

FINANZGERICHT HAMBURG

Aktz: 4 V 133/11

Entschdatum: 16.09.2011

Dokumententyp: Beschluss - Senat

Rechtskraft: -

Normen: GG Art. 105 Abs. 1, GG Art. 105 Abs. 2, GG Art. 106 Abs. 1 Nr. 2, FGO § 69, KernbrStG

Leitsatz:

1. Die im Kernbrennstoffsteuergesetz 2011 geregelte Steuer ist eine Steuer im finanzverfassungsrechtlichen Sinne, nicht aber eine Sonderabgabe der Kernkraftwerkbetreiber.
2. Es ist zweifelhaft, ob dem Bund für den Erlass der Kernbrennstoffsteuer eine Gesetzgebungskompetenz zusteht.
3. Es spricht vieles dafür, dass die in Art. 106 GG genannten Steuern und Steuerarten Typusbegriffe sind.
4. Es ist zweifelhaft, ob die Kernbrennstoffsteuer dem verfassungsrechtlichen Typus der in Art. 106 Abs. 1 Nr. 2 GG genannten Verbrauchsteuer entspricht.
5. Es ist zweifelhaft, ob der Gesetzgeber neben den im Grundgesetz genannten Steuern und Steuerarten noch neuartige Steuern einführen darf, weil die Gefahr besteht, dass mit einem „Steuerfindungsrecht“ die von der Finanzverfassung sorgsam ausbalancierte Verteilung der Steuereinnahmen zwischen Bund und Ländern umgangen werden könnte.
6. Einer Aussetzung der Vollziehung (§ 69 FGO) wegen ernstlicher Zweifeln an der Verfassungsmäßigkeit der dem angefochtenen Verwaltungsakt zugrunde liegenden Gesetzesvorschrift steht ein grundsätzlicher Geltungsanspruchs jedes formell verfassungsgemäß zustande gekommene Gesetzes nicht entgegen, wenn sich die Zweifel gerade auf das formelle Zustandekommen, hier die Gesetzgebungskompetenz, beziehen.

Überschrift: Verbrauchsteuerrecht - Kernbrennstoffsteuergesetz

Gründe:

I.

Die Antragstellerin begehrt die Aufhebung der Vollziehung einer Steueranmeldung betreffend Kernbrennstoffsteuer.

Die Antragstellerin betreibt in A ein Kernkraftwerk. Im Juni 2011 setzte die Antragstellerin in den Kernreaktor Brennelemente ein und löste anschließend eine selbsttragende Kettenreaktion aus. Die verwendeten Brennelemente enthielten ... Gramm Uran 235.

In ihrer für den Monat Juni 2011 abgegebenen Steueranmeldung vom ... Juli 2011 berechnete die Antragstellerin einen Betrag von EUR ... Mio als Kernbrennstoffsteuer. Am 12.07.2011 erhob die Antragstellerin gegen die Steueranmeldung vom ... Juli 2011 beim Finanzgericht Hamburg Sprungklage, die zwischenzeitlich gemäß § 45 Abs. 3

FGO an den Antragsgegner, der der Sprungklage nicht zugestimmt hat, zur Durchführung des Einspruchsverfahrens abgegeben worden ist.

Mit Schreiben vom 14.07.2011 beantragte die Antragstellerin beim Antragsgegner, die Vollziehung der angemeldeten Kernbrennstoffsteuer auszusetzen, was dieser mit Bescheid vom 20.07.2011 ablehnte. Die Antragstellerin zahlte daraufhin die angemeldete Kernbrennstoffsteuer. Am 26.07.2011 hat die Antragstellerin bei Gericht um die Gewährung vorläufigen Rechtsschutzes nachgesucht. Sie vertritt die Ansicht, dass die Steueranmeldung rechtswidrig sei, weil das Kernbrennstoffsteuergesetz

formell verfassungswidrig sei, denn dem Bund fehle die Gesetzgebungskompetenz zum Erlass einer Kernbrennstoffsteuer;

materiell verfassungswidrig sei, denn es verstoße sowohl gegen Art. 3 Abs. 1 GG als auch gegen Art. 14 Abs. 1 GG;

unionsrechtswidrig sei, denn die Kernbrennstoffsteuer verstoße gegen Art. 14 Abs. 1 lit. a) der sog. Energiesteuerrichtlinie und erweise sich als eine vertragswidrige indirekte Besteuerung des Eigentümers der Brennelemente B.

Die Antragstellerin beantragt, die Vollziehung der Steueranmeldung vom ... Juli 2011 über EUR ... Mio. Kernbrennstoffsteuer aufzuheben.

Der Antragsgegner tritt den rechtlichen Einwendungen der Antragstellerin entgegen und beantragt, den Antrag abzulehnen.

Hinsichtlich der weiteren Einzelheiten wird auf den Inhalt der Gerichtsakte sowie der Sachakte des Antragsgegners verwiesen.

Der gemäß § 69 Abs. 3 Satz 1 und 3 Finanzgerichtsordnung (FGO) zulässige Antrag auf Aufhebung der Vollziehung hat Erfolg, weil ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit der angefochtenen Steueranmeldung bestehen.

1. Gemäß § 69 Abs. 3 Satz 1 i. V. m. Abs. 2 Satz 2 FGO soll das Gericht auf Antrag die Vollziehung eines angefochtenen Verwaltungsaktes aussetzen, soweit ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit des Verwaltungsaktes bestehen oder - was vorliegend nicht in Betracht kommt und auch von der Antragstellerin nicht geltend gemacht wird - seine Vollziehung für den Betroffenen eine unbillige, nicht durch überwiegende öffentliche Interessen gebotene Härte zur Folge hätte. Ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit eines Verwaltungsaktes bestehen, wenn und soweit bei summarischer Prüfung der Sach- und Rechtslage aufgrund der präsenten Beweismittel, des unstreitigen Sachverhalts und der gerichtsbekannteten Tatsachen erkennbar wird, dass aus gewichtigen Gründen Unklarheit in der Beurteilung von Tatfragen oder Unsicherheit oder Unentschiedenheit in der Beurteilung von Rechtsfragen besteht und sich der Verwaltungsakt bei abschließender Klärung dieser Fragen als rechtswidrig erweisen kann (ständige Rechtsprechung des BFH, vgl. nur Beschluss vom 26.09.2007, I B 53, 54/07, BFHE 219, 19; Beschluss vom 30.10.2008, II B 58/08, BFH/NV 2009, 418;

Beschluss vom 02.04.2009, II B 157/08, BFH/NV 2009, 1146, jeweils m. w. N.). Ist die Rechtslage nicht eindeutig, ist im Regelfall die Vollziehung auszusetzen. Das gilt grundsätzlich auch dann, wenn ernstliche Zweifel daran bestehen, ob die maßgebliche gesetzliche Regelung verfassungsgemäß ist.

2. Unter Berücksichtigung des vorstehend skizzierten Prüfungsmaßstabs bestehen im Streitfall ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit der von der Antragstellerin angefochtenen Steueranmeldung. Denn es bestehen gewichtige Bedenken an der Verfassungsmäßigkeit des Kernbrennstoffsteuergesetzes vom 08.12.2010 (BGBl I S. 1804, im Folgenden: KernbrStG), das die Grundlage der angefochtenen Steueranmeldung bildet. Der beschließende Senat lässt dahingestellt, ob diese Zweifel bereits augenscheinlich daraus herrühren, dass die Frage der Verfassungsmäßigkeit bzw. Unionsrechtmäßigkeit des KernbrStG in der Literatur kontrovers diskutiert wird (vgl. insoweit einerseits Birk, Kommt die Kernbrennstoffsteuer? - Die verfassungs- und europarechtlichen Einwände sind gravierend, Handelsblatt vom 21.07.2010; sowie Stein/Thoms, Energie- und Stromsteuerrecht: Gesetzliche Entwicklungen 2010, BB 2011, 471, 476 f., die das KernbrStG sowohl als verfassungs- als auch unionsrechtswidrig ansehen; andererseits Jatzke, Kernbrennstoffsteuer - ein Exot im deutschen Verbrauchsteuerrecht, ZfZ 2010, 278, der die Kernbrennstoffsteuer im Ergebnis als verfassungs- und unionsrechtskonform ansieht). Die Voraussetzungen der von der Antragstellerin begehrten Aufhebung der Vollziehung sind jedenfalls deshalb gegeben, weil nach dem Dafürhalten des beschließenden Senats gewichtige Bedenken bestehen, ob dem Bund für den Erlass der mit dem KernbrStG eingeführten "neue(n) Steuer auf die Verwendung von Kernbrennstoffen" (vgl. BT-Drucksache 17/3057 vom 28.09.2010 - Entwurf eines Kernbrennstoffsteuergesetzes -, S. 1) eine Gesetzgebungskompetenz zusteht. Insoweit merkt der Senat im Einzelnen Folgendes an:

a) Gemäß Art. 105 des Grundgesetzes für die Bundesrepublik Deutschland vom 23.05.1949, zuletzt geändert durch Gesetz vom 21.07.2010 (BGBl I, S. 944, im Folgenden: GG), hat der Bund neben der ausschließlichen Gesetzgebungskompetenz über Zölle und Finanzmonopole (Art. 105 Abs. 1 GG) die konkurrierende Gesetzgebung über die übrigen Steuern, wenn ihm das Aufkommen dieser Steuern ganz oder zum Teil zusteht oder die Voraussetzungen des Art. 72 Abs. 2 GG vorliegen (Art. 105 Abs. 2 GG). Die von der Antragstellerin angegriffene Abgabe auf die Verwendung von Kernbrennstoffen ist nach Ansicht des beschließenden Senats eine Steuer im Sinne des Grundgesetzes. Denn sie begründet eine Gemeinlast, die jedem auferlegt wird, der den steuerlichen Tatbestand erfüllt. Sie wird unabhängig von einer individuellen Gegenleistung erhoben und erbringt einen Ertrag zur Finanzierung der staatlichen Aufgaben - ausweislich der Gesetzesbegründung (BT-Drucksache 17/3054 vom 28.09.2010, S. 1) ist die Abgabe zur Haushaltskonsolidierung des Bundes erforderlich. Dabei übersieht der beschließende Senat nicht, dass nach der Gesetzesbegründung "die Erträge aus der Steuer ... vor dem Hintergrund der Haushaltskonsolidierung auch dazu beitragen (sollen), die aus der notwendigen Sanierung der Schachanlage Asse II entstehende Haushaltsbelastung des Bundes zu verringern", was an die Möglichkeit denken lässt, dass es sich um eine Sonderabgabe handeln könnte. Sonderabgaben werden ähnlich den Steuern "voraussetzungslos" mit Finanzierungsfunktion erhoben, unterscheiden sich von Steuern aber dadurch, dass sie eine Sonderbelastung einer

durch ihre wirtschaftliche Betätigung gekennzeichneten Gruppe darstellen; sie werden nicht unabhängig von Staatsleistungen zur Finanzierung allgemeiner Staatsausgaben, also nicht als Gemeinlast erhoben, sondern begründen eine Finanzierungspflicht für eine den Abgabenschuldnern nahestehende Finanzierungsaufgabe (BVerfG, Beschluss vom 31.05.1990, 2 BvL 12/88, 2 BvL 13/88, 2 BvR 1436/87, BVerfGE 82, 159). Weil der Verfassungsgrundsatz der Vollständigkeit des Haushaltsplans berührt ist, wenn der Gesetzgeber Einnahme- und Ausgabekreisläufe außerhalb des Budgets organisiert, hat das Bundesverfassungsgericht die allgemeinen finanzverfassungsrechtlichen Begrenzungen für nichtsteuerliche Abgaben in besonders strenger Form präzisiert (vgl. BVerfG, Beschluss vom 16.09.2009, 2 BvR 852/07, BVerfGE 124, 235, juris Tz. 20 m. w. N.; Beschluss vom 31.05.1990, 2 BvL 12/88, 2 BvL 13/88, 2 BvR 1436/87, BVerfGE 82, 159). So muss das Abgabenaufkommen gruppennützig verwendet werden; zusätzlich muss der Gesetzgeber im Interesse wirksamer parlamentarisch-demokratischer Legitimation und Kontrolle die erhobenen Sonderabgaben haushaltsrechtlich vollständig dokumentieren und ihre sachliche Rechtfertigung in angemessenen Zeitabständen überprüfen. Würde es sich bei der Kernbrennstoffsteuer um eine Sonderabgabe handeln, wäre ihre Verfassungsmäßigkeit ernstlich zweifelhaft. Da die Regelungen des KernbrStG freilich erkennbar nicht an diesen Anforderungen einer Sonderabgabe ausgerichtet sind und insbesondere auch wegen der vorrangigen Erwähnung der Haushaltskonsolidierung in der Gesetzesbegründung nicht davon auszugehen ist, dass die Einnahmen aus der Kernbrennstoffsteuer außerhalb des allgemeinen Haushalts geführt werden, ist nach dem Verständnis des beschließenden Senats ihre Qualifizierung als Sonderabgabe auszuschließen, ohne dass es darauf ankommt, ob die Erwähnung eines konkreten Verwendungszwecks in der Gesetzesbegründung Anlass zu Bedenken geben könnte.

b) Ernstlich zweifelhaft ist indes, ob dem Bund für den Erlass der Kernbrennstoffsteuer nach Art. 105 Abs. 2 GG eine Gesetzgebungskompetenz zusteht. Der beschließende Senat hat zum einen gewichtige Bedenken, ob die Kernbrennstoffsteuer dem verfassungsrechtlichen Typus einer Verbrauchsteuer entspricht und damit als Verbrauchsteuer im Sinne des Art. 106 GG angesehen werden kann (hierzu unter aa). Der Senat hat zum anderen erhebliche Zweifel, ob dem Bund nach dem Kompetenzgefüge des Grundgesetzes ein sog. Steuerfindungsrecht für die Einführung einer neuen, im Katalog des Art. 106 GG nicht ausdrücklich genannten Steuer eingeräumt ist (hierzu unter bb).

aa) Der beschließende Senat hat gewichtige Bedenken, ob die Kernbrennstoffsteuer dem verfassungsrechtlichen Typus einer Verbrauchsteuer entspricht und damit als Verbrauchsteuer im Sinne des Art. 106 GG angesehen werden kann.

(1) Dass der Gesetzgeber die Kernbrennstoffsteuer in § 1 Abs. 1 Satz 2 KernbrStG als Verbrauchsteuer bezeichnet und dass durch diese Vorschrift der "Charakter der Kernbrennstoffsteuer als Verbrauchsteuer klar(gestellt)" werden soll (vgl. BT-Drucksache 17/3054 vom 28.09.2010, S. 6), ist insoweit unerheblich. Denn für die kompetenzrechtliche Zulässigkeit einer Steuer ist nicht deren Bezeichnung durch den Gesetzgeber, sondern allein ihr materieller Gehalt maßgebend.

(2) Das Grundgesetz enthält keine Definition des Begriffs "Verbrauchssteuer". Entsprechendes gilt für die Reichsverfassungen von 1871 und 1919, aus denen dieser Begriff übernommen wurde. Auch die Materialien über die Sitzungen des Parlamentarischen Rates von 1949 geben keinen Aufschluss darüber, was der Grundgesetzgeber unter Verbrauchsteuern verstanden wissen wollte (vgl. BFH, Urteil vom 26.06.1984, VII R 60/83, BFHE 141, 369, juris Rdnr. 6 unter Bezugnahme auf Schmölders, Zur Begriffsbestimmung der Verbrauchsteuern, 1955, S. 10). Den Materialien zum Grundgesetz ist lediglich eine beispielhafte Aufzählung von Steuern - scil. Biersteuer, Getränkesteuer, Schlachtsteuer - zu entnehmen, die nach dem Verständnis des Verfassungsgebers Verbrauchsteuern darstellen (Füsslein, Entstehungsgeschichte der Artikel des Grundgesetzes, Jahrbuch des öffentlichen Rechts - JöR - 1 (1951), S. 751). Erstmals in den Materialien zum "Gesetz zur Änderung und Ergänzung der Finanzverfassung" vom 23.12.1955 (BGBl I, S. 817), durch das Art. 106 GG neu gefasst wurde, findet sich ein Hinweis darauf, von welchem Begriffsinhalt der Verfassungsgeber in Bezug auf die Verbrauchsteuern ausging. Verbrauchsteuern sind danach Steuern, die den Verbrauch vertretbarer, regelmäßig zum baldigen Verzehr oder kurzfristigen Verbrauch bestimmter Güter des ständigen Bedarfs belasten und die aufgrund eines äußerlich erkennbaren Vorgangs (z. B. Übergang in den Wirtschaftsverkehr) von demjenigen als Steuerschuldner erhoben werden, in dessen Sphäre sich der Vorgang verwirklicht; die Steuer wird wirtschaftlich regelmäßig nicht vom Steuerschuldner, sondern im Wege der Umwälzung vom Endverbraucher getragen (vgl. BT-Drucksache II/480 vom 29.04.1954, S. 107, Rz. 160).

(3) Das Bundesverfassungsgericht hat, wenn es um die Auslegung der im Grundgesetz verwendeten Steuerbezeichnungen ging, wiederholt ausgeführt, das Grundgesetz setze die in ihm verwendeten Begriffe als bekannt voraus und es falle jedenfalls dasjenige unter den jeweiligen Steuertatbestand, was bereits bei Inkrafttreten des Grundgesetzes herkömmlich der jeweiligen Steuerart zugeordnet gewesen sei. In zwei Entscheidungen hat das Bundesverfassungsgericht indes Anlass gesehen, den Begriff der Verbrauchssteuer selbst näher auszufüllen (BVerfG, Urteil vom 07.05.1998, 2 BvR 1991/95, 2 BvR 2004/95, BVerfGE 98, 106; BVerfG, Urteil vom 20.04.2004, 1 BvR 905/00, BVerfGE 110, 274):

(a) Im Rahmen seiner Entscheidung über eine örtliche Verpackungsteuer hat das Bundesverfassungsgericht (Urteil vom 07.05.1998, 2 BvR 1991/95, 2 BvR 2004/95, BVerfGE 98, 106) den Gesetzesmaterialien entsprechend ausgeführt, Verbrauchsteuern seien Warensteuern, die den Verbrauch vertretbarer, regelmäßig zum baldigen Verzehr oder kurzfristigen Verbrauch bestimmter Güter des ständigen Bedarfs belasteten, in der Regel bei demjenigen Unternehmer erhoben würden, der das Verbrauchsgut für die allgemeine Nachfrage anbiete, aber auf Überwälzung auf den Verbraucher angelegt seien. Die Verbrauchssteuer knüpfe an das Verbringen des Verbrauchsgutes in den allgemeinen Wirtschaftsverkehr an, ohne aber - wie die Verkehrssteuern - im Tatbestand beide Seiten, insbesondere beide Vertragspartner zu erfassen.

(b) Im Rahmen seiner Entscheidung über die sogenannte Ökosteuer (Urteil vom 20.04.2004, 1 BvR 905/00, BVerfGE 110, 274) hat das Bundesverfassungsgericht seine Ausführungen zur Verbrauchssteuer vertiefend ausdifferenziert. Verbrauchsteuern schöpften die in der Einkommens- und Vermögensverwendung zu Tage tretende

steuerliche Leistungsfähigkeit des Konsumenten ab. Als indirekte Steuern nähmen sie die Individualität des Verbrauchers nicht in den Blick, sondern beließen den Konsumenten in der Anonymität des Marktes, da sich die Belastungsentscheidung nicht nach dem Verbraucher, sondern nach dem besteuerten Gut bestimme. Dies gelte auch, wenn die Verbrauchsteuerlast über den Preis - unter Umständen über mehrere Handelsstufen hinweg - weitergegeben werde und es ungewiss sei, ob die steuerliche Belastung den End- oder Letztverbraucher tatsächlich erreiche. Die Verbrauchsteuer sei ihrem Wesen nach auf eine Überwälzung der Steuerlast vom Steuerschuldner auf den End- oder Letztverbraucher angelegt und werde lediglich der Einfachheit halber beim Verteiler oder Hersteller des verbrauchsteuerbaren Gutes erhoben. Im Hinblick auf die Überwälzung genüge die Möglichkeit einer kalkulatorischen Überwälzung in dem Sinne, dass der Steuerpflichtige den von ihm gezahlten Betrag in die Kalkulation seiner Selbstkosten einsetzen und hiernach die zur Aufrechterhaltung der Wirtschaftlichkeit seines Unternehmens geeigneten Maßnahmen - Preiserhöhung, Umsatzsteigerung oder Senkung der sonstigen Kosten - treffen könne. Die rechtliche Gewähr, dass er den von ihm entrichteten Betrag immer von demjenigen erhalte, der nach der Konzeption des Gesetzgebers letztlich die Steuer tragen solle, müsse dem Steuerschuldner aber nicht geboten werden; es reiche aus, wenn die Steuer auf eine Überwälzung der Steuerlast vom Steuerschuldner auf den Steuerträger angelegt sei, auch wenn die Überwälzung nicht in jedem Einzelfall gelinge. Der Begriff der Verbrauchsteuer im Sinne des traditionellen deutschen Steuerrechts umfasse nicht nur Steuern auf Güter des "letzten" Verbrauchs, das heißt die Belastung des Verbrauchs im privaten Haushalt, sondern betreffe auch den produktiven Bereich. Unter Bezugnahme auf die Entscheidung des Bundesfinanzhofs vom 26.06.1984 (VII R 60/83, BFHE 141, 369) hat das Bundesverfassungsgericht festgestellt, es gebe keinen Rechtssatz, der das Anknüpfen einer Verbrauchsteuer an ein Produktionsmittel verbiete. Werde das mit einer Verbrauchsteuer belastete Gut produktiv zur Herstellung von Konsumgütern oder zur Erbringung von Dienstleistungen verwendet, sei der im Typus der Verbrauchsteuer angelegten Überwälzungsmöglichkeit Genüge getan, wenn der zunächst belastete gewerbliche Verbraucher nicht gehindert sei, die Verbrauchsteuerbelastung in den Preis für das hergestellte Produkt einzustellen und so seinerseits die Steuerlast als Preisbestandteil über eine oder mehrere Handelsstufen auf den privaten End- oder Letztverbraucher weiterzuwälzen. Auch hier sei es unerheblich, ob die wirtschaftliche Abwälzbarkeit der Verbrauchsteuerlast für den gewerblichen Verbraucher tatsächlich vollständig realisierbar sei. Insbesondere sei nicht erforderlich, dass die Verbrauchsteuerbelastung durch erhöhte Warenpreise oder Dienstleistungsentgelte weitergegeben werden könne.

(4) Soweit sich der Bundesfinanzhof ausführlicher zu dem in Art. 106 GG verwendeten Begriff der Verbrauchsteuer geäußert hat, stand jeweils im Vordergrund, die in Art. 106 GG genannten Steuern und Steuerarten gegeneinander abzugrenzen. In der bereits zitierten Entscheidung vom 26.06.1984 (VII R 60/83, BFHE 141, 369) ging es indes - wie im hier vorliegenden Fall - um die Frage, ob die Einführung einer Steuer (Branntweinsteuer auf bestimmte technische Alkohole) im Einklang mit dem Grundgesetz stand. In dieser Entscheidung hat sich der Bundesfinanzhof umfangreich mit der Frage befasst, wann eine Steuer eine Verbrauchsteuer im Sinne von Art. 106 Abs. 1 Nr. 2 GG ist. Demnach sollen zumindest diejenigen Steuertatbestände, die bereits bei Inkrafttreten des GG herkömmlich dem Verbrauchsteuerrecht zugeordnet

gewesen seien, unter den grundgesetzlichen Begriff der Verbrauchsteuer fallen, wobei auf Gesichtspunkte wie Steuergegenstand, Steuermaßstab, Art der Erhebungstechnik, wirtschaftliche Auswirkungen und Steuerquelle abzustellen sei.

Im Weiteren hat der Bundesfinanzhof in dieser Entscheidung den Begriff der Verbrauchsteuer sehr weit gefasst und zur Begründung ausdrücklich darauf hingewiesen, dass der Steuerkatalog des Art. 106 GG vollständig sei, so dass sich alle zulässigen Steuern darin einordnen lassen müssten. Das wesentliche Merkmal der Verbrauchsteuer sieht der Bundesfinanzhof darin, dass Steuergegenstand ein Gut sei, an das der Steuermaßstab und die Art der Erhebungstechnik anknüpfen. Unwesentlich sei, ob Objekt der Verbrauchsteuer ein genussfähiges oder zum menschlichen Verbrauch oder Gebrauch bestimmtes Verbrauchsgut sei. In Betracht kämen auch Güter, die der nichtkonsumtiven Verwendung, d.h. der Verwendung in der Produktion dienen sollen, z. B. zur Herstellung anderer Waren. Unschädlich sei es, wenn die Steuer daran anknüpfe, dass Steuergegenstand lediglich ein bestimmter Verwendungszweck sei. Nicht erforderlich sei, dass die Erhebung der Steuer an den Übergang einer Ware aus der steuerlichen Bindung in den nichtgebundenen Verkehr anknüpfe. Für das Wesensmerkmal der Abwälzbarkeit genüge es, wenn der steuerschuldende Produzent des Gutes rechtlich nicht gehindert sei, die Belastung in den Preisen für das hergestellte Produkt weiterzugeben. Nicht erheblich sei, ob der Letztverbraucher selbst als Steuerschuldner herangezogen werde; insoweit sei zu berücksichtigen, dass der Markt mit seinen Überwälzungsmöglichkeiten jegliche Vorausbestimmung, wer letztlich die Steuerlast trage, praktisch unmöglich mache. Es gebe keinen Grund anzunehmen, eine Steuer sei dann keine Verbrauchsteuer mehr, wenn Steuerschuldner eine Person sei, die die betreffende Ware selbst kommerziell oder privat verbrauche.

(5) Ob die Kernbrennstoffsteuer auf der Grundlage der vorgefundenen Rechtsprechung als Verbrauchsteuer im Sinne des Art. 106 GG angesehen werden kann, hält der beschließende Senat für ernstlich zweifelhaft. Zwar könnten die zitierten Ausführungen des Bundesfinanzhofs in der Weise verstanden werden, dass eine Verbrauchsteuer im Sinne von Art. 106 Abs. 1 Nr. 2 GG immer schon dann gegeben sei, wenn nur der Steuergegenstand ein vom Gesetzgeber bestimmtes Gut sei, an das Steuermaßstab und Erhebungstechnik anknüpfen, und eine Überwälzung der Steuer durch den Steuerschuldner nicht rechtlich unmöglich sei; alle anderen im Zusammenhang mit der Verbrauchsteuer genannten Merkmale wären hingegen im Rahmen einer Subsumtion unter den kompetenzrechtlichen Verbrauchsteuerbegriff nicht zwingend erforderlich. Eine solche Sichtweise hätte zur Konsequenz, dass sich die Kernbrennstoffsteuer unter den Verbrauchsteuertatbestand des Art. 106 Abs. 1 Nr. 2 GG subsumieren ließe mit der Folge, dass dem Bund eine Gesetzgebungskompetenz zur Seite stünde. Denn die Kernbrennstoffsteuer hat einerseits die Kernbrennelemente und damit ein materielles Gut zum Gegenstand und sie knüpft für die Besteuerung an das Gewicht und die Ingebrauchnahme der Kernbrennelemente an; es ist den Kraftwerksbetreibern andererseits auch rechtlich nicht verboten, die Steuer über eine Erhöhung des Strompreises abzuwälzen. Einem solchen Verständnis des in Art. 106 Abs. 1 Nr. 2 GG verwendeten Verbrauchsteuerbegriffs vermag sich der beschließende Senat jedoch nicht anzuschließen. Unter Berücksichtigung der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts spricht nach dem Dafürhalten des beschließenden Senats vielmehr einiges dafür, dass das Grundgesetz für die Verteilung der Steuergesetzgebungs- und -ertragshoheit an historisch gewachsene

Steuerbezeichnungen anknüpft, die vom Verfassungsgeber dem traditionellen deutschen Steuerrecht entnommen worden sind und die für die einzelnen Steuerarten keine Abgrenzungsmerkmale, sondern lediglich Beispiele anbieten. Ob ein zu prüfendes Steuergesetz der einen oder anderen Bezeichnung zuzuordnen ist, ließe sich dann nicht anhand systemfähiger Steuerbegriffe bestimmen, sondern nach den historisch gewachsenen Steuertypen (vgl. Vogel in Bonner Kommentar zum Grundgesetz, Art. 105, Rdnr. 97 f m. w. Literaturnachweisen). Auch das Bundesverfassungsgericht orientierte sich bei seiner Ökosteuer-Entscheidung (Urteil vom 20.04.2004, 1 BvR 905/00, BVerfGE 110, 274) ausdrücklich am "Typus der Verbrauchsteuer". Zum Wesen der Rechtsfigur des Typus gehört jedoch, dass er nicht abstrakt definiert, sondern lediglich durch Verweisung auf ein mehr oder minder konkretes "Bild" verweist; unter einen Typus kann nicht subsumiert werden, man kann lediglich den im Einzelfall zu prüfenden Sachverhalt mit den Vorbildern vergleichen, auf die der Typus verweist (Vogel in Bonner Kommentar zum Grundgesetz, Art. 105, Rdnr. 97 f.). Bei Zugrundelegung eines solchen Verständnisses vom Regelungsgehalt des Art. 106 GG im Hinblick auf den Umfang der normierten Steuergesetzgebungskompetenzen wäre es indes ernstlich zweifelhaft, ob die Kernbrennstoffsteuer dem Typus einer Verbrauchsteuer entspricht, denn zu viele der bei einer Verbrauchsteuer zwar nicht zwingend erforderlichen, aber typischerweise gegebenen Merkmale sind bei der Kernbrennstoffsteuer nicht gegeben oder jedenfalls zweifelhaft:

(a) Die Kernbrennstoffsteuer ist keine Warensteuer in dem Sinne, dass sie den Verbrauch vertretbarer, regelmäßig zum baldigen Verzehr oder kurzfristigen Verbrauch bestimmter Güter des ständigen Bedarfs belastet. Steuergegenstand ist gemäß § 1 Abs. 1 Satz 1 KernbrStG Kernbrennstoff, der zur gewerblichen Erzeugung von elektrischem Strom verwendet wird. Kernbrennstoff, also Plutonium 239, Plutonium 241, Uran 239 und Uran 235 (vgl. § 2 Nr. 1 KernbrStG), dürfte indes kein verbrauchsfähiges Gut im Sinne des herkömmlichen und vorstehend beschriebenen Verbrauchsteuerbegriffes darstellen. Der Senat ist sich im zu betrachtenden Kontext bewusst, dass der Begriff der Verbrauchsteuer im Sinne des traditionellen deutschen Steuerrechts nicht nur Güter des letzten Verbrauchs, also die Belastung des Verbrauchs im privaten Haushalt (sog. konsumtiver Verbrauch) umfasst. Das deutsche Steuerrecht kennt bzw. kannte eine Reihe von Fallgestaltungen, in denen spezielle Güter einer Verbrauchsteuer unterworfen werden, die der nichtkonsumtiven Verwendung, d. h. der Verwendung in der Produktion, dienen sollen (vgl. BFH Urteil vom 26.06.1984, VII R 60/83, BFHE 141, 369). Dies traf bis zur Abschaffung der entsprechenden Steuergesetze zum Jahresende 1992 sowohl auf die Verwendung von Salz und Zucker bei der Herstellung von Lebensmitteln als auch auf die Verwendung von Leuchtmitteln im Rahmen der Produktion zu. Auch heute unterliegt der produktive Verbrauch von Energieerzeugnissen (wie z. B. Mineralöl, Erdgas, Kohle oder Strom) grundsätzlich der Energiesteuer. All diesen Fallgestaltungen dürfte freilich gemein sein, dass Steuergegenstand ein Gut bzw. eine Ware war (etwa Salz oder Zucker) bzw. ist (wie beispielsweise Mineralöl, Erdgas oder Strom), die sowohl produktiv als auch konsumtiv verwendet werden kann. Mit anderen Worten: Gegenstand einer Verbrauchsteuer ist regelmäßig ein Gut bzw. eine Ware, die auch konsumtiven Zwecken dienen, mithin im privaten konsumtiven Bereich verbraucht werden kann; mag auch die bei bestimmten Gütern - wie z. B. Strom oder anderen Energieerzeugnissen - zugleich mögliche Belastung der Produktion einer Einordnung als Verbrauchsteuer nicht entgegen stehen (in diesem Sinne auch Birk/Förster,

Kompetenzrechtliche Grenzen des Gesetzgebers bei der Regelung der Verbrauchsteuer, DB 1985, 1, 4; ähnlich Hidi in Bonner Kommentar zum Grundgesetz, Art. 106 GG, Rz. 1412, der annimmt, dass der verfassungsrechtliche Terminus der Verbrauchsteuern jedenfalls solche wirtschaftlichen Wirtschaftsgüter erfassen will, die aufgrund ihrer stofflichen Eigenschaften auch einer konsumtiven Nutzung zugänglich sind; noch enger Heintzen in v. Münch/Kunig, Grundgesetz-Kommentar, Art. 106 GG, Rz. 18, wonach Verbrauchsteuern nur den privaten, nicht den gewerblichen Verbrauch erfassen). Kernbrennstoffe sind demgegenüber einer auch konsumtiven Verwendung in keiner Weise zugänglich. Der beschließende Senat hat im zu betrachtenden Zusammenhang gewürdigt, dass verbrauchsteuerrechtlich ein verbrauchsfähiges Gut und ein Verbrauch bzw. Gebrauch selbst dann vorliegen kann, wenn das besteuerte Gut nach dem Verwendungsvorgang substanziell zwar noch vorhanden ist, es jedoch im Rechtssinne seine Eigenschaft als Steuergegenstand verloren hat (vgl. BFH, Urteil vom 06.12.2005, VII R 43/04, BFHE 212, 340). Typisch für die Annahme eines Verbrauchs im Sinne des traditionellen deutschen Verbrauchsteuerrechts bleibt jedoch auch in diesen Fällen, dass das Gut nach Abschluss des konkreten Verwendungsvorgangs nach dem Sinn und Zweck des Gesetzes verbrauchsteuerrechtlich als nicht mehr existent angesehen werden kann (vgl. BFH, Urteil vom 06.12.2005, VII R 43/04, BFHE 212, 340; Jatzke, Die Kernbrennstoffsteuer - ein Exot im deutschen Verbrauchsteuerrecht, ZfZ 2010, 278, 280). Verwiesen sei insoweit etwa auf die Vermischung von Mineralöl mit nicht steuerbaren Erzeugnissen, wie z. B. bei der Herstellung von Schmierstoffen; Entsprechendes gilt für das Abfüllen von Benzin für Feuerzeuge in Spezialbehältnissen oder für das Einfüllen von Isolieröl in Transformatoren (vgl. BFH, Urteil vom 06.12.2005, VII R 43/04, BFHE 212, 340; BFH, Urteil vom 12.11.1985, VII R 169/82, BFHE 145, 275). Dem Antragsgegner ist deshalb zuzugeben, dass Kernbrennstoffe durchaus ein im vorbezeichneten Sinne verbrauchsfähiges Gut darstellen können. Die Bedenken des Senats betreffen indes den Umstand, dass nach dem Kernbrennstoffsteuergesetz Steuergegenstand ein Gut ist, das ausschließlich im Rahmen eines Produktionsprozesses Verwendung finden kann, was sowohl dem geltenden Verbrauchsteuerrecht als auch dem verfassungsrechtlichen Verbrauchsteuerbegriff eher fremd ist. Zwar mag "das deutsche Steuerrecht seit jeher Konsumtionssteuern auf Rohstoffe (kennen)" (BVerfG, Urteil vom 20.04.2004, 1 BvR 905/00, BVerfGE 110, 274, unter Bezugnahme auf Deutsches Staats-Wörterbuch, 6. Band, 1861, S. 3 f.). Dass für Beispiele jedoch auf den im 19. Jahrhundert erhobenen Malzaufschlag oder die Maischsteuer zurückgegriffen werden muss (BVerfG, Urteil vom 20.04.2004, 1 BvR 905/00, BVerfGE 110, 274), macht im Hinblick auf den Gehalt und das Verständnis des verfassungsrechtlichen Verbrauchsteuerbegriffs deutlich, dass es sich um Erscheinungsformen gehandelt hat, die bereits bei Inkrafttreten des Grundgesetzes untypisch waren. Weder die Materialien zum Grundgesetz noch die Materialien zum Gesetz zur Änderung und Ergänzung der Finanzverfassung vom 23.12.1955 (BGBl I, S. 817) enthalten einen Hinweis darauf, dass von dem von der Verfassung vorausgesetzten Begriff der Verbrauchsteuern auch Konsumtionssteuern auf Rohstoffe umfasst werden; Letztere sprechen im Gegenteil nur davon, dass Verbrauchsteuern Steuern sind, "die den Verbrauch vertretbarer, regelmäßig zum baldigen Verzehr oder kurzfristigen Verbrauch bestimmter Güter des ständigen Bedarfs belasten" (BT-Drucksache II/480 vom 29.04.1954, S. 107, Rz. 160).

(b) Dem beschließenden Senat erscheint darüber hinaus als ernstlich zweifelhaft, ob die Kernbrennstoffsteuer in Bezug auf die Art ihrer Erhebungstechnik dem Typus einer Verbrauchsteuer entspricht. Nach § 5 Abs. 1 Satz 1 KernbrStG entsteht die Steuer dadurch, dass ein Brennelement oder einzelne Brennstäbe in einem Kernreaktor erstmals eingesetzt werden und eine sich selbsttragende Kettenreaktion ausgelöst wird. Die Vorschrift des § 5 Abs. 1 Satz 1 KernbrStG macht deutlich, dass nicht der Verbrauch des Wirtschaftsgutes Kernbrennstoff, sondern letztlich die unternehmerische Tätigkeit der Erzeugung von Energie besteuert wird. Für den Typus einer Verbrauchsteuer ist hingegen prägend, dass diese an den Übergang einer Sache aus der steuerlichen Gebundenheit in den freien Verkehr, also an das "Verbringen des Verbrauchsgutes in den allgemeinen Wirtschaftsverkehr" anknüpft (vgl. BVerfG, Urteil vom 07.05.1998, 2 BvR 1991/95, BVerfGE 98, 106; BVerfG, Urteil vom 07.05.1963, 2 BvL 8/61, BVerfGE 16, 64; BVerwG, Beschluss vom 19.08.1994, 8 N 1/93, BVerwGE 96, 272; BFH, Urteil vom 26.06.1984, VII R 60/83, BFHE 141, 369; ebenso Maunz in Maunz/Dürig, Grundgesetz, Art. 105, Rz. 49). Die Kernbrennstoffe Plutonium und Uran, die nach dem Kernbrennstoffsteuergesetz "verbrauchsfähigen" Güter, werden indes durch ihren Einsatz nicht in den allgemeinen Wirtschaftsverkehr eingebracht. Entsprechendes gilt für die Brennelemente bzw. Brennstäbe, in denen der Kernbrennstoff eingesetzt wird. Im Gegenteil unterliegen sie jederzeit und über den Besteuerungszeitpunkt hinaus strengen Restriktionen. Freilich ist dem Antragsgegner zuzugeben, dass das deutsche Verbrauchsteuerrecht als Entstehungstatbestand für eine Verbrauchsteuer nicht ausnahmslos nur den Übergang der Ware aus dem gebundenen in den freien Verkehr kennt. So entstand etwa die Branntweinaufschlagschuld "mit der Gewinnung des Branntweins" (vgl. § 80 Abs. 1 Satz 1 des Gesetzes über das Branntweinmonopol - BranntwMonG - a. F., aufgehoben durch das Gesetz zur Anpassung von Verbrauchsteuer- und anderen Gesetzen an das Gemeinschaftsrecht sowie zur Änderung anderer Gesetze - Verbrauchsteuer-Binnenmarktgesetz - vom 21.12.1992, BGBl I S. 2150, 2167). Nach § 3 Abs. 1 Satz 1 Mineralölsteuergesetz (MinöStG, in der Fassung vom 04.08.1980, außer Kraft getreten am 31.12.1992 durch Art. 5 des Verbrauchsteuer-Binnenmarktgesetzes vom 21.12.1992, BGBl I S. 2150, 2185) entstand die Steuer u. a. dadurch, "dass Mineralöl ... zum Verbrauch innerhalb des Betriebes zu anderen Zwecken als zur Aufrechterhaltung des Betriebes entnommen wird ...". Abgesehen davon, dass diese Gesetzesbeispiele aus dem Zeitraum vor der Harmonisierung des Verbrauchsteuerrechts herrühren, beschreiben sowohl § 80 Abs. 1 Satz 1 BranntwMonG als auch § 3 Abs. 1 Satz 1 MinöStG in Bezug auf den Steuerentstehungstatbestand keinen Typus prägenden Grundsatz der Verbrauchsteuer, sondern lediglich Randerscheinungen oder -ausprägungen, auf welche Weise bzw. wodurch eine Verbrauchsteuer auch entstehen kann.

(c) Der beschließende Senat hat überdies erhebliche Zweifel, ob die Kernbrennstoffsteuer auf Abwälzbarkeit und damit auf indirekte Wirkung angelegt ist. Judikatur und Literatur nehmen übereinstimmend an, dass die Ab- oder Überwälzbarkeit Wesensmerkmal einer Verbrauchsteuer ist (vgl. nur BVerfG, Urteil vom 20.04.2004, 1 BvR 905/00, BVerfGE 110, 274; BVerfG, Urteil vom 07.05.1998, 2 BvR 1991/95, BVerfGE 98, 106; Jatzke, Belastungswirkungen der Umsatzsteuer und der Verbrauchsteuern, ZfZ 2011, 109, 110; Birk/Förster, Kompetenzrechtliche Grenzen des Gesetzgebers bei der Regelung der Verbrauchsteuer, DB 1985, 1, 7; Maunz in Maunz/Dürig, Grundgesetz, Art. 105, Rz. 49). Denn eine Verbrauchsteuer kann

regelmäßig ihr Ziel, die Belastung des Verbrauchs eines Gutes, nur erreichen, wenn eine Überwälzung der Steuerlast auf den Verbraucher als eigentlichen Belastungsträger gelingt. Das Bundesverfassungsgericht hat zwar in seiner Entscheidung zur Verfassungsmäßigkeit der Nachsteuer auf Schaumwein und Branntwein (Beschluss vom 28.01.1970, 1 BvL 4/67, BVerfGE 27, 375) ausgeführt, das Wesen einer Verbrauchsteuer verlange nicht mehr als "die Möglichkeit einer Überwälzung" und diese Voraussetzung sei gegeben gewesen, weil der Gesetzgeber "die Überwälzung der Nachsteuer durch die Händler auf die Verbraucher weder rechtlich noch tatsächlich unmöglich gemacht" habe. In jüngeren Entscheidungen hat das Bundesverfassungsgericht diese Rechtsprechung in der Weise konkretisiert bzw. modifiziert, dass die Verbrauchsteuer "ihrem Wesen nach auf eine Überwälzung der Steuerlast vom Steuerschuldner auf den End- oder Letztverbraucher angelegt" sei (Urteil vom 20.04.2004, 1 BvR 905/00, BVerfGE 110, 274). Denn die Steuer werde lediglich der Einfachheit halber beim Verteiler oder Hersteller des verbrauchsteuerbaren Gutes erhoben; sie solle aber wirtschaftlich nicht vom Steuerschuldner, sondern vom Konsumenten getragen werden (BVerfG, Urteil vom 20.04.2004, 1 BvR 905/00, BVerfGE 110, 274). Dass diesem Grundkonzept die sog. Ökosteuern entsprach, hat das Bundesverfassungsgericht unter Hinweis darauf bejaht, dass der Gesetzgeber zumindest für den Regelfall davon ausgehe, dass die Überwälzung der strom- und mineralölsteuerlichen Belastung auf die Konsumenten gelinge (BVerfG, Urteil vom 20.04.2004, 1 BvR 905/00, BVerfGE 110, 274). Die Frage der Abwälzbarkeit kann (letztlich) nicht beantwortet werden, ohne zu bestimmen, wer nach der Konzeption der Steuer die Belastung letztlich tragen soll. Soweit der Verbraucher von elektrischem Strom Träger der Kernbrennstoffsteuer sein soll - in der Begründung zum Entwurf der Kernbrennstoffsteuer ist eine Überwälzung auf die Strompreise angesprochen (BT-Drucksache 17/3054 vom 28.09.2010, S. 8) -, ist die Abwälzbarkeit ernstlich zweifelhaft: Der Gesetzgeber nimmt ausweislich der Begründung zum Gesetzentwurf eines Kernbrennstoffsteuergesetzes nämlich an, dass "eine Überwälzung der den Stromerzeugern entstehenden zusätzlichen Kosten nur in geringem Umfang möglich sein wird" (vgl. BT-Drucksache 17/3054 vom 28.09.2010, S. 1 u. 2). In der Begründung des Gesetzentwurfes heißt es weiter, dass "Auswirkungen auf die Einzelpreise oder das allgemeine Preisniveau, insbesondere das Verbraucherpreisniveau, ... nur in begrenztem Umfang zu erwarten (sind), da den Kernkraftwerksbetreibern eine Überwälzung der aus der Steuer entstehenden Kostenbelastungen nur in geringem Umfang möglich sein wird" (BT-Drucksache 17/3054 vom 28.09.2010, S. 2). Angesichts dieser klaren Aussage des Gesetzgebers lässt sich in Bezug auf die Kernbrennstoffsteuer nur schwer vertreten, dass diese - in den Worten des Bundesverfassungsgerichts - auf eine Überwälzung der Steuerlast vom Steuerschuldner auf den (Strom-) Verbraucher angelegt sei. Der beschließende Senat hat in diesem Kontext bedacht, dass die Überwälzbarkeit einer Steuer nicht zum Inhalt hat, dass dem Steuerschuldner die rechtliche Gewähr geboten wird, er werde den als Steuer gezahlten Geldbetrag - gleichsam als durchlaufenden Posten - von der im Steuergesetz der Idee nach als Steuerträger gemeinten Person auch ersetzt erhalten (in diesem Sinne bereits ausdrücklich BVerfG, Urteil vom 10.05.1962, 1 BvL 31/58, BVerfGE 14, 76; Jatzke, Belastungswirkungen der Umsatzsteuer und der Verbrauchsteuern, ZfZ 2011, 109, 110). Denn die Steuerüberwälzung ist ein wirtschaftlicher Vorgang im Rahmen der Preisgestaltung und der Durchsetzbarkeit dieses Preises am Markt (vgl. Ossenbühl/di Fabio, Verfassungsrechtliche Grenzen einer Erhöhung der Tabaksteuer, StuW 1988,

349, 353). Insoweit genügt die Möglichkeit einer kalkulatorischen Überwälzung in dem Sinne, dass der Steuerpflichtige den von ihm gezahlten Betrag in die Kalkulation seiner Selbstkosten einsetzen und hiernach die zur Aufrechterhaltung der Wirtschaftlichkeit seines Unternehmens geeigneten Maßnahmen - wie etwa Preiserhöhung, Umsatzsteigerung oder Senkung der sonstigen Kosten - treffen kann (vgl. BVerfG, Urteil vom 20.04.2004, 1 BvR 905/00, BVerfGE 110, 274). Mit Blick auf die deutliche Positionierung des Gesetzgebers in der Begründung zum Kernbrennstoffsteuergesetz hält der beschließende Senat allerdings dafür, dass gewichtige Anhaltspunkte dafür bestehen, dass die Kernbrennstoffsteuer von vornherein nicht auf Abwälzung angelegt und dass eine Überwälzung auf den Stromkonsumenten aufgrund des vor der Steuereinführung bestehenden Strompreisniveaus und/oder aus anderen Gründen praktisch (nahezu) unmöglich ist. Ob sich diese Annahme als zutreffend erweist und ob sie gegebenenfalls für sich oder im Zusammenwirken mit den übrigen Merkmalen der Kernbrennstoffsteuer ihrer Qualifizierung als Verbrauchsteuer und ihrer Verfassungsmäßigkeit entgegensteht, muss der weiteren Prüfung im Hauptsacheverfahren vorbehalten bleiben.

Soweit nicht der Verbraucher von elektrischem Strom belastet werden soll, kommen nur die Verbraucher der Kernbrennstoffe selbst, also die Betreiber der Kernkraftwerke als Träger der Belastung in Betracht. Selbst wenn eine auf die Belastung von kommerziellen Verbrauchern beschränkte Verbrauchsteuer möglich sein sollte (vgl. BFH, Urteil vom 26.06.1984, VII R 60/93, BFHE 141, 369), dürfte indes eine zielgerichtet ausschließlich den gewerblichen Produzenten belastende Steuer, deren Abwälzung auf den Verbraucher des produzierten Gutes nicht vorgesehen ist, ohne Beispiel unter den bisher in Vergangenheit oder Gegenwart in Deutschland bereits erhobenen Verbrauchsteuern sein, was ebenfalls ernsthafte Zweifel begründet, ob sie überhaupt dem Typus von Verbrauchsteuern entspricht, der in Art. 106 GG angesprochen ist.

(d) Zusammenfassend ist insoweit festzuhalten, dass die Kernbrennstoffsteuer selbst dann, wenn nicht eines ihrer Merkmale für sich bereits ihre Qualifizierung als Verbrauchsteuer ausschließt, jedenfalls die Zusammenschau ihrer Merkmale ernsthafte Zweifel begründet, dass sie dem verfassungsrechtlichen Typus einer "Verbrauchsteuer" entspricht.

bb) Der Senat hat zum anderen erhebliche Zweifel, ob dem Bund nach dem Kompetenzgefüge des Grundgesetzes ein sog. Steuerfindungsrecht für die Einführung einer neuen, im Katalog des Art. 106 GG nicht ausdrücklich genannten Steuer eingeräumt ist. Es ist durch die Rechtsprechung noch nicht geklärt, was genau unter "übrige Steuern" i. S. v. Art. 105 Abs. 2 GG zu verstehen ist und insbesondere ob bzw. welche Funktion der Nennung von Steuerarten und Steuern in Art. 106 GG insoweit zukommt: Unter "übrige Steuern" könnten alle Steuern verstanden werden, die in den finanzverfassungsrechtlichen Normen des Grundgesetzes genannt sind und nicht unter die in Art. 105 Abs. 1 GG genannten Abgaben fallen. Dann wäre Art. 106 GG, in dem auch alle an anderer Stelle erwähnten Steuern aufgezählt sind, ein abschließender Katalog der zulässigen Steuern bzw. Steuerarten. Jeder in Art. 106 GG genannten Steuer und Steuerart wäre ein bestimmter und umgrenzter Begriffsinhalt beizumessen mit der Folge, dass Steuern denkbar wären, die keiner der in Art. 106 GG genannten Steuern und Steuerarten zugeordnet werden können. Verwiesene Art. 105 Abs. 2 GG lediglich auf die in Art. 106 GG aufgeführten Steuern und Steuerarten, könnte der Bund

die Erhebung von Steuern, die nicht von der Aufzählung in Art. 106 GG erfasst sind, nicht gesetzlich regeln, hätte also kein sogenanntes Steuerfindungsrecht (vgl. etwa Vogel in Bonner Kommentar zum Grundgesetz, Art. 105 Rdnr. 64). Bei diesem Verständnis wäre zu verlangen, dass die Kernbrennstoffsteuer von einem der so verstandenen Steuerbegriffe in Art. 106 GG erfasst wird, was indes, da ohnehin allein die in Abs. 1 Nr. 2 genannte Verbrauchsteuer in Betracht kommt, ernsthaft zweifelhaft ist (s. o.).

Unter "übrige Steuern" könnte andererseits aber auch überhaupt jede Steuer außerhalb der in Art. 105 Abs. 1 GG genannten Abgaben fallen. Wären unter "übrige Steuern" alle nur denkbaren Steuern zu verstehen, so würde Art. 105 Abs. 2 GG dem Bund ein - nur durch die Kompetenzregeln in Art. 105 Abs. 2a GG und Art. 72 Abs. 2 GG, im Übrigen jedoch - unbeschränktes Steuererfindungsrecht gewähren. Die Frage nach der Ertragshoheit für eine erhobene Steuer müsste, falls diese nicht in Art. 106 GG eingeordnet werden könnte, nach anderen Regeln bestimmt werden - sofern nicht die Aufzählung der Steuern und Steuerarten in Art. 106 GG als erschöpfend in dem Sinne verstanden würde, dass überhaupt jede nur denkbare Steuer einer der dort genannten Steuerarten zugeordnet werden können muss; die verwendeten Bezeichnungen wären dann als offene Begriffe zu verstehen, mit denen nicht zu überprüfen wäre, ob eine Steuer der Aufzählung unterfällt, sondern nur welcher der aufgezählten Steuern bzw. Steuerarten sie unterfällt. Bei diesem Verständnis stellte sich also im Rahmen der hier vorzunehmenden Kompetenzprüfung die Frage nicht, ob eine Steuer auf die Inbetriebnahme von Kernbrennstoffen - vorbehaltlich ihrer Rechtmäßigkeit im Übrigen - überhaupt erhoben werden darf, sondern nur, ob gerade der Bund hierzu die (alleinige) Gesetzgebungskompetenz hat. Dafür könnte zwar sprechen, dass die Kernbrennstoffsteuer bei einem offenen Verständnis von Art. 106 GG am ehesten den Verbrauchsteuern zugeordnet werden könnte. Doch der beschließende Senat hat bereits ernstliche Zweifel hinsichtlich der Prämisse, dass die Steuergesetzgebungskompetenz sich nicht auf bestimmte, in Art. 106 GG vorgegebene Steuern und Steuerarten beschränkt: Diese Zweifel ergeben sich unter Berücksichtigung gewichtiger Bedenken aus der Finanzrechtswissenschaft, die von der Rechtsprechung nicht in Frage gestellt oder jedenfalls nicht entkräftet werden. Eine in der Rechtswissenschaft stark vertretene Ansicht sieht einen engen Zusammenhang von Steuergesetzgebungshoheit und Steuerertragshoheit. Die im Zuge des Finanzreformgesetzes 1969 geschaffene Finanzverfassung habe das Ziel gehabt, für die Aufteilung der Steuern ein möglichst dauerhaftes und überschaubar gestaltetes System zu schaffen (Vogel in Bonner Kommentar zum Grundgesetz, Art. 105, Rdnr. 66, unter Bezugnahme auch auf BT-Drucksache V/2861, S. 12 Tz. 4 und S. 33 Tz. 134). Mit Abgaben und Steuern, die sich nicht in das durch die Regelungen des Grundgesetzes manifestierte System einordnen ließen, würde die bundesstaatliche Verteilung in unzulässiger Weise umgangen (ausführlich Vogel in Bonner Kommentar zum Grundgesetz, Art. 105, Rdnr. 66; im Ergebnis ebenso: Heintzen in von Münch/Kunig, Grundgesetz-Kommentar, Art. 105 Rd. 45; Henneke in Schmidt-Bleibtreu, Kommentar zum Grundgesetz, Art. 105 Rd. 22 f.; Leibholz/Rinck (1993) Art. 105, Rdnr. 1; Maunz in Maunz/Dürig, Grundgesetz (1979) Art. 105 Rz. 4). Tatsächlich hat das Bundesverfassungsgericht in seinem Beschluss vom 08.06.1988 (2 BvL 9/85, 2 BvL3/86, BVerfGE 78, 249, m. w. N.) ausgeführt, dass die grundgesetzliche Finanzverfassung (Art. 104a bis Art. 108 GG) eine in sich differenzierte, Gesamtstaat und Gliedstaaten in ihrem Anteil am Gesamtertrag der Volkswirtschaft sorgsam

ausbalancierende Regelung darstelle, die ein Eckpfeiler der bundesstaatlichen Ordnung sei. Sie verlöre ihren Sinn und ihre Funktion, wenn unter Rückgriff auf die Sachgesetzgebungskompetenzen von Bund und Ländern daneben beliebig Abgaben unter Umgehung der bundesstaatlichen Verteilung der Finanzen erhoben werden könnten und damit zugleich ein weiterer Zugriff auf die keineswegs unerschöpflichen Ressourcen der Bürger eröffnet würde. Ihr liege die Vorstellung zugrunde, dass die Finanzierung der staatlichen Aufgaben in Bund und Ländern einschließlich der Gemeinden grundsätzlich aus dem Ertrag der in Art. 105 ff. GG geregelten Einnahmequellen erfolge (Prinzip des Steuerstaates) und nur ausnahmsweise, d. h. unter besonderen Voraussetzungen, Einnahmen außerhalb des von der Finanzverfassung erfassten Bereichs erschlossen werden dürften. Sind diese Ausführungen zwar im Hinblick auf eine Umgehung der Verteilungsregeln durch Schaffung von Sonderausgaben erfolgt, so treffen sie doch nach dem Dafürhalten des beschließenden Senats im gleichen Maße auf die Erfindung von Steuern zu, die sich nicht in das vom Grundgesetz vorgesehene System des Art. 106 GG einordnen lassen. In dem zitierten Urteil hat das Bundesverfassungsgericht sogar ausdrücklich auf die Ausführungen Vogels (in Isensee/Kirchhof (Hrsg.), Handbuch des Staatsrechts der Bundesrepublik Deutschland, Bd. I, 1987, § 27 Rdnr. 70) Bezug genommen, der bereits seit langem die Auffassung vertritt, dass eine Bindung der Steuergesetzgebungshoheit des Bundes und der Länder an den Steuerkatalog des Art. 106 GG Steuern bestehe, die der Annahme eines Steuererfindungsrechts entgegenstehe (s. o.). Abweichende Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts zu dieser Frage, die insbesondere die dargelegten Zweifel an einem Steuerfindungsrecht hinreichend deutlich ausräumen, sind - soweit ersichtlich - bislang nicht ergangen. Der beschließende Senat übersieht in diesem Zusammenhang nicht, dass allerdings der Bundesfinanzhof in einer Entscheidung bemerkt hat, der Steuerkatalog des Art. 106 GG sei vollständig, so dass sich alle zulässigen Steuern darin einordnen lassen müssten (Urteil vom 26.06.1984, VII R 60/83, BFHE 141, 369, unter Bezugnahme auf das Urteil des Bundesverwaltungsgerichts vom 07.03.1958, VII C 84.57, BVerwGE 6, 247, 255, das seinerseits insoweit Bezug nahm auf Blendermann, Steuern mit örtlich bedingtem Wirkungsbereich, Heft 54 der Veröffentlichungen des Instituts Finanzen und Steuern, S. 46 Anm. 129, 49/50, 54, 57, 89). Ob dieser Satz überhaupt so verstanden werden muss, dass das Grundgesetz für jede denkbare Steuer eine Gesetzgebungskompetenz vorhält - oder ob mit "zulässigen Steuern" nur diejenigen gemeint sind, die im Grundgesetz bereits erwähnt sind -, kann an dieser Stelle offenbleiben, denn die von der Finanzrechtswissenschaft herausgearbeiteten Zweifel an einem Steuerfindungsrecht des Bundes wären damit nicht ausgeräumt, zumal dieses Urteil des Bundesfinanzhofs und das dort in Bezug genommene Urteil des Bundesverwaltungsgerichts - das zudem Art. 105 GG in der anderslautenden Fassung vor dem Finanzreformgesetz 1969 betraf - keine verfassungsrechtlichen Argumente enthalten, mit der eine solche Auslegung der Art. 105 f. GG begründet werden könnte.

c) Ist somit bereits ernstlich fraglich, ob der Bund die verfassungsrechtliche Kompetenz für den Erlass des KernbrStG hatte, kann im Rahmen dieses Verfahrens des vorläufigen Rechtsschutzes dahingestellt bleiben, ob das Gesetz im Übrigen verfassungs- und europarechtsmäßig ist.

3. Der beschließende Senat ordnet wegen der ernstlichen Zweifel an der formellen Verfassungsmäßigkeit des KernbrStG und damit an der Rechtmäßigkeit der streitgegenständlichen Steueranmeldung die Aufhebung der Vollziehung an. Bestehen ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit eines angefochtenen Verwaltungsaktes, hat das Finanzgericht dessen Vollziehung im Regelfall auszusetzen. Dies ergibt sich aus der Formulierung des § 69 Abs. 2 Satz 2 i. V. m. Abs. 3 Satz 1 Halbsatz 2 FGO. Nur in besonders gelagerten Ausnahmefällen kann trotz Vorliegens solcher Zweifel die Aussetzung der Vollziehung abgelehnt werden. Ein solcher atypischer Fall ist nach der langjährigen Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes (vgl. etwa BFH, Beschluss vom 06.11.1987, III B 101/86, BFHE 151, 428; BFH, Beschluss vom 02.08.1988, III B 12/88, BFHE 154, 123; BFH, Beschluss vom 30.01.2001, VII B 291/00, BFH/NV 2001, 1031; BFH, Beschluss vom 27.08.2002, XI B 94/02, BFHE 199, 566; BFH, Beschluss vom 01.04.2010, II B 168/09, BFHE 228, 149) anzunehmen, wenn die ernstlichen Zweifel an der Rechtmäßigkeit des Verwaltungsaktes auf Bedenken gegen die Verfassungsmäßigkeit einer dem Verwaltungsakt zugrunde liegenden Gesetzesvorschrift beruhen. In einem solchen Fall setzt die Aussetzung der Vollziehung wegen des Geltungsanspruchs jedes formell verfassungsgemäß zustande gekommenen Gesetzes zusätzlich ein besonderes berechtigtes Interesse des Antragstellers an der Gewährung vorläufigen Rechtsschutzes voraus (vgl. zuletzt BFH, Beschluss vom 01.04.2010, II B 168/09, BFHE 228, 149). Bis zu einer gegenteiligen Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts soll dem bestehenden Geltungsanspruch jedes formell verfassungsgemäß zustande gekommenen Gesetzes der Vorrang einzuräumen sein, wenn die Aussetzung der Vollziehung eines Steuerbescheids im Ergebnis zur vorläufigen Nichtanwendung eines ganzen Gesetzes führte, die Bedeutung und die Schwere des durch die Vollziehung des angefochtenen Bescheids im Einzelfall eintretenden Eingriffs beim Steuerpflichtigen als eher gering einzustufen sind und der Eingriff keine dauerhaft nachteiligen Wirkungen hat (BFH, Beschluss vom 01.04.2010, II B 168/09 BFHE 228, 149, mit umfassenden weiteren Nachweisen). Die vorstehend zitierte Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs, die zunehmend auf Kritik stößt (vgl. BFH, Beschluss vom 25. August 2009, VI B 69/09, BFHE 226, 85, m. w. N.), steht vorliegend indes der Aufhebung der bereits vollzogenen Steueranmeldung nicht entgegen. Denn der zur Entscheidung gestellte Rechtsstreit ist gerade dadurch gekennzeichnet, dass ernstliche Zweifel daran bestehen, ob das Kernbrennstoffsteuergesetz formell ordnungsgemäß, nämlich unter Inanspruchnahme einer dem Bund zustehenden Gesetzgebungskompetenz zustande gekommen ist. Ungeachtet dessen begründet sich vorliegend die Gewährung des vorläufigen Rechtsschutzes auch mit der Bedeutung und der Schwere des durch die Vollziehung der angefochtenen Steueranmeldung eintretenden Eingriffs bei der Antragstellerin, denen im konkreten Fall ein überwiegendes öffentliches Interesse, insbesondere das Interesse an einer geordneten Haushaltsführung, nicht entgegen steht: Für das öffentliche Interesse an einer geordneten Haushaltsführung ist das zu erwartende Aufkommen aus der Vorschrift, deren Verfassungsmäßigkeit streitig ist, zu berücksichtigen (vgl. BFH, Beschluss vom 25. August 2009, VI B 69/09, BFHE 226, 85, in dem ein Steuerausfall in einer Größenordnung von jährlich EUR 300 Mio. als nicht geeignet angesehen worden ist, das öffentliche Interesse als vorrangig zu beurteilen). Die Einnahmen aus der streitgegenständlichen Steuer prognostizierte das Bundesministerium der Finanzen - BMF - im September 2010 in Höhe von jährlich EUR 2,3 Mrd. (vgl. BT-Drucksache 17/3054, S. 2).[1] Diesem Betrag stehen nach der

gleichen Prognose wegen der steuerlichen Absetzbarkeit der streitgegenständlichen Steuer Mindereinnahmen im Bereich der Ertragsteuern in Höhe von EUR 1,4 Mrd. gegenüber. Diese Mindereinnahmen sind nach Ansicht des beschließenden Senats bei der Bestimmung des öffentlichen Interesses zu berücksichtigen, auch wenn insoweit zum Teil die Länderhaushalte betroffen sind. Unter Berücksichtigung der durch die Kernbrennstoffsteuer verursachten Mindereinnahmen waren von der Kernbrennstoffsteuer während des Gesetzgebungsverfahrens letztlich also nur Mehreinnahmen von rund EUR 0,9 Mrd. jährlich zu erwarten gewesen. Wird weiterhin berücksichtigt, dass es in Folge der zwischenzeitlich vollzogenen sogenannten Energiewende zur vorzeitigen Stilllegung von 8 der bis dahin 17 Kernkraftwerken gekommen ist[2], so werden sich die Mehreinnahmen schätzungsweise weiter um mindestens ein Drittel verringern[3] und damit also höchstens noch EUR 600 Mio. betragen können. Bereits im Verhältnis zu den Steuer- und sonstigen Einnahmen nur des Bundes, die für 2011 etwa mit ca. EUR 257 Mrd. veranschlagt werden[4], wird das Volumen der erwarteten Mehreinnahmen aus der Kernbrennstoffsteuer also einen Anteil von deutlich unter 0,3 Prozent ausmachen und vermag daher kein überwiegendes öffentliches Interesse zu begründen. Außerdem ist das so zu quantifizierende öffentliche Interesse ins Verhältnis zu dem Interesse der Antragstellerin zu setzen. Das KernbrStG ist ein allgemeines Gesetz, das aber tatsächlich nur auf eine von vornherein begrenzte Zahl von Steuerpflichtigen zielte, nämlich die Betreiber der bei Erlass in Deutschland noch nicht endgültig abgeschalteten 17 Kernkraftwerke (vgl. BT-Drucksache 17/3054, S. 2[5]). Die Antragstellerin hat daher mit der streitgegenständlichen Steuerfestsetzung von rund EUR 96 Mio. nicht nur eine im absoluten Betrag hohe Steuerzahlung zu leisten, sondern insbesondere auch einen im Verhältnis zum Gesamtaufkommen der Steuer relativ hohen Anteil. Dieser hätte auf der Grundlage des im Herbst 2010 prognostizierten Aufkommens mehr als 4% betragen und erhöht sich sogar noch deutlich wegen der zwischenzeitlich verringerten Anzahl noch betriebener Kernkraftwerke. Die Belastung der Antragstellerin bei Nichtaufhebung der Vollziehung ist im Verhältnis zur Belastung des öffentlichen Haushalts bei Aufhebung demnach sehr hoch und würde die Aufhebung auch dann rechtfertigen, wenn das Kernbrennstoffsteuergesetz einen Geltungsvorrang beanspruchen könnte.

4. Der Senat erachtet im Streitfall die Aufhebung der Vollziehung ohne Sicherheitsleistung als ermessensgerecht. Die Sicherheitsleistung dient der Vermeidung von Steuerausfällen bei einem für den Steuerpflichtigen ungünstigen Verfahrensausgang (vgl. BFH, Beschluss vom 19.02.2010, II B 122/09, BFH/NV 2010, 1144). Sie erübrigt sich zum einen, wenn mit Gewissheit oder großer Wahrscheinlichkeit ein für den Steuerpflichtigen günstiger Prozessausgang zu erwarten ist (vgl. BFH, Beschluss vom 17.05.2005, I B 109/04, BFH/NV 2005, 1782). Eine Sicherheitsleistung ist zum anderen nicht angezeigt, wenn keine konkreten Anhaltspunkte dafür bestehen, dass bei einem Unterliegen des Antragstellers im Hauptsacheverfahren die Durchsetzung des Steueranspruchs gefährdet wäre (vgl. BFH, Beschluss vom 19.10.2009, XI B 60/09, BFH/NV 2010, 58; BFH, Beschluss vom 03.02.2005, I B 208/04, BFHE 209, 204). So liegt der Fall auch hier. Konkrete Anhaltspunkte für eine Gefährdung des in Rede stehenden Steueranspruchs hat der Antragsgegner weder vorgetragen noch sind solche sonst ersichtlich.

5. Die Kosten des Verfahrens fallen dem Antragsgegner zur Last, § 135 Abs. 1 FGO.

Die Beschwerde ist wegen grundsätzlicher Bedeutung der Rechtssache zuzulassen, §§ 128 Abs. 3, 115 Abs. 2 FGO.

[1]

http://www.bundesfinanzministerium.de/DE/Wirtschaft__und__Verwaltung/Steuern/20100917-Kernbrennstoffsteuer.html

[2] vgl. auch Internetseite des Bundesamtes für Strahlenschutz,
http://www.bfs.de/de/kerntechnik/Kernanlagen_Betrieb_Aug_2011.pdf ;
http://www.bfs.de/de/kerntechnik/Kernanlagen_Betrieb_Aug_2011.pdf)

[3] auf Anfrage hat die Bundesregierung im Mai dieses Jahres mitgeteilt, "infolge einer dauerhaften Abschaltung der sieben ältesten Kernkraftwerke sowie ggf. zusätzlich des Kernkraftwerks Krümmel kann das erwartete Aufkommen der Kernbrennstoffsteuer (EUR 2,3 Mrd. p. a.) jährlich um einen dreistelligen Millionenbetrag im oberen Bereich geringer ausfallen", <http://dipbt.bundestag.de/dip21/btd/17/057/1705749.pdf> S. 3

[4] vgl. auch Internetseite des BMF,

http://www.bundesfinanzministerium.de/nn_103010/DE/Wirtschaft__und__Verwaltung/Finanz__und__Wirtschaftspolitik/Bundeshaushalt/Bundeshaushalt__2011/Bildergalerie__Bundeshaushalt__2011/Galerie01/Bildergalerie-Bundeshaushalt-2011,gtp=102980__3D5.html?__nnn=true#imggallerytop

[5] vgl. auch Internetseite des Bundesamtes für Strahlenschutz,

http://www.bfs.de/de/kerntechnik/ereignisse/standorte/karte_kw.html