

Würzburger Studien zum  
Umweltenergierecht

# Europa- und verfassungsrechtliche Spielräume einer CO<sub>2</sub>-Bepreisung in Deutschland

erstellt von

*Dr. Hartmut Kahl, LL.M. (Duke)*

*Lea Simmel*

**# 6**

Oktober 2017

**Zitiervorschlag:** *Hartmut Kahl/Lea Simmel*, Europa- und verfassungsrechtliche Spielräume einer CO<sub>2</sub>-Bepreisung in Deutschland, Würzburger Studien zum Umweltenergierecht Nr. 6, Oktober 2017.

Stiftung Umweltenergierecht

Ludwigstraße 22

97070 Würzburg

Telefon +49 931 79 40 77-0

Telefax +49 931 79 40 77-29

E-Mail [kahl@stiftung-umweltenergierecht.de](mailto:kahl@stiftung-umweltenergierecht.de)

Internet [www.stiftung-umweltenergierecht.de](http://www.stiftung-umweltenergierecht.de)

Vorstand: Thorsten Müller und Fabian Pause, LL.M. Eur.

Stiftungsrat: Prof. Dr. Helmuth Schulze-Fielitz, Prof. Dr. Franz Reimer, Prof. Dr. Monika Böhm

Spendenkonto: Sparkasse Mainfranken Würzburg

IBAN DE16790500000046743183, BIC BYLADEM1SWU

## **Inhaltsverzeichnis**

|   |           |
|---|-----------|
| <b>A. Zusammenfassung .....</b>   | <b>1</b>  |
| I. Europarecht.....   | 2         |
| II. Verfassungsrecht.....   | 3         |
| <b>B. Einleitung .....</b>  | <b>3</b>  |
| <b>C. Europarecht.....</b>  | <b>5</b>  |
| I. Keine abschließende Regelung durch die ETS-RL .....  | 6         |
| II. Vorgaben der Energiesteuer-RL.....  | 8         |
| 1. Anwendungsbereich der Energiesteuer-RL: Keine Anwendung auf eine reine CO <sub>2</sub> -Besteuerung..... | 10        |
| 2. Die Inputbesteuerung bei der Stromerzeugung aus umweltpolitischen Gründen .....                          | 12        |
| 3. Begünstigungstatbestände für Strom aus erneuerbaren Energien .....                                       | 14        |
| 4. Möglichkeiten für gestaffelte Steuersätze.....   | 16        |
| III. Vorgaben der Verbrauchsteuersystem-RL.....   | 19        |
| 1. Regelungsanspruch und -umfang der Verbrauchsteuersystem-RL .....   | 19        |
| 2. Indirekte Steuern für besondere Zwecke .....   | 20        |
| 3. Anwendbarkeit auf CO <sub>2</sub> -Intensität.....   | 22        |
| IV. Vorgaben des Beihilferechts .....   | 24        |
| 1. Der beihilferechtliche Maßstab für Verschonungssubventionen.....   | 24        |
| 2. Der beihilferechtliche Rahmen für Umwelt- und CO <sub>2</sub> -Steuern.....                              | 25        |
| 3. Beihilfeverbot ist eher für Ausnahmen als für Steuer selbst relevant.....                                | 27        |
| V. Vorgaben des Primärrechts für den Umgang mit Importen.....   | 27        |
| 1. Die Besteuerung von importiertem Strom .....   | 28        |
| 2. Die Besteuerung von importierten Primärenergieträgern .....  | 30        |
| <b>D. Verfassungsrecht .....</b>  | <b>31</b> |
| I. Finanzverfassungsrechtliche Spielräume für eine Besteuerung von CO <sub>2</sub> .....                    | 31        |
| 1. Der Numerus clausus der Steuertypen im Grundgesetz.....  | 31        |
| 2. Die Merkmale einer Verbrauchssteuer und ihre Anwendung auf eine CO <sub>2</sub> -Besteuerung .....       | 32        |
| a) Steuergegenstand: Ist CO <sub>2</sub> ein Gut des ständigen privaten Bedarfs?.....                       | 32        |

|  |           |
|--|-----------|
| b) Abschöpfung privater Einkommensverwendung: Ist eine Besteuerung auf Ebene der Stromerzeugung möglich? ..... | 33        |
| (1) Erste Ausnahme: Besteuerter Rohstoff ist körperlich im Endprodukt vorhanden .....                          | 34        |
| (2) Zweite Ausnahme: Wahrung einer geschlossenen, systemgerechten Besteuerung mit Lenkungseffekt .....         | 36        |
| c) Anknüpfung an CO <sub>2</sub> -Intensität der Stromerzeugung gut argumentierbar ....                        | 37        |
| 3. Mögliche Alternativen zur Verbrauchsteuer.....  | 37        |
| a) Verkehrssteuer .....  | 37        |
| b) Verfassungsänderung.....  | 38        |
| 4. Nichtsteuerliche Abgaben .....  | 40        |
| a) Sonderabgaben .....   | 40        |
| b) Anforderungen an Sonderabgaben.....   | 42        |
| c) Vorteilsabschöpfungsabgabe und Ressourcennutzungsgebühr .....   | 44        |
| d) Anwendbarkeit auf die CO <sub>2</sub> -Bepreisung .....   | 48        |
| III. Vereinbarkeit mit Grundrechten.....   | 50        |
| <b>E. Fazit.....</b>   | <b>51</b> |

## A. Zusammenfassung

Die Option einer gesetzlichen CO<sub>2</sub>-Bepreisung als Ergänzung zum Europäischen Emissionshandel ETS ist zuletzt auch in Deutschland wieder stärker in den Mittelpunkt der Diskussion gerückt.<sup>1</sup> Andere Länder haben diesen Weg bereits gewählt – in der EU allen voran Großbritannien mit seinem Carbon Price Support.

Die vorliegende Studie untersucht die rechtlichen Spielräume für eine nationale CO<sub>2</sub>-Bepreisung im Energiesektor am Maßstab höherrangigen Rechts, also anhand des einschlägigen Europa- und Verfassungsrechts. Deutlich wird, dass das Europarecht einer Bepreisung von CO<sub>2</sub> nicht entgegensteht. In Gestalt einer Steuer ist das in Deutschland verfassungsrechtlich zwar nicht möglich, wohl aber über

- eine **Sonderabgabe** oder
- eine **Ressourcennutzungsgebühr** für die dem ETS unterliegenden Anlagen nach Vorbild des „Wasserpennings“.

Durch eine **Verbrauchssteuer** können aber immerhin

- nach der Erzeugungsart **gestaffelte Stromsteuersätze** oder
- eine an der **CO<sub>2</sub>-Intensität des Energieträgers orientierte Besteuerung** beim Stromerzeuger

adressiert werden.

Zwar hat die jüngste Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts zur Kernbrennstoffsteuer den Spielraum des Gesetzgebers für Verbrauchsteuern grundsätzlich eingeeengt. Eine Verfassungsänderung – bezogen auf eine genuine Kohlendioxidsteuer oder allgemein zur Ermöglichung von Umweltsteuern – wäre daher sicher wünschenswert; zwingend ist diese allerdings nicht, um einen Weg für eine CO<sub>2</sub>-Bepreisung auch in Deutschland zu finden.

Die Einschätzung zu den genannten Handlungsoptionen beruht auf den folgenden Ergebnissen:

---

<sup>1</sup> Jüngst erneut befeuert durch den Vorstoß des französischen Staatspräsidenten Macron, der in seiner Rede „Initiative Europa“ am 26.09.2017 an der Pariser Universität Sorbonne forderte: „Bei einem effizienten und gerechten Energiewandel muss Europa federführend sein. Es muss Investitionen in diesen Wandel fördern [...], indem es einen fairen CO<sub>2</sub>-Preis einführt: durch einen signifikanten Mindestpreis innerhalb seiner Grenzen und durch eine europäische CO<sub>2</sub>-Steuer an den Grenzen, um eine Gleichbehandlung zwischen seinen Produzenten und ihren Konkurrenten herzustellen.“, Text abrufbar unter <https://de.ambafrance.org/Staatspraesident-Macron-Initiative-fur-Europa>; dieser und alle folgenden Links waren zum Zeitpunkt des Erscheinens der Studie am 05.10.2017 unter dem angegebenen Pfad abrufbar.

## I. Europarecht

- Der europäische Emissionshandel ETS hindert die Mitgliedstaaten nicht daran, auf nationaler Ebene zusätzliche steuerliche Maßnahmen zur Emissionsminderung einzuführen. Siehe C. I.
- Die Besteuerung nur von CO<sub>2</sub> unterliegt nicht der europäischen Energiesteuer-Richtlinie. Siehe C. II. 1.
- Die Energiesteuer-Richtlinie erlaubt – auch ergänzend zur Besteuerung von Elektrizität – eine Inputbesteuerung bei der Stromerzeugung aus umweltpolitischen Gründen. Siehe C. II. 2.
- Bei den Begünstigungstatbeständen für Strom aus erneuerbaren Energien kann der sonst geltende Mindeststeuersatz der Energiesteuer-Richtlinie unterschritten werden. Siehe C. II. 3.
- Die Energiesteuer-Richtlinie steht gestaffelten Stromsteuersätzen – nach hier vertretener Ansicht selbst bei einer Binnendifferenzierung innerhalb der erneuerbaren Energien – nicht entgegen. Siehe C. II. 4.
- Für indirekte Steuern mit besonderer Zielsetzung wie eine reine CO<sub>2</sub>-Steuer sieht die europäische Verbrauchsteuersystem-Richtlinie nur einen eingeschränkten Anforderungskatalog vor. Energiesteuern, die sich auch nach dem CO<sub>2</sub>-Gehalt bemessen, unterliegen ihr aber voll. Siehe C. III. 3.
- Eine Steuer, die nach der CO<sub>2</sub>-Intensität differenziert, ist mit europäischen Beihilfenvorschriften in Bezug auf die geringere finanzielle Belastung von CO<sub>2</sub>-neutralen Energieerzeugnissen unproblematisch. Mögliche Begünstigungen zugunsten einzelner Unternehmen oder Sektoren, müssen erforderlich und angemessen sein. Dabei gelten für Steuern nur auf CO<sub>2</sub>, die nicht der Energiesteuer-RL unterfallen, strengere Anforderungen als für Steuern, die die CO<sub>2</sub>-Intensität über den Energieträger besteuern und die von der Energiesteuer-RL erfasst sind. Siehe C. IV. 3.
- Am Maßstab des europäischen Primärrechts gemessen, ist eine ökologisch motivierte Differenzierung nach der Art der Stromerzeugung bei der Besteuerung von Elektrizität zulässig, wenn Stromimporten – trotz aller praktischen Herausforderungen bei der Nachweisführung– die gleiche Differenzierungsmöglichkeit wie inländisch erzeugtem Strom eingeräumt wird. Siehe C. V. 1.
- Bei einer CO<sub>2</sub>-orientierten Besteuerung von Primärenergieträgern kann ein Besteuerungssystem nicht allein deswegen als diskriminierend angesehen werden, weil nur eingeführte Erzeugnisse in die am höchsten besteuerte Gruppe fallen. Siehe C. V. 2.

## II. Verfassungsrecht

- Eine reine Besteuerung von CO<sub>2</sub> ist im Wege einer Verbrauchsteuer nicht möglich, da darüber nur ein Gut des ständigen (privaten) Bedarfs besteuert werden kann. Die Erhebung einer CO<sub>2</sub>-orientierten Steuer auf Energieerzeugnisse ist allerdings möglich. Soll sie mit Zugriff auf „reine Produktionsmittel“ schon beim Unternehmen und nicht beim Endverbraucher erhoben werden, ist dies nach der Kernbrennstoffsteuer-Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts nur ausnahmsweise aus Vereinfachungsgründen und zur Wahrung einer geschlossenen, systemgerechten Besteuerung mit Lenkungseffekt möglich. Um sich wieder breitere Spielräume im Steuerrecht zu erschließen, müsste der Gesetzgeber die Verfassung ändern. Siehe D. I. 2. und D. I. 3. b)
- Durch eine nichtsteuerliche Sonderabgabe kann der Gesetzgeber CO<sub>2</sub>-Emissionen bepreisen, wenn er bei den in die Pflicht genommenen Normadressaten als Gruppe aus ihrer Sachnähe eine Finanzierungsverantwortung begründen kann. Anders als bei der Steuer können die eingenommenen Mittel dann aber nicht frei verwendet werden, sondern müssen im Sinne einer abstrakten Gruppennützigkeit für eine CO<sub>2</sub>-freie Energieversorgung aufgewendet werden. Bei einer Abgabe, die primär eine Lenkungsfunction verfolgt, verzichtet die Rechtsprechung teilweise auch auf die Finanzierungsverantwortung und die gruppennützige Verwendung. Siehe D. I. 4. b) und d)
- Die CO<sub>2</sub>-Emittenten, die mit dem ETS einem öffentlich-rechtlichen Nutzungsverhältnis unterliegen, könnten auch in eine Vorteilsabschöpfungsabgabe nach Vorbild des „Wasserpfennigs“ einbezogen werden. Siehe D. I. 4. c) und d)

## B. Einleitung

Die Bundesrepublik Deutschland hat sich für die Emission von klimawirksamen Treibhausgasen das Ziel gesetzt, mindestens 40 Prozent bis 2020 und 80 bis 95 Prozent bis 2050 gegenüber 1990 einzusparen.<sup>2</sup> Soll dieses Ziel – geschweige denn ehrgeizigere – tatsächlich erreicht werden, muss es instrumentell hinterlegt werden, damit die Reduktion der Emissionen auch tatsächlich erfolgt.<sup>3</sup> Nicht zuletzt nach der Emissionsbudgetverteilung des deutschen

---

<sup>2</sup> Bundesregierung, Energiekonzept für eine umweltschonende, zuverlässige und bezahlbare Energieversorgung vom 28.9.2010, S. 4, abrufbar unter [https://www.bundesregierung.de/ContentArchiv/DE/Archiv17/\\_Anlagen/2012/02/energiekonzept-final.pdf?\\_\\_blob=publicationFile&v=5](https://www.bundesregierung.de/ContentArchiv/DE/Archiv17/_Anlagen/2012/02/energiekonzept-final.pdf?__blob=publicationFile&v=5).

<sup>3</sup> Siehe zum Stand der Emissionsminderung in Deutschland etwa *Ziesing*, Entwicklung der CO<sub>2</sub>-Emissionen in Deutschland im Jahr 2016: Annäherung an das Ziel für 2020 bleibt abermals aus, et 66 Jg. (2017), Heft 6, S. 46 ff. und *Graichen/Peter/Litz*, Das Klimaschutzziel von 40 Prozent bis 2020: Wo landen wir ohne weitere Maßnahmen? – Eine realistische Bestandsaufnahme auf Basis aktueller Rahmendaten, 7.9.2017, abrufbar unter [https://www.agora-energiwende.de/fileadmin/Projekte/2015/Kohlekonsens/Agora\\_Analyse\\_Klimaschutzziel\\_2020\\_07092016.pdf](https://www.agora-energiwende.de/fileadmin/Projekte/2015/Kohlekonsens/Agora_Analyse_Klimaschutzziel_2020_07092016.pdf).

Klimaschutzplans<sup>4</sup> steht hier vor allem die Energiewirtschaft in der Verantwortung, ihren Beitrag zu leisten.

Nach dem Scheitern der sog. Klimaabgabe<sup>5</sup> in der abgelaufenen Legislaturperiode und der als Interimslösung eingeführten Sicherheitsbereitschaft<sup>6</sup> für bestimmte Braunkohlenblöcke, ist die Option einer gesetzlich veranlassten CO<sub>2</sub>-Bepreisung als Ergänzung zum Europäischen Emissionshandel ETS auch in Deutschland wieder stärker in den Mittelpunkt der Diskussion gerückt. Zwar erfolgt durch die EEG-Umlage auf den Stromverbrauch auch eine Art der Kosteninternalisierung der konventionellen Erzeugung. Allerdings fällt diese auch auf den Grünstrom an, dessen Anteil mittlerweile bei 35 Prozent<sup>7</sup> liegt. Damit bringt die EEG-Umlage zwar die Differenzkosten zum Ausdruck, die mangels preislichen Abstands zwischen erneuerbaren und nichterneuerbaren Energieträgern für die Förderung der Erneuerbaren aufgebracht werden müssen, verursachungsgerecht ist sie insoweit aber nicht (mehr).

Andere Länder haben den Weg einer CO<sub>2</sub>-Bepreisung bereits gewählt<sup>8</sup> – in Europa allen voran Großbritannien mit seinem Carbon Price Support (CPS), der ergänzend zum ETS einen Mindestpreis pro emittierter Tonne CO<sub>2</sub> vorsieht.<sup>9</sup> Sicher wäre eine EU-weite Einführung eines einheitlichen Mindestpreises oder zumindest die konzertierte Verständigung zentraler Mitgliedstaaten auf ein vergleichbares Preisniveau vorzugswürdig gegenüber weiteren Insellösungen, da so ein level playing field entstünde und mögliche Verlagerungseffekte (carbon leakage) weitgehend ausgeschlossen wären. In Erwartung einer solchen Lösung müssen die Mitgliedstaaten aber nicht untätig bleiben, um national auch second best-Optionen ins Auge zu fassen. Gibt es kein harmonisiertes europäisches Modell, sondern (nur, aber immerhin) ein intergouvernemental abgestimmtes einheitliches Preisniveau, müssen sie zu dessen Umsetzung ohnehin auf selbst entwickelte Modelle zurückgreifen.

Die vorliegende Studie betrachtet allein die europa- und verfassungsrechtlichen Spielräume für eine CO<sub>2</sub>-Bepreisung, liefert also kein inhaltliches Konzept für ein fertiges Modell oder bewertet einen der zahlreich vorliegenden Vorschläge<sup>10</sup> dafür. Das heißt allerdings nicht, dass energiewirtschaftliche und rechtspolitische Erwägungen gänzlich ausgeblendet werden; sie sind dort eingeflochten, wo sie das Verständnis für die tatsächlichen Folgen des Rechts-

---

<sup>4</sup> Bundesministerium für Umwelt, Naturschutz, Bau und Reaktorsicherheit, Klimaschutzplan 2050 - Klimaschutzpolitische Grundsätze und Ziele der Bundesregierung, November 2016, abrufbar unter [http://www.bmub.bund.de/fileadmin/Daten\\_BMU/Download\\_PDF/Klimaschutz/klimaschutzplan\\_2050\\_bf.pdf](http://www.bmub.bund.de/fileadmin/Daten_BMU/Download_PDF/Klimaschutz/klimaschutzplan_2050_bf.pdf).

<sup>5</sup> Siehe Bundesministerium für Wirtschaft und Energie, Eckpunkte-Papier „Strommarkt“ vom 21.3.2015, S. 3 f., abrufbar unter <http://www.bmwi.de/Redaktion/DE/Downloads/E/eckpunkte-papier-strommarkt.html>.

<sup>6</sup> Vgl. § 13g EnWG mit der amtlichen Überschrift „Stilllegung von Braunkohlekraftwerken“.

<sup>7</sup> Pressemitteilung des BDEW vom 28.7.2017, abrufbar unter <https://www.bdew.de/internet.nsf/id/20170728-pi-erneuerbare-energien-decken-35-prozent-des-strombedarfs-de>.

<sup>8</sup> Siehe zu den jüngsten Entwicklungen World Bank Group/Ecofys, Carbon Pricing Watch 2017, Mai 2017, abrufbar unter [http://www.climateactionprogramme.org/images/uploads/documents/Carbon\\_Pricing\\_Watch.pdf](http://www.climateactionprogramme.org/images/uploads/documents/Carbon_Pricing_Watch.pdf).

<sup>9</sup> Siehe zur Konstruktion und mgl. Vorbildfunktion der britischen Regelung näher Wronski/Küchler et al., Umsetzung eines CO<sub>2</sub>-Mindestpreises in Deutschland, Oktober 2014, S. 15 ff., abrufbar unter <http://www.foes.de/pdf/2014-10-FOES-CO2-Mindestpreis.pdf>.

<sup>10</sup> Siehe nur die Übersicht bei Altegör, Preisfrage – Was tun mit dem Klimagas?, neue energie, Juli 2017, S. 18 ff.

rahmens erleichtern. Da sich die rechtssichere Ausgestaltung einer CO<sub>2</sub>-Bepreisung für Stromprodukte in der Gesamtschau der einschlägigen Normen am voraussetzungsreichsten gestaltet, fokussiert die Studie bei den rechtlichen Spielräumen für eine CO<sub>2</sub>-Bepreisung – pars pro toto – primär auf den Stromsektor. Die grundlegend zu klärenden Rechtsfragen sind auch für die anderen Sektoren einschlägig, wenn in der konkreten Ausprägung eines sektorspezifischen Bepreisungsmodells teils auch andere Vorschriften herangezogen und andere Argumentationen aufgebaut werden müssen. Im Sinne einer methodisch gebotenen Abschichtung bleibt dies anderen Studien vorbehalten.

## C. Europarecht

Aufgrund seines Anwendungsvorrangs ist für jede nationale Vorschrift zu prüfen, ob sie mit dem Recht der Europäischen Union vereinbar ist.<sup>11</sup> Zu unterscheiden ist dabei zwischen Sekundärrecht, das durch Verordnungen und Richtlinien ggf. abschließend bestimmte Bereiche regelt bzw. harmonisiert und Primärrecht, das auch über diese nicht harmonisierten Bereiche hinaus immer zu beachten ist.<sup>12</sup> Im Falle einer Bepreisung von CO<sub>2</sub> muss die Vereinbarkeit der nationalen Maßnahmen mit dem europäischen Steuerrecht, besonders mit der Energiesteuer<sup>13</sup> und Verbrauchsteuersystemrichtlinie<sup>14</sup>, auf Ebene des Sekundärrechts beachtet werden. Primärrechtlich, also insbesondere auf der Ebene der Verträge, stellen sich Rechtsfragen im Hinblick auf das Beihilferecht, das Verbot diskriminierender Abgaben und die Grundfreiheiten.<sup>15</sup>

Ein Instrument zur Bepreisung von CO<sub>2</sub>, das in der europäischen Klimapolitik bereits existiert, ist das Emission Trading System (ETS)<sup>16</sup>, das derzeit allerdings keine Preise garantiert, die zu

---

<sup>11</sup> BVerfGE 123, 267, 400; *Streinz*, Europarecht, 10. Auflage, Heidelberg 2016, Rn. 204.

<sup>12</sup> *Streinz*, Europarecht, 10. Auflage, Heidelberg 2016, Rn. 448.

<sup>13</sup> Richtlinie 2003/96/EG des Rates vom 27. Oktober 2003 zur Restrukturierung der gemeinschaftlichen Rahmenvorschriften zur Besteuerung von Energieerzeugnissen und elektrischem Strom, im Folgenden Energiesteuer-RL.

<sup>14</sup> Richtlinie 2008/118/EG des Rates vom 16. Dezember 2008 über das allgemeine Verbrauchsteuersystem und zur Aufhebung der Richtlinie 92/12/EWG, im Folgenden Verbrauchsteuersystem-RL.

<sup>15</sup> Die Kapitel über die Vereinbarkeit mit dem Beihilferecht und den Grundfreiheiten betreffen europäisches Primärrecht. Dieses rangiert in der Normenhierarchie über dem Sekundärrecht, also den genannten Richtlinien. Es wird hier dennoch erst nach den einschlägigen Richtlinien angesprochen, da Sekundärrecht, wenn es selbst mit dem Primärrecht vereinbar ist, dieses konkretisiert und ausgestaltet. Daher werden zuerst die detaillreicheren und sachnäheren Vorschriften vorgestellt, die ihrerseits primärrechtskonform sein müssen. Maßnahmen der Mitgliedstaaten zur CO<sub>2</sub>-Bepreisung, die nach den Richtlinien zulässig sind, müssen immer noch auf ihre diskriminierungsfreie und beihilferechtlich zulässige Ausgestaltung hin überprüft werden, sodass die vorsorgliche primärrechtsfeste Verankerung solcher Maßnahmen im Sekundärrecht für die Europäische Kommission das eigentliche Mittel der Wahl ist, vgl. Europäische Kommission, MEMO 11/238, Überarbeitung der Energiesteuer-richtlinie, Fragen und Antworten, 11.04.2011.

<sup>16</sup> Richtlinie 2009/29/EG des europäischen Parlaments und des Rates vom 23. April 2009 zur Änderung der Richtlinie 2003/87/EG zwecks Verbesserung und Ausweitung des Gemeinschaftssystems für den Handel mit Treibhausgasemissionszertifikaten (Emissionshandelsrichtlinie), im Folgenden ETS-RL.

einem „fuel switch“ führen.<sup>17</sup> Eine Kalibrierung des ETS, die die Menge der Emissionszertifikate nennenswert verknappt oder einen Mindestpreis vorschreibt, könnte in der Europäischen Union eine einheitliche Internalisierung von CO<sub>2</sub>-Kosten und damit einen deutlich spürbaren Rückgang des anhaltend hohen Emissionsniveaus bewirken.<sup>18</sup> Mit diesen – andernorts diskutierten – Ansätzen setzt sich diese Studie jedoch nicht auseinander. Vielmehr geht es um die rechtliche Beurteilung solcher Maßnahmen, die als second best-Optionen auf nationaler Ebene in Deutschland eingeführt werden könnten, um das ETS zu ergänzen, solange dieses kein angemessenes Preisniveau garantiert. Allerdings sind diese möglichen Maßnahmen von den rechtlichen Grundlagen des ETS abzugrenzen; dazu sogleich.

## I. Keine abschließende Regelung durch die ETS-RL

Mit Blick auf die ETS-RL stellt sich zunächst die Frage, ob der europäische Emissionshandel eine abschließende Regelung darstellt, so dass ggf. nur der sog. non-ETS-Sektor in eine nationale CO<sub>2</sub>-Bepreisung einbezogen werden kann.

In Erwägungsgrund 26 der ETS-RL in ihrer Urfassung<sup>19</sup> heißt es zunächst recht allgemein:

„Ungeachtet des vielfältigen Potenzials marktgestützter Mechanismen sollte die Strategie der Europäischen Union zur Bekämpfung der Klimaänderung auf der **Ausgewogenheit zwischen dem Gemeinschaftssystem und anderen Arten gemeinschaftlicher, einzelstaatlicher und internationaler Maßnahmen** beruhen.“<sup>20</sup>

Festzuhalten ist insoweit, dass die ETS-RL andere, auch einzelstaatliche Maßnahmen ausdrücklich nicht ausschließt. In den Erwägungsgründen ist sogar explizit von „ordnungs- und steuerpolitischen sowie sonstigen Maßnahmen“ und im Rahmen der Berichtspflichten von „anderen auf Ebene der Mitgliedstaaten und der Gemeinschaft durchgeführten Politiken und Maßnahmen, einschließlich der Besteuerung“ die Rede. So heißt es in Erwägungsgrund 23 der ETS-RL<sup>21</sup>:

„Der Emissionszertifikatehandel sollte Teil eines umfassenden und kohärenten Politik- und Maßnahmenpakets sein, das auf Ebene der Mitgliedstaaten und der Gemeinschaft durchgeführt wird. Unbeschadet der Anwendung der Artikel 87 und 88 des Vertrags [jetzt Artikel 107 und 109 AEUV = Beihilfeverbot] können die Mitgliedstaaten bei Tätigkeiten, die unter das Gemeinschaftssystem fallen, die Auswirkungen von **ordnungs- und steuer-**

---

<sup>17</sup> Zwar ist der Preis für eine Emissionseinheit seit Mai 2017 um 60 Prozent auf 7,01 Euro am 13.09.2017 für den Dezemberkontrakt gestiegen, vgl. *Tartler*, Spekulanten treiben CO<sub>2</sub>-Zertifikatepreis, Tagesspiegel Background Energie und Klima vom 14.09.2017, doch ist das Preisniveau weiter zu niedrig, um die nötigen Anreize zu setzen.

<sup>18</sup> Siehe nur MCC-Kurzdossier, EU-Emissionshandel durch Mindestpreis reformieren, Juni 2016, abrufbar unter [www.mcc-berlin.net/forschung/emissionshandel.html](http://www.mcc-berlin.net/forschung/emissionshandel.html).

<sup>19</sup> ETS-RL hier: RL 2003/87/EG.

<sup>20</sup> Hervorhebung durch die Autoren, dies gilt auch für alle anderen Fettungen von Zitaten im Folgenden.

<sup>21</sup> ETS-RL hier: RL 2003/87/EG.

**politischen sowie sonstigen Maßnahmen** prüfen, die **auf die gleichen Ziele gerichtet** sind. Bei der Überprüfung der Richtlinie sollte berücksichtigt werden, in welchem Umfang diese Ziele erreicht wurden.“

Dass die ETS-RL nicht als abschließend zu verstehen ist, wird auch in ihrem Art. 30 Abs. 2 deutlich, wo bzgl. der Berichtspflicht der Kommission andere Maßnahmen zu adressieren sind:

„Auf der Grundlage der Erfahrungen mit der Anwendung dieser Richtlinie und der Fortschritte bei der Überwachung der Treibhausgasemissionen sowie angesichts der Entwicklungen auf internationaler Ebene erstellt die Kommission einen Bericht über die Anwendung dieser Richtlinie, in dem sie auf folgende Punkte eingeht: [...]

e) das Verhältnis des Emissionshandels zu **anderen auf Ebene der Mitgliedstaaten und der Gemeinschaft durchgeführten Politiken und Maßnahmen, einschließlich der Besteuerung**, mit denen die gleichen Ziele verfolgt werden; [...].“

Beide Textstellen verdeutlichen, dass andere Maßnahmen möglich sind, die das gleiche Ziel verfolgen. Daher könnte man fragen, ob die Zulässigkeit der Parallelmaßnahmen nur dann greifen soll, wenn die CO<sub>2</sub>-Bepreisung auch tatsächlich auf das gleiche Ziel gerichtet ist wie die ETS-RL; also ob die intendierte Lenkungswirkung der CO<sub>2</sub>-Vermeidung im Vordergrund steht. Im Ergebnis dürfte die Formulierung zur gleichen Ausrichtung der Ziele wohl allein die Selbstverständlichkeit ausdrücken, dass die Richtlinie ihrem inhaltlichen Anspruch nach nur Emissionsminderungsinstrumente tangiert, sodass Maßnahmen mit anderen Primärzielen nicht von ihrem Regelungsgegenstand und -anspruch erfasst werden.

Sollten allerdings die Einnahmen einer CO<sub>2</sub>-Besteuerung etwa im Sinne einer Zweckbindung für bestimmte energiewendebezogene Ausgaben wie die Förderung erneuerbarer Energien verwendet werden und diese Finanzierung der Primärzweck der Besteuerung sein, könnte dies zumindest für den Beurteilungsmaßstab ihrer beihilferechtlichen Zulässigkeit eine Rolle spielen. Denn in Rn. 181 der Umwelt- und Energiebeihilfeleitlinien (UEBL)<sup>22</sup>, in denen die Europäische Kommission ihr beihilferechtliches Prüfprogramm präzisiert hat, heißt es abgrenzend:

„Die Finanzierung der Förderung erneuerbarer Energien im Wege von Abgaben zielt als solche nicht auf negative externe Effekte ab und hat folglich keine direkte Auswirkung auf die Umwelt. Diese Abgaben unterscheiden sich deshalb grundsätzlich von [...] Steuern auf Strom, selbst wenn sie ebenfalls zu höheren Strompreisen führen.“

Handelt es sich also primär um eine Finanzierungsquelle für die Förderung erneuerbarer Energien, sind für mögliche Ausnahmen davon die Vorgaben für „Beihilfen in Form von Ermäßigungen des Beitrags zur Finanzierung erneuerbarer Energien“ nach Rn. 181 ff. der UEBL einschlägig und nicht die für „Beihilfen in Form von Umweltsteuerermäßigungen oder

---

<sup>22</sup> Europäische Kommission, Mitteilung „Leitlinien für Staatliche Umweltschutz- und Energiebeihilfen 2014-2020“, ABl. EU Nr. C 200 vom 28.06.2014, S. 1-55.

-befreiungen“ nach Rn. 167 ff. der UEBLL. Auf die generelle Zulässigkeit nationaler Steuern in Ergänzung zum ETS-RL hat diese Differenzierung hingegen keine Auswirkungen. Im Übrigen illustrieren auch die Rn. 179 und 180 der UEBLL, dass die Kommission wie selbstverständlich von ergänzenden steuerlichen Maßnahmen zum ETS ausgeht, indem sie dort schreibt:

„Eine solche **CO<sub>2</sub>-Steuer** kann in einer Weise ausgestaltet werden, die die **ETS-Zertifikatspreise unterstützt und direkt an diese geknüpft** ist. [...] Wenn die unter Randnummer (179) genannte Steuer folglich in einer Weise ausgestaltet ist, dass sie direkt an ETS-Zertifikatspreise der EU geknüpft ist und darauf abzielt, den **Zertifikatspreis zu erhöhen**, kann ein Ausgleich für diese höheren indirekten Kosten in Betracht gezogen werden.“

Im Ergebnis zeigt sich also, dass CO<sub>2</sub>-basierte steuerliche Maßnahmen auch parallel zur ETS-RL möglich sind. Eine Einschränkung ergibt sich – dies nur ergänzend – allerdings aus der Industrieemissions-Richtlinie<sup>23</sup>, deren Art. 9 Abs. 3 UAbs. 3 ordnungsrechtliche Instrumentarien neben dem Emissionshandelsregime ausschließt. Dass die Einführung nationaler CO<sub>2</sub>-Grenzwerte dadurch nicht zwingend unzulässig ist, wird durch die primärrechtliche Figur der Schutzverstärkung deutlich, auf die der europäische Gesetzgeber insoweit in den Erwägungsgründen ausdrücklich Bezug genommen hat.<sup>24</sup>

## II. Vorgaben der Energiesteuer-RL

Das „europäische Steuerrecht“ ist kein in sich geschlossenes System, da die EU nur in geringem Umfang eigene Steuererhebungskompetenzen besitzt.<sup>25</sup> Dennoch wirken Unionsvorschriften für Steuern – trotz des nach wie vor bestehenden Souveränitätsvorbehalts der Mitgliedstaaten – nicht nur marginal auf nationale Vorschriften ein.<sup>26</sup> Dies v.a. deshalb, da verschiedene steuerrechtliche Vorschriften in den Mitgliedstaaten eine Diskriminierung zulasten von Produkten aus anderen Mitgliedstaaten darstellen können.<sup>27</sup> Dem begegnet die EU einerseits mit Diskriminierungsverboten als Teil der sog. negativen Integration vor allem im Primärrecht<sup>28</sup> und andererseits mit Harmonisierungsgeboten als Teil der sog. positiven Binnenmarktintegration insbesondere durch den Erlass von Richtlinien und Verordnungen, die auf Kompetenzen im Primärrecht gestützt sind.<sup>29</sup> Die Harmonisierung indirekter Steuern ist

---

<sup>23</sup> Richtlinie 2010/75/EU des Europäischen Parlaments und des Rates vom 17. Dezember 2010 über Industrieemissionen (Industrieemissions-Richtlinie), im Folgenden IE-RL, geläufiger unter der englischen Abkürzung IED für Industrial Emissions Directive.

<sup>24</sup> Siehe Erwägungsgrund 10 der IE-RL: „Im Einklang mit Art. 193 AEUV hindert diese Richtlinie die Mitgliedstaaten nicht daran, **verstärkte Schutzmaßnahmen** beizubehalten oder **zu ergreifen**, zum Beispiel **Vorschriften für die Treibhausgasemissionen**, sofern solche Maßnahmen mit den Verträgen vereinbar sind und der Kommission notifiziert wurden.“

<sup>25</sup> *Waldhoff*, in: Wegener (Hrsg.), Europäische Querschnittspolitiken (EnzEuR Bd. 8), § 10, Rn. 1 f.

<sup>26</sup> *Waldhoff*, in: Wegener (Hrsg.), Europäische Querschnittspolitiken (EnzEuR Bd. 8), § 10, Rn. 2.

<sup>27</sup> *Waldhoff*, in: Wegener (Hrsg.), Europäische Querschnittspolitiken (EnzEuR Bd. 8), § 10, Rn. 27.

<sup>28</sup> *Korte*, in: Callies/Ruffert (Hrsg.), EUV/AEUV, 5. Auflage 2016, Art. 26 AEUV, Rn. 31 ff.

<sup>29</sup> *Korte*, in: Callies/Ruffert (Hrsg.), EUV/AEUV, 5. Auflage 2016, Art. 26 AEUV, Rn. 32.

auf Art. 113 AEUV gestützt. Die Besteuerung von Energieerzeugnissen zählt als besondere Verbrauchsteuer zu den indirekten Steuern, die die Verwendung von Einkommen zum Zwecke des Verbrauchs bestimmter Waren belasten und damit an die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit anknüpfen.<sup>30</sup>

Zur Harmonisierung indirekter Steuern wurde für Energieerzeugnisse und elektrischen Strom die Energiesteuer-RL erlassen. Richtlinien sind gem. Art. 288 Abs. 3 AEUV ein indirektes Rechtsetzungsinstrument, d.h. sie sind für die Mitgliedstaaten hinsichtlich ihres Ziels verbindlich, wirken aber – von dem Ausnahmefall einer nicht fristgerechten Umsetzung abgesehen – nicht unmittelbar, sondern müssen von den Mitgliedstaaten in nationales Recht umgesetzt werden.<sup>31</sup> Die Energiesteuer-RL wurde in Deutschland durch das Energiesteuergesetz<sup>32</sup> und das Stromsteuergesetz<sup>33</sup> umgesetzt.

Die Kompetenz zum Erlass von Harmonisierungsvorschriften, also für indirekte Einwirkungen auf die Steuersysteme der Mitgliedstaaten, nicht dagegen für die Erhebung von Unionssteuern, stellt Art. 113 AEUV (früher Art. 93 EGV) dar, der ein besonderes Gesetzgebungsverfahren mit Einstimmigkeit im Rat voraussetzt und der auch die Basis für die Energiesteuer-RL ist.<sup>34</sup> Durch diese erhöhten Anforderungen soll die mitgliedstaatliche Souveränität geschont werden.<sup>35</sup>

Ein erster Entwurf zur Harmonisierung der Besteuerung eines Teilsegments von Energieerzeugnissen, nämlich von Mineralölen, wurde bereits 1973 diskutiert, aber erst 1992 konnten nach mehreren Änderungsvorschlägen die Richtlinien RL 92/81/EWG (Mineralölstrukturrichtlinie) und RL 92/82/EWG (Mineralölsteuersatzrichtlinie) verabschiedet werden. Zwischen 1992 und 2015 wurde immer wieder die Besteuerung von CO<sub>2</sub>-Emissionen und Energie diskutiert und dahingehende Richtlinienvorschläge der Kommission mehrfach überarbeitet. Der letzte Ansatz der Kommission 2011, die Energiebesteuerung am Energie- und CO<sub>2</sub>-Gehalt auszurichten, scheiterte schließlich 2015.<sup>36</sup> Im Rahmen dieses Vorschlags plante die Kommission, solche Unternehmen auszunehmen, die bereits vom ETS erfasst werden. Einen anderen Ansatz verfolgte die Entwicklung der Energiesteuer-RL, für die bereits 1997 ein erster Entwurf vorgelegt, die aber erst 2003 nach einigen grundlegenden Überarbeitungen angenommen wurde – und aufgrund der oben erwähnten Einstimmigkeit im Gesetzgebungsverfahren seitdem unverändert blieb.

---

<sup>30</sup> Jatzke, Europäisches Verbrauchsteuerrecht, München 2016, Rn. C 4.

<sup>31</sup> Ruffert, in: Calliess/Ruffert (Hrsg.), EUV/AEUV, 5. Auflage 2016, Art. 288 AEUV, Rn. 23.

<sup>32</sup> Energiesteuergesetz vom 15. Juli 2006 (BGBl. I S. 1534; 2008 I S. 660, 1007), zuletzt geändert durch Art. 2 des Gesetzes vom 27. August 2017 (BGBl. I S. 3299).

<sup>33</sup> Stromsteuergesetz vom 24. März 1999 (BGBl. I S. 378; 2000 I S. 147), zuletzt geändert durch Art. 4 des Gesetzes vom 27. August 2017 (BGBl. I S. 3299).

<sup>34</sup> Waldhoff, in: Wegener (Hrsg.), Europäische Querschnittpolitiken (EnzEuR Bd. 8), § 10, Rn. 6.

<sup>35</sup> Waldhoff, in: Wegener (Hrsg.), Europäische Querschnittpolitiken (EnzEuR Bd. 8), § 10, Rn. 7.

<sup>36</sup> Jatzke, Europäisches Verbrauchsteuerrecht, München 2016, Rn. F 1 ff.

Die Energiesteuer-RL in ihrer heutigen Gestalt bezieht alle Energieträger ein, ist aber nicht am CO<sub>2</sub>-Gehalt ausgerichtet.<sup>37</sup> Sie setzt mehrere Prinzipien für die Besteuerung fest, die von den Mitgliedstaaten zu beachten sind und auf den ersten Blick stark restriktiv wirken:

- Es gelten grundsätzlich europaweit vorgegebene Mindeststeuersätze, die nicht unterschritten werden dürfen.<sup>38</sup>
- Primärenergieträger für die Stromerzeugung sind inputseitig grundsätzlich von der Steuer zu befreien.<sup>39</sup>
- In Bezug auf die Steuergegenstände müssen die Mitgliedstaaten jeweils einheitliche Steuersätze anwenden, sodass gestaffelte Steuersätze grundsätzlich unzulässig sind.<sup>40</sup>
- Außer in den ausdrücklich angeordneten Fällen darf es keine Steuerermäßigungen oder -befreiungen geben.<sup>41</sup>

Spielräume des mitgliedstaatlichen Gesetzgebers für eine CO<sub>2</sub>-orientierte Besteuerung im Stromsektor bestehen also nur insoweit, als er auf die ausdrücklich eingeräumten Steuerermäßigungs- oder -befreiungstatbestände zurückgreifen kann oder Ausnahmen von den oben genannten Grundsätzen bestehen. Im Folgenden soll daher geprüft werden, wie sich die Vorgaben der Energiesteuer-RL verhalten zu

- einer reinen CO<sub>2</sub>-Besteuerung,
- einer CO<sub>2</sub>-basierten Primärenergieträgerbesteuerung in Ergänzung zur Stromsteuer,
- einer Steuerbefreiung von Strom aus erneuerbaren Energiequellen und
- einer Besteuerung mit nach der CO<sub>2</sub>-Intensität gestaffelten Steuersätzen.

### **1. Anwendungsbereich der Energiesteuer-RL: Keine Anwendung auf eine reine CO<sub>2</sub>-Besteuerung**

Anknüpfungspunkt der Energiesteuer-RL ist grundsätzlich die Verwendung von Energieerzeugnissen zur Gewinnung von Wärme und mechanischer Energie<sup>42</sup>. Die Richtlinie ist immer dann einschlägig, wenn sich die Steuer auf einen der in der Nomenklatur abschließend genannten Steuergegenstände bezieht, Art. 2 RL/2003/96/EG (dies sind verschiedene Energie-

---

<sup>37</sup> Siehe zu den Diskussionsgegenständen im Gesetzgebungsverfahren *Jatzke*, Europäisches Verbrauchsteuerrecht, München 2016, Rn. F 6.

<sup>38</sup> Art. 4 Abs. 1 Energiesteuer-RL.

<sup>39</sup> Art. 14 Abs. 1 Buchst. a) S. 1 Energiesteuer-RL.

<sup>40</sup> Art. 5 Energiesteuer-RL.

<sup>41</sup> Artt. 15-19 Energiesteuer-RL.

<sup>42</sup> *Jatzke*, Europäisches Verbrauchsteuerrecht, München 2016, Rn. F 9.

träger, sowie elektrischer Strom)<sup>43</sup>. Festgelegt werden Mindeststeuersätze nur für die im Anhang der Richtlinie aufgeführten Erzeugnisse.<sup>44</sup>

Von diesem Ansatz weicht die Erhebung einer Steuer auf CO<sub>2</sub> bzw. seine Äquivalente ab, denn dabei handelt es sich gerade nicht um in der Nomenklatur abschließend genannte Energieerzeugnisse. Zu klären ist daher, wie sich die Vorgaben der Energiesteuer-RL zu einer reinen Besteuerung von CO<sub>2</sub> verhalten, das zwar selbst kein Energieerzeugnis ist, aber an die Energieerzeugung anknüpft.

Die Kommission hat hierzu in einer beihilferechtlichen Entscheidung bezüglich des sog. Climate Price Support in Großbritannien deutlich gemacht, dass dieser

„cannot be considered as a tax harmonised by Directive 2003/96/EC (the Energy Taxation Directive), but it is a **non-harmonised tax** covered by Directive 2008/118/EC [concerning the general arrangements for excise duty].“<sup>45</sup>

Der britische CO<sub>2</sub>-Mindestpreis unterliegt also nicht der Energiesteuer-RL, sondern nur der Verbrauchsteuersystem-RL, da von letzterer nicht nur Verbrauchsteuern umfasst sind, die sich auf Gegenstände der Energiesteuer-RL beziehen, sondern auch andere indirekte Steuern, die einen unmittelbaren und untrennbaren Zusammenhang mit dem Verbrauch von Energieerzeugnissen aufweisen,<sup>46</sup> dazu näher unten.

Weiter heißt es in der Entscheidung der Kommission:

„These conclusions are in line with the current legal framework, and in particular the provisions laid down in the Energy Taxation Directive. The Commission notes, however, that non-harmonised taxes risk having a negative impact on the internal market and should therefore in principle be avoided. Hence, this decision merely reflects the Commission's specific assessment for the present case and shall not be understood as prejudging any future review of that Directive.“<sup>47</sup>

Die Kommission sieht im Rahmen ihres Prüfprogramms im Beihilfverfahren, das auch andere Vorschriften als Beihilferecht i.e.S. umfasst, also keinen Verstoß einer CO<sub>2</sub>-Besteuerung gegen die Energiesteuer-RL. Politisch hält sie derlei Steuern jedoch für weniger wünschenswert hält, solange die Energiesteuer-RL insoweit nicht überarbeitet wurde.

Sollte hingegen keine reine CO<sub>2</sub>-Besteuerung erfolgen, sondern die CO<sub>2</sub>-Intensität – etwa aufgrund finanzverfassungsrechtlicher Restriktionen, siehe unten D.I. – nur eine von mehre-

---

<sup>43</sup> Vgl. die Aufschlüsselung der Nomenklatur in *Jatzke*, Europäisches Verbrauchsteuerrecht, München 2016, Rn. F 14.

<sup>44</sup> Es steht den Mitgliedstaaten jedoch frei, höhere Steuersätze für die einzelnen Erzeugnisse zu erheben, soweit sie dies für sinnvoll halten, siehe Kommission, MEMO 11/238, Überarbeitung der Energiesteuerrichtlinie, Fragen und Antworten, 11.04.2011.

<sup>45</sup> Entscheidung C(2014) 3136 final vom 21.05.2014, [http://ec.europa.eu/competition/elojade/isef/case\\_details.cfm?proc\\_code=3\\_SA\\_35449](http://ec.europa.eu/competition/elojade/isef/case_details.cfm?proc_code=3_SA_35449), Rn. 40.

<sup>46</sup> Siehe Art. 1 Abs. 1 und 2 der Verbrauchsteuersystem-RL.

<sup>47</sup> Entscheidung C(2014) 3136 final vom 21.05.2014, Rn. 54.

ren Gewichtungsgrößen sein, spricht viel dafür, dass die Steuer dann aber der Energiesteuer-RL unterfällt. Somit muss für die verschieden ausgestaltbaren Möglichkeiten einer auf der CO<sub>2</sub>-Intensität basierenden Besteuerung im Übrigen geprüft werden, ob diese inhaltlich mit den Vorgaben der Energiesteuer-RL vereinbar wären.

## 2. Die Inputbesteuerung bei der Stromerzeugung aus umweltpolitischen Gründen

Obligatorisch von der Steuer zu befreien sind u.a. „bei der Stromerzeugung verwendete Energieerzeugnisse bzw. verwendeter elektrischer Strom“ nach Art. 14 Abs. 1 Buchst. a) S. 1 der Energiesteuer-RL.<sup>48</sup> Diese sog. „Inputfreistellung“<sup>49</sup> stellt allerdings – entgegen einer früher bisweilen anzutreffenden Lesart<sup>50</sup> – keinen allgemeinen Grundsatz dar, der eine kumulative In- und Outputbesteuerung von Primärenergieträger und Strom verbieten würde. Der EuGH hat sich dazu wie folgt geäußert:

„Hierzu ist festzustellen, dass die [...] geltend gemachten **Argumente nicht den Schluss zulassen, dass es einen Grundsatz gibt, der der gleichzeitigen Erhebung einer Steuer auf den Verbrauch elektrischer Energie und einer Steuer auf den zu ihrer Erzeugung eingesetzten Energieträger entgegenstünde.** Aus [...] der Begründung des Vorschlags für eine Richtlinie des Rates zur Restrukturierung der gemeinschaftlichen Rahmenvorschriften zur Besteuerung von Energieerzeugnissen [...] geht höchstens hervor, dass ‚[e]lektrischer Strom ... auf zwei verschiedene Methoden vom Besteuerungsmechanismus erfasst werden [kann], durch Besteuerung der Brenn- oder Heizstoffe, die bei der Stromproduktion eingesetzt werden (Steuer auf die Eingangsumsätze), oder durch Besteuerung des elektrischen Stroms selbst (Steuer auf die Ausgangsumsätze‘. **Aus diesem Vorschlag geht nicht hervor, dass sich diese zwei Methoden grundsätzlich gegenseitig ausschließen,** zumal die Europäische Kommission ihre **Komplementarität** dadurch zugelassen hat, dass sie in diesem Vorschlag den Mitgliedstaaten die Möglichkeit vorbehalten hat, auf **Brenn- oder Heizstoffe, die aus Umweltgesichtspunkten nicht wünschenswert sind,** eine [zur Steuer auf die Ausgangsumsätze] **zusätzliche (nicht harmonisierte) Steuer auf die Eingangsumsätze** anzuwenden‘. Außerdem geht aus diesem Text auch nicht hervor, dass die Kommission die Absicht gehabt hätte, die Schaffung einer Pflicht für die Mitgliedstaaten vorzu-

---

<sup>48</sup> Dies gilt auch für die Eingangsenergieerzeugnisse zur Herstellung von Kraftstoffen für Flug- und Schiffsverkehr (Art 14 Abs. 1 Buchst. b und c).

<sup>49</sup> Bongartz, in: Bongartz/Jatzke/Schröer-Schallenberg, Kommentar zum Energiesteuerrecht, 12. EL 2016, Vorbemerkungen zum EnergieStG, Rn. 36. In Deutschland umgesetzt durch § 53 EnergieStG.

<sup>50</sup> Vgl. nur die pauschale Formulierung in der Vorlage des FG Hamburg, Beschluss des 4. Senats vom 11.04.2014, Az. 4 V 154/13, 2. Leitsatz: „Das in der europäischen Energiesteuerrichtlinie verankerte Prinzip der ‚Output-Besteuerung‘ verbietet es, neben dem elektrischen Strom selbst auch noch die Energieerzeugnisse zu besteuern, die zu seiner Produktion eingesetzt werden.“

schlagen, Erzeugnisse, die nicht unter die harmonisierte Besteuerungsregelung fallen, von jeder Besteuerung zu befreien.“<sup>51</sup>

Vielmehr haben – wie vom EuGH in seiner Entscheidung auch angeführt – die Mitgliedstaaten gemäß Art. 14 Abs. 1 Buchst. a) S. 2 die Möglichkeit, die bei der Stromerzeugung verwendeten Energieerzeugnisse, also die Primärenergieträger, aus „umweltpolitischen Gründen“ zu besteuern:

„Es steht den Mitgliedstaaten allerdings frei, diese Erzeugnisse **aus umweltpolitischen Gründen zu besteuern**, ohne die in der Richtlinie vorgesehenen Mindeststeuerbeträge einhalten zu müssen.“

In diesem Fall erfolgt auch keine Anrechnung auf die Einhaltung der Mindeststeuerbeträge für elektrischen Strom.<sup>52</sup> Das heißt, die zusätzliche Input-Besteuerung darf nicht dazu genutzt werden, eine Unterschreitung des (Output)-Mindeststeuersatzes für Strom zu rechtfertigen.<sup>53</sup> Zugleich bleibt damit – zumindest in den bescheidenen Grenzen des Mindeststeuersatzes auf Strom – auch der Lenkungseffekt durch die tatsächliche Zusätzlichkeit der Steuer erhalten, der sonst durch eine Reduktion der Steuer auf den Strom konterkariert werden könnte.

Nachdem Art. 14 Abs. 1 Buchst. a) S. 2 der Energiesteuer-RL vorschreibt, dass eine Inputbesteuerung bei der Stromerzeugung nur „aus umweltpolitischen Gründen“ erfolgen darf, stellt sich die Frage, was unter dieser Formulierung zu verstehen ist. Nach dem primärrechtlichen Verständnis erfasst jedenfalls das Umweltrecht alle Schutzmaßnahmen zugunsten der Gesamtheit der Lebensgrundlagen des Menschen, also seiner ökologischen Umwelt.<sup>54</sup> In diesem Sinne wäre die mit einer Primärenergieträgersteuer intendierte Reduktion von zusätzlichen CO<sub>2</sub>-Emissionen in die Atmosphäre ein taugliches Ziel, um sich auf die Formulierung der „umweltpolitischen Gründe“ berufen zu können. Entscheidend wird es letztlich darauf ankommen, ob der Gesetzgeber mit der Steuer eine Lenkungswirkung bezweckt, also nicht primär rein fiskalische Interessen im Sinne einer bloßen Abschöpfung verfolgt. Dies sollte sich in der instrumentellen Ausgestaltung der Steuer widerspiegeln und auch in der Gesetzesbegründung dokumentiert werden.

Nicht vermeiden lässt sich bei einer zusätzlichen CO<sub>2</sub>-basierten Inputbesteuerung allerdings die Beschränkung auf die geografische Reichweite mitgliedstaatlicher Gesetzgebung und daraus möglicherweise folgende Verlagerungseffekte. Mit einer nationalen Inputsteuer, die bei der Verstromung des Primärenergieträgers ansetzt, kann naturgemäß nur die Verstromung im Inland adressiert werden. Im Inland verstromte Importrohstoffe wie kolumbianische Steinkohle oder russisches Erdgas wären davon also mit umfasst. Verteuert sich – und dies ist ja gerade gewollt – durch die Steuer die Stromerzeugung im Inland, ohne dass die

---

<sup>51</sup> EuGH, Urteil vom 4.6.2015, Rechtssache C-5/14 („Kernbrennstoffsteuer“), Rn. 51.

<sup>52</sup> Siehe Art. 14 Abs. 1 Buchst. a) S. 3 Energiesteuer-RL.

<sup>53</sup> Jatzke, Europäisches Verbrauchsteuerrecht, München 2016, Rn. F 55.

<sup>54</sup> Meßerschmidt, Europäisches Umweltrecht, München 2011, Rn. 14 f.

stromexportierenden Nachbarländer ihrerseits eine Steuer auf vergleichbarem Niveau einführen, könnte die durch die Verteuerung verdrängte konventionelle Stromerzeugung im Inland allerdings durch Importe von konventionell erzeugtem Strom aus den Ländern ersetzt werden, die keine vergleichbare Verteuerung einführen – dies wäre dann die nicht gewollte Kehrseite.

In welchem Umfang es in der beschriebenen Konstellation tatsächlich zu solchen Verlagerungseffekten kommt, hängt nicht zuletzt davon ab, inwieweit die besagten Länder überhaupt über Stromüberschüsse verfügen, die sie exportieren können, ob es ausreichend grenzüberschreitende Übertragungskapazitäten gibt und in welchem Umfang der Rückgang der konventionellen Stromerzeugung im Inland nicht ohnehin durch den Zubau von Erzeugungskapazitäten zur Verstromung erneuerbarer Energien ersetzt wird. Diese Parameter sind nichtjuristischer Natur und können hier nicht vertieft werden. Für die fachliche Bewertung einer CO<sub>2</sub>-basierten Inputbesteuerung sind sie deshalb nicht weniger von Belang und sollten daher vom Gesetzgeber eingehend untersucht werden, bevor er die Option mit untestellten Lehrbuchannahmen möglicherweise vorschnell ausschließt.

### **3. Begünstigungstatbestände für Strom aus erneuerbaren Energien**

Wird auf Graustrom ein bestimmter (höherer) Steuersatz erhoben, der für Strom aus erneuerbaren Quellen nicht oder nicht in gleicher Höhe gilt, kann dies auch eine Form der CO<sub>2</sub>-Bepreisung darstellen. Entscheidend ist dann, ob und wie die Begünstigungstatbestände für die erneuerbar erzeugten Steuergegenstände strukturiert werden können.

Die Energiesteuer-RL sieht insoweit verschiedene Möglichkeiten für obligatorische und fakultative Begünstigungstatbestände vor. Umgesetzt werden können diese von den Mitgliedstaaten durch direkte Steuerermäßigungen oder -befreiungen, über einen gestaffelten Steuersatz oder indem sie die entrichteten Steuern vollständig oder teilweise erstatten, Art. 6 Buchst. a) bis c).

Eine fakultative Option der steuerlichen Bevorzugung ist in Art. 15 Abs. 1 Buchst. b) ausdrücklich für die Produkte vorgesehen, die gemeinhin als Grünstrom beschrieben werden:

„Unbeschadet anderer Gemeinschaftsvorschriften können die Mitgliedstaaten unter Steueraufsicht uneingeschränkte oder eingeschränkte Steuerbefreiungen oder Steuerermäßigungen gewähren für

a) [...]

b) elektrischen Strom,

— der auf der Nutzung der Sonnenenergie, Windkraft, Wellen- oder Gezeitenenergie oder Erdwärme beruht;

— der in Wasserkraftwerken gewonnen wird;

— der aus Biomasse oder aus Biomasse hergestellten Erzeugnissen gewonnen wird;

— der aus den Methanemissionen aufgebener Kohlengruben erzeugt wird;

— der aus Brennstoffzellen erzeugt wird; [...]“.

Nach Art. 15 Abs. 2 Energiesteuer-Richtlinie können die Mitgliedstaaten dem Erzeuger des Grünstroms „den Steuerbetrag, den der Verbraucher für [diesen ‚grünen‘] elektrischen Strom zahlt, [...] auch teilweise oder ganz erstatten“. Wählt der Mitgliedstaat diesen Weg der Abwicklung, wird der Strom zunächst mit dem nationalen Regelsteuersatz besteuert und dem Stromerzeuger nachträglich die Entlastung gewährt, der sie an die Verbraucher weiterreichen kann, aber nicht muss.<sup>55</sup> Voraussetzung der Erstattung dürfte naturgemäß die Vorlage eines entsprechenden Herstellungsnachweises sein, wofür sich etwa die Herkunftsnachweise nach Art. 15 der Erneuerbare-Energien-Richtlinie<sup>56</sup> anbieten. Hintergrund der Regelung, die der Gesetzgeber – über die in Art. 6 allgemein aufgezeigten Umsetzungsmodelle hinaus – für die Abwicklung der Steuerentlastung von Grünstrom zu bevorzugen scheint, ist die mangelnde Unterscheidungsmöglichkeit von Graustrom in den europäischen Leitungsnetzen.<sup>57</sup> Der Umweg über die Stromerzeuger, die am ehesten in der Lage sein sollten, die grüne Eigenschaft ihres Stroms nachzuweisen, scheint das Mittel der Wahl zu sein, mit dem die Energiesteuer-RL versucht, den Grünstrom aus dem Graustrommix heraus zu definieren.

Fraglich ist zudem, wie stark die Steuerbegünstigung für Grünstrom ausfallen kann: Darf die Absenkung nur bis zum Mindeststeuersatz erfolgen, der bei der betrieblichen Verwendung von Strom 0,5 EUR/MWh und bei der nichtbetrieblichen Verwendung 1,0 EUR/MWh beträgt,<sup>58</sup> oder kann auch ein Steuersatz von Null angesetzt werden? Grundsätzlich haben die Mitgliedstaaten den Mindeststeuersatz selbstverständlich einzuhalten. Jedoch finden sich im Rahmen der Ermäßigungs- und Befreiungstatbestände der Energiesteuer-RL Formulierungen, die ein Abrücken vom Mindeststeuersatz ausdrücklich erlauben. So heißt es in Art. 15 Abs. 3 etwa mit Blick auf den Energieverbrauch bei landwirtschaftlichen Arbeiten, dass die Mitgliedstaaten hier „einen bis zu Null gehenden Steuerbetrag“ anwenden können. Diese Formulierung findet sich für die in Absatz 1 aufgezählten Begünstigungstatbestände, unter die auch Grünstrom fällt, nicht. Dies muss aber nicht heißen, dass ein Steuersatz von Null hier ausgeschlossen wäre. Denn Art. 15 Abs. 1 S. 1 der Energiesteuer-RL sagt, dass die Mitgliedstaaten u.a. „uneingeschränkte [...] Steuerbefreiungen“ gewähren können. Bezieht man diese Formulierung nicht nur auf den Adressatenkreis, sondern auch auf die Höhe der Begünstigung, sollte für Strom aus erneuerbaren Energien auch ein Unterschreiten der Mindeststeuersätze möglich sein. Der Begriff der Steuerbefreiung legt im Unterscheid zur ebenfalls möglichen Steuerermäßigung gerade den Schluss nahe, dass damit eine Komplettbefreiung gemeint ist. Wäre ein Unterschreiten des Mindeststeuersatzes insoweit nicht möglich, wäre für Mitgliedstaaten, die ohnehin nur den Mindeststeuersatz anwenden, der gesamte Begünsti-

<sup>55</sup> Jatzke, *Europäisches Verbrauchsteuerrecht*, München 2016, Rn. F 75.

<sup>56</sup> Richtlinie 2009/28/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 23. April 2009 zur Förderung der Nutzung von Energie aus erneuerbaren Quellen und zur Änderung und anschließenden Aufhebung der Richtlinien 2001/77/EG und 2003/30/EG (Erneuerbare-Energien-Richtlinie), im Folgenden EE-RL.

<sup>57</sup> Jatzke, *Europäisches Verbrauchsteuerrecht*, München 2016, Rn. F 75.

<sup>58</sup> Siehe Anhang I Tabelle C der Energiesteuer-RL.

gungstatbestand des Art. 15 nicht umsetzbar; dies kann nicht intendiert sein. Daher spricht viel dafür, dass in Bezug u.a. auch auf Grünstrom der sonst geltende Mindeststeuersatz unterschritten werden kann. Inwieweit sich die absolute Höhe der Begünstigung wirtschaftlich auswirkt, hängt ohnehin von der Differenz zum sonst geltenden Regelsteuersatz für konventionelle Stromprodukte ab.

#### 4. Möglichkeiten für gestaffelte Steuersätze

Grundsätzlich darf es nach Art. 5 der Energiesteuer-RL gestaffelte Steuersätze nur in bestimmten Fällen (und unter Einhaltung der Mindeststeuersätze<sup>59</sup>) geben, nämlich dann,

- wenn „ein direkter Zusammenhang zwischen den gestaffelten Steuersätzen und der Qualität der Erzeugnisse besteht“,
- wenn sich die gestaffelten Steuersätze nach dem Verbrauch richten,
- wenn die Steuersätze für den ÖPNV und Taxis, Müllabfuhr, Streitkräfte etc. gelten und
- wenn – in Entsprechung zu den Mindeststeuersätzen – nach betrieblichem und nichtbetrieblichem Verbrauch unterscheiden wird.

Daneben steht es den Mitgliedstaaten nach Art. 6 Buchst. b) – wie schon gesehen – frei, die in der Energiesteuer-RL vorgesehenen Steuerbefreiungen oder Steuerermäßigungen u.a. auch „über einen gestaffelten Steuersatz“ zu gewähren.<sup>60</sup>

Mit Blick auf eine Differenzierung nach der CO<sub>2</sub>-Intensität des Steuergegenstandes ist zwischen Primärenergieträgern und Strom zu differenzieren. Denn das Verbot der Staffelung von Steuersätzen ist nicht übergreifend. Für die Mitgliedstaaten besteht nur die Pflicht, „für die jeweiligen Energieerzeugnisse einheitliche nationale Steuersätze festzulegen und anzuwenden“.<sup>61</sup> Die unterschiedliche Besteuerung von verschiedenen Energieerzeugnissen ist somit zulässig, solange nur der Mindeststeuersatz nicht unterschritten und die Ausgestaltung auch ansonsten unionsrechtskonform ist.<sup>62</sup> Verschiedene Primärenergieträger mit unterschiedlichen CO<sub>2</sub>-Intensitäten wie Braunkohle, Steinkohle oder Erdgas können also auch unterschiedlich, d.h. gestaffelt, besteuert werden.<sup>63</sup> Die kombinierte Nomenklatur<sup>64</sup> mit ih-

---

<sup>59</sup> Jatzke, Europäisches Verbrauchsteuerrecht, München 2016, Rn. F 43.

<sup>60</sup> Jatzke, Europäisches Verbrauchsteuerrecht, München 2016, Rn. F 51 sieht insoweit „eine größtmögliche Flexibilität bei der Ausgestaltung der Steuerbegünstigungen“.

<sup>61</sup> Jatzke, Europäisches Verbrauchsteuerrecht, München 2016, Rn. F 43.

<sup>62</sup> In diesem Sinne auch die Kommission: „Den Mitgliedstaaten steht es frei, höhere Steuersätze zu erheben, wenn sie dies für sinnvoll halten.“, Überarbeitung der Energiesteuerrichtlinie – Fragen und Antworten, MEMO/11/238 vom 13.04.2011, S. 1, abrufbar unter [http://europa.eu/rapid/press-release\\_MEMO-11-238\\_de.htm](http://europa.eu/rapid/press-release_MEMO-11-238_de.htm).

<sup>63</sup> Siehe zu den unterschiedlichen Emissionswerten von Erdgas und Kohle etwa <https://de.statista.com/statistik/daten/studie/233868/umfrage/co2-emissionen-bei-der-stromerzeugung-nach-erzeugungsart/>.

<sup>64</sup> Vgl. Art. 1 Verordnung (EWG) Nr. 2658/87 des Rates vom 23. Juli 1987 über die zolltarifliche und statistische Nomenklatur sowie den Gemeinsamen Zolltarif, die zuletzt durch die Verordnung (EG) Nr. 1031/2008 geändert worden ist, in der am 1. Januar 2002 geltenden Fassung.

ren Codenummern für Waren, auf deren Positionen sich auch die Mindeststeuersätze beziehen, hält insoweit jedenfalls eine hinreichende Differenzierung vor.<sup>65</sup>

Für den Fall, dass die Differenzierung innerhalb des Energieerzeugnisses erfolgen soll, muss dann aber der erste Ausnahmefall des Art. 5 der Energiesteuer-RL zur Anwendung kommen, nach dem gestaffelte Steuersätze möglich sind, wenn „ein direkter Zusammenhang“ mit „der Qualität der Erzeugnisse“ besteht. Angelegt worden ist dieser Fall auf Betreiben einzelner Mitgliedstaaten ursprünglich für schwefel- oder benzolarme Kraft- und Heizstoffe und unverbleites Benzin.<sup>66</sup> Dieser umweltbezogene Hintergrund im Gesetzgebungsverfahren und die offene Formulierung zur „Qualität der Erzeugnisse“ machen eine Argumentation plausibel, wonach auch unterschiedliche CO<sub>2</sub>-Intensitäten innerhalb desselben Energieträgers damit abgebildet werden könnten. Der administrative Aufwand für eine solche Binnendifferenzierung muss dann sicher abgewogen werden mit den dadurch erzielbaren Emissionsminderungsgewinnen, die v.a. dann eintreten dürften, wenn je nach Lagerstätte, Herkunft, Förder-, Aufbereitungs- und Transportmethoden des fossilen Energieträgers hinreichend starke Unterschiede auszumachen sind.

Im Ansatz dürften auch bei der Produktgruppe Strom gestaffelte Steuersätze nach unterschiedlichen CO<sub>2</sub>-Intensitäten in Betracht kommen. Fraglich ist hier allerdings, ob im Sinne der in Art. 5 verankerten Qualität des Erzeugnisses ein qualitätsbestimmendes Merkmal von Strom tatsächlich sein kann, wie viel CO<sub>2</sub> bei seiner Herstellung emittiert wurde. Denn unter „Qualität“ wird eine Eigenschaft verstanden, die dem Endprodukt anhaftet, wie zum Beispiel die Langlebigkeit, Belastbarkeit, Vielseitigkeit bei der Verwendung, Verträglichkeit etc., also die „Gesamtheit der charakteristischen Eigenschaften einer Sache“, deren „Beschaffenheit“ oder „Güte“.<sup>67</sup> Das bei der Verstromung des Primärenergieträgers freigesetzte CO<sub>2</sub> haftet dem Strom selbst – zumindest körperlich-physikalisch – nicht mehr an, sondern kann ihm allenfalls nachträglich über ein bestimmtes Nachverfolgungsverfahren wieder bilanziell zugeordnet werden. Die Tatsache allein, dass die Kommission ihre Überlegungen, die Steuer am CO<sub>2</sub>-Gehalt auszurichten, nicht durchsetzen konnte (siehe oben C.II.), lässt jedenfalls nicht den Schluss zu, dass die Mitgliedstaaten CO<sub>2</sub> nicht als Kriterium zur Differenzierung von Steuersätzen verwenden dürften. Denn den Mitgliedstaaten sollte dadurch vor allem die binnenmarktkonforme Ausgestaltung erleichtert, nicht aber eine Handlungsoption aus den Händen genommen werden. Dass also die „Qualität“ im Sinne der Energiesteuer-RL auch nicht im Produkt selbst verkörperte Eigenschaftsprofile wie die CO<sub>2</sub>-Intensität von Strom mit erfasst, kann man sicher gut argumentieren, zumal es auch einen eigenen (Grünstrom-)Markt mit solchen Produktdifferenzierungen gibt; eindeutig ist die Rechtslage allerdings nicht.

---

<sup>65</sup> Vgl. Anhang I Tabelle C der Energiesteuer-RL. Zu den dort in Bezug genommenen Positionen der Kombinierten Nomenklatur 2701, 2702 und 2704 gehören etwa Steinkohle, Braunkohle und Koks.

<sup>66</sup> Jatzke, *Europäisches Verbrauchsteuerrecht*, München 2016, Rn. F 43.

<sup>67</sup> <http://www.duden.de/rechtschreibung/Qualitaet>.

Letztlich dürfte es darauf aber auch nur dann ankommen, wenn der Gesetzgeber innerhalb des konventionell erzeugten Stroms differenzieren will. Denn für erneuerbar erzeugten Strom braucht es keinen Rückgriff auf die Ausnahmen des Art. 5 vom Einheitssteuersatz, weil es für Grünstrom – wie gesehen – in Art. 15 Abs. 1 Buchst. b) einen eigenen Begünstigungstatbestand gibt, der nach Art. 6 Buchst. b) ohnehin über einen gestaffelten Steuersatz umgesetzt werden kann. Gestaffelte Steuersätze sind anhand der Dichotomie von „Grünstrom“ und konventionell erzeugtem Strom also rechtssicher umsetzbar. Mit CO<sub>2</sub>-Emissionen erzeugter Strom kann also steuerlich stärker belastet werden als Strom aus erneuerbaren Energieträgern.

Interessant für die konkrete Ausgestaltung der Steuersätze für erneuerbar erzeugten Strom könnte daran anschließend die Frage sein, ob der Gesetzgeber innerhalb der Produktgruppe Grünstrom differenzieren kann. Die CO<sub>2</sub>-Intensität dürfte insoweit ja weitgehend als Unterscheidungskriterium ausscheiden.<sup>68</sup> Allerdings ist ein solcher Rückgriff auf die Qualität des Erzeugnisses i.S.d. Art. 5 hier wiederum nicht erforderlich, da der Begünstigungstatbestand des Art. 15 Abs. 1 Buchst. b) für „eingeschränkte [...] Steuerbefreiungen oder Steuerermäßigungen“ auf der Ebene seiner Spiegelstriche eine eigene, viel spezifischere Differenzierung trifft, nämlich nach der Erzeugungsart u.a. anhand von

- neuen erneuerbaren Energien („Sonnenenergie, Windkraft, Wellen- oder Gezeitenenergie oder Erdwärme“),
- alten erneuerbaren Energien („Wasserkraftwerke“) und
- brennstoffabhängigen erneuerbaren Energien („Biomasse“).

Die Energiesteuer-RL hält hier strukturell also schon eine Differenzierung vor, an die der Gesetzgeber mit gestaffelten Steuersätzen anknüpfen könnte. Über die weit gehaltene Formulierung der „eingeschränkten [...] Steuerbefreiungen oder Steuerermäßigungen“ dürfte zudem hinreichend klargestellt sein, dass die Mitgliedstaaten auf diese Differenzierung beim Zuschnitt des Adressatenkreises der Begünstigungen auch zugreifen dürfen.

Bei jeder gestaffelten Besteuerung von Strom – sei es anhand der CO<sub>2</sub>-Intensität oder der Erzeugungsart des Grünstroms – ist der Gesetzgeber dann natürlich auf dem Entlastungstatbestand entsprechende eigenschaftsscharfe Rückverfolgungsbefehle angewiesen. Denn aus dem Netz bezogener Strom ist zunächst einmal Graustrom, dem bilanziell durch Herkunftsnachweise oder andere Zertifizierungsverfahren sein Eigenschaftsprofil erst einmal wieder zugeordnet werden muss. Diese Herausforderung stellt sich immer, wenn Strom differenziert nach seiner Erzeugungsart besteuert werden soll.

Profitiert Grünstrom, der auch finanziell gefördert wird, von einer Steuerbegünstigung, ist beihilferechtlich zudem darauf zu achten, dass es in der Kumulierung von Begünstigung und

---

<sup>68</sup> Allenfalls bei Biomasse könnte eine CO<sub>2</sub>-Bilanzierung erfolgen, wie dies bei Biokraftstoffen auch geschieht, vgl. § 8 Biokraft-NachV.

Förderung nicht zu einer Überkompensation kommt.<sup>69</sup> Sollte dies der Fall sein, ist die Konstellation lösbar, indem die Steuerbegünstigung bei Inanspruchnahme der Förderung angerechnet wird, wie dies gegenwärtig etwa § 53c EEG 2017 vorsieht.

### III. Vorgaben der Verbrauchsteuersystem-RL

Neben der Energiesteuer-RL gehört die Verbrauchsteuersystem-RL zu den weiteren Rechtsquellen, mit denen die EU die Besteuerung von Energieerzeugnissen harmonisiert und die hier deshalb von Interesse ist.

#### 1. Regelungsanspruch und -umfang der Verbrauchsteuersystem-RL

Durch die Einführung der Verbrauchsteuersystem-RL im Jahr 2008 hat der europäische Gesetzgeber ein allgemeines System für Verbrauchsteuern geschaffen, das u.a. Regeln zum Besitz, zur Beförderung und zur Kontrolle verbrauchsteuerpflichtiger Waren enthält.<sup>70</sup> Sie harmonisiert die Erhebung – also das Steuerverfahren – der Verbrauchsteuern für

- Alkohol und alkoholische Getränke,<sup>71</sup>
- Tabakwaren<sup>72</sup> sowie – und deshalb kommt sie hier zur Sprache –
- Energieerzeugnisse und elektrischen Strom.<sup>73</sup>

Sie bezweckt die Beseitigung von steuerlichen Hindernissen zugunsten eines Binnenmarkts ohne Grenzkontrollen<sup>74</sup> und schafft die Rahmenbedingungen auch für die Besteuerung von Waren, die nicht der harmonisierten Verbrauchsteuerpflicht unterliegen.<sup>75</sup>

Im Einzelnen regelt die Verbrauchsteuersystem-RL für die drei Warengruppen vor allem die steuerliche Bindung, also den Zeitpunkt, ab dem ein Erzeugnis dem vorgesehenen Steuerverfahren zu unterstellen ist,<sup>76</sup> die Entstehung der Verbrauchsteuer,<sup>77</sup> den Steuerschuldner<sup>78</sup>

---

<sup>69</sup> Vgl. Insoweit die Ausführungen zur Kumulierung von Förderung im Beihilfebeschluss der Europäischen Kommission zum EEG 2017, State Aid SA.45461 (2016/N) – Germany, EEG 2017 – Reform of the Renewable Energy Law, C(2016) 8789 final vom 20.12.2016, Rn. 272 ff: „No aid beyond depreciation and no cumulation.“

<sup>70</sup> *Weber-Grellet*, Europäisches Steuerrecht, München, 2. Auflage 2016, § 12, Rn. 1 f.

<sup>71</sup> Art. 1 Abs. 1 Buchst. b) Verbrauchsteuersystem-RL.

<sup>72</sup> Art. 1 Abs. 1 Buchst. c) Verbrauchsteuersystem-RL.

<sup>73</sup> Art. 1 Abs. 1 Buchst. a) Verbrauchsteuersystem-RL.

<sup>74</sup> *Liebheit*, in: Danner/Theobald (Hrsg.), Energierecht, 90. EL 2016, Rn. 143.

<sup>75</sup> Siehe Art. 1 Abs. 3 Verbrauchsteuersystem-RL: Die Mitgliedstaaten können Steuern erheben auf: a) andere als verbrauchsteuerpflichtige Waren [...]. Die Erhebung solcher Steuern darf jedoch im grenzüberschreitenden Handelsverkehr zwischen Mitgliedstaaten keine mit dem Grenzübertritt verbundenen Formalitäten nach sich ziehen.

<sup>76</sup> Siehe *Jatzke*, Europäisches Verbrauchsteuerrecht, München 2016, Rn. C 28 und Art. 2 Verbrauchsteuersystem-RL: Verbrauchsteuerpflichtige Waren werden verbrauchsteuerpflichtig mit a) ihrer Herstellung, gegebenenfalls einschließlich ihrer Förderung, innerhalb des Gebiets der Gemeinschaft; b) ihrer Einfuhr in das Gebiet der Gemeinschaft.

sowie die Steueraussetzung<sup>79</sup>, die insbesondere über das Steuerlager<sup>80</sup> und bei der innergemeinschaftlichen Beförderung<sup>81</sup> relevant ist.

## 2. Indirekte Steuern für besondere Zwecke

Mitgliedstaaten, die eines der harmonisierten Produkte besteuern, müssen die entsprechenden Vorgaben umsetzen und sollten insoweit wissen, welche ihrer Steuern konkret unter die Richtlinie fallen. Dies klingt zunächst simpel, erstreckt sich die Richtlinie nach ihrem Art. 1 Abs. 1 doch auf Steuern, die „mittelbar oder unmittelbar auf den Verbrauch“ der drei katalogisierten „verbrauchsteuerpflichtigen Waren“ erhoben werden.

Allerdings können die Mitgliedstaaten nach Art. 1 Abs. 2 „für besondere Zwecke auf verbrauchsteuerpflichtige Waren [auch] andere indirekte Steuern erheben“. Diese indirekten Steuern müssen dann aber hinsichtlich der Bestimmungen für die Bemessungsgrundlage, die Berechnung der Steuer, die Entstehung des Steueranspruchs und die steuerliche Überwachung mit den gemeinschaftlichen Vorschriften für die Verbrauchsteuer oder die Mehrwertsteuer vereinbar sein, wobei dies nicht für die Vorgaben zur Steuerbefreiung gilt.

Den Hintergrund für diese indirekten Steuern hat der EuGH<sup>82</sup> wie folgt beschrieben:

„Was den Begriff ‚andere indirekte Steuern‘ im Sinne von Art. 1 Abs. 2 der Richtlinie 2008/118 betrifft, ist zu bemerken, dass diese Bestimmung, die darauf abzielt, den unterschiedlichen steuerlichen Traditionen der Mitgliedstaaten auf diesem Gebiet und dem häufigen **Rückgriff auf indirekte Steuern für die Zwecke nicht auf den Haushalt bezogener Politiken** Rechnung zu tragen, den Mitgliedstaaten erlaubt, zusätzlich zu der Mindestverbrauchsteuer **andere indirekte Steuern mit besonderer Zielsetzung** einzuführen [...].“

Zweck einer solchen Steuer kann also nicht die Generierung von Einnahmen sein; vielmehr muss sie ein sonstiges – nicht haushälterisches Ziel – verfolgen. Der EuGH hat diesen Aspekt in einer Entscheidung zu einer spanischen Steuer auf bestimmte Mineralöle sehr deutlich konturiert: Der Gesetzgeber muss die Zweckbindung der Einnahmen schon im Vorhinein

---

<sup>77</sup> Siehe Art. 7 Abs. 1 Verbrauchsteuersystem-RL: Der Verbrauchsteueranspruch entsteht zum Zeitpunkt und im Mitgliedstaat der Überführung in den steuerrechtlich freien Verkehr. Im Einzelnen dazu *Jatzke*, Europäisches Verbrauchsteuerrecht, München 2016, Rn. C 30 ff.

<sup>78</sup> Siehe die Aufzählung in Art. 8 Abs. 1 Verbrauchsteuersystem-RL.

<sup>79</sup> Siehe Art. 4 Nr. 7 Verbrauchsteuersystem-RL: Das „Verfahren der Steueraussetzung“ ist eine steuerliche Regelung, die auf die Herstellung, die Verarbeitung, die Lagerung sowie die Beförderung verbrauchsteuerpflichtiger Waren, die keinem zollrechtlichen Nichterhebungsverfahren unterliegen, unter Aussetzung der Verbrauchsteuer Anwendung findet.

<sup>80</sup> Zum Steuerlagerverfahren eingehend *Jatzke*, Europäisches Verbrauchsteuerrecht, München 2016, Rn. C 63 ff.

<sup>81</sup> Zur innergemeinschaftlichen Beförderung unter Steueraussetzung eingehend *Jatzke*, Europäisches Verbrauchsteuerrecht, München 2016, Rn. C 67 ff.

<sup>82</sup> EuGH, Urteil vom 4.6.2015, Rechtssache C-5/14 („Kernbrennstoffsteuer“), Rn. 58 unter Verweis auf das entsprechende Urteil Kommission/Frankreich, C-434/97, EU:C:2000:98, Rn. 18 und 19; Hervorhebung durch die Autoren.

festgelegt und es muss ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen Aufkommensverwendung und Zweckbestimmung bestehen.<sup>83</sup> Gefordert wird „eine strenge Bindung der Aufkommensverwendung“, wobei der Zweckbindung nicht allein dadurch Genüge getan ist, sie lediglich in einer haushaltsrechtlichen Bestimmung zu verankern.<sup>84</sup> Die im Voraus festgelegte Zielsetzung bzw. Aufkommensbindung soll aber verzichtbar sein, wenn es sich um eine prohibitiv ausgestaltete Lenkungssteuer handelt, denn dann besteht das Ziel der Steuer nicht primär darin, die externen Kosten des Produkts zu internalisieren, sondern mit der Verteuerung des Produkts dessen Konsum möglichst direkt einzudämmen.<sup>85</sup>

Art. 1 Abs. 2 zu den indirekten Steuern für besondere Zwecke ist laut EuGH zudem nur anwendbar, wenn ein untrennbarer und unmittelbarer Zusammenhang mit dem Verbrauch einer Ware steht, die einer harmonisierten Verbrauchsteuer unterliegt:

„Hierzu hat der Gerichtshof hinsichtlich bestimmter Kraftstoffe [...] entschieden, dass eine **nationale Steuer, die auf den Umweltschutz abzielt**, auf den Luftverkehr erhoben wird und anhand von Angaben über den Kraftstoffverbrauch und die Kohlenwasserstoff- und Stickstoffmonoxidemissionen des betreffenden Flugzeugtyps auf einer durchschnittlichen Flugstrecke berechnet wird, als auf den Verbrauch dieser Kraftstoffe erhoben gelten muss, da **ein unmittelbarer und untrennbarer Zusammenhang zwischen dem Kraftstoffverbrauch und den Schadstoffen besteht, die bei diesem Verbrauch ausgestoßen werden** [...].“<sup>86</sup>

Die Frage, wann ein solcher unmittelbarer und untrennbarer Zusammenhang des intendierten (Umweltschutz-)Zwecks und dem verbrauchten Energieerzeugnis besteht, hat der EuGH in seiner Entscheidung zur deutschen Kernbrennstoffsteuer weiter präzisiert:

„Außerdem wird die vom KernbrStG eingeführte Steuer [...] **nicht unmittelbar beim Verbraucher des der Verbrauchsteuer unterliegenden Erzeugnisses erhoben, sondern beim Stromerzeuger. Gewiss könnte die wirtschaftliche Last dieser Steuer [...] grundsätzlich mittelbar vollständig vom Endverbraucher getragen werden, wenn der Erzeuger deren Betrag in den Preis jeder in den Verkehr gebrachten Menge des Erzeugnisses einbeziehen würde, so dass diese Steuer für den Erzeuger neutral wäre.** Allerdings geht aus der Beurteilung, die das vorlegende Gericht zu diesem Punkt vorgenommen hat, hervor, dass die durch das KernbrStG eingeführte Steuer **nicht vollständig auf den Stromendverbraucher abgewälzt werden kann**, insbesondere weil es die besondere Eigenart dieses Erzeugnisses nicht erlaubt, die Herkunft einer bestimmten Menge dieses Erzeugnisses zu ermitteln, und weil in Deutschland ein Strompreisbildungsmechanismus gilt, der dadurch gekennzeichnet ist, dass dieser

<sup>83</sup> EuGH, Urt. v. 27.2.2014, C-82/12, Transportes Jordi Besora, Rn. 30 Dazu auch *Jatzke*, Europäisches Verbrauchsteuerrecht, München 2016, Rn. C 20.

<sup>84</sup> *Jatzke*, Europäisches Verbrauchsteuerrecht, München 2016, Rn. C 21.

<sup>85</sup> *Jatzke*, Europäisches Verbrauchsteuerrecht, München 2016, Rn. C 20 und 21.

<sup>86</sup> EuGH, Urteil vom 4.6.2015, Rechtssache C-5/14 („Kernbrennstoffsteuer“), Rn. 61 mit Verweis auf sein früheres Urteil Braathens, C-346/97, EU:C:1999:291, Rn. 22 und 23.

Preis im Wesentlichen ein Einheitspreis ist, der sich aus den Verhandlungen an der Strombörse ergibt.“<sup>87</sup>

Die Qualifikation der indirekten Steuer scheint sich also daran festzumachen, inwiefern sie beim (End-)Verbraucher des besteuerten Produkts erhoben wird oder im Zuge einer Abwälzung wenigstens wirtschaftlich von diesem getragen wird. Fällt eine Steuer – wie im Ergebnis die deutsche Kernbrennstoffsteuer – nicht (einmal) in die Kategorie der indirekten Steuer nach Art. 1 Abs. 2, sind die Vorgaben der Verbrauchsteuersystem-RL nicht auf sie anwendbar. Zulässig sind diese anderen Steuern auf Waren, die keiner harmonisierten Steuer unterliegen, solange sie keine Formalitäten beim Grenzübertritt nach sich ziehen und auch ansonsten binnenmarktkonform sind.<sup>88</sup>

### 3. Anwendbarkeit auf CO<sub>2</sub>-Intensität

In der Gesamtschau gibt es demnach im Rahmen der Verbrauchsteuersystem-RL drei Kategorien von Verbrauchsteuern, die für den hier zu untersuchenden Gegenstand zu unterscheiden sind, nämlich

- Verbrauchsteuern i.e.S. auf Energieerzeugnisse und Strom nach Art. 1 Abs. 1, die allen Vorgaben der Verbrauchsteuersystem-RL unterliegen,
- indirekte Verbrauchsteuern auf Produkte für besondere Zwecke, die in einem unmittelbaren und untrennbaren Zusammenhang mit dem Verbrauch dieser Produkte, also Energieerzeugnissen oder Strom, stehen und dem eingeschränkten Anforderungskatalog des Art. 1 Abs. 2 Verbrauchsteuersystem-RL unterliegen (Bemessungsgrundlage, Berechnung der Steuer, Entstehung des Steueranspruchs und steuerliche Überwachung), sowie
- sonstige Verbrauchsteuern auf andere als verbrauchsteuerpflichtige Waren nach Art. 1 Abs. 3 Verbrauchsteuersystem-RL, die lediglich keine mit dem Grenzübertritt verbundenen Formalitäten nach sich ziehen dürfen.

Wie verhält sich diese Kategorisierung der Anforderungen nun in Bezug auf eine CO<sub>2</sub>-orientierte Besteuerung?

Mit Blick auf die reine CO<sub>2</sub>-Besteuerung durch den Carbon Price Support (CPS) in Großbritannien hat die Europäische Kommission<sup>89</sup> festgestellt, dass diese nicht der Energiesteuer-RL unterfällt, „but it is a non-harmonised tax covered by Directive 2008/118/EC [= Ver-

---

<sup>87</sup> EuGH, Urteil vom 4.6.2015, Rechtssache C-5/14 („Kernbrennstoffsteuer“), Rn. 64.

<sup>88</sup> Siehe nochmals Art. 1 Abs. 3 Verbrauchsteuersystem-RL: Die Mitgliedstaaten können Steuern erheben auf: a) andere als verbrauchsteuerpflichtige Waren [...]. Die Erhebung solcher Steuern darf jedoch im grenzüberschreitenden Handelsverkehr zwischen Mitgliedstaaten keine mit dem Grenzübertritt verbundenen Formalitäten nach sich ziehen. *Jatzke*, Europäisches Verbrauchsteuerrecht, München 2016, Rn. C 24 illustriert dies u.a. mit mitgliedstaatlichen Steuern auf Kaffee in Deutschland, Schmierstoffe in Italien und Polen oder die thermische Leistung von Kernreaktoren in Schweden.

<sup>89</sup> Entscheidung C(2014) 3136 final vom 21.05.2014, Rn. 40, abrufbar unter [http://ec.europa.eu/competition/elojade/isef/case\\_details.cfm?proc\\_code=3\\_SA\\_35449](http://ec.europa.eu/competition/elojade/isef/case_details.cfm?proc_code=3_SA_35449).

brauchsteuersystem-RL]“. Ob sich die Feststellung, es handele sich um eine nichtharmonisierte Steuer, auf die sektorspezifische Energiesteuer-RL bezieht oder darauf, dass CO<sub>2</sub> nicht zu den drei von der Verbrauchsteuersystem-RL primär adressierten Produktgruppen gehört, sei dahingestellt. Jedenfalls gilt es insoweit festzuhalten, dass CO<sub>2</sub> als solches in der Tat keine verbrauchsteuerpflichtige Ware nach Art. 1 Abs. 1 Verbrauchsteuersystem-RL ist, also nicht der ersten Kategorie mit dem dichtesten Vorgabenkatalog unterfällt.

Allerdings stellt sich die Frage, inwiefern die steuerliche Bepreisung von CO<sub>2</sub> als Instrument zur Emissionsminderung des Energiesektors in einem unmittelbaren und untrennbaren Zusammenhang mit dem Verbrauch von Energieerzeugnissen oder Strom steht, und damit in die zweite Kategorie der indirekten Steuern für besondere Zwecke fällt. Im Ergebnis dürfte dies davon abhängen, ob der Verbraucher der Energie am Ende die Steuer wirtschaftlich trägt, wobei es letztlich entscheidend auf die konkrete Ausgestaltung der Steuer und den Umstand ankommt, inwiefern der (formelle) Steuerschuldner auch der (materielle) Steuerdestinatar ist oder die Steuer wenigstens an den End(verbrauchs-)kunden weiterreichen kann. Ist dies der Fall, spricht viel dafür, dass die Steuer dann Art. 1 Abs. 2 Verbrauchsteuersystem-RL und dem dort verankerten, nur eingeschränkten Anforderungskatalog unterfällt. Allerdings müssen die Einnahmen der Steuer dann auch so verwendet werden, dass sie dem Ziel der Emissionsminderung zugutekommen oder gar eine prohibitive Wirkung entfalten.

Fällt die Steuer mangels des unmittelbaren und untrennbaren Zusammenhangs mit dem Energieverbrauch in die dritte Kategorie der sonstigen Verbrauchsteuern auf andere als verbrauchsteuerpflichtige Waren nach Art. 1 Abs. 3, hält die Verbrauchsteuersystem-RL keine spezifischen Vorgaben bereit, allerdings muss der Mitgliedstaat dann eine Ausgestaltung wählen, die keine mit dem Grenzübertritt verbundenen Formalitäten nach sich ziehen darf, was die Gestaltungsspielräume des Gesetzgebers ggf. einschränken kann.

Bedeutend einfacher ist die Einordnung einer Steuer, die direkt den Primärenergieträger oder den Strom zu ihrem Gegenstand wählt und (nur) bei der Höhe des jeweils anzuwendenden Steuersatzes die CO<sub>2</sub>-Intensität berücksichtigt. Solche Steuern fallen ohne weiteres in die erste Kategorie nach Art. 1 Abs. 1 Buchst. a) („Energieerzeugnisse und elektrischer Strom“) und unterliegen dem vollen Anforderungsprofil der Verbrauchsteuersystem-RL. Dies gilt jedenfalls für alle Energieerzeugnisse, die auch von der Energiesteuer-RL umfasst sind, da die Verbrauchsteuersystem-RL auf diese verweist.<sup>90</sup> Davon sind jedenfalls die gängigsten Energieträger erfasst, bei deren Verwendung CO<sub>2</sub> emittiert wird.

Es zeigt sich also, dass die Verbrauchsteuersystem-RL als solche keine Vorgaben aufstellt, die eine steuerliche CO<sub>2</sub>-Bepreisung behindern oder erschweren würden. Der mitgliedstaatliche Gesetzgeber muss sich nur im Klaren darüber sein, in welche Kategorie die von ihm ausge-

---

<sup>90</sup> Art. 1 Abs. 2 Buchst. b) Verbrauchsteuersystem-RL verweist auf Energieerzeugnisse und elektrischer Strom gemäß der Richtlinie 2003/96/EG (= Energiesteuer-RL), in deren Art. 2 wiederum die einzelnen Steuergegenstände aufgeführt sind.

staltete Steuer fällt, um das jeweilige Anforderungsprofil bestimmen zu können, das für die Steuererhebung gilt und das er einhalten muss.

#### **IV. Vorgaben des Beihilferechts**

Bei nahezu jeder mitgliedstaatlichen Gesetzgebung, die die Wettbewerbssituation von Unternehmen betrifft, ist das europäische Beihilferecht zu beachten – so auch im Bereich der mitgliedstaatlichen Steuerpolitik<sup>91</sup> und bei einer CO<sub>2</sub>-Bepreisung mittels einer Steuer. Das unionsrechtliche Beihilfeverbot nach Art. 107 Abs. 1 AEUV regelt, dass „staatliche oder aus staatlichen Mitteln gewährte Beihilfen gleich welcher Art, die durch die Begünstigung bestimmter Unternehmen oder Produktionszweige den Binnenmarkt verfälschen oder zu verfälschen drohen, mit dem Binnenmarkt unvereinbar [sind], soweit sie den Handel zwischen Mitgliedstaaten beeinträchtigen“.<sup>92</sup>

##### **1. Der beihilferechtliche Maßstab für Verschönerungssubventionen**

Für den Kontext von Steuern, Abgaben oder sonstige gesetzlich induzierte Zahlungsverpflichtungen ist wichtig, dass eine Begünstigung bzw. ein Vorteil nach ständiger Rechtsprechung des EuGH nicht nur bei positiven Leistungen vorliegen kann, sondern auch dann, wenn die Finanzierungsverantwortung eines Unternehmens verringert wird, die es sonst zu tragen hätte, womit grundsätzlich auch Steuerbefreiungen oder -ermäßigungen als sog. Verschönerungssubventionen erfasst sind.<sup>93</sup>

Auch das Merkmal der Selektivität, das auf die Formulierung „bestimmter Unternehmen oder Produktionszweige“ zurückgeht, ist im Zusammenhang mit Steuerbegünstigungen besonders zu prüfen, da allgemeine Regeln – also solche, die alle Unternehmen in einer bestimmten Situation gleichbehandeln – keine selektive Begünstigung darstellen.<sup>94</sup> Steuerbegünstigungen sind daher in drei Stufen zu prüfen: Erstens wird die allgemeine Regel als der steuerliche Normalfall bestimmt, von der ggf. abgewichen wird. Zweitens wird untersucht, ob Unternehmen, die sich grundsätzlich bezogen auf das verfolgte Ziel in derselben Situation befinden, unterschiedlich behandelt werden. Drittens ist schließlich zu prüfen, ob diese Ungleichbehandlung schon durch die Logik des Systems gerechtfertigt werden kann.<sup>95</sup>

Zu beachten ist jenseits der Tatbestandsmerkmale, dass eine staatliche Maßnahme, die eine Beihilfe darstellt und geeignet ist, den Wettbewerb zu verfälschen und den Handel zwischen den Mitgliedstaaten zu beeinträchtigen, dennoch nach Art. 107 Abs. 3 AEUV als mit dem

---

<sup>91</sup> *Waldhoff*, in: Wegener (Hrsg.), Europäische Querschnittspolitiken (EnzEuR Bd. 8), § 10, Rn. 135.

<sup>92</sup> Zu den Tatbestandsmerkmalen im Einzelnen siehe *von Wallenberg/Schütte*, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim, Das Recht der Europäischen Union, 60. EL 2016, Art. 107 AEUV, Rn. 24 ff.

<sup>93</sup> *Waldhoff*, in: Wegener (Hrsg.), Europäische Querschnittspolitiken (EnzEuR Bd. 8), § 10, Rn. 135.

<sup>94</sup> *Waldhoff*, in: Wegener (Hrsg.), Europäische Querschnittspolitiken (EnzEuR Bd. 8), § 10, Rn. 137.

<sup>95</sup> *Waldhoff*, in: Wegener (Hrsg.), Europäische Querschnittspolitiken (EnzEuR Bd. 8), § 10, Rn. 137.

Binnenmarkt vereinbar angesehen werden kann. Im Fall von Umweltsteuern und vor allem bei davon bestehenden Begünstigungen ist vor allem Art. 107 Abs. 3 c) AEUV interessant, nach dem Beihilfen als mit dem Binnenmarkt vereinbar angesehen werden können, wenn sie die „Entwicklung gewisser Wirtschaftszweige oder Wirtschaftsgebiete [fördern], soweit sie die Handelsbedingungen nicht in einer Weise verändern, die dem gemeinsamen Interesse zuwiderläuft“. Die Beurteilung, ob ein solcher Fall vorliegt, erfolgt durch die Europäische Kommission, die dabei einen Ermessensspielraum hat.<sup>96</sup> Ihr Ermessen, wie sie mit bestimmten gleichgelagerten Fällen umgeht, kann die Kommission im Vorhinein binden, zum Beispiel durch den Erlass von Leitlinien,<sup>97</sup> die zwar als sog. „soft law“ keine direkte Rechtswirkung nach außen haben, denen durch diese vorweggenommene Ermessensselbstbindung aber eine erhebliche faktische Wirkung zukommt.<sup>98</sup> Für Umweltsteuern und mögliche Begünstigungen, die den Tatbestand des Art. 107 Abs. 1 AEUV erfüllen, sind insoweit die „Leitlinien für staatliche Umweltschutz- und Energiebeihilfen 2014-2020“ (UEBLL)<sup>99</sup> einschlägig.

## 2. Der beihilferechtliche Rahmen für Umwelt- und CO<sub>2</sub>-Steuern

Richtet sich eine Steuer nach der CO<sub>2</sub>-Intensität ihres Steuergegenstandes ist die Vereinbarkeit mit europäischen Beihilfavorschriften in Bezug auf die geringere finanzielle Belastung von CO<sub>2</sub>-neutralen Energieerzeugnissen zunächst unproblematisch. Die tatbestandliche Annahme einer Beihilfe würde spätestens am Kriterium der Selektivität scheitern, da von der allgemeinen Regel der unterschiedlichen Behandlung von unterschiedlichen CO<sub>2</sub>-Intensitäten nicht abgewichen wird.<sup>100</sup> Davon abgesehen macht allein die in Rn. 19, Ziffer 15 der UEBLL eigens von der Kommission vorgehaltene Definition für Umweltsteuern deutlich, dass diese mit ihrer gezielten Internalisierung von Umweltkosten ein beihilferechtlich grundsätzlich zulässiges Instrument sind, denn dabei handelt es sich um eine

„Steuer, deren **Gegenstand eine eindeutig negative Auswirkung auf die Umwelt hat** oder die bestimmte Tätigkeiten, Gegenstände oder Dienstleistungen belastet, damit die Umweltkosten in deren Preis einfließen und/oder damit die **Hersteller und die Verbraucher zu umweltfreundlicherem Verhalten hingeführt werden**“.

Genauer zu betrachten sind jedoch die Ausnahmen zugunsten einzelner Unternehmen oder Sektoren, die beim Verbrauch von Energieerzeugnissen eigentlich voll zu besteuernde CO<sub>2</sub>-Emissionen aufweisen, aber zum Erhalt ihrer Wettbewerbsfähigkeit dennoch von Steuerbe-

<sup>96</sup> Kühling, in: Streinz, EUV/AEUV, 2. Auflage, München 2012, Art. 107 AEUV, Rn. 109.

<sup>97</sup> Frenz, Handbuch Europa, Band 3, 1. Auflage, Luxemburg 2007, § 3, Rn. 747.

<sup>98</sup> Vgl. nur Münchmeyer/Kahles/Pause, Erfordert das europäische Beihilferecht die Einführung von Ausschreibungsverfahren im EEG?, Würzburger Berichte zum Umweltenergie recht Nr. 5 vom 17.07.2014, S. 11 m.w.N.

<sup>99</sup> Mitteilung der Kommission, Leitlinien für staatliche Umweltschutz- und Energiebeihilfen 2014-2020 (2014/C 200/01).

<sup>100</sup> Waldhoff, in: Wegener (Hrsg.), Europäische Querschnittpolitiken (EnzEuR Bd. 8), § 10, Rn. 137.

günstigungen profitieren.<sup>101</sup> Die UEBLL erfassen diese Fälle in ihrem Kapitel 3.7 und differenzieren verschiedene Konstellationen: Die Voraussetzungen für die Zulässigkeit solcher Begünstigungen unterscheiden sich nämlich danach, ob die Umweltsteuer als solche von der Energiesteuer-RL umfasst ist oder nicht (bzw. ob sie davon erfasst ist, aber unter den festgelegten Mindeststeuerbeträgen liegt).

Die Angemessenheit und Erforderlichkeit der Ermäßigungen und Befreiungen von Umweltsteuern, die der Energiesteuer-RL unterfallen, werden von Rn. 173-175 der UEBLL adressiert. Demnach sind diese gemäß Rn. 175 angemessen, wenn

„i) die Beihilfeempfänger mindestens die in der einschlägigen Richtlinie vorgeschriebenen Mindeststeuerbeträge der Union zahlen, ii) die Beihilfeempfänger anhand objektiver und transparenter Kriterien ausgewählt werden und iii) die Beihilfen grundsätzlich allen Wettbewerbern in demselben Wirtschaftszweig in derselben Weise gewährt werden, wenn sich diese in einer ähnlichen Lage befinden.“

Für die konkrete Umsetzung der Begünstigung, lässt Rn. 176 einen breiten Spielraum, präferiert aber die Variante, in der die Unternehmen dem Preissignal zunächst ausgesetzt sind und die Begünstigung nachträglich in Form einer Steuerrückerstattung ausgekehrt bekommen und jedenfalls den Mindeststeuerbetrag entrichten:

„Mitgliedstaaten können Beihilfen in Form einer **Ermäßigung des Steuersatzes** oder in Form eines festen jährlichen Ausgleichsbetrags (**Steuererstattung**) oder als Kombination der beiden Formen gewähren. Der Vorteil des Steuererstattungsansatzes besteht darin, dass für die Unternehmen weiterhin das von der Umweltsteuer gesetzte Preissignal gilt. Der Betrag der Steuererstattung sollte anhand historischer Daten errechnet werden; in diesem Falle wären dies Zahlen zu Produktion, Verbrauch oder Umweltbelastung, die für das betreffende Unternehmen für ein bestimmtes Basisjahr vorliegen. Die Höhe der Steuererstattung darf den Mindeststeuerbetrag der Union für das betreffende Basisjahr nicht überschreiten.“

Wird der Mindeststeuerbetrag nicht eingehalten, sind nach Rn. 175 die detaillierteren und strengeren Vorgaben für diejenigen Steuern einschlägig, die nicht der Energiesteuer-RL unterfallen, also für nicht unionsrechtlich geregelte Umweltsteuern gelten, Rn. 176-180 UEBLL. Für diese verlangt die Kommission u.a., dass

- die Mitgliedstaaten „den Anwendungsbereich der Steuerermäßigungen klar abstecken“ (Rn. 176),
- die begünstigten Unternehmen „ohne die Ermäßigung einen erheblichen Anstieg der Produktionskosten“ verzeichnen würden, der „nicht an die Abnehmer weitergegeben

---

<sup>101</sup> So bezog sich auch die Entscheidung der Kommission zum britischen CPS nicht auf die Steuer selbst, sondern auf die Begünstigungen für bestimmte energieintensive Sektoren, siehe Entscheidung. C(2014) 3136 final vom 21.05.2014. Obwohl formell noch nicht in Kraft getreten, wendete die Kommission in diesem Fall schon die UEBLL an, vgl. Rn. 38 der Entscheidung.

werden [kann], ohne dass es zu deutlichen Absatzeinbußen kommt“ (Rn. 177 Buchst. b) und c)) und

- die Beihilfeempfänger „mindestens 20 % der nationalen Umweltsteuer“ entrichten (Rn. 178 Buchst. a)) oder Vereinbarungen schließen, die dieselbe Wirkung haben, als wenn die Beihilfeempfänger „mindestens 20 % der nationalen Umweltsteuer zahlten oder [...] der Mindeststeuerbetrag der Union zugrunde gelegt werden würde“ (Rn. 178 Buchst. b)).

Speziell für Begünstigungen von „CO<sub>2</sub>-Steuern auf Energieerzeugnisse, die bei der Stromerzeugung verwendet werden“ sieht Rn. 180 vor, dass die „Beihilfeintensität und die Beihilfehöchstintensitäten [...] im Einklang mit den Randnummern 27 bis 30 der ETS-Beihilfeleitlinien errechnet [werden]. Dabei kann der „ETS-Terminpreis [...] durch den nationalen Steuersatz ersetzt werden“. Trotz der etwas missverständlichen Formulierung der „CO<sub>2</sub>-Steuern auf Energieerzeugnisse“ liegt dieser Einordnung das Verständnis zugrunde, dass direkt das CO<sub>2</sub> besteuert wird und nicht der Energieträger selbst. Sonst unterfiele die Steuer der Energiesteuer-RL und ihre Begünstigungstatbestände wären nach dem Maßstab der unionsrechtlich geregelten Steuern zu beurteilen.

### **3. Beihilfeverbot ist eher für Ausnahmen als für Steuer selbst relevant**

Festzuhalten bleibt also, dass eine Steuer, die nach der CO<sub>2</sub>-Intensität ihres Steuergegenstandes differenziert, mit europäischen Beihilfavorschriften in Bezug auf die geringere finanzielle Belastung von CO<sub>2</sub>-neutralen Energieerzeugnissen unproblematisch ist. Allerdings gilt es, bei den Ausnahmen zugunsten einzelner Unternehmen oder Sektoren, die beim Verbrauch von Energieerzeugnissen eigentlich voll zu besteuernde CO<sub>2</sub>-Emissionen aufweisen, zum Erhalt ihrer Wettbewerbsfähigkeit aber dennoch von Steuerbegünstigungen profitieren, darauf zu achten, dass diese erforderlich und angemessen sind. Dabei gelten für Steuern nur auf CO<sub>2</sub>, die nicht der Energiesteuer-RL unterfallen, strengere Anforderungen als für Steuern, die die CO<sub>2</sub>-Intensität über den Energieträger besteuern und die deshalb von der Energiesteuer-RL erfasst sind.

## **V. Vorgaben des Primärrechts für den Umgang mit Importen**

Im europäischen Binnenmarkt ist der Umgang mit Importen immer ein sensibles Handlungsfeld für den nationalen Gesetzgeber. Grundsätzlich sollen Waren – und darunter fällt auch Strom<sup>102</sup> – ungehindert und diskriminierungsfrei grenzüberschreitend gehandelt werden können. Normativ verankert ist dies in der Warenverkehrsfreiheit, auf die sich andere Mitgliedstaaten gleichermaßen wie Einzelne berufen können. Art. 30 AEUV verbietet demnach

---

<sup>102</sup> Seiler, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim (Hg.), Das Recht der Europäischen Union, 61. EL 2017, Art. 28 AEUV, Rn. 40.

nicht nur Ein- und Ausfuhrzölle, sondern auch Abgaben gleicher Wirkung. Damit Mitgliedstaaten nicht auf interne Abgaben ausweichen, wird das Zollverbot von Art. 110 AEUV flankiert. Dieser stellt sicher, dass die Mitgliedstaaten auf Waren aus anderen Mitgliedstaaten weder unmittelbar noch mittelbar höhere inländische Abgaben gleich welcher Art erheben, als gleichartige inländische Waren unmittelbar oder mittelbar zu tragen haben. Das heißt, verboten ist eine Höherbesteuerung ausländischer Waren, während Differenzierungen nach objektiven Kriterien von der Vorschrift nicht erfasst sind, solange inländische und ausländische Erzeugnisse gleichbehandelt werden.<sup>103</sup>

Dabei kann eine Abgabe immer nur entweder Art. 30 oder Art. 110 AEUV unterfallen, also nicht gleichzeitig in beide Kategorien fallen.<sup>104</sup> Wird einer Ware wegen des Überschreitens der Grenze einseitig eine finanzielle Belastung auferlegt, unterfällt sie – wenn sie nicht ohnehin schon ein Zoll im klassischen Sinne ist – als Abgabe (zoll-)gleicher Wirkung Art. 30 AEUV, und zwar unabhängig von ihrer Bezeichnung oder der Art ihrer Erhebung.<sup>105</sup> Ist die Abgabe hingegen Bestandteil einer allgemeinen inländischen Abgabenregelung, die eine Warengruppe systematisch nach objektiven Kriterien betrifft, die herkunftsunabhängig gelten, unterfällt sie Art. 110 AEUV.<sup>106</sup> Ein wesentliches Merkmal von Art. 110 AEUV besteht darin, dass eine Ungleichbehandlung, die von ihm erfasst wird, nicht gerechtfertigt werden kann.<sup>107</sup> Außerdem unterscheiden sich Art. 110 und Art. 30 AEUV in ihren Rechtsfolgen: Während Art. 30 AEUV dazu führt, dass die ganze Abgabenregelung nicht mehr angewandt werden darf, muss bei einem Verstoß gegen Art. 110 AEUV lediglich die Diskriminierung der importierten Ware aufgehoben werden.<sup>108</sup>

## 1. Die Besteuerung von importiertem Strom

Als klassischer Paradefall für die steuerliche Behandlung von Stromimporten gilt das Urteil des EuGH in der Rechtssache *Outokumpu Oy* aus dem Jahr 1998.<sup>109</sup> In dem Vorabentscheidungsverfahren ging es um die auf ökologische Gründe gestützte Besteuerung von Energieerzeugnissen wie Kohle, Erdgas, Brenntorf, Kiefernöl sowie Elektrizität in Finnland. Die Steuerhöhe für Elektrizität differenzierte nach Kernenergie, Wasserkraft und Importen, wobei der Steuersatz für Importstrom zwar niedriger ausfiel als der für inländischen Atomstrom, aber höher lag als der für heimischen Strom aus Wasserkraft. Der einheitliche Steuersatz für Importstrom wurde nämlich so bemessen, dass er der durchschnittlichen steuerlichen Belastung von in Finnland erzeugter Elektrizität entsprach. Die Steuer für eingeführte Elektrizität bemaß sich also nach einer anderen Grundlage als die Elektrizität aus inländischer Erzeu-

<sup>103</sup> EuGH, Urteil vom 2.4.1998, Rechtssache C 213/96, „Outokumpu“, Rn. 30.

<sup>104</sup> EuGH, Urteil vom 2.4.1998, Rechtssache C 213/96, „Outokumpu“, Rn. 19.

<sup>105</sup> EuGH, Urteil vom 2.4.1998, Rechtssache C 213/96, „Outokumpu“, Rn. 20.

<sup>106</sup> EuGH, Urteil vom 2.4.1998, Rechtssache C 213/96, „Outokumpu“, Rn. 20.

<sup>107</sup> *Seiler*, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim (Hrsg.), *Das Recht der Europäischen Union*, 60. EL 2016, Art. 110 AEUV, Rn. 30.

<sup>108</sup> *Waldhoff*, in: Wegener (Hrsg.), *Europäische Querschnittspolitiken* (EnzEuR Bd. 8), § 10, Rn. 39.

<sup>109</sup> EuGH, Urteil vom 2.4.1998, Rechtssache C 213/96, „Outokumpu“.

gung. Die Steuer für den importierten Strom wurde vom Importeur geschuldet und bei der Einfuhr erhoben. Soviele zum Sachverhalt.<sup>110</sup>

Der EuGH stellt zunächst fest, dass die Besteuerung des Importstroms, Art. 110 AEUV (bzw. der entsprechenden Vorgängernorm des Art. 95 EGV) unterfällt, also keine zollgleiche Abgabe darstellt. Der Umstand allein, dass die Steuer bei der Einfuhr beim Importeur erhoben werde, lasse nicht den Schluss zu, dass die Ware gerade wegen des Überschreitens der Grenze erfasst werde. Die Steuer auf Importstrom sei zudem Teil einer allgemeinen Steuerregelung, die auch verschiedene Primärenergieträger und Elektrizität inländischen Ursprungs umfasse. Schließlich werde die Steuer unabhängig vom Ursprung der Elektrizität von der gleichen Behörde nach dem allgemeinen Verfahren für Verbrauchsteuern erhoben.<sup>111</sup>

Nach Klärung des Prüfungsmaßstabs – Art. 110, nicht Art. 30 AEUV – wendete sich der EuGH der Frage zu, ob es sich bei der Steuer auf den Importstrom um eine diskriminierende Steuer handelt und bejahte dies im Ergebnis. Das Gemeinschaftsrecht beschränke zwar nicht die Freiheit der Mitgliedstaaten, ein differenziertes Steuersystem für bestimmte gleichartige Erzeugnisse nach objektiven Kriterien zu errichten, wie etwa nach der Art der verwendeten Ausgangsstoffe oder angewandten Herstellungsverfahren. Solche Differenzierungen seien aber nur dann zulässig, wenn sie Ziele verfolgen, die mit Primär- oder Sekundärrecht vereinbar sind und jede unmittelbare oder mittelbare Diskriminierung von Einfuhren und jeden Schutz inländischer konkurrierender Produktion ausschließen. Art. 110 AEUV verbiete es daher nicht, wenn der Satz einer Stromsteuer je nach der Erzeugungsart und den dafür verwendeten Ausgangsstoffen unterschiedlich ist, sofern dafür ökologische Gründe maßgebend seien. Schließlich sei der Umweltschutz ein wesentliches Ziel der Gemeinschaft.<sup>112</sup>

Das Diskriminierungsverbot greife aber, wenn eine Steuer auf das eingeführte Erzeugnis und die Steuer auf das gleichartige inländische Erzeugnis in unterschiedlicher Weise und nach unterschiedlichen Modalitäten berechnet werden, sodass das Importprodukt höher belastet wird:

„Dies ist der Fall, wenn in einem System der unterschiedlichen Besteuerung [...] **eingeführte Elektrizität**, die über das nationale Netz verteilt wird, **unabhängig von der Art ihrer Erzeugung mit einer Einheitssteuer belastet** wird, die über der niedrigsten Steuer liegt, mit der über das nationale Netz verteilte Elektrizität inländischen Ursprungs belastet wird. Der Umstand, dass Elektrizität inländischen Ursprungs in bestimmten Fällen höher besteuert wird als eingeführte Elektrizität, ist in diesem Zusammenhang unerheblich, da [...] die auf eingeführter Elektrizität liegende Steuerlast mit der niedrigsten steuerlichen Belastung von Elektrizität inländischen Ursprungs zu vergleichen ist [...].“<sup>113</sup>

<sup>110</sup> EuGH, Urteil vom 2.4.1998, Rechtssache C 213/96, „Outokumpu“, Rn. 3-17.

<sup>111</sup> EuGH, Urteil vom 2.4.1998, Rechtssache C 213/96, „Outokumpu“, Rn. 19-29.

<sup>112</sup> EuGH, Urteil vom 2.4.1998, Rechtssache C 213/96, „Outokumpu“, Rn. 30-33.

<sup>113</sup> EuGH, Urteil vom 2.4.1998, Rechtssache C 213/96, „Outokumpu“, Rn. 35 und 36.

Das Argument der finnischen Regierung, der Ursprung des Importstroms könne wegen seiner besonderen physikalischen Eigenschaften eben nicht mehr bestimmt werden, wenn er einmal im Netz sei, ließ der EuGH nicht gelten:

„Aufgrund der besonderen Merkmale der Elektrizität kann es sich zwar als außerordentlich schwierig erweisen, die Art der Erzeugung der eingeführten Elektrizität und damit die für die Erzeugung verwendeten Primärenergiequellen genau zu bestimmen; die fraglichen finnischen **Rechtsvorschriften sehen aber noch nicht einmal die Möglichkeit vor, nachzuweisen, daß die von ihm eingeführte Elektrizität auf eine bestimmte Art erzeugt wurde**, um den Steuersatz zu erhalten, der für auf dieselbe Art erzeugte Elektrizität inländischen Ursprungs gilt.“<sup>114</sup>

Der EuGH legt also fest, dass für importierten Strom zumindest die Möglichkeit eröffnet werden muss, seine Herkunft nachzuweisen und zwar genau in der Differenzierung der Eigenschaftsprofile, die auch den gestaffelten Steuersätzen für inländisch erzeugten Strom zugrunde liegen. Alternativ kann der Mitgliedstaat den Import(grau)strom auch mit dem niedrigsten nationalen Steuersatz belegen. Dann tritt freilich das Phänomen der sog. Inländerdiskriminierung ein, nach dem inländische Waren strengeren bzw. anspruchsvolleren Regelungen unterliegen als importierte. Dies wirft verfassungsrechtlich die Frage nach den Grenzen des Gleichbehandlungsgrundsatzes auf und ist politisch – wenig überraschend – kein wirklich attraktiver Weg.

Die Lehre aus dem Outokumpu-Urteil lautet dahingehend, dass eine ökologisch motivierte Differenzierung nach der Art der Stromerzeugung bei der Besteuerung von Elektrizität sehr wohl zulässig ist, wenn Stromimporten – trotz aller praktischen Widrigkeiten bei der Nachweisführung– die gleiche Differenzierungsmöglichkeit wie inländisch erzeugtem Strom eingeräumt wird. Wie oben bereits erwähnt, könnten hinsichtlich der Nachweisführung jedenfalls für Grünstrom insoweit die Herkunftsnachweise genutzt werden, die nach Art. 15 der EE-RL ohnehin alle Mitgliedstaaten für diejenigen Erzeuger ausstellen müssen, die dies verlangen und die Kriterien erfüllen.

## 2. Die Besteuerung von importierten Primärenergieträgern

Wesentlich einfacher gestaltet sich hingegen der Umgang mit den Importen bei der Besteuerung von Primärenergieträgern, da diese vor ihrer Verstromung oder sonstigen Verwendung eigenschaftsscharf erfasst werden können. Hier ist letztlich das ganze Arsenal an zoll- und steuertechnischen Nachverfolgbarkeitskriterien möglich, deren Anwendung im Massengeschäft zur administrativen Routine der zuständigen Hauptzollämter gehört.<sup>115</sup>

---

<sup>114</sup> EuGH, Urteil vom 2.4.1998, Rechtssache C 213/96, „Outokumpu“, Rn. 39.

<sup>115</sup> Siehe im Einzelnen die einschlägigen Vorgaben in der Energiesteuer-Durchführungsverordnung vom 31. Juli 2006 (BGBl. I S. 1753), die zuletzt durch Artikel 2 der Verordnung vom 4. Mai 2016 (BGBl. I S. 1158) geändert worden ist.

Geht man davon aus, dass ein Großteil fossiler Primärenergieträger wie etwa Steinkohle, Erdgas oder Mineralöle mangels heimischer Produktion ganz überwiegend nach Deutschland importiert werden, könnte man fragen, inwiefern eine CO<sub>2</sub>-orientierte Besteuerung dieser Energieträger am Maßstab des Art. 110 AEUV zumindest mittelbar als diskriminierend angesehen werden könnte. Allerdings kann man dies ausschließen, wenn der Gesetzgeber insofern – wie im Outokumpu-Urteil gesehen – objektive Kriterien und Modalitäten festlegt, nach denen sich der jeweilige Steuersatz staffelt. Zudem hat der EuGH mehrfach hervorgehoben,

„daß ein Besteuerungssystem **nicht allein deswegen als diskriminierend** angesehen werden kann, weil nur – insbesondere aus anderen Mitgliedstaaten – **eingeführte Erzeugnisse in die am höchsten besteuerte Gruppe** fallen“.<sup>116</sup>

Unterliegen die im Inland nennenswert abgebaute Braunkohle und das im Inland noch geförderte Erdgas zudem exakt denselben objektiven Maßstäben wie die jeweils importierten Energieträger, dürfte auch kaum ein Anlass bestehen, in der nach der CO<sub>2</sub>-Intensität gestaffelten Besteuerung eine Diskriminierung oder eine protektionistische Maßnahme für die inländische Erzeugung zu sehen.

## D. Verfassungsrecht

Auch unter der Verfassungsordnung des Grundgesetzes stellt sich die Frage nach den Handlungsspielräumen des (Bundes-)Gesetzgebers für eine CO<sub>2</sub>-orientierte Bepreisung der Stromerzeugung. Vorgaben erwachsen hier insbesondere aus der Finanzverfassung und den Grundrechten.

### I. Finanzverfassungsrechtliche Spielräume für eine Besteuerung von CO<sub>2</sub>

Anhand des Maßstabs, der gerne als Finanzverfassung des GG bezeichnet wird, interessiert hier vor allem die Umsetzung einer CO<sub>2</sub>-Bepreisung durch eine (Verbrauch-)Steuer sowie durch die Möglichkeiten für nichtsteuerliche Abgaben.

#### 1. Der Numerus clausus der Steuertypen im Grundgesetz

Will der Gesetzgeber instrumentell beim Steuerrecht ansetzen, wie dies die vielzitierte Forderung nach einer „CO<sub>2</sub>-Steuer“ nahelegt, muss er für eine entsprechende Steuer auch tatsächlich über die Gesetzgebungskompetenz verfügen. Ein „Steuererfindungsrecht“ des Bun-

---

<sup>116</sup> EuGH, Urt. v. 30.11.1995, Rs. C 113/94 („Casarin“), Rn. 22 mit Verweis auf die Urteile vom 14. Januar 1981 in der Rechtssache 140/79, *Chemial Farmaceutici*, Slg. 1981, I, Rn. 18, und vom 5. April 1990 in der Rechtssache C-132/88, *Kommission/Griechenland*, Slg. 1990, I-1567, Rn. 18.

destages hat das BVerfG kürzlich in seinem Beschluss zur Kernbrennstoffsteuer<sup>117</sup> allerdings erstmals ausdrücklich verneint. Vielmehr sei der Gesetzgeber im Rahmen der konkurrierenden Gesetzgebung nach Art. 105 GG auf die Steuertypen festgelegt, für deren Aufkommen Art. 106 GG eine Verteilungsregelung zwischen Bund und Ländern treffe:

„Ein über den Katalog der Steuertypen des Art. 106 GG hinausgehendes **allgemeines Steuererfindungsrecht lässt sich aus dem Grundgesetz nicht herleiten.**“<sup>118</sup>

Damit bestätigt das BVerfG – durchaus kritikwürdig<sup>119</sup> – die bisher nur in der Literatur vertretene Auffassung, dass es einen Numerus clausus an bestimmten vorgeprägten Steuertypen gibt, auf die der Gesetzgeber festgelegt ist. Neben den Verkehrssteuern sind dies insbesondere die Verbrauchssteuern, die für eine steuerliche CO<sub>2</sub>-Bepreisung zunächst die naheliegende Handlungsform sind.

## 2. Die Merkmale einer Verbrauchssteuer und ihre Anwendung auf eine CO<sub>2</sub>-Besteuerung

Der Typus der Verbrauchssteuer definiert sich nach dem BVerfG anhand bestimmter typusprägender Merkmale, die den Handlungsspielraum des Gesetzgebers vorgeben bzw. begrenzen, denn er muss sich zwingend innerhalb des vorgeprägten Typus bewegen. Die Verbrauchssteuer zeichnet sich nach Ansicht des BVerfG durch folgende Merkmale aus:

„Die Verbrauchsteuern sind von den Unternehmen[s]steuern abzugrenzen, die nicht die **Einkommensverwendung**, sondern die Einkommenserzielung zum Ausgangspunkt nehmen [...]. Bei der Verbrauchsteuer handelt es sich im Regelfall um eine indirekte Steuer, die beim Hersteller erhoben wird und **auf eine Abwälzung auf den (End-)Verbraucher angelegt** ist [...]. Der Typusbegriff der Verbrauchsteuer erfordert zudem den **Verbrauch eines Gutes des ständigen Bedarfs** [...]. Ferner knüpfen Verbrauchsteuern regelmäßig an den Übergang des Verbrauchsgutes aus einem steuerlichen Nexus in den steuerlich nicht gebundenen **allgemeinen Wirtschaftsverkehr** an [...].“<sup>120</sup>

Interessant für die Bepreisung von CO<sub>2</sub> sind vor allem die Merkmale, die den Verbrauch eines Gutes des ständigen Bedarfs und die Abgrenzung zur Unternehmenssteuer mittels der Abwälzbarkeit auf den Endverbraucher betreffen.

### a) Steuergegenstand: Ist CO<sub>2</sub> ein Gut des ständigen privaten Bedarfs?

Zum Steuergegenstand führt das BVerfG aus:

<sup>117</sup> BVerfG, Beschluss vom 13.4.2017 – 2 BvL 6/13, veröffentlicht am 7.6.2017.

<sup>118</sup> BVerfG, Beschluss vom 13.4.2017 – 2 BvL 6/13, 3. Leitsatz.

<sup>119</sup> Vgl. *Kahl*, Die Entscheidung des BVerfG zur Kernbrennstoffsteuer – Eine kleine Kritik, EnWZ 7/2017, S. VII sowie die Anmerkung von *Möckel*, NVwZ 2017, 1055 ff.

<sup>120</sup> BVerfG, Beschluss vom 13.4.2017 – 2 BvL 6/13, Rn. 112.

„Der Typus einer Verbrauchsteuer erfordert ferner den **Verbrauch eines Gutes, das der Befriedigung eines ständigen privaten Bedarfs** dient.<sup>121</sup> [...]

Ein Verbrauch ist jedenfalls dann anzunehmen, wenn der Besteuerungsgegenstand nach Abschluss des konkreten Verwendungsvorgangs nach dem Sinn und Zweck des Gesetzes verbrauchsteuerrechtlich als nicht mehr existent angesehen [...] oder funktions- und wertlos werden soll [...].<sup>122</sup>

[...] Ferner nehmen die herkömmlichen Verbrauchsteuern **typischerweise Güter des ständigen privaten Bedarfs** zum Ausgangspunkt. Soweit einige der tradierten Verbrauchsteuern - wie etwa die Spielkartensteuer [...] - diesem Kriterium nicht entsprechen, liegen nicht typusbestimmende Einzelfälle vor. Hingegen ist es für die herkömmlichen Verbrauchsteuern nicht typusbildend, an ‚Genussmittel‘ anzuknüpfen. Zwar hatte die Mehrzahl der traditionellen Verbrauchsteuern Genussmittel zum Gegenstand, jedoch gibt es in nennenswerter Zahl abweichende Beispiele, wie folgende, auch in der Gesetzesbegründung [...] des Finanzverfassungsgesetzes [...] aufgeführte Verbrauchsteuern belegen: die Mineralölsteuer, die Kohlenabgabe, Zündwarensteuer, die Leuchtmittelsteuer und die Spielkartensteuer.“<sup>123</sup>

Deutlich wird also, dass Energieerzeugnisse durchaus – und wenig überraschend – Güter des ständigen privaten Bedarfs sein können. Würde eine Steuer allerdings stofflich oder verkörpert über ein Emissionszertifikat an einer bestimmten emittierten Menge CO<sub>2</sub> (oder einem Äquivalent) ansetzen, so dürfte dies das vom BVerfG geforderte „Gut des ständigen privaten Bedarfs“ begrifflich überspannen. Denn es wird ja nicht das CO<sub>2</sub> selbst verbraucht, sondern der Energieträger, bei dessen Verwendung das CO<sub>2</sub> anfällt. Zwar mag man einwenden, dass diese Betrachtungsweise unzeitgemäß und nicht abstrakt genug ist und andere Länder – siehe Großbritannien – derlei Restriktionen auch nicht kennen. Doch ist dies zumindest im Handlungsfeld Verbrauchsteuer nun einmal die aktuelle Lesart des BVerfG. Daher liegt es nahe, wenn schon nicht beim CO<sub>2</sub>, so doch wenigstens beim verstromten Energieträger anzusetzen.

#### **b) Abschöpfung privater Einkommensverwendung: Ist eine Besteuerung auf Ebene der Stromerzeugung möglich?**

Allerdings gibt es hier seit der Entscheidung des BVerfG zur Kernbrennstoffsteuer eine weitere Hürde, die es ebenfalls zu adressieren gilt. Das BVerfG grenzt nämlich schon in den Leitsätzen seiner Entscheidung die Erhebung einer Verbrauchssteuer beim Unternehmen, also auf einer vorgelagerten Wertschöpfungsstufe, entscheidend ein:

„Die Besteuerung des **unternehmerischen Verbrauchs eines reinen Produktionsmittels** ist mit einem gesetzgeberischen Konzept, im Wege der Verbrauchsteuer auf die

<sup>121</sup> BVerfG, Beschluss vom 13.4.2017 – 2 BvL 6/13, Rn. 128.

<sup>122</sup> BVerfG, Beschluss vom 13.4.2017 – 2 BvL 6/13, Rn. 129.

<sup>123</sup> BVerfG, Beschluss vom 13.4.2017 – 2 BvL 6/13, Rn. 130.

private Einkommensverwendung Zugriff zu nehmen, regelmäßig nicht zu vereinbaren.“

In seiner Ökosteu-Entscheidung hingegen hatte das BVerfG insoweit noch kein Problem gesehen:

„Der Begriff der Verbrauchsteuer im Sinne des traditionellen deutschen Steuerrechts umfasst nicht nur Steuern auf Güter des ‚letzten‘ Verbrauchs, das heißt die Belastung des Verbrauchs im privaten Haushalt, sondern betrifft auch den produktiven Bereich. **Es gibt keinen Rechtssatz, der das Anknüpfen einer Verbrauchsteuer an ein Produktionsmittel verbietet** [...]. Vielmehr kennt das deutsche Steuerrecht seit jeher Konsumtionssteuern auf Rohstoffe, wie beispielsweise den im 19. Jahrhundert erhobenen Malzaufschlag oder die Maischsteuer [...].“<sup>124</sup>

Nun soll zumindest bei einem „reinen Produktionsmittel“ ein restriktiverer Ansatz greifen:

„Die Besteuerung reiner Produktionsmittel ist auch deshalb typusfremd, weil darin **kein zielgerichteter Zugriff auf die private Einkommensverwendung** liegt. Im Falle der Besteuerung zumindest auch konsumtiv nutzbarer Güter kann eine solche Anknüpfung noch bejaht werden, weil es hier regelmäßig (auch) das Ziel bleibt, primär - und nicht nur ‚irgendwie‘ am Ende einer Handelskette – den privaten Verbrauch zu besteuern. Ob insoweit Voraussetzung ist, dass die **Belastung der Produktion** lediglich eine untergeordnete oder sogar **zwangsläufige ‚Nebenerscheinung‘** [...] **der Besteuerung des privaten Verbrauchs** ist, kann dahinstehen, da die Kernbrennstoffsteuer ein reines Produktionsmittel besteuert.“<sup>125</sup>

Während die in der Entscheidung relevanten Kernbrennstoffe ganz offensichtlich kein Gut sind, das auch Verbraucher konsumtiv nutzen können, ist dies bei anderen (fossilen) Primärenergieträgern, weit weniger eindeutig. Kohle und Erdgas etwa können auch vom Endverbraucher genutzt werden, denkt man an die Kraftwerke für den industriellen Eigenverbrauch oder im privaten Bereich an KWK-Blockheizkraftwerke im Heizungskeller. Fossile Energieträger sind also – anders als Kernbrennstoffe – durchaus als „zumindest auch konsumtiv nutzbarer Güter“ vorstellbar, sodass der strenge Maßstab für „reine Produktionsmittel“ hier nicht einmal zwingend einschlägig scheint.

Doch selbst für die „reinen Produktionsmittel“, für die das Gericht jetzt die restriktivere Linie der grundsätzlichen Unzulässigkeit einer Besteuerung fährt, lässt es zwei Ausnahmen zu:

### **(1) Erste Ausnahme: Besteuerter Rohstoff ist körperlich im Endprodukt vorhanden**

Die erste Ausnahme soll die Fälle abdecken, in denen der besteuerte Rohstoff noch körperlich im Endprodukt vorhanden ist:

---

<sup>124</sup> BVerfGE 110, S. 274 (296).

<sup>125</sup> BVerfG, Beschluss vom 13.4.2017 – 2 BvL 6/13, Rn. 150.

„Ein Hinweis, dass auf die Einkommensverwendung zugegriffen werden soll, könnte in dem **körperlichen Vorhandensein des besteuerten Rohstoffs im Endprodukt** für den privaten Konsum zu sehen sein [...]. Ein solches körperliches Vorhandensein könnte eine hinreichende Verbindung zwischen dem besteuerten Gut und dem privaten Verbrauch als Ausdruck der Einkommensverwendung herstellen und die Annahme rechtfertigen, der Gesetzgeber habe den privaten Verbrauch besteuern wollen und die **Anknüpfung an den Privatkonsum lediglich auf eine Vorstufe verlagert.**“<sup>126</sup>

Für Rohstoffe oder „Produktionsmittel“, wie sie das BVerfG etwas schief<sup>127</sup> auch nennt, die verstromt werden, kann diese Ausnahme augenscheinlich nicht fruchtbar gemacht werden. Denn der im Kraftwerk verwendete Primärenergieträger ist körperlich in der vom Stromkunden verbrauchten Kilowattstunde schlechterdings nicht mehr vorhanden. Dieser Konsequenz seiner Rechtsprechung ist sich das BVerfG durchaus bewusst; gleichwohl hat es keine weniger abschneidende Formulierung gefunden. Mit Blick auf die Besteuerung der Kernbrennstoffe, um die es in der Entscheidung ging, heißt es:

„Die besteuerten Kernbrennstoffe finden allerdings keinen körperlichen Eingang in den produzierten **elektrischen Strom als das für den privaten Verbrauch allein in Betracht kommende Endverbrauchsgut**. Die Verbrauchsgüter des Kernbrennstoffsteuergesetzes [...] sind in dem hergestellten beziehungsweise abgegebenen Strom nicht physisch enthalten. Allenfalls findet sich dort – nach einem aufwendigen Transformationsprozess – das in den vorgenannten Elementen **enthaltene energetische Potential** wieder. Nicht dieses unterliegt aber der Besteuerung durch die Kernbrennstoffsteuer, sondern das Einsetzen der Brennelemente oder -stäbe in einen Kernreaktor [...], unabhängig von der **tatsächlich erzielten Energieausbeute**. Zudem war der abgegebene elektrische Strom nicht das Ziel der Kernbrennstoffsteuer; von einer – etwa aus Vereinfachungsgründen bei der Steuererhebung erfolgten – Verlagerung der Besteuerung des Stroms auf eine Vorstufe kann daher keine Rede sein [...].“<sup>128</sup>

Auf den ersten Blick, scheint dies sehr restriktiv. Doch lohnt sich durchaus ein zweiter Blick auf die konkrete Formulierung. Die Beurteilung kann nämlich im Ergebnis anders ausfallen, wenn der Gesetzgeber tatsächlich das im Primärenergieträger verkörperte energetische Potential besteuert, denn damit nähert er sich dem Typus der Verbrauchsteuer wieder stärker an. Zwar wird insoweit nur das „energetische Potential“ bzw. die „Energieausbeute“ angesprochen, doch sollte es möglich sein, zumindest daneben auch die CO<sub>2</sub>-Intensität als Maßstab der Besteuerung heranzuziehen. Denn die Formulierung bezieht sich ersichtlich erst einmal nur auf den Steuergegenstand, nicht dessen konkrete Bemessung. Als Co-Kriterium für die Bestimmung der Steuerhöhe könnte die CO<sub>2</sub>-Intensität daher durchaus neben das energetische Potential treten.

<sup>126</sup> BVerfG, Beschluss vom 13.4.2017 – 2 BvL 6/13, Rn. 155.

<sup>127</sup> Eingefärbter steuerbegünstigter Landwirtschaftsdiesel etwa ist auch ein reines Produktionsmittel, dessen Tauglichkeit als Steuergegenstand das BVerfG durch diese Formulierung wohl nicht kippen wollte.

<sup>128</sup> BVerfG, Beschluss vom 13.4.2017 – 2 BvL 6/13, Rn. 156.

Spielraum eröffnet auch der Hinweis des BVerfG, dass das Ziel des Steuergesetzes zwar der Strom sein muss, aus Vereinfachungsgründen aber auf die Vorstufe der Stromerzeugung zurückgegriffen werden kann. Ein Ansetzen beim Primärenergieträger bzw. bei der Ebene der Stromerzeugung ist also keineswegs ausgeschlossen, wenn sich die Steuererhebung dort einfacher gestaltet als beim verbrauchten Strom. Gerade bei dem Parameter der CO<sub>2</sub>-Intensität dürfte es nur mithilfe von komplexen Nachverfolgungsinstrumenten möglich sein, bei der verbrauchten Kilowattstunde im bestehenden (Grau-)Strommix anzusetzen. Der Rückgriff auf die Vorstufe der Stromerzeugung, etwa durch eine Erfassung des Primärenergieträgers oder der Erzeugungsmenge am Kraftwerksausgang, ist daher plausibel argumentierbar.

Dann ginge es im Übrigen –anders als bei den Kernbrennstoffen – auch nicht darum, den Verbrauch „nur ‚irgendwie‘ am Ende einer Handelskette“ zu besteuern, sondern die „Belastung der Produktion [wäre] lediglich eine untergeordnete oder sogar zwangsläufige ‚Nebenerscheinung‘ [...] der Besteuerung des privaten Verbrauchs“. Diese Konstellation hat das BVerfG als zulässige Ausgestaltung immerhin angedeutet, im Falle der Kernbrennstoffsteuer aber offen lassen können.<sup>129</sup>

## **(2) Zweite Ausnahme: Wahrung einer geschlossenen, systemgerechten Besteuerung mit Lenkungseffekt**

Die zweite Ausnahme von einer Besteuerung des Rohstoffs beim Unternehmen soll dann greifen, wenn

„die Einbeziehung einzelner Güter zur **Wahrung einer geschlossenen Besteuerung** bestimmter Warengruppen im Rahmen einer ansonsten **systemgerechten Steuer** notwendig war, insbesondere zum Schutz des Besteuerungsaufkommens vor dem Ersatz der Waren, die für die Besteuerung zum Ausgangspunkt genommen werden, durch funktionsgleiche, aber unbesteuerte Substitute.“<sup>130</sup>

Mit Blick (nur auf die) Kernbrennstoffsteuer heißt es beim BVerfG ergänzend:

„Zwar unterliegen auch andere **Rohstoffe zur Energiegewinnung** dem Zugriff durch Verbrauchsteuern. Eine geschlossene Besteuerung der Energieträger, in die sich die Kernbrennstoffsteuer einfügen ließe, ist jedoch nicht festzustellen. Im Bereich der Energieträgerbesteuerung verfolgt die Besteuerung oftmals das **Ziel der Verhaltenssteuerung** und nicht ausschließlich fiskalische Zwecke. Daher ist steuerlich von vornherein keine Vergleichbarkeit der einzelnen Energieträger gegeben.“<sup>131</sup>

Ersichtlich geht es dem BVerfG hier darum aufzuzeigen, dass die Kernbrennstoffsteuer mit sonstigen Energiesteuern nicht vergleichbar ist, da sie rein fiskalische Zwecke verfolgt, demnach nicht verhaltenssteuernd konzipiert ist und sich gerade deshalb nicht in eine geschlos-

<sup>129</sup> BVerfG, Beschluss vom 13.4.2017 – 2 BvL 6/13, Rn. 150.

<sup>130</sup> BVerfG, Beschluss vom 13.4.2017 – 2 BvL 6/13, Rn. 157.

<sup>131</sup> BVerfG, Beschluss vom 13.4.2017 – 2 BvL 6/13, Rn. 158.

sene Besteuerung von Energieträgern einfügt. Im Umkehrschluss heißt dies, dass es im Übrigen sehr wohl eine Verbrauchsbesteuerung von Rohstoffen zur Energiegewinnung geben kann, wenn ihr im Rahmen einer geschlossenen Besteuerungssystematik ein verhaltenssteuerndes Ziel zugrunde liegt. Dabei ist der Schutz des Besteuerungsaufkommens durch ein sonst befürchtetes Ausweichen auf unbesteuerte Substitute nur ein Beispiel für die Gefahr einer nicht systemgerechten Besteuerung, wie die Formulierung „insbesondere“ deutlich macht. Die Adressierung anderer Gefahren für eine systemgerechte Besteuerung ist durch die Benennung dieses Beispiels mitnichten ausgeschlossen. Ist das Ziel einer systemgerechten Besteuerung von Primärenergieträgern ausdrücklich die Verhaltenssteuerung hin zu einer weniger CO<sub>2</sub>-intensiven Stromerzeugung, kann dies ebenfalls die Besteuerung beim Unternehmen rechtfertigen, wenn der erstrebte Lenkungseffekt durch eine Besteuerung des Stroms beim Endverbraucher nicht gleichwertig eintritt: Wiederum ließe sich hier argumentieren, dass eine Kopplung der CO<sub>2</sub>-Intensität an die verbrauchte Kilowattstunde ein aufwändiges und ggf. missbrauchsanfälliges Nachverfolgungssystem erfordern würde, das die Effektivität des Lenkungseffektes möglicherweise gefährdet.

### **c) Anknüpfung an CO<sub>2</sub>-Intensität der Stromerzeugung gut argumentierbar**

Es zeigt sich also, dass die Entscheidung des BVerfG zur Kernbrennstoffsteuer die Besteuerung von Primärenergieträgern beim verstromenden Unternehmen nur auf den ersten Blick abgeschnitten hat. Ein Anknüpfen einer Verbrauchsteuer an die CO<sub>2</sub>-Intensität ist – neben dem energetischen Potential – im Sinne einer „Verlagerung der Besteuerung des Stroms auf eine Vorstufe“ nämlich durchaus möglich aus „Vereinfachungsgründen bei der Steuererhebung“ und zur Wahrung einer „systemgerechten Steuer“, wenn diese dem „Ziel der Verhaltenssteuerung“ dient. Will der Gesetzgeber eine Steuer erheben, die diese Anforderungen erfüllt, sollten die oben skizzierten Argumente handlungsleitend für ihre konkrete Ausgestaltung sein und in der Gesetzesbegründung auch ausdrücklich dokumentiert werden.

## **3. Mögliche Alternativen zur Verbrauchsteuer**

Den Einwand, dass die Spielräume des Gesetzgebers nach der neuen Linie des BVerfG zur Verbrauchsteuer dennoch zu eng sind, könnte man gleichwohl erheben, insbesondere, wenn man an den breiten rechtlichen Handlungsrahmen denkt, den andere Länder – wie etwa Großbritannien – für eine CO<sub>2</sub>-Bepreisung in Anspruch nehmen können. Im Folgenden sollen daher noch andere Optionen aufgezeigt werden, die einen anderen Zugriff auf das Thema erlauben – freilich auch mit anderen Voraussetzungen.

### **a) Verkehrssteuer**

Wenn sich der Gesetzgeber schon im Rahmen der vorgegebenen Steuertypen des Art. 106 GG bewegen muss, könnte er im Rahmen seiner begrenzten Flexibilität immerhin erwägen, nicht die Handlungsform der Verbrauchsteuer, sondern die der Verkehrssteuer zu wählen, um eine Internalisierung von CO<sub>2</sub>-Kosten zu erreichen. Verkehrssteuern knüpfen an

die Vornahme eines Rechtsgeschäfts oder einen sonstigen Vorgang des Rechtsverkehrs an, können sich aber auch auf einen wirtschaftlichen oder Verwaltungsvorgang beziehen<sup>132</sup> und umfassen im Tatbestand „beide Seiten, insbesondere beide Vertragspartner“<sup>133</sup>.

Denkbar wäre also, Verträge über den Handel mit Primärenergieträgern als Anknüpfungspunkt für eine Verkehrssteuer zu wählen und dessen CO<sub>2</sub>-Intensität für die Bemessung der Steuerhöhe heranzuziehen. Für die Steuererhebung müsste dann ein Zuordnungssystem geschaffen werden, das dem gehandelten Energieträger seine CO<sub>2</sub>-Intensität und damit seinen CO<sub>2</sub>-Preis zuweist – ein Erfordernis, das es in der einen oder anderen Form immer gibt, wenn man beim Primärenergieträger ansetzt.

Problematisch an der Verkehrssteuereinführung ist deren europarechtliche Einordnung mit Blick auf die Energiesteuer-RL. Denn, so heißt es in der Literatur, „[a]ufgrund der Verpflichtung zur Beachtung der genannten Besteuerungsgrundsätze [der Energiesteuer-RL] dürfte die Einführung von Verkehrssteuern auf verbrauchsteuerpflichtige Waren ausgeschlossen sein“<sup>134</sup>. Durch die Einführung einer Verkehrssteuer auf Energieprodukte, die der Energiesteuer-RL unterliegen, darf deren harmonisierte Besteuerungstechnik also nicht umgangen werden.

Weiter ist zu beachten, dass das Aufkommen einer solchen neuen Verkehrssteuer nach Art. 106 Abs. 2 Nr. 4 den Ländern zustehen würde. Dies müsste den Bundesgesetzgeber nicht hindern, eine solche Steuer zu schaffen. Allerdings könnte er deren Einnahmen dann nicht für seine – etwa energiewendebezogenen – Ausgaben verwenden. Eine Internalisierung der CO<sub>2</sub>-Kosten würde zwar stattfinden, aber eine verursachergerechte Einnahmequelle für die Gegenfinanzierung von Haushaltsmitteln für bestimmte (Entlastungs-)pakete oder neue Anreize zur Erreichung der Energiewende-Ziele hätte sich der Bund dadurch nicht erschlossen.

Im Ganzen erscheint eine CO<sub>2</sub>-orientierte Verkehrssteuer damit keine wesentlich bessere Alternative zur Verbrauchsteuer zu sein.

## **b) Verfassungsänderung**

Der einfachste Weg für die Schaffung eines möglichst breiten Handlungsspielraums des Gesetzgebers ist eine Verfassungsänderung. Wenn das BVerfG meint, dass es kein Steuererfindungsrecht des Bundesgesetzgebers gibt, so könnte er sich im GG eines verankern. Immerhin sehen die Richter Huber und Müller in ihrer abweichenden Meinung zur Entscheidung des BVerfG zur Kernbrennstoffsteuer schon heute im GG ein solches Steuererfindungsrecht angelegt.<sup>135</sup> Gerade mit Blick auf komplexe, hybride oder virtuelle Produkte und neue Ge-

---

<sup>132</sup> BVerfGE 16, S. 64 (73).

<sup>133</sup> BVerfG, Beschluss vom 13.4.2017 – 2 BvL 6/13, Rn. 131.

<sup>134</sup> Jatzke, Europäisches Verbrauchsteuerrecht, München 2016, Rn. C 16 mit Verweis auf *Moritz*, ÖStZ 1997, S. 393, (394) und EuGH v. 24.2.2000 C-434/97.

<sup>135</sup> Abweichende Meinung der Richter Huber und Müller zum Beschluss des Zweiten Senats vom 13. April 2017, 2 BvL 6/13, Rn. 1: „Entgegen der Auffassung der Senatsmehrheit hat der Bund durchaus die konkurrierende

schäftsmodelle sowie Akteure, die der Steuergesetzgeber ggf. erfassen möchte, wäre dies sicher die am nächsten liegende Reaktion des Parlaments auf die jüngste Einschränkung seiner Gesetzgebungskompetenz durch das BVerfG.<sup>136</sup> Außerhalb wie innerhalb der Energiewirtschaft stellt sich etwa zunehmend die Frage nach der Besteuerung von Daten (und Algorithmen), die sich kaum in den Typus von bestehenden Steuertypen fassen lässt; zumindest dann, wenn sie – wie jüngst geschehen – das BVerfG unter Rückgriff auf vorkonstitutionelle Handlungsmuster auslegt, die bis ans Ende der Kaiserzeit zurückreichen.

Ein strukturkonservativerer Ansatz wäre es, im Wege einer Verfassungsänderung den Katalog der Steuertypen um eine ausdrücklich verankerte Umweltsteuer zu ergänzen. Denn unter der neuen Rechtsprechungslinie des BVerfG ist es – wie gesehen – im Vergleich zur vorherigen Rechtslage schwieriger geworden, umweltschädliche Stoffe zu besteuern, wenn sich diese nicht im Endprodukt stofflich wiederfinden. Dies gilt nicht nur für CO<sub>2</sub> und sonstige klimawirksame Gase, sondern etwa auch für Quecksilber oder Radioaktivität, die in der Stromerzeugung ebenfalls relevant sind. Die Schaffung einer Kategorie für einen eigenen Steuertypus mit klar intendierter ökologischer Lenkungswirkung würde den Gesetzgeber die nötige Rechtssicherheit im Umgang mit seinen Gesetzgebungskompetenzen geben<sup>137</sup> und die Verfassungsordnung anschlussfähig an eine Diskussion machen, die in der Finanzwissenschaft zuletzt schon vor zwei Jahrzehnten intensiv geführt wurde.<sup>138</sup> Für eine mögliche Definition sei an Rn. 19 Ziff. 15 der UEBLL erinnert. Demnach ist eine Umweltsteuer eine „Steuer, deren Gegenstand eine eindeutig negative Auswirkung auf die Umwelt hat oder die bestimmte Tätigkeiten, Gegenstände oder Dienstleistungen belastet, damit die Umweltkosten in deren Preis einfließen und/oder damit die Hersteller und die Verbraucher zu umweltfreundlicherem Verhalten hingeführt werden“.

Eine Verfassungsänderung erfordert gemäß Art. 79 Abs. 2 GG eine Mehrheit von zwei Dritteln der Mitglieder des Bundestages und zwei Dritteln der Stimmen des Bundesrates. Sollten

---

Gesetzgebungskompetenz zur Erfindung neuer, nicht in Art. 106 GG aufgeführter Steuern [...]. Solche Gesetze bedürfen jedoch der Zustimmung des Bundesrates [...].“.

<sup>136</sup> Bisher galt es als ausgemacht, dass die Steuer „[w]egen ihrer Gegenleistungsunabhängigkeit und Voraussetzungslosigkeit [...] die [...] Zukunftsoffenheit und Unabhängigkeit der Staatsfinanzierung“ sichert, *Droege*, Legitimation und Grenzen nichtsteuerlicher Abgaben, *Die Verwaltung* 46 (2013), S. 313 ff. mit Verweis auf *P. Kirchhof*, in: *Isensee/Kirchhof* (Hrsg.), *Handbuch des Staatsrechts*, Bd. 5, 3. Auflage, Heidelberg 2007, § 118, Rn. 6, 24.

<sup>137</sup> Der bisher geltende Lehrsatz, dass es „keinen abgeschlossenen Kanon verfassungsrechtlich unbedenklicher Abgaben neben der Steuer gibt“, so *Droege*, *Legitimation und Grenzen nichtsteuerlicher Abgaben*, *Die Verwaltung* 46 (2013), S. 313 (315) unter Berufung auf BVerfGE 82, S. 159 (181); 93, S. 319 (342); 108, S. 186 (215); 113, S. 128 (146 f.), muss sonst nach der Entscheidung des BVerfG zur Kernbrennstoffsteuer wohl auch auf die Steuer selbst erstreckt werden.

<sup>138</sup> Vgl. nur *Hansjürgens*, *Umweltabgaben aus finanzwissenschaftlicher Sicht*, in: *Oldiges* (Hrsg.), *Abgabenrechtliche Verhaltenssteuerung im Umweltrecht*, Leipzig 2000, S. 55 ff.; *Gawel*, *Umweltabgaben zwischen Steuer- und Gebührenrecht*, ebd., S. 65 (66) wies treffend darauf hin, dass Umweltabgaben „[d]as ersehnte verfassungsrechtliche ‚nihil obstat‘ [...] nur erlangen [können], wenn sie sich zu einem begrifflich klar im ‚Rechtskleid‘ einer tradierten Abgabenform präsentieren, [...] und wenn sie zum anderen die dabei jeweils geltenden Zulässigkeitskriterien zu respektieren verstehen.“.

sich diese Quoren nicht finden, ist der Bundesgesetzgeber im Steuerrecht auf das Handlungsspektrum festgelegt, dessen Grenzen das BVerfG jüngst neu vermessen hat.

#### 4. Nichtsteuerliche Abgaben

Nicht zuletzt bestünde die Möglichkeit der Erhebung einer nichtsteuerlichen Abgabe auf die Emittierung von CO<sub>2</sub> bei der Stromerzeugung, die eine Sonderabgabe sein könnte, aber nicht zwingend sein muss. Schon bei der kostenpflichtigen Versteigerung von Emissionszertifikaten im Rahmen des Europäischen Emissionshandels wurde diskutiert, inwiefern dieses Vorgehen am Maßstab einer rechtfertigungsbedürftigen nichtsteuerlichen Abgabe zu messen ist.<sup>139</sup> Normadressaten berufen sich insbesondere gerne auf die hohen Hürden der Sonderabgabe, wenn sie vom Gesetzgeber in eine – ggf. neue oder neustrukturierte – Finanzierungsverantwortung einbezogen werden.<sup>140</sup> Ein Grund mehr, genau zu untersuchen, was eine Sonderabgabe ist, unter welchen Bedingungen sie zulässig ist und v.a. welche sonstigen nichtsteuerlichen Abgaben es gibt, die einen weniger hohen Rechtfertigungsaufwand nach sich ziehen.

##### a) Sonderabgaben

Das Grundgesetz kennt keine abschließende Aufzählung bestimmter Abgabearten bzw. Einkommensquellen der öffentlichen Hand, setzt die Steuer als voraussetzungslosen wie gegenleistungsunabhängigen Normalfall der staatlichen Einnahmenerzielung sowie Gebühr und Beitrag als gegenleistungsabhängige Vorzugslasten aber quasi voraus.<sup>141</sup> In einer (Negativ-)Abgrenzung v.a. zur Steuer hat die Rechtsprechung daneben den Typus der Sonderabgabe entwickelt,<sup>142</sup> bei dem sich allerdings Tatbestand und Legitimation schwer unterscheiden lassen. Man kann also kaum beschreiben, was eine Sonderabgabe ist, ohne nicht zugleich auch zu benennen, unter welchen Voraussetzungen sie zulässig ist.<sup>143</sup> Dies folgt aus dem Umstand, dass es sich bei der Sonderabgabe ihrer verfassungsrechtlichen Genese nach

---

<sup>139</sup> Dazu BVerwG, Urt. v. 10.10.2012, BVerwG 7 C 9.10, Rn. 19: „Die staatliche Veräußerung von Emissionszertifikaten stellt zwar keine Abgabe im eigentlichen Sinne einer Geldleistung dar, die aufgrund gesetzlicher Vorschriften in Ausübung hoheitlicher Gewalt dem Einzelnen einseitig auferlegt wird, sondern erfolgt [...] in den Formen des Privatrechts durch Verkauf oder Versteigerung (§ 156 BGB). Unter finanzverfassungsrechtlichem Blickwinkel ist die Veräußerung aber wie eine Abgabe zu behandeln.“

<sup>140</sup> So wurden von den Betroffenen/Antragstellern/Klägern unzutreffend (unzulässige) Sonderabgaben gesehen in der EEG-Umlage (vgl. BGH, Urteil vom 25.6.2014 - VIII ZR 169/13, Leitsatz: „Die EEG-Umlage nach § 37 Abs. 2 EEG 2012 ist keine verfassungswidrige Sonderabgabe.“), in der kostenpflichtigen Versteigerung von UMTS-Lizenzen (vgl. BVerwGE 140, S. 221 (238 f.), BVerfGE 105, S. 185 (194)) sowie in der Kernbrennstoffsteuer (vgl. BVerfG, Beschluss vom 13.4.2017 – 2 BvL 6/13, Rn. 105: „Die Kernbrennstoffsteuer ist keine Sonderabgabe.“).

<sup>141</sup> Schiller, Sonderabgaben mit einer wirtschaftslenkenden Antriebs- und Sanktionsfunktion in der Wirtschafts- und Finanzverfassung des Grundgesetzes, München 2000, S. 6.

<sup>142</sup> Siehe zum besonderen Konkurrenzverhältnis von Steuer und Sonderabgabe BVerfGE 55, S. 274 (297 ff.) sowie zur Abgrenzung auch von Gebühr und Beitrag BVerfGE 67, S. 256 (274 ff.).

<sup>143</sup> von Stockhausen, Gesetzliche Preisintervention zur Finanzierung öffentlicher Aufgaben, Berlin 2007, S. 161.

ursprünglich um eine Auffangkategorie mit Warnfunktion handelt,<sup>144</sup> die dem Gesetzgeber nur unter engen Voraussetzungen offen steht, weil er ansonsten bestimmte finanzverfassungsrechtliche Grundsätze des GG unterlaufen könnte. Dazu zählen insbesondere die Vollständigkeit des Bundeshaushalts und das Budgetrecht des Parlaments, die durch sog. haushaltsflüchtige Nebeneinnahmen nicht unterlaufen werden können sollen, die Belastungsgleichheit der Bürger, denen keine unberechtigten Sonderlasten aufgebürdet werden sollen und die Kompetenz- und Einnahmenverteilung zwischen Bund und Ländern.<sup>145</sup>

Ist man gleichwohl versucht, die Sonderabgabe zu charakterisieren, ohne zugleich auf ihre einzelnen Zulässigkeitsbedingungen einzugehen, dürfte sie sich am ehesten durch folgende Merkmale auszeichnen: Es handelt sich um eine hoheitlich auferlegte Geldleistungspflicht, der keine unmittelbare Gegenleistung gegenübersteht, die nur von einer bestimmten Gruppe erhoben wird und deren Aufkommen sachgebunden in einen speziellen Fond fließt.<sup>146</sup> Ähnlich formuliert es mittlerweile auch das BVerfG selbst:

„Die Sonderabgabe unterscheidet sich von der Steuer dadurch, dass sie die Abgabenschuldner über die gemeine Steuerpflicht hinaus mit Abgaben belastet, ihre **Kompetenzgrundlage in einer Sachgesetzgebungszuständigkeit** sucht und das Abgabenaufkommen einem **Sonderfonds** vorbehalten ist.“<sup>147</sup>

Da die Rechtsprechung des BVerfG zu zulässigen und unzulässigen (Sonder-)abgaben über die Jahrzehnte ein zerklüftetes und naturgemäß stark kasuistisches Entscheidungskonvolut hinterlassen hat, das sich durch jede neue einschlägige Entscheidung weiter anreichert und fortentwickelt, gibt es dazu keine wirklich kohärente Dogmatik.<sup>148</sup> In der Literatur mangelt es dennoch nicht an Versuchen, eine Systematik zu erkennen oder aufzustellen, wobei diese Versuche durchaus hilfreiche Behelfe sind, die einzelnen Entscheidungen nach dem Grad der in ihnen aufgestellten Anforderungsprofile zu sortieren. Herauskrystallisiert hat sich jedenfalls eine Dichotomie von

- Sonderabgaben im engeren Sinn, die sich durch ihre Finanzierungsfunktion auszeichnen und dem umfänglichsten bzw. strengsten Zulässigkeitsprofil unterliegen und
- Sonderabgaben im weiteren Sinn, die primär eine Gestaltungsfunktion haben, also etwa eine Antriebs- und Lenkungsfunktion, sei es als Sanktion und/oder Ausgleich, und die einem gelockerten Anforderungskatalog unterliegen.<sup>149</sup>

---

<sup>144</sup> Ausführlich dazu *Schiller*, Sonderabgaben mit einer wirtschaftslenkenden Antriebs- und Sanktionsfunktion in der Wirtschafts- und Finanzverfassung des Grundgesetzes, München 2000, S. 10 ff.

<sup>145</sup> Ausführlich zu den einschlägigen Schutzgütern der Finanzverfassung von *Stockhausen*, Gesetzliche Preisintervention zur Finanzierung öffentlicher Aufgaben, Berlin 2007, S. 198 ff.

<sup>146</sup> *Pieroth*, in: Jarras/ders.(Hrsg.), GG, 14. Auflage, München 2016, Art. 105, Rn. 9.

<sup>147</sup> BVerfGE 101, S. 141 (148).

<sup>148</sup> *Dröge*, Legitimation und Grenzen nichtsteuerlicher Angaben, Die Verwaltung, Band 46 (2013), S. 313 (321) meint, die Anforderungen blieben „konturenarm und hoch kauistisch“.

<sup>149</sup> *Schiller*, Sonderabgaben mit einer wirtschaftslenkenden Antriebs- und Sanktionsfunktion in der Wirtschafts- und Finanzverfassung des Grundgesetzes, München 2000, S. 16.

Als Untergruppe der Sonderabgaben im weiteren Sinne oder aber besser als eigene Kategorie können ferner gelten die

- Vorteilsabschöpfungsabgaben, die sich v.a. auf die Nutzung von natürlichen Ressourcen beziehen und nochmals geringeren Zulässigkeitsanforderungen unterliegen bzw. eine ganz spezifisch gelagerte Konstellation voraussetzen.<sup>150</sup>

## b) Anforderungen an Sonderabgaben

Sonderabgaben im engeren Sinne, also solche mit Finanzierungsfunktion, unterliegen nach ständiger und gefestigter Rechtsprechung des BVerfG folgenden Anforderungen:<sup>151</sup>

- Sachzweck: Der Gesetzgeber darf sich einer Sonderabgabe nur „im Rahmen der **Verfolgung eines Sachzwecks** bedienen, der über die bloße Mittelbeschaffung hinausgeht“<sup>152</sup> und dieser muss von einer entsprechenden Gesetzgebungskompetenz gedeckt sein.<sup>153</sup>
- Gruppenhomogenität: Adressat kann nur eine Gruppe sein, die „durch eine gemeinsame, in der Rechtsordnung oder in der gesellschaftlichen Wirklichkeit vorgegebene Interessenlage oder durch gemeinsame Gegebenheiten von der Allgemeinheit und anderen Gruppen abgrenzbar ist“<sup>154</sup>, was dann der Fall ist, „wenn es sich also um eine in diesem Sinne **homogene Gruppe** handelt“<sup>155</sup>.
- Sachnähe: Diese Gruppe muss dem der Abgabenerhebung dienenden Zweck „**evident näher stehen als jede andere Gruppe** oder die Allgemeinheit der Steuerzahler“<sup>156</sup>.
- Gruppenverantwortung: Aus dieser „Sachnähe der Abgabeverpflichteten zum Abgabenzweck“ muss „eine **besondere Gruppenverantwortung** für die Erfüllung der mit der außersteuerlichen Abgabe zu finanzierenden Aufgabe entspringen“<sup>157</sup>.
- Gruppennützige Verwendung: Das Aufkommen muss ferner „**gruppennützig**“ verwendet werden. Dabei reicht es aus, wenn die eingenommenen Mittel „überwiegend im Interesse der Gesamtgruppe“<sup>158</sup> zum Einsatz kommen, was selbst dann der Fall sein kann, wenn das Aufkommen nicht direkt an die Abgabenschuldner fließt, sondern einer anderen Gruppe zugutekommt, sofern sich daraus jedoch zugleich auch

---

<sup>150</sup> Beckhaus, Der Verantwortungsbegriff im Rahmen öffentlich-rechtlicher Zahlungspflichten, Frankfurt/M. 2013, S. 124.

<sup>151</sup> von Stockhausen, Gesetzliche Preisintervention zur Finanzierung öffentlicher Aufgaben, Berlin 2007, S. 164 ff.

<sup>152</sup> BVerfGE 67, S. 256 (275); 82, S. 159 (179); 108, S. 186 (217 f.); 110, S. 370 (389).

<sup>153</sup> BVerfGE 67, S. 256 (275); 82, S. 159 (179 f.).

<sup>154</sup> BVerfGE 55, S. 274 (305 f.); 67, S. 256 (276); 108, S. 186 (218); 110, S. 370 (389 f.).

<sup>155</sup> BVerfGE 55, S. 274 (305 f.) mit Verweis auf E 23, S. 12 (23 f.) siehe auch E 37, S. 1 (16); 67, S. 256 (276); 108, S. 186 (218); 110, S. 370 (389 f.).

<sup>156</sup> BVerfGE 55, S. 274 (306); siehe auch E 67, S. 256 (276); 82, S. 159 (180); 110, S. 370 (390).

<sup>157</sup> BVerfGE 55, S. 274 (306); siehe auch E 67, S. 256 (276); 82, S. 159 (180).

<sup>158</sup> BVerfGE 55, S. 274 (307 f.); siehe auch E 67, S. 256 (276 f.); 82, S. 159 (180); 93, S. 319 (344); 110, S. 370, (391).

Vorteile für die Abgabenschuldner ergeben.<sup>159</sup> Mit anderen Worten: „Sind Sachnähe [...] und Finanzierungsverantwortung der belasteten Gruppe der Abgabepflichtigen gegeben, wirkt die zweckentsprechende Verwendung des Abgabenaufkommens zugleich gruppennützig, entlastet die Gesamtgruppe der Abgabenschuldner nämlich von einer ihrem Verantwortungsbereich zuzurechnenden Aufgabe.“<sup>160</sup>

- Periodische Überprüfung: In formeller Hinsicht muss der Gesetzgeber stets „**überprüfen**, ob seine ursprüngliche Entscheidung für den Einsatz des gesetzgeberischen Mittels ‚Sonderabgabe‘ aufrechtzuerhalten oder ob sie wegen veränderter Umstände, insbesondere wegen Wegfalls des Finanzierungszwecks oder der Zielerreichung zu ändern oder aufzuheben ist“<sup>161</sup>. In welchen Zeitabständen dies zu erfolgen hat, bestimmt sich nicht abstrakt, sondern nach den besonderen Umständen und den der Sonderabgabe zugrundeliegenden Verhältnissen.<sup>162</sup>
- Haushaltsrechtliche Dokumentation: Schließlich ist der Gesetzgeber durch eine weitere formelle Anforderung verpflichtet, Bestand und Entwicklung von Sonderabgaben in einer dem Haushaltsplan beizufügenden Anlage zu dokumentieren.<sup>163</sup>

Diese für Finanzierungsabgaben aufgestellten Maßstäbe sollen für Sonderabgaben im weiteren Sinne hingegen nicht im vollen Umfang gelten – so jedenfalls der 1. Senat: Die Sachnähe der Abgabepflichtigen und die gruppennützige Verwendung werden hier nicht gefordert.<sup>164</sup> Der 2. Senat ist hier allerdings weniger ausnahmefreudig: Er räumt zwar ein, dass der volle Anforderungskatalog nicht ausnahmslos gelten könne, schränkt aber ein, dass alle Zulässigkeitskriterien zu gelten hätten, sobald die Abgabe – und sei es als Nebenzweck – auch einen Finanzierungszweck verfolge.<sup>165</sup> Zuletzt hat er sich häufig auf die Formulierung zurückgezogen, bei „ähnlich den Steuern ‚voraussetzungslos‘ erhobene[n] Sonderabgaben mit Finanzierungsfunktion“ habe das BVerfG „die allgemeinen finanzverfassungsrechtlichen Begrenzungen für nichtsteuerliche Abgaben in besonders strenger Form präzisiert“.<sup>166</sup> Das, was als nicht besonders streng gelten darf, bleibt insoweit offen.<sup>167</sup>

Unabhängig davon bleibt darauf hinzuweisen, dass das BVerfG eine Reihe von Entscheidungen getroffen hat, in denen es auch sog. fremdnützige nichtsteuerliche Abgaben für zulässig erachtet hat, weil sie aufgrund ihrer Eigenarten von vornherein nicht in eine Konkurrenz zur

---

<sup>159</sup> von Stockhausen, Gesetzliche Preisintervention zur Finanzierung öffentlicher Aufgaben, Berlin 2007, S. 171 mit Verweis auf BVerfGE 110, S. 370 (392).

<sup>160</sup> BVerfG, Beschluss der 2. Kammer des Zweiten Senats vom 24. November 2015 - 2 BvR 355/12 - Rn. 40.

<sup>161</sup> BVerfG 55, S. 274 (308) mit Verweis auf E 49, S. 89 (130) siehe auch E 82, S. 159 (181); 108, S. 186 (218).

<sup>162</sup> von Stockhausen, Gesetzliche Preisintervention zur Finanzierung öffentlicher Aufgaben, Berlin 2007, S. 173 mit Verweis auf BVerfGE 108, S. 186 (231); 110, S. 370 (392).

<sup>163</sup> BVerfGE 108, S. 186 (218 f.); 110, S. 370 (389, 393).

<sup>164</sup> Dröge, Legitimation und Grenzen nichtsteuerlicher Angaben, Die Verwaltung, Band 46 (2013), S. 313 (321) mit Verweis auf BVerfG, NVwZ 2009, 837 f.

<sup>165</sup> Beckhaus, Der Verantwortungsbegriff im Rahmen öffentlich-rechtlicher Zahlungspflichten, Frankfurt/M. 2013, S. 122 mit Verweis auf BVerfGE 67, S. 256 (278).

<sup>166</sup> BVerfGE 124, S. 235 (244).

<sup>167</sup> Zur Differenz zwischen Erstem und Zweitem Senat in Bezug auf die Bedeutung des Finanzierungszwecks Sacksofsky, Umweltschutz durch nicht-steuerliche Abgaben, Tübingen 2000, S. 63 ff.

Steuer treten.<sup>168</sup> Umschrieben werden können diese am ehesten mit dem Begriff der Lenkungs- oder Ausgleichsabgaben: Zu zahlen hat derjenige einen Ausgleich, der ein gewünschtes Verhalten gerade nicht an den Tag legt, so wie etwa bei der Schwerbehindertenabgabe der Arbeitgeber, der keine Schwerbehinderten beschäftigt.<sup>169</sup> Die Finanzierungsverantwortung kann hier insbesondere aus einer besonderen sozialen Verpflichtung oder einer Art Zwangspatenschaft herrühren, wie etwa bei der Künstlersozialabgabe, die von den vermarktenden Unternehmen aufzubringen ist.<sup>170</sup>

### c) Vorteilsabschöpfungsabgabe und Ressourcennutzungsgebühr

Ein Fall, der für das hier zu behandelnde Thema von besonderer Bedeutung ist, betrifft die sog. Wasserpennig-Entscheidung des zweiten Senats. Zu entscheiden war über die Erhebung landesrechtlicher Abgaben auf die Entnahme von Grundwasser, die einen sparsameren und rationelleren Umgang mit Wasser bezweckte. Der zweite Senat qualifizierte diese Abgaben nicht als Sonderabgaben, sondern als Gebühren:

„Jedenfalls ergibt sich die sachliche Legitimation aus ihrem Charakter als **Vorteilsabschöpfungsabgaben** im Rahmen einer öffentlich-rechtlichen Nutzungsregelung. **Knappe natürliche Ressourcen**, wie etwa das Wasser, sind **Güter der Allgemeinheit**. Wird Einzelnen die Nutzung einer solchen, der Bewirtschaftung unterliegenden Ressource [...] eröffnet, wird ihnen die **Teilhabe an einem Gut der Allgemeinheit verschafft** [...]. Sie erhalten einen **Sondervorteil** gegenüber all denen, die das betreffende Gut nicht oder nicht in gleichem Umfang nutzen dürfen. Es ist sachlich gerechtfertigt, diesen **Vorteil ganz oder teilweise abzuschöpfen**. Dieser Ausgleichsgedanke liegt auch der herkömmlichen Rechtfertigung der Gebühr zugrunde [...].<sup>171</sup>

Auf eine gruppennützige Verwendung der Einnahmen konnte hier also verzichtet werden, da die Kategorie der Sonderabgabe mit ihren Voraussetzungen gar nicht einschlägig war. In der Literatur wurde dies interpretiert als eine neue Typprägung einer umweltrechtlichen Vorteilsabschöpfungsabgabe oder Umweltnutzungsabgabe, die dem Adressaten auferlegt wird, der die Erlaubnis hat, knappe Umweltressourcen zu nutzen.<sup>172</sup> Wichtig für diese Einstufung ist allerdings, dass die Höhe der Gebühr „den Wert der öffentlichen Leistung nicht übersteigt“; nur wenn dies der Fall ist, könne von einer Vorteilsabschöpfung die Rede sein.<sup>173</sup>

---

<sup>168</sup> Beckhaus, Der Verantwortungsbegriff im Rahmen öffentlich-rechtlicher Zahlungspflichten, Frankfurt/M. 2013, S. 131 mit Verweis auf BVerfGE 75, S. 108 (148).

<sup>169</sup> BVerfGE 57, S. 139 (167).

<sup>170</sup> Beckhaus, Der Verantwortungsbegriff im Rahmen öffentlich-rechtlicher Zahlungspflichten, Frankfurt/M. 2013, S. 127 mit Verweis auf BVerfGE 11, S. 105 (116); 23, S. 12 (22); 55, S. 274, (307); 75, S. 108 ff.

<sup>171</sup> BVerfGE 93, S. 319 (345 f.).

<sup>172</sup> Zur Rezeption der Entscheidung umfassend Sacksofsky, Umweltschutz durch nicht-steuerliche Abgaben, Tübingen 2000, S. 123 ff.

<sup>173</sup> BVerfGE 93, S. 319 (347).

In einem Nichtannahmebeschluss der 3. Kammer des Zweiten Senats zu einer ebenfalls landesrechtlichen Abgabe auf die Entnahme von Grundwasser heißt es mit Bezug auf die Wasserpfeffig-Entscheidung:

„Diese sachliche Rechtfertigung der Vorteilsabschöpfungsabgabe im Rahmen einer öffentlich-rechtlichen Nutzungsregelung liegt auch der Grundwasserentnahmeabgabe [...] zu Grunde. [...] Wird dem einzelnen Abgabepflichtigen [...] die Nutzung des der Bewirtschaftung unterliegenden Grundwassers [...] eröffnet, wird ihm die **Teilhabe an einem Gut der Allgemeinheit** verschafft. Er erhält so einen besonderen Vorteil gegenüber all denen, die das Betreffende Gut der Allgemeinheit nicht oder nicht in gleichem Umfang nutzen. Entnimmt er Grundwasser für die öffentliche Wasserversorgung, kann er das Wasser an den Endverbraucher veräußern und erhält so einen **Vermögensvorteil**. Entnimmt er [...] das Grundwasser aus einem Brunnen, so erhält er ebenfalls einen Vermögensvorteil, denn er kann das Wasser zu betrieblichen Zwecken [...] nutzen. [...] Das Gut der Allgemeinheit Grundwasser darf und wird von den Einzelnen aber nicht in gleichem Umfang genutzt. So nutzen die Bf. dieses Gut [...] in der Regel quantitativ wesentlich intensiver als die einzelnen Privathaushalte. Sie erhalten damit einen Vorteil, der durch die Grundwasserentnahmeabgabe ganz oder teilweise abgeschöpft werden kann.“<sup>174</sup>

Zur Frage der Gebührenhöhe, also der Frage, wie hoch die Vorteilsabschöpfung ausfallen darf, hat sich die 1. Kammer des Ersten Senats geäußert. Der Gesetzgeber habe hier einen weiten Spielraum. Die Gebührenbemessung dürfe nicht „in einem groben Missverhältnis zu dem verfolgten Gebührenzweck“ stehen, wovon auszugehen ist wenn der Gesetzgeber „ein gemessen am jeweiligen Nutzungsvorteil in sich schlüssiges, jedenfalls vertretbares System der Gebührenbemessung“ vorsieht.<sup>175</sup>

Diese Grundsätze zu Vorteilsabschöpfungs- oder Ressourcennutzungsgebühren werden in Bezug auf landesrechtliche Wasserentnahmeentgelte seither auch von den Fachgerichten angewendet. Das BVerwG sieht einen „Sondervorteil, der durch das für das Entnehmen von Grundwasser erhobene Entgelt abgeschöpft wird, in der durch eine (wasser-) behördliche Erlaubnis oder durch eine gesetzliche Gestattung eröffneten Möglichkeit der Grundwasserbenutzung“<sup>176</sup>. Das OVG NRW betont ebenfalls in einem Urteil zur Gewässerbenutzung, dass

„kein Rechtsanspruch auf die Erteilung von Erlaubnis und Bewilligung [besteht], weil die Gewässerbenutzung nicht – wie etwa die Bautätigkeit – Ausfluss der Eigentums-  
garantie des Art. 14 Abs. 1 Satz 1 GG [...], anderer Rechte oder der allgemeinen Handlungsfreiheit des Art. 2 Abs. 1 GG ist, denen gegenüber die öffentlich-rechtliche Zulassung lediglich eine der generellen Kontrolle prinzipiell erlaubter Tätigkeiten die-

---

<sup>174</sup> BVerfG, NVwZ 2003, S. 467 (469 f.).

<sup>175</sup> BVerfG, Beschl. v. 20.01.2010, 1 BvR 1801/07 und 1 BvR 1878/07, S. 5 und 7 des Umdrucks.

<sup>176</sup> BVerwG, Beschl. v. 29.19.2007 - 7 B 36.07 -, juris Rn. 9 sowie Urteil vom 28. Juni 2007 - 7 C 3.07 -, juris Rn. 26 f.

nende Schranke darstellt (sog. präventives Verbot mit Erlaubnisvorbehalt). Die Erteilung einer Bewilligung oder Erlaubnis verleiht dem Inhaber vielmehr konstitutiv das Recht bzw. die Befugnis zur Gewässerbenutzung, welche(s) er zuvor – anders als im Verhältnis der Baugenehmigung zur prinzipiellen Baufreiheit – schlicht nicht besaß (sog. repressives Verbot mit rechts- oder befugnisverleihendem Befreiungsvorbehalt).<sup>177</sup>

Jedenfalls im Umgang mit der Gebührenerhebung für die Nutzung der Ressource Wasser als empirisch bedeutendstem Anwendungsfall der Bewirtschaftung knapper Umweltgüter<sup>178</sup> gibt es eine gefestigte Rechtsprechung, dass die Zulässigkeit der Vorteilsabschöpfung konturiert. Demnach muss der Gebührenschuldner im Rahmen eines öffentlich-rechtlichen Nutzungsverhältnisses einen wirtschaftlichen Vorteil aus der Nutzung eines knappen Gutes der Allgemeinheit ziehen, das anderen nicht oder nicht in vergleichbarer Intensität zur Verfügung steht, und auf das er keinen rechtlichen Anspruch hat. Dabei darf der Gesetzgeber nicht mehr abschöpfen als den eigentlichen Vorteil. Dass der Gesetzgeber von dieser Handlungsmöglichkeit jenseits der Ressource Wasser bisher nicht häufiger Gebrauch macht, muss nicht daran liegen, dass sie im Wasserrecht entwickelt wurde; sie ist durchaus auch auf andere Materien übertragbar.<sup>179</sup>

Dies zeigt sich nicht zuletzt in der Rechtsprechung des BVerwG zur kostenpflichtigen Versteigerung von Emissionszertifikaten. Die Versteigerung selbst erfolge zwar im privatrechtlichen Gewand, sei aber als eine nichtsteuerliche Abgabe einzustufen und als solche auch rechtfertigungsbedürftig. Rechtfertigungsfähig sei sie jedenfalls über die Blaupause der schon zum Wasserpfennig entwickelten Kriterien:

„Der Gesetzgeber konnte sich jedenfalls auf den Gedanken der **Vorteilsabschöpfung als Rechtfertigungsgrund** berufen. Für **knappe natürliche Ressourcen** wie das Wasser, die einer öffentlich-rechtlichen Nutzungsregelung unterliegen, ist anerkannt, dass der Staat als **Ausgleich für ihre Nutzung** eine Abgabe erheben darf. Wird dem Einzelnen die Nutzung an einer solchen Ressource eröffnet, so erlangt er einen Sondervorteil gegenüber all denen, die das betreffende Gut nicht oder nicht in gleichem Umfang nutzen dürfen. Es ist gerechtfertigt, diesen Vorteil ganz oder teilweise abzuschöpfen [...]. **Ein Sondervorteil in diesem Sinne wird auch dem Betreiber einer dem**

---

<sup>177</sup> OVG NRW, Urt. v. 09.09.2016, 9 A 938/14, Rn. 51, abrufbar unter: [http://www.justiz.nrw.de/nrwe/ovgs/ovg\\_nrw/j2016/9\\_A\\_938\\_14\\_Urteil\\_20160909.html](http://www.justiz.nrw.de/nrwe/ovgs/ovg_nrw/j2016/9_A_938_14_Urteil_20160909.html).

<sup>178</sup> Siehe ergänzend zur Erhebung einer neuen Kiesabgabe in NRW *Hendler*, Zur Einführung einer Kiesabgabe in Nordrhein-Westfalen, NWVBl 2011, S. 1 ff.

<sup>179</sup> *Wieland*, Die Konzessionsabgaben, Berlin 1991, S. 78 f. sieht das eigentliche Vorbild historisch eher im Bergabgaberecht beim Förderzins, da „[im] Vergleich zu Mineralien [...] Wasser reichlicher zur Verfügung“ stand und hier die „grundsätzlich bestehende Knappheit [...] nicht als so drückend empfunden“ wurde, während „Luft [...] bis in die jüngste Zeit hinein in praktisch unbegrenztem Maße verfügbar“ schien, und stellte damals Anfang der Neunziger Jahre weiter fest: „Die Grenzen der Belastbarkeit der Umwelt allgemein [...] rückt erst allmählich in das allgemeine Bewußtsein. Ihre rechtliche Bewältigung wird erst in Angriff genommen oder steht erst sogar noch bevor. Für diese Aufgabe kann auf die Erfahrungen im Bergrecht zurückgegriffen, insbesondere der Gedanke des Vorteilsausgleichs nutzbar gemacht werden.“

[...] **Treibhausgas-Emissionshandelsgesetz unterfallenden Anlage zuteil**, dem der Staat Emissionsberechtigungen veräußert. Denn eine derartige Anlage darf nur betrieben werden, wenn der Betreiber seiner Pflicht [...] genügt, eine dem Emissionsvolumen seiner Anlage entsprechende Anzahl von Emissionsberechtigungen an die zuständige Behörde abzugeben. **Erst diese Berechtigungen ermöglichen ihm die Nutzung der natürlichen Ressource Luft zum Anlagenbetrieb.**<sup>180</sup>

Die Einschätzung, Luft sei keine knappe Ressource, weist das BVerwG als unzutreffend zurück:

„Zu Unrecht wendet die Revision [...] ein, die Luft sei anders als das Wasser kein knappes Gut, sondern stehe praktisch unbegrenzt zur Verfügung [...]. Dieser Einwand verkennt, dass die Luft nach - nicht zu beanstandender - Einschätzung des europäischen Richtlinien- und des Gesetzgebers wegen ihrer **begrenzten Kapazität, Treibhausgase ohne schädliche Auswirkungen auf das Klima aufzunehmen**, hinsichtlich ihrer Inanspruchnahme durch den Betrieb emittierender Anlagen in vergleichbarer Weise wie das Wasser der **Budgetierung** bedarf; insofern stellt auch sie eine knappe Ressource dar, die als **Anknüpfungspunkt für eine Vorteilsabschöpfung** durch Erhebung eines Entgelts für ihre Nutzung dienen kann.“<sup>181</sup>

Anders als noch das BVerfG in seinem sog. Waldschadensbeschluss<sup>182</sup> stellt das BVerwG zudem fest, dass die Luft zwischenzeitlich in der Tat auch einem öffentlich-rechtlichen Nutzungsverhältnis unterliegt:

„Ebenso wenig greift der Einwand durch, der Gedanke des Vorteilsausgleichs könne mangels einer **staatlichen Bewirtschaftungsordnung** nicht zum Tragen kommen. Eine Bewirtschaftungsordnung dergestalt, dass individuelle Rechte zur Nutzung des betreffenden Umweltmediums durch ordnungsrechtliche Entscheidungen kontingentiert eingeräumt werden, ist nicht Voraussetzung für die Annahme eines abschöpfbaren Sondervorteils. Das Bundesverfassungsgericht hat zur Erhebung von Wasserentnahmeentgelten lediglich ausgeführt, dass sich deren Legitimation aus ihrem Charakter als Vorteilsabschöpfungsabgabe im Rahmen einer öffentlich-rechtlichen Nutzungsregelung ergibt [...]. Eine Nutzungsregelung kann aber unterschiedlich ausgestaltet werden. Neben der hoheitlichen Verleihung begrenzter Nutzungsrechte ist es ebenso denkbar, die **Nutzungsmöglichkeit nicht individuell zu limitieren, sondern an eine Entgeltzahlung zu koppeln**. Diesen Steuerungsmechanismus macht sich das Emissionshandelssystem nicht nur generell durch Verknüpfung der Nutzungsmöglichkeit mit der Abgabe handelsfähiger Zertifikate, sondern auch speziell mit der [...] staatlichen Veräußerung eines Teils der Zertifikate zunutze. Dadurch wird in Anbetracht der **Kontingentierung der Gesamtmenge** auszugebender Zertifikate kein ge-

<sup>180</sup> BVerwG, Urteil vom 10.10.2012, Az. 7 C 9.10, Rn. 21.

<sup>181</sup> BVerwG, Urteil vom 10.10.2012, Az. 7 C 9.10, Rn. 22.

<sup>182</sup> BVerfG, Beschluss v. 26.5.1998 - 1 BvR 22/23/180/88 = NJW 1998, 3264, 3265.

ringerer Schutz bewirkt als durch ordnungsrechtliche Einzelzuteilung. Soweit das Bundesverfassungsgericht in seinem Waldschadensbeschluss aus dem Jahre 1998 [...] noch davon ausgegangen ist, dass das Medium Luft keiner öffentlich-rechtlichen Nutzungsordnung unterliegt, war dies in der Zeit vor Erlass der Emissionshandelsrichtlinie durchaus zutreffend. Eben diese **öffentlich-rechtliche Nutzungsordnung ist durch das Regime des Emissionshandels nunmehr geschaffen** worden.“<sup>183</sup>

#### **d) Anwendbarkeit auf die CO<sub>2</sub>-Bepreisung**

Was bedeutet dies nun für eine CO<sub>2</sub>-Bepreisung? Zunächst ist der Gesetzgeber bei einer nichtsteuerlichen Abgabe – anders als bei der Verbrauchsteuer – nicht darauf festgelegt, nur ein „Gut des ständigen privaten Bedarfs“ in Bezug zu nehmen. Das heißt, eine emittierte Einheit CO<sub>2</sub> kann hier direkt von der Abgabe erfasst werden, ohne den Umweg über das Energieerzeugnis gehen zu müssen.

Will der Gesetzgeber mit einer solchen Bepreisung von CO<sub>2</sub> gerade erreichen, dass der Abgabenschuldner seine Emissionen zurückfährt, spricht viel dafür, dass es sich dann um eine Lenkungsabgabe handelt, die jedenfalls nach der Rechtsprechung des Ersten Senats des BVerfG nicht den Kriterien der Sachnähe der Abgabepflichtigen und der gruppennützigen Verwendung unterliegt.

Hat die Abgabe primär einen Finanzierungszweck oder dient sie – so jedenfalls der Zweite Senat – zumindest auch der Einnahmenerzielung, wäre eine Finanzierungsverantwortung der verpflichteten Gruppe über das Kriterium der Sachnähe ebenso erforderlich wie eine gruppennützige Verwendung der Mittel. Würden die Mittel verwendet, um aus Klimaschutzgründen eine CO<sub>2</sub>-freie Energieversorgung zu fördern, lässt sich die Sachnähe der Energieerzeuger, die noch CO<sub>2</sub> emittieren, und damit die Finanzierungsverantwortung mithilfe des Verursachungs- und Vorsorgeprinzips gut begründen. Selbst bei einer Inanspruchnahme der Endverbraucher wie beim Kohlepfennig, der damals vom BVerfG mangels ihrer individuellen Verantwortung für die Struktur der Energieversorgung gekippt wurde,<sup>184</sup> kann heute – fast ein Vierteljahrhundert später – eine andere Beurteilung angezeigt sein.<sup>185</sup>

Bei der gruppennützigen Verwendung ist zu beachten, dass die eingenommenen Mittel nicht unmittelbar den Abgabenschuldnern zugutekommen müssen. Denn wenn die Sachnähe und die Finanzierungsverantwortung der Gruppe der Abgabepflichtigen gegeben ist, wirkt die zweckentsprechende Verwendung des Aufkommens zugleich gruppennützig, indem es die Gesamtgruppe der Abgabenschuldner von einer ihrem Verantwortungsbereich zuzurech-

---

<sup>183</sup> BVerwG, Urteil vom 10.10.2012, Az. 7 C 9.10, Rn. 23.

<sup>184</sup> In BVerfGE 91, S. 186 (206) hieß es noch, das Interesse an einer Stromversorgung sei „heute so allgemein wie das Interesse am täglichen Brot“.

<sup>185</sup> Siehe etwa das obiter dictum des LG Stuttgart, ree 2013, S. 54 (56): „Konnte in der [...] vor nahezu 20 Jahren ergangenen Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts zum sog. ‚Kohlenpfennig‘ noch davon ausgegangen werden, dass die Art der Stromproduktion für den Stromverbraucher unerheblich ist [...], so dürfte sich die Interessenlage inzwischen dahingehend gewandelt haben, dass die Stromerzeugung unter Einsatz erneuerbarer Energien auch zu einem Anliegen gerade der Stromkunden geworden ist [...]“.

nenden Aufgabe entlastet. Das heißt, eine Verwendung der Einnahmen zugunsten einer CO<sub>2</sub>-freien Energieversorgung würde eine gruppennützige Verwendung insoweit sicherstellen. Bezieht man nur Stromerzeuger in die Abgabe ein, stellt sich die Frage, ob die Mittel auch im Wärme- und Verkehrssektor eingesetzt werden könnten, ohne dass die Gruppennützigkeit verloren ginge. Sicher ließe sich das argumentieren mit der Begründung, dass es eine sektorübergreifende Verantwortung für die CO<sub>2</sub>-Senkung in jedem Nutzungspfad von Energie gibt und Stromanwendungen zudem auch im Wärme- und Verkehrsbereich künftig deutlich zunehmen werden. Einen geringeren Begründungsaufwand erfordert freilich eine Lösung, die dann auch die Emittenten in den Bereichen Wärme und Verkehr in den Verantwortungsbereich aufnimmt oder aber die Mittel nur für eine CO<sub>2</sub>-freie Stromerzeugung verwendet. Eine völlig freie Verwendung der Mittel wäre hier – anders als bei einer Steuer – hingegen nicht möglich.

Der Typus der Vorteilsabschöpfungsabgabe schließlich eröffnet auch die Möglichkeit, ohne die jeweiligen Anforderungen an Sonderabgaben eine Finanzierungsverantwortung für CO<sub>2</sub>-Emittenten zu schaffen. Die sog. Deponiefunktion der Atmosphäre, in die das CO<sub>2</sub> entweicht, ist aus Klimaschutzgründen begrenzt und somit ein knappes Gut der Allgemeinheit, auf dessen Nutzung per se kein Anspruch besteht. Ein öffentlich-rechtliches Nutzungsverhältnis, das die Rechtsprechung voraussetzt, besteht insoweit jedenfalls für diejenigen Anlagenbetreiber, die dem ETS unterliegen. Diese Anlagen könnten also in eine Vorteilsabschöpfungsabgabe im Sinne einer Ressourcennutzungsgebühr einbezogen werden. Bei der Festsetzung der Abgabenhöhe muss der Gesetzgeber dann beachten, dass diese nicht in einem groben Missverhältnis zu dem Nutzungsvorteil steht, er muss also ein schlüssiges und jedenfalls vertretbares System schaffen. Sicherlich ist dabei die – wenn auch marginale – Vorbelastung der Emissionen durch den ETS zu berücksichtigen.<sup>186</sup>

Es zeigt sich also, dass im Rahmen der nichtsteuerlichen Abgaben für den Gesetzgeber mehrere Möglichkeiten bestehen, CO<sub>2</sub>-Emissionen zu bepreisen. Je nachdem, für welchen der skizzierten Ansätze er sich ggf. entscheiden würde, ist bei deren Ausgestaltung im Einzelnen darauf zu achten, dass die von der Rechtsprechung konturierten Anforderungen tatsächlich auch eingehalten werden – dies gilt insbesondere beim Zuschnitt der in die Verantwortung genommenen Gruppe und bei der Verwendung der Mittel.

---

<sup>186</sup> In Bezug auf die in der letzten Legislatur nicht umgesetzte Klimaabgabe schreibt die DEHSt, Rechtliche Bewertung des Klimaschutzbeitrages – Diskussionsbeitrag, Berlin, Juni 2015, S. 9, daher zurecht: „Geht man davon aus, dass die Erhebung des Klimabeitrags [...] eine nichtsteuerliche Abgabe darstellt, die einer besonderen Rechtfertigung bedarf, wäre diese [...] in der Abschöpfung des Nutzungsvorteils zu sehen. Zwar ist zu berücksichtigen, dass durch die reguläre Abgabepflicht des Emissionshandelssystems bereits eine Abschöpfung erfolgt. Durch den Klimabeitrag wird jedoch gegenüber dem EU-ETS das verschärfte nationale Minderungsziel von 40 % im Jahr 2020 verfolgt. Insofern lässt sich die zusätzliche über den Emissionshandel hinausgehende Abschöpfung der Nutzungsvorteile mit dem nationalen Minderungsziel rechtfertigen.“

### III. Vereinbarkeit mit Grundrechten

Egal, für welche konkrete Handlungsform sich der Gesetzgeber bei einer möglichen CO<sub>2</sub>-Bepreisung ggf. entscheiden mag, er muss immer eine Ausgestaltung wählen, die grundrechtskonform ist. Während die Zulässigkeitskriterien der nichtsteuerlichen Abgaben – wie gerade gesehen – durch die Rechtsprechung eine spezifisch konturierte Ausformung erhalten haben, deren Einhaltung für Einzelne über ihre Grundrechte auch rügefähig sind, ist die als voraussetzungslos geltende Steuer in ein weniger enges Korsett eingebunden. Doch gibt es auch hier bestimmte grundrechtliche Grenzen zu beachten.

So verlangt das im Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG wurzelnde Gebot der Belastungsgleichheit, dass Steuerverpflichtete mit gleicher Leistungsfähigkeit grundsätzlich auch gleich hoch besteuert werden: Dem genügt der Gesetzgeber, wenn er Steuerpflichtige bei gleicher Leistungsfähigkeit wesentlich gleichen Besteuerungsmaßstäben unterstellt.<sup>187</sup> Das Gebot der Folgerichtigkeit verlangt ergänzend, dass die getroffene Belastungsentscheidung im Sinne der Belastungsgleichheit der Steuerpflichtigen auch folgerichtig umgesetzt wird,<sup>188</sup> insbesondere durch die Anwendung eines sachgerechten Bemessungs- und Differenzierungsmaßstabs.<sup>189</sup> Ausnahmen von diesen Grundsätzen müssen durch einen besonderen sachlichen Grund gerechtfertigt werden.<sup>190</sup> Dieser kann – das ist hier von besonderem Interesse – auch in der Verfolgung außerfiskalischer Lenkungsziele liegen.<sup>191</sup>

Dabei ist die Erhebung von Lenkungssteuern zulässig,<sup>192</sup> wenn der Lenkungszweck von einer erkennbaren gesetzgeberischen Entscheidung getragen wird<sup>193</sup> und sich widerspruchsfrei in das sonstige Regelungsregime einfügt.<sup>194</sup> Das BVerfG verlangt weiter, dass der Lenkungszweck mit hinreichender Bestimmtheit tatbestandlich vorgezeichnet und gleichheitsgerecht ausgestaltet sein muss.<sup>195</sup> Die bloße Erzielung einer Erhöhung der Einnahmen ist unzureichend.<sup>196</sup>

---

<sup>187</sup> BVerfGE 75, S. 108 (157); 105, S. 73 (126); 112, S. 268 (279).

<sup>188</sup> BVerfGE 84, S. 239 (271); 93, S. 121 (136); 99, S. 88 (95); 99, S. 280 (290); 117, S. 1 (31); 121, S. 108 (120); 127, S. 224 (245).

<sup>189</sup> UBA (Hrsg.), Konzepte für die Beseitigung rechtlicher Hemmnisse des Klimaschutzes im Gebäudebereich (2013), S. 84.

<sup>190</sup> BVerfGE 99, S. 88 (95); 99, S. 280 (290).

<sup>191</sup> BVerfGE 27, S. 58.

<sup>192</sup> BVerfGE 98, S. 83 (97): „Das Rechtsstaatsprinzip und die bundesstaatliche Kompetenzordnung verpflichten alle rechtsetzenden Organe, ihre Regelungen jeweils so aufeinander abzustimmen, daß den Normadressaten nicht gegenläufige Vorschriften erreichen, die Rechtsordnung also nicht aufgrund unterschiedlicher Anordnungen widersprüchlich wird.“ Dieser Grundsatz ist auch anwendbar bei Regelungen mit bloßer Lenkungswirkung, vgl. BVerfGE 98, S. 106 (119). Siehe dazu auch BVerfGE 85, S. 238 (244); 99, S. 280 (296); 105, S. 73 (112); 117, S. 1 (31).

<sup>193</sup> BVerfGE 105, S. 73 (112 f.); 110, S. 274 (293); 116, S. 164 (182).

<sup>194</sup> Kube, in: Epping/Hillgruber (Hrsg.), Grundgesetz Kommentar, 2. Auflage, München 2013, Art. 105 Rn. 9 m.w.N.

<sup>195</sup> Heintzen, in: Münch/Kunig (Hrsg.), Grundgesetz Kommentar, Bd. 2, 6. Auflage, München 2012, Art. 105 Rn. 13 unter Hinweis auf BVerfGE 93, S. 121 (148); 99, S. 280 (296).

<sup>196</sup> BVerfGE 126, S. 268 (278, 281).

Gewährt der Gesetzgeber bestimmten Normadressaten Ermäßigungen, müssen sich diese ebenfalls am Maßstab des Gleichbehandlungsgebots messen lassen. Das heißt, es muss einen triftigen Sachgrund für die Ungleichbehandlung geben, sofern die Begünstigten derselben Vergleichsgruppe angehören wie die Nichtbegünstigten.<sup>197</sup> Die Schaffung von gesetzlichen Ausnahme- und Ermäßigungstatbeständen kann bei den Betroffenen unter Umständen zu einer Vertrauensschutzbildung führen. Zwar hat das BVerfG geurteilt, dass

„[d]er Bürger [...] grundsätzlich **nicht darauf vertrauen** kann, dass der Gesetzgeber steuerliche **Vergünstigungen**, die er bisher mit Rücksicht auf bestimmte Tatsachen oder Umstände, etwa aus konjunkturpolitischen Erwägungen, gewährt hat, **immer und uneingeschränkt auch für die Zukunft aufrechterhalten** werde“.<sup>198</sup>

Doch kann der Gesetzgeber insbesondere bei Übergangsvorschriften im Sinne des Vertrauensschutzes auch an Entscheidungen gebunden sein, die er eigentlich gerne revidieren würde:

„Enttäuscht der Gesetzgeber das **Vertrauen in den Fortbestand einer befristeten Übergangsvorschrift**, die er aus Vertrauensschutzgründen erlassen hat, indem er sie vor Ablauf der ursprünglich vorgesehenen Frist zu Lasten der Berechtigten beseitigt, so ist dies jedenfalls unter dem Gesichtspunkt des rechtsstaatlichen Vertrauensschutzes nur unter besonderen Anforderungen möglich. [...] Mit dieser Regelung hat der Gesetzgeber einen **besonderen Vertrauenstatbestand** geschaffen. [...] Um [diesen] vorzeitig aufzuheben, genügt es nicht, dass sich die für den Erlass der Übergangsregelung ursprünglich maßgeblichen Umstände geändert haben. Es müssen darüber hinaus – vorausgesetzt, dass Interesse der Betroffenen ist schutzwürdig und hat hinreichendes Gewicht – schwere Nachteile für wichtige Gemeinschaftsgüter zu erwarten sein, falls die geltende Übergangsregelung bestehen bleibt.“<sup>199</sup>

Gerade bei der Konfiguration von Übergangsvorschriften für Begünstigungen ist der Gesetzgeber zu einer besonderen Sensibilität angehalten, wobei das europäische Beihilferecht hier im Zweifel das letzte Wort hat.

## E. Fazit

Als Fazit der vorstehenden Auswertung des einschlägigen Rechtsrahmens lässt sich von den als möglich aufgezeigten Optionen keine singulär herausgreifen, die sich für die rechtliche Umsetzung einer CO<sub>2</sub>-Bepreisung in Deutschland von vornherein aufdrängen würde. Der vom Gesetzgeber zu beschreitende Weg gleicht eher – jedenfalls für den hier betrachteten Stromsektor – einem Parcourslauf, auf dem er bald einem europa- und bald einem verfas-

---

<sup>197</sup> Jarass, in: Pieroth/ders. (Hrsg.), Grundgesetz Kommentar, 14. Auflage, München 2016, Art. 3 GG Rn. 14 f.

<sup>198</sup> BVerfGE 48, S. 403 (416).

<sup>199</sup> BVerfGE 102, S. 68 (97).

sungsrechtlich bedingten Hindernis ausweichen muss. Diesen Parcours einmal durchzulaufen, ist aber durchaus erhellend, um die sich immer noch vielgestaltig ergebenden Handlungsoptionen besser bewerten zu können:

Die Bepreisung nur von CO<sub>2</sub> nach britischem Vorbild ist zwar europarechtlich zulässig, in Gestalt einer Verbrauchsteuer aber verfassungsrechtlich nicht möglich, sofern das **Grundgesetz** insoweit nicht **geändert** wird.

Wechselt man daraufhin auf die **Besteuerung des Energieprodukts anhand seiner CO<sub>2</sub>-Intensität**, muss man die Vorgaben der Energiesteuer-Richtlinie beachten. Diese bietet bei Strom immerhin die Möglichkeit einer anhand der CO<sub>2</sub>-Intensität **gestaffelten Output- und kumulativen Inputbesteuerung**.

Bei nach der Erzeugungsart **gestaffelten Stromsteuersätzen** muss Stromimporten im europäischen Binnenmarkt aber die Möglichkeit eingeräumt werden, ihre Herkunft nachzuweisen, um bei gleichen Voraussetzungen in den Genuss derselben (niedrigen) Steuersätze kommen zu können, wie der inländisch erzeugte Strom. Das erfordert ein komplexes **Nachweisverfahren** mit einem hohen administrativen Aufwand.

Setzt man die Verbrauchsteuer hingegen beim einfacher zu erfassenden **Primärenergieträger** an, erfolgt die Erhebung sinnvollerweise **beim verstromenden Unternehmen**. Das aber ist – stuft man die fossilen Energieträger unter restriktiver Auslegung der neuen Judikatur des BVerfG tatsächlich als „reine Produktionsmittel“ ein – verfassungsrechtlich nur ausnahmsweise möglich, nämlich aus Vereinfachungsgründen und zur Wahrung einer geschlossenen, systemgerechten Besteuerung. Die Begründung, dass eine grenzüberschreitende Herkunftszertifizierung zur Umsetzung gestaffelter Stromsteuersätze für eine systemgerechte Besteuerung einen zu hohen Überwachungsaufwand generiert und ggf. umgehungs- oder betrugsanfällig ist, wäre hier gerade erforderlich um dazulegen, dass die Verbrauchsteuer ausnahmsweise nicht beim Endverbraucher, sondern schon beim Unternehmen erhoben werden muss. Denkbar wäre hier auch eine Erfassung am Kraftwerksausgang.

Sorgt man sich um einen Wasserbetteffekt, der ein Ausweichen der Stromerzeugung in (Nachbar-)länder ohne CO<sub>2</sub>-Bepreisung samt CO<sub>2</sub>-intensiven Reimporten beschreibt, könnte es naheliegen, **Graustrom** – egal ob importiert oder nicht – mit einem **angemessenen Einheitssteuersatz** zu belegen, im Rahmen des Beihilferechts hingegen **Grünstrom komplett von der Stromsteuer zu befreien**. Die Energiesteuer-RL gestattet dies und ermöglicht über eine Differenzierung innerhalb des Grünstromsegments nach hier vertretener Ansicht sogar eine Konfiguration, die im Groben dem vom EEG gewollten Kraftwerkspark entspricht. Stromimporteure mit entsprechenden Herkunftsnachweisen hätten so einen Anreiz, vor allem denjenigen Grünstrom nach Deutschland zu importieren, der von der Stromsteuer befreit ist. In welchem Umfang dies ggf. geschieht, hängt nicht zuletzt von der Preisdifferenz ab, die über die Steuerbefreiung erreicht werden kann.

Würde sich der Gesetzgeber komplett gegen eine Verbrauchsteuer entscheiden, etwa weil ihm der Begründungsaufwand für die Erhebung beim Unternehmen zu hoch ist oder weil ihm die Etablierung eines verlässlichen Nachweissystems zu kompliziert ist, bliebe ihm noch der Weg über eine **nichtsteuerliche Abgabe**. Anders als bei der Verbrauchsteuer, könnte er damit direkt CO<sub>2</sub>-Emissionen bepreisen, wäre aber nicht frei in der Entscheidung, wie die eingenommenen Mittel verwendet werden. Bei einer Sonderabgabe, die zumindest auch immer einen Finanzierungszweck hat, der mit der Sachnähe der in die Pflicht genommenen Gruppe gerechtfertigt werden muss, müsste das Aufkommen für eine CO<sub>2</sub>-freie Energieversorgung eingesetzt werden. Ohne eine solche gruppennützige Verwendung kommt eine **Vorteilsabschöpfungsabgabe** oder Ressourcennutzungsgebühr nach Vorbild des „Wasserpfe-nigs“ aus. Wegen des dafür vorausgesetzten öffentlich-rechtlichen Nutzungsverhältnis kommen dafür jedenfalls CO<sub>2</sub>-Emittenten in Betracht, die dem ETS unterliegen.

Für welche der aufgezeigten Handlungsoptionen sich der Gesetzgeber ggf. entscheiden mag, ist damit als solches keine rein rechtlich zu beantwortende Frage mehr, sondern hängt auch stark von dem Maß an Begründungs- und Ausgestaltungsaufwand ab, den er bereit ist, darauf zu verwenden.