

Kurzgutachten

„Handlungsmöglichkeiten zur Einführung einer Zuckersteuer
mit Zweckbindung der Einnahmen“

im Auftrag der

AstraZeneca GmbH

abgegeben von

Univ.-Prof. Dr. Stefan Huster

Univ.-Prof. Dr. Sebastian Unger

Bochum, im März 2026

I. Unabhängig von der Regelung eines bestimmten Verwendungszwecks (dazu II.) stellen sich zunächst **allgemeine Fragen** nach der Zulässigkeit einer Zuckersteuer.

1. Diese betreffen zunächst die **Gesetzgebungskompetenz**. Diese richtet sich allein nach Art. 105 GG und liegt, da es sich bei der Zuckersteuer um eine Verbrauchsteuer handelt, gemäß Art. 105 Abs. 2 GG i.V.m. Art. 106 Abs. 1 Nr. 2 GG beim Bund.¹ Insbesondere ist nahezu allgemein anerkannt, dass eine Lenkungssteuer, also eine Steuer, die Verhalten (wie hier: den Konsum von Zucker) steuern will, ungeachtet dieses besteuierungsfremden Regelungsziels keiner zur Steuergesetzgebungskompetenz hinzutretenden Sachgesetzgebungskompetenz nach Art. 70 ff. GG bedarf, sofern sich die steuerrechtliche Regelung nur nicht in Widerspruch zu etwa bestehenden sachgesetzlichen Regelungen setzt und also, positiv formuliert, widerspruchsfrei in ein etwa bestehendes sachgesetzliches Regelungsregime einfügt.²

2. Eine zweite Frage betrifft die **Vereinbarkeit mit den Grundrechten**. Bedeutung gewinnt bei Lenkungssteuern anders als häufig im Steuerrecht nicht nur der allgemeine Gleichheitssatz, sondern angesichts der beabsichtigten und im Idealfall stattfindenden Verhaltenssteuerung auch die Freiheitsgrundrechte. Die Frage, ob und unter welchen Voraussetzungen eine Zuckersteuer mit den Grundrechten des Grundgesetzes vereinbar wäre, stellt sich daher in freiheitsrechtlicher und in gleichheitsrechtlicher Hinsicht.³

a) In **freiheitsrechtlicher Hinsicht** ist bei Lenkungssteuern – nicht anders als bei Fiskalzwecknormen – zum einen zu fragen, ob der Eingriff in das Vermögen, der in der Auferlegung der Zahlungspflicht liegt, gerechtfertigt werden kann. Dies wird man regelmäßig schon deshalb bejahen, weil die jeweilige Belastung mit der Staatsfinanzierung als Eingriffszweck nicht sinnvoll abgewogen werden kann. Eine Grenze wäre allerdings erreicht, wenn die Zuckersteuer eine Höhe erreicht, die dazu führt, dass der Steuertatbestand – hier also der Konsum von zuckerhaltigen Produkten – nicht mehr erfolgt; in diesem Fall

¹ Zum Begriff „Verbrauchsteuer“ unter ausdrücklicher Nennung einer „Zuckersteuer“ BT-Drucks. 2/480, 107; aufgegriffen in BVerfGE 145, 171, 211 f.; zuvor bereits BVerfGE 98, 106, 123 f.

² Grundlegend BVerfGE 98, 83, 98; 98, 106, 118 ff.

³ Umfassend dazu vgl. *Wernsmann*, Verhaltenslenkung in einem rationalen Steuersystem, 2005, S. 210 ff., 345 ff. Zu den grundrechtlichen Vorgaben für Lenkungssteuern vgl. ferner etwa *Glaser*, Verfassungs- und unionsrechtliche Grenzen steuerlicher Lenkung, *StuW* 2012, 168 ff.; *Kube*, Steuerverfassungsrecht, in: *Stern/Sodan/Möstl*, Das Staatsrecht der Bundesrepublik Deutschland im europäischen Staatenverbund, 2. Aufl. 2022, § 54 Rn. 133 f.; *Straßburger*, Verfassungsrechtliche Grenzen der Erhebung von Sondersteuern, *DStR* 2024, 2145, 2149 ff.

einer erdrosselnden Wirkung würden gar keine Einnahmen generiert, so dass schon begrifflich keine Steuer mehr vorläge.⁴ Typischerweise geht es aber bei Lenkungssteuern lediglich um eine gewisse Eindämmung, nicht um die völlige Verhinderung des besteuerten Verhaltens; so läge auch der Sinn einer Zuckersteuer nicht darin, dass gar kein Zucker mehr konsumiert, sondern der Konsum lediglich reduziert wird. Zum anderen müssen Lenkungssteuern auch hinsichtlich der von ihnen beabsichtigten Verhaltensbeeinflussung gerechtfertigt werden und insoweit insbesondere verhältnismäßig sein. Ob dies der Fall ist, hängt von der Eingriffsintensität und dem Gewicht des Eingriffszwecks ab, die sich nur auf der Grundlage einer konkreten Regelung beurteilen lassen. Eine moderate Besteuerung des Zuckerkonsums, die durch die Reduzierung zuckerkonsuminduzierter Erkrankungen eine Entlastung des Versorgungssystems bezweckt, dürfte diese Hürde aber unstreitig überspringen.

b) In **gleichheitsrechtlicher Hinsicht** müssen Steuerbelastungen grundsätzlich dem Prinzip der Leistungsfähigkeit genügen, das die steuerrechtliche Konkretisierung des allgemeinen Gleichheitssatzes (Art. 3 Abs. 1 GG) darstellt.⁵ Lenkungssteuern zeichnen sich allerdings dadurch aus, dass sie von diesem Prinzip aus Gründen der Verhaltenssteuerung gerade abweichen. Die Verfassungsrechtsprechung akzeptiert derartige steuerliche Belastungen, wenn der Gesetzgeber dadurch das Verhalten des Steuerpflichtigen aus Gründen des Gemeinwohls lenken will und dies auf einer erkennbaren Entscheidung beruht.⁶ Dabei reicht es aus, wenn diese Entscheidung des Gesetzgebers anhand der üblichen Auslegungsmethoden festgestellt werden kann, sich also etwa aus den Gesetzesmaterialien oder einer Gesamtschau der Steuernormen ergibt.⁷ Bei der Einführung einer Zuckersteuer wäre diese Belastungsentscheidung deutlich; mit der Entlastung des Versorgungssystems läge auch ein Gemeinwohlbelang vor. Darüber hinaus muss der Steuergegenstand in gleichheitsgerechter Weise ausgewählt und ausgestaltet sein.⁸ Dies wäre der Fall, wenn die steuerliche Belastung in nachvollziehbarer Weise an den Zuckerkonsum und seine gesundheitsschädliche Wirkung anknüpft. Da dem Gesetzgeber, wenn er

⁴ Dazu und zum Folgenden vgl. *Wernsmann*, Steuerlenkung, in: Kube/Mellinghoff/Morgenthaler/Palm/Puhl/Seiler (Hrsg.), Leitgedanken des Rechts. Paul Kirchhof zum 70. Geburtstag, Band II, 2013, § 152 Rn. 9 ff.

⁵ Vgl. nur BVerfGE 99, 216, 232.

⁶ Vgl. nur BVerfGE 93, 121, 147; 110, 274, 293; 122, 210, 232.

⁷ Vgl. BVerfGE 137, 350, 367 f.

⁸ Vgl. BVerfGE 137, 350, 368 f.

ein bestimmtes Verhalten der Bürger fördern will, eine große Gestaltungsfreiheit zukommt und er die Steuertatbestände lediglich nicht willkürlich auswählen und ausgestalten darf,⁹ wäre es möglich, eine verfassungsrechtlich zulässige Besteuerung des Zuckerkonsums einzuführen.

3. Drittens ist nach der **Vereinbarkeit mit dem unionsrechtlichen Verbrauchsteuersystem** zu fragen.¹⁰ Diese liegt schon deshalb nahe, weil mehrere Mitgliedstaaten eine Zuckersteuer erheben.¹¹ Rechtlich maßgeblich ist die Richtlinie (EU) 2020/262 des Rates vom 19.12.2019 zur Festlegung des allgemeinen Verbrauchsteuersystems. Diese führt in Art. 1 Abs. 2 RL (EU) 2020/262 die mitgliedstaatliche Verbrauchsbesteuerung eng, soweit Waren bereits einer harmonisierten – also: unionsrechtlich geregelten – Verbrauchsbesteuerung unterliegen.¹² Das gilt insbesondere für Alkohol und alkoholische Getränke.¹³ Unterliegen Waren hingegen – und das gilt auch für Zucker – keiner harmonisierten Verbrauchsbesteuerung, sind die Mitgliedstaaten relativ frei: „Die Erhebung solcher Steuern darf [gemäß nach Art. 1 Abs. 3 Satz 2 RL (EU) 2020/262] im grenzüberschreitenden Handelsverkehr zwischen Mitgliedstaaten keine mit dem Grenzübertritt verbundenen Formalitäten nach sich ziehen.“ Ein besonderer Zweck ist anders als bei Art. 1 Abs. 2 RL (EU) 2020/262 nicht erforderlich, auch wenn dieser mit der gesundheitsdienlichen Steuerung des Konsumentenverhaltens bei einer Zuckersteuer leicht zu benennen wäre. Geboten ist lediglich „Binnenmarktkonformität der Steuererhebung“,¹⁴ die auf Grundlage etablierter Erhebungssysteme leicht herzustellen ist.

II. Von der Frage der Zulässigkeit einer Zuckersteuer zu unterscheiden ist die Frage der **Zulässigkeit einer gesundheitspolitischen Zweckbindung des Aufkommens**.

1. Auch wenn Steuern in der Regel ohne Zweckbindung in den Staatshaushalt fließen und damit dem Haushaltsgesetzgeber zur freien Verfügung stehen, schließt der

⁹ Vgl. BVerfGE 110, 274, 293.

¹⁰ In der Vergangenheit hat die Bundesregierung Steuern auf bestimmte Lebensmittel unter anderem mit Blick auf „die besonderen EU-rechtlichen Vorgaben im Warenverkehr zwischen den Mitgliedstaaten“ abgelehnt, BT-Drucks. 17/9833, 8.

¹¹ Überblick bei *Jatzke*, Möglichkeiten und Grenzen der Einführung von Fett- und Zuckersteuern in Deutschland nach dem Vorbild anderer EU-Mitgliedstaaten, ZfZ 2019, 2, 3 ff.

¹² Näher *Jatzke* (Fn. 11), 5 f.

¹³ Richtlinie 92/83/EWG des Rates vom 19.10.1992 zur Harmonisierung der Struktur der Verbrauchsteuern auf Alkohol und alkoholische Getränke, und Richtlinie 92/84/EWG des Rates vom 19.10.1992 über die Annäherung der Verbrauchsteuersätze auf Alkohol und alkoholische Getränke.

¹⁴ So zusammenfassend *Jatzke* (Fn. 11), 6.

verfassungsrechtliche (und parallel: der zugrunde liegende einfachgesetzliche) Steuerbegriff¹⁵ eine Zweckbindung nicht aus.¹⁶ So kennt die Staatspraxis durchaus Zwecksteuern. Immer wieder genannt wird Art. 1 S. 1 StrBauFinanzG, wonach 50 % des Aufkommens an Mineralölsteuer „für Zwecke des Straßenwesens zu verwenden [ist]“. Dementsprechend erklären im Haushaltsrecht § 7 S. 2 HGrG und § 8 S. 2 BHO eine Beschränkung von Einnahmen „[a]uf die Verwendung für bestimmte Zwecke“ für zulässig, „soweit dies durch Gesetz vorgeschrieben oder im Haushaltsplan zugelassen ist“.¹⁷

2. Zu beachten bleibt der haushaltsrechtliche **Grundsatz der Gesamtabdeckung (auch: Non-Affektation)**. Der Grundsatz der Gesamtabdeckung bestimmt, dass grundsätzlich alle in den Haushalt eingestellten Einnahmen zur Deckung aller im Haushalt vorgesehenen Ausgaben zur Verfügung stehen, mithin nicht von vornherein zweckgewidmet sind.¹⁸

a) Hinter dem historisch begründeten Grundsatz steht die rechtsstaatlich und demokratietheoretisch begründete Überzeugung, dass es einer gewissen „Distanz“ zwischen der Einnahmen- und der Ausgabenseite des Staates bedürfe. Nur wenn im Zeitpunkt des Mittelzuflusses offen bleibe, wofür die Mittel in der Folge verwendet werden, sei einerseits eine Besteuerung nach Maßgabe der individuellen wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit (rechtsstaatlicher Aspekt) und andererseits eine Mittelverwendung nach Maßgabe eines demokratisch ausgestalteten Ausgabenprogramms gewährleistet.¹⁹ Aus dieser Perspektive hat der Grundsatz der Gesamtabdeckung Verfassungsrang und Verfassungskraft.²⁰ Das schließt Durchbrechungen nicht aus, diese bedürfen aber einer Rechtfertigung, wobei die Anforderungen unterschiedlich hoch angesetzt werden. So genügt es nach *Kube*, *Musil* und *Waldhoff*, dass eine sachliche Verbindung zwischen dem Steuergegenstand und dem mit der Steuer gesetzlich verknüpften Finanzierungszweck besteht, ohne dass

¹⁵ Siehe § 3 Abs. 1 AO: „Steuern sind Geldleistungen, die nicht eine Gegenleistung für eine besondere Leistung darstellen und von einem öffentlich-rechtlichen Gemeinwesen zur Erzielung von Einnahmen allen auferlegt werden, bei denen der Tatbestand zutrifft, an den das Gesetz die Leistungspflicht knüpft“; zur Anknüpfung des verfassungsrechtlichen Steuerbegriffs an diesen einfachgesetzlichen Steuerbegriff aus neuerer Zeit BVerfGE 149, 222, 248 f.

¹⁶ Siehe auch BVerfGE 49, 343, 353; 110, 274, 294.

¹⁷ Zur Abgrenzung unverbindlicher politischer Aussagen zur Verwendung bestimmter Steuern für bestimmte Zwecke von einer rechtlichen und daher bindenden Zweckbindung *Kube* (Fn. 3), § 54 Rn. 13.

¹⁸ *Kube*, in: Dürig/Herzog/Scholz, Grundgesetz, Art. 110 GG Rn. 143 (Stand: Dezember 2013).

¹⁹ *Kube* (Fn. 3), Art. 110 GG Rn. 145.

²⁰ *Kube* (Fn. 3), Art. 110 GG Rn. 145; ebenso z.B. *Heintzen*, Staatshaushalt, in: Isensee/Kirchhof (Hrsg.), Handbuch des Staatsrechts, Band 5, 3. Aufl. 2007, § 120 Rn. 47; *Musil*, Steuerbegriff und Non-Affektationsprinzip, DVBl. 2007, 1526, 1530; *Waldhoff*, Die Zwecksteuer, StuW 2002, 285, 299 f.

klar würde, welchen Beitrag diese Verbindung eigentlich zur Entschärfung der rechtsstaatlichen und demokratietheoretischen Problematik leisten soll. Die Verknüpfung einer Zuckersteuer mit einer gesundheitspolitisch begründeten Zweckbindung ist jedenfalls selbst nach dieser strengen Auffassung nicht ausgeschlossen.

b) Das Bundesverfassungsgericht ist großzügiger. Zwar hat das Gericht offengelassen, ob der Grundsatz der Gesamtabdeckung Verfassungsrang hat.²¹ Es lässt eine „Zweckbindung von Einnahmen“ aber „jedenfalls in Einzelfällen“ zu. Die zentrale Passage lautet:

„Die Zweckbindung von Einnahmen ist – jedenfalls in Einzelfällen – zulässig. Allgemein wird davon ausgegangen, daß dem Grundsatz der Gesamtdeckung des Haushalts Verfassungsrang nicht zukommt [...].^[22] Es kann dahinstehen, ob diese Auffassung uneingeschränkt zutrifft. Eine – möglicherweise verfassungswidrige – Einengung der Dispositionsfreiheit des Haushaltsgesetzgebers könnte allenfalls dann angenommen werden, wenn Zweckbindungen in unververtretbarem Ausmaß stattfänden. Dafür ist nichts ersichtlich.“²³

Danach bestehen erhebliche Spielräume für die Verknüpfung einer Steuer mit einem konkreten Verwendungszweck. Weder verlangt das Bundesverfassungsgericht eine Rechtfertigung noch auch nur eine sachliche Verbindung zwischen Steuergegenstand und Verwendungszweck oder – wie das Bundesverwaltungsgericht – immerhin die (allerdings schon freiheits- und gleichheitsrechtlich erforderliche) „Zwecktauglichkeit“ der Steuer.²⁴ Auch muss der Kreis der Abgabepflichtigen nach einer älteren Entscheidung bei einer Zwecksteuer nicht auf solche Personen begrenzt werden, die einen wirtschaftlichen Vorteil aus dem Vorhaben ziehen, auf dessen Finanzierung die Zweckbindung zielt.²⁵ Erst wenn der Steuergesetzgeber „in unververtretbarem“ und damit erheblichem Ausmaß

²¹ BVerfGE 93, 319, 348: „kann dahinstehen“; ablehnend stellvertretend für die wohl überwiegende Auffassung im Schrifttum *Siekmann*, in: Sachs, Grundgesetz, 10. Aufl. 2024, Art. 110 GG Rn. 47.

²² Anmerkung dazu: Die hier unter II. 2. a) dargestellte Gegenauffassung ist erst in den 2000er Jahren entwickelt worden, die Entscheidung datiert vom 7.11.1995.

²³ BVerfGE 93, 319, 348; nahezu wortlautidentisch noch einmal BVerfGE 110, 274, 294 f.; siehe auch schon – mit abweichender Formulierung – BVerfGE 49, 343, 353 f.; deutlich, aber ohne Entscheidungserheblichkeit noch einmal BVerfGE 149, 222, 249: „Zweckbindungen des Aufkommens aus einer Steuer sind allerdings grundsätzlich zulässig, es handelt sich dann um sogenannte Zwecksteuern“.

²⁴ BVerfGE 60, 140, 144, wo es präzisierend heißt: „Eine Zwecksteuer darf nicht erhoben werden für einen Zweck, der nicht erfüllbar (oder der als Zweck bundesrechtlich zu mißbilligen) ist. Das schließt als durch das Bundesrecht begründete Anforderung ein, daß das Aufkommen einer Zwecksteuer nicht außerhalb jeder vernünftigen Relation zu dem stehen darf, was die Erfüllung des Zwecks erfordert.“

²⁵ BVerfGE 49, 343, 354; siehe auch schon BVerfGE 7, 244, 254 f.

Zweckbindungen vorsieht, könnte die „Dispositionsfreiheit des Haushaltsgesetzgebers“ in verfassungswidriger Weise verkürzt sein. Ganz unabhängig davon, dass sich dann die für kumulative Verfassungsverstöße typischen Folgefragen stellen – Verfassungswidrigkeit aller zweckgebundenen Steuern oder nur der letzten zweckgebundenen Steuer, die „das Fass überlaufen lässt“? – ist das gegenwärtige Steuersystem von diesem Punkt weit entfernt, sodass im Ergebnis die Verknüpfung einer Zuckersteuer mit einer Zweckbindung und erst recht einer gesundheitspolitisch begründeten Zweckbindung zulässig ist.