup>65</sup>, Beiträge<sup>66</sup>, Sonderabgaben<sup>67</sup>) andererseits zusammensetzt. Auch das Gemeinschaftsrecht kennt insbesondere die Begriffe der Steuern i. w. S. (einschließlich „steuerähnlicher Abgaben“) und der Kausalabgaben oder Vorzugslasten. Diesbezüglich gibt es in jedem Land unterschiedliche Abgabenbegriffe, allerdings ist das Gewicht dieser Unterscheidung in der gemeinschaftlichen Rechtsordnung eher gering.<sup>68</sup> Insgesamt ist daher der Steuerbegriff im Gemeinschaftsrecht eher weit zu fassen.<sup>69</sup> Die chinesische Sicht unterscheidet streng zwischen Steuern<sup>70</sup> und Gebühren<sup>71</sup>. Einen Oberbegriff wie „Abgaben“ für Steuern und nicht-steuerliche Abgaben oder einen Oberbegriff wie „Vorzugslasten“<sup>72</sup> für Gebühren und Beiträge gibt es im chinesischen Steuerrecht nicht.<sup>73</sup>

<sup>63</sup> Im kontinentaleuropäischen Rechtsraum wird in einigen Ländern wie z. B. Deutschland, Spanien und Russland zwischen Steuern und nicht-steuerlichen Abgaben klar differenziert, während eine diesbezügliche Begriffssystematisierung in den anglo-amerikanischen Ländern kaum anzutreffen ist. Das Gemeinschaftsrecht enthält keine ausdrückliche Legaldefinition der Abgaben. Vgl. hierzu V. Thuronyi, Rn. 48-50; M. Wasmeier, S. 13-14.

<sup>64</sup> Gemäß Art. 3 AO sind *Steuern* Geldleistungen, die keine Gegenleistung für eine bestimmte Leistung darstellen und die von einem öffentlichen Gemeinwesen allen auferlegt werden, bei denen der jeweilige Besteuerungstatbestand vorliegt.

<sup>65</sup> *Gebühren* sind Geldleistungen, die als Gegenleistung für eine besondere Leistung – eine Amtshandlung oder sonstige Tätigkeit – der Verwaltung (*Verwaltungsgebühren*) für die Inanspruchnahme öffentlicher Einrichtungen und Anlagen (*Benutzungsgebühren*) oder für die Einräumung eines subjektiv-öffentlichen Rechts (*Verleihungsgebühren*) erhoben werden. Vgl. hierzu D. Birk, S. 34, Rn.118; U. Sacksofsky, S. 88 ff.

<sup>66</sup> *Beiträge* sind Geldleistungen, die dem Ersatz des Aufwandes für die Herstellung, Anschaffung und Erweiterung öffentlicher Einrichtungen und Anlagen dienen. Vgl. hierzu D. Birk, S. 34, Rn.118.

<sup>67</sup> *Sonderabgaben* sind Geldleistungspflichten, die wie die Steuer „voraussetzungslos“, d. h. unabhängig von einer empfangenen oder bevorzugt angebotenen Gegenleistung des Staates, geschuldet werden, deren Aufkommen aber regelmäßig nicht in den allgemeinen Staatshaushalt fließt, sondern in Sonderfonds verwaltet wird. Vgl. hierzu D. Birk, S. 35, Rn. 121.

<sup>68</sup> Da das Gemeinschaftsrecht jedoch Abgaben vorrangig nach ihrer Eigenschaft und ihrer Wirkung auf die Wirtschaftssubjekte beurteilt, kommt deren Rechtsnatur selbst – anders als im deutschen Recht – eher eine untergeordnete Rolle zu. Nach Auffassung des EuGH kann die Differenzierung aus der deutschen Rechtsordnung in dieser Form aber nicht direkt in das europäische Umweltrecht übernommen werden. Dazu G. Amend, S. 84; W. K. Boie, S. 47.

<sup>69</sup> Das steuerrechtliche Tatbestandsmerkmal muss daher im Kontext der Norm für jede einzelne Ermächtigungsgrundlage individuell bestimmt werden, und zwar im Wege der terminologischen, systematischen, teleologischen und historischen Auslegung. Dazu M. Wasmeier, S. 35 ff; W. K. Boie, S. 48 ff.

<sup>70</sup> Chinesisch: 税.

<sup>71</sup> Chinesisch: 费.

<sup>72</sup> Eine verfassungsrechtlich vorgegebene Definition der *Vorzugslasten* existiert nicht. Im Unterschied zu Steuern handelt es sich bei der Vorzugslast um eine Geldleistung, die eine Gegenleistung für eine besondere, dem Abgabepflichtigen individuell zurechenbare Leistung des öffentlich-rechtlichen Gemeinwesens ist. Vgl. hierzu D. Birk, S. 34, Rn.117.

Im Zusammenhang mit allgemeinen und speziellen finanziellen Leistungen für Umweltaufgaben sind in Deutschland Umweltsteuern und Umweltsonderabgaben von Interesse.<sup>74</sup> Von Umweltsteuern wird im Vergleich zu klassischen Steuern immer dann gesprochen, wenn umweltrelevante Tatbestände der Gemeinbelastung durch Steuern unterliegen. Dabei versprechen die Umweltsteuern eine gleichzeitige Realisierung von fiskalischer Funktion und Lenkungsfunktion (Zwecksteuern).<sup>75</sup> Abzugsgrenzen von den Umweltsteuern sind Sonderbelastungen durch Umweltsonderabgaben, bei denen man allerdings eine intensivere und damit von den Zwecksteuern abgrenzbare Form der Zweckbindung gefunden zu haben glaubt (Quasi-Steuern). Steht die Finanzierung umweltrelevanter Maßnahmen bei den Abgaben im Vordergrund, so liegen „Umweltfinanzierungsabgaben“ vor. Wird dem umweltbezogenen Lenkungszweck der Abgaben eine zentrale Funktion beigemessen, so handelt es sich um „Umweltlenkungsabgaben“.<sup>76</sup> Der Begriff „Ökosteuern“ stammt aus der umweltpolitischen Diskussion und wird synonym zu dem zuvor definierten Begriff der Umweltsteuern verwendet. Damit knüpft er gleichermaßen an die steuerrechtliche Definition an. Auf europäischer

---

<sup>73</sup> Vgl. *S. Chen*, S. 90 f.; *H. Li* 2007, S. 26 f. Anm. d. Verf.: Die Namen chinesischer Autoren werden in dieser Arbeit in der in Deutschland üblichen Schreibweise, d. h. in der Reihenfolge (abgekürzter) Vorname, Nachname wiedergegeben.

<sup>74</sup> Der Einsatz von Vorzugslasten (Gebühren und Beiträge) im Dienste der Umweltpolitik ist von vornherein begrenzt, da diese vom Äquivalenzprinzip geprägt sind, d. h., Leistung und Gegenleistung sind kausal verknüpft. Dennoch unterliegt es keinem Zweifel, dass auch Gebühren und Beiträge umweltschützenden Lenkungszwecken dienen können. Vgl. *M. Rodi*, S. 80 ff.; *Jakob/Zugmaier*, S. 108 f. Kritisch hierzu auch *U. Sacksofsky*, S. 51 ff. und 257 f. Grundsätzlich werden die drei Typen nicht-steuerlicher Abgaben anerkannt. Als Kategorie zur Erfassung der Umweltabgaben sind Beiträge eher ungeeignet, weil Abgaben auf die Nutzung natürlicher Ressourcen an die tatsächliche Umweltnutzung, nicht an den Ausgleich potenzieller Vorteile – wie für Beiträge erforderlich – anzuknüpfen sind; a. A. *V. D. Hesselle*, S. 35 f. Als umweltschützender Beitrag ist z. B. der Deichbeitrag nach Art. 120 IV BrWG zu nennen, der in Überflutungsgebieten von allen Grundstückseigentümern zu Erhaltung und Verbesserung der Deichqualität und zum Schutz vor Überschwemmungen der Grundstücke erhoben wird.

<sup>75</sup> Der Hauptzweck von Steuern ist grundsätzlich die Erzielung von Einnahmen, allerdings kann die Einnahmeerzielung auch lediglich Nebenzweck sein, womit die Möglichkeit eröffnet wird, die Lenkungsfunktion zum Hauptzweck einer Steuer werden zu lassen. Eine Umweltsteuer mit rein fiskalischer Funktion – im Sinne einer umweltpolitischen Zweckbindung des Steueraufkommens – ist nicht möglich, denn die Steuereinnahmen fließen ohne Zweckbindung in den allgemeinen Staatshaushalt; vgl. *R. Beck*, S. 15 f. Die fiskalische Funktion unterscheidet sich von der Finanzierungsfunktion i. S. d. Umweltfinanzierungsabgaben, weil das Aufkommen von Umweltfinanzierungsabgaben einem zuvor festgelegten Verwendungszweck zugeführt wird; vgl. *P. Schneider*, S. 66.

<sup>76</sup> Das BVerfG hat für Sonderabgaben aber enge Grenzen gezogen. Finanzierungsabgaben sind nur unter folgenden Voraussetzungen als „seltene Ausnahme“ zulässig: Verfolgung eines Sachzweckes, homogene Gruppe, Sachnähe und Gruppenverantwortung, Gruppennützigkeit und zeitliche Begrenzung, während bei Lenkungsabgaben an die Stelle der Finanzierungsfunktion die Antriebs- oder Lenkungsfunktion tritt. Vgl. hierzu *S. Wilhelm*, S. 48 ff.; *D. Birk*, S. 36, Rn. 124.; *R. Beck*, S. 14 ff.; *U. Sacksofsky*, S. 55 ff.

und internationaler Ebene sind die am häufigsten verwendeten englischen Begriffe „*Environmental Taxes*“<sup>77</sup>, „*Ecological Taxes*“<sup>78</sup> oder „*Green Taxes*“ synonym heranzuziehen. Aus dieser Sicht der Steuersystematik können die Vorschläge in Deutschland und in der EU theoretisch nur dann als ÖSR bezeichnet werden, wenn die vorgesehenen Abgaben den Charakter von Umwelt-/Ökosteuern haben. Auf der Einnahmeseite muss die Lenkungsfunktion wichtiger sein als die fiskalische Funktion, und auf der Ausgabeseite soll die Erzielung allgemeiner Deckungsmittel für den Haushalt im Vordergrund stehen. Allerdings wird diese Steuersystematik von den umweltpolitischen Steuerreformvorschlägen durchbrochen, indem diese eine vollständige oder teilweise Zweckbindung des Steueraufkommens vorsehen (Beispiel: Verwendung zur Entlastung der Faktoren Arbeit, Kapital und Konsum bzw. zur Reduzierung anderer Steuerarten oder Verwendung zur Stärkung der ökologischen Ziele bzw. Förderung von ökologischen Maßnahmen).<sup>79</sup> Im Hinblick auf die Verwendung des Steueraufkommens lässt sich zwischen dem substitutiven und additiven Ökosteuerkonzept unterscheiden. Beim substitutiven Ansatz bleibt die Abgabenquote grundsätzlich unverändert, d. h., das Aufkommen aus Umweltsteuern wird durch die Senkung anderer Steuern kompensiert. Beim additiven Ansatz fließt das Aufkommen aus Umweltsteuern als zusätzliche Einnahmen in den Staatshaushalt. Innerhalb beider Ansätze gibt es verschiedene Zielkombinationen zwischen Lenkungsfunktion und fiskalischer Funktion. Für die Ausgestaltung einer potenziellen ÖSR ist die Komplementarität der Zielbeziehung zwischen Lenkungsfunktion und fiskalischer Funktion zu gewährleisten.<sup>80</sup> Im Sinne der relativ engen in Steuerstatistiken angewendeten Definition von Umwelt-/Ökosteuern bilden derzeit die modernen Energie-<sup>81</sup> und Transportsteuern<sup>82</sup> mit

<sup>77</sup> Vgl. OECD/EC Definition of Environmental Tax, since 2001: „*A tax whose tax base is a physical unit (or a proxy of it) of something that has a proven, specific negative impact on the environment*“, abzurufen unter <<http://ec.europa.eu/eurostat/web/environment/environmental-taxes>>, eingesehen am 10. April 2016.

<sup>78</sup> Siehe auch *OECD 1993*.

<sup>79</sup> Aus rein juristischer Sicht soll auf der Seite der Aufkommensverwendung einer Ökosteuer die Erzielung allgemeiner Deckungsmittel für den Haushalt im Vordergrund stehen. Bei den Vorschlägen zu einer ÖSR, die eine Zweckbindung enthalten, wird allerdings keine juristische, sondern eine politische Zweckbindung innerhalb des Haushalts vorgeschlagen. Vgl. *H. Förster*, S. 9 f.

<sup>80</sup> Vgl. die einzelnen Thesen von *P. Schneider* in seiner Dissertation „Umweltsteuern in der Spannung zwischen Lenkungsfunktion und fiskalischer Funktion“.

<sup>81</sup> Energiesteuern sind Steuern auf Energieprodukte, die für den Verkehr (bspw. Benzin und Diesel) und ortsgebundene Nutzung (bspw. Kraftstoffe, Erdgas, Kohle und Strom) verwendet werden. Auch die CO<sub>2</sub>-Steuern gehören in diese Kategorie. Vgl. *Todsén/Steurer*, S. 1 ff; *N. Steinbach*, S. 1 ff.

<sup>82</sup> Die Kategorie der Transport- bzw. Verkehrssteuern umfasst in erster Linie Steuern auf Kauf, Haltung und Nutzung von Kraftfahrzeugen. Nicht eingeschlossen ist grundsätzlich die Mehrwertsteuer, die beim Kauf von Kraftzeugen zu entrichten ist. Transport- und Verkehrssteuern beinhalten auch Steuern auf andere Transportmittel wie Flugzeuge sowie verwandte Verkehrs-



vorrangiger fiskalischer Funktion den Kern der ÖSR in Europa. Im weitesten Sinne sind zudem die klassischen Umweltverschmutzungs- sowie Ressourcensteuern<sup>83</sup> mit vorrangiger Lenkungsfunktion in das Verständnis der Umwelt-/Ökosteuern einzubeziehen.<sup>84</sup>

Der Begriff „Ökosteuern“<sup>85</sup> fand erst in jüngster Zeit Eingang in die chinesische Literatur und ist nach h. M. mit dem eher umgangssprachlichen Begriff „Umweltsteuern“<sup>86</sup> gleichzusetzen. Laut Stand der theoretischen Diskussion umfassen Umweltsteuern i. e. S. nur die Umweltverschmutzungssteuern in Form von Produkt- und Emissionssteuern. Zu Umweltsteuern i. w. S. zählen auch die Steuern auf natürliche Ressourcen dazu. Bei Umweltsteuern im weitesten Sinne handelt es sich um alle öffentlich-rechtlichen Geldleistungspflichten im geltenden Steuerrecht, die einen Bezug zum Umweltschutz aufweisen.<sup>87</sup> Der Vollständigkeit halber wird daher die Untersuchung des chinesischen Teils in dieser Arbeit von einer steuersystematischen Bestandsaufnahme ausgehen.<sup>88</sup> Für die vorliegende Untersuchung, die sich auf die Möglichkeiten und Grenzen der Einführung einer ÖSR in der VR China konzentriert, ist weiterhin die folgende Unterscheidung von grundlegender Bedeutung: Zielen die Vorschläge nur auf eine Einzelreform des geltenden Steuerrechts i. e. S. oder aber auf eine Gesamtreform i. w. S., die in aller Regel umfassende, systemverändernde Eingriffe in das Steuer-, Abgaben- und

---

dienstleistungen wie Abgaben auf Charter- oder Linienflüge. Die Trennung zwischen Energie- und Transportsteuern ist im Einzelfall zuweilen schwierig, da Transportsteuern auch meist an die eingesetzten Energieträger anknüpfen. Im Zweifelsfall dominiert das Merkmal „Verkehr“. Vgl. *Todsen/Steurer*, S. 1 ff.; *N. Steinbach*, S. 1 ff.

<sup>83</sup> Bei den Steuern auf Umweltverschmutzung handelt es sich um Steuern auf gemessene oder geschätzte Emissionen in die Luft (außer der CO<sub>2</sub>-Steuer) und ins Wasser, auf die Entsorgung fester Abfälle, Lärm etc. Steuern auf Ressourcen beinhalten jegliche Steuern in Bezug auf die Gewinnung und Verwendung natürlicher Ressourcen (bspw. Wasserverbrauch, Gewinnung von Gas und Öl, bezahlte Lizenzen für Jagd, Fischerei u. ä.). Vgl. *Todsen/Steurer*, S. 1 ff.; *N. Steinbach*, S. 1 ff.

<sup>84</sup> In der EU27 machten Umwelt-/Ökosteuern im Jahre 2008 2,4 % des BIP aus. Die Mitgliedstaaten mit den höchsten Anteilen am BIP waren Dänemark (5,7 %), die Niederlande (3,9 %), Bulgarien und Malta (je 3,5 %). die Länder mit den niedrigsten Anteilen Spanien (1,6 %), Litauen (1,7 %), Rumänien (1,8 %) und Lettland (1,9 %). Energiesteuern machten 72 % der gesamten Umwelt-/Ökosteuern in der EU27 aus, Transport/Verkehrsteuern 23 % und Steuern auf Umweltverschmutzungen und Ressourcen 5 %. Die höchsten Anteile an Energiesteuern gab es in Litauen, Luxemburg und der Tschechischen Republik (alle 93 % der gesamten Umwelt-/Ökosteuern). Die höchsten Anteile an Transport-/Verkehrssteuern verzeichneten Zypern (50 % der gesamten Umwelt-/Ökosteuern), Malta und Irland (48 % bzw. 47 %), und die größten Anteile von Steuern auf Umweltverschmutzungen und Ressourcen fanden sich in Dänemark (31 %), den Niederlanden (17 %) und Estland (14 %). Dazu *EU Tax Trends 2010*. S. 149 ff. Vgl. i. Einz. auch Dritter Teil.

<sup>85</sup> Chinesisch: 生态税.

<sup>86</sup> Chinesisch: 环境税.

<sup>87</sup> Vgl. *S. Chen*, S. 87 ff.; *H. Li 2007*, S. 25 ff.

<sup>88</sup> Vgl. Erster Teil, B, I, 3.

Finanzsystem betrifft? Das letztere Reformkonzept wird heute in Deutschland und in der EU auch als „Ökologische Finanzreform (ÖFR)“ definiert.<sup>89</sup> Angesichts der umweltpolitischen Praxis in China ist die derzeit geplante ÖSR im Hinblick auf eine nachhaltige Entwicklung auch i. w. S., d. h. in Richtung einer ÖFR, zu begrüßen.<sup>90</sup> Aufgrund der Zielsetzung und Schwerpunkte ist die Perspektive einer umfassenderen ÖFR nicht Kernthema der vorliegenden Untersuchung, sie ist jedoch in zukünftige Überlegungen zur Weiterentwicklung der ÖSR unbedingt einzubeziehen.<sup>91</sup>

## 2. Merkmale

Über die Merkmale der Umwelt- bzw. Ökosteuern an sich besteht allgemein Einigkeit zwischen China und den westlichen Ländern. Umwelt-/Ökosteuern sind demnach Steuern, deren Besteuerungsgrundlage eine physikalische Größe bzw. eine Ersatzgröße eines Elements ist, das bei seiner Verwendung oder Abgabe in die Umwelt eine nachgewiesene negative Auswirkung auf diese hat.<sup>92</sup> Dementsprechend handelt es sich bei Umwelt-/Ökosteuern i. e. S. um Objektsteuern<sup>93</sup>, bei denen nicht auf die persönlichen Verhältnisse des Steuerschuldners eingegangen wird, sondern alleine das Besteuerungsobjekt maßgeblich ist. In der Tarifgestaltung können sie als Wert- oder Mengensteuern ausgestaltet sein.<sup>94</sup> Unter Umwelt-/Ökosteuern i. w. S. versteht man alle ökologisch motivierten Normen im Steuerrecht, die als umweltbezogen<sup>95</sup> zu bezeichnen und in verschiedenen Steuerarten erscheinen, etwa in den Steuern auf Einkommen und Ertrag, den Steuern auf Halten und Verwenden von Vermögen und besonders häufig bei den Verkehrs- und Verbrauchsteuern.<sup>96</sup> Zu unterscheiden ist der Wirkungszusammenhang

<sup>89</sup> Vgl. Meyer/Prange, S. 191 ff.

<sup>90</sup> Vgl. Ge/Wang/Gao, S. 24 f., Study on the Practice of Environmental Taxes in China.

<sup>91</sup> Vgl. i. Einz. auch Vierter Teil.

<sup>92</sup> Vgl. EC 2001, S. 9 ff.

<sup>93</sup> Gegenbegriff sind die Personensteuern (Subjektsteuern), die auf das Einkommen und Vermögen natürlicher und juristischer Personen erhoben werden, wie z. B. die Einkommensteuer oder die Erbschaftsteuer. Vgl. hierzu D. Birk, S. 5, Rn.12 und S. 362, Rn. 1351 ff.

<sup>94</sup> Während die aufkommensstarken Steuern – insbesondere Einkommensteuer und Mehrwertsteuer – als Wertsteuern, d. h. als preisbezogene Steuern, konzipiert sind, ist der Verbrauch natürlicher Ressourcen dort, wo er überhaupt besteuert wird, mit Mengensteuern belegt. Denn die Basis ist hier nicht ein Geldbetrag, sondern eine physische Einheit (Liter Mineralöl, kWh Strom etc.). Vgl. Ludewig/Meyer/Schlegelmilch, S. 22.

<sup>95</sup> Alle Tatbestände, die Einfluss auf natürliche Umweltmedien haben, wie z. B. Luft, Wasser, Boden, Atmosphäre, alle natürlichen Ressourcen, so auch Energieflüsse und der Stoffhaushalt, biotische und abiotische Faktoren, mithin auch die Tier- und Pflanzenwelt, sowie die Menschen als Teil der natürlichen Lebensgemeinschaft. Dazu. V. D. Hesselle, S. 27.

<sup>96</sup> Eine weitere wichtige Unterscheidung ist die zwischen direkten und indirekten Steuern. Nach h. M. sind bei den direkten Steuern Steuerschuldner und Steuerträger identisch (wie etwa bei der Einkommen- oder Vermögensteuer). Bei den indirekten Steuern wird die Steuer vom Steuerschuldner auf den Steuerträger übergewälzt (wie etwa bei der Umsatzsteuer). Da die Frage der

von Steuervorschriften, je nachdem, ob sie, wie im Regelfall, belastend (also den Steuerpflichtigen begründend oder verschärfend) oder begünstigend (d. h. Steuerbefreiungen bzw. -vergünstigungen wie etwa Abschreibungsmöglichkeiten vorsehen) sind.<sup>97</sup> Nicht nur in Europa, sondern auch in der VR China wird eine ÖSR als ökologische Fortentwicklung des Steuerrechts unter dem Aspekt nachhaltiger Entwicklung verstanden.<sup>98</sup>

### 3. *Systematisierung*

Es gibt eine Vielzahl von denkbaren Möglichkeiten, Umwelt-/Ökosteuern zu kategorisieren. Im Grunde stehen sich jedoch zwei zentrale Gesichtspunkte gegenüber: der umweltpolitische Inhalt und die steuersystematische Form.<sup>99</sup>

Eine inhaltliche Systematisierung würde an eine bestimmte umweltpolitische Aufgabe oder Zielsetzung (z. B. Luft- und Wasserreinhaltung, Energieeinsparung, Abfallentsorgung, Boden- und Naturschutz) oder an einen konkreten Vorgang des Wirtschaftslebens (Inputabgaben, Verfahrensabgaben und Produkt- und Emissionsabgaben<sup>100</sup>) anknüpfen. Dem steht die Gliederung des Stoffs nach steuersystematischen bzw. steuerrechtlichen Kriterien gegenüber. Die vorliegende Untersuchung stützt sich im Wesentlichen auf letzteren Gesichtspunkt, da die Vorstellungen über eine ÖSR auch im Rahmen eines derart eingegrenzten Untersuchungsfelds zum Teil sehr weit auseinandergehen können. Im Übrigen setzt die Diskussion über die Möglichkeiten und Grenzen einer ÖSR nicht bei null an, sondern findet vielmehr bereits ein umfassendes und detailliertes Steuersystem vor. Diese Umstände legen es nahe, Umwelt-/Ökosteuern für ihre Bewertung in dieser Arbeit nach steuersystematischen bzw. steuerrechtlichen Kriterien zu ordnen.<sup>101</sup>

---

tatsächlichen Überwälzung einer Steuer im Einzelnen oft schwer nachvollziehbar ist, erweist sich die Einteilung in direkte und indirekte Steuern als nicht unproblematisch. Zunehmend wird in der Steuer- und Finanzwissenschaft von namhafter Seite ein Verzicht auf die Einteilung in direkte und indirekte Steuern empfohlen. Gleichwohl ist diese Unterscheidung für lenkende Steuern wie die Umweltsteuern zentral, da deren umweltpolitische Wirkungen nur mit tatsächlichen (effektiven) Be- und Entlastungen erreicht werden können. Dazu *M. Rodi*, S. 38 f.; *M. Wasmeier*, S. 39 ff.

<sup>97</sup> Dazu *M. Rodi*, S. 38 f.

<sup>98</sup> Vgl. *S. Chen*, S. 87 und 102 ff.; *H. Li 2007*, S. 25 ff.

<sup>99</sup> Vgl. *M. Rodi*, S. 36 f.

<sup>100</sup> Die Inputabgabe knüpft bei Eingangsstoffen an, die Verfahrensabgabe bei einem als umweltungünstig erkannten Produktionsverfahren, die Produktabgabe bei der Existenz eines Produktes und die Emissionsabgabe bei der Schädlichkeit der Rückstände. Für eine ausführlichere Darstellung vgl. *D. A. Muñoz Jiménez*, S. 69 ff.

<sup>101</sup> Vgl. *M. Rodi*, S. 37 f.

## II. Ökosteuern als Instrument des Umweltschutzes

### 1. *Ursprung der Ökosteuern*

Als eine Ursache des Umweltproblems identifizierte die Umweltökonomie das Auftreten negativer externer Effekte, die das Resultat einer weitgehend unentgeltlichen Inanspruchnahme knapper Umweltressourcen sind.<sup>102</sup> Das bedeutet, dass sich sowohl die sozialen Kosten als auch der soziale Nutzen nicht angemessen im Preis eines Produkts widerspiegeln.<sup>103</sup> Ökosteuern sollen der Internalisierung dieser Kosten dienen, indem sie zu einer Verteuerung der Produkte und damit zu einer umwelt- und marktgerechten Preisbildung führen. Im Wesentlichen existieren zwei verschiedene Internalisierungsmodelle, die sog. Pigou-Steuer<sup>104</sup> und das Standard-Preis-Modell von W. Baumol und W. Oates<sup>105</sup>.

Das in den 1920er-Jahren vom britischen Ökonom Arthur Cecil Pigou entwickelte Steuermodell gilt als „Mutter aller Ökosteuern“. Der Steuersatz einer solchen individuell ausgestalteten Pigou-Steuer belastet jedes Wirtschaftssubjekt mit sämtlichen von ihm verursachten gesellschaftlichen Kosten, d. h. mit den internen und externen Kosten, sodass die entsprechenden Aktivitäten angesichts einer solchen Steuer von den Wirtschaftssubjekten auf dem gesellschaftlich jeweils optimalen Niveau durchgeführt werden. Die Höhe des korrekten Steuerbetrages pro Mengeneinheit ergibt sich dabei aus der Differenz zwischen den sozialen und den privaten Kosten; sie entspricht also exakt der Höhe der externen Grenzkosten im Optimum. Allerdings differenziert Pigous Ansatz nicht nach Tarif und Bemessungsgrundlage, sondern legt lediglich die Höhe der Gesamtsteuerschuld fest, sodass die externen Kosten nicht im Einzelnen bewertet werden können und der einzelne Verursacher nicht bestimmt wird. Daher stellt die Pigou-Steuer eine rein theoretische Ideallösung des Umweltproblems ohne praktischen Anwendbarkeitsanspruch dar.<sup>106</sup>

Eine pragmatische Variante der ökologischen Besteuerung, die zu außerordentlicher Prominenz gefunden hat, ist der im Jahr 1971 vorgeschlagene sog. Preis-Standard-Ansatz. Da ein pareto-optimales<sup>107</sup> Ausmaß von Umweltverschmutzung im Sinne Pigous aufgrund der Komplexität der Ermittlung des richtigen Steuersatzes ohnehin nicht realisierbar ist, argumentieren die beiden US-

<sup>102</sup> Vgl. *J. Stenger*, S. 127 ff.

<sup>103</sup> Vgl. *Biermann/Böhm/Brohml/Drüge/Trabold*, S. 2 f.

<sup>104</sup> A. C. Pigou, *The Economic Welfare*, 1. Auflage 1920; Vgl. auch *A. Endres*, S. 94 ff.

<sup>105</sup> *The Use of Standards and Prices for Protection of the Environment*, in: *Swedish Journal of Economics*, Vol. 73, Nr. 1 1971, S. 42 ff.; in deutscher Übersetzung bei: *H. Siebert*, S. 169 ff.

<sup>106</sup> Dazu *M. Ahlheim*, S. 2 f.; *F. R. Balmes*, S. 9 f.; *B. Hansjürgens*, S. 24 f.; *J. Stenger*, S. 127 ff.; *A. Endres*, S. 407 ff.

<sup>107</sup> Unter normalen Umständen entwickelt sich eine effiziente Allokation von Gütern über den Markt. Angebot und Nachfrage bilden ein Preisgleichgewicht, dann ist der Markt dieser Güter pareto-effizient. Vgl. hierzu *E. Feess*, S. 1.

amerikanischen Ökonomen Baumol und Oates, dass der Staat doch auf politischem Wege durch ein „Trial-and-Error“-Verfahren einfach ein Verschmutzungsziel ad hoc festsetzen und dieses dann durch die Erhebung einer einheitlichen Mengensteuer auf die umweltschädigende Substanz kostenminimierend realisieren könne. Zweck der Abgabe ist es, die umweltpolitischen Ziele mit den volkswirtschaftlich geringstmöglichen Kosten zu erreichen. Im Gegensatz zu Pigous Ansatz erzwingt dieses Konzept nicht nur keine pareto-optimale Umweltschmutzung, sondern kann letztlich überhaupt keine im Voraus festlegbare Emissionsmenge herbeiführen.<sup>108</sup>

Eine Ökosteuer kann in der Tradition des Preis-Standard-Ansatzes nach Baumol und Oates eingeführt werden: Ein politisch festzulegendes exogenes Emissionsziel soll über die Einführung einer Ökosteuer, die die Emission proportional besteuert, erreicht werden. Statt der Emissionen kann aber auch – etwa im Falle des Klimaschutzes – auf Brennstoffe oder Energie abgestellt werden. Dies steigert die netto-fiskalische Ergiebigkeit der Ökosteuer bei gleicher ökologischer Effektivität.<sup>109</sup>

## 2. *Konzept der Ökosteuern*

Die oben betrachteten theoretischen Ansätze liegen allen Konzepten zu einer Ökosteuerreform zugrunde. Die Idee, Ökosteuern in eine ÖSR einzubringen, folgte dem Grundsatz der Nachhaltigkeit und entstand in Hinsicht auf die Entlastung der Faktoren Natur und Arbeit im Sinne eines sozial verträglichen und ökologischen Strukturwandels.<sup>110</sup> Diese Idee, die hinter dem Konzept der Ökosteuern steht, geht auf den Schweizer Ökonomen Hans Christoph Binswanger zurück. Dieser stellte Anfang der 1980er-Jahre erstmals dar, inwieweit die Erhebung ökologischer Steuern sozial verträglich ausgestaltet werden könnte. Über eine Senkung der Lohnnebenkosten in Höhe der Steuereinnahmen aus der Ökosteuer kann das gesamte Abgabenvolumen an die BürgerInnen zurückgeführt werden. Hierbei soll der Produktionsfaktor Umwelt über eine Steuer verteuert werden. Das daraus resultierende Steueraufkommen dient wiederum dazu, den Produktionsfaktor Arbeit zu entlasten, d. h., ihn wieder attraktiver zu machen und den Faktor Umwelt dafür unattraktiver.<sup>111</sup>

Daraus werden zwei Funktionen der Ökosteuer offensichtlich: Einerseits wird zur Verbesserung der Umweltqualität gesellschaftlich unerwünschtes Verhalten wie beispielsweise das Verursachen von Kohlenstoffdioxid-Ausstoßen (CO<sub>2</sub>-Emissionen) besteuert, andererseits dient das Steueraufkommen teilweise zur Re-

---

<sup>108</sup> Dazu M. Ahlheim, S. 2 ff.; F. R. Balmes, S. 10 f.; B. Hansjürgens, S. 31 f.; Baumol/Oates, S. 44 ff.; U. Sacksosfsky, S. 15 f.

<sup>109</sup> Dazu S. Bayer, S. 16 f.

<sup>110</sup> Vgl. Kramer/Urbaniec/Möller, S. 256 f.; M. Kramer, S. 124 f.

<sup>111</sup> Vgl. hierzu D. Vogtel.

duzierung der Beitragssätze für die Sozialversicherung (Lohnnebenkosten). Davon erhofft man sich eine Verminderung bestehender Zusatzlasten und damit eine Effizienz- und Beschäftigungserhöhung.<sup>112</sup> Man spricht daher auch von einer doppelten Dividende der Ökosteuer. Die erste, die sog. grüne (Umwelt-)Dividende, entspricht einer geringeren Umweltbelastung bzw. einer Verbesserung der Umweltqualität, die zweite, die sog. rosa (Beschäftigungs-)Dividende, ist die der höheren Beschäftigung.<sup>113</sup>

Das Konzept der Ökosteuer stellt erstmalig den Lenkungszweck einer Steuer eindeutig in den Vordergrund, ohne jedoch ihren Fiskalzweck völlig zurückzudrängen; dieser soll – wenngleich als nachrangiger Nebenzweck – bestehen bleiben. Während das Konzept der Pigou-Steuer ausschließlich auf die Internalisierung negativer externer Effekte ausgerichtet ist und das Ziel der Einnahmeerzielung völlig ignoriert, haben Ökosteuern einen Doppelcharakter: Das Neue an der Ökosteuer ist der Versuch, steuer- und umweltpolitische Ziele mit dem gleichen Instrument zu erreichen.<sup>114</sup>

Gesellschaftspolitisch hat diese Hypothese der doppelten oder sogar dreifachen Dividende ein enormes Gewicht: Eine höhere Umweltqualität, deren monetärer Nutzen oft nur schwer messbar ist, scheint als Rechtfertigung für Ökosteuern in den Hintergrund zu treten. Nicht umsonst haben verschiedene Protagonisten von Ökosteuern die Umsetzung einer ökologischen Steuerreform als No-Regret-Politik<sup>115</sup> angepriesen und fast den Eindruck vermittelt, dass Ökosteuern vorrangig dem Arbeitsmarkt und nicht in erster Linie der Umwelt dienen sollen. Damit verbunden ist die Hoffnung auf eine höhere Akzeptanz von Ökosteuern, da Steuern im Allgemeinen wenig populär sind bzw. die Zahlungsbereitschaft für Umweltschutz im Speziellen gering ist.<sup>116</sup>

Ob und inwieweit die Ökosteuern bisher ökologische und ökonomische Effekte in Deutschland und in der EU auf den Umweltschutz und den Arbeitsmarkt hatten und ob das Grundkonzept der Ökosteuer auch in China als „Arbeits- und Umweltentlastungssteuer“ in hypothetischer Form der sog. doppelten (oder sogar

<sup>112</sup> Vgl. hierzu *M. Ahlheim*, S. 17 ff.

<sup>113</sup> Dazu ausführlich *L. H. Goulder*. Die These der schwachen doppelten Dividende ist relativ unumstritten. In der Literatur gibt es auch die umstrittene These von einer starken doppelten Dividende. Dabei wird eine dritte, sog. blaue (Effizienz-)Dividende in Betracht gezogen, die sich im engeren finanzwissenschaftlichen Kontext auf die verringerte Verzerrungswirkung des Steuersystems bezieht: Mit dem Aufkommen aus Ökosteuern lassen sich andere verzerrende Steuern senken, sodass möglicherweise die leistungshemmenden Effekte des gesamten Steuersystems abnehmen. Vgl. dazu auch *C. Böhringer*, S. 61 f.; *M. Schüler*, S. 16 ff. *S. Bayer* (S. 13) spricht von einer mehrfachen Dividende, z. B. in Form von zusätzlichen Wachstumskräften, Stärkung der Wettbewerbsfähigkeit usw.

<sup>114</sup> Vgl. *J. Stenger*, S. 131 f.

<sup>115</sup> Das heißt, eine Einführung der ÖSR würde sich selbst dann lohnen, wenn ihre ökologische Wirkung nicht sicher wäre.

<sup>116</sup> Vgl. *C. Böhringer*, S. 61 f.

mehrfachen) Dividende verstanden wird, ist höchst fraglich. Auf diese Frage wird im dritten und vierten Teil dieser Arbeit näher eingegangen.

### 3. *Ökosteuern und Zertifikatsmodell*

Der Handel mit Treibhausgas-Emissionen geht auf das Kyoto-Protokoll<sup>117</sup> zurück, das 2005 in Kraft getreten ist. Auf dieser Konferenz einigten sich die UN-Mitgliedsstaaten darauf, den CO<sub>2</sub>-Ausstoß bis 2012 um fünf Prozent gegenüber den Emissionen von 1990 zu reduzieren. Für die EU liegt das Ziel bei acht Prozent, Deutschland will sogar eine Reduktion um 21 Prozent schaffen. Im September 2009 verkündete auch die chinesische Regierung, ein Pilot-Emissionshandelssystem in den nächsten FYP zur wirtschaftlichen Entwicklung bis 2015 aufzunehmen. Demnach sollen die CO<sub>2</sub>-Emissionen bis 2020 um 40 bis 45 Prozent gegenüber dem Stand von 2005 gesenkt werden.<sup>118</sup>

Sowohl Ökosteuern bzw. Umweltabgaben als auch Umweltlizenzen bzw. -zertifikate zählen zu den fiskalischen, den ökonomischen und den marktanalogen Instrumenten, die entsprechend der Form der Verhaltenssteuerung der Marktteilnehmer jeweils als Instrumente der Preissteuerung und der Mengensteuerung gekennzeichnet sind. Abgaben und Lizenzen sind spiegelbildliche Lösungen. Abgaben zielen darauf ab, den Preis eines Schadstoffs festzulegen und den Markt über die absoluten Mengen entscheiden zu lassen, während Lizenzen die absoluten Mengen festlegen und den Preis durch den Markt bilden lassen.<sup>119</sup>

Obwohl es in der Wirtschaftswissenschaft Stimmen gibt, die die Abgabenlösung als ineffizient bezeichnen und die Zertifikatslösung präferieren, ist ein Teil der Literatur der Ansicht, dass sowohl Zertifikate als auch Abgaben Vor- und Nachteile haben, sodass weder dem einen noch dem anderen Instrument eindeutig der Vorzug gegeben werden kann. Zertifikate weisen eine hohe ökologische

---

<sup>117</sup> Ergänzend zum Emissionshandel sieht das Kyoto-Protokoll die flexiblen Instrumente *Joint Implementation (JI)* und *Clean Development Mechanism (CDM)* vor. Bei Ersterem handelt es sich um treibhausgasreduzierende Projekte, die von einem Industriestaat in einem anderen Industrieland durchgeführt werden. Dafür werden ihm die erfolgten Minderungen gutgeschrieben. Ähnlich funktioniert auch der CDM, allerdings mit dem Unterschied, dass hier das Projekt zwischen einem Industriestaat und einem Entwicklungsland stattfindet. Abzurufen unter <[http://unfccc.int/kyoto\\_protocol/mechanisms/items/1673.php](http://unfccc.int/kyoto_protocol/mechanisms/items/1673.php)>, eingesehen am 1. März 2010.

<sup>118</sup> Allerdings ist dieses Angebot nur eine „freiwillige Maßnahme“ auf der Grundlage der nationalen Bedingungen Chinas und ein Beitrag zu den weltweiten Bemühungen im Klimaschutz. Abzurufen unter <<http://www.zeit.de/politik/ausland/2009-11/china-emission-klima>>, eingesehen am 1. März 2010. Die VR China hat sich über die Unterzeichnung und Ratifizierung des Kyoto-Protokolls als Nicht-Annex-B-Staat – für die grundsätzlich keine Emissionsziele gelten – nicht zur Erreichung verbindlicher Emissionsziele verpflichtet. Somit steht der VR China nur die Teilnahme am CDM offen, eine Art des Zertifikatehandels, den die VR China allerdings aktiv unterstützt. Vgl. *J. de Graaf*, S. 122.

<sup>119</sup> Vgl. *F. Rahmeyer*, S. 17 ff.; *Internies/Blobel/Brink/Kraemer*, S. 60.

Treffsicherheit auf, weil die Menge der zulässigen Emissionen vorgegeben wird. Dafür treten Unsicherheiten über den künftigen Preis der Lizenzen auf, was den Anpassungsprozess in der Wirtschaft erschweren kann. Starke Preisschwankungen können zu Fehlanreizen, Strukturbrüchen und sozialer Härte führen. Ökosteuern vermeiden diese Preisunsicherheit, dafür ist hier die ökologische Treffsicherheit ungewiss. Trial-and-Error im Sinne einer Nachjustierung des Steuersatzes in Abhängigkeit von der ökologischen Zielerreichung reduziert indes die Preissicherheit.<sup>120</sup>

Aus rechtswissenschaftlicher Sicht stellt sich nicht die Frage, welches Instrument effizienter ist, sondern inwiefern sich diese Instrumente mit dem Rechtssystem in Einklang bringen lassen. Die Frage, ob das eine oder das andere Instrument eingeführt werden sollte, ist daher keine rechtswissenschaftliche, sondern eine politische Frage. Wird das ökologische Ziel in den Vordergrund gestellt, so sind Zertifikate als das härtere ökologische Instrument vorzuziehen. Ökosteuern sind dagegen eher in einer Phase der Umweltpolitik einzuführen, in der neue ökologische Rahmenbedingungen gesetzt werden sollen und Unsicherheit über die Anpassungsmöglichkeiten besteht. Sie erlauben es dann, den wirtschaftlichen Strukturwandel unter größerer Preisicherheit durchzuführen.<sup>121</sup>

#### 4. *Ökosteuern und Ordnungsrecht*

Beispiele für nicht-fiskalische, ordnungsrechtliche und außermarktliche Instrumente sind Umweltauflagen in Form von Geboten und Verboten.<sup>122</sup> Mit Instrumenten des Umweltschutzes wird nach geeigneten rechtlichen Regelungsformen, entsprechenden Regelungsansätzen und administrativen Maßnahmen gefragt, mit denen staatliche Ziele des Umweltschutzes am wirksamsten umgesetzt werden können und erreichbar werden.<sup>123</sup> Dies können zum einen klassische Instrumente ermöglichen, die den BürgerInnen keine ökonomischen Handlungsspielräume zugestehen, wie Auflagen, einschließlich straf- und haftungsrechtlicher Konsequenzen. Weiterhin eignen sich neuartige Instrumente dazu, mit denen umweltschonendes Verhalten auf freiwilliger Basis, wie durch Ökosteuern bzw. Umweltabgaben, gefördert wird.<sup>124</sup>

Aufgrund der verfassungsrechtlich verankerten Verantwortung des Staates für den Umweltschutz standen von Anfang an ordnungsrechtliche Instrumente im Vordergrund der Diskussion. Als ordnungsrechtlich werden Methoden bezeichnet, die bestimmte Zustände und Handlungen gestatten oder gebieten und die Einhaltung bestimmter Vorschriften durch verwaltungsbehördliche Kontrollen

<sup>120</sup> Vgl. D. A. Muñoz Jiménez, S. 103 ff.; S. Bach, S. 22 ff.

<sup>121</sup> Vgl. D. A. Muñoz Jiménez, S. 103 ff.; S. Bach, S. 22 ff.

<sup>122</sup> Vgl. F. Rahmeyer, S. 17 ff.

<sup>123</sup> Vgl. J. Wolf, S. 72 ff.

<sup>124</sup> Vgl. F. R. Balme, S. 27 f.



gewährleisten wollen. Es werden also Voraussetzungen („Konditionen“) vorgegeben, deren Eintreten bestimmte rechtliche Konsequenzen auslöst. Die Verwaltung kontrolliert die Einhaltung der Konditionen, allerdings spielt es keine Rolle, ob durch die Einhaltung der Vorschriften im Einzelfall der Umweltschutz verbessert wird oder nicht. Die behördliche Kontrolle erfolgt typischerweise nicht zweckorientiert und richtet sich auch nicht nach der Verhältnismäßigkeit. Darüber hinaus unterliegt jedes auf Kontrollen basierende und mit zweckunabhängigen Konditionen arbeitende System der Gefahr, ineffektiv zu werden und Ressourcen zu verschwenden. Das Ordnungsrecht lebt vielfach in und von sozusagen polizeistaatlicher Tradition; ein Umstand, an dem die Kritik ansetzt.<sup>125</sup>

Strukturelle Veränderungen des Verhältnisses von Staat und Wirtschaft sowie insgesamt des Verhältnisses von Staat und Gesellschaft im Rahmen der staatlichen Umweltpolitik haben zu entsprechenden Erweiterungen der Diskussion über die Instrumente des Umweltschutzes geführt. Der heutige Umfang der Umweltproblematik bedarf gesamtgesellschaftlicher Lösungen, da der Staat als alleiniger Akteur auf dem Gebiet des Umweltschutzes überfordert wäre.<sup>126</sup> Zu fragen ist daher nach einer effizienten Steuerung mit Instrumenten wirtschaftlicher, selbstregulativer Art. Hier sind v. a. Instrumente des Steuerrechts denkbar. Die Vorteile des steuerlichen Ansatzes gegenüber anderen Instrumenten liegen auf der Hand: Das steuerliche Instrumentarium ist eines der wenigen Instrumente, das dem Verursacherprinzip Rechnung trägt und die Suchprozesse des Markts zur Realisierung der angestrebten Ziele nutzt. Ferner verpricht es vergleichsweise hohe Effizienz bei der Internalisierung externer Kosten. Dies bedeutet, dass Umweltkosten und andere Kosten im Zusammenhang mit der nachhaltigen Nutzung natürlicher Ressourcen ihren Niederschlag in wirtschaftlichen Aktivitäten finden sollen.<sup>127</sup> Unter dem Gesichtspunkt der Transaktionskosten schneiden steuerliche Lösungen besser ab als beispielsweise Auflagen, Subventionen oder Quoten. Hinzu kommt, dass bei diesem Instrument auf niedrigem Niveau begonnen und mit kleinen, vorhersehbaren Schritten die Intensität des Eingriffs gesteigert werden kann. Ein Nachteil der indirekten Steuerung durch Ökosteuern ist der Aspekt der Lenkungsunschärfe: Es sind lediglich Prognosen über die wahrscheinliche Reaktion der Normadressaten möglich, v. a. kann ein erwünschtes umweltschützendes Verhalten nicht im Einzelfall mit den Mitteln des Verwaltungszwanges durchgesetzt werden.<sup>128</sup>

Für einen kooperativen Umweltschutz zwischen Staat und Wirtschaft sollte allerdings das umweltschützende Ordnungsrecht weiterhin bestehen, da es deutlich und klar festlegt, welche Verhaltenserwartungen der Staat an das Individuum und

---

<sup>125</sup> Vgl. hierzu *H. Schulte*, S.11 ff.

<sup>126</sup> Vgl. *J. Wolf*, S. 72 ff.

<sup>127</sup> Gemäß UNCED – Umweltgipfel 1992.

<sup>128</sup> Vgl. hierzu *M. Kloepfer*, S. 282 f.

an die Wirtschaftssubjekte stellt, durch die das erforderliche „Umweltschutzminimum“ gewährleistet werden kann. Indirekte Steuerungsmittel können dagegen zur Erreichung eines „Umweltschutzoptimums“ beitragen.<sup>129</sup> Ein Vergleich mit dem Ordnungsrecht deckt aber nicht nur die Nachteile des klassischen Instrumentariums auf, sondern zeigt auch die Grenzen der Wirksamkeit der Ökosteuern auf. Vorzugswürdig ist daher im Ergebnis ein Instrumentenmix von Auflagen-, Abgaben- und Zertifikatslösungen.<sup>130</sup>

### **C. Ökologische Steuerreform – nationale Konzeption, europäische Gesamtlösung und internationale Dimension**

Die internationale Verflechtung der Umweltpolitik ist heute allgemein anerkannt. Dies ergibt sich bereits aus der Natur der Sache: Umweltschutz kennt keine Grenzen, deshalb können isolierte Maßnahmen auf nationaler Ebene nicht ausreichen. Ähnliches gilt aber auch für die Notwendigkeit einer regionalen bzw. weltweiten Harmonisierung der Steuerpolitik. Eine konzeptionelle Untersuchung nationaler Initiativen zur ÖSR – die im Falle einer Umsetzung nicht unerhebliche grenzüberschreitende Wirkungen entfalten würden – ist ohne europarechtliche bzw. welt handelsrechtliche Ergänzung unvollständig. Eine nationale Anwendung einer ÖSR hat daher immer auch eine über den eigentlichen innerstaatlichen Wirkungsbereich hinausgehende gemeinschaftliche bzw. internationale Dimension. Zum einen steigt der europäische Einfluss auf alle mitgliedstaatlichen Gesetzesvorhaben mit zunehmender Harmonisierung, zum anderen haben multilaterale Wirtschaftsabkommen – insbesondere die Welthandelsordnung – in den letzten Jahrzehnten zunehmend an Bedeutung gewonnen. Das Europarecht bzw. die Welthandelsordnung wirken sich auch und gerade auf die nationalen Steuersysteme aus, denn sowohl im Europarecht als auch im Welthandelsrecht dominiert die Zielsetzung, den freien Kapital-, Waren-, und Dienstleistungsverkehr zu schützen. Daraus resultiert eine deutliche Einschränkung der Gestaltungsspielräume des nationalen Gesetzgebers. Somit bieten sich die Grenzausgleichsmechanismen der Ökosteuer-Modelle bzw. die bilateral, multilateral – wie z. B. die europaweite Harmonisierung der Energiebesteuerung – und international koordinierte Vorgehensweise als mögliche Lösungswege an.<sup>131</sup>

---

<sup>129</sup> Vgl. F. R. Balmes, S. 30 f.; M. Kloepfer, S. 279 ff.; J. Wolf, S. 72 ff.

<sup>130</sup> Vgl. W. Köck, S. 412 ff.; F. R. Balmes, S. 32 f.

<sup>131</sup> Für eine ausführliche Darstellung vgl. i. Einz. Dritter und Vierter Teil.

## **Zweiter Teil: Das chinesische Steuersystem – eine Bestandsaufnahme aus ökonomischer und ökologischer Sicht**

Als Grundlage für die Diskussion einer ÖSR in der VR China ist es unentbehrlich, zunächst einen Überblick über das ökonomisch ausgestaltete chinesische Steuersystem zu geben und derzeit geltende ökologisch relevante Steuernormen zu beleuchten. Dies erfolgt in den nachfolgenden Teilen A und B. Aus den dort vorgenommenen Betrachtungen werden schließlich Aufgaben für die Zukunft abgeleitet (Teil C).

## A. Überblick über das geltende chinesische Steuersystem – eine ökonomische Betrachtung

### I. Geschichte und Entwicklung

Seit Beginn der Reform- und Öffnungsperiode hat China sein Steuersystem zweimal vielseitig reformiert.<sup>132</sup> Um ausländische Direktinvestitionen anzulocken, wurde von 1978 bis 1991 ein auslandsbezogenes Steuersystem konzipiert. Dementsprechend reformierte man umfangreich das in der Planwirtschaft dominierende Gewerbesteuersystem<sup>133</sup>, was zur Folge hatte, dass die Staatsbetriebe nicht mehr ihre Gewinne an den Staat weiterleiten mussten, sondern Steuern zu zahlen hatten.<sup>134</sup> Zum Aufbau eines sozialistischen Marktwirtschaftssystems setzte China von 1992 bis 1994 eine tiefgreifende Steuersystemreform durch. So entstand ein neues Steuersystem, wonach

- 1) die Mehrwertsteuer bei Lieferung und bestimmten Dienstleistungen und die Geschäftsteuer bei Erbringung von sonstigen Leistungen als zwei sich gegenseitig ausschließende umsatzrelevante Steuerarten festgelegt und die Konsumsteuer parallel eingeführt wurde, die alle für in- und ausländische Unternehmen gleichermaßen gelten sollten,
- 2) die Unternehmenseinkommensteuer<sup>135</sup> und die persönliche Einkommensteuer jeweils vereinheitlicht wurden,
- 3) die ressourcenrelevanten Steuern, die sonderzielrelevanten Steuern und die vermögens- und rechtsverkehrsrelevanten Steuern in großem Maßstab reguliert wurden und

---

<sup>132</sup> Aufgrund des Umfangs und Schwerpunkts dieser Arbeit wird auf die Geschichte und Entwicklung des Steuersystems vor der Reform- und Öffnungspolitik Chinas nicht näher eingegangen.

<sup>133</sup> Das damals geltende chinesische Gewerbesteuersystem ist nicht mit dem deutschen Gewerbesteuersystem vergleichbar.

<sup>134</sup> Chinesisch: 利改税.

<sup>135</sup> Die Unternehmenseinkommensteuer bezieht sich hier nur auf chinesische Unternehmen ohne ausländische Kapitalbeteiligung. Um ausländische Investitionen anzulocken, hat die chinesische Regierung in den 1990er-Jahren ein duales Unternehmenssteuersystem eingeführt. Vor der Unternehmensteuerreform zum 1. Januar 2008 war das chinesische Unternehmenseinkommensteuerrecht in das Gesetz zur Unternehmenseinkommensteuer ausländischer und ausländisch investierter Unternehmen [*Foreign Enterprises (FEs)* und *Foreign Invested Enterprises (FIEs)*] vom 9. April 1991 und die vom Staatsrat erlassene vorläufige Verordnung zur inländischen Unternehmenseinkommensteuer vom 13. Dezember 1993 aufgespalten. Während heimische Investoren einem Steuersatz i. H. v. 33 Prozent unterlagen und strengen Abzugsbeschränkungen unterworfen wurden, profitierten FIEs bzw. FEs trotz eines gleich hohen nominalen Steuersatzes von erheblichen Steuervergünstigungen, woraus eine durchschnittliche effektive Steuerbelastung von ca. 15 Prozent resultierte. Demgegenüber lag die Steuerbelastung bei chinesischen Unternehmen bei 25 Prozent. Es kam also zu einer erheblichen Ungleichbehandlung. Vgl. *B.-U. Stucken*, S. 290 ff.

- 4) das Gesetz der VR China über die Verwaltung der Steuererhebung<sup>136</sup> verabschiedet wurde.

Die große Reform war auch mit einem System des Finanzföderalismus bzw. der Verteilung der Befugnisse und Ertragshoheiten auf zentrale und lokale Gebietskörperschaften<sup>137</sup> und einer damit zusammenhängenden Dezentralisierung des Steuersystems verbunden.<sup>138</sup> Mit diesen Änderungen im Steuersystem wurde ein ausgewogenes Verhältnis zwischen Vermehrung der Steuereinnahmen und Wirtschaftswachstum herbeigeführt.<sup>139</sup>

Infolge des Beitritts Chinas zur WTO im Dezember 2001 und der rapiden wirtschaftlichen Entwicklung wurde eine weitere Steuerreform notwendig. Leitender Gedanke dabei war es, ein neu strukturiertes und der Marktwirtschaft entsprechendes Steuersystem zu schaffen, das effektiv zur Neuverteilung des nationalen Einkommens, zur optimalen Zuteilung der Ressourcen, zur Förderung der internationalen Wettbewerbsfähigkeit und zur Beschleunigung der wirtschaftlichen Globalisierung führen würde. In diesem Prozess sollten das Wirtschaftswachstum gestärkt und neue Arbeitsplätze geschaffen werden, was wiederum zur Gewährleistung sozialer Stabilität führen sollte. Dementsprechend wurde im November 2003 auf der 3. Vollversammlung des 16. Zentralkomitees der Kommunistischen

---

<sup>136</sup> Chinesisch: 中华人民共和国税收征收管理法; am 4. September 1992 vom Ständigen Ausschuss des Nationalen Volkskongresses erlassen; revidiert und neu verabschiedet am 28. April 2001 vom Ständigen Ausschuss [Chairman Decree (2001) Nr. 49]; Durchführungsverordnungen (中华人民共和国税收征收管理法实施细则) am 4. August 1993 vom Staatsrat erlassen; revidiert und neu verabschiedet am 7. September 2002 (GuoWuYuan Ling Nr. 362). Die Verwaltung der Steuererhebung, u. a. Registrierung, Abmeldung, Buchführung und Dokumentation, Steuererklärung und Steuereinzug, die Betriebsprüfung sowie rechtliche Haftung werden durch das Gesetz der VR China über die Verwaltung der Steuererhebung geregelt, das die Rechtsgrundlage des Besteuerungsverfahrens in China bildet. Dazu ausführlicher *M. Pfaar*, S. 9 ff.

<sup>137</sup> Dazu ausführlicher Zweiter Teil, A, II, 3 – Steuergesetzgebung, Steuerverwaltung und Steuererhebung.

<sup>138</sup> Vor der Reform 1994 besaß die Zentralregierung keine eigene Steuerverwaltung, sondern delegierte diese Aufgabe an die Regierungen auf lokaler Ebene. Bis zur Reform führten die lokalen Regierungen ihre Steuereinnahmen in Form einer für fünf Jahre pauschal festgelegten Summe an die Zentralregierung ab. Die restlichen Steuereinnahmen standen den lokalen Regierungen zur Verfügung. Im Rahmen der Öffnung Chinas erhielten die lokalen Regierungen ab Ende der 1970er-Jahre zahlreiche Freiheiten, um durch Steuereinnahmen auf lokaler Ebene das Wachstum der Wirtschaft zu fördern. In diesem Zusammenhang wurde den lokalen Behörden erlaubt, Verträge mit Unternehmen über Steuern abzuschließen. Das System führte in der Konsequenz dazu, dass die Steuereinnahmen auf lokaler Ebene bedeutend schneller anstiegen als die Einnahmen aufseiten der Zentralregierung, was im Endeffekt eine ungewünschte Stärkung der lokalen Regierungen nach sich zog. Eine Reform der Steuerverwaltung war im Wesentlichen durch den sich in China vollziehenden Reformprozess in der Wirtschaftspolitik und die dadurch entstandenen Spannungen zwischen zentraler und lokaler Regierung notwendig geworden. Dazu *M. Pfaar*, S. 4 ff.

<sup>139</sup> Abzurufen unter <<http://www.chinatoday.com.cn/chinaheute/2006/2006n3/p82.htm>>, eingesehen am 10. April 2009.

Partei Chinas erklärt, dass das Land die Reform des Steuersystems in Übereinstimmung mit den Prinzipien eines einfachen Steuersystems, einer weiten Steuerbasis, eines niedrigen Steuersatzes und einer strikten Administration der Besteuerung<sup>140</sup> vorantreiben würde. Der erste entscheidende Schritt zum Jahresende 2005 war die Abschaffung der – in China ausgesprochen traditionsreichen und damit symbolträchtigen – Landwirtschaftsteuer<sup>141, 142</sup> was für den Staatshaushalt eine Einnahmeminderung von nur ca. einem Prozent, für die Bauern jedoch eine Entlastung, d. h. eine Steigerung des verfügbaren Einkommens, um durchschnittlich zehn Prozent bedeutet.<sup>143</sup> Zwei andere wichtige, im Vordergrund stehende Aspekte mit der seit Anfang 2004 beginnenden Steuerreform waren einerseits die Unternehmensteuerreform, nämlich die Gleichstellung von ausländisch und inländisch investierten Unternehmen durch Vereinheitlichung des gespaltenen Unternehmenseinkommensteuersystems, und andererseits die allmähliche Überführung der auf der Produktion basierenden Mehrwertsteuer (sog. *Production-type VAT*) in eine auf dem Verbrauch basierende Mehrwertsteuer (sog. *Consumption-type VAT*). Diese steuerlichen Rahmenbedingungen sind auch grundlegende Voraussetzungen, die China dem Ziel eines nachhaltigen und umweltschonenden Steuersystems näher bringen. Im folgenden Abschnitt werden bisherige Erfolge der Steuerreform dargestellt.

## II. Steuerliche Rahmenbedingungen<sup>144</sup>

China verfügt derzeit über ein äußerst komplexes Steuersystem, das aus über 20 Steuerarten besteht. Zum besseren Verständnis der Grundstruktur des funktionierenden Steuersystems wird in diesem Abschnitt der Reihenfolge entsprechend zunächst auf das materielle Recht der steuerlichen Rahmenbedingungen, gegliedert in das System der Hauptsteuerarten, die die direkten Steuern auf Einkommen und Ertrag und die indirekten Steuern auf Verwendung von Einkommen und Vermögen beinhalten, und auf das System der Kleinststeuerarten näher eingegangen. Zweites regelt den Bereich der ressourcenrelevanten Steuern, der sonderzielrelevanten Steuern und der vermögens- und rechtsverkehrsrelevanten Steuern sowie Zölle. Anschließend wird das formelle Recht der Steuergesetzgebung, Steuerverwaltung und Steuererhebung kurz erläutert.

---

<sup>140</sup> Chinesisch: 简税制, 宽税基, 低税率, 严征管.

<sup>141</sup> Chinesisch: 农业税.

<sup>142</sup> Mit Ausnahme der Tabaksteuer (烟叶税), die der chinesischen Regierung eine gute Einnahmequelle sichert.

<sup>143</sup> Vgl. Bfai-Datenbank: VR China – Wirtschaftsentwicklung 2005, abzurufen unter <<http://china.ahk.de/uploads/media/bfai200604-3.pdf>>, eingesehen am 4. März 2010.

<sup>144</sup> Angesichts des Umfangs und Schwerpunkts der vorliegenden Arbeit werden nur grundlegende Regelungen, insbesondere zum Zweck der Untersuchung, überblicklich dargestellt.

## 1. Das System der Hauptsteuerarten<sup>145</sup>

### (1) Direkte Steuern auf Einkommen und Ertrag<sup>146</sup>

Mit direkten Steuern auf Einkommen und Ertrag wird die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen abgeschöpft, die dieser am Markt erzielt bzw. erwirtschaftet hat.<sup>147</sup>

Die chinesische Ertragsteuer ist in die Steuer auf das Einkommen der natürlichen Personen, sog. Individualeinkommensteuer (*Individual Income Tax, IIT*),<sup>148</sup> und die Steuer auf das Einkommen der Unternehmen, sog. Unternehmenseinkommensteuer (*Enterprise Income Tax, EIT*),<sup>149</sup> gegliedert. Beide Steuerarten unterscheiden zwischen unbeschränkter und beschränkter Steuerpflicht und nutzen damit ein international gebräuchliches Kriterium zur Abgrenzung der Steuerpflicht. Anzumerken ist, dass sich die unbeschränkte Steuerpflicht nach dem Ansässigkeits- bzw. Wohnsitzprinzip richtet und das Welteinkommen des Steuerpflichtigen umfasst, während der beschränkt Steuerpflichtige nur das Einkommen aus chinesischen Quellen versteuern muss.<sup>150</sup>

---

<sup>145</sup> Vgl. *Li/Steininger*, Art. 2-3, 5-6, 7-12; *Liu/Liu 2006*, Teile II-III, V-VIII; *Liu/Liu 2008*, Chapters 3-4, 6-7, 9-10; *Y. Zhang*, Chapters 1-4; *J. Liu 2007*, S. 11 ff.; *Debatin/Wassermeyer/Heijenga*, Teile III, IV und VIII; *H. Wang*, S. 25 ff.; *Bongart/Prautzsch*; *M. Pfaar*, S. 19 ff.; *PWC China Compass*.

<sup>146</sup> Zu ökologischen Merkmalen vgl. i. Einz. Zweiter Teil, B, I.

<sup>147</sup> Daneben gibt es Steuern auf Erbschaften und Schenkungen, also auf einen Hinzuwerb, der nicht am Markt erwirtschaftet wurde. Derzeit gibt es in China noch keine Erbschaft- und Schenkungsteuer. Vgl. hierzu *D. Birk*, S. 21, Rn.71.

<sup>148</sup> Individualeinkommensteuergesetz der Volksrepublik China (ChinIESStG) (中华人民共和国个人所得税法), am 10. September 1980 vom Nationalen Volkskongress erlassen; revidiert zum sechsten Mal und neu verabschiedet am 30. Juni 2011 vom Ständigen Ausschuss (Chairman Decree Nr. 48); Durchführungsverordnungen (ChinIESStDV) („中华人民共和国个人所得税法实施条例“) am 28. Januar 1994 vom Staatsrat erlassen (GuoWuYuan Ling Nr. 142); revidiert und neu verabschiedet am 19. Juli 2011 (GuoWuYuan Ling Nr. 600).

<sup>149</sup> Unternehmenseinkommensteuergesetz der Volksrepublik China (ChinUESStG) (中华人民共和国企业所得税法) am 16. März 2007 vom Nationalen Volkskongress erlassen; Durchführungsverordnungen (ChinUESStDV) (中华人民共和国企业所得税法实施条例) am 6. Dezember 2007 vom Staatsrat erlassen (GuoWuYuan Ling Nr. 512). Statt einer Körperschaftsteuer wird hiermit die Unternehmenseinkommensteuer angewendet, da gemäß dem neuen ChinUESStG von der Unternehmenseinkommensteuer auch andere einkommenerzielende Organisationen betroffen sind. (Vgl. Art. 1 des ChinUESStG: „Unternehmen und andere Einkommen erzielende Organisationen – im Folgenden kurz: Unternehmen – im Gebiet der VR China sind Steuerpflichtige der Unternehmenseinkommensteuer und zahlen nach diesem Gesetz Unternehmenseinkommensteuer.“).

<sup>150</sup> Für natürliche Personen knüpft die unbeschränkte Steuerpflicht an den Wohnsitz oder den gewöhnlichen Aufenthaltsort, für Unternehmen an den Sitz oder an den Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung an. Vgl. Art. 1 des ChinIESStG und Art. 2-3 des ChinUESStG.

Das chinesische Individualeinkommensteuergesetz (ChinIEStG) kennt elf verschiedene Einkunftsarten.<sup>151</sup> Im Unterschied zum Grundkonzept einer synthetischen Einkommensteuer folgt das ChinIEStG dem sog. Schedulensystem. Dies bedeutet, dass die einzelnen Einkunftsarten gesondert ermittelt und mit unterschiedlichen Steuersätzen belegt werden. Als Bemessungsgrundlage kommen vereinfachte Berechnungsmethoden in Betracht, demnach werden die Einkünfte entweder pauschal<sup>152</sup> oder stufenweise mit einem progressiven Tarif<sup>153</sup> besteuert. Eine einkunftsartenübergreifende Verrechnung von positiven und negativen Einkünften findet grundsätzlich nicht statt.<sup>154</sup> Von der Besteuerung ausgenommen sind beispielsweise Zinseinkünfte aus Staatsschuldverschreibungen, Sozialleistungen, Versicherungsleistungen, Entschädigungsleistungen, Hinterbliebenenrenten, gesetzliche vorgeschriebene Zuschüsse und Zulagen sowie vom Doppelbesteuerungsabkommen befreite Einkünfte.<sup>155</sup> Bei der Ermittlung der zu versteuernden Einkommen ist zu beachten, dass eine Abzugsmöglichkeit der Werbungskosten bei nichtselbständiger Tätigkeit bzw. Löhnen und Gehältern grundsätzlich nicht gegeben ist. Generell wird den inländischen Arbeitnehmern einheitlich ein Freibe-

<sup>151</sup> Löhne und Gehälter, Einkünfte aus gewerblicher Tätigkeit, Einkünfte aus Vermietung, Einkünfte aus Dienstleistungen, Einkünfte aus schriftstellerischer Tätigkeit, Einkünfte aus Lizenzen, Einkünfte aus Kapitalvermögen (Zinsen, Dividenden und Boni), Einkünfte aus Verpachtung, Veräußerungsgewinne, gelegentliche und sonstige Einkünfte.

<sup>152</sup> Ein Pauschalsteuersatz von 20 Prozent gilt für Einkünfte aus Dienstleistungen (Tariferhöhung auf 30 Prozent oder 40 Prozent ab bestimmten Einkommenschwellen), Einkünfte aus Verpachtung (zehn Prozent für Wohnimmobilien), Einkünfte aus schriftstellerischer Tätigkeit (zusätzliche Steuersatzermäßigung um 30 Prozent möglich), Einkünfte aus Lizenzen, Einkünfte aus Kapitalvermögen (Sparzinsen: fünf Prozent), Veräußerungsgewinne, gelegentliche und sonstige Einkünfte. Art. 2-3 des ChinIEStG.

<sup>153</sup> Die Steuersätze bei Löhnen und Gehältern und bei Einkünften aus gewerblicher Tätigkeit und Vermietung liegen jeweils zwischen drei und 45 Prozent bzw. fünf bis 35 Prozent. Dabei handelt es sich um ein sog. Stufenintervallsystem, d. h., Einkünfte des ersten Intervalls werden mit dem Steuersatz dieses Intervalls besteuert, Einkünfte innerhalb der zweiten Intervallstufe mit dem für diese Stufe geltenden Steuersatz usw. Art. 2-3 des ChinIEStG. Vgl. auch *M. Pfaar*, S. 254 ff.

<sup>154</sup> Nach CaiShui (2000) Nr. 91: *Notice of Ministry of Finance and State Administration of Taxation on Printing and Distributing the Regulations Concerning the Levy of Individual Income Tax on Sole Individual Proprietorship Business and Partnership Business Investors* [财税 (2000) 91号: 财政部、国家税务总局关于印发《关于个人独资企业和合伙企业投资者征收个人所得税的规定》的通知] ist eine Verlustverrechnung nur bei solchen Verlusten möglich, die aus gewerblichen Einkünften entstehen. Daher ist eine natürliche Person mit nichtgewerblichen Einkünften von der Verlustverrechnung ausgeschlossen. Einzel- und Partnerschaftsunternehmen wird ein Verlustvortrag gewährt, der jedoch auf fünf Jahre beschränkt ist. Da das chinesische Steuerrecht grundsätzlich keine Steuerkonsolidierung vorsieht, ist eine Verlustverrechnung zwischen mehreren Einzel- und Partnerschaftsunternehmen nicht möglich.

<sup>155</sup> Art. 4 des ChinIEStG.



trag i. H. v. monatlich 3.500 RMB (seit dem 1. September 2011)<sup>156</sup> gewährt. Für die ausländischen Arbeitnehmer erhöht sich der Freibetrag um monatlich 1.300 RMB.<sup>157</sup> In der Regel werden Ausländern großzügigere Abzugsvergünstigungen als chinesischen Staatsangehörigen gewährt.<sup>158</sup> Offensichtlich werden – im Unterschied zum deutschen Einkommensteuerrecht – die persönlichen Umstände des Steuerpflichtigen nicht berücksichtigt. Nach dem aktuellen Stand der Rechtsentwicklung gehören weder Sonderausgaben<sup>159</sup> noch außergewöhnliche Belastungen<sup>160</sup> zu den berücksichtigungsfähigen Kosten privater Lebensführung. Lediglich die vier bedeutenden persönlichen Aufwendungen – sog. „3 Beiträge und 1 Fonds“ –<sup>161</sup> und Spendenbeträge für steuerbegünstigte Zwecke<sup>162</sup> sind beschränkt abzugsfähig.<sup>163</sup> Darüber hinaus kennt das chinesische Einkommensteuerrecht

---

<sup>156</sup> Angesichts der steigenden Lebenshaltungskosten hat die chinesische Regierung angekündigt, den monatlichen Freibetrag ab dem 1. September 2011 auf 3.500 RMB (vorher: 2.000 RMB) zu erhöhen und das geltende Stufenintervallsystem erneut anzupassen. Damit sollen natürliche Personen mit einem niedrigen und mittleren Einkommen entlastet und der Inlandskonsum gestärkt werden. Abzurufen unter <[http://german.china.org.cn/fokus/2011-03/01/content\\_22028595.htm](http://german.china.org.cn/fokus/2011-03/01/content_22028595.htm)>, eingesehen am 1. März 2011; <<http://ch.chineseembassy.org/get/zgxw/t835532.htm>>, eingesehen am 30. Juni 2011.

<sup>157</sup> Art. 27-30 des ChinIESStDV.

<sup>158</sup> Nach CaiShui (1994) Nr. 20: *Notice of Ministry of Finance and State Administration of Taxation on Several Policy Issues Concerning the Individual Income Tax* [财税 (1994) 20号: 财政部、国家税务总局关于个人所得税若干政策问题的通知] können folgende Werbungskosten von der Bemessungsgrundlage ausgenommen werden: Erstattung oder Übernahme von Zuschüssen für Miete und Essen, Erstattung oder Übernahme der Kosten für Umzug und Wäsche, angemessene Zuschüsse für Geschäftsreisen, angemessene Kosten für Heimaturlaub, Sprachtraining und Schulbildung eigener Kinder.

<sup>159</sup> Beispielsweise Unterhaltsleistungen an den geschiedenen oder getrennt lebenden Ehepartner, Vorsorgeaufwendungen, Kinderbetreuungskosten, Berufsausbildungskosten, Schulgeld, Beiträge zur zusätzlichen Altersvorsorge. Vgl. *D. Birk*, Rn. 1038 ff.

<sup>160</sup> Es handelt sich um zwangsläufige, existenziell notwendige private Aufwendungen, die das Maß des Üblichen überschreiten. Die dadurch bewirkte Minderung der subjektiven Leistungsfähigkeit wird durch entsprechende Abzugstatbestände berücksichtigt, beispielsweise Krankheits- und Pflegekosten. Vgl. *D. Birk*, Rn. 1057 ff.

<sup>161</sup> Beiträge zu den Grundrenten-, Grundkranken- und Arbeitslosenversicherungen sowie zum öffentlichen Reservefonds für Stadtwohnungen (Art. 25 des ChinESStDV); Nach CaiShui (2006) Nr. 10: *Notice of Ministry of Finance and State Administration of Taxation Concerning the Individual Income Tax Policy on the Basic Old-age Insurance Premiums, Basic Medical Insurance Premiums, Unemployment Insurance Premiums and Housing Accumulation Funds* [财税 (2006) 10号: 财政部、国家税务总局关于基本养老保险费、基本医疗保险费、失业保险费、住房公积金有关个人所得税政策的通知] ist der öffentliche Reservefonds bis zu einer Höhe von insgesamt zwölf Prozent der durchschnittlichen Monatslöhne und -gehälter des vorangegangenen Kalenderjahrs des jeweiligen Arbeitnehmers abzugsfähig. Praktisch hängen die hiergenannten Monatslöhne und -gehälter vom Arbeitsort ab und dürfen das Dreifache des Durchschnitts der in der jeweiligen Branche üblichen Monatslöhne und -gehälter des vorangegangenen Kalenderjahrs nicht übersteigen.

<sup>162</sup> Maximal sind bis zu 30 Prozent des zu versteuernden Einkommens abzugsfähig.

<sup>163</sup> Art. 24 des ChinIESStDV.

weder das dem deutschen Recht vergleichbare Ehegattensplitting noch den Familienleistungsausgleich. Natürliche Personen sind grundsätzlich nicht dazu verpflichtet, bei den zuständigen Finanzbehörden eine Einkommensteuererklärung abzugeben, es sei denn, dass die Jahreseinkünfte des Steuerpflichtigen die Summe von 120.000 RMB übersteigen oder der Steuerpflichtige Einkünfte aus mehr als zwei Einnahmequellen oder aus dem Ausland bezieht oder eine Einbehaltung und Abführung von Quellensteuern nicht gegeben ist. Schließlich gibt es innerhalb der einzelnen Einkunftsarten eine Reihe von Spezialregelungen der Finanzverwaltung, die die einkommensteuerrechtliche Materie in vielfältiger Hinsicht vervollständigt haben.<sup>164</sup>

Mit Erlass des neuen Unternehmenseinkommensteuergesetzes (ChinUEStG)<sup>165</sup> konsolidierte China zum 1. Januar 2008 sein bisheriges Unternehmenseinkommensteuergesetz, das zuvor in die vom Staatsrat erlassene vorläufige Verordnung zur inländischen Unternehmenseinkommensteuer vom 13. Dezember 1993<sup>166</sup> und das Gesetz zur Unternehmenseinkommensteuer ausländischer und ausländisch investierter Unternehmen vom 9. April 1991<sup>167</sup> aufgespalten war. Das ChinUEStG führte einen landesweit einheitlichen Steuersatz von 25 Prozent ein sowie einen ermäßigten Steuersatz von 20 Prozent für kleine und gewinnschwache Unternehmen.<sup>168</sup> Die Quellensteuer auf Einkünfte aus chinesischen Quellen nicht ansässiger Unternehmen beträgt im Grundsatz 20 Prozent,<sup>169</sup> durch die ChinUEStDV wurde sie jedoch auf zehn Prozent reduziert.<sup>170</sup> Der chinesische Gesetzgeber sieht allerdings eine Übergangsregelung vor. Demnach soll denjenigen Unternehmen, die vor der Bekanntgabe des neuen ChinUEStG<sup>171</sup> bereits genehmigt und gegründet waren<sup>172</sup> und aufgrund der damals gültigen steuerrechtlichen Vorschriften einem reduzierten Steuersatz unterlagen, ab dem 1. Januar 2008 eine fünfjährige Übergangsphase eingeräumt werden, in der eine stufenweise Anpas-

<sup>164</sup> Vgl. hierzu im Detail *Debatin/Wassermeyer/Heijenga*, Rn. 51 ff., *H. Wang*, S. 26 f.; *Y. Zhang*, S. 1 ff.

<sup>165</sup> Deutsche Übersetzung der Gesetzesvorschriften zum ChinUEStG samt Durchführungsverordnungen in: *F. Münzel* (Hrsg.), *Chinas Recht* 16.3.07/2.

<sup>166</sup> Chinesisch: 中华人民共和国企业所得税暂行条例 (2008年1月1日起废止) .

<sup>167</sup> Chinesisch: 中华人民共和国外商投资企业和外国企业所得税法 (2008年1月1日起废止) .

<sup>168</sup> Bei Industrieunternehmen: ein steuerpflichtiges Jahreseinkommen von höchstens 300.000 RMB, höchstens 100 Beschäftigte und ein Gesamtvermögen im Wert von höchstens 30 Mio. RMB. Bei anderen Unternehmen: ein steuerpflichtiges Jahreseinkommen von höchstens 300.000 RMB, höchstens 80 Beschäftigte und ein Gesamtvermögen im Wert von höchstens 10 Mio. RMB. Vgl. Art. 28 Abs. 1 des ChinUEStG i. V. m. Art. 92 der ChinUEStDV.

<sup>169</sup> Art. 4 Abs. 2 des ChinUEStG.

<sup>170</sup> Art. 91 der ChinUEStDV.

<sup>171</sup> Also vor dem 16. März 2007.

<sup>172</sup> In der Praxis sind der Abschluss aller Registrierungen und die Einzahlung des aufgrund gesellschaftsrechtlicher Vorschriften erforderlichen Nennkapitals erforderlich. Vgl. *Bongart/Prautzsch*, S. 532.

sung auf den neuen Satz von 25 Prozent erfolgen soll.<sup>173</sup> Produzierende FIEs können die sog. steuerbefreiten bzw. steuerermäßigten „Steuerferien (*Tax Holidays*)“<sup>174</sup> bis zur ihrem Ablauf nutzen. Sofern von diesem Vorteil jedoch mangels steuerpflichtiger Gewinne noch kein Gebrauch gemacht worden ist, berechnet sich die Laufzeit der Steuerferien bereits ab dem Veranlagungszeitraum 2008.<sup>175</sup> Hierdurch soll eine unbegrenzte Hinausschiebung des Steuervorteils verhindert werden.<sup>176</sup> Steuervergünstigungen werden nach dem neuen ChinUEStG überwiegend branchen- und technologiebezogen gewährt, statt wie in der Vergangenheit standort- und tätigkeitsbezogen.<sup>177</sup> Eine der attraktivsten Steuervergünstigungen gilt Hoch- und Neutechnologieunternehmen<sup>178</sup>, die der Staat für besonders förderungswürdig hält. Sie sind berechtigt, einen privilegierten Steuersatz von 15 Prozent in Anspruch zu nehmen. Diesen Vorteil können qualifizierte Unternehmen künftig an allen Standorten in China erlangen.<sup>179</sup> Hoch- und Neutechnologieunternehmen, die in den sog. „5+1-Zonen“<sup>180</sup> ab dem 1. Januar 2008 neu gegründet werden, werden zusätzlich „2+3-Steuerferien“<sup>181</sup> eingeräumt.<sup>182</sup> Unter-

<sup>173</sup> Im Falle eines bislang auf 15 Prozent reduzierten Steuersatzes könnte es z. B. so aussehen, dass für das Jahr 2008 18 Prozent, für 2009 20 Prozent, für 2010 22 Prozent, für 2011 24 Prozent und für 2012 schließlich 25 Prozent anwendbar wären.

<sup>174</sup> „2+3-Regelung“: Unternehmen mit ausländischer Beteiligung sind unter bestimmten Bedingungen in den ersten zwei Jahren steuerbefreit und unterliegen in den folgenden drei Jahren nur dem halben Steuersatz.

<sup>175</sup> Art. 57 des ChinUEStG.

<sup>176</sup> Vgl. *Bongar / Prantzsich*, S. 532.

<sup>177</sup> Die früher geltenden zahlreichen standortabhängigen Vergünstigungen, die in den Sonderwirtschaftszonen, den wirtschaftlichen und technologischen Entwicklungszonen, den offenen Küsten und Altstädten und schließlich den Hochtechnologiezonen gewährt wurden, sind bis auf die Regelungen bezüglich der Steuervergünstigungen in ethnischen Selbstverwaltungszone und in den westlichen Regionen Chinas abgeschafft worden. Dazu *M. Pfaar*, S. 54.

<sup>178</sup> Gemäß GuoKeFaHuo (2008) Nr. 172: *Notice of the Ministry of Science and Technology, Ministry of Finance and State Administration of Taxation on Issuing the Administrative Measures for Determination of High and New Tech Enterprises* [国科发火 (2008) 172号: 科技部、财政部、国家税务总局关于印发《高新技术企业认定管理办法》的通知] müssen Unternehmen, die sich als Hoch- und Neutechnologieunternehmen qualifizieren wollen, eine Reihe von Voraussetzungen erfüllen. Vgl. im Detail *PWC China Compass*, Ausgabe Sommer 2008 – Förderung von Hoch- und Neutechnologieunternehmen.

<sup>179</sup> Art. 28 Abs. 2 des ChinUEStG i. V. m. Art. 93 der ChinUEStDV.

<sup>180</sup> Die fünf Sonderwirtschaftszonen (Shenzhen, Zhuhai, Shantou, Xiamen und Hainan) plus der Shanghaier Stadtbezirk Pudong.

<sup>181</sup> Die neue 2+3-Regelung gilt nicht ab dem ersten Gewinnjahr, sondern bereits ab dem Jahr, in dem erstmalige Einkünfte erzielt werden. In den ersten zwei Jahren wird ein Steuersatz von null Prozent angewendet, in den darauf folgenden drei Jahren 12,5 Prozent und ab dem sechsten Jahr der ermäßigte Steuersatz von 15 Prozent.

<sup>182</sup> GuoFa (2007) Nr. 40: *Notice of State Council on Providing Transitional Preferential Tax Treatments to High-tech Enterprises Newly Set up in Special Economic Zones and in Pudong New District of Shanghai* [国发 (2007) 40号: 国务院关于经济特区和上海浦东新区新设立高新技术企业实行过渡性税收优惠的通知].

nehmen, die vom Staat geförderte Projekte im Bereich der Infrastruktur betreiben, kommen zusätzlich „3+3-Steuerergünstigungen“<sup>183</sup> zugute.<sup>184</sup> Einnahmen eines in China ansässigen Unternehmens aus Technologietransfer werden bis zu einem Betrag von fünf Mio. RMB steuerbefreit, während für Beträge oberhalb dieser Schwelle eine Steuerermäßigung von 50 Prozent vorgesehen ist.<sup>185</sup> Vergleichbar mit dem deutschen Recht leitet sich in China die Steuerbilanz aus der Handelsbilanz ab. Das zu versteuernde Einkommen ergibt sich demnach aus dem betrieblichen Gewinn, vermehrt sich um betriebsfremde Einnahmen und wird gekürzt um betriebsfremde Ausgaben. Nach dem einheitlichen Steuersatz gelten für in- und ausländische Unternehmen künftig auch einheitliche Abzugsregelungen. Bei der Ermittlung der Steuerbemessungsgrundlage ist grundsätzlich der Betriebsausgabenabzug für steuerliche Zwecke nur insoweit anzuerkennen, als dieser als angemessen eingestuft werden kann und dem Unternehmenszweck dient. Dementsprechend sollen künftig angemessene Lohn- und Gehaltsaufwendungen sowie Betriebsausgaben zum Abzug zugelassen werden.<sup>186</sup> Aufwendungen für Mitarbeiterschulungen sind bis zu einer Höhe von 2,5 Prozent der gesamten Löhne und Gehälter abzugsfähig. Der nicht abzugsfähige Teil kann als Betriebsausgaben auf die folgenden Geschäftsjahre vorgetragen werden. Der vom Arbeitgeber getragene Teil der Gewerkschaftsbeiträge ist steuerlich als Betriebsausgaben anzuerkennen, sofern er zwei Prozent der gesamten Löhne und Gehälter nicht übersteigt. Ebenfalls als Aufwand steuerlich abzugsfähig sind u. a. gesetzliche Pflichtversicherungsbeiträge für Arbeitnehmer und sonstige Sozialbeiträge zugunsten der Arbeitnehmer bis zu einer Höhe von 14 Prozent der gesamten Löhne und Gehälter.<sup>187</sup> Ein erhöhter Betriebsausgabenabzug wird für qualifizierten Forschungs- und Entwicklungsaufwand<sup>188</sup> sowie für qualifizierten Lohn- und Gehaltsaufwand<sup>189</sup>

---

<sup>183</sup> Gemäß CaiShui (2008) Nr. 46: *Notice of the Ministry of Finance and State Administration of Taxation on Issues Relevant to Implementation of the List of Public Infrastructure Projects Enjoying Enterprise Income Tax Preferences* [财税 (2008) 46号: 财政部、国家税务总局关于执行公共基础设施项目企业所得税优惠目录有关问题的通知] werden qualifizierte Unternehmen ab dem Jahr, in dem sie erstmalige Einkünfte erzielen, von der Unternehmenseinkommensteuer befreit und erhalten in den folgenden drei Jahren eine Steuerermäßigung von 50 Prozent.

<sup>184</sup> Art. 27 Abs. 2 des ChinUEStG i. V. m. Art. 87 der ChinUEStDV.

<sup>185</sup> Art. 27 Abs. 4 des ChinUEStG i. V. m. Art. 90 der ChinUEStDV.

<sup>186</sup> Art. 8 des ChinUEStG i. V. m. Art. 27-34 der ChinUEStDV.

<sup>187</sup> Art. 35-36 und Art. 40-42 der ChinUEStDV. Vgl. M. Pfaar, S. 35 f.

<sup>188</sup> 150 Prozent des tatsächlichen Aufwands für Forschung und Entwicklung neuer Technologien, Produkte und Fertigkeiten sollen abzugsfähig sein.

<sup>189</sup> Nach CaiShui (2009) Nr. 70: *Notice of the Ministry of Finance and State Administration of Taxation on Several Issues Regarding Preferential Policy on Enterprise Income Tax for the Enterprise which Employs Handicapped* [财税 (2009) 70号: 财政部、国家税务总局关于安置残疾人员就业有关企业所得税优惠政策问题的通知] sollen bei Erfüllung bestimmter Voraussetzungen 200 Prozent des tatsächlichen Aufwands abzugsfähig sein.

gewährt.<sup>190</sup> Venture-Capital-Investoren können unter bestimmten Voraussetzungen sogar einen Teil ihrer Investitionen von der Steuerbemessungsgrundlage abziehen.<sup>191</sup> Darüber hinaus legen die ChinUEStDV auch verschiedene Abzugsbeschränkungen und -verbote fest.<sup>192</sup> Beispielsweise sind nur 60 Prozent der geschäftlich veranlassten Bewirtungsaufwendungen bis zu einer Obergrenze von 0,5 Prozent der Umsatzerlöse bzw. Betriebseinnahmen steuerlich abzugsfähig.<sup>193</sup> Auch wird für den Teil des Werbeaufwands eine Deckelung zugelassen, der 15 Prozent der Verkaufserlöse nicht übersteigt.<sup>194</sup> Überschießender Aufwand lässt sich auf die Folgejahre vortragen.<sup>195</sup> Spenden sind dann abzugsfähig, wenn sie zu gemeinnützigen Zwecken erfolgen und eine Höhe von insgesamt zwölf Prozent des Bilanzgewinns nicht übersteigen.<sup>196</sup> Hingegen sind Bußgelder und Sponsorenaufwendungen, die nicht mit der Produktion oder Geschäftstätigkeit zusammenhängen, nicht abzugsfähig.<sup>197</sup> Im Bereich der Verlustverrechnung ist die chinesische Regelung eher strenger als die deutsche, wobei lediglich ein Verlustvortrag auf maximal fünf Jahre vorgesehen ist.<sup>198</sup> Die steuerliche Behandlung von Vermögensverlusten<sup>199</sup> unterliegt auch deutlich strengeren Regeln als bisher.<sup>200</sup> Bei den

---

<sup>190</sup> Art. 30 des ChinUEStG i. V. m. Art. 95-96 der ChinUEStDV.

<sup>191</sup> 70 Prozent des Betrags, den ein Venture-Capital-Unternehmen in kleine und mittlere, nicht börsennotierte Hoch- und Neutechnologieunternehmen investiert, sind vom steuerpflichtigen Einkommen abzugsfähig und können zeitlich unbegrenzt vorgetragen werden, vorausgesetzt, dass das Venture-Capital-Unternehmen die Beteiligung länger als zwei Jahre hält (Art. 31 des ChinUEStG i. V. m. Art. 97 der ChinUEStDV).

<sup>192</sup> Dazu ausführlicher *PWC China Compass*, Ausgabe Winter 2009/2010 – Der steuerliche Abzug von Betriebsausgaben in China.

<sup>193</sup> Art. 43 der ChinUEStDV.

<sup>194</sup> Der Erlass CaiShui [2009] Nr. 72: *Notice of the Ministry of Finance and State Administration of Taxation on Policies regarding Pre-tax Deduction of Advertising and Market Promotion Expenses for Certain Sectors* [财税 (2009) 72号: 财政部、国家税务总局关于部分行业广告费和业务宣传费税前扣除政策的通知], der rückwirkend zum 1. Januar 2008 in Kraft tritt, hebt die Deckelung für bestimmte Sektoren auf 30 Prozent des Umsatzes an. Die Ausnahmeregelung gilt für Unternehmen, die nicht alkoholische Getränke, Kosmetikprodukte und Pharmazeutika herstellen und ist zunächst zeitlich bis zum 31. Dezember 2010 befristet.

<sup>195</sup> Art. 44 der ChinUEStDV.

<sup>196</sup> Art. 9 des ChinUEStG i. V. m. Art. 53 der ChinUEStDV.

<sup>197</sup> Art. 10 des ChinUEStG.

<sup>198</sup> Art. 18 des ChinUEStG.

<sup>199</sup> Als Beispiele werden Bargeldverlust, uneinbringliche Forderungen, Darlehensausfälle, wertlose Beteiligungen an Gesellschaften, Beschädigungen, Verschrottung und Diebstahl genannt, die unter bestimmten Bedingungen abzugsfähig sind.

<sup>200</sup> Gemäß CaiShui (2009) Nr. 57: *Notice of the Ministry of Finance and State Administration of Taxation on Policy Regarding Pre-tax Deduction of Asset Loss for Enterprises* [财税 (2009) 57号: 财政部、国家税务总局关于企业资产损失税前扣除政策的通知] sollen die Unternehmen Nachweise erbringen, dass die Vermögensverluste tatsächlich eingetreten sind. Der Vermögensverlust der ausländischen Einheit darf bei der Berechnung des steuerpflichtigen Einkommens der inländischen Einheit nicht zum Abzug gebracht werden.

Abschreibungsmethoden sehen die ChinUEStDV grundsätzlich eine Übereinstimmung mit den chinesischen Rechnungslegungsvorschriften vor. Gegenstände des Anlagevermögens können grundsätzlich im Rahmen der steuerlichen Gewinnermittlung linear abgeschrieben werden, wobei die Abschreibungszeiträume in einer Spannbreite von drei bis 20 Jahren liegen.<sup>201</sup> Immaterielle Vermögenswerte sind linear über die Nutzungsdauer von mindestens zehn Jahren abzuschreiben.<sup>202</sup> Angesichts der in der Vergangenheit sehr umstrittenen Doppelbelastung der Gewinnausschüttungen sieht das neue Gesetz einige Klauseln zur Steuerbefreiung vor, sodass künftig unter bestimmten Voraussetzungen eine Steuerfreistellung von Dividendeneinkünften bei im Betriebsvermögen gehaltenen Unternehmensbeteiligungen in Betracht kommt.<sup>203</sup> Weiterhin bringt der neu verabschiedete Erlass zur Restrukturierung von Unternehmen in der Praxis eine Reihe von steuerneutralen Umstrukturierungsmaßnahmen für Umschuldung, Anteilstausch, Einbringungen, Fusionen, Spaltungen und grenzüberschreitende Transaktionen mit sich.<sup>204</sup> Im Hinblick auf die Verwaltungsvorschriften muss die Steuerzahlung aufgrund der jährlichen Steuererklärung innerhalb von fünf Monaten nach Ablauf des Kalenderjahres erfolgen, wobei die Möglichkeit quartalsweiser oder monatlicher Vorauszahlungen vorgesehen ist.<sup>205</sup>

Mit dem ChinUEStG setzt China im Einklang mit internationalen Standards rein steuerlich getriebenen Gestaltungen rechtliche Grenzen.<sup>206</sup> Dabei wurden eine Reihe von Vorschriften eingeführt, die sich mit der Gestaltung der Verrech-

---

<sup>201</sup> Siehe dazu im Detail 2. Kapitel (Steuerpflichtiges Einkommen), 4. Abschnitt (Steuerliche Behandlung von Betriebsvermögen) der ChinUEStDV.

<sup>202</sup> Art. 67 der ChinUEStDV.

<sup>203</sup> Art. 26 des ChinUEStG i. V. m. Art. 83 der ChinUEStDV.

<sup>204</sup> Gemäß CaiShui (2009) Nr. 59: *Notice of the Ministry of Finance and the State Administration of Taxation on Enterprise Income Tax Treatment of Enterprise Reorganization* [财税 (2009) 59号: 财政部、国家税务总局关于企业重组业务企业所得税处理若干问题的通知] und GuoShui (2010) Nr. 4: *Announcement of the State Administration of Taxation on Promulgation of the Administrative Measures for Enterprise Income Tax on Enterprises' Restructuring Business* [国税 (2010) 4号: 国家税务总局关于发布《企业重组业务企业所得税管理办法》的公告] wird zwischen allgemeiner und spezieller Restrukturierung unterschieden. Bei allgemeinen Restrukturierungen – wie dem Formwechsel – müssen Marktwerte angesetzt werden. Sämtliche stillen Reserven sind somit aufzudecken und zu versteuern. Gewinne oder Verluste aus der Restrukturierung können aber in die Berechnung des zu versteuernden Einkommens für den laufenden Veranlagungszeitraum einbezogen werden. Alternativ ermöglicht die Anwendung der speziellen Restrukturierungen – wie Umschuldung, Anteilstausch, Einbringungen, Fusionen, Spaltungen und grenzüberschreitende Transaktionen – auf Antrag eine steuerlich vollständige oder teilweise neutrale Behandlung durch Fortführung der steuerlichen Buchwerte vorbehaltlich der Erfüllung bestimmter Voraussetzungen. Dazu ausführlicher M. Loibl, S. 50 f.; *PWC China Compass*, Ausgabe Sommer 2009 – Neue Steuervorschriften für die Restrukturierung und Liquidation von Unternehmen in China.

<sup>205</sup> Art. 54 des ChinUEStG.

<sup>206</sup> Vgl. auch B.-U. *Stucken*, S. 293 ff.

nungspreise zwischen verbundenen<sup>207</sup> Unternehmen<sup>208</sup>, den *Advance Pricing Agreements (APAs)*<sup>209</sup>, den Regelungen zu Kostenumlageverträgen (*Cost Sharing Arrangements, CSAs*)<sup>210</sup>, den mit der deutschen Hinzurechnungsbesteuerung des Außensteuergesetzes vergleichbaren CFC-Regeln<sup>211</sup> (Regelungen für *Controlled Foreign Companies*)<sup>212</sup>, den steuerlichen Gesellschafterfremdfinanzierungsrestriktionen<sup>213</sup> (*Thin Capitalization Rules*)<sup>214</sup> und den allgemeinen Vorschriften zur Vermeidung

---

<sup>207</sup> Die Kriterien für „verbunden“ sind verglichen mit den international üblichen Regelungen sehr weitreichend und unbestimmt. Dazu ausführlicher *PWC China Compass*, Ausgabe Sommer 2009 – Verrechnungspreise: Chinesische Verwaltungsverordnung setzt Meilenstein (Teil 1).

<sup>208</sup> Chinesisch: 关联企业转让定价.

<sup>209</sup> Chinesisch: 预约定价安排: APAs sind bindende Vorabvereinbarungen zwischen der Steuerbehörde und dem steuerpflichtigen Unternehmen über Verrechnungspreisfragen. Ein APA bietet Sicherheit bei Verrechnungspreisen und kann das Risiko einer Doppelbesteuerung reduzieren. Dazu ausführlicher *PWC China Compass*, Ausgabe Herbst/Winter 2008 – Bestimmungen zum Missbrauch im Rahmen der Reform der chinesischen Körperschaftsteuer im Entwurf.

<sup>210</sup> Chinesisch: 成本分摊协议: Durch CSA lassen sich die für konzerninterne Leistungen entstandenen Kosten ohne Gewinnaufschlag auf die einzelnen leistungsempfangenden Konzerngesellschaften umlegen. Dazu ausführlicher *PWC China Compass*, Ausgabe Herbst/Winter 2008 – Bestimmungen zum Missbrauch im Rahmen der Reform der chinesischen Körperschaftsteuer im Entwurf.

<sup>211</sup> Regelung zu einer chinesischen Hinzurechnungsbesteuerung: Werden Unternehmen eines Landes oder einer Region, das/die eine Steuer erhebt, die „offensichtlich“ (weniger als 12,5 Prozent) niedriger ist als die Besteuerung mit dem in China gültigen generellen Unternehmenseinkommensteuersatz von 25 Prozent, von in China ansässigen Unternehmen und/oder natürlichen Personen „kontrolliert“ (individuell direkt oder indirekt ein Stimmrecht von mehr als zehn Prozent bzw. gemeinsam direkt oder indirekt eine Beteiligung von mehr als 50 Prozent) und werden Gewinne solcher Unternehmen ohne einen den wirtschaftlichen Vorgängen angemessenen Anlass nicht oder nur anteilig ausgeschüttet, wird der auf das in China ansässige Unternehmen entfallende Gewinnanteil zum steuerpflichtigen Einkommen des ansässigen Unternehmens hinzugerechnet. Vgl. *Bongart/Prantzsch*, S. 534.

<sup>212</sup> Chinesisch: 受控外国企业.

<sup>213</sup> Nach Cai Shui (2008) Nr. 121: *Notice of the Ministry of Finance and State Administration of Taxation on Issues Relevant to the Tax Policies Regarding the Criteria for Enterprises' Pre-tax Deduction of Interest Disbursements to Affiliated Parties* [财税 (2008) 121号: 财政部、国家税务总局关于企业关联方利息支出税前扣除标准有关税收政策问题的通知] werden Aufwendungen für Zinsen auf Gesellschafterfremdkapital, das ein bestimmtes Verhältnis von Gesellschafterfremdkapital zu Eigenkapital übersteigt, nicht zum Abzug von der steuerlichen Bemessungsgrundlage zugelassen. Das Verhältnis von Gesellschafterfremdkapital zu Eigenkapital beträgt in der Regel 2:1, in besonderen Fällen wie z. B. bei Finanzinstitutionen liegt es bei 5:1.

<sup>214</sup> Chinesisch: 资本弱化规定.

von steuerlichen Missbrauchsgestaltungen<sup>215</sup> (*General Anti-Avoidance Rules*)<sup>216</sup> be-  
fassen.<sup>217</sup>

Das ChinUESStG gilt nicht für Personengesellschaften.<sup>218</sup> Das chinesische Steuer-  
recht orientiert sich bei der Besteuerung von Personengesellschaften grundsätzlich  
am Transparenzprinzip, d. h., dass die Gewinne nicht auf der Ebene der Gesell-  
schaft, sondern auf der Ebene der Gesellschafter besteuert werden. Das anwend-  
bare Steuerregime ist abhängig davon, ob die Gesellschafter natürliche oder juristi-  
sche Personen sind.<sup>219</sup>

## (2) Indirekte Steuern auf Verwendung von Einkommen und Vermögen<sup>220</sup>

Steuern auf die Verwendung von Einkommen und Vermögen werden im Allge-  
meinen als Einkommensverwendungssteuern bzw. indirekte Steuern bezeichnet.  
Darunter fallen die umsatzrelevanten Steuern. Ausschlaggebendes Merkmal ist der  
Konsum in Form eines äußerlich erkennbaren Zustandes, für den finanzielle Mit-  
tel verwendet werden.<sup>221</sup>

Im Rahmen der chinesischen Umsatzsteuerreform von 1994 wurde das heute  
geltende Umsatzsteuersystem eingeführt, das eine der komplexesten Materien des  
chinesischen Steuersystems darstellt. Es besteht hauptsächlich aus drei unter-  
schiedlichen Steuerarten: der Mehrwertsteuer (*Value Added Tax; VAT*)<sup>222</sup>, der  
Geschäftssteuer (*Business Tax*)<sup>223</sup> und der Konsumsteuer (*Consumption Tax*)<sup>224</sup>. Diese

<sup>215</sup> Die allgemeine Missbrauchsvermeidungsvorschrift räumt den Steuerbehörden das Recht ein, das  
steuerpflichtige Einkommen von Unternehmen, die sich anderer Gestaltungen ohne angemessene  
wirtschaftliche Zielsetzung zur Reduzierung ihres steuerpflichtigen Einkommens bedienen,  
gemäß angemessener Methoden anzupassen. Vgl. *Bongart/Prantzbach*, S. 534.

<sup>216</sup> Chinesisch: 一般反避税规定.

<sup>217</sup> Vgl. dazu im Detail jeweils 6. Kapitel des ChinUESStG und der ChinUESStDV sowie die ver-  
suchsweisen Regeln zu speziellen Steueranpassungen (特别纳税调整实施办法 (试行)), die  
am 8. Januar 2009 verabschiedet wurden.

<sup>218</sup> Art. 1 Abs. 2 des ChinUESStG: Dieses Gesetz gilt nicht für Einzelpersonenunternehmen und  
Personengesellschaften.

<sup>219</sup> Vgl. *B.-U. Stucken*, S. 290 ff., *H. Wang*, S. 31 ff.

<sup>220</sup> Zu ökologischen Merkmalen vgl. i. Einz. Zweiter Teil, B, II.

<sup>221</sup> Vgl. hierzu *D. Birk*, S. 24, Rn. 82.

<sup>222</sup> Vgl. Vorläufige Bestimmungen der VR China zur Mehrwertsteuer (中华人民共和国增值税暂  
行条例), am 13. Dezember 1993 vom Staatsrat erlassen (GuoWuYuan Ling Nr. 134), revidiert  
am 5. November 2008 und neu verabschiedet am 10. November 2008 (GUOWUYUAN LING  
Nr. 538); Durchführungsbestimmungen (中华人民共和国增值税暂行条例实施细则), am  
25. Dezember 1993 vom MOF (Ministry of Finance; Finanzministerium) erlassen [(93) CaiFaZi  
Nr. 38]; revidiert und neu verabschiedet am 15. Dezember 2008 vom MOF und der SAT (State  
Administration of Taxation; Nationale Steuerbehörde) (CaiZhengBuHeGuoJiaShuiWuZonglu  
Ling Nr. 50).

<sup>223</sup> Vgl. Vorläufige Bestimmungen der VR China zur Geschäftssteuer (中华人民共和国营业税暂行  
条例) am 13. Dezember 1993 vom Staatsrat erlassen (GuoWuYuan Ling Nr. 136), revidiert am  
5. November 2008 und neu verabschiedet am 10. November 2008 (GuoWuYuan Ling Nr. 540);



drei Steuerarten machen mittlerweile mehr als 60 Prozent der jährlichen Steuereinnahmen der chinesischen Regierung aus.<sup>225</sup>

Auf Lieferungen sowie auf die Einfuhr von Waren fällt in der Regel eine Mehrwertsteuer an, aber auch Dienstleistungen für die Be- und Verarbeitung materieller Wirtschaftsgüter sowie deren Reparatur und Instandhaltung sind Regelungsmaterie der Mehrwertsteuer.<sup>226</sup> Der Regelsteuersatz beträgt 17 Prozent.<sup>227</sup> Für bestimmte Produkte der Grundversorgung und Landwirtschaft wie z. B. Getreide, Pflanzenöl, Wasser- und Gaslieferungen, Heizung, Bücher, Zeitschriften, Agrarmaschinen<sup>228</sup>, Kunstdünger und Viehfutter beträgt der ermäßigte Steuersatz 13 Prozent.<sup>229</sup> Aufgrund gesetzlicher Bestimmungen sind auch sog. fiktive Lieferungen wie Kommissionsgeschäfte, Innenumsätze zwischen Betriebsstätten eines Unternehmens oder unentgeltliche Wertabgaben zu außerbetrieblichen Zwecken Gegenstand der Mehrwertsteuer.<sup>230</sup> Steuerfreie Umsätze umfassen den Verkauf von Agrarprodukten des Herstellers, Kontrazeptiva, antiken Büchern, selbst gebrauchten Waren, importierten Ausstattungen für wissenschaftliche Forschung und Ausbildung usw.<sup>231</sup> Für den umsatzrelevanten Unternehmerbegriff wird zwischen Regelunternehmern (*General Taxpayers*) und Kleinunternehmern (*Small Scale Taxpayers*) unterschieden.<sup>232</sup> Für die Regelunternehmer gilt ein Vorsteuerabzugssystem ähnlich dem in der EU, wobei die Eingangsumsatzsteuern (Vorsteuern) bei solchen Gütern nicht abgezogen werden dürfen, die aus dem Unternehmen privat entnommen oder unentgeltlich für private Zwecke zugewendet werden, sowie bei Gütern, die aufgrund von außergewöhnlichen Ereignissen untergehen und damit

---

Durchführungsbestimmungen (中华人民共和国营业税暂行条例实施细则), am 25. Dezember 1993 vom MOF erlassen [(93) CaiFaZi Nr. 40]; revidiert und neu verabschiedet am 15. Dezember 2008 vom MOF und der SAT (CaiZhengBuHeGuoJiaShuiWuZongJu Ling Nr. 52).

<sup>224</sup> Vgl. Vorläufige Bestimmungen der VR China zur Konsumsteuer (中华人民共和国消费税暂行条例), am 13. Dezember 1993 vom Staatsrat erlassen (GuoWuYuan Ling Nr. 135); revidiert am 5. November 2008 und neu verabschiedet am 10. November 2008 (GuoWuYuan Ling Nr. 539); Durchführungsbestimmungen (中华人民共和国消费税暂行条例实施细则), am 25. Dezember 1993 vom MOF erlassen [(93) CaiFaZi Nr. 39]; revidiert und neu verabschiedet am 15. Dezember 2008 vom MOF und der SAT (CaiZhengBuHeGuoJiaShuiWuZongJu Ling Nr. 51).

<sup>225</sup> Dazu Z. Lin 2010, S. 46 ff.

<sup>226</sup> Art. 1 der Vorläufigen Bestimmungen zur Mehrwertsteuer der VR China.

<sup>227</sup> Art. 2, Abs. 1 und 4 der Vorläufigen Bestimmungen zur Mehrwertsteuer der VR China.

<sup>228</sup> Ersatzteile ausgeschlossen.

<sup>229</sup> Art. 2 Abs. 2 der Vorläufigen Bestimmungen zur Mehrwertsteuer der VR China.

<sup>230</sup> Art. 4 der Durchführungsbestimmungen der Vorläufigen Bestimmungen zur Mehrwertsteuer der VR China.

<sup>231</sup> Art. 15 der Vorläufigen Bestimmungen zur Mehrwertsteuer der VR China.

<sup>232</sup> Dazu gibt es bestimmte Schwellenwerte. *General Taxpayers* sind solche mit jährlichen Umsätzen von mehr als 1,0 oder 1,8 Mio. RMB (ab dem 1. Januar 2009 mit jährlichen Umsätzen von mehr als 0,5 oder 0,8 Mio. RMB) bei Produktions- oder Handelsunternehmen und entsprechend eingerichtetem Geschäftsbetrieb samt Buchhaltung. Vgl. Art. 28 der Durchführungsbestimmungen der Vorläufigen Bestimmungen zur Mehrwertsteuer der VR China.

nicht weiterverarbeitet bzw. -veräußert werden können.<sup>233</sup> Bei Unternehmen, die sowohl mehrwertsteuerbare als auch mehrwertsteuerbefreite bzw. nicht mehrwertsteuerbare Tätigkeiten ausführen, sind die Eingangsumsatzsteuern, die mit den von der Mehrwertsteuer befreiten Lieferungsleistungen oder nicht der Mehrwertsteuer unterliegenden Dienstleistungen verbunden sind, nicht abzugsfähig.<sup>234</sup> Kleinunternehmer, die die gesetzlichen Kriterien nicht erfüllen, erhalten keinen Vorsteuerabzug<sup>235</sup> und werden lediglich mit einer definitiven Belastung von vier<sup>236</sup> oder sechs Prozent<sup>237</sup> (seit dem 1. Januar 2009 einheitlich drei Prozent)<sup>238</sup> belastet. Der wesentliche Unterschied zur EU-Umsatzsteuer besteht allerdings darin, dass das vor dem 31. Dezember 2008 geltende Umsatzsteuersystem Chinas in der Regel keinen Vorsteuerabzug bei der Anschaffung von Wirtschaftsgütern des Anlagenvermögens erlaubte. Stattdessen verlangte es, dass Vorsteuern als Anschaffungskosten kapitalisiert werden.<sup>239</sup> Nur bei Vorlage einer ordnungsgemäß ausgestellten VAT-Rechnung ist der Vorsteuerabzug möglich.<sup>240</sup> Übersteigt die abziehbare Vorsteuer die zu entrichtende Umsatzsteuer, ist der überschießende Betrag auf den nächsten Abrechnungszeitraum vorzutragen und zu verrechnen.<sup>241</sup> Bemessungsgrundlage für die Ausgangsumsatzsteuern ist grundsätzlich der Verkaufspreis zuzüglich aller mit der Lieferung zusammenhängenden Nebenkosten (Entgelt). Beim Tausch gilt der Verkehrswert jedes Umsatzes als Bemessungsgrundlage für den eingetauschten Wert.<sup>242</sup> Bei einem zu niedrigen Verkaufspreis ohne sachlichen Grund oder einer fiktiven Lieferung ohne entsprechenden Ausgangsumsatz ist die maßgebliche Bemessungsgrundlage entweder der durchschnittliche Marktpreis eines gleichartigen Gegenstandes des Steuerpflichtigen bzw. anderer Steuerpflichtiger während eines möglichst naheliegenden Zeitraums oder die Selbstkosten zuzüglich einer einheitlichen Gewinnmarge i. H. v. zehn Prozent. Die Mehrwertsteuer selbst gehört nicht zur Bemessungsgrundlage. Durchlaufende Posten, die im Namen und auf Rechnung eines anderen verein-

---

<sup>233</sup> Art. 10 der Vorläufigen Bestimmungen zur Mehrwertsteuer der VR China. Vgl. *H. Wang*, S. 32 ff.

<sup>234</sup> Art. 10 der Vorläufigen Bestimmungen zur Mehrwertsteuer der VR China i. V. m. Art. 26 der Durchführungsbestimmungen. Vgl. auch *PWC China Compass*, Ausgabe Frühjahr 2009 – China forciert Reform des Umsatzsteuersystems.

<sup>235</sup> Art. 11 der Vorläufigen Bestimmungen zur Mehrwertsteuer der VR China.

<sup>236</sup> Für Handels- und Vertriebsunternehmen.

<sup>237</sup> Für Produktions- und sonstige Unternehmen.

<sup>238</sup> Art. 12 der Vorläufigen Bestimmungen zur Mehrwertsteuer der VR China.

<sup>239</sup> Seit 2004 läuft eine Testphase in ausgewählten Regionen für Produktionsunternehmen bestimmter Industriebranchen, die davon abweichend die Möglichkeit eines Vorsteuerabzugs auch für Güter des Anlagenvermögens in Anspruch nehmen können. Eine diesbezügliche Vorsteuervergütung wird ab dem 1. Januar 2009 landesweit ausgeweitet.

<sup>240</sup> Art. 9 der Vorläufigen Bestimmungen zur Mehrwertsteuer der VR China.

<sup>241</sup> Art. 4 der Vorläufigen Bestimmungen zur Mehrwertsteuer der VR China.

<sup>242</sup> Art. 6 der Vorläufigen Bestimmungen zur Mehrwertsteuer der VR China i. V. m. Art. 12 der Durchführungsbestimmungen.

nahmt werden, gehören ebenfalls nicht zur Bemessungsgrundlage.<sup>243</sup> Ausfuhrlieferungen für die meisten Güterarten unterliegen grundsätzlich einem Mehrwertsteuersatz von null Prozent.<sup>244</sup> Jedoch kann die Vorsteuer von Vorstufenumsätzen nicht in voller Höhe geltend gemacht werden. Von den üblicherweise 17 Prozent wird regelmäßig nur ein Teil erstattet. Der Erstattungssatz liegt je nach Art der zu exportierenden Güter zwischen fünf und 17 Prozent.<sup>245</sup> Einfuhrumsatzsteuer wird bei jeder Einfuhr und in aller Regel auf den Zollwert nach *Cost-Insurance-Freight (CIF)* zuzüglich der Zollschild und eventuell anfallender Konsumsteuer erhoben. Die Steuersätze entsprechen den allgemein geltenden chinesischen Umsatzsteuersätzen. Steuerschuldner ist entweder der Warenempfänger oder die für die Zollabwicklung zuständige Person.<sup>246</sup>

Die Geschäftsteuer wird auf Leistungen, die nicht der Mehrwertsteuer unterliegen, erhoben. Das sind im weitesten Sinne sonstige Leistungen nach dem EU-Umsatzsteuerrecht, aber auch die Übertragung von immateriellen Vermögensgegenständen und Immobilien fällt hierunter.<sup>247</sup> Bis zum 31. Dezember 2008 wurde darauf abgestellt, ob die Dienstleistungen physisch in China erbracht wurden, seit dem 1. Januar 2009 ist hingegen maßgeblich, dass Leistungen von einem in China registrierten Unternehmen oder für ein in China registriertes Unternehmen erbracht werden.<sup>248</sup> Der Steuersatz liegt zwischen drei Prozent<sup>249</sup> und 20 Prozent<sup>250</sup>,

---

<sup>243</sup> Art. 7 der Vorläufigen Bestimmungen zur Mehrwertsteuer der VR China, Art. 4 und Art. 16 der Durchführungsbestimmungen. i. V. m. Einige Detaillierte Fragen zur Mehrwertsteuer (增值税若干具体问题的规定), verabschiedet am 28. Dezember 1993 [GuoShuiFa (1993) Nr. 154].

<sup>244</sup> Art. 2 Abs. 3 der Vorläufigen Bestimmungen zur Mehrwertsteuer der VR China.

<sup>245</sup> Die Ermittlungsmethoden für die Vorsteuererstattung der Exportlieferungen stellen eine sehr komplexe Materie im chinesischen Umsatzsteuersystem dar. Je nach Branche und in Abhängigkeit der Qualifizierung als Exportunternehmen variiert die Ermittlungsmethode. Für Produktionsunternehmen mit Export- und Importlizenz ist die Methode „*Exemption, Credit and Refund* (免、抵、退)“ anzuwenden, während die Steuererstattung bei Unternehmen ohne Export- und Importlizenz nach der Methode *Pay First, Refund Later* (先征后退) erfolgt. Auf die einzelnen Methoden wird aufgrund ihrer fehlenden Relevanz für die vorliegende Untersuchung hier nicht näher eingegangen. Vgl. hierzu auch *Debatin/Wassermeyer/Hejenga*, S. 43 f., Rn. 155.

<sup>246</sup> Vgl. hierzu *PWC China Compass*, Ausgaben Winter 2006/Frühjahr 2007 – Umsatzsteuer in China: So vermeiden Sie Wettbewerbsnachteile (Teil 1), Winter 2007/Frühjahr 2008 – Umsatzsteuer in China: So vermeiden Sie Wettbewerbsnachteile (Teil 2) und Frühjahr 2009 – China forciert Reform des Umsatzsteuersystems.

<sup>247</sup> Art. 1 der Vorläufigen Bestimmungen zur Geschäftsteuer der VR China.

<sup>248</sup> Dazu *M. Loibl*, S. 51.

<sup>249</sup> Die Umsätze aus Transport, Bauwesen, Post und Telekommunikation, Kultur und Sport werden mit einem Steuersatz von drei Prozent belegt.

<sup>250</sup> Für Unterhaltungsdienstleistungen kommt ein Steuersatz i. H. v. 20 Prozent (Bowling und Billiard mit fünf Prozent) zur Anwendung. Eine sog. *Construction Fee for Culture Undertakings* (文化事业建设费) i. H. v. drei Prozent wird zusätzlich erhoben.

überwiegend werden sonstige Leistungen mit fünf Prozent<sup>251</sup> besteuert.<sup>252</sup> Im Gegensatz zur Mehrwertsteuer ist bei der Geschäftsteuer grundsätzlich kein Vorsteuerabzug möglich.<sup>253</sup> Bemessungsgrundlage ist grundsätzlich auch das Entgelt (Bruttoeinnahme). In bestimmten Branchen wie z. B. Transport, Bauwesen, Tourismus, Finanzen und Versicherungen mindert sich jedoch die Bemessungsgrundlage um die Umsätze der vermittelten Dienstleistungen.<sup>254</sup> Ferner sind für die Ermittlung der Einnahmen Sondervorschriften für einzelne Branchen zu beachten.<sup>255</sup> Bei einer zu niedrigen Bruttoeinnahme ohne sachlichen Grund oder einer sog. fiktiven Dienstleistung<sup>256</sup> ohne entsprechende Gegenleistung ist entweder die durchschnittliche Gegenleistung einer gleichartigen Dienstleistung des Steuerpflichtigen bzw. anderer Steuerpflichtiger während eines möglichst naheliegenden Zeitraums heranzuziehen, oder es sind die Selbstkosten zuzüglich unterschiedlicher Gewinnmargen der provinziellen Festsetzung mitsamt des zu entrichtenden Geschäftsteuerbetrags – im Unterschied zur Mehrwertsteuer – als Bemessungsgrundlage hinzuzurechnen.<sup>257</sup> Von der Besteuerung sind bestimmte staatliche, gemeinnützige, kulturelle, soziale, medizinische und wirtschaftsfördernde Leistungen ausgenommen.<sup>258</sup> Anders als die Mehrwertsteuer (typische *Tax Excluded in Price*<sup>259</sup>) handelt es sich bei der chinesischen Geschäftsteuer – wie oben dargestellt – um eine sog. *Tax Included in Price*<sup>260</sup>.

Bei Parallelaktivitäten<sup>261</sup>, d. h., wenn ein Unternehmen sowohl mehrwertsteuerpflichtige Umsätze, überwiegend in Form von Lieferungen, als auch geschäftssteuerpflichtige Umsätze, überwiegend in Form von sonstigen Leistungen hat, sind Sonderregelungen zu beachten: Der Steuerpflichtige hat die gesamten Umsätze aus den parallel betriebenen Geschäftstätigkeiten getrennt auszuweisen. Sind diese

<sup>251</sup> Dies betrifft Umsätze aus Finanzen und Versicherungen, Consulting-Leistungen, Vertretungen, Hotels und Restaurants, Tourismus, Leasing, Marketing sowie die Übertragung von immateriellen Vermögensgegenständen und Immobilien. Für die Marketingbranche wird zusätzlich eine sog. *Construction Fee for Culture Undertakings* (文化事业建设费) i. H. v. drei Prozent erhoben.

<sup>252</sup> Art. 2 der Vorläufigen Bestimmungen zur Geschäftsteuer der VR China.

<sup>253</sup> Vorsteuerabzüge können ausnahmsweise beim Kauf von sog. *Tax Controlled Gathering Machine* (税控收款机) geltend gemacht werden.

<sup>254</sup> Art. 5 der Vorläufigen Bestimmungen zur Geschäftsteuer der VR China.

<sup>255</sup> Vgl. hierzu auch *Debatin/Wassermeyer/Heijenga*, S. 45 f., Rn. 160.

<sup>256</sup> Wie z. B. unentgeltliche Überlassung von Immobilien oder Landnutzungsrecht, Verkauf selbst neu gebauter Gebäude; Art. 5 der Durchführungsbestimmungen der Vorläufigen Bestimmungen zur Geschäftsteuer der VR China.

<sup>257</sup> Art. 7 der Vorläufigen Bestimmungen zur Geschäftsteuer der VR China i. V. m. Art. 20 der Durchführungsbestimmungen.

<sup>258</sup> Art. 8 der Vorläufigen Bestimmungen zur Geschäftsteuer der VR China i. V. m. Art. 22 der Durchführungsbestimmungen.

<sup>259</sup> Chinesisch: 价外税.

<sup>260</sup> Chinesisch: 价内税.

<sup>261</sup> Chinesisch: 兼营业务.

Umsätze nicht aufgeteilt, ist die jeweilig zuständige Steuerbehörde (seit dem 1. Januar 2009) berechtigt, die der Mehrwertsteuer oder der Geschäftsteuer unterworfenen Umsätze zu schätzen; wenn eine Geschäftstätigkeit sowohl mehrwertsteuerpflichtige als auch geschäftsteuerpflichtige Umsätze enthält, ist sie als Mischaktivität<sup>262</sup> zu qualifizieren. Die Gesamtumsätze aus der Mischaktivität eines Unternehmens, dessen Hauptgeschäftstätigkeit in den Bereich der Produktion oder des Groß- und Einzelhandels fällt, unterliegen der Mehrwertsteuer. Liegt der Schwerpunkt der Geschäftstätigkeit dieses Unternehmens auf einer Branche mit sonstigen Leistungen, sind die Gesamtumsätze dieser Mischaktivität geschäftsteuerpflichtig.<sup>263</sup> Ein Unternehmen ist häufig mit den unterschiedlichen Auslegungen der Steuerregelungen von zwei Steuerbehörden konfrontiert, denn für die Erhebung der Mehrwertsteuer ist die nationale Steuerbehörde und für die der Geschäftsteuer die lokale Steuerbehörde zuständig.<sup>264</sup>

Die Konsumsteuer ist eine „Luxussteuer“<sup>265</sup> und wird nur auf den Verbrauch ausgewählter Güter erhoben. Dazu zählen insgesamt 15 Produktkategorien wie Tabakwaren, alkoholische Getränke und Alkohol, Kosmetika, wertvolle Schmuckstücke, Jade und Edelsteine, Feuerwerkskörper, Mineralölprodukte, Autoreifen, Motorräder, Automobile<sup>266</sup>, Golfbälle und -zubehör, Luxusuhren, Yachten und andere steuerpflichtige Güter.<sup>267</sup> Die Konsumsteuer wird je nach Art der Güter entweder nach Preis (*Ad Valorem*)<sup>268</sup>, Menge (*Ad Quantum*)<sup>269</sup> oder sowohl preis-

<sup>262</sup> Chinesisch: 混合销售业务.

<sup>263</sup> Eine Ausnahme bildet derjenige Steuerpflichtige, der sowohl selbsterzeugte Güter verkauft als auch Dienstleistungen im Bauwesen anbietet. In diesem Fall hat der Steuerpflichtige die Gesamtumsätze aufzuteilen. Wird dies unterlassen, sind die mehrwertsteuerpflichtigen bzw. geschäftsteuerpflichtigen Umsätze durch die zuständige nationale oder lokale Steuerbehörde zu schätzen; Art. 5-7 der Durchführungsbestimmungen der Vorläufigen Bestimmungen zur Mehrwertsteuer der VR China und Art. 6-8 der Durchführungsbestimmungen der Vorläufigen Bestimmungen zur Geschäftsteuer der VR China.

<sup>264</sup> Vgl. hierzu auch *Debatin/Wassermeyer/Hejenga*, S. 46, Rn. 165.

<sup>265</sup> Der Grundgedanke dieses Steuerkonzepts ist, dass die von allen gleichermaßen benötigten Güter nach dem Grundprinzip der sozialen Gerechtigkeit auch jedem gleichermaßen zur Verfügung stehen sollen, während diejenigen, die sich nach ihrem Vermögen höherwertige oder Luxusgüter leisten möchten, auch in entsprechend höherem Maße zum notwendigen Steueraufkommen beitragen sollen. Aufgrund der seit Einführung eingetretenen Wirtschaftsentwicklung werden auch Produkte besteuert, die aus jetziger Perspektive keinen Luxus mehr darstellen. Vgl. *M. Pfaar*, S. 138.

<sup>266</sup> Zuzüglich Kfz-Erwerbssteuer (zehn Prozent auf den Bruttokaufpreis).

<sup>267</sup> Art. 2 der Vorläufigen Bestimmungen zur Konsumsteuer der VR China.

<sup>268</sup> Chinesisch: 从价计征. Der Steuersatz liegt zwischen ein und 56 Prozent.

<sup>269</sup> Chinesisch: 从量计征. Dies betrifft Reiswein (240 RMB/Tonne), Bier (220 oder 250 RMB/Tonne) und Mineralölprodukte. Für bleifreies Benzin, Naphtha, Solvens und Schmieröl beträgt die Konsumsteuer 0,2 RMB/Liter (seit dem 1. Januar 2009 durch mehrmalige Preiserhöhungen auf 1,52 RMB/Liter angehoben); für Diesel, Heizöl und Petroleum für die Luftfahrt 0,1 RMB/Liter (seit dem 1. Januar 2009 durch mehrmalige Preiserhöhungen auf 1,2 RMB/Liter angehoben). Vgl. hierzu auch i. Einz. Zweiter Teil, B, II.

als auch mengenbezogen (*Compound*)<sup>270</sup> bestimmt<sup>271</sup> und ggf. in vier Phasen, nämlich beim Vertrieb<sup>272</sup> bzw. bei der Entnahme<sup>273</sup> durch den Hersteller, bei der Veredelung<sup>274</sup>, bei der Einfuhr<sup>275</sup> oder beim Verkauf im Groß-<sup>276</sup> bzw. Einzelhandel<sup>277</sup> ausgelöst, wofür es unterschiedliche Bemessungsgrundlagen gibt.<sup>278</sup> Die Bemessungsgrundlage für die Konsumsteuer ist grundsätzlich der Verkaufswert ohne Mehrwertsteuer.<sup>279</sup> Bei einem konsumsteuerpflichtigen Produkt durch Selbsterstellung zum eigenen unternehmerischen Nutzungszweck sind entweder der durchschnittliche Marktpreis eines gleichartigen Produktes des Steuerpflichtigen während desselben Monats bzw. eines möglichst naheliegenden Zeitraums oder die Selbstkosten zuzüglich unterschiedlicher Gewinnmargen i. H. v. fünf bis 20 Prozent mitsamt des zu zahlenden Konsumsteuerbetrags – im Unterschied zur Mehrwert- und Geschäftsteuer – als Bemessungsgrundlage anzuwenden.<sup>280</sup> Bei einem konsumsteuerpflichtigen Produkt durch Veredelung sind bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage entweder der durchschnittliche Marktpreis eines gleichartigen Produktes vom Originalhersteller während desselben Monats bzw. eines möglichst naheliegenden Zeitraums oder die Rohmaterialkosten zuzüglich

<sup>270</sup> Chinesisch: 复合计征. Davon sind nur Zigaretten und Spirituosen betroffen.

<sup>271</sup> Art. 5 der Vorläufigen Bestimmungen zur Konsumsteuer der VR China.

<sup>272</sup> Werden steuerbare Produkte durch den Steuerpflichtigen hergestellt und anschließend vertrieben, wird die Konsumsteuer zum Zeitpunkt des Verkaufs der Produkte wirksam, d. h. zum Zeitpunkt des Leistungsaustausches. Es gibt auch Fälle, bei denen der Zeitpunkt der Eigentumsübertragung und der Erhalt der Gegenleistung auseinanderfallen. Vgl. *M. Pfaar*, S. 141.

<sup>273</sup> Beispielsweise die Verwendung/der Verbrauch der steuerbaren Güter durch die Verwaltungsabteilung, durch nicht produzierende Zweigniederlassungen oder zur Bereitstellung von Dienstleistungen; die Verwendung/der Verbrauch als Geschenk, als Probe, für Sponsoren- oder Werbezwecke, als Belohnung oder zum Wohl der Arbeitnehmer. Art. 4 der Vorläufigen Bestimmungen zur Konsumsteuer der VR China i. V. m. Art. 6 der Durchführungsbestimmungen.

<sup>274</sup> Wenn der Auftragnehmer keine Privatperson ist, ist die Konsumsteuer vom Auftragnehmer zu entrichten und wird zum Zeitpunkt der Übergabe des veredelten Produktes an den Auftraggeber wirksam. Auch der Auftraggeber haftet für die Entrichtung der Konsumsteuer, sofern die Konsumsteuer durch den Auftragnehmer bis zum Zeitpunkt der Übergabe des veredelten Produktes nicht einbehalten wurde. Je nachdem, ob die zu verarbeitenden Rohmaterialien durch den Auftraggeber oder den Auftragnehmer zur Verfügung gestellt werden, ist zwischen Werklieferung und Werkvertrag zu unterscheiden. Vgl. *M. Pfaar*, S. 143.

<sup>275</sup> Wie auch die Einfuhrumsatzsteuer wird die Konsumsteuer durch die Zollbehörden zum Zeitpunkt der Einfuhr der Waren erhoben. Vgl. *M. Pfaar*, S. 144.

<sup>276</sup> Beim Verkauf im Großhandel unterliegen nur Zigaretten zusätzlich einer Besteuerung i. H. v. fünf Prozent, berechnet nach dem Verkaufspreis ohne Mehrwertsteuer.

<sup>277</sup> Beim Verkauf im Einzelhandel beschränkt sich die Erhebung der Konsumsteuer auf Gold-, Silber- und Diamantschmuck. Der Steuersatz beträgt hier statt zehn Prozent (für andere Schmuckstück, Jade und Edelsteine) nur fünf Prozent.

<sup>278</sup> Art. 1 i. V. m. Art. 7-9 der Vorläufigen Bestimmungen zur Konsumsteuer der VR China.

<sup>279</sup> Art. 6 der Vorläufigen Bestimmungen zur Konsumsteuer der VR China i. V. m. Art. 14 der Durchführungsbestimmungen.

<sup>280</sup> Art. 7 der Vorläufigen Bestimmungen zur Konsumsteuer der VR China i. V. m. Art. 15-17 der Durchführungsbestimmungen.

der Veredelungskosten und des zu zahlenden Konsumsteuerbetrags anzusetzen.<sup>281</sup> Bei der Einfuhr ist die Bemessungsgrundlage die gleiche wie die der Einfuhrumsatzsteuer, nämlich der Zollwert zuzüglich der Zollschuld und des zu zahlenden Konsumsteuerbetrags.<sup>282</sup> Bei einem Tausch, einer Sacheinlage oder Schuldbegleichung mit einem konsumsteuerpflichtigen Produkt sind Sonderregelungen zu beachten, wobei der höchste Marktpreis eines gleichartigen Produktes des Steuerpflichtigen die Bemessungsgrundlage darstellt. Für Einkauf oder Rücknahme bestimmter versteuerter bzw. veredelter Produkte zum Zweck der Weiterverarbeitung neuer konsumsteuerpflichtiger Güter ist im Übrigen eine Anrechnung der bereits entrichteten Konsumsteuer möglich.<sup>283</sup> Lediglich der Export von steuerbaren Gütern sowie die Weiterverarbeitung von selbst produzierten steuerbaren Gütern sind gesetzlich von der Besteuerung ausgenommen.<sup>284</sup> Die chinesische Konsumsteuer ist – wie die Geschäftsteuer – ebenfalls eine *Tax Included in Price*, die die Bemessungsgrundlage für die Mehrwertsteuer bzw. Einfuhrmehrwertsteuer erhöht.

In Gesamtbetrachtung lag dem vor dem 31. Dezember 2008 geltenden chinesischen Umsatzsteuersystem ein anderes Besteuerungskonzept als dem deutschen bzw. europäischen zugrunde, wobei die Trennung in Mehrwertsteuer und Geschäftsteuer in mehrfacher Hinsicht wettbewerbsverzerrend wirkte. Dies führte zu einer Ungleichbehandlung von Produktions- bzw. Handelsunternehmen einerseits und Dienstleistungsunternehmen andererseits. Die negativen Auswirkungen unterscheiden sich sowohl in Bezug auf die Steuersätze als auch hinsichtlich der Einschränkung des Vorsteuerabzugs. Vor diesem Hintergrund erließ die chinesische Regierung am 10. November 2008 drei neue vorläufige Vorschriften, die Neuregelungen zur Umsatzbesteuerung enthalten, nämlich Vorschriften zur Mehrwertsteuer, Vorschriften zur Geschäftsteuer sowie Vorschriften zur Konsumsteuer. Alle drei Vorschriften traten am 1. Januar 2009 in allen Landesregionen und für alle Geschäftsbereiche in Kraft. Im Hinblick auf die weltweite Finanzkrise verfolgte die Umsatzsteuerreform folgende Ziele: Die Steuerlast der Unternehmen bei der Anschaffung neuer Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens<sup>285</sup> durch Vorsteuerabzug zu senken und damit Investitionen und Binnen-

---

<sup>281</sup> Art. 8 der Vorläufigen Bestimmungen zur Konsumsteuer der VR China i. V. m. Art. 15, 18 und 19 der Durchführungsbestimmungen.

<sup>282</sup> Art. 9 der Vorläufigen Bestimmungen zur Konsumsteuer der VR China i. V. m. Art. 20 der Durchführungsbestimmungen.

<sup>283</sup> Vgl. i. Einz. Einige Detaillierte Fragen zur Konsumsteuer (消费税若干具体问题的规定), verabschiedet am 28. Dezember 1993 [GuoShuiFa (1993) Nr. 156], wobei vier Kategorien (alkoholische Getränke und Alkohol, Automobile, Luxusuhren und Yachten) von dieser Regel nicht betroffen sind.

<sup>284</sup> Art. 4 und 11 der Vorläufigen Bestimmungen zur Konsumsteuer der VR China.

<sup>285</sup> Gemäß den neuen Vorschriften sind Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens Maschinen, Ausrüstungen und Transportmittel sowie andere bewegliche Betriebsanlagen und Werkzeuge, die der

nachfrage anzukurbeln, den Unternehmen zu technologischen Neuerungen zu verhelfen, die Industriestruktur zu optimieren sowie den Rückgang des Wirtschaftswachstums aufzuhalten. Die wichtigste Entwicklung dieser Reform ist in formeller Hinsicht die Vereinheitlichung der Veranlagungsvorschriften der Mehrwert-, Geschäft- und Konsumsteuer einschließlich notwendiger Gesetzesänderungen/-ergänzungen<sup>286</sup> und in materieller Hinsicht der Übergang von einem produktionsbasierten zu einem konsumbasierten Steuermodell.<sup>287</sup>

## 2. Das System der Kleinsteuerarten<sup>288</sup>

### (1) Ressourcenrelevante Steuern<sup>289</sup>

Dieser Abschnitt behandelt die Ressourcensteuer (*Resource Tax*)<sup>290</sup> und die Stadt- und Gemeindelandnutzungssteuer (*City and Township Land Use Tax*)<sup>291</sup>.

Die Ressourcensteuer richtet sich nach der Art und Menge des jeweiligen Rohstoffes, der in China ab- bzw. ausgebaut wird.<sup>292</sup> Zu den Steuerpflichtigen gehören

Produktherstellung und der Dienstleistungserbringung dienen, wobei Immobilien derzeit noch nicht darunter fallen.

<sup>286</sup> Für alle drei Steuerarten wurde ein Veranlagungszeitraum von drei Monaten zusätzlich zu den bisher gültigen fünf, zehn und fünfzehn Tagen sowie einem Monat eingeführt. Außerdem wurde die Zahlungsfrist für Steuerverbindlichkeiten von zehn auf fünfzehn Tage nach der Abgabe der Monats- oder Quartalssteuererklärungen verlängert.

<sup>287</sup> Vgl. hierzu *PWC China Compass*, Ausgabe Frühjahr 2009 – China forciert Reform des Umsatzsteuersystems; *H. Wang*, S. 33 f.

<sup>288</sup> Vgl. *Li/Steininger*, Art. 4, 13-22; *Liu/Liu 2006*, Teile IV, IX-XVI; *Liu/Liu 2008*, Chapters 5, 8, 11-19; *H Wang*, S. 34 f.

<sup>289</sup> Zu ökologischen Merkmalen vgl. i. Einz. Zweiter Teil, B, III.

<sup>290</sup> Vgl. Vorläufige Bestimmungen der VR China zur Ressourcensteuer (中华人民共和国资源税暂行条例), am 25. Dezember 1993 vom Staatsrat erlassen (GuoWuYuan Ling Nr. 139); revidiert und neu verabschiedet am 30. September 2011 (GuoWuYuan Ling Nr. 605); Durchführungsbestimmungen (中华人民共和国资源税暂行条例实施细则), am 30. Dezember 1993 vom MOF erlassen [(93) CaiFaZi Nr. 43]; revidiert und neu verabschiedet am 28. Oktober 2011 vom MOF erlassen (CaiZhengBu Ling Nr. 66).

<sup>291</sup> Vgl. Vorläufige Bestimmungen der VR China zur Stadt- und Gemeindelandnutzungssteuer (中华人民共和国城镇土地使用税暂行条例), am 27. September 1988 vom Staatsrat erlassen [GuoWuYuan Ling (1988) Nr. 17]; revidiert am 31. Dezember 2006 und in Kraft getreten am 1. Januar 2007. Die Revision GuoWuYuan Ling (2006) Nr. 483: *Decision of the State Council on Amending the Interim Regulations of the People's Republic of China on City and Township Land Use Tax* [国务院令 (2006) 483号: 国务院关于修改《中华人民共和国城镇土地使用税暂行条例》的决定] schließt erstmals ausländische Unternehmen und natürliche Personen als Adressaten ein.

<sup>292</sup> Für chinesische und ausländische Unternehmen, die die innerhalb der VR China existierenden Öl- und Erdgasressourcen kooperativ ausnutzen, sollen die Minennutzungsgebühren (矿区使用费) als Ersatz für die Ressourcensteuer entsprechend den gesetzlichen Bestimmungen erhoben werden. Vgl. *Li/Steininger*, S. 195.



sowohl einheimische als auch ausländische Unternehmen und natürliche Personen. Unabhängige Bergbaubetriebe, verbundene Unternehmen und andere organisatorische Einheiten<sup>293</sup>, die unversteuerte mineralische Produkte erwerben, haben die Ressourcensteuer einzubehalten und ans zuständige Finanzamt abzuführen.<sup>294</sup> Die Ressourcensteuer kann auf mineralische Produkte und Salz in insgesamt sieben Kategorien erhoben werden; dies erfolgt grundsätzlich auf Tonnage- oder Volumenbasis und zu Tarifen, die das Finanzministerium in Abstimmung mit den jeweils zuständigen Ministerien des Staatsrats festlegt.<sup>295</sup> Die Steuerberechnung basiert grundsätzlich auf der Verkaufs- oder Verbrauchsmenge,<sup>296</sup> die der Steuerpflichtige zwischen unterschiedlichen steuerbaren Produkten aufzuteilen hat. Sind die Verkaufs- oder Verbrauchsmengen nicht aufgeteilt oder nicht richtig angegeben, so unterliegen die Gesamtmengen der höchsten Steuerrate pro Mengeneinheit.<sup>297</sup> Ist der Steuerpflichtige nicht in der Lage, die genaue Menge eines steuerbaren Produktes anzugeben, soll die Produktionsmenge oder die mit der Konversionsquote umgerechnete Menge für die Steuerberechnung herangezogen werden.<sup>298</sup>

Die in den chinesischen Städten, Kreisregionen, Gemeinden, Industrie- und Minendistrikten<sup>299</sup> erhobene Landnutzungssteuer beträgt je nach Lage und Qualität des Landes<sup>300</sup> 0,6 bis 30 RMB pro Quadratmeter.<sup>301</sup> Ausgehend vom zu entrichtenden Steuerbetrag ist eine fünfzigprozentige Ermäßigung für die Nutzung

---

<sup>293</sup> Einzelunternehmen eingeschlossen.

<sup>294</sup> Art. 7 der Durchführungsbestimmungen der Vorläufigen Bestimmungen der VR China zur Ressourcensteuer i. V. m. Art. 11 der Vorläufigen Bestimmungen der VR China zur Ressourcensteuer.

<sup>295</sup> Vgl. i. Einz. Zweiter Teil, B, III.

<sup>296</sup> Art. 6 der Vorläufigen Bestimmungen der VR China zur Ressourcensteuer. Gemäß CaiShui (2010) Nr. 54: *Notice of the Ministry of Finance and State Administration of Taxation on Issuing the Provisions on Several Issues Concerning the Reform of Resource Tax on Crude Oil and Natural Gas in Xinjiang* [财税 (2010) 54号: 财政部、国家税务总局关于印发《新疆原油天然气资源税改革若干问题的规定》的通知] wird für Rohöl und Erdgas ab 1. Juni 2010 die Reform der Ressourcensteuer probeweise im nordwestchinesischen Uigurischen Autonomen Gebiet Xinjiang durchgeführt, wobei die Steuer abhängig vom jeweiligen Marktpreis mit einem Satz von fünf Prozent fällig wird. Die Reform wurde am 1. Dezember 2010 auf ganz Westchina erweitert und am 1. November 2011 landesweit umgesetzt. Vgl. ausführliche Darstellung Vierter Teil, B, I, 3, (1).

<sup>297</sup> Art. 4 der Vorläufigen Bestimmungen der VR China zur Ressourcensteuer.

<sup>298</sup> Art. 5 der Durchführungsbestimmungen der Vorläufigen Bestimmungen der VR China zur Ressourcensteuer.

<sup>299</sup> Ländliche Gebiete sind von der Stadt- und Gemeindelandnutzungssteuer nicht betroffen.

<sup>300</sup> Das steuerpflichtige Land schließt auch solches Land ein, das Eigentum des Staates oder Kollektiveigentum ist.

<sup>301</sup> Wobei die Steuer in großen Städten zwischen 1,5 und 30 RMB, in mittleren Städten zwischen 1,2 und 24 RMB, in kleinen Städten zwischen 0,9 und 18 RMB und in Kreisregionen, Gemeinden, industriellen und Minendistrikten zwischen 0,6 und 12 RMB schwanken kann. Art. 2 und 4 der Vorläufigen Bestimmungen der VR China zur Stadt- und Gemeindelandnutzungssteuer.

des Untergrundes vorgesehen.<sup>302</sup> Durch Genehmigung der Volksregierung auf Provinzebene kann der anwendbare Steuerbetrag außerdem in wirtschaftlich unterentwickelten Regionen ermäßigt werden, wobei die Ermäßigung nicht über 30 Prozent des gesetzlichen Mindeststeuerbetrags pro Einheit liegen darf. Für wirtschaftlich entwickelte Regionen ist durch Genehmigung des Finanzministeriums auch eine Erhöhung des Steuerbetrags möglich.<sup>303</sup> Der Steuerpflichtige ist grundsätzlich der Nutzungsberechtigte oder ggf. der tatsächliche Nutzer des Landes. Die tatsächlich vom Steuerpflichtigen belegte Landgröße bezieht sich auf die von der provinziellen Regierung gemessene Größe; liegt keine Messung vor, ist die Landgröße dem von der zuständigen Behörde ausgestellten Landnutzungszertifikat zu entnehmen. Gibt es kein entsprechendes Zertifikat, hat der Steuerpflichtige die tatsächliche Größe des Landes anzugeben.<sup>304</sup> Die Stadt- und Gemeindelandnutzungssteuer wird auf Jahresbasis berechnet und in Raten gezahlt, wobei die Zahlungsfrist von der jeweiligen Regierung der Provinzebene bestimmt werden sollte. Die Steuer ist im Allgemeinen an das örtliche Finanzamt zu entrichten.<sup>305</sup>

## (2) Sonderzielrelevante Steuern<sup>306</sup>

Sonderzielrelevante Steuern verfolgen in der Regel spezifische Zwecke und umfassen im Wesentlichen die Grundwertzuwachssteuer (*Land Appreciation Tax*)<sup>307</sup>, die Ackerflächennutzungssteuer (*Farmland Occupation Tax*)<sup>308</sup>, die Kfz-Erwerbssteuer (*Vehicle Acquisition Tax*)<sup>309</sup>, die Kommunalverwaltungs- und Bau-

<sup>302</sup> CaiShui (2009) Nr. 128: *Notice of the Ministry of Finance and State Administration of Taxation on Relevant Issues Concerning Real Property Tax and City and Township Land Use Tax* [财税 (2009) 128号: 财政部、国家税务总局关于房产税城镇土地使用税有关问题的通知].

<sup>303</sup> Art. 5 der Vorläufigen Bestimmungen der VR China zur Stadt- und Gemeindelandnutzungssteuer.

<sup>304</sup> Vgl. *Li/Steininger*, S.180 ff.

<sup>305</sup> Art. 8 und Art. 10 der Vorläufigen Bestimmungen der VR China zur Stadt- und Gemeindelandnutzungssteuer.

<sup>306</sup> Zu ökologischen Merkmalen vgl. i. Einz. Zweiter Teil, B, III.

<sup>307</sup> Vgl. Vorläufige Bestimmungen der VR China zur Grundwertzuwachssteuer (中华人民共和国土地增值税暂行条例), am 13. Dezember 1993 vom Staat erlassen (GuoWuYuan Ling Nr. 138); Durchführungsbestimmungen (中华人民共和国土地增值税暂行条例实施细则), am 27. Januar 1995 vom MOF erlassen [CaiFaZi (1995) Nr. 6].

<sup>308</sup> Vgl. Vorläufige Bestimmungen der VR China zur Ackerflächennutzungssteuer (中华人民共和国耕地占用税暂行条例), am 1. Dezember 2007 vom Staatsrat erlassen [GuoWuYuan Ling (2007) Nr. 511]; Durchführungsbestimmungen (中华人民共和国耕地占用税暂行条例实施细则), am 26. Februar 2008 vom MOF und der SAT erlassen (Caizhengbuheguojiahuizhongju Ling Nr. 49).

<sup>309</sup> Vgl. Vorläufige Bestimmungen der VR China zur Kfz-Erwerbssteuer (中华人民共和国车辆购置税暂行条例), am 22. Oktober 2000 vom Staatsrat erlassen [GuoWuYuan Ling (2000) Nr. 294].

steuer (*Urban Maintenance and Construction Tax*)<sup>310</sup> und die Regulierungssteuer für Investitionen auf Anlagevermögen (*Fixed Asset Investment Orientation Regulation Tax*)<sup>311</sup>.

Gewinne aus der Veräußerung von Landnutzungsrechten, Gebäuden sowie weiteren zugehörigen Anlagen unterliegen – zusätzlich zu den Ertragsteuern – der sog. Grundwertzuwachssteuer. Zu den Steuerpflichtigen zählen sowohl Unternehmen (einschließlich der ausländisch investierten Unternehmen) als auch natürliche Personen (einschließlich ausländischen Bürgern). Die Bemessungsgrundlage erfasst – anders als die deutsche Grunderwerbssteuer – nicht den gesamten Kaufpreis, sondern nur den durch die Übertragung erzielten Wertzuwachs, berechnet aus den Bruttoeinnahmen der Veräußerung (Verkaufspreis) abzüglich bestimmter gesetzlich geregelter Ausgaben.<sup>312</sup> Diese Ausgaben beinhalten die historischen Anschaffungskosten für den Erwerb des Landnutzungsrechts<sup>313</sup>, bei neuen Gebäuden die tatsächlich anfallenden Entwicklungskosten für Grundstück und Errichtung neuer Gebäude samt dazugehöriger Anlagen<sup>314</sup> und bei alten Gebäuden den Bewertungspreis, die periodischen Entwicklungsaufwendungen<sup>315</sup>, die im Zuge der Veräußerung anfallenden Steuern und Gebühren<sup>316</sup> sowie andere mögli-

---

<sup>310</sup> Vgl. Vorläufige Bestimmungen der VR China zur Kommunalverwaltungs- und Bausteuer (中华人民共和国城市维护建设税暂行条例), am 8. Februar 1985 vom Staatsrat erlassen [GuoWuYuan Ling (1985) Nr. 19]. Mithilfe der neuen Richtlinie GuoFa (2010) Nr. 35: *Notice of the State Council on Extending the Urban Maintenance and Construction Tax and Educational Surcharges from Chinese to Foreign-funded Enterprises* [国发 (2010) 35号: 国务院关于统一内外资企业和个人城市维护建设税和教育费附加制度的通知] sollen sowohl die Kommunalverwaltungs- und Bausteuer als auch die Bildungsgebühr seit dem 1. Dezember 2010 für einheimische und ausländische Unternehmen und natürliche Personen vereinheitlicht werden.

<sup>311</sup> Vgl. Vorläufige Bestimmungen der VR China zur Regulierungssteuer für Investitionen auf Anlagevermögen (中华人民共和国固定资产投资方向调节税暂行条例), am 16. April 1991 vom Staatsrat erlassen [GuoWuYuan Ling (1991) Nr. 82].

<sup>312</sup> Die einzelnen Ausgabenposten unterscheiden sich je nach Veräußerung von neuen und alten Gebäuden, Tätigkeiten (Immobilienentwickler oder sonstige Unternehmen) und Rechtsformen (inländische oder ausländische Unternehmen) der Steuerpflichtigen erheblich.

<sup>313</sup> In Form der sog. *Land Transfer Fees* (土地出让金).

<sup>314</sup> Einschließlich Entschädigungskosten, Bauprojektkosten, Infrastrukturkosten, Kosten für öffentliche Einrichtungen sowie anderer zusammenhängender indirekter Kosten. Art. 6 der Vorläufigen Bestimmungen der VR China zur Grundwertzuwachssteuer i. V. m. Art. 7 der Durchführungsbestimmungen.

<sup>315</sup> Einschließlich der Vertriebs- und Verwaltungsaufwendungen sowie der finanziellen Aufwendungen, wobei die abzugsfähigen Entwicklungsaufwendungen entweder i. H. v. fünf oder zehn Prozent der addierten Summe der Anschaffungs- und Entwicklungskosten grundwertzuwachssteuerlich (nicht ertragsteuerlich) geltend gemacht werden können, je nachdem, ob der Steuerpflichtige die Zinsaufwendungen gesondert ermittelt oder nicht.

<sup>316</sup> Mögliche Steuern und Gebühren umfassen die Geschäftssteuer, Stempelsteuer, Kommunalverwaltungs- und Bausteuer sowie die sog. *Educational Surtax* (教育费附加).

che Abzugsposten<sup>317</sup>. Der Steuersatz ist progressiv ausgestaltet und liegt in Abhängigkeit des Wertzuwachses zwischen 30 und 60 Prozent<sup>318, 319</sup>

Für die nicht landwirtschaftliche Nutzung von Ackerland<sup>320</sup> wird eine Ackerflächennutzungssteuer erhoben, wobei der Landwirtschaft direkt dienende Fertigungseinrichtungen davon ausgenommen sind.<sup>321</sup> Der Nutzer ist zugleich der Steuerpflichtige, wenn das Genehmigungsdokument dies ausweist. Ist im Genehmigungsdokument kein Nutzer angegeben, ist der Antragsteller für die Landnutzung der Steuerpflichtige; wird das Land ohne Genehmigung genutzt, dann ist der tatsächliche Nutzer des Landes der Steuerpflichtige.<sup>322</sup> Der Steuerbetrag ist eine feste Summe und liegt zwischen fünf und 50 RMB.<sup>323</sup> Der durchschnittliche Steuerbetrag pro Einheit für Provinzen, autonome Regionen und Staatstädte ist vom Finanzministerium und der obersten Steuerbehörde unter Berücksichtigung der durchschnittlichen Ackerfläche pro Person und der örtlichen wirtschaftlichen Situation festzulegen.<sup>324</sup> Für Sonderwirtschaftszonen, wirtschaftliche und techno-

<sup>317</sup> Für Immobilienentwickler können zusätzliche Abzüge i. H. v. 20 Prozent der addierten Summe der Anschaffungs- und Entwicklungskosten grundwertzuwachssteuerlich geltend gemacht werden.

<sup>318</sup> Für den Teil des Wertzuwachses, der 50 Prozent der Summe der abzugsfähigen Posten nicht übersteigt, beträgt der Steuersatz 30 Prozent; für den Teil des Wertzuwachses, der zwischen 50 und 100 Prozent der Summe der abzugsfähigen Posten liegt, beträgt der Steuersatz 40 Prozent; für den Teil des Wertzuwachses, der zwischen 100 und 200 Prozent der Summe der abzugsfähigen Posten liegt, beträgt der Steuersatz 50 Prozent, und für den Teil des Wertzuwachses, der 200 Prozent der Summe der abzugsfähigen Posten übersteigt, liegt der Steuersatz bei 60 Prozent. Art. 7 der Vorläufigen Bestimmungen der VR China zur Grundwertzuwachssteuer i. V. m. Art. 10 der Durchführungsbestimmungen.

<sup>319</sup> Vgl. *H. Wang*, S. 35.

<sup>320</sup> Der Begriff „Ackerland“ bezieht sich auf das Land zum Zweck der Ernte und des landwirtschaftlichen Gebäudebaus, einschließlich Waldgebiet, Viehzuchtgrasland, Bewässerungsland, Zuchtwasser, Fischereiwasser und Strände für landwirtschaftliche Zwecke. Art. 2-3 der Vorläufigen Bestimmungen der VR China zur Ackerflächennutzungssteuer.

<sup>321</sup> Art. 14 der Vorläufigen Bestimmungen der VR China zur Ackerflächennutzungssteuer i. V. m. Art. 24-30 der Durchführungsbestimmungen.

<sup>322</sup> Art. 4 der Durchführungsbestimmungen der Vorläufigen Bestimmungen der VR China zur Ackerflächennutzungssteuer.

<sup>323</sup> Ackerfläche pro Person weniger als einem Mu: zehn bis 50 RMB pro Quadratmeter; Ackerfläche pro Person zwischen einem und zwei Mu: acht bis 40 RMB pro Quadratmeter; Ackerfläche pro Person zwischen zwei und drei Mu: sechs bis 30 RMB pro Quadratmeter; Ackerfläche pro Person von mehr als drei Mu: fünf bis 25 RMB pro Quadratmeter. Art. 5 der Vorläufigen Bestimmungen der VR China zur Ackerflächennutzungssteuer. Ein Mu entspricht 666,67 Quadratmeter.

<sup>324</sup> Dabei ergibt sich folgende Aufstellung des Steuerbetrags verschiedener Regionen im Durchschnitt: 45 RMB für Shanghai; 40 RMB für Beijing; 35 RMB für Tianjin; 30 RMB für Jiangsu, Zhejiang, Fujian und Guangdong; 25 RMB für Liaoning, Hubei und Hunan; 22,5 RMB für Hebei, Anhui, Jiangxi, Shandong, Henan, Sichuan und Chongqing; 20 RMB für Guangxi, Hainan, Guizhou, Yunnan und Shaanxi; 17,5 RMB für Shanxi, Jilin und Heilongjiang und 12,5 RMB für

logische Entwicklungszonen und wirtschaftlich entwickelte Regionen mit einem geringen Anteil von Ackerflächen sowie für die Belegung des grundlegenden Ackerlandes darf die zu zahlende Steuer in angemessenem Umfang, höchstens jedoch um 50 Prozent des örtlich festgelegten Betrags erhöht werden,<sup>325</sup> wobei die Belegung von Ackerflächen zum Bau von neuen Wohnhäusern für Landbewohner mit einem um die Hälfte reduzierten Betrag besteuert werden darf.<sup>326</sup> Darüber hinaus ist das belegte Ackerland für Eisen- und Straßenbahnen, Flug- und Seehäfen sowie Wasserwege mit einem ermäßigten Betrag i. H. v. zwei RMB pro Quadratmeter zu besteuern.<sup>327</sup> Von der Ackerflächennutzungssteuer befreit ist Land für militärische Einrichtungen, Schulen, Kindergärten, Seniorenwohnheime und Krankenhäuser.<sup>328</sup> Die Ackerflächennutzungssteuer ist eine lokale Steuerart, für deren Erhebung und Verwaltung das örtliche Finanzamt zuständig ist.

Beim Erwerb oder Import bzw. im Falle der Selbstproduktion oder unentgeltlichen Überlassung eines Kraftfahrzeugs zum privaten Eigenverbrauch fällt neben der Konsumsteuer eine Kfz-Erwerbssteuer an. Im Unterschied zur Konsumsteuer handelt es sich hierbei – wie bei der Mehrwertsteuer – um eine *Tax Excluded in Price* mit einem einheitlichen Steuersatz von zehn Prozent. Die Bemessungsgrundlage richtet sich beim Erwerb nach dem Einkaufspreis zuzüglich aller zusammenhängenden Nebenkosten (Entgelt ohne die Mehrwertsteuer), beim Import nach dem Zollwert zuzüglich der Zollschuld mitsamt des zu entrichtenden Konsumsteuerbetrags des Kraftfahrzeugs bzw. im Falle der Selbstproduktion oder unentgeltlichen Überlassung – im Gegensatz zur Konsumsteuer – nach dem niedrigsten Marktpreis eines gleichartigen Kraftfahrzeugs.

Sowohl einheimische als auch ausländische Unternehmen und natürliche Personen haben in der VR China eine Kommunalverwaltungs- und Bausteuer als eine Art „Zuschlagsteuer“<sup>329</sup> auf Basis der Summe der zu entrichtenden Mehrwertsteuer, Geschäftsteuer und Konsumsteuer zu zahlen.<sup>330</sup> Steuervergünstigungen bzw. -befreiungen können auch im Umfang der Mehrwert-, Geschäft- und Konsumsteuer berücksichtigt werden. In den meisten Städten beläuft sich der Steuersatz auf etwa sieben Prozent, in kleineren Orten auf fünf Prozent und in ländlichen Gebieten auf ein Prozent. Eine Besonderheit besteht darin, dass diese Steuer bei der Einfuhr nicht mit der Mehrwert- und Konsumsteuer erhoben wird bzw.

---

die Innere Mongolei, Tibet, Gansu, Qinghai, Ningxia und Xinjiang. Art. 6 der Durchführungsbestimmungen der Vorläufigen Bestimmungen der VR China zur Ackerflächennutzungssteuer.

<sup>325</sup> Art. 6-7 der Vorläufigen Bestimmungen der VR China zur Ackerflächennutzungssteuer.

<sup>326</sup> Art. 10 der Vorläufigen Bestimmungen der VR China zur Ackerflächennutzungssteuer.

<sup>327</sup> Art. 9 der Vorläufigen Bestimmungen der VR China zur Ackerflächennutzungssteuer.

<sup>328</sup> Art. 8 der Vorläufigen Bestimmungen der VR China zur Ackerflächennutzungssteuer.

<sup>329</sup> Chinesisch: 附加税. Die Zuschlagsteuer bemisst sich nach der Steuerschuld einer anderen Steuerart (hier: Mehrwert-, Geschäft- oder Konsumsteuer).

<sup>330</sup> Zuzüglich einer sog. *Educational Surtax* (教育费附加) i. H. v. drei Prozent auf die gleiche Bemessungsgrundlage.

die Vorsteuerrückerstattung bezüglich dieser Steuer bei der Ausfuhr nicht gestattet ist.

Darüber hinaus galt vor dem Jahr 2000 für Investitionen auf Anlagevermögen eine Regulierungssteuer, die inzwischen vorläufig aufgehoben wurde.

### (3) Vermögens- und rechtsverkehrsrelevante Steuern<sup>331</sup>

Hierbei handelt es sich hauptsächlich um vier Steuerarten, nämlich die Immobiliensteuer (*Real Property Tax*)<sup>332</sup>, die Kraftfahrzeug- und Schiffsteuer (*Vehicle and Vessel Tax*)<sup>333</sup>, die Stempelsteuer (*Stamp Tax*)<sup>334</sup> und die Urkundensteuer (*Deed Tax*)<sup>335</sup>.

<sup>331</sup> Zu ökologischen Merkmalen vgl. i. Einz. Zweiter Teil, B, III.

<sup>332</sup> Vgl. Vorläufige Bestimmungen der VR China zur Immobiliensteuer (中华人民共和国房产税暂行条例), am 15. September 1986 vom Staatsrat erlassen [GuoWuYuan Ling (1986) Nr. 90]. Vor dem 31. Dezember 2008 gab es parallel zwei Immobilien- bzw. Grundsteuersysteme: die hier genannte Immobiliensteuer für inländische Unternehmen und natürliche Personen sowie die Städtische Grundsteuer (*Urban Real Estate Tax*) für ausländische Unternehmen und natürliche Personen. Am 31. Dezember 2008 wurde die Städtische Grundsteuer aufgehoben [GuoWuYuan Ling (2008) Nr. 546]. Gemäß Caishui (2009) Nr. 3: *Notice of the Ministry of Finance and State Administration of Taxation on the Collection of Real Property Tax on Foreign-funded Enterprises and Individuals of Foreign Nationalities* [财税 (2009) 3号: 财政部、国家税务总局关于对外资企业及外籍个人征收房产税有关问题的通知] gilt seit dem 1. Januar 2009 ein einheitliches Immobiliensteuersystem.

<sup>333</sup> Vgl. Vorläufige Bestimmungen der VR China zur Kraftfahrzeug- und Schiffsteuer (中华人民共和国车船税暂行条例), am 27. Dezember 2006 vom Staatsrat erlassen [GuoWuYuan Ling (2006) Nr. 482]; Durchführungsbestimmungen (中华人民共和国车船税暂行条例实施细则), am 1. Februar 2007 vom MOF und der SAT erlassen (CaiZhengBuHeGuoJiaShuiWuZongju Ling Nr. 46). Vor dem 31. Dezember 2006 galten parallel zwei Kfz- und Schiffsteuersysteme: die Kfz- und Schiffnutzungssteuer (*Vehicle and Vessel Usage Tax*) für inländische Unternehmen und natürliche Personen sowie die Kfz- und Schiffnutzungslicenzsteuer (*Vehicle and Vessel Usage Licence Plate Tax*) für ausländische Unternehmen und natürliche Personen. Am 27. Dezember 2006 wurden beide Steuerarten aufgehoben, sodass ab dem 1. Januar 2007 ein einheitliches Kfz- und Schiffsteuersystem gilt. Darüber hinaus unterliegen in chinesische Häfen eingelaufene ausländische Schiffe, von ausländischen Geschäftsleuten gecharterte chinesische Schiffe, von chinesisich-ausländischen Joint Ventures genutzte chinesische oder ausländische Schiffe und bestimmte nach China gecharterte ausländische Schiffe einer sog. *Vessel Tonnage Tax* (船舶吨税). Diese Schiffe sind von der Kraftfahrzeug- und Schiffsteuer befreit. Vgl. *Li/Steininger*, S. 204.

<sup>334</sup> Vgl. Vorläufige Bestimmungen der VR China zur Stempelsteuer (中华人民共和国印花税法暂行条例), am 6. August 1988 vom Staatsrat erlassen [GuoWuYuan Ling (1988) Nr. 11]; Durchführungsbestimmungen (中华人民共和国印花税法暂行条例施行细则), am 29. September 1988 vom MOF erlassen [CaiShui (1988) Nr. 255].

<sup>335</sup> Vgl. Vorläufige Bestimmungen der VR China zur Urkundensteuer (中华人民共和国契税法暂行条例), am 7. Juli 1997 vom Staatsrat erlassen [GuoWuYuan Ling (1997) Nr. 224]; Durchführungsbestimmungen (中华人民共和国契税法暂行条例细则), am 28. Oktober 1997 vom MOF erlassen [(97) CaiFaZi Nr. 52].

Immobilien in Stadtgebieten<sup>336</sup> unterliegen der Immobiliensteuer, die von den Eigentümern oder Nutzungsberechtigten von Gebäuden erhoben wird. Die Immobiliensteuer beträgt bei zu gewerblichen Zwecken genutzten Immobilien<sup>337</sup> jährlich 1,2 Prozent des veranschlagten Wertes<sup>338</sup>, bei vermieteten Gebäuden zwölf bzw. vier Prozent der Jahresmiete.<sup>339</sup>

Mit der Kfz- und Schiffsteuer werden die Eigentümer oder die für Kraftfahrzeuge und Schiffe Verantwortlichen in China belegt. Diese Steuerart wird jährlich von den lokalen Steuerbehörden erhoben und gilt für Kraftfahrzeuge und Schiffe, die einer Registrierungspflicht bei der lokalen Kfz- und Schiffverwaltungsbehörde unterliegen. Der Steuerbetrag ist eine feste Summe und unterliegt der provinziellen Festsetzung.<sup>340</sup>

Für die Ausstellung und den Erhalt bestimmter Dokumente bzw. Urkunden (z. B. Verträge, Geschäftsbücher, Urkunden für Konzession bzw. Lizenzen) wird die Stempelsteuer erhoben. Die Steuersätze oder Pauschalbeträge sind je nach Art des Dokuments unterschiedlich.<sup>341</sup> Beim Abschluss eines Vertrags sind Steuerschuldner beide Vertragsparteien, somit fällt die Steuer doppelt an. Für den Erhalt oder die Ausstellung eines Dokuments ist der Steuerschuldner der Empfänger oder der Aussteller des jeweiligen Dokuments. Die Steuerschuldner müssen i. d. R. selbst die anfallende Stempelsteuer berechnen, in entsprechender Höhe Steuermarken beschaffen und auf dem Dokument befestigen bzw. entwerfen (sog. *Self-Compliance*).<sup>342</sup>

Bei der Veräußerung von Immobilien (Landnutzungsrechte/Gebäude) innerhalb der VR China fällt neben der Grundwertzuwachssteuer die Urkundensteuer an. Im Unterschied zur Grundwertzuwachssteuer ist der Steuerschuldner der Urkundensteuer nicht der Verkäufer, sondern der Erwerber. Bemessungsgrundlage

<sup>336</sup> Landgebiete sind von der Immobiliensteuer nicht betroffen.

<sup>337</sup> Wohnwirtschaftlich genutzte Immobilien ausgeschlossen.

<sup>338</sup> 70 bis 90 Prozent des Anschaffungswertes.

<sup>339</sup> Vgl. *H. Wang*, S. 35.

<sup>340</sup> Für Passagierfahrzeuge (einschließlich Trolleybusse) beträgt die jährliche Steuer 60 bis 660 RMB pro Fahrzeug; für Transportfahrzeuge und spezielle Arbeitsfahrzeuge 16 bis 120 RMB pro Tonne (Nettogewicht); für Dreiradfahrzeuge und Transportfahrzeuge mit niedriger Geschwindigkeit 24 bis 120 RMB pro Tonne (Nettogewicht); für Motorräder 36 bis 180 RMB pro Motorad; für Schiffe drei bis sechs RMB pro Tonne (Nettogewicht), wobei es für Schlepper und nicht-angetriebene Kähne eine Steuerermäßigung von 50 Prozent gibt. Vgl. *Li/Steininger*, S. 200 ff.

<sup>341</sup> Beispielsweise fällt bei einem formbedürftigen Kauf- und Verkaufsvertrag eine Stempelsteuer i. H. v. 0,03 Prozent des Kauf- bzw. Verkaufspreises an, bei einem Speditionsvertrag 0,05 Prozent der Speditionskosten und bei einem Darlehensvertrag 0,005 Prozent der Darlehenssumme. Bei Abschluss eines Mietvertrags beträgt der Steuersatz 0,1 Prozent der über die Vertragslaufzeit vereinbarten Bruttomieteinnahmen; für den Erhalt einer Urkunde für eine Konzession oder Lizenz ist der Steuerbetrag eine feste Summe i. H. v. fünf RMB. Ab dem 19. September 2008 wurde die Stempelsteuer i. H. v. 0,1 Prozent beim Kauf von A- und B-Aktien aufgehoben, während sie für den Verkauf unverändert in dieser Höhe bestehen bleibt. Vgl. *H. Wang*, S. 34 ff.

<sup>342</sup> Vgl. *H. Wang*, S. 34 f.; *Li/Steininger*, S. 207 ff.

ist grundsätzlich der im Kaufvertrag vereinbarte Kaufpreis. Gebühren und Steuern, die im Zusammenhang mit dem Erwerb der Immobilie stehen, fließen nicht in die Bemessungsgrundlage mit ein. Der Steuersatz unterliegt ebenfalls der provinziellen Festsetzung und liegt abhängig vom Belegenheitsort der Immobilie zwischen drei und fünf Prozent.<sup>343</sup>

#### (4) Zölle<sup>344</sup>

Die grundlegenden Gesetze, die die chinesischen Zölle betreffen, sind die „Verordnungen über Ein- und Ausfuhrzölle der VR China“.<sup>345</sup> Zölle werden von der Nationalen Zollbehörde erhoben. Die Einnahmen werden der Zentralregierung zugeordnet und sind eine der Haupteinnahmenquellen der Zentralregierung der VR China.<sup>346</sup>

Steuerpflichtige der Einfuhr- und Ausfuhrzölle sind die Empfänger von zugelassenen importierten Waren, die Übersender, die erlaubte Waren exportieren, sowie die Eigentümer der Waren, die legal China verlassen oder nach China gelangen. Die Zolltarife umfassen Import- und Exportzölle, wobei die Importtarife weiter in *Most-Favoured-Nation (MFN) Tariff Rates*<sup>347</sup>, *Conventional Tariff Rates*<sup>348</sup>, *Special Preferential Tariff Rates*<sup>349</sup> *General Tariff Rates*<sup>350</sup> und *Tariff Rate Quota*<sup>351</sup> untergliedert sind. Unter Aufsicht des Staatsrats wird eine Zolltarifkommission (*Customs Tariff Commission*)<sup>352</sup> eingerichtet, die für den Erlass der Zollsätze verantwortlich zeichnet und über die Einzelheiten der Vergeltungsmaßnahmen, der Anti-Dumping-Maßnahmen, der Anti-Subventionsmaßnahmen sowie der Schutzmaßnahmen entscheidet. Die Zölle werden entweder nach Preis (*Ad Valorem*)<sup>353</sup>, Menge (*Ad Quantum*)<sup>354</sup> oder anderen zulässigen Methoden<sup>355</sup> kalkuliert.<sup>356</sup>

<sup>343</sup> Vgl. *Li/Steininger*, S. 190 ff.

<sup>344</sup> Dazu ausführlicher *M. Pfaar*, S. 151 ff. Zu ökologischen Merkmalen vgl. i. Einz. Zweiter Teil, B, II.

<sup>345</sup> Chinesisch: 中华人民共和国进出口关税条例; am 23. November 2003 vom Staatsrat erlassen und am 1. Januar 2004 in Kraft getreten sind (GuoWuYuan Ling Nr. 392).

<sup>346</sup> Vgl. *Li/Steininger*, S. 58 ff.

<sup>347</sup> Chinesisch: 最惠国税率.

<sup>348</sup> Chinesisch: 协定税率.

<sup>349</sup> Chinesisch: 特惠税率.

<sup>350</sup> Chinesisch: 普通税率.

<sup>351</sup> Chinesisch: 关税配额税率.

<sup>352</sup> Chinesisch: 关税税则委员会.

<sup>353</sup> Chinesisch: 从价税.

<sup>354</sup> Chinesisch: 从量税.

<sup>355</sup> Beispielsweise *Compound Method* (复合税) oder *Sliding Duties* (滑准税).

<sup>356</sup> Vgl. *Li/Steininger*, S. 58 ff.



### 3. *Steuergesetzgebung, Steuerverwaltung und Steuererhebung*<sup>357</sup>

Die chinesische Gesetzgebung liegt nicht in zentraler Hand. Die Gesetzgebungshoheit obliegt grundsätzlich dem Nationalen Volkskongress und dessen Ständigen Ausschuss. Die Gesetzgebungsbefugnis wird in der Praxis jedoch an den Staatsrat delegiert, der zum Erlass von vorläufigen Bestimmungen und Durchführungsverordnungen befugt ist, die der Auslegung bzw. Ergänzung gesetzlicher Vorschriften dienen. Auf dem Gebiet des Steuerrechts werden weitere ergänzende Verwaltungsanweisungen, Richtlinien, Rundschreiben und sonstige Verfügungen vom Finanzministerium (*Ministry of Finance, MOF*), von der Nationalen Steuerbehörde (*State Administration of Taxation, SAT*) und von der Nationalen Zollbehörde (*General Administration of Customs, GAC*) separat oder zusammen erlassen. Lokale Regierungen können auf lokaler Ebene Verordnungen erlassen, sofern diese den steuerlichen Gesetzen und Anweisungen der höheren Behörden nicht widersprechen. Da der Wortlaut der chinesischen Steuergesetze weit gefasst ist und oft nur generelle Regeln beinhaltet, liegt die tatsächliche Steuergesetzgebung in den Durchführungsverordnungen und Verwaltungsanweisungen. Dabei wird den chinesischen Verwaltungsvorschriften Gesetzeskraft beigemessen, da eine unabhängige Judikative zur Rechtsfortbildung und Auslegung nach westlichem Rechtsverständnis in China nicht wirklich existiert. Zur Gesetzesauslegung der vorhandenen Rechtsgrundlagen folgen die chinesischen Gerichte üblicherweise der Auffassung des MOF, der SAT oder der GAC.<sup>358</sup>

Seit der großen Steuerreform von 1994 ist die chinesische zentrale Steuerverwaltung je nach Aufgabenbereich dem MOF, der SAT und der GAC zugewiesen. Das MOF ist dem Staatsrat unmittelbar untergeordnet und ist für die Formulierung steuerlicher Entwicklungsstrategien, für den Entwurf steuerlicher Gesetzgebungspläne, für die Überprüfung der Gesetzgebungsentwürfe und für die Steueränderungsvorschläge zuständig. Auf der gleichen Ebene befindet sich die SAT als oberste Steuerverwaltungsbehörde, die die steuerliche Gesetzgebung entwirft und die Steuererhebung und Steuerverwaltung im ganzen Land kontrolliert und koordiniert. Die GAC ist ein weiteres ausführendes Verwaltungsorgan unterhalb des Staatsrats. Sie besitzt die Befugnis, die Erhebung und Verwaltung der Im- und Exportzölle zu kontrollieren und zu koordinieren. Auf Provinz-, Stadt- und Bezirksebene ist die SAT weiter in lokale Niederlassungen untergliedert, die lokalen Steuerbehörden sind hingegen ebenfalls auf Provinz-, Stadt- und Bezirksebene den jeweils zuständigen lokalen Regierungen angegliedert. Die lokalen Niederlassungen der SAT sind vollkommen unabhängig von den lokalen Steuerbehörden und den lokalen Regierungen. Die SAT übernimmt darüber hinaus die Überwa-

---

<sup>357</sup> Zur Steuergesetzgebung: *Liu/Liu 2008*, S. 2 ff. oder S. 332 ff.; zur Steuerverwaltung und Steuererhebung: *Liu/Liu 2008*, S. 10 ff. oder 342 ff.

<sup>358</sup> Vgl. hierzu *Debatin/Wassermeyer/Heijenga*, Rn. 39; *H. Wang*, S. 25 ff.; *M. Pfaar*, S. 1 ff.

chungs- und Kontrollfunktion über die lokalen Steuerbehörden auf provinzieller Ebene. Hinsichtlich der Ertrags- und Verwaltungshoheit werden alle vorgenannten Steuerarten in Zentralsteuern<sup>359</sup>, Lokalsteuern<sup>360</sup> und Gemeinschaftssteuern<sup>361</sup> unterschieden. In den Zuständigkeitsbereich der lokalen Niederlassungen der SAT fallen grundsätzlich die Zentralsteuern und die der Zentralregierung zugeordneten Gemeinschaftssteuern, während in den Zuständigkeitsbereich der lokalen Steuerbehörden grundsätzlich die Lokalsteuern und die übrigen, den lokalen Regierungen zuzuordnenden Gemeinschaftssteuern, fallen.<sup>362</sup>

## B. Grüne Elemente im bestehenden Steuersystem Chinas – eine ökologische Betrachtung

Zum gegenwärtigen Zeitpunkt besitzt China kein eigenständiges Ökosteuerregime. Dennoch gibt es bereits ökologisch relevante Elemente, die momentan noch in das bestehende System der Hauptsteuerarten bzw. der Kleinsteuerarten eingebettet sind.

### I. Ökologische Elemente bei direkten Steuern<sup>363</sup>

#### 1. *Individualeinkommensteuer*<sup>364</sup>

Das geltende Individualeinkommensteuerrecht setzt wenig spezielle Anreize zur Förderung umweltfreundlichen Verhaltens. Dabei spielt es grundsätzlich keine Rolle, mit welcher Art von Tätigkeit die Einkünfte erzielt worden sind. Einkünfte aus umweltfreundlichen Tätigkeiten werden daher genauso wie solche aus umweltschädlichem Verhalten besteuert. Das Gleiche gilt für die Abzüge in Form eines pauschalierten monatlichen Freibetrags, die unabhängig von ihren ökologischen Folgen abzugsfähig sind. Maßgebend für die Bestimmung des zu versteuernden Einkommens sind vielmehr die klassischen steuerrechtlichen Grundsätze, insbesondere das Leistungsfähigkeitsprinzip in seiner hergebrachten Form als Fundamentalprinzip im Ertragsteuerrecht. Ansätze für eine umweltschutzorientierte Komponente gibt es nur im Rahmen der Steuerbefreiungsvorschriften. Ge-

<sup>359</sup> Wie z. B. die Konsumsteuer, die Zölle und die Kfz-Erwerbssteuer.

<sup>360</sup> Wie z. B. die Grundwertzuwachssteuer, die Stadt- und Gemeindelandnutzungssteuer, die Ackerflächennutzungssteuer, die Immobiliensteuer, die Kfz- und Schiffsteuer und die Urkundensteuer

<sup>361</sup> Wie z. B. die Mehrwertsteuer, die Geschäftsteuer, die Ressourcensteuer, die Kommunalverwaltungs- und Bausteuer, die Stempelsteuer, die Individualeinkommensteuer und die Unternehmensinkommensteuer.

<sup>362</sup> Vgl. hierzu *Debatin/Wassermeyer/Heijenga*, Rn. 40 ff.; *M. Pfaar*, S. 1 ff.

<sup>363</sup> Vgl. *PWC China Compass*, Ausgabe Herbst/Winter 2008 – Frisches Grün für Chinas Steuersystem; *J. Liu 2007*, S. 178 ff.; *J. Chen*, S. 204 ff.; *H. Li 2007*, S. 235 ff.; *A. Bakker*, S. 167-178.

<sup>364</sup> Zur ökologischen Modifikation vgl. i. Einz. Vierter Teil, B, I, 1.

mäß Art. 4 Nr. 1 des ChinIESTG sind bestimmte Arten von Preisverleihungen von der Individualeinkommensteuer befreit, und zwar solche, die von einer Volksregierung auf Provinzebene, einem Ministerium oder einer Kommission des Staatsrats oder einer Abteilung der Chinesischen Volksbefreiungsarmee (von der Armee oder höher) oder von einer ausländischen oder internationalen Organisation zur Förderung von Wissenschaft, Erziehung, Technik, Kultur, Gesundheit, Sport und Umweltschutz vergeben werden.<sup>365</sup>

## 2. *Unternehmenseinkommensteuer*<sup>366</sup>

Die Verabschiedung des neuen ChinUEStG ist ein Meilenstein in der Steuerrechtsgeschichte Chinas. Die Gesetzesreform führte nicht nur zur steuerrechtlichen Gleichstellung von inländischen und ausländischen Unternehmen, sie machte auch die Absicht des chinesischen Gesetzgebers deutlich, die Entwicklung fortschrittlicher, moderner Technologien, den Umweltschutz und ressourcenschonendes Wirtschaften zu fördern.<sup>367</sup>

Das ChinUEStG gewährt erstmals Unternehmen, die umweltverträglich arbeiten, eine Reihe von Steueranreizen. Als wirtschafts- und industriepolitisches Lenkungsinstrument locken die Steuervergünstigungen mit handfesten materiellen Vorteilen. Sie sollen die Unternehmen dazu veranlassen oder sie dabei ermutigen, ihrer Wirtschaftstätigkeit in einer Weise nachzugehen, die der Umwelt u. a. durch die Wiederherstellung eines ökologischen Gleichgewichts und den effizienteren Einsatz von Energie zugutekommt.<sup>368</sup> Nach dem neuen ChinUEStG können Einkünfte aus näher bestimmten Projektvorhaben im primären Sektor wie Land- und Forstwirtschaft sowie Viehzucht und Fischerei mit einem auf die Hälfte reduzierten Satz besteuert<sup>369</sup> oder ganz von der Unternehmenseinkommensteuer ausgenommen<sup>370</sup> werden.<sup>371</sup> Einkünfte aus den den Bedingungen entsprechenden Umweltschutzvorhaben sowie aus Projekten in den Umweltsparten der öffentlichen Abwasser, der öffentlichen Müllentsorgung, der umfassenden Entwicklung und

<sup>365</sup> Vgl. *Vallender/Jacobs*, S. 150 ff; *H. Li 2007*, S. 236 ff.

<sup>366</sup> Zur ökologischen Modifikation vgl. i. Einz. Vierter Teil, B, I, 1.

<sup>367</sup> Vgl. *PWC China Compass*, Ausgabe Herbst/Winter 2008 – Frisches Grün für Chinas Steuersystem.

<sup>368</sup> Vgl. hierzu *PWC China Compass*, Ausgabe Herbst/Winter 2008 – Frisches Grün für Chinas Steuersystem.

<sup>369</sup> Anbau von Zierpflanzen, von Tee und anderen für Getränke, für Parfums und als Gewürze genutzten Pflanzen; Pflanzen- und Tierzucht in See- und Binnengewässern.

<sup>370</sup> Anbau von Gemüse, Getreide, Kartoffeln, Ölsaaten, Bohnen, Baumwolle, Leinen, Rohrzucker, Rüben, Obst, Nüssen; Zucht neuer Sorten landwirtschaftlicher Produkte; Anbau chinesischer Medizinalpflanzen; Zucht und Anbau von Holzgewächsen; Vieh- und Geflügelhaltung; Gewinnung von Waldprodukten; Bewässerung, Bearbeitung landwirtschaftlicher Produkte, Tierheilkunde, Verbreitung landwirtschaftlicher Techniken, Landmaschinentätigkeit und -reparaturen und sonstige Dienstleistungen für Land- und Forstwirtschaft, Viehzucht und Fischerei; Hochseefischerei.

<sup>371</sup> Art. 27 Abs. 1 des ChinUEStG i. V. m. Art. 86 Abs. 1 und 2 der ChinUEStDV.

Nutzung von Biogas, der Energieeinsparung und Emissionsreduzierung sowie der Meerwasserentsalzung, die Energie oder Wasser sparen<sup>372</sup>, sind für drei Jahre von der Unternehmenseinkommensteuer befreit und genießen weitere drei Jahre lang eine Steuerreduzierung um 50 Prozent.<sup>373</sup> Nutzt ein Unternehmen näher bestimmte Ressourcen<sup>374</sup> als Hauptrohstoffe<sup>375</sup> für die Herstellung von Produkten, deren Herstellung nicht durch den Staat eingeschränkt oder verboten ist und die einschlägigen staatlichen und Branchennormen entsprechen, sollen nur 90 Prozent der aus dem Verkauf erwirtschafteten Einkünfte bei der Berechnung des steuerpflichtigen Einkommens herangezogen werden.<sup>376</sup> Bis zu zehn Prozent der gesamten Investitionssumme eines Unternehmens für die Anschaffung und Nutzung von bestimmten Anlagen, die Energie und Wasser sparen<sup>377</sup>, die Umwelt schützen<sup>378</sup> oder der sicheren Produktion dienen<sup>379</sup>, können auf die zu zahlende Unternehmenseinkommensteuer des laufenden Jahres angerechnet werden. Überschießende Beträge werden möglicherweise vorgetragen und in den folgenden Wirtschaftsjahren abgezogen. Wenn ein Unternehmen diese Steuervergünstigung in Anspruch nimmt, muss es die speziell genutzten Anlagen tatsächlich anschaffen, montieren und selbst in Gebrauch nehmen. Werden die betroffenen Anlagen innerhalb von fünf Jahren auf andere übertragen oder an andere vermietet, fällt diese Steuervergünstigung weg und bereits auf die Unternehmenseinkommensteuer angerechnete Beträge müssen nachgezahlt werden. Bei gleichzeitiger Ausübung mehrerer Tätigkeiten muss das Einkommen aus steuerlich begünstigten Tätigkei-

<sup>372</sup> Die „den Bedingungen entsprechenden Umweltschutzvorhaben sowie Projekte, welche Energie oder Wasser sparen“, schließen die Aufbereitung von Abwässern und Müll, die Gesamtnutzung von sich aus Abfällen entwickelnden Gasen, Techniken zur Energieeinsparung und zur Abfallverringerung, Meerwasserentsalzung u. ä. ein. Konkrete Voraussetzungen und Umfang der Vorhaben werden von den für Finanzen und Steuern zuständigen Abteilungen des Staatsrats in Verhandlungen mit den sonst betroffenen Staatsratsabteilungen festgelegt, dem Staatsrat gemeldet und nach dessen Genehmigung bekannt gemacht und angewandt.

<sup>373</sup> Art. 27 Abs. 3 des ChinUEStG i. V. m. Art. 88 der ChinUEStDV.

<sup>374</sup> Sog. Ressourcen der Gesamtnutzung, d. h. Nutzung von Abfällen und zunächst unbeabsichtigten Nebenprodukten. Vgl. i. Einz. *Catalogue for Comprehensive Utilization of Resources Qualified for Enterprise Income Tax Preferential Treatments (2008 Edition)* [资源综合利用企业所得税优惠目录 (2008年版)].

<sup>375</sup> Der Anteil der „Hauptrohstoffe“ darf nicht unter dem im vorgenannten Katalog jeweils bestimmten Satz liegen.

<sup>376</sup> Art. 33 des ChinUEStG i. V. m. Art. 99 der ChinUEStDV.

<sup>377</sup> Vgl. i. Einz. *Catalogue of Equipment for Energy and Water Conservation Purpose Qualified for Enterprise Income Tax Preferential Treatments (2008 Edition)* [节能节水专用设备企业所得税优惠目录 (2008年版)].

<sup>378</sup> Vgl. i. Einz. *Catalogue of Specific Equipment for Environmental Protection Qualified for Enterprise Income Tax Preferential Treatments (2008 Edition)* [环境保护专用设备企业所得税优惠目录 (2008年版)].

<sup>379</sup> Vgl. i. Einz. *Catalogue of Equipment for Production Safety Qualified for Enterprise Income Tax Preferential Treatments (2008 Edition)* [安全生产专用设备企业所得税优惠目录 (2008年版)].

ten gesondert abgerechnet und die gemeinsame Aufwendung für das Steuerjahr angemessen aufgeteilt werden. Ohne gesonderte Abrechnung darf keine Vergünstigung in Anspruch genommen werden.<sup>380</sup> Spezielle Fonds, die für Umweltschutz und Wiederherstellung eines ökologischen Gleichgewichts bestimmt sind, können unter Berücksichtigung näherer Regelungen in Gesetzen und Verordnungen abgezogen werden.<sup>381 382</sup>

Für qualifizierte Neu- und Hochtechnologieunternehmen des Sektors erneuerbare Energien<sup>383</sup>, die sich in den fünf Sonderwirtschaftsentwicklungszonen (Shenzhen, Zhuhai, Shantou, Xiamen und Hainan) oder im Shanghaier Stadtbezirk Pudong (*Shanghai Pudong New District*), d. h. in den sog. „5+1-Zonen“, niederlassen und nach dem 1. Januar 2008 neu gegründet wurden, räumt der Fiskus zusätzlich „2+3-Steuerferien“ ein. Demnach wird in den ersten zwei Jahren ein Steuersatz von null Prozent angewandt, in den anschließenden drei Jahren der halbe reguläre Steuersatz, also 12,5 Prozent. Nach Ablauf der Steuerferien gilt der reduzierte Steuersatz von 15 Prozent. Zusätzlich könnte im Bereich erneuerbarer Energien eine neue Art der Vergünstigung – der sog. erhöhte Ausgabenabzug (*Super Deduction*) – nach dem neuen ChinUEStG in Anspruch genommen werden. Die Vergünstigung erlaubt den berechtigten Unternehmen, die Aufwendungen für Forschung und Entwicklung bei neuen Technologien, neuen Produkten und neuen Prozessen zu 150 Prozent abzuziehen.<sup>384</sup>

Da solche Steuervergünstigungen entweder direkt oder indirekt dazu beitragen, die zu zahlende Unternehmenseinkommensteuer zu reduzieren, und damit den Gewinn erhöhen, sind die Steueranreize ein wirksames Instrument, um Investitionsentscheidungen zu beeinflussen und umweltfreundlichere Verhaltensweisen zu fördern.<sup>385</sup>

## II. Ökologische Elemente bei indirekten Steuern<sup>386</sup>

Im gegenwärtigen Umsatzsteuersystem – insbesondere bei der Mehrwert- und Konsumsteuer – gibt es auch bestimmte Anreize, die auf eine bessere Nutzung

---

<sup>380</sup> Art. 34 des ChinUEStG i. V. m. Art. 100-102 der ChinUEStDV.

<sup>381</sup> Art. 45 der ChinUEStDV.

<sup>382</sup> Vgl. hierzu *PWC China Compass*, Ausgabe Herbst/Winter 2008 – Frisches Grün für Chinas Steuersystem.

<sup>383</sup> Nach dem Gesetz zur Förderung der erneubaren Energien der VR China (中华人民共和国可再生能源法), das am 1. Januar 2006 in Kraft trat, sind Solarenergie, Windenergie, Wasserenergie, Bioenergie, Geothermie, Energie aus dem Meer und sonstigen nichtfossilen Energieträgern als erneuerbar und förderungswürdig qualifiziert.

<sup>384</sup> Vgl. hierzu auch *PWC China Compass*, Ausgabe Frühjahr 2009 – Erneuerbare Energie in China: Steuerliche Perspektiven und Fördermittel.

<sup>385</sup> Vgl. *PWC China Compass*, Ausgabe Herbst/Winter 2008 – Frisches Grün für Chinas Steuersystem.

<sup>386</sup> Vgl. *PWC China Compass*, Ausgabe Herbst/Winter 2008 – Frisches Grün für Chinas Steuersystem; S. Chen, S. 203 ff.; H. Li 2007, S. 221 ff.; A. Bakker, S. 179-198.

von Ressourcen oder umweltfreundlichere Verhaltensweisen abzielen. Auch beim Thema Umweltschutz ist der Beitrag, den die Zölle leisten können, von großer Bedeutung, v. a. durch die umweltgerechte Anpassung der Im- und Exportzölle.

### 1. Mehrwertsteuer und Zölle<sup>387</sup>

Zur Förderung der Gesamtnutzung von Ressourcen hat der Gesetzgeber eine Reihe von Vorschriften angekündigt. Beispielsweise werden unter bestimmten Voraussetzungen Baumaterialien wie z. B. Ziegel, Gipskartonplatten, Rohmaterialien, Beton, Brandschutzmaterialien und feuerfeste Materialien, die mindestens zu 30 Prozent aus Abfällen produziert sind, von der Mehrwertsteuer befreit. Der Weiterverkauf von Abfallmaterialien, die Unternehmen gesammelt haben und die zum Recycling von Wasser qualifiziert sind, unterliegt ebenfalls nicht der Mehrwertsteuer. Bei Lieferung von Elektrizität aus Abfällen, die in bestimmten städtischen Gebieten gesammelt wurden, wird die Vorsteuer komplett erstattet. Energie, die aus der Nutzung von Bioabfällen gewonnen wurde, unterliegt zwar zunächst der Umsatzsteuer, allerdings wird dem Unternehmen die gezahlte Umsatzsteuer unverzüglich vollständig zurückerstattet. Für Windenergie gilt ein reduzierter Mehrwertsteuersatz von 8,5 Prozent anstelle des Regelsatzes von 17 Prozent.<sup>388</sup>

Mineralien unterlagen wegen des nicht erlaubten Vorsteuerabzugs des Anlagevermögens bis einschließlich 31. Dezember 2008 einem reduzierten Mehrwertsteuersatz von 13 Prozent, der darauf abzielte, die Bergbauindustrie zu fördern. Die Umstellung des Mehrwertsteuersystems zum 1. Januar 2009 senkt nun die Gesamtsteuerbelastung der Bergbauunternehmen. Da die chinesische Regierung neuerdings verstärkt darauf achtet, Rohstoffe zu sichern und die Umwelt zu schützen, wurde der Standardsatz für die Mehrwertsteuer auf Mineralprodukte (einschließlich Kohle und Industriesalz) auf 17 Prozent angehoben.<sup>389</sup>

Im Hinblick auf die VAT-Vorsteuererstattung beim Export hat die chinesische Regierung innerhalb der letzten Jahre auch aktiv versucht, die Entwicklung von Industriezweigen, die viel Energie und natürliche Ressourcen verbrauchen und die

<sup>387</sup> Zur ökologischen Modifikation vgl. i. Einz. Vierter Teil, B, I, 2, (1).

<sup>388</sup> CaiShui (2008) Nr. 156: *Notice of the Ministry of Finance and the State Administration of Taxation on Policies Regarding the Value Added Tax on Products Made through Comprehensive Utilization of Resources and Other Products* [财税 (2008) 156号: 财政部、国家税务总局关于资源综合利用及其他产品增值税政策的通知]; CaiShui (2008) Nr. 157: *Notice of the Ministry of Finance and the State Administration of Taxation on Policies Regarding the Value Added Tax on Renewable Resources* [财税 (2008) 157号: 财政部、国家税务总局关于再生资源的增值税政策的通知]; vgl. hierzu auch *PWC China Compass*, Ausgabe Herbst/Winter 2008 – Frisches Grün für Chinas Steuersystem.

<sup>389</sup> Vgl. hierzu *PWC China Compass*, Ausgabe Frühjahr 2009 – China forciert Reform des Umsatzsteuersystems.

Umwelt stark belasten, zu bremsen bzw. den Exportanreiz dieser Branchen zu begrenzen. Das MOF und die SAT haben die VAT-Erstattungssätze bei Exportgeschäften in den letzten Jahren mehrfach angepasst. Vor allem in den Jahren 2006<sup>390</sup> und 2007<sup>391</sup> haben die Steuerbehörden die VAT-Erstattungssätze für zahlreiche Exportgüter reduziert und bei bestimmten Güterarten die Vorsteuervergütung sogar vollständig abgeschafft. Beispielsweise umfassen die Anhänge zum Erlass CaiShui (2007) Nr. 90 eine große Bandbreite von 2.831 verschiedenen Warenarten. Zu ihnen gehören v. a. Baustoffe, unedle Metalle, Mineralien und deren Erzeugnisse, chemische Produkte, tierische und pflanzliche Produkte, Bekleidung und Textilartikel, elektrische und mechanische Geräte. Die Herstellung dieser Produkte erfordert typischerweise sehr viel Energie und belastet die Umwelt stark und/oder geht einher mit dem Einsatz einfacher Technologien und Herstellungsverfahren mit geringer Wertschöpfung. Darüber hinaus hat das Umweltschutzministerium Chinas (*Ministry of Environmental Protection, MEP*) am 26. Februar 2008 erstmals 141 Produkte auf die schwarze Liste gesetzt, die schwerwiegende Umweltverschmutzung verursacht haben bzw. ein ernsthaftes Umweltrisiko darstellen.<sup>392</sup> Die Liste beinhaltet Produkte des täglichen Bedarfs wie Warfarin, Mirex, DDT und Nickel-Kadmium-Batterien. Das MEP hat auch vorgeschlagen, die VAT-Vorsteuererstattung für 39 Arten der gelisteten Produkte aufzuheben und den Handel mit diesen Produkten zu verbieten. Diese Liste wurde in den letzten Jahren ständig erweitert und aktualisiert. Die weitergehende Einschränkung des Vorsteuerabzugs bei Exportgeschäften war auf der einen Seite darauf zurückzuführen, dass in den vorangegangenen Jahren der chinesische Handelsüberschuss sehr stark angestiegen war und Anpassungsbedarf hinsichtlich der Optimierung der Struktur der Exportgüterarten bestand. Auf der anderen Seite reagiert China zunehmend auf die Sorge um den Erhalt von Rohstoffen und den Schutz der Umwelt.<sup>393</sup>

Auch in den letzten Jahren wurden die Im- und Exportzölle durch eine Reihe von zollrechtlichen Bekanntmachungen und Erlassen im Sinne des Umweltschutzes angepasst. Auf der einen Seite fördert China die Einfuhr von modernen Tech-

---

<sup>390</sup> CaiShui (2006) Nr. 139: *Notice of the Ministry of Finance, National Development and Reform Commission, Ministry of Commerce, General Administration of Customs and State Administration of Taxation on Adjusting the Tax Refund Rates of Certain Commodities and Supplementing the Catalogue of Prohibited Commodities in Processing Trade* [财税 (2006) 139号: 财政部、国家发展和改革委员会、商务部、海关总署、国家税务总局关于调整部分商品出口退税率和增补加工贸易禁止类商品目录的通知].

<sup>391</sup> CaiShui (2007) Nr. 90: *Notice of the Ministry of Finance and the State Administration of Taxation on Lowering the Export Rebate Rates for Some Commodities* [财税 (2007) 90号: 财政部、国家税务总局关于调低部分商品出口退税率的通知].

<sup>392</sup> Chinesisch: 高污染、高环境风险.

<sup>393</sup> Vgl. hierzu *PWC China Compass*, Ausgaben Sommer 2007 – Neue chinesische Vorsteuervergütung reduziert Exportanreiz und Herbst/Winter 2008 – Vorsteuerabzug bei Exportgeschäft: Erhöhung der Umsatzsteuererstattungssätze ab 1. November 2008.

nologien und Geräten sowie den Import von wichtigem Zubehör und Ersatzteilen, um Ressourcen einzusparen und damit die Umwelt zu schonen.<sup>394</sup> Auf der anderen Seite erhebt China Exportzölle auf zahlreiche mineralische Stoffe, darunter Phosphate, Erze, Schlacken, chemische Grundstoffe und zahlreiche Eisen- und Stahlwaren.<sup>395</sup> In der jüngsten Vergangenheit hat die chinesische Regierung angekündigt, den Export von Seltenerdmetallen stark zu beschränken. Für Terbi- um, Thulium und Ytterbium solle ein komplettes Exportverbot gelten, für andere Seltenerdmetalle wie Lanthan jährliche Exportquoten, mit dem Argument, den übermäßigen Abbau von Rohstoffen zu bremsen, die eigene Versorgung zu sichern und die Wertschöpfungskette im Inland zu fördern.<sup>396</sup> Angaben des chinesi- schen Finanzministeriums zufolge lag die durchschnittliche Zollrate im Jahr 2010 bei 9,8 Prozent. Damit hat China sein Versprechen von niedrigeren Zöllen, das es beim Eintritt in die WTO gemacht hat, im Großen und Ganzen erfüllt.<sup>397</sup> Ab 2011 hat China seine Im- und Exportzölle weiter angepasst mit dem Ziel, Energie zu sparen, Emissionen zu senken und die Wirtschaftsstruktur ökologisch zu gestal- ten.<sup>398</sup>

## 2. Konsumsteuer<sup>399</sup>

Zur Berücksichtigung von Umweltbelangen wurden jeweils zum 1. April 2006 Einweg-Holzstäbchen<sup>400</sup>, massive Parkette<sup>401</sup> und Mineralölprodukte<sup>402</sup> und zum

<sup>394</sup> CaiGuanShui (2010) Nr. 50: *Notice of the Ministry of Finance, the Ministry of Industry and Information Technology, the State Administration of Taxation and the General Administration of Customs on the Adjust- ment of Tax Policies on Imported Important Technological Equipment Including Large Equipment that Facili- tates Environmental Protection and a Comprehensive Utilization of Resources* [财关税 (2010) 50号: 财政 部、工业和信息化部、海关总署、国家税务总局关于调整大型环保及资源综合利用设 备等重大技术装备进口税收政策的通知].

<sup>395</sup> ShuiWeiHui (2008) Nr. 36: *Notice of the Customs Tariff Commission of the State Council Regarding the Adjustment of Export Duties* [税委会 [(2008) 36号: 国务院关税税则委员会关于调整出口关 税的通知]; ShuiWeiHui (2009) Nr. 6: *Notice of the Customs Tariff Commission of the State Council Re- garding the Adjustment of Export Duties on Some Products* [税委会 (2009) 6号: 国务院关税税则委 员会关于调整部分产品出口关税的通知].

<sup>396</sup> ShuiWeiHui (2010) Nr. 26: *Notice of the Customs Tariff Commission of the State Council Regarding the Tariff Execution Plan 2011* [税委会 (2010) 26号: 国务院关税税则委员会关于2011年关税实 施方案的通知].

<sup>397</sup> Abzurufen unter <<http://de.chineseembassy.org/det/zt/tzzzg/t526937.htm>>, eingesehen am 15. Februar 2011.

<sup>398</sup> Abzurufen unter <<http://www.caijing.com.cn/2010-12-15/110592612.html>>, eingesehen am 15. Februar 2011.

<sup>399</sup> Zur ökologischen Modifikation vgl. i. Einz. Vierter Teil, B, I, 2, (2).

<sup>400</sup> Preisbezogener Steuersatz i. H. v. fünf Prozent.

<sup>401</sup> Preisbezogener Steuersatz i. H. v. fünf Prozent.

<sup>402</sup> Vgl. hierzu Fn. 269.



1. Februar 2015 Batterien<sup>403</sup> und Anstrichmittel<sup>404</sup> dem Katalog der konsumsteuerbaren Güter hinzugefügt, während die Konsumsteuer für Haut- und Haarpflegemittel angesichts der veränderten Konsumstruktur der Bevölkerung aus dem Katalog ausgenommen wurde. Die angekündigte Steuerregulierung zielt v. a. darauf ab, die Bevölkerung zu einem sparsameren Umgang mit Mineralöl- und Holzprodukten zu bewegen, die traditionellen umweltschädigenden Produkte auf eine umweltschonende Produktion umzustellen und damit den Verbrauch dieser Rohstoffe und Produkte zu verringern. In dieser Hinsicht sollen die Besteuerung einiger Luxusgüter wie z. B. Yachten<sup>405</sup>, Golfausrüstungen<sup>406</sup> und Markenuhren<sup>407</sup> mit einem höheren Steuersatz und die Reduzierung bzw. Anhebung des Steuersatzes für Autos mit kleinem bzw. großem Hubraum<sup>408</sup> auch dazu dienen, die Steuerlast stärker auf Wohlhabende zu verlagern sowie den Konsum von Produkten mit hohem Preis und insbesondere mit hohem Energieverbrauch einzudämmen. Um die Herstellung und den Vertrieb kleinerer, emissionsärmerer Personenkraftwagen und Geländewagen zu fördern und der Verunreinigung der Luft durch Steueranreize entgegenzuwirken, sieht der Gesetzgeber eine zusätzliche Steuerreduzierung um 30 Prozent vor.<sup>409</sup> Dies zeigt die der chinesischen Führung, auch durch ihre Steuerpolitik den sparsamen Umgang mit Energie und den Schutz der Umwelt zu fördern.<sup>410</sup>

Darüber hinaus wurde angesichts der steigenden Preise für Mineralölprodukte zum 1. Januar 2009 auf Basis der Konsumsteuer jeweils eine neue, angehobene Brennstoffsteuer eingeführt<sup>411</sup> mit der Folge, dass sechs bestehende Gebühren für Straßen- und Wasserweginstandhaltung und -management zur gleichen Zeit außer

---

<sup>403</sup> Preisbezogener Steuersatz i. H. v. vier Prozent. Bestimmte Kategorien wie z. B. Lithium-Batterie und Solarenergie-Batterie sind ausgenommen.

<sup>404</sup> Preisbezogener Steuersatz i. H. v. vier Prozent.

<sup>405</sup> Preisbezogener Steuersatz i. H. v. zehn Prozent.

<sup>406</sup> Preisbezogener Steuersatz i. H. v. zehn Prozent.

<sup>407</sup> Preisbezogener Steuersatz i. H. v. 20 Prozent (ab 10.000 RMB).

<sup>408</sup> Vom 1. April 2006 bis 31. August 2008 lag der Steuersatz je nach Größe des Hubraums zwischen drei und 20 Prozent. Ab 1. September 2008 erfolgte eine Steuersatzsenkung von drei auf ein Prozent für Autos mit kleinem Hubraum bis zu einem Liter und eine Steuersatzanhebung von 15 auf 25 Prozent bzw. von 20 auf 40 Prozent für Autos mit großem Hubraum von drei bis vier Litern bzw. von über vier Litern.

<sup>409</sup> Gemäß CaiShui (2000) Nr. 26: *Notice of the Ministry of Finance and State Administration of Taxation regarding Consumption Tax Deduction on Cars of Lower Exhaust Fumes* [财税 (2000) 26号: 财政部、国家税务总局关于对低污染排放小汽车减征消费税的通知] sind die in den Richtlinien 94/12/EG und 96/69/EG geregelten Emissionsbeschränkungen analog anzuwenden.

<sup>410</sup> Abzurufen unter <<http://www.chinatoday.com.cn/chinaheute/2006/2006n6/p21.htm>>, eingesehen am 18. Januar 2010.

<sup>411</sup> Vgl. Fn. 269.

Kraft gesetzt wurden.<sup>412</sup> Die neue Konsumsteuer für Mineralölprodukte wird bei der Herstellung, bei der Einfuhr oder bei der Veredelung fällig.

Über die Frage, welche zukünftigen Veränderungen am gegenwärtigen System indirekter Steuern vorgenommen werden können, findet derzeit in China eine intensive Diskussion statt, und auch diesbezügliche Studien werden durchgeführt. Solche möglichen Änderungen weisen darauf hin, dass auch die indirekten Steuern in Zukunft noch stärker als bisher „grünen“ Einflüssen unterliegen werden.<sup>413</sup>

### III. Ökologische Elemente bei den Kleinsteuerarten<sup>414</sup>

#### 1. Mineral- und Bodenressourcensteuern<sup>415</sup>

Unter einer ökologischen Betrachtungsweise werden ressourcenrelevante Steuern von der ökonomischen Kategorisierung abweichend<sup>416</sup> in eine (Mineral-)Ressourcensteuer und Bodenressourcensteuern gegliedert.

Die Erhebung der (Mineral-)Ressourcensteuer wirkt als negative Sanktion für den Abbau von Mineralressourcen. Die chinesische Ressourcensteuer ist derzeit noch keine echte Ökosteuer, da der Hauptzweck dieser Steuerart darin besteht, die differenzierten Einkommen der Steuerpflichtigen aus natürlichen Ressourcen zu adjustieren, statt die Umwelt zu schonen.<sup>417</sup> Die steuerbaren Ressourcen umfassen abschließend Rohöl<sup>418</sup>, Erdgas<sup>419</sup>, Kohle<sup>420</sup>, andere nicht metallische Mineralien<sup>421</sup>,

<sup>412</sup> CaiShui (2008) Nr. 37: *Notice of the State Council on Implementing the Price and Tax Reform of Refined Oil* [国发(2008)37号: 国务院关于实施成品油价格和税费改革的通知].

<sup>413</sup> Vgl. *PWC China Compass*, Ausgabe Herbst/Winter 2008 – Frisches Grün für Chinas Steuersystem.

<sup>414</sup> Vgl. S. Chen, S. 198 ff.; H. Li 2007, Art. 5-6; Li/Steininger, Art. 4-5, 13, 15-16, 18-19; A. Bakker, S. 179-198.

<sup>415</sup> Zur ökologischen Modifikation vgl. i. Einz. Vierter Teil, B, I, 3, (1) und (2).

<sup>416</sup> Vgl. i. Einz. Zweiter Teil, A, II, 2, (1).

<sup>417</sup> Vgl. hierzu H. Li 2007, S. 193 ff.; S. Chen, S. 199 f.

<sup>418</sup> Die Erschließung und Ausnutzung von künstlichem Rohöl unterliegt nicht der Ressourcensteuer. Rohöl, das für das Erhitzen oder das Reparieren von Anlagen verwendet wird, ist von der Ressourcensteuer befreit. Seit 26. März 2006 wird im Ölsektor eine Abgabe nichtsteuerlicher Art für sog. *Special Petroleum Proceeds* (石油特别收益金) erhoben, die sich aus einem fünfstufigen progressiven Tarif auf die Differenz zwischen dem Basispreis (65 USD pro Barrel) und dem höheren Markterlös errechnet. Vgl. Li/Steininger, S.195 ff.

<sup>419</sup> Erdgas und im Zusammenhang mit Rohöl gewonnenes Erdgas unterliegen der Ressourcensteuer. Naturgas aus dem Kohlebergbau wird nicht besteuert. Vgl. Li/Steininger, S. 196.

<sup>420</sup> Nur Rohkohle; andere Kohleprodukte unterliegen nicht der Ressourcensteuer. Vgl. Li/Steininger, S. 196.

<sup>421</sup> Dies schließt ein: Edelsteine, Diamanten von Edelsteingrad, Jade, Bentonit, Graphit, Quarzsand, Fluorite, Baryt, Witherit usw. Die zahlbare Steuer pro Tonne, pro Karat oder pro Kubikmeter liegt zwischen 0,5 und 20 RMB. Vgl. Li/Steininger, S. 196.

Roheisenerze<sup>422</sup>, nicht eisenhaltige metallische Mineralien<sup>423</sup> sowie festes und flüssiges Salz<sup>424</sup>.

Der staatliche Steuerzugriff auf Bodenressourcen erfolgt in drei Grundphasen: in der Erwerbsphase durch die Ackerflächennutzungssteuer, in der Bestandsphase durch die Stadt- und Gemeindelandnutzungssteuer und in der Verkehrsphase durch die Grundwertzuwachssteuer.<sup>425</sup>

Die Ackerflächennutzungssteuer wird als negative Sanktion auf das eingenommene Ackerland einmalig in der Erwerbsphase zu dem Zweck erhoben, die Landverwaltung zu verbessern, die begrenzten Bodenressourcen optimal zu nutzen und das Farmland zu schützen.<sup>426</sup> China hat zurzeit weniger als zwei Mrd. Mu<sup>427</sup> Ackerland zur Verfügung, das sich hauptsächlich in der nordost- und nordchinesischen Ebene, am Mittel- und Unterlauf des Jangtse, im Perfluss-Delta und im Sichuan-Becken verteilt. Das Ackerland Chinas macht nur acht Prozent der Gesamtfläche des Landes aus. Die Entrichtung der Ackerflächennutzungssteuer dient dazu, die nicht-landwirtschaftliche Nutzung von Böden, die dem Staat oder einem Bauernkollektiv gehören, stark einzuschränken. Der Steuerbetrag pro Einheit wird für verschiedene Kreisregionen unter Berücksichtigung der Durchschnittsgröße des Ackerlandes pro Person und der lokalen Wirtschaftssituation eingestuft und wie folgt gestaltet: Je kleiner die Durchschnittsgröße des Ackerlandes pro Person in einer Kreisregion ist, desto höher fällt die zu zahlende Steuer pro Einheit aus. Durch Erhebung dieser Steuer können durch die Belegung von Ackerflächen entstehende Schäden teilweise ausgeglichen werden. Wenn beispielsweise Unternehmen und natürliche Personen vorläufig Ackerland zum Zwecke eines Bauprojekts oder einer geologischen Schürfung und zwar ohne Aufbau einer permanenten Einrichtung für weniger als zwei Jahre belegen, müssen diese auch die Ackerflächennutzungssteuer zahlen. Gelingt es dem Steuerpflichtigen,

---

<sup>422</sup> Einschließlich Eisenerze, Manganerze und Chromerze. Die pro Tonne zahlbare Steuer liegt zwischen zwei und 30 RMB. Die Ressourcensteuer auf Eisenerze, die von den unabhängigen Metallierzminen und den verbundenen Unternehmen gezahlt werden muss, kann um 40 Prozent reduziert werden. Vgl. *Li/Steininger*, S.196 ff.

<sup>423</sup> Diese schließen Kupfererze, Lead- und Zinkerze, Bauxiterze, Wolframerze, Zinnerze, Antimonerze, Molybdänerze, Nickelerze und Golderze mit ein. Die pro Tonne oder pro Kubikmeter zahlbare Steuer liegt zwischen 0,4 und 30 RMB. Vgl. *Li/Steininger*, S. 196.

<sup>424</sup> Festes Salz einschließlich Meersalz, Seesalz und Brunnensalz. Die pro Tonne zahlbare Steuer liegt zwischen zehn und 60 RMB (ab 1. Februar 2007 15 RMB/Tonne für Meersalz in Nordchina, zehn RMB/Tonne für Meersalz, Seesalz und Brunnensalz in Südchina). Die pro Tonne zahlbare Steuer für flüssiges Salz liegt zwischen zwei und zehn RMB (ab 1. Februar 2007 zwei RMB/Tonne). Vgl. *Li/Steininger*, S. 196.

<sup>425</sup> Das Halten oder der Verkauf von fest mit dem Grund und Boden verbundenen Gebäuden unterliegt weiterhin der Immobilien- oder Urkundensteuer bzw. der Stempelsteuer. Auf diese Steuerarten wird aufgrund ihrer geringen Relevanz für die ökologische Untersuchung hier nicht näher eingegangen. Vgl. hierzu auch *W. Wang*.

<sup>426</sup> Art. 1 und Art. 4 der Vorläufigen Bestimmungen der VR China zur Ackerflächennutzungssteuer.

<sup>427</sup> Chinesische Flächeneinheit, 1 Mu entspricht 666.6666666667 Quadratmeter.

das Ackerland innerhalb der Genehmigungsfrist in den Originalzustand zurückzusetzen, kann die für eine vorübergehende Belegung gezahlte Steuer komplett erstattet werden. Auf die Beschädigung des Ackerlandes durch Verschmutzung, Entnahme von Erde oder Bergbau sind die Vorschriften über die vorübergehende Belegung von Ackerflächen analog anzuwenden.<sup>428</sup> Bei der Belegung von forstwirtschaftlichen Flächen, naturbelassenen und naturschonend genutzten Flächen sowie Bewässerungs- und Fischereiflächen für nicht-landwirtschaftliche Zwecke sind jeweils von der Provinzebene festgelegte niedrigere Steuerbeträge zu entrichten.<sup>429/430</sup>

Die Erhebung der Stadt- und Gemeindelandnutzungssteuer in der Bestandsphase wirkt zunächst als negative Sanktion für die Landnutzung. Hindergrund der Landnutzungssteuer sind nicht in erster Linie fiskalische Überlegungen, vielmehr soll sie dazu beitragen, den in einigen Regionen überhitzten Immobilienmarkt des Landes zu dämpfen und eine vernünftige Nutzung des Landes voranzutreiben.<sup>431</sup> Allerdings gibt es auch ökologische Überlegungen, die als positive Sanktionen meistens in Form einer Steuerbefreiung in den Gesetzesvorschriften eingebettet sind.<sup>432</sup> Von der Landnutzungssteuer befreit sind Grundstücke staatlicher, öffentlicher und militärischer Institutionen und Einrichtungen, Tempel, öffentliche Parks, Grünstreifen sowie das Straßennetz. Einige wenige Branchen (z. B. land- oder forstwirtschaftliche Betriebe, Viehhaltung, Fischaufzucht)<sup>433</sup> und einzelne vom Staat geförderte Infrastrukturprojekte (z. B. Energie, Transport, Wasserbau) sind ebenfalls davon ausgenommen. Darüber hinaus kann die Landnutzungssteuer für sanierte oder rückgewonnene Grundstücke generell (branchen- und projektunabhängig) im Zeitraum von fünf bis zehn Jahren erlassen werden.<sup>434</sup> Um eine gleichzeitige Doppelbelastung mit der Ackerflächennutzungssteuer zu vermeiden, ist die Stadt- und Gemeindelandnutzungssteuer für das neu belegte Ackerland erst nach einem vollen Jahr nach Belegung zu entrichten.<sup>435</sup>

<sup>428</sup> Art. 13 der Vorläufigen Bestimmungen der VR China zur Ackerflächennutzungssteuer i. V. m. Art. 22-23 der Durchführungsbestimmungen.

<sup>429</sup> Art. 14 der Vorläufigen Bestimmungen der VR China zur Ackerflächennutzungssteuer i. V. m. Art. 29 der Durchführungsbestimmungen.

<sup>430</sup> Vgl. *J. Chen*, S. 200 f.

<sup>431</sup> Art. 1 der Vorläufigen Bestimmungen der VR China zur Stadt- und Gemeindelandnutzungssteuer.

<sup>432</sup> Vgl. hierzu *H. Li 2007*, S. 201.

<sup>433</sup> Die Erwerber von Landnutzungsrechten an unfruchtbaren Bergen, unfruchtbaren Gräben, unfruchtbaren Hügeln und unfruchtbaren Stränden für Land- und Forstwirtschaft, Viehzucht und Fischerei sind von der Urkundensteuer befreit. Art. 15 Abs. 2 der Durchführungsbestimmungen der „Vorläufigen Bestimmungen der VR China zur Urkundensteuer“.

<sup>434</sup> Art. 6 der Vorläufigen Bestimmungen der VR China zur Stadt- und Gemeindelandnutzungssteuer.

<sup>435</sup> Art. 9 Abs. 1 der Vorläufigen Bestimmungen der VR China zur Stadt- und Gemeindelandnutzungssteuer.

In der Verkehrsphase der Bodenübertragung ist die Grundwertzuwachssteuer zu zahlen. Diese hat zwar mit dem Ertrag aus dem Grundwertzuwachs zu tun, hat aber keine Berührungspunkte mit dem Schutz der Bodenressourcen.<sup>436</sup>

## 2. *Kraftfahrzeug- und Schiffsteuer sowie Kfz-Erwerbssteuer*<sup>437</sup>

Im Bereich Umweltschutz spiegelt sich die Steuerpolitik für die Kraftfahrzeug- und Schiffsteuer sowie die Kfz-Erwerbssteuer schwerpunktmäßig in den Steuervergünstigungsvorschriften wider. Beispielsweise können Provinzen, autonome Regionen und Staatstädte basierend auf den lokalen Gegebenheiten regelmäßig Steuervergünstigungsmaßnahmen auf den öffentlichen Verkehr in Städten und ländlichen Gebieten ergreifen, die als positive Sanktionen in Form von Steuerbefreiung/-ermäßigung für die Nutzung des energiesparenden und umweltfreundlichen öffentlichen Verkehrs anzusehen sind. Die Fahrzeuge, die nicht zum Transport von Gütern oder Passagieren bestimmt sind, wie z. B. Straßenreinigungs- und Wassersprengfahrzeuge, Müllwagen und Abfallbeseitigungsfahrzeuge, spezielle Fahrzeuge für Hochwasserschutz und Feuerwehrdienst unterliegen nicht der Kfz-Erwerbssteuer. Vom Regelsteuersatz von zehn Prozent abweichend sah kürzlich eine ökologisch motivierte Steuerermäßigungsregelung vor, dass für den Zeitraum vom 20. Januar bis 31. Dezember 2009 bzw. den Zeitraum vom 1. Januar bis 31. Dezember 2010 die Kfz-Erwerbssteuer für Fahrzeuge mit einem Motor von weniger als 1.600 Kubikzentimetern jeweils auf fünf bzw. 7,5 Prozent reduziert wurde.<sup>438</sup>

## 3. *Kommunalverwaltungs- und Bausteuer sowie Regulierungssteuer für Investitionen auf Anlagevermögen*

Im gegenwärtigen Steuersystem sind zwei wichtige sonderzielrelevante Steuerarten zu nennen, die neben dem Fiskalziel ökologische Ziele verfolgen, nämlich die Kommunalverwaltungs- und Bausteuer sowie die Regulierungssteuer für Investitionen auf Anlagevermögen. Das Steueraufkommen der Kommunalverwaltungs- und Bausteuer trägt – vom Begriff dieser Steuerart her als eine Art Sonderabgabe<sup>439</sup> – zur Stadtpflege wie z. B. Abfall-/Abwasserentsorgung, Klima- und Umweltschutz, Sanitär und Heizung sowie zur Stadterneuerung und zum Aufbau

---

<sup>436</sup> Vgl. H. Li 2007, S. 203.

<sup>437</sup> Zur ökologischen Modifikation vgl. i. Einz. Vierter Teil, B, I, 3, (3).

<sup>438</sup> Vgl. H. Li 2007, S. 236 ff.

<sup>439</sup> Chinesisch: 专项税. Diese „Sonderabgabe“ stellt nach dem deutschen Steuerrecht eine Art nicht-steuerliche Abgabe als sog. Vorzugslast dar. Im Gegensatz zu voraussetzungslosen Steuern sind die Sonderabgaben mit der Gewährung eines aktuellen oder potenziellen Sondernutzens verbunden, die einem begrenzten Steuerpflichtigenkreis (hier: in Städten, Gemeinden oder auf dem Land) zur Finanzierung besonderer Aufgaben (hier: Stadtpflege und Stadterneuerung usw.) auferlegt werden. Vgl. D. Birk, S. 35, Rn. 121.

öffentlicher Einrichtungen bei. Die Regulierungssteuer für Investitionen auf Anlagevermögen entfaltet ihre vorbeugende Wirkung durch die u. a. nach Umweltauswirkung gestaffelte, unterschiedliche steuerliche Belastung von bestimmten gesetzlich vorgeschriebenen Investitionsarten, während niedrige Steuersätze bei Projekten zur Behandlung von Umweltverschmutzung, zum Umweltschutz bzw. zur Energieeinsparung gewährt werden. Diese beiden Steuerarten sind der Ökosteuer am ähnlichsten.

#### IV. Exkurs: Bestandsaufnahme des existierenden Gebührensystems zum Umweltschutz

Das Abgabensystem der VR China steht auf zwei Pfeilern: Gebühren und Steuern.<sup>440</sup> In den geltenden chinesischen Umweltgesetzen sind die Gebühren das am weitesten verbreitete Instrument und sind in Form von Emissionsgebühren und sonstigen umweltrelevanten Gebühren sehr stark ausgeprägt.<sup>441</sup>

Als typische Umweltschutzgebühren können die Emissionsgebühren in sog. Compliance-Gebühren und Non-Compliance-Gebühren unterteilt werden. Compliance-Gebühren sind demnach solche Gebühren, die bei jeder positiven Umweltnutzung in einem belohnenden Sinne anfallen, Non-Compliance-Gebühren müssen dagegen bei Überschreitung bestimmter Standards oder Normen entrichtet werden, haben also Sanktionscharakter.<sup>442</sup>

In den im Jahr 2003 in Kraft getretenen „Verwaltungsbestimmungen für die Erhebung und Verwendung von Emissionsgebühren“<sup>443</sup> finden sich fünf verschiedene Compliance- und Non-Compliance-Gebühren, die fast alle Umweltmedien abdecken, so z. B. in Form der Emissionsgebühr (eigentlich: Emissionsstandardüberschreitungsgebühr) für Lärm, Luft- und Wasserverschmutzung sowie Verschmutzung durch Festkörper- oder Gefahrenabfälle.<sup>444</sup>

Bei den sonstigen umweltschutzrelevanten Gebühren handelt es sich im Wesentlichen um Mineral-<sup>445</sup>, Boden-<sup>446</sup>, Forst-<sup>447</sup>, Land-<sup>448</sup> und Wasserressourcenge-

<sup>440</sup> Vgl. hierzu Erster Teil, B, I – Begriffliche Abgrenzung, Merkmale und Systematisierung.

<sup>441</sup> Dazu *J. de Graaf*, S. 101 und 132 ff.

<sup>442</sup> Vgl. *J. de Graaf*, S. 101 und 132 ff.

<sup>443</sup> Chinesisch: 排污费征收使用管理条例, am 30. Januar 2002 auf der 54. Sitzung des Ständigen Ausschusses des Staatsrats verabschiedet und am 1. Juli 2003 in Kraft getreten. Deutsche Übersetzung der Gesetzesvorschriften samt Gebührensätze und Berechnungsmethoden für Emissionsgebühren in *J. de Graaf*, Anhang D, S. 315 ff.

<sup>444</sup> Vgl. hierzu *H. Li 2007*, S. 140 ff.; *S. Chen*, S. 195 ff.

<sup>445</sup> Wie z. B. die Minennutzungsgebühr (矿区使用费), die Mineralressourcenkompensationsgebühr (矿产资源补偿费), die Nutzungsgebühr für Schürfungs- und Bergbaurecht (探矿权采矿权使用费) usw.

<sup>446</sup> Wie z. B. die Ackerlanderschließungsgebühr (耕地开垦费), die Brachlandgebühr (闲置费), die Rekultivierungsgebühr (土地复垦费) usw.

bühren, die mit den geltenden Ressourcensteuern ein umfassendes Ressourcensteuer- und gebührensysteem bilden. Nach ihren Funktionen untergliedern sich die Ressourcengebühren weiter in vier Kategorien, nämlich die Ressourcengebühren nutzungsrechtlicher<sup>449</sup>, ökologischer<sup>450</sup>, administrativer<sup>451</sup> sowie synthetischer Art<sup>452</sup>, wobei i. e. S. nur die Ressourcengebühren ökologischer Art als umwelt-schutzrelevante Gebühren betrachtet werden können.<sup>453</sup>

### C. Aufgaben für die Zukunft

Das Ergebnis von mehr als 30 Jahren Reform- und Öffnungspolitik in China sind nicht nur beachtliche wirtschaftliche Erfolge, sondern auch eine rasante Entwicklung auf dem Gebiet des Steuersystems. China ist spätestens seit dem Beitritt zur WTO gefordert, aber auch willens, das Steuersystem so zu reformieren, dass es sich den gegenwärtigen Steuersystemen westlicher Industrieländer annähert. Dennoch steht die Steuerpolitik in einem Entwicklungs- und Transformationsland wie der VR China vor der großen Herausforderung, bei Reformen im Kleinen die Richtung im Großen hin zu einer „guten Steuerpolitik“ im Auge zu behalten. Im weiteren Reformprozess hat sich daher der Aufbau eines gerechten und ökonomisch rationalen Steuersystems neben dem Prinzip „*Tax Legalism*“ insbesondere am Prinzip „*Tax Equality*“ zu orientieren.<sup>454</sup>

Bezüglich des Prinzips „*Tax Legalism*“ ist in China zu beachten, dass sich die eigentliche Steuergesetzgebung in den Durchführungsverordnungen und Verwaltungsanweisungen findet. Die chinesische Steuergesetzgebung scheut sich davor, bindende Gesetzesvorschriften zu erlassen. Dies wird besonders daran deutlich, dass die Normen nicht selten mit dem Beisatz „vorläufige Bestimmungen“ oder

---

<sup>447</sup> Wie z. B. die Gebühr zur Rekultivierung der Wald- und Pflanzendecke (森林植被恢复费), die Waldaufzuchtgebühr (育林费) usw.

<sup>448</sup> Ein Beispiel dafür ist die Gebühr für die Vermehrung und den Schutz von Fischereiressourcen (渔业资源增殖保护费).

<sup>449</sup> Wie z. B. die kompensierende Landnutzungsgebühr (土地有偿使用费), die Minennutzungsgebühr (矿区使用费) usw.

<sup>450</sup> Wie z. B. die Gebühr zur Rekultivierung der Graslandfauna (草原植被恢复费), die Gebühr zur Rekultivierung der Wald- und Pflanzendecke (森林植被恢复费), die Waldaufzuchtgebühr (育林费) usw.

<sup>451</sup> Wie z. B. die Gebühr für die Errichtung und Instandhaltung von Flussbauprojekten (河道工程修建维护管理费).

<sup>452</sup> Die Wasserressourcengebühr (水资源费) stellt derzeit die einzige Ressourcengebühr synthetischer Art dar.

<sup>453</sup> Vgl. hierzu H. Li 2007, S. 140 ff.; J. de Graaf, S. 359 ff.

<sup>454</sup> Vgl. Pjähler/Schüller, S. 159 f.

„versuchsweise Regeln“ versehen werden.<sup>455</sup> Auf Gesetzesebene existieren derzeit nur das ChinIESTG, das ChinUESTG und das „Gesetz der VR China über die Verwaltung der Steuererhebung“. Dadurch wird deutlich, dass sich das Steuersystem in einem Reformprozess befindet und noch nicht in Gesetzen ausgereift ist. Da die „eigentlichen“ Steuervorschriften nicht in Gesetzestexten kodifiziert sind, besteht die Gefahr, dass interne Regelungen und Auslegungen der Behörden im Widerspruch zu den gesetzlichen Vorschriften stehen. Nach dem Rechtsstaatsprinzip darf die Besteuerung als ein Eingriff in die Privatsphäre des Bürgers nur auf einer gesetzlichen Grundlage erfolgen. Es ist daher zu erwarten, dass in Zukunft weitere Steuerarten<sup>456</sup> unter die Gesetzgebung durch den Nationalen Volkskongress und dessen Ständigen Ausschuss gebracht werden.<sup>457</sup> Als weiterer Reformvorschlag kommt die Modifizierung des Gesetzes der VR China über die Verwaltung der Steuererhebung in Betracht, das nicht nur das Steuerverfahrensrecht, sondern auch die für alle Steuerarten oder zumindest für mehrere Steuerarten geltenden Grundbegriffe, das Steuerschuldrecht sowie das Steuerstraf- und Ordnungswidrigkeitenrecht einbeziehen soll. Damit werden zum einen die Einzelsteuergesetze entlastet, zum anderen werden Wiederholungen und Widersprüche vermieden.<sup>458</sup> Darüber hinaus wurden mit der im Jahr 1994 eingeführten Steuerreform im Wesentlichen nur die Ertrags- und Verwaltungskompetenzen zwischen der Zentralregierung und den lokalen Regierungen auf Provinzebene grob festgelegt.<sup>459</sup> Es fehlt an detaillierten Regelungen über die Finanzausstattung des Staates, insbesondere die Ertrags- und Verwaltungskompetenzen zwischen der Zentralregierung und den mehrstufigen lokalen Regierungen auf Provinz-, Stadt-, Bezirks-

---

<sup>455</sup> Vgl. *M. Pfaar*, S. 1 ff.

<sup>456</sup> Das neue Gesetz zur Kfz- und Schiffsteuer (中华人民共和国车船税法) wurde am 25. Februar 2011 vom Ständigen Ausschuss des Nationalen Volkskongresses verabschiedet und trat bereits am 1. Januar 2012 in Kraft. Komplet neu eingeführt wurde nach dem neuen Gesetz die Unterteilung von Pkws mit bis zu neun Sitzplätzen je nach Hubraumgröße des Motors in sieben Kategorien. Für Pkws mit einem Ein-Liter-Motor oder weniger ist ein Jahressteuerbetrag zwischen 60 und 360 RMB zu entrichten. Auf Pkws mit einer Hubraumgröße zwischen einem und 1,6 Liter entfallen 300 bis 540 RMB. Für Pkws mit einer Hubraumgröße von 1,6 bis 2,0 Litern, 2,0 bis 2,5 Litern, 2,5 bis 3,0 Litern, 3,0 bis 4,0 Litern und mehr als 4,0 Litern liegt die Jahressteuer jeweils zwischen 360 und 660 RMB, 660 und 1200 RMB, 1.200 und 2.400 RMB, 2.400 und 3.600 RMB sowie 3.600 und 5400 RMB. Abzurufen unter <[http://news.xinhuanet.com/2011-02/25/c\\_121124368.htm](http://news.xinhuanet.com/2011-02/25/c_121124368.htm)>, eingesehen am 1. März 2011.

<sup>457</sup> Vgl. *L. Liu*, S. 163 ff.

<sup>458</sup> Vgl. *G. Hua*.

<sup>459</sup> Beispielsweise wird der größte Teil der Erträge aus der Mehrwertsteuer (ohne Einfuhrmehrwertsteuer) zwischen der zentralen Regierung (75 Prozent) und den lokalen Regierungen (25 Prozent) aufgeteilt. Der überwiegende Teil der Erträge aus der Unternehmensinkommensteuer fließt zu 60 Prozent der Zentrale zu und zu 40 Prozent den Lokalregierungen. Erträge aus der Geschäftsteuer fließen fast ausschließlich den lokalen Regierungen zu; nur ein kleiner Teil der Steuer, namentlich jener auf die Dienstleistungen von Eisenbahnunternehmen, Banken und Versicherungen, geht an die Zentrale. Vgl. *Pfähler/Schüller*, S. 165 f.



(Kreis)- und Gemeindeebene.<sup>460</sup> Damit einhergehend ist auch die Ausgestaltung eines neuen Subventions- und Finanztransfersystems zwischen Ost- und Westchina, Industrie und Landwirtschaft sowie Städten und Gemeinden notwendig geworden, um eine harmonische Entwicklung sicherzustellen.<sup>461</sup>

Des Weiteren muss die künftige Steuerreform mit dem Prinzip „*Tax Equality*“ in Einklang stehen, wonach eine gerechte steuerliche Lastenverteilung maßgeblich ist. Die Steuergerechtigkeit ist sowohl an die Steuern des Einkommenszuwachses, die Steuern der Einkommensverwendung als auch an die Steuern des Vermögensbestandes anzuknüpfen.<sup>462</sup> Hinsichtlich der Steuern auf den Hinzuerwerb stellen auf der einen Seite die Verabschiedung des neuen ChinUEStG und die Vereinheitlichung des Unternehmenseinkommensteuersystems aus dem Jahr 2008 einen Meilenstein in der Steuerrechtsgeschichte Chinas dar. Auf der anderen Seite besteht noch erheblicher Reformbedarf in Bezug auf das ChinIEStG. Als Fundamentalprinzip beansprucht der Grundsatz der Besteuerung nach der individuellen Leistungsfähigkeit im Ertragsteuerrecht Geltung. Im ChinIEStG ist weder das objektive Nettoprinzip<sup>463</sup> noch das subjektive Nettoprinzip<sup>464</sup> vollumfänglich verwirklicht. Aus dem objektiven Nettoprinzip folgt beispielsweise die Möglichkeit, Verluste intern mit Gewinnen innerhalb einer Einkunftsart oder extern aus einer anderen Einkunftsart auszugleichen. Diese Möglichkeit ist im ChinIEStG nicht vorgesehen. Aus dem subjektiven Nettoprinzip sind beim Steuerpflichtigen diejenigen privaten Aufwendungen mit existenzsicherndem Charakter zu berücksichtigen, die er nicht vermeiden kann und die deshalb das zur Verfügung stehende Einkommen zwangsläufig mindern.<sup>465</sup> Mit einem einheitlich auf 3.500 RMB (für chinesische Staatsbürger) bzw. auf 4.800 RMB (für ausländische Steuerpflichtige) beschränkten monatlichen Freibetrag werden sämtliche persönlichen Umstände der einzelnen Steuerpflichtigen bei der Einkommensteuerermittlung ignoriert. Ferner fehlt im ChinIEStG ein alternativer Splitting-Tarif bei Ehegatten. Der Gesetzgeber ist sich dieser Mängel bewusst und hat geplant – dem Prinzip der Lastengerechtigkeit entsprechend – allmählich ein mit dem geltenden Schedulensystem kombiniertes synthetisches Einkommensteuersystem aufzubauen.<sup>466</sup> Im Hinblick auf die Steuern auf die Einkommensverwendung ist die im Jahr 2009

---

<sup>460</sup> Vgl. *L. Liu*, S. 168 ff.

<sup>461</sup> Vgl. *L. Liu*, S. 178 ff.

<sup>462</sup> Vgl. hierzu *D. Birk*, S. 21 ff.

<sup>463</sup> Grundsätzliche Abziehbarkeit von Aufwendungen nur im Rahmen der Erwerbssphäre. Vgl. hierzu *D. Birk*, S. 181, Rn. 628.

<sup>464</sup> Berücksichtigung der Privatsphäre. Vgl. hierzu *D. Birk*, S. 181 ff.

<sup>465</sup> Vgl. hierzu *D. Birk*, Rn. 629 f.

<sup>466</sup> Vgl. *Peijong Gao*; Xuren Xie (Finanzminister der VR China): Beschleunigung der persönlichen Einkommensteuerreform im 12. FYP (谢旭人: “十二五” 加快实施个人所得税改革), abzurufen unter <<http://www.caijing.com.cn/2010-11-17/110569269.html>>, eingesehen am 15. Februar 2011.

durchgeführte Reform ein weiterer Schritt in Richtung eines international vergleichbaren Umsatzsteuersystems, es müssen jedoch noch umfangreiche Reformen folgen, um ein belastungsneutrales System zu schaffen. Dazu gehört die Umstellung der Geschäftsteuer auf ein Vorsteuervergütungssystem zur Vermeidung von Kaskadeneffekten und die stufenweise Integration der Geschäftsteuer in die Mehrwertsteuer. Damit soll die Geschäftsteuer allmählich abgeschafft werden. Im Verlauf der Umstellung muss zwar zunächst mit einem Rückgang der Steuereinnahmen gerechnet werden, dessen Ausmaß und Folgen noch nicht vorhersehbar und für den die steuerlichen Kompensationsmaßnahmen noch nicht geklärt sind. Mittel- und langfristig werden aber die Vorteile einer Anpassung des chinesischen Umsatzsteuersystems an internationale Standards vermutlich überwiegen und den Einnahmeausfall wettmachen.<sup>467</sup> Dem Staatsrat und dem Nationalen Volkskongress liegen bereits Pläne zur Ausweitung der Umsatzsteuerreform zur Diskussion vor. Der Gesetzgeber beabsichtigt, die Vorläufigen Bestimmungen der VR China zur Mehrwertsteuer auf Gesetzebene zu bringen und die bestehenden Vorschriften zur Mehrwertsteuer und Geschäftsteuer in naher Zukunft durch ein einheitliches Umsatzsteuergesetz zusammenzuführen.<sup>468</sup> Bezüglich der Steuern auf Vermögensbestand besteht die entscheidende Neuerung darin, dass seit dem 1. Januar 2007 bzw. 1. Januar 2009 jeweils ein einheitliches Kraftfahrzeug- und Schiffsteuersystem bzw. Immobiliensteuersystem sowohl für einheimische als auch ausländische Unternehmen und natürliche Personen gilt. Darüber hinaus gibt es bereits erste Anzeichen, dass eine landesweite Grundsteuer<sup>469</sup> statt der geltenden Stadt- und Gemeindelandnutzungssteuer und Immobiliensteuer schritt- und probeweise auf lokaler Ebene<sup>470</sup> eingeführt wird.<sup>471</sup>

Abgesehen von der ökonomischen Ausgestaltung des Steuersystems mit Finanzzweck hat sich die chinesische Regierung auch schon seit Jahren bemüht, „grüne“ Elemente in das bestehende Steuersystem der direkten und indirekten

<sup>467</sup> Vgl. Pfähler/Schüller, S. 167 f.

<sup>468</sup> GuoBanFa [2010] Nr. 3: *Notice of the General Office of the State Council on Issuing the Legislation Plan 2010 of the State Council* [国办发 (2010) 3号: 国务院办公厅关于印发国务院2010年立法工作计划的通知].

<sup>469</sup> Chinesisch: 房地产税.

<sup>470</sup> Als erste Modellstädte der Reform haben die Städte Shanghai und Chongqing am 28. Januar 2011 offiziell mit der Erweiterung der Besteuerungsgrundlage der Immobiliensteuer auf Privatwohnungen begonnen. Dem Pilotentwurf zufolge setzt Chongqing bei einer progressiven Besteuerung v. a. auf Wohnungen des hochpreisigen Segments, wogegen die Shanghaier Regelungen mit der Gestaltung einer *Flat-tax* speziell auf Zweitwohnungen abzielen. Abzurufen unter <<http://german.cri.cn/1565/2011/01/28/1s151459.htm>>, eingesehen am 14. Februar 2011. Für eine ausführlichere Darstellung siehe auch *PWC China Compass*, Frühjahr 2011 – Einführung einer Immobiliensteuer in China.

<sup>471</sup> GuoFa (2010) Nr. 15: *Notice of the State Council on Ratifying and Forwarding the Opinions of the National Development and Reform Commission on Deepening the Reform of Economic System 2010* [国发 (2010) 15号: 国务院批转发展改革委关于2010年深化经济体制改革工作意见的通知].

Hauptsteuerarten bzw. der Kleinsteuerarten einzubetten. Dadurch soll der gewünschte umweltpolitische Lenkungsziel erreicht werden. Die seit 2004 in Gang gesetzte Unternehmens- und Umsatzsteuerreform ist ein entscheidender Schritt in Richtung einer „guten Steuerpolitik“ und macht auch die Absicht des chinesischen Gesetzgebers deutlich, die Entwicklung fortschrittlicher und moderner Technologien, den Umweltschutz sowie eine ressourcenschonende Wirtschaft zu fördern. Es gibt auch eine ganze Anzahl anderer Steuerkategorien, v. a. die Zölle, die Konsumsteuer, die Ressourcensteuer, die Ackerflächennutzungssteuer, die Stadt- und Gemeindeländnutzungssteuer, die Kraftfahrzeug- und Schiffsteuer, die Kfz-Erwerbssteuer, die Kommunalverwaltungs- und Bausteuer sowie die Regulierungssteuer für Investitionen auf Anlagevermögen, die mehr oder weniger Berührungspunkte zum Thema Ressourcen- und Umweltschonung haben und tendenziell noch stärker „grünen“ Einflüssen unterliegen werden. Dennoch mangelt es im gesamten chinesischen Steuerrecht an einem eigenständigen Umweltsteuerregime. Da China das weltgrößte Entwicklungsland ist, könnten die schnelle Industrialisierung und wirtschaftliche „Aufholjagd“ fatale Folgen für die globale Umwelt und das Klima haben. Das traditionelle Umweltrecht und das existierende Umweltabgabensystem Chinas bieten keine ausreichenden wirtschaftlichen Anreize für die Marktteilnehmer im Hinblick auf ein nachhaltiges, selbstverantwortliches Wirtschaften. Diese sog. ökologische Existenzkrise ist jedoch gleichzeitig der Katalysator für die Einführung der marktwirtschaftlichen Instrumente. Dem Umwelt- und Steuerrecht der VR China kommt dabei die Aufgabe zu, verbindliche Rahmenbedingungen zu schaffen.<sup>472</sup> Im letzten FYP (2006 bis 2010) wurden bereits verschiedene Instrumente, v. a. die Einführung von Ökosteuern bzw. die ökologische Umwidmung bestehender Steuern, diskutiert. Aber: Wie kann in China ein verbessertes, ökologisch motiviertes Steuersystem gestaltet werden? Wie kann die chinesische Regierung eine solche ÖSR bestmöglich fördern und umsetzen? Chancen und Risiken einer ÖSR werden bereits seit Jahren im europäischen Raum diskutiert und praktiziert. Ein genauerer Blick auf die europäischen Länder könnte die nationale Debatte in China deutlich bereichern. Die bisherigen Erfahrungen aus Deutschland und der EU können sich für die VR China als fruchtbar erweisen, nicht zuletzt, da sich daraus Lehren für die zukünftigen Strategien einer ÖSR in China ziehen lassen.

---

<sup>472</sup> Vgl. *J. de Graaf*, S. 2 ff.



## **Dritter Teil: Umweltschutz durch Ökosteuern nach deutschem und europäischem Recht – eine extraterritoriale Betrachtung**

Der Auftakt der ÖSR steht nunmehr auf der politischen Agenda der chinesischen Führung. Neben der theoretischen Forschung ist es wichtig für die VR China, von den praktischen Erfahrungen anderer Länder zu lernen. Ökosteuern sind das wichtigste marktwirtschaftliche Instrument der Umwelt- und Steuerpolitik der EU-Mitgliedstaaten. Als Pioniere haben die meisten der west- und nordeuropäischen Staaten mittlerweile eine umfassende ÖSR bzw. verschiedene Elemente einer solchen Reform eingeführt und umgesetzt, darunter v. a. eine höhere Energiebesteuerung. Es empfiehlt sich daher, die chinesische Sicht um eine extraterritoriale Perspektive zu erweitern. Die folgende Teilstudie gibt einen systematischen Überblick über die Entwicklung<sup>473</sup> und den Stand<sup>474</sup> der ÖSR in Europa. Die Betrachtung umfasst neben Deutschland und ausgewählten europäischen Ländern (mit Schwerpunkt auf skandinavischen Ländern, den Niederlanden und dem Vereinigten Königreich<sup>475</sup>) auch die EU-weite Energiesteuerharmonisierung. Damit

---

<sup>473</sup> Vgl. Dritter Teil, A.

<sup>474</sup> Vgl. Dritter Teil, B.

<sup>475</sup> Ausführliche Auswahlkriterien siehe: Dritter Teil, B.

wird die Ökosteuer-Diskussion in einen europäischen Kontext gestellt. Auf Basis dieses *Systematic Review* sind ein Quervergleich der Steuersysteme und eine systematische Auswertung<sup>476</sup> der europäischen Erfahrungen möglich, die das notwendige solide Fundament für die Ausgestaltung der zukünftigen Ökosteuerpolitik der VR China schaffen können.

## A. Geschichtliche Entwicklung

In den 1960er- und 1970er-Jahren wandte sich die Umweltpolitik der EU größeren Emissionszusammenhängen zu. Die Belastungen der Umweltmedien Luft, Gewässer, Grund und Boden sollten systematisch begrenzt und zurückgeführt werden. Abgabekonzepte wurden schon damals intensiv diskutiert, konnten jedoch nur in einzelnen Bereichen und im engen Rahmen des Ordnungsrechts eingeführt werden und wurden überwiegend von Abgaben zur Kostendeckung (*Cost-covering Charges*)<sup>477</sup> dominiert.<sup>478</sup>

In den 1980er- und 1990er-Jahren traten die Probleme der breiten Ressourcennutzungen und der Stoffströme ins öffentliche umweltpolitische Bewusstsein. Sofern Energie, Abfall, Abwasser oder Bodennutzung nennenswert mit Umweltabgaben belastet wurden, um verhaltenslenkende Wirkungen zu erzielen, entstanden für den Fiskus Steuereinnahmen, die bei sukzessive steigenden Steuersätzen erhebliche Ausmaße annehmen konnten. Dabei waren immer mehr Kombinationen von Lenkungsabgaben (*Incentive Charges*)<sup>479</sup> und fiskalischen Ökosteuern (*Fiscal Environmental Taxes*)<sup>480</sup> zur Anwendung gekommen. Erst seit Mitte der 1990er-Jahre erfolgte eine Integration der Ökosteuern mit dem Steuersystem im Rahmen der sog. ÖSR, durch die Steuern auf „schlechtes“ Verhalten wie Umweltverschmutzung an die Stelle einiger Steuern auf „gute“ Aktivitäten wie den Faktor Arbeit getreten sind (*Tax Bads, not Goods!*).<sup>481</sup>

<sup>476</sup> Vgl. Dritter Teil, C.

<sup>477</sup> *Abgaben zur Kostendeckung* sind bspw. Abgaben zur Bestreitung der Kosten für Umweltdienstleistungen (Benutzerabgaben, *User Charges*) und Maßnahmen zur Verringerung von Umweltbelastungen (zweckgebundene Abgaben, *Earmarked Charges*). Vgl. *EEA 1999*; P. Ekins, S. 42.

<sup>478</sup> Vgl. hierzu *EEA 1996*, S. 4 und S. 24; D. A. Muñoz Jiménez, S. 62; S. Bach, S. 24 ff.; Ye/Ren/Weizsäcker, S. 38 f.

<sup>479</sup> *Lenkungsabgaben* zielen auf die Änderung des Verhaltens von Produzenten und/oder Verbrauchern und eine Verbesserung der Umweltqualität ab. Vgl. *EEA 1999*; P. Ekins, S. 43.

<sup>480</sup> *Fiskalische Ökosteuern* sind solche Steuern, deren Hauptziel die Erhöhung der Einnahmen des Staates ist. Vgl. *EEA 1999*; P. Ekins, S. 43.

<sup>481</sup> Dazu auch *EEA 1996*, S. 4 und 24; D. A. Muñoz Jiménez, S. 62; S. Bach, S. 24 ff.; Ye/Ren/Weizsäcker, S. 38 f.

## I. Abgaben zur Kostendeckung

Die erste Gruppe der kostendeckenden Abgaben dient der Bestreitung der Kosten für notwendige Umweltdienstleistungen, beispielsweise erheben sämtliche EU-Mitgliedstaaten Gebühren, um ihre Kosten für die Haushaltsmüllsammmlung bzw. -verwertung zu decken. In den meisten Ländern ist die Bemessung dieser Gebühren jedoch nicht volumenabhängig, sondern es wird auf die Wohneinheit oder die Anzahl der erfassten Personen abgestellt. Daher gehen von der Vergebührung der Müllabgaben kaum Anreizeffekte aus.<sup>482</sup> Zu dieser Kategorie zählen auch die Abgaben für die Bereitstellung von Trinkwasser in Deutschland und Großbritannien.<sup>483</sup>

Zu unterscheiden von den kostendeckenden Abgaben sind die zweckgebundenen Abgaben als Maßnahme zur Verringerung der Umweltbelastung. Diese zweite große Gruppe umfasst insbesondere die Gebühren für die Abwasserbeseitigung, die es ebenfalls in nahezu allen europäischen Staaten gibt. Obwohl diese Abgaben immer zur Deckung der für die Abwasserbeseitigung notwendigen Kosten verwendet werden, existieren in einzelnen Ländern unterschiedliche Anreizwirkungen abhängig davon, ob die Gebühren an den Wasserverbrauch oder an die Schadstoffe, die sich im Wasser befinden, gekoppelt sind.<sup>484</sup> Durch die Abgaben wurden Gelder für den zügigen Ausbau der Aufbereitungskapazitäten eingenommen. Der steuerliche Anreiz war zwar gering, die Verwendung der eingenommenen Mittel führte jedoch im Laufe von zehn bis 15 Jahren zu einer wesentlichen Verbesserung der Wasserqualität.<sup>485</sup>

Weitere dieser Kategorie zurechenbare Umweltabgaben sind beispielsweise die seit 1985 in Frankreich eingeführten Luftschadstoffabgaben auf SO<sub>2</sub> (Schwefeldioxid), NO<sub>x</sub> (Stickstoffoxide), HCl (Chlorwasserstoff), H<sub>2</sub>S (Schwefelwasserstoff) und VOCs (Flüchtige organische Verbindungen), die Produktabgaben auf Autobatterien, Nickel-Cadmium-Batterien und Quecksilber enthaltende Batterien in Schweden, das im Januar 1998 von der niederländischen Regierung eingeführte Abgabensystem auf Stickstoff- und Phosphorüberschüsse (*Minerals Accounting System, MINAS*) als ein starker Anreiz zur Reduzierung der Stickstoff- und Phosphatmissionen<sup>486</sup> sowie die Fluglärmabgaben in Belgien, Frankreich, Deutsch-

---

<sup>482</sup> Mittlerweile wechseln die Staaten – auch die Schweiz (z. B. Sack- und Grundgebühr) und Österreich (Abfallwirtschafts- und Abfallbehandlungsbeitrag) – jedoch zunehmend auf andere Tarifsysteeme, in deren Rahmen auch die Abfallmenge berücksichtigt wird. Vgl. K. Fischer, S. 246 f.

<sup>483</sup> Vgl. EEA 1999; Hackl/Pruckner, S. 22 f.

<sup>484</sup> Vgl. Hackl/Pruckner, S. 22 f.; EEA 1996, Annex II – Summary Details of Reviewed Taxes.

<sup>485</sup> Dazu EEA 1999.

<sup>486</sup> Die Landwirte führen Aufzeichnungen über den N- und P<sub>2</sub>O<sub>5</sub>-Input in zugekauftem Futter, Leguminosen, chemischen Düngemitteln und Wirtschaftsdünger sowie über den Output an Tieren und pflanzlichen Produkten. Auf dieser Basis wird die Nährstoffbilanz für den landwirtschaftlichen Betrieb ermittelt. Der N- und P<sub>2</sub>O<sub>5</sub>-Überschuss wird als Differenz aus dem Input und dem Output pro Hektar berechnet. Bis 2003 wurde das MINAS-System von den meisten

land, den Niederlanden, Norwegen, Portugal, Schweden und der Schweiz. Diese sind allerdings mit keinen Anreizwirkungen verbunden und werden lediglich für die Errichtung von Lärmschutzanlagen verwendet.<sup>487</sup>

## II. Lenkungsabgaben

Im Unterschied zu den Abgaben zur Kostendeckung haben Lenkungsabgaben eine Änderung des Verhaltens von Produzenten und/oder Verbrauchern zum Ziel.<sup>488</sup> Die Höhe der Lenkungsabgaben i. e. S. wird in ihrer optimalen Ausgestaltung auf jenem Niveau festgelegt, auf dem Grenznutzen und Grenzscha- den einer umweltschädigenden Aktivität gleich groß sind. Können die marginalen Grenzscha- den nicht oder nur mit sehr großen Unsicherheiten erfasst werden, werden die Abgabensätze zur Erreichung bestimmter Umweltziele entsprechend anderer Kriterien wie z. B. des Nachhaltigkeitsprinzips oder des Vorsorgeprinzips festge- legt. In diesem Fall handelt es sich um Lenkungsabgaben i. w. S. (instrumentale Lenkungsabgaben).<sup>489</sup>

Am 1. Oktober 1996 hat Großbritannien eine sog. Mülldeponiesteuer (*Landfill Tax*) eingeführt, die als einzige Lenkungsabgabe i. e. S. (optimale Lenkungsabgabe) bis Ende der 1990er-Jahre europaweit gekennzeichnet war. Die Steuerhöhe wurde 1996 mit sieben GBP pro Tonne und vor dem Hintergrund einer monetären Analyse externer Kosten festgelegt, doch bereits im Jahr 1999 erfolgte eine Erhöhung auf zehn GBP pro Tonne. Diese wich von der ursprünglichen Bewertung ab, da die Steuer als zu niedrig angesehen wurde, um wirksame Anreize zu setzen. Die Steuer wird auf die Deponierung von Abfall erhoben und ist formal vom Deponiebetreiber zu entrichten. Gleichwohl wird davon ausgegangen, dass die Steuer durch eine Kostenerhöhung auf den Abfallerzeuger abgewälzt wird, was dann dem angestrebten Ziel einer Verwirklichung des Verursacherprinzips Rechnung trägt. Anzumerken ist, dass steuerpflichtige Deponiebetreiber eine Steuer- rückerstattung erhalten können, wenn sie in einen Umweltschutzfonds einzahlen, aus dem Maßnahmen zur Verbesserung der Abfallwirtschaft finanziert werden. Als lenkende Abgabe bezweckt die Steuer eine verstärkte Vermeidung, Wiederverwendung und Verwertung von Abfällen. Im Grundsatz setzt die Abgabe durchaus einen finanziellen Anreiz, eine Deponierung von Abfall zu vermeiden.

---

Beteiligten positiv bewertet, es wurde jedoch 2006 infolge einer Entscheidung des EU Gerichtshofs, der das Fehlen der Umsetzung einiger Elemente der EU-Nitratrichtlinie festgestellt hat, verändert bzw. außer Kraft gesetzt. Vgl. *Nienhaus/Knickel*, S. 64 ff. Zu unterscheiden sind die Düngemittelabgaben in Norwegen und Schweden, die eher als Produktabgaben einzustufen sind. Vgl. *P. Ekins*, S. 49.

<sup>487</sup> Vgl. *EEA 1996*, Annex II – Summary Details of Reviewed Taxes; *P. Ekins*, S. 48 ff.; *Hackl/Pruckner*, S. 22 f.

<sup>488</sup> Vgl. *EEA 1999*.

<sup>489</sup> Vgl. *P. Ekins*, S. 43; *Hackl/Pruckner*, S. 23.



Nachdem ein Teil des Steueraufkommens auch zur Reduktion von Arbeitgeberbeiträgen zur Sozialversicherung verwendet wurde, wies die Steuer Komponenten aller drei in diesem Kapitel besprochenen Abgabekategorien (Kostendekungsabgaben, Lenkungsabgaben und fiskalische Ökosteuern) auf. Die Einführung der Mülldeponiesteuern war somit ein erster Schritt in Richtung einer echten ÖSR.<sup>490</sup>

Auch wenn auf europäischer Ebene neben der britischen Mülldeponiesteuern keine weitere optimale Lenkungsabgabe bekannt ist, gibt es unterschiedliche instrumentale Lenkungsabgaben. In Dänemark ist für Müll, der an eine eingetragene gewerbliche Mülldeponie oder Verbrennungsanlage geliefert wird, eine Abgabe zu entrichten. Die Deponieabgabe beträgt 335 DKR pro Tonne, die Abgabe für die Müllverbrennung 260 DKR/Tonne. Findet eine energetische Verwertung statt, sind lediglich 210 DKR/Tonne zu zahlen. Ziel der 1987 eingeführten Abfallabgabe ist es, die Deponierung und Verbrennung von Abfällen zu reduzieren und gleichzeitig den Anteil der wieder- und weiterverwerteten Abfälle zu erhöhen. Dabei ist die Abgabe so gestaffelt, dass die Deponierung gegenüber der Verbrennung kostenintensiver ist, während die Wieder- und Weiterverwertung steuerlich völlig freigestellt ist. Die Abfallabgabe hat dazu beigetragen, dass nicht nur Abfälle wieder- oder weiterverwendet wurden, sondern insbesondere nach 1997 vermehrt auch Baustellenabfall und -abbruch stofflich verwertet wurden. Durch die Taxierung endeten bis 1999 nur noch zehn Prozent des Baustellen- und Abbruchabfalls auf Deponien, und lediglich etwa ein Prozent muss zuvor noch weiterbehandelt werden.<sup>491</sup>

In Schweden wurden eine Abgabe und eine Steuer in Bezug auf Stickstoff in Düngemitteln angewendet, die beide auf der Menge Stickstoff (in kg), die in Düngemitteln enthalten ist, basierten. Wenn weniger als 10 kg Düngemittel verkauft wurden oder die Stickstoffkonzentration weniger als zwei Prozent betrug, wurde keine Abgabe oder Steuer fällig. Die Steuer zur Preisregulierung wurde 1982 eingeführt, aber 1992 wieder außer Kraft gesetzt. Die Einnahmen dieser Steuer wurden genutzt, um Exportsubventionen zu finanzieren. Die Abgabe auf Stickstoff wurde im Juli 1984 eingeführt. Ihr Hauptanliegen war die Reduktion des Düngemittelverbrauchs in Land- und Forstwirtschaft und der damit verbundenen negativen Auswirkungen auf die Umwelt. Die Einnahmen flossen in die Forschung und Förderung der Extensivierung der schwedischen Landwirtschaft. Die Abgabehöhe wurde schrittweise angehoben und belief sich für Stickstoff zum Zeit-

---

<sup>490</sup> Vgl. ECOTEC 2001; Hackl/Pruckner, S. 22 ff.; K. Fischer, S. 249.

<sup>491</sup> Das niederländische Pendant zur Entsorgungsabgabe hatte ebenfalls eine Reduktion der deponierten Müllmengen zum Ziel, es stand dabei jedoch die fiskalische Bedeutung im Vordergrund. Vgl. Jacobsen/Kristoffersen, S. 32; Beyer/Kopytziok, S. 129 ff.; K. Fischer, S. 248 f.; Hackl/Pruckner, S. 23 f.; P. Ekins, S. 49.

punkt des EU-Beitritts 1995 auf etwa 20 Prozent des Marktpreises für Düngemittel.<sup>492</sup>

Eine andere nennenswerte Lenkungsabgabe wurde ebenfalls in Schweden etabliert: die Emissionsabgabe in Form einer Stickoxidabgabe (NO<sub>x</sub>-Abgabe).<sup>493</sup> Die seit 1992 erhobene NO<sub>x</sub>-Abgabe besteuert den Stickoxidausstoß von Feuerungsanlagen, die der Erzeugung von Elektrizität oder Wärme dienen. Aufgrund des hohen Kontrollaufwandes beschränkt sich die NO<sub>x</sub>-Abgabe auf eine kleine Gruppe industrieller Großanlagen und Kraftwerke, die Energie und Wärme für den Endverbrauch bereitstellen und pro Jahr mehr als 50 GWh (bis 1997) bzw. 25 GWh (ab 1997) erzeugen. Der Ausstoß wird jährlich über Messgeräte erfasst, sodass eine mengenbezogene Besteuerung des Stickoxidausstoßes erfolgen kann. Im Rahmen der implementierten NO<sub>x</sub>-Besteuerung findet eine aufkommensneutrale Rückverteilung des NO<sub>x</sub>-Steueraufkommens innerhalb des Unternehmenssektors statt. Alle steuerzahlenden Unternehmen werden gemäß ihrem individuellen Emissions-Output-Verhältnis bewertet und in eine Rangfolge gebracht. Das Kompensationsschema sieht vor, dass diejenigen Unternehmen, die unter diesem Schnitt liegen, die Steuerzahlung der starken Verschmutzer erhalten. Damit wird ein Redistributionsschema von starken Verschmutzern zu umweltfreundlichen Produzenten realisiert. Die Konzeption und Höhe der Abgabe stellten einen Anreiz dafür dar, dass betroffene Unternehmen Maßnahmen zur Überwachung und Reduzierung des NO<sub>x</sub>-Ausstoßes einführten, wodurch es innerhalb von zwei Jahren ab Einführung der Abgabe zu einem Rückgang der NO<sub>x</sub>-Emissionen um 35 Prozent kam.<sup>494</sup>

Ein weiteres Beispiel für Lenkungsabgaben ist die seit 1991 in den deutschen Bundesländern Baden-Württemberg, Bremen, Hessen und Niedersachsen praktizierte Sonderabfallabgabe.<sup>495</sup> Abgabegegenstand ist die Menge und Schädlichkeit des abgelieferten Sondermülls, den es zu vermeiden gilt. Die Abgabensätze sind nach Gefährdungskategorien der Abfälle gestaffelt. Unterschieden nach drei Schadstoff-Kategorien wurden beispielsweise in Hessen von den Industrieunternehmen ab 1993 zwischen 100 und 300 DM pro Tonne Sondermüll entrichtet.

---

<sup>492</sup> Dazu *Nienhaus/Knickel*, S. 72 ff.

<sup>493</sup> Im Gegensatz zu CO<sub>2</sub>- sind NO<sub>x</sub>-Emissionen in starkem Maße von den Verbrennungsbedingungen bzw. den Rückhaltetechnologien abhängig, so dass eine diesbezügliche Umweltabgabe nicht auf den Energieverbrauch durch indirekte Erfassung der Umweltbeeinträchtigung über den Brennstoff, sondern vielmehr direkt auf den Verbrennungsvorgang bzw. die dabei entstehenden tatsächlich gemessenen Emissionen erhoben werden muss. Vgl. *OECD 1999 Deutschland*, S. 159; *H. Jenzen*, S. 110.

<sup>494</sup> Dazu *S. Bayer*, S. 15; *P. Ekins*, S. 48; *J. Hoffmann*, S. 52; *EEA 1996*, Annex III – Some non-energy, environmental taxes.

<sup>495</sup> Nach dem Urteil des Bundesverfassungsgerichts vom 7. Mai 1998 sind die Landesabfallgesetze von Hessen und Schleswig-Holstein verfassungswidrig und wurden aufgehoben. Das Urteil bezieht sich auf die Landesabgabengesetze von Baden-Württemberg und Niedersachsen, die schon 1997 aufgehoben wurden. Vgl. *F. Stehling*, S. 40.

Das anfallende Aufkommen ist zweckgebunden für die Vermeidung und Verwertung von Sondermüll sowie die Sanierung und Analyse von Sondermüll-Altlasten zu verwenden.<sup>496</sup>

Zu erwähnen sind an dieser Stelle auch jene Straßenbenutzungsabgaben (*Traffic Congestion Charges*), die Staus verhindern sollen. So existiert im italienischen Mailand ein System, in dem Autofahrer zu Spitzenzeiten Genehmigungen für die Einfahrt in die Innenstadt erwerben müssen. Diese Gebühr hat zu einer Reduktion des Innenstadtkverkehrs um 50 Prozent geführt.<sup>497</sup>

In den Ländern der EU existiert darüber hinaus eine breite Palette von Produkten, denen aus Lenkungsgründen eine bestimmte Abgabe auferlegt wird. Beispiele sind Pestizide (Schweden, Dänemark), Getränkeverpackungen (Belgien, Finnland, Norwegen), Plastiksäcke (Dänemark, Irland) und verschiedene Verpackungen (Portugal, Belgien, Dänemark).<sup>498</sup> Eine Reihe von europäischen Ländern erhebt außerdem Ressourcensteuern, die sich auf den Abbau von Bau- und Industriemineralien beziehen und bei denen zwischen Wertsteuern (Tschechien, Moldawien, Polen, Russland) und Mengensteuern (Dänemark, Schweden) unterschieden wird.<sup>499</sup> In Dänemark werden etwa bestimmte Rohstoffe – wie z. B. Steine, Kies und Sand – mit einer Steuer von fünf DKR pro Kubikmeter belegt, wenn diese zu gewerblichen Zwecken abgebaut oder eingeführt werden.<sup>500</sup> Zudem wurde in Großbritannien 2002 eine *Aggregates Levy* eingeführt mit den Zielen, die Nachfrage nach Primärbaustoffen (Kies, Sand und Schotter) zu senken, die Extraktion und den Transport umweltfreundlicher zu gestalten, Gemeinden für die Umweltschäden der Extraktionsaktivitäten zu kompensieren und den Anteil an verwendetem Recyclingmaterial zu erhöhen. Weitere Ressourcen, die besteuert werden, sind u. a. Forst- und Fischereiprodukte.<sup>501</sup> Bei all diesen Steuern oder Gebühren wird davon ausgegangen, dass die Erträge insgesamt gering ausfallen werden, was bedeutet, dass die Lenkungswirkung greift.<sup>502</sup>

### III. Fiskalische Ökosteuern

Bei den fiskalischen Ökosteuern stehen die Steuereinnahmen im Vordergrund. Von den Abgaben zur Kostendeckung unterscheidet sich diese Art der Umweltabgaben dadurch, dass ihre Ergiebigkeit weit über die für die Umweltregulierung

---

<sup>496</sup> Vgl. N. Konegen, S. 316.

<sup>497</sup> Auch die norwegischen Städte Bergen, Trondheim und Oslo besteuern Fahrzeuge für die Einfahrt in den Innenstadtbereich. Allerdings steht bei den norwegischen Beispielen insgesamt nicht der Lenkungs-, sondern eindeutig der Fiskaleffekt im Vordergrund. Vgl. P. Ekins, S. 51; Hackl/Pruckner, S. 24.

<sup>498</sup> Vgl. EEA 1996, Annex III – Some non-energy, environmental taxes.

<sup>499</sup> Vgl. Bahn-Walkowiak/Bleischwitz/Kristof, S. 19 ff.

<sup>500</sup> Vgl. K. Fischer, S. 229 f.

<sup>501</sup> Vgl. Bahn-Walkowiak/Bleischwitz/Kristof, S. 19 ff.

<sup>502</sup> Vgl. P. Ekins, S. 50; Hackl/Pruckner, S. 24.; OECD 2006, S. 27.

notwendigen Kosten hinausgeht. In der EU werden in nahezu allen Mitgliedstaaten Steuern auf Mineralöl erhoben, z. B. fällt die Besteuerung von Kraftstoffen in den Niederlanden und in Großbritannien in erster Linie in die Kategorie der fiskalischen Ökosteuern.<sup>503</sup>

In den Niederlanden wurden bereits 1988 die bis dahin bestehenden umweltpolitisch motivierten Einzelabgaben durch eine allgemeine Energiesteuer auf bestimmte Brennstoffe (*Environmental Fuel Tax, EFT*) ersetzt. Damit wurde ein integriertes System zur Finanzierung umweltpolitischer Aufgaben geschaffen, womit das erste ökologische Element ins niederländische Steuersystem eingeführt wurde. 1992 erfuhr diese Brennstoffsteuer eine umfangreiche Reform, in deren Zuge die ökologische Differenzierung der Besteuerung verfeinert wurde. Die *EFT* wird auf alle fossilen Brennstoffe erhoben.<sup>504</sup> Bemessungsgrundlage sind jeweils zur Hälfte der Energiegehalt und der Kohlenstoffgehalt, wie es auch im 1992 vorgelegten Kommissionsentwurf für eine EU-weite Energiesteuer vorgesehen war. Im Unterschied zu den meisten Energiesteuersystemen in Europa handelt es sich bei der *EFT* um eine Primärenergiesteuer.<sup>505</sup>

Im Vereinigten Königreich lag der Schwerpunkt der ökologischen Steuern ab Anfang der 1990er-Jahre auf der Kategorie der fossilen Energien, innerhalb derer die Besteuerung von Treibstoffen im Verkehrsbereich die größte Rolle spielte: Zunächst wurden die Steuern auf Diesel auf das Niveau der Benzinsteuer angehoben, ab 1993 gab es dann eine zeitlich unbefristete und inflationsbereinigte Steigerung der Kraftstoffsteuern um jährlich fünf Prozent, den sog. *Road Fuel Duty Escalator*, und 1997 wurde die Steigerung auf jährlich sechs Prozent erhöht. 1999 wurde der *Escalator* aufgrund von Akzeptanzproblemen ausgesetzt, nachdem die Steueranhebung wegen der gestiegenen Rohölpreise auf den Preis durchschlug und dadurch massive öffentliche Proteste auslöste. Der *Road Fuel Duty Escalator* war nicht aufkommensneutral konzipiert, sondern wurde ausdrücklich als Mittel zur Steigerung der Staatseinnahmen eingeführt. Fehlendes Bewusstsein für diese Steuer seitens der Autofahrer führte gar dazu, sie als Täuschungsmanöver (*Stealth Tax*) anzusehen. Eine ökologische Lenkungswirkung aus den resultierenden höheren Kraftstoffpreisen konnte kaum verzeichnet werden. Der langfristige Pla-

---

<sup>503</sup> Dazu *Hackl/Pruckner*, S. 25.

<sup>504</sup> Benzin, Diesel, leichtes und schweres Heizöl, Gas und Kohle, sofern sie als Brennstoffe Verwendung finden, sowie bestimmte Einsatzstoffe der chemischen Industrie. Mit Wirkung vom 1. Januar 1997 wurde dieser Katalog steuerpflichtiger Energieträger um Uranium-235 erweitert, sofern es in Kernkraftwerken der Stromerzeugung dient. Elektrizität wird nicht direkt besteuert, sie unterliegt lediglich indirekt der Besteuerung in Abhängigkeit der Vorbelastung der für ihre Erzeugung eingesetzten steuerpflichtigen Energieträger. Vgl. *H. Jenzen*, S. 77 ff.

<sup>505</sup> Dazu *Intervies/Blobel/Brink/Kraemer*, S. 42 ff.

nungshorizont, selbstverständlich umweltpolitisch begründet, ist aber ökologisch durchaus sehr positiv zu bewerten.<sup>506</sup>

Die drei in diesem Kapitel angeführten Typen von Umwelt-/Ökoabgaben schließen sich nicht notwendigerweise gegenseitig aus. In der Praxis ist vielfach eine Kombination dieser drei Funktionen zu beobachten: Eine kostendeckende Abgabe entfaltet möglicherweise auch lenkende Wirkung, und das Aufkommen aus einer fiskalischen Ökosteuern kann ggf. vollständig oder teilweise für Umweltschutzzwecke verwendet werden. In manchen Umweltmedien (z. B. im Bereich der Abfallbeseitigung und -entsorgung) gibt es parallel alle drei Abgabentypen, während bestimmte Abgaben (z. B. die britische *Landfill Tax*) die Eigenschaften aller drei Kategorien umfassen können. Dennoch hat die Kategorisierung in drei Abgabentypen eine wichtige Bedeutung: Zunächst verdeutlicht sie die generelle Zielsetzung, die mit der Abgabe verbunden ist, darüber hinaus bestimmt der vorgesehene Zweck auch die Höhe der Umweltabgabe.<sup>507</sup>

Auch wenn die hier ausgewählten Beispiele von Umwelt-/Ökoabgaben in ihrer geschichtlichen Darstellung keinesfalls umfassend sind, dienen sie dazu, einen steuersystematischen Überblick über die wichtigsten Umweltverschmutzungs- und Ressourcenabgaben der EU-Mitgliedstaaten zu geben.

## B. Ökologische Steuerreformen ausgewählter Länder Europas und Harmonisierung des europäischen Energiesteuerrechts

### I. Überblick

Anfang der 1990er-Jahre trat die Energie- und Klimapolitik in den Vordergrund der europäischen Diskussion. Zugleich stieg die strukturelle Arbeitslosigkeit weiter an. Dies führte Mitte der 1990er-Jahre zu einer intensiven Diskussion um die ÖSR. Es wurden in Europa auf jeweils nationaler Ebene eine Vielzahl von CO<sub>2</sub>-/Energiesteuern eingeführt, die neben den klassischen und hauptsächlich fiskalisch motivierten Mineralölsteuern zur Reduktion des Energieverbrauchs bzw. der Treibhausgasemissionen und zur Verteuerung des Faktors Umwelt bzw. zur Entlastung des Faktors Arbeit beitragen sollten.<sup>508</sup> Gleichzeitig ist die Fortentwick-

<sup>506</sup> Dazu *Interwies/Blobel/Brink/Kraemer*, S. 45 ff.; *J. Hoffmann*, S. 50; *A. Pfaller*, S. 7; *BFE 2007*, S. 79 ff.; *Schlegelmilch/Meyer/Kowoll/Pont*, S. 10 f.

<sup>507</sup> „It is therefore important, both for the choice of what is to be taxed and at what level that the objective of the tax according to this classification is determined in advance“. Vgl. hierzu *Hackl/Pruckner*, S. 22; *P. Ekins*, S. 43.

<sup>508</sup> Der stetig steigende Energieverbrauch ist heute der Hauptgrund für Umweltbeeinträchtigungen. Energieeinsparungen, effektivere Energiegewinnungsmethoden und die Substitution umwelt-

lung ökologisch motivierter Energiesteuern durch die Entwicklung auf EU-Ebene geprägt. Laut Statistiken von Ende 2010 waren im Jahr 2008 in den EU-27-Mitgliedstaaten nahe zu 95 Prozent aller Ökosteuern Energie- und Transportsteuern,<sup>509</sup> dabei machten in fast allen Mitgliedstaaten energiebezogene Steuern den größten Anteil der Öko-/Umweltsteuern aus. In Konsequenz dieser Entwicklungstendenz wurde das Hauptgewicht der bisherigen ÖSR der EU-Mitgliedstaaten auf die Besteuerung von Energie gelegt. Energie- bzw. CO<sub>2</sub>-Steuern spielen sowohl in der wissenschaftlichen als auch in der politischen Diskussion in der VR China eine immer größere Rolle.<sup>510</sup>

Innerhalb der EU hat Deutschland mit seinem Weg in eine ÖSR keineswegs einen nationalen Alleingang unternommen. Einige Nachbarstaaten haben zum Teil schon vor Jahren in verschiedenen Intensitäten mit einer ÖSR begonnen und mittlerweile verschiedene Elemente einer solchen Reform umgesetzt. Es wird hierbei im Wesentlichen zwischen zwei Reformmodellen unterschieden: zwischen der Einführung ökologisch motivierter Instrumente und einer umfassenden ÖSR. Bereits Anfang der 1990er-Jahre wurden die ersten CO<sub>2</sub>-Steuern in einzelnen nordischen Ländern (Dänemark<sup>511</sup>, Finnland<sup>512</sup>, Norwegen<sup>513</sup> und Schweden<sup>514</sup>) eingeführt, die explizit ein ökologisches Lenkungsziel verfolgen. Mit der Vereinbarung der Kyoto-Ziele und im Rahmen des Harmonisierungsfortschritts in Form der EU-Energiesteuerrichtlinie folgten Ende der 1990er-Jahre und ab dem Jahr 2000 weitere Länder mit der Einführung ökologisch motivierter Instrumente bzw. einer umfassenden ÖSR (Niederlande<sup>515</sup>, Deutschland<sup>516</sup> und Großbritannien<sup>517</sup>). In den anderen west- und südeuropäischen Ländern<sup>518</sup> wurden zwar teilweise

---

schädlicher durch weniger umweltschädliche Energieträger könnten eine Vielzahl der ökologischen Probleme reduzieren und insbesondere den Treibhauseffekt positiv beeinflussen. Durch diese hohe Korrelation des Energieeinsatzes mit den meisten umweltschädlichen Stoffen und Prozessen stellen CO<sub>2</sub>-/Energiesteuern ein adäquates Instrument zur Verbesserung unserer globalen Umweltsituation dar. Dazu *H. Jenzen*, S. 6 f.

<sup>509</sup> Der Rest teilt sich auf Umweltverschmutzungs- und Ressourcensteuern auf, denen nur eine marginale Bedeutung zukommt. Vgl. *EU Tax Trends 2010*. S. 149 ff.

<sup>510</sup> Vgl. hierzu Vierter Teil.

<sup>511</sup> Vgl. hierzu Dritter Teil, B, II, 1.

<sup>512</sup> Vgl. hierzu Dritter Teil, B, II, 2.

<sup>513</sup> Vgl. hierzu Dritter Teil, B, II, 3.

<sup>514</sup> Vgl. hierzu Dritter Teil, B, II, 4.

<sup>515</sup> Vgl. hierzu Dritter Teil, B, III.

<sup>516</sup> Vgl. hierzu Dritter Teil, B, IV.

<sup>517</sup> Vgl. hierzu Dritter Teil, B, V.

<sup>518</sup> Aufgrund der Unzugänglichkeit der Literatur sind die mittel- und osteuropäischen Länder (MOE-Staaten) sowie die Neuen Unabhängigen Staaten der früheren Sowjetunion (NUS) von dieser Untersuchung ausgenommen. Allerdings sind die Chancen für eine umfassende Einführung von Ökosteuern und ökonomischen Instrumenten für den Umweltschutz im Allgemeinen im Osten mitunter größer als im Westen, Norden und Süden Europas. Die dortigen Gesellschafts- und Wirtschaftssysteme befinden sich – wie die in der VR China – in einem grundlegenden Wandel

umwelt- und steuerpolitische Ansätze diskutiert, es wurden jedoch im Laufe des Harmonisierungsfortschritts entweder keine bzw. nur in unbedeutendem Umfang ökologisch motivierte Steuern eingeführt (Belgien<sup>519</sup>, Irland<sup>520</sup>, Österreich<sup>521</sup>, Schweiz<sup>522</sup>, Griechenland, Portugal und Spanien<sup>523</sup>) oder die Einführung scheiterte

---

hin zu einem stärker marktwirtschaftlich geprägten System. (*Exkurs: Slowenien ist der MOE-Staat, der mit Beginn des Jahres 1997 als erster eine CO<sub>2</sub>-Steuer eingeführt hat. Ihre Preisauswirkungen schwankten zwischen drei und elf Prozent. Anfang 1998 wurde die Steuer sogar verdreifacht, was zu nicht unerheblichen Verstimmungen in der Wirtschaft führte. Grund dafür war insbesondere die überraschende Erhöhung und die Art der Verwendung des Steueraufkommens. Die Steuererhöhung erfolgte ohne Ankündigung, sodass niemand die Chance hatte, sein Investitions- und Konsumverhalten anzupassen. Des Weiteren wurde das Aufkommen nicht an die Gesamtwirtschaft zurückgegeben, sondern offenbar gezielt zur Finanzierung eines einzelnen Entwicklungsprojekts eingesetzt.*) Vgl. hierzu J. Malley, S. 18 ff.; K. Schlegelmilch 2002/a.

<sup>519</sup> Belgien begann 1993 mit der Einführung marktwirtschaftlicher Instrumente der Umweltpolitik im Rahmen einer ÖSR, die mit einer Energieabgabe und einer Verpackungsteuer umgesetzt wurde. Bei der Energieabgabe handelt es sich um eine reine Endenergiesteuer für private Haushalte auf Heizöl, Mineralöl, Erdgas und Strom unter weitgehender Freistellung des industriellen Sektors. Im europäischen Vergleich ist die Abgabenhöhe als niedrig bis durchschnittlich zu beurteilen. Das von den Privathaushalten bewältigte Aufkommen wurde aus wettbewerbspolitischen Motiven zur Entlastung der Sozialversicherungsbeiträge der Unternehmen verwendet. Bei dieser Konstellation ist es ausgesprochen problematisch, überhaupt von Aufkommensneutralität – wobei die Kompensation in Bezug auf die Aufteilung zwischen Unternehmen und privaten Haushalten zumindest annähernd äquivalent der Steuerbelastung erfolgt – zu sprechen. Vgl. BFE 2007, S. 62 f.; H. Jenzen, S. 63 ff.; J. Ganghof, S. 124.

<sup>520</sup> Im Rahmen der *Climate Change Strategy* für Irland seit dem Jahr 2000 gab es eine umfassende Diskussion um die Einführung einer *Carbon/Energy Tax*. Vom Finanzministerium wurde eine *Green Tax Group* eingerichtet, die einen Vorschlag unterbreiten sollte. Die Öffentlichkeitsbeteiligung machte allerdings deutlich, dass die CO<sub>2</sub>-/Energiesteuer wenig Unterstützung fand, sodass die Einführung stetig verschoben wurde; vgl. BFE 2007, S. 71 f. Für das Budget 2010 hat Irland jüngst die Einführung einer CO<sub>2</sub>-Steuer beschlossen; vgl. <[http://www.co2-handel.de/article185\\_12408.html](http://www.co2-handel.de/article185_12408.html)>, eingesehen am 20. Dezember 2010.

<sup>521</sup> 1995 wurde ein Mineralölsteuergesetz im Zusammenhang mit Österreichs EU-Beitritt erlassen. Die jeweils im Zuge der Steuerreform 1996 und 2004 eingeführten Energieabgaben (Elektrizität und Erdgas 1996; Kohle 2004) waren primär als allgemeine Verkehr- bzw. Verbrauchsteuern ausgestaltet und fiskalisch ausgerichtet. Entgegen den Vorstellungen der überwiegenden Zahl der Umweltökonominnen wurde nicht der möglichst primärnahen Besteuerung der Vorzug gegeben, sondern auf der Ebene der Endenergie eine Verteuerung eingeleitet. Diese „kleine“ ÖSR wurde allerdings im Wesentlichen zur Budgetkonsolidierung durchgeführt, die Finanznot lässt daher den ökologischen Nutzen zum propagandistischen Nebenzweck verkommen. Das Aufkommen aus den Energieabgaben fließt überwiegend in den allgemeinen Haushalt, allein rund zwölf Prozent des Aufkommens sollten zum Umweltschutz und zur Förderung von energiesparenden Maßnahmen aufgewandt werden. Die Verwendung zum Ausgleich des Haushaltsdefizits machte die Abgaben unpopulär. Interessante ökologisch motivierte Ergänzungen sind heute die im Transportbereich erhobene Normverbrauchsabgabe, Kfz-Steuer sowie Straßenbenutzungsabgabe. Vgl. H. Jenzen, S. 91 ff.; J. Hoffmann, S. 50; BFE 2007, S. 76 f.; *Interwies/Blobel/Brink/Kraemer*, S. 44 f.; B. Petrovic, S. 5 ff.; J. Ganghof, S. 123 f.

<sup>522</sup> Ebenso wie die EU hat sich die Schweiz mit der Ratifizierung des Kyoto-Protokolls verpflichtet, den Ausstoß von Treibhausgasen um acht Prozent bis 2008 bzw. 2012 gegenüber 1990 zu verringern. Die Schweiz geht bei der Ausgestaltung einer ÖSR ihren eigenen Weg. Die Schweizer Regierung beabsichtigte bereits im Jahr 1994 die Einführung einer emissionsabhängigen CO<sub>2</sub>-

schlussendlich am Verfassungsgericht (Frankreich<sup>524</sup>) bzw. wurde wegen Protesten ausgesetzt (Italien<sup>525</sup>). Auf Basis dieser Hintergrundinformationen wurden für die

Abgabe. Ein Bundesgesetz über die Reduktion der CO<sub>2</sub>-Emissionen (CO<sub>2</sub>-Gesetz) wurde zum 1. Mai 2000 in Kraft gesetzt; es stellte die wichtigste gesetzliche Grundlage für die Umsetzung der Klimapolitik in der Schweiz dar. Das CO<sub>2</sub>-Gesetz sah eine Gesamtreduktion der CO<sub>2</sub>-Emissionen um zehn Prozent gegenüber 1990 und Teilziele für Brennstoffe (minus 15 Prozent) und Treibstoffe (minus acht Prozent) vor. Die angestrebten Reduktionsziele konnten jedoch nicht erreicht werden. Nach einem Vernehmlassungsverfahren wurde zum 1. Januar 2008 in der Schweiz eine CO<sub>2</sub>-Abgabe auf fossile Brennstoffen eingeführt, die eine stufenweise Erhöhung (ab dem 1. Januar 2010 auf 36 CHF pro Tonne CO<sub>2</sub>) vorsah. Das schweizerische Modell zeichnete sich durch drei Besonderheiten aus: Der Gesetzesvorschlag sah zum einen die Verankerung klarer CO<sub>2</sub>-Reduktionsziele ab dem Jahr 2000 und – im Gegensatz zum Vorschlag der EU-Kommission – eine Fixierung der Höchstsätze anstatt der Mindestsätze vor. Zum anderen erfolgte die Einführung der CO<sub>2</sub>-Abgabe nicht obligatorisch, sondern nur subsidiär für den Fall, dass andere Maßnahmen zur Erreichung der vordefinierten Ziele nicht genügten. Darüber hinaus wurde die Verfolgung einer fiskalischen Zielsetzung ausdrücklich verneint und eine Aufkommensneutralität und Gruppenäquivalenz befürwortet, d. h., der Haushalts- und Unternehmenssektor sollten jeweils den von ihnen gezahlten Anteil des Steueraufkommens zurückbekommen. Für die Unternehmen ist eine Senkung der Sozialversicherungsbeiträge vorgesehen, für die Haushalte ein pauschaler Pro-Kopf-Transfer (Ökobonus). Vgl. hierzu *H. Jenzen*, S. 95 ff.; *Brünninger/Schulze/Straubhaar*, S. 16 ff.; *Stiftung Pusch*, S. 2 ff.; *J. Malley*, S. 17 f.; *UVEK Schweiz*, S. 3 ff.; *Interviews/Blobel/Brink/Kraemer*, S. 36.

<sup>523</sup> In den Kohäsionsländern Spanien, Portugal und Griechenland gab es auf nationaler Ebene keine ökologisch motivierten Energiesteuern. Die Erfüllung der Kyoto-Ziele wird aufgrund der stark gestiegenen Treibhausgas-Emissionen immer schwieriger. Da jedoch in allen drei Ländern die wirtschaftliche Kohäsion mit den „alten“ EU-Staaten im Mittelpunkt steht, gab es aufseiten der Regierung wenig Engagement. Nur in Spanien hat sich auf regionaler Ebene (Andalusien, Castila-La-Mancha und Galizien) eine eigene Dynamik entwickelt, aus der heraus seit Beginn der 1990er-Jahre in diesen Regionen eine Reihe von ökologisch motivierten Steuern eingeführt wurde. Vgl. *BFE 2007*, S. 70 f.

<sup>524</sup> Die Besonderheit der französischen ÖSR ist, dass das Land seit 1997 fünf verschiedene Ökosteuern (Steuern auf Abwasser, Luftverschmutzung, Mineralöl, Lärm und Hausmüll) zu einer einheitlichen Abgabe (*Taxe Générale sur les Activités Polluantes, TGAP*) zusammengeführt hat. Im Jahr 2000 wurde die TGAP auf weitere Steuergegenstände (Waschmittel, Kies, Pestizide und Industrieanlagen) ausgeweitet. Für Anfang 2001 war ein Energiebesteuerungsvorschlag in der Diskussion gewesen, der aber nicht verwirklicht wurde. Das Verfassungsgericht (Conseil Constitutionnel) lehnte ihn aus zwei Gründen als verfassungswidrig ab: Einerseits wären weniger energieintensive Industrien gegenüber energieintensiveren benachteiligt worden; andererseits entstanden verfassungsrechtliche Bedenken wegen der geplanten Verwendung für die Finanzierung der 35-Stunden-Woche. Im Juli 2001 beschloss die französische Regierung, den Vorschlag zur Einführung der Energiesteuer auszusetzen. Als Alternative wurden freiwillige Vereinbarungen mit der Industrie zur Reduktion der CO<sub>2</sub>-Emissionen diskutiert, die ab 2004 mit einem EU-konformen Emissionshandelssystem verbunden werden sollten. Vgl. *Schlegelmilch/Meyer/Kowoll/Pont*, S. 12; *Interviews/Blobel/Brink/Kraemer*, S. 36; *J. Malley*, S. 12 f.

<sup>525</sup> Italien gilt als erstes mediterranes Land, das eine grundlegende ÖSR eingeführt hat. Ab 1998 versuchte Italien eine schrittweise Einführung von Umweltsteuern auf CO<sub>2</sub>-Emissionen. Im Januar 1999 wurde schließlich eine CO<sub>2</sub>-Steuer gemessen am CO<sub>2</sub>-Gehalt der Emissionen eingeführt, in deren Rahmen bestehende Mineralölsteuern erhöht und durch Steuern auf weitere Energieträger ergänzt werden sollten. Die Verwendung der Steuereinnahmen war zur Senkung



vorliegende Arbeit – unabhängig von der Darstellung der EU-Energiesteuer-richtlinie<sup>526</sup> – sieben repräsentative Länderbeispiele<sup>527</sup> in vier großen Kategorien (skandinavische Länder, Niederlande, Deutschland und Großbritannien) ausgewählt. Ein Grund für die Auswahl dieser Staaten ist, dass in diesen Ländern umfassende und eingehende Evaluationsstudien mit verschiedenen Schwerpunkten (ökologische, ökonomische und soziale Auswirkungen) vorliegen. Weiterhin berücksichtigen die genannten Studien gewissermaßen auch eine Differenzierung in Kurz-, Mittel- und Langfristbetrachtungen, was zur Erreichung des Untersuchungsziels im Hinblick auf eine Übertragung auf die VR China als wünschenswert erscheint. Aufgrund der unterschiedlichen Motivation, Ziele und politischen Rahmenbedingungen der Energiesteuern variieren die Steuermodelle, Tatbestandsmerkmale und die Aufkommensverwendung und somit auch die Wirkungen der verschiedenen Steuersysteme erheblich. Um Aussagen über die Zusammenhänge zwischen Konzeption und Umsetzung zu analysieren und darauf aufbauend Empfehlungen für die VR China abzuleiten, werden die Erfahrungen in den jeweiligen europäischen Ländern steuersystematisch dargestellt und vergleichend ausgewertet. Im Sinne einer Strukturbereinigung werden zudem wichtige Eckpunkte der Steuererhebung bzw. -verwendung der untersuchten Länder analysiert, die für die Bewertung des Zusammenhangs zwischen Design und Wirkung einer ÖSR wichtig sind.<sup>528</sup>

## II. Skandinavische Länder – Vorreiter einer Ökologischen Steuerreform

### 1. Dänemark

Dänemark wird in der Literatur als Paradebeispiel für Energiesteuern genannt und gehört zu den Pionierländern einer ÖSR. Gegenwärtig ist die dänische Energiebesteuerung eine der höchsten der Welt. Es werden Steuern auf Energie, CO<sub>2</sub> und Schwefel erhoben.<sup>529</sup>

---

der Arbeitgeberbeiträge zur Sozialversicherung (60 Prozent), für Steuerermäßigungen sozial benachteiligter Gruppen (30 Prozent) und für Umweltschutzprojekte (zehn Prozent) vorgesehen. Steuererhöhungen für die Industrie wurden vom Erfolg der Harmonisierungsbestrebungen auf EU-Ebene abhängig gemacht. Der ursprüngliche Plan sah Steuererhöhungen in fünf Stufen vor. Aufgrund schwacher politischer Führung und Protesten wurde die schrittweise Anhebung ab 2000 nicht fortgesetzt. Vgl. *BFE 2007*, S. 72 f.; *Interwies/Blobel/Brink/Kraemer*, S. 35 f.; *J. Malley*, S. 14 f.

<sup>526</sup> Vgl. hierzu Dritter Teil, B, VI.

<sup>527</sup> „Repräsentativ“ sowohl aus Sicht der chinesischen als auch der deutschen bzw. europäischen Literatur.

<sup>528</sup> Siehe dazu *Eurostat 2003*, S. 3 ff.; *EEA 1996*, S. 33 ff.; *EEA 2000*, S. 26.; *EEA 2005*, S. 83 ff.; *OECD 1993*, S. 30 ff.; *H. Jenzen*, S. 27 ff.; *J. Ganghof*, S. 77 ff.; *J. Malley*, S. 1 ff.; *M. Wasmeier*, S. 281 ff.; *H. Li 2007*, S. 57 ff.; *S. Chen*, S. 166 ff.; *Y. Jiang*, S. 75 ff.; *Yang/Cai/Cao*, S. 17 ff.

<sup>529</sup> Das neue Energiepaket sah für Januar 2010 die Einführung einer neuen Steuer auf NO<sub>x</sub> vor. Vgl. *White & Case 2009*, S. 8; *BFE 2007*, S. 63 f. Hierbei wird von einer Energiebesteuerung i. w. S.

Bis Anfang der 1990er-Jahre waren die Energiesteuern in Dänemark in erster Linie fiskalisch motiviert.<sup>530</sup> Das änderte sich mit dem zunehmenden Bewusstsein über den Treibhauseffekt. So war es erklärtes Ziel der dänischen Regierung, die CO<sub>2</sub>-Emissionen bis 2005 um 20 Prozent und den Primärenergieträgerverbrauch als solchen um 15 Prozent zu senken.<sup>531</sup>

1993 wurde eine CO<sub>2</sub>-Steuer eingeführt. Im Gegenzug wurden die Energiesteuern gesenkt, was zu einer erheblichen Verschiebung des Preisgefüges zwischen den Energieträgern führte. Die Einbettung der kombinierten Energiebesteuerung<sup>532</sup> in ein umfassendes Konzept einer ÖSR trat zum Jahresbeginn 1994 in Kraft. Kernpunkt des Reformkonzepts waren die stufenweise Erhöhung und Einführung diverser ökologisch motivierter Produktsteuern, einer differenzierten Abfallbesteuerung und neuer Lenkungsabgaben im Verkehrsbereich sowie im Gewässerschutz (sog. *Green Taxes*). Die Ernsthaftigkeit der ÖSR ließ sich an der gezielten mittelfristigen Strukturänderung des Steueraufkommens ablesen. In einem ersten Schritt, der auf den Zeitraum 1994 bis 1998 ausgelegt war, wurde das Einkommen der Einkommensteuern um rund 2,2 Prozent bezogen auf das BIP reduziert. Zur Finanzierung trugen die *Green Taxes* mit 55 Prozent bei, die restlichen 45 Prozent wurden durch erhöhte Steuern aus Kapitaleinkommen aufgebracht.<sup>533</sup>

Die Industrie wurde aus wettbewerbspolitischen Gründen in der ersten Stufe weitgehend von den Abgabenbelastungen ausgenommen.<sup>534</sup> Dies ermöglichte den Unternehmen, energieintensive Betriebsteile auszugliedern und damit eine stärkere

---

ausgegangen, die neben den CO<sub>2</sub>-/Energiesteuern auch Steuern auf die Emissionen klassischer Luftschadstoffe wie Schwefeldioxid, Stickoxid und Kohlenmonoxid miteinbeziehen. Dazu *H. Jenzen*, S. 15.

<sup>530</sup> Dänemark besteuert Benzin allgemein schon seit 1917 und den Energieverbrauch seit 1977. Von 1985 bis 1992 wurden zusätzliche Besteuerungen für verbleites Benzin, Abfall, Verpackungen und natürliche Ressourcen wie Kies eingeführt. Dazu *Schlegelmilch/Meyer/Kowoll/Pont*, S. 7 ff.

<sup>531</sup> Vgl. *L. Mez*, S. 111; *H. Jenzen*, S. 66; *Intervies/Blobel/Brink/Kraemer*, S. 39.

<sup>532</sup> Die Ausgestaltung der Energiebesteuerung erfolgte in Form einer energieträgerspezifischen Festlegung der Besteuerung bei gleichzeitiger Berücksichtigung der Verwendungsart in der Endenergiestufe, insbesondere durch die Unterscheidung zwischen privatem und gewerblichem Verbrauch. Die energieträgerspezifische Ausgestaltung setzt sich aus zwei Komponenten, einer CO<sub>2</sub>-Komponente in Abhängigkeit des CO<sub>2</sub>-Gehalts und einer spezifischen Energiekomponente in Abhängigkeit des Energiegehalts, zusammen. Die Steuerpflicht kombiniert in der Festlegung der Steuerobjekte sowohl Primär- als auch Sekundärenergieträger. Zur Vermeidung von Doppelbelastungen sind die für die Stromerzeugung verwendeten Energieträger von der Steuer befreit. Für die Elektrizität wird unabhängig von der Art der Stromerzeugung ein fixer Steuerbetrag je Kilowattstunde festgelegt. Dazu *L. Mez*, S. 120; *OECD 1995*, S. 28; *H. Jenzen*, S. 66 f.

<sup>533</sup> Vgl. *Krebs/Reiche, J. Hoffmann*, S. 55 ff.; *Intervies/Blobel/Brink/Kraemer*, S. 39 ff.; *H. Jenzen*, S. 66 ff.

<sup>534</sup> Zur Wahrung ihrer Wettbewerbsfähigkeit wurde Unternehmen die jeweils erhobene Energiesteuer zu 100 Prozent erstattet, die CO<sub>2</sub>-Steuer zu wenigstens 50 Prozent, die je nach Energieintensität des Unternehmens und unter Verpflichtung für bestimmte Energieauditprogramme auf einen Mindestbetrag von ca. 2.500 DKR zu reduzieren war. Dazu *J. Malley*, S. 11; *L. Mez*, S. 120; *H. Jenzen*, S. 68.

Besteuerung zu umgehen. Eine Reform der Befreiungsregelungen bzw. eine Verbesserung des ÖSR-Konzepts war dementsprechend notwendig geworden. Damit hat die Regierung die zweite Phase der ÖSR eingeleitet. 1996 erfolgte eine umfassende Modifizierung des Steuerkonzepts mittels Erhebung eines Energiepaketes (sog. *Danish Energy Package*), das Steuern, freiwillige Vereinbarungen und Subventionen umfasste.<sup>535</sup> Außerdem wurde im Rahmen dieses Energiepakets eine Schwefelsteuer eingeführt.<sup>536</sup>

Die bemerkenswerteste Neuerung lag in der dreigeteilten steuerlichen Erfassung der Energieverwendung statt der pauschalen Befreiung nach individueller Energieintensität der Unternehmen im industriellen Sektor. Die Energieverwendung wurde aufgeteilt in Energieeinsatz für den Produktionsprozess und für die industrielle Raumheizung. Dabei wurde in der Gestaltung zwischen leichten und schweren Prozessen differenziert. Energieeinsatz für leichte Prozesse wurde im Jahr 2000 im Durchschnitt mit 15 Prozent des Normalsatzes besteuert und für schwere Prozesse mit vier Prozent. Die Besteuerung für Raumheizung lag bis zum Jahr 2000 auf demselben Niveau wie für die privaten Haushalte. Darüber hinaus wurden den Unternehmen weitere Vergünstigungen gewährt, wenn sie sich verpflichteten, an einem Energieaudit<sup>537</sup> teilzunehmen. Weitere Steuerbefreiungen umfassten Brennstoffe zur Stromerzeugung, Energieeinsatz für den Luft- und Seetransport, für Massentransporte und für die Ölförderung in der Nordsee, die für Energie- und CO<sub>2</sub>-Steuer gleichermaßen galten. Ökologische motivierte Steuerbefreiungen galten für Biokraftstoffe und erneuerbare Energieträger.<sup>538</sup>

Außer den Energie- und anderen Umweltsteuern wurden in der dritten Phase ab 1999 in Dänemark die Steuern auf Kapitaleinkommen erneut erhöht. Diese dritte Umschichtung der Besteuerungsbasis betrug ungefähr 0,6 Prozent des BIP. 1999 wurde auch ein Gesetz zur Liberalisierung des Strommarkts mit ökologi-

<sup>535</sup> Vgl. *BFE 2007*, S. 63 f.; *Internvies/Blobel/Brink/Kraemer*, S. 39 ff.; *H. Jensen*, S. 66 ff.

<sup>536</sup> Grundlage für die Steuerbemessung der Schwefelkomponente war der Schwefelgehalt der Energieträger. Lediglich Kohle und Heizöl unterlagen der Schwefelbesteuerung. Für beide Energieträger war ein steuerfreier Basisgehalt an Schwefel von der Besteuerung ausgenommen. Dieser Freibetrag sollte aber bis zum Jahr 2000 kontinuierlich reduziert werden. Ebenfalls bis zum Jahr 2000 war der Einsatz von Kohle und Heizöl für die Elektrizitätsgewinnung von der Steuer befreit. Sofern Entschwefelungsmaßnahmen vorgenommen wurden oder der Schwefel während des Produktionsprozesses in andere Produkte gebunden wurde, konnten die Industrieunternehmen außerdem die Schwefelsteuer weitestgehend rückerstattet bekommen. Vgl. *H. Jensen*, S. 67 f.

<sup>537</sup> Bei dem Energieaudit werden Einsparpotenziale geprüft. So können im Zuge freiwilliger Vereinbarungen zwischen Umweltministerium und Unternehmen Energieeffizienz-Maßnahmen ausgehandelt werden. Als Gegenleistung reduziert der Staat den Steuersatz oder hält ihn konstant. Um eine Steuerreduktion zu erreichen, müssen die Unternehmen alle Effizienzinvestitionen durchführen, deren Amortisationszeit – abhängig von der Branche – bei unter vier bis sechs Jahren liegt. Werden die Vorgaben nicht erfüllt, wird die Ausnahmeregelung beendet und der vollständige Steuersatz tritt in Kraft. Vgl. *Krebs/Reiche*.

<sup>538</sup> Vgl. *J. Malley*, S. 10 ff.; *Internvies/Blobel/Brink/Kraemer*, S. 40; *H. Jensen*, S. 68 f.

schen Elementen beschlossen. Bestandteile des Konzepts sind die Neutralisierung sinkender Strompreise durch höhere Steuern, marktregulierende Maßnahmen für Strom aus Windenergie und CO<sub>2</sub>-Quoten für konventionelle Energieerzeuger.<sup>539</sup>

Mit der ÖSR war keine Erhöhung der Gesamtabgabenbelastung beabsichtigt. Dennoch wurde ein Teil des Steueraufkommens nicht aufkommensneutral in Form einer Entlastung der Sozialversicherungsbeiträge an die Steuerzahler zurückgegeben, sondern befristet zur Strukturanpassung verwendet.<sup>540</sup> Vom Jahr 2000 an wurde das Aufkommen dann vollständig zur Senkung der Lohnnebenkosten eingesetzt.<sup>541</sup>

Das dänische Besteuerungsverfahren orientiert sich in weiten Teilen an der Erhebung der Mehrwertsteuer. Die Steuer ist von den Produzenten bzw. Händlern der steuerpflichtigen Energieträger an den Fiskus zu entrichten, wobei der Steuerbetrag auf den Rechnungen gesondert auszuweisen ist. Die für den industriellen Sektor vorgegebenen Steuervergünstigungen können nach Erklärung des Energieverbrauchs der betroffenen Unternehmen im Rahmen des Umsatzsteuerverfahrens als Rückerstattungsansprüche geltend gemacht werden.<sup>542</sup>

Das Energiepaket wurde im Jahr 1999 umfassend evaluiert. Erwähnenswert ist, dass der Energieverbrauch trotz starken Wirtschaftswachstums in den vorausgegangenen Jahren absolut gesunken war. Nach einer Schätzung der dänischen Regierung wurde durch das Energiepaket die CO<sub>2</sub>-Reduktion, die bei der Einführung 1996 erwartet wurde, bis 2005 nahezu erreicht. Die gesamte Reduktion der CO<sub>2</sub>-Emissionen bis 2005 wurde auf 15 Prozent anstelle der angestrebten 20 Prozent geschätzt (die Verfehlung des Ziels wurde v. a. dem Emissionsanstieg im Verkehrssektor zugerechnet). Damit leistete das Energiepaket einen wesentlichen Beitrag zum Klimaschutzziel. Als weitere Möglichkeiten, um die Lenkungswirkung des Energiepakets zu erhöhen, schlug der Regierungsausschuss vor, die Stellung zusätzlicher Maßnahmen wie Beihilfen für Energiesparinvestitionen zu verstärken und sie in überarbeiteter Form über 1999 hinaus beizubehalten. Jenseits des Klimaschutzziels hat sich die Lenkungswirkung der sog. „kleineren“ Steuern<sup>543</sup> als sehr effizient für die Lösung oder Reduzierung von Umweltproblemen erwiesen.<sup>543</sup>

<sup>539</sup> Vgl. J. Malley, S. 27; *Interviews/Blobel/Brink/Kraemer*, S. 40 f.

<sup>540</sup> Zur Investitionsförderung für Effizienzmaßnahmen, zur Kostendeckung der Verwaltung sowie zur anderweitigen Entlastung kleiner und mittlerer Unternehmen einschließlich landwirtschaftlicher Betriebe, die durch die Senkungen der Sozialversicherungsbeiträge nur wenig entlastet werden. Vgl. *Interviews/Blobel/Brink/Kraemer*, S. 41; H. Jenzen, S. 70 f.

<sup>541</sup> Vgl. *Krebs/Reiche*.

<sup>542</sup> Vgl. H. Jenzen, S. 70.

<sup>543</sup> Deutliche Reduktionen wurden beim Schwefelgehalt in Treibstoffen (zwischen 33 und 75 Prozent), dem Benzolgehalt in Benzin (um zwei Drittel) und den Partikelemissionen bei Diesel (um 13 Prozent) erreicht. Bleihaltiges Benzin ist de facto vom Markt verschwunden, der Anteil verbrauchsarmer Kraftfahrzeuge erhöhte sich, und der Pestizidverbrauch wurde in kurzer

Die ökonomischen Wirkungen wurden aufgrund der gezielten Aufkommensneutralität der ÖSR von Anfang an als gering eingeschätzt. Hinsichtlich der Wettbewerbsfähigkeit dänischer Unternehmen wies die Regierung zunächst darauf hin, dass Unternehmensausgaben durch Faktoren wie Zinssatz und Gehälter stärker als durch Steuern beeinflusst wurden. Der Wettbewerbsfähigkeit energieintensiver Industrien sei durch die Sonderregelungen Rechnung getragen worden. Zudem hätte sich die Investitionsförderung im Rahmen der ÖSR positiv auf die Wettbewerbsfähigkeit ausgewirkt. Die Evaluation von 1999 kam allerdings zu dem Ergebnis, dass das produzierende Gewerbe stärker als ursprünglich angenommen belastet wurde. Im Gegenzug fielen die Belastungen für andere Sektoren geringer als erwartet aus.<sup>544</sup>

Schließlich wurde der ÖSR ein leicht positiver Beschäftigungseffekt zugesprochen.<sup>545</sup> Allerdings erwartete die Regierung, dass der Effekt einer Schaffung von Arbeitsplätzen langfristig abnehmen und die Entwicklung des Arbeitsmarkts wesentlich von anderen Faktoren wie Inflation und Wirtschaftswachstum abhängen würde. Damit steht der Anspruch der Lenkungswirkung in Konflikt mit der erwünschten umfangreichen und dauerhaften Reduzierung von Lohnnebenkosten.<sup>546</sup>

Beispielhaft beim dänischen Vorgehen ist der politische Wille der Regierung, durch eine ÖSR das Klimaschutzziel zu erreichen. Klimaschutzpolitik wird dort zur nationalen Aufgabe erhoben, dem sich andere Politikfelder unterzuordnen und an das sich gesellschaftliche Institutionen anzupassen haben. Damit hat sich Dänemark als Vorreiter für eine neue Ernsthaftigkeit im ökologischen Diskurs etabliert. Das dänische Beispiel zeigt zudem, dass freiwillige Vereinbarungen bzw. Selbstverpflichtungen in der Praxis kein Ersatz, sondern eine sinnvolle Ergänzung zu Ökosteuern sind.<sup>547</sup>

## 2. *Finnland*

Finnland führte bereits im Januar 1990 als weltweit erstes Land eine CO<sub>2</sub>-Steuer in Ergänzung der bis dato bestehenden Energiebesteuerung ein. Die Energiesteuerkonzeption basierte bis 1996 auf zwei Grundelementen, einer allgemeinen fiskalisch motivierten Energiesteuer (*Basic Tax*) und einer kombinierten CO<sub>2</sub>-/Energiesteuerkomponente. Den Besteuerungsgegenstand bildeten fossile Energieträger und Elektrizität, die sowohl bei der Herstellung bzw. Gewinnung als

---

Zeit um zehn bis 20 Prozent verringert. Dazu *J. Malley*, S. 27; *Internvies/Blobel/Brink/Kraemer*, S. 41.

<sup>544</sup> Vgl. *Internvies/Blobel/Brink/Kraemer*, S. 41 f.

<sup>545</sup> Die Arbeitslosigkeit war von mehr als zwölf Prozent (1993) auf acht Prozent (1997) gesunken.

Vgl. *Krebs/Reiche*.

<sup>546</sup> Vgl. *BFE 2007*, S. 64; *Internvies/Blobel/Brink/Kraemer*, S. 42.

<sup>547</sup> Dazu *Krebs/Reiche*.

auch beim Import der Steuerpflicht unterlagen. Aus unterschiedlichen umweltpolitischen Motiven war eine differenzierte energieträgerspezifische Besteuerung vorgesehen,<sup>548</sup> erwähnenswert war die energiesteuerliche Behandlung von Elektrizität. Zur Vermeidung von Doppelbelastungen wurde Elektrizität aus den fossilen Energieträgern nicht besteuert, allerdings wurde nicht der für die Elektrizitätsgewinnung verwendete Brennstoff, sondern die aus diesen Brennstoffen gewonnene Elektrizität von der Besteuerung ausgenommen. Hier lag eine von den in der politischen Diskussion vorherrschenden Modellen abweichende Gestaltung vor. Dies hatte zur Folge, dass eben nur gewisse Elektrizitätsgewinnungsverfahren wie z. B. die Stromerzeugung durch Kernenergie oder Wasserkraft und der Importstrom aus der EG oder aus Drittländern der Besteuerung unterzogen wurden, während die Elektrizitätsgewinnung aus Windenergie und aus Industrieabfällen unbesteuert blieb. Demnach wurde nicht der Elektrizitätsverbrauch als solcher von der Steuer erfasst (Outputbesteuerung), sondern der Energieträgereinsatz zur Gewinnung von Elektrizität versteuert (Inputbesteuerung).<sup>549</sup>

Das finnische Modell vor 1996 hat zwei grundlegende Probleme mit sich gebracht: Erstens wies die Importsteuer auf Elektrizität nach dem EU-Beitritt erhebliche europarechtliche, aber auch welthandelsrechtliche Unsicherheiten auf. Die Steuerbemessung für Importstrom orientierte sich an der durchschnittlichen Steuerbelastung der inländischen Stromerzeugung, ohne allerdings sämtliche Steuervergünstigungen inländischer Energieträger in die Durchschnittsberechnung einzubeziehen. Diese Ausrichtung an Durchschnittswerten bedingte, dass in einigen Fällen – beispielsweise bei Elektrizität aus Wasserkraftanlagen oder anderen erneuerbaren Energien – die Importbelastung über der Steuerbelastung inländischer Energie lag.<sup>550</sup> Andererseits war die Steuerbelastung bei Elektrizität aus inländischer Kernenergie höher als die auf Importstrom.<sup>551</sup> Dieses Dilemma ist europarechtlich problematisch und führte schließlich auch zu einem Verfahren vor dem EuGH.<sup>552</sup> Zweitens gestand Finnland im Gegensatz zu anderen skandinavischen

---

<sup>548</sup> Bei einem Vergleich der Höhe der Steuersätze dominierte bezüglich der Benzin-, Diesel- und Elektrizitätsbesteuerung eindeutig die allgemeine Energiekomponente gegenüber der CO<sub>2</sub>-/Energiesteuerkomponente. Im Gegenzug waren die Steuersätze der CO<sub>2</sub>-/Energiesteuerkomponente bei Mineralölen und Kohle vorherrschend. Bei Torf und Gas wurde auf die Erhebung der allgemeinen Energiesteuer verzichtet. In der Steuermessung stehen CO<sub>2</sub>- und Energiesteuerkomponente im Verhältnis von 75 zu 25, wohingegen 60 Prozent des Steueraufkommens der Kohlenstoffkomponente zugerechnet wurde. Vgl. *OECD 1995*, S. 30; *H. Jenzen*, S. 72.

<sup>549</sup> Vgl. *H. Jenzen*, S. 72 ff.

<sup>550</sup> Dabei wurde importierter Strom gegenüber der inländischen Wasserkraftproduktion um annähernd 55 Prozent benachteiligt. Vgl. *OECD 1995*, S. 30; *H. Jenzen*, S. 73.

<sup>551</sup> Bezüglich der *Basic Tax* lag der Steuersatz für Importstrom um ca. 13 Prozent unter dem Steuersatz für Strom aus inländischen Kernkraftwerken. Vgl. *OECD 1995*, S. 30; *H. Jenzen*, S. 73.

<sup>552</sup> Die Importbesteuerung von Elektrizität im Rahmen reiner Primärenergiesteuermodelle und die Erfassung sog. grauer Energie ist wegen Verstoßes gegen das Verbot zollgleicher Abgaben nach

Nachbarländern seinem industriellen Sektor, insbesondere der energieintensiven Produktion, nur äußerst sparsame Steuerbefreiungen oder -ermäßigungen zu: Bis 1996 wurden der finnischen Industrie keinerlei Steuerfreistellungen oder -nachlässe gewährt. Der Steuersatz auf den CO<sub>2</sub>-Bestandteil von Energieträgern wies hingegen eine dynamische überproportionale Steigerung auf.<sup>553</sup> Dies führte dazu, dass die Wettbewerbsfähigkeit der Finnen auf den skandinavischen Energiemärkten deutlich geschwächt wurde. Es war offensichtlich, dass die Nachbarländer Dänemark, Norwegen und Schweden – entgegen den ursprünglichen Erwartungen bei der Verabschiedung der Energiesteuergesetze – Energie nicht im gleichen Umfang versteuerten bzw. weitgehende Ausnahmeregelungen für die Industrie vorsahen.<sup>554</sup>

Infolge des ständigen Anstiegs der finnischen Steuersätze war die Schmerzgrenze der energieintensiven Industrie im Dezember 1995 erreicht, woraufhin sich die finnische Regierung entschied, die Energiebesteuerung umfassend zu reformieren. Die anfängliche, als vermeintlich effizienteste Weise zur Internalisierung externer Effekte in Betracht kommende Inputbesteuerung wurde aufgrund von Problemen im Grenzausgleich, die durch die Liberalisierung des skandinavischen Elektrizitätsmarkts entstanden waren, Anfang 1997 durch eine Outputbesteuerung in Form einer neuen Stromverbrauchsteuer ersetzt.<sup>555</sup> Mit dem Übergang von der Input- zur Outputbesteuerung sah das neue Energiesteuersystem Ende 1998 in Anlehnung an die übrigen skandinavischen Länder auch Vergünstigungen für die finnische Industrie vor.<sup>556</sup>

Anders als in den meisten anderen EU-Ländern war die ÖSR in Finnland nicht neutral in Bezug auf die Steuereinnahmen konzipiert. Die Einnahmen der Energiebesteuerung flossen ins allgemeine Staatsbudget, wobei Teile der Einnahmen zur Förderung von erneuerbaren Energien oder für die Entlastung energiein-

---

Art. 28 und 30 AEUV bzw. gegen das Diskriminierungsverbot des Art. 18 AEUV europarechtlich nicht zulässig. Dazu EuGH vom 2. April 1998, Rs. C-213/96, *Outokumpu Oy* (Verbrauchssteuer auf Elektrizität), Slg. 1998, S. I-1; vgl. auch die Schlussanträge des Generalanwalts Jacobs vom 13. November 1997, Slg. 1998, S. I-1ff.; vgl. hierzu auch *H. Jensen*, S. 72 ff. i. V. m. S. 291 ff (m. w. N).

<sup>553</sup> So stieg der Steuersatz zwischen 1993 und 1995 für verbleites Benzin um das 1,4-fache, für schweres Öl um das 2,8-fache, für Kohle um das 3,5-fache, für Gas um das 4,6-fache und für Elektrizität aus Kernkraftwerken um das 3,6-fache. Vgl. *H. Jensen*, S. 74.

<sup>554</sup> Dazu *H. Jensen*, S. 75.

<sup>555</sup> Vgl. *J. Hoffmann*, S. 50 ff.; *BFE 2007*, S. 67 f.

<sup>556</sup> Die Industrie und die gewerblichen Betreiber von Gewächshäusern unterliegen einer niedrigeren Steuerbelastung (umgerechnet waren dies seinerzeit 1,45 Pfennig per kWh), wohingegen alle übrigen Verbraucher (insbesondere private Haushalte und der Dienstleistungssektor) der höheren Steuerkategorie unterliegen (3,3 Pfennig per kWh). Die Stromverbrauchsteuer wird den Verbrauchern von den Energieversorgungsunternehmen in Rechnung gestellt und an den Fiskus weitergeleitet. Der Stromverbrauchsteuer unterliegt sowohl der im Inland erzeugte als auch der aus dem Ausland importierte Strom. Vgl. *H. Jensen*, S. 76; *Finnish Energy Review*, Jahrgang 1996/1997.

tensiver Unternehmen verwendet wurden. Zudem förderte Finnland mit den Einnahmen die rationelle Energieverwendung.<sup>557</sup>

Obwohl Finnland Erfahrungen von fast 20 Jahren mit der CO<sub>2</sub>-Steuer vorweisen kann, existieren keine Ex-post-Evaluationen, die deren ökologische und ökonomische Auswirkungen systematisch untersuchen. Die zahlreichen Veränderungen in der Steuergestaltung seit der Einführung der Steuer erschweren zudem mögliche Wirkungsanalysen.<sup>558</sup>

### 3. Norwegen

Norwegen setzte sich als erstes Land ein CO<sub>2</sub>-Ziel (1989) und strebte eine Stabilisierung der Emissionen bis zum Jahr 2000 an. Gemäß den Kyoto-Zielen will Norwegen die Emissionen zwischen 2008 bis 2012 auf einen Anstieg von einem Prozent gegenüber dem Jahr 1990 begrenzen.<sup>559</sup>

In Norwegen wurden 1991 – zusätzlich zu den bestehenden Steuern auf Mineralöl, Gas und Elektrizität und zur Mehrwertsteuer – CO<sub>2</sub>-Steuern eingeführt. Die Energiebesteuerung baute zunächst auf einer Basisbesteuerung (*Basic Tax*)<sup>560</sup> auf, die in ihren Grundzügen der klassischen Mineralölsteuer am nächsten kam. Daneben wurde CO<sub>2</sub>-Steuern sowohl auf die Produktion als auch auf den Verbrauch verschiedener Energieträger<sup>561</sup> erhoben und durch einen SO<sub>2</sub>-Zuschlag auf ver-

<sup>557</sup> Vgl. J. Hoffmann, S. 50 ff.; BFE 2007, S. 67 f.; A. Pfaller, S. 7.

<sup>558</sup> Eine Evaluation des *Economic Councils* aus dem Jahr 2000 geht davon aus, dass die CO<sub>2</sub>-Emissionen ohne die CO<sub>2</sub>-Steuer um sieben Prozent höher wären als mit der CO<sub>2</sub>-Steuer. Im Allgemeinen wird die Wirkung der CO<sub>2</sub>-Steuer – obwohl der Steuersatz sukzessive fast auf das Zwanzigfache des ursprünglichen Wertes erhöht wurde – als bescheiden eingeschätzt. Als Gründe dafür werden die geringfügigen Reaktionen der Haushalte auf höhere Preise und die Ausnahmeregelungen für die Industrie angeführt. Vgl. auch J. Hoffmann, S. 50 ff.; BFE 2007, S. 67 f.; A. Pfaller, S. 7.

<sup>559</sup> Dazu BFE 2007, S. 74 ff.

<sup>560</sup> Neben Benzin und Diesel unterlagen ursprünglich auch Petroleum, Heizöl und andere Schweröle der Basisbesteuerung. Auf deren Basisbesteuerung wurde aber seit der Erhöhung der CO<sub>2</sub>-Steuern zum 1. Januar 1993 verzichtet. Lediglich bei Benzin und Diesel wurde die *Basic Tax* durch die CO<sub>2</sub>-Komponente kumulativ ergänzt. Vgl. H. Jenzen, S. 87 f.

<sup>561</sup> Der CO<sub>2</sub>-Produktionssteuer unterlagen die Förderung von Rohöl und Gas sowie die energetische Verwendung von Kohle und Koks (die energetische Verwendung von Kohle und Koks wurde ab dem 1. Januar 2003 von der Steuererhebung befreit). Steuerbefreiungen waren für die Industriezweige gegeben, die Kohle und Koks als Reduktionsmittel oder Rohmaterial verwendeten. Außerdem bestand eine Steuerbefreiung beim Einsatz in der Zementproduktion; Die CO<sub>2</sub>-Verbrauchsteuer wurde mit der *Basic Tax* erhoben und erfasste ursprünglich neben Benzin zusätzliche Mineralöle wie Petroleum, Heizöl und andere Schweröle. Hinsichtlich des Steuertarifs wurde zwischen Benzin und anderen Mineralölen unterschieden, wobei der CO<sub>2</sub>-Steuersatz für Benzin doppelt so hoch war wie für die übrigen Mineralöle. Die Holzveredelungs-, Papier- und Fischmehlindustrie erfuhr bei den Mineralölen eine zusätzliche Steuerbefreiung um 50 Prozent. Außerdem waren die Schifffahrt, die Luftfahrt und einige andere Industriezweige von der CO<sub>2</sub>-Besteuerung völlig ausgenommen. Vgl. H. Jenzen, S. 88; IEA 2005, S. 38 ff.



schiedene Mineralöle<sup>562</sup> ergänzt. Schließlich wurde Elektrizität ebenfalls auf der Stufe von Produktion und Verbrauch<sup>563</sup> besteuert.

Aus Sicht der Binnenmarkt-Wettbewerbsfähigkeit war – wie im finnischen Steuermodell – die Frage des Grenzsteuerausgleichs auch für die norwegische Energiebesteuerung von zentraler Bedeutung. Sofern die Besteuerung vorwiegend auf der Verbrauchsstufe ansetzte, war die Importbesteuerung ganz einfach durchzuführen, aus denen keine direkte Schlechterstellung der Einfuhrlieferungen zu entnehmen war. Schwierig war jedoch die Beurteilung der Produktions- bzw. Gewinnungsteuern. In dieser inländischen Abgabe bzw. deren Importkomponente konnte kein Grenzsteuerausgleich für die Produktionssteuer gesehen werden, da die Verbrauchsbesteuerung der Elektrizität sowohl für den im Inland erzeugten Strom als auch für Importe mit der gleichen Steuerbemessung galt.<sup>564</sup>

Bezüglich der Steuererhebung ist zu erwähnen, dass die Steuerschuldnerschaft beim Importeur oder beim Produktions- bzw. Gewinnungsbetrieb lag und diese daher die Steuer an die Finanzbehörde abzuführen hatten. Das Besteuerungsverfahren ähnelte auch den klassischen Verbrauchsteuersystemen, wobei die CO<sub>2</sub>-Besteuerung – wie bereits aufgezeigt – unabhängig vom CO<sub>2</sub>-Gehalt der Energieträger bzw. den bei der Verbrennung entstehenden CO<sub>2</sub>-Emissionen erfolgte.<sup>565</sup>

Eine Besonderheit ist der Einsatz einer Ökosteuerkommission (*Green Tax Commission*) in unterschiedlichen Phasen der norwegischen ÖSR.<sup>566</sup> So wurde bereits 1989 zur Erarbeitung einer entsprechenden Politik eine Ökosteuerkom-

<sup>562</sup> Der SO<sub>2</sub>-Zuschlag wurde je 0,25 Prozent Gewichtsanteil Schwefel pro Liter Mineralöl mit einem normalen Satz von 0,07 NOK oder einem ermäßigten Satz von 0,029 NOK berechnet. Mineralöle unter einem Gewichtsanteil von 0,05 Prozent waren steuerfrei. Der Steuersatz unterlag allerdings keiner Dynamisierung. Wenn der festgestellte Schwefelgehalt vor dem Endverbrauch der Energieträger zurückgeführt wurde, wurde die Schwefelsteuer erlassen. Vgl. *H. Jensen*, S. 88 f.

<sup>563</sup> Die Elektrizitätssteuer auf die Stromerzeugung (überwiegend auf Wasserkraft) wurde seit 1993 erhoben. Bei der Elektrizitätssteuer auf den Stromverbrauch wurde zwischen privatem Konsum bzw. dem Dienstleistungssektor und dem Industriesektor unterschieden. Bis 1992 unterlagen sowohl die privaten Haushalte und der Dienstleistungssektor als auch die energieextensive Industrie der gleichen Steuerbelastung, lediglich für Teile der energieintensiven Betriebe war ein um fast die Hälfte reduzierter Steuersatz vorgesehen. 1993 wurde die energieintensive Industrie von der Steuererhebung befreit, 1994 wurde die Befreiung auf den übrigen industriellen Sektor erweitert. Dazu. *H. Jensen*, S. 89 f.

<sup>564</sup> Dazu *H. Jensen*, S. 90.

<sup>565</sup> Dazu *H. Jensen*, S. 90 f.

<sup>566</sup> In den 1990er-Jahren wurden Ökosteuerkommissionen auch in anderen skandinavischen Ländern, den Niederlanden und Belgien eingesetzt. Sie setzten sich zusammen aus Wissenschaftlern, Politikern und Vertretern von Interessengruppen wie Arbeitgeber- und Wirtschaftsverbänden, Umweltschutzorganisationen und Gewerkschaften. Die Kommissionen wurden mit der Erarbeitung von Vorschlägen für die Erhebung von Ökosteuern und zur Aufkommensverwendung sowie mit der Evaluation bestehender Umweltsteuern beauftragt. Teilweise wurden umfassende Vorschläge zur ökologischen Umgestaltung des Finanzsystems erarbeitet. Vgl. *Intervies/ Blobel/Brink/Kraemer*, S. 38.

mission gebildet, die eine Reihe der darin erarbeiteten Vorschläge umsetzte. Eine zweite, aus 70 Personen bestehende Kommission wurde 1994 gebildet und legte 1996 dem norwegischen Finanzministerium einen Bericht zur Untersuchung des Steuersystems unter ökologischen Gesichtspunkten vor. Auf große Schwierigkeiten stieß jedoch die Umsetzung der Empfehlungen zur Neugestaltung der CO<sub>2</sub>-Steuer. Drei Versuche zwischen 1990 und 1998, bisher von der Steuer ausgenommene Industriezweige einzubeziehen, scheiterten am Widerstand der Industrie oder endeten mit einer wesentlichen Abschwächung der ursprünglichen Vorschläge. Die Ökosteuerkommission äußerte erhebliche Bedenken gegen die ökologische Wirksamkeit des norwegischen Energiesteuermodells. Bei den Untersuchungen des Steuersystems wurde festgestellt, dass nicht ökologische Lenkungsambitionen, sondern die Einnahmefunktionen der grünen Abgaben dominierten. Letztlich wurde ganz offen klargestellt, dass die Steuererhebung primär aus fiskalischen Motiven erfolgte.<sup>567</sup>

Dem norwegischen Energiesteuermodell in den 1990er-Jahren fehlte es an wesentlichen Elementen der von den Befürwortern einer ÖSR geforderten Energiebesteuerung. Tatsächlich handelte es sich um ein Nebeneinander verschiedener Energiesteuern, die mit diversen anderen fiskalisch motivierten Verbrauchsteuern verflochten waren. Außerdem wurden aus ökologischen Gesichtspunkten insbesondere die zahlreichen Ausnahmeregelungen, Sondervergünstigungen und Steuerersatzdifferenzierungen bemängelt. Nichtsdestotrotz wird auch Norwegen, wie die anderen skandinavischen Länder, zu den Vorreitern der ÖSR gezählt.<sup>568</sup>

#### 4. *Schweden*

Schweden war das erste Land, das Ansätze einer umfassenden ÖSR realisiert hat. Ähnlich wie in Dänemark gibt es in Schweden in Ergänzung zur Energiesteuer bereits seit 1991 eine CO<sub>2</sub>-Steuer, die im Zuge der ÖSR eingeführt wurde. Die ÖSR war in das größere Projekt einer Gesamtsteuerreform eingebettet, sodass mit der Einführung der Ökosteuern zumindest zeitweise eine Senkung der Einkommensteuer, die Abschaffung der Luxussteuer und die Änderung der Besteuerung der Kapitaleinkommen verbunden war. Die aufkommensneutrale Gestaltung war ursprünglich kein zentrales Element der ÖSR. In dieser Hinsicht lag die Motivation zu Beginn der Ökologisierung des schwedischen Steuersystems weniger in der Ökologie begründet als vielmehr in einer Steuerstrukturänderung bzw. in der Verfolgung von Verteilungszielen. Die Kompensationsgedanken fanden erst mit den Planungen und Vorschlägen der Europäischen Kommission Eingang in die schwedische Argumentation.<sup>569</sup>

---

<sup>567</sup> Dazu H. Jenzen, S. 86 ff.; *Interviews/Blobel/Brink/Kraemer*, S. 38.

<sup>568</sup> Dazu H. Jenzen, S. 86 ff.

<sup>569</sup> Vgl. BFE 2007, S. 77 f.; H. Jenzen, S. 100 ff.

Die bedeutendste Grundlage des schwedischen Ökosteuersystems ist zunächst das Energiesteuergesetz, das eine allgemeine Energiesteuer, eine CO<sub>2</sub>-Steuer, eine Schwefelsteuer und eine Stromsteuer festlegt. Das Energiesteuergesetz kombiniert Elemente einer allgemeinen Energiebesteuerung mit Regelungen energieträgerspezifischer Mechanismen, wobei sowohl auf der Primär- als auch auf der Sekundärenergiestufe besteuert wird. Die Energie- und die CO<sub>2</sub>-Steuer orientieren sich am Energie- bzw. CO<sub>2</sub>-Gehalt und werden im Rahmen eines im Steuergesetz vorgegebenen Brennstoffkatalogs auf Benzin, Heizöl, Flüssiggas, Methan, Erdgas, Kohle und Petroleumkoks erhoben, wobei die Definition der Steuerobjekte auf die Bezeichnungen der Kombinierten Nomenklatur (*Combined Nomenclature*) des Zolltarifs zurückgreift. Die Energiekomponente weist zwar in ihrer Grundform den typischen Charakter einer allgemeinen Energiesteuer auf, es wurden allerdings – in Ergänzung zur Differenzierung der Kombinierten Nomenklatur – umweltpolitisch motivierte Unterscheidungskriterien eingeführt. Ein vielbeachtetes „Highlight“ ist dabei die Einteilung von Benzin, Diesel und Heizöl in bestimmte Klassen durch das vorgegebene „Ökoklassifikationssystem“<sup>570</sup> und die Differenzierung von Heiz- bzw. Dieselen in „mit Markierstoffen versehene“ und „ohne Markierstoffe verwendete“ Öle.<sup>571</sup> Im Tarifgefüge der CO<sub>2</sub>-Komponente spielen das Ökoklassifikationssystem und auch die Markierung der Ölprodukte keine Rolle, vielmehr orientiert sich die CO<sub>2</sub>-Komponente strikt am Kohlenstoffgehalt der Energieträger. Nach der Energie-/CO<sub>2</sub>-Komponente ist das dritte Element des Energiesteuergesetzes die Schwefelsteuer (SO<sub>2</sub>-Steuer), die zusätzlich zu den bei der Energie- und CO<sub>2</sub>-Steuer genannten Brennstoffen auf Torf erhoben wird. Die Schwefelsteuer ist wie die übrigen schwedischen Energiesteuern als Mengensteuer ausgelegt und orientiert sich am in Gewichtsprozent gemessenen Schwefelgehalt der Steuerobjekte. Im Hinblick auf die allgemeinen Bestimmungen zur Ermittlung der steuerlichen Bemessungsgrundlage, die subjektiven und objektiven Steuererleichterungen<sup>572</sup>, die dynamisierte Gestaltung der Tarifstruktur<sup>573</sup> sowie die verfahren-

<sup>570</sup> Ausgangspunkt des Ökoklassifikationssystems bildet die chemische Zusammensetzung der Kraftstoffe. Die Einteilung erfolgt in Abhängigkeit des Schwefel- und Kohlenwasserstoffanteils. Es wird zwischen drei Klassen unterschieden, wobei zwischen der ökologisch begrüßenswerten Klasse 1 und der umweltschädlichsten Klasse 3 ein Tarifunterschied in der Energiekomponente von ca. 32 Prozentpunkten besteht. Vgl. H. Jensen, S. 102.

<sup>571</sup> Durch die Kennzeichnung von Ölprodukten mit chemischen Markierstoffen soll gewährleistet werden, dass nur bestimmte Verwendungsformen – insbesondere die Ölverwendung außerhalb der Kraftstoffverbrennung, aber auch die zum Antrieb von Booten und Traktoren – reduzierten Steuersätzen unterliegen. Vgl. H. Jensen, S. 102.

<sup>572</sup> Die subjektiven und objektiven Steuererleichterungen sind überwiegend ökologisch motiviert. Für Lagerinhaber, die Öle mit Markierstoffen aufbewahren, sind Steuervergünstigungen vorgesehen. Daneben werden Steuerbefreiungen für in biologischen Gewinnungsverfahren erzeugtes Methan, Holzbrennstoffe und Brennstoffe, die in Kleinmengen verkauft werden, gewährt. Dazu. H. Jensen, S. 104.

renstechnischen Vorgaben<sup>574</sup> gelten für diese drei Komponenten einheitliche Regelungen. Die vierte tragende Säule des schwedischen Energiesteuergesetzes neben der Energie-, CO<sub>2</sub>- und SO<sub>2</sub>-Steuer ist die Elektrizitätssteuer. Sie ist als Verbrauchsteuer ausgestaltet und wird auf den Verbrauch elektrischer Energie in Kilowattstunden erhoben, wobei die Steuerpflicht mit der Lieferung an den Endverbraucher bzw. bei Eigenverbrauch eintritt. Auch hier besteht eine Vielzahl von subjektiven und objektiven Steuererleichterungen, die aber insbesondere Kleinerzeuger entlasten und Doppelbelastungen<sup>575</sup> vermeiden sollen. Die Steuersätze werden je nach Verwendungsart der Elektrizität und unter regionalen Gesichtspunkten differenziert.<sup>576</sup>

Die zweite Gruppe der energieorientierten Ökosteuern in Schweden bilden zwei Produktionssteuern: die eher fiskalisch ausgerichtete Steuer auf in älteren Anlagen erzeugte hydroelektrische Kraft (Wasserkraftsteuer)<sup>577</sup> und die rein ökologisch motivierte Steuer auf Kernenergie (Kernenergiesteuer)<sup>578</sup>. Daneben verfügt Schweden über zwei Emissionsabgaben in Form einer idealtypischen Stickoxidabgabe bei der Energieerzeugung<sup>579</sup> und einer „unechten“ Emissionsabgabe auf den Inlandsflugverkehr<sup>580</sup>. Auf Elektrizität, Mineralprodukte u. a. wird außerdem eine Mehrwertsteuer i. H. v. 25 Prozent erhoben, wobei sie bei Strom auf den

<sup>573</sup> Vor 1999 unterlagen die Steuersätze einer gewissen, wenn auch äußerst moderaten Dynamisierung. Seit 1999 ist eine echte Indexierung in Anlehnung an die Inflationsentwicklung vorgesehen. Dazu: *H. Jenzen*, S. 104.

<sup>574</sup> Bei den Verfahrensregeln wird das harmonisierte Verbrauchsteuersystem der EU unter Einrichtung und Verwendung entsprechender Steuerlager bzw. Begleitdokumente weitestgehend umgesetzt. Dazu: *H. Jenzen*, S. 104.

<sup>575</sup> Zur Vermeidung von Doppelbelastungen können die Steuerbeträge auf Energieträger, die zur steuerpflichtigen Stromerzeugung eingesetzt werden, bei der Steuerbemessung im Rahmen der Energie-/CO<sub>2</sub>-Steuer abgezogen werden. Dazu: *H. Jenzen*, S. 105.

<sup>576</sup> Dazu *S. Espøy*, S. 234 ff.; *H. Jenzen*, S. 100 ff.

<sup>577</sup> Mit der Wasserkraftsteuer werden indirekt die Fallrenten der steuerpflichtigen Kraftwerksbetreiber erfasst. Die Steuererhebung erfolgt unabhängig von der späteren Verwendung der Energie, und die Steuerschuld entsteht mit der Lieferung der Elektrizität. Die Steuersätze sind nach Alter der Wasserkraftanlage gestaffelt, wobei Anlagen, die 1977 und später in Betrieb gingen, von der Steuererhebung ausgenommen sind. Vgl. *H. Jenzen*, S. 107 f.

<sup>578</sup> Bereits 1980 hat eine Volksabstimmung die Politik verpflichtet, einen Ausstieg aus der Kernenergie bis zum Jahr 2010 zu vollziehen. Auf Kernenergie besteht eine hohe Besteuerung mit starker Dynamisierung. Vgl. *H. Jenzen*, S. 107 f.

<sup>579</sup> Vgl. Dritter Teil, A, II – Lenkungsabgaben.

<sup>580</sup> Der kommerzielle Inlandsflugverkehr wird, in Abhängigkeit von der Flugentfernung und dem verwendeten Flugzeugtyp, mit einer gesonderten Abgabe belastet, nicht aber in Bezug auf den Flugtreibstoff selbst. Damit sollen die Kohlenwasserstoff- und Stickoxidemissionen erfasst werden. Hierzu wurden für alle Flugstrecken und alle in Schweden zum Einsatz kommenden Flugzeugtypen Steuersätze in einem Schätzverfahren festgelegt. Dabei sind aufgrund der überproportionalen Schadstoffemissionen bei Start- und Steigflug die Steuersätze für kurze Strecken höher als die für längere Flugentfernungen. Aufgrund der spezifischen Steuerfestlegung kann hier von einer „unechten“, wenn auch indirekten Emissionsabgabe gesprochen werden. Vgl. *H. Jenzen*, S. 110 f.

Strompreis inklusive der Energiebesteuerung erhoben wird. Darüber hinaus wird die Energiebesteuerung im Rahmen der ÖSR durch eine Kombination aus verschiedenen anderen Umweltabgaben ergänzt sowie durch eine Verschärfung der ordnungsrechtlichen Rahmenbedingungen, die mit der Erhebung der Abgaben einhergeht.<sup>581</sup>

Vor dem Hintergrund der Konstellationen der Energiebesteuerung ist der Grenzsteuerausgleichsmechanismus – im Gegensatz zum oben dargestellten finnischen und norwegischen Modell – unproblematisch und wurde dementsprechend konsequent umgesetzt. Zunächst sieht jede der vier Energiesteuerkomponenten eine Einfuhrbesteuerung bei gleichzeitiger Befreiung der Ausfuhrlieferungen vor. Lediglich bei einer isolierten Energie-/CO<sub>2</sub>-Besteuerung bzw. Schwefelsteuer müsste ein Grenzsteuerausgleichsmechanismus implementiert werden, um die inländischen Stromerzeuger gegenüber den Stromimporteuren nicht zu benachteiligen. Dies wird jedoch durch die Erhebung der inländischen Abgabe sowohl auf die im Inland erzeugte als auch auf die aus dem Ausland importierte Elektrizität vermieden. Konsequenterweise sind die energie- bzw. CO<sub>2</sub>-steuerpflichtigen Energieträger zur Vermeidung einer Schlechterstellung der schwedischen Energieerzeuger insoweit von der Steuererhebung ausgenommen, als sie zur Erzeugung von Elektrizität Verwendung finden. Damit wurde ein geschlossenes System etabliert, das die Wettbewerbsposition der schwedischen Energiewirtschaft sichert. Ergänzt wird diese Grundkonzeption durch weitere Detailregelungen, wie z. B. eine Rückerstattungsmöglichkeit, sofern ein in Schweden bereits besteuertes Energieträger wieder exportiert wird und im Ausland einer vergleichbaren Steuer unterliegt. Demgegenüber ist die Problematik des Grenzsteuerausgleichs für die in Importprodukten enthaltene graue Energie sowie hinsichtlich der Produktionssteuern auf Wasserkraft und Kernenergie nicht behoben.<sup>582</sup>

Im Hinblick auf die Lösungen für den industriellen Sektor hat das schwedische Modell nicht den Charme wie beispielsweise das dänische oder niederländische (vgl. folgender Abschnitt). Insgesamt ist Schweden jedoch sehr darauf bedacht, die Wettbewerbsfähigkeit der energieintensiven Produktionsstätten bzw. die einheimische Volkswirtschaft nicht zu gefährden. Dafür wird zunächst der industrielle Sektor durch Abzugsmöglichkeiten bei der Energiekomponente um 100 Prozent und bei der CO<sub>2</sub>-Komponente um 79 Prozent weitgehend befreit.<sup>583</sup> Bei der Schwefelsteuer ist keine Befreiungsmöglichkeit vorgesehen. Hier kommt lediglich die Steuer auf Brennstoffe in Betracht, die bei industriellen Prozessen und der Treibhausbewirtschaftung zu anderen Zwecken als zum Antrieb von Kraftfahrzeugen Verwendung finden. Benzin und Heizöl unterliegen dieser Rege-

<sup>581</sup> Dazu S. *Espey*, S. 234 ff.; H. *Jenzen*, S. 100 ff.

<sup>582</sup> Vgl. H. *Jenzen*, S. 106 ff.

<sup>583</sup> Ab dem 1. Juli 2008 ist bei freiwilliger Teilnahme am Emissionshandelssystem der EU (EU-ETS) eine Befreiung von der CO<sub>2</sub>-Steuer um bis zu 85 Prozent möglich. Vgl. A. *Bakker*, S. 403 f.

lung nicht, weil deren Verwendung hauptsächlich in der Raumheizung bzw. im Fahrzeugantrieb liegt. Außerdem ist der nicht-energetische Einsatz von der Besteuerung ausgenommen. Auf die verbleibende CO<sub>2</sub>-Steuerbelastung erhält die energieintensive Industrie auf Antrag zum Teil pauschale Vergünstigungen. So kann sie eine Steuerreduzierung auf 24 Prozent geltend machen, wenn die Steuerlast 0,8 Prozent des Verkaufswerts übersteigt.<sup>584</sup> Dies betrifft meist die Zement-, Kalk- und Glasindustrie. Auch im Stromsteuergesetz nimmt die Industrie eine Sonderstellung ein. Die produzierende Industrie und die Gewächshausbesitzer sind zwar grundsätzlich steuerpflichtig, unterliegen aber einem ermäßigten Steuersatz von 0,005 SEK pro Kilowattstunde und sind damit faktisch so gut wie von der Steuer befreit. Darüber hinaus sind die übrigen Abzugsregelungen des Energiesteuergesetzes auch auf die Stromsteuer übertragbar, sodass beispielsweise der Stromverbrauch eines Energiegewinnungsunternehmens steuerlich abzugsfähig ist. Mit diesen Schutzmechanismen sind aber auch Verteilungsprobleme verbunden. Es stellt sich nämlich die Frage, ob durch die weitgehende Befreiung für den industriellen Sektor, von der die privaten Haushalte keinen Gebrauch machen können, nicht doch eine Subventionierung bzw. ein Quertransfer von den Haushalten zugunsten des energieintensiven Gewerbes erfolgt.<sup>585</sup>

Die schwedische Energiebesteuerung, insbesondere die bereits 1991 eingeführte CO<sub>2</sub>-Steuer, hat ihre Feuertaufe mit Glanz bestanden. Den Skeptikern, die meinen, dass diese Steuer das Wachstum stoppe, stehen eindeutig die Ergebnisse der Bilanz gegenüber: Die Kohlendioxidsteuer beträgt heute rund 108 EUR pro Tonne CO<sub>2</sub> und bringt der schwedischen Regierung jährlich 1,4 Mrd. EUR ein. Seit der Einführung konnte der Ausstoß von Treibhausgasen um neun Prozent reduziert werden, während das Wirtschaftswachstum 48 Prozent betrug. Die ökologische Wirksamkeit und ökonomische Effizienz der CO<sub>2</sub>-Steuer stehen somit außer Frage.<sup>586</sup>

In Sachen ÖSR ist Schweden eindeutig eines der erfolgreichsten der „Nordischen Modelle“: Hier ist die ÖSR und insbesondere die ökologisch motivierte Energiebesteuerung am weitesten fortgeschritten und umweltpolitisch am konsequentesten ausgestaltet.<sup>587</sup>

### III. Niederlande – rund um den Klimaschutz

Die Niederlande zeichnen sich durch eine aktive Umwelt- und Klimapolitik aus. Politikziele gehen grundsätzlich mit anspruchsvollen Standards und Zeithorizon-

<sup>584</sup> Bis Ende 2008 war eine volle Rückerstattung bei einer Steuerlast von über 1,2 Prozent des Verkaufswerts möglich. Vgl. *A. Bakker*, S. 408.

<sup>585</sup> Dazu *S. Espey*, S. 234 ff.; *H. Jenzen*, S. 104-107; *A. Bakker*, S. 393 ff.

<sup>586</sup> Siehe dazu <<http://www.presseurop.eu/de/content/article/47241-co2-steuer-das-schwedische-beispiel>>, eingesehen am 15. Januar 2011.

<sup>587</sup> Dazu *H. Jenzen*, S. 100 ff.

ten einher und werden mittels jährlicher Umweltberichte beurteilt. Im niederländischen Steuersystem wurden über die Jahre hinweg immer mehr grüne Elemente verankert. In den Jahren 1990, 1995 und 2000 wurden nacheinander drei verschiedene *Dutch Green Tax Commissions* gebildet, die weitreichende Empfehlungen für die ökologische Ausrichtung des niederländischen Steuersystems erarbeiteten.<sup>588</sup>

Das niederländische Ökosteuersystem betrachtet neben der allgemeinen Umsatzsteuer, den primär fiskalisch ausgerichteten Verbrauchsteuern (*Excise Duties*) und der Zuschlagsteuer zur Finanzierung der strategischen Ölreserven (*Compulsory Stock Surcharge*) vor allem die Erhebung der ökologisch motivierten Brennstoffsteuer (*Environmental Fuel Tax, EFT*)<sup>589</sup> und der Steuer auf Kleinverbräuche (*Regulatory Energy Tax, RET*) als wesentliche Elemente seiner ÖSR.<sup>590</sup>

Bei der primärnahen und daher ökologisch bevorzugten Gestaltung der *EFT* wurden sehr schnell der Verzicht auf die Aufkommensneutralität, die Vermeidung der Sonderregelungen für die Industrie und die Ungleichbehandlung in- und ausländischer Stromlieferanten infrage gestellt. Es stellte sich auch bald heraus, dass trotz der Einführung der *EFT* keine wesentliche Reduktion der CO<sub>2</sub>-Emissionen erzielt werden konnte. Da die niederländische Regierung aber an ihre Klimaschutzziele gebunden ist und grundsätzlich an dem steuerrechtlichen Instrumentarium festhalten will, wurde nach einer weiteren Preisbeeinflussung des Energiemarkts gesucht. Der langwierige politische Diskussionsprozess thematisierte insbesondere den Einbezug der europäischen Bemühungen zur Energiebesteuerung, wobei klargemacht wurde, dass die Niederlande bei einem Scheitern der Kommissionsvorschläge einen Alleingang durchführen würden. Um jedoch nicht gänzlich die Harmonisierungsbemühungen der EU zu unterlaufen, orientierte sich die erneute Reform bzw. die Einführung der *RET* an den ursprünglichen Kommissionsvorschlägen und stellte diese Ausrichtung auch regelmäßig in den Vordergrund.<sup>591</sup>

Mit der Einführung der *RET* traten die Niederlande als Vorreiter auf europäischer Ebene auf. Bei der *RET* handelt sich um die Besteuerung kleiner Energieverbrauchsmengen. Hiermit sollte in Ergänzung der bisherigen Maßnahmen bis zum Jahr 2000 das Ziel der Reduktion der CO<sub>2</sub>-Emissionen um drei bis fünf Prozent gegenüber 1990 erreicht werden. Als Nebenbedingung wurden sowohl die wettbewerbsorientierte Rücksichtnahme auf die niederländische Industrie als auch die aufkommensneutrale Gestaltung politisch vorgegeben.<sup>592</sup>

Der *RET* unterliegen Erdgas, Mineralölprodukte wie leichtes Heizöl, Flüssiggas und Elektrizität. Bis auf die Elektrizität wird durch die Steuererhebung eine

<sup>588</sup> Vgl. BFE 2007, S. 73 ff.; *Intervies/Blobel/Brink/Kraemer*, S. 38.

<sup>589</sup> Vgl. Dritter Teil, A, III – Fiskalische Ökosteuern

<sup>590</sup> Vgl. H. Jenzen, S. 77 ff.; *Intervies/Blobel/Brink/Kraemer*, S. 42.

<sup>591</sup> Dazu H. Jenzen, S. 77 ff.

<sup>592</sup> Dazu H. Jenzen, S. 81.

gowlte Doppelbelastung mit der *EFT* erreicht, während Kfz-Treibstoffe, schweres Heizöl und Kohle ausschließlich von der *EFT*, die jährlich gemäß der Höhe der Inflationsrate angepasst wird, belastet werden. Die Steuerbemessung orientiert sich am ursprünglichen Kommissionsvorschlag von 1992<sup>593</sup> und richtet sich ebenfalls zu gleichen Teilen nach dem CO<sub>2</sub>- und dem Energiegehalt. Die Steuer ist als Mengensteuer ausgelegt und sieht eine Dynamisierung vor, wobei die Steigerungsrate bis auf die Elektrizität grundsätzlich 200 Prozent innerhalb des dreijährigen Planungszeitraums (1996-1998)<sup>594</sup> betrug. Für Elektrizität wird gleich zu Anfang der Endsteuersatz festgelegt.<sup>595</sup> Die *RET* wird überwiegend von Haushalten und Kleinverbrauchern getragen. Die Steuererhebung orientiert sich – wie im norwegischen Modell – an dem allgemeinen Verbrauchsteuersystem in Holland.<sup>596</sup>

Besonderes Kennzeichen der niederländischen Gestaltung ist die Gewährung von objektiven und subjektiven Steuerbefreiungsmöglichkeiten. Aus Gründen der sozialen Gerechtigkeit bzw. zur Verminderung der negativen Verteilungswirkungen zulasten der niedrigen Einkommensgruppen und im Interesse der internationalen Wettbewerbsfähigkeit werden private Kleinverbraucher ebenso wie industrielle Großverbraucher durch nahezu steuerfreie Unter- und Obergrenzen<sup>597</sup> weitgehend geschont.<sup>598</sup> Neben den objektiven Befreiungen wurden auch subjektive Steuerbefreiungen eingeführt. Um die internationale Wettbewerbsfähigkeit der Blumen- und Gemüseindustrie nicht zu gefährden, hat man im politischen Konsens beschlossen, die *RET* – solange andere Nachbarstaaten wie Deutschland nicht bereit sind, gleichzuziehen – wie folgt zu gestalten: Insbesondere die Treibhäuser sind von der Gasbesteuerung ausgenommen und unterliegen lediglich der Strombesteuerung. Im Gegenzug mussten sie sich verpflichten, ihre Energieeffizi-

<sup>593</sup> Vgl. hierzu auch Dritter Teil, B, VI – Europäische Rahmenbedingungen des Energiesteuerrechts.

<sup>594</sup> Vor dem Hintergrund der mangelnden ökologischen Wirksamkeit der *EFT* gab die niederländische Regierung offensichtlich unter Zeitdruck – entgegen der Grundintention des EU-Vorschlags einer langfristigen, behutsamen und schrittweisen Steigerung als Motivation zum Strukturwandel – einem deutlich kurzfristigeren Anpassungszeitraum den Vorzug. Diese Dimension – auf kurze Sicht spektakuläre Effekte durch energetische Preismaßnahmen anzuvisieren – erscheint allerdings äußerst fraglich. Vgl. *H. Jenzen*, S. 81 f.

<sup>595</sup> Bis 1998 war der Endpreis für Gas für Kleinverbraucher und Haushalte um 20 bis 25 Prozent und der für Strom um 15 Prozent gestiegen. Vgl. *Jänicke/Mez/Wanke/Binder*, S. 7.

<sup>596</sup> Vgl. *H. Jenzen*, S. 81 ff.; *J. Malley*, S. 15 ff.

<sup>597</sup> Bei Strom: 800 kWh bzw. 50.000 kWh und bei Gas: 800 m<sup>3</sup> bzw. 170.000 m<sup>3</sup> in den Jahren 1996 bis 1998. Von 1999 bis 2004 wurde die Obergrenze für Strom auf 10 Mio. kWh angehoben, für Gas auf 1 Mio. cm<sup>3</sup>. Damit werden fast alle privaten Haushalte und rund 95 Prozent aller Unternehmen von der *RET* erfasst. 2001 wurde die Untergrenze durch eine fixierte jährliche Steuerminderung i. H. v. 142 EUR (ab 2004 auf 181 EUR erhöht) pro Stromanschluss ersetzt. Vgl. *J. Malley*, S. 16; *Interviews/Blobel/Brink/Kraemer*, S. 43.

<sup>598</sup> Da die beiden Bereiche Haushalte und Unternehmen entsprechend ihrer Steueraufkommen gesondert von den Kompensationsmaßnahmen begünstigt werden, ist eine Tendenz zur Subventionierung mittels Zwangstransfer von kleinen bzw. mittelständischen Unternehmen zugunsten der energie- und arbeitsintensiven Großindustrie gegeben. Vgl. *H. Jenzen*, S. 83.



enz zwischen 1980 und 2000 um 50 Prozent zu erhöhen. Damit sollten Produktionsverlagerungen und Arbeitsplatzverluste verhindert werden. Eine Sonderregelung besteht auch für die Betreiber von regenerativen Energiequellen oder Erdgas sowie von Fernwärme.<sup>599</sup>

Anders als bei der *EFT* ist mit der *RET* auch eine Vorgabe zur aufkommensneutralen Kompensation verbunden. Aufkommensneutralität wird sowohl im privaten als auch im industriellen Bereich mittels verschiedener Kompensationsmaßnahmen zu gewährleisten versucht. Im Bereich der privaten Haushalte werden Steuererleichterungen im Einkommensteuerrecht, insbesondere durch Senkung des Eingangssteuersatzes, Anhebung des steuerfreien Existenzminimums sowie Erhöhung der Abzugsmöglichkeiten für Senioren, gewährt. Für Unternehmen wird neben ertragsteuerlichen Erleichterungen, v. a. Reduzierung des Körperschaftsteuersatzes und Geltendmachung höherer Abzüge, auch die Senkung des Arbeitgeberanteils zu den Sozialversicherungen mit der Energiesteuer refinanziert. Dadurch wird das Steueraufkommen anteilig an Haushalte (ca. 60 Prozent) und Unternehmen (ca. 40 Prozent) zurückgegeben.<sup>600</sup> Im Sinne der ökologischen Finanzreform (ÖFR) von 1999 bis 2001 wurde das erhöhte Aufkommen aus der *RET* zudem zur Unterstützung erneuerbarer Energien und zur Finanzierung beschleunigter Abschreibungen von Investitionen in energieeffiziente Anlagen verwendet.<sup>601</sup>

Wie in Dänemark wird dem Zusammenwirken von freiwilligen Vereinbarungen bzw. Selbstverpflichtungen und Ökosteuern in den Niederlanden hohe Bedeutung beigemessen. Freiwillige Vereinbarungen spielen insgesamt in der niederländischen Umweltpolitik eine große Rolle. In der Anfangsphase handelte es sich um Selbstverpflichtungen ohne Sanktionsmöglichkeiten, daraus sind mittlerweile langfristige Vereinbarungen (*Long-term Agreements*) zwischen Staat und Industrie entstanden, deren Erfolg auch von Umweltschützern anerkannt wird. Das Wirtschaftsministerium schloss Energiesparverträge mit 1.250 Firmen, die zusammen für mehr als 90 Prozent des niederländischen Energieverbrauchs verantwortlich sind. Mit diesen Verträgen wurde eine Effizienzsteigerung um durchschnittlich 20 Prozent bis zum Jahr 2000 gegenüber dem Bezugsjahr 1990 festgelegt; eine Zielmarke, die nach Angaben des Wirtschaftsministeriums bereits 1999 erreicht wurde. 1999 schloss die Regierung mit der Industrie einen weltweit einzigartigen Benchmarking-Vertrag (*Benchmark Covenant*) ab, der die energieintensive Industrie verpflichtet, ihre Anlagen bis spätestens 2012 so zu modernisieren, dass sie in der Energieeffizienz zur Weltspitze zählen.<sup>602</sup>

---

<sup>599</sup> Vgl. H. Jenzen, S. 82 ff.; J. Malley, S. 16; Jänicke/Mez/Wanke/Binder, S. 7; G. Bosch, S. 130 ff.; *Tax on Energy 2004*, S. 3 ff.

<sup>600</sup> Vgl. H. Jenzen, S. 84 f.; J. Malley, S. 16; *Tax on Energy 2004*, S. 8 f.

<sup>601</sup> Vgl. *Tax on Energy 2004*, S. 10.

<sup>602</sup> Vgl. S. Bergius; *Tax on Energy 2004*, S. 7 f.; Internies/Blobel/Brink/Kraemer, S. 43.

Neben der Energie-/CO<sub>2</sub>-Steuer wird die niederländische ÖSR durch eine Reihe von sog. „kleinen“ Umwelt-/Ökoabgaben, u. a. Abgaben auf überschüssige Gülle und phosphathaltige Düngemittel, Grundwasserentnahmeabgaben, Abwassergebühren, eine Abfall- und Altölabgabe, eine lärmabhängige Landegebühr für Flugzeuge und eine schadstofforientierte Abgabe ergänzt.<sup>603</sup>

Bezogen auf das „Glanzstück“ der niederländischen ÖSR, die *RET*, belegen Ex-post-Evaluationen die erwünschten ökologischen Erfolge. Das Institut *SEO Economic Research* führte für die niederländische *RET* eine solche Ex-post-Evaluation durch. Auf Basis von Daten der verschiedenen Energieversorger konnte diese Studie einen erheblichen Rückgang des Strom- bzw. Gasverbrauchs jeweils um acht Prozent bzw. 4,4 Prozent pro Jahr nach Einführung der *RET* nachweisen. Hinsichtlich der Beschäftigungswirkung legt das Zentrale Planungsbüro für Wirtschaftliche Analysen (*Dutch Central Planning Bureau*) Wert darauf, die ÖSR nicht isoliert, sondern im Zusammenhang mit dem gesamten Steuerreformpaket und anderen Faktoren wie Aufkommensverwendung und Entwicklungstendenz der Energiepreise zu betrachten.<sup>604</sup>

Im Rahmen der EU-Harmonisierung der Energiebesteuerung wurde die *RET* 2004 in „Energiesteuer“ (*Energy Tax*) umbenannt und die *EFT* – bis auf die Brennstoffsteuer auf Kohle<sup>605</sup> – in die allgemeinen Verbrauchsteuern auf Mineralölprodukte und die neue Energiesteuer integriert.<sup>606</sup>

#### IV. Deutschland – Steigerung der Energieeffizienz als Zielsetzung

##### 1. Konzeption und Zielsetzung

Am 1. April 1999 vollzog Deutschland den Einstieg in die ÖSR. Mit dem „Gesetz zum Einstieg in die ÖSR“<sup>607</sup> wurden die Steuersätze für Mineralöl und Gas angehoben sowie eine Stromsteuer eingeführt.<sup>608</sup> Das „Gesetz zur Fortführung der ÖSR“<sup>609</sup> regelte die ansteigende Besteuerung in vier weiteren kleinen, voraussehbaren Schritten vom Jahr 2000 bis zum Jahr 2003.<sup>610</sup> Zum 1. Januar 2003 trat das

<sup>603</sup> Vgl. *H. Jenzen*, S. 86; *OECD 1994, Case of The Netherlands*.

<sup>604</sup> Vgl. *Tax on Energy 2004*, S. 9; *H. Jenzen*, S. 85; *BFE 2007*, S. 73 f.; *Berkhout/Ferrer/Muskens*.

<sup>605</sup> Am 1. Januar 2008 wurde die *Coal Tax* (12,95 EUR pro 1.000 kg) eingeführt. Vgl. *A. Bakker*, S. 304.

<sup>606</sup> Vgl. *Tax on Energy 2004*, S. 5 f.

<sup>607</sup> BGBl. I, S. 378, 1999.

<sup>608</sup> Erhöhung der Steuersätze auf Kraftstoffe um 0,0307 EUR je Liter, auf leichtes Heizöl um 0,0205 EUR je Liter, auf Erdgas zum Verheizen um 0,00164 EUR je Kilowattstunde und auf Flüssiggas zum Verheizen um 12,78 EUR je 1.000 Kilogramm sowie Einführung einer Stromsteuer i. H. v. 0,0102 EUR je Kilowattstunde. Vgl. *BMU 2004*, S. 5.

<sup>609</sup> BGBl. I, S. 2432, 1999.

<sup>610</sup> Erhöhung der Steuersätze auf Kraftstoffe um je 0,0307 EUR pro Liter zum jeweils 1. Januar der Jahre 2000 bis 2003 und eine zusätzliche Besteuerung von jeweils 0,0157 EUR pro Liter auf nicht schwefelarme Kraftstoffe (Schwefelgehalt von über 50 mg/kg) ab dem 1. November 2001.

„Gesetz zur Fortentwicklung der ÖSR“<sup>611</sup> in Kraft. Damit wurden umweltschädliche Steuerermäßigungen eingeschränkt und die Heizstoffsteuern auf Erd- und Flüssiggas sowie auf schweres Heizöl angepasst. Ab 2004 wurden weitere Änderungen vorgenommen, die im Wesentlichen auf den Abbau von Subventionen zielten. Mit dem am 1. August 2006 in Kraft getretenen Gesetz zur Neuregelung der Besteuerung von Energieerzeugnissen und zur Änderung des Stromsteuergesetzes vom 15. Juli 2006 wurde das bisherige Mineralölsteuergesetz durch ein grundlegend neu gestaltetes Energiesteuergesetz<sup>612</sup> abgelöst und das Stromsteuerrecht geändert. Die Neuregelung der Energiebesteuerung wird durch das Biokraftstoffquotengesetz ergänzt, das nach Zustimmung des Bundestages vom 26. Oktober 2006 am 1. Januar 2007 in Kraft getreten ist.<sup>613</sup>

Ziel der Bundesregierung ist es, durch die ÖSR zum Energiesparen und zur rationellen und effizienten Energieverwendung anzuregen sowie erneuerbare Energien auszubauen. Mit der ÖSR verfolgt die Bundesregierung zwei Ziele und damit eine doppelte Dividende: erstens eine Stabilisierung und den Schutz der Umwelt und zweitens eine Senkung der Arbeitslosigkeit<sup>614</sup>. Konkret heißt das, den Energieverbrauch und die damit verbundenen Emissionen zu mindern sowie Anstöße für die Entwicklung umweltfreundlicher Verfahren und Technologien zu geben. Die Steuermehreinnahmen werden zur Senkung der Beiträge zur Rentenversicherung verwendet. Die dadurch herbeigeführte Verringerung der Lohnnebenkosten soll zu einer Ausweitung der Beschäftigung führen.

## 2. Sonderregelungen

Im Rahmen der ÖSR wurde ein System von Sonderregelungen errichtet, die entweder aus wirtschaftlichen und sozialen oder aus ökologischen Gründen eingeführt worden sind. Zur Vermeidung von Wettbewerbsnachteilen werden Unternehmen des produzierenden Gewerbes<sup>615</sup> sowie für der Land-, Forst-, Teich- und Fischwirtschaft weitreichende Steuerermäßigungen gewährt. Eingeführt wurde eine generelle Steuersatzermäßigung für diese Branchen. Anfangs mussten – nach

---

Mit Wirkung vom 1. Januar 2003 ist der Grenzwert des Schwefelgehaltes auf 10 mg/kg abgesenkt worden (schwefelfreie Kraftstoffe); Erhöhung der Mineralölsteuer auf schweres Heizöl um einmalig 0,0026 EUR pro Kilogramm zum 1. Januar 2000; Erhöhung der Stromsteuer um 0,0026 EUR je Kilowattstunde zum jeweils 1. Januar der Jahre 2000 bis 2003. Vgl. *BMU 2004*, S. 6.

<sup>611</sup> BGBl. I, S. 4602.

<sup>612</sup> Eine Neufassung des Gesetzes wurde zur Umsetzung der Vorgaben der Richtlinie 2003/96/EG zur Restrukturierung der gemeinschaftlichen Rahmenvorschriften zur Besteuerung von Energieerzeugnissen und elektrischem Strom (Energiesteuerrichtlinie) notwendig.

<sup>613</sup> Vgl. <[http://www.bundesfinanzministerium.de/DE/BMF\\_\\_Startseite/Service/Glossar/O/001\\_\\_Oekosteuer-Oekologische\\_20Steuerreform.html](http://www.bundesfinanzministerium.de/DE/BMF__Startseite/Service/Glossar/O/001__Oekosteuer-Oekologische_20Steuerreform.html)>, eingesehen am 20. Februar 2011.

<sup>614</sup> Vgl. *BMU 2004*, S. 2 ff.

<sup>615</sup> Unter anderem Bergbau, Energie- und Wasserversorgung, verarbeitendes Gewerbe, Baugewerbe.

einem Sockelbetrag von mindestens 512 EUR pro Jahr – nur 20 Prozent der Ökosteuererhöhungen gezahlt werden, seit 2003 gilt ein ermäßigter Steuersatz von 60 Prozent des Regelsteuersatzes. Ferner dürfen Unternehmen des produzierenden Gewerbes und seit 2006 auch Unternehmen der Landwirtschaft einen sog. Spitzenausgleich durchführen. Dabei wird auf Antrag ein Großteil der Energiesteuerbelastungen erstattet, die die Entlastung bei den Sozialversicherungsbeiträgen übersteigen. Für die Mineralölsteuern auf Kraftstoffe galten diese Ermäßigungen anfangs nicht. Mit der Energiesteuerreform 2006 wurde die allgemeine Steuerermäßigung schließlich auf die gesamte Energiesteuerbelastung ausgedehnt. Mit dem Spitzenausgleich wird der Wettbewerbssituation energieintensiver Unternehmen in umfassendem Maße Rechnung getragen, und einer Verlagerung von Produktionsstätten ins Ausland kann damit vorgebeugt werden. Zur Vermeidung sozialer Härten wird Strom zum Betrieb von Nachtspeicherheizungen, die vor dem Einstieg in die ÖSR installiert wurden, von 2003 bis Ende 2006 nur mit 60 Prozent des Regelsteuersatzes belastet. Zur Förderung einer umweltfreundlichen Mobilität werden der Schienenbahnverkehr und der Verkehr mit Oberleitungsbussen mit einem auf 56 Prozent ermäßigten Stromsteuersatz belastet. Ferner erhält der öffentliche Personennahverkehr eine energieträgerspezifische Mineralölsteuererstattung. Der Einsatz von erd- und flüssiggasbetriebenen Fahrzeugen wird ebenfalls gefördert. Darüber hinaus werden schwefelarme und -freie Kraftstoffe und Biokraftstoffe steuerlich begünstigt bzw. befreit. Weitere Sonder- und Ermäßigungsregelungen gelten für den Energieeinsatz in effizienten Gas- und Dampfturbinenkraftwerken, für die Kraft-Wärme-Kopplung sowie für Strom aus erneuerbaren Energieträgern zur Förderung einer umweltgerechten und effizienten Energieerzeugung.<sup>616</sup>

### 3. *Aufkommensverwendung*

Die Einnahmen aus der ÖSR werden weitgehend an die Steuerzahlerinnen und Steuerzahler zurückgegeben. Der allergrößte Teil der Einnahmen (knapp 90 Prozent) i. H. v. ca. 18,7 Mrd. EUR bis 2003 diente zur Aufstockung der Leistungen des Bundes an die gesetzliche Rentenversicherung. Hinsichtlich der fiskalischen Wirkungen erlaubten es diese Mehreinnahmen den Rentenversicherungsbeitragssatz um 1,7 Prozentpunkte niedriger zu halten und die Rentenleistungen leicht anzuheben. Die tatsächliche Senkung der Rentenversicherungsbeitragsätze fiel seit 2001 geringer aus, als es die ÖSR ermöglicht hätte. Die schwache gesamtwirtschaftliche Entwicklung in den Jahren 2001 bis 2005 und die latente Erosion der sozialversicherungspflichtigen Beschäftigung belasteten die Einnahmen der Sozialversicherungsträger. Trotz steigender Mehreinnahmen wurde daher der Rentenversicherungsbeitragssatz von 20,3 Prozent (1998) nur auf 19,1 Prozent in

<sup>616</sup> Dazu ausführlicher *BMU 2004*, S. 11-15; *S. Bach*, S. 28 ff.; *Interviews/Blobel/Brink/Kraemer*, S. 6 ff.

den Jahren 2001/02 gesenkt, im Jahr 2003 wurde er wieder auf 19,5 Prozent und im Jahr 2007 auf 19,9 Prozent angehoben.<sup>617</sup>

Ein Teil der Einnahmen – mehrere hundert Millionen Euro pro Jahr – fließt in den weiteren Ausbau der erneuerbaren Energien, weiterhin wird eine Milliarde Euro für die Haushaltssanierung genutzt. Dabei handelt es sich um ein kurzfristiges und somit vertretbares Abweichen vom Prinzip der Aufkommensneutralität. Seit 2003 werden zusätzliche 160 Mio. EUR pro Jahr zur Finanzierung des CO<sub>2</sub>-Gebäudesanierungsprogramms der Kreditanstalt für Wiederaufbau (KfW) verwendet, durch das auch Umstellhilfen für Nachtspeicherheizungen und Kohleöfen bereitgestellt werden. Damit kommt auch aus diesem zusätzlichen Aufkommen ein Teil direkt der Umwelt zugute.<sup>618</sup>

#### 4. *Ökonomische, ökologische und soziale Gesamtwirkungen*

Die umfangreichsten Wirkungsabschätzungen der ÖSR wurden von unterschiedlichen Bundesministerien in Auftrag gegeben. Das Umweltbundesamt gab im Jahr 2004 eine umfassende Ex-post-Evaluation der ÖSR in Auftrag. Das *Ecologic Institute* und das Deutsche Institut für Wirtschaftsforschung (DIW) haben zusammen mit Kooperationspartnern die Effekte der ÖSR auf Umwelt, Beschäftigung und Innovation untersucht und die Ergebnisse in umfassenden Studien dargestellt. Diese Quellen prognostizierten, dass der Lenkungseffekt der ÖSR gegenüber dem Referenzszenario ohne Ökosteuern (*Business-As-Usual*) zu einer CO<sub>2</sub>-Minderung von zwei bis drei Prozent bis zum Jahr 2010 führen würde. Es wurde auch festgestellt, dass die ÖSR allein nicht das Erreichen ambitionierter CO<sub>2</sub>-Minderungsziele gewährleisten kann; sie ist allerdings auch nicht das einzige Instrument der deutschen Klimaschutzpolitik. Die inzwischen deutlich gestiegenen Energiepreise dürften die Wirksamkeit der ÖSR vermindert haben. Eine weitere Ex-post-Evaluation wurde vom Wirtschaftsforschungs- und Beratungsunternehmen *Prognos* im Auftrag des Bundeswirtschaftsministeriums vorgenommen. (Diese Studie bezieht sich allerdings ausschließlich auf die Minderungserfolge bei den CO<sub>2</sub>-Emissionen im Zusammenspiel mit anderen energiepolitischen Instrumenten und ist somit hinsichtlich der expliziten Wirksamkeit der ÖSR nicht sonderlich aussagekräftig.) Darüber hinaus gibt es eine Reihe von Ex-ante-Studien sowie eine Vielzahl weiterer Veröffentlichungen, die sich auf einzelne Aspekte der ÖSR beschränken. Neben den oben dargestellten Ergebnissen zu CO<sub>2</sub>-Wirkungen stellen die verschiedenen Studien dar, dass die bisherige ÖSR zwar einen Beitrag zur Senkung der CO<sub>2</sub>-Emissionen geleistet hat, aber Rücksichtnahmen auf die Wettbewerbsfähigkeit der Industrie die ökologische Lenkungswirkung erheblich eingeschränkt haben. Die Beschäftigungseffekte fielen in den untersuchten Zeiträumen

---

<sup>617</sup> Dazu *S. Bach*, S. 31 f.

<sup>618</sup> Dazu *BMU 2004*, S. 15 f.; *BFE 2007*, S. 65 ff.

leicht positiv aus, die wirtschaftliche Entwicklung wurde dagegen kaum von der ÖSR beeinflusst. Hinsichtlich der Verteilungswirkungen wurden Teile der Industrie und des Dienstleistungssektors spürbar entlastet, andere Branchen sowie die privaten Haushalte hingegen netto belastet. Zudem setzt die deutsche ÖSR den Studien zufolge gewisse Anreize für ein steigendes Bewusstsein für energiesparendes Verhalten, den vermehrten Konsum innovativer Produkte und Dienstleistungen sowie die zunehmende Nutzung energieeffizienter Verkehrsmittel.<sup>619</sup>

#### V. Großbritannien – ein auf den industriellen Verbrauch gerichtetes Vorbildmodell

In den 1990er-Jahren hat Großbritannien einen Prozess der Besteuerung von umweltbelastenden Aktivitäten in Gang gesetzt. Die weiter oben bereits angeführte *Landfill Tax*<sup>620</sup> und *Road Fuel Duty Escalator*<sup>621</sup> bieten erste Ansatzpunkte für eine intensivere ÖSR.

Mit der Zustimmung zum Kyoto-Protokoll im Jahr 1998 verpflichtete sich das Vereinigte Königreich, die Treibhausgasemissionen zwischen 2008 bis 2012 um 12,5 Prozent gegenüber dem Jahr 1990 zu reduzieren. 1999 wurde in Großbritannien – parallel zur Einführung der ÖSR in Deutschland – angekündigt, eine Steuer auf den industriellen Energieverbrauch zu erheben. Nach einer zweijährigen Vorbereitungszeit wurde im April 2001 die sog. Klimawandelabgabe (*Climate Change Levy, CCL*) auf Strom, Gas und Kohle eingeführt. Die Steuersätze je Kilowattstunde betragen umgerechnet ca. 0,007 EUR für Strom, 0,0025 EUR für Gas und Kohle sowie 0,001 EUR für Flüssiggas. Erdöl und Kfz-Kraftstoffe sind von der CCL ausgenommen, da sie bereits anderen Abgaben unterliegen. Obwohl sich bereits im Namen der Steuer die Zielsetzung ausdrückt, die klimaschädlichen CO<sub>2</sub>-Emissionen zu reduzieren, richtet sich die Besteuerung nicht nach dem CO<sub>2</sub>-, sondern nach dem Energiegehalt.<sup>622</sup>

Einer der entscheidendsten Unterschiede im Vergleich zu anderen europäischen Industrieländern ist, dass sich die britische CCL aus sozialpolitischen Gründen nur auf den industriellen Verbrauch richtet.<sup>623</sup> Bemerkenswert ist allerdings, dass die Proteste der britischen Industrie nur vergleichsweise kleine Wellen geschlagen haben. Ein Grund dafür könnte der Einsatz der heterogen besetzten Projektgruppe sein, durch die bereits frühzeitig Probleme bemerkt und Schwierigkeiten ausgeräumt wurden.<sup>624</sup> Außerdem ging der Einführung der CCL ein umfas-

<sup>619</sup> Dazu S. Bach, S. 33 ff.; BFE 2007, S. 65 ff. und 111 f.; BMU 2004, S. 17 ff.

<sup>620</sup> Vgl. Dritter Teil, A, II – Lenkungsabgaben.

<sup>621</sup> Vgl. Dritter Teil, A, III, – Fiskalische Ökosteuern

<sup>622</sup> Vgl. B. Schrader, *Interviews/Blöbel/Brink/Kraemer*, S. 45 ff; BFE 2007, S. 79 f.

<sup>623</sup> Allerdings findet sich im Gesetzestext hierfür keine hinreichende Begründung. Dazu B. Schrader.

<sup>624</sup> Bereits Anfang 1998 wurde vom britischen Finanzminister eine Projektgruppe eingesetzt, die untersuchte, wie Treibhausgasemissionen reduziert werden können, ohne dabei die Wettbe-

sender öffentlicher Diskussionsprozess voraus, der durch eine Vielzahl von Aufrufen nach Stellungnahmen verschiedener Institutionen und durch das Internet dokumentiert ist.<sup>625</sup>

Die aufkommensneutrale Ausgestaltung der *CCL* weist eine Kopplung der Steuererhebung mit einer gleichzeitigen Reduzierung der Arbeitgeberbeiträge zur Sozialversicherung um 0,3 Prozent auf. Teile der Einnahmen fließen zudem in die Förderung von energieeffizienten Maßnahmen und in die Finanzierung einer integrierten Unternehmensförderung.<sup>626</sup>

Im Rahmen der britischen Klimaschutzpolitik zeichnet sich die *CCL* durch ihre Verbindungen sowohl mit dem umweltpolitischen Ordnungsrecht als auch mit anderen marktwirtschaftlichen Instrumenten aus. Energieintensive Unternehmen können *Climate Change Agreements (CCAs)* mit dem Umweltministerium abschließen und bekommen dafür eine 80-prozentige Ermäßigung von der *CCL* gewährt. Die Reduktionsziele der *CCAs* können sich entweder auf den Energieverbrauch oder auf die CO<sub>2</sub>-Emissionen beziehen. In beiden Fällen kann alternativ eine absolute oder eine auf die Produktionsmenge bezogene Reduktion vereinbart werden, wobei der letztere Fall der weitaus häufigere ist. Die *CCAs* werden auf zwei Ebenen ausgehandelt: Zum einen werden Rahmenvereinbarungen zwischen dem Umweltministerium und den sektoralen Industrieverbänden geschlossen; zum anderen gelten auch für die einzelnen Unternehmen Abkommen, die entweder direkt mit dem Umweltministerium oder mit dem jeweiligen Branchenverband geschlossen werden. Mit den Abkommen verpflichteten sich die Verbände und Unternehmen, bis 2010 alle kosteneffizienten Energiesparmaßnahmen durchzuführen. Eine Überprüfung der Einhaltung der Zwischenziele in Zweijahresabstän-

---

werbsfähigkeit der einheimischen Industrie zu beeinträchtigen. In ihrem Ende 1998 vorgelegten Bericht wurden Regulierungen, freiwillige Selbstverpflichtungen sowie Beihilfen vorgeschlagen und handelbare Emissionszertifikate und/oder Energiesteuern fokussiert. Während die Umsetzung einer Energiesteuer zum damaligen Zeitpunkt einfacher zu realisieren erschien, wurde der Einsatz von Zertifikaten – unabhängig von Umsetzungsschwierigkeiten – als Teil einer langfristigen Lösung betrachtet. Dazu *B. Schrader*.

<sup>625</sup> Im März 1998 war Lord Marshall, der Vorsitzende der British Airways, beauftragt worden, das Potenzial ökonomischer Instrumente für die Reduktion der Treibhausgasemissionen im Unternehmensbereich abzuschätzen. Im März 1999 wurde entsprechend seinen Vorschlägen der erste Bericht über die *CCL* herausgegeben. An die Veröffentlichung dieses sog. *Marshall Reports* schloss sich eine Beratungsperiode an, in der unter offener Beteiligung vieler Akteure nach Möglichkeiten zur Verminderung von Treibhausgasemissionen gesucht sowie nach der Vereinbarkeit der Ausgestaltung des Gesetzgebungsentwurfs mit der Politik gefragt wurde. Zahlreiche Gutachten wurden hierzu analysiert, Anhörungen abgehalten und in den Gesetzesentwurf eingearbeitet. Erst nach intensiven Beratungsgesprächen mit Energieunternehmen, Industrieverbänden, Umweltorganisationen und Wissenschaftlern wurde zum 1. April 2001 die *CCL* eingeführt. Dazu *B. Schrader*.

<sup>626</sup> Zum April 2002 trat die *Aggregates Levy* in Kraft, deren Aufkommen ebenfalls zur Senkung der Sozialversicherungsbeiträge verwendet werden soll. Vgl. *B. Schrader, Intermies/Blobel/Brink/Kraemer*, S. 46 f.; *BFE 2007*, S. 79 f.

den ist vorgesehen. Bei Nichterreichung der Reduktionsziele ist für die nächste Zweijahresperiode der volle Steuersatz anzuwenden. Ein damit zusammenhängendes ordnungsrechtliches Kriterium ist die Erfassung der Unternehmen durch die europäische Richtlinie<sup>627</sup> zur integrierten Vermeidung und Verminderung von Umweltbelastungen (IVU). Für ausgehandelte Vereinbarungen, die Ermäßigungen von der CCL mit sich bringen, kommen nur Unternehmen infrage, die unter die nationale Umsetzung der IVU-Richtlinie, d. h. unter den *Pollution Prevention and Control Act*, fallen. Die Unterzeichnung eines CCAs ist einer der Wege, um zum Emissionshandel zugelassen zu werden. Die Regeln für den Emissionshandel wurden von der *UK Emissions Trading Group* festgelegt. Wenn Unternehmen ihre Ziele aus den CCAs übererfüllen, können sie die überschüssigen Berechtigungen verkaufen; wenn sie das Ziel zu verfehlen drohen, können sie Berechtigungen zukaufen. Begleitend zu den Regelungen der CCL werden verschiedene Maßnahmen zur Förderung erneuerbarer Energien und zur Förderung von Energieeinsparungen und energieeffizienten Technologien durchgeführt.<sup>628</sup>

Unter den gegebenen Umständen ist die Einführung der CCL somit als ein Erfolg zu werten. Allerdings weist die Konzeption einige Mängel auf: Die Kritik setzt daran an, dass – wie oben bereits dargestellt – die Steuersätze im europäischen Vergleich relativ niedrig sind, dass die privaten Haushalte von der CCL vollständig ausgenommen sind und dass die Besteuerung nicht nach dem Kohlenstoffgehalt oder in anderer Form nach den Umweltauswirkungen der Energieträger bemessen wird.<sup>629</sup>

Die CCL und ihre Begleitmaßnahmen sollten nach britischen Regierungsangaben die jährlichen CO<sub>2</sub>-Emissionen bis 2010 um 13 bis 18 Mio. Tonnen verringern, was 3,5 Prozent der Emissionen von 1990 entspricht. Eine Studie des Beratungsunternehmens *Cambridge Econometrics* aus dem Jahr 2005 untersuchte die Wirkungen des Preiseffekts auf das Angebot und die Nachfrage von Energie, den Ankündigungseffekt der CCL und deren Wirkungen auf die Handelsbilanz und das BIP-Wachstum. Demzufolge könnten die CO<sub>2</sub>-Emissionen durch die CCL bis zum Jahr 2010 um 2,3 Prozent gegenüber dem Referenzszenario ohne Einführung der CCL gesenkt werden. Die Studie ging von einem starken Ankündigungseffekt aus, der bereits im ersten Jahr zwei Prozent gegenüber dem Referenzszenario ausmachen sollte. Das BIP-Wachstum würde laut der Studie durch die CCL geringfügig positiv beeinflusst. Hingegen würden leichte negative Wirkungen auf die Handelsbilanz erwartet, da sich die Kosten für die Exportindustrie durch die CCL leicht erhöhten. Andere Studien schrieben der CCL positive Wirkungen in Bezug

---

<sup>627</sup> Richtlinie 2008/1/EG (früher: 96/61/EG) des Europäischen Parlaments und des Rates vom 15. Januar 2008 (früher: des Rates vom 24. September 1996) über die integrierte Vermeidung und Verminderung der Umweltverschmutzung (IVU).

<sup>628</sup> Vgl. *Interwies/Blobel/Brink/Kraemer*, S. 48.

<sup>629</sup> Vgl. *Interwies/Blobel/Brink/Kraemer*, S. 49.



auf die Energieeffizienz zu. Positive Beschäftigungswirkungen durch die reduzierten Lohnnebenkosten würden nicht erreicht, da diesbezügliche Veränderungen von den Unternehmen teilweise nicht wahrgenommen würden.<sup>630</sup>

Was die Schonung der energieintensiven Unternehmen betrifft, blieb Großbritannien dem umweltpolitischen Lenkungsziel offensichtlich treuer als einige andere Länder wie beispielsweise Deutschland. Zwar erhalten ausgewählte, besonders energieintensive Unternehmen großzügige Steuererleichterungen, diese sind allerdings an die strikte Bedingung geknüpft, dass Investitionen zur Steigerung der Energieeffizienz unternommen werden. Auf der anderen Seite ist die Verknüpfung von Steuerermäßigungen mit Ordnungsrecht, freiwilligen Vereinbarungen und Emissionshandel im Prinzip als ein innovativer Schritt zu betrachten. Ökosteuern und andere umweltpolitische Instrumente lassen sich durchaus sinnvoll ergänzen, und Großbritannien ist dabei den anderen EU-Mitgliedstaaten um einiges voraus. Bei positiver Bewährung könnte das britische Modell – auch im Sinne der immer bedeutender werdenden Methode der offenen Koordinierung im Rahmen der EU – für die anderen EU-Länder Vorbildcharakter haben.<sup>631</sup>

## VI. Europäische Rahmenbedingungen des Energiesteuerrechts

Die Energiesteuerrichtlinie (*EnergieStRL*)<sup>632</sup> bildet einen Kern des europarechtlichen Energiesteuerrechts<sup>633</sup> und hat eine sehr lange Vorgeschichte: Die Europäische Kommission hatte 1992 zunächst einen ersten Vorschlag für eine gemein-

<sup>630</sup> Vgl. *BFE* 2007, S. 79 f.

<sup>631</sup> Dazu B. Schrader, *Interviews/Blobel/Brink/Kraemer*, S. 49; A. Pfaller, S. 7.

<sup>632</sup> Richtlinie 2003/96/EG des Rates vom 27.10.2003 zur Restrukturierung der gemeinschaftlichen Rahmenvorschriften zur Besteuerung von Energieerzeugnissen und elektrischem Strom vom 27.10.2003, ABl. L 283 vom 31.10. 2003, S. 51.

<sup>633</sup> Ein weiterer Kern ist die Systemrichtlinie (*SystemRL*: Richtlinie 92/12/EWG des Rates vom 29.02.1992 über das allgemeine System, den Besitz, die Beförderung und die Kontrolle verbrauchsteuerpflichtiger Waren; aufgehoben durch Richtlinie 2008/118/EG des Rates vom 16.12.2008 über das allgemeine Verbrauchsteuersystem und zur Aufhebung der Richtlinie 92/12/EWG, ABl. 2009 L 9 vom 14.01.2009, S. 12). Ausgangspunkt für die SystemRL 1992 war, dass die EG in den 1980er-Jahren ihre Bemühungen zur Errichtung eines gemeinsamen Markts intensivierte. Die Harmonisierung der indirekten Steuern, v. a. der Verbrauchsteuern, sollte wesentlicher und integraler Bestandteil des Binnenmarkts sein. Mit der SystemRL 1992 schuf der Rat schließlich zwei Säulen des allgemeinen europäischen Verbrauchsteuerrechts: zum einen ein europäisches Steuerlagersystem und zum anderen einheitliche Beförderungsregeln. Weiterentwickelt wurde die SystemRL 1992 durch die neue SystemRL 2009. Darin werden die Mitgliedstaaten verpflichtet, beginnend ab 2010 geänderte Verfahren bei der Besteuerung, Beförderung und Lagerung von verbrauchsteuerpflichtigen Waren einzuführen. Kernstück der neuen Richtlinie ist die Einführung des *Excise Movement and Control System (EMCS)*, mit dem die Dokumentation der Beförderung verbrauchsteuerpflichtiger Waren von einem papiergebundenen auf ein EDV-gestütztes Verfahren umgestellt wird. Das neue EMCS soll von den Mitgliedstaaten ab April 2010 auf freiwilliger Basis eingeführt werden und ist ab Januar 2011 zwingend anzuwenden. Vgl. *Stein/Thoms/Führer*, S. 31 ff.

schaftsweite CO<sub>2</sub>-/Energiesteuer entwickelt. Zu den Steuerobjekten sollten sowohl Primär- als auch Sekundärenergieträger mit Verwendungseinschränkungen gehören. Die Bemessungsgrundlage sollte zur Hälfte der Kohlenstoffgehalt (CO<sub>2</sub>-Komponente), zur anderen Hälfte der allgemeine Energiegehalt (Energie-Komponente) sein. Der Steuertatbestand sollte mit der Gewinnung, Herstellung oder Einfuhr der steuerpflichtigen Energieträger erfüllt sein. Der Steueranspruch sollte mit der Überführung der Energieträger in den steuerrechtlich freien Verkehr oder mit der Feststellung von Fehlmengen entstehen. Die Steuererhebung sollte aufkommensneutral erfolgen, wobei Melde- und Kontrollmechanismen vorgesehen wurden. Um die Wettbewerbsfähigkeit der europäischen Wirtschaft zu schützen, waren in dem Entwurf zahlreiche Ausnahmeregelungen und eine sog. Konditionalitätsklausel<sup>634</sup> vorgesehen. Dieser Kommissionsvorschlag wurde jedoch durch Intervention einiger Mitgliedstaaten, v. a. Großbritannien, zurückgezogen. Die Kommission forderte daraufhin die Mitgliedstaaten in einer abgewandelten Vorlage von 1995 zu nationalen Alleingängen auf, die unter Vorgabe bloßer Zielsätze eine modifizierte Übergangsregelung bis zum Jahr 2000 darstellte und in wesentlichen Strukturen auf dem alten Modell aufbaute. Allerdings war die Vorlage deutlich fakultativer gestaltet, um die Bedenken der Ratsmitglieder überwinden zu können. Doch auch dieser modifizierte und in weiten Teilen deutlich flexiblere Vorschlag stieß auf massive Widerstände. Der Rat ersuchte daraufhin die Kommission, einen neuen, weniger ambitionierten Vorschlag zu erarbeiten. 1997 legte die Kommission einen solchen neuen Richtlinienentwurf vor, der die Vorschläge von 1992 und 1995 ersetzen sollte und keinen ausdrücklichen Bezug auf den CO<sub>2</sub>-Gehalt der Energieträger nahm, sondern bei den in allen Mitgliedstaaten vorhandenen Verbrauchsteuersystemen ansetzte und diese auf zusätzliche Energieträger ausweitete. Die nationalen Steuersätze sollten auf einem Mindestniveau vereinheitlicht werden, das eine Anhebung der Mindeststeuersätze in drei Stufen (1998/2000/2002) vorsah. Das Modell der stufenweisen Anhebung fand jedoch – aufgrund der institutionellen Hemmnisse des zuständigen *Economic and Financial Affairs Council (ECOFIN)* – nicht die erforderliche einvernehmliche Billigung der Mitgliedstaaten und musste im Laufe der Verhandlungen durch das Bremsverhalten von EU-Ländern wie Spanien und Irland aufgegeben werden.<sup>635</sup>

Ein Meilenstein der Harmonisierungsbemühungen und ein wichtiger Schritt in Richtung einer EU-weiten ÖSR ist die am 27. Oktober 2003 verabschiedete EnergieStRL mit Geltung seit 1. Januar 2004, die die den Mineralölsteuern zugrunde liegenden Struktur-<sup>636</sup> und Steuersatzrichtlinien<sup>637</sup> ablöste. Im Hinblick auf die

---

<sup>634</sup> Danach wird die Geltung der Steuerregelung davon abhängig gemacht, dass andere Staaten der OECD eine ähnlich wirkende Energiebesteuerung einführen.

<sup>635</sup> Vgl. *Interwies/Blobel/Brink/Kraemer*, S. 31 ff.; *H. Jenzen*, S. 30 ff.; *K. Schlegelmilch 2002/b*.

<sup>636</sup> Richtlinie 92/82/EWG des Rates vom 19.10.1992 zur Annäherung der Verbrauchsteuersätze für Mineralöle, ABl. EG Nr. L 316, S. 19.

Energiebesteuerung einigte man sich auf Gemeinschaftsbestimmungen zur Mindestbesteuerung von elektrischem Strom und Energieerzeugnissen. Die Richtlinie bezieht einen größeren Kreis von Energieträgern ein: Während bisher im Prinzip nur Mineralöle harmonisiert waren, unterliegen jetzt auch Erdgas, Strom, Kohle und Koks dem gemeinschaftlichen Steuerrecht. Hinsichtlich der bisher schon harmonisierten Steuergegenstände Benzin, Diesel, Kerosin und Heizöle wurden die Mindeststeuerbeträge erhöht – für Diesel und Kerosin in zwei Stufen: zum 1. Januar 2004 und zum 1. Januar 2010. Für das Vorgehen nach diesem Termin ist von der Kommission ein neuer Vorschlag ab 2013 zu unterbreiten.<sup>638</sup> Die konkrete Ausgestaltung der Besteuerung wird den Mitgliedstaaten überlassen. Die Mindestbeträge dürfen zwar nicht unterschritten, können aber weiterhin überschritten werden.<sup>639</sup> Oberhalb der Mindeststeuerbeträge ist eine Differenzierung je nach Qualität der Erzeugnisse in Form von gestaffelten Steuersätzen für Heizstoffe und elektrischen Strom in betrieblicher und nicht-betrieblicher Verwendung zulässig. Die gestaffelten Steuersätze gelten auch für den öffentlichen Personennahverkehr (einschließlich Taxis), die Müllabfuhr, die Streitkräfte und öffentliche Verwaltung sowie für Menschen mit Behinderungen oder für Krankenwagen.<sup>640</sup> Die Mitgliedstaaten dürfen weiterhin zwischen gewerblich und nicht-gewerblich genutztem Gasöl, das als Kraftstoff verwendet wird, steuerlich differenzieren. Dies setzt voraus, dass die Mindeststeuerbeträge eingehalten werden. Der Steuersatz für gewerbliches, als Kraftstoff verwendetes Gasöl darf dabei nur oberhalb des am 1. Januar 2003 geltenden Steuerbetrags<sup>641</sup> greifen. Diese Differenzierung wird es den Mitgliedstaaten ferner erlauben, die Unterschiede in der Verbrauchsteuer zwischen nicht-gewerblich genutztem Dieselmotorkraftstoff für Pkw und Benzin zu reduzieren, da es keine umweltpolitischen oder anderen Gründe gibt, die den geringeren Steuersatz für Dieselmotorkraftstoff rechtfertigen. Damit wird den Ländern der Weg eröffnet, den in fast allen Mitgliedstaaten deutlich niedrigeren Dieselmotorkraftsatz an den höheren für Benzin anzugleichen.<sup>642</sup> Die Steuerbeträge werden pro

<sup>637</sup> Richtlinie 92/81/EWG des Rates vom 19.10.1992 zur Harmonisierung der Struktur der Verbrauchsteuern auf Mineralöle, ABl. EG Nr. L 316, S. 12.

<sup>638</sup> Gemäß der EnergieStRL wird z. B. Diesel (bisher 245 EUR pro 1.000 Liter) jetzt mit 330 EUR pro 1.000 Liter besteuert, während sich der Kommissionsvorschlag auf 410 EUR pro 1.000 Liter belief. Vgl. *M. Kramer*, S. 168 f.

<sup>639</sup> So liegt in Deutschland z. B. der Steuertarif für unverbleites Benzin mit 654,50 EUR pro 1.000 Liter wesentlich höher als der in der Richtlinie vorgesehene Mindeststeuertarif von 359 EUR. Vgl. hierzu *Stein/Thoms/Führer*, S. 33 f.; *BMF 2004*, S. 71 ff.

<sup>640</sup> Vgl. Art. 5 der EnergieStRL.

<sup>641</sup> Der Begriff „Steuerbetrag“ bezeichnet die Gesamtheit der als indirekte Steuern (mit Ausnahme der Mehrwertsteuer) erhobenen Abgaben, die zum Zeitpunkt der Überführung in den freien Verkehr direkt oder indirekt anhand der „Menge“ an Energieerzeugnissen und elektrischem Strom berechnet werden. Vgl. Art. 4 Abs. 2 der EnergieStRL.

<sup>642</sup> Theoretisch hätten die einzelnen Staaten eine Angleichung der Benzin- und Dieselmotorkraftsteuer schon früher vornehmen können. Ohne eine Begünstigungsmöglichkeit für die gewerbliche Verwen-

Volumen-, Gewichts- oder Energieeinheit festgelegt. Die Besteuerung von Elektrizität erfolgt auf Outputbasis, d. h. auf der Grundlage des Stroms selbst anstatt auf Basis der Brennstoffe, die zu seiner Erzeugung verwendet werden.<sup>643</sup> Bei dem System von Energieproduktsteuern handelt es sich daher nicht um eine CO<sub>2</sub>-Steuer; die Struktur der Steuerbeträge zeigt vielmehr, dass neben Emissionsreduktionszielen auch Interessen der Versorgungssicherheit und fiskalische Motive eingeflossen sind. Dennoch übt die Richtlinie eine Anreizwirkung zur CO<sub>2</sub>-Minderung durch erhöhte Steuersätze und Einbeziehung aller Energieprodukte aus.<sup>644</sup>

Einige Bereiche der Verwendung von Energieprodukten unterliegen allerdings nicht dem Anwendungsbereich der Richtlinie. Dies betrifft beispielsweise Fälle, in denen Energieprodukte nicht als Kraft- oder Heizstoff verwendet werden. Darüber hinaus sind Energieerzeugnisse und elektrischer Strom mit zweierlei Verwendungszweck (sog. Dual-use-Prozesse) von der Richtlinie ausgenommen, z. B. die Verwendung bei der chemischen Reduktion, bei Elektrolysen und bei Prozessen in der Metallindustrie. Analog sind mineralogische Verfahren i. S. d. statistischen Systematik der jeweiligen Wirtschaftszweige wie etwa die Zement-, Kalk- und Glasherstellung nicht von der Richtlinie betroffen. Der Nichtanwendungsbereich der Richtlinie erlaubt es den Mitgliedstaaten – ohne mit dem gemeinschaftlichen Beihilferecht in Konflikt zu kommen –, Steuerfreiheit für die hochenergieintensiven Bereiche einzuführen oder beizubehalten.<sup>645</sup>

Aus Überlegungen zur Wettbewerbsfähigkeit wurde mit der EnergieStRL ein harmonisierter Mechanismus auf Basis eines einfachen Indikators festgelegt, der den Mitgliedstaaten Erleichterungsmöglichkeiten bis hin zu einer Steuerbefreiung für energieintensive Unternehmen<sup>646</sup> gestattet.<sup>647</sup> Zur Förderung der technologi-

---

dung hätte ein derartiger Schritt allerdings zu erheblichen Mehrbelastungen des nationalen Güterkraftverkehrsgewerbes geführt und wäre in den meisten Mitgliedstaaten politisch nur sehr schwer durchsetzbar gewesen. Diese Regelung wurde bisher nur in Großbritannien realisiert, weil dieses Land durch seine Insellage über keine direkte Konkurrenz aus dem anliegenden Ausland verfügt und sich daher bislang diesen mutigen Schritt leisten konnte. Näheres dazu siehe Art. 7 der EnergieStRL; *BMF 2004*, S. 71 ff.

<sup>643</sup> Dies erlaubt keine Differenzierung der Steuersätze in Übereinstimmung mit der Umweltqualität des verwendeten Brennstoffs, erleichtert jedoch die Anwendung des Bestimmungslandprinzips der Besteuerung im Binnenmarkt. Emissionen bei der Elektrizitätserzeugung werden jedoch vom *EU Emissions Trading System (EU-ETS)* erfasst. Vgl. *M. Rosenstock*, S. 129 ff.

<sup>644</sup> Vgl. *M. Rosenstock*, S. 129 ff.

<sup>645</sup> Beide Bereiche werden allerdings vom EU-ETS erfasst. Vgl. Art. 2 Abs. 4 der EnergieStRL; *M. Rosenstock*, S. 129 ff.; *BMF 2004*, S. 71 ff.

<sup>646</sup> Als „energieintensive Unternehmen“ gelten solche, bei denen sich entweder der Anteil der Energie- und Strombeschaffungskosten auf mindestens 3,0 Prozent des Produktionswertes beläuft oder bei denen der nationale Energiesteueranteil an der Wertschöpfung über 0,5 Prozent liegt. Vgl. Art. 17 der EnergieStRL.

<sup>647</sup> Der reduzierte Steuersatz muss jedoch weiterhin über dem gemeinschaftlichen Mindessatz liegen, es sei denn, dass nationale freiwillige Vereinbarungen oder das EU-ETS zur Erhöhung der

schen Entwicklung umweltverträglicherer Produkte und erneuerbarer Energien wurde die Möglichkeit einer vollen oder teilweisen Steuerbefreiung eingeführt. Ebenso können für hocheffiziente Kraft-Wärme-Kopplungsanlagen Befreiungen für die Energieträger gewährt werden, und auch der Wärme-Output wird nicht besteuert.<sup>648</sup> Weiterhin erlaubt die Richtlinie die Steuerbefreiung bzw. -begünstigung von Erzeugnissen aus Biomasse<sup>649</sup> in Reinform oder beigemischt zur Kompensation ihrer höheren Produktionskosten.<sup>650</sup> Hinsichtlich des Luftverkehrs ist es zwar bei der grundsätzlichen obligatorischen Steuerbefreiung für die gewerbliche Luftfahrt geblieben, allerdings hat die EnergieStRL den Mitgliedstaaten erstmals erlaubt, Kerosin auf nationalen Flügen und – auf der Grundlage von bilateralen Abkommen – auf innergemeinschaftlichen Flüge zu besteuern. Diese Möglichkeit gilt auch für die Schifffahrt in Meeresgewässern, sie dürfte in diesem Bereich aber nur wenig Bedeutung erlangen.<sup>651</sup>

Die EnergieStRL soll zum reibungslosen Funktionieren des Binnenmarkts beitragen und Unterschiede in nationalen Steuersystemen verringern. Neben dem Ziel der Harmonisierung verfolgt die EnergieStRL aber auch umweltpolitische Ziele, indem den Mitgliedstaaten Spielräume bei der Steuervergünstigung für einen umweltverträglichen Energieeinsatz eröffnet werden. Das gilt insbesondere für die Nutzung erneuerbarer Energien und die Steigerung der Energieeffizienz.

### C. Auswertung der europäischen Erfahrungen und Übertragbarkeit auf die VR China

Bei der Auswertung der europäischen Erfahrungen stehen Konzeption, Ausgestaltung, Durchsetzung sowie ökologische, ökonomische und soziale Gesamtwirkungen im Zentrum. Unter Berücksichtigung der unterschiedlichen Wirtschafts- und Gesellschaftsstrukturen wird geprüft, inwiefern Zusammenhänge zwischen dem Design der ÖSR und deren Wirkung auf die VR China übertragen werden können. Die Ergebnisse dieser systematischen Auswertung der bisherigen Erfahrun-

---

Energieeffizienz oder Verminderung der Emissionen eingeführt werden, die eine weitgehend gleiche Wirkung wie die Mindestsätze ausüben. In diesem Fall kann der effektive Satz auf bis zu null für energieintensive Unternehmen und bis zu 50 Prozent der Mindestsätze für andere Unternehmen gesenkt werden. Vgl. *M. Rosenstock*, S. 129 ff.

<sup>648</sup> Vgl. Art. 15 der EnergieStRL.

<sup>649</sup> Unter „Biomasse“ wird der biologisch abbaubare Anteil von Erzeugnissen, Abfällen und Rückständen der Landwirtschaft einschließlich pflanzlicher und tierischer Stoffe, der Forstwirtschaft und damit verbundener Industriezweige sowie der biologisch abbaubare Anteil von Abfällen aus Industrie und Haushalten verstanden.

<sup>650</sup> Vgl. Art. 16 der EnergieStRL.

<sup>651</sup> Die Kommission hat vorgeschlagen, Emissionen aus dem Luftverkehr ins EU-ETS einzubeziehen. Zu diesem Vorschlag liegt bereits ein gemeinsamer Standpunkt des Rates vor. Vgl. Art. 14 der EnergieStRL.; *M. Rosenstock*, S. 129 ff.; *BMF 2004*, S. 71 ff.

gen können als Grundlage für die Formulierung der zukünftigen Umwelt- und Steuerpolitik der VR China dienen.

### I. Mögliche Typen klassischer Umweltabgaben

Die historische Entwicklung hat gezeigt, dass die klassischen Umweltabgaben in Europa zwar sehr verschieden sind, jedoch in drei Kategorien zusammengefasst werden können:

- 1) Abgaben auf Emissionen<sup>652</sup>, die direkt von tatsächlichen oder geschätzten Umweltverschmutzungen (Luft<sup>653</sup>, Gewässer<sup>654</sup>, Boden<sup>655</sup>, Abfall<sup>656</sup>) oder Lärmemissionen<sup>657</sup> abhängen. Bemessungsgrundlage sind die an die Umwelt oder an die öffentlichen Entsorgungseinrichtungen abgegebenen Emissionsmengen.
- 2) Abgaben auf Produkte oder Inputs von Produkten, falls mit ihrer Nutzung, Verwertung oder Entsorgung Umweltbelastungen verbunden sind. Diese können durch die Produkte selbst<sup>658</sup>, durch problematische Inhaltsstoffe<sup>659</sup> in den Produkten oder durch in die Produkte einfließende, schützenswerte Ressourcen<sup>660</sup> eintreten. Bemessungsgrundlage ist idealerweise die Menge der problematischen Inhaltsstoffe oder die verbrauchte Ressourcenmenge.
- 3) Abgaben auf räumliche Nutzungen, z. B. die Inanspruchnahme von Flächen für bestimmte umweltbelastende Nutzungen<sup>661, 662</sup>.

Den Steuern auf Umweltverschmutzungen und Ressourcen kommt in den meisten EU-Mitgliedstaaten eine sehr geringe wirtschaftliche Bedeutung zu. Allerdings ist die ökologische Auswirkung solcher „kleinen“ Steuern – beispielsweise in Dä-

<sup>652</sup> A. A. Emissionsabgaben i. e. S., die zusammen mit Produktabgaben als Emissionsabgaben i. w. S. bezeichnet werden sollten, da Produkte selbst als potenzielle bzw. zukünftige Emissionen angesehen werden. Vgl. F. Stehling, S. 20.

<sup>653</sup> A. a. O., die Luftschadstoffabgaben auf SO<sub>2</sub> (Schwefeldioxid), NO<sub>x</sub> (Stickstoffoxide), HCl (Chlorwasserstoff), H<sub>2</sub>S (Schwefelwasserstoff) und VOC<sub>s</sub> (Flüchtige organische Verbindungen) in Frankreich sowie die NO<sub>x</sub>-Abgabe und die Abgabe auf den Inlandsflugverkehr in Schweden.

<sup>654</sup> A. a. O., die Abwassergebühren in nahezu allen OECD-Staaten.

<sup>655</sup> A. a. O., das Abgabensystem auf Stickstoff- und Phosphorüberschüsse (*Minerals Accounting System, MINAS*) in den Niederlanden.

<sup>656</sup> A. a. O., die Gebühren für die Haushaltsmüllsammlung bzw. -verwertung in den meisten EU-Ländern, die Mülldeponiesteuern (*Landfill Tax*) in Großbritannien und die Müllentsorgungsabgabe in den Niederlanden.

<sup>657</sup> A. a. O., die Fluglärmabgaben in Belgien, Frankreich, Deutschland, den Niederlanden, Norwegen, Portugal, Schweden und der Schweiz.

<sup>658</sup> A. a. O., die Produktabgaben auf Autobatterien, Nickel-Cadmium-Batterien und Quecksilber enthaltende Batterien in Schweden.

<sup>659</sup> A. a. O., die Abgabe auf Stickstoff in Schweden.

<sup>660</sup> A. a. O., die Steuer auf bestimmte Rohstoffe wie z. B. Steine, Kies, Sand in Dänemark und die *Aggregates Levy* in Großbritannien.

<sup>661</sup> A. a. O., die Straßenbenutzungsabgaben (*Traffic Congestion Charges*) in Italien.

<sup>662</sup> Vgl. *EEA 1996*; F. Stehling, S. 20.

nemark und den Niederlanden – insgesamt nicht zu vernachlässigen. Außer dem ökologischen Argument für eine Verbreiterung der Steuerbasis ist auch eine Verbesserung der Steuerstruktur zu nennen und schließlich die gesellschaftliche Ausgewogenheit. Abgesehen davon, dass die Einführung kleiner Steuern ein Zeichen einer systematisch vorgehenden Umweltpolitik wäre, könnte eine maßvolle Besteuerung vieler einzelner Tatbestände politisch unter Umständen leichter durchzusetzen sein als „große“ Steuern auf wenige Tatbestände.<sup>663</sup>

## II. Energiebesteuerung als Kernpunkt der Ökologischen Steuerreform

Bei den heute im EU-Raum bestehenden ökologischen Steuern spielt die Energiebesteuerung eine zentrale Rolle. Sie unterliegt unterschiedlichen Tatbestandsmerkmalen und Gestaltungsmöglichkeiten, die sich in ihren ökologischen, fiskalischen und sozialen Wirkungen erheblich unterscheiden. Im Folgenden werden die wichtigsten Eckpunkte der EU-Energiesteuerkonzepte zusammenfassend dargestellt.

### 1. *Steuererhebung*

#### (1) Besteuerungsgrundlage

In Konsequenz der wohlfahrtstheoretischen Argumentation zur Internalisierung der externen Kosten des industriellen und privaten Energieverbrauchs muss die Besteuerungsgrundlage eine möglichst effiziente und zielgenaue Basis zur Bestimmung der Umweltschädlichkeit des jeweiligen Energieeinsatzes geben. Das Idealbild einer eindimensionalen Emissionsabgabe, bei der die Schadstoffemissionen direkt gemessen und besteuert werden, scheidet allerdings an seiner praktischen Umsetzbarkeit und dem damit einhergehenden erheblichen Administrationsaufwand. Der durch die Energiesteuermodelle aufgezeigte mehrdimensionale Ansatz der indirekten Energiebelastung dient daher als Äquivalent einer idealtypischen Emissionsabgabe. Als Ausgestaltungsmöglichkeiten favorisieren Umweltökonominnen aus ökologischen Motiven energieträgerspezifische Energiesteuern. Durch die energieträgerbezogene Differenzierung kann dem Internalisierungsideal weitestgehend entsprochen werden. Außerdem steht es dem Gesetzgeber offen, auch andere, „unökologische“ Ziele in die Gestaltung einfließen zu lassen. Die dänische Erfahrung für den industriellen Sektor zeigt, dass die Steuerätze zum einen nach dem Energieträger differenziert werden (energieträgerspezifische Ausgestaltung) und zum anderen diese nochmals in Abhängigkeit der Art der Energieverwendung in fünf Stufen festgelegt werden (energieintensiv mit/ohne Energieaudit, leichte Prozesse mit/ohne Verpflichtung zum Energieaudit und Raumheizung). Die Energiebesteuerung so zu gestalten, hat eindeutige Lenkung-

---

<sup>663</sup> Vgl. *Interviews/Blobel/Brink/Kraemer*, S. 68 f.

wirkungen initiiert, nicht nur im Hinblick auf den direkten Energieeinsatz, sondern auch angesichts der Förderung ergänzender energiepolitischer Maßnahmen wie beispielsweise in der Form des Öko-Audits.<sup>664</sup>

Zumindest in der Theorie ist diese Konzeption stringent und leicht nachvollziehbar. Durch eine differenzierte Steuerbelastung werden die relativen Preise der Energieträger verschoben und sowohl Substitutionsprozesse als auch Einspareffekte angeregt. In der Praxis leidet die energieträgerspezifische Ausgestaltung allerdings unter erheblichen Umsetzungsschwierigkeiten. Gründe dafür sind die aufwändige (wenn nicht gar unmögliche) Feststellung der Qualitätsunterschiede unzählbarer Stoffarten und Güteklassen der fossilen Energieträger sowie die kosten- und kontrollaufwändige Quantifizierung der relativen Umweltschädigungen. Die Krux liegt darin, dass dieses Instrumentarium mit zahlreichen ökologischen Effizienzeinbußen, Zielkonflikten und potenziellen Wirkungsbrüchen behaftet ist. Deshalb bleibt es umstritten, ob eine möglichst spezifische Zielformulierung der Besteuerungsgrundlage anzustreben ist oder angesichts ihrer erheblichen Umsetzungsvorteile lieber eine Orientierung an leicht erfassbaren Größen. Als Alternative stehen Modelle einer allgemeinen undifferenzierten Energiesteuer im Vordergrund der politischen Diskussion, die durch die Verwendung des Energiegehaltes als Maß für verschiedene Umweltbeeinträchtigungen als der pragmatischere Ansatz angesehen werden.<sup>665</sup>

Bei der Energiebesteuerung wird mit Blick auf den Klimaschutz häufig vorgeschlagen, die CO<sub>2</sub>-Emissionen als Bemessungsgrundlage heranzuziehen. Bei den CO<sub>2</sub>-Steuern handelt es sich um eine spezifische Erscheinungsform der Energiebesteuerung. Knüpft man an den Emissionen an, bildet die Emissionsmengeneinheit das Steuerobjekt, wobei jede Emissionsmengeneinheit mit einem einheitlichen Steuersatz belegt wird. Erhebungstechnisch einfacher ist es jedoch, wenn die Steuer bei den fossilen Energieträgern anstatt bei den Emissionen ansetzt. Da für jeden fossilen Energieträger eine eindeutige und technologieunabhängige Verknüpfung zwischen Energieinput und Kohlendioxid bekannt ist, ist es theoretisch möglich, Energieträger ganz oder teilweise nach dem Kohlenstoffgehalt mit einer kohlenstoffbezogenen Differenzierung zu besteuern. Die Idee einer CO<sub>2</sub>-Steuer scheint nur dann sinnvoll, wenn man sich auf das enge Ziel konzentriert, den Treibhauseffekt zu bekämpfen. Im Rahmen einer umfassenderen ökologischen Betrachtung müssen jedoch weitere Auswirkungen und Risiken der Energieverwendung in Bezug auf Gesundheit und Umwelt sowie das Problem der knappen Ressourcen berücksichtigt werden.<sup>666</sup>

---

<sup>664</sup> Vgl. H. Jenzen, S. 11 ff.

<sup>665</sup> Vgl. H. Jenzen, S. 15 ff.; C. Böhringer, S. 72.

<sup>666</sup> Vgl. P. Schneider, S. 117 ff.; *Interviews/Blobel/Brink/Kraemer*, S. 67; H. Jenzen, S. 16 f.



## (2) Besteuerungsstufe

Die natürlichen Energieträger unterliegen einem sehr komplexen Umwandlungs- und Transformationssystem, bis sie in verschiedenen Anwendungsbereichen zum Einsatz bzw. Verbrauch kommen. Dieser Ver- und Bearbeitungsprozess der Energie bietet auf unterschiedlichen Stufen Anknüpfungspunkte für die Energiebesteuerung. Als sachlicher Anknüpfungspunkt einer allgemeinen Energiesteuer – aber auch für die energieträgerspezifischen Energiesteuern – wird in der Ökosteuerdiskussion zwischen einer Primärenergiebesteuerung und einer Sekundär- bzw. Endenergiebesteuerung differenziert. Hinsichtlich der ökologischen Lenkungswirkung wird der idealtypischen Vorstellung in der ökonomischen Theorie, d. h. einer Primärenergiebesteuerung, der Vorzug gegenüber der Endenergiebesteuerung gegeben, da hierdurch ein Anreiz für eine Effizienzsteigerung auf allen Umwandlungsstufen gegeben würde. In der finnischen und norwegischen Praxis lässt sich eine reine Primärenergiebesteuerung im klassischen Sinne allerdings nur sehr eingeschränkt umsetzen. Da bei einer solchen Besteuerung Sekundärenergieträger wie z. B. Strom und Mineralölprodukte im Inland nicht direkt besteuert werden, würde das Prinzip der Nichtdiskriminierung verlangen, dass auch Importe dieser Energieträger unbesteuert bleiben. Würden diese im Erzeugerland nicht einer äquivalenten Besteuerung unterworfen, würde dies zu Wettbewerbsvorteilen für Importenergie führen und die Energiebesteuerung wirkungslos machen. Aus derselben Erwägung heraus häufen sich die Stimmen gegen eine reine CO<sub>2</sub>-Steuer. Diese müsste eigentlich als Primärenergiesteuer erhoben werden, da sonst ein Energieträger wie Strom unbelastet bliebe, obwohl bei seiner Erzeugung erhebliche Emissionen verursacht werden können. Dabei entstehen ebenfalls die oben genannten außenhandelsrechtlichen Probleme. Was die Diskussion im europäischen Raum betrifft, wären solche Probleme prinzipiell durch eine EU-weite Regelung der Primärenergiebesteuerung zu lösen. Tatsache ist jedoch, dass sowohl die Ansätze zu einer EU-weiten Regelung als auch die Entwicklungen in den Mitgliedstaaten einschließlich Deutschland einen anderen Weg genommen haben und sich in aller Regel an der Endenergiebesteuerung orientieren. Dies bedeutet zumindest ein gewisses Hindernis für die Option, die Energiebesteuerung auf nationaler Ebene nachträglich auf Primärenergie umzustellen. Solange keine europäische Lösung gefunden ist, wird bei Elektrizität und Mineralölprodukten eine Endenergiebesteuerung bzw. kombinierte Sekundärenergiebesteuerung bei gleichzeitiger Steuerbefreiung der dafür eingesetzten Primärenergie notwendig.<sup>667</sup>

## (3) Tarifgestaltung

Im Rahmen der Energiesteuermodelle dominiert die Tarifgestaltung als Mengensteuern. Da die Wertsteuern mangels Preis nicht direkt auf Schadstoffe bzw.

<sup>667</sup> Vgl. *Bach/Kohlhaas*; *H. Jenzen*, S. 11 ff.; *Internies/Blobel/Brink/Kraemer*, S. 66 ff.

Schadstoffemissionen erhoben werden können und sie Preisschwankungen auf dem Weltenergiemarkt zusätzlich verstärken würden, kommen die Mengensteuern den ökologischen Intentionen der Energiesteuermodelle näher. Diese Lösung hat aber andere Nachteile: Während wertbasierte Steuern bei einer Inflation nominal mitwachsen und ihr Aufkommen damit real gleich bleibt, sinkt das Aufkommen aus mengenbezogenen Steuern real, weil es durch die Inflation nicht mitwächst und somit immer weniger wert ist. Bei einer Ausgestaltung der Energiesteuern als Mengensteuern ist daher eine Korrektur der Steuersätze entsprechend der Inflationsentwicklung ein konstitutives Element der Steuermodelle. Hier bestehen grundsätzlich verschiedene Anpassungsmöglichkeiten, um die relativen Preise konstant zu halten. Die Alternativen sind mittel- und langfristig festgelegte Erhöhungsstufen, um der Abwertung von Mengensteuern entgegenzuwirken. Diesbezüglich wäre die Idee einer Steuerindexierung zu prüfen; so könnte im Gesetzestext eine jährliche Erhöhung der mengenbezogenen Steuern als Inflationsausgleich angelegt werden.<sup>668</sup>

Bei der Dynamisierung der Steuersätze sind neben der Inflationskorrektur zwei weitere Motive einzubeziehen: Auf der einen Seite sind die mit den Ökosteuern bezweckte ökologische Lenkungswirkung und die für das Haushaltsbudget notwendige fiskalische Ergiebigkeit und Stetigkeit nur schwer zu vereinen. Hieraus kann folgendes Dilemma resultieren: Erreicht die Ökosteuer ihre Lenkungsintention, zehrt sie ihre eigene Steuerbasis auf. Allein aus haushaltspolitischen Gründen ist daher ein stetig steigender Tarifverlauf notwendig. Auf der anderen Seite muss auf die gegebenen Anpassungsmöglichkeiten der Marktteilnehmer Rücksicht genommen werden. Zwar sind grundsätzlich hohe Steuersätze für die ökologische Wirksamkeit notwendig, dennoch sollten in der Anfangsphase zunächst niedrige Steuersätze Anwendung finden. Deren kontinuierliches Ansteigen in kleinen Schritten lässt den Marktteilnehmern genügend Reaktionszeit, wodurch die Schockeffekte einer einmaligen drastischen Anhebung vermieden werden können. Im Sinne der Planungssicherheit und der damit verbundenen gesellschaftlichen Akzeptanz kann auch eine Ankündigung und konsequente Durchführung der Erhöhungen über einen längeren Zeitraum befürwortet werden.<sup>669</sup>

Mit dieser Argumentationsvermischung von Inflationsausgleich, Korrektur der fiskalischen Folgen der Lenkungseffekte und der Berücksichtigung der unelastischen Verhaltensanpassung der Wirtschaftssubjekte werden exponentiell ansteigende Tarifverläufe in der überwiegenden Zahl der Energiesteuermodelle gerechtfertigt.<sup>670</sup> Zur Frage der Übertragbarkeit dieser Tarifgestaltungsmodelle auf die VR China wären die Erfahrungen in verschiedenen europäischen Staaten genauer zu untersuchen, um eine abschließende Bewertung vornehmen zu können.

---

<sup>668</sup> Vgl. H. Jenzen, S. 22 ff.; Ludewig/Meyer/Schlegelmilch, S. 22.

<sup>669</sup> Vgl. H. Jenzen, S. 22 ff.; Ludewig/Meyer/Schlegelmilch, S. 22; Internies/Blobel/Brink/Kraemer, S. 71.

<sup>670</sup> Vgl. H. Jenzen, S. 23.

#### (4) Steuervergünstigungen

Als ein umwelt- und steuerpolitisches Instrumentarium ist die ÖSR, insbesondere die Energiebesteuerung, grundsätzlich mit anderen Politikfeldern eines Staates nah verbunden, sodass bei ihrer Gestaltung und Implementation die Wirtschafts-, Sozial- und Industriepolitik auch mit in Erwägung gezogen werden müssen. Die Belastungen durch die Energiesteuern werden daher durch eine Reihe von politisch, sozial und ökonomisch motivierten Steuervergünstigungen gemildert. Steuerliche Sonderregelungen für energieintensive Unternehmen sind für alle untersuchten Länder, die eine Energiebesteuerung eingeführt haben, eine Regel ohne Ausnahme. Sehr unterschiedlich ist dagegen die Ausgestaltung. Prinzipiell sind verschiedene Konzepte denkbar.

Als Erstes kommen volle oder teilweise Steuersatzermäßigungen und -befreiungen in Betracht, die sich entweder auf die gesamte Industrie, größere Sektoren wie die Grundstoffindustrie oder einzelne besonders betroffene Wirtschaftszweige und Produktionsbereiche beziehen. In Schweden ist der Steuerabzug bei der Energiekomponente zu 100 Prozent und bei der CO<sub>2</sub>-Komponente zu 79 Prozent möglich, wodurch eine weitgehende Befreiung der Industrie erreicht wird. Für das produzierende Gewerbe sowie die Forst- und Landwirtschaft in Deutschland wurde zunächst ein ermäßigter Steuersatz i. H. v. 20 Prozent des Regelsteuersatzes eingeführt, der zum 1. Januar 2003 auf 60 Prozent reduziert wurde. Stärker auf die besonders hoch belasteten Wirtschaftszweige und Produktionsbereiche zielen solche Steuerermäßigungen und -befreiungen, die nach der Energieintensität gestaffelt sind. Das Grundprinzip von derartigen Verfahren ist es, einen gewissen Basisenergieverbrauch mit dem normalen Steuersatz zu belasten, den darüber hinausgehenden Verbrauch aber in Abhängigkeit von der unternehmens- oder betriebsindividuellen Energieintensität zunehmend geringer zu besteuern. Solche Steuervergünstigungen können mit der Erfüllung bestimmter Konditionen verbunden werden. In Dänemark werden beispielsweise Steuervergünstigungen je nach Energieintensität der Prozesse gewährt, die im jeweiligen Unternehmen angewendet werden und sind darüber hinaus an Energieaudits geknüpft. Um in den Genuss der Ausnahmeregelungen zu kommen, sind die Unternehmen gezwungen, ihren Energieverbrauch offenzulegen, sodass Einsparmöglichkeiten erkannt und Effizienzerfolge transparent werden. Hingegen ist in Deutschland die Pauschalemäßigung für das produzierende Gewerbe auf starke Kritik gestoßen, denn das ökologische Lenkungspotenzial wird durch diese Lösung stark eingeschränkt, da sie nicht an Auflagen gebunden ist. Problematisch ist auch die pauschale Abgrenzung nach Sektoren unabhängig von der tatsächlichen Energieintensität, da sie einerseits energieintensive Branchen und Unternehmen

außerhalb des produzierenden Gewerbes stark benachteiligt, andererseits weniger intensive Industriezweige bevorteilt.<sup>671</sup>

Ökologisch und ökonomisch effizienter, allerdings schwerer umzusetzen wäre die Gewährung von Freibeträgen, mit denen ein bestimmter Energieverbrauch steuerfrei gestellt wird. Die Ermittlung des jeweiligen Entlastungsvolumens könnte sich am bisherigen Energieverbrauch des jeweiligen Unternehmens oder Betriebes oder am bisherigen Durchschnittsverbrauch des betreffenden Wirtschaftsreiches orientieren. Allerdings dürfte eine solche Freibetragslösung aufgrund des qualitativ und quantitativ sehr anspruchsvollen Informations- und Kooperationsbedarfs praktisch kaum umsetzbar sein.<sup>672</sup> Diebezüglich findet das Beispiel der niederländischen *RET* (*Regulatory Energy Tax*) besonderes Augenmerk in der chinesischen Debatte der ÖSR: Die *RET* wird als eine sehr kreative Gestaltung der Energiebesteuerung unter besonderer Berücksichtigung der Wettbewerbssituation der Industrie angesehen. Besonderes Kennzeichen der niederländischen Gestaltung ist die Einführung sowohl oberer als auch unterer Grenzwerte. Für alle steuerpflichtigen Energieträger sind obere Grenzwerte festgelegt, ab denen der überschießende Verbrauch steuerbefreit ist. Diese oberen Caps wurden unter Wettbewerbsgesichtspunkten zur Schonung der energieintensiven Großverbraucher unter Berücksichtigung der in den Niederlanden vorliegenden Preisgefüge eingeführt. Daneben wurden untere Freimengen bestimmt, um die negativen Verteilungswirkungen zulasten der unteren Einkommensgruppen zu reduzieren und außerdem zu verdeutlichen, dass die Lenkungsintention zu keiner vollständigen Substitution einzelner Energieträger führen soll.<sup>673</sup>

Schließlich könnten im Rahmen einer bereichsspezifischen Steuerrückerstattung ausgewählte Branchen vollständig oder teilweise in Höhe des auf sie entfallenden Aufkommens kompensiert werden. Dies wäre jedoch zum einen sehr verwaltungsaufwändig, zum anderen stellt sich dabei auch die Frage nach der Vereinbarkeit mit dem Beihilferecht der EU. Bei der dänischen CO<sub>2</sub>-Steuer wird der Industrie eine Vielzahl von Rückerstattungsmöglichkeiten gewährt. Allerdings lässt sich nur schwer feststellen, ob die Erstattungen oder Rückvergütungen nicht speziell dazu verwendet werden, um mögliche Auswirkungen auf die Wettbewerbsfähigkeit zu verringern. Während Teile der Rückerstattungen auf die Belohnung umweltfreundlicher Verfahren oder Prozesse zielen, wurden die meisten davon eingeführt, um die steuerliche Belastung der Industrie unter bestimmten Bedingungen zu erleichtern.<sup>674</sup>

---

<sup>671</sup> Vgl. *Blobel/Internvies/Kraemer, Bach/Kohlbaas/Seidel, Internvies/Blobel/Brink/Kraemer*, S. 71 f.; *OECD 2001*, S. 71 ff.

<sup>672</sup> Vgl. *Bach/Kohlbaas/Seidel, Müller/Meyer, OECD 2001*, S. 71 ff.

<sup>673</sup> Siehe dazu *H. Jenzen*, S. 80 ff.

<sup>674</sup> Vgl. *Bach/Kohlbaas/Seidel, OECD 2001*, S. 71 ff.

Bei der Gestaltung der Sonderregelungen entstehen offensichtlich Zielkonflikte: Breit angelegte Ermäßigungen, z. B. für das gesamte produzierende Gewerbe, mindern die Lenkungswirkungen der Reformen erheblich, lassen sich aber relativ leicht handhaben. Zielgenau auf die besonders betroffenen Bereiche zugeschnittene Ausnahmeregelungen sind dagegen mit hohem administrativem Aufwand und unlösbaren Umsetzungsschwierigkeiten verbunden. Damit stellt sich auch für die VR China die Frage, wie Sonderregelungen ausgestaltet werden können, die gleichermaßen konzeptionell überzeugend und praxistauglich sind. Bei einem nationalen Vorauskang der ÖSR bleiben weiterhin die Höhe und der Zeitraum der Sonderregelungen ein zentrales Anliegen der politischen Diskussion. Vollständige und dauerhafte Ausnahmen für die Industrie sind jedoch nicht nur wirtschaftlich unnötig, sondern auch ökologisch kontraproduktiv, verteilungspolitisch ungerecht und europa- bzw. welthandelsrechtlich problematisch. In der VR China sollten Sonderregelungen daher in jedem Fall zeitlich befristet, allmählich reduziert und an die internationalen Reformentwicklungen gekoppelt werden. Keinesfalls darf ein Reformkonzept durch Sonderregelungen so weit ausgehöhlt werden, dass die Impulse für einen nachhaltigen technologischen und strukturellen Wandel verlorengehen. Insgesamt lässt sich festhalten, dass es keinen Königsweg der Gestaltung der Energiebesteuerung gibt. Bei der Auswahl konkreter Modelle sind neben der Verringerung des Anpassungsdrucks für energieintensive Bereiche insbesondere die ökologische Wirksamkeit, ökonomische Effizienz, ordnungspolitische Vereinbarkeit, v. a. aber auch Fragen der administrativen Umsetzbarkeit gegeneinander abzuwägen.<sup>675</sup>

Die voranstehenden Ausführungen der Erhebungsseite der Steuermodelle zeigen das Dilemma der Energiesteuerdiskussion deutlich auf. Wegen zahlreicher Zielkonflikte, Interdependenzen, sozialer und wirtschaftlicher Erwägungen – insbesondere der europäischen und internationalen Verflechtung und Abhängigkeit der Weltwirtschaft – sowie angesichts der verwaltungstechnischen Umsetzungsschwierigkeiten muss bei der Ausgestaltung von Steuermodellen eine Vielzahl von Kompromissen eingegangen werden, die letztendlich den ökologischen Zweck verwischen und den sachlogischen Konzeptionsaufbau zunichtemachen. Eine in der Theorie effiziente und nachvollziehbare Idee zur Internalisierung externer Kosten verwandelt sich dann in einen schwammigen Kompromiss. Dieser birgt die deutliche Gefahr, dass die Steuermodelle zwar primär durch ökologische Gründe gerechtfertigt werden, aber tatsächlich aus fiskalischen Motiven heraus entstehen.<sup>676</sup>

---

<sup>675</sup> Vgl. Müller/Meyer, Bach/Kohlhaas/Seidel, Bach/Kohlhaas/Seidel/Truger.

<sup>676</sup> Dazu H. Jensen, S. 21.

## 2. *Steuerverwendung*

### (1) Optionen mit Aufkommensneutralität

Am gegenwärtigen Ökosteuerkonzept der EU wurde vielfach kritisiert, dass es weder der „ersten Dividende“, also der umweltpolitischen Zielsetzung gerecht werde noch die „zweite Dividende“ erfülle, d. h. fiskalpolitische Wirkung entfalte. Wie die europäische Erfahrung gezeigt hat, ist der wirtschaftliche Nutzen einer ÖSR nach wie vor umstritten. Demzufolge plädieren inzwischen zahlreiche Stimmen dafür, die Verwendungsseite einer ÖSR allein aus ihrem ökologischen Nutzen heraus zu begründen und entsprechend auch konsequenter auf dieses Ziel zuzuschneiden. Zur Erhöhung der Akzeptanz wäre es allerdings sinnvoll, durch Ökosteuern mehrere politische Ziele gleichzeitig zu erreichen. Das Prinzip, mit dem Aufkommen aus dem Faktor Umwelt den Faktor Arbeit zu entlasten, ist nicht nur ökonomisch, sondern im Wesentlichen ökologisch begründet und steht daher mit der umwelt- und fiskalpolitischen Zielsetzung in Einklang.<sup>677</sup>

Ein zentraler Aspekt der Verwendungsdiskussion ist die Frage nach der Aufkommensneutralität. In weit stärkerem Maße betroffen ist die Verwendung der Steuereinnahmen für die Rentenversicherung, die zunehmend Gegenstand heftiger Kontroversen ist. Eine große Mehrheit der Bevölkerung vertritt die Ansicht, dass eine Ökosteuer, deren Einnahmen in die Rente fließen, gar keine Ökosteuer, sondern eine Rentensteuer sei. Das Problem liegt darin, dass es nicht gelungen ist, die Rentenversicherungsbeiträge, wie ursprünglich geplant, tatsächlich zu senken. Gegenwärtig können sie in den EU-Mitgliedstaaten durch die ÖSR annähernd stabilisiert werden, für die Zukunft ist jedoch zu erwarten, dass sie trotz ÖSR steigen, wenn auch vermutlich in geringerem Maße, als es ohne ÖSR der Fall wäre. Das Argument einer aufkommensneutralen ÖSR ist bisher nicht ins Bewusstsein der europäischen Bevölkerung durchgedrungen, wahrgenommen werden v. a. die höheren Kosten, nicht die Entlastungen bei der Sozialversicherung.<sup>678</sup>

Alternativ zur Verwendung in der Sozialversicherung wird eine Senkung der Einkommen- oder Unternehmenssteuern vorgeschlagen. Besonders nennenswerte Beispiele sind die verschiedenen Möglichkeiten der Steuererleichterung im schwedischen und niederländischen Einkommensteuerrecht. Eine andere interessante Option ist die Pro-Kopf-Rückverteilung durch den sog. Ökobonus, wie sie für einen Teil des Steueraufkommens im schweizerischen CO<sub>2</sub>-Gesetz vorgesehen ist. Das Steueraufkommen fließt dabei durch monatliche Zahlungen in voller Höhe an die Bevölkerung zurück. Dadurch erhöhen sich die Lebenshaltungskosten insgesamt nicht, weil die Erhöhung durch die Rückvergütung voll ausgeglichen wird. Der Ökobonus stellt somit ein geschlossenes System dar, das die Umverteilung

---

<sup>677</sup> Vgl. *Intervies/Blobel/Brink/Kraemer*, S. 72.

<sup>678</sup> Vgl. *Blobel/Intervies/Kraemer, Intervies/Blobel/Brink/Kraemer*, S. 74 ff.

von Haushalten mit hohem Umweltverbrauch zu Haushalten mit niedrigem Umweltverbrauch und damit die Umverteilung von Haushalten mit hohem Einkommen zu Haushalten mit geringem Einkommen zum Ziel hat. Über eine deutliche Veränderung der Preisstrukturen kann der Ökobonus einen wichtigen Beitrag zum Klimaschutz und/oder anderen umweltpolitischen Zielen liefern und gleichzeitig eine Einkommensumverteilung beinhalten, die ein Baustein für mehr soziale Gerechtigkeit sein kann.<sup>679</sup>

Eine letzte Option, die unmittelbar einem umweltpolitischen Ziel dient und gleichzeitig aufkommensneutral ist, wäre ein verbessertes Angebot im öffentlichen Verkehr wie z. B. eine Preissenkung bei der Bahn durch Mehrwertsteuerermäßigung. Ein reduzierter Mehrwertsteuersatz für den Schienenverkehr ist schon deswegen in Erwägung zu ziehen, weil er in vielen europäischen Ländern die Regel ist. Vor allem aber wären Preissenkungen bei der Bahn für weite Teile der Bevölkerung direkt spürbar und in ihrer Umweltwirkung nachvollziehbar.<sup>680</sup>

## (2) Optionen ohne Aufkommensneutralität

Es ist eine Überlegung wert, die Akzeptanz der ÖSR zu steigern, indem man von der strikten Aufkommensneutralität abweicht und einen Teil des Aufkommens für Projekte mit offensichtlicherem Umweltbezug reserviert. Vorschläge für eine Zweckbindung des Aufkommens in Umweltprojekten zielen überwiegend auf den Energiebereich. So werden in Dänemark, Großbritannien und den Niederlanden beträchtliche Summen aus dem Ökosteueraufkommen zur Subventionierung von Energieeffizienzmaßnahmen und zur Förderung erneuerbarer Energien verwendet. In Deutschland fließt ein Teil des Aufkommens in die Finanzierung des CO<sub>2</sub>-Gebäudesanierungsprogramms der KfW. Möglicherweise kann im Umweltbereich mit viel geringeren Geldbeträgen als im Sozialversicherungsbereich ein sehr viel stärker wahrnehmbarer Effekt erreicht werden. Darin könnte die Chance liegen, im Umweltbereich mit einem Teil des Aufkommens öffentlichkeitswirksame Erfolge zu erzielen, ohne dass der Teil des Aufkommens, der für die Entlastung der Sozialversicherungsbeiträge vorgesehen ist, wesentlich verringert werden müsste.<sup>681</sup>

Trotz dieser Überlegungen gibt es schlagkräftige Argumente dafür, die Aufkommensneutralität durch die Verbindung von umwelt- und arbeitsmarktpolitischen Zielsetzungen im Wesentlichen beizubehalten. Gerade die feste Einplanung der Steuerverwendung für den Zuschuss zur Rentenversicherungskasse besitzt einen politisch stabilisierenden Effekt und hat auch entscheidend dazu beigetragen, den Bestand der Ökosteuern fiskalpolitisch abzusichern. Dennoch spricht einiges für den Ansatz, mit einem wachsenden Anteil des Aufkommens aus der

<sup>679</sup> Vgl. Herlitzius/Schick; *Interviews/Blobel/Brink/Kraemer*, S. 74 ff.

<sup>680</sup> Vgl. *Interviews/Blobel/Brink/Kraemer*, S. 74 ff.

<sup>681</sup> Vgl. *Blobel/Interviews/Kraemer, Interviews/Blobel/Brink/Kraemer*, S. 75 ff.

ÖSR die ökologische Lenkungswirkung bzw. Maßnahmen im Umweltschutz von der Verwendungsseite her gezielt zu unterstützen. Es ist deswegen in China zur Debatte zu stellen, ob am Prinzip der Aufkommensneutralität strikt festgehalten werden sollte oder von Fall zu Fall auch eine politische Zweckbindung für den Ausbau der ökologischen Infrastruktur infrage kommt.<sup>682</sup>

### III. Begleitmaßnahmen der Umsetzung

#### 1. *Zusammenwirken mit anderen Instrumenten*

Die Einführung ökologischer Steuern muss nicht als Entweder-oder-Entscheidung gesehen werden. Die Erfahrungen in den europäischen Ländern können in der VR China Überlegungen anregen, wie eine optimale Zusammensetzung ordnungspolitischer bzw. umweltökonomischer Instrumente aussehen kann und welche Rolle Ökosteuern darin spielen. Im Folgenden wird näher auf das Zusammenwirken der ÖSR mit dem EU-Emissionshandel – im Wesentlichen mit Fokus auf Deutschland – und mit freiwilligen Vereinbarungen in ausgewählten Ländern eingegangen.<sup>683</sup>

Die ÖSR ist primär national in den EU-Mitgliedstaaten verankert und seit 2004 auch in einen EU-Rahmen eingebettet. Die Entstehung des Emissionshandels war ein sog. Top-Down-Ansatz, bei dem zuerst auf EU-Ebene in Form einer innereuropäischen Emissionshandelsrichtlinie<sup>684</sup> – nicht zu verwechseln mit dem globalen Emissionshandel – entschieden wurde, die dann in kurzer Frist in nationales Recht umgesetzt werden musste. Die ÖSR ist hingegen gemäß einem Bottom-Up-Ansatz entstanden, also genau umgekehrt.<sup>685</sup>

Bezüglich der CO<sub>2</sub>-Reduktion sind die Ökosteuern – wie bereits dargestellt – als Endenergiesteuer weniger effizient als ein Emissionshandel bzw. vergleichbare CO<sub>2</sub>-Steuern. Dies beruht darauf, dass derzeit noch nicht alle Energieträger in die Besteuerung einbezogen sind, dass als Bemessungsgrundlage der Energiegehalt gewählt wurde und dass die Ökosteuern aufgrund der EU-Energiesteuerrichtlinie als Endenergiesteuern erhoben werden. Die Frage, ob die ÖSR durch die Einführung des Emissionshandels überflüssig geworden ist, wird hier zunächst aus folgenden Gründen verneint: Emissionshandel und ÖSR haben gemeinsame Ziele wie kosteneffiziente Minderung von CO<sub>2</sub>-Emissionen, Ressourcenschonung, Effizienzsteigerung und Anreize für Innovationen. Die Ziele der ÖSR gehen jedoch klar über die des Emissionshandels hinaus, da sie auch die allgemeine fiskalische

<sup>682</sup> Vgl. *Blobel/Interwies/Kraemer, Interwies/Blobel/Brink/Kraemer*, S. 75 ff.

<sup>683</sup> Vgl. *Interwies/Blobel/Brink/Kraemer*, S. 76 ff.

<sup>684</sup> Richtlinie 2003/87/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 13. Oktober 2003 über ein System für den Handel mit Treibhausgasemissionszertifikaten in der Gemeinschaft und zur Änderung der Richtlinie 96/61/EG des Rates.

<sup>685</sup> Dazu *Schlegelmilch/Bunse*, S. 74 ff.



Funktion für den öffentlichen Haushalt, weitere ökologische Ziele sowie Anreize für zusätzliche Beschäftigung durch Senkung der Sozialversicherungsbeiträge beinhaltet. Hinsichtlich der Ausgestaltung sind die beiden Instrumente größtenteils komplementär. Während Energiewirtschaft und Teile der energieintensiven Industrie vom Emissionshandel betroffen sind, unterliegen Gewerbe, Handel, Dienstleistungen, Verkehr und private Haushalte primär der ÖSR. Dennoch gibt es auch Überlappungen, wobei sich die Ökosteuern auf den gesamten Verbrauch fossiler Brennstoffe und den Bezug von Strom beziehen, während sich der Emissionshandel auf den CO<sub>2</sub>-Ausstoß einzelner Anlagen fokussiert. Es kommt somit häufiger zu indirekten Überschneidungen über Strompreise als zu direkten Überlappungen. Weiterhin gibt es eine Reihe von Energieverbräuchen und dadurch bedingten Emissionen bzw. Umweltrisiken, die weder vom Emissionshandel noch von der Energiebesteuerung adressiert werden und deren Erfassung folglich von mindestens einem der beiden Instrumente angestrebt werden sollte. Es zeigt sich also, dass es in kleineren Teilbereichen zu Überlappungen, aber auch zu einer Nichterfassung beim Zusammenwirken von Emissionshandel und ÖSR kommen kann. Allerdings konnte aufgezeigt werden, dass insbesondere der Emissionshandel in seiner heutigen Ausgestaltung die ÖSR nicht überflüssig macht. Dies gilt sowohl im Hinblick auf die Einnahmenerzielung, Beschäftigungseffekte, sektorale Wirkungen und die ökologische Wirksamkeit als auch bezüglich der Innovationsimpulse. Obwohl es aus theoretischer Sicht Sinn ergeben würde, nur ein einzelnes Instrument wie etwa den Emissionshandel einzusetzen, um die Umwelt- und Klimaschutzziele zu erreichen, ist dies in der Praxis allein nicht zielführend. Unter realistischen Bedingungen mangelt es u. a. an Folgendem: an einer unzureichenden Umsetzung des Emissionshandels, einem u. a. partiellen sektoralen Ansatz, einer unangemessenen Mengenbegrenzung und einer ineffizienten Freivergabe. Insbesondere ist zu betonen, dass mit dem Emissionshandel zumindest in Europa bislang nur wenige Erfahrungen vorliegen. Mit einer Kombination aus mehreren Instrumenten bzw. eines Maßnahmenpakets können zielgruppen- und sektorspezifische Hemmnisse umwelt- und klimaverträglichen Verhaltens berücksichtigt werden. Zudem lässt sich so eine zu hohe Dosierung einzelner Maßnahmen vermeiden, die wiederum mit zu hohen volks- und einzelwirtschaftlichen Kosten verbunden wäre. Damit zeichnet sich ab, dass Ökosteuern und Emissionshandel noch über einen längeren Zeitraum nebeneinander existieren werden. Daher wird allenfalls in den Überlappungsbereichen eine stärkere Feinabstimmung erfolgen, die schließlich eine weitgehende vollständige Kongruenz beider Instrumente bewirken könnte.<sup>686</sup>

Freiwillige Vereinbarungen können prinzipiell eine sinnvolle Ergänzung zu Ökosteuern darstellen. Idealerweise werden die Instrumente optimal aufeinander

---

<sup>686</sup> Dazu ausführlicher *Schlegelmilch/Bunse*, S. 74 ff.

abgestimmt und zusammen mit den Ökosteuern eingeführt, wodurch sie deren Akzeptanz und Wirksamkeit erhöhen. Die Voraussetzung dafür ist allerdings, dass die ergänzenden Vereinbarungen angemessen ausgestaltet und sorgfältig umgesetzt werden. Wichtig ist zudem, dass ihre Einhaltung überprüfbar ist und wirkungsvolle Sanktionsmöglichkeiten bestehen. Hier sei besonders auf die ausgeprägte Tradition vertraglicher Vereinbarungen in Dänemark, Großbritannien, Deutschland und in den Niederlanden hingewiesen. Eine formelle Verbindung von Ökosteuern und freiwilligen Vereinbarungen wurde in Dänemark und Großbritannien hergestellt, wo Steuerbefreiungen von der Einhaltung der Vereinbarungen abhängig gemacht werden. In den Niederlanden besteht hingegen eine informelle Verbindung, indem – ähnlich wie in Deutschland – Selbstverpflichtungen als alternatives Instrument des Klimaschutzes im industriellen Sektor behandelt werden, das die relativ geringe Belastung der Unternehmen im Rahmen der Energiebesteuerung ausgleicht. Im Vergleich zu Deutschland haben freiwillige Vereinbarungen in den Niederlanden jedoch eine stärkere Verbindlichkeit. Neben einer Absichtserklärung, die von der Regierung und dem jeweiligen Industriezweig unterzeichnet wird, existieren als *Covenant* bezeichnete Verträge der Regierung mit einzelnen Firmen, die zivilrechtlich bindend wirken.<sup>687</sup>

## 2. Maßnahmen zur Akzeptanzbildung

### (1) Ökosteuerkommission

Um die bislang geringe Akzeptanz der ÖSR zu erhöhen und gleichzeitig deren Weiterentwicklung zu fördern, wurden in einer Reihe von Ländern unabhängige Ökosteuerkommissionen eingerichtet. Neben Politikern sind hier üblicherweise Repräsentanten der Wissenschaft und verschiedener gesellschaftlicher Interessengruppen vertreten. Gerade für China könnte in einem solchen Schritt die Chance liegen, die gegenwärtige starre ideologische und parteipolitische Frontstellung aufzubrechen. Möglicherweise könnten auch Interessenkonflikte offener ausgetragen werden, die bislang eher in undurchsichtigen parteiinternen Prozessen kanalisiert werden. Als besonders vorteilhaft hat es sich in Europa erwiesen, gleichzeitig mit der Einführung von Ökosteuern eine Evaluation ihrer Wirkung festzulegen, die ebenfalls unter Federführung einer Ökosteuerkommission geleistet werden kann.<sup>688</sup>

Darüber hinaus lässt sich erkennen, dass eine Ökosteuerkommission den Ansatz einer analogen Lösung in der Konzeption und Umsetzung eines Instrumentenmixes bzw. Maßnahmenpakets verfolgt. Die *CCL (Climate Change Levy)* in Großbritannien kann ein Beispiel für ein solch komplexes Zusammenwirken von ord-

<sup>687</sup> Vgl. *Intervies/Blobel/Brink/Kraemer*, S. 61 und 76 ff.

<sup>688</sup> Vgl. *Blobel/Intervies/Kraemer, Intervies/Blobel/Brink/Kraemer*, S. 77 ff.

nungsrechtlichen und marktwirtschaftlichen Instrumenten liefern: Hier werden Ermäßigungen der Ökosteuern nur nach Abschluss ausgehandelter Vereinbarungen gewährt, die wiederum mithilfe des Emissionshandels erfüllt werden können. Der Auftrag einer Ökosteuerkommission könnte es auch sein, Vorschläge für einen weitergehenden Umbau des Steuer- und Gebührensystems mit ökologischen Akzenten zu entwickeln, wie es in den Niederlanden und in Norwegen mit einigem Erfolg geschehen ist.<sup>689</sup>

## (2) Informationskampagne

Die ÖSR sollte nicht nur ein sichtbareres ökologisches Profil erhalten, sondern sie muss auch tatsächlich so wahrgenommen werden. Eine überzeugende Informationskampagne könnte die Einführung neuer Steuerarten und die zukünftigen Steueranhebungen sinnvoll begleiten. Die ökologischen Effekte der Reform müssen klarer kommuniziert werden. Im Hinblick auf China kann in einer solchen Kampagne mittlerweile auf konkrete Erfolge der europäischen Vorreiterländer verwiesen werden. Weiterhin sollte ein vertieftes Verständnis der Funktionsweise der ÖSR geschaffen werden. Je besser die Grundidee der ÖSR verstanden wird, desto größer wird ihre gesellschaftliche Akzeptanz sein. Dabei sollte insbesondere der Kompensationsmechanismus der Reform eingängiger werden. Um eine dauerhafte Wahrnehmung des Mechanismus zu garantieren, sollte nicht lediglich spontan und sporadisch darüber informiert werden, vielmehr wäre eine periodisch wiederkehrende Erinnerung sinnvoll. Dies könnte etwa dadurch erreicht werden, dass die Entlastung von Sozialversicherungsbeiträgen durch die ÖSR auf Lohn- und Gehaltszetteln gesondert kenntlich gemacht wird. Dadurch würde die entstehende Steuererparnis für die breite Bevölkerung besser sichtbar, und verwaltungstechnisch dürfte diese Maßnahme keinen allzu großen Aufwand bedeuten. Darüber hinaus könnte eine gesellschaftliche Akzeptanz für weitere schrittweise Steueranhebungen geschaffen werden, indem mit jeder Steueranhebung auch die steigende Kompensation wahrgenommen würde.<sup>690</sup>

## (3) Alternative Bezeichnungen

Die Bezeichnung als „Ökosteuer“ wird von manchen Seiten als ungeschickt kritisiert, weil der Wortteil „Öko“ zu sehr ideologisch aufgeladen sei. Daneben gibt es inhaltliche Gründe dafür, den Begriff „Ökosteuer“ zu vermeiden: Steuern werden im Allgemeinen nach dem Gut benannt, auf das sie erhoben werden. So handelt es sich bei den zusammenfassend als Ökosteuer bezeichneten Steuern im Grunde um Strom- und zusätzliche Mineralölsteuern. Weitere Umweltsteuern könnten je nach Steuergegenstand zutreffend als CO<sub>2</sub>-/Energiesteuern, Produkt-, Emissions-,

---

<sup>689</sup> Vgl. *Blobel/Internvies/Kraemer, Internvies/Blobel/Brink/Kraemer*, S. 75 ff.

<sup>690</sup> Vgl. *Beuermann/Santarius, Internvies/Blobel/Brink/Kraemer*, S. 77 ff.

oder Ressourcensteuern bezeichnet werden. Hier ist darauf hinzuweisen, dass die britische Regierung anfangs ein Bekenntnis zum Ziel der ÖSR vermieden hat und stattdessen Elemente der ÖSR jeweils mit einer auf den Einzelfall bezogenen umwelt- oder finanzpolitischen Zielsetzung einführte. So konnte in Großbritannien ohne zeitlichen Druck nach Lösungen gesucht werden. Darüber hinaus wählte die britische Regierung vorteilhafte Zeitpunkte für die Erhöhungen der Mineralölsteuern aus, indem die Steuersteigerungen unter günstigen weltwirtschaftlichen Bedingungen mit sinkenden Rohölpreisen zusammenfielen. Dies hat dazu beigetragen, dass die drastischen Mineralölsteuererhöhungen von der Öffentlichkeit weniger stark wahrgenommen wurden.<sup>691</sup> Daher wirft die Einführung einer ÖSR für die VR China ebenfalls die Frage auf, wie umwelt- und finanzpolitische Belange mit der Notwendigkeit der öffentlichen Akzeptanz zu vereinbaren sind.

### 3. *Dynamische Vorgehensweise*

#### (1) Stufenweise Einführung

Die stufenweise Einführung der ÖSR hat sich in fast allen untersuchten europäischen Ländern durchgesetzt. Diese ermöglicht es den Steuersubjekten, sich über einen klar definierten Zeitraum an die veränderten Rahmenbedingungen anzupassen. Die Erfahrungen in den EU-Ländern haben zudem deutlich gemacht, dass eine vorher festgelegte schrittweise Einführung auch die gesellschaftliche Akzeptanz der ÖSR erhöht. Bei fehlender Transparenz bezüglich des Einstiegs, der Fortführung und Fortentwicklung der ÖSR ist deren Wirkung aufgrund des reduzierten mittel- und langfristigen Innovationsanreizes geringer.<sup>692</sup> Aus dieser Überlegung heraus ist eine stufenweise Einführung auch in der VR China denkbar. Es bietet sich deshalb an, eine zukünftige ÖSR frühzeitig anzukündigen und in verkraftbaren Stufen einzuführen.

#### (2) Integrierte Evaluation

Sowohl theoretische Evaluationen von Ökosteuern in ihrer Entwicklung als auch adäquate Bewertungen der praktischen Erfahrungen mit solchen Steuern sind in den meisten der untersuchten Länder weit fortgeschritten. Die Notwendigkeit, ex-ante und ex-post Evaluierungsmechanismen in die Steuerkonzeption zu integrieren, ist auch von der OECD erkannt worden, die methodische Leitlinien für die Evaluation ökonomischer Instrumente festgelegt hat. Um die Konzeption von Ökosteuern zu optimieren und zu einem verbesserten Systemverständnis zu gelangen, muss Forschungsarbeit in Bereichen wie der wirtschaftlichen Modellbildung und Simulation geleistet werden. Es besteht eindeutig Bedarf an weiteren

---

<sup>691</sup> Vgl. *Internies/Blobel/Brink/Kraemer*, S. 52 und 77 ff.

<sup>692</sup> Vgl. *BFE 2007*, S. 158 f.

Analysen, um eine umfassende Weiterentwicklung der Politik im Bereich von Ökosteuern zu rechtfertigen.<sup>693</sup>

#### 4. *Außenwirtschaftliche Absicherung*

Die ÖSR, insbesondere die Energiebesteuerung bedarf einer außenwirtschaftlichen Absicherung, wenn internationale Wettbewerbsnachteile der heimischen Industrie vermieden werden sollen. Hierzu zählen insbesondere die Steuerentlastung der Exporte steuerpflichtiger Güter und die entsprechende Belastung der Einfuhr. Diese Ausgleichsmechanismen müssen – im Rahmen der bisherigen Untersuchung auf EU-Ebene – den gemeinschaftsrechtlichen Vorgaben und Harmonisierungsbemühungen ebenso entsprechen, wie sie den in den welthandelsrechtlichen Verträgen normierten Freihandelsgeboten und Diskriminierungsverboten gerecht werden müssen. Der finnische „Outokumpu-Oy-Fall“<sup>694</sup> hat aufgezeigt, dass bei einem nationalen Alleingang die Importbesteuerung von grauer Energie und von Strom im Rahmen reiner Primärenergiesteuermodelle gegen das Verbot zollgleicher Abgaben nach Art. 28 und 30 AEUV bzw. gegen das Diskriminierungsverbot des Art. 18 AEUV verstößt. Darüber hinaus dürfen mit den Energieabgaben keine zusätzlichen, den freien Warenverkehr behindernden Grenzformalitäten verbunden sein. Je umfassender und wettbewerbsrelevanter die ÖSR ausgestaltet wird, desto größer wird außerdem die Gefahr, dass mit einem nationalen Alleingang gegen die gemeinschaftlichen Loyalitätspflichten verstoßen wird.<sup>695</sup>

---

<sup>693</sup> Vgl. *EEA 1999*.

<sup>694</sup> Vgl. Fn. 552.

<sup>695</sup> Vgl. *H. Jensen*, S. 368 f.



## **Vierter Teil: Perspektiven für die Einführung einer Ökologischen Steuerreform in der VR China unter Berücksichtigung des deutschen und europäischen Rechts – eine zukunftsorientierte Betrachtung aus konzeptioneller Sicht**

Seit Jahren wird in der VR China der vermehrte Einsatz der öffentlichen Abgaben im Rahmen der Umweltpolitik diskutiert. Dabei ist regelmäßig von einer ÖSR die Rede. Die Regierung zieht inzwischen in Erwägung, ein solches System einzuführen, und hat bereits Studien in Auftrag gegeben, die eine Einführung vorbereiten könnten.<sup>696</sup> Die ÖSR ist einer der wichtigsten Umwelt- und Steuerpläne, die China im 12. FYP (2011-2015) auf den Weg bringen will, und sie wird eingehend vom Finanz- und Umweltministerium und der Steuerbehörde (MOF, SAT und MEP) geprüft und beurteilt.<sup>697</sup>

---

<sup>696</sup> Vgl. *PWC China Compass*, Ausgabe Herbst/Winter 2008 – Frisches Grün für Chinas Steuersystem.

<sup>697</sup> Vgl. *Ye/Ren/Weizsäcker*, S. 1 und 24 ff.; *CCICED 2010*, S. 68 ff. Siehe dazu auch „China auf dem Weg zu einer Umweltsteuer“, abzurufen unter <[http://www.epaper.eu-recycling.com/EU-Recycling\\_ePaper\\_03-2008\\_Screen.pdf](http://www.epaper.eu-recycling.com/EU-Recycling_ePaper_03-2008_Screen.pdf)>, S. 21 f., eingesehen am 20. Februar 2011.

Wie die Erfahrungen aus Europa gezeigt haben, sind die zentralen Fragen bzw. möglichen Hemmnisse für eine ÖSR die folgenden: eine sorgfältige Konzeption und entsprechende Maßnahmen zur Abfederung, der Einsatz von Ökosteuern und den damit verbundenen Einnahmen als Teil von Maßnahmenpaketen, eine schrittweise Umsetzung mit integrierter Evaluation, eine umfassende und intensive Diskussion sowie eine international koordinierte Vorgehensweise.<sup>698</sup>

Hinter der Bezeichnung „Ökosteuerreform“ verbergen sich ganz unterschiedliche Ansätze. Als Konzepte im Rahmen der bisherigen Untersuchungen stehen die Anpassung bestehender Steuern unter ökologischen Aspekten (sog. *Integrated Environmental Tax Scheme*<sup>699</sup>) und die Ergänzung des geltenden Steuersystems durch neue Ökosteuern (sog. *Independent Environmental Tax Scheme*<sup>700</sup>) zur Erreichung umwelt- und finanzpolitischer Ziele im Mittelpunkt. In den folgenden Abschnitten werden zunächst die beiden Varianten einer ökologischen Steuerreform dargestellt. Insbesondere wird der Frage nachgegangen, wie sich die untersuchten Typen mit dem gegenwärtigen Steuersystem Chinas in Einklang bringen lassen und welche Anforderungen an die Steuerausgestaltung zu stellen sind. Anschließend werden flankierende Maßnahmen und Strategien zur Umsetzung ausgearbeitet.

## A. Ökologische Steuerreform im Rahmen des ökonomischen Strukturwandels des Steuersystems

Das chinesische Steuersystem unterliegt zurzeit einem ökonomischen Strukturwandel. Der 12. FYP stellt einen Wendepunkt in Bezug auf die ÖSR in der VR China dar. Aus der ökonomischen Betrachtung des zweiten Teils dieser Arbeit ergibt sich, dass die Umsatz- und Unternehmensteuerreform der vorangegangenen Jahre nur der erste Schritt in Richtung eines gerechten und wirtschaftlich rationalen Steuersystems waren. Zwar hat die Umsatzsteuerreform die Vorsteuerabzüge bei der Anschaffung von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens ermöglicht, und die Unternehmensteuerreform hat die steuerlichen Wettbewerbsbedingungen in- und ausländischer Unternehmen vereinheitlicht. Dennoch bleibt Raum für eine weitere strukturelle Optimierung. Grundlegende Ziele der zukünftigen Strukturpassung sollten zudem mit den Prinzipien eines einfachen Steuersystems, einer breiteren Steuerbasis, eines niedrigen Steuersatzes und einer strikten Steuererhebung in Einklang stehen. Der Schwerpunkt der nächsten Reformwelle sollte – wie im zweiten Teil bereits erwähnt – auf der Mehrwert- und Geschäftsteuer sowie der Individualeinkommensteuer liegen. Zum einen sollte die Zusammenführung von Mehrwert- und Geschäftsteuer unter Sicherstellung der Steuereinnahmen der

<sup>698</sup> Vgl. *EEA 1999*.

<sup>699</sup> Chinesisch: 融入型环境税方案. Vgl. hierzu auch *Wang/Ge/Gao/Zhong/Sun/Xu*.

<sup>700</sup> Chinesisch: 独立型环境税方案. Vgl. hierzu auch *Wang/Ge/Gao/Yan/Tian*.



lokalen Regierungen allmählich vorangetrieben werden, zum anderen sind folgende Maßnahmen im Individualinkommensteuerrecht anzukurbeln: eine Erhöhung des Grundfreibetrags, der Abbau der Steuerstufen und eine Vereinfachung der Ermittlung der Bemessungsgrundlage. Durch eine solche steuersenkende Strukturreform könnte zur gleichen Zeit die ÖSR in Form von Steuererhöhungsmaßnahmen eingeführt werden, u. a. als Konsum- und Ressourcensteuerreform sowie als neuartige CO<sub>2</sub>- und Umweltsteuern. Damit würde zum einen das Steueraufkommen ökonomisch im Großen und Ganzen neutral gehalten, zum anderen würde die gesamte Steuerstruktur ökologisch optimiert.<sup>701</sup> Auf dem Wege einer derartigen Strukturanpassung wäre es möglich, eine doppelte Dividende zu erzielen, da der Abbau von verzerrenden Steuern und die Einbeziehung grüner Elemente ins bestehende Steuersystem gleichzeitig möglich würden.

## B. Konzepte der Ökologischen Steuerreform

### I. Anpassung bestehender Steuern unter ökologischen Aspekten (Integrated Environmental Tax Scheme)

Im zweiten Teil dieser Arbeit wurde im Rahmen der ökologischen Betrachtung festgestellt, dass es dem gesamten chinesischen Steuerrecht bislang an einem eigenständigen Umweltsteuerregime mangelt. Daher erscheint eine Einführung neuer Ökosteuern auf den ersten Blick als wünschenswert. Zuvor sollte allerdings eruiert werden, ob und inwieweit mit bereits bestehenden Steuern ökologische Ziele verfolgt werden können. Wäre es möglich, durch eine reine Anpassung existierender Steuern eine Ökologisierung zu erreichen, so hätte ein solches Vorgehen gegenüber neuen Umweltsteuern einen wesentlichen Vorteil: Eine Anpassung bereits bestehender Steuern wird i. d. R. auf weniger politischen Widerstand stoßen als die Einführung neuartiger Steuern. Selbst wenn sich die Einführung neuer Steuern als bessere Lösung erwiese, wäre es notwendig, die bestehenden Steuerarten ökologisch anzupassen, damit das gesamte Steuersystem dynamisch und harmonisch weiterentwickelt wird.<sup>702</sup> Zudem muss im Auge behalten werden, dass die Gesetzgebungsbefugnis hinsichtlich der meisten Steuerarten in der jetzigen Praxis an den Staatsrat delegiert ist, sodass eine Modifizierung lediglich per Ratifizierung durch den Staatsrat erfolgen kann.<sup>703</sup> Nachfolgend werden Ökologisie-

---

<sup>701</sup> Vgl. K. Jia (贾康), Steuersenkende und Steuererhöhende Strukturreform (结构性减税与结构性增税并举), abzurufen unter <<http://finance.sina.com.cn/review/20101229/08359178860.shtml>>, eingesehen am 31. März 2011.

<sup>702</sup> Dazu H. Li 2007, S. 317 ff.; Vallender/Jacobs, S. 150 ff.

<sup>703</sup> Vgl. auch Zweiter Teil, A, II, 3 – Steuergesetzgebung, Steuerverwaltung und Steuererhebung.

rungsansätze gemäß der Reihenfolge der Darstellung der Haupt- und Kleinsteuertypen aus dem zweiten Teil untersucht.

### 1. *Ökologische Modifikation der direkten Steuern*

Es gibt prinzipiell zwei Vorgehensweisen, um die direkten Steuern bzw. die Individual- und Unternehmenseinkommensteuer zu ökologisieren. Zunächst wäre es denkbar, ökologisch unerwünschte Aufwendungen nicht oder nur beschränkt zum Abzug zuzulassen. Weiter bestünde die Möglichkeit, umweltfreundliche Tätigkeiten ertragsteuerlich zu privilegieren.<sup>704</sup>

Bei der chinesischen Individualeinkommensteuer könnten ökologische Anliegen im Verlauf der weiteren strukturändernden Reformschritte noch stärker berücksichtigt werden. Im Verkehrsbereich könnten beispielsweise zugunsten von Umweltschutz und öffentlicher Gesundheit die Nutzer des umweltgerechten und preiswerten öffentlichen Personenverkehrs durch Gewährung steuerfreier Zuschüsse bevorzugt bzw. die Benutzung des privaten Fahrzeugs durch Abzugsbegrenzung vom Grundfreibetrag benachteiligt werden. Im Hinblick auf die chinesische Unternehmenseinkommensteuer wurde zur Förderung umweltfreundlicherer Verhaltensweisen bereits eine Reihe von direkten<sup>705</sup> und indirekten<sup>706</sup> Steueranreizen eingeführt. Als weitere ökologische Verbesserungsvorschläge kämen beispielsweise für umweltpolitisch unerwünschte Aktivitäten ein ertragsteuerliches Abzugsverbot oder eine Begrenzung der Absetzbarkeit für ursächlich zuzurechnende Aufwendungen in angemessener Höhe in Betracht. Damit würde das betroffene Unternehmen aus wirtschaftlichen Gründen angeregt, Umweltordnungswidrigkeiten zu vermeiden. Denkbar wäre auch eine Zulassung der den tatsächlichen oder drohenden Umweltrisiken entsprechenden Rückstellungen für Umweltschutzinvestitionen oder die Einführung von außerplanmäßigen Teilwertabschreibungen aufgrund negativer Umwelteinflüsse. Dies würde auf der Seite der Unternehmen ein Interesse daran schaffen bzw. fördern, die Umweltrisiken offenzulegen und die Finanzierung der in der Zukunft wahrscheinlich eintretenden Schadensfälle sicherzustellen. Schließlich könnten ökologische Ziele auch durch die

---

<sup>704</sup> Eine differenzierte Ausgestaltung der Steuersätze nach Maßgabe der ökologischen Folgen der verschiedenen Einkunftsarten bzw. die Errichtung eines praktikablen Öko-Bilanzierungssystems zur Messung ökologischer Auswirkungen der unternehmerischen Tätigkeiten ist in der heutigen Praxis kaum realisierbar. Dazu ausführlicher *Vallender/Jacobs*, S. 156 und 165.

<sup>705</sup> Wie z. B. Gewährung von Steuerermäßigungen, -befreiungen und -anrechnungen (Art. 27 und Art. 34 des ChinUEStG).

<sup>706</sup> Wie z. B. Beschränkung und/oder Erweiterung der abzugsfähigen Aufwendungen (Art. 9 und Art. 30 des ChinUEStG), Minderung der steuerlichen Bemessungsgrundlage (Art. 33 des ChinUEStG), Verkürzung des Abschreibungszeitraums bzw. beschleunigte Sonderabschreibung (Art. 32 des ChinUEStG).

steuerbegünstigte Förderung gemeinnütziger umweltschützender Tätigkeiten verfolgt werden.<sup>707</sup>

## 2. *Ökologische Modifikation der indirekten Steuern*

Der weitere Reformbedarf im Rahmen der indirekten Steuern liegt ohne Zweifel darin, die Mehrwertsteuer Schritt für Schritt zu erweitern und die Geschäftsteuer schrittweise abzuschaffen, damit in absehbarer Zeit eine Zusammenführung der Mehrwert- und Geschäftsteuer ermöglicht wird. Als erster Schritt lief am 1. Januar 2012 das Pilotprojekt zur Vertiefung der VAT-Reform in der produktionsrelevanten Transportbranche und in modernen Dienstleistungssektoren<sup>708</sup> im Shanghaier Stadtgebiet an.<sup>709</sup> Dieses wurde dann auf 10 weitere Städte und Provinzen<sup>710</sup> und zum 1. August 2013 landesweit ausgeweitet.<sup>711</sup> Bis Ende 2015 fällt auch der Telekommunikations- und Postsektor unter das neue Umsatzsteuersystem.<sup>712</sup> Zum 1. Mai 2016 soll die Reform durch eine Ausweitung auf den Finanz- und Versicherungsdienstleistungssektor und die Immobilien-, Bau-, und Unterhaltungsindustrie komplettiert werden und schließlich alle Produktionsprozesse und Dienstleistungen

---

<sup>707</sup> Vgl. H. Li 2007, S. 317 ff.; S. Chen, S. 221 ff.; M. Rodi, S. 120 ff.; Vallender/Jacobs, S. 150 ff.; V. D. Hesselte, S. 155 ff.; Wang/Ge/Gao/Zhong/Sun/Xu.

<sup>708</sup> Forschungs- und Entwicklungsdienstleistungen sowie technologiebezogene Dienstleistungen, Informationstechnologiedienste, kulturelle und kreative Dienstleistungen, logistische Unterstützungsleistungen, Beratungs-, Zertifizierungs-, und Authentifizierungsdienstleistungen, Radio-, Film- und Fernsehdienstleistungen sowie das Leasing beweglicher Vermögensgegenstände.

<sup>709</sup> Siehe ausführlicher dazu: CaiShui (2011) Nr. 110: *Circular on Printing and Distributing the Pilot Program for Replacing Business Tax with Value Added Tax* [财税(2011)110号: 关于印发《营业税改征增值税试点方案》的通知] und CaiShui (2011) Nr. 111: *Circular on Implementation of the Pilot Program for Replacing Business Tax with Value Added Tax in respect of the Transportation Industry and Some of the Modern Services in Shanghai* [财税(2011)111号: 关于在上海市开展交通运输业和部分现代服务业营业税改征增值税试点的通知], die am 16. November 2011 verabschiedet wurden.

<sup>710</sup> Die Städte Peking, Tianjin, Xiamen, Shenzhen sowie die Provinzen Jiangsu, Zhejiang, Anhui, Fujian, Hunan und Guangdong

<sup>711</sup> Neben dem üblichen Regelsteuersatz von 17% und dem ermäßigten Steuersatz von 13% werden zusätzlich zwei neue niedrige Steuerraten von 11% (Transportdienstleistungen, Telekommunikations- und Postdienstleistungen) bzw. 6% (moderne Dienstleistungen mit Ausnahme von Leasing von beweglichen Vermögensgegenständen, für die der Steuersatz in Höhe von 17% gilt) in das Pilotprogramm aufgenommen.

<sup>712</sup> Siehe ausführlicher dazu: Caishui [2013] Nr. 106: *Notice on Including the Railway Transportation and Postal Industries in the Pilot Program of Replacing Business Tax with Value-Added Tax* [财税(2013)106号: 关于将铁路运输和邮政业纳入营业税改征增值税试点的通知]; Caishui [2014] Nr. 43: *Notice on Including the Telecommunications Industry in the Pilot Program of Levying Value-Added Tax in Lieu of Business Tax* [财税(2014)43号: 关于将电信业纳入营业税改征增值税试点的通知].

gen, die zuvor mit der Geschäftsteuer belastet waren, abdecken.<sup>713</sup> Es ist zu erwarten, dass das zukünftige chinesische Steuersystem der indirekten Steuern aus einer allgemeinen Umsatzsteuer und einer speziellen Konsumsteuer bestehen wird.<sup>714</sup> Was die Ökologisierung angeht, müssen dementsprechend die Mehrwert- und Geschäftsteuer einschließlich Zöllen auf der einen Seite und die Konsumsteuer auf der anderen Seite differenziert werden.

(1) Mehrwert- und Geschäftsteuer einschließlich Zöllen

Nach Zusammenführung der Mehrwert- und Geschäftsteuer wird die chinesische Umsatzsteuer in ihrer zukünftigen Form – wie das harmonisierte Umsatzsteuersystem im EU-Binnenmarkt<sup>715</sup> – als Netto-Allphasensteuer mit Vorsteuerabzug ausgestaltet sein. Bei einem derartigen konsumorientierten Umsatzsteuersystem sollte der Grundsatz der Wettbewerbsneutralität hervorgehoben werden. Damit wird insbesondere angestrebt, dass die Umsatzsteuer in ihren Auswirkungen auf die Wettbewerbsverhältnisse möglichst neutral sein sollte. Alle wirtschaftlichen Tätigkeiten, sofern sie der Umsatzsteuer unterliegen, werden unabhängig von ihrem Zweck und ihrem Ergebnis, also in völlig neutraler Weise steuerlich belastet. Vorschläge, für bestimmte Leistungen nach ihrer Umweltverträglichkeit unterschiedliche Umsatzsteuersätze einzuführen, sind unter diesem Aspekt abzulehnen. Ferner könnten umweltschutzorientierte Befreiungstatbestände innerhalb der Unternehmerkette zum Ausschluß des Vorsteuerabzugs des steuerfrei tätigen Unternehmers führen. Zur Wahrung der Vollständigkeit der Wertschöpfungskette wäre es steuersystematisch vorzugswürdig, die Steuervergünstigungen zum Zweck der Gesamtnutzung von Ressourcen und zur Förderung der energiesparenden und umweltfreundlichen Lieferungen und sonstigen Leistungen im Wege der steuerlichen Entlastung<sup>716</sup> zu gestalten. Auch in Bezug auf die Aus- und Einfuhr sollten verstärkt Maßnahmen getroffen werden, um einerseits die VAT-Rückerstattungssätze der Waren, die als besonders umweltschädlich angesehen werden oder mit hohem Energie-/Ressourcenverbrauch verbunden sind, zu redu-

<sup>713</sup> Siehe ausführlicher dazu: Caishui [2016] Nr. 36: *Notice of Overall Pilot Execution of Transforming Business Tax Into Value Added Tax* [财税(2016)36号: 关于全面推开营业税改征增值税试点的通知].

<sup>714</sup> Abzurufen unter <<http://finance.ifeng.com/news/20110408/3833898.shtml>> („Die Gestalt einer allgemeinen Umsatzsteuer und einer speziellen Konsumsteuer als Schwerpunkt des nächsten Reformschritts“ – „增值税为主消费税为辅有望纳入税收体制改革的重点“), eingesehen am 7. April 2011

<sup>715</sup> Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem, zuletzt geändert durch die Richtlinie 2010/88/EU des Rates vom 7. Dezember 2010.

<sup>716</sup> Dabei können die entstandenen Steuern im Rahmen der gesetzlichen Entlastungsmöglichkeiten entweder unverzüglich oder später von der Steuerbehörde (即征即退“或,先征后退) oder zu einem noch späteren Zeitpunkt vom Fiskus erstattet werden (先征后返).

zieren oder aufzuheben und andererseits die Im- und Exportzölle umweltfreundlicher und ressourcenschonender zu gestalten.<sup>717</sup>

## (2) Konsumsteuer

Die chinesische Konsumsteuer ist seit ihrer Einführung im Jahr 1994 so ausgestaltet, dass sie den Ver- und Gebrauch bestimmter Steuergegenstände belastet. Die Auswahl des Steuerobjekts lässt sich nur historisch und zumeist unter dem Gesichtspunkt der fiskalischen Ergiebigkeit erklären. Dabei wurden kaum außerfiskalische Zielsetzungen verfolgt. Unter umweltpolitischen Gesichtspunkten kommt der Konsumsteuer mit der Reform aus dem Jahr 2006 zunehmend eine Funktion als Lenkungssteuer zu, da sie durch Erweiterung der Besteuerungsgegenstände auch Lenkungsaufgaben zur Förderung eines umweltgerechten und ressourcensparenden Konsumverhaltens innehat. Damit Umweltschutz und Energieeinsparung mit der ökonomischen Entwicklung in Einklang stehen, sollte bei der weiteren Ökologisierung der Konsumsteuer auf folgende Punkte eingegangen werden: auf die Verbreiterung der Besteuerungsgrundlage, die Veränderung der Tarifgestaltung bzw. die Erhöhung der Steuersätze, die Verschiebung der Besteuerung von der Produktionsstufe auf die Handelsstufe und die Umwandlung der *Tax Included in Price* in die *Tax Excluded in Price*.<sup>718</sup>

Mit Blick auf die europäischen Erfahrungen dürften kurzfristig noch weitere umweltfeindliche Einwegprodukte wie z. B. Verpackungen oder Plastiksäcke bzw. in Anbetracht der Entwicklung der Landwirtschaft mittel- und langfristig stickstoff- und phosphathaltige Düngemittel oder Schädlingsbekämpfungsmittel in die steuerbaren Produktkategorien eingeschlossen werden. Dies setzt allerdings voraus, dass „grüne“ Substitutionsprodukte vorhanden sind und den Steuerpflichtigen zur Verfügung gestellt werden könnten. Ansonsten würden die Konsumenten durch die zusätzlichen Steuern überlastet, wodurch das gewünschte Lenkungsziel nicht erreicht werden könnte. Zudem wäre die Verbreiterung der Steuerbasis in der jetzigen gesetzgeberischen Praxis leichter durchsetzbar als die Einführung neuer Steuerarten.<sup>719</sup> Anschließend bestünde weiterhin die Möglichkeit einer weiteren Tarifgestaltung bzw. -erhöhung. Für die umweltschutzrelevanten Holz- und Mineralölprodukte erfolgt die Steuerberechnung gegenwärtig entweder prozentual oder pro Mengeneinheit. Dennoch sind die Steuersätze als zu niedrig anzusehen.

---

<sup>717</sup> Vgl. Jörg/Reinhard, S. 113 ff.; Vallender/Jacobs, S. 170 f.; M. Xu, S. 200 ff.; Wang/Ge/Gao/Zhong/Sun/Xu, Ge/Wang/Gao, S. 54 ff., Perspective of Greening Taxation System in China.

<sup>718</sup> Vgl. Ge/Wang/Gao, S. 54 ff., Perspective of Greening Taxation System in China; Ping Gao, S. 189 ff.; H. Li 2007, S. 319 ff.; Wang/Ge/Gao/Sun, S. 8 ff. und 140 ff.; Wang/Ge/Gao/Zhong/Sun/Xu.

<sup>719</sup> Abzurufen unter <<http://finance.jrj.com.cn/2011/04/0902429684029.shtml>> („Geschichte Erhebung der Umweltsteuer mithilfe der Konsumsteuer“ – “借道消费税 财政部或“巧”收环境税”), eingesehen am 10. April 2011.

Bezüglich der mengenbezogenen Steuern auf die Mineralölprodukte fehlt es insbesondere an Anpassungsmöglichkeiten zwischen festen Steuerbeträgen und schwankenden Marktpreisen. Um dem entgegenzuwirken, müsste regelmäßig eine Steuerindexierung in Höhe der Inflation geprüft werden. Schließlich knüpft seit der Einführung der Brennstoffsteuer die Besteuerung der Mineralölprodukte nicht an die erhebungstechnisch schwer kontrollierbare Handelsstufe, sondern aus Verwaltungskosten- und Effizienzgründen an die primärnahe und umweltbevorzugte Produktionsstufe an. Dies hat zur Folge, dass sich die Ölkonzerne aufgrund der im Voraus geleisteten Konsumsteuerzahlungen in erheblichen Liquidationsengpässen befinden. Darüber hinaus führen die im Preis inbegriffenen Steuerbeträge zu einer indirekten Erhöhung der Bemessungsgrundlage der Mehrwertsteuer, der Kommunalverwaltungs- und Bausteuer sowie der Bildungsgebühr. In diesem Zusammenhang wird daher vorgeschlagen, die Besteuerungsstufe mit der Weiterentwicklung des Steuererhebungssystems von der Produktionsstufe auf die Handelsstufe zu verschieben und die Konsumsteuer von einer *Tax Included in Price* in eine *Tax Excluded in Price* umzugestalten.<sup>720</sup> Über eine derartige konsumorientierte Ausgestaltung lässt sich unmittelbar einerseits eine Steuerumgehung durch konzerninterne Verrechnungspreisgestaltung vermeiden und eine höhere Transparenz schaffen. Andererseits könnten hierbei Anknüpfungspunkte und ökonomische Wirkung der Besteuerung in Übereinstimmung gebracht werden. Dadurch trägt die ökologische Konsumsteuerreform zu einer Harmonisierung von Wirtschaftsentwicklung und Umweltschutz bei.<sup>721</sup>

### 3. *Ökologische Modifikation der Kleinststeuerarten*

#### (1) Ressourcensteuer

Neben der ökologischen Konsumsteuerreform ist derzeit in China eine Reformdiskussion bezüglich der (Mineral-)Ressourcensteuer in vollem Gange. Der ökologischen Betrachtung im zweiten Teil dieser Arbeit ist zu entnehmen, dass die Ressourcensteuer wegen ihrer ursprünglich auf die Einkommensregulierung abzielenden Funktion noch nicht als eine echte Ökosteuer zu qualifizieren ist. Die chinesische Regierung plant bereits seit mehreren Jahren eine Umstrukturierung der Ressourcensteuer, um die Gewinnung natürlicher Ressourcen effizienter zu gestalten und die Umwelt zu schützen. Demzufolge müsste in den ressourcenreichen Provinzen Westchinas, die im Interesse ihrer wirtschaftlichen Entwicklung die Res-

<sup>720</sup> Abzurufen unter < <http://energy.people.com.cn/GB/9326039.html>>, „Reform der Mineralölsteuern: Steuererhebung auf einem anderen Weg“ (成品油税费改革: 征收或将“改道”), eingesehen am 10. April 2011.

<sup>721</sup> Vgl. C. Li, S. 189 ff.; Ping Gao, S. 189 ff.; Ge/Wang/Gao, S. 54 ff., Perspective of Greening Taxation System in China; H. Li 2007, S. 319 ff.; Wang/Ge/Gao/Sun, S. 8 ff. und 140 ff.; Wang/Ge/Gao/Zhong/Sun/Xu.

sources ausbeuten, ein Mechanismus zur Kompensation der Umweltschäden eingeführt werden. Um ein nachhaltiges Wachstum sicherzustellen, wurde zum 1. Juni 2010 probeweise eine Reform der Ressourcensteuer im nordwestchinesischen Uigurischen Autonomen Gebiet Xinjiang umgesetzt. Xinjiang wurde für das Pilotprogramm ausgewählt, da die meisten Ressourcen in dieser Region noch verfügbar und damit noch zu erforschen sind. Zum 1. Dezember 2010 wurde dieses Pilotprogramm auf das gesamte westchinesische Gebiet<sup>722</sup> erweitert. Es geht dabei schwerpunktmäßig um die Neugestaltung der Steuertarife, wobei die Ressourcensteuer auf wichtige Energieträger wie Rohöl und Erdgas in Zukunft statt als Mengensteuer als Wertsteuer ausgestaltet wird. In der Anfangsphase wird die Steuer abhängig vom jeweiligen Marktpreis mit einem Satz von fünf Prozent fällig, der sukzessive erhöht werden soll.<sup>723</sup> Auch für Kohle und Seltenerdmineralien werden zurzeit verschiedene Reformvorschläge vorgelegt. Allerdings könnte eine erhöhte Besteuerung der Ressourcen problematisch sein. Da die Inflationsrate in China gegenwärtig trotz massiver Bremsmanöver schneller als erwartet zunimmt, fände die Ressourcensteuerreform in einer Zeit statt, in der der wirtschaftliche Aufschwung noch sehr anfällig ist und noch viel Ungewissheit auf den Märkten herrscht. Angesichts dieser wachsenden Sorgen sollte die Regierung bei der Einführung einer Wertsteuer ganz besonders behutsam und langsam vorgehen. Es könnte somit ein paar Jahre dauern, bis die Regierung im Stande ist, die neue Tarifgestaltung landesweit zu realisieren. In einem ersten Schritt sind zum 1. November 2011 in ganz China eine wertbasierte Tarifierhöhung auf Rohöl und Erdgas und eine mengenbasierte Tarifierhöhung auf Koks und leichte Seltene Erden in Kraft getreten.<sup>724</sup> Zum 1. Dezember 2014 wurde der Steuersatz für Rohöl und Erdgas leicht angepasst und eine Wertsteuer für Kohle eingeführt.<sup>725</sup>

---

<sup>722</sup> Unter Westchina werden die folgenden zwölf Provinzen, Städte und autonomen Gebiete zusammengefasst: Sichuan, Chongqing, Guizhou, Yunnan, Guangxi, Tibet, Shaanxi, Gansu, Qinghai, Ningxia, Xinjiang und die Innere Mongolei.

<sup>723</sup> Die nächste Erhöhungsstufe wird voraussichtlich zehn Prozent betragen. Abzurufen unter <<http://english.people.com.cn/90001/90778/90860/7371120.html>>, ("China may levy resource tax of 10% on oil and gas"), eingesehen am 6. Mai 2011.

<sup>724</sup> Die Steuersätze werden für Rohöl und Erdgas zwischen fünf und zehn Prozent des jeweiligen Marktpreises liegen. Vgl. <<http://www.bloomberg.com/news/2011-10-10/china-resource-tax-for-crude-oil-gas-set-at-5-10-of-sales.html>> ("China to extend tax on oil, gas resources nationwide next month"), eingesehen am 10. Oktober 2011. Die Steuersätze für Koks und leichte Seltene Erden werden unter den jeweiligen Kategorien neu eingeführt und zwischen acht und 20 RMB pro Tonne (Koks) und zwischen 0,4 und 60 RMB pro Tonne (leichte Seltene Erden) liegen. Abzurufen unter <<http://www.reuters.com/article/2011/10/10/uk-china-resources-tax-idUKTRE79921V20111010?type=companyNews>> ("China resource tax goes nationwide; adds coal, rare earths"), eingesehen am 10. Oktober 2011.

<sup>725</sup> Die Steuersätze werden für Rohöl und Erdgas zwischen sechs und zehn Prozent des jeweiligen Marktpreises liegen. Der eingeführte Steuersatz für Kohle liegt zwischen zwei und zehn Prozent. Vgl. <[http://europe.chinadaily.com.cn/business/2014-10/13/content\\_18727594.htm](http://europe.chinadaily.com.cn/business/2014-10/13/content_18727594.htm)>, eingesehen am 31. August 2016.

Ein anderer Schwerpunkt der Reformen wäre aus langfristiger Sicht die Verbreiterung der Besteuerungsgrundlage durch eine angemessene Einbeziehung anderer natürlicher Ressourcen, zu denen u. a. Wasser, Wald und Wiese gehören. All diese Schritte könnten ebenfalls im Rahmen eines Pilotprogramms getestet und schrittweise umgesetzt werden. Zu beachten ist hier allerdings, dass mit der Erweiterung der Besteuerungsgrundlage die anwendbaren Ressourcengebühren wie z. B. die Minennutzungsgebühr<sup>726</sup> entsprechend angepasst und ggf. abgeschafft werden sollten, damit eine Kohärenz des Ressourcensteuer- und Gebührensystems gewahrt wird und mögliche Doppelbelastungen vermieden werden. Die ökologische Ressourcensteuerreform wird dem nachhaltigen Wachstum des Landes in jedem Fall nützen, weil sie die Ausbeutung von Ressourcen eindämmt und durch eine Erhöhung der lokalen Steuereinnahmen den wirtschaftlich unterentwickelten Regionen in Zentral- und Westchina dabei hilft, das Problem der ungleichen Entwicklungsniveaus in unterschiedlichen Regionen zu lösen.<sup>727</sup>

(2) Stadt- und Gemeindelandnutzungssteuer sowie  
Ackerflächennutzungssteuer

Die ökologische Modifikation der Bodenressourcensteuern betrifft im Wesentlichen die Ackerflächennutzungssteuer in der Erwerbsphase bzw. die Stadt- und Gemeindelandnutzungssteuer in der Bestandsphase.

Bei der Diskussion über eine Reform der Ackerflächennutzungssteuer geht es v. a. um drei Aspekte: Zum ersten sollten mögliche, bereits erhobene Bodenressourcengebühren wie z. B. die Ackerlanderschließungsgebühr<sup>728</sup> in die Besteuerung integriert werden. Zum zweiten wäre angesichts der weit verbreiteten, normenwidrigen Nutzung von Ackerland eine deutliche Erhöhung der Steuerbeträge voranzutreiben. Drittens wird vorgeschlagen, die Steuerbeträge auf Basis der bestehenden Differenzierung einer noch stärkeren Staffelung nach ökologischen Kriterien zu unterziehen. Dabei wäre z. B. die Einführung hoher Steuerbeträge für die Nutzung von Feuchtgebieten und niedriger Steuersätze für die Nutzung nichtlandwirtschaftlich verwendeter Fläche in ländlichen Gebieten denkbar. Eine reformierte Ackerflächennutzungssteuer im Sinne des Verursacherprinzips sollte bei den mit der Nutzung von landwirtschaftlichen Ackerflächen oder sonstigen Na-

<sup>726</sup> Vgl. Zweiter Teil, B, IV – Exkurs: Bestandsaufnahme des existierenden Gebührensystems zum Umweltschutz.

<sup>727</sup> Vgl. C. Li, S. 166 ff.; M. Wang, S. 199 ff.; Ping Gao, S. 196 ff.; H. Li 2007, S. 136 ff.; Wang/Ge/Gao/Sun, S. 8 ff. und 140 ff.; Wang/Ge/Gao/Zhong/Sun/Xu; dazu auch <[http://german.china.org.cn/business/txt/2010-05/24/content\\_20104405.htm](http://german.china.org.cn/business/txt/2010-05/24/content_20104405.htm)> („Ressourcensteuer wird reformiert“), eingesehen am 6. Mai 2011.

<sup>728</sup> Vgl. Zweiter Teil, B, IV – Exkurs: Bestandsaufnahme des existierenden Gebührensystems zum Umweltschutz.



turflächen zusammenhängenden nachteiligen Konsequenzen für Umwelt und Nachhaltigkeit ansetzen.<sup>729</sup>

Bei der Reformdiskussion zur Stadt- und Gemeindelandnutzungssteuer geht es um eine Zusammenführung mit der Immobiliensteuer. Eine systematische Form der Ausgestaltung ersetzt beide Steuerarten durch eine Grundsteuer.<sup>730</sup> In der neuen nationalen Fünfjahresplanung der chinesischen Steuerpolitik wurde ausdrücklich festgelegt, die Reform der Grundsteuer zu erforschen und zu fördern.<sup>731</sup> Nachdem am 28. Januar 2011 das Pilotprojekt zur Grundsteuer auf Wohnimmobilien in zwei der bevölkerungsdichtesten Städten, Shanghai und Chongqing, eingeführt wurde, waren sich viele Experte nicht darüber einig, ob die Regierung vielleicht noch in den nächsten Jahren eine landesweite Grundsteuer einführen wird. Es ist jedoch klar, dass noch eine Reihe von Vorbereitungsmaßnahmen nötig ist, bevor eine Grundsteuer flächendeckend eingeführt werden kann.<sup>732</sup> Unabhängig davon berücksichtigt die Grundsteuer grundsätzlich keine Umweltschutzanliegen; entscheidend ist einzig der Marktwert des Grundstücks und/oder des Gebäudes und nicht seine ökologischen Folgen. Ökologisch orientierte Modifikationen könnten nur in einem bestimmten Umfang durch Steuervergünstigungen vorgenommen werden, wenn z. B. der Grundbesitz wegen seiner Bedeutung für den Naturschutz im öffentlichen Interesse liegt. Hinsichtlich der Tarifgestaltung ist die Ökologisierung der Grundsteuer nur schwer zu realisieren, es sei denn, es gäbe ein Instrument, mit dem die Umwelteinwirkungen der verschiedenen Grundvermögen erfasst werden könnten. Gelänge dies tatsächlich, so könnte auf umweltfreundlichere Grundvermögen ein niedrigerer Steuersatz angewendet werden. Derzeit sind jedoch keine solchen Instrumente vorhanden, daher bleibt es schwierig, mit der Grundsteuer ökologische Ziele zu verfolgen.<sup>733</sup>

### (3) Kraftfahrzeug- und Schiffsteuer

Es gibt vielfältige Möglichkeiten, die bisherigen unökologischen Steuerregelungen im chinesischen Verkehrsbereich umzubauen. Traditionell bemessen sich die Kfz- und Schiffsteuer nach dem Hubraum oder dem Gewicht. Dabei spielt der Schadstoff- und Emissionsausstoß eine untergeordnete Rolle. Mit Verabschiedung des neuen Gesetzes zur Kfz- und Schiffsteuer am 25. Februar 2011 wurde eine stärker-

<sup>729</sup> Vgl. Wang/Ge/Gao/Sun, S. 11; J. de Graaf, S. 176; Bizer/Ewringmann.

<sup>730</sup> Vgl. Y. Ding, S. 139 ff.

<sup>731</sup> GuoShuiFa (2011) Nr. 56: *Notice of the State Administration of Taxation on the Tax Policy Development Program during the National 12th Five-Year Plan Period* [国税发(2011)56号: 国家税务总局关于印发《“十二五”时期税收发展规划纲要》的通知].

<sup>732</sup> Dazu siehe „Einführung einer Grundsteuer im Jahr 2010 unwahrscheinlich“, abzurufen unter <<http://www.china-briefing.com/news/de/einfuehrung-einer-grundsteuer-im-jahr-2010-unwahrscheinlich.html/>>, eingesehen am 18. Mai 2011.

<sup>733</sup> Vgl. Wang/Ge/Gao/Zhong/Sun/Xu, Vallender/Jacobs, S. 169 f.

re Staffelung der Steuerbeträge eingeführt, um den Verkauf und die Haltung emissionsärmerer Pkws zu fördern und dadurch die Verschmutzung der Umwelt zu verringern. Darüber hinaus werden Steuerermäßigungs- und –befreiungsmöglichkeiten für energiesparende Technologien und für die Nutzung erneuerbarer Energien gewährt. Nicht zuletzt erfolgt durch das neue Gesetz aus umweltpolitischen Gründen eine Steuerprivilegierung zur Förderung emissionsfreier bzw der besonders schadstoffreduzierten Pkws. Demnach genießen Elektrofahrzeuge, Brennstoffzellenfahrzeuge und Plug-In-Hybrid-Fahrzeuge volle Steuerbefreiung und sonstige Hybridfahrzeuge eine fünfzigprozentige Steuerreduzierung.<sup>734</sup> Der Trend zu umweltschonenden Fahrzeugen hält an, und auch die chinesische Industrie ist bereit, die Entwicklung und Vermarktung sparsamerer Fahrzeuge weiter voranzutreiben.<sup>735</sup>

## II. Ergänzung des geltenden Steuersystems durch neue Ökosteuern (Independent Environmental Tax Scheme)

Es erscheint sehr fraglich, ob eine Anpassungsstrategie alleine spürbare Umweltverbesserungen bringen kann. Das Einnahme- und Internalisierungspotenzial des geltenden Steuersystems wird gegenwärtig noch nicht ausgeschöpft, wie die Vielzahl der Vorschläge im Rahmen der Anpassungsstrategie zeigt. Effektiverer Umweltschutz kann daher nur erreicht werden, wenn das bestehende Steuersystem durch weitere Ökosteuern ergänzt wird, die umwelt- und fiskalpolitische Ziele verfolgen.<sup>736</sup> Im dritten Teil dieser Arbeit wurden bereits ausführlich die historische Entwicklung und der Stand der ÖSR in ausgewählten europäischen Ländern behandelt. Dabei wurden sowohl verhaltenslenkende Abgaben außerfiskalischer Natur als auch fiskalische Ökosteuern untersucht, die vereinzelt oder gemeinsam erfolgreich dazu beitragen können, das Vollzugsdefizit im Umweltschutz zu überwinden und die gesteckten Ziele effizienter zu erreichen. Vor diesem Hintergrund steht heute vorzugsweise der Einsatz neuer Ökosteuern als Ergänzungsstrategie auf der rechtspolitischen Agenda der chinesischen Führung.

---

<sup>734</sup> Siehe im Detail Gesetz zur Kfz- und Schiffsteuer der VR China (中华人民共和国车船税法), das am 25. Februar 2011 vom Ständigen Ausschuss des Nationalen Volkskongresses erlassen wurde [Chairman Decree (2011) Nr. 43].

<sup>735</sup> Vgl. *Ge/Wang/Gao*, S. 161 ff., On Environment Incentive Instruments in Automobile Tax at Abroad.

<sup>736</sup> Vgl. *J. de Graaf*, S. 168 ff.

## 1. Einführung klassischer Emissions- und Produktsteuern

### (1) Theoretische Vorüberlegungen

In Anlehnung an Pigou<sup>737</sup> wird nach der theoretischen Untersuchung aus dem ersten Teil dieser Arbeit die Internalisierung negativer externer Kosten durch eine reine Emissionssteuer vorgeschlagen. Diese zielt darauf ab, dass der Verursacher des negativen externen Effektes die gesamten volkswirtschaftlichen Grenzkosten seiner Aktivitäten in sein Entscheidungskalkül einbezieht. Um dies zu verwirklichen, erfordert eine Pigou-Steuer in der Regel die Erhebung eines nach Verursachern differenzierenden Steuerbetrages pro Mengeneinheit des emittierten Schadstoffes unter Berücksichtigung der räumlichen Struktur von Produktion und Konsum. In der Praxis ist eine derartige differenzierende Besteuerung aber kaum realisierbar. Stattdessen wird eine Emissionssteuer mit einem für alle Steuerpflichtigen einheitlichen Steuerbetrag pro Schadstoffeinheit ausgestattet. Diese Art der Gestaltung schließt allerdings im Allgemeinen die Realisierung eines angestrebten Pareto-Optimums aus, sodass nur die Verwirklichung eines zweitbesten Optimums<sup>738</sup> verbleibt. Um diesem zweitbesten Zustand möglichst nahe zu kommen, ist eine geeignete ergänzende Besteuerung von Produkten und/oder Inputfaktoren notwendig. Zum einen bewirkt eine einheitliche Emissionssteuer eine Einschränkung des gesamtwirtschaftlichen Emissionsniveaus und damit eine gesellschaftlich wünschenswerte Verminderung der Umweltbelastung. Zum anderen führt eine ergänzende Produktsteuer zur Verlagerung der Produktion aus stark umweltschädlich arbeitenden in umweltfreundlicher produzierende Unternehmen und bewirkt somit eine zusätzliche Verringerung der Umweltbelastung. Das simultane Zusammenwirken von Emissions- und Produktsteuern ermöglicht damit einen Differenzierungs- und Struktureffekt und dient als ein optimales steuerpolitisches Instrumentarium, das in einer rational konzipierten Umweltpolitik eingesetzt werden kann.<sup>739</sup>

### (2) Praktische Herangehensweise

In Anbetracht der historischen Untersuchung aus dem dritten Teil dieser Arbeit lässt sich zusammenfassend festhalten, dass die klassischen Umweltabgaben in der europäischen Praxis größtenteils als direkte Emissionsabgaben gestaltet sind, die nach Schadstoffemissionen differenzieren, oder als indirekte Produktabgaben auf besonders umweltschädigende Endprodukte und Produktionsmittel.<sup>740</sup> Die damit

---

<sup>737</sup> Vgl. Erster Teil, B, II, 1 und dortige Fn. 104.

<sup>738</sup> Die Theorie des zweitbesten Optimums besagt u. a., dass es bei Unvollkommenheiten in einem Bereich der Volkswirtschaft durchaus effizient sein kann, auch in anderen Bereichen von den Bedingungen einer paretooptimalen Allokation abzuweichen. Dazu *W. Wiegard*, S. 207.

<sup>739</sup> Siehe dazu die sehr ausführliche Untersuchung im Beitrag von *W. Wiegard*.

<sup>740</sup> Dazu *A. Heigl*. Vgl. auch i. Einz. Dritter Teil, C, I.

verbundenen Erfahrungen sind überwiegend positiv, insbesondere die „kleineren“ Abgaben hätten sich als sehr effizient in der Lösung oder Reduzierung von Umweltproblemen erwiesen.<sup>741</sup> Ihr Hauptzweck ist die Internalisierung der sozialen Zusatzkosten bzw. die Verhaltensbeeinflussung von Wirtschaftssubjekten zur Erreichung eines bestimmten Umweltschutzziels, wobei die Erzielung von Einnahmen nur Nebenzweck ist. Wie in der Bestandsaufnahme des existierenden Gebührensystems (Zweiter Teil, A) festgestellt, dominieren in der bisherigen chinesischen Praxis quantitativ die Gebühren die Steuern; sie decken fast alle Umweltmedien ab. Qualitativ ist die ökologische und ökonomische Effizienz der Gebühren jedoch sehr fraglich.<sup>742</sup> Nicht zuletzt aus diesem Grund ist es Zeit für die Einführung von Lenkungssteuern, die mit den europäischen Emissions- und Produktabgaben vergleichbar sind. Im Verlauf der weiteren Reform des Steuersystems wird über die Anpassungsstrategie hinaus eine Regulierung der Umweltverschmutzung durch eine Neubesteuerung im Luft-, Gewässer-, Boden-, Abfall-, und Lärmschutzbereich vorgeschlagen.<sup>743</sup>

Im Luftreinhaltebereich wird vielfach die Einführung der Ökosteuern auf die klassischen Luftschadstoffe wie SO<sub>2</sub> (Schwefeldioxid) und NO<sub>x</sub> (Stickoxid) diskutiert. Ein weiteres Beispiel für Emissionssteuern sind die CO<sub>2</sub>-Steuern, die aufgrund ihrer vorrangigen fiskalischen Wirkung separat im nächsten Abschnitt behandelt werden. Schwefeldioxid entsteht in China v. a. bei der Verbrennung schwefelhaltiger Kohle für Energie- oder Wärmeerzeugungszwecke, aber auch im Verkehr und bei sonstigen Produktionsprozessen.<sup>744</sup> Zurzeit wird noch eine Gebühr in Kombination mit einem SO<sub>2</sub>-Zertifikatshandelssystem<sup>745</sup> als ökonomische Mittel für die Überschreitung der Schwefeldioxidemissionsstandards erhoben, es wird jedoch eine kurzfristige Umwandlung dieser Gebühr in eine Schwefeldioxidsteuer anvisiert. Eine solche Steuer könnte aufbauend auf den bisherigen Er-

<sup>741</sup> Dazu *J. Malley*, S. 27.

<sup>742</sup> In der einschlägigen Literatur werden u. a. folgende Probleme bei der Systembildung und Gebührenerhebung sowie ihre ökologische Auswirkungen diskutiert: mangelnde Durchsetzbarkeit, fehlende Anreizfunktion, niedrige Bemessung und gesamtgesellschaftliche Suboptimalität der Gebührensätze, zu starke Berücksichtigung von Ersatzindikatoren statt Schadstoffen, Erhebung von unökologischen Non-Compliance-Gebühren für erhebliche Emissionstatbestände und von ökologischen Compliance-Gebühren für marginale Emissionstatbestände, Dilemma zwischen lokaler Finanzierung und zentraler Leitung, ungerechtfertigte Doppelbelastung durch Gebühren und Steuern. Ausführlicher dazu siehe *J. de Graaf*, S. 132 und 205 ff.; *H. Li 2007*, S. 103 ff.; *S. Chen*, S. 194 ff.

<sup>743</sup> Vgl. *Wang/Ge/Gao/Yan/Tian*; *CCICED 2010*, S. 73; *H. Li 2007*, S. 269 ff.; *C. Li*, S. 151 ff.; *M. Xu*, S. 242 ff.

<sup>744</sup> Dazu *J. de Graaf*, S. 109.

<sup>745</sup> In Anlehnung an das SO<sub>2</sub>-Zertifikatssystem in den USA ist in den Provinzen Shandong, Shanxi, Jiangsu, Henan und den Städten Shanghai, Tianjin, Liuzhou im Jahr 2002 offiziell ein regional begrenztes Projekt zur Einführung des Emissionszertifikatehandels gestartet. Dazu *J. de Graaf*, S. 115 und 205.

fahrungen mit der Schwefeldioxidgebühr als eigenständige Steuerart konzipiert werden. Mit Blick auf das norwegische oder schwedische Modell wäre es eine Überlegung wert, ob die Schwefeldioxidsteuer auch in Gestalt eines SO<sub>2</sub>-Zuschlags in die Ressourcensteuer bzw. Konsumsteuer integriert und auf Brennstoffe gestaffelt nach ihrem Schwefelgehalt eingeführt werden könnte.<sup>746</sup> Die Stickoxidemissionen in China steigen von Jahr zu Jahr erheblich an. Aufgrund des hohen Kontrollaufwands könnte die NO<sub>x</sub>-Steuer nach der schwedischen Erfahrung kurzfristig auf größere ortsfeste Emissionsquellen wie industrielle Feuerungsanlagen erhoben werden; diese sind einfacher zu überwachen. Sobald damit genügend Erfahrungen gesammelt wurden, wäre es denkbar, die Steuererhebung mittel- und langfristig auf kleinere mobile Emissionsquellen wie Kraftfahrzeuge auszuweiten, bei denen jedoch komplexere technische und administrative Fragen zu klären sind.<sup>747</sup>

Für den Bereich des Gewässerschutzes ist eine nachhaltige Abwasserbeseitigung in absehbarer Zukunft unabdingbar. Angelehnt an die europäische Praxis wäre es ein mögliches Ziel, kostendeckende und verursachergerechte Abwassersteuern zu erheben, die einen über die Kostendeckung hinausgehenden Effekt erzielen und damit eigentlich Lenkungssteuern darstellen. Bei der Bemessung ist die Art und die Menge der Schadstoffe zu berücksichtigen, die sich im Wasser befinden.<sup>748</sup>

Erfahrungen aus skandinavischen Ländern und den Niederlanden zeigen weiterhin, dass mit Emissionsabgaben bei geringem Verwaltungs- und Kontrollaufwand signifikante ökologische Lenkungswirkungen im Bodenschutzbereich erzielt und ordnungsrechtliche Maßnahmen wirksam ergänzt werden können. Denkbar wäre beispielsweise eine mit den niederländischen Abgaben auf Stickstoff- und Phosphorüberschüsse vergleichbare Besteuerung des Nährstoffüberschusses in landwirtschaftlichen Betrieben.<sup>749</sup> Möglich wäre auch die in Dänemark, Norwegen und Schweden praktizierte Besteuerung von Pestiziden und Düngemitteln, die aber eher als Produktsteuern einzustufen sind.

Im Abfallbereich wird vorgeschlagen, spezielle Produktsteuern auf Getränkeverpackungen, Plastiksäcke, Batterien, Sperr- und Sondermüll sowie auf Altlasten, die zusätzliche Umweltbelastungsquellen aus den Privathaushalten und der Industrie darstellen, einzuführen. Die Produktsteuern werden heute sowohl als Mengen- als auch Wertsteuern mit verschiedenen umweltorientierten Steuersätzen gestaltet.<sup>750</sup> Dabei setzt die Lenkungswirkung am Verhalten der Nachfrager an:

---

<sup>746</sup> Vgl. *J. de Graaf*, S. 177 f.; *Ping Gao*, S. 176 ff.

<sup>747</sup> Vgl. *P. Schneider*, S. 56 ff.; *Ping Gao*, S. 186 ff.; *Liu/Si*.

<sup>748</sup> Vgl. *P. Karlen*, S. 548 ff.; *Ping Gao*, S. 182 ff.

<sup>749</sup> Vgl. *K. Knickel*.

<sup>750</sup> Beispielsweise könnten Batterien je nach den Charakteristika eines darin enthaltenen Schadstoffes mit einer vorgeschlagenen Tarifspanne von 0,1 bis zu zehn RMB pro Stück besteuert werden.

Der gewünschte Effekt ist, dass umweltbelastete Produkte weniger nachgefragt und durch umweltfreundlichere Produkte substituiert werden.<sup>751</sup> Da die einzelnen Produktkategorien auch, wie oben aufgeführt, als steuerbare Objekte in die geltende Konsumsteuer eingebettet werden können, muss der Ansatz der Produktsteuern mit der vorgestellten Konsumsteuerreform in Einklang stehen.<sup>752</sup>

Im Lärmschutzbereich käme die Einführung einer mit den Fluglärmabgaben in vielen EU-Mitgliedstaaten vergleichbaren Steuer auf die Lärmemissionen im Flugverkehr in Betracht. Dabei lässt sich die Lenkungswirkung durch eine Differenzierung der Start- und Landegebühren nach Lautstärke erreichen. Eine solche Fluglärmsteuer kommt wie eine CO<sub>2</sub>-Steuer einer theoretischen Ideallösung sehr nahe, weil die jeweiligen Emissionsindikatoren auf Mengen abzielen und die tatsächlichen Emissionen daher annähernd widerspiegeln.<sup>753</sup>

Die Emissions- und Produktsteuern sollten mit vorrangiger Lenkungsfunktion ausgestaltet werden. Das Steueraufkommen wird dabei nicht exogen vorgegeben, sondern ergibt sich endogen aus der Lenkungswirkung. Dies bedeutet, dass die Verwendung des Steueraufkommens so festgelegt wird, dass sie in der Höhe mit dem erwarteten Steueraufkommen übereinstimmt und zielkonform für den Umweltschutz eingesetzt wird.<sup>754</sup>

## 2. Einführung eines modernen CO<sub>2</sub>-Steuerkonzepts

Bisher lag das Hauptaugenmerk ökologischer Steuerreformen der europäischen Vorreiterländer auf den CO<sub>2</sub>-/Energiesteuern. Aus dem überwiegenden Teil der Untersuchung im dritten Teil dieser Arbeit lässt sich schließen, dass mit CO<sub>2</sub>-/Energiesteuern Anreize sowohl für die Verbesserung der Energieeffizienz als auch für die Ausweitung der erneuerbaren Energien gesetzt werden. Dadurch werden der Klimawandel gebremst und die Abhängigkeit von fossilen Energieträgern verringert. Im Vergleich zu klassischen Emissions- und Produktabgaben erfassen die modernen CO<sub>2</sub>-/Energiesteuern eine größere Bandbreite wirtschaftlicher Aktivitäten. Aufgrund ihrer langfristigen Ergiebigkeit werden sie auch als „große Steuern“ bezeichnet und den „kleinen Steuern“ mit einer enger definierten ökologischen Lenkungsabsicht gegenübergestellt. Mit den CO<sub>2</sub>-/Energiesteuern kann eine stärkere Lenkungsfunktion und gleichzeitig eine fiskalische Funktion erzielt werden.<sup>755</sup>

---

Vgl. H. Li 2007, S. 290 ff.; Wang/Ge/Gao/Yan/Tian; Ge/Wang/Gao, S. 10 f., Framework and Its Implement Strategy of Environmental Taxes in China.

<sup>751</sup> Vgl. P. Schneider, S. 54 ff.

<sup>752</sup> Vgl. C. Li, S. 160 f.; Ge/Wang/Gao, S. 153 ff., Solid Waste Tax Policies of Foreign Countries: Experiences and Lessons.

<sup>753</sup> Dazu P. Schneider, S. 58 f.; Ge/Wang/Gao, S. 167 ff., The Experience of OECD Aircraft Noise Taxes and Its Implication for China.

<sup>754</sup> Vgl. P. Schneider, S. 71 ff.

<sup>755</sup> Dazu BFE 2007, S. 157; Intervies/Blobel/Brink/Kraemer, S. 4.

Zur Bekämpfung des Klimawandels und zur Sicherstellung einer größeren Energieeffizienz verpflichtet sich China als weltweit größtes Entwicklungsland zu einem verbesserten Klimaschutz und einer rationellen Energienutzung auf der Angebots- und Nachfrageseite. Insbesondere die Ziele aus dem 12. FYP zur Förderung einer emissionsarmen, energiesparenden und ressourcenschonenden Wirtschaft haben die Diskussion über eine Erhebung moderner CO<sub>2</sub>-/Energiesteuern in den Mittelpunkt gerückt.<sup>756</sup>

#### (1) Steuersystematische Vorüberlegungen

Abgesehen von der Mehrwertbesteuerung von Energie beruht das gegenwärtige Modell der Energiebesteuerung in China im Wesentlichen auf zwei Säulen: auf der Besteuerung von Rohöl, Erdgas und Kohle durch die Ressourcensteuer sowie auf der Besteuerung der Mineralölerzeugnisse im Rahmen der Konsumsteuer. Die Ressourcen- und Konsumsteuern knüpfen jedoch nicht an die Emission von Treibhausgasen infolge des Verbrauchs der Energieerzeugnisse an, sondern überwiegend an deren Volumen, Gewicht oder neuerdings auch an deren Preis. Um die Energieeffizienz zu erhöhen und den Energieverbrauch umweltfreundlicher zu gestalten, sollten die Energieerzeugnisse zum einen hinsichtlich ihres Energiegehalts, zum anderen hinsichtlich ihrer Umweltverträglichkeit besteuert werden. Zu begrüßen ist daher idealerweise die Einführung einer kombinierten CO<sub>2</sub>-/Energiesteuer, die nach den europäischen Vorschlägen zur Überarbeitung der Energiesteuerrichtlinie in eine energie- und eine umweltbezogene Komponente unterteilt werden sollten. Da allerdings die Primär- und Endenergiebesteuerung auf Rohöl, Erdgas, Kohle und Mineralölprodukte bereits durch die bestehenden Steuern abgedeckt wird und die Ressourcen- und Konsumsteuerreform auf einem guten Weg ist, würde die Einführung einer zusätzlichen Energiesteuer zu einer Komplizierung des Steuersystems bzw. zu einer Mehrbelastung führen. Dies würde weiterhin dem Prinzip der Vereinfachung des Steuersystems zuwiderlaufen. Daher wird aus steuersystematischer Sicht in der chinesischen Praxis kurz- und mittelfristig lediglich die Einführung einer CO<sub>2</sub>-Steuer als sinnvoll erachtet. Aufgrund der energie- und klimapolitischen Zielsetzungen ist langfristig in der VR China auch eine „gespaltene“ Besteuerung zu favorisieren, bei der sich die Belastung am Energiegehalt und CO<sub>2</sub>-Ausstoß orientiert. Dafür mag es notwendig sein, die Konsum- und Ressourcensteuern neu zu gestalten bzw. die Besteuerung fossi-

---

<sup>756</sup> Als neue Ziele sind v. a. eine weitere Absenkung der Energieintensität um 16 Prozent, die Erhöhung des Anteils nicht-fossiler Brennstoffe bei den verbrauchten Primärenergien von den jetzigen acht auf künftige 11,4 Prozent, die Verminderung der CO<sub>2</sub>-Emissionen um 17 Prozent und die Reduzierung der Schadstoffemissionen um einen Satz zwischen acht und zehn Prozent vorgesehen. Vgl. *Dezan Shira & Associates*, „Der 12. FYP und Chinas ‚grüne‘ Wirtschaft“, abzurufen unter <http://www.china-briefing.com/news/de/der-12-funf-jahres-plan-fyp-und-chinas-%e2%80%9egrune-%e2%80%9c-wirtschaft.html/>, eingesehen am 15. Oktober 2011.

ler Energieträger und Treibhausgasemissionen in die neue Steuer zu integrieren. Da die Einführung einer CO<sub>2</sub>-Steuer bereits auf den Gesetzgebungsplan der chinesischen Regierung gesetzt wurde, konzentriert sich die Untersuchung des folgenden Abschnitts auf ein CO<sub>2</sub>-Steuerkonzept.<sup>757</sup>

Im Zusammenhang mit den gegenwärtigen Konsum- und Ressourcensteuern und den zukünftigen Emissions- und Produktsteuern stehen grundsätzlich im Rahmen des zurzeit geltenden Steuersystems drei Einführungsmodelle zur Auswahl: Erstens könnte die Besteuerung des CO<sub>2</sub>-Ausstoßes in Gestalt einer CO<sub>2</sub>-abhängigen Komponente zur Konsumsteuer bzw. Ressourcensteuer hinzugefügt werden. Dieses Modell würde vermutlich auf weniger Widerstand stoßen, da hierbei keine neue Steuer in die Wege geleitet würde. Allerdings wäre die Umstellung beider Steuerarten auf eine CO<sub>2</sub>-Ausrichtung deutlich komplizierter als die Einführung einer neuartigen Steuer. Zweitens könnte die CO<sub>2</sub>-Steuer unabhängig von den bestehenden Konsum- und Ressourcensteuern und den geplanten Umweltsteuern als eigenständige Steuerart konzipiert werden. Diese Variante wäre hinsichtlich der Lenkungsfunktion zielführend, dürfte aber neben anderen möglichen „neu erfundenen“ Umweltsteuern aufgrund der Öffnung einer weiteren Steuerfront auf größeren Widerstand stoßen. Ein dritter Vorschlag wäre, die vorgeschlagenen Emissions- und Produktsteuern wie die SO<sub>2</sub>-, NO<sub>x</sub>-, Abwasser- und Abfallsteuern sowie die CO<sub>2</sub>-Steuer als unterschiedliche Steuergegenstände „unter einem Dach“, als „Umweltsteuern“ einzuführen. Dies unterliegt der Voraussetzung, dass die Synergieeffekte der verschiedenen Steuergegenstände bei der konkreten Ausgestaltung umfassend berücksichtigt werden. Dieses Konzept entspricht dem Prinzip einer breiteren Steuerbasis und eines einfachen Steuersystems und wird von der h. M. in der Literatur bislang als First-Best-Lösung angesehen.<sup>758</sup>

## (2) Praktische Herangehensweise

### (a) Erhebungsseite

Die Erhebungsseite einer CO<sub>2</sub>-Steuer orientiert sich an der ökologischen Zielsetzung, die treibhauswirksamen Emissionen zu reduzieren und mit nicht-regenerierbarer Energie schonend umzugehen. In der Ausgestaltung des Steuerkonzepts ist zunächst nach der Besteuerungsgrundlage zu fragen. Die Quantifizierung der Besteuerungsgrundlage dem Grunde und der Höhe nach bildet die Bemessungsgrundlage für die Besteuerung. Es ist jedoch umstritten, was zweckmäßigerweise als Bemessungsgrundlage dienen soll. Die Bemessungsgrundlage wurde in den betrachteten europäischen Ländern je nach dem Energie- und/oder CO<sub>2</sub>-Ziel unter Berücksichtigung der politischen Rahmenbedingungen unterschiedlich

<sup>757</sup> Vgl. *Su/Fu/Xu/Li/Wang/Liang*, S. 30 ff.; *M. Rosenstock*, S. 133 ff.

<sup>758</sup> Vgl. *Su/Fu/Xu/Li/Wang/Liang*, S. 30 ff.; *M. Siu, Z. Zhang, Zhang/Zhong*.



gewählt. Da die Einführung einer kombinierten CO<sub>2</sub>-/Energiesteuer im Rahmen des geltenden chinesischen Steuersystems in absehbarer Zukunft unrealistisch ist, sollte sich eine CO<sub>2</sub>-Steuer einzig auf CO<sub>2</sub>-Emissionen beziehen, die durch die Verwendung jedes betroffenen Energieerzeugnisses entstehen. Dabei sollten anstelle der Bemessung des tatsächlichen CO<sub>2</sub>-Ausstoßes die CO<sub>2</sub>-Emissionsfaktoren zugrunde gelegt werden, und die Besteuerung sollte sich nach dem Kohlenstoffgehalt der eingesetzten Energieträger richten.<sup>759</sup>

Hinsichtlich der Besteuerungsstufe gibt es unterschiedliche Überlegungen. Wie bereits im dritten Teil dieser Arbeit diskutiert, können im Energielebenszyklus entweder die Primärenergieträger (Input) oder die Endenergie (Output) besteuert werden. Bei der Auswertung der europäischen Erfahrungen wurde jedoch deutlich, dass in den bestehenden Steuersystemen fast ausschließlich Endenergie besteuert wird. Die Outputbesteuerung schafft mehr Transparenz und ist hinsichtlich der Emissionsreduktion zielführender, erfordert aber ein höheres Niveau bei der Steuererhebungstechnik. Demgegenüber wäre eine Inputbesteuerung möglicherweise ökologisch sinnvoller und zudem in der heutigen chinesischen Praxis steuertechnisch einfacher zu kontrollieren, weil sowohl die Besteuerung von Mineralölprodukten durch die Konsumsteuer als auch die Besteuerung von Rohöl, Erdgas und Kohle durch die Ressourcensteuer auf der Primärenergiestufe erfolgt. Zur Stabilisierung der Einnahmequelle und zur Senkung des Verwaltungsaufwands ist daher kurz- und mittelfristig die Inputbesteuerung in Betracht zu ziehen, langfristig jedoch die Outputbesteuerung zu befürworten.<sup>760</sup>

Aufgrund der Schwierigkeit der Informationsbeschaffung sollte der Steuertarif nach dem Preis-Standard-Ansatz statt nach Pigou ermittelt werden. Um das Reduzierungsziel der CO<sub>2</sub>-Emissionen bis 2020 um 40 bis 45 Prozent gegenüber dem Stand von 2005 zu senken, werden aber die Werte der verschiedenen Preiselastizitäten der Energienachfrage und die Grenzvermeidungskosten der Emittenten benötigt. Beide sind ebenso wenig zu ermitteln wie die sozialen Zusatzkosten im Pigou-Modell. Deshalb wäre es ratsam, sich nach dem „Trial-and-error-Prinzip“ Schritt für Schritt dem gewünschten Umweltziel anzunähern.<sup>761</sup> Angesichts der sich noch schnell entwickelnden Wirtschaft tun sich die chinesischen Entscheidungsträger schwer damit, sich von Anfang an in ähnlichem Umfang wie die Europäer für den Klimaschutz zu engagieren. Zudem liegt die Reform der Mineralölsteuern noch nicht lange zurück, und auch die Ressourcensteuerreform wurde gerade erst in Gang gesetzt. Aus diesen Gründen sollte die CO<sub>2</sub>-Steuer zu Beginn relativ niedrig angesetzt werden, um den chinesischen Unternehmen keine zu

---

<sup>759</sup> Vgl. H. Jensen, S. 28; L. Xing, S. 175 ff.; Su/Fu/Xu/Li/Wang/Liang, S. 21 und 193 ff.; Ye/Ren/Weizsäcker, S. 53 ff.

<sup>760</sup> Vgl. L. Xing, S. 175 ff.; Su/Fu/Xu/Li/Wang/Liang, S. 21 und 193 ff.; Ye/Ren/Weizsäcker, S. 53 ff.

<sup>761</sup> Siehe dazu J. Hoffmann, S. 20.

großen Lasten aufzubürden.<sup>762</sup> Es wurden bereits Modellrechnungen – beispielsweise mittels eines *Computable General Equilibrium (CGE)* Modells – durchgeführt, aus denen sich der Steuersatz ergibt, der als Anfangsbetrag angemessen erscheint. Die am weitesten anerkannte Modellrechnung stützt sich auf Forschungsergebnisse des *Research Institute for Fiscal Science* im chinesischen Finanzministerium. Demgemäß wäre in Anbetracht des sozialökonomischen Entwicklungsstands Chinas in der Anfangsphase für Kohle ein Steuersatz von 19,4 RMB, für Rohöl 30,3 RMB, für Benzin 29,5 RMB, für Diesel 31,3 RMB und für Erdgas ein Steuersatz von 22 RMB (jeweils pro Tonne) angebracht. (Dies setzt voraus, dass die CO<sub>2</sub>-Steuer im Jahr 2012/13 zügig eingeführt wird.) Bei einer reinen CO<sub>2</sub>-Steuer würde sich der Steuersatz umgerechnet auf einheitlich zehn RMB pro Tonne CO<sub>2</sub> belaufen. Um das ambitionierte Lenkungs- und Ertragsziel optimal zu erreichen, sollte der Realwert der Mindeststeuerbeträge auf Dauer erhalten bleiben. Dafür sind eine langsam steigende Anpassung entsprechend der Entwicklung des Marktpreises und ein Verfahren für die Berechnung einer solchen Anpassung notwendig. Die Höhe der Besteuerung und die schrittweise Anpassung sollten mit ausreichendem Vorlauf bekannt gemacht werden, damit sich die Steuerpflichtigen darauf einstellen können.<sup>763</sup>

Bezüglich der Frage der Steuervergünstigungen müssen aufgrund der geografischen Ausdehnung der CO<sub>2</sub>-Steuer grundsätzlich zwei Entwicklungsphasen unterschieden werden: das Anfangsstadium im nationalen Alleingang und das fortgeschrittene Stadium im Rahmen eines international koordinierten Vorgehens. Aus den europäischen Erfahrungen wird deutlich, dass nationalen Alleingängen aus Gründen der Wettbewerbsfähigkeit Grenzen gesetzt sind. Anzustreben sind daher mindestens verbindliche bilaterale und multilaterale, später am besten weltweit gültige Rahmenregelungen, in die dann die nationale Besteuerung eingebettet wird. Da eine einheitliche Einführung einer globalen CO<sub>2</sub>-Steuer eher schwer zu verwirklichen ist, sind vor jeglichen Harmonisierungsversuchen bei der Gewährung von Steuervergünstigungen im Wesentlichen die drei folgenden Aspekte in Erwägung zu ziehen.

Erstens sollten Sonderregelungen für die dem internationalen Wettbewerb besonders ausgesetzten energieintensiven Bereiche vorgesehen werden. Solche Regelungen sind in den untersuchten europäischen Ländern weit verbreitet, und die Erfahrungen machen deutlich, dass negative Wettbewerbswirkungen durch den sinnvollen Einsatz von Sonderregelungen weitgehend vermieden werden können. Dabei muss jedoch in Kauf genommen werden, dass ein Teil der Lenkungswirkung durch den Einsatz von Sonderregelungen verloren geht. Für die VR China lässt sich der Schluss ziehen, dass Sonderregelungen nur für energieintensive

---

<sup>762</sup> Vgl. „China will Industrie mit CO<sub>2</sub>-Steuer belegen“, abzurufen unter <<http://reset.to/blog/china-will-industrie-mit-co2-steuer-belegen>>, eingesehen am 20. November 2011.

<sup>763</sup> Vgl. L. Xing, S. 175 ff.; Su/Fu/Xu/Li/Wang/Liang, S. 21 und 193 ff.; Ye/Ren/Weizsäcker, S. 53 ff.

Branchen bzw. Unternehmen sinnvoll sind, die auf dem internationalen Markt agieren und wenig Spielraum bei der Preisgestaltung haben. Bei der konkreten Ausgestaltung sind die Modelle in den diskutierten europäischen Vorreiterstaaten und die damit verbundenen Erfahrungen gründlich zu prüfen. Dabei sei besonders auf die Möglichkeit einer differenzierten Staffelung je nach Energieintensität in Dänemark und auf die Verknüpfung mit Zielvereinbarungen oder ähnlichen Mechanismen in Dänemark, in den Niederlanden und in Großbritannien verwiesen. Zweitens sollten im Rahmen einer CO<sub>2</sub>-Steuer auch Ausgleichsmechanismen im Sinne einer umweltverträglichen Entwicklung wie etwa der *Clean Development Mechanism (CDM)* und die CO<sub>2</sub>-Abscheidung und -Speicherung (*Carbon Capture and Storage, CCS*) berücksichtigt werden. Durch Befreiungen und Entlastungen könnten die betroffenen Unternehmen einen sog. *Carbon Credit* mit der zu entrichtenden CO<sub>2</sub>-Steuer verrechnen. Drittens sollten Steuerbefreiungen oder -ermäßigungen für einkommensschwache Personen und gemeinnützige Organisationen gewährt werden, da sie von der Steuer stark belastet werden.<sup>764</sup>

(b) Verwendungsseite

Im Rahmen der bisherigen Ökosteuerdiskussion ist neben den Tatbestandsmerkmalen auf der Einnahmeseite die Aufkommensverwendung auf der Ausgabeseite von besonderer Bedeutung. Zentral ist dabei die Frage der Aufkommensneutralität.

Nach vorherrschender Ansicht soll das Staatsaufkommen trotz der neuen Ökosteuern konstant bleiben. Im gesamteuropäischen Zusammenhang lässt sich vermuten, dass aufkommensneutrale Steuern bedeutend größere Realisierungschancen haben als aufkommenserhöhende.<sup>765</sup> Unter reinen Effizienzgesichtspunkten sollte das Aufkommen dazu genutzt werden, um die Sätze stark leistungshemmender Steuern im Sinne eines Ausgleichs der marginalen Zusatzlasten über die verschiedenen Steuerinstrumente zu reduzieren. Eine Verbindung zusätzlicher Umweltsteuern mit einer Senkung von sozialversicherungsrechtlichen Abgaben auf den Faktor Arbeit ist aus reiner Effizienzsicht nicht zwingend. In Anbetracht einer hohen freiwilligen Arbeitslosigkeit in den europäischen Ländern ist es nachvollziehbar, dass die Politik die Senkung von Sozialversicherungsbeiträgen bzw. Lohnnebenkosten priorisiert.<sup>766</sup> In der chinesischen Steuergestaltung könnte geprüft werden, ob im weiteren Verlauf des ökonomischen Strukturwandels des Steuersystems eine Senkung der verzerrenden Einkommen- und Mehrwertsteuern im Hinblick auf Beschäftigungs- und Wachstumsziele vorteilhafter sein könnte. Eine weitere Steueranhebung könnte auch mit einer gezielten sozialen Flankierung

---

<sup>764</sup> Vgl. BFE 2007, S. 157 ff.; L. Xing, S. 175 ff.; Su/Fu/Xu/Li/Wang/Liang, S. 21 und 193 ff.; Ye/Ren/Weizsäcker, S. 53 ff.; Freshfields Bruckhaus Deringer 2010, S. 9.

<sup>765</sup> Vgl. Vallender/Jacobs, S. 193 ff.

<sup>766</sup> Dazu C. Böhringer, S. 72.

kombiniert werden, z. B. in Form eines Ökobonus für die untere Einkommensgruppe.<sup>767</sup>

Bei der Ausgestaltung kommen nicht nur fiskalische Überlegungen in Betracht; auch das Spannungsverhältnis zwischen fiskalischem Ziel und Lenkungseffekt darf nicht unberücksichtigt bleiben. Der chinesische Gesetzgeber muss daher bei der Festlegung der Bemessungsgrundlage und des Satzes den Zusammenhang zwischen Lenkung und Ertrag beachten. In vereinzelt Fällen sollte eine Erhöhung der Staatsquote in Kauf genommen werden, insbesondere zum Zweck zeitlich befristeter Umwelt-, Klimaschutz- sowie Energieeffizienzmaßnahmen, obwohl eine derartige Zweckbindung aus ökonomischer Sicht kritisch zu beurteilen ist.<sup>768</sup>

## C. Flankierende Maßnahmen und Umsetzungsstrategien

### I. Flankierende Maßnahmen

#### 1. Modellauswahl bei der Steuererhebung und Steuerverwaltung

Hinsichtlich der Steuererhebung und -verwaltung wird in China grundsätzlich zwischen Zentralsteuern, Lokalsteuern und Gemeinschaftssteuern unterschieden (vgl. Zweiter Teil).<sup>769</sup> Obwohl Umweltschutz eine zentrale Aufgabe des Staats ist, sollen die lokalen Regierungen dabei mitwirken und die zentrale Ebene bei der Erfüllung dieser Aufgabe unterstützen. Aus diesem Grund sind die neu einzuführenden Ökosteuern als Gemeinschaftssteuern auszugestalten. Dies gilt insbesondere dann, wenn andere Gemeinschaftssteuern wie die Einkommen- oder Mehrwertsteuer in der weiteren Strukturanpassung aufkommensneutral gesenkt werden sollen. Dabei ist jedoch Folgendes zu unterscheiden: Bei den einzuleitenden Emissions- und Produktsteuern sollte aufgrund des Umfangs der auf den lokalen Ebenen anfallenden Umweltschutzaufgaben den Provinz-, Stadt-, Kreis- und Gemeindeebenen verhältnismäßig mehr Ertrags- und Verwaltungskompetenz zugeteilt werden. Bei der einzuführenden CO<sub>2</sub>-Steuer sollte der überwiegende Teil der Einnahmen der zentralen Regierung zufließen, weil im Hinblick auf Energieeffizienz und Klimaschutz der Staat die zentrale Verantwortung übernehmen muss.<sup>770</sup> Außerdem ist zu beachten, dass zwar die Steuerbehörde für die Steuererhebung

<sup>767</sup> Dazu B. Fu; Su/Fu/Xu/Li/Wang/Liang, S. 28.

<sup>768</sup> Dazu C. Li, S. 216 ff.; L. Xing, S. 175 ff.; Su/Fu/Xu/Li/Wang/Liang, S. 21 und 193 ff.; Vallender/Jacobs, S. 193 ff.; Ye/Ren/Weizsäcker, S. 53 ff.

<sup>769</sup> Vgl. auch Zweiter Teil, A, II, 3 – Steuergesetzgebung, Steuerverwaltung und Steuererhebung.

<sup>770</sup> Vgl. C. Li, S. 201 ff.

zuständig ist, das Haupthindernis für die Einführung der Ökosteuern allerdings die hohen Informationsanforderungen an die Umweltschutzbehörde darstellen. Die Umweltschutzbehörde verfügt über vollständige Information und ist mit dem Verlauf von Grenzvermeidungskosten und Grenzschäden vertraut. Eine nahtlose und effiziente Zusammenarbeit der Behörden untereinander ist daher für die Steuererhebung von essenzieller Bedeutung. Um dies zu ermöglichen, müsste auch der Aufbau eines *Eco-Information-Systems* eingeschlossen werden, das die Daten mit Methoden der Ökobilanzierung gewichtet und aufbereitet.<sup>771</sup>

## 2. Einsatz eines Instrumentenmixes

Marktbasierte Instrumente werden in der VR China vermehrt eingesetzt, und die ÖSR gilt nicht als Königsweg in Richtung eines ökologischen Strukturwandels. In Europa und international gewinnt der Handel mit Emissionszertifikaten zunehmend an Bedeutung. Überlegungen über die zukünftige Ausgestaltung der ÖSR in China sollten daher ein mögliches Zertifikatshandelssystem für Schadstoff- und Treibhausgasemissionen einbeziehen. Das chinesische Zertifikatshandelssystem befindet sich derzeit noch im Aufbau, und für die weitere Entwicklung fehlen rechtliche Grundlagen auf gesetzlicher Ebene. Das kurz- und mittfristige Ziel des 12. FYP ist die Errichtung eines national gültigen Zertifikatshandelssystems für quantitativ bedeutende Schadstoffe wie SO<sub>2</sub> (Schwefeldioxid), NO<sub>x</sub> (Stickstoffoxide), COD (1,5-Cyclooctadien) und NH<sub>3</sub>-N (Ammoniumstickstoff) sowie für Treibhausgasemissionen. Auf lange Sicht muss dieses System nicht nur ins nationale Recht, sondern auch ins Umweltvölkerrecht Einzug halten und zwar insbesondere im Rahmen eines möglichen Nachfolgeabkommens für Kyoto.<sup>772</sup>

Abgesehen davon hat China auf Basis internationaler Erfahrungen drei weitere umweltökonomische Maßnahmen eingeführt, die Aktienhandel, Haftpflichtversicherung und Kreditvergabe betreffen. Die grüne Aktienhandelspolitik legt fest, dass stark umweltverschmutzende Unternehmen Umweltverträglichkeitsprüfungen bestehen müssen, wenn sie ein Listing an der Börse oder weitere Finanzierung anstreben. Das System der grünen Haftpflichtversicherung zielt darauf ab, alle Branchen mit Risiken der Umweltverschmutzung zu versichern, um Opfer der Umweltverschmutzung zu kompensieren. Das System verhindert eine Insolvenz der von Umweltunfällen betroffenen Unternehmen und reduziert die finanzielle Last der Regierung. Bei der Politik der grünen Kredite geht es hauptsächlich um eine Zusammenarbeit zwischen dem staatlichen Umweltschutzamt und den zentralen Finanzinstitutionen. Die Banken werden angehalten, die Kreditvergabe an

<sup>771</sup> Vgl. Wang/Ge/Gao/Sun, S. 17 und 165 ff.; Ping Gao, S. 138 ff.

<sup>772</sup> Vgl. hierzu J. de Graaf, S. 108 und 204 ff. Siehe dazu auch GuoFa (2011) Nr. 26: *Circular of the State Council on Printing and Distributing the Comprehensive Work Scheme on Energy Saving and Emission Reduction during the 12th Five-Year-Plan* [国发(2011)26号: 国务院关于印发“十二五”节能减排综合性工作方案的通知], erlassen am 31. August 2011.

energieintensive und umweltschädigende Unternehmen zu beschränken. Im Rahmen dieser Maßnahme werden Unternehmen, die Umweltschutzstandards nicht erfüllen, von der Kreditvergabe ausgeschlossen, oder es wird ihnen Krediten zur Strafe ein höherer Zinssatz auferlegt. Mithilfe einer sinnvollen Zusammenfügung solcher marktwirtschaftlicher Instrumente sollen die ernstesten Umweltprobleme gelöst werden.<sup>773</sup>

### 3. *Förderung der öffentlichen Akzeptanz*

Für einen politisch stabilisierenden Effekt ist die öffentliche Akzeptanz wichtig. Dabei sind vornehmlich folgende Aspekte zu erwähnen: Erstens sollte eine unabhängige Institution ähnlich der in mehreren europäischen Ländern gewählten Ökosteuerkommission eingerichtet werden. Eine solche breit ausgerichtete Begleitgruppe könnte die Erarbeitung einer konsensfähigen Grundlage erleichtern. Ebenfalls könnten unter Federführung einer solchen konstruktiven und fachkundigen Expertengruppe in regelmäßigen Abständen Wirkungsanalysen durchgeführt und die Weiterentwicklung der ÖSR befördert werden. Zweitens sollte die chinesische Regierung dringend eine langfristig angelegte Informationskampagne zur ÖSR starten, um wesentlich stärker als bisher über deren ökologische Konzeption und Effekte aufzuklären. Auch die ökonomische Seite muss von der Bevölkerung wahrgenommen werden. Aus der Untersuchung der europäischen Länder wurde ersichtlich, dass eine Präferenz für logische und verständliche Kompensationsmaßnahmen besteht. In Zukunft könnte daher zumindest ein wachsender Anteil des Aufkommens aus der chinesischen ÖSR zur Förderung ökologischer Projekte und zur sozialen Flankierung verwendet werden. Eine überzeugende Informationskampagne könnte die ÖSR sinnvoll begleiten und ihr Image aufwerten. Drittens ist bezüglich der neu einzuführenden Ökosteuern auf eine weiter oben<sup>774</sup> angesprochene alternative Bezeichnung und auf den Zeitpunkt der Einführung zu achten.<sup>775</sup>

### 4. *Stufen- und probeweise Einführung mit laufender Evaluierung*

Ihre stufenweise Einführung ist einer der entscheidenden Erfolgsfaktoren einer ÖSR. In der chinesischen Reformpraxis wird außerdem bei manchen Steuerarten eine Testphase bzw. ein Pilotprogramm genutzt, um die grundsätzliche Funktio-

<sup>773</sup> Vgl. hierzu *CCICED 2010*, S. 64 ff.; *Ye/Ren/Weizsäcker*, S. 8 und 176 ff. Siehe dazu auch [http://german.china.org.cn/business/txt/2008-02/28/content\\_11042659.htm](http://german.china.org.cn/business/txt/2008-02/28/content_11042659.htm) („Schwarze Liste für umweltschädliche Produkte“), eingesehen am 1. Dezember 2011.

<sup>774</sup> Vgl. Dritter Teil, C, III, 2, (3).

<sup>775</sup> Vgl. *BFE 2007*, S. 157 ff.; *Beuermann/Santarius*.

nalität der betroffenen Steuern zu prüfen.<sup>776</sup> Durch eine schritt- und probeweise Einführung mit klar definierten Stufen und Zielvorgaben wird die wirtschaftliche Verträglichkeit einer Reform gesichert bzw. Planungssicherheit geschaffen. Damit muss ein Mechanismus der laufenden Evaluierung der Wirkungen im Hinblick auf Reduktion der Energieverbräuche und CO<sub>2</sub>-Emissionen, Wirtschaftswachstum, Beschäftigung, technische Innovation, Wettbewerbsfähigkeit sowie soziale Gerechtigkeit einhergehen. Eine Evaluation erscheint bereits innerhalb der ersten drei Jahre sinnvoll, um kurzfristige Auswirkungen zu erkennen. Langfristige Strukturänderungen lassen sich frühestens fünf Jahre nach Einführung der ÖSR beobachten. Danach wäre es notwendig, periodisch wiederkehrende und ins Steuersystem integrierte Evaluierungsmaßnahmen vorzunehmen.<sup>777</sup>

##### 5. *Schritthalten mit internationaler Reformentwicklung*

Die chinesische Volkswirtschaft ist eng mit denen ihrer wichtigsten Handelspartner verflochten. Eine Ökologisierung des chinesischen Steuersystems bewegt sich somit im Rahmen einer globalisierten Weltwirtschaft und hat immer auch eine internationale Dimension. Deshalb wird eine ausschließlich nationalstaatliche Gestaltung und Kontrolle der Auswirkungen einer ÖSR als unzureichend eingeschätzt. Mit den stark wachsenden grenzüberschreitenden Handelsbeziehungen nehmen zwischenstaatliche Institutionen wie z. B. die WTO einen immer größeren Raum als steuerndes Element ein und wirken sich auch und gerade auf die nationalen Steuersysteme aus. Da eine ÖSR v. a. aus Gründen des Umweltschutzes durchgeführt wird und zudem den Wettbewerb möglichst wenig verzerren soll, müssen ihre geografische Ausdehnung berücksichtigt und internationale Lösungen gefunden werden. Dies wurde in China bisher jedoch nur in recht bescheidenem Maße vorangetrieben. Auf dem Weg zu einer regionalen bzw. internationalen Harmonisierung sollten Industrie- und Entwicklungsländer nach dem Prinzip der gemeinsamen, aber differenzierten Verantwortung ihre eigene Verpflichtung ernst nehmen und sich gemeinsam bewegen.<sup>778</sup>

---

<sup>776</sup> Agenturberichten zufolge werden die Umweltsteuern in den Provinzen Hubei, Hunan, Jiangxi und Gansu probeweise eingeführt. Abzurufen unter <<http://www.klimaretter.info/umwelt/nachricht/6519-china-bringt-oekosteuer-auf-probe>>, eingesehen am 1. Dezember 2011.

<sup>777</sup> Vgl. BFE 2007, S. 157 ff.

<sup>778</sup> Vgl. L. Xing, S. 135 und 181 ff.; S. Chen, S. 236 ff.

## II. Umsetzungsstrategien

### 1. *Kurzfristiger Plan: Konsum- und Ressourcensteuerreform und Einführung von SO<sub>2</sub>- und Abwassersteuern*

Kurzfristig (über den Zeitraum von 2011 bis 2013) sollten die mit dem Umweltschutz eng verbundenen Steuern ökologisch reformiert werden. Dies betrifft v. a. die Konsum- und Ressourcensteuern. Gleichzeitig wäre es empfehlenswert, lenkende Emissions- und Produktsteuern neu einzuführen. Angesichts der europäischen Erfahrungen und des kurzfristigen Reformbedarfs im nationalen chinesischen Steuer- und Gebührensystem bieten sich dabei zunächst die SO<sub>2</sub>- und Abwassersteuern an.<sup>779</sup>

### 2. *Mittelfristiger Plan: Reform weiterer umweltrelevanter Steuern und Einführung von NO<sub>x</sub>-, Abfall- und CO<sub>2</sub>-Steuern*

Mittelfristig (über den Zeitraum von 2014 bis 2016) sollten weitere Steuern wie die NO<sub>x</sub>- und Abfallsteuern für Lenkungszwecke eingesetzt und die fiskalische CO<sub>2</sub>-Steuer als wichtigste Antriebskraft zur Verwirklichung der klima- und energiepolitischen Ziele eingeführt werden. Dies setzt allerdings voraus, dass die Konsum- und Ressourcensteuerreform zumindest teilweise erfolgreich abgeschlossen wurde. Die chinesische Regierung sollte anstreben, das Konzept der CO<sub>2</sub>-Steuer im Zeitraum des 12. FYP, d. h. von 2011 bis 2015, umzusetzen. Währenddessen könnten ebenfalls die Reformen weiterer umweltrelevanter Steuern wie z. B. der Kraftfahrzeug- und Schiffsteuer, der Stadt- und Gemeindeflächensteuern sowie der Ackerflächennutzungssteuer durchgeführt werden. Falls die Umsetzung in dieser Zeit aus vertretbaren Gründen nicht verwirklicht werden kann, müsste der Gesetzgeber zusichern, die CO<sub>2</sub>-Steuer bis 2020 einzuführen. Anderenfalls wäre es zu spät, um die klima- und energiepolitischen Ziele zu erreichen.<sup>780</sup>

### 3. *Langfristiger Plan: Ökologischer Umbau des Steuersystems*

Aus langfristiger Sicht (über den Zeitraum von 2017 bis 2020) ist das auf Gebühren basierende Abgabensystem in ein auf Steuern basierendes System umzugestalten. Dabei haben die weitere Strukturoptimierung des Abgabensystems und die Anpassung an die Veränderung der nationalen und internationalen Rahmenbedingungen große Bedeutung.<sup>781</sup>

<sup>779</sup> Vgl. Ye/Ren/Weizsäcker, S. 51 ff.; CCICED 2010, S. 73; P. Liu, S. 148 ff.; Wang/Ge/Gao/Yan/Tian.

<sup>780</sup> Vgl. Ye/Ren/Weizsäcker, S. 51 ff.; CCICED 2010, S. 73; P. Liu, S. 148 ff.; Wang/Ge/Gao/Yan/Tian.

<sup>781</sup> Vgl. Ye/Ren/Weizsäcker, S. 51 ff.; CCICED 2010, S. 73; P. Liu, S. 148 ff.; Wang/Ge/Gao/Yan/Tian.



## Fazit und Ausblick

Das Ziel der vorliegenden Arbeit war die Konzeption der Weiterentwicklung des chinesischen Steuerrechts und die Bildung eines ökonomischen und ökologischen Steuersystems in der VR China unter Berücksichtigung der deutschen und europäischen Erfahrungen.

Zusammenfassend lässt sich sagen, dass das historisch gewachsene chinesische Steuersystem zwar einige mittelbare, aber nur wenige unmittelbare Bezugspunkte zu Umweltschutz, Ressourcenschonung und Nachhaltigkeit aufweist. Auf die Umwelt und auf eine nachhaltige Entwicklung wirkt es sich daher in seiner bisherigen Struktur äußerst nachteilig aus. Das Einnahmen- und Internalisierungspotenzial des bestehenden Steuersystems wird nicht ausgeschöpft und bedarf einer umfassenden Reform, um den ökologischen Herausforderungen gerecht zu werden.

Die mittlerweile vielfältigen und aussagekräftigen Erfahrungen mit klassischen Umweltabgaben in Gestalt von Emissions- und Produktsteuern sowie den modernen Energie- und CO<sub>2</sub>-Steuern in Deutschland und anderen europäischen Vorreiterstaaten bieten eine gute Grundlage für die Beurteilung der Chancen und Risiken einer ÖSR in der VR China.

2011 ist ein neuer Fünfjahresplan, der 12. FYP, in Kraft getreten. Die Presse glaubt darin einen Perspektivwechsel in der chinesischen Steuerrechtsentwicklung zu erkennen, und auch in der umweltpolitischen Diskussion nimmt die Forderung

nach einer ÖSR breiten Raum ein. Das Schlagwort „Ökosteuerreform“ wird dabei jedoch keineswegs einheitlich gebraucht. Zum Teil wird darunter das Konzept des *Integrated Environmental Tax Scheme* bzw. die Anpassung der bestehenden Haupt- und Kleinsteuern im Sinne von ökologischen Modifikationen verstanden. Zumeist ist jedoch vom Konzept des *Independent Environmental Tax Scheme* bzw. von einer Einführung neuer Ökosteuern die Rede. Unter Würdigung der deutschen bzw. europäischen Erfahrungen sind neben der modernen CO<sub>2</sub>-Steuer mit vorrangig fiskalischer Funktion auch klassische Steuern denkbar, die primär eine Lenkungswirkung entfalten und unmittelbar nach der Inanspruchnahme der Umweltmedien Luft, Wasser, Boden, Abfall und Lärm mittels Emissions- und Produktsteuern erhoben werden. Dabei ist jedoch zu beachten, dass eine ökologische Ausgestaltung keinesfalls von einer vollständigen Umwandlung des Steuer- und Gebührensystems unter ausschließlich ökologischen Gesichtspunkten ausgeht – dies wäre weder möglich noch sinnvoll. Das System der staatlichen Einnahmen kann daher nicht exklusiv in den Dienst der Umweltpolitik gestellt werden, sondern muss in erster Linie seine zentrale Funktion erfüllen, nämlich dem Staat Geld zu verschaffen, um die Finanzierung aller staatlichen Aufgaben sicherzustellen. Deshalb wäre es strategisch ratsam, die ÖSR im Rahmen des ökonomischen Strukturwandels des Steuersystems und im Verlauf des andauernden Reformprozesses zum Aufbau eines gerechten und ökonomisch rationalen Steuersystems durchzuführen. Damit könnte eine doppelte Dividende erzielt werden.

Des Weiteren sind in geeigneter Weise flankierende Maßnahmen zu ergreifen, damit die positiven Auswirkungen von Strukturwandel, Reformprozess und ÖSR maximiert und ihre negativen Folgen minimiert werden können. Neben der konzeptionellen Weiterentwicklung des Steuersystems sind insbesondere die folgenden Komponenten in ein Maßnahmenbündel zu integrieren: geeignete Modellauswahl bei der Steuererhebung und -verwaltung, ausgewogener Einsatz eines Instrumentenmixes, Förderung der öffentlichen Akzeptanz, stufen- und probeweise Einführung der ÖSR mit laufender Evaluierung sowie Schritthalten mit der internationalen Reformentwicklung. Bei den Strategien zur praktischen Umsetzung ist außerdem zu beachten, dass die beiden oben vorgestellten Konzepte zum Teil ineinander übergehen und daher nicht in allen Fällen strikt voneinander abgegrenzt werden können. Zudem ist es durchaus möglich, die beiden *Environmental Tax Schemes* in der Durchsetzungsphase miteinander zu kombinieren. Dieser Vorschlag soll verdeutlichen, dass ein behutsames Vorgehen notwendig ist, um die Anpassungskosten für die Errichtung eines ökologisch ausgerichteten Steuersystems möglichst gering zu halten.

Darüber hinaus ist bei der chinesischen ÖSR unbedingt der sog. *Step by Step Approach* einzuhalten. Eine Verbesserung des geltenden Steuer- und Gebührensystems sowie eine Ergänzung und Modifizierung der Einzelsteuerarten mag als „Politik der kleinen Schritte“ weniger ambitioniert erscheinen als eine „große Steuerreform“. Allerdings sind ihre Realisierungschancen genau aus diesem Grund mög-

licherweise besser und die Gefahren für das Abgabensystem geringer. Diesem Ansatz zufolge werden kurz-, mittel-, und langfristige Pläne für die Einführung einer ÖSR unterschieden. Die kurz- und mittelfristig umsetzbaren Pläne sind in dieser Untersuchung bereits sehr konkret formuliert sowie durch einen besonderen nationalen Handlungsbedarf und v. a. durch nationale Handlungsmöglichkeiten gekennzeichnet worden. Während die kurz- und mittelfristigen Maßnahmen nicht von Entwicklungen auf internationaler Ebene abhängig sind, werden in das Langfristkonzept noch näher zu konkretisierende Reformoptionen aufgenommen. Nicht zuletzt enthält es Vorschläge, für die aus rechtlichen oder Wettbewerbsgründen ein bilateral, multilateral oder international koordiniertes Vorgehen erforderlich ist.

Die in der VR China einzuleitende ÖSR stellt einen wichtigen Schritt in die richtige Richtung dar. Allerdings muss im Auge behalten werden, dass die anfängliche ÖSR das Ergebnis vielfältiger Kompromisse sein wird und sie daher nicht auf einmal alle Probleme in Bezug auf Ressourcenschonung, Umweltverbesserung, Energieeinsparung und Emissionsreduzierung lösen kann. Die ÖSR sollte jedoch kontinuierlich entwickelt und dadurch vervollständigt werden. Bei der Auswahl der Steuerungsinstrumente ist es notwendig, nicht nur die „Peitsche“ in Form von Steuern und Regulierungen einzusetzen, sondern auch das „Zuckerbrot“ in Gestalt von Anreizsystemen, die ein umwelt- und klimafreundliches Wirtschaften belohnen. Zudem muss die Komplementarität der Zielbeziehung zwischen Lenkungsfunktion und fiskalischer Funktion gewährleistet werden. Die in dieser Arbeit skizzierten Bausteine einer ÖSR können auf die Herausforderungen der Umwelt- und Klimaschutzpolitik der VR China sicher noch wirksamere Antworten geben und sollten daher weiter erforscht und erprobt werden. Ob die Ökosteuern bzw. die ÖSR tatsächlich zu einem Schlüsselement werden und zu einem grundlegenden Umbau der chinesischen Wirtschaft beitragen können und ob in China ein möglichst ökonomisches und ökologisches Steuersystem aufgebaut werden kann, bleibt abzuwarten.



## Literaturverzeichnis

- Ahlheim, Michael (2001): Ökosteuern – Idee und Wirklichkeit, Diskussionspapiere aus dem Institut für Volkswirtschaftslehre der Universität Hohenheim. (zit.: *M. Ahlheim*)
- Amend, Guido (2001): Das Instrument der Umweltabgabe auf Gemeinschaftsebene – Möglichkeiten und Grenzen. Hamburg: Verlag Dr. Kovac. (zit.: *G. Amend*)
- Bach, Stefan (2009): Ökologische Steuerreform in Deutschland – Geschichte, Konzept und Wirkungen, in: Rudolph, Sven/Schmidt, Sebastian (Hrsg.), Der Markt im Klimaschutz – Welchen Beitrag leisten Emissionshandel und Ökosteuern zur Erreichung der Klimaziele in Deutschland und Europa? Marburg: Metropolis-Verlag. (zit.: *S. Bach*)
- Bach, Stefan/Kohlhaas, Michael (1999): Nur zaghafter Einstieg in die ökologische Steuerreform, Wochenbericht des DIW Berlin Nr. 36/1999. (zit.: *Bach/Kohlhaas*)
- Bach, Stefan/Kohlhaas, Michael/Seidel, Bernhard (1997): Sonderregelungen zur Begrenzung von Wettbewerbsnachteilen bei einer Energiebesteuerung, Wochenbericht des DIW Berlin Nr. 22/1997. (zit.: *Bach/Kohlhaas/Seidel*)
- Bach, Stefan/Kohlhaas, Michael/Seidel, Bernhard/Truger Achim (1999): Ökologische Steuerreform: Umwelt- und steuerpolitische Ziele zusammenführen, Wochenbericht des DIW Berlin Nr. 36/1999. (zit.: *Bach/Kohlhaas/Seidel/Truger*)
- Bahn-Walkowiak, Bettina/Bleischwitz, Raimund/Kristof, Kora (2007): Ressourcenproduktivitätssteigerungen durch Anreizinstrumente auf der Macro- und Meso-Ebene – Status-Quo Analyse, Kritik, Politikempfehlungen, Projekt im Auftrag des BMBF, Wuppertal Institut für Klima, Umwelt und Energie GmbH, Stand: März 2007. (zit.: *Bahn-Walkowiak/Bleischwitz/Kristof*)
- Bakker, Anuschka (2009): Tax and the Environment – A World of Possibilities, International Bureau of Fiscal Documentation. Amsterdam: IBFD. (zit.: *A. Bakker*)
- Balmes, Frank Rainer (1997): Verfassungsmäßigkeit und rechtliche Systematisierung von Umweltsteuern, Reihe: Steuer, Wirtschaft und Recht, Bd. 141). Lohmar: Josef Eul Verlag. (zit.: *F. R. Balmes*)
- Baumol, William/Oates, Wallace (1982): The Use of Standards and Prices for Protection of the Environment, in: Swedish Journal of Economics 1971, abgedruckt in: W. Oates (Hrsg.) (1994), The Economics of the Environment. Brookfield, Vermont: Edward Elgar Publishing. (zit.: *Baumol/Oates*)

- Bayer, Stefan (2003): Ökosteuern – Versöhnung von Ökonomie und Ökologie? Tübinger Diskussionsbeitrag Nr. 270. (zit.: *S. Bayer*)
- Beck, Ralf (1999): Umweltabgabe und Investitionsplanung – betriebswirtschaftliche Wirkungsbeurteilung einer Umweltgesamtabgabe, in: Duisburger Betriebswirtschaftliche Schriften, Bd. 19. Berlin: Erich Schmidt Verlag. (zit.: *R. Beck*)
- Bergius, Susanne (2001): Der Stock bleibt hinter der Tür: Über Verträge zwischen Staat und Wirtschaft das Energiesparen stimulieren – die Ökosteuer kontinuierlich erhöhen, Kurzfassung eines Artikels aus dem Jahrbuch Ökologie 2002. München: C. H. Beck Verlag. (zit.: *S. Bergius*)
- Berkhout, P. H. G./Ferrer-i-Carbonell, A./Muskens, J. (2004): The Ex-post Impact of an Energy Tax on Household Energy Demand, in: *Energy Economics* 26/2004, S. 297-317. (zit.: *Berkhout/Ferrer/Muskens*)
- Beuermann, Christiane/Santarius, Tilman (2002): „Es sind halt zwei heiße Eisen auf einmal“, in: Politische Ökologie 77-78 – Kassensturz, Strukturwandel durch Ökologische Steuerreform, S. 61-63 (zit.: *Beuermann/Santarius*)
- Beyer, Peter/Kopytziok, Norbert (2005): Abfallvermeidung und -verwertung durch das Prinzip der Produzentenverantwortung (Endbericht), Forschungsvorhaben für das Österreichische Bundesministerium für Land- und Forstwirtschaft, Umwelt und Wasserwirtschaft, Ecologic gGmbH, Institut für Internationale und Europäische Umweltpolitik. (zit.: *Beyer/Kopytziok*)
- Beyerlin, Ulrich (2000): Umweltvölkerrecht. München: Verlag C. H. Beck. (zit.: *U. Beyerlin*)
- Biermann, Frank/Böhm, Frédéric/Brohm, Rainer/Dröge, Susanne/Trabold, Harald (2003): Verursacherprinzip, WTO-Recht und ausgewählte Instrumente der deutschen Energiepolitik, Umweltbundesamt (Hrsg.), Umweltforschungsplan des Bundesministeriums für Umwelt, Naturschutz und Reaktorsicherheit, Forschungsbericht 201 19 107 UBA-FB 000555. (zit.: *Biermann/Böhm/Brohm/Dröge/Trabold*)
- Birk, Dieter (2008): Steuerrecht, 11. völlig neu bearbeitete Auflage. Heidelberg: C. F. Müller Verlag. (zit.: *D. Birk*)
- Bizer, Kilian/Ewringmann, Dieter (2002): „Den Flächenverbrauch (be)steuern“, in: Politische Ökologie 77-78 – Kassensturz, Strukturwandel durch Ökologische Steuerreform, S. 82-84. (zit.: *Bizer/Ewringmann*)
- Blobel, Daniel/Interwies, Eduard/Kraemer, R. Andreas (2002): Die Zukunft bleibt ungewiss, in: Politische Ökologie 77-78 – Kassensturz, Strukturwandel durch Ökologische Steuerreform, S. 45-48. (zit.: *Blobel/Interwies/Kraemer*)

- Böhringer, Christoph (2004): Die Ökologische Steuerreform in Deutschland – Eine kritische Bestandsaufnahme, in: Fitzenberger, Bernd/Smolny, Werner/Winker, Peter (Hrsg.), Herausforderungen an den Wirtschaftsstandort Deutschland – Wirtschaftspolitisches Memorandum aus wissenschaftlicher Sicht, 1. Aufl. Baden-Baden: Nomos Verlag, S. 61-76. (zit.: *C. Böhringer*)
- Boie, Wiebe-Katrin (2006): Ökonomische Steuerungsinstrument im europäischen Umweltrecht. Berlin: LIT Verlag. (zit.: *W. K. Boie*)
- Bongart, Titus Freiherr von dem/Prautzsch, Alexander (2007): Die chinesische Körperschaftsteuerreform – ein Schritt in eine neue Ära?, in: Internationales Steuerrecht (IStR), 15/2007, S. 531-537. (zit.: *Bongart/Prautzsch*)
- Bosch, Gerhard (1998): Zukunft der Erwerbsarbeit – Strategie für Arbeit und Umwelt. Frankfurt/M., New York: Campus Verlag. (zit.: *G. Bosch*)
- Bräuninger, Michael/Schulze, Sven/Straubhaar, Thomas (2007): Ökologische Steuerreform in der Schweiz, Hamburgisches WeltWirtschaftsInstitut (HWWI). (zit.: *Bräuninger/Schulze/Straubhaar*)
- Bundesamt für Energie (2007): Erfahrungen mit Energiesteuern in Europa – Lehren für die Schweiz. (zit.: *BFE 2007*)
- Bundesministerium der Finanzen (2004): Die neue Energiesteuerrichtlinie, Monatsbericht 01/2004. (zit.: *BMF 2004*)
- Bundesministerium für Umwelt, Naturschutz und Reaktorsicherheit (2004): Die Ökologische Steuerreform – Einstieg, Fortführung und Fortentwicklung zur Ökologischen Finanzreform, Stand: Februar 2004. (zit.: *BMU 2004*)
- CCICED (2010): Annual Policy Report (2009) of China Council for International Cooperation on Environment and Development – Energy, Environment and Development, 1. Aufl., 3/2010. Beijing: China Environmental Science Press. (zit.: *CCICED 2010*)
- Chen, Shaoying (陈少英) (2008): Ecological Tax Law (生态税法论), 1. Aufl. Beijing: Peking University Press. (zit.: *S. Chen*)
- De Hesselte, Vera (2004): Ökologisch motivierte Normen im geltenden Steuerrecht – Bestandsaufnahme und Bewertung, in: Hamburger Schriften zum Finanz- und Steuerrecht, Bd. 3. Stuttgart: Richard Boorberg Verlag. (zit.: *V. D. Hesselte*)
- Denker, Inken (2006): Umweltschutz in China – Lippenbekenntnis oder Strategiewechsel? Politischer Bericht/Kurzbericht der Konrad Adenauer Stiftung. (zit.: *I. Denker*)
- Ding, Yun (丁芸) (2010): Research on the Optimization of Chinese Land Resource Tax System (中国土地资源税制优化研究). Beijing: Economic Science Press (经济科学出版社). (zit.: *Y. Ding*)

- ECOTECH (2001): Study on the Economic and Environmental Implications of the Use of Environmental Taxes and Charges in the European Union and its Member States. Brüssel, Birmingham: ECOTECH Research & Consulting, CESAM, CLM, Universität Göteborg, UCD, IEEP. (zit.: *ECOTECH 2001*)
- Eidgenössisches Department für Umwelt, Verkehr, Energie und Kommunikation (2004): Massnahmen zur Einhaltung der Reduktionsziele nach dem CO<sub>2</sub>-Gesetz – Vernehmlassung zu vier Varianten. (zit.: *UVEK Schweiz*)
- Endres, Alfred (2007): Umweltökonomie, 3., vollständig überarbeitete und wesentlich erweiterte Auflage. Stuttgart: W. Kohlhammer. (zit.: *A. Endres*)
- Ekins, Paul (1999): European Environmental Taxes and Charges: Recent Experiences, Issues and Trends, in: Ecological Economics, 31, S. 39-62. (zit.: *P. Ekins*)
- Espey, Simone (2001): Internationaler Vergleich energiepolitischer Instrumente zur Förderung von regenerativen Energien in ausgewählten Industrieländern, Bremer Energie Institut. (zit.: *S. Espey*)
- European Commission (2010): Taxation Trends in the European Union – Data for the EU Member States, Iceland and Norway, Luxemburg, Publication Office of the European Union. (zit.: *EU Tax Trends 2010*)
- European Communities (2001): Environmental Taxes – A Statistical Guide. (zit.: *EC 2001*)
- European Environment Agency (1999): Ökosteuern – Einführung und umweltpolitische Wirksamkeit, abzurufen unter <http://www.eea.europa.eu/de/publications/92-9167-000-6-sum> <10. April 2016>. (zit.: *EEA 1999*)
- European Environment Agency (2000): Environmental Taxes – Recent Development in Tools for Integration. (zit.: *EEA 2000*)
- European Environment Agency (2005): Market-based Instruments for Environmental Policy in Europe, Technical Report No. 8. (zit.: *EEA 2005*)
- Eurostat (2003): Energy Taxes in the Nordic Countries – Does the polluter pay? National Statistical Offices in Norway, Sweden, Finland & Denmark, Final Report. (zit.: *Eurostat 2003*)
- European Environmental Agency (1996): Environmental Taxes – Implementation and Environmental Effectiveness, chinesische Übersetzung aus 2000. (zit.: *EEA 1996*)
- Feess, Eberhard (1998): Umweltökonomie und Umweltpolitik, 2. Aufl. München: Vahlen. (zit.: *E. Feess*)



- Fischer, Kristian (2001): Strategien im Kreislaufwirtschafts- und Abfallrecht – Unter besonderer Berücksichtigung der Produktverantwortung der Wirtschaft, dargestellt an den Rechtsordnungen der Bundesrepublik Deutschland, der Europäischen Gemeinschaft und des Auslandes, Mannheimer rechtswissenschaftliche Abhandlungen, Bd. 26. Heidelberg: C. F. Müller Verlag. (zit.: *K. Fischer*)
- Förster, Heike (1990): Ökosteuern als Instrument der Umweltpolitik?, in: Institut der deutschen Wirtschaft Köln (Hrsg.), Beiträge zur Wirtschafts- und Sozialpolitik. (zit.: *H. Förster*)
- Freshfields Bruckhaus Deringer (2010): Die CO<sub>2</sub>-Steuer, abzurufen unter <http://www.freshfields.de/publications/pdfs/2010/nov10/29331.pdf> <12. November 2010>. (zit.: *Freshfields Bruckhaus Deringer 2010*)
- Fu, Boying (付伯颖) (2004): Discussion on the Theory of the „Double Dividend“ Effect of Environmental Tax and the Policy Approach to the Construction of Environmental Tax System in China (论环境税“双赢”效应与中国环境税制建设的政策取向), in: Modern Finance & Economics, 2/2004, Vol. 24 (《现代财经》2004年第2期第24卷). (zit.: *B. Fu*)
- Ganghof, Jörg (1999): Die Einführung von CO<sub>2</sub>-/Energiesteuern auf EU-Ebene, in: Studien zur internationalen Umweltpolitik, Bd. 10. Münster: LIT Verlag. (zit.: *J. Ganghof*)
- Gao, Peiyong (高培勇) (2009): Reform der persönlichen Einkommensteuer: Inhalt, Stand und Ausblick (个人所得税改革的内容、进程与前瞻), in: Theory Front, 6/2009 (《理论前沿》2009年第6期). (zit.: *Peiyong Gao*)
- Gao, Ping (高萍) (2010): Research on the Environmental Tax System in China (中国环境税制研究). Beijing: China Taxation Press (中国税务出版社). (zit.: *Ping Gao*)
- Ge, Chazhong/Wang, Jinnan/Gao, Shuting (葛察忠/王金南/高树婷 主编) (2006): Environmental Taxation and Public Financing (环境税收与公共财政). Beijing: China Environmental Sciences Press. (zit.: *Ge/Wang/Gao*)
- Goulder, Lawrence H. (1995): Environmental Taxation and the „Double Dividend“: A Reader’s Guide, in: International Tax and Public Finance, 2, S. 157-183. (zit.: *L. H. Goulder*)
- Graaf, Jan de (2005): Marktwirtschaftliche Reformen im Umweltrecht der Volksrepublik China, 1. Aufl. Hamburg: Institut für Asienkunde. (zit.: *J. de Graaf*)
- Grune, Jörg/Elvers, Reinhard (2008): Umsatzsteuer – Grundlagen der Praxis, 1. Aufl. Wiesbaden: Gabler Verlag. (zit.: *Jörg/Reinhard*)
- Hackl, Franz/Pruckner, Gerald J. (2001): Ökologisierung des Steuersystems: Welche Dividenden sind zu erwarten? Institut für Volkswirtschaftslehre der Universität Linz. (zit.: *Hackl/Pruckner*)

- Hansjürgens, Bernd (1992): Umweltabgaben im Steuersystem. Zu den Möglichkeiten einer Einführung von Umweltabgaben in das Steuer- und Abgabensystem der Bundesrepublik Deutschland. Baden-Baden: Nomos Verlag. (zit.: *B. Hansjürgens*)
- Heigl, A. (1990): Ökosteuern – Neues aus der Gesetzgebung, in: Umweltwissenschaften und Schadstoff-Forschung, Zeitschrift für Umweltchemie und Ökotoxikologie, 2 (1), S. 42-43. (zit.: *A. Heigl*)
- Heijenga, Xiaolun (2005): Überblick über das Steuerrecht der Volksrepublik China, in: Debatin, Helmut/Wassermeyer, Franz (Hrsg.): Doppelbesteuerung, Kommentar zu allen deutschen DBA, Anhang und Exkursteil – Stand: Oktober 2009, 109. Auflage. München: C. H. Beck Verlag. (zit.: *Debatin/Wassermeyer/Heijenga*)
- Herlitzius, Bettina/Schick, Gerhard (2008): Ökobonus – neues Instrument für Klimaschutz und ökologische Gerechtigkeit, Diskussionsvorlage für den Länderrat, abzurufen unter [http://www.gruene-bag.de/cms/default/dokbin/230/230524.oekobonus\\_neues\\_instrument\\_fuer\\_klimasch.pdf](http://www.gruene-bag.de/cms/default/dokbin/230/230524.oekobonus_neues_instrument_fuer_klimasch.pdf) <31. März 2012>. (zit.: *Herlitzius/Schick*)
- Hoffmann, Jochen (1999): Ökologische Steuerreform in der EU – Gerhard Schröders Chance, deutsche Wettbewerbsnachteile zu beseitigen. Mit einem Geleitwort von Prof. Dr. Ernst Ulrich von Weizsäcker. Marburg: Tectum Verlag. (zit.: *J. Hoffmann*)
- Hua, Guoqing (华国庆), Das zu verfolgende Leitbild vom „Gesetz der VR China über die Verwaltung der Steuererhebung“ und dessen Positionierung in der Rechtsordnung (我国《税收征管法》应当遵循的理念及其定位), in: Taxation Research, 03/2009 (税务研究2009年第3期). (zit.: *G. Hua*)
- International Energy Agency (2005): Energy Policies of IEA Countries – Norway 2005 Review. (zit.: *IEA 2005*)
- Interwies, Eduard/Blobel, Daniel/Brink, Patrick Ten/Kraemer, R. Andreas (2002): Ökosteuer – Stand der Diskussion und der Gesetzgebung in Deutschland, auf der EU-Ebene und in den anderen europäischen Staaten (überarbeiteter Endbericht), Institut für Internationale und Europäische Umweltpolitik, Berlin. (zit.: *Interwies/Blobel/Brink/Kraemer*)
- Jacobsen, Henrik/Kristoffersen, Merete (2002): Case studies on waste minimisation practices in Europe. Kopenhagen: European Environmental Agency. (zit.: *Jacobsen/Kristoffersen*)
- Jakob, Wolfgang/Zugmaier, Oliver (1996): Rechtliche Probleme von Umweltabgaben. Augsburg: Verlag Dr. Rudolf Wittmann. (zit.: *Jakob/Zugmaier*)
- Jänicke, Martin/Mez, Lutz/Wanke, Andreas/Binder, Manfred (1998): Ökologische und wirtschaftliche Aspekte einer Energiebesteuerung im internationalen Vergleich – Gutachten für Greenpeace Deutschland, Forschungsstelle für Umweltpolitik, Freie Universität Berlin. (zit.: *Jänicke/Mez/Wanke/Binder*)

- Jenzen, Holger (1998): Energiesteuern im nationalen und internationalen Recht – Eine verfassungs-, europa- und welthandelsrechtliche Untersuchung. Frankfurt/M.: Peter Lang Verlag. (zit.: *H. Jenzen*)
- Jiang, Yajuan (蒋亚娟) (2009): On the Legistration of Energy Tax: from the Perspective of Sustainable Development (可持续发展视域下的能源税立法研究), Xiamen University Press. (zit.: *Y. Jiang*)
- Karlen, Peter (1999): Die Erhebung von Abwasserabgaben aus rechtlicher Sicht, URP/DEP 1999/6. (zit.: *P. Karlen*)
- Ketteler, Gerd/Kippels, Kurt (1988): Umweltrecht. Stuttgart: Deutscher Gemeindeverlag. (zit.: *Ketteler/Kippels*)
- Kloepfer, Michael (2004): Umweltrecht, 3. Aufl. München: Verlag C. H. Beck. (zit.: *M. Kloepfer*)
- Knickel, Karlheinz (2002): „Intensivlandwirtschaft verteuern“, in: Politische Ökologie 77-78 – Kassensturz, Strukturwandel durch Ökologische Steuerreform, S. 88-90. (zit.: *K. Knickel*)
- Konegen, Norbert (1994): Wirtschaftspolitik für Politikwissenschaftler: Ausgewählte Entscheidungsfelder. Münster, Hamburg: LIT Verlag. (zit.: *N. Konegen*)
- Köck, Wolfgang (1992): Umweltrechtsentwicklung und ökonomische Analyse, NuR 1992. (zit.: *W. Köck*)
- Kramer, Matthias/Urbaniec, Maria/Möller, Liane (2003): Internationales Umweltmanagement, Bd. 1: Interdisziplinäre Rahmenbedingungen einer umweltorientierten Unternehmensführung, 1. Aufl. Wiesbaden: Gabler Verlag. (zit.: *Kramer/Urbaniec/Möller*)
- Kramer, Matthias (Hrsg.) (2010): Integratives Umweltmanagement – Systemorientierte Zusammenhänge zwischen Politik, Recht, Management und Technik, 1. Aufl. Wiesbaden: Gabler Verlag. (zit.: *M. Kramer*)
- Krebs, Carsten/Reiche, Danyel (1998): Ökologische Steuerreform – Die neue Mehrzweckwaffe? in: Der deutsche Staat in der Finanzkrise, Politische Bildung, 2/98, S. 23-38. (zit.: *Krebs/Reiche*)
- Lee, Yeong Heui (1999): Umweltschutz in China – Umweltpolitik, Umweltplanung, Umweltrecht und Rahmenbedingungen in der Volksrepublik China. Berlin: Universitätsverlag der TU Berlin. (zit.: *Y.-H. Lee*)
- Li, Chuanxuan (李传轩) (2011): Research on Constructing Environmental Taxation Law System in China (中国环境税法律制度之构建研究). Beijing: Law Press China. (zit.: *C. Li*)
- Li, Huiling (李慧玲) (2007): A Study on Legal System of Environmental Taxes and Fees in China (环境税费法律制度研究), 1. Aufl. Beijing: China Legal Publishing House. (zit.: *H. Li 2007*)

- Li, Huiling (2009): On Greenization of Value-added Tax in China (论中国增值税的绿色化), in *Presentday Law Science* (时代法学), Vol. 7, No. 5 (2009年10月第7卷第5期). (zit.: *H. Li 2009*)
- Li, Jia/Steininger, René C. (2010): *Steuerstandort China – Praktisches Steuerrecht für ausländische Unternehmen in der VR China*, 1. Aufl. Wiesbaden: Gabler Verlag. (zit.: *Li/Steininger*)
- Liu, Jianwen (刘剑文) (2002): *Special Studies on Taxation Law* (税法专题研究), 1. Aufl. Beijing: Peking University Press. (北京大学出版社). (zit.: *J. Liu 2002*)
- Liu, Jianwen (2007): *In-Depth Analysis of the Articles in the Enterprise Income Tax Law* (中华人民共和国企业所得税法条文精解与适用). Beijing: Law Press China. (zit.: *J. Liu 2007*)
- Liu, Li (刘丽) (2006): *Verfassungsrechtliche Kontrolle der Steuermacht* (税权的宪法控制). Beijing: Law Press China. (zit.: *L. Liu*)
- Liu, Lijia/Si, Yanwu (刘立佳/司言武): Überblick über die Forschungsergebnisse der chinesischen Schwefeldioxidsteuer im Hinblick auf ihre Konzeption und Gestaltung (中国二氧化硫税制度设计研究综述), in: *Economic Forum* (《经济论坛》), August 2010, S. 173-176. (zit.: *Liu/Si*)
- Liu, Puzhao (刘普照) (2010): *The Theory and Application of Ecological Taxation* (生态税制理论与应用). Beijing: Economic Science Press (经济科学出版社). (zit.: *P. Liu*)
- Liu, Zuo (刘佐) (2010): Änderung des Verhältnisses zwischen direkten und indirekten Steuern seit der Reform- und Öffnungspolitik der VR China (改革开放以来我国直接税与间接税比重的变化), in: *China State Finance*, 12/2010 (中国财政2010年第12期), S. 46-48. (zit.: *Z. Liu 2010*)
- Liu, Zuo/Liu, Tieying (刘佐/刘铁英)(2006): *China Foreign Tax Guide – in Chinese and English Versions* (中国涉外税收指南 – 中英文对照). Beijing: Law Press China. (zit.: *Liu/Liu 2006*)
- Liu, Zuo/Liu, Tieying (刘佐/刘铁英) (2008): *Invest in China – Tax Law & Practice* (Chinese – English) (投资中国税务指南 – 中英文对照). Beijing: China Citic Press. (zit.: *Liu/Liu 2008*)
- Loibl, Martin (2009): Auf neue Situation einstellen – Trends im chinesischen Steuerrecht, in: *China Contact*, 10/2009, S. 50-51. (zit.: *M. Loibl*)
- Ludewig, Damian/Meyer, Bettina/Schlegelmilch, Kai (2010): Nachhaltig aus der Krise – Ökologische Finanzreform als Beitrag zur Gegenfinanzierung des Krisendefizits, Bd. 9 der Schriftenreihe Ökologie, herausgegeben von der Heinrich-Böll-Stiftung. (zit.: *Ludewig/Meyer/Schlegelmilch*)
- Malley, Jürgen (1999): Ökologische Besteuerung im internationalen Vergleich – wie weit sind andere Industrienationen? Reihe „Wirtschaftspolitische Diskurse“, Nr. 127, herausgegeben von der Friedrich-Ebert-Stiftung. (zit.: *J. Malley*)

- Matthes, Felix Chr. (2010): Der Instrumenten-Mix einer ambitionierten Klimapolitik im Spannungsfeld von Emissionshandel und anderen Instrumenten, Bericht für das Bundesministerium für Umwelt, Naturschutz und Reaktorsicherheit. Berlin: Öko-Institut e. V. (zit.: *F. Matthes*)
- Meyer, Bettina/Prange Florian (2009): Perspektiven der Ökologischen Finanzreform in Deutschland, in: Rudolph, Sven/Schmidt, Sebastian (Hrsg.), Der Markt im Klimaschutz, Welchen Beitrag leisten Emissionshandel und Ökosteuern zur Erreichung der Klimaziele in Deutschland und Europa? Marburg: Metropolis-Verlag. (zit.: *Meyer/Prange*)
- Meyerholt, Ulrich (2007): Umweltrecht, 2. Aufl. Oldenburg: BIS-Verlag. (zit.: *U. Meyerholt*)
- Mez, Lutz (1995): Erfahrungen mit der Ökologischen Steuerreform in Dänemark, in: Hohmeyer, Olav (Hrsg.), Ökologische Steuerreform. Baden-Baden: Nomos Verlag, S. 109-128. (zit.: *L. Mez*)
- Ministry of Housing, Spatial Planning and Environment (2004): The Netherlands' Tax on Energy – Questions and Answers. (zit.: *Tax on Energy 2004*)
- Ministry of Trade and Industry (1996/1997): Finnish Energy Review, Helsinki, Jahrgang 1996/1997. (zit.: *Finnish Energy Review*)
- Müller, Klaus/Meyer, Bettina (2002): Leichter gesagt als getan, in: Politische Ökologie, 77-78 – Kassensturz, Strukturwandel durch Ökologische Steuerreform, S. 49-50. (zit.: *Müller/Meyer*)
- Münzel, Frank (Hrsg.) (2011): Chinas Recht Online. Kommentierte Übersetzungen aus dem Recht der Volksrepublik China, Stand Dezember 2011, abzurufen unter <http://lehrstuhl.jura.uni-goettingen.de/chinarecht/inhalt.htm> <31. März 2012>. (zit.: *F. Münzel*)
- Muñoz Jiménez, Daniel Arturo (2003): Umweltabgaben für den Schutz der Atmosphäre – Am Beispiel der Republik von Costa Rica und der Bundesrepublik Deutschland, Bielefelder Server für Online-Publikationen, abzurufen unter <http://bieson.ub.uni-bielefeld.de/volltexte/2003/330/> <31. März 2012>. (zit.: *D. A. Muñoz Jiménez*)
- Nienhaus, Bärbel/Knickel, Karlheinz (2004): Ökologische Finanzreform in der Landwirtschaft – Situation, Bewertung und Handlungsempfehlungen, Förderverein Ökologische Steuerreform e. V./Naturschutzbund Deutschland e. V./Gregor Louisoder Umweltstiftung. (zit.: *Nienhaus/Knickel*)
- Oberath / Hahn / Schomerus (2003): Kompendium Umweltrecht, Leitfaden für Studium und Praxis, 3. Aufl. Stuttgart: Richard Boorberg Verlag. (zit.: *Oberath/Hahn/Schomerus*)
- OECD (1993): Taxation and the Environment – Complementary Policies, reprinted 1994, chinesische Übersetzung aus 1996. (zit.: *OECD 1993*)
- OECD (1994): Environment and Taxation: The Case of The Netherlands, Sweden and The United States. (zit.: *OECD 1994*)

- OECD (1995): Environmental Taxes in OECD Countries. (zit.: *OECD 1995*)
- OECD (1999): Wirtschaftsberichte 1998-1999 Deutschland. (zit.: *OECD 1999 Deutschland*)
- OECD (2001): Environmentally Related Taxes in OECD Countries – Issues and Strategies. (zit.: *OECD 2001*)
- OECD (2006): The Political Economy of Environmentally Related Taxes. (zit.: *OECD 2006*)
- Peters, Heinz-Joachim (2005): Umweltrecht, 3., neu bearbeitete und erweiterte Aufl. Stuttgart: Verlag W. Kohlhammer. (zit.: *H. J. Peters*)
- Petrovic, Brigitte (2009): Umweltgesamtrechnungen, Modul – Ökosteuern (Zeitreihe 1995 bis 2008), Projektbericht, erstellt von Statistik Austria, Wien. (zit.: *B. Petrovic*)
- Pfaar, Michael (2009): Unternehmensbesteuerung in China nach der Steuerreform – Rechtsstand Juni 2009. Herne: NWB Verlag. (zit.: *M. Pfaar*)
- Pfähler, Wilhelm/Schüller, Margot (2003): Neue Herausforderungen für Chinas Steuerpolitik, in: China Aktuell, Februar 2003, S. 159-174. (zit.: *Pfähler/Schüller*)
- Pfaller, Alfred (2010): Ökosteuern in Europa – Die politökonomischen Parameter der Umweltsteuerdebatte in Europa, herausgegeben von der Friedrich Ebert Stiftung. (zit.: *A. Pfaller*)
- PriceWaterhouseCoopers (Hrsg.) (2006-2011): China Compass, Ausgaben von Frühjahr 2006 bis Winter 2010/2011. (zit.: *PWC China Compass*)
- Priewe, Jan (1998): Die Öko-Steuer-Diskussion: Positionen und Kontroversen – eine Bilanz. Forschung aus der Hans-Böckler-Stiftung. Baden-Baden: Edition Sigma Verlag. (zit.: *J. Priewe*)
- Rahmeyer, Fritz (1999): Klimaschutz durch Steuern oder Lizenzen, in: Konjunkturpolitik, Bd. 45, S. 317-357. (zit.: *F. Rahmeyer*)
- Rodi, Michael (1993): Umweltsteuern – Das Steuerrecht als Instrument der Umweltpolitik. Baden-Baden: Nomos Verlag. (zit.: *M. Rodi*)
- Rosenstock, Manfred (2009): Marktbasierende Instrumente in der EU – Status Quo und Fortentwicklung, in: Rudolph, Sven/Schmidt, Sebastian (Hrsg.), Der Markt im Klimaschutz, Welchen Beitrag leisten Emissionshandel und Ökosteuern zur Erreichung der Klimaziele in Deutschland und Europa? Marburg: Metropolis-Verlag. (zit.: *M. Rosenstock*)
- Sacksofsky, Ute (2000): Umweltschutz durch nicht-steuerliche Abgaben, Jus Publicum Beiträge zum Öffentlichen Recht, Bd. 53. Tübingen: Mohr Siebeck. (zit.: *U. Sacksofsky*)
- Schlegelmilch, Kai (2002a): Einmalige Chancen im Osten, in: Politische Ökologie 77-78 – Kassensturz, Strukturwandel durch Ökologische Steuerreform, S. 54-55. (zit.: *K. Schlegelmilch 2002a*)

- Schlegelmilch, Kai (2002b): Zehn Jahre und kein bisschen Fortschritt? in: Politische Ökologie 77-78 – Kassensturz, Strukturwandel durch Ökologische Steuerreform, S. 51-53. (zit.: *K. Schlegelmilch 2002b*)
- Schlegelmilch, Kai/Bunse, Maïke (2008): Wird die Ökologische Steuerreform durch den Emissionshandel überflüssig?, in: Schüle, Ralf (Hrsg.), Grenzenlos handeln? Emissionsmärkte in der Klima- und Energiepolitik. München: Oekom-Verlag, S. 74-102. (zit.: *Schlegelmilch/Bunse*)
- Schlegelmilch, Kai/Meyer, Christian/Kowoll, Karina/Pont, Berivan (2005): Die Schweizer CO<sub>2</sub>-Abgabe im Europäischen Vergleich – Marktwirtschaftliche Instrumente für den Klimaschutz. München: Förderverein Ökologische Steuerreform. (zit.: *Schlegelmilch/Meyer/Kowoll/Pont*)
- Schneider, Peter (1996): Umweltsteuern in der Spannung zwischen Lenkungs- funktion und fiskalischer Funktion – Bedeutung für eine ökologische Steuerreform. Berlin: Galda + Wilch Verlag. (zit.: *P. Schneider*)
- Schrader, Bettina (2002): Ökosteuer einföhrung einmal anders, in: Politische Ökologie 77-78 – Kassensturz, Strukturwandel durch Ökologische Steuerreform, S. 58-60. (zit.: *B. Schrader*)
- Schulte, Hans (1999): Umweltrecht. Heidelberg: C. F. Müller Verlag. (zit.: *H. Schulte*)
- Schüler, Martin (2001): Ökonomische und ökologische Effekte einer Umweltsteuerreform, Forum Finanzwissenschaft, Bd. 21. (zit.: *M. Schüler*)
- Siebert, Horst (1979): Umwelt und wirtschaftliche Entwicklung. Darmstadt: Wissenschaftliche Buchgesellschaft. (zit.: *H. Siebert*)
- Stehling, Frank (1999): Ökonomische Instrumente der Umweltpolitik zur Reduzierung stofflicher Emissionen, Materialien erstellt im Auftrag der Akademie für Technikfolgenabschätzung in Baden-Württemberg (Hrsg.). (zit.: *F. Stehling*)
- Stein, Roland M./Thoms, Anahita/Föhrer, Henner (2010): Energiesteuern in der Praxis, Energiesteuer – Stromsteuer – Biokraftstoffquote. Köln: Bundesanzeiger Verlag. (zit.: *Stein/Thoms/Föhrer*)
- Steinbach, Nancy (2007): Umweltsteuern in der Wirtschaft Europas 1995 – 2003, in: Eurostat – Umwelt und Energie 1/2007 – Statistik kurz gefasst. (zit.: *N. Steinbach*)
- Stenger, Jürgen (1994): Das Steuerrecht als Instrument des Umweltschutzes, Europäische Hochschulschriften, Reihe 5, Volks- und Betriebswirtschaft; Bd. 1731. Frankfurt/M.: Peter Lang Verlag. (zit.: *J. Stenger*)
- Stiftung Praktiker Umweltschutz Schweiz Pusch (2006): Umweltabgaben in der Schweiz und in Europa. (zit.: *Stiftung Pusch*)
- Stucken, Bernd-Uwe (2007): Konsolidierung des chinesischen Körperschaftsteuerrechts, in: Zeitschrift für Chinesisches Recht, 14. Jahrgang, Heft 3/2007, S. 251-336. (zit.: *B.-U. Stucken*)

- Su, Ming (苏明) (2009): The Design of Carbon Tax Framework in China (我国开征碳税的框架设计), in: China State Finance (中国财政), 2009/20, S. 38-40. (zit.: *M. Su*)
- Su, Ming/Fu, Zhihua/Xu, Wen/Li, Xin/Wang, Zhigang/Liang, Qiang (苏明/傅志华/许文/李欣/王志刚/梁强) (2011): Levying Carbon Tax in China – Theory and Policy (我国开征碳税理论与政策), 中国环境科学出版社. Beijing: China Environmental Science Press. (zit.: *Su/Fu/Xu/Li/Wang/Liang*)
- Tipke, Klaus/Lang, Joachim (2009): Steuerrecht, 20., völlig überarbeitete Aufl. Köln: Otto Schmidt Verlag. (zit.: *Tipke/Lang*)
- Thuronyi, Victor (2006): Comparative Tax Law, Chinesische Ausgabe. Beijing: Peking University Press. (zit.: *V. Thuronyi*)
- Todsén, Steinar/Steurer, Anton (2002): Umweltsteuern in der EU, 1980 – 1999, in: Eurostat – Wirtschaft und Finanzen – Thema 2 – 29/2002. (zit.: *Todsén/Steurer*)
- Vallender, Klaus A./Jacobs, Reto (2000): Ökologische Steuerreform – rechtliche Grundlagen, Schriftenreihe Finanzwirtschaft und Finanzrecht, Bd. 92. Bern, Stuttgart, Wien: Haupt. (zit.: *Vallender/Jacobs*)
- Vogel, Diana (2005): Das Konzept der Ökologischen Steuerreform, in: Deutscher Naturschutzring, Dachverband der deutschen Natur- und Umweltschutzverbände (DNR) e. V. (Hrsg.), Die Zukunft der Europäischen Union, Marktwirtschaftliche Instrumente in der Umweltpolitik: Ökosteuern und Emissionshandel, Sonderheft EU-Rundschreiben, 14. Jahrgang, Heft 11. (zit.: *D. Vogel*)
- Wang, Huili (2006): Besteuerung deutscher Direktinvestitionen in China, Laufende Besteuerung, Unternehmenskauf, -veräußerung und -umstrukturierung. Herne, Berlin: Verlag Neue Wirtschafts-Briefe. (zit.: *H. Wang*)
- Wang, Jinnan/Ge, Chazhong/Gao, Shuting/Sun, Gang (王金南/葛察忠/高数婷/孙钢) (2006): Environmental Taxation Policies and Implementing Strategy (环境税收政策及其实施战略). Beijing: China Environmental Science Press (中国环境科学出版社). (zit.: *Wang/Ge/Gao/Sun*)
- Wang, Jinnan/Ge, Chazhong/Gao, Shuting/Yan, Gang/Tian, Rensheng (王金南/葛察忠/高树婷/严刚/田仁生) (2009): Design of the Separated Environmental Tax for China (中国独立型环境税方案的初步设计), in: Environmental Policy Research Series Vol. 5 (中国环境政策第五卷). Beijing: China Environmental Science Press (中国环境科学出版社), S. 233-258. (zit.: *Wang/Ge/Gao/Yan/Tian*)



- Wang, Jinnan/Ge, Chazhong/Gao, Shuting/Zhong, Xiaohong/Sun, Gang/Xu, Wen (王金南/葛察忠/高树婷/钟晓红/孙钢/许文) (2009): Study on Syncretized Environmental Tax and Greening Taxation Innovation (融入型环境税与税制绿色化改革研究), in: Environmental Policy Research Series, Vol. 5 (中国环境政策第五卷). Beijing: China Environmental Science Press (中国环境科学出版社), S. 281-318. (zit.: *Wang/Ge/Gao/Zhong/Sun/Xu*)
- Wang, Meng (王萌) (2010): Research on Resource Tax (资源税研究). Beijing: Economic Science Press (经济科学出版社). (zit.: *M. Wang*)
- Wang, Wenge (王文革) (2006): Design Optimization of the Land Tax System in China (我国土地税制优化设计探析), in: Land and Resources (《国土资源》). (zit.: *W. Wang*)
- Wasmeier, Martin (1995): Umweltabgaben und Europarecht – Schranken des staatlichen Handlungsspielraumes bei der Erhebung öffentlicher Abgaben im Interesse des Umweltschutzes. München: Verlag C. H. Beck. (zit.: *M. Wasmeier*)
- White & Case (2009): Newsflash Umwelt- und Planungsrecht, Ausgabe Dezember 2009, abzurufen unter <http://www.whitecase.com/de/newsflash-umwelt--und-planungsrecht-dezember-2009-12-17-20091/> <31. März 2012>. (zit.: *White & Case 2009*)
- Wiegard, Wolfgang (1982): Regulierung der Umweltverschmutzung durch Emissions- und Produktsteuern, in: Wille, Eberhard (Hrsg.), Beiträge zur gesamtwirtschaftlichen Allokation – Allokationsprobleme im intermediären Bereich zwischen öffentlichem und privatem Wirtschaftssektor. Frankfurt/M.: Peter Lang Verlag, S. 205-236. (zit.: *W. Wiegard*)
- Wilhelm, Sighard (1990): Ökosteuern – Marktwirtschaft und Umweltschutz, Beck'sche Reihe. München: Verlag C. H. Beck. (zit.: *S. Wilhelm*)
- Wolf, Joachim (2002): Umweltrecht. München: Verlag C. H. Beck. (zit.: *J. Wolf*)
- Xing, Li (邢丽) (2010): International Coordination of Carbon Taxes (碳税的国际协调), 1. Aufl. Beijing: China Financial and Economic Publishing House (中国财政经济出版社). (zit.: *L. Xing*)
- Xu, Mengzhou (徐孟洲) (2009): Reform and Perfection of Finance and Tax Legal System (财税法律制度改革与完善), 1. Aufl. Beijing: China Law Press (法律出版社). (zit.: *M. Xu*)
- Yang, Shuying/Cai, Bofeng/Cao, Shuyan (杨姝影/蔡博峰/曹淑艳) (2011): Carbon Tax – International Experience (国际碳税研究), 1. Aufl. Beijing: Chemical Industry Press (化学工业出版社). (zit.: *Yang/Cai/Cao*)
- Ye, Ruqiu/Ren, Yong/Ernst Ulrich von Weizsäcker (叶汝求/任勇/厄恩斯特·冯·魏茨säcker) (2011): Research on Environmental Economic Policies of China – Environmental Taxation, Green Credit and Insurance (中国环境经济政策研究 – 环境税、绿色信贷与保险), 1. Aufl. Beijing: China Environmental Science Press (中国环境科学出版社). (zit.: *Ye/Ren/Weizsäcker*)

- Zhang, Ying (张颖) (2007): Individual Income Tax Planning (个人所得税纳税筹划), 1. Aufl. Beijing: Law Press China (法律出版社). (zit.: *Y. Zhang*)
- Zhang, Zitai (张梓太) (2010): Thinking About Legislation For Carbon Tax In China (关于我国碳税立法的几点思考), in: Law Science Magazine, 2010/2 (法学杂志), S. 98-100. (zit.: *Z. Zhang*)
- Zhang, Xiaoying/Zhong Jinwen (张晓盈/钟锦文) (2010): The Conceit of the Design of China's Carbon Tax under Environmental Taxation System (环境税收体系下的中国碳税设计构想), in: Wuhan University Journal, Philosophy & Social Sciences, Vol. 63., No. 6 (武汉大学学报/哲学社会科学版), S. 852-858. (zit.: *Zhang/Zhong*)

## **Zur Person**

Yifan Zhu, geboren am 06.05.1979 in Nanjing, China, begann 1997 sein Studium der Rechtswissenschaften mit Schwerpunkt Wirtschafts- und Steuerrecht an der Nanjing Audit University und schloss es 2001 mit einem Bachelor of Law (LL.B.) ab. Von 2002 bis 2004 absolvierte er ein Aufbaustudium der Rechtswissenschaften mit dem Abschluss Magister iur. am Institut für Völkerrecht und Europarecht der Georg-August-Universität Göttingen. Von 2005 bis 2006 schloss sich ein Masterstudium der Steuerwissenschaften am Institut für Finanz- und Steuerrecht der Universität Osnabrück an, das er mit einem LL.M. Taxation abschloss. Seit 2004 Praktika und studienbegleitende Tätigkeiten bei Rödl & Partner in Nürnberg, Schulz Noack Bärwinkel in Hamburg und RSM Hemmelrath in Frankfurt am Main. Seit 2007 ist er promotionsbegleitend als wissenschaftlicher Mitarbeiter und seit 2012 als Legal Advisor im China Desk bei Noerr LLP in Frankfurt am Main tätig.

Die Veränderung der globalen Umwelt erfordert eine weltweit nachhaltige Entwicklung von Staat und Gesellschaft. Ökosteuern sind ein mögliches staatliches Gestaltungsinstrument. Sie haben aufgrund ihrer marktwirtschaftlichen Anreize einen erheblichen Vorteil gegenüber ordnungsrechtlichen Maßnahmen und werden seit Jahren in Deutschland und anderen EU-Ländern erfolgreich eingesetzt. Das chinesische Steuersystem unterliegt gegenwärtig einem ökonomischen Strukturwandel, gleichzeitig strebt China eine ressourcensparende und umweltfreundliche Gesellschaft an. Vor diesem Hintergrund stellt Yifan Zhu die ökologische Nachhaltigkeit des chinesischen Steuersystems auf den Prüfstand. Er untersucht, inwiefern China von den Erfahrungen der europäischen Länder mit Ökosteuern profitieren kann, und macht Vorschläge, wie das chinesische Steuerrecht und -system kurz-, mittel- und langfristig weiterentwickelt werden kann.



GEORG-AUGUST-UNIVERSITÄT  
GÖTTINGEN

ISBN: 978-3-86395-283-9

Universitätsdrucke Göttingen