
Rechtliche Rahmenbedingungen für eine CO₂-Bepreisung in der Bundesrepublik Deutschland

Prof. em. Dr. Ulrich Büdenbender
(Technische Universität Dresden)

Arbeitspapier 05/2019*)
Juli 2019

*) Die Arbeitspapiere geben die persönliche Meinung der Autoren wieder und nicht notwendigerweise die des Sachverständigenrates zur Begutachtung der gesamtwirtschaftlichen Entwicklung.

**Rechtliche Rahmenbedingungen
für eine CO₂-Bepreisung
in der Bundesrepublik Deutschland**

Analyse für den Sachverständigenrat zur Begutachtung der gesamtwirtschaftlichen Entwicklung

zur Erstellung eines Sondergutachtens für die Bundesregierung zur möglichen Einführung einer CO₂-Steuer

von Prof. Dr. Ulrich Büdenbender, Düsseldorf

Zusammenfassung der wesentlichen Ergebnisse der Analyse zu den rechtlichen Rahmenbedingungen für die Einführung einer CO₂-Steuer

I. Europarecht

Gegen die Einführung einer CO₂-Steuer bestehen europarechtlich keine Bedenken. Dies gilt sowohl für die – politisch eindeutig vorzuzugswürdige – koordinierte Einführung mit EU-weiter Geltung als auch für einen nationalrechtlichen Alleingang.

1. Artikel 110 AEUV erlaubt die Einführung nationaler Steuern, wenn dies im Verhältnis zwischen inländischen Betroffenen und Betroffenen aus der EU einheitlich und damit diskriminierungsfrei erfolgt. Infolge inländischer und EU-weiter (Importe erfassender) Unterwerfung von CO₂-Emissionen unter ein CO₂-Steuergesetz würde die Diskriminierungsfreiheit gewahrt.
2. Eine CO₂-Steuer mit einer Gleichbehandlung von Inländern und EU-Ausländern ist weder ein Zoll noch eine zollgleiche Abgabe, sondern eine diskriminierungsfreie CO₂-Bepreisung. Sie verstößt daher nicht gegen Art. 30 AEUV.
3. Sekundärrechtlich gestattet die Verbrauchssteuer-Richtlinie 2008/118/EG die Einführung einer CO₂-Steuer in der Bundesrepublik Deutschland, da es sich um eine Verbrauchssteuer im Sinne der Richtlinie handelt (zur Begründung s. III. 1.)
4. Die Energiesteuerrichtlinie 2003/96/EG steht der Einführung einer CO₂-Steuer in der Bundesrepublik Deutschland ebenfalls nicht entgegen. Sie fordert lediglich die Erhebung von Energiesteuern mit in Anlagen zu der Richtlinie insoweit unterschiedlich geregelten Mindestsätzen im Sinne einer EU-weiten Harmonisierung der Steuerbelastungen aus dem Energieverbrauch. Daraus folgt allein ein Verbot der Unterschreitung dieser Sätze. Für die hier analysierte Thematik spielt die Energiesteuerrichtlinie somit lediglich im Hinblick auf die Verwendung der mit einer CO₂-Steuer vereinnahmten Finanzmittel unter dem Aspekt der Rückgewähr dieser Mittel an die Verbraucher eine Rolle, nicht aber im Hinblick auf die Kompetenz zum Erlass eines CO₂-Steuergesetzes.

5. Eine CO₂-Steuer gilt, je nach der Ausgestaltung, vollständig additiv, nur teilweise additiv oder kompensierend mit wechselseitigen Verrechnungsmöglichkeiten im Hinblick auf den europäischen Zertifikatehandel. Dies hat zur Konsequenz, dass aus Sicht der CO₂-Emittenten bzw. der CO₂-Steuer-Schuldner zwei unterschiedlich gestaltete Preissignale wirken. Anders als im Verhältnis zu staatlichem Ordnungsrecht, welches im Bereich des umweltrechtlichen Vorsorgeprinzips (§ 5 Abs. 1 Nr. 2 BImSchG) die Festlegung von CO₂-Emissionsgrenzwerten ausschließt, ist die Erhebung einer CO₂-Steuer neben dem Zertifikatehandel möglich. Dies gilt unabhängig davon, ob eine derartige Steuer EU-weit harmonisiert oder in nationalen Alleingängen eingeführt wird.
6. Ökonomisch wirkt eine den jeweiligen CO₂-Zertifikatepreis übersteigende CO₂-Steuer wie ein CO₂-Mindestpreis, wenn eine Verrechnung der Steuer und der Zertifikatepreise zugelassen wird.
7. Bisher gibt es in zahlreichen Staaten der EU bereits CO₂-Steuergesetze mit deutlich unterschiedlicher Ausrichtung. Andere Staaten kennen, wie bisher auch die Bundesrepublik Deutschland, derartige Gesetze nicht. Eine EU-weite Harmonisierung bzgl. des Erlasses und der Ausgestaltung von CO₂-Steuergesetzen würde durch eine entsprechende europarechtliche Richtlinie deutlich erleichtert. Der Erlass ist rechtlich zulässig, unterliegt jedoch nach Art. 192 Abs. 2 a) AEUV dem Erfordernis der einstimmigen Inkraftsetzung im Wege sog. „Besonderer Gesetzgebung“ auf Initiative des Rates der EU. Die politische Barriere für ein solches Vorgehen ist hoch. Stattdessen ist europarechtlich eine Abstimmung der an einer möglichst einheitlichen EU-Klimaschutzpolitik interessierten Staaten zulässig.
8. Als Alternative zur nationalen Einführung einer CO₂-Steuer kommt eine nationale Erweiterung des Zertifikatehandels auf die bisher nicht erfassten Sektoren (Verkehr; Landwirtschaft; Wärmemarkt) in Betracht. Rechtsgrundlage hierfür ist Art. 24 der Richtlinie 2003/87/EG für den Zertifikatehandel. Entgegen der Rechtsauffassung des Bundesumweltministeriums bedarf es hierfür keiner europarechtlichen Änderung des Art. 24.

II. Wirtschaftsvölkerrecht

Das Wirtschaftsvölkerrecht (WTO; GATT) dient der Freiheit des Welthandels und der Vermeidung von Diskriminierungen im Welt-handel. Die Regelungen stehen der Einführung einer CO₂-Steuer nicht entgegen, wenn sie im Verhältnis von Inländern und Auslän-dern diskriminierungsfrei erfolgt.

III. Verfassungsrecht

1. Verfassungsrechtlich ist der Erlass eines CO₂-Steuergesetzes als Verbrauchssteuer nach Art. 106 GG zulässig. Dies setzt jedoch eine zutreffende Qualifizierung als Verbrauch i.S. des Art. 106 GG vo-raus. Anknüpfungspunkt darf daher nicht die jeweilige CO₂-Emission sein, da sie das Ergebnis des Verbrauchs, nicht aber der Verbrauch selbst ist. Auch eine Anknüpfung an Produktionsmittel, deren Betätigung CO₂ ausstößt, ist ausgeschlossen. Sachgemäß ist daher eine Anbindung an die Stoffe, deren Nutzung (und damit Ver-brauch) CO₂ ausstößt.
2. Grundsätzlich besteht für diese Anbindung eine Bandbreite von Möglichkeiten, über die gesamte Wertschöpfungskette hinweg von der Produktion über verschiedene Handelsstufen bis hin zum End-verbrauch.
3. Diese nationalrechtliche Bewertung wird jedoch europarechtlich überlagert, da zur Vermeidung einer Bewertung als zollgleiche Ab-gabe und damit eines Verstoßes gegen Art. 30 AEUV nach der Rechtsprechung des EuGH die Steuerbelastung für Inländer und für EU-Ausländer auf derselben Wertschöpfungsstufe stattfinden muss. Daher muss die Anknüpfung für die Erhebung der CO₂-Steuer über die verschiedenen Wertschöpfungsstufen hinweg so gewählt werden, dass eine Gleichbehandlung inländischer Vorgänge mit Importvor-gängen erreicht wird (vgl. IV.).
4. Das Umweltbundesamt empfiehlt anstatt der Neueinführung einer CO₂-Steuer den Weg eines Aufschlages auf bisherige Energiesteu-ern. Entgegen der Auffassung des Amtes ist ein solches Vorgehen

verfassungsrechtlich keinen geringeren Hürden als eine eigenständige CO₂-Steuer ausgesetzt und rechtspolitisch nicht empfehlenswert.

5. Eine CO₂-Bepreisung mittels Erhebung einer Sonderabgabe (parafiskalischer Abgabe) auf die Stoffe mit CO₂-Emissionen ist wegen verfassungsrechtlicher Restriktionen für die Erhebung derartiger Abgaben nach der Rechtsprechung der BVerfG nicht empfehlenswert.

IV. Sonderprobleme bei Importen und Exporten

1. Die europarechtlichen Anforderungen an die Einführung einer CO₂-Steuer im Sinne der Gleichbehandlung von Inländern und EU-Ausländern gelten für das Verhältnis inländischer Vorgänge und Importe in die Bundesrepublik Deutschland und EU-ausländischer Vorgänge sowie Exporte aus der Bundesrepublik Deutschland in das betroffene EU-Ausland gleichermaßen.
2. Soweit im EU-Ausland bereits eine CO₂-Steuer erhoben wird, muss entschieden werden, ob nach Importen in die Bundesrepublik Deutschland erneut eine CO₂-Steuer erhoben wird. Im Ergebnis führt dies zu einer Doppelbesteuerung. Ein ausdrückliches Verbot einer solchen Doppelbesteuerung enthält das Europarecht nicht, solange die CO₂-Steuer für rein inländische Vorgänge und für Importe aus dem Ausland auf derselben Stufe der Wertschöpfung erhoben wird. Gleichwohl nähert sich eine solche Doppelbelastung einer Diskriminierung und ist dem Risiko einer Akzeptanz durch den EuGH ausgesetzt. Im Sinne einer EU-weiten Koordination der Klimaschutzpolitik bestehen erhebliche Bedenken gegen eine mehrfache Belastung identischer Waren mit CO₂-Steuern entlang der Wertschöpfungskette.

3. Die unter IV. 2. dargestellten Aspekte gelten ebenso für Exporte aus der Bundesrepublik Deutschland in das EU-Ausland, wenn im Inland (nach deren gesetzlicher Einführung) bereits eine CO₂-Steuer erhoben wird und im EU-Ausland nach der dortigen Steuergesetzgebung erneut eine CO₂-Steuer fällig wird.
4. Die unter IV. beschriebenen Probleme bestehen nur, wenn in dem Staat, in dem die Lieferung von CO₂-relevanten Produkten an Endverbraucher erfolgt, die Besteuerung für heimische Produktion und für Importe erst auf der Ebene der Belieferung von Endverbrauchern ansetzt, und in dem Staat, aus dem "Vorprodukte" oder die produzierten Waren selbst bezogen werden, bereits eine CO₂-Steuerpflicht entsteht. Eine ungleiche Besteuerung der Produktion heimischer Erzeugnisse (z. B. erst auf der Endverbraucherstufe) und von Importen (z. B. bereits bei der Produktion) scheidet an Art. 30 AEUV (vgl. II. 2.).

V. Mittelverwendung

1. Das Wesen von Steuern liegt in Zahlungspflichten gegenüber dem Staat ohne einen irgendwie gearteten Anspruch des Steuerpflichtigen auf Gegenleistung (§ 3 Abs. 1 AO). Dies gilt auch für CO₂-Steuern.
2. Der Staat ist jedoch nicht gehindert, dass Finanzaufkommen aus einer CO₂-Steuer zweckgebunden einzusetzen. Insoweit verfügt er über einen breiten politischen Ermessensspielraum.
3. Für eine derartige Zweckbindung kommen verschiedene Möglichkeiten in Betracht:
 - Direkte Rückzahlung an Verbraucher, einheitlich oder unter sozialem Aspekt gestaffelt, auch differenziert zwischen Privatpersonen und Unternehmen.
 - Reduzierung der Energiesteuern unter Beachtung der aus der Energiesteuerrichtlinie 2003/96/EG resultierenden Mindestsätze.

- Staatliche Übernahmen eines Teiles der EEG-Umlage mit der Konsequenz einer Reduzierung der zu Lasten der Stromverbraucher verbleibenden EEG-Umlage.
4. Eine Verwendung der CO₂-Steuer zur Reduzierung der EEG-Umlage für die Gesamtheit der Stromverbraucher ist beihilferechtlich zulässig. Zwar handelt es sich, auch nach der neueren Rechtsprechung des EuGH, in Folge des Einsatzes staatlicher Finanzmittel um eine Beihilfe. Diese lässt sich jedoch aufgrund der mit dem EEG verfolgten Zielsetzung einer Förderung regenerativer Energien und damit letztlich auch des Klimaschutzes rechtfertigen. Diese Rechtfertigung entspricht der bisherigen Praxis der EU-Kommission zur europarechtlichen Akzeptanz der seitens der Stromverbraucher aufgebrachten EEG-Umlagen nach Art. 107 AEUV.

VI. Essentielle Elemente eines CO₂-Steuergesetzes

1. Ein CO₂-Steuergesetz muss aus verfassungsrechtlichen Gründen alle wesentlichen Elemente für eine solche Steuer enthalten.
2. Eine "gleitende" Steuerhöhe durch Verweise auf externe Größen, z. B. in Form einer Abhängigkeit von den Preisen für CO₂-Zertifikate im Sinne einer Harmonisierung der CO₂-Steuer mit dem CO₂-Zertifikatepreisen, ist unzulässig.
3. Sonderregelungen zur Entlastung der energieintensiven Wirtschaft auf internationalen Märkten sind zur Vermeidung einer Verlagerung der Produktion in Staaten, die eine CO₂-Bepreisung nicht kennen, möglich. Der bestehende Zertifikatehandel kennt eine vergleichbare Regelung durch die unveränderte kostenlose Zuteilung von Zertifikaten in solchen Fällen trotz des grundsätzlichen Bestrebens nach Versteigerung aller Zertifikate.

VII. CO₂-Bepreisung und Ausstieg aus der Kohleverstromung

1. Die sogenannte Kohlekommission hat ein Konzept zum Ausstieg aus der Kohleverstromung vorgelegt, das nach den deutlichen Äußerungen maßgeblicher Politiker die Basis für eine entsprechende gesetzliche Regelung bilden wird. Angestrebt wird eine Regelung über die

Betroffenheit und den Zeitpunkt des Ausstiegs für jedes Kohlekraftwerk (Braun- und Steinkohlekraftwerke) einschließlich hierfür zu gewährender, aus Art. 14 GG (Eigentumsschutz) resultierender Übergangsregelungen, bis hin zu Zahlungen zum Ausgleich für vorzeitige Stilllegungen. Kommt es nicht zu einem Konsens mit den Kraftwerksbetreibern, empfiehlt die Kommission ordnungsrechtliche Maßnahmen d. h. die hoheitliche Stilllegung der Kraftwerke.

2. Die politische Willensbildung für ein solches Vorgehen erscheint eindeutig und eine Ersetzung durch die Maßgeblichkeit eines CO₂-Steuergesetzes (zusätzlich zu den insoweit ohnehin eingreifenden Regeln des Zertifikatehandels) unrealistisch. Erwogen werden könnte jedoch eine Option zu Gunsten der Kraftwerksbetreiber, statt einer Stilllegung eine Unterwerfung unter ein CO₂-Steuergesetz zu akzeptieren. Einzelheiten eines solchen Weges bedürfen konkreter Überprüfung.

Gliederung

I.	Anlass für die Analyse	10
II.	Denkbare Instrumente für eine CO₂-Bepreisung.....	11
1.	Zertifikatehandel	11
a)	Grundlagen.....	11
b)	Relevante Mehrheiten für Änderungen	11
2.	Einseitige nationale Erweiterung.....	12
a)	Rechtsgrundlage.....	12
b)	Rechtliche Zulässigkeit.....	13
3.	CO₂-Bepreisung durch eine Steuer oder eine Sonderabgabe	17
a)	CO₂-Steuer	18
b)	CO₂-Sonderabgabe	18
III.	Europa- und verfassungsrechtliche Rahmenbedingungen für die rechtsgrundsätzliche Zulässigkeit der Einführung einer CO₂-Steuer	20
1.	Europarecht.....	20
a)	Überblick	20
b)	Europäisches Steuerrecht.....	21
c)	Zulässigkeit einer parallelen CO₂-Bepreisung durch den Zertifikatehandel und einer CO₂-Steuer.....	25
d)	Sonderprobleme für Importe und Exporte mit Relevanz für CO₂-Emissionen.....	28
2.	Wirtschaftsvölkerrecht.....	32
3.	Finanzverfassungsrecht.....	32
4.	Eigenständige CO₂-Steuer oder Aufschlag auf bestehende Energiesteuern?.....	33
5.	Verhältnis von CO₂-Steuern und Zertifikatepreisen	36
a)	CO₂-Steuern nur für nicht vom Zertifikatehandel erfasste Bereiche	36
b)	CO₂-Steuer neben dem Zertifikatehandel	37
6.	Zweckfreiheit der Steuererhebung und mögliche Mittelverwendung	38
7.	Ergebnis zur rechtsgrundsätzlichen Zulässigkeit einer CO₂-Steuer	39
IV.	Notwendige Elemente eines CO₂-Steuergesetzes.....	39
V.	Verwendung des CO₂-Steueraufkommens.....	40
1.	Direkte Zahlungen	41
2.	Steuersenkungen	41
3.	Senkung der EEG-Umlage	42
a)	EEG-Umlage als Beihilfe.....	43
b)	Rechtfertigung der Beihilfe.....	44
4.	Gesamtbewertung der verschiedenen Varianten eines Rückflusses der CO₂-Steuer	45
VI.	Ausstieg aus der Kohleverstromung und CO₂-Steuern	46
1.	Konzept der Kohlekommission.....	46
2.	Möglichkeit einer Kombination mit einer CO₂-Steuer	47

I. Anlass für die Analyse

Die Diskussion über notwendige Maßnahmen für den Klimaschutz nimmt weltweit, insbesondere aber auch in der Bundesrepublik Deutschland, an Intensität zu. Hierfür wurden sehr ehrgeizige quantitative Ziele auf der Zeitachse beschlossen, deren Erreichbarkeit fraglich ist. Dies führt generell und insbesondere auch in der Bundesrepublik Deutschland zur Überprüfung bestehender Instrumente und zur Diskussion über deren Erweiterung, wozu auch die Einführung einer CO₂-Steuer zählt. Die Thematik wird dadurch befördert, dass eine derartige Steuer bereits in zahlreichen Staaten Europas besteht, vielfach bereits seit vielen Jahren (so in Finnland und Polen seit 1990, in Schweden und Norwegen seit 1991)¹. Der Sachverständigenrat zur Begutachtung der gesamtwirtschaftlichen Entwicklung ist mit der Erstellung eines Sondergutachtens zu der Frage befasst, ob die Einführung einer CO₂-Steuer aus ökonomischer Sicht unter Berücksichtigung der ökologischen Gegebenheiten sinnvoll ist. Das Sondergutachten wird der Bundesregierung am 12.7.2019 übergeben. Für die Erstellung dieses Gutachtens sind verschiedene rechtliche Rahmenbedingungen zu beachten, die einerseits die Gestaltungsmöglichkeiten begrenzen, dabei jedoch andererseits noch vielfältige Varianten für eine mögliche Einführung bestehen lassen. Auf Bitte des Sachverständigenrates legt der Verfasser eine Analyse zu den einschlägigen Rechtsfragen vor.

Im Folgenden wird der Einfachheit halber anstelle von Treibhausgasen nur von CO₂ gesprochen. In der Sache wird mit dieser Formulierung die Gesamtheit der Treibhausgase erfasst, dem Geltungsanspruch des Zertifikatehandels und der sinnvollen Reichweite einer etwa eingeführten CO₂-Steuer entsprechend.

¹ Vgl. dazu *Wissenschaftlicher Dienst des Deutschen Bundestages*, Steuern und nichtsteuerliche Abgaben auf CO₂-Emissionen, Verfassungsrechtliche Möglichkeiten und Grenzen, 2018, WD4-3000-158/18

II. Denkbare Instrumente für eine CO₂-Bepreisung

Für eine Bepreisung der CO₂-Emission kommen drei verschiedene Instrumente in Betracht.

001

1. Zertifikatehandel

a) Grundlagen

Der europäische Zertifikatehandel ist bereits etabliert. Er kann europarechtlich um bisher nicht herangezogene Sektoren erweitert und darüber hinaus in seiner Ausgestaltung modifiziert werden. Rechtlich ist ein solches Vorgehen grundsätzlich problemlos.

Mit der Richtlinie 2003/87/EG des Europäischen Parlamentes und des Rates vom 13.10.2003, zuletzt reformiert und weiterentwickelt durch die Richtlinie (EU) 2018/410 vom 14.03.2018, liegt europarechtlich ein langjährig etabliertes sowie rechtlich akzeptiertes Konzept für den Handel mit Berechtigungen (Zertifikaten) zur Emission von Treibhausgasen vor. Es lässt sich rechtlich ohne Probleme auf bisher nicht erfasste Bereiche (Verkehr, Landwirtschaft, Wärme für Gebäude) erweitern.

Eine Barriere liegt in der politischen Durchsetzbarkeit. Dabei ist auch zu berücksichtigen, dass durch die Reform des Zertifikatehandels im Jahr 2018 umfangreiche Änderungen verabschiedet wurden, die eine Bereitschaft der maßgeblichen Institutionen der EU, erneut eine Änderung des Zertifikatehandels vorzunehmen, problematisch erscheinen lässt.

b) Relevante Mehrheiten für Änderungen

Unbeschadet der politischen Bewertung sind folgende Mehrheiten hinsichtlich einer Änderung der Richtlinie zum Zertifikatehandel relevant: Rechtsgrundlage hierfür bildet die Kompetenz der EU zur Umweltpolitik nach Art. 191 AEUV für die Maßnahmen der Gesetzgebung, umgesetzt im ordentlichen Gesetzgebungsverfahren nach Art. 192 Abs. 1 AEUV. Hierfür sind die generell gültigen Mehrheitserfordernisse relevant. Die Sonderregelung der Einstimmigkeit für Steuern im Umweltbereich nach Art. 192 Abs. 2 a) ist mangels Bewertung des Zertifikatehandels als Steuer nicht einschlägig.

Die maßgeblichen Rechtsgrundlagen für die Mehrheitserfordernisse finden sich in Art. 231, 289, 294 AEUV sowie in Art. 16 Abs. 3 und 4 EUV. Rat und Europaparlament werden als gleichberechtigte komplementäre Gesetzgeber tätig, so dass die Mehrheitserfordernisse für beide Institutionen einschlägig sind.

Für den Rat gilt nicht etwa das Erfordernis einer nur einfachen Mehrheit, da diese ausschließlich bei ausdrücklicher Anordnung im AEUV relevant ist. Eine solche Anordnung fehlt für die ordentliche Gesetzgebung nach Art. 289, 294 AEUV, so dass Art. 16 Abs. 4 EUV mit der dortigen Regelung der Mehrheitsverhältnisse eingreift. Gemäß Art. 16 Abs. 4 AEUV gilt ab 01.11.2014 als qualifizierte Mehrheit eine solche Mehrheit von mindestens 55 % der Mitglieder des Rates, gebildet aus mindestens 15 Mitgliedern, sofern von diesen Mitgliedsstaaten zusammen mindestens 65 % der Bevölkerung der Union vertreten werden. Für eine Sperrminorität sind mindestens vier Mitglieder des Rates erforderlich, anderenfalls gilt die qualifizierte Mehrheit als erreicht.

Die Mehrheitsverhältnisse für das Europaparlament ergeben sich aus Art. 231 AEUV. Danach beschließt das Europaparlament mit der Mehrheit der abgegebenen Stimmen, soweit die einschlägigen Verträge – wie hier – nicht etwas Anderes bestimmen.

2. Einseitige nationale Erweiterung

a) Rechtsgrundlage

Bemerkenswert ist die Möglichkeit der einseitigen Einbeziehung zusätzlicher Tätigkeiten und Bereiche durch die Mitgliedsstaaten der EU nach Art. 24 der Richtlinie von 2003, auch noch in Kraft seit der Reform von 2018. Danach können die Mitgliedstaaten ab dem Jahr 2008 im Einklang mit der Richtlinie den Handel mit Emissionszertifikaten auf nicht in Anhang I aufgeführte Tätigkeiten, Anlagen und Treibhausgase ausweiten. Voraussetzung hierfür ist, dass die Einbeziehung solcher Tätigkeiten, Anlagen und Treibhausgase von der Kommission dem in Art. 23 Abs. 2 genannten Verfahren unter Berücksichtigung aller einschlägigen Kriterien, insbesondere der Auswirkungen auf den Binnenmarkt, möglicher Wettbewerbsverzerrungen, der Umweltwirksamkeit der Regelung und der Zuverlässigkeit des vorgesehenen Überwachungs- und Berichterstattungsverfahrens entspricht und

daher gebilligt wird. Dabei ist nicht zu verkennen, dass ein nationaler Alleingang dem Gedanken einer EU-weiten Klimaschutzpolitik nicht entspricht.

Allerdings zeigt die Vielzahl nationaler CO₂-Steuergesetze in der EU, dass es bereits bisher eine Reihe solcher Alleingänge gibt. Im Übrigen besteht die Möglichkeit politischer Abstimmung zwischen den für eine möglichst EU-weit einheitliche Klimaschutzpolitik "willigen" Staaten auch jenseits verbindlicher europarechtlicher Vorgaben.

Darüber hinaus gestattet der Erwägungsgrund Nr. 16 der Richtlinie die Beibehaltung (sofern bei Inkrafttreten der Richtlinie bereits vorhanden) und auch die Neueinrichtung nationaler Zertifikatehandelssysteme. Schließlich ist von Bedeutung, dass Nr. 23 der Erwägungsgründe und Art. 30 Abs. 2 S. 2, S. 1e der Richtlinie die Bekämpfung von CO₂-Emissionen durch CO₂-Steuern additiv zu dem Zertifikatehandel ausdrücklich zulassen.

b) Rechtliche Zulässigkeit

Hinsichtlich der rechtlichen Zulässigkeit einer Inanspruchnahme der nationalen Normsetzungskompetenz zur Erweiterung des Adressatenkreises für den Zertifikatehandel hat sich ein besonderer Aspekt ergeben, ausgelöst durch die Rechtsauffassung des Bundesministeriums für Umwelt, Naturschutz und nukleare Sicherheit zu dieser Thematik. Ausgangspunkt ist der rechtstatsächliche Aspekt, dass es sich bei den bisher durch den europäischen Zertifikatehandel nicht erfassten Sektoren Verkehr, Landwirtschaft und Wärmemarkt weitaus überwiegend um kleine Verbraucher von Energie mit den daraus resultierenden CO₂-Emissionen handelt. Diese sind faktisch nicht in der Lage, zur Nachfrage von Zertifikaten am europäischen Zertifikatehandel teilzunehmen. Daraus folgt, dass eine Inanspruchnahme des Art. 24 der Zertifikaterichtlinie nur in Betracht kommt, wenn hierfür eine andere Lösung gefunden wird. Insoweit ist daran zu denken, entweder die Kraftstoffbereitsteller (also die Lieferanten von Energie) oder die Transportmittelhersteller, also die Lieferanten von Fahrzeugen, für abgabepflichtig zu erklären. Organisatorisch wären sie in der Lage, sich am Zertifikatehandel mit allen daraus resultierenden Konsequenzen zu beteiligen. Dies setzt nach Auffassung des Bundesministeriums für Umwelt, Naturschutz und nukleare Sicherheit voraus, dass Kraftstoffbereitsteller oder Transportmittelhersteller

selbst unter dem Blickwinkel des Europäischen Zertifikatehandels abgabepflichtig sind.² Dies ist rechtsgrundsätzlich nicht der Fall.

In einer zwar Art. 24 der Zertifikaterichtlinie nicht unmittelbar betreffenden, sinngemäß hierfür jedoch heranzuziehenden Entscheidung hat der EuGH³ entschieden, dass die zertifikaterechtliche Abgabepflicht allein den Emittenten von Treibhausgasen betrifft, nicht aber in der Wertschöpfungskette vor ihm liegende Lieferanten, sei es als Transportmittelhersteller, sei es als Energielieferant. Die Basis für den gesamten Geltungsbereich der Zertifikaterichtlinie bildet nach dieser Entscheidung der Emissionsbegriff für Treibhausgase, der allein den die Treibhausgase ausstoßenden Energieverbraucher trifft. In dem hier analysierten Zusammenhang sind dies diejenigen in den Sektoren Verkehr, darüber hinaus aber auch gültig für Landwirtschaft und Wärme, die durch ihren Energieverbrauch selbst Treibhausgase, insbesondere CO₂ emittieren, nicht aber diejenigen, die durch Lieferung technischer Geräte oder von Energie die Voraussetzungen dafür schaffen, dass der Verbraucher Energie gewinnt und damit Treibhausgase ausstößt. Zwar betrifft die Entscheidung des EuGH unmittelbar nur den Erlass einer Verordnung durch die europäische Kommission, gestützt auf Art. 14 Abs. 1 der Zertifikaterichtlinie, zur Begründung spezifischer Meldepflichten, also die Emissionsberichterstattung. Die Verordnung nahm insoweit die Lieferanten von Stoffen, deren Nutzung CO₂ freisetzt, und nicht nur die Nutzer dieser Stoffe als Emittenten von CO₂ in die Pflicht. Der EuGH sah darin eine von Art. 14 Abs. 1 der Richtlinie nicht gedeckte Erweiterung des Emissionsbegriffes und verwarf folglich die durch die Kommission verabschiedete Verordnung als unwirksam.

Die auf diese Entscheidung gestützte Auffassung des Bundesministeriums für Umwelt, Naturschutz und nukleare Sicherheit, eine Einbeziehung des Verkehrssektors in den europäischen Emissionshandel sei nach geltender Rechtslage nicht möglich, ist zu eng und verkennt die nachstehend dargelegten Aspekte. Im Ausgangspunkt ist in Übereinstimmung mit dem Standpunkt des Ministeriums davon auszugehen, dass die Rechtsprechung des EuGH – unabhängig von einer u. U. rechtswissenschaftlich abweichenden Möglichkeit der Bewertung – maßgeblich und damit zugrunde zu legen ist.

² Bundesministerium für Umwelt, Naturschutz und nukleare Sicherheit, "Warum eine Einbeziehung des Verkehrssektors in den Europäischen Zertifikatehandel nicht möglich ist"; abrufbar unter https://www.bmu.de/fileadmin/daten_bmu/download_pdf/Emissionshandel/einbeziehung_Verkehr.

³ Urteil vom 19.01.2017; Rechtssache C-460/15.

Dies wird daher auch nicht in Zweifel gezogen. Nicht ausdrücklich durch das Umweltministerium behandelt, jedoch zugleich eindeutig feststellbar ist weiterhin, dass die rechtliche Bewertung nicht nur für eine Einbeziehung des Verkehrssektors in den europäischen Emissionshandel gilt, sondern für alle bisher durch den europäischen Zertifikatehandel nicht erfassten Sektoren. Gleichwohl vernachlässigt der Standpunkt des Ministeriums folgende Gesichtspunkte: Er setzt allein bei der Überlegung an, wer unmittelbar als Emittent durch den Zertifikatehandel erfasst werden kann. Dies ist nach der insoweit eindeutigen Entscheidung des EuGH nur derjenige, der am Ende der Wertschöpfungskette als Nutzer von Energie Treibhausgase, insbesondere CO₂ ausstößt. Demgegenüber sind abgabepflichtig im Sinne des Zertifikatehandels nicht diejenigen, die in der Wertschöpfungskette vorher entweder Energie liefern oder aber die Geräte, z. B. Fahrzeuge, deren Einsatz erst die Energienutzung ermöglicht und damit zur Freisetzung von Treibhausgasen führt. Da die Endverbraucher von Energie in ihrer Eigenschaft als CO₂-Emittenten (Teilnehmer am Straßenverkehr, Betreiber landwirtschaftlicher Maschinen, Haushalte und Gewerbebetriebe sowie öffentliche Einrichtungen im Rahmen ihres Raumwärmebedarfs, um nur einige Beispiele zu nennen), faktisch nicht in der Lage sind am Zertifikatehandel teilzunehmen, bedeutet die restriktive Auffassung des Ministeriums – konsequent zu Ende gedacht –, dass die durch Art. 24 der Richtlinie eröffnete Kompetenz zur nationalrechtlichen Erweiterung im Ergebnis ohne Änderung leer läuft. Die Emittenten von Treibhausgasen in den angesprochenen Sektoren sind faktisch/organisatorisch nicht in der Lage, am Zertifikatehandel teilzunehmen. Diejenigen, die hierzu in der Lage wären, scheidet jedoch mangels Adressierung durch den Zertifikatehandel aus.

Bereits ein solcher Leerlauf des Anwendungsbereichs einer Norm führt nach den allgemeinen anerkannten Grundsätzen der juristischen Methodenlehre dazu, eine so entwickelte Rechtsauffassung nachhaltig in Zweifel zu ziehen. Zwar kann es im Einzelfall sein, dass durch legislatorische Fehlleistungen eine Norm keinen Anwendungsbereich hat. Das ist jedoch eine absolute Ausnahme. Grundsätzlich ist es Aufgabe des Rechtsanwenders, vor dem Hintergrund des Geltungsanspruches von Rechtsnormen nach einer Interpretation zu suchen, die deren Leerlauf vermeidet. Dies ist auch in dem hier analysierten Zusammenhang möglich. Die Lösung liegt darin, dass die Energielieferanten, denen eine Teilnahme am Zertifikatehandel möglich ist, diese Aufgabe nicht in Konsequenz eigener Inpflichtnahme durch den Zertifikatehandel, sondern stellvertretend für die Energieverbraucher in ihrer

Eigenschaft als CO₂-Emittenten vornehmen. Dieser Aspekt wird in der Bewertung der Rechtslage durch das Umweltministerium überhaupt nicht angesprochen. Rechtsgrundsätzlich ist für die gesamte Rechtsordnung anerkannt, dass rechtliche Lösungen im Sinne einer Stellvertretung in dem Sinne möglich sind, dass Stellvertreter für diejenigen handeln, die an sich rechtlich in die Pflicht genommen werden. Eine Ausnahme besteht nur dann, wenn rechtliche Vorgaben höchstpersönliche Verpflichtungen begründen, die nicht delegierbar sind. Eine solche Qualifizierung einer Verpflichtung bedarf entweder einer entsprechenden ausdrücklichen Regelung in der betroffenen Rechtsnorm; sie kann sich ferner auch aus dem Inhalt der Verpflichtung ergeben, der höchstpersönlich und damit nicht auf Dritte übertragbar ist. Beide Voraussetzungen liegen hier nicht vor.

Daher ist es möglich, die den CO₂-Emittenten rechtlich treffende, faktisch von ihm jedoch nicht erfüllbare Verpflichtung zur Teilnahme am Zertifikatehandel durch Beschaffung und Abgabe der notwendigen Zertifikate auf Dritte zu verlagern. Maßgeblich ist, dass der Dritte dabei nicht eigene Abgabepflichten erfüllt, sondern nur diejenigen, die einen anderen treffen, der die Erfüllung seiner Verpflichtung jedoch im Wege der Stellvertretung rechtswirksam verlagert. Konkret bedeutet dies, dass das Gesetz zur nationalrechtlichen Erweiterung des Adressatenkreises für den Zertifikatehandel nach Art. 24 der Zertifikaterichtlinie neben der Erweiterung des Adressatenkreises zugleich regelt, auf welche Art diese Verpflichtung in der Praxis umgesetzt wird. Dies kann in der Form geschehen, dass insbesondere die Energiehändler (die Tankstellenbetreiber vor Ort oder deren Vorlieferanten) Zertifikate im Rahmen des Zertifikatehandels beschaffen und die Energieendverbraucher anlässlich ihres Bezugs von Energie verpflichtet werden, die aus ihrer späteren Nutzung resultierenden CO₂-Emissionen durch den Erwerb hinreichender CO₂-Zertifikate bei ihrem Lieferanten auszugleichen (zu dem Preis, den der Lieferant selbst bezahlt hat, zuzüglich eines Verwaltungsaufschlages). Zugleich wird der Energielieferant verpflichtet, in regelmäßigen Abständen (z. B. monatlich oder auch erst zum Jahresende) die bei ihm verbleibenden Zertifikate an die Emissionshandelsstelle abzuliefern. Mit diesem Vorgehen wird, was gesetzlich klarzustellen ist, nicht etwa eine (nicht bestehende) Verpflichtung des Energielieferanten, sondern diejenige des Energiekunden in seiner späteren Funktion als Energieverbraucher erfüllt. Der Energielieferant handelt insoweit stellvertretend für ihn. Ein solches Vorgehen trägt der begrenzten Geltung des Zertifikatehandels (also auch des Art. 24 allein für CO₂-Emittenten) Rechnung und führt zu einer

allein praktikablen Abwicklung. Daraus folgt zugleich, dass ein solches Konzept keine Änderung des Art. 24 der Zertifikaterichtlinie erforderlich macht. Nur eine solche Interpretation führt zur Anwendbarkeit der Norm und vermeidet einen unter methodischen Aspekten unververtretbaren Anwendungsleerlauf.

Aus alledem folgt, dass die These der rechtlichen Unmöglichkeit einer Erweiterung des europäischen Zertifikatehandels auf bisher nicht erfasste Sektoren durch nationalrechtliche Entscheidung ohne vorherige Änderung des Art. 24 der Zertifikaterichtlinie unzutreffend ist.

3. CO₂-Bepreisung durch eine Steuer oder eine Sonderabgabe

Auf nationalrechtlicher Ebene kommen steuer- und abgabenrechtlich die Einführung einer CO₂-Sonderabgabe oder einer CO₂-Steuer in Betracht, politisch entweder koordiniert durch eine möglichst umfassende europaweite Abstimmung oder durch eine Einführung in einem nationalen Alleingang. Auf die letztere Art sind bisher CO₂-Steuern in zahlreichen Staaten in Europa eingeführt worden.⁴ Da der Klimaschutz als globales Problem nur in internationaler Koordination sinnvoll gelöst werden kann, ist eine EU-weite Koordination anzustreben. Dies lenkt den Blick auf das Europarecht, zusätzlich auch auf das Wirtschaftsvölkerrecht. Daneben sind auch national-verfassungsrechtliche Anforderungen zu beachten.

Entscheidet sich die Bundesrepublik Deutschland trotz der internationalen Ausrichtung der Klimaschutzpolitik für einen nationalen Alleingang zur Einführung einer CO₂-Steuer, sind gleichwohl einige europarechtliche Vorgaben zu beachten, daneben aber – wie auch im Falle einer EU-weiten Koordination infolge des Erfordernisses einer Umsetzung in nationale Gesetzgebung – das nationale Verfassungsrecht.

⁴ Vgl. die Nachweise in Fn. 1.

a) CO₂-Steuer

Die Einführung einer CO₂-Steuer unterliegt einerseits begrenzten Vorgaben durch das europäische Steuerrecht und andererseits verfassungsrechtlichen Vorgaben für das Finanzwesen nach Art. 106 ff GG unter kompetenziellem Aspekt sowie materiellrechtlich den Anforderungen der Grundrechte in Art. 1-19 GG, vor allem der Beachtung des Grundsatzes der Gleichbehandlung nach Art. 3 Abs. 1 GG.

b) CO₂-Sonderabgabe

Grundsätzlich denkbar erscheint statt einer CO₂-Steuer eine Etablierung durch eine Sonderabgabe jenseits des Steuerrechts (parafiskalische Abgabe) auf CO₂-Emissionen. Prägend hierfür ist der Aufschlag auf den Produktpreis und die Überführung des Finanzaufkommens in ein staatliches Sondervermögen zur Erfüllung konkret geregelter Ziele anstelle einer Einbeziehung in den allgemeinen Staatshaushalt. Bekanntestes Beispiel für eine derartige parafiskalische Abgabe im Bereich der Energiewirtschaft ist der frühere sog. „Kohlepennig“. Er wurde zur finanziellen Förderung der heimischen Steinkohle wegen der geologisch bedingt deutlich höheren deutschen Förderkosten im Vergleich zur Steinkohlegewinnung im Ausland durch eine in Abhängigkeit des Stromverbrauchs auf die Abrechnung für den Elektrizitätsbezug von Endverbrauchern aufgeschlagene Ausgleichsabgabe finanziert, erhoben von den Energieversorgungsunternehmen und von diesen weitergeleitet an das Bundesamt für gewerbliche Wirtschaft. Von dort aus erfolgte mit den so gewonnenen Finanzmitteln eine Unterstützung von Unternehmen unter Einsatz heimischer Steinkohle zum Ausgleich der erheblichen Mehrkosten gegenüber den Steinkohlepreisen auf dem Weltsteinkohlemarkt, in der Elektrizitätswirtschaft für Errichtung und Betrieb von Kohlekraftwerken unter Nutzung heimischer Kohle.

Sonderabgaben (auch parafiskalische Abgaben genannt) sind zwar verfassungsrechtlich grundsätzlich möglich, da das Grundgesetz keinen abschließenden Katalog zulässiger Abgabentypen enthält. Jedoch unterliegt die Einführung derartiger Sonderabgaben – anders als die Erhebung von Steuern – besonderen materiellrechtlichen Anforderungen, um zu verhindern, dass die grundgesetzliche Finanzverfassung in Art. 106 ff. GG unter Umgehung der dortigen finanzverfassungsrechtlichen Verteilungsregelungen zwischen Bund und Ländern durch Einführung beliebiger nicht steuerlicher Abgaben

unterlaufen werden kann. Daraus hat das BVerfG⁵ verschiedene verfassungsrechtliche Anforderungen im Sinne einer Hürde für die Einführung derartiger parafiskalischer Abgaben abgeleitet.

Zunächst muss ein besonderer Sachzweck für die Einführung einer solchen Abgabe bestehen, der für Sonderabgaben zum Zwecke des Klimaschutzes als gegeben anzusehen ist. Darüber hinaus muss die Gruppe der Abgabepflichtigen sich als homogen erweisen. Das bedeutet im Einzelnen, dass sie in der gesellschaftlichen Wirklichkeit durch identische oder annähernd gemeinsame Gegebenheiten und Interessenlagen miteinander verbunden sind, um sie von der Allgemeinheit und anderen Gruppen ohne Abgabepflicht abgrenzbar zu halten. Für die Gesamtheit der Stromverbraucher hat das BVerfG eine derartige Homogenität im Hinblick auf den "Kohlepfennig" verneint, mit der Konsequenz, dass der sog. „Kohlepfennig“ als verfassungswidrig verworfen wurde. Schließlich muss eine besondere Sachnähe der Abgabepflichtigen zu dem mit der Erhebung der Abgabe verfolgten Finanzierungszweck vorliegen, woraus sich die spezifische Gruppenverantwortung der Abgabepflichtigen für die Belastung mit der Abgabe ergibt. Daraus können Abgrenzungsprobleme für die Ausgestaltung einer CO₂-Abgabe entstehen, je nachdem, wie die Reichweite der Betroffenen und die Ausgestaltung der Abgabe im Einzelnen konzipiert wird. Als letzte Barriere fordert das BVerfG eine gruppennützliche Verwendung des Abgabekommens. Die Finanzmittel müssen zwar nicht ausschließlich den Abgabepflichtigen zugutekommen (nicht verstanden im Sinne eines Mittelrückflusses, sondern im Sinne eines Nutzens des Mitteleinsatzes), wobei es genügt, wenn die betroffene Gruppe daraus einen Vorteil ziehen kann. Je nachdem, wie im Zusammenhang mit der Erhebung einer CO₂-Abgabe die Ausgestaltung von Mittelhebung und Mittelverwendung erfolgt, ergeben sich daraus Barrieren für eine CO₂-Bepreisung durch eine Sonderabgabe.

Dies ist von besonderer Bedeutung für den Mittelrückfluss (ganz oder teilweise) an bestimmte Gruppen der Belasteten, der politisch aus Gründen der Akzeptanz diskutiert und befürwortet wird.

Daher liegt es im Sinne der Gestaltungsfreiheit der Politik, im Falle einer Entscheidung für eine CO₂-Bepreisung durch nationales Recht eine CO₂-

⁵ Beschluss vom 11.10.1994, BvR 633/86, BVerfGE 91, 186.

Steuer zugrunde zu legen und die erheblichen verfassungsrechtlichen Risiken einer parafiskalischen Abgabe für eine CO₂-Bepreisung zu vermeiden. Für eine CO₂-Steuer gelten die genannten Anforderungen nicht, und zwar selbst dann nicht, wenn mit der Einführung einer solchen Steuer eine konkrete Regelung der Mittelverwendung (auf welche Art auch immer) verbunden wird.

III. Europa- und verfassungsrechtliche Rahmenbedingungen für die rechtsgrundsätzliche Zulässigkeit der Einführung einer CO₂-Steuer

1. Europarecht

a) Überblick

Eine CO₂-Steuer ist als Verbrauchssteuer auszugestalten (Einzelheiten dazu s.u. IV. 2.). Zwar verfügt der nationale Gesetzgeber grundsätzlich unter Beachtung des Art. 106 GG über ein breites Ermessen zur Ausgestaltung einer Steuergesetzgebung. Im Sinne einer Harmonisierung des Verbrauchssteuerregimes in der EU bestehen insoweit jedoch Richtlinien, im Einzelnen die Verbrauchssteuer-Richtlinie 2008/118/EG⁶ und die Energiesteuer-Richtlinie 2003/96/EG⁷, die der nationale Gesetzgeber zu beachten hat. Daraus folgen sekundärrechtliche Anforderungen an die Diskriminierungsfreiheit im Sinne eines Schutzes des Energiehandels und Energiebezuges aus anderen EU-Mitgliedsstaaten mit Importen von Energien von dort, um primärrechtlich mit Art. 110 AEUV vereinbar zu sein. Art. 110 AEUV schützt die Warenverkehrsfreiheit in der EU, wozu – trotz fehlender Bewertung von Elektrizität als Sache oder Ware aus technischer Sicht – auch die Elektrizität gehört.

Weiterhin ist zu überlegen, ob die Erhebung einer CO₂-Steuer neben der Geltung des Zertifikatehandels, soweit sie entsprechend mit paralleler Geltung beider Instrumente konzipiert ist, europarechtlich zulässig ist. Der Zertifikatehandel ist, wie noch dargelegt wird⁸, vor nationalrechtlichen Störungen geschützt. Greift neben dem aus dem Zertifikatehandel resultierenden Preis für CO₂-Emissionen noch eine parallel geltende CO₂-Steuer und führt dies zu einer Doppelbelastung für CO₂-Emissionen, wirkt dies auf den Zer-

⁶ ABl. 2009 L 9, 12, zuletzt geändert durch die Richtlinie 2013/61/EU, ABl. 2013 L 353/5.

⁷ ABl. 2003 L 253,5.

⁸ Vgl. Kap. III. 1 c.

tifikatehandel ökonomisch ein und relativiert die Wirkung seiner Preissignale für das Verhalten der CO₂-Emittenten. Daraus folgt die Frage nach der Zulässigkeit.

Schließlich ist das europarechtliche Beihilfeverbot nach Art. 106 AEUV zu beachten. Es ist nicht für die Steuererhebung selbst relevant, wohl aber für etwaige Befreiungen oder Steuerermäßigungen und für Subventionen mittels der Steuereinnahmen.

b) Europäisches Steuerrecht

Unter dem Gesichtspunkt europasteuerrechtlicher Vorgaben für eine CO₂-Steuer stellen sich zwei grundsätzlich voneinander streng zu unterscheidende Fragen: Einmal ist zu untersuchen, ob es europarechtliche Vorgaben im Steuerrecht gibt, die einer nationalen CO₂-Steuer entgegenstehen. Unabhängig davon stellt sich die Frage, inwieweit bisher fehlende europarechtliche Vorgaben denkbar sind, die eine harmonisierte nationale CO₂-Steuer in den Mitgliedstaaten der EU ermöglichen, jedenfalls erleichtern.

(aa) Energiesteuer-Richtlinie

Das europäische Steuerrecht kennt zunächst für den Energiesektor die wichtige Energiesteuer-Richtlinie 2003/96/EG vom 27.10.2003⁹. Sie sieht Mindeststeuerbeträge für die meisten Energieerzeugnisse unter Einbeziehung von Elektrizität, Erdgas und Kohle vor, im Einzelnen sehr detailliert geregelt in Anlagen zur Energiesteuer-Richtlinie. Für die hier aufgeworfene Thematik ist diese Richtlinie zunächst irrelevant, da es bei der Einführung einer nationalen CO₂-Steuer nicht um eine Mindestbesteuerung für Energie, sondern um eine Umweltschutzsteuer geht. Die Energiesteuerrichtlinie entfaltet in dem hier analysierten Zusammenhang ihre – später noch zu thematisierende¹⁰ – Wirkung nur insoweit, als es der Bundesrepublik Deutschland als Adressat der Energiesteuer-Richtlinie verwehrt ist, im Falle der Einführung einer CO₂-Steuer im Sinne des Verbraucherschutzes einen Ausgleich für diese zusätzliche Steuerbelastung durch eine Senkung der Energiesteuern zu finden. Ein solches Vorgehen ist hinsichtlich des Umfanges nicht beliebig möglich, sondern unterliegt der Beachtung der Mindeststeuersätze nach der Energiesteuer-Richtlinie. Solange diese Richtlinie nicht geändert

⁹ Vgl. den Nachweis in Fn. 7.

¹⁰ Vgl. Kap. V. 2.

wird, sind deren Vorgaben für Mindeststeuersätze europarechtlich verbindlich.

Eine Änderung ist einer hohen Hürde unter dem Aspekt der erforderlichen Mehrheit ausgesetzt, da der Erlass der Richtlinie auf Art. 194 Abs. 1, 2 AEUV gestützt wird. Art. 194 Abs. 3 AEUV bestimmt insoweit das Erfordernis der Einstimmigkeit, wenn es sich um Richtlinien überwiegend steuerlicher Art handelt. Auf diese Weise werden die Mehrheitserfordernisse für Energiesteuerrichtlinien mit denjenigen für den Umweltschutz-Steuern harmonisiert, für die gleichfalls das Einstimmigkeitserfordernis nach Art. 192 Abs. 1 a) AEUV gilt. Die europäische Kommission hat im März 2018 eine Konsultation zur Änderung der Energiesteuerrichtlinie eingeleitet, die bisher noch nicht zu einem konkreten Ergebnis geführt hat. Sie verfolgt das Ziel einer Vermeidung von Doppelbesteuerungen und von Handels- und Wettbewerbsverzerrungen. Der besondere Aspekt einer CO₂-Steuerrichtlinie wird nicht thematisiert; die Mindeststeuersätze werden nach der Konsultation nicht angetastet.

(bb) Verbrauchssteuersystem-Richtlinie i. v. m. Art. 110 AEUV

Für die Einführung einer CO₂-Steuer ist demgegenüber die Verbrauchssteuersystem-Richtlinie 2008/118/EG vom 16.11.2008¹¹ relevant, zuletzt geändert durch die Richtlinie 2013/61/EU vom 17.12.2013¹². Diese Richtlinie lässt Verbrauchssteuern zu, wenn sie im Verhältnis zwischen den verschiedenen EU-Staaten nicht diskriminierend wirken. Damit liegt sie als sekundärrechtliche europarechtliche Norm vollständig auf einer Linie mit den Vorgaben des Art. 110 AEUV. Danach erheben die Mitgliedsstaaten auf Waren aus anderen Mitgliedsstaaten weder unmittelbar noch mittelbar höhere inländische Abgaben, gleich welcher Art, als für gleichartige inländische Waren unmittelbar oder mittelbar zu tragen sind (Art. 110 S. 1 AEUV). Darüber hinaus verbietet Art. 110 S. 2 AEUV die Erhebung jedweder inländischer Abgaben, die geeignet sind, andere Produktionen mittelbar zu schützen. Die Einführung einer deutschen CO₂-Steuer verstößt gegen diese Vorgaben nicht. Sie würde inländische Erzeugnisse, deren Nutzung (Verbrauch) mit CO₂-Emissionen verbunden ist, ge-

¹¹ Vgl. den Nachweis in Fn. 6.

¹² Vgl. den Nachweis in Fn. 6.

genüber importierten Waren nicht freistellen, sondern entsprechend belasten. Es gibt keinerlei politische Absicht, insoweit ein diskriminierendes Vorgehen zu praktizieren.

Die Qualifizierung einer CO₂-Steuer als Verbrauchssteuer ist gegeben. Dies wird bei der Darstellung des deutschen Finanzverfassungsrechts im Einzelnen belegt (vgl. Kap. III. 3.). Da hier der Schwerpunkt liegt, wird auf die entsprechenden Ausführungen zur Beleuchtung der europarechtlichen Rechtslage verwiesen.

Als Ergebnis ist insoweit festzuhalten, dass das geltende europäische Steuerrecht der Einführung einer CO₂-Steuer nicht entgegensteht. In Anbetracht des Umstandes, dass es in zahlreichen Staaten der EU bereits derartige nationale CO₂-Steuergesetze gibt¹³, fügt sich die rechtliche Analyse in den rechtstatsächlichen Befund problemlos ein.

(cc) EU-weite Harmonisierung von CO₂-Steuern durch eine CO₂-Steuer-Richtlinie?

Vor dem Hintergrund des Ziels einer möglichst harmonisierten europäischen Klimaschutzpolitik, auch im Zusammenwirken mit dem Gemeinsamen Markt, stellt sich die Frage, inwieweit eine solche Harmonisierung durch eine europarechtliche Vorgabe möglich ist. Konzeptionell bereitet eine solche Maßnahme keine Schwierigkeiten. In einer Richtlinie, wie sie das europäische Steuerrecht bereits an verschiedenen anderen Stellen kennt, ließen sich die Ausgestaltung einer CO₂-Steuer und deren verschiedene Elemente näher ausformen, so dass die Beachtung durch die jeweilige nationale Steuergesetzgebung zu einem deutlichen Gleichklang führen könnte, mit allen Konsequenzen einer positiven Wirkung für den Gemeinsamen Markt.

Rechtlich handelt es sich um eine Anwendung des Art. 192 Abs. 2 a AEUV, der den Erlass von Vorschriften überwiegend steuerlicher Art in einem "besonderen Gesetzgebungsverfahren" ermöglicht. Diese Verfahren sind dadurch geprägt, dass der Rat die Regelungen nach Anhörung des europäischen Parlamentes, des Wirtschafts- und Sozialausschusses sowie des Ausschusses der Regierungen einstimmig erlässt. In der Einstimmigkeit liegt eine erhebliche Barriere, die zugleich erklärt, warum eine derartige Regelung bisher fehlt.

¹³ Vgl. dazu den Überblick des *Wissenschaftlichen Dienstes des Deutschen Bundestages* (Fn. 1).

Das jeweilige nationale Steuerrecht der EU-Staaten weist beachtliche Unterschiede auf, so dass jeder Staat verständlicherweise bestrebt ist, eine CO₂-Steuer möglichst in die besonderen Rahmenbedingungen seines Steuersystems einzufügen. Hinzu kommt, dass es bereits zahlreiche nationale CO₂-Steuergesetze mit sehr unterschiedlicher Ausgestaltung in der EU gibt. Der Erlass einer Richtlinie zur Einführung von CO₂-Steuern nach Art. 192 Abs. 2 a AEUV würde notwendigerweise dazu führen, dass die bereits bestehenden nationalen CO₂-Steuergesetze angepasst werden müssten. Ob und inwieweit hierzu eine Bereitschaft der betroffenen Staaten besteht, ist schwer abzuschätzen. Realistischer Weise muss jedoch damit gerechnet werden, dass sich insoweit politischer Widerstand zur Verfehlung der Einstimmigkeit regt, jedenfalls dann, wenn betroffene Staaten der EU mit CO₂-Steuergesetzen von der Geeignetheit und Funktionsfähigkeit ihrer Gesetzgebung überzeugt sind.

Diese Einschätzung soll die Sinnhaftigkeit eines Bemühens um eine Harmonisierung der CO₂-Bepreisung nicht in Zweifel ziehen. Sie ist nicht nur als Konsequenz der bestehenden europäischen Klimaschutzpolitik gegeben, sondern folgt auch aus dem Umstand, dass der europäische Zertifikatehandel mit der daraus resultierenden CO₂-Bepreisung als Instrument zwingend für alle EU-Mitgliedstaaten harmonisiert ist. Eine CO₂-Steuergesetzgebung ist eine andere Variante der CO₂-Bepreisung, die jedoch – insoweit mit dem Konzept des europäischen Zertifikatehandels trotz deutlicher Unterschiede in der Art der Bepreisung vergleichbar – Konsequenz der Überlegung ist, über finanzielle Belastungen als Folge von CO₂-Emissionen einheitliche Anreize zu wirksamen Verhinderungsstrategien zu geben. Da der Klimaschutz global ausgerichtet sein muss, wäre eine Harmonisierung der CO₂-Steuergesetzgebung uneingeschränkt sinnvoll und läge im Gleichklang mit der europäisch ausgerichteten Klimaschutzpolitik sowie mit dem europäischen Zertifikatehandel. Gleichwohl ist realistischer Weise zu sehen, dass das Einstimmigkeitserfordernis des Art. 192 Abs. 2 a AEUV eine beachtliche politische Barriere für ein solches Vorgehen bildet.

Da der Zertifikatehandel rechtlich keine Steuer darstellt, gilt für seine Einführung oder Änderung das Erfordernis der Einstimmigkeit nicht.

c) Zulässigkeit einer parallelen CO₂-Bepreisung durch den Zertifikatehandel und einer CO₂-Steuer

Unter europarechtlichem Aspekt lässt sich die Frage thematisieren und problematisieren, ob neben einer Geltung des Zertifikatehandels für die Sektoren zusätzlich eine Unterwerfung unter eine CO₂-Steuer zulässig ist.

Die europarechtliche Zulässigkeit einer CO₂-Steuer neben dem europäischen Zertifikatehandel für CO₂-Emissionen ist bisher grundsätzlich nicht in Frage gestellt worden. Im Gegenteil: der Umstand, dass in zahlreichen Staaten der EU CO₂-Steuer Gesetze bestehen und konsequent praktiziert werden, belegt rechtstatsächlich die Statthaftigkeit dieses Vorgehens. Gleichwohl gebietet eine rechtsgrundsätzliche Analyse der Thematik, Überlegungen zur Zulässigkeit einer Parallelität von CO₂-Zertifikatehandel und CO₂-Steuer Gesetzgebung anzustellen.

Dies resultiert aus Folgendem: Der europäische Zertifikatehandel basiert, vereinfacht dargestellt, auf dem Konzept, Gesamtmengen zulässiger CO₂-Emissionen politisch vorzugeben, die CO₂-Emittenten zur Abgabe (und damit notwendigerweise zuvor zur Beschaffung) von CO₂-Zertifikaten in Abhängigkeit von dem Umfang der CO₂-Emission zu verpflichten und sich daraus nach den ökonomischen Spielregeln für das Zusammenwirken von Angebot und Nachfrage CO₂-Zertifikatepreise auf dem Markt entwickeln zu lassen. Diese marktwirtschaftliche Ausrichtung des Zertifikatehandels ist prägend für dessen Konzeption. Gibt es keine CO₂-Steuer Gesetzgebung, richtet sich allein nach dem Zertifikatepreis die ökonomische Bewertung der Frage, ob der finanzielle Aufwand zur Senkung von CO₂-Emissionen (durch welche Maßnahmen auch immer) vorteilhaft gegenüber Erwerb und Abgabe von Emissionszertifikaten unter Beibehaltung der CO₂-Emissionen ist. Wird nun parallel und zusätzlich zur Geltung des Zertifikatehandels eine CO₂-Steuer erhoben, muss sich die unternehmerische Entscheidung zwischen den beiden dargestellten Alternativen nicht nur an den Preisen für die Emissionszertifikate orientieren, sondern zusätzlich an der Höhe der CO₂-Steuer. Weicht diese deutlich nach oben von den Zertifikatepreisen ab, dominiert die Steuerbelastung die unternehmerische Entscheidung zwischen Maßnahmen zur CO₂-Vermeidung und zum fortgesetzten CO₂-Ausstoß. Die Bedeutung der Zertifikatepreise sinkt. Insoweit ist jedenfalls ökonomisch nicht zu verkennen, dass eine parallele Geltung von CO₂-Steuern und des europäischen Zertifikatehandels die Wirkung des Zertifikatehandels begrenzt. Damit stellt sich die Frage, ob eine derartige Einschränkung der Wirkung rechtlich zulässig ist.

Einen rechtlichen Ansatz für diese Fragestellung bildet der Umstand, dass die Regelungen des Zertifikatehandels für alle, die seinem Geltungsanspruch unterliegen, verbindlich sind und dass der aus der Normenhierarchie resultierende Vorrang europarechtlicher Normen gegenüber nationalrechtlichen Regelungen grundsätzlich anerkannt ist.

Der Zertifikatehandel basiert auf der Zertifikaterichtlinie vom 13.03.2003, RL 2003/87/EG¹⁴, geändert und weiterentwickelt durch die Richtlinie vom 14.03.2018, (EU) 2018/410¹⁵, nationalrechtlich umgesetzt in das TEHG¹⁶. Die für alle Staaten der EU verbindliche Richtlinie schließt Störungen und Behinderungen des Geltungsanspruchs des Zertifikatehandels durch nationalrechtliche Regelungen aus und verbietet sie. Konkrete Konsequenz ist ein Ausschluss ordnungsrechtlicher Regelungen für die dem Zertifikatehandel unterliegenden Sektoren. Ordnungsrecht und das marktwirtschaftlich ausgerichtete System des Zertifikatehandels mit der Wahlfreiheit betroffener Unternehmen zwischen einer Senkung von CO₂-Emissionen durch Stilllegung oder einer Nachrüstung von Anlagen auf der einen Seite und der Entscheidung für die Beibehaltung von CO₂-Emissionen mit dem dann verpflichtenden Erwerb und der Ablieferung von Emissionszertifikaten auf der anderen Seite widersprechen sich und schließen sich damit wechselseitig aus. Hintergrund dieser Regelung ist letztlich die Normenhierarchie mit dem Geltungsvorrang des Europarechts vor damit unvereinbarem nationalem Recht. Diese europarechtliche Rechtslage hat ihren deutlichen Niederschlag in § 5 Abs. 2 Bundesimmissionsschutzgesetz (BImSchG) gefunden. Danach sind für die dem TEHG unterliegenden genehmigungsbedürftigen Anlagen Anforderungen zur Begrenzung von Emissionen von Treibhausgasen nur zulässig, um zur Erfüllung der aus § 5 Abs. 1 Nr. 1 BImSchG resultierenden Pflichten anzuleiten (Einhaltung des Schutzprinzips). Daraus folgt im Sinne des Umkehrschlusses, dass CO₂-Emissionsgrenzwerte als Genehmigungsvoraussetzung zur Einhaltung des Vorsorgeprinzips nach § 5 Abs. 1 Nr. 2 BImSchG unzulässig sind. In der Rechtspraxis würden CO₂-Emissionsgrenzwerte infolge der globalen Wirkungen der CO₂-Emissionen stets dem Vorsorgeprinzip und nicht dem Schutzprinzip dienen, so dass der Ausschluss von CO₂-Emissionsgrenzwerten umfassend wirkt. Anders formuliert: § 5 Abs. 1 Nr. 2 BImSchG verdeutlicht sehr konkret die Auswirkungen, die die europarechtliche Vorgabe für einen störungsfreien

¹⁴ ABI 2003 L 275, 32.

¹⁵ ABI 2018 L 76/3.

¹⁶ BGBl 2004 I 1578.

funktionierenden Zertifikatehandel hat, hier im Hinblick auf den Ausschluss ordnungsrechtlicher Regelungen für CO₂-Emissionsgrenzwerte durch die immissionsschutzrechtlich zuständigen Genehmigungsbehörden.

Damit stellt sich die Frage, ob eine vergleichbare Konsequenz auch für das Nebeneinander von Emissionszertifikaten und CO₂-Steuern gilt. Immerhin ist insoweit festzustellen, dass die aus dem Blickwinkel des Zertifikatehandels resultierende Entscheidung zwischen den Kosten für eine CO₂-Reduktion und dem Zertifikate-Erwerb durch eine CO₂-Steuer zusätzlich beeinflusst wird, wenn diese kumulativ neben den Vorgaben des Zertifikatehandels gilt. Denn in solchen Fällen richtet sich das Verhalten der CO₂-Emittenten für die Senkung von CO₂-Emissionen mit entsprechenden Investitionsmaßnahmen oder für die Beibehaltung der Emissionen mit der Folge des notwendigen Erwerbs von Emissionszertifikaten eben nicht nur nach dem wirtschaftlichen Verhältnis dieser beiden Alternativen. Vielmehr wird die Entscheidung zusätzlich durch die CO₂-Steuer beeinflusst und schränkt die aus dem Zertifikatehandel resultierenden Entscheidungskriterien für diese oder jene Vorgehensweise entsprechend ein.

Eine genaue Analyse des zugunsten des Zertifikatehandels wirkenden Vorrang- und Schutzprinzips gegenüber ordnungsrechtlichen Maßnahmen zeigt jedoch, dass der Zertifikatehandel nur ordnungsrechtliche Maßnahmen ausschließt. Hintergrund ist die ordnungspolitische Überlegung, das Ordnungsrecht und ein marktwirtschaftlich wirkender Zertifikatehandel in Folge der daraus resultierenden Entscheidungsalternativen für die betroffenen CO₂-Emittenten inhaltlich unvereinbar miteinander kollidieren, soweit das hoheitliche Ordnungsrecht sich auf die Vorgabe von CO₂-Grenzwerten bezieht. Denn die Festlegung von CO₂-Grenzwerten schließt die bereits angesprochene Entscheidungsfreiheit der CO₂-Emittenten zwischen deren Minderung und der Beibehaltung der Emissionen sowie der Pflicht zum Erwerb von Zertifikaten aus. Soweit nationalrechtliche Regelungen eine derartige Unvereinbarkeit nicht aufweisen, gilt das Ausschlussprinzip nicht. So ist es z.B. zulässig, dass nationalrechtliche Vorgaben zur Stilllegung von CO₂-emittierenden Anlagen führen, wie es für Kohlekraftwerke in Deutschland geplant ist. Zwar werden sie auf diese Art und Weise letztlich auch dem Geltungsanspruch des Zertifikatehandels entzogen. Dessen Zweck liegt jedoch gerade nicht in einer Beibehaltung von CO₂-emittierenden Anlagen, um diese erst und allein unter dem Wirkungsmechanismus des Zertifikatehandels zu limitieren. Werden die CO₂-Emissionen vollständig durch Still-

legungsgebote oder Außerkraftsetzung immissionsschutzrechtlicher Genehmigungen mit der Wirkung von Stilllegungsgeboten gesenkt, entspricht dies dem Grundanliegen europäischer Klimaschutzpolitik, das auch mit dem Zertifikatehandel gestützt werden soll.

Daraus folgt, dass nationale CO₂-Steuern mit dem Zertifikatehandel vereinbar sind, weil beide Instrumente letztlich über die Bepreisung des CO₂-Ausstoßes (wenn auch auf unterschiedlichem Wege) einen Anreiz zur Vermeidung bzw. zur Begrenzung des CO₂-Ausstoßes geben. Eine Bestätigung dieser Rechtslage findet sich im Text der Richtlinie (Art. 30 Nr. 2 S. 1e) zum Zertifikatehandel 2003/87/EG wie auch in dem zur Richtlinie gehörenden Erwägungsgrund Nr. 23. Auch die Europäische Kommission geht davon in ihrer Entscheidungspraxis zum Beihilferecht aus.

Die Rechtspraxis bestätigt diesen Befund. Eine Reihe der dem Zertifikatehandel unterliegenden Staaten der EU kennt eine CO₂-Steuer, ohne dass deren Vereinbarkeit für den Fall der parallelen Geltung des Zertifikatehandels problematisiert wird.

d) Sonderprobleme für Importe und Exporte mit Relevanz für CO₂-Emissionen

Die Einführung einer nationalen Steuergesetzgebung für CO₂-Emissionen wirft Folgefragen auf, wie eine derartige Steuer im Falle von Importen und Exporten im Verhältnis zu anderen EU-Staaten zu handhaben ist. Dabei spielt zusätzlich eine Rolle, ob die von solchen Maßnahmen betroffenen Staaten der EU selbst eine CO₂-Steuer kennen und wie hoch diese Steuer im Verhältnis zu derjenigen Steuer ist, die sich nach Inkraftsetzung eines deutschen CO₂-Steuergesetzes ergibt. Rechts- und wirtschaftspolitisch kann es im Ausgangspunkt keinen Zweifel geben, dass für Importe und Exporte von Waren mit Relevanz für den Ausstoß von CO₂-Emissionen zwei Gesichtspunkte Geltung beanspruchen müssen: Einerseits muss die deutsche Wirtschaft davor geschützt werden, dass sie innerstaatlich mit CO₂-Steuern und dem Erfordernis einer Abwälzung auf die Verbraucher belastet wird, während Wettbewerber aus anderen EU-Staaten für die in die Bundesrepublik Deutschland exportierten Waren einer solchen Steuer nicht unterliegen und damit rein steuerrechtlich begründete Kostenvorteile gegenüber inländisch erzeugten Waren haben. Andererseits sind Unternehmen im EU-Ausland davon zu bewahren, dass ihnen CO₂-Steuern auferlegt werden, die in vergleichbarer Form Unternehmen im Inland entweder gar nicht oder jedenfalls in geringerer Höhe treffen.

Rechtsgrundlagen im Europarecht für diese beiden Ansätze sind Art. 30 AEUV und Art. 110 AEUV. Art. 110 S. 1 AEUV verbietet es den Mitgliedsstaaten, für Waren aus anderen Mitgliedsstaaten unmittelbar oder mittelbar höhere inländische Abgaben, gleich welcher Art, zu erheben, als inländische Unternehmen für vergleichbare inländische Waren unmittelbar oder mittelbar zu tragen haben. Art. 110 S. 2 AEUV schließt inländische Abgaben aus, die geeignet sind, durch Erhebung auf aus anderen Mitgliedsstaaten der EU bezogenen Waren andere (insbesondere inländische) Produktionen mittelbar zu schützen. Im politischen Gleichklang mit dieser Regelung, was die Zielsetzung eines Schutzes des Gemeinsamen Marktes betrifft, ist Art. 30 AEUV zu sehen. Danach ist die Erhebung von Ein- und Ausfuhrzöllen oder Abgaben gleicher Wirkung zwischen den Mitgliedsstaaten verboten. Dieses Verbot gilt auch für Finanzzölle. Aus den genannten Regelungen ergibt sich zunächst ein Gebot der Gleichbehandlung von EU-Importen und inländischem Warenabsatz. Dieses Gebot der Diskriminierungsfreiheit hat die deutsche Steuergesetzgebung zu beachten.

Allerdings ergeben sich für die Umsetzung dieses Ziels einige Zusatzfragen, die nachstehend beleuchtet werden sollen. Darüber hinaus besteht eine Kollision eines nationalen CO₂-Steuergesetzes mit Art. 30 AEUV nur, wenn eine CO₂-Steuer als Zoll im Sinne dieser Regelung verstanden werden könnte. Nach der zutreffenden Rechtsprechung des EuGH¹⁷ kommt es für die Qualifizierung als Zoll nicht auf die sprachliche Beschreibung von Abgaben an, sondern auf die inhaltliche Wirkung. Zur Sicherung der Beachtung des Art. 30 AEUV und zur Vermeidung von Umgehungsstrategien hat der EuGH in grundsätzlichen Entscheidungen folgende Vorgaben zur Vermeidung eines Verstoßes gegen Art. 30 AEUV formuliert: Von einer zollgleichen Wirkung ist auszugehen, wenn eine bei der Einfuhr oder später erhobene, einseitig auferlegte Belastung speziell die aus einem Mitgliedsstaat eingeführten Waren, nicht aber in vergleichbarer Form einheimische Waren trifft und dadurch importierte Waren verteuert werden. In solchen Fällen hat die Abgabe, unabhängig von ihrer Deklaration als Zoll, eine zollgleiche Wirkung im freien Warenverkehr. Daraus abgeleitet verlangt der EuGH¹⁸ für die Bewertung einer Abgabe als allgemeine inländische Abgabenregelung ohne Qualifizierung als zollgleich, dass sie einheimische und importierte Erzeugnisse in gleicher Höhe auf derselben Handelsstufe erfasst und der Steuertatbestand für beide Erzeugnisse derselbe ist. Hierfür genügt es

¹⁷ Urteil vom 14.12.1962, Rechtssache C-2/62.

¹⁸ aaO (Fn. 17); ferner *EuGH*, Urteile vom 21.09.2000, Rechtssachen C-441/98 und 442/98; Urteil vom 2.10.2014, Rechtssache C-254/13.

folglich nicht, dass Abgaben einheimischer und importierter Erzeugnisse auf unterschiedlichen Produktions- oder Handelsstufen erhoben werden. Das Verbot von Zöllen auf dem Gemeinsamen Markt würde nach Auffassung des EuGH seines Inhalts entleert und bedeutungslos, wenn es nicht auch solche Abgaben erfassen würde, die ohne eine parallele Auferlegung auf nationale Erzeugnisse erhoben werden und dies mit der Begründung, die Abgabe solle eine interne steuerliche Belastung des gleichen Erzeugnisses ausgleichen.

Die Einführung einer nationalen CO₂-Steuer in der Bundesrepublik Deutschland hat diese Grundsätze zu beachten. Besondere Probleme resultieren daraus für die grundsätzliche Einführung einer CO₂-Steuer nicht. Das Ziel der Erhebung einer CO₂-Steuer liegt nicht in einer Ungleichbehandlung der deutschen Wirtschaft im Vergleich zum EU-Ausland. Hier geht es allein darum, über eine CO₂-Bepreisung wirtschaftliche Anreize für Vermeidungsstrategien im Hinblick auf CO₂-Emissionen zu setzen und auf diese Weise einen Beitrag dafür zu leisten, die europaweit formulierten CO₂-Minderungsziele als Klimaschutz zu erreichen. Dies erfordert die Vermeidung von Ungleichbehandlungen, soweit dies vor dem Hintergrund der nationalen Entscheidungssouveränität für die jeweils eingeführte CO₂-Steuer mangels einer harmonisierenden europarechtlichen Steuerrichtlinie für eine CO₂-Steuer möglich ist. Im Falle der Einführung einer solchen Steuer empfiehlt es sich, diese Zielsetzung in der Gesetzesbegründung deutlich anzusprechen und überzeugend umzusetzen.

Dabei bestehen allerdings einige zu beachtende Sonderprobleme, die hier kurz angesprochen werden sollen. Zunächst ist der Fall zu betrachten, dass der Import von Waren aus einem EU-Staat erfolgt, der keine CO₂-Steuer kennt. Ähnlich ist die Situation, wenn zwar eine CO₂-Steuer besteht, diese jedoch im EU-Ausland niedriger als nach einem in der Bundesrepublik Deutschland in Kraft gesetzten CO₂-Steuergesetz liegt. In beiden Fällen erfordert ein Schutz der deutschen Wirtschaft vor einer Benachteiligung im internationalen Wettbewerb, die angesprochenen Differenzen auf geeignete Weise auszugleichen. Wird der Import von unter dem Aspekt einer CO₂-Steuer im EU-Ausland nicht erfassten Waren in die Bundesrepublik Deutschland vorgenommen, ist es sachgerecht, hier dieselbe CO₂-Steuer aufzuerlegen, wie sie für eine einheimische Produktion gilt. Vergleichbar (durch Erhebung der Steuerdifferenz) ist zu verfahren, wenn die CO₂-Steuer im EU-Ausland niedriger als in der Bundesrepublik Deutschland ist. Die

erstmalige Erhebung der CO₂-Steuer hier oder die Nacherhebung des Differenzbetrages zwischen beiden Steuersätzen im Inland und im EU-Ausland bewirkt im Ergebnis eine steuerrechtliche Gleichbehandlung von Importen und heimischen Produkten. Dies steht nicht im Widerspruch zu Art. 30 AEUV und Art. 110 AEUV, sondern liegt im Gegenteil voll auf der Linie der hier europarechtlich verankerten Abgabengleichheit. Die Erhebung einer solchen Steuer hat keine zollgleiche Wirkung, sondern ist eine Umweltschutzabgabe mit den daraus erhofften Lenkungswirkungen im Hinblick auf eine Senkung der CO₂-Emissionen.

Ebenso ist die Rechtslage, wenn das EU-Ausland mit deutschen Exporten von Erzeugnissen mit CO₂-Emissionsrelevanz vergleichbar verfährt.

Aus der Rechtsprechung des EUGH zur Art. 30 AEUV resultiert, um eine Kollision mit der Norm zu vermeiden, eine wichtige zusätzliche Konsequenz hinsichtlich der Stelle in der Wertschöpfungskette von der Produktion bis zum Absatz an Endverbraucher, an der die CO₂-Steuer erhoben wird. Bei einer rein nationalrechtlichen Betrachtung kommen hierfür verschiedene Alternativen in Betracht. Denkbar ist eine Erhebung an der frühesten Stelle in der Wertschöpfungskette, also beim Produzenten, mit der Konsequenz, dass dieser die ihn treffende CO₂-Steuer an seine Kunden über den Preis abwälzt, sodass sie dann über die Wertschöpfungskette hinweg (mit wie vielen Zwischenstufen und Zwischenhändlern auch immer) den Endverbraucher trifft. Stattdessen lässt sich eine CO₂-Steuer auch an späterer Stelle erheben, zuletzt bei der Veräußerung an Endverbraucher.

Beachtet man die Vorgaben des EuGH zur Vermeidung einer Qualifizierung einer Abgabe als zollgleich, besteht diese Freiheit europarechtlich nur eingeschränkt. Wenn im EU-Ausland keine CO₂-Steuerpflicht besteht und in der Bundesrepublik Deutschland eine solche Belastung bereits auf der Ebene der Produktion erhoben würde, würde eine aus Gründen der Gleichbehandlung von Importen notwendigerweise erst auf einer späteren Stufe der Wertschöpfungskette erfolgende Belastung mit CO₂-Steuern bei Ankunft der Waren in der Bundesrepublik Deutschland mit dem Gebot der Gleichbehandlung auf der entsprechenden Handelsstufe kollidieren, wenn heimische Erzeugnisse erst später, z. B. beim Verkauf an Endverbraucher, besteuert werden. Um einen Widerspruch zur Rechtsprechung des EuGH mit dessen strengen Anforderungen zur Vermeidung der Zollgleichheit einer Abgabe wegen des Erfordernisses einer Belastung auf der jeweils identischen Handelsstufe zu vermeiden, ist die Erhebung der CO₂-Steuer in der

Bundesrepublik Deutschland so auszugestalten, dass eine Gleichbehandlung mit Importen möglich ist. Dies erfordert letztlich vor dem Hintergrund der Vielfalt denkbarer Absatzprozesse eine Erhebung beim Verkauf an Endverbraucher.

2. Wirtschaftsvölkerrecht

Die Welthandelsorganisation (WTO) ist eine internationale Organisation, die die Handelspolitik der Mitgliedstaaten (hierzu gehört die Bundesrepublik Deutschland) im Sinne der Vermeidung von Handelsbeschränkungen koordiniert. Eines der wichtigsten Abkommen in diesem Zusammenhang ist das allgemeine Zoll- und Handelsabkommen (General Agreement on Tariffs and Trade, GATT). Prinzipien des GATT sind das Meistbegünstigungsprinzip, wonach Handelsvorteile allen GATT Vertragspartnern gewährt werden müssen, und der Grundsatz der Gleichbehandlung inländischer und ausländischer Unternehmen, Waren und Dienstleistungen. Beide Prinzipien werden bei der – auch europarechtlich – gebotenen diskriminierungsfreien Behandlung von Inländern und Ausländern anlässlich der Einführung einer CO₂-Steuer eingehalten. Das Wirtschaftsvölkerrecht bildet folglich für eine derartige Steuergesetzgebung keine Barriere, wie im Übrigen die Akzeptanz der zahlreichen nationalen CO₂-Steuern im EU-Bereich belegt.

3. Finanzverfassungsrecht

Steuern müssen nach nationalem Verfassungsrecht zulässig sein.

Nach der Rechtsprechung des BVerfG¹⁹ steht dem Staat kein umfassendes Steuererfindungsrecht zu. Vielmehr enthalten Art. 106 ff. GG eine abschließende Regelung der verfassungsrechtlich zugelassenen Steuertypen. Nur soweit sich das Konzept einer Steuer einer der in Art. 106 ff. GG erfassten Steuerarten zuordnen lässt, ist die Inkraftsetzung einer neuen bisher nicht bestehenden Steuer zulässig. Diese Vorgaben gelten auch für eine CO₂-Steuer.

Der Bundesrepublik Deutschland steht nach Art. 105 Abs. 2, 106 Abs. 1, 2 GG die Gesetzgebungskompetenz für die Einführung einer CO₂-Steuer als Verbrauchssteuer zu. Die Anwendung der Steuer muss sowohl unter dem Aspekt der Praktikabilität, insbesondere aber auch unter dem Ge-

¹⁹ Beschluss vom 23.4.2017, 2 BvL 6/13, NJW 2017, 891.

sichtspunkt der verfassungsrechtlichen Anforderungen an eine Verbrauchssteuer an das verbrauchte Gut anknüpfen. Dies ist weder die technische Einrichtung, deren Beschäftigung zur CO₂-Emission führt, noch die CO₂-Emission selbst, da diese nicht im Sinne des Verbrauchssteuerbegriffes verbraucht wird. Hier liegt ein grundlegender Unterschied zur Ausrichtung des Zertifikatehandels. Daher hat die Anbindung an die Stoffe zu erfolgen, deren Nutzung zu CO₂-Emissionen führt, also an Kohle, Erdgas, Benzin und Diesel sowie vergleichbare Stoffe. Der Verbrauch dieser Stoffe führt zu CO₂-Emissionen.

Weitere Voraussetzung einer Verbrauchssteuer ist die Abwälzbarkeit über Preise auf Endverbraucher. Auch dies ist gegeben. Fällt die Steuer bei Produzenten an, die CO₂-emittierende Stoffe anbieten, preisen sie den Steueraufwand in den Verkaufspreis ein und wälzen ihn so auf ihre Kunden ab. In mehrstufigen Lieferketten landet der Aufwand bei den Endverbrauchern. Wird erst der Verkauf an Endverbraucher steuerlich belastet, erfolgt die Steuerbelastung hier und trifft den Endverbraucher direkt.

4. Eigenständige CO₂-Steuer oder Aufschlag auf bestehende Energiesteuern?

Bereits seit längerer Zeit wird die Frage, ob eine CO₂-Besteuerung sachgerecht ist oder nicht, diskutiert. Dabei ging die Diskussion – insoweit einhellig – bisher stets davon aus, dass es um das Für und Wider der Begründung eines CO₂-Steuergesetzes geht. Kürzlich hat das Umweltbundesamt hierzu einen Alternativvorschlag unterbreitet²⁰. Das Umweltbundesamt befürwortet statt einer eigenständigen CO₂-Steuer in einem neuen Gesetz die Schaffung von Steueraufschlägen für Heiz- und Kraftstoffe in Energiesteuergesetzen, mit differenzierten Regelungen je nach den aus der Energienutzung resultierenden CO₂-Emissionen. Dies bedeutet, die einschlägigen Energiesteuergesetze durch Aufnahme derartiger Zuschläge entsprechend zu novellieren. Gegenüber einem eigenständigen CO₂-Steuergesetz hat ein solches Vorgehen nach Auffassung des Umweltbundesamtes verschiedene Vorteile. Eine neue CO₂-Steuer, die direkt an den Emissionen ansetzt, ist nach Einschätzung des Amtes rechtlich schwierig umzusetzen, da die Finanzverfassung soweit große Hürden aufbaue. Im Übrigen sei der Zeitaufwand für eine solche Reform deutlich höher als bei einer Einführung von Steueraufschlä-

²⁰ <https://www.umweltbundesamt.de/themen/co2-bepreisung-schneller-einstieg-jetzt-noetig>

gen in Energiegesetzen. Die aktuelle Situation im Klimaschutz aber erfordert ein zügiges Handeln, woraus die Vorzüge für den Vorschlag des Amtes resultierten.

Der Vorschlag verdient keine Zustimmung. Bereits rechtlich ist die These sehr fragwürdig, dass die Vorgaben der Finanzverfassung für Steueraufschläge aus Anlass der CO₂-Emissionen in Energiesteuergesetzen nicht gelten, während sie für den Erlass eines eigenständigen CO₂-Steuergesetzes greifen. Diese Bewertung überzeugt nicht. Werden in den verschiedenen Energiesteuergesetzen Steueraufschläge wegen der CO₂-Emissionen vorgesehen, führt dies trotz eines bloßen Aufschlages auf eine bisher schon erhobene Steuer anstelle der Schaffung einer gänzlich neuen Steuer im Ergebnis nicht dazu, dass die Vorgaben der Finanzverfassung obsolet sind. Denn auch ein solcher Steueraufschlag ist im Ergebnis als Komponente der Verbrauchssteuer zu bewerten. Der Umstand, dass diese in Form eines Aufschlages auf eine bereits bestehende sonstige Steuer erhoben wird, ändert an der Qualifizierung nichts. Wäre die Rechtslage anders, könnte der Gesetzgeber in verfassungswidriger Weise die Anforderungen an die Schaffung neuer Verbrauchssteuern nach Art. 106 GG unterlaufen, indem er derartige Steuern als Zusatzkomponenten für sonstige Steuern einführt und gleichsam versteckt. Die Qualifizierung als Verbrauchssteuer in dem hier bereits näher dargelegten Sinne²¹ hängt nicht davon ab, ob eine solche Verbrauchssteuer eigenständig oder als Appendix zu einer schon vorhandenen Steuer eingeführt und erhoben wird.

Steuersystematisch befremdet die durch das Umweltbundesamt befürwortete Vermischung und Verknüpfung von Energiesteuern mit einer CO₂-Steuer. Es handelt sich insoweit um unterschiedliche Steuertypen mit unterschiedlicher Zielsetzung, die zu trennen sind. Das bisherige Steuerrecht kennt keine solchen Mischformen von Steuern. Zwar mag es für einzelne Steuerarten vielfältige Motive geben, so z. B. für die Tabaksteuer neben dem Wunsch nach Erzielung von Staatseinnahmen auch eine preisliche Hürde für den Tabakkonsum aus gesundheitspolitischen Gründen. Solange unterschiedliche steuerpolitische Motive in einem einheitlichen Steuergesetz münden, ist dies unbedenklich. Wenn aber verschiedene Ziele verfolgt und in der Form umgesetzt werden, dass als Basis eine bestimmte Steuer dient, die dann aus gänzlich anderen Gründen einen Aufschlag erfährt, so liegt darin eine sachwidrige Vermischung von Steuertypen, indem in einem

²¹ Vgl. hierzu Kap. III. 3.

scheinbar einheitlichen Steuergesetz zwei gänzlich unterschiedliche Steuern verankert werden. Ein weiterer Nachteil dieser Vorgehensweise liegt darin, dass in Folge der Ausgestaltung der CO₂-Steuer als Aufschlag auf eine andere Energiesteuer die CO₂-Besteuerung vollständig von dieser Energiesteuer abhängig gemacht wird. Differenzierte Regelungen der Steuerpflicht für diese Steuer, Entlastungen, teilweise Freistellungen sowie jede zukünftige Änderung wirken sich notwendigerweise auch auf die CO₂-Steuer wegen deren Ausgestaltung als Aufschlag aus, obwohl die mit der Änderung der Basissteuer verfolgten Ziele keinen inhaltlichen Zusammenhang mit der CO₂-Steuer haben. Damit wird zugleich die Lenkungswirkung beeinträchtigt, die mit einem CO₂-Steuergesetz hinsichtlich der Emissionsbegrenzungen für Treibhausgase verfolgt wird.

Auch die weitere Überlegung des Umweltbundesamtes, auf diese Weise könne schneller eine CO₂-Steuergesetzgebung umgesetzt werden, überzeugt nicht. Die entscheidende Diskussion über das Für und Wider einer CO₂-Steuer ist unabhängig davon, ob diese Steuer in einem eigenständigen Steuergesetz oder aber als Aufschlag in Energiesteuergesetzen verankert wird. Auch die jeweilige Verknüpfung mit der Basissteuer verkompliziert die Materie. Dies führt daher zu der Einschätzung, dass ein solches vom Umweltbundesamt vorgeschlagenes Vorgehen, im Vergleich zu einer eigenen CO₂-Steuergesetzgebung, eher einen erhöhten als einen geringeren Zeitaufwand für die Inkraftsetzung mit sich bringt. Entscheidet sich der Gesetzgeber für die Einführung einer CO₂-Steuer, sollte dies durch ein eigenständiges CO₂-Steuergesetz geschehen und nicht durch eine Verknüpfung mit sonstigen Steuergesetzen mittels Umsetzung von Steueraufschlägen.

5. Verhältnis von CO₂-Steuern und Zertifikatepreisen

Beleuchtet man das Verhältnis von CO₂-Steuern und Zertifikatepreisen nach dem Zertifikatehandel, so muss unterschieden werden, ob eine CO₂-Steuer nach der nationalrechtlichen Ausgestaltung nur für nicht vom Zertifikatehandel erfasste Sektoren eingreift, so dass eine Kollision mit dem Zertifikatehandel von vornherein ausscheidet, oder aber ob sie additiv zum Zertifikatehandel gilt, wie bereits in verschiedenen EU-Staaten geregelt.

a) CO₂-Steuern nur für nicht vom Zertifikatehandel erfasste Bereiche

Bleibt es bei der Beschränkung des Zertifikatehandels auf die bisher erfassten Sektoren und wird die CO₂-Steuer nur für die Sektoren erhoben, die nicht dem Zertifikatehandel unterliegen, bietet sich in der Höhe der Steuer ein Abgleich mit dem Zertifikate-Preis an. Denn es geht um eine Bepreisung von CO₂-Emissionen zum Klimaschutz, wofür einheitliche Maßstäbe gelten sollten. Für die Klimabelastung ist allein die Menge an CO₂-Emissionen relevant, nicht aber die Quelle und der rechtliche Hebel zur Emissionsbegrenzung.

Dies macht politisch Sinn, ist jedoch verfassungsrechtlich nicht zwingend. Auch der Grundsatz der Gleichbehandlung nach Art. 3 Abs. 1 GG gebietet rechtlich keine Harmonisierung von Zertifikatepreisen und CO₂-Steuern, da es sich rechtlich um unterschiedlich gestaltete Konzepte zur CO₂-Bepreisung, in Kraft gesetzt von verschiedenen Hoheitsträgern, handelt, für deren Abgleich Art. 3 Abs. 1 GG nicht gilt.

Da der Zertifikatepreis marktabhängig schwankt, erfordert ein politisch gewünschter Abgleich beider CO₂-Bepreisungskonzepte für CO₂-Steuern entweder ein regelmäßiges Nachjustieren des Gesetzgebers oder aber hinsichtlich der Abgabenhöhe einen dynamischen Verweis. Letztere Vorgehensweise ist verfassungsrechtlichen Einschränkungen aufgrund der Wesentlichkeitstheorie und des Bestimmtheitsgrundsatzes als verfassungsrechtliche Elemente des GG ausgesetzt. Die Wesentlichkeitstheorie ist Ausfluss des Gewaltenteilungsprinzips und der Zuweisung grundlegender Entscheidungen mit Eingriffscharakter an den Gesetzgeber. Sie verlangt daher, dass der Gesetzgeber die wesentlichen Elemente für Eingriffe, hier also die Höhe der CO₂-Steuer, selbst regelt und nicht über Verweisungen an Dritte delegiert. In ähnlicher Richtung liegt im Ergebnis der Bestimmtheitsgrundsatz, der die aus einem Gesetz abgeleiteten Belastungen als erkennbar und

vorhersehbar verlangt. Aus den genannten Prinzipien ergibt sich, dass es bisher in der Bundesrepublik Deutschland keine Steuer (in welchem Bereich auch immer) gibt, deren Höhe aus einer dynamischen Verweisung auf irgendwelche sonstigen Elemente (hier erörtert für die Zertifikate-Preise) resultiert.

b) CO₂-Steuer neben dem Zertifikatehandel

Sollte sich der Gesetzgeber dafür entscheiden, eine CO₂-Steuer für alle CO₂-Emittenten unter Einschluss der unter den Zertifikatehandel fallenden Bereiche zu erheben, ist es zulässig, zur Vermeidung einer Doppelbelastung der vom Zertifikatehandel belasteten Sektoren eine Verrechnung der CO₂-Steuern mit dem Zertifikate-Preis (Sonderausgaben im Einkommensteuerrecht vergleichbar) zuzulassen.

Dies hätte zur Folge, dass der Aufwand für die Beschaffung der Zertifikate bei der endgültigen Festlegung der Belastung mit CO₂-Steuer steuermindernd angesetzt werden kann. Allerdings ist nicht zu übersehen, dass ein solches Vorgehen atypisch und grundlegend neu bzgl. der Belastung mit Verbrauchssteuern ist. Denn grundsätzlich werden diese Steuern über den Preis auf den Verbraucher abgewälzt. Will man bei einer Parallelität von Zertifikaten und CO₂-Steuer eine Doppelbelastung der vom Zertifikatehandel erfassten Bereiche vermeiden, muss man eine Steuererklärung für die endgültige Belastung mit CO₂-Steuer einführen, in deren Rahmen der Aufwand für CO₂-Zertifikate steuermindernd angesetzt werden kann.

Zwar resultiert daraus im Ergebnis eine verminderte Belastung mit der CO₂-Steuer. Da diese Steuer jedoch in ihrer Zielsetzung und in der Ausrichtung mit dem Zweck des Zertifikatehandels vergleichbar ist, erscheint eine Verrechnungslösung mit der daraus resultierenden Ungleichbehandlung von durch den Zertifikatehandel erfassten und nicht erfassten CO₂-Emittenten unter dem Aspekt einer sachgerechten Belastung aller CO₂-Emittenten rechtspolitisch gerechtfertigt. Eine besondere Situation besteht für den Ausstieg aus der Kohleverstromung, falls man sich für ein Optionsrecht der Kraftwerksbetreiber zugunsten einer CO₂-Steuer zur Abwendung einer vorzeitigen Stilllegung von Kraftwerken entscheidet (vgl. Kap. VI 2).

Schließlich ist zu beachten, dass eine CO₂-Steuer ökonomisch die Wirkung eines Zertifikate-Mindestpreises übernehmen kann. Wird die Steuer gezielt oberhalb der Preise festgesetzt, die für CO₂-Zertifikate realistischer Weise zu erwarten sind (sofern man dies trotz der Möglichkeit abschätzen kann, Zertifikate hoheitlich aus dem Markt zu nehmen), wird aus dem Zusammenspiel von Zertifikatehandel und höherer CO₂-Steuer bei Verrechnung beider CO₂-Bepreisungskonzepte wirtschaftlich ein fester Betrag unabhängig von dem aktuell gültigen Zertifikate-Marktpreis erreicht. Ist der Zertifikatepreis höher als die CO₂-Steuer, bildet er die Belastung, bestehend aus dem CO₂-Steuersatz und der Differenz zu dem höheren Zertifikatepreis.

6. Zweckfreiheit der Steuererhebung und mögliche Mittelverwendung

Steuern werden grundsätzlich zur Erzielung staatlicher Einnahmen erhoben. Ansprüche auf Gegenleistungen der Steuerpflichtigen sind damit nicht verbunden (so die Definition der Steuer in § 3 Abs. 1 AO). Dies schließt es nicht aus, mit der Abgabenerhebung weitere Zwecke, hier einen Beitrag zur CO₂-Reduktion, zu verfolgen. Eine Vielzahl bereits bestehender nationaler Steuern hat eine derartige mehrfache Zweckbestimmung (z. B. die Tabaksteuer mit dem Nebenzweck einer Senkung des gesundheitsschädlichen Tabakkonsums). Die fehlende Verknüpfung von Steuern mit konkreten staatlichen Gegenleistungen darf nicht missverstanden werden. Der Steuerpflichtige hat keinen Rechtsanspruch auf eine bestimmte Mittelverwendung. Auch dann, wenn eine Steuer an einem konkreten Aspekt anknüpft wie z.B. die Kfz-Steuer, ist der Staat frei, ob und in welchem Umfang er das erzielte Steueraufkommen, z. B. die Kfz-Steuer, „Kfz-bezogen“, also für den Straßenbau einsetzt oder aber ob er damit die Finanzierung sonstiger Staatsaufgaben verfolgt. Der Staat kann sich jedoch eine solche Mittelverwendung auferlegen, hier im Sinne einer (völligen oder teilweisen) Rückzahlung an die Steuerschuldner.

Aus diesen Zusammenhängen folgt, dass die Einführung einer CO₂-Steuer mit einem konkreten Mitteleinsatz verbunden werden kann, der Staat jedoch auch davon abzusehen vermag. Daher ist es zulässig, aus sozialen Gründen einen (teilweisen) Rückfluss des mittels CO₂-Steuer verbundenen Finanzaufkommens an die Bürger (pauschal oder an die Zahler der CO₂-Abgabe in ihrer Eigenschaft als Verbraucher) vorzunehmen oder das Steueraufkommen (teilweise) in Infrastrukturprojekte zur Senkung der CO₂-Emissionen

zu investieren. Der Staat verfügt insoweit über ein weites Gestaltungsermessen, in der Auswahl der Begünstigten und der Maßstäbe für den Rückfluss der Einnahmen nur begrenzt durch das Willkürverbot aus Art. 3 Abs. 1 GG.

7. Ergebnis zur rechtsgrundsätzlichen Zulässigkeit einer CO₂-Steuer

Als Ergebnis lässt sich somit festhalten, dass die Einführung einer CO₂-Bundessteuer unter europarechtlichen, wirtschaftsvölkerrechtlichen und nationalverfassungsrechtlichen Gesichtspunkten rechtsgrundsätzlich als Verbrauchssteuer zulässig ist. Für die weitere rechtliche Prüfung sind damit Anforderungen an die Ausgestaltung sowie an die Verwendung der mit der Steuer durch den Markt vereinnahmten Finanzmittel zu betrachten.

IV. Notwendige Elemente eines CO₂-Steuergesetzes

Aus den bereits angesprochenen verfassungsrechtlichen Vorgaben der Wesentlichkeitstheorie und des Bestimmtheitsgrundsatzes folgt, dass ein CO₂-Steuergesetz alle hierfür wesentlichen Elemente enthalten muss. Hierzu zählt die Anknüpfung der Steuer an für den CO₂-Ausstoß relevante Stoffe im Sinne der Anforderung einer Verbrauchssteuer, die Höhe der Steuer (fix oder bereits bei Erlass des Gesetzes in der Zeitachse ansteigend), die Erhebung bei der Produktion, im Handel und/oder bei Importen aus dem Ausland, Ausnahmen (z. B. für die Strom- und Energiewirtschaft), Verrechnungsregelungen (für die dem Zertifikatehandel unterliegenden Sektoren), etwaige Gegenfinanzierungen (durch Senkung anderer Steuern), Mittelrückflüsse (dies kann auch in einem Gesetz außerhalb eines CO₂-Steuergesetzes erfolgen), Verfahrensregelungen, Formalien, Fristen etc.. Eine "gleitende" Regelung mit Maßgeblichkeit externer Werte wie z. B. der Höhe der Zertifikatepreise für die Höhe der CO₂-Steuer ist verfassungsrechtlich nicht möglich. Zulässig ist hingegen die Anerkennung der Aufwendungen für Zertifikate als Abzugsposten für die CO₂-Steuer.

Zum Schutz der energieintensiven Wirtschaft im Wettbewerb auf internationalen Märkten mit Konkurrenten, die einer CO₂-Steuer nicht ausgesetzt sind, können Steuererleichterungen bis zur Steuerfreiheit vorgesehen werden. Eine solche Regelung ist als zulässige Beihilfe gestaltbar. Auch der Zertifikatehandel kennt einen vergleichbaren Schutz der energieintensiven Wirtschaft durch die kostenlose Zuteilung von Zertifikaten. Die Erwägungsgründe Nr. 7, 10, 13 stellen klar, dass zur Vermeidung der Verlagerung von

CO₂-Emissionen in das Ausland motiviert durch die mit dem Zertifikatehandel verbundenen Kosten die unentgeltliche Zuteilung von Zertifikaten beibehalten werden kann. Erwägungsgrund Nr. 13 thematisiert insoweit die Möglichkeit einer Kompensation durch staatliche Beihilfen. Diese aus Anlass des Zertifikatehandels getroffene industriepolitische Bewertung zum Schutz der Industrie in der EU und des Auslands vor Erweiterung der dortigen CO₂-Emissionen beansprucht auch Geltung für eine CO₂-Steuer. Trotz bestehender Unterschiede zwischen einer CO₂-Steuer und dem Zertifikatehandel bilden beide Vorgehensweisen die Grundlage für eine Bepreisung des CO₂-Ausstosses und haben daher eine hinreichende sachliche Nähe zur Übertragung von den Erwägungsgründen Nr. 7, 10, 13 für den Zertifikatehandel auf die CO₂-Steuergesetzgebung.

V. Verwendung des CO₂-Steueraufkommens

Von besonderer Bedeutung neben der Art und Weise, wie eine CO₂-Steuer europarechts- und verfassungsrechtskonform erhoben werden kann, ist der Aspekt der Mittelverwendung. Hierzu bestehen nach bisherigen politischen Äußerungen, aber auch vor dem Hintergrund von Erfahrungen im Ausland mit bereits bestehenden CO₂-Steueretzen, eine Reihe von Vorstellungen. Diese zielen darauf ab, mit der Erhebung von CO₂-Steuern nicht das staatliche Steueraufkommen zu erhöhen, sondern die Steuererhebung mit konkreten gesetzlich geregelten Vorgaben für die Mittelverwendung zu begleiten. Ein solches Vorgehen dient auch der politischen Akzeptanz einer CO₂-Steuer.

In diesem Zusammenhang ist zu beachten, dass Steuern nach § 3 Abs. 1 AO grundsätzlich der Beschaffung der für die Staatstätigkeit notwendigen Finanzmittel ohne jede Gegenleistung dienen. Die Steuerzahler haben folglich keinen Anspruch darauf, dass die CO₂-Steuer in einer Art und Weise verwendet wird, die der Zielsetzung der Steuererhebung (Begrenzung von CO₂-Emissionen) entspricht. Hierzu würde insbesondere beitragen, dass der Staat die vereinnahmten Finanzmittel für Investitionen in Infrastrukturmaßnahmen nutzt, die eine Senkung der CO₂-Emissionen erreichen. Eine derartige Verpflichtung des Staates besteht jedoch aufgrund der grundsätzlichen Ausrichtung von Steuern nicht. Vielmehr ist der Staat frei, auf welche Art und Weise er mit den aus solchen Steuern resultierenden Finanzmitteln verfährt.

Um eine politisch wichtige Akzeptanz für eine zusätzliche Steuer zu erreichen, besteht politischer Konsens, im Falle der Einführung einer CO₂-Steuer

diese mit einer Entlastung der Verbraucher an anderer Stelle zu verbinden. Eine derartige Entlastung kann auf verschiedene Art und Weise erfolgen.

1. Direkte Zahlungen

Einmal ist es denkbar, wie bereits im Ausland praktiziert, den Verbrauchern (Haushalten, aber auch Unternehmen) in pauschalierter Form in Abhängigkeit von noch festzulegenden Größen Geld zu überweisen. Je nachdem, in welcher Höhe derartige Entlastungen gewährt werden, kann die mit CO₂-Steuern eintretende Belastung ganz oder teilweise kompensiert, u. U. auch überkompensiert werden. Bei der Art und Weise, wie dies geschieht, verfügt der Staat über ein weites, durch den Grundsatz der Gleichbehandlung nach Art. 3 Abs. 1 GG begrenztes Ermessen.²² Dies bietet die Möglichkeit, soziale Erwägungen in die Ausgestaltung der Finanzrückflüsse einfließen zu lassen und damit derartige Zahlungen davon abhängig zu machen, auf welche Art und Weise eine soziale Schutzbedürftigkeit der Verbraucher besteht.

2. Steuersenkungen

Darüber hinaus ist auch die Möglichkeit gegeben, bereits bestehende Steuern, z. B. die Stromsteuer oder die Mineralölsteuer, zu senken, um auf diese Art und Weise einen Ausgleich für die neue eingeführte CO₂-Steuer zu schaffen. Energie- und umweltpolitisch macht ein solches Vorgehen durchaus Sinn, weil z. B. die Stromsteuer bisher keine Lenkungswirkung im Hinblick auf CO₂-Emissionen und deren Vermeidung entfaltet, da diese Steuer "CO₂-Emissions-undifferenziert" ausgestaltet ist. Eine sachgerechte Konzeption für die Neueinführung einer CO₂-Steuer kann sich daher nicht auf deren Einführung beschränken, sondern hat zu berücksichtigen, welche energie- und umweltpolitischen Konsequenzen sich daraus notwendigerweise für andere Belastungen ergeben.

Schließlich ist es auch möglich, beide Formen der Entlastung der Verbraucher über verschiedene Ausgestaltungen zu kombinieren, also z. B. bestehende Steuern zu senken und zugleich Finanzrückflüsse zu gewähren.

²² BVerfG, Beschluss vom 9.3.1994, 2 BvL 43/92, BVerfGE 90, 145, 196 und 3.10.20101, 1BvR 1629/94, BVerfGE 103, 242, 258 (ständige Rechtsprechung).

Im Falle derartiger Steuersenkungen sind die steuerlichen Mindestsätze zu beachten, die aus den Anlagen der Energiesteuer-Richtlinie resultieren. Deren Unterschreitung ist den Staaten der EU europarechtlich verboten (vgl. oben Kap. III. 1. b.).

3. Senkung der EEG-Umlage

Ein weiteres wichtiges Instrument zur Rückgewähr (ganz oder teilweise) der Finanzmittel, die der Staat in Folge der Vereinnahmung der CO₂-Steuer erlangt, ist ein Einsatz dieser Mittel zur Reduzierung der EEG-Umlage. Die deutschen Strompreise sind im internationalen Vergleich für alle relevanten Bezugsverhältnisse die höchsten oder nahezu die höchsten in der EU. Hierzu tragen zahlreiche staatliche Abgaben und damit nicht marktkonforme Verteuerungen maßgeblich bei, wozu die Belastungen aus der EEG-Umlage den größten Teil bilden. Diese Belastungen treffen alle Stromverbraucher, insbesondere also auch private, gewerbliche und industrielle Verbraucher. Nutzt der Staat die vereinnahmte CO₂-Steuer zur Reduzierung der über die Strompreise seitens der Stromverbraucher aufzubringenden EEG-Umlage, führt er die von den Stromverbrauchern in ihrer Eigenschaft als Schuldner (im wirtschaftlichen Endergebnis verstanden) der CO₂-Steuer vereinnahmten Beträge an dieselbe Kundengruppe in ihrer Eigenschaft als Stromverbraucher und damit als Zahler der EEG-Umlage zurück. Anders formuliert besteht, wenn auch auf unterschiedlichem Wege, in wirtschaftlicher Hinsicht eine Identität der durch die Einführung einer CO₂-Steuer Belasteten mit den in Folge einer staatlichen Entlastung der EEG-Umlage Begünstigten. Das liegt auch im Ziel sozialer Ausgleichsregelungen und einer Vermeidung dem Staat endgültig verbleibende steuerlicher Zusatzeinnahmen aus der CO₂-Steuer. Dieses Ziel würde durch ein derartiges Vorgehen erreicht, allein oder in Kombination mit anderen Mechanismen, also durch direkte Zahlungen und Reduzierung der Energiesteuern.

Auch ökologisch macht die Verbindung der Neueinführung einer CO₂-Steuer mit einer Senkung von Energiesteuern und der EEG-Umlage Sinn. Denn alle diese Instrumente verfolgen das Ziel, Anreize zum Energiesparen und zum Wechsel von fossilen zu erneuerbaren Energien zu geben, um auf diese Weise eine Senkung der CO₂-Emissionen zu erreichen. Die inhaltliche Verknüpfung der Instrumente ist daher ökologisch sinnvoll und rechtlich nicht angreifbar. Fraglich verbleibt damit, ob ein solcher Weg rechtlich zulässig ist.

Bedenken können unter dem Aspekt des europarechtlich verankerten Verbotes staatlicher Beihilfen nach Art. 107 AEUV bestehen.

a) EEG-Umlage als Beihilfe

Über die Frage, ob und inwieweit aus dem Förderkonzept des EEG zu Gunsten regenerativer Energien eine Qualifizierung als Beihilfe abgeleitet werden kann, sind vielfältige Diskussionen in Theorie und Praxis mit unterschiedlichen Wendungen vollzogen worden. In einer ersten Phase hatte der EuGH durch ein Grundsatzurteil²³ betont, dass eine Beihilfequalität von Finanzleistungen zur Förderung regenerativer Energien nur in Betracht kommt, wenn diese Finanzmittel aus dem Staatshaushalt stammen. Nach dieser rechtlichen Bewertung scheidet, da unter Geltung des EEG in allen seit dem Inkrafttreten des Gesetzes bestehenden Fassungen einer Finanzierung durch den Staat nicht erfolgte, eine Qualifizierung dieser Zahlungen als Beihilfe aus.

In der Folgezeit ergingen jedoch für in anderen Staaten der EU praktizierte Fördersysteme zugunsten regenerativer Energien mit gegenüber der Rechtslage in der Bundesrepublik Deutschland abweichenden Regelungen verschiedene Urteile des EuGH, die ein erweitertes Verständnis des Beihilfegriffes annahmen. Insbesondere dann, wenn eine staatliche Steuerung und Kontrolle der Finanzmittel trotz Zahlung durch private Verbraucher bestand, bejahte der EuGH²⁴ die Bewertung als Beihilfe nach Art. 107 AEUV. Dies führte in der Praxis dazu, dass die Europäische Kommission auch das Förderkonzept nach dem deutschen EEG – gegen den deutlich erklärten abweichenden Standpunkt der Bundesregierung – als Beihilfe qualifizierte. Gleichwohl erkannte sie jedoch die daraus resultierenden Regelungen im Ergebnis an, weil sie in Folge der Umweltschutzorientierung des EEG-Förderkonzepts eine Rechtfertigung sah. Trotz dieses praktischen Kompromisses leitete die Kommission ein Vertragsverletzungsverfahren gegen die Bundesrepublik Deutschland ein, da diese in Folge der Ablehnung des EEG-Förderkonzeptes als Beihilfe in verschiedenen Phasen die bei einem abweichenden Rechtsstandpunkt notwendige Notifizierung der Zahlungen im Sinne einer Akzeptanz durch die Kommission zunächst verneinte. Nach Bestätigung dieser Auffassung durch den EuG²⁵ als vorinstanzliches Gericht

²³ Urteil vom 13.3.2001, Rechtssache C-379/98.

²⁴ Urteil vom 19.12.2013, Rechtssache C-262/12.

²⁵ Urteil vom 10.5.2016, Rechtssache I-47/15.

gegenüber dem EuGH korrigierte der EuGH durch Urteil vom 28.03.2019²⁶ diese Entscheidung und lehnte die Bewertung des Finanzierungskonzepts des EEG als Beihilfe ab. Abgesehen von fehlenden staatlichen Finanzmitteln fehlt es nach Auffassung des EuGH auch an einer staatlichen Steuerung und Kontrolle des Finanzierungsflusses nach dem EEG, zumal es den in das Förderkonzept eingebundenen EVU rechtlich freistehe, ob und inwieweit sie die aus diesem Konzept treffenden Belastungen im Endergebnis auf die Endverbraucher abwälzen. Diese Entscheidung wurde für das EEG 2012 getroffen, ist jedoch wegen ihrer grundsätzlichen Ausrichtung auch auf das aktuell gültige EGG 2017 übertragbar.

Für die hier diskutierte Frage der Zulässigkeit einer teilweisen Finanzierung des „EEG-Fördertopfes“ seitens des Staates mittels der aus der CO₂-Steuer vereinnahmten Geldmittel ist die Qualifizierung als Beihilfe auch nach dem Urteil des EuGH von 2019 eindeutig. Denn bei dem diskutierten Vorgehen erfolgt gerade eine teilweise staatliche Finanzierung der Differenzkosten für die Stromerzeugung aus konventionellen Kraftwerken und unter Einsatz regenerativer Energien. Daraus aber folgt für Entlastung der EEG-Umlage – zwingend – die Bewertung als Beihilfe.

b) Rechtfertigung der Beihilfe

Damit verschiebt sich die Thematik auf die Frage der Rechtfertigung. Grundsätzlich besteht die Möglichkeit einer Rechtfertigung von Beihilfen mit der Konsequenz, dass der Verbotstatbestand des Art. 107 AEUV nicht eingreift. Auf dieser Grundlage hat die Kommission vor dem Grundsatzurteil des EuGH aus dem Jahr 2019 trotz ihrer im Widerspruch zu dieser Entscheidung stehenden Bewertung des EEG-Finanzierungskonzepts als Beihilfe deren Praktizierung als gerechtfertigt und damit rechtmäßig angesehen²⁷. Diese Vorgehensweise lässt sich rechtlich auf Art. 107 Abs. 2 und 3 AEUV stützen. Die Kommission selbst hat Leitlinien für die Gestattung von Beihilfen im Umwelt- und Energiesektor in Kraft gesetzt und konsequent praktiziert, die aus Gründen des Umweltschutzes eine Akzeptanz rechtfertigen²⁸. Es bestehen keine Bedenken dagegen, dass diese Praxis fortgesetzt wird. Da die Kommission in der Vergangenheit das Finanzierungskonzepts des EEG als Beihilfe angesehen hat und gleichwohl die Möglichkeit der Rechtfertigung bestand, ergibt sich im praktischen Ergebnis kein

²⁶ Rechtssache C-3405/16.

²⁷ Beschluss vom 18.12.2013, C (2013) 4424 (final).

²⁸ Umweltschutz- und Energiebeihilferichtlinien 2014-2020, ABl. 2014 C 200.1.

Unterschied, wenn nunmehr die Bewertung als Beihilfe in Folge von staatlichen Finanzmitteln für den „EEG-Fördertopf“ zweifelsfrei ist. Auf der Ebene der Rechtfertigung im Sinne von Umwelt- und Ressourcenschutz besteht insoweit kein Unterschied gegenüber der bisherigen Entscheidungspraxis der Kommission vor Erlass des Grundsatzurteils des EuGH von 2019 zu ausschließlich von den Energieverbrauchern im Endergebnis finanzierten EEG-Fördermitteln.

Somit lässt sich festhalten, dass ein Einsatz der mit einer neuen CO₂-Steuer vereinnahmten Finanzmittel zur Reduzierung der die Stromverbraucher treffenden EEG-Umlage rechtlich möglich ist. Verfahrensrechtlich ist ein solches Vorgehen zu notifizieren und auf diesem Wege mit der Europäischen Kommission abzustimmen.

4. Gesamtbewertung der verschiedenen Varianten eines Rückflusses der CO₂-Steuer

Es ist eine politische und keine rechtlich geprägte Entscheidung, ob der Staat hinsichtlich der Rückgewähr der vereinnahmten CO₂-Steuer an die Stromverbraucher den Weg direkter finanzieller Leistungen oder einer Kompensation mit einer Senkung der EEG-Umlage in Folge des Einsatzes staatlicher Mittel zur Förderung regenerativer Energien oder ein "Mischsystem" wählt. Politisch mag insbesondere für private Stromverbraucher der Weg einer direkten Zahlung im Sinne einer Entlastung von den Belastungen aus einer CO₂-Steuer deutlicher erlebbar sein. Energie- und umweltpolitisch hingegen erscheint eine Reduzierung der EEG-Umlage eher sachgerecht. Denn es bringt den Zusammenhang der Förderung regenerativer Energien einerseits und einer CO₂-Steuer andererseits als unterschiedliche Elemente für einen Klimaschutz besser zum Ausdruck. Im Übrigen ist ein solcher Weg administrativ weniger aufwändig.

VI. Ausstieg aus der Kohleverstromung und CO₂-Steuern

Ein besonderes Problem besteht, falls es in der Bundesrepublik Deutschland zum Erlass eines CO₂-Steuergesetzes kommt, hinsichtlich des Verhältnisses dieses Gesetzes zum dem Ausstieg aus der Kohleverstromung.

1. Konzept der Kohlekommission

Hierzu besteht politisch gegenwärtig folgende Situation: Die sog. Kohlekommission hat für den Ausstieg aus der Kohleverstromung im Sinne einer vorzeitigen Beendigung des Betriebs von Stein- und Braunkohlekraftwerken eine umfassende Analyse und einen detaillierten Vorschlag vorgelegt²⁹. Er sieht, ohne hier auf Einzelheiten einzugehen, eine zeitlich gestreckte Beendigung der Betätigung aller Kohlekraftwerke bis spätestens zum Jahr 2038 vor. Unbefristete Betriebsgenehmigungen erlöschen jeweils zu dem Zeitpunkt, der für die einzelnen Kohlekraftwerke in differenzierter Form relevant sind. Dabei hat die Kommission in Kenntnis der verfassungsrechtlichen Brisanz der Thematik dafür plädiert, den Weg einer Verständigung zwischen dem Staat als Veranlasser des Ausstiegs aus der Kohleverstromung und den Kraftwerksbetreibern zu suchen. Die Verständigung soll sowohl den Zeitpunkt der Beendigung für das einzelne Kohlekraftwerk als auch besondere Übergangsregelungen erfassen. Hierbei handelt es sich um die in Abhängigkeit von noch zu findenden Kriterien, sachgerechter Weise von dem Alter der Kraftwerke, einer schon erreichten Amortisation und dem unterschiedlich hohen CO₂-Ausstoß, aber auch unter Berücksichtigung von Drittinteressen (langfristige Strombezugsverträge; Auskopplung von Fernwärme im Rahmen der Kraft-Wärme-Kopplung) sowie des Gemeinwohlbelangs einer gesicherten Versorgung noch zu findenden Regelungen. Hierzu zählen im Einzelfall auch Entschädigungszahlungen. Dabei stellen sich erhebliche verfassungsrechtliche Fragen, deren Beantwortung bisher in der Rechtswissenschaft unterschiedlich erfolgt und für die es in der Entscheidungspraxis des BVerfG kein Vorbild gibt. Die Entscheidung des BVerfG zum Ausstieg aus der Kernenergie³⁰ ist wegen zahlreicher grundlegender Unterschiede im Vergleich zum Ausstieg aus der Kohleverstromung entgegen mancher Behauptung nur sehr begrenzt übertragbar. Kommt es nicht zu einem Konsens und damit zu ordnungsrechtlichen Regelungen, muss mit

²⁹ *Kommission "Wachstum, Strukturwandel und Beschäftigung"*, Abschlussbericht vom 26.1.2019.

³⁰ Urteil vom 6.12.2016, 1 BvR 282/11, NJW 2017, 217.

verfassungsrechtlichen Auseinandersetzungen zwischen den Kraftwerksbetreibern und der Bundesrepublik Deutschland gerechnet werden, wie sie auch für den Ausstieg aus der Kernenergie teilweise mit Erfolg der Kernkraftwerksbetreiber geführt wurden.

Gegenwärtig lässt die Politik der Bundesregierung erkennen, dass sie erforderliche gesetzliche Regelung des Ausstiegs aus der Kohleverstromung grundsätzlich in enger Anlehnung an die Empfehlungen der Kohlekommission regeln möchte. Ein Gesetzesentwurf hierzu wurde für den Herbst 2019 angekündigt.

2. Möglichkeit einer Kombination mit einer CO₂-Steuer

In dieser Situation stellt sich die Frage, ob eine etwaige CO₂-Steuergesetzgebung insoweit überhaupt in Betracht kommt und in welcher Richtung sie eine Rolle spielen kann. Zwar unterliegen die Kraftwerksbetreiber bereits dem Zertifikatehandel, so dass für sie eine zusätzliche Geltung der CO₂-Steuer zu einer Doppelbelastung führt, wenn insoweit das CO₂-Steuergesetz keine Kompensation mit den Aufwendungen für den Zertifikatehandel vorsieht. Unabhängig davon erscheint politisch die Geltung eines CO₂-Steuergesetzes anstelle eines Ausstiegs aus der Kohleverstromung auf gesetzlicher Grundlage nur denkbar, wenn die politisch erstrebte Beendigung der Kohleverstromung mit den daraus erzielbaren Effekten für eine Senkung der CO₂-Emission auf andere Weise sichergestellt wird. Insoweit aber kommt gerade die Lenkungswirkung einer CO₂-Steuer, zusätzlich zum Zertifikatehandel wirkend, in Betracht, wenn man ihr - wovon hier ausgegangen wird - eine höhere Effizienz der Lenkungswirkung im Vergleich zu ordnungsrechtlichen Maßnahmen zubilligt.

Der bisher deutlich erkennbare Stand der Diskussion in der Politik zum Ausstieg aus der Kohleverstromung erweckt bei einer realistischen Betrachtung den nachhaltigen Eindruck, dass eine vollständige Ersetzung der gesetzlich verfügbaren Beendigung der Kohleverstromung durch die Geltung einer CO₂-Steuer nicht realistisch ist. Sie würde die Entscheidung, ob und inwieweit es zu Stilllegungen hinsichtlich der Kohlekraftwerke kommt, in die Hand der Kraftwerksbetreiber legen.

Dies schließt einen fest fixierten Endtermin aus. Maßgeblich für die Kraftwerksbetreiber wäre die Abwägung, ob eine Fortsetzung des Betriebes der Kohlekraftwerke trotz der Belastung mit einer CO₂-Steuer wirtschaftlich ist

oder nicht. Auch wenn, abhängig von der Höhe der CO₂-Steuer, daraus Stilllegungen resultieren werden, ist deren Umfang und Zeitpunkt nicht in der Weise vorhersehbar, wie dies für gesetzlich konkret fixierte Stilllegungstermine hinsichtlich jedes einzelnen Kohlekraftwerks gilt. Daher besteht nach der gegenwärtigen Bewertung des Meinungsbildes in der Politik keine Akzeptanz einer Unterwerfung der Kohlekraftwerke unter eine CO₂-Steuer unter Verzicht auf gesetzlich verfügte Stilllegungstermine (mit oder ohne konsensuale Vereinbarungen von Staat und Kraftwerksbetreibern).

Aufgrund der grundsätzlichen Vorzüge einer CO₂-Bepreisung als Lenkungselement, verglichen mit ordnungsrechtlichen Regelungen, ist es überlegenwert, die Thematik gleichwohl anzusprechen. Rechtlich ist ein solches Vorgehen zulässig. Erwägenswert ist in diesem Zusammenhang auch, die Möglichkeit eines solchen Vorgehens im Sinne einer Option für die Kraftwerksbetreiber zu regeln. Eine Option würde dadurch gekennzeichnet, dass die Kraftwerksbetreiber sich – falls es gesetzlich gestattet wird – dafür entscheiden können, eine im Konsens hinsichtlich aller angesprochenen Aspekte gefundene Stilllegungsregelung zu akzeptieren oder aber sich einer CO₂-Steuer zu unterwerfen. Für die Entscheidung zwischen beiden Alternativen wird es u. a. maßgeblich darauf ankommen, wie die Rahmenbedingungen für eine Stilllegungsregelung hinsichtlich der Zeitpunkte und der Übergangsregelungen bis hin zu Entschädigungszahlungen gestaltet werden.

Auf den ersten Blick erscheint die Option für eine steuerrechtliche Regelung zur Abwehr konsensual oder ordnungsrechtlich veranlasster Kraftwerkstilllegungen ungewöhnlich zu sein, da Steuergesetze grundsätzlich unabhängig vom Willen des Steuerpflichtigen gelten und es keine Entscheidungsfreiheit gibt, sich der Regelung eines Steuergesetzes zu unterwerfen. Trotz dieses Grundsatzes gibt es jedoch bereits bisher ein solches Optionsrecht im Umsatzsteuerrecht: Private Vermieter von gewerblichen Räumen können sich, umzusetzen in dem Mietvertrag mit dem Mieter, nach § 9 UStG dafür entscheiden, ob der Mietzins zusätzlich der Mehrwertsteuer unterworfen wird oder nicht. Man spricht von der Möglichkeit einer Option zugunsten der Umsatzsteuer. Wählt der Vermieter diesen Weg, hat dies für ihn den Vorteil, dass er die Mehrwertsteuer aus ihm treffenden Unterhaltungsmaßnahmen für das Mietobjekt von der an die Finanzverwaltung abzuführenden Umsatzsteuer für die Mieteinnahme absetzen kann, sodass er im Ergebnis diese Aufwendungen nur rein netto bezahlen muss. Der gewerbliche Mieter wiederum kann eine derartige additive Umsatzsteuerbelastung auf die zu zahlende Miete akzeptieren, da er diese Steuerbelastung

seinerseits von der aus seinen Einkünften aus gewerblicher Tätigkeit an die Finanzverwaltung abzuführenden Umsatzsteuer abziehen kann.

Es zeigt sich somit, dass Optionsrechte im Steuerrecht zwar unüblich, jedoch möglich sind. Dies wirft die Frage auf, ob die Thematik aufgrund der aktuellen Bedeutung des Ausstiegs aus der Kohleverstromung in die Analyse zur Bepreisung der CO₂-Emission einbezogen werden soll. Aufgrund der generellen Vorzüge einer CO₂-Bepreisung gegenüber ordnungsrechtlichen Regelungen zur Senkung von CO₂-Emissionen erscheint die Thematik prüfenswert. Im Rahmen der hier vorgelegten Analyse, die sich auf rechtliche Aspekte beschränkt, wird die Thematik angesprochen, nicht aber weiter vertieft.

====

Düsseldorf, den 08.07.2019

Prof. Dr. Ulrich Büdenbender