

Zur verfassungsrechtlichen Zulässigkeit eines CO₂- Zuschlags zur Energiesteuer

Berlin, den 19.08.2019

Rechtswissenschaftliches Gutachten

Von

Prof. Dr. jur. Stefan Klinski

Professor für Wirtschaftsrecht, insb. Umweltrecht an der Hochschule für Wirtschaft und
Recht Berlin (HWR Berlin)

und

Friedhelm Keimeyer

Öko-Institut e.V., Stellvertretender Bereichsleiter Umweltrecht & Governance

Inhalt

1. Einleitung	3
1.1. Aufgabenstellung	3
1.2. Zur Bedeutung der Fragestellung	4
1.3. Aufbau	5
2. Ausgangsfrage: Um was geht es eigentlich?	5
2.1. Was kann/soll besteuert werden?.....	5
2.2. Was ist mit einem „CO ₂ -Zuschlag“ zur Energiesteuer konkret gemeint?.....	6
2.2.1. Das System der Energiesteuer.....	6
2.2.2. Konkrete Ausgestaltungsmöglichkeiten für den Zuschlag	7
2.2.3. Denkbare ergänzende Regelungen	9
3. Die finanzverfassungsrechtlichen Spielräume	10
3.1. Das Finanzverfassungsrecht	10
3.2. Verbot der „Erfindung“ von neuen Steuertypen	10
3.3. Die zulässigen Steuertypen – keine Steuern auf Emissionen	11
3.4. Insbesondere: Verbrauchsteuern	12
3.5. Die Verfolgung von Lenkungszwecken in Steuern.....	14
4. Zulässigkeit eines CO ₂ -Zuschlags zur Energiesteuer	15
4.1. Grundsätzliche Zulässigkeit des Zuschlags.....	15
4.2. Zulässigkeit des Zuschlags auch im Bereich Stromerzeugung	17
5. Möglichkeiten für ergänzende Regelungen	19
5.1. Aufhebung von kontraproduktiven Privilegierungen in der Energiesteuer	19
5.2. Erhebung der Energiesteuer auch im Bereich Stromerzeugung	20
5.3. Steuerliche Regelungen im Bereich Luftverkehr	20
6. Ergebnisse	23
6.1. Zur Zulässigkeit eines CO ₂ -Zuschlages.....	23
6.2. Zu möglichen weiteren Reformen im Energiebereich	23
6.3. Einordnung und Ausblick.....	24

1. Einleitung

1.1. Aufgabenstellung

Das vorliegende Gutachten soll anhand der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts Klarheit darüber bringen, ob die Erhebung eines CO₂-Zuschlages (bzw. CO₂-Aufschlages)¹ zur Energiesteuer verfassungsrechtlich zulässig ist. Dabei sollen, soweit erforderlich, auch einzelne Frage des EU-Rechts geklärt werden.

Konkreter Anlass dieses ohne Auftrag Dritter erstellten Gutachtens ist der Umstand, dass in den Medien vereinzelt Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit eines solchen Konzepts aufgekommen sind.² Diese beruhen auf der verkürzten und überspitzenden Wiedergabe von Aussagen zweier Stellungnahmen aus dem rechtlichen Raum: zum einen einer Ausarbeitung von Prof. Dr. Ulrich *Büdenbender* für den „Sachverständigenrat zur Begutachtung der gesamtwirtschaftlichen Entwicklung“ von Anfang Juli dieses Jahres,³ zum anderen eines von vornherein nur grob angelegten „Sachstand“-Papiers des Wissenschaftlichen Dienstes des Bundestages vom 30. Juli 2019, welches seinerseits auf das Gutachten von *Büdenbender* Bezug nimmt.⁴ In beiden kommen gewisse Vorbehalte zum Ausdruck, wird aber auch konstatiert, dass eine Realisierung im Rahmen einer „Verbrauchssteuer“ grundsätzlich möglich sei.⁵

In auffälligem Kontrast zu diesen vorsichtigen Beurteilungen steht, dass es bereits eine Reihe von gutachterlichen Äußerungen gibt, die ohne wesentliche Zweifel davon ausgehen, dass die Einführung eines CO₂-Zuschlages zur Energiesteuer jedenfalls bei bestimmter Ausgestaltung verfassungsrechtlich *keinen* Bedenken unterliegt – davon ausgehend, dass die Energiesteuer eine Verbrauchssteuer ist.⁶

Die oberflächliche und zudem überspitzte Rezeption der beiden aktuellen Stellungnahmen in öffentlichen Medien birgt daher die Gefahr einer verzerrenden Einflussnahme auf die politischen Entscheidungsprozesse. Dem soll durch das vorliegende Gutachten entgegengewirkt werden.

¹ Die unterschiedliche Bezeichnung hat keine inhaltliche Bedeutung.

² So z.B. in der Wirtschaftswoche vom 8. August 2019: „CO₂-Steuer: umstritten – und verfassungswidrig“.

³ Büdenbender, Rechtliche Rahmenbedingungen für eine CO₂-Bepreisung in der Bundesrepublik Deutschland, Arbeitspapier 05/2019 des Sachverständigenrats zur Begutachtung der gesamtwirtschaftlichen Entwicklung, Juli 2019.

⁴ Deutscher Bundestag, Wissenschaftliche Dienste, Sachstand: Einzelfragen zur steuersystematischen Einordnung einer CO₂-Steuer, WD 4 - 3000 - 094/19, 30. Juli 2019.

⁵ Vgl. Büdenbender, a.a.O. S. 39.; Deutscher Bundestag, Wissenschaftliche Dienste, a.a.O. S. 8.

⁶ Vgl. zuletzt Leisner-Egensperger: CO₂-Steuer als Klimaschutzinstrument, NJW 2019, 2218;

Fiedler/Zerzawy/Klinski: Alternative Finanzierungsoptionen für erneuerbare Energien im Kontext des Klimaschutzes und ihrer zunehmenden Bedeutung über den Stromsektor hinaus, in: Umweltbundesamt (Hrsg.): UBA Climate Chance 20/2018; abrufbar unter: <https://www.umweltbundesamt.de/publikationen/alternative-finanzierungsoptionen-fuer-erneuerbare>;

Klinski, Ausgestaltungsmöglichkeiten einer Besteuerung von Brennstoffen zur Stromerzeugung, in: Hermann et al., Klimaschutz im Stromsektor 2030 (Hg. Umweltbundesamt. UBA Climate Change 02/2017, Anh. 2); abrufbar unter: <https://www.umweltbundesamt.de/publikationen/klimaschutz-im-stromsektor-2030-vergleich-von>;

Klinski/Keimeyer: Erweiterungen des steuer- und abgabenrechtlichen Gestaltungsspielraums für Klimaschutzinstrumente im Grundgesetz; abrufbar unter <https://www.oeko.de/publikationen/p-details/rechtliche-fragen-zum-klimaschutzplan-1/>;

Wieland, Rechtsfragen der CO₂-Bepreisung, Rechtsgutachten für das Deutsche Institut für Wirtschaftsforschung, Juli 2019;

Kuper/Karrer/Toussaint: Machbarkeitsstudie CO₂-Abgabe, 10/2017, abrufbar unter: <https://co2abgabe.de/wp-content/uploads/2017/10/Machbarkeitsstudie-CO2-Abgabe-W2K-Oktober-2017.pdf>.

Antoni/Rodi (IKEM): Möglichkeiten einer flankierenden CO₂-Bepreisung durch öffentlich-rechtliche Abgaben, 01/2019.

1.2. Zur Bedeutung der Fragestellung

Die Bedeutung der Fragestellung erklärt sich daraus, dass der Bundesgesetzgeber vor der Entscheidung steht, ob und ggf. in welcher Gestalt es insbesondere für die Sektoren Verkehr und Gebäude, für die es bislang an wirksamen Klimaschutzinstrumenten fehlt, zu einer „CO₂-Bepreisung“ kommen soll. Eine CO₂-Bepreisung könnte zur Senkung der betreffenden Emissionen nicht unwesentlich beitragen. In sehr vielen (fach-) wissenschaftlichen Publikationen wird das empfohlen, auch wenn oft betont wird, dass die Maßnahme kein „Allheilmittel“ sein könne, sondern nur ein Instrument unter vielen. Entscheidend seien vielmehr die jeweiligen Maßnahmenpakete in den einzelnen Sektoren.

Der naheliegendste Weg zur „Bepreisung“ von CO₂ ist die Besteuerung im Rahmen der bereits existierenden Energiesteuer. Denn diese Steuer existiert bereits, so dass an vorhandene administrative Strukturen angeknüpft werden könnte. Der Zuschlag würde automatisch mit der Energiesteuer zusammen erhoben und würde praktisch zu einer entsprechenden Erhöhung der mit ihr besteuerten Kraftstoffe und Heizstoffe führen. Dieser Weg wird auf Basis der Expertise einer Reihe von wissenschaftlichen Institutionen⁷ namentlich vom Bundesumweltministerium (BMU)⁸, dem Umweltbundesamt (UBA)⁹ sowie von der Bundestagsfraktion Bündnis 90 / Die Grünen¹⁰ präferiert.

Dieser Weg soll nachfolgend juristisch genauer betrachtet werden. Nicht Prüfungsgegenstand des vorliegenden Gutachtens ist demgegenüber die alternativ ins Spiel gebrachte Möglichkeit, einen separaten Emissionshandel für die Sektoren Verkehr und Gebäude einzuführen oder den bestehenden EU-Emissionshandel entsprechend zu erweitern. Die Variante einer Ausweitung des EU-Emissionshandels dürfte nur langfristig in Frage kommen, weil sich schwierige politisch zu klärende Abstimmungsfragen in/mit der EU im Hinblick auf die Behandlung der verschiedenen Sektoren stellen würden. Deshalb wird sie z.B. vom Sachverständigenrat für gesamtwirtschaftliche Fragen auch nur langfristig befürwortet.¹¹ Eine einseitig national vorgesehene Einbeziehung in den EU-Emissionshandel dürfte mit der EU-Emissionshandelsrichtlinie nicht zu vereinbaren sein.¹² Eine kurzfristige Einführung eines separaten nationalen Emissionshandels begegnet wie-

⁷ Siehe insbesondere:

Agora Energiewende: Eine Neuordnung der Abgaben und Umlagen auf Strom, Wärme, Verkehr – Optionen für eine aufkommensneutrale CO₂-Bepreisung von Energieerzeugung und Energieverbrauch, November 2018. Abrufbar unter <https://www.agora-energiewende.de/veroeffentlichungen/eine-neuordnung-der-abgaben-und-umlagen-auf-strom-waerme-verkehr/>;

Forum Ökologisch-Soziale Marktwirtschaft (FÖS): Energiesteuerreform für Klimaschutz und Energiewende – Konzept für eine sozial- und wettbewerbsfähige Reform der Energiesteuern und ein flächendeckendes Preissignal, November 2017. Abrufbar unter <http://www.foes.de/pdf/2017-11-Energiesteuerreform.pdf>;

Deutsches Institut für Wirtschaftsforschung (DIW): Für eine sozialverträgliche CO₂-Bepreisung, Juli 2019. Abrufbar unter https://www.diw.de/de/diw_01.c.620267.de/publikationen/diw_berlin_politikberatung_kompakt.html;

⁸ BMU-Pressemitteilung vom 05.07.2019: „Schulze: CO₂-Preis kann sozial gerecht gestaltet werden“, abrufbar unter: <https://www.bmu.de/pressemitteilung/schulze-co2-preis-kann-sozial-gerecht-gestaltet-werden/>.

⁹ Umweltbundesamt: CO₂-Bepreisung in Deutschland, Ein Überblick über die Handlungsoptionen und ihre Vor- und Nachteile, 03.07.2019, abrufbar unter: <https://www.umweltbundesamt.de/publikationen/co2-bepreisung-in-deutschland>, siehe auch: <https://www.umweltbundesamt.de/themen/co2-bepreisung-schneller-einstieg-jetzt-noetig>

¹⁰ Fraktionsbeschluss vom 25.06.2019: Klimaschutz muss sich lohnen - CO₂ braucht einen Preis, abrufbar unter: https://www.gruene-bundestag.de/fileadmin/media/gruenebundestag_de/themen_az/klimaschutz/pdf/190628_Positionpapier_CO2-Preis.pdf.

¹¹ Sachverständigenrat zur Begutachtung der gesamtwirtschaftlichen Entwicklung, Sondergutachten „Aufbruch zu einer neuen Klimapolitik“, abrufbar unter: <https://www.sachverstaendigenrat-wirtschaft.de/sondergutachten-2019.html>.

¹² Eingehend Nysten (Stiftung Umweltenergierecht), Zur Zulässigkeit der Ausweitung des EU-Emissionshandels nach Art. 24 EHS-Richtlinie auf die Bereiche Verkehr und Wärme in Deutschland, Juli 2019, abrufbar: <https://stiftung-umweltenergierecht.de/hintergrundpapier-zur-zulaessigkeit-der-ausweitung-des-eu-emissionshandels-auf-verkehr-und-waerme-erschieden/>;

derum diversen politischen, administrativen und praktischen Bedenken, die hier nicht Gegenstand sein sollen. Rechtlich ist darauf hinzuweisen, dass ein spezielles Überwachungs- und Steuerungsinstrumentarium aufgebaut werden müsste, das mit einem sehr hohen administrativen Aufwand verbunden wäre.¹³ Die Einführung eines CO₂-Zuschlags zur Energiesteuer erscheint deshalb wesentlich realitätsnäher.

1.3. Aufbau

Die Ausarbeitung beginnt mit der Frage, was eigentlich unter einem „CO₂-Zuschlag“ zur Energiesteuer zu verstehen ist bzw. verstanden werden kann (Kap. 2). Im zweiten Schritt sollen die maßgeblichen finanzverfassungsrechtlichen Fragestellungen anhand der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts (BVerfG) aufgearbeitet werden (Kap. 3). Im dritten Schritt folgt auf dieser Grundlage die Prüfung des CO₂-Zuschlags auf seine Vereinbarkeit mit den betreffenden Anforderungen (Kap. 4). Außerdem werden einige mögliche Ergänzungen erörtert (Kap. 5), bevor die Ausarbeitung mit einer Zusammenfassung der Ergebnisse schließt.

2. Ausgangsfrage: Um was geht es eigentlich?

2.1. Was kann/soll besteuert werden?

Grundlage einer juristischen Prüfung ist immer die Klärung des Sachverhalts, also die Frage, was eigentlich zu beurteilen ist. Schon hier beginnt für die vorliegende Thematik ein Problem. Denn bisher hat niemand einen Gesetzentwurf oder ein vorbereitendes Eckpunktepapier vorgelegt, aus dem sich genau ergeben würde, was konkret geregelt werden soll.

Deshalb muss die Untersuchungsaufgabe hier etwas anders formuliert werden als üblich: Sie kann nicht darauf gerichtet sein zu klären, ob ein bestimmtes, genau definiertes Modell verfassungsgemäß ist, sondern muss sich darauf richten zu prüfen, ob sich für das verfolgte Ziel eine Rechtskonstruktion finden lässt, die mit den verfassungsrechtlichen Anforderungen im Einklang steht. Maßgeblich ist insoweit also das angestrebte Ziel.

In der fachlichen (umweltökonomischen) Debatte wird üblicherweise davon geredet, dass die CO₂-Emissionen nicht nur im Industrie- und Energiebereich (wo es dafür schon den Emissionshandel gibt), sondern auch bei der Verbrennung fossiler Stoffe im Verkehrs- und Gebäudebereich einen Preis erhalten sollen. Im Weiteren wird dann erörtert, wie hoch dieser Preis sinnvollerweise liegen sollte. Ausgedrückt wird das typischerweise dadurch, dass ein bestimmter Preis pro Tonne CO₂ (Emission) genannt wird.¹⁴ Das sagt jedoch für sich genommen noch nichts darüber aus, was im Gesetz stehen soll. Es fehlt an einer Übersetzung in die Sprache des Energiesteuerrechts.

Der Zweck der Bepreisung liegt darin, die jeweiligen Ausgangssubstanzen – nämlich die fossilen Kraft- oder Heizstoffe, bei deren Verbrennung CO₂-Emissionen entstehen – teurer zu machen,

BMU-Stellungnahme: Warum eine Einbeziehung des Verkehrssektors in den Europäischen Emissionshandel nicht möglich ist, 06.05.2019; abrufbar unter: <https://www.bmu.de/meldung/warum-eine-einbeziehung-des-verkehrssektors-in-den-europaeischen-emissionshandel-nicht-moeglich-ist/>;

a.A.: Nettesheim, Die Einbeziehung des Transportsektors in das Europäische Emissionshandelssystem – Gutachten im Auftrag der Fraktion der FDP im Deutschen Bundestag, 02.07.2019; Ohms Rechtsanwälte: Rechtliche Optionen und Konflikte einer Einbeziehung des Straßenverkehrs in den Emissionshandel Rechtliche Kurzstellungnahme im Auftrag der Mittelstands- und Wirtschaftsvereinigung der CDU/CSU; 24.06.2019.

¹³ Matthes: Die praktische Umsetzung von Emissionshandelssystemen für die vom EU ETS nicht erfassten Bereiche, Veröffentlichung vorgesehen für 20.08.2019.

¹⁴ So z.B. in den in Fn. 7 aufgeführten Veröffentlichungen.

um einen Anreiz zu bieten, auf sie zu verzichten bzw. auf mit weniger oder keinen Emissionen verbundene Alternativen auszuweichen. Dieser Zweck kann auf zweierlei Weise erreicht werden: Einerseits indem die Emission selbst einen Preis erhält, andererseits indem der jeweilige Ausgangsstoff einen Preis erhält, in welchem die von ihm ausgehenden Emissionen abgebildet werden.

Dementsprechend eröffnen sich für die mögliche rechtliche Ausgestaltung einer „CO₂-Besteuerung“ ebenfalls zwei Wege: Zum einen ist denkbar, die Emissionen selbst zu besteuern. Das wäre der direkte Weg. Zum anderen ist es aber auch möglich, stattdessen die eingesetzte fossile Energie (ggf. höher als bisher) zu besteuern und damit indirekt der Emission einen Preis zu geben. Im Hinblick auf das Ziel, einen finanziellen Anreiz zur Verhaltensänderung auszulösen, können beide Alternativen als gleichwertig angesehen werden. Folglich muss sich auch die rechtliche Prüfung auf beide Alternativen erstrecken.

2.2. Was ist mit einem „CO₂-Zuschlag“ zur Energiesteuer konkret gemeint?

Wenn der betreffende Geldbetrag als Zuschlag zur Energiesteuer erhoben werden soll, ist es wichtig zu wissen, was die Energiesteuer eigentlich genau ist und wie ihr Erhebungssystem funktioniert. Denn in das System müsste der Zuschlag ja sinnvoll eingebettet werden, wenn alles reibungslos funktionieren soll.

2.2.1. Das System der Energiesteuer

Mit der auf dem Energiesteuergesetzes (EnergieStG)¹⁵ beruhenden Energiesteuer wird das Inverkehrbringen von bestimmten (fossilen) Energieprodukten zu Zwecken der Nutzung als Kraftstoff oder als Heizstoff besteuert. Die Steuer trat 2006 an die Stelle der früheren Mineralölsteuer und wird im allgemeinen Sprachgebrauch auch heute oft noch so genannt. Die wichtigsten besteuerten Stoffe sind Diesel- und Ottokraftstoffe, Heizöl, Erdgas, Flüssiggas und Kohle.

EU-rechtlich werden mit der Energiesteuer die Vorgaben der Energiesteuer-Richtlinie 2003/96/EG¹⁶ umgesetzt, die für die einzelnen besteuerten Stoffe bestimmte Mindestsätze vorgibt (siehe dort Anhang 1, Tabellen A bis C). Diese werden in Deutschland im Kraftstoffbereich relativ deutlich, bei den Heizstoffen nur vergleichsweise gering überschritten. Im EU-Vergleich liegen die deutschen Steuersätze für Kraftstoffe im oberen Mittelbereich, bei den Heizstoffen gehören sie zu den niedrigsten.¹⁷

Die Energiesteuer gilt nach der Rechtsprechung des BVerfG als „Verbrauchssteuer“ im Sinne von Art. 106 Abs. 1 Nr. 2 des Grundgesetzes (GG) und ist als solche verfassungsrechtlich abgesichert;¹⁸ die Einnahmen stehen dem Bund zu. Die Steuer wird zwar bei denjenigen erhoben, die die zu versteuernden Energieprodukte im Inland in Verkehr bringen, ist jedoch auf eine Überwälzung an die Endverbraucher angelegt. Das wird für Verbrauchssteuern als typisch angesehen.¹⁹

Im Einzelnen heißt das: Abgerechnet wird die Steuer als Verbrauchsteuer zwischen dem Bund (über die Zollbehörden) und den die jeweiligen Stoffe in Verkehr bringenden Unternehmen, nicht

¹⁵ Energiesteuergesetz vom 15. Juli 2006 (BGBl. I S. 1534; 2008 I S. 660, 1007), das zuletzt durch Artikel 3 des Gesetzes vom 22. Juni 2019 (BGBl. I S. 856, 908) geändert worden ist.

¹⁶ Richtlinie 2003/96/EG des Rates vom 27. Oktober 2003 zur Restrukturierung der gemeinschaftlichen Rahmenvorschriften zur Besteuerung von Energieerzeugnissen und elektrischem Strom, ABl. EU L 283 S. 51; zuletzt geändert durch ÄndRL 2004/75/EG vom 29.4.2004, ABl. EU L 157 S. 100, ber. ABl. EU L 195 S. 31.

¹⁷ Vgl. die Übersicht bei Agora Energiewende, Eine Neuordnung der Abgaben und Umlagen auf Strom, Wärme, Verkehr (2018), S. 15.

¹⁸ Ausdrücklich BVerfGE 110, 274 = NVwZ 2004, 846 („Ökosteuern“), Rn. 62.

¹⁹ Eingehend BVerfGE 145, 171 = NVwZ 2017, 1037 (Kernbrennstoffsteuer), Rn. 112 ff. m.w.N.

direkt zwischen dem Bund und den Endkonsumenten. Eigentliche „Steuerschuldner“, also zahlungspflichtig gegenüber dem Staat, sind die Unternehmen, welche die Stoffe in Verkehr bringen. Sie geben die Steuer als Bestandteil ihrer Endpreise für die Produkte an die Konsumenten weiter. Für die zahlungspflichtigen Unternehmen wird die Steuer dadurch zum „durchlaufenden Posten“, finanziell belastet werden im Ergebnis die Endkonsumenten. Daraus rechtfertigt sich der Begriff „Verbrauchssteuer“. Dabei ist es gleichgültig, ob es sich bei den Konsumenten um Privatpersonen oder um Wirtschaftssubjekte handelt.²⁰

Die einzelnen Steuertarife werden gemäß § 2 EnergieStG für die verschiedenen Stoffe unter Differenzierung nach den zwei Nutzungsbereichen als „Kraftstoff“ (also im Verkehr) und als „Heizstoff“ (alle übrigen Nutzungszwecke umfassend) in bestimmten Euro-Beträgen pro 1000 Liter (so bei den flüssigen Stoffen), pro Megawattstunde (so bei gasförmigen Stoffen) oder pro Gigajoule (bei Kohle) ausgewiesen. Für die Endkonsumenten flüssiger Stoffe ergeben sich daraus bestimmte Cent-Beträge pro Liter, bei Gas pro Kilowattstunde.

Die Tarife der Energiesteuer in ihrer heutigen Ausgestaltung sind teilweise umstritten. Das gilt bekanntermaßen insbesondere für die Besserstellung des Diesels gegenüber den Ottokraftstoffen, aber auch für die sehr weitreichende Privilegierung der Kohle, auf die nur der EU-rechtlich geforderte Mindestbetrag erhoben wird, während letzterer bei allen anderen Stoffen um ein mehrfaches überschritten wird.²¹

Nicht erhoben wird die Energiesteuer auf die Nutzung für Zwecke der (reinen) Stromerzeugung (vgl. insb. §§ 37 und 53 EnergieStG). Für diese wird parallel auf Grundlage des Stromsteuergesetzes²² die Stromsteuer erhoben, ungeachtet der eingesetzten Stoffe einheitlich in Höhe von 2,05 Euro/Megawattstunde. Die Herausnahme der Nutzung zur Stromerzeugung aus der Energiesteuer entspricht Art. 14 Abs. 1 der Energiesteuer-Richtlinie. Allerdings gestattet Art. 14 Abs. 1 a) Satz 2 der Richtlinie den Mitgliedstaaten explizit, hiervon „aus umweltpolitischen Gründen“ abzuweichen.²³

2.2.2. Konkrete Ausgestaltungsmöglichkeiten für den Zuschlag

Soll der CO₂-Zuschlag möglichst gut in die Strukturen der Energiesteuer integriert werden, so liegt es sehr viel näher, den oben (unter 2.1) als „indirekt“ bezeichneten Weg zu gehen, also keine direkte Besteuerung der Emissionen vorzusehen, sondern auf die schon bestehenden (Basis-) Sätze der Energiesteuer für die einzelnen Stoffe einen Zusatzbetrag zu erheben, der sich nach den spezifischen CO₂-Emissionen der jeweiligen Stoffe richtet. Praktisch würde das bedeuten, dass der Zuschlag im Gesetz genau wie die schon existierenden Basistarife bei flüssigen Stoffen in Euro pro 1000 Liter, bei gasförmigen Stoffen in Euro pro Megawattstunde und bei Kohle in Euro pro Gigawattstunde ausgedrückt würde.²⁴

²⁰ Für Letztere gibt es im Gesetz bestimmte unter Umständen einschlägige Befreiungs- oder Vergünstigungstatbestände, die dann über gesonderte Anträge nachträglich geltend gemacht werden müssen.

²¹ Problematisierend Klinski, NVwZ 2015, 1473, 1477.

²² Stromsteuergesetz vom 24. März 1999 (BGBl. I S. 378; 2000 I S. 147), das zuletzt durch Artikel 1 des Gesetzes vom 22. Juni 2019 (BGBl. I S. 856, 908) geändert worden ist.

²³ Eingehend dazu Klinski, Ausgestaltungsmöglichkeiten einer Besteuerung von Brennstoffen zur Stromerzeugung, in: Hermann et al., Klimaschutz im Stromsektor 2030 (Hg. Umweltbundesamt. UBA Climate Change 02/2017, Anhang 2); ferner Rodi, Kohleausstieg – Bewertung der Instrumentendebatte aus juristischer und rechtspolitischer Sicht, EnWZ 2017, 195, 202 f.

²⁴ Ein solches Vorgehen plant offensichtlich auch das BMU, vgl.: Stellungnahme des BMU vom 09.08.2019: „Wenn der Steuergegenstand im Rahmen der CO₂-Bepreisung aber weiterhin einheitlich am Verbrauch der fossilen Brennstoffe und Kraftstoffe ansetzt, bestehen diese Bedenken nicht. [...] Steuerrechtlich bleibt also der Steuergegenstand identisch.“, abrufbar unter: <https://www.bmu.de/meldung/modell-zur-co2-bepreisung-ist-nicht-verfassungswidrig/>.

Eine solche Vorgehens- bzw. Regelungsweise ist möglich, weil es für jedes der besteuerten Energieprodukte einen spezifischen CO₂-Emissionsfaktor gibt, mit dem errechnet werden kann, welche Menge an CO₂-Emission entsteht, wenn eine bestimmte Menge des jeweiligen Stoffes verbrannt wird. Die für Klimaschutzinstrumente maßgeblichen CO₂-Emissionsfaktor sind EU-rechtlich festgelegt²⁵ und können hierbei zugrunde gelegt werden.

Aus der Sicht der Endkonsumenten würde sich dadurch beim Erwerb der jeweiligen Energieprodukte an der Tankstelle, bei der Heizöllieferung oder bei der Gasabrechnung ein höherer Steuerbetrag ergeben, der wie bisher in Cent pro Liter oder Kilowattstunde ausgewiesen wird. Dabei wäre der Erhöhungsbetrag für die einzelnen Stoffe unterschiedlich groß – je nachdem, welche spezifischen CO₂-Emissionen der erworbene Stoff hat.

Der oben (unter 2.1) als „direkt“ bezeichnete Weg der Emissionsbesteuerung bietet sich demgegenüber aus der Perspektive der Integration in das bestehende Energiesteuerrecht nicht an. Dieser Konstruktionsansatz würde darauf hinauslaufen, dass die Steuerschuldner bestimmte Euro-Beträge für eine bestimmte Menge an CO₂-Emissionen an den Staat zu entrichten hätten („X Euro pro Tonne CO₂-Emission“). Besteuert würde die Emission selbst, nicht das Energieprodukt, welches die Emission hervorruft. Festgelegt werden müsste, wer eigentlich die Steuer entrichten muss, wer also gegenüber dem Staat Steuerschuldner ist. Da die Emission durch die Verbrennung des jeweiligen Stoffes entsteht, läge es nahe, diejenigen als Steuerschuldner vorzusehen, die den Stoff verbrennen und daher unmittelbar für die Emission verantwortlich sind. Das wären dann (direkt) die Endkonsumenten, nicht die Unternehmen, welche die Stoffe in Verkehr bringen. In der Konsequenz müsste dafür ein neues eigenständiges Erhebungssystem für die Steuer aufgebaut werden, welches direkt bei den Endkonsumenten ansetzt. Das wäre mit einem enormen Administrationsaufwand verbunden. Strukturell ließe sich das mit dem Energiesteuersystem nicht vereinbaren.

Allerdings wäre es auch bei einer direkten Besteuerung von Emissionen denkbar, die in Verkehr bringenden Unternehmen als Steuerschuldner vorzusehen. Diese würden die Steuer dann nahe- liegenderweise wiederum an die Endkonsumenten, also an ihre Kunden weitergeben. Die Berechnungsgröße „Euro pro Tonne CO₂-Emission“ (oder Cent pro Kilogramm) wäre insoweit aber unpraktikabel, weil die Menge der CO₂-Emission dem Stoff nicht angesehen werden kann – so dass sich die Frage stellen würde, warum nicht gleich eine Umrechnung in einen bestimmten Geldbetrag je Mengeneinheit des Stoffes zugrunde gelegt werden soll. Das wäre dann praktisch auf das Gleiche hinauslaufen wie der oben beschriebene „indirekte“ Weg – die Erhebung eines zusätzlichen Geldbetrages je Mengeneinheit des in Verkehr gebrachten Stoffes.

Im Ergebnis lässt sich somit festhalten: Soll es um einen „Zuschlag zur Energiesteuer“ gehen, so bietet sich als sinnvoll und praktikabel nur die oben als „indirekt“ bezeichnete Option an, innerhalb des bestehenden Systems der Energiesteuer einen nach den spezifischen CO₂-Emissionen der einzelnen besteuerten Energieprodukte bemessenen Zusatzbetrag in Euro pro Mengeneinheit des jeweiligen Stoffes einzuführen. Für die Endkonsumenten ergibt sich dadurch ein in Cent pro Mengeneinheit berechneter Zusatzbetrag, der wie der Basissteuersatz mit dem Endpreis des erworbenen Energieprodukts zu entrichten ist.

²⁵ Siehe Anhang VI, Tabelle 1 „Brennstoffemissionsfaktoren, bezogen auf den unteren Heizwert (Hu), und untere Heizwerte je Brennstoffmasse“ der Durchführungsverordnung (EU) 2018/2066 der Kommission vom 19. Dezember 2018 über die Überwachung von und die Berichterstattung über Treibhausgasemissionen gemäß der Richtlinie 2003/87/EG des Europäischen Parlaments und des Rates und zur Änderung der Verordnung (EU) Nr. 601/2012 der Kommission, ABl. EU L 334 vom 31.12.2018, S. 1.

2.2.3. Denkbare ergänzende Regelungen

Ergänzend zur Einführung eines CO₂-Zuschlags zur Energiesteuer könnten ggf. noch weitere Korrekturen am EnergieStG vorgenommen werden, um klimapolitisch problematischen Wirkungen entgegenzuwirken. So könnte etwa die bisher bestehende Begünstigung von Diesel gegenüber Ottokraftstoff aufgehoben werden.²⁶ Möglich wäre auch die Aufhebung der Privilegierung von Kohle im Vergleich zu anderen Heizstoffen beim Steuertarif.²⁷ Und schließlich wäre es denkbar, auch die Herausnahme der Stromerzeugung aus der Energiebesteuerung zu überdenken, zumal die Energiesteuer-Richtlinie dafür ausdrücklich Raum gibt.²⁸ Auf diese Möglichkeiten soll weiter unten in der Rechtsprüfung noch zurückgekommen werden, weil sie z.T. noch weitere rechtliche Fragen aufwerfen (siehe unten, 5.1 und 5.2).

Alternativ zur Einführung eines CO₂-Zuschlags ließe sich im Übrigen auch darüber nachdenken, die gesamte Energiesteuer einheitlich an den bei der Verbrennung jeweils entstehenden CO₂-Emissionen auszurichten.²⁹ Das würde eine grundlegende Reform des gesamten Besteuerungskonzepts erfordern, also einen unvergleichbar höheren regelungstechnischen Aufwand mit sich bringen als die Einführung eines CO₂-Zuschlages. Soweit dabei die Vorgaben der Energiesteuer-Richtlinie zur Mindestbesteuerung der einzelnen Stoffe beachtet werden, stünde EU-Recht nicht entgegen. In der Sache ist allerdings zu bedenken, dass die Steuertarife auf Kraft- und Heizstoffe sehr unterschiedlich hoch liegen. So muss derzeit z.B. für die handelsübliches Heizöl eine Steuer von nur 6,135 Cent pro Liter entrichtet werden, für Diesel mit einem Schwefelgehalt von höchstens 10 mg/kg jedoch 47,40 und für Benzin je nach Beschaffenheit zwischen 65,45 und 72,10 Cent pro Liter (vgl. § 2 EnergieStG). Würde man die gesamte Energiesteuer aufkommensneutral einheitlich an den CO₂-Emissionen ausrichten, so würde sich die zu zahlende Steuer für Heizstoffe etwa verfünffachen, für Kraftstoffe zugleich etwa halbieren. Abgesehen von den dadurch ausgelösten sozialen Verwerfungen würde sich im Verkehrsbereich ein enormer Anreiz dazu ergeben, mehr Auto zu fahren – also genau das Gegenteil dessen, was eigentlich angestrebt wird. Auf dieser Grundlage ließe sich keine sinnvolle Klimapolitik betreiben. Zudem ist zu berücksichtigen, dass die Kraftstoffbesteuerung praktisch der Finanzierung der Straßenverkehrsinfrastruktur dient und politisch als durch diesen Zweck legitimiert gilt. Von daher dürfte eine solche grundlegende Strukturänderung sehr schwer öffentlich vermittelt werden können.

Außerhalb des Anwendungsbereiches des Energiesteuerrechts liegt der klimapolitisch ebenfalls besonders problematische Sektor des Luftverkehrs. Der insoweit naheliegenden Besteuerung von Flugtreibstoff parallel zur Energiesteuer für Kraftstoffe im Straßenverkehr sind insoweit recht enge völker- und EU-rechtliche Grenzen gesetzt. Auf die verbleibenden steuerrechtlichen Gestaltungsspielräume soll angesichts der Sachnähe und der sehr großen Bedeutung für den Klimaschutz dennoch weiter unten noch kurz eingegangen werden (siehe unten, 5.3).

²⁶ Insoweit wäre auch eine Unterscheidung zwischen privat und gewerblich genutztem Diesel denkbar, wie sie in anderen Ländern praktiziert wird.

²⁷ In diese Richtung z.B. Forum Ökologisch-Soziale Marktwirtschaft (FÖS), Energiesteuerreform für Klimaschutz und Energiewende (2017).

²⁸ Vgl. Klinski, NVwZ 2015, 1473, 1477.

²⁹ Zum Ganzen siehe Agora Energiewende, Eine Neuordnung der Abgaben und Umlagen auf Strom, Wärme, Verkehr (2018), sowie Forum Ökologisch-Soziale Marktwirtschaft (FÖS), Energiesteuerreform für Klimaschutz und Energiewende (2017), Nachweise in Fn. 7.

3. Die finanzverfassungsrechtlichen Spielräume

3.1. Das Finanzverfassungsrecht

Auf Grundlage von zahlreichen Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts (BVerfG) über Steuern, Entgelte und Sonderabgaben ergibt sich mittlerweile ein annähernd vollständiges Bild über die Zulässigkeit von finanziell ansetzenden Steuerungsmitteln der Umweltpolitik, bei dem nur noch wenige Fragen offen sind.

Das BVerfG versteht die Bundesrepublik als „Steuerstaat“, worunter es einen Staat versteht, der seine Aufgaben in erster Linie aus Steuermitteln zu finanzieren habe.³⁰ Das Gericht leitet dies daraus ab, dass das Grundgesetz (GG) in Art. 105 und 106 GG ausschließlich Steuern als Einnahmequellen ausdrücklich vorsieht. Die Konsequenz ist, dass an den Staat zu entrichtende Abgaben,³¹ die ihrerseits nicht den Charakter von Steuern haben, nur unter bestimmten Voraussetzungen zulässig sind (z.B. Gebühren/Entgelte oder Sonderabgaben). Auf die verbleibenden sonstigen Möglichkeiten muss hier nicht näher eingegangen werden, da für den hier betrachteten Fall – einen Zuschlag zur Energiesteuer, der in den Bundeshaushalt geht – kein Zweifel daran besteht, dass es sich um eine Steuer handelt.

3.2. Verbot der „Erfindung“ von neuen Steuertypen

Das Grundgesetz enthält zum einen Vorschriften über die Grundrechte sowie über die Grundprinzipien eines demokratischen, föderalen und sozialen Rechtsstaats (vgl. Art. 1-19 sowie Art. 20 GG). Ergänzend ist in Art. 20a GG bestimmt, dass der Staat verpflichtet ist, die natürlichen Lebensgrundlagen zu schützen, auch im Interesse künftiger Generationen. Von dieser Seite aus betrachtet mutet es merkwürdig an, wenn ausgerechnet so etwas wie die Erhebung von Steuern auf Emissionen problematisch sein soll, während andere Länder wie etwa Schweden damit keine Probleme haben. Mit einer Besteuerung von Emissionen lässt sich das in der Umweltökonomie immer wieder betonte „Verursacherprinzip“ zur Geltung bringen: Die Verursacher müssen für die von ihnen veranlassten Umweltfolgen zahlen und erhalten dadurch einen Anreiz, die Emissionen zu reduzieren. Warum sollte das mit Steuern in Deutschland nicht möglich sein?

Das Grundgesetz enthält darüber hinaus jedoch noch viele andere Bestimmungen, unter anderem solche, bei denen es um die Einnahmen und Ausgaben von Bund, Ländern und Gemeinden geht: das sog. Finanzverfassungsrecht (Art. 104a-115 GG). Darin wird insbesondere festgelegt, welche Einnahmen aus welchen Steuern jeweils dem Bund, den Ländern und den Gemeinden zustehen. Die maßgebenden Vorschriften dafür ergeben sich aus den Artikeln 105 und 106 GG. Art. 105 GG regelt, wer für die Erhebung der in Art. 106 GG aufgeführten Steuerarten jeweils die Gesetzgebungskompetenz hat. Art. 106 GG führt die betreffenden Steuerarten auf und bestimmt, wem die jeweiligen Erträge aus diesen Steuern zustehen.

Aus dem Zusammenspiel von Art. 105 und 106 GG leitet das BVerfG ab, dass der Bund keine neuen Steuerarten „erfinden“ darf, also keine Steuern, die ihrem Typus nach nicht bereits im GG vorgesehen sind. Das war lange Zeit umstritten³², wurde durch das BVerfG im Jahr 2017 jedoch

³⁰ BVerfGE 93, 319, 342 (Wasserpfennig); BVerfGE 91, 186, 201 (Kohlepfennig); BVerfGE 82, 159, 178 (Absatzfonds); BVerfGE 78, 249, 266 f. (Fehlbelegungsabgabe).

³¹ Der Begriff „Abgaben“ ist der Oberbegriff für an den Staat zu entrichtende Geldleistungen (einerseits Steuern, andererseits nichtsteuerliche Abgaben), die nicht privatrechtlicher Natur sind (wie etwa beim Kaufpreis).

³² Eingehend zum Streitstand vor der Krenbrennstoffsteuer-Entscheidung: Seer, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, § 2 Rn. 4 f. m.w.N.; Heintzen, in: v. Münch/Kunig, GG, Bd. 3 Art. 105 Rn. 46 f. m.w.N.; Pieroth, in: Jarass/Pieroth, GG, Art. 106 Rn. 2 m.w.N.; Maunz, in: Maunz/Dürig, GG, Art. 105 Rn. 46 f. sowie Art. 106 Rn. 20 m.w.N.; Kube, in: BeckOK GG, Art. 105 Rn. 42.

in seinem Beschluss zur Kernbrennstoffsteuer eindeutig geklärt.³³ Innerhalb der im GG aufgeführten Typusgruppen von Steuern ist es jedoch grundsätzlich möglich, neue Steuern zu erheben. In den Leitsätzen des Beschlusses zur Kernbrennstoffsteuer heißt es dazu:

- „1. Für die in Art. 105 und Art. 106 GG aufgeführten Steuern und Steuerarten verwendet das Grundgesetz Typusbegriffe.
2. Innerhalb der durch Art. 105 und Art. 106 GG vorgegebenen, weit zu interpretierenden Typusbegriffe steht es dem Gesetzgeber offen, neue Steuern zu „erfinden“.
3. Die Zuweisung von Gesetzgebungskompetenzen an Bund und Länder durch Art. 105 GG in Verbindung mit Art. 106 GG ist abschließend. Ein über den Katalog der Steuertypen des Art. 106 GG hinausgehendes allgemeines Steuererfindungsrecht lässt sich aus dem Grundgesetz nicht herleiten.“

Das BVerfG begründet das Verbot der Erfindung neuer „Steuertypen“ diese Einschränkung insbesondere mit zwei Gesichtspunkten. Zum einen argumentiert es systematisch, dass das GG für neue Steuerarten nicht regelt, wer die Erträge erhält, für eine neue Steuerart also eine Regelungslücke im GG entstünde.³⁴ Zum anderen argumentiert es mit dem Sinn und Zweck von Art. 105 und 106 GG, der darauf ausgerichtet sei, verbindlich zu regeln, wer die jeweiligen Einnahmen erhält (Bund, Länder oder Gemeinden): Würde der Bund neue Steuerarten erfinden können, so würde die in den Artikeln 105 und 106 GG austarierte föderale Balance der Aufteilung der Steuereinnahmen zwischen Bund, Ländern und Gemeinden gefährdet. In den Worten des BVerfG (die vom BVerfG in Klammerzusätzen aufgeführten Quellennachweise wurden von den Autoren unter Verwendung eckiger Klammern entfernt):³⁵

„Dem geschlossenen System der Art. 105 f. GG zur Verteilung des Steueraufkommens und des Ertrages der Finanzmonopole zwischen Bund, Ländern und Gemeinden kommt eine zentrale Bedeutung zu [...] Jede Unsicherheit bei der Zuordnung von Erträgen kann zu erheblichen Verwerfungen innerhalb der Finanzverfassung führen, ihrer Befriedungsfunktion [...] widersprechen und ihr Ziel, „unnötige Auseinandersetzungen zwischen Bund und Ländern“ zu vermeiden, verfehlen [...]. So wäre etwa jede „neue“ Steuer, die an eine bestimmte betriebliche Tätigkeit anknüpft [...] grundsätzlich geeignet, das Einkommen anderer in der Finanzverfassung ausdrücklich vorgesehener Steuern zu schmälern, indem sie etwa bei der Ermittlung des zu versteuernden Einkommens als Betriebsausgabe in Abzug gebracht werden kann. Insoweit bestünde die Gefahr einer Verschiebung des Steueraufkommens von den gemäß Art. 106 Abs. 3 in Verbindung mit Art. 107 Abs. 1 GG Bund und Ländern gemeinsam zustehenden Steuern (sog. Gemeinschaftsteuern) hin zu Bund oder Ländern ausschließlich zustehenden Steuern [...]“

In der Konsequenz darf der Bund folglich neue Steuern nur einführen bzw. „erfinden“, soweit sich diese den in den Artikeln 105 und (insb.) Art. 106 GG aufgeführten Steuertypen (Steuerarten) zuordnen lassen.

3.3. Die zulässigen Steuertypen – keine Steuern auf Emissionen

Unter den im Grundgesetz ausdrücklich aufgeführten Steuertypen befinden sich einige, die Anknüpfungsmöglichkeiten für eine klimapolitisch motivierte Ausgestaltung geben. Besonders geeignet dafür erscheinen insbesondere die dem Bund zustehenden „Verbrauchssteuern“ (Art. 106 Abs. 1 Nr. 2 GG) und die ebenfalls dem Bund allein zustehenden Steuerarten „Kraftfahrzeugsteuer“ und „sonstige auf motorisierte Verkehrsmittel bezogene Verkehrsteuern“ (Art. 106 Abs. 1 Nr. 3 GG).

Auch andere, auf den ersten Blick insoweit eher neutral wirkende Steuerarten können unter Umständen Ansatzpunkte für klima- oder umweltpolitisch motivierte Komponenten bieten. Das kann

³³ Dezidiert BVerfGE 145, 171 = NVwZ 2017, 1037 (Kernbrennstoffsteuer), Rn. 58 ff. sowie Ls.3.

³⁴ Ausführlich BVerfGE 145, 171 = NVwZ 2017, 1037 (Kernbrennstoffsteuer), Rn. 80 ff.

³⁵ BVerfGE 145, 171 = NVwZ 2017, 1037 (Kernbrennstoffsteuer), Rn. 91.

etwa angenommen werden für anerkannte Steuerarten wie die teilweise den Ländern und/oder den Gemeinden zustehenden Steuerarten der „Einkommensteuer“ und der „Umsatzsteuer“ (siehe für beide Art. 106 Abs. 3 GG),³⁶ die „Grundsteuer“ und die „Gewerbsteuer“ (die beide allein den Gemeinden zustehen, siehe Art. 106 Abs. 5 GG) sowie die „Grunderwerbsteuer“ (deren Erträge den Ländern zufließen, siehe Art. 106 Abs. 2 Nr. 3 GG).³⁷ Auch auf Landesebene erscheint Einiges möglich, z.B. die Einführung einer Luxussteuer oder einer Luxuswohnraumsteuer, soweit diese nach Maßgabe von Art. 105 Abs. 2a GG als örtliche „Verbrauchssteuer“ oder „Aufwandsteuer“ angesehen werden kann.³⁸

Auffällig und im vorliegenden Kontext entscheidend ist jedoch, dass das Grundgesetz offenkundig keine auf „Emissionen“ oder auf „Umweltbelastungen“ gerichteten Steuertypen kennt. Von daher sind dem Bund (und auch den Ländern) in dieser Hinsicht die Hände gebunden: Sie dürfen keine Steuern „auf Emissionen“ erheben. Die Emissionen gehören als solche nicht zu den nach den Artikeln 105 und 106 GG zulässigen Gegenständen einer Steuer. Die Emissionen sind, da der Staat keine neuen Steuertypen erfinden darf, kein zulässiger Besteuerungsgegenstand.³⁹

3.4. Insbesondere: Verbrauchsteuern

Zu den zulässige Steuertypen gehören demnach insbesondere die Verbrauchsteuern. Dieser Steuertypus ist im vorliegenden Kontext entscheidend, da die bereits existierende Energiesteuer vom BVerfG in seiner sog. Ökosteu-Entscheidung aus dem Jahr 2004 ausdrücklich als Verbrauchsteuer eingeordnet wurde.⁴⁰ Sollte an dieser Einordnung auch der CO₂-Zuschlag teilhaben, so gilt auch für den Zuschlag, dass er seiner Art nach keinen finanzverfassungsrechtlichen Bedenken begegnet.

In seinem Beschluss zur Kernbrennstoffsteuer nimmt das BVerfG ausdrücklich Bezug auf die Ökosteu-Entscheidung. Es zieht dort die Energiesteuer sogar als Beispiel für eine (zulässige) Verbrauchsteuer heran,⁴¹ so dass an der Einordnung der Energiesteuer als Verbrauchsteuer nach wie vor kein Zweifel bestehen kann.

Allerdings hat das BVerfG in seiner Kernbrennstoffsteuer-Entscheidung die Kriterien für die Zuordnung zu den Verbrauchsteuern näher ausgeformt. Allein die formale Einordnung des Zuschlags in das System der Energiesteuer dürfte nicht ausreichen, um diesen selbst seiner Art nach (ebenfalls) als Verbrauchsteuer zu qualifizieren. Es wird folglich anhand der Kriterien des BVerfG zu prüfen sein, ob auch der Zuschlag selbst die notwendigen Merkmale einer Verbrauchsteuer aufweist.

Nach der Entscheidung des BVerfG zur Kernbrennstoffsteuer ist der Begriff der Verbrauchsteuer ist als Typusbegriff weit zu verstehen, zeichnet sich jedoch durch bestimmte prägende Merkmale aus. Zusammenfassend führt das BVerfG dazu aus:⁴²

„Der Begriff der Verbrauchsteuer wird im Grundgesetz nicht definiert (a)). Er ist als Typusbegriff weit zu verstehen (b)). Die Verbrauchsteuern sind von den Unternehmensteuern abzugrenzen, die nicht die Einkommensverwendung, sondern die Einkommenserzielung zum Ausgangspunkt

³⁶ Für das Umsatzsteuerrecht ist darauf hinzuweisen, dass sich wesentliche Gestaltungsvorgaben aus dem EU-Recht ergeben.

³⁷ Vgl. Bürger u.a.: Konzepte für die Beseitigung rechtlicher Hemmnisse des Klimaschutzes im Gebäudebereich (UBA Climate Change 11/2013), 85 ff.

³⁸ Eingehend Ekardt/Klinski/Schomerus, Fortentwicklung des Klimaschutzrechts (2015), S. 390 ff.

³⁹ So auch Leisner-Egensperger: CO₂-Steuer als Klimaschutzinstrument, NJW 2019, 2218, 2221.

⁴⁰ BVerfGE 110, 274 = NVwZ 2004, 846 („Ökosteu-“), Rn. 62.

⁴¹ BVerfGE 145, 171 = NVwZ 2017, 1037 (Kernbrennstoffsteuer), Rn. 148.

⁴² BVerfGE 145, 171 = NVwZ 2017, 1037 (Kernbrennstoffsteuer), Rn. 112.

nehmen (c)). Bei der Verbrauchsteuer handelt es sich im Regelfall um eine indirekte Steuer, die beim Hersteller erhoben wird und auf eine Abwälzung auf den (End-)Verbraucher angelegt ist (d)). Der Typusbegriff der Verbrauchsteuer erfordert zudem den Verbrauch eines Gutes des ständigen Bedarfs (e)). Ferner knüpfen Verbrauchsteuern regelmäßig an den Übergang des Verbrauchsgutes aus einem steuerlichen Nexus in den steuerlich nicht gebundenen allgemeinen Wirtschaftsverkehr an (f)).“

In den nachfolgenden Absätzen erläutert das BVerfG die einzelnen Aspekte und kommt auf dieser Grundlage zu dem Ergebnis, dass die Kernbrennstoffsteuer keine Verbrauchsteuer sei. Hierzu führt die Entscheidung mehrere Gründe auf, die gegen die Einordnung als Verbrauchsteuer sprechen: Dagegen spreche schon, dass das besteuerte Gut (Kernbrennelemente) keiner privaten konsumtiven Nutzung zugänglich sei.⁴³ Die Steuer sei darüber hinaus mit dem Konzept der Verbrauchsteuer, auf die private Einkommensverwendung Zugriff zu nehmen, nicht zu vereinbaren, da sie auf eine Belastung des unternehmerischen Verbrauchs eines reinen Produktionsmittels zielt (wobei sich dies aus der Gesetzesbegründung ergebe).⁴⁴ Außerdem werde nicht an einen Akt „des Verbringens des Besteuerungsgutes aus einem steuerlichen Nexus in den allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr“ angeknüpft (wie er typischerweise beim Verkauf bzw. Erwerb eines Gutes vorliegt) an, sondern an das Einsetzen der Brennstäbe in einen Kernreaktor.⁴⁵

Demgegenüber können für die Energiesteuer (ebenso wie für die Stromsteuer) sämtliche Merkmale der Verbrauchsteuer bejaht werden (siehe im obigen Zitat des BVerfG geordnet nach den Buchstaben (c) bis (f)):

- (c) Mit der Energiesteuer wird der Verbrauch von Kraftstoffen und Heizstoffen belegt, also an die Einkommensverwendung angeknüpft, nicht an die Einkommenserzielung (wie bei der Einkommensteuer oder der Kapitalertragsteuer).
- (d) Die Steuer wird bei den Herstellern (bzw. den in Verkehr bringenden Unternehmen erhoben) und auf die Endkonsumenten abgewälzt.
- (e) Bei den besteuerten Produkten handelt es sich um Güter des ständigen Bedarfs.
- (f) Mit ihr wird auch an einen Akt „des Verbringens des Besteuerungsgutes aus einem steuerlichen Nexus in den allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr“ angeknüpft. Gemeint ist damit der Vorgang des Inverkehrbringens, typischerweise also der Verkauf bzw. Erwerb eines Wirtschaftsgutes.

Zu den ihrer Art nach zulässigen Verbrauchsteuern zählen daher grundsätzlich keine Steuern, mit denen ausschließlich Produktionsmittel belegt werden. Dass mit der Energiesteuer Stoffe bzw. Produkte besteuert werden, die nicht nur für private Zwecke, sondern *auch* in Wirtschaftsunternehmen verwendet werden, schließt ihre Einordnung als Verbrauchsteuern jedoch nicht aus. Denn dadurch wird die Energiesteuer nicht zu einer Steuer, mit der die Produktion (bzw. die Einkommenserzielung) belastet wird. Vielmehr bleibt es dabei, dass sie grundsätzlich auf die Belastung der (privaten) Einkommensverwendung (des privaten Konsums) gerichtet ist. Denn die besteuerten Kraft- und Heizstoffe sind – anders als im Falle der Kernbrennstoffsteuer die Brennelemente – kein „reines Produktionsmittel“.⁴⁶

Ausdrücklich grenzt das BVerfG die von ihm wegen der Belastung eines „reinen Produktionsmittels“ nicht als Verbrauchsteuer eingeordnete Kernbrennstoffsteuer von der als (zulässige) Verbrauchsteuer eingestuft Energie- und Strombesteuerung ab, indem es betont, dass es für die

⁴³ BVerfGE 145, 171 = NVwZ 2017, 1037 (Kernbrennstoffsteuer), Rn. 139 ff.

⁴⁴ BVerfGE 145, 171 = NVwZ 2017, 1037 (Kernbrennstoffsteuer), Rn. 149 ff., insb. 151.

⁴⁵ BVerfGE 145, 171 = NVwZ 2017, 1037 (Kernbrennstoffsteuer), Rn. 160.

⁴⁶ BVerfGE 145, 171 = NVwZ 2017, 1037 (Kernbrennstoffsteuer), Rn. 150.

Zuordnung zum Verbrauchsteuerbegriff ausreicht, wenn Güter besteuert werden, „die ‚auch‘ einer konsumtiven Nutzung zugänglich sind“.⁴⁷

Voraussetzung ist dabei, dass „regelmäßig (auch) das Ziel bleibt, primär – und nicht nur „irgendwie“ am Ende einer Handelskette – den privaten Verbrauch zu besteuern“.⁴⁸ Auch das ist der Fall, denn die Energiesteuer ist darauf ausgerichtet, dass die Steuerschuldner (nämlich diejenigen, die Kraftstoffe oder Heizstoffe in den Verkehr bringen) die Mehrbelastung auf die Endkonsumenten abwälzen. Das BVerfG bestätigt daher im Beschluss zur Kernbrennstoffsteuer ausdrücklich seine in der Ökosteuerentscheidung⁴⁹ getroffene Einordnung der früheren Mineralölsteuer und der Stromsteuer als typische Verbrauchsteuern.⁵⁰ Für die ohne Änderung ihres Wesens an die Stelle der Mineralölsteuer getretene Energiesteuer kann nichts anderes gelten.

3.5. Die Verfolgung von Lenkungszielen in Steuern

Der relativ strengen Linie des BVerfG bei der Zuordnung zu den Steuertypen steht eine relativ große Offenheit des Gerichts im Hinblick auf die Verfolgung von (umwelt-)politischen Lenkungszielen innerhalb des Steuerrechts gegenüber.

Steuern dienen grundsätzlich der Erzielung von Einnahmen für den staatlichen Haushalt. Einer darüber hinausgehenden Rechtfertigung bedürfen sie nicht. Das steht aber der Verfolgung von (auch) anderen politischen Zielen mit der Besteuerung nicht entgegen. Es ist seit langem positiv geklärt, dass der Staat eine Steuer so anlegen darf, dass sie einen Anreiz zur Verhaltensänderung bildet („Lenkungssteuern“).⁵¹ Der Lenkungsziel darf gegenüber der Einnahmeerzielung sogar im Vordergrund stehen.⁵² Praktisch ist es insbesondere möglich, die Tarife so auszurichten, dass aus bestimmten politischen Gründen erwünschtes Verhalten begünstigt und unerwünschtes belastet wird. Dabei ist allerdings darauf zu achten, dass die betreffenden Regelungen im Interesse der jeweiligen Lenkungsziele *folgerichtig* ausgestaltet werden.⁵³

Ein besonders gut geeignetes Mittel für die Verfolgung von umweltpolitischen Lenkungszielen innerhalb von Steuern ist die Verwendung von Umweltschutzkriterien bei der jeweiligen *Bemessungsgrundlage*. So verfährt das Steuerrecht beispielgebend bei der Kraftfahrzeugsteuer. Das Kraftfahrzeugsteuergesetz (KraftStG)⁵⁴ sieht aus Umweltschutzgründen nicht nur vor, dass bestimmte Fahrzeuge von der Steuer befreit werden (siehe § 3b für besonders schadstoffarme Diesel-Pkw, § 3d für Elektrofahrzeuge), sondern auch und insbesondere, dass sich die Steuer für Personenkraftwagen grundsätzlich „nach den Kohlendioxidemissionen und dem Hubraum“ bemisst (siehe § 8 Nr. 1 b KraftStG sowie hinsichtlich der Einzelheiten § 9 Abs. 1 Nr. 2 b KraftStG). Steuergegenstand ist gemäß § 1 Abs. 1 Nr. 1 KraftStG „das Halten von inländischen Fahrzeugen zum Verkehr auf öffentlichen Straßen“. Das Gesetz unterscheidet also systematisch zwischen dem Gegenstand der Steuer und ihrer Bemessung (unter anderem) anhand der jeweiligen CO₂-Emissionen. Durch die Verwendung von CO₂ als Bemessungsgrundlage schlägt die Steuer (selbstverständlich) nicht in eine Emissionssteuer um. Besteuert wird vielmehr das Halten des

⁴⁷ BVerfGE 145, 171 = NVwZ 2017, 1037 (Kernbrennstoffsteuer), Rn. 148.

⁴⁸ BVerfGE 145, 171 = NVwZ 2017, 1037 (Kernbrennstoffsteuer), Rn. 150.

⁴⁹ BVerfGE 110, 274 = NVwZ 2004, 846 („Ökosteuer“), Rn. 62.

⁵⁰ BVerfGE 145, 171 = NVwZ 2017, 1037 (Kernbrennstoffsteuer), Rn. 148.

⁵¹ Eingehend BVerfGE 93, 121, 147; (Vermögensteuer) BVerfGE 99, 280, 296 (Stellenzulage); BVerfGE 105, 73, 112 (Beamtenversorgung und Rente); BVerfGE 116, 164, 182 (Tarifbegrenzung gewerbliche Einkünfte).

⁵² Vgl. BVerfGE 16, 147/161 (Besteuerung Werkfernverkehr); BVerfGE 38, 61, 80 (Leberpfennig); BVerfGE 98, 106, 118 (Kommunale Verpackungsteuer).

⁵³ Eingehend BVerfGE, 122, 210 = NJW 2009, 48 (Pendlerpauschale), Rn. 59.

⁵⁴ Kraftfahrzeugsteuergesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom 26. September 2002 (BGBl. I S. 3818), das zuletzt durch Artikel 2 des Gesetzes vom 6. Juni 2017 (BGBl. I S. 1491) geändert worden ist.

Fahrzeugs, nicht dessen Emission. Umweltpolitisch gelenkt wird durch die Berücksichtigung von CO₂ innerhalb der Bemessungsgrundlage.

Möglich ist grundsätzlich auch eine Zweckbindung für die Verwendung der Einnahmen. Der Umstand allein, dass die Verwendung der Einnahmen einer Steuer auf bestimmte Zwecke festgelegt wird, führt nicht dazu, dass die Steuereigenschaft verneint werden und etwa ein Umschlag in die Kategorie der Sonderabgaben angenommen werden müsste.⁵⁵ Etwas anderes kann nach der Rechtsprechung des BVerfG „allenfalls dann angenommen werden, wenn Zweckbindungen in unvertretbarem Ausmaß stattfänden“.⁵⁶

Als finanzverfassungsrechtlich problematisch gelten Steuern mit Lenkungszwecken erst dann, wenn sie eine „erdrosselnde Wirkung“ haben. Von der Steuergesetzgebungskompetenz sind die Belastungen nach der Rechtsprechung des BVerfG nicht mehr gedeckt, wenn das Steuergesetz dem Zweck der Einnahmeerzielung, zuwiderliefe, indem es „ersichtlich darauf ausginge, die Erfüllung des Steuertatbestands praktisch unmöglich zu machen, also in diesem Sinne eine ‚erdrosselnde‘ Wirkung auszuüben“.⁵⁷ Erst dadurch würde die Grenze überschritten, jenseits derer „die Finanzfunktion der Abgabenerhebung in eine reine Verwaltungsfunktion mit Verbotscharakter umschlägt“⁵⁸, wofür die Besteuerungskompetenz keine ausreichende Grundlage bietet.⁵⁹ Dabei kommt es nicht darauf an, ob es einzelne Fälle gibt, in denen sich Verpflichtete wegen der Besteuerung tatsächlich zur Aufgabe der mit der Steuer belegten Tätigkeit entscheiden.⁶⁰

4. Zulässigkeit eines CO₂-Zuschlags zur Energiesteuer

4.1. Grundsätzliche Zulässigkeit des Zuschlags

In ihrer inneren Struktur werden mit der Energiesteuer bislang keine umweltpolitischen Lenkungsziele verfolgt – sieht man einmal davon ab, dass es im Rahmen der sog. Ökosteuereform 1999 zu einer pauschalen Steuererhöhung gekommen ist, die einen allgemeinen Anreiz zum Energiesparen auslösen sollte. Die einzelnen Steuertarife sind bislang nicht an umweltpolitischen Kriterien ausgerichtet. Im Gegenteil: Einige wichtige Regelungen wie die Steuerprivilegien für Diesel und für Kohle sind umweltpolitisch sogar kontraproduktiv.

Mit einem CO₂-Zuschlag zur Energiesteuer ließe sich das ändern. Allerdings ist durch die bisherigen Ausführungen noch nicht geklärt, sondern nur vorgeklärt, ob ein solcher Zuschlag mit den zugrunde liegenden finanzverfassungsrechtlichen Anforderungen zu vereinbaren wäre.

Auszugehen ist insofern von Folgendem: Da keine der im GG vorgesehenen Steuerarten bisher als *Steuergegenstand* – nämlich für das, was besteuert wird – auf Emissionen bezogen ist, ist eine Besteuerung der CO₂-Emission selbst unzulässig. Das BVerfG ist aber offen für eine umweltpolitische Lenkung innerhalb der Steuern. Deshalb ist die Berücksichtigung der Emissionen als *Bemessungsgrundlage* für Steuern unproblematisch – also im Hinblick darauf, wie besteuert wird. Möglich und zulässig ist es daher, die spezifischen CO₂-Emissionen der jeweiligen Energieprodukte im Rahmen der Energiesteuer für die neue Komponente der Steuer als Bemessungsgrundlage zu verwenden – wie bei der Kraftfahrzeugsteuer.

⁵⁵ BVerfGE 110, 274, 292 ff. (Ökosteuere), Rn. 65 ff.

⁵⁶ BVerfGE 93, 319, 348 (Wasserpennig).

⁵⁷ BVerfGE 16, 147, 161; BVerfGE 38, 61, 80; BVerfGE 98, 106, 118.

⁵⁸ BVerfGE 38, 61, 81; BVerfGE 98, 106, 118.

⁵⁹ BVerfGE 98, 106, 118.

⁶⁰ BVerfGE 38, 61, 81.

Soll der CO₂-Zuschlag am Charakter der Energiesteuer als einer ihrer Art nach zulässigen Verbrauchsteuer teilhaben, so muss er selbst die hierfür maßgeblichen Kriterien erfüllen. Allein die formale Verknüpfung mit der Energiesteuer reicht dazu nicht aus. Insoweit ist der im Rechtsgutachten von *Büdenbender* geäußerten Auffassung zuzustimmen.⁶¹

Daraus können im Ergebnis aber keine ernstlichen Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit des Zuschlags abgeleitet werden. Denn die nähere Prüfung ergibt, dass die Kriterien für eine zulässige Verbrauchsteuer auch für den Zuschlag erfüllt werden, wenn er zielgerichtet entsprechend konzipiert wird. Auch für den CO₂-Zuschlag gilt nämlich, sofern die CO₂-Emissionen lediglich als Bemessungsgrundlage für die zusätzliche Komponente der Energiesteuer verwendet werden (siehe dazu die Kriterien im BVerfG-Zitat unter 3.4):⁶²

- Mit dem Zuschlag wird der Verbrauch von Kraft- und Heizstoffen belegt, also an die Einkommensverwendung angeknüpft, nicht an die Einkommenserzielung.
- Der Zuschlag wird bei den Herstellern (bzw. den in Verkehr bringenden Unternehmen) der besteuerten Energieprodukte erhoben und von diesen auf die Endkonsumenten abgewälzt.
- Bei den besteuerten Produkten, nämlich den Kraft- und Heizstoffen, handelt es sich um Güter des ständigen Bedarfs.
- Mit dem Zuschlag wird genau wie für den Basissatz der Energiesteuer an einen Akt „des Verbringens des Besteuerungsgutes aus einem steuerlichen Nexus in den allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr“ angeknüpft.

Aus dem Umstand, dass der Zuschlag nicht nur von privaten Konsumenten, sondern auch von Wirtschaftsunternehmen zu zahlen wäre, folgt nichts anderes. Denn auch insoweit bleibt es dabei, dass der Zuschlag wie der Basissatz der Steuer nicht auf ein „reines Produktionsmittel“ erhoben würde, sondern auf Energieprodukte, die überwiegend privat konsumiert werden.

Aus alledem folgt, dass ein CO₂-Aufschlag auf die Energiesteuer verfassungsrechtlich unbedenklich als zusätzliche Komponente der Energiesteuer eingeführt werden kann. Denn es geht mit ihm um die lenkende Ausgestaltung der Energiesteuer als einer zulässigen Verbrauchsteuer, die in erster Linie den privaten Konsum adressiert und nur in zweiter Linie auch von Unternehmen zu zahlen ist. Durch die Verwendung der CO₂-Emissionen als Maßstab für die Höhe der auf die jeweiligen Energieprodukte zu zahlenden Energiesteuer schlägt die Steuer nicht von einer (zulässigen) Verbrauchsteuer auf die Energieprodukte in eine (unzulässige) Steuer „auf die Emission“ um. Nichts anderes gilt für den Zuschlag, wenn man ihn isoliert betrachtet.

Woraus ergeben sich aber dann aber die kürzlich aufgekommenen Zweifel an der verfassungsrechtlichen Zulässigkeit? Sie erklären sich schlicht daraus, dass in den betreffenden gutachterlichen Äußerungen nicht danach gefragt wurde, ob es möglich ist, CO₂ bei der *Bemessung* der Energiesteuer zu berücksichtigen, sondern unhinterfragt angenommen wurde, es gehe darum, die Energiesteuer lediglich erhebungstechnisch dafür zu nutzen, einen Zusatzbeitrag zu verlangen, dessen Gegenstand die Emissionen sind.

Für diese Erklärung spricht auch, dass *Büdenbender* in seinen Ausführungen die CO₂-Bepreisung „als Verbrauchsteuer“ ausdrücklich für zulässig erklärt,⁶³ was auch vom *Wissen-*

⁶¹ Büdenbender, Rechtliche Rahmenbedingungen für eine CO₂-Bepreisung in der Bundesrepublik Deutschland, Arbeitspapier 05/2019 des Sachverständigenrats zur Begutachtung der gesamtwirtschaftlichen Entwicklung, Juli 2019, S. 34.

⁶² BVerfGE 145, 171 = NVwZ 2017, 1037 (Kernbrennstoffsteuer), Rn. 112.

⁶³ Büdenbender, Rechtliche Rahmenbedingungen für eine CO₂-Bepreisung in der Bundesrepublik Deutschland, Arbeitspapier 05/2019 des Sachverständigenrats zur Begutachtung der gesamtwirtschaftlichen Entwicklung, Juli 2019, S. 4, 20, 23.

schaftlichen Dienst des Bundestages so angenommen wird.⁶⁴ Die betreffenden Autoren haben offenkundig übersehen, dass es bei dem erwogenen CO₂-Zuschlag zur Energiesteuer gar nicht um eine steuerliche Belastung der Emission selbst gehen muss, sondern auch eine Verwendung der Emission lediglich als Bemessungsgrundlage für einen (neuen) Teil der Energiesteuer in Betracht kommt. Dann würde der Zuschlag selbst als Teil einer Verbrauchsteuer zu betrachten sein. Dieser Weg liegt, wie die obigen Ausführungen zur konkreten Ausgestaltung des Zuschlags zeigen, auch praktisch sehr viel näher als eine Besteuerung der Emission als solcher (siehe oben, 2.2.2).

Zu diesem Missverständnis haben neben dem Umstand, dass bisher kein konkretes Regelungskonzept vorliegt, möglicherweise auch die vielen Fachdebatten beigetragen, die in denen immer nur von „X Euro pro Tonne CO₂“ die Rede ist.⁶⁵ Was aus umweltökonomischer Sicht ja auch seine Berechtigung hat. Wenn die Kommunikation aber ausschließlich auf diese Weise geführt wird, klingt es so, als gehe es um eine Steuer auf die Emission selbst. Das wäre jedoch, wie aufgezeigt, zu kurz gedacht.

Soll es dabei bleiben, dass die Energie das besteuerte Verbrauchsgut ist (also der Steuergegenstand), und dazu kommen, dass die Emission bei dem Zuschlag als Bemessungsgrundlage fungiert, so müssen die Endkonsumenten auf die bisherige Energiesteuer, die an der Tankstelle oder bei der Heizöllieferung in Cent pro Liter bemessen wird, praktisch lediglich einen zusätzlichen Betrag in Cent pro Liter entrichten. Im Übrigen könnte bei der Energiesteuer praktisch alles beim alten bleiben. Der Zuschlag würde schlicht „mitgezogen“. Auf ihn würden auch alle Ausnahme- und Befreiungstatbestände des Energiesteuergesetzes anwendbar sein, sofern sich der Gesetzgeber nicht (was denkbar ist) zu Änderungen entschließen sollte, um den Lenkungszweck zusätzlich zu unterstützen. Der Zuschlag wäre nicht als eigenständige Steuer auf die Emission zu qualifizieren, sondern als Bestandteil einer Verbrauchsteuer, denn die Emission wäre nicht Gegenstand der Steuer. Das Konzept zur Bemessung der Kraftfahrzeugsteuer bietet dafür die Blaupause.

4.2. Zulässigkeit des Zuschlags auch im Bereich Stromerzeugung

Eine weitergehende Frage ist, ob es im Rahmen der Energiesteuer als Verbrauchsteuer auch zulässig ist, den CO₂-Zuschlag auch dann zu erheben, wenn die betreffenden Heizstoffe (Kohle, Erdgas und Heizöl) zu Zwecken der Stromerzeugung verwendet werden. Denn der bisher allein bestehende Basissteuersatz der Energiesteuer wird bei einer Verwendung der Stoffe zu Zwecken der Stromerzeugung grundsätzlich nicht erhoben. Eine Erhebung allein des CO₂-Zuschlags würde zu einem gewissen Bruch in der Systematik des bisherigen Energiesteuerrechts führen. Die betreffende Differenzierung ließe sich jedoch klimapolitisch ohne weiteres rechtfertigen.

Mit der Energiesteuer-Richtlinie der EU wäre ein solches Vorgehen zu vereinbaren, denn diese sieht in Art. 14 Abs. 1 zwar grundsätzlich vor, dass die Stromerzeugung von der Energiesteuer ausgenommen wird, gestattet den Mitgliedstaaten in Art. 14 Abs. 1 a) Satz 2 jedoch ausdrücklich, hiervon „aus umweltpolitischen Gründen“ – also auch aus Gründen des Klimaschutzes – abzuweichen (siehe bereits oben, 2.2.3).

Dagegen spricht auch nicht, dass es auf diese Weise zu einer Art „Doppelbesteuerung“ der Stromerzeugung kommen würde, weil der erzeugte Strom seinerseits bereits der (EU-rechtlich

⁶⁴ Deutscher Bundestag, Wissenschaftliche Dienste, Sachstand: Einzelfragen zur steuersystematischen Einordnung einer CO₂-Steuer, WD 4 - 3000 - 094/19, 30. Juli 2019, S. 7f.

⁶⁵ So z.B. in Agora Energiewende, Eine Neuordnung der Abgaben und Umlagen auf Strom, Wärme, Verkehr (2018), sowie Forum Ökologisch-Soziale Marktwirtschaft (FÖS), Energiesteuerreform für Klimaschutz und Energiewende (2017), Nachweise in Fn. 7.

ebenfalls vorgesehenen) Stromsteuer unterliegt. Das hat der EuGH in seinem Urteil vom 4. Juni 2015 zur Vereinbarkeit der deutschen Kernbrennstoffsteuer mit Unionsrecht⁶⁶ bestätigt. In dem betreffenden Verfahren hatten die klagenden Kernkraftwerksbetreiber vorgetragen, der deutsche Gesetzgeber müsse sich auf Grundlage der Energiesteuer-Richtlinie entscheiden, ob sie die zur Stromherstellung verwendeten Brennstoffe oder den hergestellten Strom der Besteuerung unterwerfen. Der EuGH erklärte zwar, dass Art. 14 Abs. 1 der Energiesteuer-Richtlinie auf den Fall der Kernbrennstoffbesteuerung nicht anwendbar sei, weil es sich bei Kernbrennstoffen nicht um nach der Richtlinie besteuerte „Energieerzeugnisse“ handele.⁶⁷ Er leitete aber aus der Entstehungsgeschichte von Art. 14 Abs. 1 a) der EnergieSt-RL ab, dass es im EU-Steuerrecht kein Verbot der doppelten Besteuerung sowohl des Einsatzstoffes als auch des Endprodukts gibt.⁶⁸

Auch der Umstand, dass die Emissionen von Stromerzeugungsanlagen Gegenstand des EU-Emissionshandelsrechts sind, stünde einer solchen Regelung nicht entgegen, denn das Emissionshandelsrecht lässt das Steuerrecht der Mitgliedstaaten unberührt.⁶⁹ Würde ein CO₂-Zuschlag in diesem Sinne für die Stromerzeugung eingeführt, so hätte dieser praktisch die Wirkung eines CO₂-Mindestpreises im Emissionshandel. Das wäre EU-rechtlich unproblematisch. Es wird bereits in anderen Ländern – wie Großbritannien – in ähnlicher Weise praktiziert.⁷⁰ Über den Zuschlag selbst hinausgehende Belastungswirkungen könnten durch den deutschen Steuergesetzgeber – sofern gewünscht – vermieden werden, indem eine Anrechnung der Zertifikatekosten bei der Steuer vorgesehen wird, die ggf. nachträglich geltend gemacht werden könnte. Rechtlich ist eine solche Verrechnung allerdings nicht geboten.

Folglich könnte einer (isolierten) Erhebung nur des CO₂-Zuschlags, nicht aber des Basissatzes der Energiesteuer, allenfalls noch entgegengesetzt werden, das deutsche Verfassungsrecht würde eine derartige „Doppelbesteuerung“ verbieten. Auch das ist jedoch nicht ersichtlich. Insoweit ist zu betonen, dass es im deutschen „Vielsteuersystem“⁷¹ kein förmliches Verbot der mehrfachen Besteuerung desselben Gegenstands gibt, weil es hinsichtlich des Ausmaßes der steuerlichen Belastung nur darauf ankommt, dass die Leistungsfähigkeit der die Steuerlast tragenden insgesamt nicht überfordert und keine ungerechtfertigten steuerlichen Ungleichbehandlungen entstehen.⁷² An einzelnen Stellen wurden Mehrfachbesteuerungen in der Rechtsprechung zwar als problematisch angesehen. Dies betraf jedoch anders gelagerte Fälle, in denen es nicht darum ging, ob überhaupt Doppelbelastungen zulässig sind, sondern ob durch auf einzelne Sachverhalte bezogene Doppelbelastungen ungerechtfertigte Ungleichbehandlungen entstanden.⁷³ Problematisch könnte die Erhebung des CO₂-Zuschlags auch bei dem Verwendungszweck Stromer-

⁶⁶ EuGH, Urte. v. 04.06.2015, C-5/14 (Kernkraftwerke Lippe-Ems – Hauptzollamt Osnabrück), NVwZ 2015, 1122.

⁶⁷ EuGH, Urte. v. 04.06.2015, C-5/14, a.a.O. Rn. 47 f.

⁶⁸ EuGH, Urte. v. 04.06.2015, C-5/14, a.a.O. Rn. 51.

⁶⁹ Vgl. Erwägungsgrund (23) der ETS-Richtlinie 2003/87/EG, der ausdrücklich das Nebeneinander von steuer- und ordnungsrechtlichen Maßnahmen neben dem Emissionshandel gestattet: „Der Emissionszertifikatehandel sollte Teil eines umfassenden und kohärenten Politik- und Maßnahmenpakets sein, das auf Ebene der Mitgliedstaaten und der Gemeinschaft durchgeführt wird. Unbeschadet der Anwendung der Artikel 87 und 88 des Vertrags können die Mitgliedstaaten bei Tätigkeiten, die unter das Gemeinschaftssystem fallen, die Auswirkungen von ordnungs- und steuerpolitischen sowie sonstigen Maßnahmen prüfen, die auf die gleichen Ziele gerichtet sind. [...]“; im Ergebnis spricht sich auch Bührenbender für die Zulässigkeit einer parallelen Bepreisung durch den Zertifikatehandel und einer CO₂-Steuer aus, (Bührenbender, S. 28).

⁷⁰ Siehe hierzu: Matthes u.a.: Dem Ziel verpflichtet: CO₂-Mindestpreise im Instrumentenmix einer Kohle-Ausstiegsstrategie für Deutschland, Studie im Auftrag des WWF 2018, abrufbar unter: <https://www.wwf.de/themen-projekte/klima-energie/klimaschutz-und-energie-wende-in-deutschland/co2-mindestpreis-fuer-den-stromsektor/>, S. 21.

⁷¹ Kube, in: BeckOK-GG, Art. 105 Rdnr. 7; Seiler, in: Maunz-Dürig, GG, Art. 105 GG Rdnr. 50.

⁷² Kritisch Seiler, in: Maunz-Dürig, GG, Art. 105 GG Rdnr. 73 ff.

⁷³ Vgl. BVerfG NJW 1984, 2514, 2515 (Berücksichtigung von Belastungen bei Erbschaft-, Schenkung- und Grundsteuer); BVerfGE 105, 73 (Besteuerung von Beamtenpensionen und Renten) = NJW 2002, 1103, 1107 f.

zeugung daher im Hinblick auf die Grundrechte allenfalls sein, wenn es dadurch zu einer außerordentlich hohen Zusatzbelastung bei bestimmten Personengruppen kommen würde, die sich diesen gegenüber als nicht mehr zumutbare Ungleichbehandlung darstellt. Entsprechendes ist aber nicht erkennbar.

Einen mehrfachen Zugriff auf dieselbe Quelle der steuerlichen Finanzkraft gibt es bei sehr vielen Steuern auf Konsumgüter ohnehin schon dadurch, dass auf diese gleichzeitig die Umsatzsteuer erhoben wird. Eine doppelte Besteuerung zusätzlich zur Umsatzsteuer, wie sie hier entstehen würde, wäre zwar ungewöhnlich. Auch dies kommt aber im deutschen Steuerrecht durch aus vor, so im Falle der verfassungsrechtlich bisher nicht in Frage gestellten sog. Alcopopsteuer,⁷⁴ welche zusätzlich zur Branntweinsteuer (und zur Umsatzsteuer) erhoben wird. Von einer insgesamt unzumutbaren Belastung wäre die Besteuerung der Stromerzeugung durch den CO₂-Zuschlag hier im Übrigen weit entfernt.

Die zusätzlich zur Stromsteuer erfolgende Besteuerung der zur Stromerzeugung verwendeten Energieprodukte begegnet somit keinen verfassungsrechtlichen Bedenken.⁷⁵ Das gilt sowohl für den Basissteuersatz als auch (ggf. insoliert) für den CO₂-Zuschlag. Eine unzulässige Ungleichbehandlung liegt darin nicht. Insofern kann sich der Steuergesetzgeber auf die ständige Rechtsprechung des BVerfG berufen, nach der er bei der Wahl der Steuergegenstände (wie auch bei der Steuerbemessung) einen sehr weiten Wahl- und Gestaltungsspielraum genießt.⁷⁶ Danach ist der Gleichheitssatz bei Entscheidungen über die Wahl des konkreten Besteuerungsgegenstandes bereits eingehalten, „wenn der Gesetzgeber einen Sachgrund für seine Wahl des Steuergegenstandes vorbringen kann, die Berücksichtigung sachwidriger, willkürlicher Erwägungen ausgeschlossen ist“ und „die konkrete Belastungsentscheidung für ein Steuerobjekt nicht mit anderen Verfassungsnormen in Konflikt gerät“.⁷⁷

5. Möglichkeiten für ergänzende Regelungen

5.1. Aufhebung von kontraproduktiven Privilegierungen in der Energiesteuer

Die oben (siehe 2.2.3) kurz angesprochenen Privilegierungen im bestehenden Energiesteuerrecht für Diesel gegenüber Ottokraftstoffen und für Kohle gegenüber anderen Heizstoffen beruhen nicht auf EU-rechtlichen Vorgaben, sondern auf Gestaltungsentscheidungen des Steuergesetzgebers auf der nationalen Ebene. Sie sind auch nicht durch zwingende verfassungsrechtliche Gründe wie etwa den allgemeinen Gleichbehandlungsgrundsatz (Art. 3 Abs. 1 GG) geboten. Von daher könnten sie im Zuge der Einführung eines CO₂-Zuschlags – oder auch unabhängig von diesem – ohne weiteres aufgehoben werden. Eine solche Aufhebung hätte auf den Zuschlag als solchen keine Wirkungen, da sie allein den Basis-Steuersatz der Energiesteuer betreffen würde.

Speziell hinsichtlich der Angleichung des Steuertarifs für Kohle an das übliche Besteuerungsniveau bei anderen Heizstoffen (Heizöl und Erdgas) spricht sehr viel dafür, dass diese sogar verfassungsrechtlich zwingend geboten ist. Die bestehende Privilegierung der Kohle hat ein ungewöhnlich großes Ausmaß. Kohle gehört zwar seit der Schaffung des Energiesteuergesetzes

⁷⁴ Siehe das Alcopopsteuergesetz vom 23. Juli 2004 (BGBl. I S. 1857), das zuletzt durch Artikel 7 des Gesetzes vom 10. März 2017 (BGBl. I S. 420) geändert worden ist.

⁷⁵ Hierzu ausführlich: Klinski, Ausgestaltungsmöglichkeiten einer Besteuerung von Brennstoffen zur Stromerzeugung, in: Hermann et al., Klimaschutz im Stromsektor 2030 (Hg. Umweltbundesamt. UBA Climate Change 02/2017, Anhang 2).

⁷⁶ Eingehend BVerfG, Urt. v. 5.11.2014 – 1 BvF 3/11 (Rn. 42 f. m.w.N.), NVwZ 2015, 288 (Luftverkehrsteuer),

⁷⁷ BVerfG, Urt. v. 5.11.2014 – 1 BvF 3/11 (Rn. 43 m.w.N.), NVwZ 2015, 288 (Luftverkehrsteuer),

2006⁷⁸ zu den mit der Steuer belegten Energieprodukten. Der Steuersatz liegt aber im Verhältnis zum Energiegehalt nur bei gut einem Fünftel der Sätze für die Verwendung von Erdgas und Heizöl als Heizstoff.⁷⁹ Hierfür bedarf es in Ansehung des Gleichheitsgrundsatzes aus Art. 3 Abs. 1 GG einer tragfähigen Begründung.

In der damaligen Gesetzesbegründung⁸⁰ wird der auffällig niedrige Steuersatz für Kohle damit erklärt, dass dieser dem in der EU-Energiesteuer-RL 2003/96/EG⁸¹ festgesetzten Mindestbesteuerungssatz für Kohle entspreche. Das rechtfertigt es aber nicht, hinsichtlich der Kohle wesentlich andere Maßstäbe als bei anderen Heizstoffen anzulegen, bei denen deutlich – nämlich in der Größenordnung des Fünffachen – über die Mindeststeuersätze hinausgegangen wird. Von daher kann das ungleiche Vorgehen nicht mit der Energiesteuer-RL erklärt werden.

Die Festsetzung des ungewöhnlich niedrigen Satzes hätte damals unter Umständen damit begründet werden können, dass es zuvor überhaupt keine Kohlebesteuerung gegeben habe und ein moderater Übergang angestrebt werde. Mittlerweile dürfte sich an der massiven Privilegierung aber in Ansehung des auf Art. 3 Abs. 1 GG beruhenden Folgerichtigkeitsgebots⁸² nicht mehr festhalten lassen.⁸³ Deshalb dürfte insoweit ein Verfassungsverstoß vorliegen.

5.2. Erhebung der Energiesteuer auch im Bereich Stromerzeugung

Zu der Frage, ob es dem Gesetzgeber möglich ist, den CO₂-Zuschlag auch in Fällen der Verwendung von Heizstoffen für die Stromerzeugung zu erheben, ist bereits oben (positiv) Stellung genommen worden (siehe unter 4.2). Die dortigen Erwägungen gelten auch für eine generelle Erhebung der Energiesteuer – also ihres Basissatzes für Heizstoffe – in Fällen der Verwendung für Stromerzeugungszwecke. Weder das EU-Recht noch das deutsche Verfassungsrecht steht einer Belegung sowohl der eingesetzten Energieprodukte mit der Energiesteuer als auch des erzeugten Stroms mit der Stromsteuer entgegen.

5.3. Steuerliche Regelungen im Bereich Luftverkehr

Bei einer umweltpolitisch motivierten Umgestaltung von Abgaben, sollte der Luftverkehr nicht außen vorbleiben, da Fliegen die mit großem Abstand klimaschädlichste Mobilitätsform ist.⁸⁴ Zudem wächst der Anteil des Luftverkehrs an den Emissionen schnell und konstant.⁸⁵ Dennoch genießt der Flugverkehr starke Privilegierungen, die sich historisch auf das völkerrechtlich verbindliche Chicagoer Abkommen von 1944⁸⁶ und die Politik der durch dieses eingesetzten International Civil Aviation Organization (ICAO) zurückführen lassen.⁸⁷ Insoweit sehen auch die bilatera-

⁷⁸ Gesetz v. 15.07.2006 (BGBl. I 1534).

⁷⁹ Der Ausgangstarif für Kohle beträgt 0,33 €/GJ (§ 2 Abs. 1 Nr. 9 EnergieStG). Für Erdgas als Heizstoff liegt der Tarif gem. § 2 Abs. 3 Satz 1 Nr. 4 EnergieStG bei 5,50 €/MWh. Das entspricht umgerechnet einem Steuersatz von 1,527 €/GJ, liegt also bezogen auf den Energiegehalt bei dem rund 4,6-fachen des Satzes für Kohle.

⁸⁰ BT-Drs. 16/1172, S. 34 f.

⁸¹ ABl. EG L 283, 51.

⁸² Vgl. BVerfGE, 122, 210 = NJW 2009, 48 (Pendlerpauschale), Rn. 59.

⁸³ Vgl. bereits Klinski, NVwZ 2015, 1473, 1477.

⁸⁴ Umweltbundesamt: Flugreisen, abrufbar unter: <https://www.umweltbundesamt.de/umwelttipps-fuer-den-alltag/mobilitaet/flugreisen#textpart-1>, siehe auch die Ergebnisse des Rechners: <http://www.ecopassenger.org/>.

⁸⁵ Cames/Graichen, J./Siemons/Cook (Öko-Institut): Emission Reduction Targets for International Aviation and Shipping, 11/2015, IP/A/ENVI/2015-11, abrufbar unter: [https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/STUD/2015/569964/IPOL_STU\(2015\)569964_EN.pdf](https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/STUD/2015/569964/IPOL_STU(2015)569964_EN.pdf)

⁸⁶ Abkommen über die internationale Zivilluftfahrt (Chicagoer Abkommen) vom 7. Dezember 1944, dessen Art. 15 und 24 abgabenbezogene Regelungen enthalten.

⁸⁷ Siehe insb. Internationale Zivilluftfahrtorganisation: „ICAO's policies on taxation in the field of International Air transport, Fourth Edition – 2016. (Supplement to doc 8632).

len Luftverkehrsabkommen regelmäßig eine Freistellung des Luftverkehrs von bestimmten Abgaben vor.⁸⁸

Auf europäischer Ebene sind dementsprechend Energieerzeugnisse zur Verwendung als Kraftstoff für die Luftfahrt gemäß Art. 14 Abs. 1 b) der Energiesteuer-RL von der Besteuerung grundsätzlich ausgenommen. Nach Art. 14 Abs. 2 der Richtlinie steht es den Mitgliedstaaten allerdings frei, inländische Flüge zu besteuern oder bilaterale Abkommen mit anderen EU-Mitgliedstaaten zu schließen, welche eine Besteuerung vorsehen. Die bestehenden Freiräume werden von Deutschland jedoch bisher nicht genutzt. Auch die Mehrwertsteuer wird ausschließlich auf Inlandsflüge erhoben. Im deutschen Recht ergibt sich das aus § 4 Nr. 2 in Verbindung mit § 8 Abs. 2 des Umsatzsteuergesetzes⁸⁹.

Allerdings wird seit einigen Jahren die auch als „Ticketabgabe“ bezeichnete Luftverkehrsteuer auf von deutschen Flughäfen abgehende Flüge im Personenverkehr erhoben. Grundlage ist das Luftverkehrsteuergesetz (LuftVStG).⁹⁰ Das BVerfG hat die Verfassungsmäßigkeit der Luftverkehrsteuer in ihrer bisherigen Gestalt bestätigt und dabei deutlich gemacht, dass der Gesetzgeber insoweit große Gestaltungsspielräume hat, die hier ausgenutzt werden könnten.⁹¹

Gegenstand der Steuer ist nicht der Treibstoff, sondern „ein Rechtsvorgang, der zum Abflug eines Fluggastes von einem inländischen Startort [...] durch ein Luftverkehrsunternehmen zu einem Zielort berechtigt“ (§ 1 Nr. 1 LuftVStG) – praktisch also meist der Erwerb eines Tickets. Sie wird bei den Fluggesellschaften erhoben und wie eine Verbrauchsteuer an die Fluggäste überwälzt. Finanzverfassungsrechtlich ist sie nach der Einordnung durch das BVerfG jedoch keine Verbrauchsteuer, sondern eine „auf motorisierte Verkehrsmittel bezogene Verkehrsteuer“ im Sinne von Art. 106 Abs. 1 Nr. 3 GG.⁹²

Die Steuer wird gemäß § 11 Abs. 1 LuftVStG in drei Stufen pauschal je Ticket erhoben: Kurzstrecke 7,50 Euro, Mittelstrecke 23,43 Euro und Fernstrecke 42,18 Euro. Real liegen die Steuersätze sogar noch etwas niedriger (bei 7,38/23,05/41,49 Euro), weil sie nach einer nach Maßgabe von § 11 Abs. 2 LuftVStG erlassenen Rechtsverordnung⁹³ auf Basis einer Anrechnung der Einnahmen aus der Versteigerung von EU-Emissionszertifikaten des Luftverkehrs abgesenkt werden. Das Gesetz sieht insofern eine Deckelung des Gesamtvolumens auf 1 Milliarde Euro pro Jahr vor. Die Deckelung der Steuer führt dazu, dass durch steigende Passagierzahlen die Steuer pro Passagier sinkt. Da der Flugverkehr die Emissionszertifikate weitgehend kostenlos zugeteilt bekommt, betragen die Zertifikateerlöse in den letzten Jahren nur 5 bis 16 Mio. EUR/jährlich.⁹⁴ Durch die Verrechnung mit der Luftverkehrsteuer vermindert sich jedoch der Anreiz für die Branche, Emissionen einzusparen: Sofern die Emissionen nicht sinken, sinkt eben die Luftverkehrsteuer, damit das Gesamtaufkommen den Deckel nicht überschreitet.

Zudem fällt auf, dass die „Kurzstrecke“ der Luftverkehrssteuer überhaupt keine Kurzstrecke ist. Die Zuordnung zu den drei Streckentypen erfolgt über eine Länderliste, die selbst die entfernte-

⁸⁸ Eingehend zum Ganzen Pache, Möglichkeiten der Einführung einer Kerosinsteuer auf innerdeutschen Flügen, 2005, UBA-Texte: 12/05, S. 5.

⁸⁹ Umsatzsteuergesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom 21. Februar 2005 (BGBl. I S. 386), das zuletzt durch Artikel 9 des Gesetzes vom 11. Dezember 2018 (BGBl. I S. 2338) geändert worden ist.

⁹⁰ Luftverkehrsteuergesetz vom 9. Dezember 2010 (BGBl. I S. 1885; 2013 I S. 81), das zuletzt durch Artikel 9 des Gesetzes vom 27. August 2017 (BGBl. I S. 3299) geändert worden ist.

⁹¹ BVerfG, Urt. v. 5.11.2014 – 1 BvF 3/11 (Rn. 41 ff.), NVwZ 2015, 288,

⁹² BVerfG, Urt. v. 5.11.2014 – 1 BvF 3/11, (Ls. 1 und Rn. 29 ff.), NVwZ 2015, 288.

⁹³ Verordnung zur Absenkung der Steuersätze im Jahr 2019 nach § 11 Absatz 2 des Luftverkehrsteuergesetzes (Luftverkehrsteuer-Absenkungsverordnung 2019 – LuftVStAbsenkV 2019) v. 27.11.2018 (BGBl. I S. 2244).

⁹⁴ Graichen, Jakob: „Marktsituation und Wettbewerb Luft vs. Schiene“, Präsentation auf dem Fachgespräch „Inlandsflüge ersetzen“ am 10.05.2019.

ren Gebiete Russlands dem Kurzstreckenbereich zuordnet. Enthalten sind auch alle typischen Mittelmeer-Reiseländer. Speziell die Kurzstrecke wird unverhältnismäßig niedrig besteuert.⁹⁵

Im Rahmen einer umweltpolitisch motivierten Umgestaltung der steuerlichen Regelungen im Luftverkehr stünden dem Bund unter dem gegebenen völker-, EU- und verfassungsrechtlichen Rahmen mehrere Möglichkeiten offen. In Betracht kommen insbesondere:

(1.) Erhebung der Energiesteuer auf Kerosin

Es wäre möglich, Flugtreibstoff jedenfalls für Flüge innerhalb Deutschlands, für alle Flüge innerhalb der EU oder auf Grundlage bilateraler Abkommen zwischen bestimmten (EU-)Staaten zu besteuern. Die EU-Kommission, fast alle Fraktionen des Europäischen Parlaments und viele Mitgliedstaaten unterstützen die Abschaffung der Steuerfreiheit für Flugtreibstoff. Allerdings bedarf es für eine EU-weite Regelung einer einstimmigen Entscheidung darüber im Rat (Art. 113 AEUV). Deshalb ist eher nicht damit zu rechnen, dass kurzfristig eine EU-weite Regelung verabschiedet werden kann. Es könnten jedoch die bestehenden Freiräume der Energiesteuer-RL genutzt werden, also bilaterale Abkommen mit anderen EU-Mitgliedstaaten geschlossen werden, welche eine Besteuerung für Flüge (innerhalb⁹⁶ und) zwischen diesen Staaten vorsehen.

(2.) Reformen bei der Luftverkehrsteuer/Ticketabgabe

Im Rahmen der sog. Ticketabgabe stehen verschiedene rechtskonform ausgestaltbare Reformoptionen zur Verfügung:

- Es wäre möglich, die Deckelung der Einnahmen sowie die Koppelung der Höhe an den Emissionshandel aufzuheben.
- Die einzelnen Steuersätze könnten wesentlich erhöht werden. Allein um die Mehrwertsteuerbefreiung für intra-EU- und internationale Flüge auszugleichen, müsste die Steuer ungefähr um den Faktor 4 bis 9 erhöht werden. Wichtig wäre insbesondere die deutliche Erhöhung der Kurzstreckensteuer.
- Dabei könnte auch daran gedacht werden, eine zusätzliche Stufe für den innerdeutschen Kurzstreckenbereich einzuführen, die aus Gründen des Anreizes, stattdessen Bahn oder Bus zu fahren, höher als die für sonstige Kurzstrecken liegen könnte. Allerdings wäre zu bedenken, dass die Steuer bei Inlandsflügen ohnehin zweimal anfällt.
- Denkbar erscheint auch die Festlegung von Steigerungsstufen (z.B. in drei- oder fünf-Jahresschritten).
- Hinzu könnte als weitere, sehr wichtige Änderung die zusätzliche Erstreckung auf den Luftfrachtverkehr kommen, der bisher komplett von der Steuer ausgenommen ist.

Speziell zur Erstreckung auf den Luftverkehr sei ergänzt: Gegen eine solche Erweiterung wären keine finanzverfassungsrechtlichen Bedenken zu erheben. Denn die Luftverkehrsteuer ist als „Verkehrsteuer“ nicht an die engen Kriterien für Verbrauchsteuern gebunden (siehe dazu oben, 3.3). Sie darf also auch auf die Besteuerung unternehmerischer Tätigkeit (hier des Transports von Gütern für den Handel) gerichtet werden. Zudem ist zu bedenken, dass die Steuer wie eine Verbrauchsteuer so konstruiert werden könnte, dass sie an die Luftfrachtkunden weitergegeben wird, welche die Mehrbelastungen in ihre Produkte einpreisen können.

⁹⁵ Ein Schaubild zeigt Wikipedia, Luftverkehrabgabe: <https://de.wikipedia.org/wiki/Luftverkehrabgabe>.

⁹⁶ Für Inlandsflüge könnte die Besteuerung auch ohne bilaterale Abkommen umgesetzt werden.

6. Ergebnisse

6.1. Zur Zulässigkeit eines CO₂-Zuschlages

Die Analyse hat aufgezeigt, dass zwar eine direkte Besteuerung von CO₂-Emissionen nach herkömmlichem Verständnis des Finanzverfassungsrechts nicht möglich ist, weil das Grundgesetz nach Auffassung des BVerfG einen abschließenden Katalog von zulässigen Steuertypen vorgibt. Gestattet ist es dem Bund als Steuergesetzgeber jedoch, die ausdrücklich im Grundgesetz vorgesehenen Steuertypen zu nutzen, um mit der Steuer umweltpolitische Lenkungseffekte auszulösen – zum Beispiel die CO₂-Emissionen durch Einsparung von fossiler Energie zu senken.

Die Energiesteuer ist eine zulässige Verbrauchsteuer im Sinne von Art. 106 Abs. 1 Nr. 2 GG. An dem Charakter der (zulässigen) Verbrauchsteuer hat auch ein „CO₂-Zuschlag“ zur Energiesteuer teil, sofern dieser selbst die Kriterien einer zulässigen Verbrauchsteuer erfüllt.

Die Einführung eines CO₂-Zuschlags zur Energiesteuer ist auf dieser Grundlage verfassungsrechtlich unbedenklich möglich. Entscheidend ist insoweit, den Zuschlag nicht als Steuer „auf die Emission“ zu konzipieren, die CO₂-Emissionen also nicht selbst zum Steuergegenstand zu machen, sondern diese lediglich in der Funktion der Bemessungsgrundlage zu verwenden – wie es bei der Kraftfahrzeugsteuer schon heute praktiziert wird. Das bedeutet: Der CO₂-Zuschlag wird wie die Energiesteuer mit ihrem Basissatz auf die jeweiligen Energieprodukte (Kraft- und Heizstoffe) erhoben, seiner Höhe nach aber anhand der spezifischen CO₂-Emissionen der jeweiligen Energieprodukte bemessen. Die CO₂-Emissionen der jeweiligen Stoffe werden somit dazu verwendet, die Höhe des Zuschlags festzulegen, sind aber selbst nicht Gegenstand der Steuer. Der Charakter der Energiesteuer als einer zulässigen Verbrauchsteuer schlägt dann auch hinsichtlich des Zuschlags nicht in eine (unzulässige) Steuer auf die Emissionen um.

6.2. Zu möglichen weiteren Reformen im Energiebereich

Die Betrachtungen zu weiteren Möglichkeiten für Reformen innerhalb des Energiesteuerrechts und zu sinnvollen ergänzenden Instrumenten haben ergeben:

Es ist verfassungsrechtlich (und auch EU-rechtlich) zulässig, auch den bisher aus der Energiesteuer herausgenommenen Bereich der Verwendung von Öl, Gas und Kohle *zum Zwecke der Stromerzeugung* und/oder speziell den CO₂-Zuschlag in die Energiesteuer einzubeziehen. Darin läge mit Blick auf die für den erzeugten Strom erhobene Stromsteuer keine unzulässige Mehrfachbesteuerung.

Ohne weiteres möglich ist es auch, die bisher im Energiesteuerrecht angelegten Privilegierungen für Diesel gegenüber Ottokraftstoffen sowie für Kohle im Vergleich zu anderen Heizstoffen aufzuheben. Letzteres erscheint verfassungsrechtlich sogar geboten.

Es steht dem Bundesgesetzgeber auch offen, den Luftverkehr in eine größer angelegte klimapolitische Steuerreform einzubeziehen. Konkret wäre es ihm möglich, Kerosin bei Inlandsflügen zu besteuern und sich mit anderen Staaten bilateral gegenseitig auf eine Besteuerung von Kerosin zu verständigen. Darüber hinaus bietet sich insbesondere eine Reform der Luftverkehrsteuer („Ticketabgabe“) an. Darin könnten die Steuersätze erhöht oder anders gestaffelt und die bisher vorgesehene Deckelung des Gesamtvolumens in Abhängigkeit vom Emissionshandel aufgehoben werden. Erweitert werden könnte die Luftverkehrsteuer auch verfassungsrechtlich unbedenklich auf die Luftfracht.

6.3. Einordnung und Ausblick

Das Konzept des CO₂-Zuschlags wird die gewünschte Wirkung für den Klimaschutz in den Bereichen Verkehr und Gebäude nur entfalten können, wenn er eine auf den Märkten der betreffenden Energieprodukte ausreichend spürbar ist, um einen Anreiz zur Änderung des Verbrauchsverhaltens zu setzen. Der CO₂-Zuschlag kann in diesen beiden Bereichen auch nicht das einzige politische Steuerungs- und Anreizinstrument sein.

Ein relativ niedrig angesetzter Zuschlag würde möglicherweise schon bald verpuffen, insbesondere bei den Kraftstoffen, bei denen es dann nur zu einer geringen Preissteigerung an den Zapfsäulen kommen würde. Deshalb wird es insbesondere mit dem Blick auf die mittel- und langfristige Perspektive wichtig sein, von vornherein einen wirkungsvollen Steigerungspfad festzulegen und/oder mit einem geeigneten Rahmenrecht sicherzustellen, dass es zu einer Nachsteuerung kommt, sofern die Anreize zur Verhaltensänderung nicht stark genug sind. Hierzu könnte namentlich ein sinnvoll ausgestaltetes Klimaschutzgesetz beitragen, mit dem sichergestellt wird, dass die weitere Entwicklung kontinuierlich ausgewertet und konsequent reagiert werden kann, wenn es nicht zu den angestrebten Wirkungen oder zu unerwünschten Fehlwirkungen kommen sollte.

Mit der Frage, welche Einstiegshöhe und welche Steigerungsstufen und Nachsteuerungsmechanismen hierfür sinnvoll sind, hat sich das rein auf die Prüfung der rechtlichen Zulässigkeit eines CO₂-Zuschlags gerichtete Gutachten naturgemäß nicht beschäftigen können. Das Gleiche gilt für die sich anschließende Fragen, welche zusätzlichen Instrumente im Verkehrs- und Gebäudebereich erforderlich sind, um die angestrebten Klimaschutzwirkungen tatsächlich erreichen zu können, und wofür die eingenommenen Gelder verwendet werden (sollten).

Im Hinblick auf nötige weitere Instrumente sei hier nur darauf hingewiesen, dass preisliche Anreizinstrumente ihre Wirkung nur auf Personen bezogen entfalten können, die eine Entscheidungsverantwortung tragen, und nur auf Zeitpunkte bezogen, zu denen ihnen eine Entscheidung für eine Verhaltensänderung getroffen werden kann. Das bedeutet: Preisinstrumente können ins Leere gehen, wenn die Entscheidungsverantwortlichen die Belastungen auf Dritte überwälzen können (wie die Vermieter auf die Mieter bei den Betriebskosten⁹⁷). Und Preisinstrumente versagen auch, wenn für längere Zeiträume bindende Entscheidungen bereits getroffen wurden (sog. Pfadabhängigkeit). Letzteres spricht auch dagegen, ein Instrument zu wählen, dessen Preiswirkungen in der Zukunft relativ unklar sind, so dass darauf spekuliert werden kann, sie würden auf absehbare Zeit gering bleiben (wie es beim EU-Emissionshandel mehr als ein Jahrzehnt beobachtet werden konnte).

Daher ist es mitentscheidend, Preisinstrumente wie einen CO₂-Zuschlag zur Energiesteuer durch geeignete weitere Instrumente zu ergänzen und einzurahmen (wie z.B. durch eine Beschränkung der Überwälzbarkeit von Heizkosten auf die Mieter, Investitionsanreize in die energetische Gebäudesanierung, mehr Investitionen zur Steigerung der Attraktivität des nichtmotorisierten und öffentlichen Verkehrs – bei gleichzeitiger Senkung der Investitionen für den Autoverkehr – sowie zur Schaffung der Infrastruktur für Elektromobilität usw.). Mit Blick auf die Sozialverträglichkeit muss zudem dafür Sorge getragen werden, dass die entstehenden Mehrbelastungen auf geeignete Weise kompensiert werden – gezielt vor allem dort, wo es die niedrigen Einkommensgruppen besonders stark treffen würde.

⁹⁷ Hinsichtlich des CO₂-Zuschlags oder der Energiesteuer ließe sich das durch eine ausdrückliche gesetzliche Regelung vermeiden. Eingehend zu dieser Möglichkeit Klinski, in: Bürger u.a.: Konzepte für die Beseitigung rechtlicher Hemmnisse des Klimaschutzes im Gebäudebereich (UBA Climate Change 11/2013), S. 204 ff.