

Zur Umsetzbarkeit eines nationalen CO₂-Mindestpreises im Stromsektor

Rechtsgutachten

11.05.2021

erstellt von
Dr. Hartmut Kahl, LL.M. (Duke)

II Zur Umsetzbarkeit eines nationalen CO2-Mindestpreises im Stromsektor

Zitiervorschlag:

Hartmut Kahl, Zur Umsetzbarkeit eines nationalen CO2-Mindestpreises im Stromsektor,
11.05.2021.

Der Verfasser dankt Thorsten Müller (Stiftung Umweltenergierecht) sowie Friedhelm Keimeyer und Hauke Hermann (Öko-Institut) für den wertvollen Austausch.

Entstanden im Auftrag der Stiftung Klimaneutralität



**Stiftung
Klimaneutralität**

Stiftung Umweltenergierecht
Friedrich-Ebert-Ring 9
97072 Würzburg

Telefon
+49 931 794077-0

Telefax
+49 931 7940 77-29

E-Mail
kahl@stiftung-umweltenergierecht.de

Internet
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: DE16 7905 0000 0046 7431 83
BIC: BYLADEM1SWU

Inhaltsverzeichnis

Zusammenfassung der Ergebnisse	1
A. Hintergrund, Prüfungsgegenstand und Gang der Darstellung	2
B. Europarecht	4
I. Vereinbarkeit mit der ETS-Richtlinie	4
II. Vereinbarkeit mit der Energiesteuer-Richtlinie	5
1. Besteuerung von Primärenergieträgern	6
2. Gestaffelte Steuersätze	7
III. Vereinbarkeit mit der Verbrauchsteuersystem-Richtlinie	7
IV. Vereinbarkeit mit dem Diskriminierungsverbot	8
V. Vereinbarkeit einer flankierenden Strompreiskompensation mit Beihilferecht	9
C. Verfassungsrecht	12
I. Umsetzung als Verbrauchsteuer	12
1. Stand der Rechtsprechung	12
2. Anwendung der Kriterien auf die geplante Besteuerung	15
a) Liegt überhaupt ein reines Produktionsmittel vor?	15
b) Greifen die beiden Ausnahmen?	16
aa) Erste Ausnahme: Wird auf das energetische Potenzial abgestellt?	16
bb) Zweite Ausnahme: Ist das Anknüpfen an den Rohstoff zur Wahrung einer geschlossenen Besteuerung im Rahmen einer ansonsten systemgerechten Steuer notwendig?	17
c) Abwälzbarkeit	17
II. Gleichheitssatz	18
III. Vertrauensschutz	19
IV. Gesetzesvorbehalt und Bestimmtheitsgebot	20
1. Vorbehalt des Gesetzes	20
2. Bestimmtheitsgebot	20
V. Zweckbindung der Einnahmen	21
D. Vertragsrecht	23

Zusammenfassung der Ergebnisse

Das vorliegend zu prüfende „Konzept für die Einführung eines CO₂-Mindestpreises im Stromsektor in Deutschland“ ist mit höherrangigem Recht vereinbar und löst auch keine Neuverhandlungen mit den Betreibern von Braunkohletagebauen und -kraftwerken im Rahmen des Kohleausstiegs aus.

Das Konzept ist mit Europarecht vereinbar.

Am CO₂-Ausstoß orientierte steuerliche Maßnahmen der Mitgliedstaaten sind auch **parallel zum Europäischen Emissionshandel zulässig**.

Die unterschiedliche Besteuerung von verschiedenen Energieerzeugnissen ist **nach der Energiesteuerrichtlinie zulässig** – solange der europäische Mindeststeuersatz eingehalten und die Ausgestaltung ansonsten unionsrechtskonform ist. Verschiedene Primärenergieträger mit unterschiedlichen Emissionsintensitäten wie etwa Braunkohle, Steinkohle oder Erdgas können demnach auch unterschiedlich, also gestaffelt, besteuert werden.

Schon die bisherige Besteuerung von Energieträgern im Energiesteuergesetz **entspricht dem Anforderungskatalog der Verbrauchsteuersystemrichtlinie**. Die CO₂-basierte Neujustierung der Steuersätze ändert daran nichts.

Dass bestimmte Energieträger ausschließlich oder weit überwiegend aus anderen EU-Ländern importiert werden, ist bei dem hier verfolgten Besteuerungsmodell unschädlich. Unterliegen die im Inland gewonnenen Primärenergieträger – wie hier – exakt denselben objektiven Maßstäben wie jeweils dieselben importierten Energieträger, besteht kein Anlass, in der nach der CO₂-Intensität gestaffelten Besteuerung eine Diskriminierung zu sehen. Demnach ist das vorliegende Konzept **mit dem Binnenmarkt vereinbar**.

Die in dem Konzept flankierend vorgesehene Strompreiskompensation für besonders energieintensive Industrieunternehmen ist **beihilferechtlich genehmigungsfähig**, da sie sich nicht zuletzt bei der Bestimmung der Beihilfenintensität eng an die Vorgaben für die Strompreiskompensation zum ETS anlehnt, die die Europäische Kommission vorgegeben und in ihrer Beihilfepaxis auf ein vergleichbares Modell in UK schon angewendet hat.

Das Konzept ist auch mit Verfassungsrecht vereinbar.

Der Bundesgesetzgeber kann die steuerlichen Anpassungen im Energiesteuergesetz vornehmen, da es sich dabei um eine **Verbrauchssteuer** handelt, für die

er die Gesetzgebungskompetenz hat. Insbesondere liegen die Merkmale einer Verbrauchsteuer vor. Das heißt, es handelt sich bei den adressierten Energieträgern um zumindest auch konsumtiv nutzbare Güter, die einen tauglichen Steuergegenstand einer Verbrauchsteuer darstellen. Selbst wenn dem nicht so wäre, könnte das Konzept dennoch als Verbrauchssteuer umgesetzt werden, da das Bundesverfassungsgericht die Besteuerung des rein unternehmerischen Verbrauchs von Rohstoffen im Wege einer Verbrauchsteuer auch dann für zulässig hält, wenn das tatsächlich im Primärenergieträger verkörperte energetische Potential besteuert wird oder der Gesetzgeber im Rahmen einer geschlossenen Besteuerungssystematik ein verhaltenssteuerndes Ziel zugrunde legt. Beides ist hier der Fall.

Soweit steuerliche Verschonungstatbestände bei der Stromerzeugung abgebaut werden sollen, ist dies zulässig. Das Bundesverfassungsgericht hat mehrfach hervorgehoben, dass es grundsätzlich **keinen Anspruch des Einzelnen auf den dauerhaften Fortbestand einer für ihn günstigen Rechtslage** gibt, wenn keine besonderen Momente der Schutzwürdigkeit vorliegen. Solche sind hier nicht erkennbar.

Die jährliche nachgelagerte Anpassung des nationalen Mindestpreises u.a. an das Preisniveau des ETS mittels einer im Gesetz niedergelegten Formel durch den Verordnungsgeber ist sowohl **mit dem Vorbehalt des Gesetzes** als auch **mit dem Bestimmtheitsgebot des Grundgesetzes vereinbar**.

Die vorgesehene **Verwendung der eingenommen Mittel** für den Energie- und Klimafonds EKF **schränkt die Dispositionsfreiheit des Haushaltsgesetzgebers nicht ein**, da es sich nur um eine politische Zweckbindungsabsicht handelt und die Einnahmen zunächst immer erst in den allgemeinen Bundeshaushalt fließen.

Die Umsetzung des Konzeptes würde auch **keine Neuverhandlung** des zwischen den Betreibern von Braunkohletagebauen und -kraftwerken und dem Bund geschlossenen öffentlich-rechtlichen Vertrages im Rahmen des Kohleausstiegs auslösen. Es handelt sich um ein energieträgerneutrales Bepreisungskonzept, das nicht darauf angelegt ist, gezielt die Verstromung von Braunkohle zu benachteiligen. Demnach liegt hier keine wesentliche Änderung der Verhältnisse vor, die eine Anpassung des Vertrages auslösen könnte.

A. Hintergrund, Prüfungsgegenstand und Gang der Darstellung

Die im Energiesteuergesetz vorgesehene Besteuerung von Energieträgern bei der Verstromung orientiert sich bisher nicht einheitlich an deren Emissionsintensitäten. Gerade mit Blick auf die Einhaltung der vom Bund verfolgten Klimaziele, deren Anhebung derzeit nicht zuletzt als Folge einer ambitionierteren europäischen Zielarchitektur diskutiert wird, bleibt hier ein mögliches (weiteres) Instrument der Bepreisung von klimawirksamen Emissionen ungenutzt.

Dies zu ändern ist das Ziel des vorliegend zu prüfenden Vorschlags „Konzept für die Einführung eines CO₂-Mindestpreises im Stromsektor in Deutschland“¹, der insoweit eine Neuausrichtung der Energiebesteuerung in Deutschland vorsieht. Erstmals würde der Steuersatz für die einzelnen zur Verstromung eingesetzten Energieträger in seiner Höhe mittels einer einheitlichen Methodik danach bemessen, wie viel klimawirksame Emissionen bei ihrer Verbrennung jeweils freigesetzt werden. Zugleich würden bisher bestehende Verschonungstatbestände abgebaut, um die einheitliche Anwendung des gewählten Maßstabs auf alle Energieträger sicherzustellen. Die Eckpfeiler des Vorschlags und seiner Begleitmaßnahmen gestalten sich wie folgt:

Der hier zu prüfende Vorschlag orientiert sich als Vorbild am sog. Carbon Price Floor (CPF) Großbritanniens. Das heißt, die CO₂-Bepreisung wird im Rahmen der Steuersätze für die einzelnen Energieträger umgesetzt und nicht direkt mit möglichen Zahlungspflichten im Europäischen Emissionshandelssystem (ETS) verrechnet, ist also als reiner Preisaufschlag konzipiert. Die im ETS aufgerufenen Preise und der steuerliche Preisaufschlag ergeben dann in Summe einen CO₂-Mindestpreis, der sich in seiner Höhe an den Minderungsanforderungen des Klimaschutzziels für 2030 bemisst. Bei einer angenommenen Einführung im Jahr 2025 würde der gemeinsame CO₂-Preis zunächst 50 €/t CO₂ betragen und dann in Jahresritten von 3 € bis 2030 auf 65 €/t CO₂ steigen, falls die Preise im ETS – wider Erwarten – nicht über das heutige Niveau steigen sollten.

Dieser CO₂-Mindestpreis wird mit den jeweiligen Emissionsfaktoren für die einzelnen Energieträger umgerechnet und in entsprechenden Steuersätzen festgelegt, wobei wie bisher im Energiesteuergesetz

Gewicht bzw. Energiemenge normativer Anknüpfungspunkt für die Besteuerung bleiben.

Bisher unterscheidet das Energiesteuergesetz nicht zwischen Stein- und Braunkohle. Dies soll sich ändern, da beide unterschiedliche Emissionsfaktoren aufweisen. Innerhalb der Braunkohle soll hingegen nicht nochmals differenziert werden. Hier wird einheitlich mit 99 t CO₂/TJ der günstigste Wert für die im privaten Verbrauch dominierenden Braunkohlebriketts gewählt, auch wenn die in Kraftwerken eingesetzte Braunkohle höhere – wiederum vom jeweiligen Revier abhängige – Emissionsfaktoren von 104,2 t CO₂/TJ (Mitteldeutschland) bis 112,7 t CO₂/TJ (Rheinland) aufweist.

Ergänzend ist darauf hinzuweisen, dass Gichtgase und Kokereigase, die als Koppelprodukte der Roheisenproduktion anfallen und in der Regel auch für die Stromerzeugung eingesetzt werden, nicht vom Anwendungsbereich des Energiesteuergesetzes erfasst sind. Daher gilt der CO₂-Preisaufschlag auch nicht für die Stromerzeugung aus diesen Stoffen. Gleiches gilt für die Abfallverbrennung.

Um eine Anpassung der Steuerhöhe an die im ETS aufgerufenen und Marktschwankungen unterliegenden Zertifikatspreise zu ermöglichen, ist vorgesehen, die zunächst im Energiesteuergesetz nominell festgelegten Steuersätze jährlich anzupassen ohne jedes Mal eine Gesetzesänderung zu brauchen. Dazu soll in eine Anlage zum Energiesteuergesetz eine feststehende Formel aufgenommen werden, die die Parameter für die Anpassung enthält. Die sich daraus ergebenden neuen nominellen Steuersätze sollen dann im Wege einer Rechtsverordnung des Bundesfinanzministeriums bekannt gemacht werden. Gleiches soll für diejenigen Stromerzeugungsanlagen gelten, die nicht dem ETS unterfallen, deren Einsatzstoffe aber dem Brennstoffemissionshandelsgesetz unterfallen.

Ferner sind zur Wirkungsentfaltung der neuen konfigurierten Steuersätze Folgeänderungen vorgesehen. So soll die Steuerbefreiung in § 37 Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 EnergieStG für Kohle gestrichen sowie die Steuerentlastung der Stromerzeugung nach § 53 Abs. 1 EnergieStG für Erdgas und sonstige Energieträger sowie in § 53a EnergieStG für die KWK zurückgefahren werden.

¹ Stiftung Klimaneutralität, Planungssicherheit für den Stromsektor schaffen mit einem Mindestpreis für die Emissionen – Ein Regierungsvorschlag, Mai 2021, basierend auf

Hermann/Matthes/Keimeyer, Konzept für die Einführung eines CO₂-Mindestpreises im Stromsektor in Deutschland, Mai 2021.

Um dem Marktumfeld der Strombeschaffung, die meist mehrere Jahre im Voraus erfolgt, Rechnung zu tragen, soll es nach Inkrafttreten des Gesetzes eine Übergangsfrist von zwei Jahren geben, sodass der Mindestpreis erst zu Beginn des Jahres 2025 gelten soll.

Das festgelegte Zielniveau für den CO₂-Preis soll im Jahr 2026 evaluiert und das Gesetz ggf. angepasst werden. Dabei sollen auch die seit der Einführung vorliegenden Erfahrungen und die dann beobachtbaren Rahmenbedingungen wie Erdgas-, Kohle- oder Strompreise Berücksichtigung finden.

Im internationalen Wettbewerb stehende energieintensive Industriezweige sollen eine Strompreiskompensation für den Preisaufschlag erhalten. Der Empfängerkreis und die Höhe der Kompensation sollen sich eng an die schon bestehenden Regelungen zur Strompreiskompensation im ETS-Bereich anlehnen, mit dem Unterschied, dass statt des Zertifikatspreises der nationale Mindestpreis angesetzt wird.

Die durch den Preisaufschlag möglicherweise generierten zusätzlichen Einnahmen sollen, wie schon die aus der bisherigen Energiesteuer, in den Bundeshaushalt fließen. Sie sollen von dort in den Energie- und Klimafonds (EKF) überführt werden, da nicht zuletzt auch die Strompreiskompensation aus diesem gezahlt wird.

Daneben sollen die Einnahmen dazu verwendet werden, um ETS-Zertifikate zu löschen. Damit soll ein Wasserbetteffekt im ETS entgegengewirkt werden, der entstehen kann, wenn durch die zusätzlichen Emissionsminderungen infolge des nationalen CO₂-Mindestpreises, Zertifikate frei werden. Diese werden zwar teilweise durch die Marktstabilitätsreserve gelöscht. Eine Löschung von Emissionsberechtigungen ist also mindestens in dem Umfang angedacht, in dem eine Löschung noch nicht durch die Marktstabilitätsreserve erfolgt ist.

Rein ergänzend sei darauf verwiesen, dass die Einführung eines nationalen CO₂-Mindestpreises durch politische Gespräche mit progressiven Nachbarländern flankiert werden soll, um ihn mittelfristig zu einem regionalen CO₂-Mindestpreis weiterentwickeln zu können.

Bei einer solchen Umstellung der Energiebesteuerung agiert der Gesetzgeber freilich nicht in einem rechtlichen Vakuum, sondern kann sich nur innerhalb des Spielraums bewegen, den ihm höherrangiges Recht vorgibt. Zunächst sind hier bestimmte Rechtsakte aus dem Europarecht einschlägig, das Anwendungsvorrang gegenüber mitgliedstaatlichem Recht genießt. Neben der Richtlinie über den Emissionshandel, sind hier vor allem die Energiesteuer- und die

Verbrauchssteuerrichtlinie sowie das Beihilferecht zu nennen. Dazu unter B.).

Auf mitgliedstaatlicher Ebene ist der Gesetzgeber dann zusätzlich dem Verfassungsrecht des deutschen Grundgesetzes unterworfen. Hier stellt sich insbesondere die Frage nach der Gesetzgebungskompetenz im Rahmen der Finanzverfassung, aber auch grundrechtliche Vorschriften wie der Gleichbehandlungsgrundsatz und der Vertrauensschutz sind zu beachten. Dazu unter C.).

Schließlich hat sich der Bund im Rahmen des sog. Kohleausstiegs vertraglich gebunden, Betreiber von Braunkohletagebauen und -kraftwerken für Betriebsstilllegungen finanziell abschließend abzufinden, wobei neue regulatorische Eingriffe im Sinne einer Veränderung der Verhältnisse zu Nachverhandlungen des Vertrages führen können. Da unterstellt werden kann, dass der Bund solche Verhandlungen vermeiden will, bestimmt der Vertrag ebenfalls den Handlungsspielraum des Gesetzgebers, weshalb dieses Gutachten auch darauf eingeht. Dazu unter D.).

Das vorliegende Gutachten stützt sich allein auf das zum Veröffentlichungszeitpunkt geltende Recht. Zwar sind derzeit im Rahmen des Europäischen Green Deals Änderungen u. a. an der ETS-Richtlinie und der Energiesteuerrichtlinie seitens der Europäischen Kommission in Vorbereitung, allerdings sind diese im Detail noch nicht bekannt, geschweige denn in Kraft getreten. Gleichfalls gibt es Forderungen, in der neuen Legislaturperiode des Bundestages Grundgesetzänderungen auf den Weg zu bringen, die es erleichtern sollen, klima- und umweltpolitische Instrumente – gerade auch mit fiskalischem Charakter – umzusetzen.

Diese Initiativen mögen den gesetzgeberischen Spielraum für eine auch steuerliche CO₂-Bepreisung perspektivisch erweitern, als Grundlage für ein Rechtsgutachten können sie aber noch nicht herangezogen werden. Dafür ist allein das geltende Recht maßgebend, auch wenn es punktuell veraltet erscheinen mag. Für die Aussagen dieses Gutachtens hat dies indes keine Auswirkungen: Der zu prüfende Vorschlag kann auch schon unter der gegenwärtigen Rechtslage rechtssicher umgesetzt werden, siehe die Zusammenfassung oben).

B. Europarecht

Das vorstehend geschilderte Konzept muss sich zunächst an den Vorgaben des Europarecht messen lassen. Hier ist mit einer Reihe von inhaltlich einschlägigen Richtlinien zunächst Sekundärrecht zu beachten, also insbesondere die ETS-Richtlinie sowie jeweils die Energiesteuer- und die Verbrauchsteuersystem-Richtlinie. Auf der Ebene des Primärrechts sind die Warenverkehrsfreiheit und das Beihilferecht zu adressieren.

I. Vereinbarkeit mit der ETS-Richtlinie

Auf europäischer Ebene gibt es bekanntlich schon ein Bepreisungsinstrument für CO₂-Emissionen, nämlich den europäischen Emissionshandel ETS. Mit Blick auf die ETS-Richtlinie stellt sich daher die Frage, ob der ETS eine abschließende Regelung darstellt, der eine parallele nationale Bepreisung ausschließt.

In der Urfassung² der ETS-Richtlinie heißt es in Erwägungsgrund (26) 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.“

Festzuhalten ist also, dass die ETS-Richtlinie von Anfang an andere, insbesondere auch einzelstaatliche Maßnahmen ausdrücklich nicht ausschließt. Explizit ist in den Erwägungsgründen sogar 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 lautet Erwägungsgrund (23) der ETS-Richtlinie³:

„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 steuerpolitischen 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-Richtlinie⁴ nicht abschließend ist, wird auch in Art. 30 Abs. 2 deutlich, wo hinsichtlich der Berichtspflicht seitens 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 machen deutlich, dass andere Maßnahmen möglich sind, welche das gleiche Ziel verfolgen. Daher ließe sich fragen, ob parallele Maßnahmen nur dann zulässig sind, wenn die CO₂-Bepreisung auch tatsächlich auf das gleiche Ziel wie die ETS-Richtlinie gerichtet ist – also ob die Lenkungswirkung der CO₂-Vermeidung und nicht etwa fiskalische Interessen im Vordergrund steht.

Letztlich dürfte der Hinweis zur gleichen Zielausrichtung wohl allein die Selbstverständlichkeit zum Ausdruck bringen, dass die Richtlinie in ihrem inhaltlichen Anspruch nur Emissionsminderungsinstrumente betrifft, weshalb Maßnahmen mit anderen (Primär-)zielen weder von ihrem Regelungsgegenstand noch von ihrem Regelungsanspruch erfasst werden. Auf die generelle Zulässigkeit mitgliedstaatlicher Steuern in Ergänzung zum ETS hat diese Differenzierung hingegen keine Auswirkungen. Für das hier zu prüfende

² Richtlinie 2003/87/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 13. Oktober 2003 über ein System für den Handel mit Treibhausgasemissionszertifikaten in der Gemeinschaft und zur Änderung der Richtlinie 96/61/EG des Rates RL 2003/87/EG.

³ Wiederum Urfassung: Richtlinie 2003/87/EG.

⁴ Richtlinie (EU) 2018/410 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 14. März 2018 zur Änderung der Richtlinie 2003/87/EG zwecks Unterstützung kosteneffizienter Emissionsreduktionen und zur Förderung von Investitionen mit geringem CO₂-Ausstoß und des Beschlusses (EU) 2015/1814.

Konzept machte dies ohnehin keinen Unterschied, da es ja gerade – wie auch der Emissionshandel – auf eine Lenkungswirkung zur Emissionsminderung abzielt.

Im Übrigen illustrieren auch die Beihilfeleitlinien für den Energie- und Umweltbereich (UEBILL)⁵ in ihren Rn. (179) und (180), dass die Kommission auch in einem anderen rechtlichen Kontext völlig selbstverständlich von ergänzenden steuerlichen Maßnahmen zum Emissionshandel ausgeht, indem sie schreibt:

„Eine solche CO₂-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.“

Es zeigt sich also, dass steuerliche Maßnahmen auch parallel zum ETS möglich sind. Eine Einschränkung folgt allerdings – dies rein ergänzend und ohne Auswirkungen auf das vorliegend zu prüfende Konzept – aus der Industrieemissions-Richtlinie,⁶ die in Art. 9 ordnungsrechtliche Instrumentarien neben dem Emissionshandel im Grundsatz ausschließt, sofern diese in der Anlagengenehmigung verankert sind. Dass die Einführung selbst nationaler CO₂-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 hat⁷. Steuerrechtliche Maßnahmen der Mitgliedstaaten, wie gesagt, sind parallel zum ETS sehr wohl zulässig.

II. Vereinbarkeit mit der Energiesteuer-Richtlinie

Nachdem geklärt ist, dass steuerliche Maßnahmen der Mitgliedstaaten ergänzend zum ETS zulässig sind, ist weiter zu klären, ob das vorstehend beschriebene Konzept auch mit der Energiesteuer-Richtlinie⁸ vereinbar ist. Diese wurde 2003 von der EU zur Harmonisierung indirekter Steuern für Energieerzeugnisse und elektrischen Strom erlassen.

Sie setzt mehrere Prinzipien für die Besteuerung fest, die von den Mitgliedstaaten bei der Umsetzung in nationales Recht beachtet werden müssen:

- ▶ Es gelten grundsätzlich EU-weit vorgegebene Mindeststeuersätze, die nicht unterschritten werden dürfen⁹.
- ▶ Primärenergieträger für die Stromerzeugung sind grundsätzlich von der Steuer zu befreien¹⁰.
- ▶ Für die einzelnen Steuergegenstände müssen die Mitgliedstaaten jeweils einheitliche Steuersätze anwenden, sodass gestaffelte Steuersätze grundsätzlich nicht zulässig sind¹¹.
- ▶ Außer in ausdrücklich angeordneten Fällen darf es keine Steuerermäßigungen oder -befreiungen geben¹².

Der mitgliedstaatliche Gesetzgeber hat also nur insoweit Spielräume, als er auf die ausdrücklich eingeräumten Steuerermäßigungs- oder -befreiungstatbestände zurückgreifen kann oder Ausnahmen von den oben genannten Grundsätzen bestehen.

⁵ Europäische Kommission, Mitteilung „Leitlinien für Staatliche Umweltschutz- und Energiebeihilfen 2014-2020“, ABl. EU Nr. C 200 vom 28.06.2014, S. 1-55; zuletzt geändert durch Mitteilung der Kommission über die Verlängerung und Änderung der Leitlinien für Regionalbeihilfen 2014-2020, der Leitlinien für staatliche Beihilfen zur Förderung von Risikofinanzierungen, der Leitlinien für staatliche Umweltschutz- und Energiebeihilfen 2014-2020, der Leitlinien für staatliche Beihilfen zur Rettung und Umstrukturierung nichtfinanzieller Unternehmen in Schwierigkeiten, der Mitteilung — Kriterien für die Würdigung der Vereinbarkeit von staatlichen Beihilfen zur Förderung wichtiger Vorhaben von gemeinsamem europäischem Interesse mit dem Binnenmarkt, der Mitteilung der Kommission — Unionsrahmen für staatliche Beihilfen zur Förderung von Forschung, Entwicklung und Innovation und der Mitteilung der Kommission an die Mitgliedstaaten zur Anwendung der Artikel 107 und 108 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union auf die kurzfristige Exportkreditversicherung, ABl. EU 2020 Nr. C 224 S. 2.

⁶ Richtlinie 2010/75/EU des Europäischen Parlaments und des Rates vom 24. November 2010 über Industrieemissionen

(Industrieemissions-Richtlinie), im Folgenden IE-RL, geläufiger unter der englischen Abkürzung IED für Industrial Emissions Directive.

⁷ 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.“ Dazu auch *Klinski*, in: Hermann et al, Klimaschutz im Stromsektor 2030 – Vergleich von Instrumenten zur Emissionsminderung, Januar 2017, S. 29 f.

⁸ 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.

⁹ Art. 4 Abs. 1 Energiesteuer-RL.

¹⁰ Art. 14 Abs. 1 Buchst. a) S. 1 Energiesteuer-RL.

¹¹ Art. 5 Energiesteuer-RL.

¹² Artt. 15-19 Energiesteuer-RL.

1. Besteuerung von Primärenergieträgern

Das Konzept sieht vor, steuerliche Privilegien bei der Stromerzeugung im Energiesteuergesetz zurückzuführen, was Voraussetzung für eine flächendeckende CO₂-orientierte Besteuerung von Primärenergieträgern ist. Hier stellt sich die Frage, ob dies mit der europarechtlichen Vorgabe vereinbar ist, „bei der Stromerzeugung verwendete Energieerzeugnisse“ obligatorisch von der Steuer zu befreien, Art. 14 Abs. 1 lit. a) S. 1 der Energiesteuer-Richtlinie.

Zunächst ist klarzustellen, dass diese sog. „Inputfreistellung“¹³ – entgegen einer früher bisweilen anzutreffenden Lesart¹⁴ – keinen allgemeinen Grundsatz darstellt, der eine parallele Inputbesteuerung von Primärenergieträgern auf der einen und eine Outputbesteuerung von Strom auf der anderen Seite verbieten würde. Der EuGH hat dazu geurteilt:

„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 entgegensteht. Aus [...] der Begründung des Vorschlags [...] 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 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 vorzuschlagen, Erzeugnisse, die nicht unter die harmonisierte

Besteuerungsregelung fallen, von jeder Besteuerung zu befreien.“¹⁵

Vielmehr haben – wie vom EuGH angeführt – die Mitgliedstaaten gemäß Art. 14 Abs. 1 Buchst. a) S. 2 der Energiesteuer-Richtlinie ausdrücklich die Möglichkeit, die bei der Stromerzeugung eingesetzten 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.“

Für diesen Fall erfolgt auch keine Anrechnung auf die Einhaltung der Mindeststeuerbeträge für Strom¹⁶. Die zusätzliche Input-Besteuerung soll nämlich nicht dazu führen können, ein Unterschreiten des (Output)-Mindeststeuersatzes für Strom zu rechtfertigen¹⁷. Zugleich bleibt damit auch der Lenkungseffekt durch die Zusätzlichkeit der Steuer bestehen, der sonst durch eine Reduktion der Steuer auf Strom konterkariert werden könnte.

Wenn Art. 14 Abs. 1 Buchst. a) S. 2 der Energiesteuer-Richtlinie also vorsieht, dass eine Inputbesteuerung bei der Stromerzeugung ausschließlich „aus umweltpolitischen Gründen“ erfolgen darf, stellt sich natürlich die Frage, was darunter im Einzelnen zu verstehen ist. Nach dem primärrechtlichen Verständnis erfasst das Umweltrecht alle Schutzmaßnahmen zugunsten der Gesamtheit der Lebensgrundlagen des Menschen, also seiner ökologischen Umwelt¹⁸. Demnach wäre die mit einer Steuer auf Primärenergieträger intendierte Reduktion von CO₂-Emissionen in die Atmosphäre ein taugliches Ziel, um sich auf die „umweltpolitischen Gründe“ berufen zu können.

Entscheidend wird sein, dass der Gesetzgeber mit der Steuer eine Lenkungswirkung anstrebt, also nicht primär ein nur fiskalisches Interesse an einer bloßen Abschöpfung hat. Spiegelt sich dies – wie hier durch die Ausrichtung der Steuersätze an den Emissionsfaktoren – in der instrumentellen Ausgestaltung der Steuer wieder und dokumentiert der Gesetzgeber diese Absicht auch in seiner Gesetzesbegründung, ist

¹³ Bongartz, in: Bongartz/Jatzke/Schröder-Schallenberg, Kommentar zum Energiesteuerrecht, 12. EL 2016, Vorbemerkungen zum EnergiestG, Rn. 36. In Deutschland bisher umgesetzt durch § 53 EnergiestG.

¹⁴ 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.“

¹⁵ EuGH, Urteil vom 04.06.2015, Rechtssache C-5/14 („Kernbrennstoffsteuer“), Rn. 51.

¹⁶ Siehe Art. 14 Abs. 1 Buchst. a) S. 3 Energiesteuer-RL.

¹⁷ Jatzke, Europäisches Verbrauchsteuerrecht, München 2016, Rn. F 55.

¹⁸ Meßerschmidt, Europäisches Umweltrecht, München 2011, Rn. 14 f.

die rechtliche Verankerung der Maßnahme über die Ausnahme aus umweltpolitischen Gründen abgesichert.

2. Gestaffelte Steuersätze

Wenn sich die Steuersätze in dem eingangs vorgestellten Konzept an den Emissionsfaktoren orientieren, stellt sich die Frage, ob es sich dabei um unzulässige gestaffelte Steuersätze handelt. Denn grundsätzlich darf es nach Art. 5 der Energiesteuer-Richtlinie gestaffelte Steuersätze nur in bestimmten Fällen geben – und unter Einhaltung der Mindeststeuersätze¹⁹.

Bei einer Differenzierung nach der Emissionsintensität des Steuergegenstandes ist zwischen Primärenergieträgern und Strom zu unterscheiden. Während es durchaus herausfordernd sein mag, einen richtlinienkonformen Weg für die gestaffelte Besteuerung von Strom zu finden, etwa entlang der Frage, ob es sich um Grün- oder Graustrom handelt, ist dies bei der hier ins Auge gefassten Besteuerung von Primärenergieträgern kein Problem. Denn das Verbot der Staffelung von Steuersätzen gilt nicht übergreifend. Die Mitgliedstaaten haben nur die Pflicht, „für die jeweiligen Energieerzeugnisse einheitliche nationale Steuersätze festzulegen und anzuwenden“²⁰.

Die unterschiedliche Besteuerung von verschiedenen Energieerzeugnissen ist also zulässig – solange nur der Mindeststeuersatz eingehalten und die

Ausgestaltung ansonsten unionsrechtskonform ist²¹. Verschiedene Primärenergieträger mit unterschiedlichen Emissionsintensitäten wie etwa Braunkohle, Steinkohle oder Erdgas können demnach auch unterschiedlich, also gestaffelt, besteuert werden²². Die kombinierte Zollnomenklatur²³ mit ihren Codenummern für Waren, auf deren Positionen sich auch die Mindeststeuersätze beziehen, hält insoweit jedenfalls eine hinreichende Möglichkeit zur Differenzierung vor, an die das Energiesteuergesetz ja auch anknüpft (siehe unten C.I.).

III. Vereinbarkeit mit der Verbrauchsteuersystem-Richtlinie

In der Verbrauchsteuersystem-Richtlinie²⁴ hat der EU-Gesetzgeber Regelungen geschaffen, mit denen die Erhebung von Verbrauchsteuern auf Alkohol, Tabak sowie Energieerzeugnisse und Strom harmonisiert werden soll. Im Einzelnen regelt die Richtlinie für diese drei Warengruppen etwa die steuerliche Bindung, als den Zeitpunkt, in dem ein Erzeugnis dem vorgeschriebenen Steuerverfahren zu unterstellen ist²⁵, den Entstehungsstatbestand der Verbrauchsteuer²⁶, den Steuerschuldner²⁷ sowie die Steueraussetzung²⁸, die insbesondere über das Steuerlager²⁹ und bei der innergemeinschaftlichen Beförderung³⁰ relevant ist.

Für die Frage, inwiefern das hier zu prüfende Steuerkonzept den Vorgaben der Verbrauchsteuersystemrichtlinie entsprechen muss, ist zunächst nach drei

¹⁹ Jatzke, Europäisches Verbrauchsteuerrecht, München 2016, Rn. F 43.

²⁰ Jatzke, Europäisches Verbrauchsteuerrecht, München 2016, Rn. F 43.

²¹ 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, ME-MO/11/238 vom 13.04.2011, S. 1, abrufbar unter http://europa.eu/rapid/press-release_MEMO-11-238_de.htm.

²² 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/>.

²³ 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.

²⁴ Richtlinie 2008/118/EG des Rates vom 16. Dezember 2008 über das allgemeine Verbrauchsteuersystem und zur Aufhebung der Richtlinie 92/12/EWG, ABl. L 9 vom 14.1.2009, S. 12, die zuletzt geändert wurde durch Richtlinie (EU) 2019/475 des Rates vom 18. Februar 2019 zur Änderung der Richtlinien 2006/112/EG und 2008/118/EG hinsichtlich der Aufnahme der italienischen Gemeinde Campione d'Italia und des zum italienischen Gebiet gehörenden Teils des Luganer Sees in das

Zollgebiet der Union und in den räumlichen Anwendungsbereich der Richtlinie 2008/118/EG, ABl. L 83 vom 25.3.2019, S. 42.

²⁵ 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.

²⁶ 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.

²⁷ Siehe die Aufzählung in Art. 8 Abs. 1 Verbrauchsteuersystem-RL.

²⁸ 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.

²⁹ Zum Steuerlagerverfahren eingehend Jatzke, Europäisches Verbrauchsteuerrecht, München 2016, Rn. C 63 ff.

³⁰ Zur innergemeinschaftlichen Beförderung unter Steueraussetzung eingehend Jatzke, Europäisches Verbrauchsteuerrecht, München 2016, Rn. C 67 ff.

Kategorien von Verbrauchsteuern zu unterscheiden, die sich aus der Richtlinie ergeben. Es gibt nämlich

- ▶ Verbrauchsteuern i.e.S. auf Energieerzeugnisse und Strom nach Art. 1 Abs. 1, die allen Vorgaben der Verbrauchsteuersystem-Richtlinie 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 einem nur eingeschränkten Anforderungskatalog nach Art. 1 Abs. 2 Verbrauchsteuersystem-Richtlinie unterliegen (Bemessungsgrundlage, Berechnung der Steuer, Entstehung des Steueranspruchs und steuerliche Überwachung), und
- ▶ sonstige Verbrauchsteuern auf andere als verbrauchsteuerpflichtige Waren nach Art. 1 Abs. 3 Verbrauchsteuersystem-Richtlinie, die lediglich keine mit dem Grenzübertritt verbundenen Formalitäten nach sich ziehen dürfen.

Wählt die Steuer, wie hier vorgesehen, zu ihrem Gegenstand direkt den Energieträger und berücksichtigt nur bei der Höhe des jeweils anzuwendenden Steuersatzes dessen CO₂-Intensität ohne diese selbst zum Steuergegenstand zu machen, ist ihre Einordnung recht einfach: Solche Steuern fallen trotz ihrer auch umweltpolitischen Motivation ohne weiteres in die erste Kategorie nach Art. 1 Abs. 1 Buchst. a) („Energieerzeugnisse und elektrischer Strom“) und unterliegen dem vollen Anforderungsprofil der Verbrauchsteuersystem-Richtlinie. Dies gilt jedenfalls für alle Energieerzeugnisse, die auch von der Energiesteuer-Richtlinie umfasst sind, da die Verbrauchsteuersystem-Richtlinie auf diese verweist³¹.

Den Anforderungskatalog der Verbrauchsteuersystem-Richtlinie muss die Besteuerung von Energieträgern im Energiesteuergesetz schon bisher beachten. Die CO₂-basierte Neujustierung der Steuersätze ändert daran nichts, sodass das hier zu prüfende Konzept den Vorgaben der Verbrauchsteuersystem-Richtlinie nicht entgegensteht.

IV. Vereinbarkeit mit dem Diskriminierungsverbot

Auf der Ebene des europäischen Primärrechts stellt sich im Rahmen der Grundfreiheiten die Frage, inwiefern eine CO₂-orientierte Besteuerung von Energieträgern, die aus anderen Mitgliedstaaten nach Deutschland importiert werden, zulässig ist.

Zum Hintergrund: Im Rahmen der europäischen Grundfreiheiten fordert die Warenverkehrsfreiheit, dass im europäischen Binnenmarkt Waren ungehindert und diskriminierungsfrei grenzüberschreitend gehandelt werden können. Art. 30 AEUV verbietet dabei nicht bloß Ein- und Ausfuhrzölle, sondern auch Abgaben gleicher Wirkung. Damit die Mitgliedstaaten nicht etwa auf interne Abgaben ausweichen, wird das Zollverbot durch Art. 110 AEUV flankiert. Diese speziellere Norm 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, eine Höherbesteuerung ausländischer Waren ist verboten, während Differenzierungen nach objektiven Kriterien von der Vorschrift nicht erfasst sind, solange inländische und ausländische Erzeugnisse gleichbehandelt werden³².

Geht man davon aus, dass ein Großteil fossiler Primärenergieträger wie etwa Steinkohle oder Erdgas mangels heimischer Produktion ganz überwiegend nach Deutschland importiert wird, könnte man nun fragen, inwiefern eine CO₂-orientierte Besteuerung dieser Energieträger am Maßstab des Art. 110 AEUV zumindest mittelbar als diskriminierend angesehen werden könnte. Dabei gilt dieser Maßstab aber nur für Importe aus anderen EU-Mitgliedstaaten, nicht hingegen für solche aus Drittländern.

Eine steuerliche Diskriminierung von Importen kann der Gesetzgeber ausschließen, wenn er objektive Kriterien und Modalitäten festlegt, nach denen sich der jeweilige Steuersatz staffelt³³. Dies ist bei dem hier zu prüfenden Konzept der Fall, da unabhängig von der Herkunft der Energieträger bei der Bemessung des Steuersatzes allein darauf abgestellt wird, wie

³¹ 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.

³² EuGH, Urteil vom 2.4.1998, Rechtssache C 213/96, „Outokumpu“, Rn. 30.

³³ Kahl/Simmel, Europa- und verfassungsrechtliche Spielräume einer CO₂-Bepreisung in Deutschland, Würzburger Studien zum Umweltenergierecht Nr. 6, Oktober 2017, S. 31.

viel klimawirksame Emissionen bei ihrer Verbrennung jeweils freigesetzt werden.

Dass bestimmte Energieträger, die dieser Besteuerung unterliegen, ausschließlich oder weit überwiegend aus anderen EU-Ländern importiert werden, ist dabei unschädlich – und zwar selbst dann, wenn sie dem höchsten Steuersatz unterliegen. So hat der EuGH mehrfach unterstrichen,

*„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“.*³⁴

Unterliegen die im Inland nach wie vor nennenswert abgebaute Braunkohle und das im Inland noch geförderte Erdgas zudem exakt denselben objektiven Maßstäben wie jeweils dieselben importierten Energieträger, besteht kein Anlass, in der nach der CO₂-Intensität gestaffelten Besteuerung eine Diskriminierung zu sehen³⁵.

Demnach ist das vorliegende Konzept mit dem Diskriminierungsverbot des Art. 110 AEUV vereinbar.

V. Vereinbarkeit einer flankierenden Strompreiskompensation mit Beihilferecht

Als flankierende Maßnahme zu dem vorliegend zu prüfenden Konzept sollen energieintensive Unternehmen für einen Strompreisanstieg kompensiert werden, der infolge der zusätzlichen Bepreisung eintritt. Daher stellt sich die Frage, welche beihilferechtlichen Grenzen für eine solche Kompensation zu beachten sind.

Nach Art. 107 Abs. 1 AEUV sind staatliche Beihilfen grundsätzlich verboten. Art. 107 Abs. 3 lit. c) AEUV sieht allerdings eine Ausnahme vor für Beihilfen zur Förderung der Entwicklung gewisser Wirtschaftszweige. Diese können mit dem Binnenmarkt unter der Bedingung vereinbar sein, dass sie die Handelsbedingungen nicht in einer Weise verändern, die dem gemeinsamen Interesse zuwiderläuft.

Da dieser Maßstab sehr grob und die Vielgestaltigkeit von Beihilfen sehr groß ist, hat die Europäische Kommission Leitlinien entwickelt, in denen sie ihren Prüfungsmaßstab für bestimmte Beihilfen festlegt, die Vereinbarkeitsanforderungen im Vorhinein definiert und damit quasi-faktisch vorgibt. So hat sie etwa die „Leitlinien für staatliche Umweltschutz- und Energiebeihilfen“ (UEBLL) erlassen. Diese enthalten ausdrücklich auch Vorgaben für die Kompensation von Kostensteigerungen durch umweltpolitisch motivierte Steuern, wobei der Begriff der Umweltsteuer definiert wird als 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.“*³⁶

Hinsichtlich der Handhabung der Kompensation zeigen sich die UEBLL flexibel:

*„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.“*³⁷

Eine Ausgestaltung, nach der die Steuer erst einmal anfällt und das gesetzte Preissignal zunächst wahrgenommen wird, ist demnach aus Sicht der Europäischen Kommission sogar vorzugswürdig gegenüber einer Ermäßigung des Steuersatzes, die das Preissignal insoweit abdämpfen würde. Deutlich wird dies nicht zuletzt auch in folgender Formulierung:

*„Dies könnte durch die Gewährung eines Ausgleichs in Form einer Steuererstattung erfolgen, wobei die Unternehmen nicht von der Steuer als solcher befreit würden, sondern einen festen jährlichen Ausgleichsbeitrag für die zu erwartende Erhöhung der Steuerschuld erhalten würden.“*³⁸

Bei den Anforderungen an eine Kompensation der Kosten von Umweltsteuern unterscheiden die UEBLL

³⁴ 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, Chemical 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.

³⁵ Kahl/Simmel, Europa- und verfassungsrechtliche Spielräume einer CO₂-Bepreisung in Deutschland, Würzburger Studien zum Umweltenergierecht Nr. 6, Oktober 2017, S. 31.

³⁶ UEBLL, Rn. (19) Absatz (15).

³⁷ UEBLL, Rn. (174).

³⁸ UEBLL, Rn. (168).

nach unionsrechtlich geregelten Umweltsteuern und nicht unionsrechtlich geregelten Steuern:

„Im Falle unionsrechtlich geregelter Umweltsteuern kann die Kommission einen vereinfachten Ansatz für die Prüfung der Erforderlichkeit und Angemessenheit der Beihilfe anwenden. Im Rahmen der Richtlinie 2003/96/EG (78) („Energiesteuerrihtlinie“) kann die Kommission für Steuerermäßigungen, die die Mindeststeuerbeträge der Union einhalten, einen vereinfachten Ansatz anwenden. Für alle anderen Umweltsteuern ist eine eingehende Prüfung der Beihilfe auf ihre Erforderlichkeit und Angemessenheit erforderlich.“³⁹

Demnach sieht das Prüfprogramm bei unionsrechtlich geregelten Umweltsteuern wie folgt aus⁴⁰:

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

Anspruchsvoller und restriktiver sind hingegen die Maßstäbe bei nicht unionsrechtlich geregelten Steuern, insbesondere dann, wenn sie so ausgestaltet sind, dass sie direkt an ETS-Zertifikatspreise geknüpft sind und darauf abzielen, den Zertifikatspreis zu erhöhen. Dann erfolgt nämlich ein weitgehender Gleichlauf mit den Vorgaben der ETS-Beihilfeleitlinien,⁴¹ welche entsprechende Vorgaben für die Strompreiskompensation machen. Das heißt⁴²:

- ▶ Die Beihilfe wird ausschließlich Sektoren und Teilsektoren gewährt, die im Anhang II dieser ETS-Beihilfeleitlinien genannt sind, um die durch die Steuer bedingten zusätzlichen indirekten Kosten auszugleichen.
- ▶ Die Beihilfeintensität und die Beihilfehöchstintensitäten werden im Einklang mit den ETS-Beihilfeleitlinien errechnet, wobei der ETS-

Terminpreis durch den nationalen Steuersatz ersetzt werden kann.

- ▶ Die Beihilfe wird dem Empfänger in dem Jahr, in dem die Kosten entstanden sind oder in dem darauf folgenden Jahr als Pauschalbetrag gezahlt. Wird die Beihilfe in dem Jahr gezahlt, in dem die Kosten entstanden sind, muss ein Mechanismus der nachträglichen Kontrolle eingerichtet werden, mit dem sichergestellt werden kann, dass eine etwaige Überkompensation bis zum 1. Juli des folgenden Jahres zurückgezahlt wird.

Für die Kompensation, die als Ausgleich für die indirekten Kosten des vorliegend zu prüfenden Steuerkonzepts gezahlt werden soll, stellt sich nun die Frage, ob hier der einfachere Maßstab anzulegen ist, weil es sich um eine unionsrechtlich geregelte Umweltsteuer handelt, oder der strengere, weil es doch eher eine unionsrechtlich nicht geregelte Umweltsteuer ist.

Wie oben gesehen, legt das vorgeschlagene Steuerkonzept zwar bei der Festlegung der einzelnen Steuersätze methodisch die Emissionsfaktoren der einzelnen Energieträger zugrunde, knüpft die Steuer aber selbst nach wie vor an das Volumen bzw. Gewicht des Energieträgers als solchen. Es verlässt also nicht den Ansatz der klassischen Energiebesteuerung und bewegt sich somit auch im Rahmen der Energiesteuer-Richtlinie, wie auch ein Unterschreiten der dort vorgeschriebenen Mindeststeuersätze nicht vorgesehen ist, im Gegenteil. Demnach spricht das angedachte normative Erhebungskonzept hier für eine unionsrechtlich geregelte Steuer.

Allerdings soll sich der Steuersatz jährlich an die Preisentwicklung des ETS anpassen und den Zertifikatspreis faktisch erhöhen. Steuergegenstand ist zwar nicht die Emission oder das Zertifikat, aber es besteht ein enger Nexus der Steuer zum ETS, da sich der nationale Mindestpreis aus beiden zusammensetzt. Daher ist es auch sehr naheliegend, hier eine unionsrechtlich nicht geregelte Steuer anzunehmen.

Den britischen Carbon Price Floor, dem das hier zu prüfende Konzept im Design folgt, prüfte die Europäische Kommission anhand der Anforderungen, die für unionsrechtlich nicht geregelte Steuer gelten⁴³. Auf dieser Basis erklärte die Europäische Kommission die britische Kompensation für zulässig und genehmigte sie, da sie sich in Bezug auf ihre Voraussetzungen

³⁹ UEBLL, Rn. (172).

⁴⁰ UEBLL, Rn. (173).

⁴¹ Mitteilung der Kommission, Leitlinien für bestimmte Beihilfemaßnahmen im Zusammenhang mit dem System für den Handel mit Treibhausgasemissionszertifikaten nach 2021 (2020/C 317/04).

⁴² UEBLL, Rn. (180).

⁴³ Siehe Europäische Kommission, Beschluss C(2014) 3136 final vom 21.5.2014, zu SA.35449 (2014/N) – United Kingdom, Aid for indirect Carbon Price Floor costs, Rn. 37.

und Auszahlungsmodi materiell an den ETS-Beihilfeleitlinien orientierten.⁴⁴ Insbesondere benutze UK dieselbe Formel zur Ermittlung der Kompensationshöhe, die auch die ETS-Leitlinien vorsehen, mit dem einzigen Unterschied, dass statt des Zertifikatsterminpreises die Höhe des CPF eingesetzt wurde⁴⁵.

Demnach bleibt festzuhalten, dass es als ausgesprochen wahrscheinlich gilt, dass die Europäische Kommission auch einen von Deutschland flankierend zu dem Steuerkonzept eingeführten Kompensationsmechanismus für energieintensive Unternehmen beihilferechtlich genehmigt, wenn sich dieser an den Vorgaben der einschlägigen Beihilfeleitlinien ausrichtet. Insbesondere wird es demnach wichtig sein, nur Unternehmen aus den Sektoren in den Empfängerkreis der Beihilfe einzubeziehen, die im Anhang II der ETS-Beihilfeleitlinien aufgeführt sind und die Beihilfeintensität anhand der Formel zu berechnen, die in den ETS-Beihilfeleitlinien hinterlegt ist – freilich mit dem Unterschied, statt des Zertifikatspreises den nationalen Mindestpreis einzusetzen. Da dies vorliegend gerade so vorgesehen ist, spricht alles dafür, dass es sich bei der hier angedachten Kompensation um eine zulässige Beihilfe handelt.

⁴⁴ Ebd., Rn. 45.

⁴⁵ Ebd., Rn. 46 mit Verweis auf Rn. 25.

C. Verfassungsrecht

Im Rahmen der verfassungsrechtlichen Prüfung stellt sich zunächst die Frage, ob der Bundesgesetzgeber die Gesetzgebungskompetenz für die Umsetzung des vorgeschlagenen Bepreisungskonzepts hat. Dazu unter I.). Daran anschließend ist zu fragen, ob die grundrechtlichen Anforderungen insbesondere aus dem Gleichheitssatz, dazu unter II.), die unterschiedlichen Ausprägungen des Rechtsstaatsprinzips (Vertrauensschutz, dazu unter III.), Bestimmtheitsgebot und Gesetzesvorbehalt, dazu unter IV.) sowie einschlägige finanzverfassungsrechtliche Vorgaben bei der Mittelverwendung, dazu unter V.), eingehalten werden.

I. Umsetzung als Verbrauchsteuer

Zunächst ist zu klären, ob der Bundesgesetzgeber das eingangs beschriebene Bepreisungskonzept im Zuge einer Novellierung des Energiesteuergesetzes überhaupt umsetzen kann, also ob er über die nötige Gesetzgebungskompetenz dafür verfügt. Dies ist, wie sich gleich aufhellen wird, dann der Fall, wenn es sich bei der beabsichtigten Besteuerung um eine sog. Verbrauchsteuer handelt.

1. Stand der Rechtsprechung

Das Bundesverfassungsgericht (BVerfG) hat in seiner Entscheidung zur Kernbrennstoffsteuer⁴⁶ festgehalten, dass es kein Steuererfindungsrecht des Bundes gibt, sondern der Gesetzgeber auf die Steuertypen festgelegt ist, für deren Aufkommen das Grundgesetz eine Verteilungsregel zwischen Bund und Ländern trifft (Art. 106 GG)⁴⁷. Neben den Verkehrssteuern sind dies insbesondere die Verbrauchsteuern.

Eine Verbrauchsteuer zeichnet sich nach Ansicht des BVerfG u. a. durch folgende Merkmale aus:

„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 [...].“⁴⁸

Abgrenzend hält das Gericht schon in den Leitsätzen seiner Entscheidung fest:

„Die Besteuerung des unternehmerischen Verbrauchs eines reinen Produktionsmittels ist mit einem gesetzgeberischen Konzept, im Wege der Verbrauchsteuer auf die private Einkommensverwendung Zugriff zu nehmen, regelmäßig nicht zu vereinbaren.“⁴⁹

In seiner früheren Entscheidung zur Ökosteuer hatte das BVerfG dagegen insoweit noch kein Problem gesehen.

Dort hieß es:

„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.“⁵⁰

Nun soll hier 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.“⁵¹

⁴⁶ BVerfG, Beschluss vom 13.4.2017 – 2 BvL 6/13, veröffentlicht am 7.6.2017.

⁴⁷ BVerfG, Beschluss vom 13.4.2017 – 2 BvL 6/13, 3. Leitsatz.

⁴⁸ BVerfG, Beschluss vom 13.4.2017 – 2 BvL 6/13, Rn. 112.

⁴⁹ BVerfG, Beschluss vom 13.4.2017 – 2 BvL 6/13, 4. LS.

⁵⁰ BVerfGE 110, 274 (296).

⁵¹ BVerfG, Beschluss vom 13.4.2017 – 2 BvL 6/13, Rn. 150.

Von diesem Grundsatz der unzulässigen Besteuerung von (reinen) Produktionsmitteln lässt das BVerfG aber zwei Ausnahmen zu:

- ▶ das körperliche Vorhandensein des besteuerten Rohstoffs im Endprodukt bzw. das Verlagern der Besteuerung auf eine Vorstufe und
- ▶ die Wahrung einer geschlossenen, systemgerechten Besteuerung mit Lenkungseffekt.

Mit Blick auf die erste Ausnahme heißt es:

„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.“⁵²

Jedenfalls bei der Besteuerung des Austauschs von Kernbrennstäben sah das BVerfG diese Ausnahme nicht als einschlägig an:

„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 [...].“⁵³

Die zweite Ausnahme soll 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.“⁵⁴

Zur Kernbrennstoffsteuer heißt es beim BVerfG dann weiter:

„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.“⁵⁵

Neben der Vorgabe, dass es sich bei dem Steuergegenstand um ein konsumtives Gut handeln muss, ist zugleich wichtig, dass die Steuer wirtschaftlich letztlich die Endverbraucher treffen soll, also trotz ihrer Erhebung bei den Unternehmen auf eine Abwälzung hin zu deren Kunden zielt. Das Gericht formuliert das wie folgt:

„Verbrauchsteuern sind im Regelfall indirekte Steuern. Sie werden zwar auf der Ebene des Verteilers oder Herstellers des verbrauchsteuerbaren Gutes erhoben [...]. Steuerschuldner und Steuerträger – das heißt die (natürliche oder juristische) Person, die die Steuerlast im wirtschaftlichen Ergebnis trägt – sind jedoch nicht identisch. Vielmehr ist die Steuer auf eine Abwälzung auf den Endverbraucher angelegt, mit der Folge, dass die Unternehmer als Steuerschuldner von der Steuerlast wirtschaftlich ent- und die privaten Verbraucher als Steuerträger wirtschaftlich belastet werden. Verbrauchsteuern sollen die in der Einkommens- und Vermögensverwendung zu Tage tretende steuerliche Leistungsfähigkeit des Endverbrauchers abschöpfen [...].“⁵⁶

⁵² BVerfG, Beschluss vom 13.4.2017 – 2 BvL 6/13, Rn. 155.

⁵³ BVerfG, Beschluss vom 13.4.2017 – 2 BvL 6/13, Rn. 156.

⁵⁴ BVerfG, Beschluss vom 13.4.2017 – 2 BvL 6/13, Rn. 157.

⁵⁵ BVerfG, Beschluss vom 13.4.2017 – 2 BvL 6/13, Rn. 158.

⁵⁶ BVerfG, Beschluss vom 13.4.2017 – 2 BvL 6/13, Rn. 119.

Weiter heißt es:

„Ein Indiz dafür, dass die Steuer auf Abwälzbarkeit angelegt ist, kann insbesondere die nach den Umständen gegebene tatsächliche Abwälzbarkeit der Steuer sein. Dies bedeutet, dass für den steuerpflichtigen Unternehmer grundsätzlich die Möglichkeit besteht, den von ihm geschuldeten Steuerbetrag wirtschaftlich auf die Endverbraucher abzuwälzen.“⁵⁷

Auch nur als Indiz ist ausdrücklich aber keine lückenlose Abwälzung vonnöten:

„Andererseits ist nicht notwendig, dass die Möglichkeit einer Abwälzung in jedem Einzelfall besteht; auch eine rechtliche Gewähr dafür, dass dem Unternehmer eine Abwälzung tatsächlich gelingt, ist nicht erforderlich. Ausreichend ist eine kalkulatorische Abwälzbarkeit. Dies bedeutet, dass für den steuerpflichtigen Unternehmer generell die Möglichkeit besteht, den von ihm geschuldeten Steuerbetrag in die Kalkulation seiner Selbstkosten einzusetzen und hierdurch die zur Aufrechterhaltung der Wirtschaftlichkeit seines Unternehmens geeigneten Maßnahmen – Preiserhöhung, Umsatzsteigerung oder Senkung der sonstigen Kosten – zu treffen [...]“⁵⁸

Auf die tatsächliche Realisierbarkeit der Abwälzung soll es nicht ankommen:

Wird das mit einer Verbrauchsteuer belastete Gut produktiv verwendet, ist der im Typus der Verbrauchsteuer angelegten Abwälzungsmöglichkeit bereits dann Genüge getan, wenn der zunächst belastete gewerbliche Verbraucher jedenfalls grundsätzlich nicht gehindert ist, die Verbrauchsteuerbelastung in den Preis für das von ihm hergestellte Produkt einzustellen und so seinerseits die Steuerlast als Preisbestandteil über eine oder mehrere Handelsstufen auf den privaten End- oder Letztverbraucher abzuwälzen. Dabei ist es unerheblich, ob die wirtschaftliche Abwälzung der Verbrauchsteuerlast für ihn tatsächlich realisierbar ist [...]“⁵⁹

Auf die Abwälzung gerade der steuerlichen Kostenposition kommt es ebenfalls nicht an:

„Die Voraussetzung einer kalkulatorischen Abwälzbarkeit ist zumindest so lange gegeben, wie der Umsatz nicht nur den Steuerbetrag und die sonstigen notwendigen Unkosten deckt, sondern in der Regel sogar noch Gewinn abwirft [...]. Allerdings kann der Einsatz eines besteuerten Gegenstandes selbst dann

noch Gewinn abwerfen, wenn gerade die durch die Verbrauchsteuer begründeten Kostenpositionen nicht abgewälzt werden können.“⁶⁰

Im konkreten Fall der Kernbrennstoffsteuer sah das Gericht die Möglichkeit zur Abwälzbarkeit allerdings nicht als gegeben an, weil der Gesetzgeber diese ausdrücklich für unwahrscheinlich hielt und deshalb nach Wertung des Gerichts von vornherein auch nicht auf eine Belastung der Endverbraucher zielte:

„Die Gesetzesmaterialien über die Einführung der Kernbrennstoffsteuer sprechen gegen eine Zielsetzung des Gesetzgebers, für die Besteuerung an die Einkommensverwendung der privaten Verbraucher anzuknüpfen. Er geht in der Gesetzesbegründung nicht von einer Steigerung der Stromkosten [...] aus, da nach seiner Auffassung eine ‚Überwälzung der den Stromerzeugern entstehenden zusätzlichen Kosten nur in geringem Umfang möglich sein wird‘. [...] Aus den weiteren Gesetzesmaterialien ergibt sich nichts anderes, insbesondere nicht aus dem Hinweis, die vollständige Abwälzung der Steuerlast sei ‚[g]rundsätzlich [...] möglich‘ [...]. Dies wird durch die eigene Feststellung des Gesetzgebers, eine Abwälzung werde im maßgeblichen [...] Regelfall nicht gelingen, widerlegt.“⁶¹

Nicht zuletzt macht das Gericht noch einen Vorschlag, wie der Gesetzgeber stattdessen hätte vorgehen müssen:

„Wäre eine Belastung der Verbraucher – die einzig über den Preis für den an sie abgegebenen Strom erfolgen kann – gewollt gewesen, hätte es [...] zudem nahe gelegen, dafür an die [...] Strommenge statt an das Einsetzen der Brennelemente [...] und damit einen Vorgang weit außerhalb der Sphäre der Verbraucher anzuknüpfen.“⁶²

Dass die Einschätzung des Gesetzgebers, wonach eine Weitergabe der Steuer regelmäßig nicht gelingen werde, hier nicht am vermeintlich falsch gewählten Steuergegenstand (Brennelemente) hing, sondern mit den Preisbildungsmechanismen am Strommarkt (Merit-Order) zu tun hatte, irritierte das Gericht insoweit nicht. Auch die Frage, wie denn eine solche primärenergieträgerspezifische Besteuerung von Strom aussehen könnte, vollzugstechnisch zu bewerkstelligen und mit den Vorgaben der Energiesteuerrichtlinie in Einklang zu bringen wäre, hat das Gericht nicht interessiert.

⁵⁷ BVerfG, Beschluss vom 13.4.2017 – 2 BvL 6/13, Rn. 122.

⁵⁸ BVerfG, Beschluss vom 13.4.2017 – 2 BvL 6/13, Rn. 124.

⁵⁹ BVerfG, Beschluss vom 13.4.2017 – 2 BvL 6/13, Rn. 125.

⁶⁰ BVerfG, Beschluss vom 13.4.2017 – 2 BvL 6/13, Rn. 126.

⁶¹ BVerfG, Beschluss vom 13.4.2017 – 2 BvL 6/13, Rn. 135 f.

⁶² BVerfG, Beschluss vom 13.4.2017 – 2 BvL 6/13, Rn. 136.

Unabhängig davon könnte man fragen, wie sich ein vom Gesetzgeber intendierter Lenkungseffekt einer Verbrauchsteuer, den das Gericht auf der einen Seite ausdrücklich anerkennt, auf der anderen Seite auf die Frage der kalkulatorischen Abwälzbarkeit auswirkt. Zielt nämlich die Besteuerung gerade darauf, die Verwendung eines Produktes für die Endverbraucher preislich unattraktiver zu machen, kann je nach Steuerhöhe irgendwann ja auch die Grenze der Unrentierlichkeit erreicht sein, in der eine Weitergabe nicht mehr möglich ist, weil das Produkt schlechterdings zu teuer geworden ist. Auch dazu äußerte sich das Gericht nicht.

Insoweit ist aber zu konstatieren, dass infolge einer fehlenden Nachfrage eines Produktes auch das Herunterfahren seiner Herstellung und damit das Ende der Besteuerung des dafür verwendeten Produktivgutes einhergeht. Mit anderen Worten: In dem Moment, in dem ein Unternehmen entscheidet, ein Produkt mangels Nachfrage nicht mehr herzustellen, muss es auch keine Verbrauchsteuer auf das Produktivgut mehr zahlen, so dass sich die Frage nach der Abwälzbarkeit erübrigt. Eine unvermeidliche Übergangsphase der Unrentierlichkeit, in der die Abwälzbarkeit kalkulatorisch mehr und mehr nicht mehr gelingen mag, dürfte für die Konzeption einer Verbrauchsteuer mit bewusst intendiertem Lenkungseffekt hingegen unschädlich sein.

Sowohl in ihrer Gesamtschau als auch in ihren Details hat die Entscheidung des BVerfG zur Kernbrennstoffsteuer in der Fachliteratur viel Kritik hervorgerufen⁶³, die grosso modo auch berechtigt ist. Dennoch bildet sie bis auf Weiteres die verbindliche Rechtslage ab, die der Gesetzgeber nunmehr zu beachten hat. Daher wird diese der Prüfung im Folgenden auch detailliert zugrunde gelegt.

2. Anwendung der Kriterien auf die geplante Besteuerung

Für die Beurteilung der Frage, ob über das Energiesteuergesetz spezifisch Erdgas, Stein- und Braunkohle und andere zur Stromerzeugung eingesetzte Energieträger wie Gas-, Heiz- und Schmieröle (anhand ihrer Emissionsfaktoren) besteuert werden können, ist zu klären,

- ▶ ob es sich bei diesen Energieträgern überhaupt um ein reines Produktionsmittel handelt (dazu unter a)),
- ▶ falls ja, ob dann nicht mindestens eine der beiden Ausnahmen greifen kann (dazu unter b)) und
- ▶ ob die Steuer hier auf eine Abwälzung auf die Endverbraucher angelegt ist (dazu unter c)).

a) Liegt überhaupt ein reines Produktionsmittel vor?

Das BVerfG sagt, dass es ausreicht, wenn die Besteuerung „zumindest auch konsumtiv nutzbare Güter“ zum Gegenstand nimmt. Während die in der Entscheidung zu beurteilenden Kernbrennstoffe offensichtlich kein Gut sind, das auch Verbraucher konsumtiv nutzen können (und ordnungsrechtlich auch nicht dürfen), ist dies bei anderen (fossilen) Primärenergieträgern weit weniger eindeutig.

Völlig unproblematisch ist insoweit Erdgas, das von Privaten im Heizungskeller zur Wärmeerzeugung oder im Falle von Micro-BHKW zugleich auch zur Stromerzeugung genutzt wird. Die private Verwendung von Kohle für Heizzwecke hingegen war früher gängige Praxis, ist mittlerweile aber stark zurückgegangen. Dennoch kann Kohle für den privaten Konsum im Brennstoffhandel

gegenüber der Besteuerung des unternehmerischen Verbrauchs dann „keine Steuervergütungen oder Ähnliches für Unternehmen hinsichtlich solcher Steuern verlangt, die für den Verbrauch von Produktionsmitteln (Strom oder Mineralöl) anfallen“; *Waschpfennig*, DVBl 2017, 899 f. findet, dass „die Gegenauffassungen insbesondere auch im Lichte alter Verfassungsrechtsprechung alles andere als abwegig sind“; *Wieland*, EurUP 363 f. rät zu maximaler Distanz zur Kernbrennstoffsteuer, bei der es der Gesetzgeber versäumt hatte, einen Lenkungszweck zu verankern: „Der Gesetzgeber muss allerdings Ziel und Grenze der Lenkung mit hinreichender Bestimmtheit tatbestandlich vorzeichnen [...]. Die CO₂-Komponente müsste also im Energiesteuergesetz hinreichend bestimmt normiert sein. Das Ziel des Gesetzgebers, durch die Besteuerung die Erzeugung von CO₂ zu verringern, müsste sich aus dem Gesetz hinreichend deutlich ergeben.“; *Büdenbender*, Arbeitspapier 5/2019 des SRW, S. 33 scheint keine grundsätzlichen Probleme auszumachen: Die Anbindung müsse an die Stoffe erfolgen, „deren Nutzung zu CO₂-Emissionen führt, also an Kohle, Erdgas, Benzin und Diesel sowie vergleichbare Stoffe“.

⁶³ *Möckel*, NVwZ 2017, 1055 f. spricht von „alten Zöpfen“: „Da natürliche Ressourcen vor allem als Produktionsmittel genutzt und oftmals auch verbraucht werden, kann der Verbrauchsteuerbegriff nicht ohne jeglichen begrifflichen Anhaltspunkt in Art. 106 I GG allein aufgrund vorkonstitutioneller Traditionen auf den privaten Konsum beschränkt werden.“; *Kahl*, EnWZ 7/2017, S. VII fragt, ob der Exkurs in das traditionelle Verbrauchsteuerrecht des Kaiserreichs wirklich maßstabgebend für die heutige Besteuerung von Energieträgern sein kann; *Tappe*, EurUP 2017, 186, 194 kritisiert, dass bei Lenkungssteuern eine Durchbrechung der Leistungsfähigkeitsprinzips angezeigt sei, sieht die Besteuerung von Kernbrennstoffen als „eine (seltene) Ausnahme“, während für die „Erfindung anderer (atypischer) Verbrauchsteuern [...] aber noch Hoffnung bestünde“, auch ohne Verfassungsänderung; *Hummel*, DVBl 2017, 1151 kritisiert vor allem die „beeindruckende Selbstsicherheit“ der Senatsmehrheit zum grundsätzlichen Negieren eines Steuererfindungsrechts des Gesetzgebers und hätte sich mehr Offenheit bei der Anpassung der Anteile des Umsatzsteueraufkommens zwischen Bund und Ländern gewünscht; *Wernsmann*, JZ 2017, 954, 957 ist irritiert, dass das BVerfG als Folgeschritt seiner restriktiven Haltung

oder in Baumärkten nach wie vor gekauft werden und kommt, oft als Brikett, für Heizzwecke zum Einsatz.

Dass es ordnungsrechtliche Vorgaben für sog. Kleinfeuerungsanlagen gibt, die bei Nichteinhaltung bestimmter Emissionsgrenzwerte eine Stilllegung oder Umrüstung erfordern (vgl. §§ 4, 25 und 26 der 1. BImSchV), ändert am Einsatz des eigentlichen Brennstoffs nichts: Steinkohlen, nicht pechgebundene Steinkohlenbriketts, Steinkohlenkoks sowie Braunkohlen, Braunkohlenbriketts und Braunkohlenkoks werden in § 3 Abs. 1 Nr. 1 und 2 der 1. BImSchV ausdrücklich als Brennstoffe zugelassen.

Etwa für die Braunkohle bleibt festzuhalten, dass der Löwenanteil der heimischen Braunkohleförderung in der Stromerzeugung eingesetzt wird und nur etwa 0,8% für Heizzwecke⁶⁴. Es bleibt aber trotz des geringen Anteils bei einem „zumindest auch konsumtiv“ nutzbaren Gut. Das BVerfG stellt insoweit in seiner Entscheidung keine Mindestnutzungsquote oder sonstige Kriterien an die Üblichkeit des Einsatzes oder die Marktdurchdringung auf.

Interessant ist weiter, dass das Energiesteuergesetz in seinem Anwendungsbereich keine Binnendifferenzierung nach der Verwendungsart der Kohle kennt. Der Verweis in § 1 Abs. 2 Nr. 2 EnergieStG („Energieerzeugnisse im Sinne dieses Gesetzes“) auf die nur vierstellige Position 2702 (Braunkohle, auch agglomeriert, ausgenommen Gagat (Jett)) der Kombinierten Zollnomenklatur etwa unterscheidet auf dieser Ebene nicht etwa zwischen Kraftwerkskohle und sonstigen (Unter-)Produktgruppen. Behält der Gesetzgeber dies als Grundlage für die Definition der Energieerzeugnisse des Energiesteuergesetzes bei, gibt es insoweit auch keinen Anlass, bei der Verwendung zwischen unternehmerischem und privatem Verbrauch zu differenzieren. Das Gesetz legt dann weiterhin als feinste Produktkategorie zugleich die größte/allgemeinste fest.

Dass beim privaten Konsum Kohle nur für das Heizen, nicht aber für die Verstromung eingesetzt wird, dürfte ebenfalls unschädlich für die Konzeption der Verbrauchsteuer sein. Das BVerfG spricht nur von „konsumtiv nutzbaren Gütern“, nicht von der jeweiligen Art der Nutzung. Zudem wird Kohle in beiden Fällen zur Verfeuerung und damit gleichermaßen energetisch genutzt. Dass die Nutzung in einem Fall der bloßen Wärmeerzeugung und im anderen (auch) der Stromerzeugung dient,

dürfte jedenfalls nichts an der Einordnung von Kohle als konsumtives Gut ändern.

Demnach ist selbst Kohle ein konsumtives Gut, das einen tauglichen Steuergegenstand einer Verbrauchsteuer darstellt⁶⁵.

b) Greifen die beiden Ausnahmen?

Selbst wenn man dies anders sehe, kommen immer noch die beiden vom BVerfG herausgearbeiteten Ausnahmen zum Tragen, die die Erhebung einer Verbrauchsteuer selbst auf den ausschließlich unternehmerischen Verbrauch von Rohstoffen ermöglichen.

aa) Erste Ausnahme: Wird auf das energetische Potenzial abgestellt?

Fakt ist, dass bei der Verstromung von fossilen Energieträgern wie Gas und Kohle der besteuerte Rohstoff im Endprodukt Strom nicht mehr körperlich vorhanden ist. Wenn der Gesetzgeber aber – anders als bei der Kernbrennstoffsteuer – tatsächlich das im Primärenergieträger verkörperte energetische Potential besteuert, nähert er sich dem Typus der traditionellen Verbrauchsteuer wieder stärker an.

Das Gericht stellt insoweit ausdrücklich auch auf das „energetische Potential“ bzw. die „Energieausbeute“ ab. Dies schließt nicht aus, auch die CO₂-Intensität als Maßstab der Besteuerung heranzuziehen. Denn die Formulierung bezieht sich ersichtlich erst einmal nur auf den Steuergegenstand, nicht dessen konkrete Bemessung oder die Motive der Bemessung. Anknüpfungspunkt bei der Besteuerung bliebe hier formal ja ohnehin die kalorische Einheit (Gigajoule, MWh).

Weiteren Spielraum eröffnet daneben 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 kategorisch ausgeschlossen, wenn sich die Steuererhebung dort einfacher gestaltet als beim verbrauchten Strom. Gerade bei dem Parameter der CO₂-Intensität dürfte es nur unter Zuhilfenahme komplexer Nachverfolgungsinstrumente möglich sein, bei der verbrauchten Kilowattstunde im bestehenden (Grau-)Strommix anzusetzen⁶⁶. Der Rückgriff auf die Vorstufe der Stromerzeugung

⁶⁴ Öko-Institut, Die deutsche Braunkohlenwirtschaft. Historische Entwicklungen, Ressourcen, Technik, wirtschaftliche Strukturen und Umweltauswirkungen, Mai 2017, Studie im Auftrag von Agora Energiewende und der European Climate Foundation, S. 33.

⁶⁵ So auch *Steinbach/Valta*: CO₂-orientierte Bepreisung der Energieträger – Handlungsoptionen, Kompensationsmöglichkeiten und ihre rechtlichen Rahmenbedingungen, DICE Ordnungspolitische Perspektiven, August 2019, S. 13: „Dies wäre bei Kohle, Heizöl und Gas der

Fall, da diese im Gegensatz zu Kernbrennelementen auch zum privaten Gebrauch geeignet sind und zudem üblicherweise auch konsumiert werden.“ Ebenfalls *Klinski/Keimeyer*, Zur verfassungsrechtlichen Zulässigkeit eines CO₂-Zuschlags zur Energiesteuer, August 2019, S. 16.

⁶⁶ *Kahl/Simmel*, Europa- und verfassungsrechtliche Spielräume einer CO₂-Bepreisung in Deutschland, Würzburger Studien zum Umweltrecht Nr. 6, Oktober 2017, S. 36.

durch eine steuerliche Erfassung des Primärenergieträgers ist daher ausgesprochen plausibel und sehr gut begründbar.

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 ausdrücklich angesprochen, im Falle der Kernbrennstoffsteuer aber offen lassen können.

Es zeigt sich also, dass vorliegend die erste vom BVerfG aufgestellte Ausnahme für eine Besteuerung des unternehmerischen Verbrauchs greift.

bb) Zweite Ausnahme: Ist das Anknüpfen an den Rohstoff zur Wahrung einer geschlossenen Besteuerung im Rahmen einer ansonsten systemgerechten Steuer notwendig?

In seiner Entscheidung zur Kernbrennstoffsteuer ging es dem BVerfG ersichtlich darum, aufzuzeigen, dass diese mit den sonstigen Energiesteuern nicht vergleichbar ist, weil sie rein fiskalische Zwecke verfolgte, deshalb nicht verhaltenssteuernd angelegt war und sich gerade deswegen nicht in eine geschlossene Besteuerung von Energieträgern einfügte.

Umgekehrt 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 die Sorge um das Besteuerungsaufkommen durch ein sonst befürchtetes Ausweichen auf unbesteuerte Substitute nur ein Beispiel („insbesondere“) für die Gefahr einer nicht systemgerechten Besteuerung. Die Adressierung anderer Gefahren für eine systemgerechte Besteuerung ist durch die Benennung dieses Beispiels keineswegs ausgeschlossen.

Ist das Ziel einer systemgerechten Besteuerung von Primärenergieträgern ausdrücklich die Lenkung hin zu einer weniger CO₂-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 lässt sich hier anführen, dass eine Kopplung der CO₂-Intensität an die verbrauchte Kilowattstunde ein aufwändiges und ggf. missbrauchsanfälliges Nachverfolgungssystem erforderlich machen

würde, das die Effektivität des Lenkungseffektes gefährden könnte⁶⁷.

Demnach würde hier auch die zweite vom Gericht aufgestellte Ausnahme für eine Besteuerung des unternehmerischen Verbrauchs greifen.

c) Abwälzbarkeit

Wie oben beschrieben, verlangt das BVerfG, dass eine Verbrauchsteuer auf Abwälzbarkeit angelegt sein muss. Das heißt, die Unternehmen, die die Steuer zahlen, sollen die generelle Möglichkeit haben, sie kalkulatorisch weiterzugeben an die (End-)verbraucher. Die Weitergabe muss dabei nicht jederzeit, also nicht in jedem Einzelfall, und auch nicht vollständig realisiert werden können.

Bei der Kernbrennstoffsteuer war dem Gesetzgeber der Nachweis dieser Bedingung nicht gelungen, da er in der Gesetzesbegründung selbst davon ausging, dass Kernkraftwerke bei der Strompreisbildung anhand der Merit-Order so gut wie nie preissetzend seien. Deshalb hatte das BVerfG dort die Abwälzbarkeit verneint bzw. dem Gesetzgeber unterstellt, die Steuer von vornherein als Unternehmenssteuer konzipiert zu haben, die Gewinne abschöpft und nicht die Leistungsfähigkeit der Verbraucher.

Anders verhält es sich mit fossil betriebenen Kraftwerken, deren Energieträgereinsatz hier besteuert wird. Diese sind jeweils zwar nicht durchgehend, aber statistisch in der stündlichen Auflösung häufig genug preissetzend in der Merit-Order, um von einer kalkulatorischen Abwälzbarkeit ausgehen zu können⁶⁸. Ein nationaler CO₂-Mindestpreis würde die Stromkosten erhöhen und muss dies ja gerade auch, da mit ihm ein Lenkungseffekt eintreten soll. Die tatsächliche Abwälzung ist vom Gesetzgeber also ausdrücklich erwünscht und das Instrument eben dafür konzipiert. Gerade wegen des zu erwartenden Strompreisanstiegs soll es für energieintensive Verbraucher flankierend ja auch eine Strompreiskompensation geben.

Die Intention des Gesetzgebers ist dabei durchaus als konstitutiv zu verstehen, wie das BVerfG in seiner Entscheidung zur Kernbrennstoffsteuer auch ausdrücklich unterstrichen hatte:

„Ob mit der (indirekten) Besteuerung die Einkommensverwendung des Verbrauchers getroffen werden soll, beurteilt sich nach dem Regelungsanliegen des Gesetzes. [...] Ob dem Gesetz die ‚Idee‘ [...] oder das ‚Konzept‘ [...] einer Abwälzbarkeit der Steuer zugrunde liegt, ist nach der subjektiven Zielsetzung des

⁶⁷ Kahl/Simmel, Europa- und verfassungsrechtliche Spielräume einer CO₂-Bepreisung in Deutschland, Würzburger Studien zum Umweltenergierecht Nr. 6, Oktober 2017, S. 37.

⁶⁸ Vgl. Herrmann/Matthes/Keimeyer, Konzept für die Einführung eines CO₂-Mindestpreises im Stromsektor in Deutschland, Mai 2021, Kapitel 2.2.

*Gesetzgebers, dem objektiven Regelungsgehalt des betreffenden Gesetzes und etwaigen flankierenden Maßnahmen zu beurteilen [...].*⁶⁹

Wie wichtig die Intention des Gesetzgebers ist, zeigt sich auch darin, dass selbst eine tatsächliche Abwälzbarkeit ohne Belang sein soll, wenn sie der Gesetzgeber nicht will:

*„Die Abwälzbarkeit hat allerdings dann keine Indizwirkung, wenn sich ein gegenteiliger Wille des Gesetzgebers positiv feststellen lässt. Eine tatsächlich gegebene Abwälzbarkeit, die der Intention des Gesetzgebers widerspricht, ist ohne Belang [...].*⁷⁰

Neben der tatsächlichen Weitergabemöglichkeit der Steuer spricht hier also umso mehr auch die starke Stellung der Intention des Gesetzgebers und dessen Konzeption eines expliziten Lenkungsinstruments für die Abwälzbarkeit⁷¹.

Im Ganzen lässt sich damit schlussfolgern, dass es sich bei der hier zur prüfenden Steuer um eine kompetenzrechtlich zulässige Verbrauchsteuer handelt. Wäre dem nicht so, würde dies im Übrigen bedeuten, dass der Einsatz von fossilen Energieträgern bei der Verstromung auf Dauer von der Energiesteuer ausgenommen bleiben müsste⁷². Diese harte Folge für den Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers – im Ergebnis ein verfassungsrechtlicher Anspruch auf Steuerbefreiung von der etablierten Energiesteuer – lässt sich aus der Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts zur Kernbrennstoffsteuer – wie gesehen – aber gerade nicht ziehen⁷³.

II. Gleichheitssatz

Der vorliegend zu prüfende Vorschlag konzentriert sich auf die Anpassung der Steuersätze nur für die Verstromung der entsprechenden Energieträger und richtet diese anhand deren Emissionsintensität aus. Es soll keine entsprechende Anpassung der

Besteuerung von Energieträgern erfolgen, die nicht verstromt werden, also letztlich der Wärmeerzeugung dienen oder als Kraftstoffe im Mobilitätssektor zum Einsatz kommen. Vor diesem Hintergrund stellt sich die Frage, ob dies mit dem in Art. 3 Abs. 1 GG verankerten Gleichbehandlungsgrundsatz vereinbar ist.

Nach Art. 3 Abs. 1 GG ist der Gesetzgeber angehalten, „wesentlich Gleiches gleich und wesentlich Ungleiches ungleich zu behandeln“⁷⁴. Nun darf diese Formulierung aber nicht so verstanden werden, als dass der Gesetzgeber gleiche oder ungleiche Sachverhalte fertig vorfindet und ihm damit die Entscheidung schon abgenommen wäre, was er wie zu behandeln hat. Vielmehr ist es

*„grundsätzlich Sache des Gesetzgebers, diejenigen Sachverhalte auszuwählen, an die er dieselbe Rechtsfolge knüpft, die er also im Rechtssinn als gleich ansehen will.“*⁷⁵

Allerdings muss er seine Auswahl sachgerecht treffen⁷⁶. Das heißt, es bedarf eines hinreichend gewichtigen Differenzierungsgrundes⁷⁷. Anders als bei der Ungleichbehandlung von Personengruppen aufgrund persönlicher Merkmale⁷⁸, ist bei der Ungleichbehandlung allein von Sachverhalten eine großzügige Prüfung geboten⁷⁹. Dies gilt etwa bei technischen Regelungen ohne „unmittelbaren menschlichen Bezug“⁸⁰ sowie bei wirtschaftslenkenden Maßnahmen⁸¹.

Bedeutet dies nun, dass der Gesetzgeber angehalten ist, jenseits der Stromerzeugung auch die übrige Energieträgerbesteuerung einheitlich anhand der Emissionsfaktoren auszurichten? Nein, denn hier gilt ein weiter Gestaltungsspielraum: Es handelt sich um einen Sachverhalt, der gerade keine Personen- gruppe(n) betrifft, sondern einen ausschließlich technisch-wirtschaftslenkenden Bezug hat. Der Gesetzgeber ist demnach weitgehend frei darin, die Besteuerung von Energieträgern in der Verstromung anders zu behandeln als diejenigen, die im Wärme- und Verkehrssektor zum Einsatz kommen.

⁶⁹ BVerfG, Beschluss vom 13.4.2017 – 2 BvL 6/13, Rn. 120 f.

⁷⁰ BVerfG, Beschluss vom 13.4.2017 – 2 BvL 6/13, Rn. 123.

⁷¹ So auch *Wieland*, EurUP 363 f.: „Der Gesetzgeber muss [...] Ziel und Grenze der Lenkung mit hinreichender Bestimmtheit tatbestandlich vorzeichnen [...]. Die CO₂-Komponente müsste also im Energiesteuergesetz hinreichend bestimmt normiert sein. Das Ziel des Gesetzgebers, durch die Besteuerung die Erzeugung von CO₂ zu verringern, müsste sich aus dem Gesetz hinreichend deutlich ergeben.“

⁷² *Wernsmann*, JZ 2017, 954, 957 weist zutreffend darauf hin, dass das BVerfG in der Folge seiner restriktiven Haltung dennoch „keine Steuervergütungen oder Ähnliches für Unternehmen hinsichtlich solcher Steuern verlangt, die für den Verbrauch von Produktionsmittel (Strom oder Mineralöl) anfallen“.

⁷³ So auch *Büdenbender*, Arbeitspapier 5/2019 des SRW, S. 33, nach dem die Anbindung an die Stoffe erfolgen müsse, „deren Nutzung zu CO₂-Emissionen führt, also an Kohle, Erdgas, Benzin und Diesel sowie vergleichbare Stoffe“.

⁷⁴ BVerfGE 112, 164 (174); sog. „Neue Formel“.

⁷⁵ BVerfGE 75, 108 (157).

⁷⁶ BVerfGE 53, 313 (329); E 75, 108 (157).

⁷⁷ BVerfGE 100, 138 (174).

⁷⁸ Vgl. etwa BVerfGE 99, 367 (388).

⁷⁹ BVerfGE 60, 329 (346).

⁸⁰ BVerfGE 38, 225 (229).

⁸¹ BVerfGE 18, 315 (331); E 50, 290 (338).

Zum einen unterliegen diese Sektoren schon einer CO₂-Bepreisung über das BEHG, dass unabhängig vom ETS ein eigenes Preisniveau verfolgt. Zum anderen spielen bei der Besteuerung von Kraftstoffen und Heizstoffen jenseits ihrer Emissionsintensität auch andere Aspekte eine Rolle, die der Gesetzgeber bei einer Differenzierung berücksichtigen darf. Die Einnahmen aus der Besteuerung von Kraftstoffen dienen nämlich auch der Infrastrukturfinanzierung, sodass hier neben den Lenkungseffekt auch ein klassisch fiskalisches Motiv der Besteuerung tritt. Zudem spielt hier auch der Schwefelgehalt eine Rolle bei der Festsetzung des Steuersatzes, der nicht ohne weiteres in ein Konzept der CO₂-Bepreisung integrierbar ist. Im Wärmesektor schließlich mögen auch sozialpolitische Erwägungen eine Rolle spielen.

Im Ergebnis zeigt sich also, dass der Gesetzgeber – am Maßstab des Art. 3 Abs. 1 GG gemessen – bei der Gestaltung der Steuersätze anhand von Emissionsintensitäten frei darin ist, nur die Stromerzeugung zu adressieren⁸². Im Übrigen steht es ihm ebenfalls frei, aus Vereinfachungsgründen den niedrigeren Emissionswert für Braunkohlebrikett auch für diejenigen Braunkohlearten anzusetzen, deren tatsächlicher Wert darüber liegt. Denn das Festhalten an der für die Bestimmung des Steuergegenstandes relevanten vierstelligen Nomenklatur ohne weitere Binnendifferenzierung ist aus Gründen der Praktikabilität gestattet⁸³.

III. Vertrauensschutz

Wie eingangs beschrieben, sieht der Vorschlag u. a. auch die Rückführung von Befreiungs- und Entlastungstatbeständen bei der Verstromung von fossilen Energieträgern vor. Vor diesem Hintergrund stellt sich die Frage, inwiefern die Verfassung die bisherigen Adressaten dieser Regelungen vor derlei Änderungen schützt. Einschlägiger Maßstab dafür ist der im Rechtsstaatsprinzip des Art. 20 Abs. 3 GG und den

jeweiligen Grundrechten verankerte Vertrauensschutz⁸⁴.

Auf den Vertrauensschutz kann sich nur berufen, wer gegenüber Rechtsänderungen besonders schutzwürdig ist, also auf einen Vertrauenstatbestand verweisen kann. Ein solcher ist insbesondere anzunehmen, wenn der Gesetzgeber nachträglich in bereits abgeschlossene Sachverhalte eingreift (sog. echte Rückwirkung⁸⁵ oder Rückbewirkung von Rechtsfolgen⁸⁶). Dies ist vorliegend aber gerade nicht geplant. Das Energiesteuerrecht wird – zudem mit einer mehrjährigen Übergangsfrist – nur für die Zukunft geändert; der Vergangenheit angehörende Veranlagungszeiträume sind gar nicht betroffen.

Ein Vertrauenstatbestand kann sich aber auch in Konstellationen ergeben, in denen zwar nur in einen noch laufenden Sachverhalt eingegriffen wird (sog. unechte Rückwirkung⁸⁷ oder tatbestandliche Rückanknüpfung⁸⁸), der Normadressat aber ausnahmsweise dennoch auf den Fortbestand der Rechtslage vertrauen durfte. Dies gilt insbesondere dann, wenn die Neuregelung nachträglich einen entwertenden Eingriff vornimmt, mit dem der Betroffene nicht zu rechnen brauchte und den er bei seinen bereits vorgenommenen Dispositionen demnach auch nicht berücksichtigen konnte⁸⁹. Dies ist etwa der Fall, wenn der Gesetzgeber im Gesetz selbst die materielle Rechtslage für eine bestimmte Zeitdauer festgeschrieben hat und diese nachträglich dennoch verkürzt⁹⁰. Dies ist vorliegend jedoch nicht so: Die in Rede stehenden Begünstigungstatbestände wurden nicht für bestimmte Zeiträume festgeschrieben oder in sonstige gefestigte Erwartungshaltungen gekleidet⁹¹.

Es bleibt damit bei dem, was das BVerfG mehrfach hervorgehoben hat, nämlich dass es grundsätzlich keinen Anspruch des Einzelnen auf den dauerhaften Fortbestand einer für ihn günstigen Rechtslage gibt⁹². Wenn keine besonderen Momente der Schutzwürdigkeit vorliegen, unterliegt die allgemeine Erwartung, dass das geltende Recht unverändert fortbestehen

⁸² Selbst eine Systemwidrigkeit würde allein noch keinen Gleichheitsverstoß darstellen (BVerfGE 68, 237 (253); E 81, 156 (207)). Nur wenn die vom Gesetzgeber selbst statuierte Sachgesetzlichkeit ohne zureichenden Grund verlassen wird, wäre dies ein Indiz für einen Gleichheitsverstoß (BVerfGE 34, 103 (115); E 66, 214 (224); E 67, 70, (84 f.)). Von seinem selbst gesetzten Regelsystem darf der Gesetzgeber aber abweichen, wenn es dafür – wie hier – zureichende Gründe gibt (BVerfGE 85, 238 (347)).

⁸³ Vgl. BVerfGE 17, 337 (354); E 41, 126 (288) sowie BSGE 79, 14 (17).

⁸⁴ Vgl. etwa BVerfGE 109, 96, (121).

⁸⁵ Erstmals formuliert in BVerfGE 11, 139 (145 f.).

⁸⁶ BVerfGE 72, 200 (241); E 77, 370 (377); E 83, 89 (110); E 92, 277 (325).

⁸⁷ Wiederum formuliert in BVerfGE 11, 139 (145 f.).

⁸⁸ Auch dafür BVerfGE 72, 200 (241); E 77, 370 (377); E 83, 89 (110); E 92, 277 (325).

⁸⁹ BVerfGE 51, 356 (362 f.) m.V.a. E 14, 288 (299).

⁹⁰ Vgl. etwa BVerfGE 102, 68 (97).

⁹¹ Insbesondere hilft auch eine bestandskräftige Genehmigung nach dem BImSchG nicht gegen nachträgliche Anforderungen, erst recht nicht, wenn diese aus anderen Rechtsgebieten stammen, vgl. BVerfG, NVwZ 2009, 1441 f., bestätigt vom BVerfG, NVwZ 2010, 771 (772 ff.).

⁹² BVerfG NVwZ 2012, 876 (878) m.w.N.

wird, also auch keinem besonderen verfassungsrechtlichen Schutz⁹³. So ist es auch hier.

IV. Gesetzesvorbehalt und Bestimmtheitsgebot

Um eine Anpassung der Steuerhöhe an die im ETS aufgerufenen und Marktschwankungen unterliegenden Zertifikatspreise zu ermöglichen, sieht das vorliegend zu prüfende Konzept vor, die nominell festgelegten Steuersätze jährlich anzupassen. Dies im Wege einer feststehenden Formel, die die Parameter für die Anpassung enthält. Die sich daraus ergebenden neuen nominellen Steuersätze werden dann durch eine Rechtsverordnung des Bundesfinanzministeriums bekannt gemacht.

Verfassungsrechtlich ist bei dieser Art der Anpassung des Steuersatzes nicht nur darauf zu achten, dass – wie ja auch vorgesehen – im Energiesteuergesetz eine entsprechende Verordnungsermächtigung verankert wird, um Art. 80 Abs. 1 GG zu entsprechen, der u. a. verlangt, dass Inhalt, Zweck und Ausmaß der erteilten Ermächtigung im Gesetz zu bestimmen sind. Darüber hinaus ist auch zu klären, welche Vorgaben die Verfassung im Übrigen an ein solches Modell stellt. Insoweit sind hier jedenfalls der im Rechtsstaatsprinzip des Art. 20 Abs. 3 GG verankerte Vorbehalt des Gesetzes zu beachten sowie das Bestimmtheitsgebot.

1. Vorbehalt des Gesetzes

Nach der ständigen Rechtsprechung des BVerfG verlangt der Vorbehalt des Gesetzes,

„dass der Gesetzgeber in grundlegenden normativen Bereichen alle wesentlichen Entscheidungen selbst treffen muss und sie nicht anderen Normgebern überlassen darf (vgl. BVerfGE 49, 89 <146 f.>; 84, 212 <226>). Im Steuerrecht, dessen Steuerbelastungsentscheidungen weitgehend vom Willen des Gesetzgebers zu Belastungsgegenstand und Tarif abhängen, ist von einem strengen Gesetzesvorbehalt auszugehen. Das Steuerrecht lebt insoweit aus dem „Diktum des Gesetzgebers“ (vgl. BVerfGE 13, 318 <328> m. w. N.).“⁹⁴

Trifft, wie vorliegend konzipiert, letztlich der Ordnungsgeber die Entscheidung über den Steuersatz, lässt sich in der Tat fragen, ob die Belastungsentscheidung dann in den richtigen Händen liegt. Allerdings hat das BVerfG zum Luftverkehrsteuergesetz,

das ebenfalls mit einer gesetzlich fixierten Formel zur jährlichen Anpassung der Steuersätze arbeitet, entschieden, dass die Delegation auf den Ordnungsgeber zulässig ist, wenn das Ergebnis der Regierungsfestlegung vom Gesetzgeber hinreichend dicht vorgezeichnet ist:

„Die Vorschrift genügt den Anforderungen, die das Grundgesetz an eine gesetzliche Ermächtigung der Exekutive zum Erlass von Rechtsverordnungen im Bereich des Steuerrechts stellt. Die Verwaltung kann danach zwar unmittelbar die wesentliche Entscheidung über den Steuertarif treffen, ist dabei aber vom Gesetz ohne jegliches Ermessen auf Rechenoperationen aufgrund vorgegebener Daten beschränkt und zur jährlichen Neuberechnung verpflichtet.“⁹⁵

Ebenso verhält es sich hier: Die in einer Anlage zum Energiesteuergesetz vorgesehene Formel lässt dem Ordnungsgeber keinen Spielraum, dem vom Gesetzgeber vorgezeichneten Anpassungsprogramm für die Steuersätze zu entkommen. Die Exekutive ist ohne jede eigene Wertung rein ausführendes Organ einer Rechenoperation. Demnach ist dem Vorbehalt des Gesetzes hier voll und ganz entsprochen.

2. Bestimmtheitsgebot

Ebenfalls im Rechtsstaatsprinzip wurzelt das Bestimmtheitsgebot, dem im Steuerrecht in der Regel dadurch entsprochen wird, dass die Steuerhöhe von vornherein nominell feststeht. Eine Indexierung der Steuerhöhe mittels einer Formel stellt allerdings eine Abkehr von diesem sog. Nenn- oder Nominalwertprinzip dar. Danach muss die Höhe einer Abgabe konkret festgeschrieben sein. Das BVerfG hat den Vorteil des Nominalwertprinzips, insbesondere im Steuerrecht, wie folgt beschrieben:

„Im Bereich des Steuerrechts, das unmittelbare Eingriffe in die Einkommens- oder Vermögenssphäre der Staatsbürger normiert, kommt dem Nennwertprinzip schon deshalb besonderes Gewicht zu, weil es eine eindeutige und einfache Bestimmung der Steuerpflicht im Einzelfall ermöglicht. Die Grundsätze des Rechtsstaats fordern, daß die Norm, die eine Steuerpflicht begründet, nach Inhalt, Gegenstand, Zweck und Ausmaß hinreichend bestimmt und begrenzt ist, so daß die Steuerlast meßbar und für den Staatsbürger voraussehbar und berechenbar wird [...].“⁹⁶

⁹³ Ebd.

⁹⁴ BVerfG, Urteil vom 05. November 2014, 1 BvF 3/11, Rn 33.

⁹⁵ BVerfG, Urteil vom 05. November 2014, 1 BvF 3/11, Rn 32.

⁹⁶ BVerfGE 50, 57 92 f. und passim = 1 BvR 335/76, Rn. 93.

Das Nominalwertprinzip genießt als solches allerdings keinen Verfassungsrang. Das BVerfG hat dazu aus Anlass der Überprüfung einer Zweitwohnungssteuer festgehalten:

„Das Nominalwertprinzip ist kein Verfassungsprinzip. [...] Aus Artikel 20 Abs. 3 GG [= Rechtsstaatsprinzip] lässt sich kein Grundsatz ableiten, der generell das Nominalwertprinzip gebietet und eine Durchbrechung dieses Ordnungsprinzips in Ausnahmefällen verwehrt.“⁹⁷

Ausnahmen vom Nominalwertprinzip müssten aber

„hinreichend bestimmt und begrenzt [sein], so dass die Steuerlast messbar und für den Staatsbürger voraussehbar und berechenbar wird (BVerfGE 50, 57 (93) = NJW 1979, 1151; BVerfGE 13, 153 (160)).“⁹⁸

In Bezug auf die streitgegenständliche Steuer hielt das BVerfG fest:

„Soweit die Bemessungsgrundlage der Zweitwohnungssteuer durch die Indexierung an Faktoren gebunden wird, die durch Statistische Ämter ermittelt werden, ist [...] kein Verstoß gegen das Rechtsstaatsprinzip ersichtlich.“⁹⁹

Ablesbar ist daraus, dass eine Indexierung zulässig ist, sofern die Faktoren der Indexierung es erlauben, die Messbarkeit, Voraussehbarkeit und Berechenbarkeit der Steuerlast zu bestimmen. Die Parameter, auf die sich das Gesetz bezieht, müssen also für den Steuerpflichtigen zumindest vorhersehbar sein. Für den Normadressaten könnte diese Vorhersehbarkeit etwa dann nicht gegeben sein, wenn im Gesetz nur eine Formel steht, deren Hauptkomponente ihm aber nicht bekannt ist. Das BVerfG hat seine Bedenken insoweit – in dem zitierten Fall bezogen auf eine Inflationsbereinigung – wie folgt formuliert:

„Die Durchführung der Besteuerung nach Maßgabe inflationsbereinigter Werte bringt zwangsläufig eine Ungewißheit über das Maß der steuerlichen Belastung mit sich. Solche Werte müßten erst durch Umrechnung der zunächst vorhandenen Nennwerte nach den Veränderungen eines Index, der das Maß der Geldentwertung wiedergibt, ermittelt werden. Gleichgültig, welchen Index man dabei zugrunde legen würde, würde das Ausmaß der Geldentwertung immer erst nach Ablauf des Beobachtungszeitraums für den Index feststehen. Erst dann könnte der

Bürger den Umfang seiner steuerlichen Verpflichtung erkennen.“¹⁰⁰

Dies ist hier anders. In dem vorliegend zu prüfenden Konzept sind die Parameter der Anpassungsformel, insbesondere das Preisniveau des ETS, schon bekannt und ermöglichen eine Vorhersehbarkeit der Steuerhöhe, da die jährliche Anpassung nachlaufend erfolgt. Davon abgesehen handelt es sich hier – anders als in den obigen Beispielen aus der Rechtsprechung – gerade nicht um eine Indexierung im Sinne einer selbsttätigen Anpassung. Denn am Nominalwertprinzip wird ja festgehalten, indem die Exekutive die neuen Steuersätze selbst berechnet und im Nachgang nominell festlegt. Daher entspricht das geplante Vorgehen zur Anpassung der Steuerhöhe an die Preisentwicklung des ETS vorliegend durchweg den Anforderungen des Bestimmtheitsgebotes.

V. Zweckbindung der Einnahmen

Nach dem vorliegenden Konzept sollen die Einnahmen aus der zusätzlichen Besteuerung zunächst in den Bundeshaushalt fließen und anschließend in den Energie- und Klimafonds (EKF) eingestellt werden. Das heißt, es ist eine Zweckbindung vorgesehen. Im Folgenden ist daher kurz zu prüfen, ob Verfassungsrecht einer solchen Zweckbindung ggf. entgegensteht.

Diese Frage stellt sich insbesondere mit Blick auf den Grundsatz der Gesamtdeckung, da auf diesem das Budgetrecht des Bundestages nach Art. 110 Abs. 2 GG basiert. Der Grundsatz der Gesamtdeckung (auch Non-Affektation genannt) besagt, dass alle Einnahmen grundsätzlich der Deckung aller Ausgaben dienen sollen (§ 7 S. 1 Haushaltsgrundsatzgesetz (HGrG) und § 8 S. 1 Bundeshaushaltsordnung (BHO)). Diesem Grundsatz kommt allerdings per se kein Verfassungsrang zu. Das BVerfG hat dazu festgestellt:

„Allgemein wird davon ausgegangen, daß dem Grundsatz der Gesamtdeckung des Haushalts Verfassungsrang nicht zukommt [...]. Es kann dahinstehen, ob diese Auffassung uneingeschränkt zutrifft. Eine – möglicherweise verfassungswidrige – Einschränkung der Dispositionsfreiheit des Haushaltsgesetzgebers könnte allenfalls dann angenommen werden, wenn Zweckbindungen in unvertretbarem Ausmaß stattfänden.“¹⁰¹

⁹⁷ BVerfG, Beschl. v. 15.12.1989 – 2 BvR 436/88 = NVwZ 1990, 356.

⁹⁸ Ebd.

⁹⁹ BVerfG, Beschl. v. 15.12.1989 – 2 BvR 436/88 = NVwZ 1990, 356 f.

¹⁰⁰ BVerfGE 50, 57 (92 f.) und passim = 1 BvR 335/76, Rn. 93.

¹⁰¹ BVerfGE 93, 319 (348).

Verfassungsrechtlich sensibel werden Zweckbindungen, die den Haushaltsgesetzgeber in der Mittelverwendung festlegen, also allenfalls dann, wenn diese ein Ausmaß annehmen, das seine grundsätzliche Dispositionsfreiheit einschränkt, also sein Budgetrecht strukturell unterläuft¹⁰². Demnach ist die partielle Zweckbindung von (steuerlichen) Einnahmen auch gelebte Praxis¹⁰³ und in § 7 S. 2 HGrG/§ 8 S. 2 BHO ausdrücklich vorgesehen. Danach können Einnahmen auf die Verwendung für bestimmte Zwecke beschränkt werden, „soweit dies durch Gesetz vorgeschrieben oder im Haushaltsplan¹⁰⁴ zugelassen ist“. Das heißt, auch zweckgebundene Einnahmen müssen in den Etat eingestellt werden. Dabei ist der Haushaltsgesetzgeber frei, die Mittel entgegen ihrem ursprünglichen Zweck später auch anders zu verwenden, dies gilt insbesondere für Einnahmenüberschüsse¹⁰⁵.

Neben dieser Zweckbindung im Haushaltsplan, die dann immer nur befristet auf das Haushaltsjahr ist, gibt es ferner die rechtlich verbindlichen Zweckbindungen über Sondervermögen (etwa einen Fonds, wie den EKF) oder eine Zweckbindung im materiellen Gesetz, die beide unbefristet sein können. Mit einer Zweckbindung im materiellen Steuergesetz kann der Sachgesetzgeber den Haushaltsgesetzgeber binden, solange – wie oben gesehen – dessen Dispositionsfreiheit strukturell gewahrt bleibt.

Da vorliegend die zusätzlichen Einnahmen zunächst in den allgemeinen Bundeshaushalt fließen und erst in einem zweiten Schritt vom Haushaltsgesetzgeber in den EKF überführt werden, ist der Grundsatz der Gesamtdeckung insoweit noch nicht einmal tangiert. Daher erübrigt sich hier auch die Frage nach einer möglichen strukturellen Einschränkung der Dispositionsfreiheit des Haushaltsgesetzgebers infolge einer Zweckbindung. Vielmehr handelt es sich um eine rein politische Verwendungsabsicht, die ex ante eine (nur) beabsichtigte Verwendung der Mittel kommuniziert¹⁰⁶. Finanzverfassungsrechtlich ist dies völlig unbedenklich.

¹⁰² Siehe *Hummel*, Verfassungsrechtsfragen der Verwendung staatlicher Einnahmen, 2008, S. 234: „Eine [...] verfassungsrechtliche Tragweite ist dem Grundsatz der Gesamtdeckung folgerichtig dann beizulegen, wenn die speziell diesem Grundsatz widersprechenden Maßnahmen einen Umfang annehmen, der als Gefährdung des parlamentarischen Budgetrechts [...] begriffen werden muss.“

¹⁰³ Vgl. *Hummel*, Verfassungsrechtsfragen der Verwendung staatlicher Einnahmen, 2008, S. 284, Zweckbindungen seien „in der staatsrechtlichen Praxis keine Seltenheit“ und eine Zweckbindung von Abgaben sei „lange Zeit ein maßgeblicher Legitimationsgrund für ihre Erhebung“ gewesen.

¹⁰⁴ Bei der Zweckbindung im Haushaltsplan ist grundsätzlich kein Eingriff in das Budgetrecht des Haushaltsgesetzgebers zu befürchten, da die Bindung durch diesen selbst erfolgt, *Waldhoff*, Die Zwecksteuer, *StuW* 2002, 285, 292, Fn. 79. Im Grunde geht es bei den Grenzen der Zweckbindung (nur) um die Frage, inwiefern das

Parlament in seiner Rolle als Sachgesetzgeber das Parlament in seiner Rolle als Budgetbewilliger schon im Vorhinein, also vor Mittelvereinnahmung, binden kann, vgl. *Hummel*, Verfassungsrechtsfragen der Verwendung staatlicher Einnahmen, 2008, S. 285 f.

¹⁰⁵ Vgl. BVerwG, Urt. v. 18.03.2016, 6 C 6.15, Rn. 13. „Der die Steuerpflicht begründende Tatbestand steht in keinem Zusammenhang mit der Entscheidung über die Verwendung des Steueraufkommens; Einnahmen- und Ausgabenseite sind voneinander abgekoppelt. Dies gilt auch für Zwecksteuern, deren Aufkommen ganz oder teilweise für einen bestimmten Zweck verwendet wird. Der Haushaltsgesetzgeber ist nicht gehindert, jederzeit eine abweichende Verwendungsentscheidung zu treffen; insbesondere kann er bestimmen, dass Überschüsse aus der Zwecksteuer für einen anderen Zweck verwendet werden [...]“

¹⁰⁶ Vgl. *Waldhoff*, Die Zwecksteuer, *StuW* 2002, 285, 295 mit Verweis auf *Wilke*, Gebührenrecht und Grundgesetz, 1973, S. 49 f.

D. Vertragsrecht

Zusätzlich zum Kohleverstromungsbeendigungsgesetz (KVBG)¹⁰⁷ hat die Bundesregierung gestützt auf dessen § 49 mit den Betreibern von Braunkohletagebauen und -kraftwerken einen öffentlich-rechtlichen Vertrag¹⁰⁸ geschlossen, der die Rechtssicherheit des gesetzlichen Vorgehens (nochmals) erhöhen soll. In diesem Vertrag werden die – im Übrigen von der Beihilfeaufsicht der EU noch zu genehmigenden – Entschädigungszahlungen des Bundes an die Vertragspartner als abschließend definiert, § 22 Abs. 1 des Vertrages. Für den Fall einer wesentlichen Veränderung der Verhältnisse kann eine Vertragspartei allerdings eine angemessene Anpassung des Vertragsinhalts verlangen, § 21 Abs. 2. Daher soll im Folgenden noch geprüft werden, ob die vorgesehene Einführung eines nationalen Mindestpreises insoweit einen Anspruch auf Vertragsanpassung auslösen könnte.

Eine wesentliche Änderung, die eine Anpassung auslösen könnte, liegt nach dem Vertrag nur in bestimmten Fällen vor, die ausdrücklich aufgeführt sind, § 21 Abs. 1 S. 3. Dazu zählen die

„b) Einführung einer gezielt auf die Verfeuerung von Braunkohle bezogenen Bepreisung von CO₂-Emissionen, wobei die gezielte Belastung über die relative Mehrbelastung aufgrund der hohen CO₂-Emissionsintensität der Verfeuerung von Braunkohle hinaus geht,

[sowie] [...]

e) sonstige regulatorische Eingriffe, durch die erheblich in das Äquivalenzverhältnis dieses Vertrages eingegriffen wird; der regulatorische Eingriff ist in jedem Fall nur relevant, wenn er darauf angelegt ist und die unmittelbare Wirkung hat, Braunkohleanlagen, Veredelungsbetriebe oder Tagebaue aus dem Markt zu drängen und gegenüber anderen Formen der Energieerzeugung erheblich und gezielt zu benachteiligen, wobei die Benachteiligung nicht allein aus der proportionalen Mehrbelastung aufgrund der hohen Emissionsintensität oder aufgrund einer sonstigen, vergleichbaren spezifischen Besonderheit der Braunkohleanlagen, Veredelungsbetriebe oder Tagebaue resultieren darf.“

§ 21 Absatz 4 Satz 2 des Vertrages regelt wiederum, welche Änderungen der Verhältnisse „nicht

wesentlich“ und damit jedenfalls ohne Vertragsanpassung möglich sind:

„a) Jegliche Veränderungen in Bezug auf bestehende oder künftige CO₂-Bepreisungsmodelle auf nationaler, europäischer und internationaler Ebene. Dies umfasst explizit alle Änderungen des Europäischen Emissionshandelssystems, ist jedoch nicht darauf beschränkt. [...]

c) Veränderung in der Besteuerung von Energieträgern und anderer hoheitlich veranlasster Preisbestandteile“.

Führen solchermaßen nicht wesentlichen Änderungen nach § 21 Abs. 5 S. 1 aber

„in ihren konkreten Ausgestaltungen ausnahmsweise dazu [...], dass ein sonstiger regulatorischer Eingriff im Sinne des Absatzes (1) lit. b) oder e) und damit [doch] eine wesentliche Änderung vorliegt“

kann es gleichwohl wieder zu einem Vertragsanpassungsverlangen kommen.

Aus der Zusammenschau dieser ausgesprochen zerklüfteten Vertragsregelungen ergibt sich, dass eine gesetzliche Neuordnung der Bepreisung der Verfeuerung von Braunkohle ohne Vertragsanpassung möglich ist. Allerdings darf diese im Vergleich mit anderen Energieträgern nicht auf eine gezielte Verdrängung aus dem Markt hinauslaufen, was dann nicht der Fall ist, wenn es zu einer proportionalen Mehrbelastung allein aufgrund der hohen Emissionsintensität von Braunkohle kommt.

Da sich die Höhe der Besteuerung in dem hier zu prüfenden Konzept an den jeweiligen Emissionsfaktoren der einzelnen Energieträger bemisst, wird der Energieträger Braunkohle – wie alle anderen Energieträger auch – streng proportional zu seiner Emissionsintensität behandelt. Genau genommen wird die Verstromungsbraunkohle insoweit sogar besser gestellt als sie ist, da für sie aus Vereinfachungsgründen mit 99 t CO₂/TJ der günstigste Wert für die im privaten Verbrauch dominierenden Braunkohlebriketts gewählt wird, auch wenn die in Kraftwerken eingesetzte Braunkohle tatsächlich höhere Emissionsfaktoren aufweist.

¹⁰⁷ Kohleverstromungsbeendigungsgesetz vom 8. August 2020 (BGBl. I S. 1818), das durch Artikel 22 des Gesetzes vom 21. Dezember 2020 (BGBl. I S. 3138) geändert worden ist.

¹⁰⁸ Siehe BT-Drs. 19/21120 vom 13.07.2020.

Es handelt sich also um ein energieträgerneutrales Bepreisungskonzept, das nicht darauf angelegt ist, gezielt die Verstromung von Braunkohle zu benachteiligen. Demnach liegt hier keine wesentliche Änderung der Verhältnisse vor, die eine Anpassung des Vertrages auslösen könnte.

Kontakt

Stiftung Umweltenergierecht
Friedrich-Ebert-Ring 9
97072 Würzburg

T: +49 931 794077-0

F: +49 931 7940 77-29

info@stiftung-umweltenergierecht.de
www.stiftung-umweltenergierecht.de

Entstanden im Auftrag der Stiftung Klimaneutralität



Stiftung
Klimaneutralität