

Rechtliche Fragen zum Klimaschutzplan

Erweiterungen des steuer- und abgabenrechtlichen Gestaltungsspielraums für Klimaschutzinstrumente im Grundgesetz

Berlin, den 22.09.2017

Finale Fassung

Inhalt

Aufgabenstellung.....	2
1. Hintergrund: Worum geht es konkret?	2
2. Die Restriktionen des Grundgesetzes für finanziell ansetzende Lenkungsinstrumente... 3	3
2.1. Eckpunkte der verfassungsgerichtlichen Rechtsprechung.....	3
2.1.1. Grundlagen	3
2.1.2. Finanzverfassungsrechtliche Zulässigkeit nichtsteuerlicher Abgaben.....	5
2.1.3. Finanzverfassungsrechtliche Zulässigkeit von Steuern	6
2.2. Anwendung auf finanziell ansetzende Klimaschutzinstrumente	10
3. Schließung der Lücken: Optionen zur Änderung des Grundgesetzes.....	13
3.1. Mehrwert einer Erweiterung der verfassungsrechtlichen Gestaltungsspielräume ...	13
3.2. Ausgestaltungsoptionen und Varianten	14
3.2.1. Rechtssystematische Einordnung: Steuer oder nichtsteuerliche Abgabe?	14
3.2.2. Erhebungsseite: Anwendungsbereich, Anwendungsfälle und Wirkungsweise	15
3.2.3. Ertragsseite und Einnahmeverwendung	16
3.2.4. Kompetenz- und Verfahrensfragen	17
3.2.5. Sonstiges: Allgemeine Anforderungen an Steuern	18
3.3. Entwurf einer „großen Lösung“ für Umweltbelastungssteuern	18
3.4. Option einer „kleinen Lösung“ zur Besteuerung von THG- oder CO ₂ - Emissionen .	19
4. Fazit	22

Aufgabenstellung

Die Auftragnehmer sind gebeten worden, in einer kompakt angelegten Überblicksdarstellung auf Grundlage der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts (BVerfG) herauszuarbeiten, wo die Grenzen für finanziell ansetzende Klimaschutzinstrumente in Deutschland liegen und in welchen Punkten Änderungen des Grundgesetzes sinnvoll sein können, um die in vielen anderen Ländern selbstverständlichen Gestaltungsmöglichkeiten für die Besteuerung von klimabelastendem Handeln (insb. des CO₂-Ausstoßes) sowie für Anreizsysteme auf Basis des „Bonus-Malus-Prinzips“ auch in Deutschland möglich zu machen. Daran anknüpfend soll diskutiert werden, auf welche Weise das Grundgesetz geändert werden könnte, um das politisch-rechtliche Steuerungsinstrumentarium insoweit zu erweitern.

Die Ausarbeitung startet mit einer Darstellung des Hintergrunds, d.h. der Motivation solcher Instrumente und der dabei denkbaren Ausgestaltungsvarianten. Im zweiten Schritt folgt eine zusammenfassende Darstellung der verfassungsrechtlichen Ausgangslage, wobei zwischen steuerlichen und nichtsteuerlichen Abgabenarten unterschieden wird. Im dritten Schritt wird erörtert, welche Änderungen des Grundgesetzes konkret in Betracht kommen könnten.

1. Hintergrund: Worum geht es konkret?

In der umweltökonomischen und umweltpolitischen Debatte wird häufig die Forderung erhoben, die Emissionen von Klimagasen dadurch unattraktiv zu machen, dass man diesen einen (angemessenen) Preis gibt. Damit könne man sich marktwirtschaftliche Mechanismen zunutze machen. Zugleich ließen sich extern (außerhalb der Unternehmen) entstehende Kosten für verursachte Umweltschäden und deren Beseitigung „einpreisen“ (internalisieren). Den Verursachern der Emission bliebe – anders als bei ordnungsrechtlich ansetzenden Instrumenten – grundsätzlich ein Handlungsspielraum. Sie könnten sich entweder für eine Emissionsreduzierung oder für die Geldzahlung entscheiden. Daraus entstünde ein marktnaher Anreiz dazu, mit emissionsmindernden Investitionen dort anzusetzen, wo sich diese als am kostengünstigsten darstellen. Von finanziell ansetzenden Instrumenten wird daher grundsätzlich angenommen, dass sie nicht nur effektiv sind, sondern auch ökonomisch besonders effizient, weil zu erwarten ist, dass das Verhältnis zwischen Aufwand und Nutzen bei ihnen günstiger ist als bei starren gesetzlichen Vorgaben.

Dieses Funktionsprinzip liegt auch dem Emissionshandel zugrunde. In dem vom Emissionshandel erfassten Bereich könnte dieser durch weitere ökonomisch ansetzende Instrumente sinnvoll ergänzt werden. Besonders wichtig können solche Instrumente für den Klimaschutz im Übrigen in denjenigen Sektoren sein, die vom Emissionshandel nicht erfasst sind – insbesondere etwa in den Bereichen Verkehr und Gebäudewärme.

An vergleichbare Preisinstrumente ließe sich darüber hinaus auch zur Reduzierung anderer Emissionen von Umweltschadstoffen als CO₂ denken, etwa an eine Steuer oder Abgabe auf in der Landwirtschaft eingesetzten Stickstoffdünger – was sowohl unter dem Aspekt des Klimaschutzes als auch des Gewässerschutzes interessant wäre. Der Rat von Sachverständigen für Umweltfragen (SRU) hat bereits vor einigen Jahren einen in diese Richtung gehenden Vorschlag unterbreitet.¹ In ähnlicher Weise könnte man auch die Einführung von Steu-

¹ Vgl. SRU – Rat von Sachverständigen für Umweltfragen (2004): Umweltpolitische Handlungsfähigkeit sichern. Umweltgutachten 2004. BT-Drs. 15/3600, 220 f.; differenzierend SRU: Stickstoff: Lösungsstrategien für ein drängendes Umweltproblem, Sondergutachten 2015, S. 344 ff.

ern auf den Einsatz bestimmter Rohstoffe in der Wirtschaft denken – sei es unter dem Gesichtspunkt der Ressourcenschonung oder der Vermeidung von Schadstoffbelastungen.

Von besonderem Interesse können von ihrer Wirkungsweise her Ausgestaltungen sein, bei denen die Geldeinnahmen nicht – wie bei den Steuern üblich – in den allgemeinen staatlichen Haushalt fließen, sondern direkt in einen Fonds, so dass praktisch ein vom allgemeinen Staatshaushalt unabhängiges „Bonus-Malus-System“ entstehen kann: Wer emittiert, muss zahlen („Polluter pays“), wer in Emissionsminderungen investiert, erhält aus dem Fonds Fördermittel. So könnten etwa aus den Einnahmen eines zusätzlich zur Kraftstoffsteuer zu entrichtenden CO₂-Beitrags direkt für Investitionen in den Ausbau der Infrastruktur für Elektromobilität oder die aus einem zusätzlich zur Steuer auf Heizstoffe eingenommenen Betrag gewonnenen Geldmittel direkt für die Förderung energetischer Gebäudesanierung verwendet werden.

2. Die Restriktionen des Grundgesetzes für finanziell ansetzende Lenkungsinstrumente

2.1. Eckpunkte der verfassungsgerichtlichen Rechtsprechung

Auf Grundlage der zahlreichen Entscheidungen des BVerfG über Steuern, Entgelte und Sonderabgaben ergibt sich mittlerweile ein annähernd vollständiges Bild über die Zulässigkeit von finanziell ansetzenden Steuerungsmitteln der Umweltpolitik, bei dem nur noch wenige Fragen offen sind. Um die Darstellung kompakt und griffig zu halten, sollen die zentralen Aussagen und Erkenntnisse aus dieser Rechtsprechung nachfolgenden thesenartig zusammengetragen werden.

2.1.1. Grundlagen

Deutschland als Steuerstaat: Das BVerfG geht in ständiger Rechtsprechung davon aus, dass die Bundesrepublik ein „Steuerstaat“ sei – ein Staat also, der seine Aufgaben in erster Linie aus Steuermitteln zu finanzieren habe.² Das Gericht leitet dies daraus ab, dass das Grundgesetz in Art. 105 und 106 GG ausschließlich Steuern als Einnahmequellen ausdrücklich vorsieht. Die Konsequenz ist, dass an den Staat zu entrichtende Abgaben³, die nicht den Steuern zuzuordnen sind, nur unter bestimmten Voraussetzungen zulässig sind. Das wirft die Frage auf, wodurch sich „Steuern“ von nichtsteuerlichen Instrumenten abgrenzen.

Steuer-Föderalismus als Restriktionsgrund: Die restriktive Haltung des BVerfG gegenüber nichtsteuerlichen Abgaben erklärt sich daraus, dass in den Art. 105, 106 GG nicht nur geregelt ist, welche Steuern erhoben werden dürfen, sondern auch, ob die Erträge an den Bund, die Länder oder/und die Kommunen gehen. Würden neue, im Grundgesetz nicht ausdrücklich vorgesehene Abgaben eingeführt, so würde dies auf der Seite der Steuererträge zu erheblichen Verwerfungen des im Grundgesetz angelegten, zwischen Bund, Ländern und Gemeinden ausbalancierten Systems der Finanzverfassung führen können.⁴

Dispositionsfreiheit des Haushaltsgesetzgebers als systemprägend: Zu den im Demokratieprinzip wurzelnden Merkmalen des deutschen Finanzverfassungssystems gehört die Freiheit

² BVerfGE 93, 319/342 (Wasserpfennig); BVerfGE 91, 186/201 (Kohlepfennig); BVerfGE 82, 159/178 (Absatzfonds); BVerfGE 78, 249/266 f. (Fehlbelegungsabgabe).

³ Der Begriff „Abgaben“ ist der Oberbegriff für an den Staat zu entrichtende Geldleistungen (einerseits Steuern, andererseits nichtsteuerliche Abgaben), die nicht privatrechtlicher Natur sind (wie etwa beim Kaufpreis).

⁴ Eingehend BVerfG, Beschl. v. 13. April 2017 – 2 BvL 6/13 – (Kernbrennstoffsteuer), Rn. 90 ff., insb. Rn. 91.

des Parlaments, über den Haushalt frei zu entscheiden (Budgetrecht).⁵ Durch Zweckbindungen für die Verwendung der Einnahmen wird dieses Recht partiell eingeschränkt. Das BVerfG sieht darin aber erst dann ein Problem, wenn es zu einer „unvertretbaren“ Einschränkung der Dispositionsfreiheit kommt. Wo genau die Grenze liegt, hat es nicht näher beschrieben. Bei der sog. Ökosteuer⁶ und bei den landesrechtlichen Wasserentnahmeentgelten⁷ hat es eine unvertretbare Einschränkung verneint.

Abgrenzung von Steuern und nichtsteuerlichen Abgaben: Insoweit gibt es zwei klare Abgrenzungslinien und eine dritte Gruppe von nichtsteuerlichen Abgaben, die an sich alle Steuermerkmale erfüllen, jedoch im Grundgesetz nicht vorgesehen sind und dennoch zulässig sein können:

- Erstens handelt es sich nicht um Steuern, wenn die Geldleistungspflicht nicht allgemein gilt, sondern nur im Einzelfall zu erbringen ist, wenn mit ihr eine bestimmte staatliche Leistung entgolten wird (wie es für Gebühren und Entgelte typisch ist). Man spricht insoweit auch von *gegenleistungsbezogenen Abgaben*.⁸
- Zweitens kann es sich nicht um eine Steuer im Sinne der geltenden Bestimmungen des Grundgesetzes handeln, wenn die Geldleistungspflicht (im Unterschied zu den gegenleistungsbezogenen Abgaben) wie bei einer Steuer allgemein ansetzt, bei ihr das eingenommene Geld jedoch *nicht in den allgemeinen Haushalt fließt* und dadurch der Dispositionsfreiheit des Haushaltsgesetzgebers entzogen ist. So liegt es insbesondere, wenn das Geld statt in den allgemeinen Haushalt in einen besonderen Fonds fließt.⁹ Im letztgenannten Fall geht man von einer sog. Sonderabgabe aus (in einem engen Sinne¹⁰).
- Drittens kann es sonstige Geldleistungspflichten geben, die ebenfalls wie Steuern allgemein ansetzen und wie diese in den allgemeinen Haushalt fließen, im Katalog der durch das Grundgesetz vorgesehenen Steuern jedoch nicht enthalten sind. Bei ihnen müsste es sich an sich grundsätzlich um unzulässige Steuern handeln. Das BVerfG hat solche Abgaben jedoch in bestimmten Ausnahmefällen für zulässig erklärt. Zusammen mit den Sonderabgaben im engeren Sinne können sie als Sonderabgaben in einem weiten Sinne begriffen werden.¹¹

Sonderfall: Das Geld fließt nicht dem Staat zu, sondern Privaten. Ein davon zu unterscheidender Sonderfall ist die Einordnung von Geldleistungspflichten, bei denen es (überhaupt) nicht zu staatlichen Einnahmen kommt, weil vorgesehen ist, dass das Geld unmittelbar an Private zu gehen hat. Davon geht die Rechtsprechung z.B. für die EEG-Vergütung aus, weil diese von den Netzbetreibern direkt an die Anlagenbetreiber zu zahlen ist, nicht an den Staat und ggf. von diesem an die Anlagenbetreiber.¹² Solche Geldleistungspflichten sind (überhaupt) keine „Abgaben“ im Sinne des Verfassungsrechts, weil sie nicht an den Staat gehen. Folglich sind sie finanzverfassungsrechtlich unproblematisch. Ihre Zulässigkeit ist nicht an den finanzverfassungsrechtlichen Kriterien zu messen, sondern ausschließlich daran, ob sie

⁵ BVerfGE 130, 318/343 ff. (Stabilisierungsmechanismusgesetz); BVerfGE 132, 195 (EU-Stabilitätsmechanismus) Rn. 109 ff.

⁶ BVerfGE 110, 274/292 ff. (Ökosteuer), Rn. 65 ff.

⁷ BVerfGE 93, 319, 348 (Wasserpfeffig).

⁸ BVerfGE 93, 319/347 f.

⁹ Vgl. BVerfGE 101, 141/148 (Ausgleichsfonds Sonderurlaub).

¹⁰ Der Begriff „Sonderabgabe“ wird in der Rechtsliteratur nicht immer einheitlich verwendet. Das BVerfG spricht von „Sonderabgaben im engeren Sinne“ ausdrücklich in seinem Beschluss zur Stellplatzablösung (BVerfG NVwZ 2009, 837/837 f.) sowie in seinem Urteil zur Sonderabgabe Absatzfonds (BVerfGE 122, 319, Rn. 99).

¹¹ Vgl. einerseits BVerfG NVwZ 2009, 837/838 (Stellplatzablösung); andererseits BVerfGE 122, 316 (Sonderabgabe Absatzfonds) Rn. 99.

¹² Vgl. BGH, Urt. v. 25.06.2014 – VIII ZR 169/13 (ZUR 2014, 562) Rn. 12 ff.; vgl. auch BVerfG-K, NJW 1997, 573.

mit den Grundrechten und mit dem Kompetenzbestimmungen des Grundgesetzes vereinbar sind.

2.1.2. Finanzverfassungsrechtliche Zulässigkeit nichtsteuerlicher Abgaben

Soll der Staat seine Aufgaben grundsätzlich aus (den im Grundgesetz vorgesehenen) Steuern finanzieren, so fragt sich, welche Ausnahmen davon gelten. Abgesehen von einigen speziellen Fällen, die im vorliegenden Kontext keine Bedeutung haben können¹³, kann die finanzverfassungsrechtliche Zulässigkeit grundsätzlich für folgende Fallgruppen nichtsteuerlicher Abgaben angenommen werden:

Zulässig: Abgaben mit Entgeltcharakter / gegenleistungsbezogene Abgaben. Als unproblematisch betrachtet das BVerfG generell Geldleistungspflichten an den Staat, bei denen es um das Entgelten von staatlichen Leistungen geht – wie etwa bei Gebühren und Beiträgen oder bei einer Maut. Hier stehen sich Leistung und Gegenleistung gegenüber. Solche „gegenleistungsbezogenen Abgaben“ sollen sich aus sich selbst heraus rechtfertigen und daher keiner Erwähnung im Grundgesetz bedürfen.¹⁴

Zulässig: Ausgleichsabgaben. Als ausnahmsweise zulässig erkennt das BVerfG im Grundgesetz nicht ausdrücklich vorgesehene Geldleistungspflichten an, bei denen es um den Ausgleich von durch den Staat gewährten Vorteilen geht, die darin bestehen, dass die Zahlenden eine an sich bestehende sachliche Verpflichtung nicht erfüllen, also einen finanziellen Ausgleich für deren Nichterfüllung erbringen. So liegt es beispielsweise bei naturschutzrechtlichen Ausgleichsabgaben¹⁵, der Fehlbelegungsabgabe in der Wohnungswirtschaft¹⁶, der bauordnungsrechtlichen Stellplatzablösung¹⁷ oder der Schwerbehindertenabgabe¹⁸.

Zulässig: Abschöpfungsabgaben / Zahlungspflichten in Bewirtschaftungssystemen. Eine den Abgaben mit Entgeltcharakter ähnliche Abgabenart sind Geldleistungen, die innerhalb staatlicher Bewirtschaftungssysteme für die Nutzung von an sich öffentlichen Gütern zu erbringen sind. Die Besonderheit liegt hier darin, dass der Staat im ersten Schritt ein Bewirtschaftungsregime errichtet (das für sich genommen zulässig sein muss) und dann im zweiten Schritt regelt, dass die Nutzung des betreffenden Guts nur gegen eine Geldleistung gewährt wird, der mit der Nutzung verbundene Vorteil also finanziell abgeschöpft wird. Die Möglichkeit hierzu hat das BVerfG in seiner sog. Wasserpfeffig-Entscheidung bejaht.¹⁹ Für den existierenden Emissionshandel ist davon nach der Rechtsprechung des Bundesverwaltungsgerichts ebenfalls auszugehen.²⁰ Offen ist, ob es sich dabei um eine eigenständige Abgabekategorie handelt oder es sich eigentlich auch um eine Abgabe mit Entgeltcharakter handelt. Das kann aber auch dahinstehen, weil es an der Zulässigkeit nichts ändert.

In der Regel unzulässig: Sonderabgaben mit Finanzierungsfunktion / Fondsabgaben. Sonderabgaben zur Finanzierung bestimmter staatlicher Aufgaben, namentlich über einen Fonds, sind – soweit sie nicht schon als Abgabe mit Ausgleichs- oder Abschöpfungsfunktion

¹³ Etwa Bußgeldern und Geldstrafen (vgl. BVerfGE 3, 403/407 f.) oder im Grundgesetz angelegte Geldleistungspflichten (wie solche der Sozialversicherung, vgl. BVerfGE 75, 108/148).

¹⁴ Eingehend BVerfGE 93, 319, 343 ff. m.w.N.

¹⁵ BVerwGE 74, 308/310 ff.

¹⁶ BVerfGE 78, 249/266 ff. (Fehlbelegungsabgabe).

¹⁷ BVerfG NVwZ 2009, 837 (Stellplatzablösung).

¹⁸ BVerfGE 57, 139/165 ff. (Schwerbehindertenabgabe).

¹⁹ BVerfGE 93, 319, 343 ff. m.w.N.

²⁰ Das BVerwG spricht zurückhaltender davon, die Pflicht zum Kauf von Zertifikaten sei „wie“ eine Abschöpfungsabgabe einzuordnen. Vgl. BVerwG, Urt. v. 10.10.2012 – 7 C 9/10 (NVwZ 2013, 587, 588 f.), insb. Rn. 19 ff.

zulässig sind – nach der Rechtsprechung des BVerfG nur zulässig, wenn drei Kriterien erfüllt sind: Die Gruppe der Zahlungspflichtigen muss homogen sein (Gruppenhomogenität), sie muss für die Aufgabe eine gemeinsame Verantwortung tragen (Gruppenverantwortung), und die Einnahmen müssen zum Nutzen der belasteten (Gesamt-) Gruppe verwendet werden (Gruppennützigkeit).²¹ An die Allgemeinheit darf sich die Abgabe demnach nicht richten, weil die belastete Gruppe nicht homogen ist.²² Für die Erfüllung einer rein öffentlichen Aufgabe darf die Gruppe nicht herangezogen werden, wenn sie keine spezifische (Mit-) Verantwortung dafür trägt. Und unzulässig sind schließlich Abgaben, die einer anderen Personengruppe zugutekommen als der Belasteten. Dass BVerfG hat die Zulässigkeit gelegentlich bejaht, etwa bei der Altenpflegeumlage²³ oder der Insolvenzversicherungsabgabe²⁴, in einigen politisch bedeutsamen Fällen jedoch verneint.²⁵

2.1.3. Finanzverfassungsrechtliche Zulässigkeit von Steuern

2.1.3.1. Allgemeines

Ist der Staat bei der Erhebung von Geldleistungen von den Bürgerinnen und Bürgern demnach außerhalb der beschriebenen Fallgruppen auf die Erhebung von Steuern beschränkt, so fragt sich, welche Grenzen er dabei zu beachten hat. Auch insoweit ergeben sich nach der Rechtsprechung neben einigen Spielräumen auch zum Teil enge Restriktionen:

Verbot der Erfindung neuer Steuerarten: Mit seiner Entscheidung zur Kernbrennstoffsteuer hat das BVerfG ausdrücklich geklärt, dass es dem Bund nicht gestattet ist, neue Steuern zu „erfinden“, die sich vom Typus her nicht den in den Artikeln 105 und 106 GG aufgeführten Steuern zuordnen lassen. Die „Erfindung“ neuer Steuern ist demnach nur innerhalb der durch das GG vorgegebenen Typen zulässig.²⁶ Das BVerfG begründet diese Einschränkung insbesondere mit zwei Gesichtspunkten. Zum einen argumentiert es systematisch, dass das GG für neue Steuerarten nicht regelt, wer die Erträge erhält, für eine neue Steuerart also eine Regelungslücke im GG entstünde. Zum anderen argumentiert es mit dem Sinn und Zweck von Art. 105 und 106 GG, der darauf ausgerichtet sei, verbindlich zu regeln, wer die jeweiligen Einnahmen erhält (Bund, Länder oder Gemeinden): Würde der Bund neue Steuerarten erfinden können, so würde dies zu erheblichen Verwerfungen in der föderalistisch angelegten Finanzverfassung führen können, weil die Gefahr einer Verschiebung des gesamten Steueraufkommens zugunsten des Bundes bestünde.²⁷

Steuern sollen an die Leistungsfähigkeit der Steuerpflichtigen anknüpfen müssen. Steuern sind darauf angelegt, von den Steuerpflichtigen (zu gewissen Anteilen) Geldmittel abzuschöpfen, die bei diesen vorhanden sind. Die Steuerpflichtigen müssen also über entsprechende Mittel verfügen. Steuern werden deshalb typischerweise auf ein Verhalten oder einen Zustand erhoben, der als Indikator für die Leistungsfähigkeit der Verpflichteten steht: an Einkünfte, Vermögen, Umsätze, Geschäfte.²⁸ Da Emissionen zumindest kein mit Vermögens- oder Geschäftswerten, Erträgen oder Einkommen vergleichbarer Indikator für die Leistungs-

²¹ Grundlegend BVerfGE 55, 274/307 f. (Ausbildungsplatzförderung).

²² BVerfGE 91, 186/205 f. (Kohlepfennig).

²³ BVerfGE 108, 186/214. (Altenpflegeumlage).

²⁴ BVerfG-K NVwZ 2012, 1535/1537.

²⁵ So z.B. den sog. Kohlepfennig (BVerfGE 91, 186/205 f.); den Solidarfonds Abfallrückführung (BVerfGE 113, 128/145 ff.); Sonderabfallabgaben (BVerfGE 98, 83/100 ff.).

²⁶ Deziert BVerfG, Beschl. v. 13.04.2017 – 2 BvL 6/13 – (Kernbrennstoffsteuer), Rn. 58 ff. sowie Ls.3.

²⁷ Ebenda, Rn. 91.

²⁸ Zum Ganzen eingehend Kirchhof, in: HdStR V, 3. Auflage 2007, § 116 Rdnr. 100 ff. m.w.N.; zur Bedeutung der Leistungsfähigkeit bei den Verbrauchsteuern BVerfG, Urte. v. 13.04.2017 (Kernbrennstoffsteuer), Rn. 115 ff.

fähigkeit sind, wird in der Rechtsliteratur verbreitet angenommen, dass reine Emissionssteuern unzulässig seien.²⁹ Darüber, ob dieser engen Sichtweise zu folgen ist, hat das BVerfG noch nicht zu entscheiden gehabt – und es ist auch nicht mit einer Entscheidung zu rechnen, weil der Gesetzgeber dafür zunächst eine Emissionssteuer schaffen müsste.

Mit Steuern dürfen auch politische Lenkungsziele verfolgt werden. Positiv geklärt ist, dass der Staat eine Steuer so anlegen darf, dass sie einen Anreiz zur Verhaltensänderung bildet („Lenkungssteuern“).³⁰ Der Lenkungsziel darf gegenüber der Einnahmeerzielung sogar im Vordergrund stehen.³¹ Praktisch ist es insbesondere möglich, die Tarife so auszurichten, dass aus bestimmten politischen Gründen erwünschtes Verhalten begünstigt und unerwünschtes belastet wird, z.B. im Rahmen der Kraftstoffbesteuerung oder der Einkommensteuer. Dabei ist allerdings darauf zu achten, dass die betreffenden Regelungen im Interesse der jeweiligen Lenkungsziele folgerichtig ausgestaltet werden.³²

Möglich ist grundsätzlich auch eine Zweckbindung für die Verwendung der Einnahmen. Der Umstand allein, dass die Verwendung der Einnahmen einer Steuer auf bestimmte Zwecke festgelegt wird, führt nicht dazu, dass die Steuereigenschaft verneint werden und etwa ein Umschlag in die Kategorie der Sonderabgaben angenommen werden müsste.³³ Etwas anderes kann nach der Rechtsprechung des BVerfG „allenfalls dann angenommen werden, wenn Zweckbindungen in unvertretbarem Ausmaß stattfänden“.³⁴

Finanzverfassungsrechtlich problematisch sind Steuern mit Lenkungszielen erst dann, wenn sie eine „erdrosselnde Wirkung“ haben. Von der Steuergesetzgebungskompetenz sind die Belastungen erst dann nicht mehr gedeckt, wenn das Steuergesetz dem Zweck der Einnahmeerzielung, zuwiderliefe, indem es „ersichtlich darauf ausginge, die Erfüllung des Steuerertrags praktisch unmöglich zu machen, also in diesem Sinne eine ‚erdrosselnde‘ Wirkung auszuüben“.³⁵ Erst dadurch würde die Grenze überschritten, jenseits derer „die Finanzfunktion der Abgabenerhebung in eine reine Verwaltungsfunktion mit Verbotscharakter umschlägt“³⁶, wofür die Besteuerungskompetenz keine ausreichende Grundlage bietet.³⁷ Dabei kommt es nicht darauf an, ob es einzelne Fälle gibt, in denen sich Verpflichtete wegen der Besteuerung tatsächlich zur Aufgabe der mit der Steuer belegten Tätigkeit entscheiden.³⁸

Steuermittel dürfen nicht direkt an einen Fonds gehen (sofern das GG nicht geändert wird). Das BVerfG geht davon aus, dass Art. 106 GG abschließend bestimmt, welche Körperschaft welche Steuereinnahmen erhält.³⁹ Daraus folgert es, dass das GG keinen Raum dafür lässt, die Geldmittel stattdessen direkt in eine besondere Einrichtung wie einen Fonds fließen zu lassen. Ohne weiteres gestattet ist es dem Haushaltsgesetzgeber indessen, selbst einen Fonds einzurichten, der aus allgemeinen Steuermitteln gespeist wird (wie beim Energie- und

²⁹ Deziert ablehnend zu einer CO₂-Steuer daher Heintzen, in: v. Münch/Kunig/GG, Art. 105 Rdnr. 47.: Seer, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, § 2 Rdnr. 66.

³⁰ Eingehend BVerfGE 93, 121/147; (Vermögensteuer) BVerfGE 99, 280/296 (Stellenzulage); BVerfGE 105, 73/112 (Beamtenversorgung und Rente); BVerfGE 116, 164/182 (Tarifbegrenzung gewerbliche Einkünfte).

³¹ Vgl. BVerfGE 16, 147/161 (Besteuerung Werkfernverkehr); BVerfGE 38, 61/80 (Leberpfennig); BVerfGE 98, 106/118 (Kommunale Verpackungsteuer).

³² BVerfG, Urt. v. 9. Dezember 2008 (Pendlerpauschale, NJW 2009, 48/50), Rn. 59.

³³ BVerfGE 110, 274/292 ff. (Ökosteuern), Rn. 65 ff.

³⁴ BVerfGE 93, 319/348 (Wasserpfeffern).

³⁵ BVerfGE 16, 147/161; BVerfGE 38, 61/80; BVerfGE 98, 106/118.

³⁶ BVerfGE 38, 61/81; BVerfGE 98, 106/118.

³⁷ BVerfGE 98, 106/118.

³⁸ BVerfGE 38, 61/81.

³⁹ BVerfG, Beschl. v. 13.04.2017 (Kernbrennstoffsteuer), Rn. 58 ff. sowie Ls.3.

Klimafonds⁴⁰). Denn in diesem Falle werden die Gelder zunächst im allgemeinen Haushalt vereinnahmt. Die Festlegung einer direkten Vereinnahmung von Steuern durch einen Fonds wäre nur möglich, wenn dies im GG ausdrücklich vorgesehen oder ermöglicht würde.

Direkte Bonus-Malus-Regelungen sind nicht möglich. Da Steuern immer in den allgemeinen Haushalt fließen, können lenkende Regelungen bei Steuern nicht so weit gehen, dass es zu einem direkten Transfer von Geldmitteln nach dem Muster kommt, dass eine Personengruppe zahlen muss und eine andere das Geld direkt erhält.

Mittelbar lassen sich unter Umständen Bonus-Malus-Wirkungen erzielen. Denkbar ist es, auf der einen Seite einer bestimmten Gruppe steuerliche Zahlungspflichten aufzuerlegen und einer anderen Gruppe einen Rechtsanspruch auf Erhalt von Fördermitteln oder anderen Begünstigungen einzuräumen. Daher waren/sind z.B. die frühere Eigenheimzulage und die Vergünstigungen für Denkmalschutzinvestitionen bei der Einkommensteuer problemlos möglich. Gegebenenfalls sind bei Förder-/Begünstigungsregelungen die Bestimmungen des Haushaltsgrundsätzegesetzes (HGrG)⁴¹ zu beachten. Aus dem HGrG folgt – vereinfacht ausgedrückt –, dass die Förderung/ Begünstigung für den verfolgten Zweck erforderlich sein muss. Riskant dürfte es sein, für eine Steuer mit bedeutsamem Aufkommen festzulegen, dass das gesamte Aufkommen für Förderzwecke verwendet wird, denn dann würde eine umfassende und zugleich sehr enge Zweckbindung für die Einnahmen entstehen, mit der die Dispositionsfreiheit des Haushaltsgesetzgebers stark eingeschränkt würde.

EU-Beihilferecht: Hinsichtlich durch Steuerentlastungen oder Ausnahmen bewirkten Begünstigungen ist ergänzend darauf hinzuweisen, dass sich unter Umständen aus den Bestimmungen des EU-Beihilferechts Restriktionen ergeben können. Darauf kann hier angesichts der Komplexität der Materie nicht im Einzelnen eingegangen werden.

2.1.3.2. Insbesondere: Verbrauchsteuern

Für Klimaschutzzwecke nutzbar sind insbesondere die Verbrauchsteuern. Gemäß Art. 105 Abs. 2 GG hat der Bund die konkurrierende Gesetzgebungskompetenz für Steuern, aus denen ihm das Steueraufkommen ganz oder zum Teil zusteht. Art. 72 Abs. 2 GG findet insoweit keine Anwendung; der Bund muss daher die bundesrechtliche Erforderlichkeit im Einzelfall nicht prüfen. Zu den Steuern, deren Ertrag ganz oder zum Teil dem Bund zusteht, gehören gemäß Art. 106 Abs. 1 Nr. 2 GG die Verbrauchsteuern.

Typusmerkmale der Verbrauchsteuern: Nach der Entscheidung des BVerfG zur Kernbrennstoffsteuer⁴² ist der Begriff der Verbrauchsteuer als Typusbegriff weit zu verstehen, zeichnet sich jedoch durch bestimmte prägende Merkmale aus:⁴³ Erforderlich sei die Anknüpfung an den „Verbrauch eines Gutes des ständigen Bedarfs“. „Im Regelfall“ handle es sich um eine „indirekte Steuer, die beim Hersteller erhoben wird und auf eine Abwälzung auf den (End-)Verbraucher angelegt ist“. In Abgrenzung zu den Unternehmensteuern, welche die Einkommenserzielung zum Ausgangspunkt nehmen, belaste sie Vorgänge der Einkommensverwendung. Ferner knüpften Verbrauchsteuern regelmäßig an den Übergang des

⁴⁰ Gesetz zur Errichtung eines Sondervermögens „Energie- und Klimafonds“ (EKFG) v.08.12.2010, BGBl. I 1807, das zuletzt durch Artikel 1 des Gesetzes vom 22. Dezember 2014 (BGBl. I 2431) geändert worden ist.

⁴¹ Haushaltsgrundsätzegesetz vom 19. August 1969 (BGBl. I 1273), das durch Artikel 10 des Gesetzes vom 14. August 2017 (BGBl. I 3122) geändert worden ist.

⁴² Eingehend Bürger u.a.: Konzepte für die Beseitigung rechtlicher Hemmnisse des Klimaschutzes im Gebäudereich (UBA Climate Change 11/2013), 80 ff. m.w.N.

⁴³ Zusammenfassend BVerfG, Urt. v. 13.04.2017 (Kernbrennstoffsteuer), Rn. 112 (siehe dort auch die wörtlichen Zitate dieses Absatzes).

Verbrauchsgutes aus einem steuerlichen Nexus in den steuerlich nicht gebundenen allgemeinen Wirtschaftsverkehr⁴⁴ an.

Zu den Verbrauchsteuern gehören u.a. die Energiesteuer und die Stromsteuer. Mit der Energiesteuer (der früheren Mineralölsteuer) wird das Inverkehrbringen von Kraftstoffen und Heizstoffen, mit der Stromsteuer das Inverkehrbringen von Strom besteuert. Das BVerfG betrachtet beide als typische Verbrauchsteuern.⁴⁵ Dass mit ihnen Stoffe bzw. Produkte besteuert werden, die nicht nur für private Zwecke, sondern auch in Wirtschaftsunternehmen verwendet werden, schließt ihre Einordnung als Verbrauchsteuern nicht aus. Denn es reicht für die Zuordnung zum Verbrauchsteuerbegriff aus, wenn Güter besteuert werden, „die ‚auch‘ einer konsumtiven Nutzung zugänglich sind“.⁴⁶ Voraussetzung ist dabei, dass „regelmäßig (auch) das Ziel bleibt, primär - und nicht nur „irgendwie“ am Ende einer Handelskette - den privaten Verbrauch zu besteuern“.⁴⁷ Auch das ist der Fall, denn die Steuerschuldner (nämlich diejenigen, die Kraftstoffe, Heizstoffe oder Strom in den Verkehr bringen) wälzen die Mehrbelastung auf die Erwerber der Stoffe als Endkonsumenten ab.

Zu den Verbrauchsteuern zählt nicht die Kernbrennstoffsteuer. Die Entscheidung des BVerfG zur Kernbrennstoffsteuer führt mehrere Gründe auf, die gegen die Einordnung als Verbrauchsteuer sprechen: Dagegen spreche schon, dass das besteuerte Gut (Kernbrennelemente) keiner privaten konsumtiven Nutzung zugänglich sei.⁴⁸ Die Steuer sei darüber hinaus mit dem Konzept der Verbrauchsteuer, auf die private Einkommensverwendung Zugriff zu nehmen, nicht zu vereinbaren, da sie auf eine Belastung des unternehmerischen Verbrauchs eines reinen Produktionsmittels ziele (wobei sich dies aus der Gesetzesbegründung ergebe).⁴⁹ Außerdem werde nicht an einen Akt „des Verbringens des Besteuerungsgutes aus einem steuerlichen Nexus in den allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr“ angeknüpft (wie er typischerweise beim Verkauf eines Gutes vorliegt) an, sondern an das Einsetzen der Brennstäbe in einen Kernreaktor.⁵⁰

Zu den ihrer Art nach zulässigen Verbrauchsteuern zählen daher grundsätzlich keine Steuern auf Produktionsmittel. Das ist ausnahmsweise nur dann anders, wenn das besteuerte Gut sowohl privat als auch zu produktiven Zwecken verwendet wird, wie es bei Brennstoffen oder Strom der Fall ist. Dabei muss die Steuer „primär“ darauf ausgerichtet sein, den privaten Verbrauch zu besteuern.⁵¹

2.1.3.3. Weitere Steuerarten

Klimapolitisch relevant können außerdem einige weitere Steuerarten sein. Abgesehen von den Sonderfällen des Art. 105 Abs, 1 GG (Zölle, Finanzmonopole) interessieren hier diejenigen Steuerarten, für die dem Bund die konkurrierende Gesetzgebungszuständigkeit besitzt. Hierbei ist nach Art. 105 Abs. 2 GG zu unterscheiden zwischen:

- a) denjenigen Steuerarten, deren Ertrag dem Bund allein oder zum Teil zusteht – und für die der Bund die konkurrierende Gesetzgebungsbefugnis daher ohne weitere Voraussetzungen wahrnehmen kann, und

⁴⁴ Gemeint ist der Vorgang des Inverkehrbringens, der sich in der Regel in einer Veräußerung realisiert.

⁴⁵ BVerfGE 110, 274 („Ökosteuern“).

⁴⁶ Ebenda, Rn. 148.

⁴⁷ Ebenda, Rn. 150.

⁴⁸ BVerfG, Beschl. v. 13.04.2017 – 2 BvL 6/13 – (Kernbrennstoffsteuer), Rn. 139 ff.

⁴⁹ Ebenda, Rn. 149 ff., insb. 151.

⁵⁰ Ebenda, Rn. 160.

⁵¹ Ebenda, Rn. 150.

- b) den übrigen Steuern, deren Ertrag weder vollständig noch anteilig dem Bund zufließt, für die dem Bund jedoch gemäß Art. 105 Abs. 2 GG die konkurrierende Gesetzgebungsbefugnis zusteht, soweit eine bundesgesetzliche Regelung nach Maßgabe von Art. 72 Abs. 2 GG erforderlich ist.

In der Fallgruppe a) können sich Anknüpfungspunkte für klimapolitische Ausgestaltungen (insbesondere Tarifstrukturen, aber auch z.B. Ausnahmen oder Steuerentlastungen) vor allem für die Kfz-Steuer und andere auf motorisierte Verkehrsmittel bezogene Verkehrsteuern (Art. 106 Abs. 1 Nr. 3 GG) sowie für die teilweise den Ländern und/oder den Gemeinden zustehenden Steuerarten der Einkommensteuer und der Umsatzsteuer (siehe für beide Art. 106 Abs. 3 GG) ergeben.⁵² Für das Umsatzsteuerrecht ist darauf hinzuweisen, dass sich wesentliche Gestaltungsvorgaben aus dem EU-Recht ergeben.

In der Fallgruppe b) sind klimapolitische Ausgestaltungen insbesondere vorstellbar für die Grundsteuer und die Gewerbsteuer sowie für die Grunderwerbsteuer.⁵³ Grundsteuer und Grunderwerbsteuer stehen grundsätzlich den Gemeinden zu (siehe Art. 106 Abs. 5 GG), während die Grunderwerbsteuer als sonstige Verkehrsteuer⁵⁴ von den Ländern vereinnahmt wird (siehe Art. 106 Abs. 2 Nr. 3 GG).

2.2. Anwendung auf finanziell ansetzende Klimaschutzinstrumente

Das Grundgesetz enthält durchaus gewisse Spielräume für abgabenrechtliche Instrumente des Klimaschutzes. Es zieht solchen Instrumenten jedoch zugleich Grenzen und lässt nicht alle wünschenswerten Ausgestaltungen zu. Im Einzelnen:

„Echte“ Emissionssteuern (wie eine „CO₂-Steuer“) lassen sich den zulässigen Steuerarten nicht zuordnen. Eine Steuer auf den Ausstoß von bestimmten Emissionen (z.B. auf CO₂-, Methan- oder N₂O-Emissionen), würde an dem Verbot der „Erfindung“ neuer Steuerarten scheitern. Eine Steuer, die auf die Menge an Emissionen bestimmter Stoffe erhoben wird, wäre namentlich keine Verbrauchsteuer, denn mit ihr würde kein konsumierbares Gut besteuert. Daran ändert auch der Umstand nichts, dass die Steuer von den emittierenden Unternehmen auf die Endverbraucher/innen der jeweils hergestellten Produkte abgewälzt werden könnte. Die Abwälzbarkeit auf die Endverbraucher/innen ist ein typisches, aber nicht das einzige notwendige Merkmal für die Verbrauchsteuern.

Eine nichtsteuerliche Abgabe, die direkt auf bestimmte Emissionen erhoben wird, ist grundsätzlich ebenfalls nicht möglich. Geht eine solche Abgabe in den allgemeinen Haushalt, so ist sie ungeachtet ihrer Bezeichnung verfassungsrechtlich als Steuer einzuordnen, so dass sie einer der im GG vorgesehenen Steuerarten entsprechen müsste. Geht sie in einen öffentlichen Fonds, so könnte sie allenfalls zulässig sein, wenn sie den strengen Ausnahmekriterien des BVerfG für nichtsteuerliche Abgaben entsprechen würde (als Abgaben mit Ausgleichs- oder Abschöpfungsfunktion oder als gruppennützige Sonderabgaben – siehe unter 2.1.2), was nicht völlig ausgeschlossen erscheint, aber nur in wenigen ungewöhnlichen Konstellationen praktisch denkbar sein dürfte.⁵⁵

⁵² Für andere Steuern besitzt er die Gesetzgebungskompetenz nur, wenn eine Bundesregelung nach Maßgabe von Art. 72 Abs. 2 GG erforderlich ist (so Art. 105 Abs. 2 GG). Das gilt z.B. für die Grundsteuer oder die Grunderwerbsteuer.

⁵³ Vgl. Bürger u.a.: Konzepte für die Beseitigung rechtlicher Hemmnisse des Klimaschutzes im Gebäudebereich (UBA Climate Change 11/2013), 85 ff.

⁵⁴ BVerfG, Beschl. vom 23. Juni 2015 – 1 BvL 13/11 (Ersatzbemessungsgrundlage Grunderwerbsteuer), Rn. 2.

⁵⁵ Ein Beispiel dafür sehen Bürger u.a. in einer auf spezielle Weise konstruierten fondsgestützten Klimaschutzabgabe für Gebäude. Die Umsetzung würde jedoch eine energetische Klassifizierung der Gebäude in Deutschland

Nicht besteuertungsfähig dürften auch der Erwerb, der „Verbrauch“ oder die Löschung von Emissionshandelszertifikaten sein. Eine Verbrauchsteuer kann insoweit nicht in Betracht kommen, weil es sich bei Emissionszertifikaten nicht um ein konsumierbares Gut handelt, jedenfalls um keines, das durch private Endverbraucher/innen konsumiert werden könnte. Alternativ ließe sich allenfalls an eine Einordnung als klassische „Verkehrssteuer“ denken, mit der typischerweise an die in bestimmten Rechtsgeschäften (z.B. Grunderwerb, Versicherungsvertrag) zum Ausdruck kommende Leistungsfähigkeit der Geschäftspartner angeknüpft wird.⁵⁶ Auch das begegnet jedoch erheblichen Bedenken. „Verbrauch“ und Löschung von Zertifikaten sind schon keine Geschäfte des Rechtsverkehrs. Der Erwerb von Zertifikaten wäre zwar ein solcher, aber dieser beruht auf einer Rechtspflicht. Damit, ein „Pflichtgeschäft“ zu besteuern, beträte der Gesetzgeber verfassungsrechtliches Neuland.⁵⁷

Unbedenklich ist demgegenüber eine Anknüpfung an die Emissionen im Rahmen von Steuern, die den im GG vorgesehenen Steuerarten entsprechen – z.B. bei der Tarifgestaltung. Es ist finanzverfassungsrechtlich etwas anderes, ob die Emission der Gegenstand der Besteuerung ist oder ob sich lediglich die Bemessungsmaßstäbe einer auf etwas anderes erhobenen Steuer nach den Emissionen richten (z.B. nach Emissionsmengen oder spezifischen Emissionsfaktoren). Letzteres ist zulässig, da mit den Steuern auch (umwelt-) politische Lenkungsintentionen verfolgt werden dürfen. Prädestiniert dafür sind Steuern wie die Energiesteuer oder die Kfz-Steuer, Ungeachtet der hier nicht behandelbaren Frage, ob es praktikable Gestaltungsmöglichkeiten gibt, ist Entsprechendes aus finanzverfassungsrechtlicher Sicht ebenso denkbar etwa bei der Stromsteuer, der Grunderwerbsteuer, der Grundsteuer oder der Luftverkehrssteuer. Auch im Rahmen der Einkommensbesteuerung sind umweltpolitische Lenkungsbestandteile denkbar (z.B. bei der Dienstwagenbesteuerung⁵⁸). Es ließe sich auch an neue besondere Verbrauchsteuern denken (z.B. eine Steuer auf Luxusprodukte, die mit besonderen Umweltbelastungen verbunden sind)⁵⁹.

Unzulässig ist grundsätzlich die spezifische Besteuerung von Stoffen oder Produkten, die in erster Linie zu wirtschaftlichen Verwendungszwecken eingesetzt werden. Nicht möglich wäre z.B. eine Besteuerung des Inverkehrbringens von Stickstoffdünger aus Klimaschutzgründen oder des Einsatzes von bestimmten problematischen oder knappen Rohstoffen in der Produktion aus Gründen des Klima- oder Ressourcenschutzes. Solche Steuern lassen sich zwar erhebungstechnisch wie Verbrauchsteuern konstruieren. Sie würden jedoch in Anbetracht ihrer ganz überwiegenden Verwendung in Landwirtschaft und Gewerbe nicht primär auf die Belastung des privaten Konsums zielen und daher wie die Kernbrennstoffsteuer als unzulässige Produktionsmittelsteuern einzuordnen sein. Um solche Steuern möglich zu machen, bedürfte es einer Grundgesetzänderung.

Steuern auf umweltbelastendes Verhalten können auch so angelegt werden, dass mit einem tendenziell sinkenden Steueraufkommen zu rechnen ist. Wenn eine Steuer geschaffen wird, mit der unerwünschtes Verhalten belastet wird, ist damit zu rechnen, dass das Steueraufkommen allmählich sinkt, weil die Steuerpflichtigen ihr Verhalten dem Anreizzweck anpas-

erfordern. Vgl. Bürger u.a., Konzepte für die Beseitigung rechtlicher Hemmnisse des Klimaschutzes im Gebäudereich (UBA Climate Change 11/2013), 96 ff.

⁵⁶ Grundlegend BVerfGE 16, 64/73 (Steuergesetzgebungskompetenz der Länder); zur Abgrenzung zu den Verbrauchsteuern Kirchhof, in: HdStR Bd. V (2007), § 118 Rdnr. 247 m.w.N.; ferner Heintzen, in: v. Münch/Kunig, GG. Art. 106 Rdnr. 19.

⁵⁷ Skeptisch auch Wronski/Küchler u.a., Umsetzung eines CO₂-Mindestpreises in Deutschland (Studie des FÖS, 2014), S. 36 f.

⁵⁸ Vgl. Diekmann u.a.: Steuerliche Behandlung von Firmenwagen – Handlungsoptionen zur Novellierung (FiFo, FÖS/Klinski) Studie für das BMU (2013), 101 ff.

⁵⁹ Vgl. dazu Ekardt/Klinski/Schomerus: Fortentwicklung des Klimaschutzrechts in Deutschland (2015), 391 ff.

sen. Das wirft die Frage auf, ob eine derartige Besteuerung noch von der Steuergesetzgebungskompetenz umfasst ist, weil sich die Steuer im Zeitverlauf selbst überflüssig macht. Das BVerfG hat jedoch mehrfach zum Ausdruck gebracht, dass von einer Steuer auszugehen ist, solange der Steuer (überhaupt) noch eine Finanzierungsfunktion zukommt. Die Grenze ist erst überschritten, wenn das Instrument „ersichtlich darauf ausginge, die Erfüllung des Steuertatbestands praktisch unmöglich zu machen“⁶⁰ und ihr damit eine verbotsähnliche Wirkung zukommt („erdrosselnde Wirkung“).⁶¹ Davon ist nicht schon dann auszugehen, wenn etwa ein unerwünschter Einsatzstoff durch die Steuer teurer wird als ein erwünschter, denn verbotsähnlich ist diese Wirkung nicht. Anders läge es, wenn z.B. der Betrieb einer Kraftwerksart als solcher besteuert und dadurch wirtschaftlich sinnlos würde.

Emissionsbezogene Tarifgestaltungen in bestehenden Steuern können die Funktion einer direkten Besteuerung von Emissionen nur partiell erfüllen. An den Emissionen ausgerichtete Tarife sind nur dort möglich, wo es eine dafür nutzbare Steuerart gibt. So liegt es im Hinblick auf CO₂ insbesondere bei der Energiesteuer, da diese als Verbrauchsteuer gilt. Da eine Produktionsmittelbesteuerung jedoch (ebenso wie eine Emissionsbesteuerung) nicht zulässig ist, ist es unter dem Dach der Energiesteuer oder einer anderen Verbrauchsteuer nicht möglich, Vergleichbares z.B. für die Ausgangsprodukte der Entstehung von Methan oder Distickstoffoxid zu bewirken, denn diese werden nicht (zumindest nicht in die Steuer prägenden Mengen) auch privat konsumiert.

Die Energiesteuer erfüllt die Funktion einer CO₂-Steuer bislang nicht. Die Möglichkeit, die Energiesteuer mittelbar auch der Funktion einer CO₂-Steuer nahe zu bringen, besteht zwar grundsätzlich. Derzeit erfüllt sie diese Funktion jedoch nicht, insbesondere

- weil die Tarife nicht an den spezifischen Emissionsfaktoren der einzelnen Kraftstoffe bzw. Heizstoffe ausgerichtet sind (wobei ausgerechnet der Steuersatz für besonders emissionsträchtige Kohle verschwindend gering ist)
- und weil die Verwendung der Stoffe zur Stromerzeugung von der Besteuerung ausgenommen ist.

Das ließe sich grundsätzlich ändern. Weder das Finanzverfassungsrecht noch das EU-Recht stehen entgegen.⁶² Allerdings ist damit zu rechnen, dass hiergegen neben politischem Widerstand im juristischen Raum auch nicht unbedeutende rechtliche Bedenken erhoben werden, weil es bei einem isolierten Blick auf den Einsatz in Kraftwerken so scheint, als würde es wie bei der Kernbrennstoffsteuer um die Besteuerung eines Produktionsmittels gehen, es entstehe möglicherweise eine Erdrosselungswirkung und für die Endverbraucher/innen käme es zu einer problematischen Doppelbelastung, da der erzeugte Strom bereits der Stromsteuer unterliegt⁶³. Selbst wenn die juristischen Bedenken mit tragfähigen Argumenten entkräftet werden können⁶⁴ und zusätzlichen Verbraucherbelastungen mit geeigneten Kompensationsmaßnahmen begegnet werden kann (z.B. durch Senkung der EEG-Umlage, Senkung der Stromsteuer), so kann doch nicht als sicher angenommen werden, dass eine entsprechende Reform der Energiesteuer den Gesetzgebungsprozess unbeschadet überstehen würde. Es müsste nachfolgend ggf. mit langwierigen gerichtlichen Verfahren gerechnet werden. Das

⁶⁰ BVerfGE 16, 147/161 (Besteuerung Werkfernverkehr); BVerfGE 38, 61/80 (Leberpfennig); BVerfGE 98, 106/118 (Kommunale Verpackungsteuer).

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

⁶² Eingehend (ohne Berücksichtigung der zum Untersuchungszeitpunkt noch nicht getroffenen Entscheidung des BVerfG zur Kernbrennstoffsteuer) Klinski, in: Hermann u.a.: Klimaschutz im Stromsektor 2030 – Vergleich von Instrumenten zur Emissionsminderung (UBA Climate Change 2/2017), Anhang 2 (S. 133 ff.)

⁶³ Zur Zulässigkeit einer solchen Doppelbesteuerung eingehend Klinski, a.a.O. S. 140 ff.

⁶⁴ Wovon auszugehen ist, vgl. Klinski, a.a.O. (passim).

Argument, für die Funktion einer CO₂-Steuer stehe alternativ die Energiesteuer zur Verfügung, so dass es insoweit einer Grundgesetzänderung nicht bedürfe, ist daher nur begrenzt belastbar. Mit einer GG-Änderung wären die juristischen Bedenken gegen eine Erstreckung der Energiesteuer auf Zwecke der Stromerzeugung automatisch gegenstandslos. Nach einer erfolgten GG-Änderung wären die Gestaltungsmöglichkeiten weit offener.

Direkte Bonus-Malus-Instrumente können grundsätzlich nicht konstruiert werden. Nahe liegen solche Systeme z.B. bei der Besteuerung von Kfz, wo es denkbar wäre, die Förderung von Elektrofahrzeugen oder alternativen Antriebstechniken direkt aus den Mitteln zu finanzieren, die durch die Besteuerung von viel CO₂ emittierenden Autos eingenommen werden. Direkte Bonus-Malus-Systeme lassen sich jedoch nur über besondere Fonds konstruieren, weil die Einnahmen sonst in den allgemeinen Haushalt fließen und für andere Zwecke verwendet werden könnten. Das Grundgesetz gibt aber bisher keinen Raum dafür, die Erträge aus Steuern Fonds zuzuweisen. Außersteuerliche Fondslösungen sind, wie aufgezeigt (siehe unter 2.1.3.1.), wiederum nur in sehr seltenen Sonderkonstellationen denkbar (bei Angaben mit Ausgleichs- oder Abschöpfungsfunktion oder bei gruppennützigen Sonderabgaben).

Indirekte Bonus-Malus-Konstruktionen sind innerhalb bestehender Steuern (nur) bedingt machbar. Sofern es nicht nur um ein „Mehr oder Weniger“ an Steuern geht (was grundsätzlich bedenkenfrei möglich ist), sondern darum, einer Gruppe eine Zahlungspflicht aufzuerlegen und an eine andere Gruppe Geldmittel auszuschütten, erfordert dies die Schaffung von gesetzlichen Rechtsansprüchen auf den Erhalt von Geld, was unter den Voraussetzungen des Haushaltsgrundsätzegesetzes möglich ist (nämlich wenn es erforderlich ist, um das gewünschte Ziel zu erreichen), aber politisch nur in äußerst seltenen Fällen durchsetzbar sein dürfte. Dauerhaft rechtssichere und stabile Lösungen dürften sich nur über Fonds erreichen lassen. Auch für die Schaffung weitergehender Spielräume für Bonus-Malus-Instrumente ist daher eine Grundgesetzänderung sinnvoll.

Mit einer GG-Änderung kann rechtssicher geregelt werden, dass/inwieweit es zulässig ist, Zweckbindungen für die Verwendung der Steuereinnahmen zu schaffen. Oben wurde aufgezeigt, dass das Grundgesetz dem Gesetzgeber relativ große Spielräume lässt, Zweckbindungen für die Einnahmen aus Steuern festzulegen (siehe 2.1.3.1). Die Grenze zur Unzulässigkeit sieht das BVerfG erst dort, wo die Dispositionsfreiheit des Haushaltsgesetzgebers unvertretbar eingeschränkt würde. Wo dieser Grenze liegt, ist jedoch nicht eindeutig erkennbar. Vor diesem Hintergrund herrschen in politischen Überlegungsprozessen immer wieder Unklarheiten und Befürchtungen darüber, ob Zweckbindungen noch gestattet oder nicht mehr zulässig sind. Im Zweifel wird dann lieber darauf verzichtet. Mit einer Grundgesetzänderung könnte Klarheit geschaffen werden, inwieweit solche Zweckbindungen möglich sind. Der Spielraum dafür kann im GG ausdrücklich festgelegt und dadurch gesichert werden.

3. Schließung der Lücken: Optionen zur Änderung des Grundgesetzes

3.1. Mehrwert einer Erweiterung der verfassungsrechtlichen Gestaltungsspielräume

Die Analyse lässt deutlich werden, dass sich die Gestaltungsmöglichkeiten für klimapolitische (und auch für sonstige umweltpolitische) Instrumente durch eine Änderung der finanzverfassungsrechtlichen Bestimmungen im Grundgesetz teils sichern und teils wesentlich erweitern lassen:

- Denkt man dabei an eine Steuer, so könnte der Katalog der Steuerarten um eine neue Kategorie der „Umweltbelastungssteuer“ erweitert werden. um über die Verbrauchsteuern hinaus gezielt der Einsatz von klima- bzw. umweltproblematischen Stoffen in der Wirtschaft belastet werden könnte, um externalisierte Kosten zu internalisieren und Anreize zur Minderung von Problemstoffen bzw. Emissionen zu setzen (z.B. Steuern auf den Einsatz von Stickstoffdünger oder knappen Ressourcen).
- Es wäre möglich, als problematisch erachtete Emissionen selbst zum Gegenstand der Abgabenregelung zu machen, nicht nur zum Maßstab für die Bemessung von Steuertarifen. Damit ließen sich z.B. „echte“ CO₂-Steuern realisieren, ohne an das Merkmalskorsett der Verbrauchsteuern gebunden zu sein.
- Es könnte rechtssicher geregelt werden, ob und ggf. in welchem Umfang die Einnahmen ausschließlich für Zwecke verwendet werden dürfen, die den jeweiligen klima-/umweltpolitischen Zielen dienlich sind.
- Es wäre darüberhinausgehend denkbar, im Klima- bzw. Umweltschutzbereich Fondslösungen zu ermöglichen, mit denen sich direkt wirkende Bonus-Malus-Instrumente rechtssicher verwirklichen lassen.

3.2. Ausgestaltungsoptionen und Varianten

Auf der Ebene der näheren Ausgestaltung sind diverse Aspekte zu klären. Es stellen sich Fragen der systematischen Einordnung, des Anwendungsbereichs, der Voraussetzungen, der Rechtsfolgen sowie Verfahrens- und Kompetenzfragen. Daraus ergibt sich eine Vielzahl von Regelungsoptionen und Varianten, die hier nicht in jeder Kombinationsmöglichkeit dargestellt werden können. Welche von diesen gewählt werden, ist eine weitgehend politische und keine rechtliche Frage. Aus rechtlicher Sicht kann nur erörtert werden, welche inhaltlichen und welche formalen / prozeduralen Gesichtspunkte bei der Klärung der näheren Ausgestaltung berücksichtigt werden sollten.

Hierzu sollen im Folgenden einige Hinweise gegeben werden. Dabei wird zunächst auf die rechtliche Einordnung und anschließend auf die verschiedenen einzelnen Ausgestaltungsmerkmale eingegangen, wobei zwischen den Bestimmungen für die Erhebungsseite, den Vorgaben für die Seite der Einnahmeverwendung sowie den Kompetenz- und Verfahrensfragen unterschieden wird.

3.2.1. Rechtssystematische Einordnung: Steuer oder nichtsteuerliche Abgabe?

Eine auf den ersten Blick entscheidend wirkende Vorfrage für die Konzipierung der Regelungen ist, ob die neue Geldleistungspflicht als Steuer oder als nichtsteuerliche Abgabe / Sonderabgabe eingeordnet werden soll. Auf den zweiten Blick fällt jedoch auf, dass dieser Frage keine substantielle Bedeutung zukommt, weil eine Abgabe, die im Grundgesetz ausdrücklich vorgesehen wird, automatisch die Stellung einer Steuer erhält – es sei denn sie wird explizit anders eingeordnet oder bezeichnet.

Die typische Funktion einer Steuer liegt darin, der Beschaffung von Finanzmitteln für den Staat zu dienen. Die neue Geldleistungspflicht wäre ihrem Charakter nach folglich nur dann keine Steuer, wenn sie diese Funktion nicht zumindest „auch“ erfüllt. Die politisch im Vordergrund stehende Zielsetzung der hier diskutierten Instrumente liegt darin, einen finanziellen Anreiz zu setzen, um ein unerwünschtes Verhalten unattraktiver und/oder ein erwünschtes Verhalten attraktiver zu machen. Zu diesem Zweck benötigt der Staat Einnahmen, die er – je nach Konstruktion – unter Umständen auch wieder zweckgebunden ausgibt. Selbst in dem Sonderfall einer Zweckbindung für die Verwendung der Einnahmen – gegen die das BVerfG schon für die bestehenden Steuern keine grundsätzlichen Bedenken erhebt – funktioniert

das Instrument nur, wenn es im ersten Schritt zur Vereinnahmung von Geldmitteln kommt. Folglich gibt es dem Wesen des Instruments nach keinen Grund, dieses nicht den Steuern zuzuordnen.

Selbst wenn die Regelung ihren Wesensmerkmalen nach an sich keine Steuer sein sollte, wäre sie indessen eine Steuer, wenn sie im Grundgesetz als eine solche eingeordnet wird. Denn die verfassungsgebenden Organe bestimmen selbst, was aus ihrer Sicht eine „Steuer“ ist. Es gibt keine über den verfassungsgebenden Organen stehende Definitionsinstanz für das, was in der Verfassung steht. Deshalb liegt ggf. auch dann eine Steuer vor, wenn die Abgabe Merkmale aufweist, die von denjenigen der typischen Steuern abweichen. Dann würde es sich insoweit um eine besondere oder „atypische“ Steuer handeln, aber ungeachtet dessen auf jeden Fall um eine Steuer.

Von Letzterem kann etwa ausgegangen werden, wenn mit der Steuer eine Fondsregelung geschaffen werden sollte, nach der die Einnahmen nicht in den allgemeinen Haushalt, sondern direkt in einen Fonds gehen – was bisher für die Steuern für unzulässig gehalten, durch die verfassungsgebenden Organe jedoch so geregelt werden kann.

Deshalb kann im Folgenden unabhängig von den einzelnen Merkmalen für sämtliche diskutierten Optionen und Ausgestaltungsvarianten der neuen Abgabenregelungen einheitlich der Begriff „Steuer“ verwendet werden.

Die verfassungsgebenden Organe könnten selbstverständlich auch anders vorgehen und die neuen Regelungen nicht als Steuer, sondern bewusst anders bezeichnen und einordnen, z.B. als „Umweltschutz-Sonderabgaben“. Das ist dem Verfassungsgeber freigestellt. Angesichts des Umstands, dass die vorgesehenen Abgabenregelungen jedoch in den meisten Ausgestaltungsvarianten mit typischen Steuern zumindest weitgehend übereinstimmen, liegt es nahe, bei der Einordnung und Bezeichnung als „Steuern“ zu bleiben.

3.2.2. Erhebungsseite: Anwendungsbereich, Anwendungsfälle und Wirkungsweise

Hinsichtlich des Anwendungsbereichs stellt sich die Frage, ob dieser auf den engeren Bereich des Klimaschutzes oder auf weitere Umweltschutzziele erstreckt werden sollte. Eine enge Lösung könnte darin liegen, nur die THG-Emissionen oder – noch enger – ausschließlich CO₂-Emissionen zu besteuern. Für eine enge Lösung könnten Gründe der politischen Durchsetzbarkeit sprechen. Für einen weiter gefassten Anwendungsbereich spricht der Umstand, dass der Einsatz der Instrumente auch in klassischen Bereichen des Umweltschutzes (wie Luftreinhaltung, Gewässerschutz, Vermeidung von Abfällen) sowie zum Zwecke der nachhaltigen Ressourcenbewirtschaftung sinnvoll sein kann. Auch eine Nutzung für Ziele wie die Verminderung des Flächenverbrauchs erscheint denkbar – ein Ziel, für das umweltpolitisch schon lange nach einem wirksamen Steuerungsinstrument gesucht wird.

In engem Zusammenhang mit den verfolgten Zielen bzw. Zwecken ist zu klären, was genau die möglichen Besteuerungsgegenstände sein sollen. In Betracht kommt dafür neben den Emissionen auch die Produktion, das Inverkehrbringen und die Verwendung von Stoffen oder Produkten (die ihrerseits Emissionen bzw. Beeinträchtigungen verursachen), die Erzeugung von Abfällen sowie die Nutzung / Inanspruchnahme von Flächen (sofern der Anwendungsbereich entsprechend weit geschnitten sein soll). Der Text der Vorschrift sollte auch in dieser Hinsicht exakt das zum Ausdruck bringen, was politisch gewollt ist, um denkbare Auslegungsprobleme zu vermeiden.

Mit dem Instrument soll auch und gerade auf das Verhalten von Wirtschaftsunternehmen eingewirkt werden können. Deshalb ist es nicht sinnvoll, einschränkend zu verlangen, dass

die Steuer nach dem Muster der Verbrauchsteuern auf Abwälzung auf die Endverbraucher/innen hin angelegt werden muss. Ermöglicht werden sollten vielmehr, um eine breite Palette an Gestaltungsmöglichkeiten zu bieten, beide Konstruktionsweisen: Sowohl eine direkte Besteuerung der Abgabepflichtigen (ggf. auch Unternehmen) als auch eine Abwälzung der Steuerbelastung auf die Endverbraucher/innen. Das kann, muss aber nicht im Text der Vorschrift ausdrücklich seinen Niederschlag finden. Es dürfte auch ausreichen, hierzu geeignete Erläuterungen in die Begründung einfließen zu lassen.

Es sollte, wie es traditionell als Wesensmerkmal der Steuern gilt, an die Leistungsfähigkeit der belasteten Gruppe angeknüpft werden. Im Grundgesetz kann zwar für die hier diskutierten speziellen Steuern Abweichendes vorgesehen werden. Es ist jedoch naheliegend, vom Ansatz her bei diesem Muster zu bleiben, weil in ihm zugleich das Verhältnismäßigkeitsprinzip seinen Niederschlag findet. Allein durch die Wahl der Besteuerungsgegenstände ist das bei den hier diskutierten Steuern nicht gewährleistet, denn z.B. aus Tätigkeiten wie dem „Emittieren“ oder der „Verwendung“ bestimmter Stoffe oder Produkte lässt sich nicht auf die Leistungsfähigkeit der belasteten Gruppe schließen. Deshalb muss innerhalb des auf Grundlage des GG geschaffenen einzelnen Gesetzes darauf geachtet werden, insoweit eine Kongruenz herzustellen. Erforderlichenfalls ist durch geeignete Maßstäbe und Ausnahmeregelungen sicherzustellen, dass es grundsätzlich nicht zu Belastungen kommt, die über die Leistungsfähigkeit der Steuerschuldner hinausgehen. Das muss aber nicht im Text der Grundgesetzbuchvorschrift seinen Niederschlag finden, sondern kann ebenfalls in der Begründung erläutert werden.

Es sollte möglich sein, die Steuer auf ein tendenziell sinkendes Steueraufkommen anzulegen. Fraglich ist, ob es sinnvoll ist, das im Text der Vorschriften zum Ausdruck zu bringen. Zwingend erforderlich erscheint das nicht, weil es sich an sich schon aus der Rechtsprechung des BVerfG für die bestehenden Steuerarten ergibt. Sinnvoll könnte es allerdings in der Funktion einer Klarstellung sein, weil der vom BVerfG verwandte Begriff der unzulässigen „Erdrosselungswirkung“ dahin missverstanden werden könnte, dass es bei Steuern generell unzulässig sei, Steuern auf ein sinkendes Steueraufkommen hin auszugestalten.

3.2.3. Ertragsseite und Einnahmeverwendung

Im Hinblick auf die Verwendung der Einnahmen muss geklärt werden, ob eine Zweckbindung ausdrücklich zugelassen werden soll oder nicht, ggf. auch als Option. Es wäre es auch denkbar, auf eine ausdrückliche Klarstellung/ Festlegung dazu zu verzichten. Dann würden die oben dargestellten Unsicherheiten über die betreffenden Möglichkeiten insoweit bestehen bleiben. Deshalb spricht Überwiegendes dafür, die Frage in der Vorschrift explizit positiv zu beantworten.

Es erscheint sinnvoll, im GG eine quantitative Größenordnung für den Umfang der zulässigen Einnahme-Zweckbindung zu verankern. Soll im Zusammenhang von Zweckbindungen für die Einnahmen zugleich Rechtsklarheit darüber geschaffen werden, wie weit dabei gegangen werden kann, ohne die Budgethoheit des Haushaltsgesetzgebers zu stark einzuschränken, so empfiehlt es sich, dies eindeutig im Grundgesetz zu regeln (z.B. als Prozentanteil an den gesamten Haushaltseinnahmen der jeweiligen Körperschaft). Auf Basis einer Formulierung, wie sie das BVerfG üblicherweise verwendet – wonach die Dispositionsfreiheit des Haushaltsgesetzgebers nicht unvertretbar eingeschränkt werden darf – ließen sich die Auslegungsunsicherheiten nicht rechtsklar beseitigen.

Es muss geklärt werden, an wen die Erträge gehen sollen. Grundsätzlich liegt nahe, die Ertragskompetenz bei der Körperschaft anzusiedeln, die die Steuer erhebt. Das wäre bei Bun-

desgesetzes der Bund. Eine allein auf den Bund begrenzte Regelung birgt jedoch politischen Sprengstoff gegenüber den Ländern. In der Folge könnte das zu einer Verschiebung der Gewichte der staatlichen Einnahmen zugunsten des Bundes führen und deshalb im Bundesrat – der mit Zweidrittelmehrheit zustimmen müsste – schwer vermittelbar sein. Zudem sind auch Konstellationen denkbar, in denen es der Sache nach sinnvoll ist, die Einnahmen ganz oder teilweise den Ländern und/oder den Gemeinden zu überlassen, etwa weil diese im Zusammenhang mit der Besteuerung bestimmte Aufgaben und Ausgaben zu tragen haben oder sinnvollerweise tragen sollten. Deshalb bietet es sich an, zwar an sich von dem Grundsatz der Bundeseinnahmen auszugehen, aber die Möglichkeit anderweitiger Regelungen zu eröffnen.

In diesem Kontext ist auch zu klären, ob die Möglichkeit zu Fondslösungen geschaffen werden sollte. Inhaltlich spricht viel dafür, da dadurch direkte Bonus-Malus-Systeme ermöglicht würden. Es ist allerdings zu erwarten, dass aus dem Kreis der traditionellen Steuerlehre Bedenken erhoben werden, weil damit von den hergebrachten Prinzipien des Finanzverfassungsrechts abgewichen würde. Allerdings geht es hier ja um eine bewusste Neuerung, so dass das Argument ins Leere geht. Ob man Fondsmöglichkeiten eröffnen möchte, ist eine politische Frage. Ein verfassungsrechtliches Verbot gibt es nicht. In der Vorschrift könnte auch die konkrete Reichweite dieser Möglichkeit beschrieben (und dadurch begrenzt) werden. Eine generelle Öffnung des gesamten Steuersystems wäre damit nicht verbunden, wenn die Möglichkeit auf die Anwendungsfälle der speziellen neuen Steuern beschränkt würde.

Eine begriffliche und keine inhaltliche Frage ist, ob man eine solche Fondsabgabe noch den Steuern zuordnen könnte. Nach der hergebrachten Systematik würde man sie als Sonderabgaben einordnen, weil sie nicht in den allgemeinen Haushalt fließen. Diese Zuordnung ist aber nicht zwingend. Wenn der Verfassungsgeber die neuen Abgaben im GG ausdrücklich als „Steuern“ bezeichnet, dann sind es Steuern, auch wenn das Geld in einen Fonds fließt. Das ist auch konsequent, denn durch die Hineinnahme in die in den Katalog der vom GG vorgesehenen Abgaben gibt es keinen Grund mehr, sie den im GG nicht vorgesehenen „Sonderabgaben“ zuzuordnen.

3.2.4. Kompetenz- und Verfahrensfragen

Hinsichtlich der Gesetzgebungskompetenz empfiehlt sich eine Konstruktion nach dem Modell der konkurrierenden Gesetzgebungskompetenzen. Die meisten adressierten Probleme stellen sich auf der übergeordneten Ebene und können nur bundeweit einheitlich bewältigt werden. Insbesondere für den Fall, dass der Anwendungsbereich relativ weit geöffnet werden sollte und z.B. auch den Flächenverbrauch oder die Abfälle einschließt, ist es jedoch vorstellbar, dass von der Regelungsmöglichkeit auf der Landesebene oder sogar kommunal Gebrauch gemacht wird. Zudem spricht auch (föederal-) politisch viel dafür, den Ländern ebenfalls die Möglichkeit zur Einführung von „Umweltbelastungssteuern“ zu geben. Hierfür müsste dann auf geeignete Weise sichergestellt werden, dass es nicht zu Kollisionen mit Bundesrecht und zu Beeinträchtigungen der Rechts- und Wirtschaftseinheit der Bundesrepublik kommen kann.

Daran anknüpfend stellt sich die Frage, ob Art. 72 Abs. 2 GG Anwendung finden soll, nach dem der Bund nur Regelungen treffen darf, soweit diese aus den dort genannten Gründen (insb. der Wahrung der Rechts- oder Wirtschaftseinheit) auf Bundesebene erforderlich sind. Angesichts der übergeordneten Bedeutung der Probleme, um die es geht, erscheint das an sich überflüssig. Andererseits ist es aus demselben Grund auch kein wirkliches Hindernis.

Die Hineinnahme dieser zusätzlichen Anforderung könnte im föderalen Raum als Geste gegenüber den Ländern gewertet werden.

Politisch ist auch zu klären, ob die Steuern im Bundesrat zustimmungsbedürftig sein sollen. Insbesondere mit Blick auf die Ertragsfragen und damit auf die Herausforderung, die Einnahmebalance zwischen Bund und Ländern im gesamten föderalen Steuersystem sicherzustellen, drängt es sich auf, den Ländern eine Einflussmöglichkeit auf etwaige bundesrechtliche Regelungen zu geben. Diese lässt sich erreichen, indem für die betreffenden Gesetze eine Zustimmungsbedürftigkeit im Bundesrat festgelegt wird.

3.2.5. Sonstiges: Allgemeine Anforderungen an Steuern

Zu beachten ist im Übrigen, dass die Steuer in ihrer konkreten Gestalt den allgemeinen verfassungsrechtlichen Anforderungen an Steuern unterliegt. Darin unterscheidet sie sich nicht von anderen Steuern, so dass hierzu im Grundgesetz keine Ausführungen nötig sind. Der Gesetzgeber muss sich dieser Anforderungen jedoch bei der Wahrnehmung der neuen Gesetzgebungskompetenz gewahr sein. Hervorzuheben ist insoweit Folgendes:

- Die Steuer muss von der Anlage her so gestaltet werden, dass die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit der Belasteten grundsätzlich nicht überfordert wird und bei gleicher Leistungsfähigkeit nicht wesentlich unterschiedliche Besteuerungsmaßstäbe angelegt werden (Gebot der Lastengleichheit).⁶⁵
- Soll aus politischen Lenkungsgründen innerhalb der Steuer differenziert werden, so muss die Differenzierung folgerichtig zu den Lenkungszielen passen (Gebot der Folgerichtigkeit).⁶⁶
- Bei alledem darf typisiert und pauschaliert werden.⁶⁷ Insofern muss sich das Steuergesetz aber am Regelfall orientieren und darf umgekehrt nicht Ausnahmen zu Regelfällen erklären.⁶⁸

3.3. Entwurf einer „großen Lösung“ für Umweltbelastungssteuern

Auf Grundlage der vorstehenden Überlegungen soll an dieser Stelle ein Formulierungsentwurf für eine denkbare „Komplettlösung“ vorgestellt werden, mit der gezeigt werden soll, auf welche Weise eine textliche Umsetzung erfolgen *könnte*.

Betont sei, dass es sich nicht um die ausgearbeitete Empfehlung für einen ganz bestimmten Text handeln soll, sondern lediglich um ein Textbeispiel, welches die Basis für weitergehende Überlegungen zur Formulierung bieten kann. Einige Elemente sind dabei als Optionen berücksichtigt. Je nachdem, wie weit mit der neuen Regelung gegangen werden soll, können diese zusätzlich hineingenommen werden. Umgekehrt lassen sich einzelne Bestandteile auch herausnehmen oder modifizieren.

Von der Platzierung her bietet sich eine Einfügung als Art. 106a GG an, da die entworfene Vorschrift teils Regelungen enthält, die an Art. 105 GG anschließen (nämlich zur Gesetzgebungskompetenz), teils aber auch solche, mit denen an Art. 106 GG angeknüpft wird (nämlich zur Ertragskompetenz). Ebenso denkbar wäre auch eine zuordnende Aufteilung der Inhalte auf Art. 105 und 106 GG. Gründe der besseren Lesbarkeit sprechen jedoch für eine Zusammenführung in einem eigenständigen zusätzlichen Artikel.

⁶⁵ Eingehend BVerfGE 107, 27/46 f. m.w.N. (Doppelte Haushaltsführung).

⁶⁶ Vgl. BVerfGE 121, 317 Rn. 135 (Nichtraucherschutz); BVerfGE 107, 27/47 m.w.N.

⁶⁷ Grundlegend schon BVerfGE 11, 245/254 (Kriegsgefangenenentschädigung).

⁶⁸ Eingehend BVerfG, Urt. v. 09.12.2008 (Pendlerpauschale, NJW 2009, 48/50), Rn. 60.

Die Vorschrift könnte z.B. wie folgt gefasst werden:

„Art. 106a

(1) Der Bund und die Länder können im Rahmen der ihnen zustehenden Gesetzgebungskompetenzen über die in den Artikeln 105 und 106 genannten Steuerarten hinaus Steuern auf das Inverkehrbringen, die Produktion, die Verwendung und die Emission von Stoffen oder Produkten [Ausdehnungsoption/en: „sowie auf die Erzeugung von Abfällen und auf die Nutzung von Flächen“] erheben, um Menschen und Natur vor Beeinträchtigungen zu bewahren sowie um die natürlichen Lebensgrundlagen [Heraushebungsoption: „insbesondere das globale Klima,“] auch im Interesse der künftigen Generationen zu schützen. Der Besteuerung nach Satz 1 steht es nicht entgegen, wenn das Steueraufkommen im Zeitverlauf wegen des verfolgten Lenkungsziels sinkt.

(2) In Gesetzen für Steuern nach Absatz 1 kann vorgesehen werden, dass die Einnahmen mit Ausnahme der Verwaltungsaufwendungen ausschließlich für in dem Gesetz zu bestimmende Zwecke verwendet werden dürfen, die den mit der Steuer verfolgten Zielen dienen. [Erweiterungsoption: Einfügung eines weiteren Satzes: „Hierzu kann auch bestimmt werden, dass die Einnahmen und Ausgaben durch einen vom allgemeinen Haushalt unabhängigen, mit dieser Aufgabe betrauten öffentlichen Fonds verwaltet werden.“] Das Einnahmenvolumen aller Steuern mit Zweckbindungen nach Satz 1 darf einen Anteil von X Prozent der Gesamteinnahmen des Haushalts der die Steuer einnehmenden Körperschaft nicht überschreiten [Ergänzung zur o.g. Erweiterungsoption: Einfügung eines weiteren Teilsatzes nach einem Semikolon: „bei Anwendung von Satz 2 auf Bundesebene ist auf den Bundeshaushalt, im Übrigen auf den Landeshaushalt abzustellen“].

(3) Die Einnahmen aus Steuern nach Absatz 1 stehen der Körperschaft zu, die die Steuer erhebt. Eine von Satz 1 abweichende Aufteilung der Einnahmen kann vorgesehen werden, soweit dies den mit der Steuer verfolgten Zielen dient. [Option für den Fall der Wahrnehmung der Fondsoption: Einfügung des weiteren Satzes: „Absatz 2 Satz 2 bleibt unberührt.“]

(4) Auf Bundesgesetze, mit denen Steuern nach Absatz 1 vorgesehen werden, findet Artikel 72 Absatz 2 sinngemäß Anwendung. Sie bedürfen der Zustimmung des Bundesrates.

(5) Landesgesetze, mit denen Steuern nach Absatz 1 vorgesehen werden, sind nur zulässig, wenn oder soweit der Bund nicht von seinem Gesetzgebungsrecht nach Absatz 1 Gebrauch gemacht hat und durch sie die Rechts- und Wirtschaftseinheit im Bundesgebiet nicht [Modifizierende Option: „erheblich“] beeinträchtigt wird.“

Die vorstehende Formulierung geht, wie Absatz 3 zum Ausdruck bringt, davon aus, dass die Erträge grundsätzlich der jeweils gesetzgebenden Körperschaft zustehen. Hingewiesen sei darauf, dass es im Interesse der Länder liegen könnte, für die Erhebung von Bundessteuern stattdessen grundsätzlich eine hälftige Aufteilung zwischen Bund und Ländern vorzusehen. Hierzu könnte/müsste ggf. Absatz 3 Satz 1 angepasst werden.

3.4. Option einer „kleinen Lösung“ zur Besteuerung von THG- oder CO₂-Emissionen

Soll statt einer grundsätzlich weit gefassten Regelung bewusst eine kleine Lösung für eine Steuer angestrebt werden, die ausschließlich auf CO₂- oder THG-Emissionen beschränkt

ist⁶⁹, so ist es unter bestimmten weiteren Voraussetzungen möglich, die Änderungen des Grundgesetzes auf geringfügige Ergänzungen bzw. Modifikationen des Art. 106 GG zu beschränken. Festgelegt werden muss neben einer eindeutigen Bestimmung des Steuergegenstandes dann nur, wem die Erträge zustehen sollen.

Eine zusätzliche Änderung von Art. 105 GG zur Gesetzgebungskompetenz wäre nicht nötig, denn aus Art. 105 Abs. 2 GG ergibt sich automatisch, wem die Gesetzgebungskompetenz für die neue Steuer zustehen würde: Sollen die Erträge allein oder anteilig dem Bund zufließen, so liegt die Gesetzgebungskompetenz danach uneingeschränkt beim Bund. Sollen die Geldmittel allein den Ländern und/oder den Gemeinden zufließen, so steht die Gesetzgebungskompetenz dem Bund unter den Voraussetzungen des Art. 72 Abs. 2 GG zu.

Ob es textlich nur geringfügiger Änderungen des Art. 106 GG bedarf, hängt im Übrigen von der näheren Ausgestaltung ab. Weitergehende Änderungen wären ggf. nötig,

- wenn die Erhebung von Steuern auf Emissionen nicht nur auf der Bundesebene, sondern auch eigenständig durch die Länder ermöglicht werden soll (denn in diesem Falle müsste zusätzlich Art. 105 Abs. 2a GG geändert werden),
- wenn eine Zweckbindung für die Einnahmeverwendung vorgesehen ist und/oder
- wenn eine Fondslösung angestrebt wird oder ermöglicht werden soll.

Festgelegt werden muss in jedem Falle, wem die Erträge zustehen sollen. Insoweit stehen inhaltlich verschiedenen Alternativen zur Verfügung. Welche von diesen gewählt wird und wie dabei die genauere Ausgestaltung aussehen soll, muss politisch – ggf. in Verhandlungen mit dem Bundesrat – geklärt werden. Soll vorgesehen werden, dass die Einnahmen allein dem Bund zustehen, so würde dies zu einer relativen Verschiebung der gesamten Steuereinnahmen zugunsten des Bundes führen. Deshalb dürfte zu erwarten sein, dass die Länder mit solch einer Regelung nicht ohne weiteres einverstanden sind und eher eine anteilige Aufteilung zwischen Bund und Ländern anstreben würden – wie bei den in Art. 106 Abs. 3 GG geregelten Gemeinschaftsteuern (Einkommensteuer, Körperschaftsteuer, Umsatzsteuer). Es ist zudem auch denkbar, die Einnahmen (ggf. teilweise) den Gemeinden zufließen zu lassen. Eher unwahrscheinlich, wenngleich sachlich und rechtlich ebenfalls nicht ausgeschlossen, erscheint eine alleinige Ertragszuweisung an die Länder. In welche Richtung eine Verständigung gehen würde, kann hier nicht abgeschätzt werden.

Textlich stellt sich eine „kleine Lösung“ im Vergleich zu der dargestellten „großen Lösung“ als wesentlich weniger umfangreich dar. Je nachdem, welche Ertragsaufteilung gewollt ist, bieten sich dafür unterschiedliche Wege an:

- Sollen die Einnahmen vollständig dem Bund zufließen, so müsste lediglich der Katalog der dem Bund zustehenden Steuern in Art. 106 Abs. 1 GG ergänzt werden (etwa durch eine neue Nr. 8: „Steuern auf die Emission von Treibhausgasen“).
- Sollen die Steuererträge allein den Ländern zustehen, so wäre der Katalog des Art. 106 Abs. 2 GG für die den Ländern zustehenden Steuern zu ergänzen.
- Soll es demgegenüber zu (irgend-) einer Art von Aufteilung der Einnahmen zwischen Bund und Ländern sowie ggf. auch den Gemeinden kommen, so kann dies entweder durch Modifikationen von Art. 106 Abs. 3 GG umgesetzt werden oder durch Hinzufügung eines weiteren Absatzes (z.B. eines neuen Absatzes 3a). Denkbar wäre es dabei auch, die Aufteilung wie bei der Umsatzsteuer (Art. 106 Abs. 3 Satz 3 GG) an den

⁶⁹ Möglich ist stattdessen auch eine Erhebung von Umweltbelastungssteuern in dem bei für die „große Lösung“ beschriebenen Umfang. Da sich der Begriff nicht von selbst erklärt, sollte ggf. ausdrücklich aufgenommen werden, was die möglichen Steuergegenstände sind.

Bundesgesetzgeber zu delegieren, ggf. verbunden mit einer Zustimmungsbedürftigkeit im Bundesrat. Welche Regelungsweise sich für das jeweils Gewollte günstiger darstellt, ist in erster Linie eine redaktionelle Frage:

- Besser lesbar und nachvollziehbar dürfte, da der Text des Art. 106 Abs. 3 GG auf Grund seiner detaillierten Bestimmungen zur Umsatzsteuer schon jetzt relativ überladen wirkt, grundsätzlich ein eigenständiger Absatz 3a sein.
- Sollten die gewünschten Regelungen jedoch direkt an bestehende Formulierungen in Art. 106 Abs. 3 GG angeschlossen werden können, so könnte auf einen besonderen Absatz verzichtet werden. So läge es insbesondere bei einer vorgesehenen hälftigen Aufteilung zwischen Bund und Ländern, wie sie grundsätzlich für die Einkommen- und Körperschaftsteuer vorgesehen ist. Soll daran angeknüpft werden, so müssten lediglich in Satz 1 und Satz 2 des Art. 106 Abs. 3 GG jeweils die Bezeichnungen für die Steuergegenstände hinzugefügt werden.

4. Fazit

Das deutsche Finanzverfassungsrecht unterwirft finanziell ansetzende Steuerungsinstrumente des Klimaschutzes, aber auch anderer Bereiche der Umweltschutzpolitik, einem engen Anforderungskorsett. Deutschland unterscheidet sich darin von vielen anderen Staaten – auch innerhalb der EU. Instrumente wie eine direkte Steuer auf CO₂-Emissionen (im Unterschied zu einer durchaus möglichen CO₂-Komponente im Rahmen der Energiesteuer) oder eine Besteuerung des Einsatzes klimaschädlicher Stoffe und Produkte in Produktion und Landwirtschaft können in Deutschland nicht eingesetzt werden, obwohl sie im Vergleich zu ordnungsrechtlichen Instrumenten mit wirtschaftlichen Anreizen operieren, sich damit Marktmechanismen zunutze machen und dadurch wesentlich wirkungs- und kosteneffizienter sein können.

Die vorstehende Analyse zeigt im Einzelnen auf, welche Restriktionen das Finanzverfassungsrecht insoweit prägen, für welche Instrumente es Hindernisse aufbaut und wie diese Defizite auf verfassungsrechtlicher Ebene behoben werden können. Eine zusammenfassende Übersicht über die durch das Finanzverfassungsrecht entstehenden Lücken im vorstellbaren Instrumentenkanon gibt Kapitel 3.1. Die konkreten Ansatzpunkte für Lösungen werden oben in den Kapiteln 3.2 bis 3.4 erörtert und vorgestellt.

Der Grund für die Typenstrenge des deutschen Finanzverfassungsrechts liegt nicht darin, dass sich der Verfassungsgeber politisch bewusst gegen finanziell ansetzende, mit marktwirtschaftlichen Mechanismen operierende Steuerungsinstrumente entschieden hätte, sondern darin, dass das Grundgesetz mit den in ihm festgelegten Steuerarten eine sensible Balance von Einnahmen und Ausgaben zwischen Bund, Ländern und Gemeinden konstruieren soll. Würde der Bund ohne weiteres zusätzliche Abgaben erheben können, die allein ihm zufließen, so würde diese Balance gestört. Daraus folgt im Rückschluss, dass finanzverfassungsrechtlichen Bedenken gegen eine Ausweitung der Steuerarten auf „Umweltbelastungssteuern“ die Grundlage entzogen werden kann, wenn es gelingt, zwischen Bund und Ländern eine Verständigung über die Einzelheiten der Erhebung und der Ertragsverteilung für die neuen Steuern zu erzielen.

Der Sache nach erscheint die Ausweitung des Finanzverfassungsrechts um gezielte umweltpolitische Anreizinstrumente dringend geboten. Wenn Deutschland insbesondere die im Pariser Klimaschutzabkommen vereinbarten Ziele erreichen will, kann es nicht sein, dass es sich auf Grund seiner finanzföderalistischen Strukturen ausgerechnet besonders marktnaher und dadurch besonders wirkungsstarker Instrumente der Klimaschutzpolitik entzieht, statt diese sinnvoll und ausgewogen in die Balance des Finanzföderalismus zu integrieren.