



Zur finanzverfassungsrechtlichen Zulässigkeit eines nationalen Zertifikatehandels für CO₂-Emissionen aus Kraft- und Heizstoffen

Berlin, den 06.09.2019

Rechtswissenschaftliches Kurzgutachten

Von

Prof. Dr. jur. Stefan Klinski

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

und

Friedhelm Keimeyer

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

Inhalt

1. Einleitendes.....	3
1.1. Aufgabenstellung	3
1.2. Sachverhalt / Prüfungsgegenstand.....	3
2. Finanzverfassungsrechtliche Grundlagen.....	4
3. Zulässigkeit als Vorteilsabschöpfungsabgabe	6
3.1. Einordnung des bestehenden EU-Emissionshandels	6
3.2. Einordnung eines auf Kraft- und Heizstoffe bezogenen Zertifikatehandels.....	7
4. Zulässigkeit als Steuer	11
4.1. Zulässigkeit als neue Verbrauchsteuer.....	12
4.2. Zulässigkeit als Komponente der Energiesteuer.....	14
5. Zusammenfassung.....	17

1. Einleitendes

1.1. Aufgabenstellung

Gegenstand dieses Gutachten ist das aktuell in der Politik diskutierte Modell der Einführung eines nationalen Zertifikatehandels zur Bepreisung von CO₂-Emissionen in den Verursachungsbereichen Verkehr und Gebäude, für das erwogen wird, den Zertifikaten einen Festpreis zu geben.

Konkreter Anlass dieses ohne Auftrag Dritter erstellten Gutachtens ist der Umstand, dass ein solches Modell bisher von keiner Seite juristisch auf seine Machbarkeit hin untersucht worden ist, vor einer politischen Entscheidung für ein bestimmtes Instrument zur CO₂-Bepreisung in den genannten Verursachungsbereichen jedoch Klarheit darüber bestehen sollte, mit welchen verfassungsrechtlichen Risiken die verschiedenen in Betracht kommenden Instrumentenoptionen jeweils verbunden sind.

Für das Modell eines CO₂-Zuschlags zur Energiesteuer haben die Verfasser bereits ein entsprechendes Rechtsgutachten vorgelegt. Es kommt zu dem Ergebnis, dass die Einführung eines solchen Zuschlags keinen ernstlichen verfassungsrechtlichen Bedenken unterliegt, sofern die CO₂-Emissionen nicht als Gegenstand der Steuer herangezogen werden, sondern lediglich als Bemessungsgrundlage für den Zuschlag.¹

Mit dem vorliegenden Gutachten soll auch für den alternativ dazu diskutierten Vorschlag der Einführung eines nationalen Emissionshandels in den genannten Wirkungsbereichen das verfassungsrechtliche Risiko untersucht werden. Dabei konzentriert sich das Gutachten aus Zeitgründen auf die besonders bedeutsame finanzverfassungsrechtliche Seite, lässt also andere verfassungsrechtliche Problemstellungen sowie die Vereinbarkeit mit dem EU-Recht außen vor.

1.2. Sachverhalt / Prüfungsgegenstand

Das aktuell diskutierte Modell eines Zertifikatehandels für die Emissionen aus den Verursachungsbereichen Verkehr und Gebäude lässt sich in seinen Grundzügen wie folgt beschreiben:

- Für die CO₂-Emissionen aus den Verursachungsbereichen Verkehr und Gebäude wird auf nationaler Ebene ein Zertifikatehandelssystem eingerichtet. Der Anwendungsbereich ist praktisch identisch mit demjenigen der Energiesteuer auf Kraftstoffe (= Bereich Verkehr) und auf Heizstoffe (= Bereich Gebäude).
- Im Unterschied zu dem bereits existierenden Emissionshandel für die CO₂-Emissionen aus Industrieanlagen, dessen Strukturen europarechtlich vorgegeben sind, sollen hier jedoch nicht die direkten Verursacher der Emissionen dazu verpflichtet werden, ausreichende Zertifikate zu erwerben. Das wären in diesem Falle diejenigen, die Kraftstoffe oder Heizstoffe verbrennen, also die letztverbrauchenden Konsumenten der emittierenden Energieprodukte. Vielmehr soll die Pflicht zum Erwerb der Zertifikate vorverlagert werden auf diejenigen Unternehmen, welche die betreffenden Energie Produkte in den Verkehr bringen, praktisch also auf die Mineralöl- und Gasunternehmen („Upstream-Emissionshandel“). Diese würden die finanziellen Belastungen aus dem Erwerb der Zertifikate über ihre Verkaufspreise auf die Endverbraucher abwälzen. Insofern würde das

¹ Klinski/Keimeyer: Zur verfassungsrechtlichen Zulässigkeit eines CO₂-Zuschlags zur Energiesteuer, Rechtsgutachten vom 19.08.2019. Abrufbar unter: <https://www.oeko.de/fileadmin/oekodoc/CO2-Zuschlag-zur-Energiesteuer.pdf>; siehe zum Ganzen auch Klinski/Keimeyer: Die Besteuerung von CO₂ und andere Umweltgaben im Lichte des Finanzverfassungsrechts, in: NVwZ 2019, Heft 18/2019 (erscheint in Kürze).

System demjenigen der Energiesteuer gleichen. Dementsprechend könnte der Erwerb der Zertifikate auch direkt mit der Erhebung der Energiesteuer gekoppelt werden.

- Ein weiterer Unterschied zu dem existierenden, direkt verursachungsbezogenen Emissionshandel für Industrieanlagen soll darin liegen, dass die Zertifikate zu einem Festpreis erworben werden können. Das ist nur möglich, wenn anders als beim Emissionshandel für Industrieanlagen keine Obergrenze für die Menge der in einem bestimmten Zeitraum (zum Beispiel einem Jahr) verfügbaren Zertifikate („Cap“) festgeschrieben wird. Denn anderenfalls würde sich ein Knappheitspreis bilden, dessen Höhe schwer kalkulierbar wäre, sodass es zu erheblichen und sozial problematischen Preissprüngen kommen könnte.

Mit der Einführung eines derartigen Instruments würde der deutsche Gesetzgeber finanzverfassungsrechtlich Neuland betreten. In der vorliegenden Ausarbeitung soll geprüft werden, welche Risiken damit verbunden sein könnten.

Hierfür werden nachfolgend im ersten Schritt die finanzverfassungsrechtlichen Grundlagen zur Zuordnung von verschiedenen Abgabenarten dargestellt, bevor im Einzelnen geprüft wird, ob ein solches System (wie der existierende Zertifikatehandel für Emissionen aus Industrie- und Energieanlagen) den zulässigen „Vorteilsabschöpfungsabgabe“ zugeordnet werden oder eine Einordnung als zulässige Regelung steuerlicher Art in Betracht kommen kann.

2. Finanzverfassungsrechtliche Grundlagen

Mit dem hier erörterten Instrument entsteht für bestimmte Unternehmen die Verpflichtung, für die von ihnen an Dritte veräußerten Kraft- und Heizstoffe eine Geldleistung an den Staat zu erbringen, mit der die bei der Verbrennung der Stoffe durch die Dritten entstehenden CO₂-Emissionen finanziell entgolten werden. Diese Geldleistung ist zweifellos eine „Abgabe“ im verfassungsrechtlichen Sinne, weil sie in einen öffentlichen Haushalt fließt.² Es muss jedoch geklärt werden, um welche Art von Abgabe es sich handelt. Je nachdem, welche Art von Abgabe (steuerliche oder nichtsteuerliche Abgabe, ggf. Unterart) vorliegt, ergeben sich daraus unterschiedliche Konsequenzen – zum einen hinsichtlich der Voraussetzungen für die Zulässigkeit, zum anderen für die Frage nach der Gesetzgebungskompetenz.

Das BVerfG betrachtet die Bundesrepublik als „Steuerstaat“, worunter es einen Staat versteht, der seine Aufgaben in erster Linie aus Steuermitteln zu finanzieren habe.³ Das Gericht leitet dies daraus ab, dass das Grundgesetz (GG) in Art. 105 und 106 GG ausschließlich Steuern als Einnahmequellen ausdrücklich vorsieht. Die Konsequenz ist, dass an den Staat zu entrichtende Abgaben, die ihrerseits *nicht* den Charakter von Steuern tragen, nur unter bestimmten Voraussetzungen zulässig sind (z.B. Gebühren/Entgelte oder Sonderabgaben).

Aus dem Zusammenspiel von Art. 105 und 106 GG leitet das BVerfG ab, dass der Bund keine neuen Steuerarten „erfinden“ dürfe, also keine Steuern, die ihrem Typus nach nicht bereits im GG vorgesehen sind. Das war lange Zeit umstritten⁴, wurde durch das BVerfG im Jahr 2017 jedoch in seinem Beschluss zur Kernbrennstoffsteuer eindeutig geklärt.⁵ Innerhalb der im GG aufgeführten

² Der Begriff „Abgaben“ ist der Oberbegriff für an den Staat zu entrichtende Geldleistungen (einerseits Steuern, andererseits nichtsteuerliche Abgaben), die nicht privatrechtlicher Natur sind (wie etwa beim Kaufpreis).

³ BVerfGE 93, 319, 342 (Wasserpfennig); BVerfGE 91, 186, 201 (Kohlepfennig); BVerfGE 82, 159, 178 (Absatzfonds); BVerfGE 78, 249, 266 f. (Fehlbelegungsabgabe).

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

⁵ Dezidiert BVerfGE 145, 171 = NVwZ 2017, 1037 (Kernbrennstoffsteuer), Rn. 58 ff. sowie Ls.3.

Typusgruppen von Steuern ist es jedoch grundsätzlich möglich, neue Steuern zu erheben. In den Leitsätzen des Beschlusses zur Kernbrennstoffsteuer heißt es dazu:

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

Das BVerfG begründet das Verbot der Erfindung neuer „Steuertypen“ diese Einschränkung insbesondere mit zwei Gesichtspunkten. Zum einen argumentiert es systematisch, dass das GG für neue Steuerarten nicht regelt, wer die Erträge erhält, für eine neue Steuerart also eine Regelungslücke im GG entstünde.⁶ Zum anderen argumentiert es mit dem Sinn und Zweck von Art. 105 und 106 GG, der darauf ausgerichtet sei, verbindlich zu regeln, wer die jeweiligen Einnahmen erhält (Bund, Länder oder Gemeinden): Würde der Bund neue Steuerarten erfinden können, so würde die in den Artikeln 105 und 106 GG austarierte föderale Balance der Aufteilung der Steuereinnahmen zwischen Bund, Ländern und Gemeinden gefährdet.

Von einer Steuer ist grundsätzlich auszugehen, wenn es sich um eine Abgabe handelt, die in den allgemeinen Haushalt geht und die nicht für als Gegenleistung für eine individualisierbare staatliche Leistung fungiert, in diesem Sinne also voraussetzungslos zu entrichten ist.⁷ Dabei betont das BVerfG in einer Reihe von Entscheidungen, dass es nicht auf die Bezeichnung durch den Gesetzgeber ankomme. Maßgebend ist vielmehr allein der materielle Kern der jeweiligen Regelung.⁸

Nach der Rechtsprechung des BVerfG können folgende Fallgruppen nichtsteuerlicher Abgaben als anerkannt angesehen werden:

- *Abgaben mit Entgeltcharakter* (gegenleistungsbezogene Abgaben). Als unproblematisch betrachtet das BVerfG von vornherein Geldleistungspflichten, bei denen es um das Entgelten von staatlichen Leistungen geht – wie etwa bei Gebühren und Beiträgen oder bei einer Maut. Hier stehen sich Leistung und Gegenleistung gegenüber. Solche „gegenleistungsbezogenen Abgaben“ sollen sich aus sich selbst heraus rechtfertigen und daher keiner Erwähnung im GG bedürfen.⁹
- *Ausgleichsabgaben*. Als ausnahmsweise zulässig erkennt das BVerfG auch nicht ausdrücklich vorgesehene Geldleistungspflichten an, bei denen es um den Ausgleich von durch den Staat gewährten Vorteilen geht, die darin bestehen, dass die Zahlenden eine an sich bestehende sachliche Verpflichtung nicht erfüllen, also einen finanziellen Ausgleich für deren Nichterfüllung erbringen. So liegt es beispielsweise bei naturschutzrechtlichen Ausgleichsabgaben,¹⁰ der Fehlbelegungsabgabe in der Wohnungswirtschaft,¹¹ der bauordnungsrechtlichen Stellplatzablösung¹² oder der Schwerbehindertenabgabe.¹³

⁶ Ausführlich BVerfGE 145, 171 = NVwZ 2017, 1037 (Kernbrennstoffsteuer), Rn. 80 ff.

⁷ BVerfGE 124, 235, 243 = NVwZ 2010, 35 (BaFin-Umlagen), Rn. 17, 20.

⁸ BVerfGE 55, 274, 304 f. (Berufsausbildungsabgabe); BVerfGE 67, 256, 276 (Investitionshilfegesetz); BVerfGE 92, 91, 114 (Feuerwehrabgabe).

⁹ Eingehend BVerfGE 93, 319, 343 ff. m.w.N. = NVwZ 1996, 469 (Wasserpfennig).

¹⁰ BVerfGE 74, 308, 310 ff. = NVwZ 1986, 832 (Ausgleichsabgabe).

¹¹ BVerfGE 78, 249, 266 ff. = NVwZ 1988, 2529 (Fehlbelegungsabgabe).

¹² BVerfG NVwZ 2009, 837 (Stellplatzablösung).

- *Abschöpfungsabgaben / Zahlungspflichten* in Bewirtschaftungssystemen. Eine den Abgaben mit Entgeltcharakter ähnliche Abgabenart sind Geldleistungen, die innerhalb staatlicher Bewirtschaftungssysteme für die Nutzung von an sich öffentlichen Gütern zu erbringen sind. Die Besonderheit liegt hier darin, dass der Staat im ersten Schritt ein Bewirtschaftungsregime errichtet (das für sich genommen zulässig sein muss) und dann im zweiten Schritt regelt, dass die Nutzung des betreffenden Guts nur gegen eine Geldleistung gewährt wird, der mit der Nutzung verbundene Vorteil also finanziell abgeschöpft wird. Die Möglichkeit hierzu hat das BVerfG in seiner sog. Wasserpfeffig-Entscheidung bejaht.¹⁴ Für den existierenden Emissionshandel ist davon nach der Rechtsprechung des BVerwG ebenfalls auszugehen.¹⁵ Diese Einordnung wurde im Jahr 2018 durch das BVerfG ausdrücklich bestätigt.¹⁶

Als grundsätzlich nicht bzw. nur unter sehr engen Voraussetzungen zulässig gelten demgegenüber nichtsteuerliche Abgaben, mit denen eine spezielle Aufgabe finanziert werden sollen („Sonderabgaben im engeren Sinne“).¹⁷ Hierzu zählen insbesondere Abgaben an einen vom allgemeinen Haushalt unabhängigen Fonds.¹⁸ Sie sind – sofern sie nicht schon als Abgabe mit Ausgleichs- oder Abschöpfungsfunktion zulässig sind – nach der Rechtsprechung des BVerfG nur zulässig, wenn drei Kriterien erfüllt sind: Erstens muss die Gruppe der Zahlungspflichtigen homogen sein (Gruppenhomogenität), zweitens müssen die Belasteten für die Aufgabe eine gemeinsame Verantwortung tragen (Gruppenverantwortung), und drittens müssen die Einnahmen zum Nutzen der belasteten (Gesamt-) Gruppe verwendet werden (Gruppennützigkeit).¹⁹

3. Zulässigkeit als Vorteilsabschöpfungsabgabe

Das hier erörterte Instrument wird in der Diskussion als „Emissionshandel“ bezeichnet. Allerdings steht das BVerfG – wie bereits erwähnt – auf dem Standpunkt, dass es für die finanzverfassungsrechtliche Zuordnung auf die jeweils gewählte Bezeichnung nicht ankomme, sondern allein der materielle Kern, also das Wesen des Instruments entscheidend sei.

Die Bezeichnung als Emissionshandel legt es nahe, für das hier erörterte Instrument anzunehmen, dass es finanzverfassungsrechtlich wie der bereits existierende Emissionshandel für Industrie- und Energieanlagen einzuordnen ist. Tatsächlich bestehen mit diesem auch gewisse Ähnlichkeiten, andererseits aber auch Unterschiede. Wesentliche Unterschiede liegen zum einen darin, dass nicht die eigentlichen Verursacher der Emissionen als Verpflichtete adressiert werden, sondern deren Energielieferanten, zum anderen darin, dass es in dem hier vorgesehenen System an einer Obergrenze für die Gesamtmenge an verfügbaren Emissionszertifikaten fehlt.

3.1. Einordnung des bestehenden EU-Emissionshandels

Das Bundesverfassungsgericht ordnet die Veräußerungserlöse für die Zertifikate aus dem Emissionshandel für Industrieanlagen ausdrücklich als „Vorteilsabschöpfungsabgabe im Rahmen ei-

¹³ BVerfGE 57, 139, 165 ff. = NJW 1981, 2107 (Schwerbehindertenabgabe).

¹⁴ BVerfGE 93, 319, 343 ff. m.w.N. = NVwZ 1996, 469 (Wasserpfeffig).

¹⁵ Das BVerwG spricht zurückhaltender davon, die Pflicht zum Kauf von Zertifikaten sei „wie“ eine Abschöpfungsabgabe einzuordnen. Vgl. BVerwG, NVwZ 2013, 587, 588 f., insb. Rn. 19 ff.

¹⁶ BVerfG, Beschl. v. 5.3.2018 – 1 BvR 2864/13 = NVwZ 2018, 972 (Zuteilungskürzungen im Emissionshandel).

¹⁷ Der Begriff „Sonderabgabe“ wird in der Lit. nicht einheitlich verwendet. Das BVerfG spricht von „Sonderabgaben im engeren Sinne“ in seinem Beschl. zur Stellplatzablösung (BVerfG NVwZ 2009, 837/837 f.) sowie in seinem Ur. zur Sonderabgabe Absatzfonds (BVerfGE 122, 316, = NVwZ 2009, 641, Rn. 99).

¹⁸ BVerfGE 101, 141, 148 = NVwZ 2000, 307 (Ausgleichsfonds Sonderurlaub).

¹⁹ Grundlegend BVerfGE 55, 274, 307 f. = NJW 1981, 329 (Berufsausbildungsabgabe).

ner öffentlich-rechtlichen Nutzungsregelung“ ein.²⁰ Es nimmt dabei Bezug auf die grundlegenden Ausführungen zu Abgaben mit Vorteilsabschöpfungsfunktion in seiner Entscheidung über Grundwassernutzungsentgelte der Länder.²¹ Wörtlich führt es aus:²²

„Bei den Erlösen aus der Veräußerung der Emissionszertifikate handelt es sich insbesondere nicht um Steuern (vgl. in Bezug auf die Erlöse aus der UMTS-Versteigerung BVerfGE 105, 185 <193 f.>), also öffentliche Abgaben, die als Gemeinlast (vgl. BVerfGE 110, 274 <294>; 123, 132 <140>) ohne individuelle Gegenleistung („voraussetzungslos“) zur Deckung des allgemeinen Finanzbedarfs eines öffentlichen Gemeinwesens erhoben werden (vgl. BVerfGE 49, 343 <353>; 110, 274 <294>; 124, 235 <243>; 124, 348 <364>; 137, 1 <17 Rn. 41>; BVerfG, Beschluss des Zweiten Senats vom 13. April 2017 - 2 BvL 6/13 -, www.bverfg.de, Rn. 100). Die Erlöse werden nicht voraussetzungslos, sondern als Gegenleistung für die erworbenen Emissionsberechtigungen erhoben.“

3.2. Einordnung eines auf Kraft- und Heizstoffe bezogenen Zertifikatehandels

Entscheidendes Merkmal für die Zuordnung des bestehenden, auf Emissionen aus Industrie- und Energieanlagen bezogenen EU-Emissionshandels als Vorteilsabschöpfungsabgabe ist somit, dass die zu leistenden Entgelte Gegenleistungen für einen individuellen vom Staat gewährten Vorteil sind. Auf den ersten Blick spricht viel dafür, einen solchen Gegenleistungscharakter auch hier anzunehmen. Denn auch hier soll es darum gehen, dass die Verpflichteten eine Geldleistung dafür zu erbringen haben, dass ihnen der Staat etwas gewährt – in diesem Falle die Möglichkeit zur Veräußerung von einer bestimmten Menge an Kraft oder Heizstoffen, um damit die bei deren Verbrennung durch die Endkonsumenten entstehenden Emissionen finanziell zu entgelten.

An dieser Einordnung bestehen auf Grundlage der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts jedoch erhebliche Zweifel. Dabei ist nicht entscheidend, dass mit der Geldleistungspflichten hier nicht direkt bei den die Emissionen verursachenden Verbrauchern angesetzt wird, sondern an denjenigen Unternehmen, die diesen die Kraft- oder Heizstoffe zum Zwecke der Verbrennung liefern. Dieser Umstand dürfte nachrangig sein, denn insoweit dürfte es auf den verfolgten Zweck ankommen, bei den direkten Verursachern einen Anreiz zur Minderung ihres Verbrauchs zu bewirken. Da das Instrument darauf angelegt ist, dass die mit der Geldleistungspflichten belegten Unternehmen ihre finanziellen Mehraufwendungen auf die Endverbraucher abwälzen, kann dieser Zweck auch erreicht werden.

Problematisch ist vielmehr ein anderer Punkt: Vorteilsabschöpfungsabgaben rechtfertigen sich nach der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts daraus, dass mit ihnen ein individueller Sondervorteil entgolten wird. Von einer Vorteilsabschöpfungsabgabe im anerkannten Sinne kann also nur ausgegangen werden, wenn ein individueller Sondervorteil vorliegt, der seinerseits Gegenstand des Entgelts ist. Anderenfalls wäre die Geldleistung im Sinne einer Gemeinlast „voraussetzungslos“, ihrem Charakter nach also als eine Steuer einzuordnen.

Für den bestehenden Emissionshandel hat das Bundesverfassungsgericht das Vorliegen eines individuellen Sondervorteils angenommen. Wörtlich schreibt das Gericht:²³

²⁰ BVerfG, Beschl. v. 5.3.2018 – 1 BvR 2864/13 = NVwZ 2018, 972 (Zuteilungskürzungen im Emissionshandel), Rn. 31.

²¹ BVerfGE 93, 319, 343 ff. (Wasserpfeffig).

²² BVerfG, Beschl. v. 5.3.2018 – 1 BvR 2864/13 = NVwZ 2018, 972 (Zuteilungskürzungen im Emissionshandel), Rn. 26.

²³ BVerfG, Beschl. v. 5.3.2018 – 1 BvR 2864/13 = NVwZ 2018, 972 (Zuteilungskürzungen im Emissionshandel), Rn. 31.

„Dem Betreiber einer Anhang 1 zum Treibhausgas-Emissionshandelsgesetz unterfallenden Anlage, dem der Staat Emissionsberechtigungen verkauft, wird ein Sondervorteil gegenüber all denjenigen Betreibern emissionshandelspflichtiger Anlagen zuteil, die nicht über (genügend) Emissionsberechtigungen verfügen und damit die Luft nicht im gleichen Umfang zum Zweck der Ableitung von CO₂-Emissionen nutzen dürfen.“

In seiner Herleitung dazu führt das Gericht (u.a.) aus [Hervorhebungen der Verfasser]:²⁴

„Die Nutzung der Luft durch Emission von Kohlendioxid durch stark emittierende Anlagen unterliegt in Form des Emissionshandelsregimes auch einer öffentlich-rechtlichen Bewirtschaftung [...]. Mit dem Emissionshandelssystem ist ein bis dahin kostenfreier und nur durch die natürlichen Ressourcengrenzen beschränkter Nutzungsraum dem ungeregelten Zugriff entzogen und kontingiert worden.

Der Staat fungiert auch nicht als bloßer „Systemadministrator“. Die Teilnahme am Emissionshandelssystem ist den Verantwortlichen nicht freigestellt und wird in ihren Rahmenbedingungen hoheitlich kontrolliert. Eine Bewirtschaftungsordnung setzt nicht zwingend eine hoheitliche Verleihung begrenzter Nutzungsrechte voraus. Entscheidet sich der demokratisch legitimierte Gesetzgeber für eine Bewirtschaftung nach Marktgrundsätzen, muss allerdings das als knapp definierte Gut mengenmäßig begrenzt werden (vgl. hierzu auch BVerfGE 15, 1 <15>). Denn nur wenn die Zahl der ausgegebenen Berechtigungen hinter dem Bedarf zurückbleibt, kann sich ein Marktpreis bilden, der die Marktteilnehmer zu kosteneffizientem Verhalten veranlasst (vgl. Martini/Gebauer, ZUR 2007, S. 225 <227>; Enders, LKV 2007, S. 193 <194>). Ohne diese staatliche Festlegung der Nutzbarkeit der Luft wäre das Emissionshandelssystem funktionslos (vgl. Weinreich, in: Landmann/Rohmer, Umweltrecht, § 19 ZuG 2012 Rn. 32 <April 2009>).

Die grundlegende Bewirtschaftungsentscheidung ist in der Schaffung eines Handels mit Berechtigungen zur Emission von Treibhausgasen zu sehen (vgl. § 1 TEHG), die in den Mengenbegrenzungen des Zuteilungsgesetzes 2012 ihre präzisierende und quantifizierende Ausgestaltung findet (vgl. Enders, LKV 2007, S. 193 <194>). Durch Bestimmung des Cap, also der Gesamtmenge der zulässigen Emissionen (vgl. § 4 Abs. 2 Satz 1 ZuG 2012), setzt der Staat den Marktmechanismus überhaupt erst in Gang. Die Nutzung der Ressource Luft wird durch diese Begrenzung quantitativ gesteuert und einer marktwirtschaftlichen Verteilungsordnung unterworfen (vgl. Weinreich, in: Landmann/Rohmer, Umweltrecht, § 19 ZuG 2012 Rn. 32 <April 2009>).

Dieses Bewirtschaftungssystem fußt auf der Verknappung der zur Verfügung stehenden Umweltressourcen durch staatliche Festlegung. Mithin ist nicht die Abgabenerhebung selbst das zur Rechtfertigung anzuführende Bewirtschaftungssystem, sondern die Bestimmung eines nur begrenzt zur Verfügung stehenden Emissionskontingents. Die Veräußerungsentgelte sind nur Spiegelbilder der Knappheit, nicht ihre Ursache (vgl. Martini/Gebauer, ZUR 2007, S. 225 <228>).“

Das BVerfG geht in seiner Entscheidung somit davon aus, dass in den Veräußerungsentgelten für die Emissionszertifikate finanzverfassungsrechtlich unproblematische Abgaben zur Abschöpfung von individuellen Sondervorteilen liegen. Dass es dabei um individuelle Sondervorteile geht, ergibt sich daraus, dass die Menge der zur Verfügung stehenden Emissionszertifikate insgesamt begrenzt ist. Wer eines der knappen Zertifikate erhält, dem wird ein besonderer Vorteil eingeräumt, für den der Staat eine Gegenleistung verlangen darf. Würden stattdessen beliebig viele Emissionszertifikate erworben werden können, so gäbe es für die Erwerbenden der Zertifikate keine individuellen Sondervorteile.

Im Unterschied zum bestehenden EU-Emissionshandel für Industrie- und Energieanlagen soll hier jedoch an ein System gedacht werden, bei dem auf eine Obergrenze für die Gesamtmenge der zur Verfügung stehenden Emissionszertifikate verzichtet wird, denn eine Obergrenze ließe

²⁴ BVerfG, Beschl. v. 5.3.2018 – 1 BvR 2864/13 = NVwZ 2018, 972 (Zuteilungskürzungen im Emissionshandel), Rn. 34-37.

sich mit einem Festpreis nicht vereinbaren. Es entstünde folglich keine mit dem bestehenden EU-Emissionshandel vergleichbare Knappheitssituation. Jedes Unternehmen, welches Kraft- oder Heizstoffe veräußert, könnte, da es einen Festpreis für die Zertifikate geben soll, beliebig viele Zertifikate zu diesem Preis erwerben.

Damit fehlt die nach Auffassung des Bundesverfassungsgerichts für die Einordnung als zulässige Vorteilsabschöpfungsabgabe tragende Komponente der Gewähr eines individuellen Sondervorteils. Deshalb bestehen erhebliche Zweifel daran, ob ein so konstruiertes Instrument ebenfalls als finanzverfassungsrechtlich unproblematisch angesehen werden kann. Es spricht mehr dafür, dass die mit dem Instrument verbundene Pflicht zur Zahlung von Geldleistungen ihrem Wesen nach als steuerliche Belastung einzuordnen ist, weil kein Sondervorteil abgeschöpft wird, sondern die Beträge wie eine Steuer „voraussetzungslos“ zu entrichten sind.

Hiergegen lässt sich nicht überzeugend auf den Umstand verweisen, dass das BVerfG in seiner Wasserpfennig-Entscheidung das Vorliegen einer zulässigen Vorteilsabschöpfungsabgabe angenommen hat, obwohl es bei den dort geprüften Instrumenten ebenfalls keine Obergrenze für die Gesamtmenge des zur Nutzung bereitgestellten Grundwassers gab.²⁵ Der entscheidende Unterschied zur Situation bei den Wassernutzungsentgelten liegt darin, dass dort bereits aus anderen Gründen ein individueller Sondervorteil vorlag. Während sich der Sondervorteil beim EU-Emissionshandel daraus ergibt, dass Zertifikate nicht in beliebiger Menge zur Verfügung stehen, lag und liegt es bei den Wassernutzungsentgelten so, dass nur diejenigen die Entgelte zu entrichten haben, denen zuvor die Grundwassernutzung im Rahmen eines Erlaubnisverfahrens behördlich gestattet wurde.²⁶ Auf diese behördliche Gestattung bestand und besteht nach den üblichen Vorschriften des Wasserrechts kein Rechtsanspruch. Vielmehr lag und liegt die Gestattung im Bewirtschaftungsermessen der zuständigen Behörde (vgl. § 12 Abs. 2 des Wasserhaushaltsgesetzes – WHG²⁷). Die Gestattung der Grundwassernutzung stellt deshalb von vornherein einen individuellen Sondervorteil dar, das daran anknüpfende Entnahmeentgelt mithin als gegenleistungsabhängige und nicht „voraussetzungslose“ Abgabe.

Das BVerfG führt dazu in der Wasserpfennig-Entscheidung aus:²⁸

„(1) Die Erhebung von Wasserentnahmeentgelten ist gegenüber dem Prinzip des Steuerstaates sachlich legitimiert. Es kann dahinstehen, ob dies bereits aus der Lenkungsfunction dieser Abgaben folgt. 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 (vgl. oben 1.*), eröffnet, wird ihnen die Teilhabe an einem Gut der Allgemeinheit verschafft (vgl. Murswiek, NuR 1994, 170 [175]). 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 (vgl. auch oben 3. a. bb. [1]*).

(2) Wasserentnahmeentgelte lassen sich hinreichend scharf von Steuern unterscheiden, so daß die Regelungen in Art. 105 und 106 GG nicht durch ein "Wahlrecht" zwischen der Einführung von Steuern oder nicht-steuerlichen Abgaben zur Disposition des Gesetzgebers gestellt werden (vgl. BVerfGE 55, 274 [302]).

²⁵ Vgl. BVerfGE 93, 319, 343 ff. (Wasserpfennig).

²⁶ Siehe die Sachverhaltsdarstellung in BVerfGE 93, 319 (Wasserpfennig).

²⁷ Wasserhaushaltsgesetz vom 31. Juli 2009 (BGBl. I S. 2585), das zuletzt durch Artikel 2 des Gesetzes vom 4. Dezember 2018 (BGBl. I S. 2254) geändert worden ist. Die früheren Regelungen sahen ebenfalls eine Erteilung nach Ermessen vor (vgl. §§ 4, 6 und 7 des WHG 1986 (BGBl. I S. 1529)).

²⁸ BVerfGE 93, 319, 344 f. (Wasserpfennig).

Das Grundgesetz verwendet in den Art. 105 ff. den Begriff der Steuer, ohne ihn selbst zu definieren. Das Bundesverfassungsgericht geht in ständiger Rechtsprechung davon aus, daß das Grundgesetz für den Begriff "Steuer" an die Definition der Abgabenordnung anknüpft (vgl. zuletzt BVerfGE 67, 256 [282] m. w. N.). Nach § 3 Abs. 1 Satz 1 1. Halbsatz AO - insoweit entsprechend § 1 Abs. 1 Satz 1 RAO - ist die fehlende Abhängigkeit von einer Gegenleistung für den Steuerbegriff konstitutiv.

Wasserentnahmeentgelte sind demgegenüber gegenleistungsabhängig. Sie werden für eine individuell zurechenbare öffentliche Leistung, die Eröffnung der Möglichkeit der Wasserentnahme, erhoben. Die Wasserentnahmeentgelte in Baden-Württemberg und Hessen werden allerdings nach der tatsächlich entnommenen Wassermenge berechnet. Diese Konstruktion der Abgabe bewirkt aber für die rechtliche Beurteilung keinen Unterschied: Abgeschöpft wird der in der Eröffnung der Nutzungsmöglichkeit liegende Vorteil nicht nach seinem rechtlichen, sondern nach seinem tatsächlichen Umfang. Da die Wasserentnahmeentgelte in Baden-Württemberg und Hessen allein für erlaubnispflichtige Wassernutzungen erhoben werden (erlaubnisfreie Nutzungen sind abgabefrei: § 17 a Abs. 2 Nr. 1 WG BaWü, § 1 Abs. 2 Nr. 1 a und b HGruWAG), bedarf es keiner Erörterung, ob Abgaben auch für Nutzungen erhoben werden dürften, die nicht erlaubnispflichtig sind. Der Gegenleistungsbezug der Wasserentnahmeentgelte ergibt sich auch eindeutig aus dem Abgabebetragbestand. Die Abgaben auf die Entnahme von Wasser unterscheiden sich daher klar von der Steuer und lassen deshalb die Finanzverfassung unberührt.“

Eine mit den Wasserentnahmeentgelten vergleichbare Situation liegt hier nicht vor, denn das Inverkehrbringen der mit der Abgabe belegten Kraft- und Heizstoffe steht grundsätzlich in beliebiger Menge jedem Unternehmen frei, welches unter Geltung der allgemeinen rechtlichen Rahmenbedingungen als Mineralöl- oder Gashandelsunternehmen tätig ist. Es lässt sich auch rechtlich keine vergleichbare Situation konstruieren, denn es ist (schon aus EU-rechtlichen Gründen) nicht möglich, die Gestattung des Vertriebs von Kraft- und Heizstoffen von einer im behördlichen Ermessen stehenden Einzelfallerlaubnis abhängig zu machen, wie es im Falle der Grundwassernutzung der Fall ist.

Das BVerfG hat in seiner Wasserpfennig-Entscheidung offen gelassen, ob eine Vorteilsabschöpfungsabgabe auch dann möglich ist, wenn sich die Abgabe auf nicht erlaubnispflichtige Nutzungen bezieht. In seiner Entscheidung zum EU-Emissionshandel hat es ausgeführt, das sei bei marktwirtschaftlich organisierten Bewirtschaftungssystemen der Fall, wenn (und weil!) es eine Obergrenze für die zur Verfügung stehende Gesamtmenge der Emissionen (bzw. deren Äquivalente, die Zertifikate) gibt. Über die Einordnung eines „marktwirtschaftlich“ organisierten Systems des verpflichtenden Erwerbs von Zertifikaten, welchem weder eine Erlaubnispflicht zugrunde liegt noch die Gesamtmenge an Zertifikaten durch eine Obergrenze begrenzt wird, hat das Gericht nicht ausdrücklich entschieden. Die Ausführungen in den beiden vorliegenden Entscheidungen lassen in der Gegenüberstellung aber zumindest stark vermuten, dass das Gericht ein solches Instrument nicht als Abgabe zur Abschöpfung eines individuellen Sondervorteils qualifizieren würde, weil es an einem individuellen Sondervorteil fehlt.

Von daher bestehen erhebliche Zweifel daran, dass ein Emissionshandel, für den keine Obergrenze an verfügbaren Zertifikaten festgelegt wird, seiner Art nach finanzverfassungsrechtlich wie der EU-Emissionshandel eingeordnet werden kann. Es spricht mehr dafür, dass die in einem solchen Instrument zu entrichtenden Geldsummen für die Zertifikate als Gemeinlasten und somit ihrem Wesen nach als steuerliche Belastungen zu qualifizieren sind.

Es kann selbstverständlich nicht ausgeschlossen werden, dass das Bundesverfassungsgericht, sofern ein solches System Gegenstand eines bei ihm angestrebten Verfahrens ist, dennoch zu einer positiven finanzverfassungsrechtlichen Einschätzung kommen würde. Dafür bedürfte es dann aber einer anderen oder die bisherige Rechtsprechung erweiternden Argumentationslinie. Aus der bisherigen Rechtsprechung des Gerichts lässt sich Entsprechendes nicht herleiten.

In der Gesamtbetrachtung ist das finanzverfassungsrechtliche Risiko für ein in dem dargestellten Sinne konstruiertes Instrument deshalb als relativ hoch zu betrachten – es sei denn, es kann trotz seiner im politischen Raum betonten Abgrenzung zur Steuer finanzverfassungsrechtlich als zulässige Steuer erachtet werden.

4. Zulässigkeit als Steuer

Sollte die Geldleistungspflicht ihrem Wesen nach als Abgabe steuerlicher Art einzustufen sein – wofür nach den vorstehenden Ausführungen sehr viel spricht, so muss sie sich einem der im Grundgesetz vorgesehenen Steuertypen zuordnen lassen.

Unter den im Grundgesetz ausdrücklich aufgeführten Steuertypen befinden sich einige, die Anknüpfungsmöglichkeiten für eine klimapolitisch motivierte Ausgestaltung geben. Besonders geeignet dafür erscheinen insbesondere die dem Bund zustehenden „Verbrauchssteuern“ (Art. 106 Abs. 1 Nr. 2 GG) und die ebenfalls dem Bund allein zustehenden Steuerarten „Kraftfahrzeugsteuer“ und „sonstige auf motorisierte Verkehrsmittel bezogene Verkehrsteuern“ (Art. 106 Abs. 1 Nr. 3 GG). Unter Umständen können auch noch andere, auf den ersten Blick insoweit eher neutral wirkende Steuerarten Ansatzpunkte (z.B. die Einkommensteuer oder die Grundsteuer) für klima- oder umweltpolitisch motivierte Komponenten bieten.²⁹

Auffällig und im vorliegenden Kontext entscheidend ist jedoch, dass das Grundgesetz offenkundig keine auf „Emissionen“ oder auf „Umweltbelastungen“ gerichteten Steuertypen kennt.³⁰ Von daher sind dem Bund (und auch den Ländern) in dieser Hinsicht die Hände gebunden: Sie dürfen keine Steuern „auf Emissionen“ erheben. Die Emissionen gehören als solche nicht zu den nach den Artikeln 105 und 106 GG zulässigen Gegenständen einer Steuer. Emissionen können, da der Staat keine neuen Steuertypen erfinden darf, somit keine zulässigen Besteuerungsgegenstände sein.³¹

Allerdings erscheinen zwei Möglichkeiten denkbar, das Instrument gleichwohl einem zulässigen Steuertypus zuzuordnen:

- Zum einen kommt eine Einordnung als (neue) „Verbrauchssteuer“ in Betracht, wenn das Zertifikat selbst als ein mit einer „Verbrauchssteuer“ im Sinne von Art. 106 Abs. 1 Nr. 2 GG belegbares Verbrauchsgut anzusehen sein könnte.
- Zum anderen ist es denkbar, eine entsprechende „Zertifikatskomponente“, die sich auf die Emissionen bezieht, in die Energiesteuer einzubauen, die ihrerseits als zulässige Verbrauchssteuer anerkannt ist.

²⁹ Eingehend Klinski/Keimeyer: Zur verfassungsrechtlichen Zulässigkeit eines CO₂-Zuschlags zur Energiesteuer, Rechtsgutachten vom 19.08.2019. Abrufbar unter: <https://www.oeko.de/fileadmin/oekodoc/CO2-Zuschlag-zur-Energiesteuer.pdf>.

³⁰ Grundlegend BVerfGE 145, 171 = NVwZ 2017, 1037 (Kernbrennstoffsteuer).

³¹ Eingehend Klinski/Keimeyer: Zur verfassungsrechtlichen Zulässigkeit eines CO₂-Zuschlags zur Energiesteuer, Rechtsgutachten vom 19.08.2019, S. 11 f. Abrufbar unter: <https://www.oeko.de/fileadmin/oekodoc/CO2-Zuschlag-zur-Energiesteuer.pdf>. So auch Leisner-Egensperger: CO₂-Steuer als Klimaschutzinstrument, NJW 2019, 2218, 2221 m.w.N.

4.1. Zulässigkeit als neue Verbrauchsteuer

Nach der Entscheidung des BVerfG zur Kernbrennstoffsteuer ist der Begriff der Verbrauchsteuer als Typusbegriff weit zu verstehen, zeichnet sich jedoch durch bestimmte prägende und dadurch begrenzende Merkmale aus. Zusammenfassend führt das BVerfG dazu aus:³²

„Der Begriff der Verbrauchsteuer wird im Grundgesetz nicht definiert (a)). Er ist als Typusbegriff weit zu verstehen (b)). Die Verbrauchsteuern sind von den Unternehmensteuern abzugrenzen, die nicht die Einkommensverwendung, sondern die Einkommenserzielung zum Ausgangspunkt nehmen (c)). Bei der Verbrauchsteuer handelt es sich im Regelfall um eine indirekte Steuer, die beim Hersteller erhoben wird und auf eine Abwälzung auf den (End-)Verbraucher angelegt ist (d)). Der Typusbegriff der Verbrauchsteuer erfordert zudem den Verbrauch eines Gutes des ständigen Bedarfs (e)). Ferner knüpfen Verbrauchsteuern regelmäßig an den Übergang des Verbrauchsgutes aus einem steuerlichen Nexus in den steuerlich nicht gebundenen allgemeinen Wirtschaftsverkehr an (f)).“

In den nachfolgenden Absätzen der Kernbrennstoff-Entscheidung erläutert das BVerfG die einzelnen Aspekte und kommt auf dieser Grundlage zu dem Ergebnis, dass die Kernbrennstoffsteuer keine Verbrauchsteuer sei. Hierzu führt die Entscheidung mehrere Gründe auf, die gegen die Einordnung als Verbrauchsteuer sprechen: Dagegen spreche schon, dass das besteuerte Gut (Kernbrennelemente) keiner privaten konsumtiven Nutzung zugänglich sei.³³ Die Steuer sei darüber hinaus mit dem Konzept der Verbrauchsteuer, auf die private Einkommensverwendung Zugriff zu nehmen, nicht zu vereinbaren, da sie auf eine Belastung des unternehmerischen Verbrauchs eines reinen Produktionsmittels ziele (wobei sich dies aus der Gesetzesbegründung ergebe).³⁴ Außerdem werde nicht an einen Akt „des Verbringens des Besteuerungsgutes aus einem steuerlichen Nexus in den allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr“ angeknüpft (wie er typischerweise beim Verkauf bzw. Erwerb eines Gutes vorliegt) an, sondern an das Einsetzen der Brennstäbe in einen Kernreaktor.³⁵

Ob die hier betrachteten Entgelte für von den Öl- und Gashandelsunternehmen zu erwerbende Zertifikate als Verbrauchsteuer qualifiziert werden können, hängt davon ab, ob sämtliche vom BVerfG entwickelten Merkmale dieses Steuertypus` erfüllt sind. Für die meisten Merkmale kann das ohne weiteres angenommen werden: Das Entgelt ist wie eine Verbrauchsteuer darauf angelegt, auf die Endkonsumenten abgewälzt zu werden. Von daher kann es auch klar als auf die Belastung der Einkommensverwendung (und nicht der Einkommenserzielung) gerichtet angesehen werden – denn für die entgeltspflichtigen Unternehmen handelt es sich um einen „durchlaufenden Posten“. Die Entgeltspflicht knüpft auch an den Übergang des betreffenden Gutes aus einem steuerlichen Nexus in den steuerlich nicht gebundenen allgemeinen Wirtschaftsverkehr an – hier an das Inverkehrbringen des Zertifikats. Als entscheidende Frage verbleibt, ob das Zertifikat als ein privat konsumierbares Verbrauchsgut im Sinne von Art. 106 Abs. 1 Nr. 2 GG angesehen werden kann.

Zu diesem Merkmal führt das BVerfG in der Kernbrennstoffentscheidung aus:

„Der Typus einer Verbrauchsteuer erfordert ferner den Verbrauch eines Gutes, das der Befriedigung eines ständigen privaten Bedarfs dient. Der weite Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers bei der Auswahl der Steuergegenstände (vgl. Rn. 68) ist insoweit typusbedingt eingeschränkt.

³² BVerfGE 145, 171 = NVwZ 2017, 1037 (Kernbrennstoffsteuer), Rn. 112.

³³ BVerfGE 145, 171 = NVwZ 2017, 1037 (Kernbrennstoffsteuer), Rn. 139 ff.

³⁴ BVerfGE 145, 171 = NVwZ 2017, 1037 (Kernbrennstoffsteuer), Rn. 149 ff., insb. 151.

³⁵ BVerfGE 145, 171 = NVwZ 2017, 1037 (Kernbrennstoffsteuer), Rn. 160.

aa) Dabei kommt es nicht auf einen - im Einzelfall nicht kontrollierbaren - tatsächlichen Verbrauch an, sondern darauf, ob der Besteuerungsgegenstand zum Verbrauch bestimmt ist (Bongartz, in: Bongartz/Schröer-Schallenberg, Verbrauchsteuerrecht, 2. Aufl. 2011, Rn. C 6; Eiling, Verfassungs- und europarechtliche Vorgaben an die Einführung neuer Verbrauchsteuern, 2014, S. 105). 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 (BFHE 212, 340 <344>) oder funktions- und wertlos werden soll (BVerfGE 98, 106 <124>).

bb) Ferner nehmen die herkömmlichen Verbrauchsteuern typischerweise Güter des ständigen privaten Bedarfs zum Ausgangspunkt. Soweit einige der tradierten Verbrauchsteuern - wie etwa die Spielkartensteuer (vgl. das Spielkartensteuergesetz vom 10. September 1919, RGBl. S. 1643) - 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 (BTDrucks II/480, S. 107 f. <Ziff. 160>; oben Rn. 113) des Finanzverfassungsgesetzes vom 23. Dezember 1955 (BGBl. I S. 817) aufgeführte Verbrauchsteuern belegen: die Mineralölsteuer, die Kohlenabgabe, die Zündwarensteuer, die Leuchtmittelsteuer und die Spielkartensteuer.“

Eindeutig ist: Weder Emissionen noch Emissionszertifikate sind bisher Güter, die „der Befriedigung eines ständigen privaten Bedarfs“ dienen. Das spricht mit sehr viel Gewicht gegen die Möglichkeit der Klassifizierung einer Emissionszertifikatesteuer als Verbrauchsteuer.

Diese Schlussfolgerung ist indessen nicht absolut zwingend. Denn es ist zumindest nicht ausgeschlossen, dass dem Steuergesetzgeber über die herkömmlichen Verbrauchsteuern hinaus auch die Befugnis zugebilligt werden kann, ein bisher nicht existentes Verbrauchsgut, an das er dann mit einer Verbrauchsteuer anknüpfen kann, durch Gesetz neu zu schaffen, indem er regelt: Wer bestimmte fossile Stoffe verbrennt, ist dazu verpflichtet, hierfür im Umfang der tatsächlichen Emissionen Zertifikate zu „verbrauchen“. Der Verbrauchsvorgang würde darin gesehen, dass die Zertifikate anteilig von den jeweiligen Energielieferanten erworben werden müssten und im Umfang des Erworbenen ihre Gültigkeit verlieren würden – wie bei der Entwertung von Fahrscheinen.

Es spricht jedoch sehr viel dafür, dass das BVerfG einen solchen Weg nicht akzeptieren würde. Denn dieser Weg würde darauf hinauslaufen, dem Bund zu ermöglichen, beliebige neue Verbrauchsgüter zu kreieren, um daran dann im zweiten Schritt eine Verbrauchsteuer anknüpfen zu können. Damit würde der Kern der Finanzverfassung gefährdet, denn dem Bund würde es ermöglicht, das Verbot der Erfindung neuer Steuertypen zu umgehen, dessen Sinn auch und insbesondere darin liegt, die in den Artikeln 105 und 106 GG austarierte föderale Balance der Aufteilung der Steuereinnahmen zwischen Bund, Ländern und Gemeinden zu schützen.³⁶ Er könnte sich auf diese Weise in erheblichem Umfang zusätzliche Einnahmequellen verschaffen, die im Grundgesetz an sich nicht vorgesehen sind.

Ein Entgelt für ein an die Stelle der eigentlichen Emission tretenden Äquivalents in Gestalt eines Emissionszertifikats dürfte folglich ebenso wie die Emission selbst nicht Gegenstand einer zulässigen Steuer sein können.

³⁶ Vgl. BVerfGE 93, 319, 343 ff. (Wasserpfeffig), daran anknüpfend BVerfGE 145, 171 = NVwZ 2017, 1037 (Kernbrennstoffsteuer), Rn. 91.

4.2. Zulässigkeit als Komponente der Energiesteuer

Zu prüfen ist aus dem Blickwinkel des Finanzverfassungsrechts schließlich, ob es möglich ist, eine „Zertifikatskomponente“, die sich auf die Emissionen bezieht, in die Energiesteuer einzubauen und dadurch zu bewirken, dass die Zertifikatskomponente ihrerseits an dem Charakter der Energiesteuer als zulässiger Verbrauchsteuer teilhat.

Zwar hat das BVerfG die bereits existierende Energiesteuer in seiner sog. Ökosteuer-Entscheidung aus dem Jahr 2004 ausdrücklich als Verbrauchsteuer eingeordnet.³⁷ Gegenstand der Energiesteuer sind jedoch die für den Verbrauch in Verkehr gebrachten Energieprodukte, nicht die bei ihrer Verbrennung entstehenden Emissionen. Sofern ein zusätzlicher Besteuerungstatbestand in die Energiesteuer eingebaut würde, dessen Gegenstand ein anderes „Gut“ ist, das für sich genommen nicht als konsumierbares Verbrauchsgut einzuordnen ist, dürfte davon auszugehen sein, dass diese zusätzliche Komponente nicht an dem Charakter der Energiesteuer als Verbrauchsteuer teilhaben kann. Denn anderenfalls wäre es dem Gesetzgeber ohne weiteres möglich, ihm an sich nicht zugängliche Steuergegenstände dennoch zum Steuergegenstand zu machen, indem lediglich eine gesetzesformale Verbindung mit einer zulässigen Steuer hergestellt würde.³⁸

Grundlegend anders würde sich die rechtliche Ausgangssituation darstellen, wenn es im Rahmen der Energiesteuer dabei bliebe, dass die betreffenden Kraft- und Heizstoffe besteuert werden, jedoch eine zusätzliche CO₂-Komponente eingebaut würde, bei der die ggf. bei der Verbrennung entstehenden CO₂-Emissionen (lediglich) als *Bemessungsgröße* herangezogen werden, nicht jedoch als *Steuergegenstand*. Eine solche unter dem Schlagwort „CO₂-Zuschlag“ diskutierte Ausgestaltung würde keinen ernstlichen verfassungsrechtlichen Bedenken unterliegen.³⁹ Das lässt sich aus der im Hinblick auf umweltpolitische Lenkungsziele relativ offenen Rechtsprechung des BVerfG ableiten:

Steuern dienen grundsätzlich der Erzielung von Einnahmen für den staatlichen Haushalt. Einer darüberhinausgehenden Rechtfertigung bedürfen sie nicht. Das steht aber der Verfolgung von (auch) anderen politischen Zielen mit der Besteuerung nicht entgegen. Es ist seit langem positiv geklärt, dass der Staat eine Steuer so anlegen darf, dass sie einen Anreiz zur Verhaltensänderung bildet („Lenkungssteuern“).⁴⁰ Der Lenkungsziel darf gegenüber der Einnahmeerzielung sogar im Vordergrund stehen.⁴¹ Praktisch ist es insbesondere möglich, die Tarife so auszurichten, dass aus bestimmten politischen Gründen erwünschtes Verhalten begünstigt und unerwünschtes belastet wird. Dabei ist allerdings darauf zu achten, dass die betreffenden Regelungen im Interesse der jeweiligen Lenkungsziele *folgerichtig* ausgestaltet werden.⁴²

Ein besonders gut geeignetes Mittel für die Verfolgung von umweltpolitischen Lenkungszielen innerhalb von Steuern ist die Verwendung von Umweltschutzkriterien bei der jeweiligen *Bemessungsgrundlage*. So verfährt das Steuerrecht beispielgebend bei der Kraftfahrzeugsteuer. Das

³⁷ BVerfGE 110, 274 = NVwZ 2004, 846 („Ökosteuer“), Rn. 62.

³⁸ Überzeugend Büdenbender, Rechtliche Rahmenbedingungen für eine CO₂-Bepreisung in der Bundesrepublik Deutschland, Arbeitspapier 05/2019 des Sachverständigenrats zur Begutachtung der gesamtwirtschaftlichen Entwicklung, Juli 2019, S. 34; vgl. auch Deutscher Bundestag, Wissenschaftliche Dienste, Sachstand: Einzelfragen zur steuersystematischen Einordnung einer CO₂-Steuer, WD 4 - 3000 - 094/19, 30. Juli 2019, S. 7 f.

³⁹ Eingehend Klinski/Keimeyer: Zur verfassungsrechtlichen Zulässigkeit eines CO₂-Zuschlags zur Energiesteuer, Rechtsgutachten vom 19.08.2019.

⁴⁰ Eingehend BVerfGE 93, 121, 147; (Vermögensteuer) BVerfGE 99, 280, 296 (Stellenzulage); BVerfGE 105, 73, 112 (Beamtenversorgung und Rente); BVerfGE 116, 164, 182 (Tarifbegrenzung gewerbliche Einkünfte).

⁴¹ Vgl. BVerfGE 16, 147/161 (Besteuerung Werkfernverkehr); BVerfGE 38, 61, 80 (Leberpfennig); BVerfGE 98, 106, 118 (Kommunale Verpackungsteuer).

⁴² Eingehend BVerfGE, 122, 210 = NJW 2009, 48 (Pendlerpauschale), Rn. 59.

Kraftfahrzeugsteuergesetz (KraftStG)⁴³ sieht aus Umweltschutzgründen nicht nur vor, dass bestimmte Fahrzeuge von der Steuer befreit werden (siehe § 3b für besonders schadstoffarme Diesel-Pkw, § 3d für Elektrofahrzeuge), sondern auch und insbesondere, dass sich die Steuer für Personenkraftwagen grundsätzlich „nach den Kohlendioxidemissionen und dem Hubraum“ bemisst (siehe § 8 Nr. 1 b) KraftStG sowie hinsichtlich der Einzelheiten § 9 Abs. 1 Nr. 2 b) KraftStG). Steuergegenstand ist gemäß § 1 Abs. 1 Nr. 1 KraftStG „das Halten von inländischen Fahrzeugen zum Verkehr auf öffentlichen Straßen“. Das Gesetz unterscheidet also systematisch zwischen dem Gegenstand der Steuer und ihrer Bemessung (unter anderem) anhand der jeweiligen CO₂-Emissionen. Durch die Verwendung von CO₂ als Bemessungsgrundlage schlägt die Steuer (selbstverständlich) nicht in eine Emissionssteuer um. Besteuert wird vielmehr das Halten des Fahrzeugs, nicht dessen Emission. Umweltpolitisch gelenkt wird durch die Berücksichtigung von CO₂ innerhalb der Bemessungsgrundlage. So läge es auch bei einem entsprechend konzipierten CO₂-Zuschlag zur Energiesteuer.

Auch gegenüber einem CO₂-Zuschlag zur Energiesteuer sind kürzlich in zwei Veröffentlichungen gewisse Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit aufgekommen.⁴⁴ Diese erklären sich jedoch schlicht daraus, dass in den betreffenden Äußerungen nicht danach gefragt wurde, ob es möglich ist, CO₂ bei der *Bemessung* der Energiesteuer zu berücksichtigen, sondern unhinterfragt angenommen wurde, es gehe darum, die Energiesteuer lediglich erhebungstechnisch dafür zu nutzen, einen Zusatzbeitrag zu verlangen, dessen *Gegenstand* die Emissionen sind.

Speziell *Büdenbender*, in dessen Gutachten vom Juli 2019 diese Zweifel aufgebracht wurden, thematisiert nur den Besteuerungsgegenstand und untersucht nicht, ob auch eine Verwendung des Emissionskriteriums als Bemessungsgrundlage in Betracht kommt. So lässt sich erklären, dass er in seinen Ausführungen die CO₂-Bepreisung „als Verbrauchsteuer“ für zulässig erachtet,⁴⁵ was auch vom *Wissenschaftlichen Dienst des Bundestages* so angenommen wird,⁴⁶ andererseits jedoch Zweifel daran hegt, dass dies im Rahmen der Energiesteuer möglich sei. Das Gutachten übersieht, dass es bei dem erwogenen CO₂-Zuschlag zur Energiesteuer gar nicht um eine steuerliche Belastung der Emission selbst gehen muss, sondern auch eine Verwendung der Emission lediglich als Bemessungsgrundlage für einen (neuen) Teil der Energiesteuer in Betracht kommt. Dann würde der Zuschlag selbst als Teil einer Verbrauchsteuer zu betrachten sein. Dieser Weg liegt auch erhebungspraktisch sehr viel näher als eine Besteuerung der Emission als solcher.

Würde stattdessen jedoch, wie es im vorliegenden Modell angedacht ist, ein Preisäquivalent für die Emissionen gebildet und gesetzlich vorgeschrieben, dass für den Erwerb oder die Veräußerung an Dritte durch Handelsunternehmen ein mengenbezogenes Äquivalent zu erwerben ist, so spricht jedenfalls der äußere Anschein nicht dafür, dass die Emissionen lediglich Bemessungsgrundlage wären. Die Regelungstechnik wirkt vielmehr so, als würden die Emissionen, vermittelt über die Zertifikate, als Gegenstand der Besteuerung behandelt.

⁴³ Kraftfahrzeugsteuergesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom 26. September 2002 (BGBl. I S. 3818), das zuletzt durch Artikel 2 des Gesetzes vom 6. Juni 2017 (BGBl. I S. 1491) geändert worden ist.

⁴⁴ Büdenbender, Rechtliche Rahmenbedingungen für eine CO₂-Bepreisung in der Bundesrepublik Deutschland, Arbeitspapier 05/2019 des Sachverständigenrats zur Begutachtung der gesamtwirtschaftlichen Entwicklung, Juli 2019, insb. S. 4, 20, 23; Deutscher Bundestag, Wissenschaftliche Dienste, Sachstand: Einzelfragen zur steuersystematischen Einordnung einer CO₂-Steuer, WD 4 - 3000 - 094/19, 30. Juli 2019, S. 7f.

⁴⁵ Büdenbender, Rechtliche Rahmenbedingungen für eine CO₂-Bepreisung in der Bundesrepublik Deutschland, Arbeitspapier 05/2019 des Sachverständigenrats zur Begutachtung der gesamtwirtschaftlichen Entwicklung, Juli 2019, S. 4, 20, 23.

⁴⁶ Deutscher Bundestag, Wissenschaftliche Dienste, Sachstand: Einzelfragen zur steuersystematischen Einordnung einer CO₂-Steuer, WD 4 - 3000 - 094/19, 30. Juli 2019, S. 7f.

Möglicherweise wird man dennoch argumentieren können, es gehe hier nur um eine besondere Art, die Emissionen im Rahmen einer steuerlichen Regelung als Bemessungsgrundlage zu verwenden und nicht um eine (unzulässige) Steuer auf Emissionen. Dafür lässt sich immerhin anführen, dass ein solches Regelungsmodell bei einem Festpreis für die Zertifikate von der Wirkung her auf das Gleiche hinauslaufen würde wie ein nach CO₂-Emissionen bemessener Zuschlag zur Energiesteuer.

Wie bereits erwähnt, geht das BVerfG in ständiger Rechtsprechung davon aus, dass es bei der Zuordnung zu den verschiedenen Abgabenarten nicht auf die Bezeichnung durch den Gesetzgeber ankomme, sondern auf den materiellen Kern der jeweiligen Regelung.⁴⁷ Wörtlich heißt es dazu in seiner Entscheidung über die Berufsausbildungsabgabe:⁴⁸

„Es steht nicht in der Macht des Bundes- oder Landesgesetzgebers, einer Abgabe, die unter den Begriff der Steuer fällt, durch ausdrückliche gegenteilige Bestimmung, also durch ausdrückliche Verneinung der Steuereigenschaft oder durch ausdrückliche Einreihung in eine andere Abgabekategorie, diese rechtliche Qualifikation zu nehmen“.

Es ist daher durchaus nicht ausgeschlossen, dass das BVerfG, sofern es darüber zu entscheiden haben sollte, die für die Zertifikate zu erbringende Geldleistung als (zulässige) Abgabe steuerlicher Art einordnen würde. Dafür müsste es bei seiner Auslegung nicht nur zu dem Ergebnis kommen, dass die Zertifikate objektiv eine Steuer auf den Verbrauch der betreffenden Energieprodukte sind, sondern darüber hinaus auch, dass die Emissionen lediglich als Bemessungsgrundlage dienen (also nicht der eigentliche Steuergegenstand sind). Ob das so ist, würde das Gericht auf Grundlage der anerkannten juristischen Auslegungsmethoden ermitteln (Wortlaut/Grammatik, Sinn und Zweck, Systematik, Entstehungsgeschichte).

Die Einzelheiten der im Raum stehenden Zertifikatelösung stehen noch nicht fest. Auch ist nicht geklärt, ob es ein eigenes Gesetz geben würde oder eine Integration in das Energiesteuergesetz erfolgen soll. Offizielle Begründungen liegen ebenfalls noch nicht vor. Von daher lässt sich nicht klar abschätzen, ob auf Grundlage der üblichen Auslegungsmethoden eine „Umdeutung“ der Zertifikateregelung in eine zulässige verbrauchsteuerliche Regelung möglich wäre. Aber vom Ausgangspunkt aus kann gesagt werden: Je weiter sich die Regelungen selbst und ihre Begründung von dem bestehenden Energiesteuersystem entfernen, desto schwieriger wird es sein, die für die Zertifikate zu erbringende Geldleistung als zulässige Verbrauchsteuer auf die betreffenden Energieprodukte zu verstehen. Das aber dürfte nötig sein, um die Geldleistungspflicht überhaupt als eine finanzverfassungsrechtlich zulässige Abgabenart zu betrachten. Der aktuelle Diskurs, bei dem vonseiten der Befürworter des Modells eine gezielte Abgrenzung von den Steuern gesucht wird, ist dieser Möglichkeit abträglich.

⁴⁷ BVerfGE 55, 274, 304 f. (Berufsausbildungsabgabe); BVerfGE 67, 256, 276 (Investitionshilfegesetz); BVerfGE 92, 91, 114 (Feuerwehrabgabe).

⁴⁸ BVerfGE 55, 274, 305 (Berufsausbildungsabgabe).

5. Zusammenfassung

Das betrachtete Modell der Einführung eines nationalen Zertifikatehandels zur Bepreisung von CO₂-Emissionen in den Verursachungsbereichen Verkehr und Gebäude, bei dem den Zertifikaten ein Festpreis gegeben wird, unterliegt hohen finanzverfassungsrechtlichen Risiken. Das ergibt sich aus Folgendem:

Das betrachtete Modell unterscheidet sich von dem existierenden Zertifikatehandel für Emissionen aus Industrie- und Energieanlagen unter anderem und insbesondere darin, dass die Zertifikate zu einem Festpreis erworben werden können sollen. Das ist nur möglich, wenn anders als bei diesen Anlagen keine Obergrenze für die Menge der in einem bestimmten Zeitraum verfügbaren Zertifikate („Cap“) festgeschrieben wird.

Das Bundesverfassungsgericht hat den EU-Zertifikatehandel finanzverfassungsrechtlich als eine zulässige außersteuerliche Abgabe zur Abschöpfung eines individuellen „Sondervorteils“ eingestuft. Der finanziell abgeschöpfte Sondervorteil ist dabei die vom Staat gegen die Zahlung des Zertifikatepreises eingeräumte Vorteil, in einem bestimmten Umfang CO₂-Emissionen ausstoßen zu dürfen. Auf den ersten Blick wirkt es so, als sei die Ausgangslage hier vergleichbar. Das trifft jedoch nicht zu. Denn das Bundesverfassungsgericht hat in seiner Entscheidung zum Emissionshandel aus dem Jahr 2018 klar zum Ausdruck gebracht, dass vom Vorliegen eines abschöpfbaren individuellen Sondervorteils in einem marktwirtschaftlich organisierten Zertifikatehandelsystem nur ausgegangen werden kann, wenn die Gesamtmenge der verfügbaren Emissionen über ein „Cap“ begrenzt wird, so dass ein Knappheitspreis entsteht.

Genau auf dieses, für die Einordnung als zulässige Vorteilsabschöpfungsabgabe tragende Element eines Emissionshandelssystems, würde jedoch verzichtet, wenn der Zertifikatepreis von vornherein festgeschrieben würde. Es fehlt somit bei dem hier betrachteten Modell an einem vergleichbaren abschöpfbaren individuellen Sondervorteil. Folglich kann das hier betrachtete Modell nicht auf die Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts zum bestehenden EU-Emissionshandel gestützt werden. Es ist zwar nicht ausgeschlossen, dass das BVerfG seine Rechtsprechung insoweit lockern bzw. erweitern würde. Die bisherigen Entscheidungen des Gerichts sprechen jedoch dafür, wegen des Fehlens eines abschöpfbaren individuellen Sondervorteils davon ausgehen zu müssen, dass das hier betrachtete Modell seinem Wesen nach als steuerlicher Art eingeordnet werden muss.

Hiervon ausgehend ist noch denkbar, die Geldleistungspflicht so zu konstruieren, dass sie einem der nach Art. 106 GG zulässigen Steuertypen zugeordnet werden kann. In Betracht kommt hierfür konkret nur eine Ausgestaltung als Verbrauchsteuer. Das setzt jedoch nach der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts voraus, dass die Steuer auf „den Verbrauch eines Gutes, das der Befriedigung eines ständigen privaten Bedarfs dient“ bezogen ist. Weder Emissionen noch Emissionszertifikate erfüllen jedoch dieses Kriterium.

Als einzige finanzverfassungsrechtlich grundsätzlich abgesicherte Möglichkeit bleibt, sofern die Verfassung nicht geändert werden soll, folglich nur die Option, die CO₂-Bepreisung so zu konzipieren, dass die CO₂-Komponente als Bestandteil der als Verbrauchsteuer anerkannten Energiesteuer angesehen werden kann. Das setzt voraus, dass die Emissionen nicht als Gegenstand, sondern nur als Bemessungsgrundlage der CO₂-Komponente verwendet werden. Eine entsprechende Lösung wäre über den Weg eines CO₂-Zuschlags zur Energiesteuer möglich. Die Konstruktion als „Zertifikatepreis“ passt dazu jedoch nicht. Möglicherweise ließe sich eine Zertifikateregelung dennoch als zulässige Verbrauchsteuerregelung umdeuten, weil sie in ihrem materiellen Kern nicht anders wirken würde als ein CO₂-Zuschlag. Aber je mehr versucht wird, das Modell gezielt von der Steuer abzusetzen, desto schwieriger dürfte eine solche Umdeutung werden.